

ZG_VERWALTUNGSGERICHT A 2024 28 vom 16. März 2026

ZG Verwaltungsgericht, 2026-03-16, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zg_verwaltungsgericht_A_2024_28

FR: ZG_VERWALTUNGSGERICHT A 2024 28 du 16 mars 2026

IT: ZG_VERWALTUNGSGERICHT A 2024 28 del 16 marzo 2026

Erwägungen

E. 2

Urteil A 2024 28 A. Im Dezember 2022 führte die Steuerverwaltung des Kantons Zug bei der A._____ GmbH, mit Sitz in C._____/ZG, eine Buchprüfung der Jahresrechnungen 2018–2020 durch. Im Nachgang forderte sie die steuerpflichtige Gesellschaft mit E-Mail vom 12. Dezember 2022 dazu auf, Unterlagen zu noch offenen Punkten einzureichen und Fragen zu beantworten (StV-act. 2). Mangels Einreichung entsprechender Unterlagen erstellte die Steuerverwaltung Einschätzungsvorschläge mit Datum vom 30. März 2023 (StV-act. 3). Daraufhin gelangte die A._____ GmbH am 15. Juni 2023 mit Schreiben "Rückmeldung bez. dem Einschätzungsvorschlag vom 30. März 2023 für das Jahr 2020" an die Steuerverwaltung (Rek-act. 6). In der Folge erliess die Steuerverwaltung die Veranlagungsverfügungen vom 27. Juli 2023 für das Steuerjahr 2020 (StV-act. 4), wobei sie – mangels nachvollziehbarer Dokumentation über die aktivierten (und passivierten) angefangenen Arbeiten (Projekte) – ermessensweise einen Drittel der Rückstellungen "Abwertung Erlöse" (Code 1100) betreffend das "Projekt D._____" im Betrag von Fr. 57'750.– aufrechnete (die ebenfalls aufgerechnete Abschreibung einer fremden Heizungsanlage ist vorliegend nicht mehr strittig; auf eine Aufrechnung bezüglich des "Projekts E._____" verzichtete die Steuerverwaltung in Nachachtung der Rückmeldung der Steuerpflichtigen vom 15. Juni 2023 "im Sinne einer ganzheitlichen, einvernehmlichen Lösung"). Am 25. August 2023 erhob die steuerpflichtige Gesellschaft (sinngemäss) Einsprache gegen die Veranlagungsverfügungen 2020 vom 27. Juli 2023 (Rek-act. 7). Mit Entscheid vom 20. September 2024 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab (Rek-act. 2). B. Dagegen erhob die A._____ GmbH am 21. Oktober 2024 Rekurs bzw. Beschwerde beim Verwaltungsgericht (act. 1; formell verbessert am 24. Oktober 2024 [vgl. act. 2, 3]) und stellte folgende Rechtsbegehren: - Die definitive Veranlagungsverfügung der Steuerverwaltung Zug betreffend die direkte Bundessteuer sowie die Kantons- und Gemeindesteuern vom 20. September 2024 für die Steuerperiode 2020 sei aufzuheben. - Die in der definitiven Veranlagungsverfügung 2020 vorgenommene steuerliche Aufrechnungen von Fr. 57'750.– (Abwertung Erlöse des Projekts D._____) sei rückgängig zu machen. - In Gutheissung der vorliegenden Beschwerde sei der steuerbare Gewinn für das Steuerjahr 2020 im Kanton Zug auf Fr. 5'464.– und das steuerbare Kapital auf Fr. 20'000.– festzusetzen. - Eventualiter: Sofern der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit in Bezug auf die angefangenen Arbeiten (Position Abwertung Erlöse des Projekts D._____) nicht erbracht werden konnte, sei festzustellen, dass die A._____ GmbH die Möglichkeit hat, die versteuerte stille Reserve von

E. 3

Urteil A 2024 28 Fr. 57'750.– steuermindernd geltend zu machen, sobald diese Bilanzposition buchhalterisch ausgebucht wird. Den verlangten Kostenvorschuss von Fr. 2'000.– leistete die Rekurrentin fristgerecht (act. 2, 4). C. Die Steuerverwaltung beantragte am 19. Dezember 2024 vernehmlassend die Abweisung des Rekurses bzw. der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei (act. 6). Im Übrigen sei die Veranlagung der Steuerverwaltung (Einspracheentscheid) vom 20. September 2024 wie folgt zu ergänzen: Berücksichtigung zusätzlicher Steuerrückstellungen von Fr. 7'700.– (im Gewinn und als Minusreserve im Eigenkapital). Alles unter Kostenfolge zu Lasten der Rekurrentin. D. Mit Schreiben vom 25. August 2025 beantragte die A. _____ GmbH – nach mehrmaliger Fristerstreckung, zuletzt mit der Begründung, mit der Steuerverwaltung eine aussergerichtliche Einigung finden zu wollen (vgl. act. 10, 11) –, die Sache sei an die Steuerverwaltung zur Neubeurteilung zurückzuweisen (act. 12). Begründend führte sie aus, im Gespräch mit dem zuständigen Bücherexperten hätten viele der offenen Punkte besprochen werden können, so dass sich daraus ein entsprechender Beurteilungsansatz ergebe. Die Rückweisung ermögliche der Steuerverwaltung den Gesprächsinhalt entsprechend zu beurteilen, so dass daraus eine eventuell korrigierende steuerliche Verfügung erfolgen könne. E. Die Steuerverwaltung hielt mit Duplik vom 11. September 2025 an ihren Anträgen fest (act. 14). Ergänzend führte sie aus, dass der Vertreter der Rekurrentin in seiner Replik auf eine Besprechung mit dem zuständigen Bücherexperten verweise. Eine solche habe am 22. Juli 2025 in den Räumen der Steuerverwaltung zwar tatsächlich stattgefunden. Seitens der Steuerverwaltung seien jedoch keinerlei Zusicherungen abgegeben, respektive sei das weitere Vorgehen nicht im offenbar vom Verwaltungsrat F. _____ verstandenen Sinne besprochen worden. Die Rekurrentin bringe in der Replik keinerlei rechtliche Gründe vor, welche es rechtfertigen würden, vom ursprünglichen Antrag abzuweichen. Auch lägen keine weiteren Dokumente vor, welche zu einem anderen Ergebnis führen würden. F. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich während des Verfahrens nicht vernehmen.

E. 3.1

Im Rekurs vom 21. Oktober 2024 (act. 1) legt die Rekurrentin zusammengefasst dar, bei der Realisierung der einzelnen Liegenschaftsprojekte seien jeweils mehrere Gruppengesellschaften wie auch Drittparteien involviert. Die A. _____ GmbH sei oftmals erst am Ende eines Projekts, d.h. beim Verkauf des Liegenschaftsobjekts, involviert. Das Verkaufsmandat werde dabei in der Regel mittels Erfolgsprovision entschädigt. Die jeweiligen Projektaufwendungen und angefallenen Kosten sowie später die erzielten Umsätze würden intern entsprechend verrechnet. Oftmals fielen im Vorfeld erhebliche Aufwendungen an, welche erst bei Projektabschluss gegenüber Dritten in Rechnung gestellt werden könnten. Als Verbuchungsweise für allfällige angefallene Kosten wende die A. _____-Gruppe grundsätzlich die "Recoverable Cost Methode" ("RCM-Methode" oder modifizierte "Completed Contract Methode") an, da der Grad der Fertigstellung des Projekts in der Regel nicht zuverlässig ermittelt werden könne. Im Sinne des Realisationsprinzips würde der gesamte Gewinn in dem Geschäftsjahr ausgewiesen, in dem der Umsatzerlös effektiv anfallt bzw. eingefordert werde. Die in den vorherigen Perioden angefallenen Auftragsaufwendungen würden in der Erfolgsrechnung erfasst. Gleichzeitig würden die anteiligen Auftrags Erlöse in der Erfolgsrechnung erfasst und in der Bilanz als "Aufträge in Arbeit" aktiviert. Die entsprechenden Konti seien bei der A. _____ GmbH fälschlicherweise jedoch nicht korrekt benannt, sondern in der Bilanz wie auch in der Erfolgsrechnung als "Abwertung Erlös Vermarktungsmandat" betitelt

worden. Die Rekurrentin sei

E. 3.2.1

Im angefochtenen Einspracheentscheid vom 20. September 2024 (Rek-act. 2) führt die Steuerverwaltung im Wesentlichen aus, dass die nach der Buchprüfung noch offenen Fragen (Beweisauflage vom 12. Dezember 2022) trotz mehrfach gewährter Fristverlängerungen nicht beantwortet worden seien. Es hätten insbesondere weder detaillierte Nachweise noch Verträge oder dergleichen über die direkt über die Bilanz gebuchten und anschliessend wertberichtigten Projekte vorgelegt werden können. Die Buchhaltung sei daher im Bereich Projekte als nicht den Anforderungen an die Ordnungsmässigkeit nach Art. 957 ff. OR entsprechend erachtet worden. Erst zu den Einschätzungsvorschlägen vom 30. März 2023 sei am 15. Juni 2023 eine Rückmeldung mit Ausführungen und vereinzelter Belegen erfolgt. Die Aufrechnungen der Veranlagungsverfügungen seien daraufhin unter Berücksichtigung dieser Rückmeldung – soweit möglich – zu Gunsten der Steuerpflichtigen ergangen.

E. 3.2.2

Vernehmlassend (act. 6) ergänzt die Steuerverwaltung, der (sinngemässen) Einsprache vom 25. August 2023 ohne konkreten Antrag und ohne Beweisunterlagen zu den aufgerechneten Rückstellungen seien einzig eine korrigierte (nicht unterzeichnete) Jahresrechnung mit Korrekturbuchungen betreffend die nicht tolerierte Abschreibung einer fremden Heizung sowie handschriftliche Notizen zur Veranlagungsbegründung beigelegt. Mit dem Rekurs würden nun vereinzelt zusätzliche Unterlagen (konkret: Rek-act. 8, 9 und 10) nachgereicht. Zur beanstandeten Aufrechnung sei nach Durchsicht der neuen Unterlagen das Folgende festzuhalten: Konkrete Zahlen und Fakten, wie die verbuchten Umsätze zustande gekommen seien, würden nicht vorgebracht. Eine konkrete Berechnung, in welchem Umfang die Bilanzberichtigung vorzunehmen sei, fehle ebenso wie die handelsrechtlich korrigierten Jahresabschlüsse. Auch den nicht nachvollziehbaren rudimentären Umsatzschätzungen 2019/2020 (Excel-Tabelle, vgl. Rek-act. 10) seien keine entsprechenden Angaben zu entnehmen. Es fehle nach wie vor an einer eigentlichen Projektbuchhaltung mit Zwischenkalkulationen für die jeweiligen Jahresabschlüsse, welche es erlauben würde, die zu aktivierenden angefangenen Arbeiten exakt zu eruieren. Die Erläuterungen in der Rekurschrift, dass beim Projekt D. _____ der (von der A. _____ GmbH) zu übernehmende Verkauf habe abgebrochen werden müssen und der betreffend D. _____ eingereichte Kaufrechtsvertrag vom 16. Mai 2019 sowie das Baugesuch vom Februar 2020 würden den Anteil der geschuldeten Entschädigung nicht zu beziffern vermögen, umso mehr als nicht bestritten werde, dass die steuerpflichtige Gesellschaft aufgrund ihrer im 2019 und 2020 geleisteten Tätigkeit im Projekt D. _____ auch angefangene Arbeiten zu bilanzieren gehabt habe. Dokumente, die klar und eindeutig nachweisen würden, dass sich das Projekt D. _____ wie behauptet so stark verzögert habe, würden zudem gänzlich fehlen.

E. 4

Urteil A 2024 28 Das Verwaltungsgericht erwägt: 1. 1.1 Gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) kann die Steuerpflichtige gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde für die direkte Bundessteuer innert 30 Tagen nach der Zustellung bei einer von der Steuerbehörde unabhängigen Rekurskommission schriftlich Beschwerde erheben. Nach § 75 Abs. 1 des

Verwaltungsrechtspflegegesetzes (VRG; BGS 162.1) ist das Verwaltungsgericht die kantonale Rekursbehörde im Sinne der Vorschriften über die direkte Bundessteuer. Die Beschwerden werden, unter Vorbehalt abweichender und ergänzender Vorschriften des Bundesrechts, wie kantonale Steuerstreitigkeiten behandelt (§ 75 Abs. 2 VRG). Gemäss § 136 Abs. 1 des Steuergesetzes (StG; BGS 632.1) kann die steuerpflichtige Person gegen den Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung innert 30 Tagen schriftlich Rekurs beim Verwaltungsgericht erheben. Der Rekurs muss einen Antrag und eine Begründung enthalten. Die notwendigen Beweisunterlagen sind beizulegen oder zu bezeichnen (§ 136 Abs. 3 StG; ähnlich Art. 140 Abs. 2 DBG). Beide Rechtsmittel (Beschwerde und Rekurs) werden der einfacheren Lesbarkeit halber im Folgenden – mit Ausnahme des Rechtspruchs im Dispositiv – als "Rekurs" bezeichnet. 1.2 Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid vom 20. September 2024 (zugestellt am Folgetag [Rek-act. 3]) wurde am 21. Oktober 2024 der Schweizerischen Post übergeben und damit rechtzeitig eingereicht (act. 1). Die am 24. Oktober 2024 mit Originalunterschrift verbesserte Rekurschrift erfüllt nun auch die übrigen formellen Anforderungen (vgl. act. 2, 3). Die Beurteilung erfolgt auf dem Zirkulationsweg gemäss § 29 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichts (GO VG; BGS 162.11). 2. Das Verwaltungsgericht kann Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung sowohl bezüglich kantonaler Steuern (§ 63 Abs. 3 und 74 Abs. 2 VRG; § 121 und 136 Abs. 2 StG) als auch bezüglich der direkten Bundessteuer (Art. 140 Abs. 3 DBG) in vollem Umfang überprüfen. Es stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 und 137 Abs. 1 StG sowie Art. 142 Abs. 4 und 130 Abs. 1 DBG). Es gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen; das Verwaltungsgericht ist bei sei-

E. 4.1

Das Gebot der vollständigen, wahrheitsgetreuen und systematischen Erfassung der Geschäftsvorfälle und Sachverhalte beherrscht im Handelsrecht die Buchführung (Art. 957a Abs. 2 Ziff. 1 OR) ebenso wie die Rechnungslegung (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 2 OR). Die Veranlagungsbehörde ist direktsteuerlich gehalten, den steuerbaren Gewinn (oder Teile davon) nach pflichtgemäsem Ermessen zu schätzen (Art. 130 Abs. 2 DBG), sofern trotz Mahnung entweder überhaupt keine oder nur unvollständige Aufzeichnungen vorliegen (Verstoss gegen die formellen Regeln der Buchführung) oder die ausgewiesenen Ergebnisse mit dem wirklichen Sachverhalt offensichtlich nicht übereinstimmen können (Verstoss gegen die materiellen Regeln der Buchführung; BGer 2C_852/2018 vom

E. 4.2

Der annäherungsweise Ermittlung haftet zwangsläufig eine gewisse Unsicherheit an, da sie sich notwendigerweise auf Vermutungen stützt. Diese hat die steuerpflichtige Person aufgrund ihrer Pflichtverletzung zu vertreten (BGer 2C_576/2015 vom 29. Februar 2016 E. 3.4; 2A.437/2005 vom 3. Mai 2006 E. 3.2). Die Steuerverwaltung ist nicht gehalten, im Zweifelsfall die für die steuerpflichtige Person günstigste Annahmen zu treffen; die Verletzung von Mitwirkungspflichten soll sich nicht auszahlen (statt vieler: BGer 9C_302/2024 vom 27. November 2024 E. 2.2.6, zur Publ. vorgesehen).

E. 4.3

Die steuerpflichtige Person kann eine Veranlagungsverfügung, die vollständig oder zumindest teilweise aufgrund pflichtgemässen Ermessens ergangen ist, einzig mit der Begründung anfechten, die Veranlagung sei offensichtlich unrichtig (Art. 132 Abs. 3 Satz 1

DBG; § 132 Abs. 2 StG). Prozessual bedeutet dies, dass es zur Umkehr der Beweislast kommt (so ausdrücklich Art. 183 Abs. 1bis DBG und § 216 Abs. 1bis StG). Der Unrichtigkeitsnachweis ist umfassend anzutreten und bedingt grobe methodische oder rechnerische Fehler, was bedeutet, dass die steuerpflichtige Person sich nicht darauf beschränken kann, die Kalkulationsgrundlagen der Ermessensbetätigung in allgemeiner Weise zu beanstanden (BGer 2C_1069/2017 vom 16. April 2018 E. 2.3.4). Die steuerpflichtige Person kann im Einspracheverfahren entweder weitere Beweismittel nachreichen, wodurch die Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde wieder auflebt, oder aber aufzeigen, dass die angefochtene Veranlagungsverfügung offensichtlich übersetzt ist. Dies alles trifft gleichsam auf das kantonale Beschwerde- bzw. Rekursverfahren zu, vorangesetzt die Verwaltung ist auf die Einsprache der steuerpflichtigen Person eingetreten (zum Streitgegenstand im Falle der Anfechtung eines vorinstanzlichen Nichteintretensentscheids vgl. etwa BGer 9C_292/2024 vom 17. Juli 2024 E. 2 mit Hinweis auf BGE 144 II 359 E. 4.3). Denn sowohl Rekurs als auch Beschwerde sind vollkommene Rechtsmittel, und es muss gestattet sein – jedenfalls bis zum Ablauf der Rechtsmittelfrist – neue tatsächliche Behauptungen vorzutragen und neue Beweismittel beizubringen (vgl. zum Ganzen auch Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl. 2022, Art. 132 N 32 ff., mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung).

E. 4.4

In Lehre und Rechtsprechung wird mit Bezug auf die Bilanzkorrekturen zwischen Bilanzberichtigungen und Bilanzänderungen unterschieden. Bei der Bilanzberichtigung wird ein handelsrechtswidriger durch einen handelsrechtskonformen Wertansatz ersetzt, während bei der Bilanzänderung ein handelsrechtskonformer Wertansatz durch eine andere, ebenfalls handelsrechtskonforme Bewertung ersetzt wird.

E. 4.4.1

Bilanzberichtigungen können – solange keine rechtskräftigen Veranlagungen vorliegen – immer vorgenommen werden und sind von Amtes wegen durchzuführen, weil damit die Richtigstellung einer Bilanzposition erreicht wird, welche gegen zwingende handelsrechtliche Vorschriften verstösst. Sie werden von den Steuerbehörden in der Steuerbilanz von Amtes wegen berücksichtigt. Bilanzberichtigungen können sich zu Gunsten oder zu Ungunsten der steuerpflichtigen juristischen Person auswirken (BGE 141 II 83 E. 3.3 mit weiteren Hinweisen; BGer 2C_24/2014 vom 29. Januar 2015 E. 2.2). Bei den (hier nicht relevanten) Bilanzänderungen ist demgegenüber vom Grundsatz auszugehen, dass die Bilanz von einem gewissen Zeitpunkt an endgültig ist und nachträgliche Änderungen nicht mehr vorgenommen werden können (BGE 141 II 83 E. 3.4 mit weiteren Hinweisen).

E. 4.4.2

In der Regel ausgeschlossen sind Bilanzänderungen, mit denen Wertänderungen zum Ausgleich von Aufrechnungen im Veranlagungsverfahren erfolgen oder die lediglich aus Gründen der Steuerersparnis vorgenommen werden. "Bilanzberichtigungen" aus solchen Motiven sind gleichfalls nur mit äusserster Zurückhaltung anzuerkennen (vgl. BGE 141 II 83 E. 3.4 mit weiteren Hinweisen; BGer 2C_958/2016 vom 2. August 2018 E. 5.4; 2C_24/2014 vom 29. Januar 2015 E. 2.2). Sowohl bei einer Bilanzberichtigung als auch bei einer Bilanzänderung müssen den Steuerbehörden die Änderungen gegenüber früher eingereichten Unterlagen offengelegt werden, damit deren Nachvollzug überhaupt möglich

ist. Die Beweislast, dass die neuen Jahresrechnungen auf einer in handels- und steuerrechtlicher Hinsicht nicht zu beanstandenden Überführung der ursprünglich eingereichten Jahresrechnungen beruhen, obliegt – wie allgemein für steuer- mindernde Tatsachen – der steuerpflichtigen Gesellschaft (BGE 140 II 248 E. 3.5 mit Hinweisen). 5.

E. 5

Urteil A 2024 28 nem Entscheid nicht an die Anträge der Parteien gebunden (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 und 137 Abs. 2 StG sowie Art. 143 Abs. 1 DBG). 3. Streitig und zu prüfen ist, ob die von der Steuerverwaltung ermessensweise vorgenommene Gewinnaufrechnung im Zusammenhang mit den steuerlich teilweise nicht akzeptierten, in der Bilanz ausgewiesenen Rückstellungen "Abwertung Erlös, Vermarktungsmandat" betreffend das "Projekt D. _____" im Betrag von Fr. 57'750.– zu korrigieren ist. Dabei ist unbestritten, dass die Buchhaltung der Rekurrentin im Bereich "Projekte" die gesetzlichen Anforderungen an eine handelsrechtlich korrekte Buchführung nicht erfüllte und die Steuerverwaltung bei der streitgegenständlichen Aufrechnung eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen hatte vornehmen müssen, mithin eine teilweise Ermessensveranlagung zu erfolgen hatte. Die Rekurrentin stellt sich denn nun auch auf den Standpunkt es sei eine Bilanzberichtigung vorzunehmen bzw. die Sache sei zur nochmaligen Beurteilung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

E. 5.1

Vorliegend ist unbestritten, dass die Buchhaltung der Steuerpflichtigen im Bereich "Projekte" an erheblichen Mängeln litt. Namentlich konnte die Steuerverwaltung nicht nachvollziehen, wie hohe und was für Leistungen im Rahmen des Projekts D. _____ erbracht und weshalb diese als nicht werthaltig erachtet (und infolgedessen [n.B. sofort])

E. 5.2

Die Rekurrentin begnügt sich vorliegend damit, ihre Geschäftsabläufe in allgemeiner Art und Weise darzulegen und (unsubstantiiert) auf Probleme im Zusammenhang mit dem Projekt D. _____ hinzuweisen. Schon in ihrer Einsprache liess sie eine eingehende, mit Beweisen unterlegte, Auseinandersetzung mit den Beanstandungen der Steuerverwaltung vermissen. Die Rekurrentin stellt sich auf den Standpunkt, dass die jeweiligen Sachverhalte bereits im Rahmen der Steuerrevision ausführlich mit den Veranlagungsrevisoren besprochen und dargelegt worden seien (vgl. act. 1 S. 4). Dabei verkennt sie, dass ihre Geschäftsbuchhaltung im Veranlagungsverfahren nicht den Vorschriften entsprach und sie aufgrund der (teilweisen) Ermessensveranlagung im Rechtsmittelverfahren mit dem Unrichtigkeitsnachweis beweisbelastet ist. Wie schon im Einspracheverfahren, obliegt es der Rekurrentin auch im vorliegenden Rekursverfahren, die Ungewissheit des Sachverhalts, welche zur Schätzung der nicht einwandfrei feststellbaren Steuerfaktoren oder Teilen davon geführt hat, zu beseitigen. Die Rekurrentin hat mit anderen Worten den Nachweis des materiell wahren Sachverhalts gehörig anzutreten und im Verfahren zu leisten. Im Rekursfall ist das Gericht in den Stand zu versetzen, dass es aufgrund der Begründung und der eingereichten Unterlagen ohne Weiteres feststellen kann, dass die Ermessensveranlagung offensichtlich unrichtig ist (vgl. vorne E. 4.3; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 132 N 40 mit zahlreichen Hinweisen auf die Rechtsprechung). Es

E. 5.3

Abgesehen davon ist eine "Bilanzberichtigung" vorliegend schon deshalb ausgeschlossen, weil damit – soweit ersichtlich – einzig der vorgenommenen Aufrechnung begegnet

werden soll. Im Übrigen erschliesst sich aus den eingereichten Unterlagen nicht, dass die von der Rekurrentin gewünschte Anpassung zu einer handelsrechtskonformen Jahresrechnung führen würde, wofür wiederum die Rekurrentin beweisbelastet wäre. Es fehlt ohnehin an einer (korrigierten) genehmigten Jahresrechnung und Belegen, die einen Nachvollzug der gewünschten Verbuchungen überhaupt erlauben würden (vgl. vorstehende E. 4.4.2).

E. 5.4

Nach dem Gesagten gelingt es der Rekurrentin weder aufzuzeigen, dass die ermessensweise vorgenommene Aufrechnung offensichtlich unrichtig ist, noch, dass die Voraussetzungen für eine Bilanzberichtigung gegeben sind. Der Rekurs erweist sich somit im Hauptantrag als unbegründet und ist abzuweisen.

E. 5.5

Bezüglich des eventualiter gestellten Feststellungsantrags fehlt es an einem aktuellen Rechtsschutzinteresse. Der Antrag zielt nicht auf die Abänderung der im Einspracheentscheid festgesetzten Steuerfaktoren, den Steuersatz oder die Steuerbeträge ab (siehe generell zur materiellen Beschwer und zum Rechtsschutzinteresse: Kiener/Rütsche/Kuhn, Öffentliches Verfahrensrecht, 3. Aufl. 2021, Rz. 1430 ff. mit Hinweisen; sowie speziell im Steuerrecht: Hunziker/Bigler, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl. 2022, Art. 140 N 22 ff.; zur Subsidiarität von Feststellungs- gegenüber Leistungsbegehren BGE 126 II 300 E. 2c). Wie die Steuerverwaltung zu Recht vorbringt, sind die Steuerfolgen einer allfälligen künftigen Auflösung der versteuerten stillen Reserven in jenen zukünftigen Steuerveranlagungen – im ordentlichen Veranlagungsverfahren, mit der Möglichkeit die ordentlichen Rechtsmittel zu ergreifen – zu beurteilen (vgl. in diesem Sinne auch BGE 126 II 514 E. 3d). Auf den Feststellungsantrag ist folglich mangels Beschwer nicht einzutreten.

E. 5.6

Gemäss der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist grundsätzlich bei jeder Aufrechnung gestützt auf Art. 58 Abs. 1 lit. b oder c sowie Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG die Rückstellung für die darauf zu entrichtenden Steuern von Amtes wegen entsprechend zu erhöhen (BGE 141 II 83 E. 5). Das Gleiche gilt gemäss Art. 25 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) auch für die kantonalen und kommunalen Steuern (BGer 9C_660/2022 vom 10. Mai 2023 E. 6.2). Die von der Steuerverwaltung in diesem Sinne beantragte zusätzliche Steuerrückstellung von Fr. 7'700.– (im Gewinn und als Minusreserve im Eigenkapital) blieb sowohl in der Höhe als auch dem Grundsatz nach unbestritten. Dem Antrag ist stattzugeben.

E. 5.7

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Rekurrentin mit ihren Anträgen nicht durchdringt. Der Rekurs wird folglich abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird. Es sind jedoch von Amtes wegen – wie von der Steuerverwaltung beantragt – zu Gunsten der Rekurrentin zusätzliche Steuerrückstellungen von Fr. 7'700.– zu berücksichtigen. In diesem Sinne ist der angefochtene Einspracheentscheid anzupassen. Die Sache wird zur Berechnung der konkreten Steuerlast an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.

E. 6

Urteil A 2024 28 grundsätzlich für die Vermarktung von Liegenschaftsobjekten innerhalb der A. _____ - Gruppe zuständig. Die Vermarktung sei bereits zu Beginn eines Projekts ein Thema und es fielen Aufwendungen an. Auch in Bezug auf das Projekt D. _____ seien vereinzelt gewisse Aufwendungen angefallen. Auf einer Landparzelle in der Gemeinde D. _____/ZH sollten zwei Doppel Einfamilienhäuser und ein Dreieinfamilienhaus (sic!) realisiert werden. Sobald das Projekt soweit klar geregelt sei, dass der Verkauf (zum zweiten Mal) gestartet werden könne, sei die A. _____ GmbH wieder für den Verkauf dieser Objekte zuständig. Der Verkauf habe abgebrochen werden müssen, da das Baugesuch rechtlich nicht genügt und komplett habe revidiert werden müssen. Das Baugesuch sei dieser Tage eingereicht worden, eine Bewilligung könne im Frühling 2025 erwartet werden. Der Verkauf beginne ab November/Dezember 2024. Die erwartete resp. einkalkulierte Provision liege bei Fr. 175'000.– für die A. _____ GmbH (vgl. Rek-act. 8: Kaufrechtsvertrag D. _____; Rek-act. 9: Baugesuch; Rek-act. 10: Umsatzeinschätzungen 2019/2020). Grösstenteils handle es sich bei der verbuchten Position "Abwertung Erlös Vermarktungsmandat" (Konto Nrn. 1341, 2341, 3441, 4941) um zukünftige mögliche Provisionen für das Projekt D. _____ und das Projekt E. _____. Irrtümlicherweise seien diese zukünftigen, möglichen Umsätze bereits per 31. Dezember 2019 resp. 31. Dezember 2020 als Umsatz resp. angefangene Arbeiten verbucht worden, da ein Bruchteil davon als angefangene Arbeiten qualifiziert wurde. Ein fester Rechtsanspruch auf das Erfolgshonorar habe zu diesem Zeitpunkt jedoch nicht bestanden. Folglich seien die Jahresrechnungen 2019 und 2020 in Bezug auf diesen Sachverhalt fehlerhaft und es sei eine Bilanzberichtigung vorzunehmen.

E. 6.1

Die unterliegende Partei trägt die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht (§ 120 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 DBG). Die Höhe der Spruchgebühr beträgt in der Regel Fr. 400.– bis Fr. 15'000.– (§ 1 Abs. 1 der Verordnung über die Kosten im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht [Kosten VO; BGS 162.12]). Diese werden aufgrund des Zeit- und Arbeitsaufwandes, der Wichtigkeit und Schwierigkeit der Sache sowie des Streitwerts auf Fr. 2'000.– (Basisbetrag) festgesetzt (vgl. § 1 Abs. 2 Kosten VO). Vorliegend dringt die Rekurrentin mit keinem ihrer Anträge durch. Die Anpassung des Einspracheentscheids – zu Gunsten der Rekurrentin – erfolgt einzig aufgrund der zusätzlichen Steuerrückstellungen, welche bei der Vornahme einer Gewinnaufrechnung von Amtes wegen zu gewähren sind und deren Berücksichtigung ferner nicht von der Rekurrentin, sondern von der Steuerverwaltung beantragt wurde. Es rechtfertigt sich daher, der Rekurrentin die Verfahrenskosten vollumfänglich aufzuerlegen. Diese werden mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss in nämlicher Höhe verrechnet.

E. 6.2

Bei diesem Verfahrensausgang ist der Rekurrentin keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 120 Abs. 3 StG und Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] im Umkehrschluss).

E. 7

Urteil A 2024 28 In der Bilanz per 31. Dezember 2020 seien Leistungen (angefangene Arbeiten) aktiviert und gleichzeitig wieder zu 100 % abgeschrieben resp. wertberichtigt worden. Trotz entsprechender Aufforderung lägen keine nachvollziehbaren und transparenten Belege, Verträge und Abrechnungen resp. keine eigentliche

Projektbuchhaltung vor. Wie hohe und was für Leistungen erbracht worden seien und weshalb diese nicht werthaltig sein sollen, sei noch immer nicht erhellend dargelegt worden. An der Aufrechnung des abgewerteten Erlöses in der Höhe von einem Drittel der Kosten des Projekts D. _____ sei festzuhalten.

E. 8

Urteil A 2024 28 Mit den im Recht liegenden Unterlagen lasse sich kein Nachweis einer allfälligen Handels- rechtswidrigkeit erbringen, zumal die Excel-Tabelle (vgl. Rek-act. 10) mutmasslich erst im Nachhinein, im Zusammenhang mit dem Verfassen der Rekurschrift, erstellt worden sein dürfte (vgl. Datum "21.10.2024" unten). Entsprechend könne sie keine Grundlage für die bilanzielle Bewertung per 31. Dezember 2020 darstellen. Den Prinzipien der Massgeblich- keit der Handelsbilanz und der Periodizität der Gewinnermittlung folgend sei die Rekurren- tin daher bei den verbuchten Umsätzen zu behaften. Die Vornahme einer Bilanzberichti- gung sei – da diese nach vorliegendem Aktenstand offenbar einzig dem Ziel diene, einer Aufrechnung entgegenzuwirken – abzulehnen und an der Aufrechnung von ermessens- weise 33 % der verbuchten Rückstellung betreffend das Projekt D. _____ (im Betrag von Fr. 57'750.–) als versteuerte Reserve festzuhalten. Diese Aufrechnung berechtige gemäss Berechnung der Steuerverwaltung zu einer Steu- errückstellung von Fr. 7'700.– (vgl. StV-act. 6), die nach der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung von Amtes wegen zu gewähren sei. Der Eventualantrag sei ebenfalls abzuweisen. Sollten die in der Veranlagung im Eigenka- pital enthaltenen versteuerten stillen Reserven in einer zukünftigen Jahresrechnung buch- halterisch ausgebucht werden, seien die entsprechenden Steuerfolgen in jenen zukünfti- gen Steuerveranlagungen zu beurteilen. Es bestehe kein Rechtsanspruch auf eine ent- sprechende Feststellung im vorliegenden Rekursverfahren. 4.

E. 9

Urteil A 2024 28 tersuchungsnotstand (BGer 2C_160/2022 vom 27. Dezember 2022 E. 2.4.3; 2C_304/2022 vom 17. November 2022 E. 4.2.1; 2A.265/2002 vom 4. November 2002 E. 2.1). Zur Behe- bung der erkannten Lücken sind die fehlenden Elemente der Finanzbuchhaltung annähe- rungsweise zu ermitteln und dadurch zu füllen (BGer 9C_302/2024 vom 27. November 2024 E. 2.2.4 mit zahlreichen Hinweisen, zur Publ. vorgesehen).

E. 10

Urteil A 2024 28

E. 11

Urteil A 2024 28 (abgeschrieben) wurden. Konkret fehlte es auch nach durchgeführter Buchprüfung vor Ort, Beweisaufgabe und Einschätzungsvorschlag bzw. Reaktion der Steuerpflichtigen darauf an Unterlagen, aufgrund derer man die einzelnen Buchungen hätte nachvollziehen können. Nach den Grundsätzen der ordnungsmässigen Buchführung müssen die einzelnen Bu- chungsvorgänge belegt werden können und nachprüfbar sein (Belegnachweis; Art. 957a Abs. 2 Ziff. 2 und 5 OR; vgl. auch Art. 957a Abs. 3 OR). Diesem Erfordernis wurden die Geschäftsbücher der Rekurrentin unbestrittenermassen nicht gerecht. Ohne diese grund- legendste aller unerlässlichen Vorarbeiten (vollständige, wahrheitsgetreue und systemati- sche Erfassung der Geschäftsvorfälle und Sachverhalte) ist ein verlässliches Bild über die wirtschaftliche Lage eines Unternehmens (Art. 958 OR) von vornherein ausgeschlossen. Vor diesem Hintergrund ist nicht zu beanstanden, dass die Steuerverwaltung zu einem Ermessenszuschlag schritt. Nachdem die Steuerverwaltung auf

die Einsprache eingetreten und die Sache daher inhaltlich zu beurteilen ist, hat die Rekurrentin folglich den Unrichtigkeitsnachweis anzutreten (vgl. vorne E. 4.3; sowie zur Beschränkung der Überprüfungsbefugnis der Rechtsmittelinstanz: Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 132 N 33, 52, 54 mit Hinweisen).

E. 12

Urteil A 2024 28 bleibt vor diesem Hintergrund von vornherein kein Raum für eine Rückweisung an die Steuerverwaltung im Sinne des replicando gestellten Antrags der Rekurrentin. Die versäumten Mitwirkungshandlungen müssen zudem vollständig und formell ordnungsgemäss nachgeholt werden. Diese Voraussetzung ist insbesondere dann nicht erfüllt, wenn die Jahresrechnung einer GmbH nicht von der Gesellschafterversammlung genehmigt oder die Geschäftsbuchhaltung formell ordnungswidrig ist (vgl. Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 132 N 45). Mit der Steuerverwaltung ist festzuhalten, dass es der Rekurrentin mit den im vorliegenden Verfahren nachgereichten Unterlagen – nach wie vor – nicht gelingt, den Beweis der offensichtlichen Unrichtigkeit des Ermessenszuschlags zu erbringen. Es kann diesbezüglich auf die zutreffenden Ausführungen der Steuerverwaltung verwiesen werden, wonach eine exakte Evaluation der zu aktivierenden angefangenen Arbeiten noch immer nicht möglich ist, es an einer eigentlichen Projektbuchhaltung fehlt und handelsrechtlich korrigierte Jahresabschlüsse nicht vorliegen (vgl. vorstehende E. 3.2.2). Ferner wird weder gerügt noch ist ersichtlich, dass die vorgenommene Schätzung aufgrund sachwidriger Schätzungsgrundlagen oder -methoden erfolgt oder mit den aktenkundigen Verhältnissen der Steuerpflichtigen aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbar wäre. Auch ist kein pönaler Charakter der Schätzung zu erkennen, zumal die Steuerverwaltung nach der Rückmeldung zu den Einschätzungsvorschlägen mit dem Einspracheentscheid soweit irgend möglich Anpassungen zu Gunsten der Steuerpflichtigen vorgenommen hatte (etwa mit dem Verzicht auf eine Aufrechnung im Zusammenhang mit dem "Projekt E. _____"), was als durchaus grosszügig zu erachten ist (vgl. in diesem Zusammenhang vorstehende E. 4.2). Es muss damit mit der teilweisen Ermessensveranlagung sein Bewenden haben.

E. 13

Urteil A 2024 28

E. 14

Urteil A 2024 28 6.

E. 15

Urteil A 2024 28 Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.