



9C\_660/2022

Urteil vom 10. Mai 2023

### III. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichter Parrino, Präsident,  
Bundesrichter Beusch,  
nebenamtlicher Bundesrichter Berger,  
Gerichtsschreiberin Rupf.

Verfahrensbeteiligte  
A.A. \_\_\_\_\_ AG,  
vertreten durch BDO AG,  
Beschwerdeführerin,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Zug, Bahnhofstrasse 26, 6300 Zug.

Gegenstand  
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zug und direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2018,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zug vom 15. Juni 2022 (A 2021 7).

#### Sachverhalt:

##### A.

**A.a.** Die A.A. \_\_\_\_\_ AG mit Sitz in U. \_\_\_\_\_ /ZG (heute V. \_\_\_\_\_ /LU) ist eine Schwestergesellschaft der B.A. \_\_\_\_\_ AG mit Sitz in W. \_\_\_\_\_ /BE. Am 23. Oktober 2017 schlossen C. \_\_\_\_\_, Dr. D. \_\_\_\_\_ sowie die B.A. \_\_\_\_\_ AG als Investoren mit der E.E. \_\_\_\_\_ AG und der F.E. \_\_\_\_\_ AG einen Sanierungs-, Investitions- und Aktionärbindungsvertrag (nachfolgend ABV). Gemäss ABV verpflichteten sich die Investoren namentlich dazu, zur Finanzierung der F.E. \_\_\_\_\_ AG unwiderruflich und ohne weitere Bedingungen für die Geschäftsjahre 2017/2018, 2018/2019 und 2019/2020 Barmittel von je Fr. 1 Mio. p.a. (pro Investor) unter den im Vertrag genannten Konditionen zur Verfügung zu stellen (Ziff. 3.1.1 ABV). Als mögliche Finanzierungsformen, welche der Verwaltungsrat der F.E. \_\_\_\_\_ AG den Investoren jeweils vorzuschlagen hatte, wurden dabei im ABV genannt: zinslose, nachrangige Darlehen, die Zeichnung und Liberierung neuen Aktienkapitals sowie à fonds perdu Beiträge (vgl. Ziff. 3.1.3.2 ABV). Hinsichtlich der Darlehen bestimmte Ziff. 3.1.5.1 ABV zudem namentlich, dass die Rückzahlung nur verlangt werden könne, falls die letzte von der ordentlichen Generalversammlung der F.E. \_\_\_\_\_ AG genehmigte Jahresrechnung keine Überschuldung oder Unterbilanz ausweise. Gemäss Ziff. 11.5.1 ABV war jede Partei verpflichtet, ihre Verpflichtungen aus dem Vertrag persönlich zu erfüllen; ungeachtet dessen könne aber an ihrer Stelle eine andere juristische oder natürliche Person (sog. nahestehende Person) die Verpflichtung gemäss Ziff. 3.1.1 ABV in Form von Darlehen erfüllen; die nahestehende Person werde dadurch nicht Partei des ABV.

**A.b.** Im Geschäftsjahr 2018 gewährte die A.A. \_\_\_\_\_ AG der F.E. \_\_\_\_\_ AG ein zinsloses Darlehen von Fr. 850'000.-, welches sie in der Jahresrechnung 2018 als Finanzanlage behandelte, deren Wert sie per Ende 2018 erfolgswirksam auf Fr. 0.- korrigierte.

**A.c.** Am 16. Juli 2020 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Zug die A.A. \_\_\_\_\_ AG für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer der Steuerperiode vom 1. Januar 2018 bis 31. Dezember 2018. Dabei rechnete sie den verbuchten Aufwand von Fr. 850'000.- zum deklarierten steuerbaren Gewinn hinzu.

##### B.

Die von der A.A. \_\_\_\_\_ AG dagegen erhobenen kantonalen Rechtsmittel blieben erfolglos (Einspracheentscheid der Kantonalen Steuerverwaltung vom 22. März 2021; Abweisung von Rekurs und Beschwerde durch Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zug, Abgaberechtl. Kammer, vom 15. Juni 2022).

##### C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 29. August 2022 beantragt die A.A. \_\_\_\_\_ AG, den angefochtenen Entscheid aufzuheben, den steuerbaren Gewinn bei der direkten Bundessteuer und den satzbestimmenden Gewinn bei den Kantons- und Gemeindesteuern unter Verzicht auf die Aufrechnung von Fr. 850'000.- jeweils auf Fr. 2'604'500.- festzusetzen und die Angelegenheit zur Durchführung der interkantonalen Steuerauscheidung an die Steuerverwaltung des Kantons Zug zurückzuweisen; eventualiter sei das angefochtene Urteil aufzuheben und die Angelegenheit zur Neuveranlagung unter Berücksichtigung einer entsprechenden Rückstellung für die Steuern auf der vorgenommenen Aufrechnung an die Vorinstanz oder die Kantonale Steuerverwaltung zurückzuweisen. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zug als Vorinstanz und die Kantonale Steuerverwaltung schliessen auf Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, die Beschwerde mit Bezug auf den Hauptantrag abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei; mit Bezug auf den Eventualantrag schliesst sie auf teilweise Gutheissung der Beschwerde, wobei der Beschwerdeführerin die Kosten aufzuerlegen seien, weil der entsprechende Antrag erstmals vor Bundesgericht vorgebracht worden sei.

## Erwägungen:

### 1.

Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG) und mit freier Kognition (**BGE 146 II 276** E. 1; **141 II 114** E. 1).

**1.1.** Die Vorinstanz hat betreffend die kantonalen Steuern des Kantons Zug und die direkte Bundessteuer für die Steuerperiode vom 1. Januar 2018 bis 31. Dezember 2018 ein einziges Urteil gefällt, was zulässig ist, soweit die zu entscheidenden Rechtsfragen - wie vorliegend (vgl. E. 4. hiernach) - im Bundesrecht und im harmonisierten Recht gleich geregelt sind. Unter diesen Umständen hat die Beschwerdeführerin zulässigerweise nur eine einzige Beschwerdeschrift eingereicht. Aus ihrer Eingabe geht deutlich hervor, dass sie beide Steuerarten betrifft (vgl. **BGE 142 II 293** E. 1.2; **135 II 260** E. 1.3.1 f.; Urteil 2C\_282/2022 vom 17. November 2022 E. 1.1).

**1.2.** Die frist- (Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) eingereichte Eingabe betrifft eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG) und richtet sich gegen das kantonal letztinstanzliche (Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG), verfahrensabschliessende (Art. 90 BGG) Urteil eines oberen Gerichts (Art. 86 Abs. 2 BGG). Das Rechtsmittel ist als Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig (Art. 83 BGG), zumal ein Beschwerderecht gemäss Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) und Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) vorgesehen ist.

**1.3.** Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist einzutreten.

### 2.

**2.1.** Mit der Beschwerde kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), wobei es - unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 2 BGG) - grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen prüft, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (**BGE 142 II 135** E. 1.5; **133 II 249** E. 1.4.1). Das Bundesgericht ist weder an die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; **BGE 141 V 234** E. 1; Urteil 2C\_353/2022 vom 5. Januar 2023 E. 2.1).

Der Verletzung von Grundrechten sowie von kantonalem Recht geht das Bundesgericht nur nach, falls eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; **BGE 147 II 44** E. 1.2; **143 II 283** E. 1.2.2). Diese qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit nach Art. 106 Abs. 2 BGG verlangt, dass in der Beschwerde klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids dargelegt wird, inwiefern verfassungsmässige Rechte verletzt worden sein sollen (vgl. **BGE 143 I 1** E. 1.4; **133 II 249** E. 1.4.2).

**2.2.** Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet dabei "willkürlich" (**BGE 140 III 115** E. 2). Die beschwerdeführende Partei kann die Feststellung des Sachverhalts unter den gleichen Voraussetzungen beanstanden, wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG). Eine entsprechende Rüge ist substantiiert vorzubringen (**BGE 137 II 353** E. 5.1; **136 II 304** E. 2.5).

### 3.

Der Streit dreht sich darum, ob die als Abschreibung bezeichnete aufwandwirksame Korrektur eines Darlehensguthabens der Beschwerdeführerin gegenüber der F.E. \_\_\_\_\_ AG in Höhe von Fr. 850'000.- auf Fr. 0.- geschäftsmässig begründeten Aufwand oder, wie die Vorinstanz erkannt hat, eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellt.

**3.1.** Die Vorinstanz hat festgestellt, zwischen der Beschwerdeführerin und der F.E. \_\_\_\_\_ AG habe nie eine vertragliche Beziehung bestanden. Mit der Leistung der zwischen ihrer Schwestergesellschaft, der B.A. \_\_\_\_\_ AG, und der F.E. \_\_\_\_\_ AG vereinbarten Summe im Umfang von Fr. 850'000.- in Form einer Darlehensgewährung an die F.E. \_\_\_\_\_ AG habe die Beschwerdeführerin von ihrer Schwestergesellschaft eine Verpflichtung übernommen, die sie selbst nicht gehabt habe. Dadurch habe die Schwestergesellschaft den Vorteil erlangt, dass sie selbst ihre eigene Verpflichtung zur Darlehensgewährung aus dem ABV im dargelegten Umfang nicht mehr erfüllen müssen. Von der Schwestergesellschaft sei hierfür keine Gegenleistung an die Beschwerdeführerin erfolgt; insofern sei von einem Missverhältnis der Leistungen auszugehen. Die Zuwendung an die Schwestergesellschaft halte einem Drittvergleich offensichtlich nicht stand. Die Konditionen der übernommenen Verbindlichkeit - zinslose Darlehensgewährung mit Rangrücktritt und eingeschränkter Rückzahlungsverpflichtung an eine bereits überschuldete Gesellschaft - legten den Schluss nahe, dass diese auf dem Beteiligungsverhältnis der Schwestergesellschaft an der F.E. \_\_\_\_\_ AG und der persönlichen Verknüpfung in der Person des Verwaltungsratspräsidenten beider Gesellschaften beruhe. Der Charakter der Leistungen sei für die Organe der Beschwerdeführerin denn auch offensichtlich erkennbar gewesen, da diese im Zeitpunkt der Überweisung der Darlehenssumme davon ausgegangen seien, dass die F.E. \_\_\_\_\_ AG per Ende des nächsten Geschäftsjahres weiterhin eine Unterbilanz aufweisen werde und eine Rückzahlung des Darlehensbetrags gemäss dem ABV auch nicht verlangt werden könne. Das Darlehen habe in der Folge (erwartungsgemäss) abgeschlossen werden müssen. Die Voraussetzungen für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung seien damit erfüllt. Daran ändere insbesondere auch nichts, dass der ABV die Möglichkeit vorgesehen habe, Verbindlichkeiten aus dem Vertrag auch durch nahestehende Personen (oder Gesellschaften) der Vertragsparteien gültig zu erfüllen.

Auch mit dem Argument, es handle sich beim abbeschriebenen Darlehen eigentlich um geschäftsmässig begründeten Sponsoringaufwand, vermöge die Beschwerdeführerin nicht durchzudringen. Zwar stehe nicht infrage, dass vorliegend ein gewisser Werbeeffect - etwa mit der Trikotwerbung - erzielt worden sei. Es erschliesse sich indessen nicht, dass hierfür der ABV und die darin festgelegten Leistungen die Grundlage gebildet hätten. Ziel des ABV sei offensichtlich die Reorganisation und Sanierung der F.E. \_\_\_\_\_ AG gewesen; Klauseln über im Gegenzug zu erbringende Werbemassnahmen seien dem Vertrag nicht zu entnehmen. Insbesondere erhelle die pauschale Behauptung der Rekurrentin, die Werbewirkung sei durch das Investment ihrer Schwestergesellschaft und im persönlichen Engagement von G. \_\_\_\_\_ begründet und von Anfang an Motivation des Investments gewesen, den Sachverhalt diesbezüglich nicht rechtsgenügend, so dass angesichts der der Beschwerdeführerin obliegenden Beweislast hinsichtlich der wirtschaftlichen Begründetheit der Leistung nicht ersichtlich sei, weshalb auf die in Sanierungsabsicht versprochenen Leistungen, welche die Beschwerdeführerin für ihre Schwestergesellschaft geleistet habe, die Rechtsprechung hinsichtlich Zuwendungen für sportliche, soziale oder kulturelle Zwecke mit der Absicht, konkrete Öffentlichkeitsarbeit zu betreiben, zur Anwendung kommen sollte.

**3.2.** Dagegen bringt die Beschwerdeführerin vor, die Vorinstanz habe völlig ausser Acht gelassen, dass das Engagement von G. \_\_\_\_\_ als Verwaltungsratspräsident der F.E. \_\_\_\_\_ AG sowie das finanzielle

Engagement der B.A. \_\_\_\_\_ AG wesentlich zur Bekanntmachung der Gruppe A. \_\_\_\_\_ im Raum Zürich, Zug und Luzern beigetragen und einen grossen Werbeeffect für die gesamte Gruppe A. \_\_\_\_\_ mit sich gebracht hätten. Auch die Trikotwerbung auf den Trikots des Clubs E. \_\_\_\_\_ (...) verdeutliche den beabsichtigten Werbeeffect für die gesamte Gruppe A. \_\_\_\_\_; auf der Website des Clubs E. \_\_\_\_\_ werde der beabsichtigte Werbeeffect für die gesamte Gruppe zusätzlich verdeutlicht. Da insbesondere die Beschwerdeführerin von den zusätzlichen Aufträgen, die aus dem Werbeeffect und dem persönlichen Netzwerk von G. \_\_\_\_\_ resultiert hätten, profitiert habe, stellten die an die F.E. \_\_\_\_\_ AG in der Form eines Darlehens gewährten Zahlungen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar. Diese Zahlungen stünden zumindest in indirektem Zusammenhang mit den dadurch erzielten zusätzlichen Einnahmen aus den operativen Tätigkeiten der Beschwerdeführerin. Zur Erzielung eines sachgerechten und drittvergleichskonformen Ergebnisses habe die Beschwerdeführerin die B.A. \_\_\_\_\_ AG somit entsprechend entschädigen müssen. Es wäre in diesem Zusammenhang stossend, wenn die Beschwerdeführerin aufgrund des Umstands, dass sie diese Entschädigung an ihre Schwestergesellschaft - indirekt durch die Übernahme der Verbindlichkeit aus dem ABV - geleistet habe, steuerlich schlechter gestellt würde als bei einer direkten Verbuchung des entsprechend notwendigen Werbe-/Marketingaufwands über die Erfolgsrechnung. Neben den positiven Effekten auf die Bekanntheit der Gruppe und daraus resultierenden zusätzlichen Aufträgen hätten aus dem persönlichen und finanziellen Engagement von G. \_\_\_\_\_ und der B.A. \_\_\_\_\_ AG keine Vorteile generiert werden können; insbesondere hätten sich weder G. \_\_\_\_\_ noch die B.A. \_\_\_\_\_ AG finanziell bereichern können, weshalb im Zusammenhang mit der Darlehensgewährung durch die Beschwerdeführerin nicht von einer geldwerten Leistung gesprochen werden könne. Ziel der vorgenommenen Zahlungsflüsse sei nicht eine unerlaubte Gewinnverschiebung zwischen den verschiedenen Gesellschaften gewesen. Vielmehr seien die bei der Gruppe A. \_\_\_\_\_ im Zusammenhang mit dem Engagement bei der F.E. \_\_\_\_\_ AG angefallenen Kosten durch jene Gesellschaften getragen worden, welche auch massgeblich von diesem Engagement profitiert hätten. Die Beschwerdeführerin sei jene Gruppengesellschaft gewesen, welche aufgrund des Engagements am meisten Zusatzaufträge erhalten und somit auch am meisten von diesem profitiert habe. Im Zusammenhang mit ihrem für den Fall des Unterliegens in der Hauptsache gestellten Eventualantrag führt die Beschwerdeführerin schliesslich erstmals vor Bundesgericht aus, die Erhöhung des steuerbaren Gewinns hätte konsequenterweise zur Folge haben müssen, dass eine entsprechende Erhöhung ihrer Steuerrückstellung für das Jahr 2018 in die Bemessung des steuerbaren Gewinns Eingang gefunden hätte. Dies entspreche der bundesgerichtlichen Rechtsprechung und dementsprechend sei, wenn denn ihr Hauptantrag abzuweisen wäre, als Ergebnis des Verfahrens vor Bundesgericht wenigstens die der Aufrechnung korrespondierende Rückstellungserhöhung in der Steuerbilanz zu berücksichtigen.

#### 4.

**4.1.** Gemäss Art. 57 DBG ist Gegenstand der Gewinnsteuer der Reingewinn (inhaltsgleich Art. 24 Abs. 1 StHG, der vom gesamten Reingewinn spricht). Zum steuerbaren Gewinn gehören namentlich (auch) offene und verdeckte Gewinnausschüttungen (Art. 58 Abs. 1 lit. b fünftes Lemma DBG; harmonisierungsrechtlich gilt, obwohl Art. 24 Abs. 1 StHG die verdeckten Gewinnausschüttungen nicht ausdrücklich erwähnt, die gleiche Rechtslage; vgl. Stefan Oesterheld/Marco Mühlemann/Michael Bertschinger, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. Aufl. 2022, N. 189 zu Art. 24). Von verdeckten Gewinnausschüttungen wird gesprochen, wenn wie hier die Optik der Gesellschaft zur Diskussion steht (Urteil 2C\_716/2022 vom 15. November 2022 E. 6.1 m.H.).

**4.2.** Die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung setzt in ständiger Rechtsprechung voraus, dass erstens die leistende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft für ihre Leistung keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, zweitens die Beteiligungsinhaberin oder der Beteiligungsinhaber der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft direkt oder indirekt einen Vorteil erlangt, drittens die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft diesen Vorteil einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugestanden hätte (Drittvergleich) und viertens der Charakter dieser Leistung - insbesondere das Missverhältnis zur Gegenleistung - für die Organe der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft erkennbar gewesen ist (vgl. **BGE 144 II 427** E. 6.1; **140 II 88** E. 4.1; **138 II 57** E. 2.2; **131 II 593** E. 5.1; Urteile 2C\_1026/2021 vom 21. Dezember 2022 E. 7.1.2; 2C\_716/2022 vom 15. November 2022 E. 6.1 m.H.). Stets vorausgesetzt ist dabei, dass die Zuwendung ihren Rechtsgrund im Teilungsverhältnis hat (Urteil 2C\_716/2022 vom 15. November 2022 E. 6.1 m.H.).

**4.3.** Richtet eine Gesellschaft aufgrund eines Teilungsverhältnisses geldwerte Vorteile nicht an einen Anteilsinhaber, sondern an eine Drittperson aus, die einem Anteilsinhaber nahesteht, sind diese Vorteile nach der sog. Dreieckslehre steuerlich in einem ersten Schritt als Ertrag aus beweglichem Vermögen (verdeckte Gewinnausschüttung) auf der Ebene des Teilungsverhältnisses zu erfassen. Von dort fliessen sie weiter an die nahestehende Drittperson (**BGE 138 II 57** E. 4.2; Urteil 2C\_548/2020, 2C\_551/2020 vom 3. Mai 2021 E. 2.3, m.H.).

Bei geldwerten Leistungen zwischen Schwestergesellschaften fliesst der Vorteil an sich unmittelbar von einer Schwestergesellschaft zur anderen. Die an den Gesellschaften beteiligten Aktionäre sind mittelbar betroffen, indem der Wert der Beteiligung an der leistenden Gesellschaft abnimmt, während sich der Wert der empfangenden Gesellschaft entsprechend erhöht. Eine solche geldwerte Leistung zwischen Schwestergesellschaften fusst regelmässig auf dem gemeinsamen Teilungsverhältnis, weshalb sich Zuwendungen an Schwestergesellschaften als (verdeckte) Gewinnausschüttungen an die Aktionäre einerseits und als (verdeckte) Kapitaleinlagen der Aktionäre an die empfangende Gesellschaft andererseits erweisen (**BGE 138 II 57** E. 4.2, m.H.; Urteil 2C\_548/2020, 2C\_551/2020 vom 3. Mai 2021 E. 2.3, m.H.).

**4.4.** Das schweizerische Steuerrecht kennt - mit Ausnahme einzelner Bestimmungen - keine Konzernsichtweise (Urteil 2C\_1158/2012 vom 27. August 2013 E. 3.5). Es behandelt jede Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft als ein rechtlich selbständiges Subjekt, das die Geschäfte im Interesse der besagten Gesellschaft und nicht in demjenigen des Konzerns, anderer Gesellschaften oder des Aktionariats zu tätigen hat. Rechtsgeschäfte zwischen solchen Gesellschaften sind deshalb zu den gleichen Bedingungen abzuwickeln, wie sie auch mit fernstehenden Personen vereinbart würden. Insbesondere ist es der Konzernleitung (bzw. dem beherrschenden Aktionariat) nicht erlaubt, die von den verschiedenen Gesellschaften erzielten Gewinne frei auf diese Gesellschaften zu verteilen (**BGE 140 II 88** E. 4.1; **138 II 57** E. 4.1; **110 Ib 127** E. 3b/bb; **110 Ib 222** E. 3a; **108 Ib 28** E. 4c; Urteil 2C\_630/2021, 2C\_631/2020 vom 17. Mai 2022 E. 2.4.4).

**4.5.** Bei verdeckten Gewinnausschüttungen ist es grundsätzlich Aufgabe der Steuerbehörde, den Nachweis dafür zu erbringen, dass einer Leistung der Gesellschaft in tatsächlicher Hinsicht keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht. Ist ein solches Missverhältnis nachgewiesen, begründet dies in steuerrechtlicher Hinsicht die Vermutung, es liege eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Vermag die Gesellschaft nicht nachzuweisen, dass ihr Vorgehen einem Drittvergleich genügt, hat sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen. Diese bestehen in der Aufrechnung (vgl. **BGE 140 II 88** E. 7; **121 II 257** E. 4c/aa; Urteil 2C\_400/2020 vom 22. April 2021 E. 3.1.2, in: StE 2021 B 72.14.2 Nr. 55, StR 76/2021 S. 637). Die Frage, ob ein Aufwand oder eine Leistung steuerlich berücksichtigt werden kann, hat insofern eine tatsächliche (Nachweis der Leistung und Gegenleistung) sowie eine rechtliche (geschäftsmässige Begründetheit) Komponente (vgl. Urteil 2C\_414/2019 vom 14. November 2019 E. 4.3). Präzisierend ist beizufügen, dass bei genügend durch die Steuerbehörde vorgebrachten Indizien, welche auf die Unangemessenheit der Gegenleistung schliessen lassen, es der steuerpflichtigen Person obliegt, den

Nachweis für die gegenteilige Behauptung zu erbringen (Urteil 2C\_716/2022 vom 15. November 2022 E. 6.2 m.H.; vgl. auch Urteil 2C\_1026/2021 vom 22. Dezember 2022 E. 7.2 m.H.).

## 5.

### 5.1.

**5.1.1.** Mit der Vorinstanz ist zunächst davon auszugehen, dass zwischen der F.E. \_\_\_\_\_ AG und der Beschwerdeführerin keine vertragliche Beziehung bestand. Damit ist ausgeschlossen, dass ein Rechtsgrund für die Gewährung des in der Folge erfolgswirksam auf Fr. 0.- korrigierten Darlehens in einer irgendwie gearteten Beziehung zwischen der Beschwerdeführerin und der F.E. \_\_\_\_\_ AG liegt. Daran ändert nichts, dass im zwischen C. \_\_\_\_\_, Dr. D. \_\_\_\_\_ und der B.A. \_\_\_\_\_ AG als Investoren sowie der E.E. \_\_\_\_\_ AG und der F.E. \_\_\_\_\_ AG geschlossenen ABV vorgesehen war, anstelle der Vertragsparteien könne eine andere juristische oder natürliche Person die Verpflichtung gemäss Ziff. 3.1.1 ABV zur Darlehensvergabe erfüllen. Aus dieser Vertragsbestimmung lässt sich lediglich ein Recht der B.A. \_\_\_\_\_ AG ableiten, die ihr gemäss ABV zukommende Verpflichtung zur Darlehensvergabe an die F.E. \_\_\_\_\_ AG durch eine ihr nahestehende Partei erfüllen zu lassen. Eine Verpflichtung der Beschwerdeführerin zur Darlehensgewährung (im Sinne eines rechtlich nicht möglichen Vertrags zu Lasten eines Dritten) ergibt sich dagegen aus dieser Vertragsbestimmung offensichtlich nicht. Die B.A. \_\_\_\_\_ AG als Vertragspartei des ABV traf eine Verpflichtung zur Darlehensvergabe an die F.E. \_\_\_\_\_ AG. Diese Verpflichtung hat die Beschwerdeführerin, wie die Vorinstanz zutreffend festgestellt hat, im Umfang von Fr. 850'000.- von ihrer Schwestergesellschaft übernommen, indem sie der F.E. \_\_\_\_\_ AG ein entsprechendes Darlehen gewährte. Während indessen die Vorinstanz zum Schluss gelangt ist, die Beschwerdeführerin habe für diese Leistung - Verpflichtungsübernahme und anschliessende Darlehensgewährung - von ihrer Schwestergesellschaft keine Gegenleistung erhalten, ist die Beschwerdeführerin der Auffassung, ihr seien für ihre Leistung zumindest indirekt Gegenleistungen zugeflossen.

**5.1.2.** In diesem Zusammenhang macht die Beschwerdeführerin geltend, das finanzielle Engagement der B.A. \_\_\_\_\_ AG habe wesentlich zur Bekanntmachung der Gruppe A. \_\_\_\_\_ im Raum Zürich, Zug und Luzern beigetragen. Die Trikotwerbung für die Gruppe A. \_\_\_\_\_ habe diesen Effekt noch verstärkt. Insbesondere sie selbst habe von den auf diese Weise generierten zusätzlichen Aufträgen profitiert. Die Darlehensgewährung an die F.E. \_\_\_\_\_ AG bzw. die anschliessende erfolgswirksame Korrektur dieses Aktivums auf Fr. 0.- stehe somit zumindest in einem indirekten Zusammenhang mit den dadurch erzielten Einnahmen aus operativen Tätigkeiten und stelle deshalb auch geschäftsmässig begründeten Aufwand dar.

**5.1.2.1.** Grundsätzlich können Sponsoringaufwendungen geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen: Gemäss Rechtsprechung stellen Zuwendungen eines Unternehmens für sportliche, soziale oder kulturelle Zwecke mit der Absicht, konkrete Öffentlichkeitsarbeit zu betreiben, um das Image der steuerpflichtigen Person in der Öffentlichkeit zu verbessern oder um in diesem Zusammenhang verkaufsfördernde Massnahmen zu treffen, grundsätzlich begründeten Aufwand dar, sofern diese Kosten mindestens einen indirekten Werbeeffect haben (vgl. Urteile 2C\_1026/2021 vom 21. Dezember 2022 E. 7.1.4; 2C\_400/2020, 2C\_405/2020 vom 22. April 2021 E. 3.1.3, insb. E. 3.2).

**5.1.2.2.** Sponsoringbeiträge sind grundsätzlich ohne betragsmässige Beschränkung als geschäftsmässig begründeter Aufwand anzuerkennen. Solche Beiträge dürfen indes einen vernünftigen Umfang nicht übersteigen. Ihr Umfang muss in einem betriebswirtschaftlich vertretbaren Verhältnis sowohl zur Grösse des Unternehmens als auch zu Art und Umfang des Adressatenkreises der Massnahmen stehen (vgl. Urteile 2C\_1026/2021 vom 21. Dezember 2022 E. 7.1.4; 2C\_400/2020, 2C\_405/2020 vom 22. April 2021 E. 3.2.1 w.H.).

**5.1.2.3.** Nicht abzugsfähig sind Sponsoringbeiträge unabhängig von ihrer Höhe, wenn sie in keinem nachvollziehbaren Zusammenhang mit der geschäftlichen Tätigkeit des Unternehmens stehen, sondern allein dem privaten Anliegen der Unternehmerin oder des Unternehmers oder - im Fall einer juristischen Person - der beteiligten Person oder einer dieser nahestehenden Person dienen (Urteile 2C\_1026/2021 vom 21. Dezember 2022 E. 7.1.4 in fine; 2C\_400/2020, 2C\_405/2020 vom 22. April 2021 E. 3.2.2; 2C\_485/2012, 2C\_486/2012 vom 28. November 2012 E. 3; vgl. auch Urteile 2A.232/1995, 2A.233/1995 vom 2. April 1996 E. 4c; YVES NOËL, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin [Hrsg.], Impôt fédéral direct [LFD], Commentaire romand, 2. Aufl. 2017, N. 24 zu Art. 27).

**5.1.2.4.** Zwar ist durchaus denkbar, dass in einer Unternehmensgruppe eine Konzerngesellschaft für den Auftritt nach aussen besorgt ist bzw. Sponsoringaufwendungen übernimmt, die zur Bekanntheit des gesamten Unternehmens (und/oder von im gesamten Unternehmen benutzten Logos, Marken o.ä.) beitragen sollen. Werden die entsprechenden Verpflichtungen innerhalb einer Unternehmensgruppe aufgeteilt, indem einzelne Gesellschaften von der nach aussen auftretenden Gruppengesellschaft Teilverpflichtungen aus solchen Verträgen übernehmen, ergibt sich indessen mit Blick auf die im Steuerrecht geltenden Beweislastregeln, insbesondere die bereits dargelegten Beweislastregeln betreffend verdeckte Gewinnausschüttungen (E. 4.5), ein Nachweisproblem: Eine Gesellschaft, welche von einer Schwestergesellschaft im Zusammenhang mit einem Sponsoring für die gesamte Unternehmensgruppe eine (Teil-) Verpflichtung übernimmt, erhält dafür von dieser keine bzw. zumindest keine direkt ersichtliche materiell greifbare Gegenleistung. Entsprechende Leistungen bzw. Vorteile fliessen vielmehr der gesamten Unternehmensgruppe von aussen vom Sponsoringpartner zu, der (nur) mit einer Gruppengesellschaft eine Vereinbarung geschlossen hat, und kommen den Gruppengesellschaften, welche nicht Vertragspartner des Sponsoringvertrags sind, somit nur indirekt zugute. Damit im Zusammenhang mit gruppeninternen Verpflichtungsübernahmen aus Sponsoringverträgen stehende Aufwendungen als geschäftsmässig begründet anerkannt werden können, ist daher zumindest zu verlangen, dass die entsprechenden Vorgänge den Steuerbehörden gegenüber plausibilisiert werden, z.B. durch Vorlage einer gruppeninternen Vereinbarung betreffend die (teilweise) Verpflichtungsübernahme, vor allem aber auch durch Angaben, welche es als nachvollziehbar erscheinen lassen, dass überhaupt und in welchem Ausmass die Gesellschaft, welche eine Verpflichtung von der Gruppengesellschaft übernimmt, welche den Sponsoringvertrag abgeschlossen hat, tatsächlich vom Sponsoring profitiert hat. Ohne Vorlage einer solchen Vereinbarung sowie Aufzeichnungen, welche die Leistungsaufteilung als nachvollziehbar erscheinen lassen (z.B. Umsatzschlüssel o.ä.), kann der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit entsprechender Aufwendungen dagegen nicht als erbracht angesehen werden.

**5.1.2.5.** Im vorliegenden Fall hat die Vorinstanz zutreffend festgehalten, dass der ABV keine Klauseln betreffend durch die F.E. \_\_\_\_\_ AG zu erbringende Werbemassnahmen (z.B. Trikotwerbung o.ä.) enthält. Ziel des ABV war vielmehr die Reorganisation und Sanierung der F.E. \_\_\_\_\_ AG durch unilateral von den Investoren zu erbringende Leistungen; Gegenleistungen, insbesondere von der F.E. \_\_\_\_\_ AG zu erbringende Sponsoringleistungen, sind im Vertrag dagegen nicht erwähnt. Selbst wenn im Übrigen davon ausgegangen werden wollte, die Reorganisation und Sanierung der F.E. \_\_\_\_\_ AG bzw. die dafür von den Investoren zu leistenden Beiträge seien dazu bestimmt gewesen, durch die Wahrnehmung der Investoren als "Retter vom Club E. \_\_\_\_\_" deren Geschäftsinteressen zu befördern, fällt hier aber zusätzlich ins Gewicht, dass es an einer Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und der B.A. \_\_\_\_\_ AG betreffend die Übernahme der Verpflichtungen zur Darlehensgewährung an die F.E. \_\_\_\_\_ AG mangelt. Zudem hat die Beschwerdeführerin zwar behauptet, aus der (teilweisen) Übernahme der Verpflichtung zur Darlehensgewährung gemäss ABV hätten für sie positive Effekte

resultiert, indem sie im Raum Zürich, Zug, Luzern ihren Bekanntheitsgrad habe steigern und zusätzliche Geschäfte abschliessen bzw. Umsätze generieren können. Diese Angaben der Beschwerdeführerin sind indes im gesamten Verfahren gänzlich vage geblieben bzw. wurde zwar mit Bezug auf einzelne Bauprojekte behauptet, diese Verträge seien "im Zusammenhang mit Investment E. \_\_\_\_\_ AG" (Beschwerdeschrift, S. 6 oben) zustandegekommen. Einen Nachweis dafür oder mindestens eine Sachdarstellung, welche die Aufteilung der Darlehensverpflichtung zwischen der Beschwerdeführerin und ihrer Schwestergesellschaft (Gesamtverpflichtung zur Darlehensgewährung von jährlich Fr. 1 Mio.; Übernahme durch die Beschwerdeführerin von Fr. 850'000.-) als plausibel erscheinen lassen bzw. in einen klaren Zusammenhang mit von den beiden Gesellschaften erzielten zusätzlichen Erträgen bringen würde, wurde indessen nicht vorgelegt. Unter diesen Umständen ist es daher nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz zum Schluss gelangt ist, die Beschwerdeführerin habe für die von ihr erbrachte Leistung der Übernahme der Verpflichtung zur Darlehensgewährung keine Gegenleistung von der B.A. \_\_\_\_\_ AG erhalten bzw. ihr sei der Nachweis der von ihr behaupteten Gegenleistung misslungen.

**5.2.** Keiner ausführlichen Erörterung bedürfen bei dieser Sachlage die weiteren Voraussetzungen für die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung: Es ist klar, dass die Leistung der Beschwerdeführerin an ihre Schwestergesellschaft durch die Übernahme der Verpflichtung zur Darlehensgewährung an die F.E. \_\_\_\_\_ AG keinem unbeteiligten Dritten gewährt worden wäre, sondern auf dem gemeinsamen Beteiligungsverhältnis beruht, womit sich die Zuwendung an die B.A. \_\_\_\_\_ AG als verdeckte Gewinnausschüttung an den hinter den beiden Gesellschaften stehenden Aktionär darstellt. Ohne das gemeinsame Beteiligungsverhältnis an der Beschwerdeführerin und ihrer Schwestergesellschaft B.A. \_\_\_\_\_ AG wäre es nicht zu der infrage stehenden Verpflichtungsübernahme und in der Folge zur aufwandwirksamen Korrektur des Werts des Darlehens auf Fr. 0.- gekommen. In der Hauptsache erweist sich die Beschwerde daher als unbegründet.

**6.** Zu prüfen bleibt damit, ob die Vorinstanz, wie von der Beschwerdeführerin im Eventualstandpunkt beantragt, als Folge der von ihr vorgenommenen Erhöhung des steuerbaren Gewinns die Steuerrückstellung für das Jahr 2018 erfolgswirksam hätte erhöhen bzw. eine entsprechende Korrektur der Steuerbilanz hätte vornehmen müssen.

**6.1.**

**6.1.1.** Gemäss Art. 99 Abs. 2 BGG sind neue Begehren unzulässig. Dies ergibt sich aus dem Grundsatz, dass das Bundesgericht nur über Angelegenheiten befindet, welche bereits von einer Vorinstanz beurteilt worden sind (für die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten: Art. 86 - 88 BGG). Die Neuheit eines Begehrens bezieht sich auf den Streitgegenstand: Dieser kann vor Bundesgericht nur noch eingeschränkt (minus), aber nicht ausgeweitet (plus) oder geändert (aliud) werden (**BGE 143 V 19** E. 1.1; **136 V 362** E. 3.4.2; Johanna Dormann, in: Basler Kommentar zum Bundesgerichtsgesetz, 3. Aufl. 2018, N. 60 ff. zu Art. 99 BGG; GRÉGORY BOVEY, in: Aubry Girardin et al., Commentaire de la LTF, 3. Aufl. 2022, N. 39 ff. zu Art. 99 BGG). In diesem Sinne ist ein vor Bundesgericht vorgebrachtes Begehren nur neu, wenn es zu einer Ausweitung des Streitgegenstandes führt (Urteil 9C\_245/2017 vom 11. Dezember 2017 E. 2.2 mit Hinweis). Dabei bestimmt sich der vorinstanzlich beurteilte Streitgegenstand durch das Dispositiv des angefochtenen Entscheids; einzelne Teilaspekte stellen nur die Begründung dar (**BGE 145 V 18**, nicht publizierte E. 2.1; **BGE 136 V 362** E. 3.4.3).

**6.1.2.** Hier hat die Beschwerdeführerin zwar ihr Begehren, ihre angesichts der von der Kantonalen Steuerverwaltung vorgenommenen Aufrechnung unzureichende Rückstellung für die Gewinnsteuern der Steuerperiode vom 1. Januar 2018 bis 31. Dezember 2018 zu erhöhen, erst im Verfahren vor Bundesgericht gestellt. Da dieses Begehren indessen in einem engen sachlichen Zusammenhang mit der Aufrechnung selbst steht und damit gegenüber dem Hauptantrag auf Streichung der Aufrechnung weniger (minus) verlangt wird, erweist sich dieses Begehren als zulässig.

**6.2.** 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; vgl. zuletzt Urteil 2C\_632/2022 vom 13. September 2022 E. 3.3.2). Das Gleiche gilt gemäss Art. 25 Abs. 1 lit. a StHG auch für die kantonalen und kommunalen Steuern (Silvan Guler/ Roza Celebi/Nicole C. Bühler, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., N. 41 zu Art. 25). Da die Kantonale Steuerverwaltung hier keine der von ihr wie festgestellt zu Recht vorgenommenen Aufrechnung korrespondierende Anpassung der Steuerrückstellung vorgenommen hat, erweist sich die Beschwerde mit Bezug auf den entsprechenden Eventualantrag der Beschwerdeführerin als begründet. Sie ist dementsprechend teilweise gutzuheissen und die Angelegenheit ist zur Anpassung der Steuerrückstellung an die Kantonale Steuerverwaltung zurückzuweisen.

**7.**

Ausgangsgemäss sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu 1/6 dem Kanton Zug und zu 5/6 der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 und 4 BGG). Angesichts des Umstandes, dass die Steuerrückstellung von Amtes wegen anzupassen ist (vorne E. 6.2), bleibt für eine Auferlegung von diesbezüglichen Verfahrenskosten an die Beschwerdeführerin entgegen dem Antrag der ESTV kein Raum. Der Kanton Zug schuldet der Beschwerdeführerin entsprechend deren teilweisem Obsiegen für das bundesgerichtliche Verfahren eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 1'000.- (Art. 68 Abs. 1 und 3 BGG).

#### **Demnach erkennt das Bundesgericht:**

**1.** Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten betreffend die direkte Bundessteuer wird teilweise gutgeheissen. Das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zug, Abgaberechtliche Kammer, vom 15. Juni 2022 wird aufgehoben. Die Sache wird zur neuen Entscheidung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Zug zurückgewiesen.

**2.** Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern des Kantons Zug wird teilweise gutgeheissen. Das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zug, Abgaberechtliche Kammer, vom 15. Juni 2022 wird aufgehoben. Die Sache wird zur neuen Entscheidung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Zug zurückgewiesen.

**3.** Die Gerichtskosten für das bundesgerichtliche Verfahren von Fr. 5'500.- werden zu 5/6 der Beschwerdeführerin und zu 1/6 dem Kanton Zug auferlegt.

**4.** Der Kanton Zug hat der Beschwerdeführerin für das bundesgerichtliche Verfahren eine Parteientschädigung von Fr. 1'000.- zu bezahlen.

**5.**

Die Sache wird zur Neuverlegung der Kosten- und Entschädigungsfolgen des kantonalen Verfahrens an die Vorinstanz zurückgewiesen.

**6.**

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zug, Abgaberechtliche Kammer, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Luzern, 10. Mai 2023

Im Namen der III. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Parrino

Die Gerichtsschreiberin: Rupf