Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 1218/2013

2C 1219/2013

Urteil vom 19. Dezember 2014

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Seiler, Donzallaz,
Stadelmann, Kneubühler,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Verfahrensbeteiligte
A._____ AG,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch B&P tax and legal AG,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Zug,
Bahnhofstrasse 26, 6300 Zug,
Beschwerdegegnerin.

Gegenstand
Kantons- und Gemeindesteuern 2009 und 2010 (2C 1218/2013),
direkte Bundessteuer 2009 und 2010 (2C 1219/2013),

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zug, Abgaberechtliche Kammer, vom 5. November 2013.

Sachverhalt:

A.

Die A._____ AG mit Sitz in Zug (nachfolgend die Steuerpflichtige) ist eine 100-prozentige Tochtergesellschaft der B._____ Holding mit Sitz in Luxemburg. In der heute von ihr als "provisorisch" bezeichneten Steuerklärung 2009 vom 14. April 2011 deklarierte sie für die direkte Bundessteuer und die Kantons- und Gemeindesteuern einen steuerbaren Reingewinn bzw. Verlust (nach Anrechnung der Vorjahresverluste) von minus Fr. 866'094.–. Das bei den Kantons- und Gemeindesteuern steuerbare Kapital wurde mit Fr. 1'323'015.– angegeben.

In der - heute ebenfalls als "provisorisch" bezeichneten - Steuerklärung 2010 vom 12. August 2011 deklarierte die Steuerpflichtige für die direkte Bundessteuer und die Staats- und Gemeindesteuern einen steuerbaren Reingewinn bzw. Verlust nach Verlustanrechnung von minus Fr. 1'499'420.–. Das im Kanton steuerbare Kapi-

tal wurde mit Fr. 689'689.– deklariert.

Mit definitiver Veranlagungsverfügung 2009 vom 23. Mai 2012 setzte die Steuerverwaltung des Kantons Zug den steuerbaren Reingewinn für Bund und Kanton auf Fr. 233'900.– und das steuerbare Eigenkapital auf Fr. 1'323'000.– fest. Im steuerbaren Reingewinn ist unter dem Titel "verdeckte Gewinnausschüttung und Gewinnvorwegnahme" eine Aufrechnung für die Auflösung der Rückstellung "Payment fees sale aircraft" in der Höhe von Fr. 1'100'000.– enthalten. Im Einschätzungsvorschlag, den sie der Steuerpflichtigen vorgängig unterbreitet hatte, begründete die Steuerverwaltung diese Aufrechnung näher: Da der fragliche Flugzeugkauf durch eine Drittperson vermittelt worden sei, müsse die Auflösung der Rückstellung für die Vermittlungsprovision erfolgswirksam erfolgen. Deren Verrechnung mit dem Aktivdarlehen der Muttergesellschaft sei nicht rechtmässig.

Mit definitiver Veranlagungsverfügung 2010, ebenfalls vom 23. Mai 2012, setzte die Steuerverwaltung den steuerbaren Reingewinn auf Fr. 66'600.– und das steuerbare Kapital auf Fr. 1'389'000.– fest. Dabei rechnete sie (nebst der Korrektur beim Vorjahresverlust 2009) beim Reingewinn und Kapital die Rückstellung für "political risks" im Gesamtbetrag von Fr. 700'000.– auf. Diese Aufrechnung beruht auf einer gegenüber der Einschätzung des Verwaltungsrates abweichenden Beurteilung der mit der Rückstellung abgesicherten Risiken durch die Steuerverwaltung.

B.

Mit Einsprache vom 21. Juni 2012 reichte die Steuerpflichtige "neue (definitive) Jahresrechnungen" zusammen mit "überarbeiteten" Steuererklärungen 2009 und 2010 ein und beantragte,
- für das Steuerjahr 2009 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 176'000.– (Bund und Kanton) und mit einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 2'365'100.– (Kanton) und
- für das Steuerjahr 2010 mit einem Reingewinn (Verlust) von minus Fr. 16'400.– (Bund und Kanton) und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 2'348'700.– (Kanton) veranlagt zu werden.

Zur Begründung führte die Steuerpflichtige aus: Nachdem die Steuerverwaltung nach Prüfung der "provisorischen Jahresabschlüsse" signalisiert habe, dass die beiden Positionen "fees sale aircraft" von Fr. 1'100'000.– (2009) und "political risks" von Fr. 700'000.– (2010) nicht anerkannt würden, habe sie (die Steuerpflichtige) in den mit der Einsprache eingereichten, nunmehr "definitiven" Jahresrechnungen 2009 und 2010 diese beiden Positionen erfolgswirksam aufgelöst. Infolge dieser Auflösung hätten auch die Höhe des Aktivdarlehens der Muttergesellschaft und dessen Verzinsung angepasst und die Wechselkursentwicklung für die Jahresrechnungen 2009 und 2010 neu berechnet werden müssen. Daraus ergäben sich die mit der Einsprache geltend gemachten neuen Steuerfaktoren.
Mit Entscheid vom 14. März 2013 wies die Rechtsmittelkommission der Steuerverwaltung des Kantons Zug die Einsprache vollumfänglich ab.

C.

Gegen den Einspracheentscheid führte die Steuerpflichtige Rekurs und Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Zug. Sie hielt an den in der Einsprache gestellten Begehren vollumfänglich fest. Das Verwaltungsgericht wies mit Urteil vom 5. November 2013 Rekurs und Beschwerde ab.

D.

Gegen dieses Urteil führt die Steuerpflichtige Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten, mit welcher sie die gleichen zahlenmässigen Anträge stellt wie in Einsprache, Rekurs und Beschwerde.

Die Steuerverwaltung des Kantons Zug und das Verwaltungsgericht des Kantons Zug beantragen, die Beschwerde sei vollumfänglich abzuweisen (soweit darauf einzutreten sei). Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt bezüglich der direkten Bundessteuer die Abweisung der Beschwerde.

Am 20. März 2014 reichte die Beschwerdeführerin freiwillige Bemer-kungen ein.

Dem Gesuch um aufschiebende Wirkung der Beschwerde wurde mit Präsidialverfügung vom 11. März 2014 nicht statt gegeben.

Erwägungen:

1.

1.1. Angefochten ist der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zug in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, die unter keinen Ausschlussgrund gemäss Art. 83 BGG fällt und daher mit Beschwerde an das Bundesgericht weitergezogen werden kann (Art. 82 lit. a BGG i.V.m. Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG, SR 642.14]und Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]). Die Beschwerdeführerin ist durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG); auf das frist- und formgerecht eingereichte Rechtsmittel ist einzutreten.

1.2. Die vorliegende Sache betrifft sowohl die direkte Bundessteuer als auch die kantonalen Steuern. Die Vorinstanz hat die beiden Steuern in einem einzigen Urteil behandelt. Das Bundesgericht eröffnet grundsätzlich zwei Verfahren, wenn sowohl die kantonalen Steuern wie auch die direkte Bundessteuer streitig sind, es behält sich aber vor, die beiden Verfahren zu vereinigen. Das rechtfertigt sich auch hier. Es geht um den gleichen Sachverhalt und die gleichen Rechtsfragen in einem durch das Steuerharmonisierungsgesetz harmonisierten Bereich (Art. 71 BGG i.V.m. Art. 24 BZP; BGE 131 V 59 E. 1 S. 60 f., 461 E. 1.2 S. 465; Urteil 2C 309/2013, 2C 310/2013 vom 18. September 2013 E. 1.2, in: ASA 82 S. 305, StE 2013 B 72.14.2 Nr. 42, StR 69/2014 S. 222).
Auch die Beschwerdeführerin hat für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer nur eine Beschwerde eingereicht. Das ist zulässig, sofern in der Beschwerde zwischen den beiden Steuerarten unterschieden wird und aus den Anträgen hervorgeht, inwieweit diese angefochten sind und wie zu entscheiden ist (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.2 S. 264 f.; 131 II 553 E. 4.2 S. 559). Dieser Anforderung genügt die Beschwerdeschrift.

1.3. Mit der Beschwerde können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts durch die kantonalen Instanzen gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition. In den Bereichen, in denen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt oder keine Anwendung findet, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts auf Willkür (BGE 134 II 207 E. 2 S. 210; 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.; Urteil 2C 95/2013, 2C 96/2013 vom 21. August 2013 E. 1.6, in: StE 2013 B 22.2 Nr. 28).
Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 bzw. Art. 97 Abs. 1 BGG; vgl. BGE 137 II 353 E. 5.1 und 5.2.1 S. 356 f.).

2.

2.1. Die von der kantonalen Steuerverwaltung vorgenommene Aufrechnung einer "verdeckten Gewinnausschüttung und Gewinnvorwegnahme" für die nicht erfolgswirksame Auflösung der Rückstellung für Vermittlungsgebühren in der Höhe von Fr. 1'100'000.– im Jahr 2009 (Verrechnung der Rückstellung "fees sale aircraft" mit dem Aktivdarlehen gegenüber der Muttergesellschaft) war von Anfang an unbestritten. Das Gleiche gilt für die von der kantonalen Steuerverwaltung nicht anerkannte Rückstellung von Fr. 700'000.- für Risiken des Jahres 2010 ("political risks" als Folge des "arabischen Frühlings"). Bereits mit der Einsprache vom 21. Juni 2012 liess nämlich die Beschwerdeführerin ihre "neuen (definitiven) Jahresrechnungen" und "überarbeiteten Steuerklärungen 2009 und 2010" einreichen und geltend machen, dass die von der Steuerverwaltung vorgenommenen Aufrechnungen in den neuen Jahresrechnungen nunmehr erfolgswirksam verbucht worden seien. Das

muss nach Treu und Glauben als Anerkennung der von der Veranlagungsbehörde vorgenommenen Korrekturen gewertet werden. Diese Aufrechnungen bilden folglich nicht Streitgegenstand und sind hier nicht zu prüfen.

2.2. Einzig streitig sind die von der Beschwerdeführerin mit der Einsprache vom 21. Juni 2012 geltend gemachten Nachtragsbuchungen gemäss den "neuen (definitiven) Jahresrechnungen" und "überarbeiteten Steuererklärungen 2009 und 2010". Mit diesen Nachtragsbuchungen erhöhte die Beschwerdeführerin das Aktivdarlehen der Muttergesellschaft um den Betrag der aufgelösten Position "fees sale aircraft" in der Höhe von Fr. 1'100'000.– (Nachtragsbuchung 2009), passte die Verzinsung des Darlehens dem höheren Darlehensbetrag an und berechnete aufgrund des veränderten Darlehensguthabens auch die Wechselkursentwicklung neu (Nachtragsbuchungen 2009 und 2010). Zudem passte sie die Rückstellung für Steuern den neuen Gegebenheiten an. Diese Nachtragsbuchungen wurden von der Steuerverwaltung nicht anerkannt. Die Beschwerdeführerin will in ihrer Beschwerde aufzeigen, dass es sich bei der Korrektur der Fremdwährungskonten und der nachträglichen Verbuchung der Steuerrückstellungen um handelsrechtlich zwingend vorzunehmende Bilanzberichtigungen handeln würde, welche bis zum Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung zulässig seien. Wie es sich damit verhält, ist im Folgenden zu prüfen.

2.3. Hingegen thematisiert die Beschwerdeführerin die Anpassung der Verzinsung auf dem Aktivdarlehen nicht mehr ausdrücklich, so dass fraglich ist, ob die Beschwerde diesbezüglich eine genügende Begründung (vgl. Art. 42 Abs. 2 BGG) enthält.

3.

3.1. Gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG setzt sich der steuerbare Reingewinn aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages des Vorjahres zusammen. Er wird ergänzt durch alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung des geschäftsmässigen Aufwandes verwendet werden, wie insbesondere die geschäftsmässig nicht begründeten Abschreibungen und Rückstellungen (lit. b) sowie die der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträge (lit. c). Es gilt somit das Prinzip der Massgeblichkeit der nach den Regeln des Handelsrechts aufgestellten Handelsbilanz auch für die Steuerbilanz unter Vorbehalt der steuerrechtlichen Korrekturvorschriften sowie der zwingenden handelsrechtlichen Vorschriften (BGE 137 II 353 E. 6.2 S. 359 f.; 136 II 88 E. 3.1 S. 92; 132 I 175 E. 2.2 S. 177 f.; 119 Ib 111 E. 2c S. 115).

3.2. Der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz wirkt sich auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht aus: Die steuerpflichtige Gesellschaft muss sich nach diesem Prinzip grundsätzlich bei der von ihr in ihren ordnungsgemäss geführten Büchern erscheinenden Darstellung der Vermögenslage des Jahresergebnisses behaften lassen (Urteil 2C 515/2010 vom 13. September 2011 E. 2.2, in: StE 2011 B 23.41 Nr. 5, StR 66/2011 S. 954, mit Hinweis). Unter welchen Voraussetzungen eine bei der Steuerverwaltung mit der Steuererklärung eingereichte Bilanz dennoch korrigiert werden kann, ergibt sich nicht aus dem DBG, sondern ist durch Auslegung unter Berücksichtigung des Massgeblichkeitsprinzips und des Grundsatzes von Treu und Glauben zu ermitteln (Urteil 2A.275/1998 vom 6. März 2000 E. 3 a/bb).

3.3. 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 (Markus Reich, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, § 15 Rz. 67a S. 387; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N. 49 ff. zu Art. 58 DBG).

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 (Urteil 2C 787/2012, 2C 788/2012 vom 15. Januar 2013 E. 2.2, in: StE 2013 B 72.11 Nr. 23, RDAF 2013 II S. 380 mit weiteren Hinweisen; ferner Urteil 2A.275/1998 vom 6. März 2000 E. 3 a/bb; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, N. 15, 21 zu Art.

58 DBG). Sie werden von den Steuerbehörden in der Steuerbilanz von Amtes wegen berücksichtigt (Locher, a.a.O., N. 18 ff. zu Art. 58 DBG, mit Hinweis auf das Urteil 2A.275/1998 vom 6. März 2000, E. 3a/bb, in: NStP 54/2000 S. 46, 49). Bilanzberichtigungen können sich zu Gunsten oder zu Ungunsten steuerpflichtiger juristischer Person auswirken (Locher, a.a.O. N. 15 zu Art. 58 DBG; Urteil 2C 911/2013, 2C 912/2013 vom 26. August 2014 E. 6.1.2). Ist indessen die Veranlagung in Rechtskraft erwachsen, ist eine Bilanzberichtigung nur bei einem Revisionsgrund zulässig (zu Gunsten des Steuerpflichtigen) oder im Falle eines Nachsteuerverfahrens (zu Ungunsten des Steuerpflichtigen; zit. Urteil 2C 911/2013, 2C 912/
2013 ebenda; Locher, a.a.O., N. 21 zu Art. 58 DBG).

3.4. Anders verhält es sich bei Bilanzänderungen. Auszugehen ist hier vom Grundsatz, dass die Bilanz von einem gewissen Zeitpunkt an endgültig ist und nachträgliche Änderungen nicht mehr vorgenommen werden können. Nach der Rechtsprechung ist eine Änderung der Bilanz nur bis zur Einreichung der Steuererklärung zulässig (Urteile 2C 515/2010 vom 13. September 2011 E. 2.2, in: StE 2011 B 23.41 Nr. 5, StR 66/2011 S. 954, mit Hinweis; 2C 29/2012 vom 16. August 2012 E. 2.1, in: StE 2012 B 72.1 Nr. 22, StR 67/2012 S. 756; 2C 911/2013, 2C 912/2013 ebenda, mit weiteren Hinweisen; Danielle Yersin, Les corrections et modifications apportées par une entreprise à sa comptabilité et leurs conséquences fiscales, RDAF 1977 S. 371, 378). Eine Änderung der Bilanz durch die steuerpflichtige Gesellschaft im Laufe des Veranlagungsverfahrens ist grundsätzlich nur noch zulässig, wenn sich zeigt, dass sie in einem entschuldbaren Irrtum über die steuerlichen Folgen gewisse Buchungen vorgenommen hat (Urteil 2C 29/2012 ebenda; Urteil 2A.275/1998 vom 6. März 2000 E. 3 a/bb; Locher, a.a.O., N. 23 zu Art. 58 DBG mit weiteren Hinweisen). In der Regel ausgeschlossen sind hingegen Bilanzänderungen, mit denen Wertänderungen zum Ausgleich von Aufrechnungen im Veranlagungsverfahren erfolgen oder die lediglich aus Gründen der Steuerersparnis vorgenommen werden (zit. Urteil 2C 29/2012 E. 2.1; Urteile 2A.313/2004, 2P.140/2004 vom 9. Dezember 2004 E. 5.4.1, in: StR 60/2005 S. 429 ff., 433 f.; 2A.275/1998 vom 6. März 2000 E. 3 a/bb). "Bilanzberichtigungen" aus solchen Motiven sind gleichfalls nur mit äusserster Zurückhaltung anzuerkennen (zit. Urteil 2C 29/2012 E. 2.1 in fine, in: StE 2012 B 72.11 Nr. 22, StR 67/2012 S. 756).

4.

4.1. Die Vorinstanz hat im angefochtenen Entscheid nachvollziehbar festgehalten, dass es sich bei den mit den Steuererklärungen am 14. April 2011 und 12. August 2011 eingereichten Jahresrechnungen nicht um provisorische Rechnungen, sondern um die definitiven Abschlüsse handelt. Gemäss ihrer Feststellungen ergeben sich weder aus den Jahresrechnungen noch aus den Steuererklärungen irgendwelche Hinweise oder gar Beweise, dass die Abschlüsse nicht definitiv sein könnten (Urteil E. 4a). Die Vorinstanz hat auch festgestellt, dass die mit der Einsprache vom 21. Juni 2012 eingereichten "neuen (definitiven) Jahresrechnungen" und "überarbeiteten Steuerklärungen 2009 und 2010" unvollständig seien und im Wesentlichen lediglich die Spartenrechnungen, die Forderungen aus dem Darlehen und den Zinsertrag sowie Details der passiven Rechnungsabgrenzung (Steuern, Buchhaltung/Revision/Rechtsberatung und AHV) enthielten (Urteil E. 3e). Diese Feststellungen sind nicht offensichtlich unrichtig und für das Bundesgericht verbindlich (Art. 105 Abs. 2 BGG).

4.2. Die Steuerverwaltung hat die Auflösung der Rückstellung für die Vermittlungsprovision und die Verrechnung der aufgelösten Rückstellung mit dem Aktivdarlehen der Beschwerdeführerin gegenüber der Muttergesellschaft nicht als geschäftsmässig begründet qualifiziert, da nicht die Muttergesellschaft als Vermittlerin der Flugzeuge tätig war, sondern eine unabhängige Drittperson. Sie hat daher im Umfang des verrechneten Darlehensbetrags eine geldwerte Leistung angenommen und diese zum steuerbaren Reinertrag hinzugerechnet (Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG). Ferner hat sie die Notwendigkeit einer Rückstellung für "politische Risiken" anders als die Beschwerdeführerin beurteilt und die Rückstellung ertragswirksam aufgelöst. Damit hat die Steuerverwaltung die Steuer- und Handelsrechtskonformität der mit den Steuererklärungen eingereichten ursprünglichen Jahresabschlüsse (für die Steuerbilanz) wieder hergestellt. Das ist unbestritten und bildet vorliegend nicht Streitgegenstand (vorne E. 2.1).

4.3. Mit der Einsprache reichte die Beschwerdeführerin erstmals "Nachtragsbuchungen" ein, worin sie das Aktivdarlehen gegenüber der Muttergesellschaft um den Betrag der aufgelösten Rückstellung aufwertete, die

Verzinsung des Darlehens dem neuen Wert des Darlehens anpasste und für den neuen Darlehenssaldo Kurskorrekturen vornahm. Sie legt in der Beschwerde aber nicht dar, inwiefern die mit den Steuererklärungen eingereichten Jahresabschlüsse auch nach der Korrektur durch die Steuerverwaltung noch immer zwingenden handelsrechtlichen Vorschriften widersprochen hätten und die von ihr vorgenommenen "Nachtragsbuchungen" handelsrechtlich vorgeschrieben wären. Insbesondere macht die Beschwerdeführerin nicht geltend, dass die Darlehensforderung unterbewertet war. Die Beschwerdeführerin hat somit keinen handelsrechtswidrigen durch einen handelsrechtskonformen Wertansatz ersetzt. Eine Bilanzberichtigung im oben erwähnten Sinn liegt nicht vor. Sind die Voraussetzungen für eine Berichtigung der Darlehensposition aber nicht erfüllt, entfällt auch die Anpassung der Darlehenszinsen und die Kurskorrektur. Ohnehin könnten allfällig nachträglich bezahlte zusätzliche Darlehenszinsen nicht in den Perioden 2009 und 2010 berücksichtigt werden.

4.4. Anlass für das Tätigwerden der Beschwerdeführerin bildete vielmehr der Umstand, dass die Veranlagungsbehörde in den definitiven Veranlagungen Aufrechnungen vorgenommen hatte. Aus diesem Grund nahm die Beschwerdeführerin die "Nachtragsbuchungen" vor. Sie hat damit die Bilanz nicht berichtigt, sondern abgeändert. Eine Bilanzänderung im Veranlagungsverfahren ist aber nur zulässig, wenn sich zeigt, dass die Beschwerdeführerin in einem entschuldbaren Irrtum über die steuerlichen Folgen gewisse Buchungen vorgenommen hat (oben E. 3.4). Dass dies der Fall gewesen wäre, behauptet die Beschwerdeführerin nicht. Die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Nachtragsbuchungen können folglich nicht anerkannt werden.

5.

Zu prüfen bleibt, ob der Beschwerdeführerin die nachträgliche Steuerrückstellung für die von der Veranlagungsbehörde vorgenommenen Aufrechnungen zu gewähren ist.

5.1. Mit der Rückstellung wird dem laufenden Geschäftsjahr ein tatsächlich oder zumindest wahrscheinlich verursachter, in seiner Höhe aber noch nicht genau bekannter Aufwand oder Verlust, der sich erst in einer späteren Periode geldmässig verwirklicht, gewinnmindernd angerechnet (Kommission Steuerharmonisierung, Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, 1995, S. 35; Reich, a.a.O., § 15 Rz. 91 S. 394). Betriebswirtschaftlich und handelsrechtlich ist allgemein anerkannt, dass für geschuldete Steuern schon vor der Veranlagung Rückstellungen oder passive Rechnungsabgrenzungsposten gebildet werden müssen. Je nach Wahrscheinlichkeit ist am Tag der Bilanzerstellung die Höhe der erforderlichen Rückstellung abzuschätzen (Treuhand-Kammer, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung [HWP], Band 1, 2009 S. 244; zum neuen Rechnungslegungsrecht, s. auch HWP, Band "Buchführung und Rechnungslegung", 2014, S. 172, 216, 223). Nachbelastungen bei den Steuern können sich im Rahmen steuerlicher Betriebsprüfungen und hängiger Rechtsmittelverfahren infolge von übersetzten Abschreibungen, steuerlich nicht anerkannten Rückstellungen, verdeckten Gewinnausschüttungen und dergleichen ergeben (HWP, Band 1, a.a.O). In der Praxis wird es trotz der
handelsrechtlichen Verpflichtung häufig unterlassen, solche Steuernachzahlungen zu passivieren (HWP, Band 1, a.a.O.).

Allerdings setzt die Passivierung voraus, dass eine Nachbelastung voraussehbar ist. Der steuerpflichtigen Person kann keine willkürliche Unterlassung einer Rückstellung vorgeworfen werden, wenn die Abweichung von der Deklaration nicht voraussehbar war, z.B. bei unterschiedlichen Auffassungen über die Bewertung (Richner et al., a.a.O., N. 8 zu Art. 59 DBG). Fraglich ist daher, ob und gegebenenfalls unter welchen Voraussetzungen eine Rückstellung für Steuernachforderungen auch noch nachträglich zugelassen werden kann.

5.2. Die Doktrin ist in dieser Frage nicht einheitlich. Nach einer Lehrmeinung (Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, 1995, N. 5 f. zu Art. 59 DBG) steht einer nachträglichen Anpassung der Steuerrückstellung der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz entgegen. Eine nachträgliche Erhöhung der Steuerrückstellung könne nur berücksichtigt werden, wenn die Veranlagung noch nicht in Rechtskraft erwachsen sei und eine entsprechende durch die Generalversammlung genehmigte Bilanzkorrektur vorliege. Es wird daher vorgeschlagen, solche Rückstellungen von Anfang an mit einer gewissen "Reserve" zu bilden.

Nach Ansicht der Autoren des Handkommentars zum DBG (Richner et al., a.a.O., N 6-8 zu Art. 59 DBG) verlangt das Imparitätsprinzip, dass für die im Zeitpunkt der Bilanzerstellung für die noch nicht bilanzierten Steuern Rückstellungen gebildet werden; andernfalls bestehe die Gefahr eines doppelten Abzugs, da bezahlte Steuern in jedem Fall geschäftsmässig begründeten Aufwand bilden würden. Unterbleibe eine Rückstellung, könne dies nicht nachgeholt werden, auch wenn sich nachträglich aufgrund einer Aufrechnung durch die Veranlagungsbehörde der steuerbare Gewinn erhöhe.

5.3. Nach einer neueren Ansicht in der Literatur (Locher, a.a.O, Rz. 11 f. zu Art. 58 DBG) ergibt sich aus dem Prinzip der Massgeblichkeit der nach den Regeln des Handelsrechts erstellten Handelsbilanz für die Steuerbilanz, dass die Steuerbehörde bei Verstoss gegen zwingende handelsrechtliche Grundsätze eine Bilanzberichtigung vorzunehmen habe. Folgerichtig habe sie im System der jährlichen Gegenwartsbemessung bei Aufrechnungen nach Art. 58 Abs. 1 lit. b oder c DBG auch die Rückstellungen für die darauf zu entrichtenden Steuern (Art. 59 Abs. 1 lit. a in Verbindung mit Art. 63 DBG) von Amtes wegen zu erhöhen (Locher, a.a.O, Rz. 11 f. zu Art. 58 DBG).

Diese Ansicht wird nun auch von Brülisauer/Helbing (a.a.O., N 9 zu Art. 59 DBG) und Robert Danon (in: Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, N. 7 zu Art. 59 DBG) geteilt.

5.4. Die Rechtsprechung vermittelt kein einheitliches Bild. Nach der Praxis des Zürcher Verwaltungsgerichts können Rückstellungen für die zusätzlichen, durch die Aufrechnung verursachten Steuern nicht gewährt werden, da Steuerrückstellungen nur dann abzugsfähig sind, wenn sie verbucht und offen ausgewiesen werden (Verwaltungsgericht Zürich, Urteile vom 21. Mai 2003 E. 3, in: StE 2004 B 72.14.2 Nr. 32, und vom 19. Mai 1999 E. 3, in: StE 2000 B 72.11 Nr. 9). Gemäss einem Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Freiburg sind die Steuerrückstellungen anzupassen, wenn geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand zum steuerbaren Gewinn hinzugerechnet wird (Verwaltungsgericht Freiburg, Urteil vom 2. Mai 2003, in: StE 2004 B 72.14.1 Nr. 23, RDAF 2006 II S. 554). Das Verwaltungsgericht bezog sich dabei auf ein Urteil des Bundesgerichts, wo dieses erkannte, dass den durch Erhöhung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit erhöhten AHV-Beiträgen durch eine Bilanzberichtigung in Form einer Korrektur bei den passiven Rechnungsabgrenzungen Rechnung zu tragen sei (Urteil 2A.63/1998 vom 12. Mai 1999 E. 5, in: NStP 54/2000 S. 57).

5.5. Die hauptsächlich von Locher und weiteren Autoren vertretene neuere Auffassung verdient Zustimmung. Im System der Gegenwartsbemessung ist grundsätzlich bei jeder Aufrechnung gestützt auf Art. 58 Abs. 1 lit. b oder c DBG die Rückstellung für die darauf zu entrichtenden Steuern entsprechend zu erhöhen. Zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören auch die eidgenössischen, kantonalen und kommunalen Steuern (Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG). Dieses Vorgehen ergibt sich somit nicht nur aus handelsrechtlich zwingenden Vorschriften, sondern folgt direkt aus steuerrechtlichen Normen (Art. 58 lit. b oder c in Verbindung mit Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG). Es ist somit nicht zu sehen, inwiefern das Massgeblichkeitsprinzip einer Korrektur in der Steuerbilanz entgegenstehen könnte. Die steuerlichen Vorschriften zur Korrektur in Form der Steuerbilanz nehmen auch nicht Rücksicht darauf, aus welchen Motiven eine Bilanzierung unterblieb und ob die Aufrechnung vorauszusehen war oder nicht. Nicht angängig ist es daher, die Steuerrückstellung davon abhängig zu machen, dass der Steuerpflichtige die Aufrechnung nicht vorhersehen konnte.

Das Problem, dass Bemessungsperiode und Steuerperiode auseinanderfallen, und die damit zusammenhängende zeitversetzte Berücksichtigung der Steuerrückstellung, stellt sich bei der Gegenwartsbemessung nicht mehr. Auf diesen Aspekt weisen bereits Jung/Agner/Steinmann (a.a.O, N. 6 zu Art. 59 DBG) hin, wenn sie ausführen, dass das geltende Postnumerando-System mit Gegenwartsbemessung "einen triftigen Grund" darstelle, um die mit dem steuerbaren Gewinn korrelierende Rückstellung für Steuern "gegebenenfalls in mässiger Abweichung vom Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz von Amtes wegen auch zugunsten der Steuerpflichtigen anzuwenden". Eine Bilanzberichtigung für die Steuerrückstellung ist somit auch im vorliegenden Fall von Bundesrechts wegen zu gewähren.

6.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde hinsichtlich der direkten Bundessteuer insoweit (teilweise) begründet, als die kantonalen Instanzen der Beschwerdeführerin die Rückstellung für Steuern im Umfang der vorgenommenen Aufrechnungen (vorne E. 5) verweigert haben. Der angefochtene Entscheid ist daher hinsichtlich der direkten Bundessteuer aufzuheben und die Sache zu neuer Veranlagung im Sinne der vorstehenden Erwägungen an die Veranlagungsbehörde zurückzuweisen (Art. 107 Abs. 2 BGG). Hinsichtlich der Aufrechnung einer geldwerten Leistung und Verweigerung einer Nachtragsbuchung für das Darlehen (vorn E. 4.2) ist die Beschwerde unbegründet und abzuweisen (soweit darauf einzutreten ist, E. 2.3 hiervor).

II. Kantons- und Gemeindesteuern

7.

7.1. Art. 24 Abs. 1 StHG erfasst für die Gewinnsteuer den gesamten Reingewinn. Dazu gehören u.a. der geschäftsmässig nicht begründete Aufwand (lit. a) sowie die der Erfolgsrechnungen nicht gutgeschriebenen Erträge (lit. b). Rückstellungen zu Lasten der Erfolgsrechnung sind zulässig für Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist (vgl. Art. 24 Abs. 4 in Verb. mit Art. 10 Abs. 1 lit. b StHG). Art. 25 Abs. 1 lit. a StHG zählt zum geschäftsmässig begründeten Aufwand schliesslich auch die eidgenössischen, kantonalen und kommunalen Steuern. Das entspricht vollumfänglich der Regelung bei der direkten Bundessteuer. In gleicher Weise umschreibt § 59 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zug vom 25. Mai 2000 (StG/ZG) den steuerbaren Reingewinn. Das Zuger Steuergesetz zählt zudem zum geschäftsmässig begründeten Aufwand auch sämtliche Steuern (§ 60 Abs. 1 lit. a StG/ZG).

7.2. Es gilt somit auch für das kantonale Steuerrecht der Grundsatz der Massgeblichkeit der nach den zwingenden Vorschriften des Handelsrechts erstellten Handelsbilanz für die Steuerbilanz (s. auch Kuhn/Brülisauer, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, 2. Aufl. 2002, N. 9 zu Art. 24 StHG). Falls diese zwingenden Vorschriften des Handelsrechts widerspricht, sind die Steuerbehörden grundsätzlich verpflichtet, handelsrechtswidrige Ansätze zu korrigieren. Bilanzänderungen im Veranlagungsverfahren sind grundsätzlich nicht zulässig. Die anwendbaren kantonalen und bundesrechtlichen Bestimmungen im hier fraglichen Bereich sind folglich vollumfänglich harmonisiert. Es verbleibt dem kantonalen Gesetzgeber kein Gestaltungsspielraum, weshalb das Bundesgericht die Anwendung der kantonalen Vorschriften gleich wie das Bundesrecht frei prüft; das bedeutet, auch die Auslegung, welche die kantonalen Instanzen den harmonisierten kantonalen Vorschriften beilegen, unterliegt der bundesgerichtlichen Prüfung (E. 1.3 hiervor).

7.3. Damit kann vorliegend für die kantonalen Steuern vollumfänglich auf das zur direkten Bundessteuer Gesagte verwiesen werden. Die Beschwerde ist auch hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern insoweit begründet, als die kantonalen Instanzen der Beschwerdeführerin die Rückstellung der Steuern im Umfang der vorgenommenen Aufrechnungen verweigert haben, und die Angelegenheit ist zu neuer Veranlagung im Sinne der Erwägungen an die Veranlagungsbehörde zurückzuweisen (Art. 107 Abs. 2 BGG). Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

8.

Entsprechend dem Verfahrensausgang sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens (Art. 65 BGG) den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen und hat der Kanton Zug der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung zu bezahlen (Art. 66, 68 BGG). Die Höhe der Gerichtsgebühr und der Parteientschädigung bemisst sich nach den Reglementen.

Die Neufestsetzung der Kosten und Entschädigung für das kantonale Verfahren wird dem Verwaltungsgericht übertragen (Art. 67 und 68 Abs. 5 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verfahren 2C 1218/2013 und 2C 1219/2013 werden vereinigt.

2.
Die Beschwerde wird hinsichtlich der direkten Bundessteuer (Verfahren 2C 1219/2013) teilweise gutgeheissen, der angefochtene Entscheid wird aufgehoben und die Sache zur Vornahme der Veranlagung im Sinne der Erwägungen an die Kantonale Steuerverwaltung Zug, Verwaltung direkte Bundessteuer, zurückgewiesen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

3.
Die Beschwerde wird hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern (Verfahren 2C 1218/2013) teilweise gutgeheissen, der angefochtene Entscheid wird aufgehoben und die Sache zur Vornahme der Veranlagung im Sinne der Erwägungen an die Kantonale Steuerverwaltung Zug zurückgewiesen. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

4.
Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von insgesamt Fr. 4'000.– werden der Beschwerdeführerin sowie dem Kanton Zug mit je Fr. 2'000.– auferlegt.

5.
Der Kanton Zug hat die Beschwerdeführerin für das bundesgerichtliche Verfahren mit Fr. 2'500.– zu entschädigen.

6.
Über die Kosten und Entschädigungsfolgen des kantonalen Verfahrens hat die Vorinstanz neu zu befinden.

7.
Dieses Urteil wird den Parteien, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zug, Abgaberechtliche Kammer, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 19. Dezember 2014

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

Der Präsident: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Wyssmann