

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C_316/2020

Urteil vom 20. Oktober 2020
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung

Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichterin Hänni,
Bundesrichter Beusch,
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte

A. _____,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch Dr. Claudia Suter
und Herrn Joël Gyger,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Zug,

Gegenstand

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zug
und direkte Bundessteuer, Steuerperioden 2012-2015,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts
des Kantons Zug, Abgaberechtliche Kammer,
vom 20. Februar 2020 (A 2019 5).

Sachverhalt:

A.

Die A._____ GmbH (nachfolgend: die Steuerpflichtige) hatte in den hier interessierenden Steuerperioden 2012 bis und mit 2015 steuerrechtlichen Sitz in U._____/ZG (heute: V._____/ZH) und war namentlich im Bereich der Vermittlung von Versicherungen tätig. Alleingesellschafter und Geschäftsführer war und ist, wie dem Handelsregister entnommen werden kann, B._____. Die Steuerpflichtige beschäftigte verschiedene Mitarbeitende im Aussendienst, darunter den Alleingesellschafter und dessen Sohn, und richtete allen Aussendienstmitarbeitenden beträchtliche Pauschalspesen aus. Die Steuerpflichtige spricht von einem Ansatz von 20 Prozent, bezogen auf den erwirkten Umsatz.

B.

Mit Veranlagungsverfügungen vom 3. November 2017 setzte die Steuerverwaltung des Kantons Zug (KSTV/ZG; nachfolgend: die Veranlagungsbehörde) die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zug und die direkte Bundessteuer zu den Steuerperioden 2012 bis und mit 2015 fest. Dabei beanstandete sie unter anderem die Höhe der Pauschalspesen, die sie lediglich zur Hälfte als geschäftsmässig begründet erachtete. Die andere Hälfte rechnete sie auf. Dabei ging es um Beträge von gesamthaft Fr. 234'000.--, nämlich Fr. 62'000.-- (2012), Fr. 90'000.-- (2013), Fr. 51'000.-- (2014) und Fr. 36'000.-- (2015).

C.

Die dagegen gerichtete Einsprache (Einspracheentscheid vom 5. Februar 2019) und der Rekurs an das Verwaltungsgericht des Kantons Zug (Entscheid der Abgaberechtlichen Kammer A 2019 5 vom 20. Februar 2020) blieben erfolglos. In Bezug auf die Spesen bezog das Verwaltungsgericht sich im Wesentlichen auf das Urteil 2C_214/2014 des Bundesgerichts vom 7. August 2014 und erwog, dass die Steuerpflichtige zwar ein Spesenreglement und ein Zusatzreglement vorgelegt habe, von denen sie behauptete, sie seien behördlich genehmigt worden. In Wahrheit habe die Veranlagungsbehörde aber nie ihre Zustimmung erteilt.

Aufgrund des Fehlens einer behördlichen Genehmigung sei es Sache der Steuerpflichtigen, die geschäftsmässige Begründetheit der ausgerichteten Pauschalspesen detailliert aufzuzeigen. Diese habe es aber damit bewenden lassen, pauschal auf die Gepflogenheiten im Bereich der Vermittlung von Versicherungen zu verweisen. Weiter habe sie

zwar mehrseitige Schriftstücke zu den Akten gegeben, ohne aber im Einzelfall die Spesenereignisse und deren Höhe zu dokumentieren. Einzig anhand der vorgelegten Lohnkontoauflistungen zu den Jahren 2012 und 2013 und der Lohn- und Spesenaufstellung zum Jahr 2014 sei es ausgeschlossen, die Belege zu überprüfen und die Buchungen nachzuvollziehen.

Die betriebswirtschaftliche Begründetheit lasse sich nicht anhand der blossen Verbuchung (bei gleichzeitig fehlenden Belegen) erbringen, zumal Ungereimtheiten und Unklarheiten bestünden. Insgesamt sei der Nachweis dafür, dass die behaupteten Spesenereignisse tatsächlich eingetreten seien, fehlgeschlagen. Die Aufrechnung von (lediglich) 50 Prozent aller geltend gemachten Spesen erweise sich als grosszügig.

D.

Mit Eingabe vom 27. April 2020 erhebt die Steuerpflichtige beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragt, in Aufhebung des angefochtenen Entscheids sei von der Aufrechnung der Pauschalspesen von insgesamt Fr. 234'000.-- abzusehen.

Sie argumentiert, die Pauschalspesen an die Mitarbeitenden, also auch an den Alleingesellschafter und dessen mitarbeitenden Sohn, hätten sich in der Höhe von rund 20 Prozent bewegt, bezogen auf den jeweils erwirkten Umsatz. Mit Ausnahme des Geschäftsführers und dessen Sohn seien die Mitarbeitenden als der Steuerpflichtigen *fernstehende* Personen zu betrachten. Falls die Spesenzahlungen an die nicht nahestehenden Mitarbeitenden tatsächlich überhöht gewesen sein sollten, würde es sich auf Ebene der Steuerpflichtigen dennoch um abzugsfähigen Personalaufwand handeln. Sie, die Steuerpflichtige, habe zwar keine Belege vorlegen können, die nachgewiesen hätten, dass bei den fernstehenden Mitarbeitern tatsächlich Auslagen in der Höhe der Pauschalspesen angefallen seien. Tatsache sei aber, dass sie die Pauschalspesen in der geltend gemachten Höhe ausgerichtet habe.

Was den Geschäftsführer und dessen mitarbeitenden Sohn anbelange, die beide als der Steuerpflichtigen *nahestehend* zu betrachten seien, so scheitere eine geldwerte Leistung daran, dass auch die fernstehenden Mitarbeitenden Pauschalspesen in Höhe von rund 20 Prozent des von ihnen erbrachten Umsatzes erhalten hätten.

E.

Die Vorinstanz verweist auf den angefochtenen Entscheid und sieht von einem Antrag ab. Die Veranlagungsbehörde schliesst auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt hinsichtlich der direkten Bundessteuer, die Beschwerde sei abzuweisen. Hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zug äussert sie sich praxisgemäss nicht. Die Steuerpflichtige repliziert.

Erwägungen:

I. Formelles

1.

1.1 Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen vor (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 und Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 146 DBG [SR 642.11] und Art. 73 StHG [SR 642.14]). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Das Bundesgericht wendet das Bundesrecht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG; BGE 146 IV 88 E. 1.3.2 S. 92) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 145 I 239 E. 2 S. 241).

1.3 Im Unterschied zum Bundesgesetzesrecht geht das Bundesgericht der angeblichen Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (unter Einschluss der Grundrechte) und des rein kantonalen oder kommunalen Rechts nur nach, falls eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit; BGE 146 I 62 E. 3 S. 65).

1.4 Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; BGE 146 IV 114 E. 2.1 S. 118). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 146 I 83 E. 1.3 S. 86). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (zum Ganzen:

BGE 146 IV 88 E. 1.3.1 S. 91 f.). Tatfrage ist auch die Beweiswürdigung (BGE 144 V 111 E. 3 S. 112). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (BGE 146 III 73 E. 5.2.2 S. 80; vorne E. 1.3).

II. Direkte Bundessteuer

2.

2.1 Auch im Fall einer herkömmlichen Aufrechnung, die als solche nicht unter den Sondertatbestand von Art. 130 Abs. 3 DBG fällt, kann die Veranlagungsbehörde einen Ermessenszuschlag vornehmen. Dies ergibt sich ohne Weiteres aus der behördlichen Untersuchungspflicht (Art. 130 Abs. 1 DBG) und bedarf im Gesetz keiner weiteren Erwähnung. Zu verlangen ist, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte vom Vorliegen eines rechtserheblichen Sachumstandes überzeugt ist ("Regelbeweismass").

Die erforderliche Überzeugung kann auf Indizien beruhen und erfordert keinen direkten Beweis. Der steuerpflichtigen Person obliegt diesfalls kein Unrichtigkeitsnachweis, wie er ansonsten gemäss Art. 132 Abs. 3 Satz 1 DBG herrscht und dort zur Umkehr der Beweislast führt. Will die steuerpflichtige Person die Aufrechnung anfechten, kann sie den Gegenbeweis antreten, ohne grobe methodische oder rechnerische Fehler der Ermessensbetätigung nachweisen zu müssen, was regelmässig auf den Nachweis der Willkür hinausliefere. Bestand und Höhe der Aufrechnung hat sie aber detailliert zu bestreiten (Urteil 2C_461/2020 vom 17. August 2020 E. 2.1).

Die Verfahrensbeteiligten haben sich im Schriftenwechsel vertiefend mit der Frage auseinandergesetzt, ob die vom Gesetz geforderte Mahnung (Art. 130 Abs. 3 DBG) vorgelegen habe. Bei näherer Betrachtung ist dies von keiner entscheidenderheblichen Bedeutung, wie zu zeigen ist.

2.2

2.2.1 Aufgrund der für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG; vorne E. 1.4) ist davon auszugehen, dass die Steuerpflichtige die streitbetroffenen Pauschalspesen tatsächlich als Aufwand verbucht hat. Die Vorinstanz hat nicht etwa die ausgebliebene Verbuchung bemängelt, sondern vielmehr die in ihren Augen fehlende Nachvollziehbarkeit der Buchungen. Unbestritten geblieben ist sodann, dass die Steuerpflichtige – entgegen ihren ausdrücklichen Beteuerungen – über kein von der Veranlagungsbehörde genehmigtes Spesenreglement verfügt (Sachverhalt, lit. A).

2.2.2 Eine umfassende Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen, von welcher Art. 130 Abs. 3 DBG spricht, war nicht vorzunehmen. Die Veranlagungsbehörde hatte an sich nur zu klären, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die ausgerichteten und verbuchten Spesen geschäftsmässig begründet seien. Dabei handelte es sich weniger um eine Tat- als vielmehr um eine Rechtsfrage. Die Höhe der ausbezahlten "Pauschalspesen" und die übrigen Sachumstände waren unbestritten. Spiegelbildlich war und ist die Steuerpflichtige nicht gehalten, den Unrichtigkeitsnachweis anzutreten. Ihr obliegt einzig, Bestand und Höhe der Aufrechnung detailliert zu bestreiten (vorne E. 2.1).

3.

3.1 Der arbeitsrechtlichen Konzeption nach hat der Arbeitgeber den Arbeitnehmern alle durch die Ausführung der Arbeit *notwendig entstehenden* Auslagen zu ersetzen. Bei Arbeit an auswärtigen Arbeitsorten umfasst dies auch die für den Unterhalt erforderlichen Aufwendungen (Art. 327a Abs. 1 OR; Urteil 4A_533/2018 vom 23. April 2019 E. 6.2 zum Homeoffice). Durch schriftliche Abrede, Normalarbeitsvertrag oder Gesamtarbeitsvertrag kann als Auslagenersatz eine *feste Entschädigung*, wie namentlich ein Taggeld oder eine pauschale Wochen- oder Monatsvergütung festgesetzt werden, durch die jedoch alle notwendig entstehenden Auslagen gedeckt werden müssen (Art. 327a Abs. 2 OR). Zu entschädigen ist beispielsweise der im Namen und Auftrag des Arbeitgebers mit dem Privatfahrzeug zurückgelegte Weg vom Werkhof zur Baustelle ("Einsatzweg"), nicht aber der Weg von zuhause zum Werkhof ("Berufsweg").

3.2

3.2.1 Das Steuerrecht kennt keinen eigenständigen Begriff der Spesen. Nach dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung, dem im Abgaberecht einige Bedeutung zukommt (BGE 144 II 273 E. 2.2.7 S. 278), ist an das Arbeitsrecht anzuknüpfen, das sich insofern als das speziellere Recht erweist. Auch steuerrechtlich gelten als Spesen daher die Kosten für Fahrt, Verpflegung, Übernachtung und die "übrigen Kosten" (Schweizerische Steuerkonferenz [Hrsg.], Kreisschreiben Nr. 25, "Muster-Spesenreglemente für Unternehmen und für Non-Profit-Organisationen" in der Fassung vom 18. Dezember 2009, Ziff. 1.2). Nachdem arbeitsrechtlich nur die Kosten eines konkreten Einsatzes des Arbeitnehmers im Namen und Auftrag des Arbeitgebers (die sog. "Einsatzkosten") zu entschädigen sind, können auch nur diese zum Gegenstand des Spesenersatzes gemacht werden. Demgegenüber hat die steuerpflichtige Person die "Berufskosten" selber zu tragen. Sie kann sie aber zum Abzug (Art. 26 Abs. 1 DBG) bringen, dies im

Unterschied zu den blossen Lebenshaltungskosten (Art. 34 lit. a DBG). Spesen werden grundsätzlich effektiv nach Spesenereignis und gegen Originalbeleg abgerechnet ("*Effektivspesen*"; Kreisschreiben Nr. 25, Ziff. 1.3). In ausgewählten Konstellationen lässt die Praxis Fallpauschalen zu (auch dazu Kreisschreiben Nr. 25, Ziff. 1.3). Bei Aussendienst-Mitarbeitenden, die mehrheitlich auswärts tätig waren und eine Mittagessensentschädigung erhalten haben, wird im Lohnausweis ein entsprechender Hinweis angebracht (Kreisschreiben Nr. 25, Ziff. 3). Weitere Besonderheiten für das im Aussendienst tätige Personal sieht das Kreisschreiben Nr. 25 nicht vor.

3.2.2 Von den Fallpauschalen sind die hier interessierenden Gesamtpauschalen zu unterscheiden. Solche sieht einzig das Muster-Spesenreglement für leitendes Personal vor, das einen Bestandteil des Kreisschreibens Nr. 25 bildet. Als leitende Angestellte im Sinne des Zusatzreglements gelten in abschliessender Folge die Generaldirektoren, die stellvertretenden Generaldirektoren, Direktoren, stellvertretenden Direktoren und die Vizedirektoren. Unter dem Titel "*Pauschalspesen*" führt das Zusatzreglement in Ziff. 3 aus:

"Den leitenden Angestellten erwachsen im Rahmen ihrer geschäftlichen Tätigkeit Auslagen für Repräsentation sowie Akquisition und Pflege von Kundenbeziehungen. Die Belege für diese Repräsentations- und Kleinauslagen (Bagatellspesen) sind teilweise nicht oder nur unter schwierigen Bedingungen zu beschaffen. Aus Gründen einer rationellen Abwicklung wird daher den leitenden Angestellten eine jährliche Pauschalentschädigung ausgerichtet.

Mit der Pauschalentschädigung sind sämtliche Kleinausgaben bis zur Höhe von Fr. 50.-- pro Ereignis abgegolten. Dabei gilt jede Ausgabe als einzelnes Ereignis. Verschiedene zeitlich gestaffelte Ausgaben können somit auch dann nicht zusammengezählt werden, wenn sie im Rahmen eines einzigen Geschäftsauftrages (beispielsweise anlässlich einer Geschäftsreise) anfallen (Kumulationsverbot). Empfänger von Pauschalspesen können diese Kleinausgaben bis Fr. 50.-- nicht effektiv geltend machen."

3.2.3 Typische Anwendungsfälle von Kleinausgaben, die Anlass zu Gesamtpauschalen geben können, sind Tram-, Bus- und Taxifahrten, Parkgebühren, Trinkgelder, Garderobengebühren, Geschäftsanrufe vom privaten Telefon aus, Kleiderreinigungen, Geschenke für Mitarbeitende, Zwischenverpflegungen, Getränke alleine oder mit Kunden. Pauschal entrichtete Spesenvergütungen dienen der Vereinfachung der Lohnadministration im Unternehmen, ferner der Erleichterung der Veranlagungstätigkeit der Steuerverwaltung. Sie sind Ausdruck des Vertrauens, welches das Unternehmen den leitenden Angestellten im

Bereich der Kleinausgaben entgegenbringt ("Vertrauensspesen"; zum Ganzen: Urteil 2C_214/2014 vom 7. August 2014 E. 3.2.2).

3.2.4 Die Spesenvergütungen dienen mithin dem Ersatz jener Einsatzkosten, für welche die im Namen und Auftrag des Arbeitgebers vorgehende unselbständig erwerbende Person in einer ersten Phase selbst aufkommt, ehe sie hierfür in einer zweiten Phase vom Arbeitgeber entschädigt wird. Auf Ebene des Arbeitnehmers bleibt die Vergütung der reinen Einsatzkosten steuerfrei (JEAN-BLAISE ECKERT, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, 2. Aufl. 2017 [nachfolgend: CR-LIFD], N. 20 zu Art. 26 DBG), da kein Reinvermögenszugang vorliegt (Art. 16 Abs. 1 DBG; BGE 146 II 6 E. 4.1 S. 9 f.; 146 II 97 E. 2.2 S. 99 ff.; 139 II 363 E. 2.1 und 2.2 S. 365 ff.). Es verhält sich ähnlich wie bei einem Schadenersatz (damnum emergens; Urteile 2C_342/2016 / 2C_343/2016 vom 23. Dezember 2016 E. 2.2.3; 2C_1155/2014 vom 1. Februar 2016 E. 3.2.3).

3.2.5 Fehlt ein Spesenreglement, liegen also *ausserreglementarische* Gesamtpauschalen vor, so sind diese auf Ebene der unselbständig erwerbenden Person als steuerbare Nebenleistungen des Arbeitgebers zu betrachten (Art. 17 Abs. 1 DBG), aber nur soweit, als sie die effektiven Kosten übersteigen (Urteile 2C_112/2014 vom 15. September 2014 E. 6.1; 2C_214/2014 vom 7. August 2014 E. 3.2.3; 2C_30/2010 vom 19. Mai 2010 E. 3.2; 2A.82/1996 / 2A.83/1996 vom 8. Mai 1998 E. 3a; GLADYS LAFFELY MAILLARD, in: CR-LIFD, N. 19 zu Art. 17 DBG; PETER LOCHER, Kommentar DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, N. 25 zu Art. 17 DBG; BRUNO KNÜSEL/CLAUDIA SUTER, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Basler Kommentar, DBG, 3. Aufl. 2017 [nachfolgend: BSK-DBG], N. 21 zu Art. 17 DBG; so schon ERNST KÄNZIG, Wehrsteuer [Direkte Bundessteuer], I. Teil, 2. Aufl. 1982, N. 57 zu Art. 21 BRB WSt 1940).

3.2.6 Gleich verhält es sich im Bereich der Eidgenössischen Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV). Hier gilt jedes Entgelt für in unselbständiger Stellung auf bestimmte oder unbestimmte Zeit geleistete Arbeit als massgebender Lohn. Dieser umfasst auch Lohnnebenleistungen (Art. 5 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung [AHVG; SR 831.10]). Der Spesenersatz zählt nicht zum massgebenden Lohn (Art. 7 der Verordnung vom 31. Oktober 1947 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung [AHVV; SR 831.101] e contrario). Sofern ein von der Veranlagungsbehörde genehmigtes Spesenreglement vorliegt, ist dieses für die Ausgleichskasse verbindlich, sofern die genehmigten

Spesen nicht offensichtlich übersetzt sind (Bundesamt für Sozialversicherungen [Hrsg.], Wegleitung über den massgebenden Lohn in der AHV, IV und EO [WML], Fassung vom 1. Januar 2020, Ziff. 3012). Werden die Spesen pauschal vergütet, müssen die Pauschalen den effektiven Unkosten allerdings zumindest *gesamthaft gesehen* entsprechen, d.h. sie müssen mit den im Einzelfall tatsächlich gegebenen Verhältnissen im Einklang stehen. Darüber ist aufgrund der Gegebenheiten im individuell-konkreten Fall zu entscheiden (WML, Ziff. 3014).

3.3

3.3.1 Das Gesagte betrifft die steuerrechtliche Behandlung der Spesen auf Ebene der Arbeitnehmer. Im vorliegenden Fall geht es hingegen darum, ob die unbestrittenermassen ausbezahlten Pauschalspesen auf Ebene der Arbeitgebergesellschaft geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen (Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG).

3.3.2 Die Vorinstanz erachtet die Beweislage als prekär, nachdem die Steuerpflichtige auf kantonaler Ebene ihren Mitwirkungspflichten nur schleppend und bis zuletzt unvollständig nachgekommen sei. Mit Blick darauf billigte sie das Vorgehen der Veranlagungsbehörde, das in einem Ermessenszuschlag in Höhe von 50 Prozent bestand (Sachverhalt, lit. B). Die Vorinstanz begründet die Aufrechnung im Wesentlichen mit der fehlenden geschäftsmässigen Begründetheit der Pauschalspesen. Die Steuerpflichtige wendet vor Bundesgericht ein, dass dieser Ansatz hier ins Leere führe, da so oder anders eine Aufwandposition gegeben sei, was einer Aufrechnung entgegenstehe.

3.3.3 Der (unbestimmte) Rechtsbegriff des "geschäftsmässig begründete Aufwands" gemäss Art. 59 Abs. 1 (positive Formulierung) bzw. Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG (negative Umschreibung) steht weitgehend auf dem gleichen Fundament wie der Vorsteuerabzug aufgrund "unternehmerischer Tätigkeit" im Sinne von Art. 28 Abs. 1 MWSTG 2009 (BGE 142 II 488 E. 3.6.6 und 3.6.7 S. 503): Ob ein in der Handelsbilanz verbuchter Aufwand geschäftsmässig begründet sei bzw. im Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit stehe, hat in beiden Fällen die Betriebswirtschaftslehre zu beantworten. Dieser zufolge ist entscheidend, ob ein Aufwand (oder eine Investition) unter betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten als *vertretbar erscheint*. Alles, was betriebswirtschaftlich in guten Treuen zum Kreis der Unkosten gerechnet werden kann, ist direktsteuerlich "geschäftsmässig begründet" bzw. mehrwertsteuerlich "unternehmerisch". Eine ausdrückliche steuergesetzliche Grundlage ist nicht erforderlich (XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 4. Aufl. 2012, § 10 N. 15). Dabei spielt es keine Rolle, ob

ein Betrieb auch ohne den fraglichen Aufwand ausgekommen wäre und ob dieser Aufwand im Sinne einer rationellen und gewinnorientierten Betriebsführung zweckmässig war (BGE 142 II 488 E. 3.6.8 S. 503 f.). Die geschäftsmässige Begründetheit ist zu vermuten, wenn die Aufwandposition oder Investition in unmittelbarem und direktem ("organischem") Zusammenhang mit der betrieblichen Leistungserstellung steht (BGE 143 II 8 E. 3 S. 12). Im individuell-konkreten Fall ist eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, in deren Zusammenhang qualitative und quantitative Überlegungen anzustellen sind (BGE 142 II 488 E. 3.7.3 und 3.7.4 S. 505).

3.3.4 Im Anschluss daran ist folgendes von Belang: Die Steuerbehörden haben sowohl nach DBG als auch nach MWSTG bei ihrer Beurteilung grundsätzlich auf die Strukturen und Verträge abzustellen, wie sie die Steuerpflichtigen getroffen haben (BGE 142 II 488 E. 3.6.8 S. 503 f.). Wie eine natürliche oder juristische Person ihre finanziellen Verhältnisse ordnet, ist grundsätzlich ihrer Privatautonomie überlassen. Sind die Schranken, bei deren Überschreiten die Veranlagungsbehörde zwingend einschreiten muss, nicht klarerweise tangiert, ist es der Steuerbehörde verwehrt, ihr eigenes Tatbestandsermessen an die Stelle jenes der steuerpflichtigen Person zu setzen. Dementsprechend darf auch das (Steuer-)Gericht nur mit Zurückhaltung in den Handlungsspielraum eingreifen, der den Steuerpflichtigen zukommt (BGE 146 II 97 E. 2.2.2 S. 100).

3.4

3.4.1 Die Vorinstanz gelangt beweismässig zum Ergebnis, dass die pauschal ausgerichteten Spesen der Höhe nach zumindest teilweise unbegründet gewesen seien. Sie erklärt dies damit, dass die Vergütungen die – nicht nachgewiesenen – Spesenereignisse deutlich übertrafen haben dürften. Die Steuerpflichtige stellt sich auf den Standpunkt, dass auf Ebene der Arbeitgebergesellschaft so oder anders eine Aufwandposition vorliege. Diese Sichtweise ist zumindest betriebswirtschaftlich und damit auch handelsrechtlich nicht zu beanstanden. Gehen die ausgerichteten Pauschalspesen über die Höhe des eigentlichen Spesenereignisses hinaus, so handelt es sich im überschüssigen Umfang um eine "freiwillige" – da weder gesetzlich noch vertraglich geschuldete – Leistung des Arbeitgebers zugunsten der Arbeitnehmer.

3.4.2 Pauschalspesen stellen sich *in diesem Umfang* ähnlich dar wie eine Gratifikation, ein Bonus, eine Umsatzprovision oder eine Leistungsprämie, soweit darauf kein Rechtsanspruch besteht. Auch solche

Vergütungen fallen handelsrechtlich unter den Personalaufwand (Art. 959b Abs. 2 Ziff. 4 OR), konkret unter die Hauptgruppe "Lohnaufwand", während die Unkostenvergütungen im Sinne von Art. 327a OR zur Hauptgruppe "übrige Personalaufwände" zählen (DIETER PFAFF, in: Dieter Pfaff/Stephan Glanz/Thomas Stenz/Florian Zihler [Hrsg.], Rechnungslegung nach Obligationenrecht, 2. Aufl. 2019, N. 73 zu Art. 959b OR). Als Lohnaufwand gelten sämtliche Leistungen an die Arbeitnehmer, ob bezahlt oder geschuldet, ob in bar oder in natura (PETER BÖCKLI, Neue OR-Rechnungslegung, 2. Aufl. 2019, N. 556; dazu auch LUKAS HANDSCHIN, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, 2. Aufl. 2016, N. 413). Ausschlaggebend für die Qualifikation als Personalaufwand ist, dass Umsatzprovisionen, Boni und dergleichen ein Gegenleistungscharakter zukommt (PFAFF, a.a.O., N. 73 zu Art. 959b OR).

3.4.3 Die handelsrechtliche Optik gilt aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips (BGE 143 II 8 E. 7.1 S. 21 f.) auch steuerrechtlich: Solange die Pauschalspesen zwar partiell überhöht sind, aber auf einer konkreten Leistung des Arbeitnehmers beruhen und daher nicht gänzlich "unentgeltlich" erfolgen, ist im harmonisierten Steuerrecht von der grundsätzlichen geschäftsmässigen Begründetheit auszugehen (PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, N. 12 zu Art. 59 DBG, der eine verdeckte Gewinnausschüttung vorbehält). Was der Arbeitgebergesellschaft dient, ist zu ihrem Nutzen und daher als Aufwand vertretbar (vorne E. 3.3.3). Entsprechend ist es ihr – wiederum im Sinne eines Grundsatzes – unbenommen, privatautonom über die Höhe der auszurichtenden Boni, Umsatzprovisionen usw. frei zu befinden (vorne E. 3.3.4), soweit nicht ohnehin gesetzliche Vorgaben oder vertragliche Abmachungen bestehen.

3.4.4 Die Aufwandposition steht auf Ebene der Arbeitgebergesellschaft in unmittelbarem und direktem ("organischem") Zusammenhang mit der betrieblichen Leistungserstellung (BGE 143 II 8 E. 3 S. 12; vorne E. 3.3.3). Der (übersetzte) Spesenersatz dient der Motivation und Retention des Personals. "Unechter", übersetzter Spesenersatz fällt unter den massgebenden Lohn, weshalb auf Ebene der Arbeitgebergesellschaft die entsprechenden Sozialversicherungsbeiträge abzuliefern sind (vorne E. 3.2.6). Auf Ebene des Arbeitnehmers besteht in diesem Umfang steuerbares Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (vorne E. 3.2.5).

3.4.5 Zusammenfassend zeigt sich, dass die an die *fernstehenden* Arbeitnehmer ausgerichteten Pauschalspesen als geschäftsmässig begründet gelten können. Die Aufrechnung im Umfang von 50 Prozent,

wie sie die Veranlagungsbehörde vorgenommen hat, ist bezüglich dieser Personalkategorie unbegründet. Entsprechend ist es unbehelflich, dass die Vorinstanz sich auf das Urteil 2C_273/2013 / 2C_274/2013 vom 16. Juli 2013 beruft, ging es doch dort um Spesen an Nahestehende (dazu hinten E. 3.5). Die Beschwerde ist insofern begründet. Der angefochtene Entscheid ist in diesem Umfang aufzuheben und die Sache zur neuen Veranlagung an die Veranlagungsbehörde zurückzuweisen. Die Zahlungen stellen auf Ebene der Gesellschaft abzugsfähigen Aufwand dar. Wie es sich sozialversicherungsrechtlich und bezüglich der Einkommenssteuer auf Ebene der Arbeitnehmer verhält, liegt ausserhalb des Streitgegenstandes.

3.5

3.5.1 Als Arbeitnehmer, die der Gesellschaft *nahestehen*, sind die Anteilsinhaber und die mit diesen besonders eng verbundenen Personen zu betrachten (vgl. BGE 146 II 97 E. 2.5.3 S. 107). Zu dieser Kategorie hatte das Bundesgericht bereits Gelegenheit, die Rechtslage zu klären. Es erwog damals, dass eine Spesenausrichtung, die sich als geschäftsmässig unbegründet erweist, einzig zur Bestreitung des privaten Lebensaufwandes des Anteilsinhabers oder einer diesem nahestehenden Person diene. Derartige geldwerte Leistungen unter dem Vorwand von Repräsentationsspesen als Geschäftsaufwand zu verbuchen, gehe nicht an (Urteil 2C_214/2014 vom 7. August 2014 E. 3.2.3).

3.5.2 Die Arbeitgebergesellschaft macht geltend, bezüglich Spesen seien sämtliche Arbeitnehmer, ob fern- oder nahestehend, in gleicher Weise behandelt worden. Die Pauschalspesen hätten sich ausnahmslos in einer Höhe von rund 20 Prozent des erwirkten Umsatzes bewegt (Sachverhalt, lit. D). Die Vorinstanz ist hierzu zu keinem anderen Schluss gelangt. Dazu ist folgendes zu sagen: Der betriebsinterne Vergleich zwischen fernstehenden und nahestehenden Arbeitnehmern vermittelt zwar einen Anhaltspunkt, er verschafft aber kein abschliessendes Bild. Anders als bei fernstehenden ist bei nahestehenden Arbeitnehmern die Abgrenzung zwischen vertragsrechtlich gerechtfertigten und beteiligungsrechtlich motivierten Leistungen vorzunehmen. Die ersten stellen nach dem Gesagten geschäftsmässig begründeten Aufwand dar, die zweiten sind von Gesetzes wegen aufzurechnen (Art. 58 Abs. 1 lit. b Lemma fünf). Soweit ein Lohn oder eine Lohnnebenleistung *causa societatis* erbracht wird, hat dies auf Ebene der Arbeitgebergesellschaft zur Aufrechnung zu führen (Urteil 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.3.4; siehe auch Urteil 2C_97/2019 vom 20. Februar 2020 E. 4.4 zu einem Darlehen).

3.5.3 Es fragt sich indes, wie die Abgrenzung vorzunehmen bzw. das geschäftsmässig unbegründete Übermass einer Spesenvergütung zu berechnen sei. Wie dargelegt, verweist die Steuerpflichtige auf ihre Spesenpolitik, die zwischen fern- und nahestehenden Arbeitnehmern keinen Unterschied mache. Die Steuerpflichtige scheint daraus abzuleiten, dass die Pauschalspesen an die nahestehenden Arbeitnehmer von vornherein nicht beteiligungsrechtlich motiviert sein könnten. Alleine auf den Vergleich mit dem fernstehenden Personal abzustellen, greift aber zu kurz: Je nach individuell-konkreten Verhältnissen kann es angezeigt sein, dass die nahestehenden Mitarbeiter einen geringeren Spesenersatz beanspruchen als die übrige Belegschaft, unter Umständen können aber auch deutlich höhere Bezüge gerechtfertigt sein. Eine betriebswirtschaftlich sinnvolle Grenzziehung erlaubt einzig die Anknüpfung an die konkreten Spesenereignisse. Fällt die Spesenentschädigung an die nahestehenden Arbeitnehmer höher aus, als dies den von ihm getragenen Kosten entspricht, so kann dies weder mit der Motivation noch der Retention begründet werden (vorne E. 3.4.4). Die einzig plausible Begründung liegt diesfalls im Beteiligungsverhältnis, konkret im Schaffen von abzugsfähigem Aufwand, wodurch die Gewinnsteuer gesenkt werden kann.

3.5.4 Die Lehre befürwortet eine Gesamtbetrachtung, in deren Rahmen zu prüfen sei, ob das "Gesamtpaket" (Lohn, Nebenleistungen, Gratifikationen usw.) dem Drittvergleich standhalte (dazu insbesondere PETER BRÜLSAUER/MARCO MÜHLEMANN, in: BSK-DBG, N. 308 zu Art. 58 DBG). Dies kann einen tauglichen Ansatz bilden, darüber hinaus sind aber weitere Elemente einzubeziehen. Zu denken ist nur an die "Nidwaldner Praxis" (zur Abgrenzung von Dividende und massgebendem Lohn; BGE 145 V 50 E. 4.3 S. 54 ff.; 141 V 634 E. 2.2.2 S. 637; 134 V 297 E. 2.4 S. 302) oder an die Fromer-Formel (zur Ermittlung des "angemessenen" Aktionärslohns; Urteil 2C_660/2014 vom 6. Juli 2017 E. 6.2). Wie es sich mit dem "Gesamtpaket"-Ansatz verhält, muss hier nicht weiter vertieft werden, nachdem einzig die Pauschalspesen streitig sind und dem Bundesgericht zu den übrigen Bezügen der nahestehenden Arbeitnehmer ohnehin keine vorinstanzlichen Feststellungen vorliegen. Es hat hier bei der Betrachtung der Pauschalspesen zu bleiben.

3.5.5 Wie dargelegt, ist im ausserreglementarischen Bereich entscheidend, ob und in welcher Höhe konkrete Spesenereignisse nachgewiesen sind. Hierzu ist auf die vorinstanzlichen Feststellungen zurückzukommen, die insofern unbestritten geblieben und daher für das Bundesgericht verbindlich sind (Art. 105 Abs. 1 BGG; vorne E. 1.4).

Diesem zufolge kam die Steuerpflichtige ihrer Mitwirkungspflicht nur in beschränktem Umfang nach. Die Begründung der Steuerpflichtigen ging dahin, dass die ausgerichteten Pauschalspesen den Gepflogenheiten im Bereich der Vermittlung von Versicherungen entsprächen. Die konkreten Spesenereignisse seien, wie die Vorinstanz weiter feststellte, dem Bestand und der Höhe nach unbewiesen geblieben; zudem handle es sich beim Spesenreglement und dem Zusatzreglement, die angeblich genehmigt worden seien, tatsächlich um ungenehmigte Reglemente (Sachverhalt, lit. C).

3.5.6 Die Vorinstanz hat in diesem Zusammenhang zutreffend auf die Beweis- und Beweisführungslast verwiesen. Gemäss Art. 8 ZGB, der per analogiam anwendbar ist (BGE 146 II 6 E. 4.2 S. 10) und sich steuerrechtlich in der Normentheorie niederschlägt (BGE 144 II 427 E. 8.3.1 S. 449; 142 II 488 E. 3.8.2 S. 508), sind steuerbegründende und steuererhöhende Tatsachen durch die Veranlagungsbehörde, steuermindernde und steuerausschliessende Tatsachen durch die steuerpflichtige Person zu beweisen. Die Steuerpflichtige ist ihren diesbezüglichen Mitwirkungspflichten nicht bzw. bloss ansatzweise nachgekommen (Art. 126 Abs. 1 DBG). Bestand und Höhe der angeblichen Spesenereignisse, die zur Vergütung an die nahestehenden Arbeitnehmer führten, hat sie – trotz entsprechender Untersuchung und Aufforderung seitens der Veranlagungsbehörde (Art. 123 Abs. 1 DBG) – nicht nachgewiesen, was sie nun zu vertreten hat. Folglich ist davon auszugehen, dass den an die *nahestehenden* Arbeitnehmer ausgerichteten Vergütungen keinerlei Spesenereignisse gegenüberstehen. Damit erweisen die hier streitigen Zahlungen sich als geldwerte Leistungen an den Alleingesellschafter und dessen Sohn. Die vorinstanzliche Sichtweise ist insoweit zutreffend.

3.5.7 Zusammenfassend zeigt sich, dass die an die *nahestehenden* Arbeitnehmer ausgerichteten Pauschalspesen mangels Nachweises geschäftsmässig unbegründet sind. Die Aufrechnung im Umfang von 50 Prozent, wie sie die Veranlagungsbehörde vorgenommen hat, ist bezüglich dieser Personalkategorie begründet. Die Beschwerde ist insofern unbegründet.

III. Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zug

4.

Das harmonisierte Steuerrecht von Kantonen und Gemeinden, insbesondere Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG, entspricht in allen Teilen der direkten Bundessteuer. In der Folge hat der Kanton Zug die harmonisierungsrechtlichen Vorgaben, soweit sie hier von Bedeutung sind, in das

Steuergesetz (des Kantons Zug) vom 25. Mai 2000 (StG/ZG; BGS 632.1) überführt. Es kann damit auf das zur direkten Bundessteuer Ausgeführte verwiesen werden. Die Beschwerde ist auch insoweit teilweise begründet (in Bezug auf die Aufrechnung bei den fernstehenden Arbeitnehmern) und in Aufhebung des angefochtenen Entscheids gutzuheissen; die Sache ist im Sinne der Erwägungen an die Veranlagungsbehörde zurückzuweisen.

IV. Kosten und Entschädigungen

5.

5.1 Nach dem Unterliegerprinzip sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der unterliegenden Partei aufzuerlegen (Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG). Die Steuerpflichtige obsiegt im betragsmässigen Umfang von rund 70 Prozent. Es rechtfertigt sich, die Kosten in diesem Verhältnis auf die Parteien zu verlegen. Dem Kanton Zug, der in seinem amtlichen Wirkungskreis Vermögensinteressen wahrnimmt, können Kosten auferlegt werden (Art. 66 Abs. 4 BGG).

5.2 Der Kanton Zug hat der Steuerpflichtigen, die anwaltlich vertreten ist, für das bundesgerichtliche Verfahren eine angemessene Parteientschädigung auszurichten (Art. 68 Abs. 1 und 2 BGG; Art. 1, 2 und 4 des Reglements vom 31. März 2006 über die Parteientschädigung und die Entschädigung für die amtliche Vertretung im Verfahren vor Bundesgericht [SR 173.110.210.3]). Der Kanton Zug, der teilweise obsiegt, handelt in seinem amtlichen Wirkungskreis. Ihm steht deswegen keine Parteientschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

5.3 Zur Neuverlegung der Kosten und Entschädigungen des vorangegangenen Verfahrens ist die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen (Art. 107 Abs. 2 Satz 1 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2012-2015, wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen, das Urteil A 2019 5 des Verwaltungsgerichts des Kantons Zug vom 20. Februar 2020 insofern aufgehoben und die Sache zur neuen Veranlagung an die Steuerverwaltung des Kantons Zug zurückgewiesen.

2.

Die Beschwerde betreffend die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zug, Steuerperiode 2012-2015, wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen, das Urteil A 2019 5 des Verwaltungsgerichts des Kantons Zug vom 20. Februar 2020 insofern aufgehoben und die Sache zur neuen Veranlagung an die Steuerverwaltung des Kantons Zug zurückgewiesen.

3.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 3'000.-- werden im Umfang von Fr. 900.-- der Beschwerdeführerin und im Umfang von Fr. 2'100.-- dem Kanton Zug auferlegt.

4.

Der Kanton Zug hat der Beschwerdeführerin für das bundesgerichtliche Verfahren eine Parteientschädigung von Fr. 2'000.-- auszurichten.

5.

Zur Neuverlegung der Kosten und Entschädigungen des vorangegangenen Verfahrens wird die Sache an die Vorinstanz zurückgewiesen.

6.

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

Lausanne, 20. Oktober 2020

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

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Seiler

Kocher