

100.2021.306/307U  
HAT/AEN/CHS

**Verwaltungsgericht des Kantons Bern**  
Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil vom 12. Februar 2024**

Verwaltungsrichter Häberli, präsidierendes Mitglied  
Verwaltungsrichter Stohner  
Gerichtsschreiberin Aellen

**Steuerverwaltung des Kantons Bern**  
Brünnenstrasse 66, Postfach, 3001 Bern  
Beschwerdeführerin

gegen

**A.\_\_\_\_\_AG**  
vertreten durch Rechtsanwalt ...  
Beschwerdegegnerin

und

**Steuerrekurskommission des Kantons Bern**  
Nordring 8, 3013 Bern

sowie

**Eidgenössische Steuerverwaltung**  
Eigerstrasse 65, 3003 Bern

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer  
2017 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom  
21. September 2021; 100 20 453, 200 20 376)



## **Prozessgeschichte:**

### **A.**

Die A. \_\_\_\_\_ AG bezweckte bis zur Statutenänderung im Dezember 2019 den Vertrieb von und den technischen Service an Unterhaltungsautomaten aller Art. Sie konnte sich an ähnlichen Unternehmen beteiligen sowie Liegenschaften kaufen, verkaufen und vermitteln. Ihren statutarischen Sitz hatte die A. \_\_\_\_\_ AG (auch) im Steuerjahr 2017 in .... Weil sich der Ort ihrer tatsächlichen Verwaltung am Wohnsitz des Aktionärs in Thun befand, war sie aber im Kanton Bern steuerpflichtig. Nachdem die A. \_\_\_\_\_ AG für das Steuerjahr 2017 keine Steuererklärung eingereicht hatte, veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern sie sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer nach pflichtgemäsem Ermessen auf einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 140'000.--. Die nachträglich eingereichte Steuererklärung nahm die Steuerverwaltung als Einsprache gegen die Ermessensveranlagungen entgegen. In der Folge setzte sie den steuerbaren Reingewinn der A. \_\_\_\_\_ AG am 1. Dezember 2020 abweichend von deren Selbstdeklaration bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer auf je Fr. 485'534.-- fest. Die Abweichung beruhte unter anderem darauf, dass die Steuerverwaltung als Aufwand verbuchte «Provisionen an Dritte» nicht als geschäftsmässig begründet anerkannte und aufrechnete.

### **B.**

Mit Eingabe vom 22. Dezember 2020 erhob die A. \_\_\_\_\_ AG Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese hiess die Rechtsmittel mit Entscheiden vom 21. September 2021 teilweise gut, reduzierte den steuerbaren Reingewinn sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer auf Fr. 20'014.-- und wies die Sache zur Neuveranlagung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurück.

## **C.**

In einer einzigen Rechtsschrift vom 20. Oktober 2021 hat die Steuerverwaltung sowohl betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern als auch die direkte Bundessteuer 2017 Verwaltungsgerichtsbeschwerden erhoben. Sie beantragt sinngemäss, die angefochtenen Entscheide aufzuheben und die A.\_\_\_\_\_AG auf einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 485'414.-- (vgl. hinten E. 3.5), eventuell auf einen solchen von Fr. 122'082.-- zu veranlagern.

Am 21. Oktober 2021 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer 2017 vereinigt.

Die StRK beantragt mit Beschwerdevernehmlassung vom 3. November 2021 die Abweisung der Beschwerden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) und die A.\_\_\_\_\_AG haben sich am 18. November 2021 vernehmen lassen. Während die ESTV auf Gutheissung der Beschwerden schliesst, beantragt die A.\_\_\_\_\_AG sinngemäss, den Hauptantrag der Steuerverwaltung abzuweisen und den Eventualantrag gutzuheissen (Beschwerdeantwort Ziff. 2/A/7).

## **Erwägungen:**

### **1.**

**1.1** Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerden als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 145 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Bei den angefochtenen Rückweisungsentscheiden handelt es sich um Endentscheide, verbleibt der Steu-

erverwaltung doch kein Entscheidungsspielraum mehr; die Rückweisung dient nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des Angeordneten (statt vieler BVR 2017 S. 205 E. 1.4; BGE 149 II 34 [BGer 2C\_977/2020 vom 6.5.2022] nicht publ. E. 1.2). Die zusätzlichen Voraussetzungen von Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 VRPG für die Anfechtung von Zwischenentscheidungen müssen daher nicht erfüllt sein. Die Steuerverwaltung ist zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde befugt (Art. 79 Abs. 2 VRPG i.V.m. Art. 201 Abs. 2 StG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 141 Abs. 1 DBG). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG). Auf die Beschwerden ist einzutreten.

**1.2** Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 E. 1.3.1 [Pra 99/2010 Nr. 37]). Weil vorliegend die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern (zum Ganzen auch BGE 9C\_732/2022 vom 18.12.2023 E. 2.3).

**1.3** Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

## **2.**

Im Streit liegt die Höhe des steuerbaren Gewinns. Fraglich ist in diesem Zusammenhang, wie die in der Jahresrechnung 2017 der Beschwerdegegnerin ausgewiesene Ertragsposition «Vermittlungsprovisionen» (Fr. 600'400.--) bzw. Aufwandposition «Provisionen an Dritte» (Fr. 498'332.--) steuerlich zu behandeln sind.

**2.1** Der massgebliche Sachverhalt stellt sich im Wesentlichen wie folgt dar:

**2.1.1** Gemäss Handelsregister konnte die Beschwerdegegnerin im hier interessierenden Steuerjahr 2017 im Rahmen ihres Gesellschaftszwecks auch Liegenschaften kaufen, verkaufen und vermitteln (Beschwerdebeilage 3; vorne Bst. A). Aus den Akten geht hervor, dass die Beschwerdegegnerin von der B.\_\_\_\_\_AG am 10. März 2017 insgesamt Fr. 600'400.-- einforderte (zuzüglich Mehrwertsteuer [MWSt] von total Fr. 48'032.--). Gemäss den diesbezüglichen Rechnungen gründete die Forderung auf dem Umstand, dass die Beschwerdegegnerin an einer Liegenschaftsvermittlung beteiligt war. Die B.\_\_\_\_\_AG beglich die Rechnungen Ende März bzw. Anfang April 2017 mittels Überweisung auf ein auf die Beschwerdegegnerin lautendes Bankkonto, was diese in ihren Geschäftsbüchern entsprechend verbuchte. In ihrer Jahresrechnung 2017 wies sie den erhaltenen Nettobetrag von Fr. 600'400.-- sodann unter dem Titel «Vermittlungsprovisionen» im Ertrag aus (Beschwerden S. 3 Rz. 2 f.; Vorakten StV [act. 3B] pag. 41, 54, 69, 278-282).

**2.1.2** Am 16. März 2017 forderte die C.\_\_\_\_\_AG (im Handelsregister gelöscht am 19.6.2020) von der Beschwerdegegnerin mit zwei Rechnungen Fr. 188'742.-- und Fr. 309'590.-- ein (zuzüglich MWSt von Fr. 15'099.35 bzw. Fr. 24'767.20). Den Akten lässt sich entnehmen, dass die Beschwerdegegnerin den Gesamtbetrag von Fr. 498'332.-- zuzüglich MWSt rund einen Monat später auf ein Bankkonto der C.\_\_\_\_\_AG überwies. Ihren Angaben zufolge leitete sie damit einen Teil der erhaltenen «Vermittlungsprovisionen» (E. 2.1.1 hiervor) weiter. Den Mittelabfluss verbuchte sie in ihren Geschäftsbüchern bzw. in ihrer Jahresrechnung 2017 unter dem Titel «Provisionen an Dritte» im Aufwand (Beschwerden S. 3 Rz. 3; Beschwerdeantwort Ziff. 2/B/2/2 f.; Vorakten StV [act. 3B] pag. 41, 54, 71, 283-289).

**2.2** Die Steuerverwaltung veranlagte die Beschwerdegegnerin zunächst nach pflichtgemäsem Ermessen und nahm die verspätet eingereichte Steuererklärung 2017 in der Folge als Einsprache gegen die Ermessensveranlagungen entgegen (Vorakten StV [act. 3B] pag. 27 ff., 101). Im Einspracheverfahren taxierte sie die «Vermittlungsprovisionen» (vorne E. 2.1.1) gemäss

Handelsbilanz der Beschwerdegegnerin als betrieblichen Ertrag. Betreffend die «Provisionen an Dritte» (E. 2.1.2 hiervor) kam sie zum Schluss, die Beschwerdegegnerin habe nicht hinreichend nachgewiesen, dass dieser Aufwand geschäftsmässig begründet sei; entsprechend rechnete sie den Betrag von Fr. 498'332.-- in ihren Taxationsberechnungen auf. Diese und weitere, hier nicht interessierende steuerliche Aufrechnungen bestätigte die Steuerverwaltung mit ihren Einspracheentscheiden vom 1. Dezember 2020 (Beschwerden S. 3 Rz. 4; Vorakten StV [act. 3B] pag. 107-111 [Taxationsberechnungen vom 11.10.2019], 133-137 [Taxationsberechnungen vom 29.11.2019], 166-170 [Taxationsberechnungen vom 14.9.2020]; Vorakten StRK [act. 3A] pag. 36 f. [Einspracheentscheide vom 1.12.2020]; zum Ganzen auch vorne Bst. A).

**2.3** Die StRK ist im darauffolgenden Rekurs- und Beschwerdeverfahren zum Schluss gelangt, es sei nicht erwiesen, dass die beiden über die Beschwerdegegnerin abgewickelten Transaktionen tatsächlich etwas mit der Vermittlung eines Immobiliengeschäfts zu tun gehabt hätten (angefochtene Entscheide E. 4.7). Sie ging aber davon aus, dass der Zahlungsein- und -ausgang zusammenhingen. Indessen seien keine Gründe ersichtlich, die beiden Transaktionen steuerlich unterschiedlich zu behandeln. Da weder die «Vermittlungsprovisionen» noch die «Provisionen an Dritte» einen erkennbaren Bezug zur geschäftlichen Tätigkeit der Beschwerdegegnerin aufwiesen, sei es «sachgerecht, diese Transaktionen dem Aktionär privat zuzuordnen, sprich über dessen Kontokorrentkonto zu verbuchen». Entsprechend seien in der Buchhaltung der Beschwerdegegnerin der Ertrag um Fr. 600'400.-- und der Aufwand um Fr. 498'332.-- zu reduzieren. Die Differenz von Fr. 102'068.-- sei in der Steuerbilanz dem Kontokorrentkonto des Aktionärs gutzuschreiben. Diesen Betrag werde die Steuerverwaltung im Rahmen der privaten Veranlagung des Aktionärs als regulär besteuertes Einkommen (und nicht als privilegierter Beteiligungsertrag) zu berücksichtigen haben (angefochtene Entscheide E. 4.11; vgl. auch Beschwerden S. 3 f. Rz. 5).

### 3.

Die Steuerverwaltung rügt, die StRK habe die Buchhaltung der Beschwerdegegnerin ohne hinreichenden Grund korrigiert. Wenn eine Gesellschaft einen Ertrag verbucht habe und einen angeblich damit zusammenhängenden Aufwand nicht nachweisen könne, führe dies dazu, dass sich der steuerbare Gewinn der Gesellschaft entsprechend erhöhe. Die Beschwerdegegnerin sei auf ihrer Verbuchung des Ertrags von Fr. 600'400.-- und Einreichung der Steuererklärung mit der entsprechenden Jahresrechnung zu behaften (Beschwerden S. 5 f. Rz. 9). Zu prüfen ist demnach, ob die StRK den Ertrag der Beschwerdegegnerin zu Recht um die «Vermittlungsprovisionen» von Fr. 600'400.-- gekürzt hat.

**3.1** Juristische Personen haben auf ihrem Reingewinn eine Gewinnsteuer zu entrichten (Art. 85 Abs. 1 StG; Art. 57 DBG). Bestimmt wird der Reingewinn ausgehend vom Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahrs (Art. 85 Abs. 2 Bst. a StG; Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG), womit das Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz ausdrücklich festgeschrieben ist. Es besagt zum einen, dass in materieller Hinsicht die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemässer Buchführung und Rechnungslegung auch für die Bemessung des steuerbaren Gewinns massgebend sind, soweit keine speziellen steuerrechtlichen Vorschriften für die Gewinnermittlung zur Anwendung gelangen. Zum anderen bilden in formeller Hinsicht die von der steuerpflichtigen Person konkret eingereichte Bilanz und Erfolgsrechnung Ausgangspunkt und Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung; die steuerpflichtige Person wird auf ihrer Darstellung in der Jahresrechnung behaftet, sofern diese in Übereinstimmung mit dem Handelsrecht erstellt wurde und das Steuerrecht keine abweichenden Regelungen enthält (vgl. BVR 2012 S. 58 E. 3.3.6, 2008 S. 181 E. 3.1; BGE 147 II 209 E. 3.1.1, 141 II 83 E. 3.1 f.; jüngst VGE 2020/193/194 vom 2.12.2021 [bestätigt durch BGer 2C\_1012/2021 vom 13.9.2022, in ASA 91 S. 283], in StE 2022 B 72.14.2 Nr. 59 E. 2.1 mit weiteren Hinweisen, auch zum Folgenden). Während die Bewertungsvorschriften des Handelsrechts Höchstbewertungsvorschriften darstellen, die primär zum Schutz der Gläubigerschaft verhindern sollen, dass die Ertrags- und Vermögenslage des Unternehmens zu günstig ausgewiesen wird, bezwecken die steuer-

rechtlichen Korrekturvorschriften, dass die Ertrags- und Vermögenslage entsprechend dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 104 Abs. 1 der Verfassung des Kantons Bern (KV; BSG 101.1) und Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV; SR 101) nicht zu ungünstig präsentiert wird. Das Steuerrecht kennt deshalb verschiedene Tatbestände, die zu steuerlichen Korrekturen eines handelsrechtlich korrekt ermittelten Reingewinns führen. So werden zum ausgewiesenen Gewinn insbesondere alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet wurden, sowie sämtliche der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträge hinzugerechnet (Art. 85 Abs. 2 Bst. b und c StG; Art. 58 Abs. 1 Bst. b und c DBG).

**3.2** Erweisen sich Bilanz und Erfolgsrechnung als handelsrechtswidrig, ist von Amtes wegen eine steuerliche Bilanzberichtigung vorzunehmen, solange noch keine rechtskräftige Veranlagung erfolgt ist; danach ist eine steuerrechtliche Korrektur nur noch im Rahmen einer Revision oder eines Nachsteuerverfahrens bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen möglich (vgl. BGE 144 II 427 E. 6.5.1, 141 II 83 E. 3.3; VGE 2020/193/194 vom 2.12.2021 [bestätigt durch BGer 2C\_1012/2021 vom 13.9.2022, in ASA 91 S. 283], in StE 2022 B 72.14.2 Nr. 59 E. 2.2 mit weiteren Hinweisen, auch zum Folgenden). Der Anstoss für eine steuerliche Bilanzberichtigung kann sowohl vom Fiskus als auch von der steuerpflichtigen Person ausgehen, allerdings entsprechend dem Grundsatz der formellen Massgeblichkeit der Handelsbilanz (vgl. E. 3.1 hiervor) nur bei einem Verstoss gegen zwingende Bestimmungen des Handelsrechts.

**3.3** Die Steuerbehörde trägt grundsätzlich die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen und die steuerpflichtige Person für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen (statt vieler BGE 146 II 6 E. 4.2; BVR 2011 S. 241 E. 4.1; VGE 2020/193/194 vom 2.12.2021 [bestätigt durch BGer 2C\_1012/2021 vom 13.9.2022, in ASA 91 S. 283], in StE 2022 B 72.14.2 Nr. 59 E. 2.4). – Hier ist unbestritten und steht fest, dass die Beschwerdegegnerin den Betrag von insgesamt Fr. 600'400.-- tatsächlich vereinnahmt und unter dem Titel «Vermittlungsprovisionen» als Ertrag verbucht hat (vorne E. 2.1.1; Beschwerden S. 4 Rz. 1; Beschwerdeantwort

Ziff. 2/B/2/2; Stellungnahme ESTV, Ziff. II/5). Bei dieser Sachlage können die «Vermittlungsprovisionen» offensichtlich nicht (direkt) dem Aktionär zugeflossen sein. Ein solcher Vermögenszugang ist denn auch nicht erstellt: Wie die Steuerverwaltung zu Recht vorbringt (Beschwerden S. 6 Rz. 2), fehlt in den Akten jeglicher Hinweis auf ein privates Geschäft des Aktionärs. Insbesondere vermögen die von der Vorinstanz zu Recht festgestellten «zahlreichen Unstimmig- und Merkwürdigkeiten» (angefochtene Entscheide E. 4.7-4.10) oder ein allfälliger Zusammenhang zwischen den «Vermittlungsprovisionen» und den «Provisionen an Dritte» (angefochtene Entscheide E. 4.11) keinen eigenen festen Rechtsanspruch des Aktionärs auf die von der Beschwerdegegnerin vereinnahmten Fr. 600'400.-- zu belegen. Damit fällt ausser Betracht, die «Vermittlungsprovisionen» steuerlich als Einkommen des Aktionärs anzusehen.

**3.4** Anzufügen bleibt, dass die Geschäftsbücher der Beschwerdegegnerin am 7./8. Oktober 2019 geprüft wurden. Aus dem entsprechenden Protokoll geht nicht hervor, dass die «Vermittlungsprovisionen» handelsrechtswidrig verbucht worden wären. Im Ergebnis wurde denn auch festgestellt, dass die Buchhaltung der Beschwerdegegnerin grundsätzlich sauber und nachvollziehbar sei (Vorakten StV [act. 3B] pag. 218 ff., insb. 221 f., 224). Soweit von der Vorinstanz überhaupt infrage gestellt, lässt dies auf eine grundsätzlich ordnungsgemässe Jahresrechnung 2017 der Beschwerdegegnerin schliessen. Vor diesem Hintergrund bringen Steuerverwaltung und ESTV zu Recht vor, dass kein offensichtlicher Verstoss gegen Buchhaltungsgrundsätze ersichtlich sei, der es rechtfertigen könnte, die «Vermittlungsprovisionen» gestützt auf Handelsrecht auszubuchen (Beschwerden S. 5 Rz. 8; Stellungnahme ESTV Ziff. II/4). Gleiches gälte im Übrigen selbst dann, wenn die Beschwerdegegnerin die «Vermittlungsprovisionen» ausserhalb ihres Gesellschaftszwecks erwirtschaftet haben sollte (dazu angefochtene Entscheide E. 4.11). Diesfalls wäre (wohl) gegen die handelsrechtlichen Mindestgliederungsvorschriften verstossen worden, weil die «Vermittlungsprovisionen» als betriebsfremder statt als betrieblicher Ertrag zu verbuchen gewesen wären (Oesterhelt/Mühlemann/Bertschinger, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, Art. 57 N. 87, mit Hinweis). Der erzielte Gewinn bliebe jedoch unverändert. Eine allfällige Korrektur würde sich damit nicht auf das Ergebnis auswirken.

Da keine Handelsrechtswidrigkeit auszumachen ist, welche die von der Vorinstanz vorgenommene Korrektur rechtfertigen könnte, und es auch an einer entsprechenden steuerrechtlichen Korrekturvorschrift fehlt, bleibt kein Raum, die «Vermittlungsprovisionen» gänzlich aus der Vermögenssphäre der Beschwerdegegnerin auszuscheiden.

**3.5** Nach dem Gesagten besteht kein Anlass, die von der Beschwerdegegnerin unstreitig vereinnahmten und als Ertrag verbuchten «Vermittlungsprovisionen» in die private Sphäre des Aktionärs zu verschieben. Die von der Steuerverwaltung gegen einen solchen Eingriff in die Bücher der Beschwerdegegnerin erhobenen Einwände sind begründet, umso mehr als diese die geschäftliche Natur der Ertragsposition nach wie vor bekräftigt (Beschwerdeantwort Ziff. 2/B/2/1 f.). Die «Vermittlungsprovisionen» von Fr. 600'400.-- sind entsprechend der Jahresrechnung 2017 der Beschwerdegegnerin als Ertrag steuerlich zu berücksichtigen. Damit kann die von der StRK «vorgeschlagene Verbuchung der Zahlungsflüsse» (Beschwerdevernehmlassung S. 1) nicht geschützt werden. Wohl übersieht die Steuerverwaltung mit der beantragten gänzlichen Aufhebung der angefochtenen Entscheide, dass die StRK auch die «weiteren Privatanteile» um Fr. 120.-- zu Gunsten der Beschwerdegegnerin korrigiert hat (angefochtene Entscheide E. 6.5 a.E.). Aus der Beschwerdebegründung erhellt aber, dass die Steuerverwaltung nur eine Korrektur des Reingewinns in Höhe der «Vermittlungsprovisionen» beantragt (Beschwerden S. 4 Ziff. 1).

#### **4.**

Kurz zu beleuchten bleiben die von der Beschwerdegegnerin als Aufwand verbuchten «Provisionen an Dritte» von Fr. 498'332.-- (vorne E. 2.1.2).

**4.1** Die Vorinstanz hat den fraglichen Aufwand nicht als geschäftsmässig begründet erachtet bzw. keinen entsprechenden Abzug gewährt und die Einspracheentscheide insoweit bestätigt (vorne E. 2.3). Während die Steuerverwaltung damit einig geht (Beschwerde B/2.1/Ziff. 4 ff.), wendet die Beschwerdegegnerin ein, zwischen den «Provisionen an Dritte» und den als Ertrag verbuchten «Vermittlungsprovisionen» bestehe offensichtlich ein in-

nerer bzw. ein kausaler Zusammenhang. Werde der Zahlungseingang steuerlich als Ertrag behandelt, sei deshalb gleichzeitig auch der nachfolgende Zahlungsausgang als steuerlicher Abzug anzuerkennen. Eine unterschiedliche steuerliche Behandlung wäre willkürlich und somit als Verstoss gegen Art. 11 Abs. 1 KV und Art. 9 BV zu qualifizieren (Beschwerdeantwort Ziff. 2/B/3/2). Indem sie die Zahlungen an die C.\_\_\_\_\_AG in ihren Geschäftsbüchern verbucht bzw. in der Jahresrechnung ausgewiesen und auch die diesbezüglichen Rechnungen vorgelegt habe, habe sie den Beweis für die geschäftsmässige Begründetheit erbracht. Eines schriftlichen Vertrags bedürfe es nicht, zumal ein Mäklervertrag formfrei abgeschlossen werden könne. Es sei deshalb an der Beschwerdeführerin, den Gegenbeweis zu erbringen (Beschwerdeantwort Ziff. 2/B/3/3 f.).

**4.2** Die Beschwerdegegnerin trägt die Beweislast dafür, dass der geltend gemachte Aufwand tatsächlich entstanden und geschäftsmässig begründet ist, wovon sie selber auszugehen scheint (Beschwerdeantwort Ziff. 2/B/3/3; vgl. vorne E. 3.3). Fest steht insoweit, dass sie den streitbetroffenen Betrag von Fr. 498'332.-- an die C.\_\_\_\_\_AG bezahlte und den entsprechenden Mittelabfluss in ihren Geschäftsbüchern unter dem Titel «Provisionen an Dritte» verbuchte (vorne E. 2.1.2). Damit ist entgegen ihrer Auffassung jedoch nur erwiesen, dass sie Zahlungen in entsprechender Höhe leistete und handelsrechtlich verpflichtet war, diese als Aufwand zu verbuchen. Noch nicht belegt ist mit den Rechnungen der C.\_\_\_\_\_AG und der Jahresrechnung 2017 aber, dass der fragliche Aufwand auch geschäftsmässig begründet war: Liegen – wie hier mit Art. 85 Abs. 2 Bst. b StG und Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG – steuerliche Korrekturvorschriften vor, sind neben den für eine handelsrechtlich zulässige Buchung erforderlichen Tatsachen zusätzlich die steuerlich massgebenden Tatsachen nachzuweisen. Es braucht deshalb hier den Nachweis jener tatsächlichen Grundlagen, die gemäss den steuerlichen Korrekturvorschriften vorliegen müssen, damit die infrage stehende handelsrechtlich zutreffende Buchung auch steuerlich anerkannt werden kann (vgl. statt vieler BGE 147 II 209 E. 5.1.1; VGE 2020/193/194 vom 2.12.2021 [bestätigt durch BGer 2C\_1012/2021 vom 13.9.2022, in ASA 91 S. 283], in StE 2022 B 72.14.2 Nr. 59 E. 2.2, je mit Hinweisen). Führt die steuerpflichtige Person nicht genügende Tatsachen für die geschäftsmässige Begründetheit einer erfolgswirksam verbuchten Aufwandposition an,

trägt sie die Folgen der Beweislosigkeit (BGE 119 Ib 431 E. 2c; BGer 2C\_472/2015 und 2C\_473/2015 vom 14.9.2016 E. 3.3.3; VGE 2017/64/65 vom 10.8.2018 E. 2.3, je mit Hinweisen). – Hier hätte die Beschwerdegegnerin nachweisen müssen, dass sie und die C. \_\_\_\_\_ AG an einem bzw. am gleichen Immobiliengeschäft (direkt oder indirekt) beteiligt waren. Weiter oblag der Beschwerdegegnerin der Beweis, dass sie rechtlich verpflichtet war, der C. \_\_\_\_\_ AG aufgrund des fraglichen Geschäfts (Mäkler-)Provisionen zu bezahlen bzw. weiterzuleiten. Solches ist jedoch nicht ansatzweise belegt. Im Gegenteil ist aufgrund zahlreicher Hinweise in den Akten mit der StRK darauf zu schliessen, dass sich die Zahlung von Fr. 498'332.-- nicht geschäftlich begründen lässt. Es kann diesbezüglich auf die angefochtenen Entscheide (E. 4.7-4.10, weiter auch E. 3) verwiesen werden, die entsprechend zu bestätigen sind; von Willkür kann insoweit keine Rede sein.

## 5.

Zusammengefasst erweisen sich die Beschwerden als offensichtlich begründet; das Verwaltungsgericht beurteilt solche Rechtsmittel in Zweierbesetzung (Art. 56 Abs. 3 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]). In Gutheissung der Beschwerden sind die angefochtenen Entscheide – soweit nicht in Rechtskraft erwachsen (Aufrechnung der «weiteren Privatanteile» in der Höhe von Fr. 120.--; vgl. E. 3.5 a.E.) – aufzuheben. Die Beschwerdegegnerin ist sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer 2017 auf einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 485'414.-- zu veranlagern.

## 6.

**6.1** Bei diesem Ausgang der Verfahren wird die unterliegende Beschwerdegegnerin kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3, Art. 104 Abs. 3 und Art. 2 Abs. 1

Bst. a VRPG; Art. 145 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

**6.2** Die Kosten der Verfahren vor der StRK sind entsprechend dem Ausgang der verwaltungsgerichtlichen Verfahren neu zu verlegen. Die von der StRK von Amtes wegen vorgenommene Korrektur zu Gunsten der Beschwerdegegnerin, die hier nicht mehr umstritten war (vorne E. 3.5 und E. 5), ist von bloss untergeordneter Bedeutung und rechtfertigt nicht, die Beschwerdegegnerin bei der Kostenverlegung als teilweise obsiegend zu betrachten. Deshalb wird die Beschwerdegegnerin auch in den Verfahren vor der StRK kostenpflichtig (Art. 102 VRPG i.V.m. Art. 200 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 DBG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 102 VRPG i.V.m. Art. 200 Abs. 4 StG; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 VwVG).

**Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:**

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 wird gutgeheissen. Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 21. September 2021 wird aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung der Beschwerdegegnerin im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2017 wird gutgeheissen. Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 21. September 2021 wird aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung der Beschwerdegegnerin im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen.
3. a) Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 4'000.--, werden der Beschwerdegegnerin auferlegt.

- b) Für die Verfahren vor Verwaltungsgericht werden keine Parteikosten gesprochen.
4. a) Die Kosten der Verfahren vor der Steuerrekurskommission des Kantons Bern, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 3'000.--, werden der Beschwerdegegnerin auferlegt.
- b) Für die Verfahren vor der Steuerrekurskommission des Kantons Bern werden keine Parteikosten gesprochen.
5. Zu eröffnen:
- Beschwerdeführerin
  - Beschwerdegegnerin
  - Steuerrekurskommission des Kantons Bern
  - Eidgenössische Steuerverwaltung

Das präsidierende Mitglied:

Die Gerichtsschreiberin:

#### **Rechtsmittelbelehrung**

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.