

100.2022.324/325U
BUC/COS/CES

Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 31. Mai 2024

Verwaltungsrichter Häberli, präsidierendes Mitglied
Verwaltungsrichter Bürki, Verwaltungsrichter Daum
Gerichtsschreiberin Corazza

A. _____ AG
vertreten durch Rechtsanwalt ...
Beschwerdeführerin

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern
Brünnenstrasse 66, Postfach, 3001 Bern
Beschwerdegegnerin

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2018
(Entscheidung der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 21. September
2022; 100 21 263, 200 21 179)



Prozessgeschichte:

A.

Die A._____ AG bezweckt den Betrieb eines Dienstleistungs- und Handelsunternehmens in den Bereichen der Kommunikation und der Logistik. Für das Steuerjahr 2018 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern die A._____ AG am 31. Dezember 2020 abweichend von deren Selbstdeklaration sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer auf einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 115'703.--. Die Abweichung beruhte auf einer – im Nachgang zur Buchprüfung der Steuerverwaltung vom 15. September 2020 vorgenommenen – Aufrechnung von nicht geschäftsmässig begründetem Aufwand von Fr. 139'700.-- in Zusammenhang mit an den Beteiligungsinhaber ausbezahlten «Honoraren» in Höhe von insgesamt Fr. 177'800.--. Zudem berücksichtigte die Steuerverwaltung aufgrund dieser Aufrechnung und des daraus resultierenden Gewinns Rückstellungen von Fr. 25'000.-- für die Steuern 2018, mit der Folge, dass das steuerbare Eigenkapital von Fr. 313'585.-- auf Fr. 288'585.-- reduziert wurde. Die gegen die Veranlagungsverfügungen gerichteten Einsprachen wies die Steuerverwaltung am 10. Juni 2021 ab.

B.

Dagegen erhob die A._____ AG am 7. Juli 2021 Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese wies die Rechtsmittel mit Entscheiden vom 21. September 2022 ab. Darüber hinaus erhöhte sie die Aufrechnung auf Fr. 177'800.-- (im Rahmen einer sog. reformatio in peius) und wies die Sache zur Neufestsetzung des steuerbaren Gewinns im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurück. Vorgängig hatte die StRK der A._____ AG Gelegenheit eingeräumt, sich zu der in Aussicht gestellten Schlechterstellung zu äussern.

C.

In einer einzigen Rechtsschrift vom 24. Oktober 2022 hat die A. _____ AG sowohl betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern als auch die direkte Bundessteuer 2018 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragt, die Entscheide der StRK vom 21. September 2022 seien aufzuheben. Der steuerbare Reingewinn sei für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie für die direkte Bundessteuer auf Fr. 1'003.-- (und das steuerbare Grundkapital bei den Kantons und Gemeindesteuern dementsprechend auf Fr. 313'585.--) festzusetzen; eventuell sei die Sache zur Neubeurteilung an die Vorinstanz oder an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

Am 26. Oktober 2022 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Beschwerdevernehmlassung vom 29. November 2022 bzw. Beschwerdeantwort vom 23. Dezember 2022 je auf Abweisung der Beschwerden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

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 BGE 149 II 34 [BGer 2C_977/2020 vom 6.5.2022] nicht publ. E. 1.2; BVR 2017 S. 205 E. 1.4). Die zusätzlichen Voraussetzungen von Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 VRPG für die Anfechtung von Zwischenentscheidungen, die weder die Zuständigkeit noch den Ausstand bzw. die Ablehnung betreffen, müssen daher nicht erfüllt sein. Die Beschwerdeführerin hat am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, ist durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 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, 130 II 509 E. 8.3). Weil im vorliegenden Fall die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

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

2.

2.1 Gegenstand der Gewinnsteuer juristischer Personen bildet der Reingewinn (Art. 85 Abs. 1 StG; Art. 57 DBG). Bestimmt wird er gemäss Art. 85 Abs. 2 Bst. a StG und Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG ausgehend vom Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Salvovortrags des Vorjahrs,

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. BGE 147 II 209 E. 3.1.1; BVR 2012 S. 58 E. 3.3.6; jüngst VGE 2022/224/225 vom 23.4.2024 E. 3.1, 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 steuerrechtlichen 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 alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses hinzugerechnet, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet wurden, insbesondere offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (Art. 85 Abs. 2 Bst. b Ziff. 5 StG; Art. 58 Abs. 1 Bst. b Al. 5 DBG).

2.2 Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist immer dann anzunehmen, wenn die steuerpflichtige Gesellschaft für ihre Leistung keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, die Beteiligungsinhaberin oder der Beteiligungsinhaber direkt oder indirekt (z.B. über eine nahestehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erlangt, der Dritten unter gleichen Bedin-

gungen nicht gewährt worden wäre, und der Charakter dieser Leistung – insbesondere das Missverhältnis zur Gegenleistung – für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (vgl. BGE 144 II 427 E. 6.1; vgl. z.B. auch VGE 2022/224/225 vom 23.4.2024 E. 3.2). Stets vorausgesetzt ist dabei, dass die Zuwendung ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis hatte (statt vieler BGer 9C_660/2022 vom 10.5.2023, in StE 2023 B 72.14.2 Nr. 64 und StR 2023 S. 754 E. 4.2, 2C_449/2017 vom 26.2.2019, in StE 2019 B 24.4 Nr. 90 E. 2.3 und ASA 87 S. 661 mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Als verdeckte Gewinnausschüttung gelten u.a. nicht marktkonforme (d.h. über-setzte) Leistungsentgelte zugunsten der Beteiligungsinhaberin bzw. des Beteiligungsinhabers oder diesen nahestehenden Personen, die bei der Gesellschaft zu einer entsprechenden Kürzung des in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Gewinns führen (Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2. Aufl. 2022, Art. 58 N. 123 f.). Ob eine Leistung der Gesellschaft an die Anteilsinhaberschaft gerade aufgrund von deren Stellung erfolgt ist und einer Drittperson nicht erbracht worden wäre, sodass es sich um eine steuerbare Zuwendung handelt, beurteilt sich anhand eines Drittvergleichs (sog. Grundsatz des «dealing at arm's length»); bei diesem ist aufgrund aller konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen, ob das Geschäft in gleicher Weise mit einer Drittperson abgeschlossen worden wäre, die mit der Gesellschaft nicht verbunden ist (vgl. statt vieler BGE 144 II 427 E. 6.1, 140 II 88 E. 4.1; VGE 2018/357/358 vom 7.5.2019 E. 4.2 [bestätigt durch BGer 2C_551/2019 vom 30.10.2019]).

2.3 Die Steuerbehörde trägt grundsätzlich die Beweislast für steuerbe-gründende und -erhöhende Tatsachen und die steuerpflichtige Person für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen (statt vieler BGE 148 II 285 E. 3.1.3, 146 II 6 E. 4.2; BVR 2017 S. 529 [VGE 2016/340 vom 9.8.2017] nicht publ. E. 6.2). Bei verdeckten Gewinnausschüttungen ist es deshalb Sache der Steuerbehörde, hinreichend Indizien vorzulegen, die auf die Unan-gemessenheit der Gegenleistung schliessen lassen. Ist ein solches Missver-hältnis dargetan, begründet dies steuerrechtlich die Vermutung, es liege eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Dann ist es an der steuerpflichtigen Ge-sellschaft, die aus dem Missverhältnis begründete Vermutung zu entkräften. Misslingt der Beweis, trägt die steuerpflichtige Gesellschaft die Folgen der Beweislosigkeit (BGE 140 II 88 E. 7; BGer 9C_660/2022 vom 10.5.2023, in

StE 2023 B 72.14.2 Nr. 64 und StR 2023 S. 754 E. 4.5, auch zum Folgenden; VGE 2022/224/225 vom 23.4.2024 E. 3.3 mit Hinweisen).

2.4 Die Beweisführungslast liegt aufgrund der behördlichen Untersuchungspflicht bei der Veranlagungsbehörde (vgl. Art. 166 Abs. 3 Satz 1, Art. 174 Abs. 1 StG; Art. 123 Abs. 2 Satz 1, Art. 130 Abs. 1 DBG), doch untersteht die steuerpflichtige natürliche oder juristische Person einer weitreichenden Mitwirkungspflicht (Art. 167 und 170 ff. StG; Art. 124 ff. DBG). Sie muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 167 Abs. 1 StG; Art. 126 Abs. 1 DBG). Machen steuerpflichtige Personen geltend, es seien Mittel ins Ausland geflossen, unterliegen sie diesbezüglich einer besonders qualifizierten Mitwirkungspflicht. Sie haben nicht nur den Empfänger bzw. die Empfängerin der Zahlung zu nennen, sondern die gesamten Umstände darzulegen, die zur Zahlung geführt haben. Von der steuerpflichtigen Person wird verlangt, dass sie die Verträge, die Korrespondenz und die Bankbelege vorlegt (vgl. BGer 2C_118/2021 vom 19.5.2021 E. 2.4, 2C_139/2020 vom 1.2.2021 E. 4.3; Zweifel/Hunziker, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, Art. 126 DBG N. 3d; vgl. auch etwa VGE 2021/315/316 vom 14.8.2023 E. 4.5).

3.

Strittig ist, ob die StRK zu Recht beim Reingewinn der Beschwerdeführerin die im Jahr 2018 an B._____ (eine dieser nahestehende Person) ausgerichteten «Honorare» in Höhe von insgesamt Fr. 177'800.-- aufgerechnet hat.

3.1 Die Beschwerdeführerin bezweckt den Betrieb eines Dienstleistungs- und Handelsunternehmens in den Bereichen der Kommunikation sowie der Distributionslogistik und ist überwiegend im öffentlichen Sektor tätig. Sie bietet Kurierdienstleistungen (u.a. für Arzneimittel und Medikamente) sowie logistiknahe Zusatzleistungen wie Lagerhaltung, Retourenmanagement, Zollservice und die elektronische Auftragssteuerung an (vgl. Angaben auf der Webseite der Beschwerdeführerin, einsehbar unter: <www...ch>, Rubrik

«Philosophie»). B._____, wohnhaft in Thailand, ist Hauptaktionär (ihm gehören 159 der insgesamt 160 Namenaktien à Fr. 1'000.--; vgl. etwa die insoweit von keiner Seite in Frage gestellten Angaben in der Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 19.11.2021 S. 2, Vorakten StRK [act. 5A] pag. 308) und Delegierter des Verwaltungsrats der Beschwerdeführerin, wobei er für seine diesbezüglichen Tätigkeiten unstreitig keine Entschädigung erhält. Als Präsident des Verwaltungsrats sowie Geschäftsführer ist im Handelsregister C._____, eingetragen. Nach Angaben der Beschwerdeführerin erbrachte B._____ im interessierenden Jahr 2018 Dienstleistungen in den Bereichen Finanzbuchhaltung, Offertwesen, Fahrzeugmanagement und ISO-Zertifizierung (vgl. etwa Beschwerden S. 4 ff.; Rekurs/Beschwerde vom 7.7.2021 S. 3, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 4). Der von ihr für die Leistungserbringung von B._____ als Grundlage eingereichte, nicht unterschriebene «Dienstleistungsvertrag» vom 1. Januar 2011 zwischen der Beschwerdeführerin (damals noch: ... AG) und der (2015 liquidierten, von B._____ beherrschten) ... Ltd (mit Sitz in ..., Thailand) umschreibt die von B._____ zu erbringenden Tätigkeiten wie folgt: «Finanzbuchhaltung: Finanzbuchhaltung nach schweizerischen Standards, Kreditorenbuchhaltung, Debitorenbuchhaltung, Lohnbuchhaltung, Mahnwesen, Überwachung des Zahlungsverkehrs; Offertwesen: Kontrolle über die Offerten, Kontrolle des Rücklaufes aus den Offerten, Strategie-Entwürfe über neue Kundensegmente». Hinsichtlich des «Honorars» ist dem Dokument zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin einen monatlichen Pauschalbetrag in Höhe von Fr. 15'000.-- zu überweisen hat, der jeweils auf das Monatsende fällig wird (Vorakten StV [act. 5B] pag. 153 f.). Im Steuerjahr 2018 überwies die Beschwerdeführerin B._____ einen Betrag von insgesamt Fr. 177'800.--, ausgerichtet in 30 Teilzahlungen in unterschiedlicher Höhe (von Fr. 3'000.-- bis Fr. 30'000.--). Die Mittelabflüsse wurden unter den Titeln «DL Honorar PH», «DL Honorar» bzw. «Zusätzliche DL 2018» auf dem Aufwandkonto «Konto 6532 Aufwand Externe Dienstleistungen» verbucht (28 Mal auf das Gegenkonto 1020 [E._____], einmal auf das Gegenkonto 1023 [G._____] und einmal auf das Gegenkonto 2060 [Kontokorrent

B._____ / Aktionär vom 5.10.2020]; vgl. Vorakten StV [act. 5B] pag. 61, 137).

3.2 Die StRK gelangte zum Ergebnis, die verbuchten «Honorare» von insgesamt Fr. 177'800.-- als Gegenleistung für angeblich erbrachte Dienstleistungen von B._____ hielten einem Drittvergleich nicht stand. Die Unterlagen sowie Angaben der Beschwerdeführerin seien in Bezug auf die Tätigkeitsbereiche, die erbrachten Leistungen, die vereinbarte Entschädigung sowie den Umfang der effektiv geleisteten Arbeitsstunden von B._____ widersprüchlich. Die eingereichten Dokumente würden daher nicht nachvollziehbar und glaubhaft belegen, dass B._____ – neben allfälligen unentgeltlichen Tätigkeiten als Delegierter des Verwaltungsrats – entgeltliche Leistungen für die Beschwerdeführerin erbracht habe. Der «Honorarleistung» stehe daher keine nachgewiesene Gegenleistung gegenüber. Sodann wäre sie einer unabhängigen Drittperson gegenüber nicht ohne gültig unterzeichneten Dienstleistungsvertrag und ohne detaillierten Nachweis der effektiv geleisteten Arbeitsstunden ausgerichtet worden. Die Zahlung sei vielmehr einzig aufgrund des Umstands erfolgt, dass B._____ Organ der Beschwerdeführerin sei. Dies führe dazu, dass der verbuchte Aufwand in Höhe von Fr. 177'800.-- als verdeckte Gewinnausschüttung bzw. als nicht geschäftsmässig begründet zu erachten sei (vgl. angefochtene Entscheide E. 5 f.).

3.3 Die Beschwerdeführerin bringt dagegen im Wesentlichen vor, die StRK habe den entscheidungswesentlichen Sachverhalt offensichtlich unrichtig und unvollständig festgestellt und – in Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör – die beantragte Einvernahme von C._____ als Zeuge abgelehnt. Entgegen der StRK stünden der Honorarleistung durchaus (angemessene) Gegenleistungen gegenüber: B._____ habe für die Beschwerdeführerin in den Bereichen Finanzbuchhaltung, Offertwesen, ISO-Zertifizierung sowie Fahrzeugmanagement sehr wohl zahlreiche Dienstleistungen erbracht. Für diese nachweislich geleisteten Arbeiten habe er zu Recht 1'186 Stunden in Rechnung gestellt. Ein Vergleich mit Offerten von Drittanbietern sowie mit dem Lohn des höchstbezahlten, nicht am Unternehmen beteiligten Arbeitnehmers zeige auf, dass die von B._____ verrechneten Dienstleistungen in Höhe von insgesamt Fr. 177'800.-- marktkonform seien. Das an

ihn ausbezahlte Honorar halte einem Drittvergleich folglich stand und sei damit steuerlich anzuerkennen.

4.

Zu prüfen ist in einem ersten Schritt, ob genügend Indizien vorliegen, welche auf die Unangemessenheit der (behaupteten) Gegenleistung schliessen lassen (vgl. vorne E. 2.3).

4.1 Mit der StRK ist zunächst festzuhalten (angefochtene Entscheide E. 5.2 f.), dass kein rechtsgültig unterzeichneter Dienstleistungsvertrag aktenkundig ist, der geeignet wäre zu belegen, dass die behaupteten Tätigkeiten auf einer Vereinbarung beruhen. Dieses Fehlen eines schriftlichen Vertrags ist als Anhaltspunkt dafür zu werten, dass dem verbuchten Aufwand keine angemessene Gegenleistung des Hauptaktionärs gegenübersteht (vgl. auch BGer 2C_716/2022 vom 15.11.2022 E. 9.1 f., 2C_497/2018 vom 4.7.2019 E. 4.2). Weshalb die Beschwerdeführerin kein unterschriebenes Exemplar einreichen kann, wird auch im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht überzeugend erklärt. Das Vorbringen der Beschwerdeführerin, ein solches habe sie in einem früheren Verfahren eingereicht (Beschwerden S. 5 f.; vgl. auch Stellungnahme vom 19.11.2021, Vorakten StRK [act. 5A] pag. 308 f. und angefochtene Entscheide E. 5.3), vermag sie nicht davon zu entbinden, den Vertrag in die vorliegenden Verfahren einzubringen und damit ihren Mitwirkungspflichten zur Darlegung der Umstände hinsichtlich der Auslandszahlung (vgl. vorne E. 2.4) nachzukommen. Dessen Erhalt hat die Steuerverwaltung sodann entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin (Beschwerden S. 5) zu keiner Zeit bestätigt, worauf sie zutreffend hinweist (vgl. Beschwerdeantwort); eine entsprechende Erklärung lässt sich ihren bisherigen Ausführungen weder ausdrücklich noch sinngemäss entnehmen. Namentlich kann die von der Beschwerdeführerin angerufene Taxationsberechnung der Steuerverwaltung vom 16. April 2015 betreffend das Steuerjahr 2011, welche nach dem Schreiben von B. _____ vom 22. Januar 2015 erging, nicht etwa in guten Treuen so verstanden werden, dass darin auf ein unterschriebenes Vertragsexemplar konkret Bezug genommen

worden wäre (Vorakten StRK [act. 5A] pag. 326, 330). Angesichts der (mutmasslichen) inhaltlich und (mit Blick auf die übrigen Aufwandpositionen) durchaus auch betragsmässig grossen Bedeutung der Dienstleistungen für die Beschwerdeführerin wäre im Übrigen grundsätzlich zu erwarten gewesen, dass diese darauf hinwirkt, das Erbringen der fraglichen Dienstleistungen auf eine auch hinsichtlich der Parteibezeichnung saubere und korrekte vertragliche Regelung abzustützen. Das ist aber wie erwähnt nicht erfolgt (vgl. auch vorne E. 3.1).

4.2 Die unterschiedlichen, teilweise widersprüchlichen Informationen zu den Tätigkeitsbereichen von B. _____ sprechen sodann für die materielle Unrichtigkeit der Angaben der Beschwerdeführerin, was wiederum die Unangemessenheit der Gegenleistung indiziert: So stimmen die aktuellen Angaben, wonach B. _____ Arbeiten in den Bereichen Fahrzeugmanagement und ISO-Zertifizierung verrichte, mit den im «Dienstleistungsvertrag» umschriebenen Aufgaben nicht überein, werden darin doch lediglich Tätigkeiten in den Bereichen «Finanzbuchhaltung» und «Offertwesen» aufgeführt (Beschwerden S. 11; Dienstleistungsvertrag vom 1.1.2011 S. 1, Vorakten StV [act. 5B] pag. 154; vgl. vorne E. 3.1). Soweit die Beschwerdeführerin behauptet, der Vertrag sei mündlich angepasst worden (Beschwerden S. 5), ist eine derartige Abrede hinsichtlich der zu erbringenden Leistungen zwar möglich, aber – wie bereits von der StRK ausgeführt (angefochtene Entscheidung E. 5.5) – im Geschäftsverkehr unüblich (vgl. auch Patrick Scherrer, Der Grundsatz «dealing at arm's length» im interkantonalen Steuerrecht der Schweiz, Diss. Zürich 2023, S. 418, wonach Verträge mindestens denjenigen Inhalt aufweisen sollten, den unabhängige Dritte ebenfalls vereinbaren würden). Dies muss umso mehr gelten, wenn für Vertragsänderungen ausdrücklich und ausschliesslich Schriftlichkeit vorbehalten wurde (Dienstleistungsvertrag vom 1.1.2011 S. 3, Vorakten StV [act. 5B] pag. 152). Der genaue Inhalt der behaupteten Vertragsanpassung wurde ohnehin weder erläutert noch mittels aussagekräftigen Unterlagen – wie etwa Bestätigungsschreiben oder Rechnungen (vgl. Beschwerden S. 5) – untermauert.

4.3 Ein weiteres Indiz für die Unangemessenheit der Gegenleistung ist im Fehlen von detaillierten und nachvollziehbaren Aufstellungen über er-

brachte Leistungen oder Stunden zu erblicken (zum Ganzen bereits angefochtene Entscheide E. 5.6, worauf grundsätzlich verwiesen werden kann; s. auch Buchprüfung vom 15.9.2020 S. 4, Vorakten StV [act. 5B] pag. 160, u.a. bemängelnd, dass «Arbeitsrapporte» fehlen): Zu den von B. _____ (angeblich) geleisteten Arbeitsstunden finden sich in den Akten verschiedene widersprüchliche Angaben. So hat er für seine Leistungen beispielsweise 1'186 Stunden (zu einem Stundenansatz von Fr. 150.--) in Rechnung gestellt (Rechnung vom 31.12.2018, Vorakten StV [act. 5B] pag. 149). Dies widerspricht indessen späteren Angaben der Beschwerdeführerin, wonach B. _____ «ein Total von ca. 2'400 Arbeitsstunden pro Jahr» geleistet habe (vgl. Schreiben vom 19.2.2021, Vorakten StV [act. 5B] pag. 259; vgl. dazu auch: Dienstleistungsvertrag vom 1.1.2011 S. 2, Schreiben B. _____ vom 25.11.2020, E-Mail C. _____ vom 2.7.2021, Vorakten StV [act. 5B] pag. 153, 174, 257; Schreiben C. _____ vom 19.8.2022, Vorakten StRK [act. 5A] pag. 355 [«Zeitaufwand von mindestens 100 Stunden pro Monat bzw. rund 1'200 Stunden pro Jahr»]). Die Rechnung vom 31. Dezember 2018 ist zudem sehr oberflächlich gehalten und lässt keinen Schluss über Gegenstand und Umfang der geltend gemachten Leistungen zu («Business Consulting working hours», Vorakten StV [act. 5B] pag. 149), was allein mit Blick auf die Höhe des Rechnungsbetrags fragwürdig erscheint. Obwohl B. _____ – im Widerspruch zur im «Dienstleistungsvertrag» vorgesehenen Pauschalvergütung (Dienstleistungsvertrag vom 1.1.2011 S. 2, Vorakten StV [act. 5B] pag. 153) – sodann das Honorar nach Aufwand bzw. nach Anzahl geleisteter Stunden berechnet hat, hat die Beschwerdeführerin keine eigentlichen Stunden- bzw. Arbeitsrapporte vorgelegt. Auf Aufforderung der Steuerverwaltung hat sie einzig eine unpräzise Zusammenstellung eingereicht, worin die Arbeiten wenig aussagekräftig mit Stichworten nach Periodizität geordnet und mit Stundenangaben versehen sind, die sich nicht durchwegs in Einklang bringen lassen mit den voranstehenden (und weiteren) diesbezüglichen Angaben («Übersicht erbrachte Arbeiten» [Einsprachebeilage 4], Vorakten StV [act. 5B] pag. 237).

4.4 Weiter lassen sich die (verbuchten) Zahlungen auf dem «Konto 6532 Aufwand Externe Dienstleistung» (Vorakten StV [act. 5B] pag. 61) in schwankender Höhe, mit unspezifischen Angaben zu den Zahlungsgründen

und unregelmässigen Ausführungsdaten (vorne E. 3.1, auch zum Folgenden) mit einer tatsächlichen Arbeitsleistung von B. _____ nicht in Verbindung bringen. Sie erfolgten insbesondere nicht gemäss den Zahlungskonditionen des «Dienstleistungsvertrags». Hinzu kommt, dass die letzte Verbuchung in Höhe von Fr. 30'000.-- im Vergleich mit den übrigen Überweisungen von durchschnittlich Fr. 5'096.55 (Saldo des Kontos von Fr. 177'800.-- abzgl. Auszahlung vom 31.12.2018 von Fr. 30'000.-- / 29 [Anzahl Auszahlungen]) ausgesprochen hoch ausgefallen ist und zunächst gar noch Fr. 50'000.-- betragen hat (vgl. Kontoblatt Kontokorrent B. _____ / Aktionär vom 26.4.2019, Vorakten StV [act. 5B] pag. 231). Bereits der Umstand, dass per Jahresende – weder näher begründet noch substantiiert oder belegt – eine deutlich überdurchschnittliche Auszahlung erfolgte, ohne dass dies mit (näheren) Angaben zu tatsächlich in dieser Zeit erbrachten Arbeiten bzw. geleisteten Stunden untermauert worden wäre, ist geeignet, das Bestehen eines angemessenen (d.h. einem Drittvergleich standhaltenden) Austauschverhältnisses mit einer tatsächlichen Gegenleistung des Hauptaktionärs ernsthaft in Zweifel zu ziehen; daran ändert nichts, dass auf das Ende eines Geschäftsjahr hin in Tätigkeitsbereichen der fraglichen Art tendenziell Mehrarbeiten anfallen können und dass die Buchung auf das Gegenkonto 2060 (Kontokorrent B. _____ / Aktionär) erfolgte – und nicht, wie ansonsten, auf Bankkonti. Diese Zweifel werden durch die nachträgliche Abänderung der Buchung verstärkt, zumal die Leistungen von B. _____ für das Steuerjahr 2018 im April 2019 und damit im Zeitpunkt der ersten Version bereits bekannt sein mussten.

4.5 Wie sich aus dem Dargelegten ergibt, bestehen mit Blick auf das Fehlen eines gültigen (schriftlichen) Vertrags sowie die widersprüchlichen Angaben der Beschwerdeführerin hinsichtlich der Tätigkeitsbereiche von B. _____ konkrete Anhaltspunkte, die auf eine Unangemessenheit der Gegenleistung schliessen lassen. Hinzu kommt, dass keine detaillierten Aufstellungen der angeblichen Leistungen sowie handfeste Sachbeweise vorliegen, welche den Schluss zulassen, dass B. _____ tatsächlich Leistungen im behaupteten Umfang für die Beschwerdeführerin erbracht hat. Unter diesen Umständen hat die StRK die in Rechnung gestellten und ausbezahlten «Honorare» von insgesamt Fr. 177'800.-- zu Recht hinterfragt und von

der Beschwerdeführerin den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Leistung verlangt.

5.

Nachfolgend ist daher zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin die geschäftsmässige Begründetheit der verbuchten «Honorare» und insbesondere das Erbringen einer Gegenleistung durch B. _____ in den Bereichen Finanzbuchhaltung, Fahrzeugmanagement, Offertwesen sowie ISO-Zertifizierung nachweisen kann.

5.1 Zu den geltend gemachten Arbeiten für die *Finanzbuchhaltung* ergibt sich Folgendes:

5.1.1 Gemäss den Angaben der Beschwerdeführerin umfassten die Tätigkeiten von B. _____ im Bereich Finanzbuchhaltung im Steuerjahr 2018 die Kreditoren-, Debitoren- und Lohnbuchhaltung, das Mahnwesen sowie die Überwachung des Zahlungsverkehrs (u.a. Dienstleistungsvertrag vom 1.1.2011 S. 1, «Übersicht erbrachte Arbeiten» [Einsprachebeilage 4], Vorakten StV [act. 5B] pag. 154, 237; vgl. auch Beschwerden S. 7 sowie E-Mail an ... Treuhand vom 30.6.2021, Beschwerdebeilage [BB] 5). Diese Behauptungen stehen grundsätzlich in Einklang mit den schriftlichen Erklärungen von C. _____ sowie der D. _____ Treuhand + Revisions AG (E-Mail C. _____ vom 2.7.2021, Vorakten StV [act. 5B] pag. 256; Schreiben C. _____ vom 19.8.2022, Vorakten StRK [act. 5A] pag. 354 f.; Schreiben D. _____ Treuhand + Revisions AG vom 20.10.2022, BB 3). Letztere nennt B. _____ zudem explizit als ihre Ansprechperson für die Fertigstellung der Jahresrechnung, was wiederum vermuten lässt, dass dieser über fundierte Kenntnis der Buchhaltung der Beschwerdeführerin verfügt. Dass C. _____ Geschäftsführer der Beschwerdeführerin ist, reicht entgegen den Ausführungen der Vorinstanz nicht aus, um seine Ausführungen generell als unglaubhaft abzutun (angefochtene Entscheide E. 5.6). Der Umstand, dass B. _____ für die Beschaffung weiterer Beweismittel von sich aus die Bank (E. _____ [Schweiz] AG) sowie das für das Lohnbuchhal-

tungssystem zuständige Unternehmen (H._____ AG) der Beschwerdeführerin kontaktiert hat und diese ihm bereitwillig Auskunft erteilt, legt sodann die Vermutung nahe, dass er im Bereich Finanzbuchhaltung bereits zuvor gewisse Tätigkeiten ausgeübt hat und zwischen ihm und den kontaktierten Ansprechpersonen eine etablierte Geschäftsbeziehung besteht (E-Mail-Korrespondenz mit H._____ AG vom 19./21.10.2022, E-Mail-Korrespondenz mit E._____ [Schweiz] AG vom 17./21.10.2022, BB 4 und 6).

5.1.2 Für den Erhalt gewisser Finanzbuchhaltungsdienstleistungen von B._____ sprechen sodann die Ausführungen der Beschwerdeführerin, wonach Ersterer über eine «Einzelplatzversion» für das Buchhaltungsprogramm verfüge und andere Anwender keinen Zugriff hätten (Beschwerden S. 7 f.). Diese Sachverhaltsdarstellung stimmt mit den schriftlichen Angaben von C._____ sowie der D._____ Treuhand + Revisions AG überein (Schreiben C._____ vom 19.8.2022, Vorakten StRK [act. 5A] pag. 354; Schreiben D._____ Treuhand + Revisions AG vom 20.10.2022, BB 3; vgl. auch E-Mail B._____ 19.10.2022 um 13:58 Uhr, BB 4). Sie erscheint auch insofern bestätigt, als die Steuerverwaltung für die Buchprüfung der Beschwerdeführerin vom 15. September 2020 die Kontoauszüge von B._____ anfordern musste (Buchprüfung vom 15.9.2020 S. 5, Vorakten StV [act. 5B] pag. 159).

5.1.3 Was sodann die Arbeiten von B._____ hinsichtlich der Lohnbuchhaltung betrifft, haben die StRK und die Steuerverwaltung auf unterschiedliche Angaben in den Akten hingewiesen (angefochtene Entscheide E. 5.5; Vernehmlassung StV vom 21.9.2021, Vorakten StRK [act. 5A] pag. 299 f.): So ergibt sich aus dem Schreiben von B._____ vom 5. Oktober 2020, dass er die «Löhne kontrolliert und erstellt» (Vorakten StV [act. 5B] pag. 156; vgl. auch «Lohnbuchhaltung», Dienstleistungsvertrag vom 1.1.2011, Vorakten StV [act. 5B] pag. 154), während in dessen Schreiben vom 25. November 2020 sowie in der E-Mail von C._____ vom 2. Juli 2021 die Lohnbuchhaltung (ganz oder jedenfalls teilweise) aus dem Tätigkeitsbereich von B._____ ausgeschlossen und F._____ zugeschrieben wird (Vorakten StV [act. 5B] pag. 175, 256; vgl. auch Stellungnahme vom 19.11.2021 und Schreiben C._____ vom 19.8.2022, Vorakten StRK [act. 5A] pag. 312,

355). F. _____ ist zudem – wie auf der Webseite und im Organigramm ersichtlich ist – für das Personalwesen zuständig (vgl. <www....ch>, Rubriken «Unser Team/F. _____»; Vorakten StV [act. 5B] pag. 238) und hat auch der Steuerverwaltung für die Buchprüfung vom 15. September 2020 sämtliche Unterlagen zu den Löhnen zukommen lassen (Vernehmlassung StV vom 21.9.2021, Vorakten StRK [act. 5A] pag. 300). Dies schliesst indes nicht aus, dass B. _____ gewisse Arbeiten im Zusammenhang mit der Lohnbuchhaltung verrichtet hat. Die grundsätzlich nachvollziehbaren Ausführungen der Beschwerdeführerin, wonach F. _____ die Löhne im Lohnprogramm erfasst und B. _____ diese lediglich kontrolliert und in das Buchhaltungssystem überträgt (vgl. Beschwerden S. 7), decken sich insoweit mehrheitlich mit den diesbezüglichen Angaben des Geschäftsführers (vgl. Schreiben C. _____ vom 19.8.2022, Vorakten StRK [act. 5A] pag. 355) und erscheinen insbesondere auch mit Blick auf die Ausführungen hinsichtlich der «Einzelplatzversion» für das Buchhaltungsprogramm (vorne E. 5.1.2, vgl. auch «Übersicht erbrachte Arbeiten» [Einsprachebeilage 4], Vorakten StV [act. 5B] pag. 237) plausibel. Deshalb ist bezüglich der Lohnbuchhaltung von einer gewissen Arbeitsteilung bzw. davon auszugehen, dass B. _____ im Jahr 2018 Löhne kontrolliert und im Buchhaltungssystem erfasst hat.

5.1.4 Nach dem Ausgeführten ist davon auszugehen, dass B. _____ – entgegen den Erwägungen der StRK (vgl. angefochtene Entscheide E. 5.7 f.) – im Bereich Finanzbuchhaltung gewisse entgeltliche Dienstleistungen für die Beschwerdeführerin erbracht hat. Der Nachweis für eine Gegenleistung in diesem Tätigkeitsbereich wurde damit dem Grundsatz nach erbracht. Die Beschwerdeführerin hat es indessen trotz der ihr obliegenden Mitwirkungspflicht unterlassen, geeignete Unterlagen (ordnungsgemäss) einzureichen (vgl. hinten E. 5.5), die den stundenmässigen Umfang der verrechneten Leistungen belegen: Ungenaue Angaben zu angeblich geleisteten Stunden genügen hierfür nicht (dazu insb. «Übersicht erbrachte Arbeiten» [Einsprachebeilage 4], Vorakten StV [act. 5B] pag. 237). Der stundenmässige Umfang der erbrachten Dienstleistungen bleibt damit unklar. Es ist indes nicht Sache des Verwaltungsgerichts, als letzte kantonale Instanz den massgeblichen Sachverhalt an Stelle der Vorinstanz zu ermitteln. Die Angelegen-

heit ist folglich zur Festlegung des stundenmässigen Umfangs der geleisteten Dienstleistungen im Bereich Finanzbuchhaltung (Lohnkontrolle und Erfassung im Buchhaltungssystem) – gegebenenfalls unter Berücksichtigung weiterer von der Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht vorzulegender (bzw. aufzubereitender) Beweismittel (vgl. hinten E. 5.5) – an die StRK zurückzuweisen.

5.2 Im Bereich *Fahrzeugmanagement* macht die Beschwerdeführerin geltend, B. _____ obliege die Einholung von Offerten, der Entscheid über die Beschaffung der Fahrzeuge, der Abschluss von Versicherungen und Leasingverträgen sowie das Führen von Fahrzeugmanagementtabellen (Beschwerden S. 11; vgl. auch «Übersicht erbrachte Arbeiten» [Einsprachebeilage 4], Vorakten StV [act. 5B] pag. 237). – Wie die StRK zutreffend ausgeführt hat (angefochtene Entscheide E. 5.6), ist die Erbringung dieser Dienstleistungen im «Dienstleistungsvertrag» vom 1. Januar 2011 nicht erwähnt (Vorakten StV [act. 5B] pag. 154; vgl. auch vorne E. 4.2). Die I. _____ AG hat die Ausführungen der Beschwerdeführerin indes ausdrücklich bestätigt und angegeben, dass B. _____ ihr Ansprech- und Verhandlungspartner bei allen Geschäftstätigkeiten sei (Schreiben I. _____ AG vom 23.10.2022, BB 7). Aus dem Schreiben der D. _____ Treuhand + Revisions AG vom 20. Oktober 2022 geht zudem hervor, dass B. _____ über sämtliche Fahrzeuge der Beschwerdeführerin fundiert informiert war (vgl. BB 3). Da keine Hinweise bestehen, dass die Angaben der Geschäftspartnerinnen der Beschwerdeführerin nicht korrekt wären, ist darauf abzustellen. Es ist damit grundsätzlich als erwiesen zu erachten, dass B. _____ die von der Beschwerdeführerin angegebenen Dienstleistungen im Bereich Fahrzeugmanagement erbracht hat. Insofern die Beschwerdeführerin jedoch einen monatlichen Aufwand von zehn Stunden geltend macht (Beschwerden S. 11), ist dieser nicht belegt. Es ist indessen auch in diesem Punkt nicht Sache des Verwaltungsgerichts als letzte kantonale Instanz, sich erstmals mit dem Nachweis des konkreten stundenmässigen Umfangs dieser Arbeiten zu befassen. Dieser ist vielmehr – unter Mitwirkung der Beschwerdeführerin sowie unter Berücksichtigung weiterer Beweise (vgl. hinten E. 5.5) – von der Vorinstanz zu ermitteln.

5.3 Hinsichtlich des Tätigkeitsbereichs *Offertwesen* finden sich in den Akten verschiedene Angaben zu den (angeblich) geleisteten Dienstleistungen: Im «Dienstleistungsvertrag» vom 1. Januar 2011 wurde diesbezüglich festgehalten, dass die Arbeiten von B._____ lediglich die Kontrolle der Offerten, die Bearbeitung von Reklamationen sowie Erstellung von Strategieentwürfen für neue Kundensegmente umfasse (Vorakten StV [act. 5B] pag. 154). In den Steuerjustizverfahren führte die Beschwerdeführerin demgegenüber aus, die Erstellung und Kalkulation der Offerten erfolge einzig durch B._____ (vgl. Einsprachen vom 28.1.2020, Vorakten StV [act. 5B] pag. 247, Rekurs und Beschwerde vom 7.7.2021, Stellungnahme vom 19.11.2021, Vorakten StRK [act. 5A] pag. 7 f., 314 f.; Beschwerden S. 12; vgl. auch Schreiben B._____ vom 25.11.2020, «Übersicht erbrachte Arbeiten» [Einsprachebeilage 4], Vorakten StV [act. 5B] pag. 174, 237). – Auf der Webseite der Beschwerdeführerin ist B._____ als zuständige Person für das Offertwesen angegeben (vgl. <www...ch>, Rubriken «Unser Team/B._____»). C._____ bestätigt sodann, dass B._____ die Offerten ausarbeitete und insbesondere die komplexen Berechnungen und Kalkulationen vornimmt (E-Mail C._____ vom 2.7.2021, Vorakten StV [act. 5B] pag. 257; Schreiben C._____ vom 19.8.2022, Vorakten StRK [act. 5A] pag. 355). Sowohl in den Schreiben von C._____ als auch in den weiteren Unterlagen werden die Arbeiten von B._____ aber nur pauschal umschrieben und der konkrete Zeitaufwand im Steuerjahr 2018 bleibt nur vage beziffert (vgl. Schreiben B._____ vom 25.11.2020, «Übersicht erbrachte Arbeiten» [Einsprachebeilage 4], Einsprachen vom 28.1.2020, E-Mail C._____ vom 2.7.2021, Vorakten StV [act. 5B] pag. 174, 237, 247, 257; Rekurs und Beschwerde vom 7.7.2021, Stellungnahme vom 19.11.2021, Vorakten StRK [act. 5A] pag. 7 f., 313 f.). Wie von der StRK zu Recht ausgeführt (angefochtene Entscheide E. 5.6) und die Beschwerdeführerin selber einräumt (Beschwerden S. 10), enthalten die eingereichten Offerten sodann keine Hinweise darauf, dass B._____ bei dessen Erstellung mitgewirkt hätte (vgl. Offerte J._____ vom 17.3.2020, Vorakten StV [act. 5B] pag. 184-230; Offerte K._____ vom 3./6.8.2018, Vorakten StRK [act. 5A] pag. 33-105). Wäre B._____, wie von der Beschwerdeführerin behauptet, allein für die Erstellung der Offerten zuständig und hätte im behaupteten Umfang gearbeitet, wäre es der Beschwerdeführerin wohl auch

ein Leichtes gewesen, dies mit internen Korrespondenzen, erstellten Entwürfen sowie anderen objektiven Beweismitteln substantiiert zu belegen. Ob und gegebenenfalls in welchem zeitlichen Umfang B._____ im Steuerjahr 2018 für die Beschwerdeführerin an den Offerten gearbeitet hat, ist daher unklar. Die eingereichten und vom Verwaltungsgericht geprüften Unterlagen (vgl. hinten E. 5.5) belegen die geltend gemachten Arbeiten jedenfalls nicht. Mit Blick auf die Webseite der Beschwerdeführerin sowie den Ausführungen von C._____ erscheint eine teilweise Leistungserbringung im Bereich Offertwesen allerdings (noch) nicht ausgeschlossen. Eine umfassende Beurteilung über Gegenstand und stundenmässigen Umfang der angeblich erbrachten Dienstleistungen ist – gegebenenfalls nach Abnahme weiterer Beweise – jedoch von der StRK vorzunehmen, wobei die Beschwerdeführerin an der Feststellung des Sachverhalts aktiv mitzuwirken hat.

5.4 Schliesslich sind die Angaben hinsichtlich der von B._____ erbrachten Dienstleistungen im Bereich *ISO-Zertifizierung* im gesamten Verfahren gänzlich vage geblieben («Übersicht erbrachte Arbeiten» [Einsprachebeilage 4], Vorakten StV [act. 5B] pag. 237; vgl. auch Schreiben B._____ vom 5.10.2020, Schreiben B._____ vom 25.11.2020, Einsprachen vom 28.1.2020, E-Mail C._____ vom 2.7.2021, Vorakten StV [act. 5B] pag. 156, 163 f., 247, 256; Rekurs und Beschwerde vom 7.7.2021, Bestätigungsschreiben von C._____ vom 19.8.2022, Vorakten StRK [act. 5A] pag. 8, 354; Beschwerden S. 11). – Wie die StRK bereits erwogen hat (angefochtene Entscheide E. 5.6), ist dieser Tätigkeitsbereich im «Dienstleistungsvertrag» vom 1. Januar 2011 nicht enthalten (Vorakten StV [act. 5B] pag. 154). Die in Bezug auf die ISO-Zertifizierung eingereichten Unterlagen enthalten keine Hinweise, dass B._____ am Prozess tatsächlich mitgearbeitet hat (vgl. Unterlagen zur ISO-Zertifizierung, Vorakten StRK [act. 5A] pag. 165-275). Stichhaltige Belege für die Leistungserbringung oder mindestens eine nachvollziehbare Sachdarstellung, welche Dienstleistungen B._____ konkret erbracht hatte, fehlen. Hinzu kommt, dass für die Prüfung der Prozessabläufe eine zumindest teilweise örtliche Präsenz erforderlich erscheint (vgl. dazu bereits Vernehmlassung StV vom 21.9.2021, Vorakten StRK [act. 5A] pag. 300). Ob B._____ im Zusammenhang mit der von der Beschwerdeführerin angestrebten ISO-Zertifizierung tätig gewor-

den ist, erscheint gestützt auf die Akten (und – soweit eingesehen [vgl. hier- nach E. 5.5] – die in den verwaltungsgerichtlichen Verfahren neu vorgeleg- ten Beweismittel) daher zweifelhaft. Über Gegenstand und (gegebenenfalls) Umfang der im Bereich ISO-Zertifizierung behaupteten Dienstleistungen wird indessen – soweit angezeigt nach Abnahme weiterer Beweise sowie unter massgeblicher Mitwirkung der Beschwerdeführerin – die StRK zu befinden haben, die sich mit der Angelegenheit ohnehin erneut befassen muss (vorne E. 5.1 ff. und hiernach E. 5.5 f.).

5.5 Die Beschwerdeführerin hat erstmals vor Verwaltungsgericht rund 2'500 E-Mails eingereicht, um damit ihre Behauptungen und insbesondere den zeitlichen Umfang der fraglichen Tätigkeiten von B. _____ betreffend das Steuerjahr 2018 zu belegen (Beschwerden S. 10 f.). Sie vermögen aber an den vorangehenden Ausführungen nichts zu ändern: Wie ausgeführt unterliegt die Beschwerdeführerin einer qualifizierten Mitwirkungspflicht und hat alles zu tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (vgl. vorne E. 2.4). Die Mitwirkungspflicht bezieht sich insbesondere auf rechtserhebliche Tatsachen (wie die strittigen), die eine Partei besser kennt als die Behörde und welche die Behörde ohne die Mitwirkung der Partei nicht oder nicht mit vernünftigem Aufwand erheben könnte (statt vieler BGE 143 II 425 E. 5.1; BVR 2018 S. 139 E. 4.4.3; VGE 2023/69/70 vom 9.4.2024 E. 3.1). Es ist deshalb grundsätzlich an der Beschwerdeführerin als steuer- pflichtige Person, die eingereichten Unterlagen so aufzubereiten, dass die Steuer- bzw. Steuerjustizbehörden die Beweismittel mit zumutbarem Auf- wand würdigen können, zumal es nicht deren Aufgabe ist, den behaupteten Aufwand anhand lose eingereichter Belege aufwendig nachzuvollziehen (VGE 2019/262/263 vom 15.3.2021 E. 2.5; BGer 2A.166/2002 vom 11.10.2002 E. 2.6; vgl. auch VGE 2022/161 vom 26.2.2024 E. 5.2 mit Hin- weisen; Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 126 DBG N. 33a). Die Beschwerdefüh- rerin hat sodann aufzuzeigen, mittels welcher Beweismittel sie welche der substantiiert darzulegenden Sachverhaltsbehauptungen untermauern will. Sie hat es indessen unterlassen, die zahlreichen E-Mails sinnvoll zu gliedern und – unter Berücksichtigung der unentgeltlich erbrachten Tätigkeiten von B. _____ als Delegierter des Verwaltungsrats – den behaupteten geleis- teten Stunden in den jeweiligen Tätigkeitsbereichen konkret zuzuordnen. An-

statt näher auszuführen, welche der E-Mails allenfalls ihre Sachverhaltsdarstellungen belegen würden, hat sie lediglich eine unpräzise Durchschnittsrechnung hinsichtlich der Bearbeitungszeit vorgenommen. Mangels eigener Kenntnisse über deren Inhalt bliebe dem Verwaltungsgericht einzig die Möglichkeit, sämtliche E-Mails zu sichten und auszuwerten. Der für die Sichtung und Würdigung bzw. Auswertung von rund 2'500 E-Mails (mutmasslich) nötige Aufwand ist mit Blick auf die unterlassene Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführerin indessen unangemessen, weshalb das Verwaltungsgericht darauf verzichtet hat. Es steht der Beschwerdeführerin frei, die entscheiderelevanten E-Mails unter Berücksichtigung (und Vorbehalt) des oben Ausgeführten erneut einzureichen.

5.6 Zusammenfassend ist einerseits dargetan, dass die Beschwerdeführerin für die als Aufwand verbuchten Fr. 177'800.-- keine Gegenleistung im angegebenen Umfang erhalten hat; die behaupteten bzw. von der Beschwerdeführerin aufgeführten Fakten sowie die eingereichten Unterlagen untermauern die ausbezahlten «Honorare» nicht in genügendem Ausmass. Unter Berücksichtigung aller Umstände sowie der (teilweise neu) eingereichten und vom Verwaltungsgericht geprüften Beweismittel kann andererseits aber nicht gesagt werden, die Beschwerdeführerin habe vom Hauptaktionär gar keine Gegenleistung erhalten. Dem Grundsatz nach ist der Beschwerdeführerin vielmehr der Nachweis eines zumindest teilweise geschäftsmässig begründeten Aufwands gelungen, ohne dass aber beweismässig erstellt ist, wie hoch dieser ausfällt. Die angefochtenen Entscheide halten insofern der Rechtskontrolle nicht stand. Es ist aber, wie ausgeführt, nicht Sache des Verwaltungsgerichts, als letzte kantonale Instanz den massgeblichen Sachverhalt und insbesondere den tatsächlichen Umfang der behaupteten Gegenleistung anstelle der Vorinstanz zu ermitteln, zumal diesbezüglich möglicherweise Schätzungen erforderlich werden könnten. Es wird Sache der StRK sein, über allfällige weitere Beweismassnahmen zu entscheiden. Ob den von der Beschwerdeführerin eingereichten Offerten jeglicher Beweiswert abzuspochen ist (vgl. angefochtene Entscheide E. 5.7; Vernehmlassung StV vom 21.9.2021, Vorakten der StRK [act. 5A] pag. 299), scheint fraglich, kann hier aber vorerst offenbleiben.

6.

Im Ergebnis erweisen sich die Beschwerden in Bezug auf die Eventualbegehren (vgl. vorne Bst. C) als begründet und sind dahin gutzuheissen, dass die angefochtenen Entscheide der StRK vom 21. September 2022 aufzuheben sind und die Sache zur Abklärung der behaupteten Dienstleistungen in den Tätigkeitsbereichen sowie zur weiteren Behandlung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen ist. Im Übrigen sind die Beschwerden abzuweisen. Der StRK ist es unbenommen, die Angelegenheit ihrerseits gegebenenfalls an die Steuerverwaltung zurückzuweisen (vgl. etwa VGE 2022/229/230 vom 12.2.2024 E. 5.1; Ruth Herzog, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 84 N. 16). Unter diesen Umständen kann auf die beantragte Zeugeneinvernahme von C._____ sowie auf das Einholen der Logindaten bei der E._____ (Schweiz) AG verzichtet werden (vgl. Beschwerden S. 12 f.); die entsprechenden Beweisanträge werden abgewiesen (antizipierte Beweiswürdigung; statt vieler BGE 147 IV 534 E. 2.5.1, 144 II 427 E. 3.1.3; BVR 2021 S. 239 E. 5.6, 2015 S. 557 E. 3.8). Aus demselben Grund erübrigt es sich zudem, auf die von der Beschwerdeführerin erhobene Gehörsrüge einzugehen (Beschwerden S. 10, 12).

7.

7.1 Bei diesem Ausgang des Verfahrens dringt die Beschwerdeführerin mit ihren Anträgen nur teilweise durch. Sie hat auch im Kostenpunkt als nur teilweise obsiegend zu gelten, da nach dem Gesagten kaum davon auszugehen ist, dass die infolge Rückweisung vorzunehmende Neubeurteilung der Dienstleistungen von B._____ noch zu einer vollständigen Gutheissung des Begehrens führen kann. Nur in diesem Fall wäre aber nach der Praxis des Verwaltungsgerichts im Kostenpunkt von einem vollumfänglichen Obsiegen auszugehen (zur Praxis bei Rückweisungsentscheiden mit offenem Verfahrensausgang vgl. BVR 2020 S. 455 E. 5.1, 2016 S. 222 E. 4.1; Ruth Herzog, a.a.O., Art. 108 N. 6). Unter Berücksichtigung aller Umstände rechtfertigt es sich, die Beschwerdeführerin für die Kostenverlegung als zur Hälfte

obsiegend zu betrachten. Sie hat somit die Hälfte der Kosten der verwaltungsgerichtlichen Verfahren zu tragen. Die restlichen Verfahrenskosten werden nicht erhoben (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG).

7.2 Im Umfang ihres Obsiegens hat die Beschwerdeführerin zudem Anspruch auf Ersatz ihrer Parteikosten; die kantonale Steuerverwaltung hat ihr davon die Hälfte zu ersetzen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG sowie Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]). Gemäss Art. 41 Abs. 1 des Kantonalen Anwaltsgesetzes vom 28. März 2006 (KAG; BSG 168.11) i.V.m. Art. 11 Abs. 1 der Verordnung vom 17. Mai 2006 über die Bemessung des Parteikostenersatzes (Parteikostenverordnung, PKV; BSG 168.811) beträgt das Honorar in Beschwerdeverfahren Fr. 400.-- bis 11'800.-- pro Instanz. Innerhalb dieses Rahmentarifs bemisst sich der Parteikostenersatz nach dem in der Sache gebotenen Zeitaufwand, der Bedeutung der Streitsache und der Schwierigkeit des Prozesses (Art. 41 Abs. 3 KAG). Auslagen werden zusätzlich entschädigt (Art. 42 Abs. 1 Satz 3 KAG). Nach neuer Praxis des Verwaltungsgerichts werden auch als Pauschale geltend gemachte Auslagen ersetzt, soweit sie 3 % des angemessenen Honorars, höchstens aber Fr. 750.--, nicht übersteigen (Praxisfestlegung des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern, Verwaltungsrechtliche Abteilung, vom 23.4.2024; vgl. Kreisschreiben Nr. 15 des Obergerichts des Kantons Bern vom 1. April 2022 Ziff. 3.3 analog, einsehbar unter: <www.zsg.justice.be.ch>, Rubriken «Dienstleistungen», «Kreisschreiben und Musterformulare», Themengebiet «Allgemein»; ferner VGE IV/2022/497 vom 4.4.2024 [zur Publ. bestimmt] E. 4.2; zur bisherigen Praxis s. BVR 2015 S. 15 [VGE 2012/422 vom 10.2.2014] nicht publ. E. 6.2.3). Der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin macht in seiner Kostennote vom 2. Mai 2024 ein Honorar von insgesamt Fr. 9'275.05 zuzüglich Auslagen von pauschal Fr. 278.25.-- und MWSt geltend. Dies erscheint – auch wenn hier nicht völlig unbedeutende vermögensrechtliche Interessen zu wahren sind – angesichts der genannten Kriterien bzw. gesetzlichen Vorgaben als übersetzt. Die Schwierigkeit des Prozesses ist sowohl in tatsächlicher wie auch in rechtlicher Hinsicht als nicht überdurchschnittlich zu werten: Der Rechtsvertreter war mit der Sache bereits vertraut und der Aufwand

beschränkte sich hauptsächlich auf das Verfassen einer einzigen Eingabe. Der Fall war zudem rechtlich nicht besonders schwierig, im Wesentlichen ging es um eine Würdigung der Sachumstände und das Beibringen weiterer Unterlagen, wobei nicht dargetan oder ersichtlich ist, weshalb dies nicht bereits vor der Vorinstanz erfolgte. Insgesamt ist von einem höchstens durchschnittlichen gebotenen Zeitaufwand in der Sache auszugehen und erweist sich ein Honorar von Fr. 6'000.-- als angemessen. Die geltend gemachten Auslagen von Fr. 278.25 überschreiten sodann den maximalen Satz von 3 % des angemessenen Honorars, weshalb die Pauschale auf Fr. 180.-- (3 % von Fr. 6'000.--) zu reduzieren ist. Diese Parteikosten von insgesamt Fr. 6'180.-- sind der Beschwerdeführerin zur Hälfte (Fr. 3'090.--), zu ersetzen. Da die Beschwerdeführerin Mehrwertsteuerpflichtig ist (vgl. Unternehmens-Identifikationsnummer-Register, einsehbar unter: <www.uid.admin.ch>), ist bei der Festlegung ihres Parteikostenersatzes die Mehrwertsteuer nicht zu berücksichtigen (BVR 2015 S. 541 E. 8.2; Ruth Herzog, a.a.O., Art. 104 N. 10).

7.3 Die Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens wird die aufgrund des vorliegenden Rückweisungsentscheids erneut mit der Angelegenheit befasste StRK gemäss dem Ausgang der Neuprüfung festzulegen haben (Ruth Herzog, a.a.O., Art. 108 N. 7).

8.

Rückweisungsentscheide gelten nach der Regelung des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110) als Zwischenentscheide. Sie können unter den Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG mit dem in der Hauptsache zur Verfügung stehenden Rechtsmittel, hier mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten, selbständig angefochten werden (statt vieler BGE 144 V 280 E. 1.2, 134 II 124 E. 1.3, je mit Hinweisen).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 wird dahin gutgeheissen, dass der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 21. September 2022 aufgehoben und die Sache zur weiteren Behandlung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen wird. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2018 wird dahin gutgeheissen, dass der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 21. September 2022 aufgehoben und die Sache zur weiteren Behandlung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen wird. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.
3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 4'000.--, werden der Beschwerdeführerin zur Hälfte, ausmachend Fr. 2'000.--, auferlegt; die übrigen Kosten werden nicht erhoben. Die der Beschwerdeführerin auferlegten Verfahrenskosten werden dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 4'000.-- entnommen. Der Restbetrag von Fr. 2'000.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.
4. Der Kanton Bern (Steuerverwaltung) hat der Beschwerdeführerin die Parteikosten für die Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf Fr. 6'180.-- (inkl. Auslagen), zur Hälfte, ausmachend Fr. 3'090.-- (inkl. Auslagen), zu ersetzen.
5. Zu eröffnen:
 - Beschwerdeführerin
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - 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.