



100 23 285

200 23 177

Gemeinde: V. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 18.12.2025 JCU/CLE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 16. Dezember 2025

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Cuccarède, die Fachrichterin Glauser und der Fachrichter Glatthard sowie Leumann als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

der

A. _____ GmbH

vertreten durch

C. _____

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2019

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Die A._____ GmbH (fortan: Rekurrentin) bezweckt gemäss Handelsregistereintrag "_____ (Tätigkeit im Baugewerbe)". Gesellschafter und einziger Geschäftsführer ist B._____ (fortan: Gesellschafter). Gemäss Steuererklärung und Jahresrechnung 2019 (Akten Steuerverwaltung, pag. 36-31 sowie 44-38) erwirtschaftete die Rekurrentin bei einem Umsatz von CHF 2'719'701.-- einen Verlust von CHF 23'596.--.

B. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region _____ (fortan: Steuerverwaltung), führte bei der Rekurrentin am 25. Mai 2022 eine Buchprüfung betreffend die Steuerperioden 2019 und 2020 durch (Protokoll der Buchprüfung, pag. 118-105) und veranlagte die Rekurrentin in der Folge mit Verfügungen vom 6. Oktober 2022 (pag. 246-231) für das Steuerjahr 2019 auf einen steuerbaren Gewinn von CHF 641'600.-- (kantonale Steuern) bzw. CHF 643'600.-- (direkte Bundessteuer) sowie auf ein steuerbares Kapital von CHF 20'000.-- (nur Kanton). Die dagegen eingereichte Einsprache vom 4. November 2022 (pag. 307-297) hiess die Steuerverwaltung teilweise gut. Sie bestimmte den steuerbaren Gewinn mit Einspracheentscheiden vom 8. Juni 2023 (pag. 331-320) auf CHF 493'400.-- bei den kantonalen Steuern und auf CHF 495'400.-- bei der direkten Bundessteuer. Das steuerbare Kapital betrug unverändert CHF 20'000.--. Im Einzelnen wich die Steuerverwaltung wie folgt vom deklarierten Gewinn ab:

Saldo Erfolgsrechnung		-23'596
Erhöhung Privatanteil Fahrzeugaufwand	10'000	pag. 238
Erhöhung Privatanteil Fahrzeug _____	904	pag. 238
Privatanteil Telefonauslagen	1'000	pag. 238
Privatanteil Spesen	2'000	pag. 238
Nicht belegte Spenden	3'300	pag. 238
Private Rechnung _____ GmbH	1'934	pag. 238
Zahlungen an D. _____ GmbH	378'000	pag. 238
Zahlungen an E. _____ GmbH	177'379	pag. 238
Zahlungen an F. _____ GmbH	40'000	pag. 238
<i>Total Privatanteile</i>		<i>614'517</i>
Nicht geschäftsmässig begründeter Aufwand deklariert		24'896 pag. 35
Konventionalstrafe	41'803	pag. 240 und 325
Zu viel verbuchter Mietaufwand	1'560	pag. 240
Fehlende Rechnung _____ GmbH	1'292	pag. 240
Rohgewinn Liegenschaftsverkauf (nur Kanton)	-2'000	pag. 325
<i>Sonstiger nicht geschäftsmässig begründeter Aufwand</i>		<i>42'655</i>
Steuerrückstellungen		-165'000 pag. 325
Steuerbarer Gewinn Kanton (Bund: CHF 495'472)		493'472

Die beiden bedeutendsten Aufrechnungen gemäss vorstehender Tabelle (grau hinterlegt) betrafen Zahlungen der Rekurrentin an die D._____ GmbH von CHF 378'000.-- und an die

E. _____ GmbH von CHF 177'379.--, die im Aufwandkonto "Einkauf Dienstleistungen" (Konto Nr. 4400) verbucht wurden. Die Steuerverwaltung begründete die Nichtakzeptanz dieser Aufwendungen damit, dass weder für die D. _____ GmbH noch für die E. _____ GmbH detaillierte Rechnungen oder Stundenrapporte vorliegen würden. Auch seien keine schriftlichen Verträge vorhanden. Im Ergebnis misslinge der Rekurrentin der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der entsprechenden Zahlungen.

C. Gegen die Einspracheentscheide hat die Rekurrentin, vertreten durch C. _____ (fortan: Vertreterin), mit Eingabe vom 10. Juli 2023 Rekurs betreffend die kantonalen Steuern und Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern erhoben. Sie beantragt, den steuerbaren Gewinn für die kantonalen Steuern auf CHF 83'000.-- und für die direkte Bundessteuer auf CHF 85'000.-- festzusetzen. Beanstandet werden ausschliesslich die beiden von der Steuerverwaltung als verdeckte Gewinnausschüttungen qualifizierten Zahlungen an die D. _____ GmbH und an die E. _____ GmbH von insgesamt CHF 555'379.--. Zur Begründung ihres Standpunkts führt die Vertreterin aus, dass die Rekurrentin nur über eine begrenzte Anzahl an eigenen Mitarbeitern verfüge und bei Bedarf Aufträge an Unterakkordanten erteile, wozu die D. _____ GmbH und die E. _____ GmbH zählten. Dabei sei in den meisten Fällen direkt auf der jeweiligen Baustelle vereinbart worden, welche Arbeiten das beauftragte Unternehmen zu welchem Preis erledigen werde. Auch existierten keine schriftlichen Verträge. Diese Art der Mandatierung von Subunternehmen sei in der Baubranche keine Seltenheit, das Gleiche gelte für Barzahlungen. Entscheidend sei, dass die Rekurrentin ohne Beizug von Subunternehmen bei weitem nicht in der Lage gewesen wäre, den von ihr deklarierten Umsatz von rund CHF 2.7 Mio. zu erzielen.

D. Die Steuerverwaltung hat sich am 16. August 2023 vernehmen lassen. Sie beantragt, auf den Rekurs und die Beschwerde wegen versäumter Rechtsmittelfrist nicht einzutreten. Eventualiter wird deren Abweisung beantragt. Den Eventualantrag begründet die Steuerverwaltung damit, dass die Buchhaltung der Rekurrentin nicht ordnungsgemäss geführt sei. Wegen fehlender Hilfsbücher oder anderer tauglicher Hilfsmittel sei ungewiss, ob der ausgewiesene Umsatz vollständig sei. Betreffend die strittigen Zahlungen an die D. _____ GmbH und die E. _____ GmbH seien die vorhandenen Belege ungenügend, weshalb diese zu Recht als geldwerte Leistungen qualifiziert worden seien. Ergänzend führt die Steuerverwaltung aus, dass die von ihr festgestellten Mängel bei der Buchführung zu einem Ermittlungsnotstand geführt hätten, der einen Ermessenszuschlag

"mindestens in der Höhe der bestrittenen Aufrechnungen" rechtfertige.

E. Die Vertreterin hat mit Schreiben vom 3. Oktober 2023 im Namen der Rekurrentin zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung genommen. Sie erklärt einleitend, dass die Rechts-

mittel an die Steuerrekurskommission fristgerecht erhoben worden seien. Die materiellen Vorwürfe der Steuerverwaltung weist die Vertreterin zurück. Sie erachtet namentlich die Voraussetzungen für eine Veranlagung nach Ermessen als nicht erfüllt.

F. In einer weiteren Eingabe vom 27. November 2023 führt die Steuerverwaltung aus, dass sie aufgrund der von der Vertreterin eingereichten Unterlagen davon ausgehe, dass die Rechtsmittel an die Steuerrekurskommission rechtzeitig erhoben worden seien. Auch erachte sie aufgrund der bei der Buchprüfung gewonnen Erkenntnisse einen Ermessenszuschlag zum verbuchten Umsatz nun doch nicht als gerechtfertigt. Die Steuerverwaltung beantragt jedoch weiterhin, dass die von ihr vorgenommenen Aufrechnungen bestätigt werden.

G. Die Vertreterin hat in ihrer abschliessenden Eingabe vom 12. Dezember 2023 an ihren bisherigen Ausführungen festgehalten.

H. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien wird, soweit für den Entscheid von Bedeutung, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Gewinn- und Kapitalveranlagung können bei der Steuerrekurskommission durch Rekurs bzw. Beschwerde angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] i.V.m. Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Die Rekurrentin ist im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG und Art. 140 ff. DBG i.V.m. Art. 3 BStV i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]).

1.1 Die angefochtenen Einspracheentscheide datieren vom 8. Juni 2023 und sind mit gewöhnlicher Post an die damalige Vertreterin der Rekurrentin versandt worden. Falls die Zustellung am 9. Juni 2023, dem frühestmöglichen Datum erfolgt ist, hat die 30-tägige Frist zur Einreichung eines Rekurses bzw. einer Beschwerde (Art. 196 Abs. 1 StG; Art. 140 Abs. 1 DBG) am 10. Juni 2023 zu laufen begonnen. Damit fällt der letzte Tag der Frist auf Montag, den 10. Juli 2023

(Art. 41 Abs. 2 VRPG). Die Rekurs- und Beschwerdeeingabe ist gemäss Sendungsverfolgung am 10. Juli 2023 um 17:29 Uhr der Post übergeben worden. Sie ist demnach fristgerecht erfolgt (Art. 42 Abs. 2 VRPG). Auf die formgerechte Eingabe ist deshalb einzutreten.

1.2 Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da der Streitwert über CHF 10'000.-- liegt (Art. 70 Abs. 3 und Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Im Rahmen der Überprüfungsbefugnis nach Art. 198 Abs. 2 StG und Art. 142 Abs. 4 DBG hat der Büchersachverständige der Steuerrekurskommission die in den Akten vorhandenen Buchhaltungsunterlagen und Belege einer näheren Prüfung unterzogen. Seine Feststellungen hat er im internen Expertenbericht vom 2. September 2025 festgehalten. Sie sind in die nachstehenden Erwägungen eingeflossen.

3. Vorliegend ist die Höhe des von der Rekurrentin für die Steuerperiode 2019 zu versteuern- den Gewinns umstritten.

3.1 Gegenstand der Gewinnsteuer ist der Reingewinn (Art. 85 Abs. 1 StG; Art. 57 DBG). Für dessen Ermittlung wird vom Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo-vortrags des Vorjahrs ausgegangen (Art. 85 Abs. 2 Bst. a StG; Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG). Hinzuzurechnen sind namentlich alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden und die der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträge (Art. 85 Abs. 2 Bst. b und c StG; Art. 58 Abs. 1 Bst. b und c DBG).

3.2 Aufwendungen sind geschäftsmässig begründet, wenn sie zumindest mittelbar dem unternehmerischen Zweck dienen. Alles, was nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zum Kreis der Unkosten gerechnet werden kann, muss steuerlich als geschäftsmässig begründet anerkannt werden. Nicht verlangt wird, dass die verbuchten Aufwendungen für das Unternehmen tatsächlich notwendig gewesen sind (Oesterhelt/Mühlemann/Bertschinger in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl., 2022, N. 22 zu Art. 58 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl., 2023, N. 114 zu Art. 58 DBG).

3.3 Nicht als geschäftsmässig begründet gelten namentlich 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).

3.4 Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist eine formell korrekte Buchhaltung vermuthungsweise auch materiell richtig, d.h. inhaltlich vollständig und wahr (statt vieler BGer 2C_497/2018 vom 4.7.2019, E. 3.3 mit Verweis auf BGE 134 II 207; Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 3. Aufl., 2024, § 15 N. 28 ff.). Ordnungsgemäss ist die Buchführung, wenn sie diejenigen Geschäftsvorfälle und Sachverhalte erfasst, die für die Darstellung der Vermögens-, Finanzierungs- und Ertragslage des Unternehmens (wirtschaftliche Lage) notwendig sind, und die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung beachtet, namentlich die vollständige, wahrheitsgetreue und systematische Erfassung der Geschäftsvorfälle und Sachverhalte, der Belegnachweis für die einzelnen Buchungsvorgänge, die Klarheit, die Zweckmässigkeit mit Blick auf die Art und Grösse des Unternehmens sowie die Nachprüfbarkeit (Art. 957a des Schweizerischen Obligationenrechts [OR; SR 220]). Es müssen folglich über die wesentlichen Vermögens- und Erfolgselemente geeignete Aufzeichnungen angefertigt werden, die auf hinreichende Art die Vermögenslage und Ertragsentwicklung darstellen. Welche Bücher zu führen sind und wie sie inhaltlich ausgestaltet sein müssen, hängt von den Verhältnissen des einzelnen Unternehmens, seiner Art und Grösse ab (Zweifel/Beusch/Hunziker/Seiler, a.a.O., § 15 N. 29).

3.5 Weist eine Buchhaltung geringfügige formelle und materielle Mängel auf, welche das Vertrauen in die Buchführung als Ganze allerdings noch nicht zu erschüttern vermögen, ist sie verbesserungsfähig und kann trotz ihrer Schwächen als Grundlage für die Ermittlung des Unternehmensgewinns dienen. Einzelne offenkundig versehentliche Falschbuchungen oder das Fehlen einzelner Belege zu untergeordneten Positionen der Buchhaltung geben i.d.R. nur Anlass zu Korrekturen. Falls es jedoch zu einer Häufung von für sich betrachtet geringfügigen Fehlern kommt, können diese in ihrer Gesamtheit unüberwindbare Zweifel an der Zuverlässigkeit der Aufzeichnungen bewirken (Zweifel/Hunziker, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl., 2022, N.°21 zu Art. 115 DBG).

3.6 In steuerrechtlichen Verfahren trägt die Veranlagungsbehörde die Beweislast für steuerbe gründende und -erhöhende Tatsachen, für steuermindernde oder -aufhebende Tatsachen dagegen die steuerpflichtige Person (statt vieler: BGE 133 II 153 E. 4.3; VGE 100 2016 6 vom 7.2.2018, E. 3.2; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 77 zu Art. 123 DBG). Wie erwähnt, ist eine formell korrekte Buchhaltung vermuthungsweise auch materiell richtig. Fehlt es hingegen an einer formell ordnungsgemässen Buchführung oder bestehen Anhaltspunkte, welche auf die (materielle) Unrichtigkeit der Geschäftsbücher schliessen lassen, entfällt die natürliche Vermutung der materiellen Richtigkeit (BGer 2C_497/2018 vom 4.7.2019, E. 3.3, mit Hinweisen auf weitere bundesgerichtliche Urteile).

4. Im hier relevanten Jahr 2019 war die Rekurrentin hauptsächlich als Subunternehmerin für die H._____ AG tätig, einem seit 19__ existierenden Unternehmen mit Sitz in W._____. Gemäss Buchungstexten stammten rund CHF 2.3 Mio. des insgesamt erzielten Umsatzes von rund CHF 2.9 Mio. von der H._____ AG. Die Rekurrentin stellte die von ihren eigenen Mitarbeitern oder von beauftragten Unterakkordanten geleisteten Stunden zu einem Ansatz von CHF 55.-- (zzgl. MWSt) in Rechnung (Rekurschrift vom 10.7.2023, RZ 13; Stundenabrechnung Januar 2019, Rekursbeilage 6). Demgegenüber bezahlte die Rekurrentin für die von ihr bei Dritten eingekauften Leistungen CHF 50.-- (zzgl. MWSt) pro Stunde (Rekurschrift vom 10.7.2023, RZ 18). Insgesamt verbuchte die Rekurrentin rund CHF 1.590 Mio. im Aufwandkonto 4400 "Einkauf Dienstleistungen", davon entfielen gemäss Buchungstexten CHF 374'560.-- auf Zahlungen an die D._____ GmbH und CHF 202'379.-- auf solche an die E._____ GmbH. Auf diese Buchungen ist näher einzugehen.

4.1 D._____ GmbH

4.1.1 Über die im Jahr 20__ gegründete D._____ GmbH ist im Jahr 2021 der Konkurs eröffnet worden. Per __ 2022 ist die Gesellschaft im Handelsregister gelöscht worden. In der hier interessierenden Periode waren I._____ einziger Geschäftsführer und J._____ einzige Gesellschafterin (beide einzeln zeichnungsberechtigt).

4.1.2 Bei der Buchprüfung vom 25. Mai 2022 haben die zuständigen Mitarbeiter der Steuerverwaltung vermerkt, dass die Rekurrentin im Jahr 2019 insgesamt CHF 378'000.-- an die D._____ GmbH bar bezahlt habe, "obwohl eine Rechnung gestellt wurde". Aufgrund des hohen Betrags und weil die Empfängerin in Liquidation sei, müssten Rapporte vorhanden sein. Solche seien vom Treuhänder auch auf Nachforderung jedoch nicht eingereicht worden.

4.1.3 In den von der Vertreterin eingereichten Unterlagen finden sich Rechnungen der D._____ GmbH an die Rekurrentin (Rekursbeilage 10). Ob es die gleichen Belege sind, die der Steuerverwaltung bei der Buchprüfung vorgelegen haben, lässt sich nicht feststellen. Es handelt sich um 32 identisch gestaltete Dokumente (inkl. Schreibfehler), versehen mit Rechnungsnummer und -datum sowie der UID-Nummer der D._____ GmbH. Die fakturierten Leistungen sind als "K._____-Stundenarbeiten" bezeichnet und mit einem Objekt ergänzt. Es existieren drei verschiedene Objekte: "L._____", "M._____" sowie "N._____", auf die 1'145 Stunden, 3'920 Stunden bzw. 2'559 Stunden entfallen. Insgesamt hat die D._____ GmbH somit 7'624 Stunden zu CHF 50.-- fakturiert, was ein Total von CHF 381'200.-- ergibt. Die in Rechnung gestellten Totalbeträge verstehen sich – anders als in RZ 18 der Rekurschrift ausgeführt – inkl. 7.7 % Mehrwertsteuer, wobei deren Höhe durchgängig falsch ausgewiesen wird (Bsp. Rechnung Nr. 451 vom 12.2.2019: CHF 13'500.-- / 100 * 7.7 = CHF 1'039.50 anstatt CHF 13'500.-- / **107.7**

* 7.7 = CHF 965.20). Die Zahlungskonditionen sind mit "Barzahlung" umschrieben, ohne Angabe einer Zahlungsfrist oder eines Zahlungsorts. Schliesslich sind die Dokumente unterhalb der Grussformel von I. _____ unterschrieben worden.

4.1.4 Den 32 Rechnungsbelegen stehen in der Buchhaltung 67 Einträge gegenüber, die jeweils eine Erhöhung des Dienstleistungsaufwands (Konto 4400, pag. 168-165) und eine Belastung auf einem der Aktivkonten 1020 "P. _____ bank" oder 1021 "O. _____ bank" bewirkt haben (pag. 223-205). Das Total dieser Buchungen beläuft sich auf CHF 374'560.-- und liegt damit um CHF 6'640.-- unter dem Total der fakturierten Beträge von CHF 381'200.--. Diese Differenz ist nicht in den Kreditoren verbucht worden (vgl. Kontoblatt Nr. 2000 "Kreditoren CHF", pag. 186) und geht weit über "gewisse Rundungsdifferenzen" hinaus, auf die sich die Vertreterin beruft (Stellungnahme vom 3.10.2023, RZ 35). Trotz Verwendung des Buchungssatzes Dienstleistungsaufwand / Bank sind die Rechnungen nicht per Banküberweisung, sondern bar bezahlt worden. Richtigerweise hätten die abgehobenen Beträge zuerst dem Konto "Kasse" gutgeschrieben werden müssen. Weiter hat die Rekurrentin gegen das Prinzip "keine Buchung ohne Beleg verstossen", weil nicht nachvollziehbar ist, welche Barbezüge mit welchen Rechnungen zusammenhängen. Auf den Rechnungsbelegen fehlen denn auch jegliche Kontierungsvermerke (Belegnummer, Buchungsdatum, Buchungssatz).

4.1.5 Die Barbeträge sind laut Rekurrentin von I. _____, dem Geschäftsführer der D. _____ GmbH, entgegengenommen worden. Hier bestehen allerdings Auffälligkeiten. Wie erwähnt, sind 32 Rechnungen der D. _____ GmbH vorhanden, deren Begleichung jedoch mit 67 Barbezügen erfolgt sein soll. Aufgrund der Buchungsdaten sind solche Transaktionen regelmässig innerhalb von wenigen Tagen erfolgt, in sechs Fällen sogar jeweils zwei am gleichen Tag (2.4.2019: zwei Bezüge von je CHF 1'000.--; 4.6.2019: Bezüge von CHF 7'000.-- und CHF 4'000.--; 22.7.2019: Bezüge von CHF 4'900.-- und CHF 4'800.--; 23.7.2019: Bezüge von CHF 1'100.-- und CHF 15'000.--; 28.10.2019: Bezüge von CHF 300.-- und CHF 1'000.--; 13.11.2019: zwei Bezüge von je CHF 5'000.--). Es ist nicht nachvollziehbar, aus welchem Grund die Rekurrentin auf diese Art und Weise Zahlungen an die D. _____ GmbH geleistet haben sollte. Weiter kann die Rekurrentin nicht nachweisen, dass das Bargeld überhaupt an I. _____ übergeben worden ist. Zwar tragen die von der D. _____ GmbH ausgestellten Rechnungen dessen Unterschrift. Als Quittung für die Bezüge taugen diese Signaturen jedoch nicht, denn es fehlen die übliche Nennung des Datums und eine Formulierung wie "Betrag dankend erhalten" o.ä. Der mit der Rekurschrift nachgereichten schriftlichen Bestätigung von I. _____ vom 6. Juli 2023 (Rekursbeilage 12) kommt kaum Beweiskraft zu, zumal die erhaltene Gesamtsumme mit "rund CHF 378'000.--" bezeichnet wird, während das Total der verbuchten Barbezüge CHF 374'560.-- und dasjenige der quittierten Rechnungen CHF 381'200.-- betragen.

4.1.6 Ausschlaggebend ist jedoch Folgendes: Laut ihren Buchungen hat die Rekurrentin den auf den Rechnungen vermerkten Betrag in den meisten Fällen in mehreren Tranchen beglichen. Sie kann jedoch keine Empfangsbestätigungen für diese Geldübergaben vorlegen. Nur die 32 von der D._____ GmbH ausgestellten Rechnungen enthalten eine Unterschrift des (angeblichen) Empfängers I._____, die – wie erwähnt – nicht als Quittung taugt. Von den verbuchten Barbezügen zu Gunsten der D._____ GmbH von insgesamt CHF 374'560.-- entfallen CHF 126'670.-- auf Zahlungen, für die bis zu jenem Zeitpunkt noch gar keine Rechnung gestellt worden ist, womit sie quasi als "Vorauszahlungen" qualifizieren. Dass die Rekurrentin derart hohe Summen in bar übergeben haben soll, ohne sich den Empfang jedes einzelnen Betrags quittieren zu lassen, ist nicht vereinbar mit üblichen Gepflogenheiten unter Geschäftspartnern. Das Vorgehen der Rekurrenten liesse sich höchstens mit einer grossen persönlichen Nähe zwischen den Geschäftsführern der Rekurrentin und der D._____ GmbH erklären. Allerdings bestreitet die Vertreterin das Bestehen eines solchen Verhältnisses (Rekursschrift vom 10.7.2023, RZ 51).

4.1.7 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Art und Weise der Buchführung und die vorhandenen Belege in Zusammenhang mit den Zahlungen an die D._____ GmbH erhebliche Mängel aufweisen, so dass die aus dem Massgeblichkeitsprinzip abgeleitete Vermutung der materiellen Richtigkeit der verbuchten Tatsachen nicht aufrechterhalten werden kann.

4.2 E._____ GmbH

4.2.1 Die E._____ GmbH mit Sitz in X._____ SO ist am 4. Mai 2018 gegründet worden und am 29. November 2019 Konkurs gegangen. Als jeweils einzige Gesellschafterin und Geschäftsführerin ist Q._____ im Handelsregister verzeichnet. Erwähnenswert ist, dass sich im Handelsregister fünf weitere Einträge von Unternehmen mit dem Namen E._____ und Sitz im Kanton Solothurn finden, die zum grössten Teil nach kurzer Zeit wieder gelöscht worden sind:

Firma	UID-Nr.	Sitz	Aktiv	Zeichnungsberechtigt
E._____ Bau (Einzelunternehmen)	_____	_____	23.4.2015 - 6.10.2015	_____
E._____ Bau GmbH	_____	_____	2.11.2015 - 22.8.2018	_____
E._____ Deckenbau (Einzelunternehmen)	_____	_____	22.2.2007 - 22.5.2015	_____
E._____ Deckenbau GmbH	_____	_____	22.4.2010 - 8.8.2013	_____
E._____ Deckenbau GmbH	_____	_____	27.1.2020 - 1.6.2021	_____

Gemäss Protokoll der Buchprüfung vom 25. Mai 2022 haben für die von der Rekurrentin an die E._____ GmbH bezahlten Beträge von insgesamt CHF 177'379.-- keine Rechnungen vorgelegen (pag. 112). Trotz Einforderung per E-Mail vom 27. Mai 2022 an den Treuhänder der Rekurrentin (pag. 228 f.) sind auch danach keine Belege eingereicht worden. Erst der Einsprache vom

4. November 2022 sind Rechnungen beigelegt (pag. 283-272). Es handelt sich um zwölf identisch gestaltete Belege, mit denen die E._____ GmbH jeweils "Pauschalarbeiten" fakturiert hat. Weder zu Art, Ort oder Zeitraum der in Rechnung gestellten Arbeiten finden sich Angaben. Ebenso fehlen die Geschäftsadresse der Rechnungsstellerin sowie deren UID-Nr. Es handelt sich mithin um Rechnungen, die den Anforderungen gemäss Art. 26 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz, MWSTG; SR 641.20) nicht genügen. Wie bei den Rechnungen der D._____ GmbH fehlt auch bei denjenigen der E._____ GmbH ein Kontierungsvermerk. Das Total der nachgereichten Belege beträgt CHF 177'378.85 und stimmt mit dem von der Steuerverwaltung aufgerechneten Betrag überein.

4.2.2 Die nachgereichten Belege stimmen mit den die E._____ GmbH betreffenden Aufwandsbuchungen im Konto 4400 und entsprechenden Belastungen auf dem Aktivkonto 1021 "O._____bank" überein. Dem im Rekurs- und Beschwerdeverfahren eingereichten Kontoauszug der O._____bank (auf dem alle anderen Transaktionen geschwärzt sind) kann entnommen werden, dass die Rekurrentin die fakturierten Beträge jeweils auf ein Konto der E._____ GmbH überwiesen hat. Festzuhalten ist jedoch, dass die Rekurrentin am 27. Juni 2019 eine von der Steuerverwaltung nicht aufgerechnete Zahlung über CHF 25'000.-- verbucht hat, die gemäss Buchungstext an die "R._____ GmbH [fast gleiche Bezeichnung wie die E._____ GmbH]" (eine solche Gesellschaft existiert nicht) überwiesen worden ist. Für diese Transaktion hat die Rekurrentin weder eine Rechnung eingereicht noch ist sie auf dem geschwärzten Kontoauszug ersichtlich. Insgesamt belaufen sich die strittigen Zahlungen an die E._____ GmbH somit auf CHF 202'378.85 (vgl. E. 4 hiavor).

4.2.3 Weil die Rechnungen erst im Einspracheverfahren vorgelegt worden sind und weil für jenen Betrag, den die Steuerverwaltung nicht aufgerechnet hat, kein Beleg vorhanden ist, steht für die Steuerrekurskommission fest, dass die Belege für die Überweisungen an die E._____ GmbH erst im Nachhinein erstellt worden sind. Damit liegt auch hier ein Verstoss gegen das Prinzip "keine Buchung ohne Beleg vor". Dementsprechend ist im Zusammenhang mit den Überweisungen an die E._____ GmbH die Richtigkeit der vorgenommenen Buchungen ebenfalls nicht zu vermuten.

5. Aus vorstehenden Ausführungen ergibt sich, dass die Rekurrentin zumindest im Zusammenhang mit den beiden thematisierten Unterakkordanten gegen grundlegende Prinzipien der Buchführung und Rechnungslegung verstossen hat. Daraus kann für sich allein jedoch noch nicht geschlossen werden, dass die verbuchten Zahlungen an die D._____ GmbH und die E._____ GmbH keinem geschäftsmässigen Zweck gedient haben. Die Steuerverwaltung begründet ihre Aufrechnungen hauptsächlich mit dem Fehlen detaillierter Arbeitsrapporte oder vergleichbarer Nachweise.

5.1 Gemäss Angaben der Vertreterin hat der Geschäftsführer der Rekurrentin jeweils "gleich vor Ort, nach der Baustellenbesichtigung" mit den Unterakkordanten mündlich vereinbart, welche Arbeiten sie zu welchem Preis erledigen werden (Rekursschrift vom 10.7.2023, RZ 15, 18 und 19). Dabei seien mit der D._____ GmbH die Anzahl Stunden und mit der E._____ GmbH eine Pauschalentschädigung, basierend auf der Anzahl Stunden, vereinbart worden. Aufgrund dieser mündlichen Abmachungen habe die Rekurrentin auf Stundenrapporte verzichten können.

5.2 Es ist selbstverständlich möglich, bei Aufträgen (oder Werkverträgen, im vorliegenden Zusammenhang spielt die zivilrechtliche Ausgestaltung keine Rolle) eine pauschale Vergütung zu vereinbaren. Im üblichen Geschäftsverkehr würde bei den hier vorliegenden bedeutenden Auftragsvolumina jedoch schriftlich und detailliert vereinbart, welche Arbeiten bis zu welchem Zeitpunkt erledigt werden müssen. Nach Fertigstellung des Auftrags würde die Auftraggeberin die Arbeiten prüfen und gegebenenfalls Nachbesserungen verlangen. Auch diese Abnahme der Arbeiten würde schriftlich dokumentiert werden. Erst anschliessend würde die Auftraggeberin die Rechnung der Auftragnehmerin begleichen (nach Abzug allfälliger Akontozahlungen). Unter diesen Umständen würde sich das Führen von Arbeitsrapporten (bzw. deren Offenlegung gegenüber der Auftraggeberin) tatsächlich erübrigen. Vorliegend haben die Rekurrentin und ihre Unterakkordanten freilich nichts Derartiges unternommen, weshalb nicht von Verträgen mit einer Pauschalentschädigung ausgegangen werden kann. Bei der D._____ GmbH spricht die zudem grosse Zahl von 32 Rechnungen und 67 verbuchten Zahlungen gegen das Vorliegen von Pauschalpreisen. Im Fall der E._____ GmbH verhält es sich so, dass nur die Hälfte der Rechnungen auf einen runden Gesamtbetrag lautet, wie es bei pauschalen Entschädigungen zu erwarten wäre. Für die Steuerrekurskommission ist damit erwiesen, dass die Unterakkordanten von der Rekurrentin keine pauschalen Entschädigungen im soeben beschriebenen Sinn erhalten haben.

5.3 Insgesamt haben die beiden Unterakkordanten der Rekurrentin rund 11'100 Stunden in Rechnung gestellt (bei einem Ansatz von CHF 50.-- inkl. MWSt), was bei einer angenommenen Jahresleistung von 2'088 Stunden pro Vollzeitstelle (Angabe der Vertreterin, Rekursschrift vom 10.7.2023, RZ 26; Annahme nach Ansicht der Steuerrekurskommission grosszügig berechnet) rund 5.4 Vollzeitarbeitskräften entspricht. Wie die Rekurrentin in der Lage gewesen sein soll, ohne Arbeitsrapporte oder detaillierte eigene Aufzeichnungen diese Menge an Arbeitsleistungen zu kontrollieren, ist nicht ersichtlich. Ebenso wenig ist nachvollziehbar, aufgrund welcher Daten die Rekurrentin die von ihrem eigenen Personal und von den Unterakkordanten geleisteten Stunden der H._____ AG in Rechnung gestellt haben könnte (siehe Rekursschrift vom 10.7.2023, RZ 26). Die Vertreterin führt hierzu aus, dass die von der Rekurrentin auf ihre wichtigste Auftraggeberin, die H._____ AG, ausgestellten Rechnungen ebenfalls weder Details enthielten noch mit Stundenrapporten belegt seien (Rekursschrift vom 10.7.2023, RZ 14). Als Nachweis verweist

die Vertreterin auf die Rekursbeilage 6. Dieses Dokument ist als "Stundenabrechnung Januar 2019" bezeichnet. Damit hat die Rekurrentin 3'674.25 Stunden zum Ansatz von CHF 55.-- zzgl. Mehrwertsteuer fakturiert. Auf der Rechnung ist vermerkt: "Stundenabrechnung gemäss Tagesrapport H._____ AG – Januar". Aus dieser Formulierung ergibt sich, dass die Rechnungsempfängerin sehr wohl über Aufzeichnungen der von der Rekurrentin (und damit auch von deren Unterakkordanten) geleisteten Stunden verfügt hat. Kommt hinzu, dass gemäss Vermerk in der Fusszeile der eingereichte Beleg nur die Seite 4 eines 12-seitigen Dokuments umfasst, womit unklar bleibt, welche Informationen zusätzlich an die H._____ AG übermittelt worden sind. Aus dem Verweis auf ihre eigenen Rechnungen an die H._____ AG, welche ebenfalls keine Details enthalten, kann die Rekurrentin somit nichts zu ihren Gunsten ableiten.

6. Aus den bisherigen Ausführungen ergibt sich zum einen, dass die Buchführung der Rekurrentin erhebliche Mängel aufweist. Zum anderen erweisen sich die Ausführungen der Rekurrentin in Bezug auf die Art und Weise, wie sie mit der D._____ GmbH und der E._____ GmbH zusammengearbeitet haben will, als unglaublich. Fraglich ist jedoch, ob diese Erkenntnisse ausreichen, um die von der Steuerverwaltung vorgenommenen Aufrechnungen zu bestätigen.

6.1 In den angefochtenen Einspracheentscheiden begründet die Steuerverwaltung die Aufrechnungen damit, dass es im Geschäftsverkehr äusserst unüblich sei, Summen in der hier vorliegenden Höhe bar zu bezahlen und dabei auf detaillierte Rechnungen und Stundenrapporte zu verzichten. Der Rekurrentin misslinge daher der Nachweis, dass die verbuchten Zahlungen an die D._____ GmbH und die E._____ GmbH geschäftsmässig begründet seien. In der Vernehmlassung vom 16. August 2023 ergänzt die Steuerverwaltung, dass die Aufrechnungen "richtigerweise als geldwerte Leistung" erfolgt seien.

6.2 Wie in E. 2.3 hiavor erwähnt, sind offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte aufzurechnen. Mit dem von der Steuerverwaltung verwendeten Begriff der geldwerten Leistung (bzw. des geldwerten Vorteils) wird im Gesetz die Aufrechnung einer (verdeckten) Gewinnausschüttung im Einkommen der Beteiligungsinhaber ermöglicht (vgl. Art. 24 Abs. 1 Bst. c StG; Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG). In Literatur und Veranlagungspraxis werden die Begriffe "verdeckte Gewinnausschüttung" und "geldwerte Leistung" jedoch regelmässig als Synonyme verwendet (so bspw. bei Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 128 zu Art. 58 DBG). Vorliegend ist folglich zu prüfen, ob die strittigen Zahlungen der Rekurrentin an die D._____ GmbH und an die E._____ GmbH verdeckte Gewinnausschüttungen darstellen. Von solchen wird gesprochen, wenn Gewinnausschüttungen buchmässig nicht offen (als Dividende) ausgewiesen, sondern unter einer Aufwandposition der Erfolgsrechnung belastet werden (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 135 zu Art. 58 DBG). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung müssen vier Voraussetzungen erfüllt sein,

damit eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt: (1) Der ausgerichteten Leistung steht keine adäquate Gegenleistung gegenüber, (2) mit der Leistung wird ein Anteilsinhaber (oder eine ihm nahestehende Person) begünstigt, (3) die Leistung wäre zu diesen Bedingungen einem aussenstehenden Dritten nicht ausgerichtet worden (Drittvergleich) und (4) Leistung und Gegenleistung stehen offensichtlich in einem Missverhältnis zueinander, so dass die Gesellschaftsorgane den aus der Leistung resultierenden Vorteil hätten erkennen können (BGE 144 II 427 E. 6.1; BGE 140 II 88 E. 4.1; BGer 2C_400/2020 vom 22.4.2021, E. 3.1.1).

6.3 Aufgrund der quasi unbrauchbaren Belege ist es vorliegend nicht möglich, eine (allfällige) Gegenleistung der beiden (mutmasslichen) Subakkordanten (D._____ GmbH und die E._____ GmbH) zu quantifizieren. Allerdings fehlt jeder Hinweis darauf, dass die D._____ GmbH und die E._____ GmbH oder die an diesen Gesellschaften beteiligten Personen dem Gesellschafter der Rekurrentin persönlich oder wirtschaftlich nahestehen, worauf auch die Vertreterin hinweist (Rekursschrift vom 10.7.2023, RZ 51). Die ungewöhnlichen Umstände der strittigen Zahlungen stellen zwar ein Indiz dafür dar, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen könnte, was ohne weitere Anhaltspunkte jedoch nicht als Beweis ausreicht. Vielmehr muss die Steuerverwaltung zumindest glaubhaft machen, dass es sich beim Empfänger der strittigen Leistungen um eine dem Anteilsinhaber der leistenden Gesellschaft nahestehende Person handelt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 129 zu Art. 58 DBG; Oesterheld/Mühlemann/Bertschinger, a.a.O., N. 103 zu Art. 58 DGB; jeweils mit Hinweis auf BGer 2C_377/2009 vom 9.9.2009, E. 3.4). Die Steuerverwaltung hat sich weder im Veranlagungs- und Einspracheverfahren noch im Verfahren vor der Steuerrekurskommission zu diesem Punkt geäußert. Auch aus den Akten ergibt sich nichts, dass auf eine besondere Beziehung zwischen den involvierten Gesellschaften oder den an ihnen beteiligten Personen hindeutet. Dementsprechend kann die von der Steuerverwaltung vorgenommene Aufrechnung nicht mit dem Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung gerechtfertigt werden.

6.4 Immerhin sehen Art. 85 Abs. 2 Bst. b Ziff. 5 StG bzw. Art. 58 Abs. 1 Bst. b Al. 5 DBG auch dann eine Aufrechnung vor, falls "geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte" als Aufwand verbucht worden sind. Diese Bestimmung ermöglicht es grundsätzlich, Leistungen an Dritte selbst dann dem Gewinn zuzurechnen, falls nicht nachweisbar ist, dass es sich bei diesen um nahestehende Personen handelt und daher keine verdeckte Gewinnausschüttung gegeben ist. Allerdings müssen solche Leistungen offensichtlich geschäftsmässig unbegründet sein, damit eine Aufrechnung in Frage kommt (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 190 zu Art. 58 DBG; vgl. Oesterheld/Mühlemann/Bertschinger, a.a.O., N. 40 zu Art. 58 DGB, die sogar den Nachweis verlangen, dass die Zahlungen im Interesse der Beteiligten oder diesen nahestehenden Personen erfolgt sind). Wie im Folgenden auszuführen ist, erachtet es die Steuerrekurskom-

mission vorliegend als plausibel, dass die umstrittenen Zahlungen an die D. _____ GmbH und die E. _____ GmbH einen geschäftsmässigen Grund aufweisen.

7. Das wichtigste Argument der Vertreterin für das Vorliegen geschäftsmässig begründeter Leistungen besteht darin, dass die Rekurrentin ohne Beizug von Unterakkordanten gar nicht in der Lage gewesen wäre, den deklarierten Umsatz von rund CHF 2.7 Mio. zu erzielen. Gemäss ihrer Berechnung (Rekursschrift vom 10.7.2023, RZ 28) wären hierzu rund 22.6 FTE (= Full Time Equivalents, Vollzeitstellen) erforderlich (Annahmen: Umsatz aus verrechneten Stunden CHF 2.6 Mio. / Stundensatz CHF 55.-- = 47'273 verrechnete Stunden / Jahresleistung pro FTE 2'088 Stunden = 22.6 FTE). Die Rekurrentin habe im Jahr 2019 jedoch nur über rund 7.25 eigene FTE verfügt (vgl. Rekursbeilage 4), weshalb sie die Arbeitsleistung von rund 14.4 FTE bei Subakkordanten bezogen habe (Dienstleistungsaufwand CHF 1.5 Mio. / Stundensatz CHF 50.-- = 30'000 Stunden / 2'088 Stunden pro FTE = 14.4 FTE). Die Berechnungen sind im Grossen und Ganzen plausibel und werden auch von der Steuerverwaltung nicht in Frage gestellt.

7.1 Weiter weist die Vertreterin darauf hin, dass die von der Steuerverwaltung nicht beanstandeten Rechnungen der übrigen Unterakkordanten mit denjenigen der D. _____ GmbH und der E. _____ GmbH vergleichbar seien (vgl. drei Beispiele in Rekursbeilage 14). Tatsächlich ist im Protokoll der Buchprüfung vom 25. Mai 2022 vermerkt, dass die Subunternehmen generell bloss eine gewisse Anzahl Stunden fakturieren würden und dass keine detaillierten Stundenrapporte vorhanden seien (pag. 112). Gemäss den Ausführungen der Vertreterin und den der Steuerrekurskommission vorliegenden Akten hat die Rekurrentin bei der Zusammenarbeit mit ihren Unterakkordanten offenbar allgemein auf schriftliche Verträge und nachvollziehbare Abrechnungen verzichtet. Wenn davon auszugehen ist, dass die Rekurrentin ohne Beizug von Subunternehmen bei weitem nicht in der Lage gewesen wäre, den verbuchten Ertrag zu erzielen, so ist es nicht sachgerecht, den verbuchten Dienstleistungsaufwand von CHF 1'580'270.-- um mehr als einen Drittel zu reduzieren, indem ausschliesslich und in vollem Umfang die Zahlungen an die D. _____ GmbH und die E. _____ GmbH als nicht geschäftsmässig begründet qualifiziert werden.

7.2 In ihren Eingaben an die Steuerrekurskommission äussert sich die Steuerverwaltung nicht zu den Gründen für dieses Vorgehen. Im Protokoll der Buchprüfung vom 25. Mai 2022 wird die Aufrechnung betreffend die D. _____ GmbH damit begründet, dass die Rechnungen bar bezahlt worden seien und sich die Gesellschaft in Liquidation befinde. Bei der E. _____ GmbH wird als Begründung vorgebracht, dass überhaupt keine Rechnungen vorhanden gewesen seien. Das Gleiche gilt gemäss Buchprüfungsprotokoll jedoch auch für die F. _____ GmbH, an welche Zahlungen von insgesamt CHF 374'312.-- verbucht worden sind. Bei dieser Gesellschaft hat sich die Steuerverwaltung mit einer Aufrechnung von CHF 40'000.-- begnügt, weil die

F._____ GmbH ihrerseits Zahlungen der Rekurrentin im Umfang von CHF 334'312.-- als Ertrag verbucht hat (Vermerk auf pag. 112). Daraus lässt sich schliessen, dass die Steuerverwaltung auch die Zahlungen der Rekurrentin an die E._____ GmbH hauptsächlich deshalb vollumfänglich aufgerechnet hat, weil über die Empfängerin am 26. November 2019 der Konkurs eröffnet worden ist und daher eine Besteuerung des Ertrags aus der Geschäftsbeziehung mit der Rekurrentin nicht möglich gewesen ist. Dieser Umstand rechtfertigt nach Auffassung der Steuerrekurskommission jedoch keine unterschiedliche Qualifikation der strittigen Zahlungen im Vergleich zu denjenigen an die übrigen Subunternehmen.

8. Will man den Ausführungen der Vertreterin Glauben schenken, sind auch für die von den übrigen Subunternehmern fakturierten Leistungen keine brauchbaren Nachweise vorhanden. Damit bleibt weiterhin unklar, wie die Rekurrentin die ihr fakturierten Leistungen (gemäss Angaben der Vertreterin rund 30'000 Stunden im Jahr 2019) hat kontrollieren können. Zudem zeigen sich zumindest bei zwei weiteren Subunternehmen Auffälligkeiten.

8.1 Die bereits erwähnte F._____ GmbH ist erst am 6. Mai 2019 gegründet worden. Einziger Gesellschafter und Geschäftsführer ist S._____, bei dem es sich um eine mit dem Gesellschafter der Rekurrentin (B._____) verwandte Person handeln dürfte. Gemäss Lohnbescheinigung 2019 (Rekursbeilage 4) hat S._____ von Januar bis April 2019 noch für die Rekurrentin gearbeitet. Laut Buchungstexten hat die Rekurrentin von der F._____ GmbH Leistungen für CHF 374'312.-- bezogen, womit die F._____ GmbH zusammen mit der D._____ GmbH (CHF 374'560.--) die wichtigste Subunternehmerin ist. Die erste Zahlung an die F._____ GmbH über CHF 20'000.-- ist bereits am 28. März 2019 erfolgt, mithin lange bevor die Empfängerin überhaupt im Handelsregister eingetragen worden ist. Weitere CHF 215'000.-- sind in acht Tranchen zwischen CHF 20'000.-- und CHF 50'000.-- ausbezahlt worden. Ob diese Zahlungen als Banküberweisung oder, wie bei der D._____ GmbH, in bar erfolgt sind, lässt sich der Buchhaltung nicht entnehmen. Den Restbetrag von CHF 139'312.-- hat die Rekurrentin am 31. Dezember 2019 als passive Rechnungsabgrenzung (Konto 2300) verbucht. Im hiervor genannten Totalbetrag von CHF 374'312.-- nicht enthalten ist eine Zahlung über CHF 27'000.-- mit Buchungsdatum 8. November 2019, die gemäss Buchungstext an "S._____" erfolgt ist. Wie bereits ausgeführt, hat die Steuerverwaltung trotz fehlender Rechnungen Zahlungen an die F._____ GmbH im Umfang von CHF 334'312.-- akzeptiert und bloss CHF 40'000.-- aufgerechnet. Die Vertreterin ficht diese Aufrechnung (zusammen mit weiteren Positionen von insgesamt CHF 19'138.--) nicht an und führt dazu aus, dass diese Buchungen "auf ein Versehen der Rekurrentin zurückzuführen sind" (Rekursschrift vom 10.7.2023, RZ 39).

8.2 Die "T._____ GmbH" ist am 29. Mai 2017 gegründet worden. Einziger Gesellschafter und Geschäftsführer ist U._____, bei dem es sich gemäss Vermerk im Buchprüfungsprotokoll

(pag. 117) um einen Cousin des Gesellschafters der Rekurrentin handelt. Gemäss Kontoblatt 4400 hat die Rekurrentin im Jahr 2019 Leistungen für CHF 190'000.-- von der T. _____ GmbH bezogen, wobei CHF 71'558.-- bereits im Jahr 2018 über die passiven Rechnungsabgrenzungen erfolgswirksam verbucht worden sind (pag. 168). Es sind neun einzelne Zahlungen zu Beträgen zwischen CHF 10'000.-- und CHF 50'000.-- verbucht worden, wobei auch hier nicht klar ist, ob es sich um Banküberweisungen oder Barzahlungen handelt. Gemäss Feststellungen anlässlich der Buchprüfung hat die T. _____ GmbH ihre Leistungen pauschal fakturiert, ohne dass hierfür ein schriftlicher Vertrag abgeschlossen worden wäre. Die Steuerverwaltung hat auf eine Aufrechnung verzichtet, weil sie bei der T. _____ GmbH gleichzeitig eine Buchprüfung durchgeführt hat. Die Steuerrekurskommission nimmt deswegen an, dass die Steuerverwaltung bei der T. _____ GmbH entsprechende Erträge festgestellt oder aufgerechnet hat.

8.3 Während bei den von der Steuerverwaltung beanstandeten Subunternehmen D. _____ GmbH und E. _____ GmbH keine persönliche Beziehung zum Gesellschafter der Rekurrentin nachgewiesen ist, werden die F. _____ GmbH und die T. _____ GmbH von Personen beherrscht, die dem Gesellschafter der Rekurrentin (sehr wahrscheinlich) nahestehen. Verdeckte Gewinnausschüttungen wären somit zumindest denkbar. Dass die empfangenden Gesellschaften die mit der Rekurrentin erzielten Erträge ihrerseits verbucht haben, muss dem nicht unbedingt entgegenstehen. Weiter fällt in beiden Fällen auf, dass beträchtliche Beträge über die passiven Rechnungsabgrenzungen verbucht worden sind. Hier stellt sich die Frage, ob dem Periodizitätsprinzip Rechnung getragen worden ist.

8.4 Unabhängig von den vorstehenden Ausführungen zur F. _____ GmbH und der T. _____ GmbH ist für die Steuerrekurskommission nicht nachvollziehbar, wie das Geschäftsmodell der Rekurrentin funktioniert und wie die Übersicht über die getätigten Geschäfte gehalten wird. Wie mehrfach erwähnt, ist es unter üblichen geschäftlichen Rahmenbedingungen nicht vorstellbar, dass die Rekurrentin mit ihren Unterakkordanten weder schriftliche Verträge abschliesst noch in der Lage ist, die ihr fakturierten Stunden zu kontrollieren. Die Steuerrekurskommission geht daher davon aus, dass die Rekurrentin nicht alle zweckmässigen Unterlagen eingereicht hat. In die gleiche Richtung weist der geschwärzte Kontoauszug der Bank O. _____ bank (Rekursbeilage 13). An sich müssten die Einträge im Kontoauszug eins zu eins mit den Buchungen im Konto 1021 übereinstimmen, weshalb die Rekurrentin auf die Schwärzung hätte verzichten können. Unter diesen Umständen ist es zumindest nicht auszuschliessen, dass die Rekurrentin mit ihren Zahlungen an die Unterakkordanten teilweise Schwarzarbeit finanziert haben könnte. In diese Richtung deuten auch die zahlreichen und teilweise in bar erfolgten Zahlungen an die Unterakkordanten und – im Fall der E. _____ GmbH – das Vorhandensein mehrerer konkursiter Unternehmen mit untereinander nahestehenden Beteiligten (siehe E. 4.2.1 hiavor). Ein illustrati-

ves Beispiel dafür, wie in der Baubranche Unterakkordanten zur Verschleierung von Schwarzarbeit verwendet werden können, ist im Urteil Nr. UV.2024.00172 des Sozialversicherungsgerichts des Kantons Zürich vom 7.8.2025 zu finden: Eine Bauunternehmung vergab Arbeiten an ein Subunternehmen. Dieses beauftragte zum Schein mehrere Sub-Subunternehmen. Bei diesen handelte es sich jedoch um leere Hüllen ohne Geschäftsräumlichkeiten, Materiallager oder Betriebsmittel. Das Honorar wurde nach Abzug einer Provision unter der Hand an die erste Subunternehmung zurückbezahlt, welche damit Schwarzarbeiter finanzierte, für die sie keine Sozialabgaben bezahlte. Weiter hat das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen in einem vergleichbaren Sachverhalt festgehalten, dass Zahlungen an Unterakkordanten, bei denen sich im Rahmen einer Revision durch die SUVA herausgestellt hat, dass sie der Verschleierung von Schwarzarbeit gedient haben, aus gewinnsteuerrechtlicher Sicht geschäftsmässig begründete Aufwendungen darstellen (Urteil B 2024/106 vom 29.11.2024, E. 4.2.3 und 4.3.3).

9. Zusammenfassend ist Folgendes festzuhalten: Die von der Steuerverwaltung vorgenommenen Aufrechnungen in Zusammenhang mit den Zahlungen an die D. _____ GmbH und an die E. _____ GmbH von total CHF 555'379.-- sind nicht gerechtfertigt, weil diese (zumindest teilweise) geschäftsmässig begründet sind und weil nicht nachgewiesen ist, dass zwischen dem Gesellschafter der Rekurrentin und den Beteiligten an den genannten Gesellschaften ein nahestehendes Verhältnis besteht. Aufgrund der festgestellten Mängel bei der Buchführung und der mangelhaften Offenlegung der relevanten Unterlagen kann für die Gewinnbesteuerung 2019 jedoch nicht auf die Jahresrechnung der Rekurrentin abgestellt werden. Zwar verfügt die Steuerrekurskommission über die gleichen Befugnisse wie die Steuerverwaltung im Veranlagungs- und Einspracheverfahren (Art. 198 Abs. 2 StG; Art. 142 Abs. 4 DBG) und sie entscheidet im Normalfall reformatorisch, wobei im Einzelfall auch eine Rückweisung möglich oder gar geboten sein kann (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 26 f. zu Art. 130 DBG). Vorliegend ist der Sachverhalt nicht ausreichend erstellt und es sind unter Umständen aufwendige weitere Beweissmassnahmen bzw. weitere formelle Verfahrensschritte erforderlich. Die Sache ist daher an die Steuerverwaltung zur Fortsetzung des Einspracheverfahrens zurückzuweisen. Sollte die Rekurrentin weiterhin nicht für die erforderliche Transparenz sorgen, wird die Steuerverwaltung die Steuerfaktoren nach Ermessen zu bestimmen haben (Art. 198 Abs. 2 StG; Art. 142 Abs. 4 DBG). In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung vom 16. August 2023 in Ziff. 2.3 ausgeführt hat, dass die von ihr vorgenommenen Aufrechnungen im Rahmen einer Ermessensveranlagung erfolgt seien. Dies ist jedoch offensichtlich nicht der Fall, weil die Rekurrentin nicht ordnungsgemäss unter Androhung einer Veranlagung nach Ermessen und mit Hinweis auf die damit verbundenen Rechtsnachteile gemahnt worden ist (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 48 zu Art. 130 DBG). Mit der zweiten Eingabe vom

27. November 2023 hat die Steuerverwaltung denn auch bestätigt, dass sich "kein Ermessenszuschlag" rechtfertige.

10. Nebst den hievor behandelten Unregelmässigkeiten ist bei der Kontrolle der Jahresrechnung zusätzlich aufgefallen, dass mit Buchungsdatum vom 31. Dezember 2019 dem Konto "Forderung ggü. Gesellschafter" (Nr. 1120, pag. 196) CHF 48'915.89 belastet worden und damit dem Geschäftsführer zugeflossen sind. Der Buchungstext lautet "Spesen 2019". Die Gegenbuchungen finden sich auf 16 verschiedenen Aufwandkonten, wobei die bedeutendsten Positionen mit CHF 30'112.35 den Materialeinkauf (Nr. 4000, pag. 169) und mit CHF 7'250.50 das Konto "Reisespesen, Kundenbetreuung" (Nr. 6640, pag. 129) betreffen. Bei der Buchprüfung und im Veranlagungs- und Einspracheverfahren sind diese auffälligen Buchungen nicht thematisiert worden, was es nun durch die Steuerverwaltung ebenfalls näher abzuklären gilt.

11. Rückweisungsentscheide gelten nach der Regelung des geltenden Verfahrensrechts des Kantons Bern als Zwischenentscheide. Sie können unter den Voraussetzungen von Art. 74 Abs. 1 und 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 und 4 VRPG mit dem in der Hauptsache offenstehenden Rechtsmittel, hier mit der Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Bern, selbständig angefochten werden (statt vieler VGE 100 2019 131/132 vom 18.7.2019).

12. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Rekurrentin keine Verfahrenskosten zu tragen (Art. 144 Abs. 1 DBG sowie Art. 200 Abs. 1 StG), da die Rückweisung zur Neubeurteilung ergebnisoffen ist.

Weil die Rekurrentin im vorliegenden Verfahren vertreten und ihr notwendige und verhältnismässig hohe Kosten entstanden sind, wird ihr eine Parteikostenentschädigung zugesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]). Die am 11. November 2025 eingereichte Kostennote weist für die Vertreterin einen angemessenen Aufwand von 22.8 Stunden aus. Die Steuerrekurskommission ersetzt als Parteikosten usanzgemäss maximal CHF 250.-- pro Stunde, was ein Honorar von CHF 5'700.-- ergibt. Nicht zu entschädigen sind hingegen die von einem Anwaltspraktikanten geleisteten 43.8 Stunden. Weil die Rekurrentin mehrwertsteuerpflichtig ist, kann sie die von der Vertreterin in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer als Vorsteuer geltend machen, weshalb die Kostennote richtigerweise keine Mehrwertsteuer enthält. Damit beläuft sich die Parteikostenentschädigung inkl. Auslagen von CHF 285.25.-- auf CHF 5'985.25.

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Einspracheentscheid vom 8. Juni 2023 betreffend die kantonalen Steuern 2019 wird aufgehoben und die Sache zur Fortsetzung des Einspracheverfahrens im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.
2. Der Einspracheentscheid vom 8. Juni 2023 betreffend die direkte Bundessteuer 2019 wird aufgehoben und die Sache zur Fortsetzung des Einspracheverfahrens im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.
3. Für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission werden keine Kosten erhoben.
4. Es werden Parteikosten im Betrag von CHF 5'985.25.-- (ohne Mehrwertsteuer, inkl. Auslagen) gesprochen.
5. **Gegen den Entscheid betreffend die kantonalen Steuern kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Gegen den Entscheid betreffend die direkte Bundessteuer kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden (Art. 145 DBG i.V.m. Art. 9 Abs. 3 BStV). Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Wird beim Verwaltungsgericht für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer Beschwerde erhoben, können diese, soweit den gleichen Gegenstand betreffend, in einer gemeinsamen Rechtsschrift eingereicht werden. Sie hat insbesondere die jeweiligen Rechtsbegehren sowie die **Begründungen** zu enthalten.

6. Zu eröffnen an:

- C._____, zuhanden der A._____ GmbH
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Einwohnergemeinde V._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Cuccarède

Leumann