

**BStP | 2017 | Nr. 15**

Betreff:	Verfahren, Untersuchungsgrundsatz, Mitwirkungspflicht, Beweislastverteilung, Folgen der Beweislosigkeit
Inстанz:	Verwaltungsgericht Basel-Stadt
Entscheidungsdatum:	10. April 2017
Verfahrensnummer:	VD.2015.149 und 150

Aufgrund des im gemischten Veranlagungsverfahren geltenden Untersuchungsgrundsatzes kommt der Steuerbehörde die Beweisführungslast zu. Für eine gesetzmässige Veranlagung ist sie infolge des auf die Massenverwaltung angelegten Veranlagungsverfahrens und der beschränkten Untersuchungsmittel auf die Mitwirkung der steuerpflichtigen Person an der behördlichen Sachverhaltsermittlung angewiesen, womit der Untersuchungsgrundsatz durch den Grundsatz der Mitwirkung der steuerpflichtigen Person ergänzt wird. Vom Untersuchungs- und vom Mitwirkungsgrundsatz losgelöst ist die Frage zu beantworten, wem die objektive Beweislast zukommt. Nach den Regeln über die objektive Beweislast ist zu bestimmen, wer die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat, wenn das erforderliche Beweismass nicht erreicht wurde, d.h. der Beweis für eine rechtserhebliche Tatsache misslungen ist. Dabei kommt der steuerpflichtigen Person für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen die objektive Beweislast zu, während die Steuerbehörde jene für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen trifft.

Sachverhalt:

Die X.-GmbH in Liquidation, über die am XX.XX.XXXX durch das Zivilgericht Basel-Stadt der Konkurs eröffnet wurde, (nachfolgend Rekurrentin) ist eine primär in der Baubranche tätige Unternehmung, welche sich auf die Ausführung von [...] arbeiten spezialisiert hat. Sowohl für die kantonalen Steuern als auch für die direkte Bundessteuer deklarierte die Rekurrentin in der Steuererklärung für die Steuerperiode 2011 per 3. August 2012 einen steuerbaren Reingewinn von CHF ... und ein steuerbares Kapital von CHF ... und in jener für die Steuerperiode 2012 per 19. April 2013 einen steuerbaren Reingewinn von CHF ... und ein steuerbares Kapital von CHF Per 1. November 2013 nahm die Steuerverwaltung Basel-Stadt (nachfolgend Steuerverwaltung) bei der Rekurrentin eine Buchprüfung betreffend die Geschäftsjahre 2011 und 2012 vor, im Rahmen derer die Rekurrentin namentlich dazu aufgefordert wurde, diverse in der Erfolgsrechnung als Aufwand verbuchte Fremdleistungen mittels Arbeitsrapporten nachzuweisen; insbesondere der mittlerweile erloschenen Y.-GmbH (nachfolgend Y.-GmbH) im Geschäftsjahr 2011 über CHF... und der ebenso mittlerweile erloschenen Z.-GmbH (nachfolgend Z.-GmbH) im Geschäftsjahr 2012 über CHF ... Die Rekurrentin kam dieser Aufforderung nicht nach.

Die Steuerverwaltung schloss die Buchprüfung per 31. Januar 2014 ab und rechnete daraufhin mit Veranlagungsverfügungen vom 31. Januar 2014 betreffend die Steuerperiode 2011 und vom 7. Februar 2014 betreffend die Steuerperiode 2012 die von der Rekurrentin in den entsprechenden Geschäftsjahren als Aufwand verbuchten Fremdleistungen der Y.-GmbH und der Z.-GmbH als geldwerte Leistungen bzw. Gewinnvorwegnahmen auf. Gegen diese Veranlagungsverfügungen erhob die Rekurrentin mit Schreiben vom 21. Februar 2014 Einsprache, die von der Steuerverwaltung mit Entscheiden vom 9. April 2014 jeweils betreffend die kantonalen Steuern und die direkten Bundessteuern 2011 und 2012 abgewiesen wurden (nachfolgend Einspracheentscheid 2011 und Einspracheentscheid 2012; nachfolgend zusammen Einspracheentscheide). Dagegen

erhob die Rekurrentin am 6. Mai 2014 Einsprache (recte Beschwerde und Rekurs) an die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt (nachfolgend Steuerrekurskommission), welche diese mit Entscheiden vom 19. März 2015 abwies.

Gegen diese Entscheide hat die Rekurrentin am 20. Juli 2015 Rekurs und Beschwerde (nachfolgend Rekurs) erhoben mit den Anträgen, es seien die angefochtenen Entscheide aufzuheben und es seien betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer pro 2011 der steuerbare Reingewinn auf CHF ... und das steuerbare Eigenkapital auf CHF ... sowie betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer pro 2012 der steuerbare Reingewinn auf CHF ... und das steuerbare Eigenkapital auf CHF ... festzusetzen, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Die Steuerrekurskommission hat mit Eingabe vom 24. September 2015 auf eine Vernehmlassung verzichtet und beantragt unter Verweis auf die angefochtenen Entscheide die Abweisung des Rekurses und der Beschwerde. Die Steuerverwaltung stellt in ihrer Vernehmlassung vom 25. September 2015 den nämlichen Antrag. Mit Eingabe vom 27. November 2015 hat die Rekurrentin dazu repliziert.

Die Tatsachen und Parteistandpunkte ergeben sich, soweit sie von Bedeutung sind, aus den nachfolgenden Erwägungen. Dieses Urteil ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

Erwägungen:

2.1 Im vorliegenden Verfahren strittig ist die Bemessung des steuerbaren Reingewinns der Rekurrentin in den Steuerperioden 2011 und 2012, im Einzelnen, ob die von der Rekurrentin verbuchten Fremdleistungen der Y.-GmbH im Geschäftsjahr 2011 im Umfang von CHF ... und von der Z.-GmbH im Geschäftsjahr 2012 im Umfang von CHF ... steuerlich als Aufwand zu berücksichtigen sind.

2.2 Gegenstand der Gewinnsteuer von juristischen Personen ist sowohl bei den kantonalen Steuern als auch bei der direkten Bundessteuer der Reingewinn (§ 68 StG und Art. 57 DBG). Ausgangspunkt für die Ermittlung des steuerbaren Reingewinns bildet jeweils der Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahres (§ 69 Abs. 1 lit. a StG und Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG). Aus dieser expliziten Anknüpfung an den handelsrechtlichen Erfolgsausweis wird das sog. Massgeblichkeitsprinzip abgeleitet, welches die Steuerbehörden grundsätzlich dazu verpflichtet, für die Ermittlung des steuerbaren Reingewinns auf die handelsrechtliche Jahresrechnung abzustellen, sofern nicht steuerliche Vorschriften eine Korrektur verlangen (Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Art. 49 - 101 DBG, Besteuerung juristischer Personen, Quellensteuer für natürliche und juristische Personen, Therwil/Basel 2004, Art. 58 N 2 und 71; Blumenstein/Locher, System des Schweizerischen Steuerrechts, 7. Auflage, Zürich 2016, S. 325 f.; Behnisch, Zur Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, in: von Büren [Hrsg.], Aktienrecht 1992–1997: Versuch einer Bilanz, Zum 70. Geburtstag von Rolf Bär, Bern 1998, S. 21, 23 ff.; Brülisauer/Mühlemann, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2016, Art. 58 N 8 ff.; BGE 141 II 83 E. 3.1; VGE VD.2010.124 vom 31. März 2011 E. 2.2).

3. Die sich aus dem Massgeblichkeitsprinzip damit ergebende Bindungswirkung der handelsrechtlichen Jahresrechnung setzt voraus, dass die Bücher ordnungsgemäss geführt sind (Behnisch, a.a.O., S. 21, 25 Fn. 16; Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 N 12; Burkhalter, Der steuerrechtliche Massgeblichkeitsgrundsatz im Lichte der Entwicklung des Rechnungslegungsrechts, Diss., St. Gallen 2002, Wallisellen 2003, Rz. 38; vgl. BGer 2C_787 und 788/2012 vom 15. Januar 2013 E. 2.2).

3.1.1 Das Kriterium der Ordnungsmässigkeit richtet sich dabei nach sämtlichen sich aus dem Handelsrecht ergebenden geschriebenen und ungeschriebenen Grundsätzen ordnungsgemässer

Buchführung, wonach insbesondere die relevanten Geschäftsvorfälle vollständig, wahrheitsgetreu und systematisch erfasst werden, die Nachprüfbarkeit der vorgenommenen Buchungen anhand von Belegen gewährleistet wird und der gesamte Prüfpfad von der Erfassung des Buchungstatbestands über die Verarbeitung bis zur letztendlichen Darstellung der Information, namentlich in der Bilanz und der Erfolgsrechnung, im Hinblick auf allfällige Prüfungen – etwa durch die Steuerbehörden – nachprüfbar ist (vgl. Art. 957a Abs. 2 des Obligationenrechts [SR 220]; EXPERTsuisse, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band "Buchführung und Rechnungslegung", Zürich 2014, Ziff. II.3.2.2; GURTNER, Neue Rechnungslegung – Prinzipielle Massgeblichkeit oder eigenständige Steuerbilanz?, in: ASA 69 [2000/2001], S. 63, 76; Burkhalter, a.a.O., Rz. 31 mit weiteren Hinweisen).

3.1.2 Erweisen sich die von der steuerpflichtigen Person eingereichten Geschäftsbücher als formell ordnungsgemäss geführt, begründet die handelsrechtliche Jahresrechnung eine natürliche Vermutung für die wahrheitsgemässe Wiedergabe der aufgezeichneten Geschäftsvorfälle und des darin ausgewiesenen Saldos der Erfolgsrechnung (Cagianut/Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 3. Auflage, Bern 1993, § 4 N 92; Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, Zürich 2008, § 14 N 29 und § 19 N 7; BGer 2C_554 und 555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.1; Waibel, Die Ermessenseinschätzung bei Selbständigerwerbenden, Diss., St. Gallen 1983, Gais 1984, S. 118; Cagianut, Die Erfahrungszahlen und ihre Bedeutung für die Veranlagung, in: ZBI 1961, S. 513, 518; vgl. Truog, Die natürliche Vermutung im Steuerrecht [am Beispiel der Wehrsteuer], in: ASA 49 [1980/1981], S. 97, 108; BGer 2A.426/2004 vom 23. November 2004 E. 2.3). Infolgedessen gilt die materielle Richtigkeit der Jahresrechnung als bewiesen und kann somit nur durch die Erbringung des Gegenbeweises von deren materiellen Unrichtigkeit oder von anderen Tatsachen, welche die materielle Unrichtigkeit vermuten lassen, umgestossen werden (Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2016, Art. 115 N 17; Zweifel/Casanova, a.a.O., § 14 N 30; BGer 2C_554 und 555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.1). Dabei ist der Gegenbeweis gemäss ständiger Rechtsprechung erbracht, wenn beweiswürdige Anhaltspunkte erstellt sind, welche begründete Zweifel an der Richtigkeit der natürlichen Vermutung erbringen (statt vieler BGer 2C_397/2010 vom 6. Dezember 2010 E. 2.4.2). Haften der Jahresrechnung jedoch erhebliche formelle Mängel an, die in ihrer Anzahl oder Schwere unüberwindbare Zweifel an der Zuverlässigkeit der Aufzeichnungen bewirken, oder liegen bei einer formell einwandfreien Jahresrechnung Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit der Geschäftsbücher vor, insbesondere, weil der darin ausgewiesene Saldo der Erfolgsrechnung einen offensichtlichen, erheblichen und unerklärlichen Widerspruch zu den gegebenenfalls der Steuerbehörde zur Verfügung stehenden Erfahrungszahlen einer bestimmten Branche aufweist, wird von vornherein deren materielle Unrichtigkeit vermutet (Waibel, a.a.O., S. 118; Cagianut, a.a.O., 519; Zweifel/Casanova, a.a.O., § 14 N 31; Zweifel/Hunziker, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2016, Art. 130 N 12; BGer 2C_554 und 555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.1; 2A.426/2004 vom 23. November 2004 E. 2.3; BGer vom 8. November 1972, in: ASA 42 [1972/1973], S. 556 ff.; BGer vom 24. März 1961, in: ASA 30 [1961/1962], S. 227 ff.; vgl. Brühlmann, Die Beweiskraft der Buchhaltung und die Ermessensveranlagung, in: ZBI 1960, S. 177, 187 f.) Die für die Veranlagung erforderlichen Steuerfaktoren gelten damit vermutungsweise als materiell unrichtig und die Steuerbehörde kann diese folglich nach pflichtgemäßem Ermessen im Sinne von § 158 Abs. 2 1. Satz 2. Teil StG und Art. 130 Abs. 2 1. Satz 2. Teil DBG veranlagern, wobei die überprüften und für richtig befundenen Teile der Buchhaltung zu übernehmen sind (Känzig/Behnisch, Die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 65 – 158 BdBSt, Basel 1992, Art. 92 N 30 ff.; vgl. BGer vom 8. November 1972, in: ASA 42 [1972/1973], S. 556 ff.; Cagianut, a.a.O., 519 f. sowie BGer 2C_554 und 555/2013 vom 30. Januar 2014 E. 2.3). Die nach pflichtgemäßem Ermessen veranlagten Steuerfaktoren sind dabei als verwirklicht zu betrachten, wenn die Steuerbehörde die entsprechenden rechtserheblichen Tatsachen so wahrscheinlich wie möglich dargelegt hat. Es gelten somit herabgesetzte Beweisanforderungen, indem anstatt des Regelbeweises ein Beweis zu erbringen ist, welcher dem Beweismass der hohen Wahrscheinlichkeit entspricht (Schär, Das Beweismass im Steuerrecht [I], in: StR 1996, S. 1, 8; Locher, Kommentar zum Bundesgesetz

über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102–222 DBG, Basel 2015, Einführung zu Art. 122 ff. N 31; Berger, Voraussetzungen und Anfechtung der Ermessensveranlagung, in: ASA 75 [2006/2007], S. 185, 195).

3.2 In Bezug auf die Buchführung der Rekurrentin ist vorliegend folgendes festzuhalten.

3.2.1 Wenn die Rekurrentin geltend macht, dass die Ordnungsmässigkeit von deren Buchführung zu keinem Zeitpunkt in Frage gestellt wurde (Rekursbegründung, Rz. 13a), verkennt sie, dass die Steuerverwaltung für die Steuerperiode 2011 sowohl im Veranlagungs- als auch im Einspracheverfahren substantiiert dargelegt und nachgewiesen hat, dass mehrere der getätigten Fahrzeugkäufe bzw. -verkäufe nicht verbucht wurden, namentlich betreffend eines Audi [...] und eines Mercedes Benz [...]. Die Kaufverträge dazu reichte die Rekurrentin erst auf Nachfrage der Steuerverwaltung hin ein (Vorakten Steuerverwaltung, Revisionsbericht, Ziff. 3.1.1 sowie Einspracheentscheid 2011, E. 4). Zwar lagen die von der Steuerverwaltung in Bezug auf die Fahrzeugkäufe bzw. -verkäufe vorgenommenen steuerlichen Korrekturen bereits im vorinstanzlichen Verfahren nicht mehr im Streit (angefochtene Entscheide, E. 2a), doch sind die damit in Zusammenhang stehenden Geschäftsvorfälle für die Beurteilung der Ordnungsmässigkeit der von der Rekurrentin geführten Bücher zu berücksichtigen. Weil die Rekurrentin im Geschäftsjahr 2011 mit die Bilanzsumme und den Umsatz massgebend prägenden Beträgen eine Tätigkeit im Fahrzeughandel ausübte, welche darüber hinaus auch von ihrem damaligen Zweck, mit Waren aller Art zu handeln, erfasst wurde, sind die entsprechenden Fahrzeugkäufe und -verkäufe als für die Darstellung der wirtschaftlichen Lage der Rekurrentin derart wesentliche Geschäftsvorfälle zu qualifizieren, dass deren fehlende Verbuchung unüberwindbare Zweifel betreffend die Zuverlässigkeit der gesamten Jahresrechnung zu begründen vermag (dazu Vorakten Steuerverwaltung, Bilanz und Erfolgsrechnung per 31.12.2011). Die Jahresrechnung des Geschäftsjahres 2011 genügt damit nicht den Anforderungen, die sich aus den Grundsätzen ordnungsgemässer Buchführung ergeben; ihr haftet mithin ein schwerer formeller Mangel an, der das Vertrauen in die Buchführung als Ganzes erschüttert. Mit Recht ist die Steuerverwaltung daher zum Schluss gekommen, dass die Unvollständigkeit der Buchhaltung des Geschäftsjahres 2011 aufgrund der fehlenden Verbuchung der Fahrzeugkäufe und -verkäufe erstellt ist (Einspracheentscheid 2011, E. 4e; Vorakten Steuerverwaltung, Einsprachebericht vom 1. April 2014, S. 7). Bereits gestützt darauf hätte die Steuerbehörde insofern jene Bestandteile der Erfolgsrechnung des Geschäftsjahres 2011 nach Ermessen einschätzen dürfen, die sie in ihrem Umfang als unrichtig empfand, so insbesondere auch die als Aufwand verbuchten Fremdleistungen der Y.-GmbH im Umfang von CHF... . Dass zwischen diesen und den nicht von der Rekurrentin verbuchten Fahrzeugkäufen und -verkäufen kein sachlicher Zusammenhang besteht, ändert an dieser Beurteilung nichts, denn die Vermutung der materiellen Unrichtigkeit gilt wegen der Schwere der formellen Mängel für die gesamte Jahresrechnung des Geschäftsjahres 2011.

3.2.2 Betreffend die Jahresrechnung der Rekurrentin für das Geschäftsjahr 2012 hat die Steuerverwaltung deren Ordnungsmässigkeit dagegen nicht in Frage gestellt. Somit kommt dieser die im Sinne des Massgeblichkeitsprinzips nach § 69 Abs. 1 lit. a StG und Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG gewährleistete Bindungswirkung zu.

4. Sind die Bücher ordnungsgemäss geführt und damit bindend für die veranlagende Steuerbehörde, kann diese für die Bemessung des steuerbaren Reingewinns nur noch gestützt auf eine steuerrechtliche Korrektornorm vom handelsrechtlichen Saldo der Erfolgsrechnung abweichen. Mit anderen Worten bedürfen Durchbrechungen des Massgeblichkeitsprinzips einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage.

4.1 Demgemäss statuieren § 69 Abs. 1 lit. b StG sowie Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG, dass dem steuerbaren Reingewinn namentlich die vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses zuzurechnen sind, welche nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden. Ein verbuchter Aufwand ist gemäss ständiger Praxis des Bundesgerichts dann als geschäftsmässig begründet zu qualifizieren, wenn

zwischen diesem und dem Betrieb sowie dem mit ihm verfolgten Zweck der Gewinnerzielung ein sachlicher kausaler Zusammenhang besteht, wobei nicht erforderlich ist, dass die Aufwendung im Sinne einer rationellen und gewinnorientierten Betriebsführung auch tatsächlich notwendig war (BGer 2P.153/2002 vom 29. Februar 2002 E. 3.2; 2A.457/2001 vom 4. März 2002 E. 3.4; BGE 113 Ib 114 E. 2c; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band II, 9. Auflage, Bern 2002, S. 331; Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 N 182 mit weiteren Hinweisen; Gehrig, Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung an einen nahestehenden Dritten, Diss., St. Gallen, Bamberg 1998, S. 90). Korrigiert die Steuerbehörde gestützt auf eine steuerrechtliche Korrektornorm den für die Bemessung des steuerbaren Reingewinns massgebenden Saldo der Erfolgsrechnung, handelt es sich dabei um eine punktuelle Abweichung, welche auch als Aufrechnung bezeichnet wird (Locher, a.a.O., Art. 58 N 77).

4.2 Die Steuerverwaltung hat die durch die Rekurrentin als Aufwand verbuchten Fremdleistungen der Y.-GmbH im Umfang von CHF ... im Geschäftsjahr 2011 und der Z.-GmbH im Umfang von CHF ... im Geschäftsjahr 2012 mit der Begründung aufgerechnet, dass die Rekurrentin den Nachweis für deren geschäftsmässige Begründetheit nicht erbracht hat (Einspracheentscheid 2011, E. 4; Einspracheentscheid 2012, E. 5). Die entsprechenden Aufrechnungen hat die Steuerverwaltung jeweils unter dem Titel der "Geldwerten Leistungen an / Gewinnvorwegnahme durch nahestehende Personen" und damit im Sinne einer steuerrechtlichen Korrektur nach § 69 Abs. 1 lit. b StG und Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG vorgenommen (Vorakten Vorinstanz, S. 11, 18, 24; vgl. Einspracheentscheid 2011, E. 4; Einspracheentscheid 2012, E. 5). Die Vorinstanz ist der in den Einspracheentscheiden von der Steuerverwaltung vertretenen Auffassung gefolgt (insbesondere angefochtene Entscheide, E. 6).

4.2.1 In ihren Ausführungen hat die Vorinstanz zunächst geltend gemacht, dass die verbuchten Fremdleistungen der Y.-GmbH und der Z.-GmbH steuermindernde Aufwandpositionen seien, deren Beweis nach der allgemeinen Regel über die Verteilung der Beweislast der Rekurrentin obliegen würde (angefochtene Entscheide, E. 4a).

4.2.2 Im Allgemeinen ist zunächst festzuhalten, dass das Massgeblichkeitsprinzip im gemischten Veranlagungsverfahren, welches für die Gewinnbesteuerung der juristischen Personen sowohl bei den kantonalen Steuern als auch bei der direkten Bundessteuer zur Anwendung gelangt (vgl. § 150 Abs. 1 StG und Art. 123 Abs. 1 DBG), in einer wechselseitigen Beziehung mit den der steuerpflichtigen Person zukommenden Pflichten zur Mitwirkung bei der Veranlagung, dem Untersuchungsgrundsatz sowie den allgemeinen im Steuerrecht anwendbaren Beweisregeln betreffend die Beweislastverteilung, das Beweismass und die Beweiswürdigung steht.

4.2.2.1 Aufgrund des für die Steuerbehörde im gemischten Veranlagungsverfahren geltenden Untersuchungsgrundsatzes kommt dieser im Allgemeinen die Beweisführungslast zu (Locher, a.a.O., Einführung zu Art. 122 ff. N 35 und 39; Locher, a.a.O., Art. 62 N 14; vgl. Rhinow/Koller/Kiss/Thurnherr/Brühl-Moser, Öffentliches Prozessrecht, Grundlagen und Bundesrechtspflege, 3. Auflage, Basel 2014, Rz. 996). Danach ist die Steuerbehörde verpflichtet und berechtigt, den Sachverhalt von Amtes wegen abzuklären und der Steuerveranlagung nur solche Tatsachen zugrunde zu legen, von deren Vorhandensein sie sich selber überzeugt hat (§ 158 Abs. 1 StG und Art. 130 Abs. 1 DBG). Um eine gesetzmässige Veranlagung zu ermöglichen, ist die Steuerbehörde insbesondere infolge des auf die Massenverwaltung angelegten Veranlagungsverfahrens und der beschränkten Untersuchungsmittel auf die Mitwirkung der steuerpflichtigen Person an der behördlichen Sachverhaltsermittlung angewiesen; der Untersuchungsgrundsatz wird insofern durch den Grundsatz der Mitwirkung der steuerpflichtigen Person ergänzt (Zweifel/Casanova, a.a.O., § 13 N 2 f. und § 16 N 1 ff.; Locher, a.a.O., Einführung zu Art. 109 ff. N 11; vgl. Behnisch, Die Verfahrensmaximen und ihre Auswirkungen auf das Beweisrecht im Steuerrecht [dargestellt am Beispiel der direkten Bundessteuer], in: ASA 56 [1987/1988], S. 577, 583 f.; VGE VD.2016.2 und 3 vom 17. September 2016 E. 3.2.2; vgl. BGer 2C_104 und 105/2013 vom 27. September 2013 E. 2.4 und StGer BL 530 10 3 vom 28. Mai 2010 E. 2b).

4.2.2.2 Vom Untersuchungs- und vom Mitwirkungsgrundsatz losgelöst ist die Frage zu beantworten, wem die objektive Beweislast zukommt. Nach den Regeln über die objektive Beweislast ist zu bestimmen, wer die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat, wenn das erforderliche Beweismass nicht erreicht wurde, d.h. der Beweis für eine rechtserhebliche Tatsache misslungen ist (Locher, a.a.O., Einführung zu Art. 122 ff. N 35; Zweifel/Casanova, a.a.O., § 19 N 8 f.; Behnisch, a.a.O., S. 577, 597 f.; Rhinow/Koller/Kiss/Thurnherr/Brühl-Moser, a.a.O., Rz. 997). Gemäss herrschender Lehre und bundesgerichtlicher Rechtsprechung kommt nach der im Abgaberecht geltenden Normentheorie in sinngemässer Anwendung von Art. 8 ZGB der steuerpflichtigen Person für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen die objektive Beweislast zu, während die Steuerbehörde jene für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen trifft (Locher, a.a.O., Einführung zu Art. 109 ff. N 11 und Einführung zu Art. 122 ff. N 36; Behnisch, a.a.O., S. 577, 624 ff.; Zweifel/Casanova, a.a.O., § 14 N 3 und § 19 N 8; BGE 140 II 248 E. 3.5 S. 252; 121 II 257 E. 4c/aa S. 266; vgl. VGE VD.2016.2 und 3 vom 17. September 2016 E. 3.2.2; VGE VD.2016.135 vom 20. Oktober 2016 E. 2.1). Die Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person hat dementsprechend keine Auswirkungen auf die objektive Beweislastverteilung (Behnisch, a.a.O., S. 577, 626 f.; Berger, a.a.O., S. 185, 189; vgl. Zweifel/Casanova, a.a.O., § 6 N 6 f.; Zweifel/Hunziker, Steuerverfahrensrecht, Beweislast, Drittvergleich, "dealing at arm's length", Art. 29 Abs. 2 BV, Art. 58 DBG, Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs ["dealing at arm's length"], in: ASA 77 [2008/2009], S. 657, 669 und BGer 2A.172/1996 vom 7. Juli 1998).

4.2.3 Die Ausführungen der Vorinstanz, wonach es sich bei den verbuchten Fremdleistungen der Y.-GmbH und der Z.-GmbH um steuermindernde Aufwandpositionen handelt, welche aufgrund der allgemeinen Beweislastregel durch die Rekurrentin zu beweisen seien (angefochtene Entscheide, E. 4a), stehen in Widerspruch zu zwei wesentlichen sich aus den voranstehenden Erwägungen ergebenden Erkenntnissen. Zum einen lässt sich aus der allgemeinen Beweislastregel der Normentheorie lediglich herleiten, wer die objektive Beweislast und damit die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat, nicht aber, wem die Beweisführungslast zukommt (vgl. Känzig/Behnisch, a.a.O., Art. 88 N 18). Diese trägt wie erwähnt grundsätzlich die Steuerverwaltung, wobei deren Untersuchungspflicht durch die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen ergänzt wird (Zweifel/Casanova, a.a.O., § 13 N 2 f. und § 16 N 1 ff.; Locher, a.a.O., Einführung zu Art. 109 ff. N 11 und Einführung zu Art. 122 ff. N 35). Zum anderen ist bezüglich die Verteilung der objektiven Beweislast zu berücksichtigen, dass massgebende Grösse der Bemessung der Gewinnsteuer der Saldo der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung bildet. Jede Aufrechnung, welche die Steuerbehörde gestützt auf eine steuerrechtliche Korrektornorm gegenüber dem in der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung ausgewiesenen Ergebnis vornimmt – sei dies, indem Erträge hinzuge-rechnet oder Aufwände nicht akzeptiert werden – wirkt sich damit als steuerbegründend bzw. -erhöhend aus (Behnisch, a.a.O., S. 21, 26; Locher, a.a.O., Art. 58 N 71 f. und 170 f. sowie Art. 62 N 14; vgl. Buchser, Steueraspekte geldwerter Leistungen, Unter Einbezug der Fifty-fifty-Praxis, Diss., Bern 2004, S. 219 ff.). Die Steuerbehörde trägt damit für sämtliche Tatsachen, aufgrund derer sie die Aufrechnung vornimmt, die objektive Beweislast. Diese Auffassung wird vom Bundesgericht insofern bestätigt, als sich nach dessen Rechtsprechung die Aufrechnung von bilanzierten Rückstellungen steuerbegründend auswirkt, „weshalb gemäss der allgemeinen Regel über die Verteilung der Beweislast im Steuerrecht nach Lehre und Rechtsprechung die tatsächlichen Voraussetzungen von der Steuerbehörde zu beweisen sind“ (BGer 2C_392/2009 vom 23. August 2010 E. 3.2). Für den vorliegenden Fall folgt daraus, dass die Steuerverwaltung die objektive Beweislast für die Aufrechnungen betreffend die von der Rekurrentin verbuchten Fremdleistungen der Y.-GmbH und der Z.-GmbH trägt.

4.3 Trotzdem ist die Rekurrentin zur Mitwirkung bei der Feststellung des für die Veranlagung massgebenden Sachverhalts verpflichtet gewesen.

4.3.1.1 Der steuerpflichtigen Person kommen im Veranlagungsverfahren umfassende Mitwirkungspflichten zu. In Bezug darauf regeln § 150 Abs. 1 StG und Art. 123 Abs. 1 DBG, dass die Steuerbehörde zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Be-

steuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse feststellt. Im Allgemeinen hat die steuerpflichtige Person alles zu tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (§ 153 Abs. 1 StG und Art. 126 Abs. 1 DBG). Juristische Personen sind insbesondere dazu verpflichtet, der Steuererklärung die für die sachliche Bemessung des steuerbaren Reingewinns massgeblichen Jahresrechnungen der entsprechenden Steuerperiode beizulegen (§ 152 Abs. 2 StG und Art. 125 Abs. 2 DBG). Auf Verlangen der Steuerbehörden müssen diese ausserdem mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen sowie Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen bzw. Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen (§ 153 Abs. 2 StG und Art. 126 Abs. 2 DBG). Die steuerpflichtige Person ist damit zur Vornahme der Mitwirkungshandlungen verpflichtet, wobei diese vollständig und wahrheitsgemäss erbracht werden müssen (Zweifel/Casanova, a.a.O., § 16 N 2).

4.3.1.2 Vorliegend ist die Rekurrentin ihren Mitwirkungspflichten in unzureichendem Umfang nachgekommen. Zwar hat sie namentlich die Steuererklärungen für die Steuerperioden 2011 und 2012 mit der entsprechenden Jahresrechnung fristgemäss eingereicht und die von der Steuerverwaltung durchgeführte Buchprüfung vom 1. November 2013 geduldet. Betreffend der Fremdleistungen der Y.-GmbH und der Z.-GmbH hat die Steuerverwaltung die Rekurrentin im Rahmen der Buchprüfung allerdings aufgefordert, weitere Unterlagen einzureichen, welche deren geschäftsmässige Begründetheit belegen, und zwar im Einzelnen „vollständige, lückenlose Arbeitsrapporte mit den Angaben, wer wann auf welcher Baustelle gearbeitet hat“ (dazu etwa Vorakten Steuerverwaltung, Gespräch mit Herrn X. vom 6. November 2013). Die Rekurrentin ist dieser Aufforderung auch auf mehrmalige Nachfrage der Steuerverwaltung hin nicht nachgekommen. Dass die Steuerverwaltung die Einreichung weiterer Unterlagen zum Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der von der Rekurrentin verbuchten Fremdleistungen der Y.-GmbH und der Z.-GmbH für erforderlich hielt, ist jedenfalls, wie auch die Vorinstanz zum Schluss gekommen ist, nicht zu beanstanden. Zu berücksichtigen ist ferner, dass der von der Rekurrentin eingereichten Jahresrechnung des Geschäftsjahres 2011 ein schwerer formeller Mangel anhaftet, der die von der Rekurrentin vorgenommenen Mitwirkungshandlungen im materiellen Sinne als nicht vollständig erscheinen lässt.

4.3.2.1 Kommt die steuerpflichtige Person ihren Mitwirkungspflichten nicht oder nur unzureichend nach, bleibt die Steuerbehörde aufgrund des Untersuchungsgrundsatzes zwar gleichwohl zur Aufklärung des für die Veranlagung erforderlichen Sachverhalts verpflichtet. Sie hat insbesondere den Steuerpflichtigen aufzufordern, dessen Behauptungen zu substantiieren und jene Beweismittel beizubringen, die eine vollständige und richtige Veranlagung ermöglichen (Zweifel, Die Verfahrenspflichten des Steuerpflichtigen im Steuereinschätzungsverfahren unter besonderer Berücksichtigung des zürcherischen Rechts, in: ASA 49 [1980/1981], S. 513, 518; BEHNISCH, a.a.O., S. 577, 626; Berger, a.a.O., S. 185, 190; Locher, a.a.O., Einführung zu Art. 122 ff. N 37). Das Verhalten des Mitwirkungspflichtigen ist jedoch vor dem Hintergrund der im Steuerrecht geltenden Regeln über das Beweismass und die Beweiswürdigung bei der Veranlagung zu berücksichtigen, wenn die Steuerbehörde die objektive Beweislast trägt. Wirkt die steuerpflichtige Person nicht oder nur unzureichend mit, kann die Steuerbehörde den vollen Beweis der Richtigkeit der von ihr vorgebrachten Tatsachen im Sinne des Regelbeweismasses der an Sicherheit grenzenden Wahrscheinlichkeit nicht mehr erbringen; sie befindet sich mithin in Beweisnot (BEHNISCH, a.a.O., S. 577, 626 f.; vgl. BGer vom 21. Juni 1985, in: StE 1986 B 72.13.22 Nr. 5). Gründet diese Beweisnot auf der nicht oder nur unzureichend wahrgenommenen Mitwirkung der steuerpflichtigen Person, obwohl ihr diese möglich und zumutbar war, hat sie die daraus entstehenden Nachteile zu tragen, indem an den von der Steuerbehörde zu erbringenden Beweis herabgesetzte Anforderungen zu stellen sind (Behnisch, a.a.O., S. 577, 626 f.; vgl. Locher, a.a.O., Einführung zu Art. 122 ff. N 20 und 32). Die Sachverhaltsdarstellung der Steuerbehörde gilt somit ausnahmsweise als verwirklicht, wenn diese von ihr so wahrscheinlich wie möglich dargelegt worden ist, d.h. diese die wahrscheinlichste aller Möglichkeiten darstellt (vgl. Schär, Grundsätze der Beweislastverteilung im Steuerrecht, unter besonderer Berücksichtigung des gemischten Veranlagungsverfahrens sowie des Steuerjustizverfahrens, Diss., St. Gallen 1997, Bamberg 1998, S. 13 f.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufla-

ge, Zürich 2013, § 132 N 87; LOCHER, a.a.O., Einführung zu Art. 122 ff. N 31). Mit anderen Worten wird dem beweisrechtlichen Risiko, welches der objektiv beweisbelasteten Steuerbehörde zufällt, mittels einer Senkung des Beweismasses vom Regelbeweis zu jenem der hohen Wahrscheinlichkeit entgegengewirkt, wenn die steuerpflichtige Person aufgrund eines ihr vorwerfbaren Verhaltens nicht oder nur unzureichend bei der Veranlagung mitgewirkt hat. Für eine solche Beweismassreduktion bleibt freilich nur Raum, wenn die Steuerbehörde selbst alle geeigneten und ihr zumutbaren Untersuchungsmöglichkeiten in vollem Umfang ausgeschöpft hat.

4.3.2.2 Aufgrund der unzureichenden Mitwirkung der Rekurrentin war es der Steuerverwaltung nicht möglich, die verbuchten Fremdleistungen sowohl der Y.-GmbH als auch der Z.-GmbH auf ihre geschäftsmässige Begründetheit hin zu überprüfen. Insofern verfügte die Steuerverwaltung über keine weiteren Unterlagen, um die von ihr vorgenommenen Aufrechnungen zu belegen. Selbst mittels Anordnung weiterer Untersuchungen hätte die Steuerverwaltung aufgrund der ihr nach den §§ 150 ff. StG und Art. 123 ff. DBG zur Verfügung stehenden Untersuchungsmittel keine weiteren Beweise beschaffen können. Mit der an die Rekurrentin gerichteten Aufforderung, vollständige, lückenlose Arbeitsrapporte einzureichen, welche genaue Angaben zu den auf den jeweiligen Baustellen eingesetzten Personen und der Dauer von deren Einsätzen enthalten, hat die Steuerverwaltung jedenfalls die ihr zumutbaren Untersuchungsmöglichkeiten vollumfänglich ausgeschöpft. Wären die Fremdleistungen tatsächlich in der von der Rekurrentin in den Erfolgsrechnungen der Geschäftsjahre 2011 und 2012 verbuchten Höhe angefallen, wäre es ihr ohne weiteres möglich gewesen, die von der Steuerverwaltung verlangten Unterlagen von der Y.-GmbH und der Z.-GmbH zu beschaffen und dieser einzureichen. Ausserdem hat die Vorinstanz zu Recht darauf hingewiesen, dass es der Rekurrentin alternativ dazu auch freigestanden wäre, eigens erstellte Rechnungen und Arbeitsrapporte, welche diese für die Rechenschaftsablegung gegenüber den Auftraggebern hätte erstellen müssen, einzureichen (angefochtene Entscheide, E. 5b/aa).

4.3.2.3 In Bezug auf die Ausführungen der Steuerverwaltung zu den entsprechenden Rechnungen, welche die Fremdleistungen der Y.-GmbH und der Z.-GmbH aufführen, sind daher die Erwägungen der Vorinstanz zu bestätigen. Im Einzelnen erweisen sich die Rechnungen vom 31. März und 2. Mai 2011 (Vorakten Vorinstanz, S. 56 f.), gemäss welcher von der Y.-GmbH im Geschäftsjahr 2011 Fremdleistungen im Umfang von insgesamt CHF ... erbracht worden sein sollen, tatsächlich als in erheblichem Masse unvollständig und mit offensichtlichen Widersprüchen behaftet. Einerseits enthalten diese lediglich einen pauschalen Berechnungsansatz ohne Einzelheiten darüber, in welchem Zeitpunkt, an welchem Ort, mit welchem Stoff, durch welche Person und in welchem zeitlichen Rahmen die Fremdleistungen erbracht wurden. Andererseits wird mit den Rechnungen eine Mehrwertsteuer vereinnahmt, ohne dass die Mehrwertsteuernummer der mehrwertsteuerpflichtigen Y.-GmbH, welche offenbar seit Mitte 2010 keine Mehrwertsteuer mit der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend ESTV) mehr abgerechnet hat, ausgewiesen ist (Vorakten Steuerverwaltung, Revisionsbericht vom 23. Januar 2014). Selbst die Rekurrentin bezeichnet die ohne Angabe einer Mehrwertsteuernummer abgerechnete Mehrwertsteuer in ihrer Rekursbegründung als "sonderbar" (Rekursbegründung, Rz. 14a). In gleichem Masse unvollständig und widersprüchlich sind die Rechnungen der Z.-GmbH vom 31. Mai, 29. Juni, 31. Juli, 31. August, 28. September und 31. Oktober 2012 (Vorakten Vorinstanz, S. 46 ff.). Diese weisen Fremdleistungen im Gegenwert von insgesamt CHF ... inklusive Mehrwertsteuer aus, obwohl die Z.-GmbH im Zeitpunkt der Rechnungsstellung gemäss Bestätigung der Hauptabteilung Mehrwertsteuer der ESTV offenbar nicht im Mehrwertsteuerregister eingetragen war (Einspracheentscheid 2012, E. 4b; Vorakten Steuerverwaltung, Anmeldung bei der Mehrwertsteuer [MWST] vom 27. Dezember 2013). Dafür spricht im Übrigen auch, dass auf der im vorinstanzlichen Verfahren von der Rekurrentin eingebrachten und gemäss ihrer Angaben von der Z.-GmbH ausgestellten "Subunternehmerbestätigung 2011" (Vorakten Vorinstanz, S. 42) bestätigt wird, dass diese einen Betrag von insgesamt CHF ... erhalten hat, d.h. die Summe der auf den Rechnungen deklarierten Beträge ohne Mehrwertsteuer. Zudem fehlen auch diesen Rechnungen detaillierte Angaben über die entsprechenden Baustelleneinsätze. Daran ändert auch nichts, dass die Rekurrentin im Buchprüfungsverfahren weitere Dokumente eingereicht hat, im Einzelnen zwei Versionen der

Jahresrechnung der Z.-GmbH für das Geschäftsjahr 2012 (Vorakten Steuerverwaltung, Z.-GmbH Armierungen Buchhaltung) und ein Formular für die Mehrwertsteuerabrechnung nach effektiver Methode der Abrechnungsperiode 2012 (Vorakten Steuerverwaltung, Formular Mehrwertsteuerabrechnung vom 18. Januar 2014). Diese Unterlagen bekräftigen vielmehr die Unrichtigkeit der entsprechenden Rechnungen, weil sich bereits aus den zwei Versionen der Jahresrechnung aufgrund der unterschiedlichen Kontensalden die Höhe des tatsächlich angefallenen Aufwands und Ertrags nicht nachvollziehen lässt und diese darüber hinaus nicht mit dem im Formular für die Mehrwertsteuerabrechnung angegebenen Gesamtumsatz übereinstimmen. Hinzu kommt, dass, wie auch die Vorinstanz ausgeführt hat (angefochtene Entscheide, E. 5b/bb), sämtliche Rechnungen in bar bezahlt worden sein sollen, obwohl für deren Begleichung nicht ausreichend Mittel in der Kasse der Rekurrentin vorhanden waren. Die Ausführungen der Rekurrentin, wonach eine Kasse zwar nicht in tatsächlicher, jedoch in buchhalterischer Hinsicht einen Minusbestand aufweisen kann, indem zuerst die Ausgaben und in einem späteren Zeitpunkt die entsprechenden Einlagen eingebucht werden, lassen keine andere Beurteilung zu (Rekursbegründung, Rz. 14). Die Kasse gibt den physischen Bestand des vorhandenen Bargeldes wieder (vgl. EXPERTSuisse, a.a.O., Ziff. IV.2.1); sowohl in tatsächlicher als auch in buchhalterischer Hinsicht kann das entsprechende Konto daher niemals einen Minusbestand aufweisen. Selbst wenn die zur Bezahlung der Rechnungen erforderlichen Beträge jeweils bei der Bank abgehoben wurden, wies die Kasse in jenem Zeitraum, in welchem die Rechnungen ausgestellt und bezahlt worden sein sollen, stets einen Minusbestand auf (siehe Vorakten Steuerverwaltung, 22 Kontoauszüge – FIBU light, Konto 1000 Kasse, 01.01.12 – 31.12.12 sowie Rekursbegründung, Beilage 7). Zusammenfassend folgt daraus, dass die Steuerverwaltung gestützt auf die Rechnungen der Y.-GmbH und der Z.-GmbH durchaus zum Schluss kommen durfte, dass die Beträge über CHF ... für die Fremdleistungen der Y.-GmbH im Geschäftsjahr 2011 und über CHF ... für die Fremdleistungen der Z.-GmbH im Geschäftsjahr 2012 steuerlich aufzurechnen sind. Es ist davon auszugehen, dass die verbuchten Fremdleistungen der Y.-GmbH und der Z.-GmbH aufgrund der von der Steuerverwaltung nachgewiesenen Mängel mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht bzw. nicht in diesem Umfang angefallen sind.

4.3.3 Anzumerken ist schliesslich, dass die Steuerverwaltung damit lediglich nachgewiesen hat, dass die Fremdleistungen der Y.-GmbH und der Z.-GmbH nicht bzw. nicht im verbuchten Umfang bei der Rekurrentin angefallen sind, nicht aber, dass eine geldwerte Leistung an bzw. eine Gewinnvorwegnahme durch eine nahestehende Personen erfolgte. Wie auch die Rekurrentin darauf hinweist (Rekursbegründung, Rz. 13c), vermitteln diesen Eindruck jedenfalls die einleitenden Erwägungen der Vorinstanz (angefochtene Entscheide, E. 3b/bb). Zudem lassen auch die Veranlagungsprotokolle der Steuerverwaltung auf das Vorliegen einer geldwerten Leistung an bzw. einer Gewinnvorwegnahme durch eine nahestehende Person schliessen (Vorakten Vorinstanz, S. 11, 18, 24; vgl. Einspracheentscheid 2011, E. 4; Einspracheentscheid 2012, E. 5).

4.3.3.1 Sowohl das Vorliegen einer geldwerten Leistung an als auch die Gewinnvorwegnahme durch eine nahestehende Person stellen eine Form der verdeckten Gewinnausschüttung dar, unter welcher im Allgemeinen die Zuweisung des Gewinnes einer Kapitalgesellschaft an die Anteilhaber oder diesen nahestehende Personen zu verstehen ist, welche buchmässig nicht als solche ausgewiesen, sondern durch Buchungen verdeckt worden sind, die diese Leistungen entweder überhaupt nicht oder in einem unrichtigen Licht erscheinen lassen (Locher, a.a.O., Art. 58 N 97; vgl. Heuberger, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, Diss., Bern 2001, S. 1 ff. und 181 f. mit weiteren Hinweisen auf die Rechtsprechung). Vorausgesetzt wird demnach namentlich, dass die Leistung ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis hat, und zwar insofern, als diese an den Anteilhaber selbst oder eine Person ausgerichtet wird, welche zu diesem aufgrund wirtschaftlicher oder persönlicher Beziehungen in einem besonderen Näheverhältnis steht (Känzig, Die steuerrechtlich massgebende Gewinn- und Verlustrechnung [Art. 49 Abs. 1 WStB] und die Zuwendungen für Zwecke der Wohlfahrt des eigenen Personals und für ausschliesslich gemeinnützige Zwecke [Art. 49 Abs. 2 WStB], in: Assistenten am Steuerrechtlichen Seminar der Universität Bern [Hrsg.], Grundfragen des Unternehmungssteuerrechts, Festschrift zum 75. Geburtstag von Ernst Käzig, em. o. Pro-

fessor der Universität Bern, Basel 1983, S. 133, 148; LOCHER, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Aktien- und im Steuerrecht, in: von Büren [Hrsg.], Aktienrecht 1992–1997: Versuch einer Bilanz, Zum 70. Geburtstag von Rolf Bär, Bern 1998, S. 249, 257; HEUBERGER, a.a.O., S. 216; vgl. Gehrig, a.a.O., S. 222 ff.; Buchser, a.a.O., S. 185 ff.; BGer vom 5. Februar 1995, in: ASA 64 [1995/1996], S. 641 ff.). Für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung und damit insbesondere auch das Beteiligungs- oder Näheverhältnis kommt wiederum, weil es sich dabei um steuerbegründende bzw. -erhöhende Tatsachen handelt, der Steuerbehörde die objektive Beweislast zu.

4.3.3.2 Im vorliegenden Fall hat die Steuerverwaltung zwar zumindest in Bezug auf die verbuchten Fremdleistungen der Z.-GmbH darauf hingewiesen, dass es sich bei deren einzigen Gesellschafter und Geschäftsführer Herrn Y. um einen ehemaligen Arbeitnehmer der Rekurrentin handelt. Dass zwischen deren Anteilshaber und Herrn Z. tatsächlich ein Näheverhältnis im Sinne der obgenannten Definition vorgelegen hat, wurde jedoch nicht weiter dargelegt und schon gar nicht bewiesen. Im Gegensatz dazu bestehen betreffend die verbuchten Fremdleistungen der Y.-GmbH keinerlei Indizien dafür, dass geldwerte Leistungen unmittelbar oder mittelbar an Anteilshaber der Rekurrentin ausgerichtet wurden. Somit fehlt es an der für eine verdeckte Gewinnausschüttung charakteristischen geldwerten Leistung an einen Anteilshaber bzw. eine diesem nahestehende Person. Die Aufrechnung der von der Rekurrentin verbuchten Fremdleistungen der Y.-GmbH und der Z.-GmbH konnte insofern nicht aufgrund einer verdeckten Gewinnausschüttung erfolgen, sondern wie ausgeführt deshalb, weil diese mit hoher Wahrscheinlichkeit gar nicht bzw. nicht in diesem Umfang erbracht wurden.

4.4 Der Rekurrentin ist es sowohl im vorinstanzlichen als auch im vorliegenden Verfahren offen gestanden, die erstellte Unrichtigkeit der Rechnungen betreffend die von ihr verbuchten Fremdleistungen der Y.-GmbH und der Z.-GmbH mittels Einreichung entsprechender Nachweise, insbesondere etwa von eigens erstellten Rechnungen und Arbeitsrapporten, zu widerlegen.

4.4.1.1 Im vorinstanzlichen Verfahren hat die Rekurrentin mit ihrer Eingabe vom 6. Mai 2014 eine am 2. Mai 2014 erstellte "Subunternehmerbestätigung 2011" (Vorakten Vorinstanz, S. 42) eingereicht, wonach die Z.-GmbH als Subunternehmerin der Rekurrentin während einigen Monaten im Jahr 2011 diverse Arbeiten erbracht haben soll. Dazu hat die Vorinstanz ausgeführt, dass der in der Subunternehmerbestätigung erwähnte Zeitraum im Jahr 2011 nicht mit jenem übereinstimmt, für welchen die von der Rekurrentin geltend gemachten Fremdleistungen der Z.-GmbH im Geschäftsjahr 2012 verbucht worden seien. Zudem weise die Gestaltung und die Formulierung der Subunternehmerbestätigung grosse Ähnlichkeiten zur Eingabe der Rekurrentin vom 6. Mai 2014 auf und sei von Herrn Z., der teilweise selbst im in der Subunternehmerbestätigung erwähnten Zeitraum während vier Monaten bei der Rekurrentin angestellt war, unterzeichnet worden. Insgesamt könne daher nicht mehr von einer unabhängigen Bestätigung ausgegangen werden (zum Ganzen angefochtene Entscheide, E. 5a/bb).

4.4.1.2 Den Erwägungen der Vorinstanz ist zu folgen. Mit der von der Rekurrentin eingereichten "Subunternehmerbestätigung 2011" sind keine Tatsachen nachgewiesen worden, welche gegen die Unrichtigkeit der Rechnungen der Z.-GmbH sprechen. Wie in den voranstehenden Erwägungen ausgeführt, begründet die Subunternehmerbestätigung aufgrund des ohne die Mehrwertsteuer ausgewiesenen Betrags vielmehr weitere Zweifel an deren Richtigkeit. Selbst wenn die Subunternehmerbestätigung, wie die Rekurrentin geltend macht (Rekursbegründung, Rz. 14), "offensichtlich irrtümlich" für das Jahr 2011 ausgestellt wurde, bleiben die Zweifel an deren Richtigkeit weiter bestehen.

4.4.2 Auch im Verfahren vor Verwaltungsgericht hat die Rekurrentin keinerlei Belege eingereicht, mit welchen die Unrichtigkeit der Rechnungen entkräftet wird; mithin setzt sich die Rekursbegründung der Rekurrentin kaum mit den angefochtenen Entscheiden auseinander. Im Gegenteil belegt insbesondere die Baustellenliste vom 4. September 2015 (Rekursbegründung, Beilage 8), dass nicht einmal datumsmässige Übereinstimmung zwischen den laut Rechnungen der Y.-

GmbH und der Z.-GmbH angeblich ausgeführten Arbeiten und den darauf aufgeführten Baustelleneinsätzen besteht. Hinzu kommt, dass die Y.-GmbH gemäss Baustellenliste im Februar 2012 Arbeiten an einem Neubau der Wohnüberbauung [...] in [...] erbracht haben soll, d.h. rund zehn Monate nach Eröffnung des Konkurses am XX.XX.XXXX bzw. rund sechs Monate nach deren Löschung aus dem Handelsregister am XX.XX.XXXX. Vor diesem Hintergrund erweist sich die gesamte Baustellenliste als unglaubwürdig.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.