

100.2020.191/192U
ARB/FLN/SPR

Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 2. Dezember 2021

Verwaltungsrichter Häberli, Abteilungspräsident
Verwaltungsrichterin Arn De Rosa, Verwaltungsrichter Daum
Gerichtsschreiberin Flückiger

A. _____ AG
vertreten durch Rechtsanwältin ...
Beschwerdeführerin

gegen

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

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer
2008 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom
31. März 2020; 100 18 505; 200 18 406)



Sachverhalt:

A.

Die A._____ AG bezweckt die Planung, Erstellung und Sanierung von sowie den Handel mit Immobilien und die Herstellung und den Vertrieb von Produkten des Bausektors. Am 23. November 2010 wurde gegen B._____, Vizepräsident des Verwaltungsrats der A._____ AG sowie (damaliger) Geschäftsführer und Verwaltungsratspräsident von deren Muttergesellschaft, der C._____ AG, ein Strafverfahren wegen gewerbmässigen Betrugs und Urkundenfälschung eröffnet. In der Folge sahen sich die C._____ AG und ein weiteres Unternehmen derselben Gruppe aufgrund einer Zivilklage vom 30. September 2016 mit Forderungen aus ausservertraglicher Haftung in der Höhe von rund 18 Mio. Franken konfrontiert. Mit Verfügungen vom 21. August 2017 bzw. 9. Oktober 2018 verlangte die Steuerverwaltung des Kantons Bern die A._____ AG für das Jahr 2008 bzw. für die Jahre 2009 bis 2015. Für das Jahr 2008 legte sie dabei den steuerbaren Reingewinn sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer auf Fr. 347'432.-- fest; das für die Kantonssteuer massgebliche steuerbare Kapital bestimmte sie auf Fr. 560'377.--. Die gegen die Veranlagungsverfügungen 2008 gerichteten Einsprachen wies die Steuerverwaltung mit Verfügungen vom 9. Oktober 2018 sinngemäss ab. Die Einsprachen betreffend die Jahre 2009 bis 2015 wies sie am 12. März 2019 ab.

B.

Am 5. November 2018 bzw. am 3. April 2019 gelangte die A._____ AG mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Mit Entscheiden vom 31. März 2020 hiess diese die Rechtsmittel in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 bis 2015 sowie die direkte Bundessteuer 2009 und 2010 gut und wies die Sache diesbezüglich zur Neuurteilung an die Steuerverwaltung zurück. Betreffend die direkte Bundessteuer 2011 bis 2015 trat die StRK mangels Beschwer der A._____ AG auf die Beschwerde nicht ein. In Bezug auf die Kantons-

und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer 2008 wies sie die Rechtsmittel ab.

C.

Dagegen hat die A. _____ AG am 26. Mai 2020 in einer einzigen Rechtschrift Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragt, die Entscheide der StRK vom 31. März 2020 seien betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer 2008 aufzuheben und die Sache sei je im Sinn der Begründung zur weiteren Behandlung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

Am 27. Mai 2020 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Mit Vernehmlassung vom 14. Juli 2020 beantragt die StRK unter Hinweis auf die angefochtenen Entscheide die Abweisung der Beschwerden. Die Steuerverwaltung verzichtet mit Beschwerdeantwort vom 1. Oktober 2020 auf einen Antrag in der Sache; der A. _____ AG seien allerdings die Verfahrenskosten aufzuerlegen und es sei darauf zu verzichten, ihr eine Parteientschädigung zuzusprechen.

Erwägungen:

1.

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

direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Beschwerdeführerin hat am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, ist durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG). Auf die Beschwerden ist einzutreten.

1.2 Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilschrift getroffen werden (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 E. 1.3.1 [Pra 99/2010 Nr. 37], 130 II 509 E. 8.3 [Pra 94/2005 Nr. 114]). Weil hier die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

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

2.

Streitig ist die von der Beschwerdeführerin beantragte nachträgliche Bildung von Rückstellungen im Jahr 2008 (vgl. vorne Bst. A; angefochtene Entscheide Dispositiv-Ziff. 1 und 2). Nicht Gegenstand der vorliegenden Verfahren sind die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer 2009 bis 2015 (vgl. angefochtene Entscheide Dispositiv-Ziff. 3-16).

2.1 Gegenstand der Gewinnsteuer juristischer Personen bildet der Reingewinn (Art. 85 Abs. 1 StG; Art. 57 DBG; vgl. auch Art. 24 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Bestimmt wird er

gemäss Art. 85 Abs. 2 Bst. a StG bzw. Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG ausgehend vom Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahrs, womit das Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz ausdrücklich festgeschrieben ist. Es besagt zum einen, dass in materieller Hinsicht die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemässer Buchführung und Rechnungslegung auch für die Bemessung des steuerbaren Gewinns massgebend sind, soweit keine speziellen steuerrechtlichen Vorschriften für die Gewinnermittlung zur Anwendung gelangen. Zum anderen bilden in formeller Hinsicht die von der steuerpflichtigen Person konkret eingereichte Bilanz und Erfolgsrechnung Ausgangspunkt und Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung; die steuerpflichtige Person wird auf ihrer Darstellung in der Jahresrechnung behaftet, sofern diese in Übereinstimmung mit dem Handelsrecht erstellt wurde und das Steuerrecht keine abweichenden Regelungen enthält (vgl. BVR 2012 S. 58 E. 3.3.6, 2008 S. 181 E. 3.1; BGE 147 II 209 E. 3.3.1, 143 II 8 E. 7.1, 141 II 83 E. 3.1; BGer 2C_102/2018 vom 15.11.2018, in StE 2019 B 72.14.1 Nr. 32 E. 3.2.1; Brülisauer/Mühlemann, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 58 DBG N. 12 ff., auch zum Folgenden). Während die Bewertungsvorschriften des Handelsrechts Höchstbewertungsvorschriften darstellen, die primär zum Schutz der Gläubigerschaft verhindern sollen, dass die Ertrags- und Vermögenslage des Unternehmens zu günstig ausgewiesen wird, bezwecken die steuerrechtlichen Korrekturvorschriften, dass die Ertrags- und Vermögenslage entsprechend dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 104 Abs. 1 der Verfassung des Kantons Bern (KV; BSG 101.1) und Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV; SR 101) nicht zu ungünstig präsentiert wird. Das Steuerrecht kennt deshalb verschiedene Tatbestände, die zu steuerlichen Korrekturen eines handelsrechtlich korrekt ermittelten Reingewinns führen. So werden zum ausgewiesenen Gewinn insbesondere alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet wurden, sowie sämtliche der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträge hinzugerechnet (Art. 85 Abs. 2 Bst. b und c StG; Art. 58 Abs. 1 Bst. b und c DBG; vgl. zum Ganzen VGE 2020/277/278 vom 26.7.2021 E. 3.2, 2018/200/201 vom 11.4.2019 E. 2.1, 2016/122/123

vom 5.12.2017 E. 2.1 [bestätigt durch BGer 2C_52/2018 vom 23.3.2018, in StR 2018 S. 516]).

2.2 Erweisen sich Bilanz und Erfolgsrechnung als handelsrechtswidrig, ist von Amtes wegen eine steuerliche Bilanzberichtigung vorzunehmen, solange noch keine rechtskräftige Veranlagung erfolgt ist; danach ist eine steuerrechtliche Korrektur höchstens noch im Rahmen einer Revision oder eines Nachsteuerverfahrens und ausschliesslich bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen möglich (vgl. BGE 144 II 427 E. 6.5.1, 141 II 83 E. 3.3; BGer 2C_576/2020 vom 17.8.2020, in StR 2020 S. 874 E. 2.2.2, 2C_102/2018 vom 15.11.2018, in StE 2019 B 72.14.1 Nr. 32 E. 3.2.2 f., 2C_24/2014 vom 29.1.2015, in StE 2015 B 72.11 Nr. 24 E. 2.2; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, Art. 58 N. 11, 15 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 58 N. 50 f.; Markus Berger, Probleme der Bilanzberichtigung, in ASA 70 S. 539 ff., 541 f. und 554). Der Anstoss für eine steuerliche Bilanzberichtigung kann sowohl vom Fiskus als auch von der steuerpflichtigen Person ausgehen (Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 DBG N. 120; Markus Berger, a.a.O., S. 541), allerdings entsprechend dem Grundsatz der formellen Massgeblichkeit der Handelsbilanz (vgl. E. 2.1 hiervor) nur bei einem Verstoss gegen zwingende Bestimmungen des Handelsrechts.

2.3 Gemäss Art. 92 Abs. 1 StG bzw. Art. 63 Abs. 1 DBG sind Rückstellungen zu Lasten der Erfolgsrechnung insbesondere zulässig für im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist (Bst. a), für Verlustrisiken, die mit Aktiven des Umlaufvermögens, insbesondere mit Waren und Debitoren, verbunden sind (Bst. b) und für andere unmittelbar drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen (Bst. c). Mit der Rückstellung wird dem laufenden Geschäftsjahr ein tatsächlicher oder zumindest wahrscheinlicher Aufwand gewinnmindernd angerechnet, der in seiner Höhe noch nicht feststeht und sich erst in einer späteren Periode geldmässig verwirklicht (BGE 141 II 83 E. 5.1; Markus Reich, Steuerrecht, 3. Aufl. 2020, § 15 Rz. 91; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, Art. 29 N. 3). Die Rückstellung dient der periodenkonformen Aufwandabgrenzung, indem – entsprechend dem im schweizerischen Steuerrecht geltenden Grundsatz der Periodizität – ein Aufwand demjenigen Ge-

schäfts- und Steuerjahr belastet wird, in welchem die Verpflichtung verursacht worden ist (Madeleine Simonek, Unternehmenssteuerrecht, 2019, § 8 Rz. 161). Die Ereignisse, die Ursache der Rückstellung bilden, müssen somit im Geschäftsjahr eingetreten sein (vgl. BGer 2C_1051/2019 vom 28.2.2020 E. 6, 2C_1107/2018 vom 19.9.2019 E. 3.2, 2C_490/2016 und 2C_491/2016 vom 25.8.2017 E. 5.2, 2C_945/2011 und 2C_946/2011 vom 12.10.2012, in StR 2013 S. 80 E. 2.2; Reich/Züger/Betschart, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 29 DBG N. 10; Peter Locher, a.a.O., Art. 29 N. 15 und 41). Ob die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung erfüllt sind, beurteilt sich nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag (BGer 2C_710/2017 vom 29.10.2018 E. 6.2; aus der Literatur statt vieler Peter Locher, a.a.O., Art. 29 N. 10, Art. 57 N. 40; vgl. allgemein zum Stichtagsprinzip etwa BGer 2C_102/2018 vom 15.11.2018, in StE 2019 B 72.14.1 Nr. 32 E. 5.1 mit Hinweisen; zum Ganzen VGE 2020/277/278 vom 26.7.2021 E. 3.3 mit Hinweisen).

2.4 Die Steuerbehörde trägt grundsätzlich die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen und die steuerpflichtige Person für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen (BGE 146 II 6 E. 4.2, 144 II 427 E. 2.3.2 und 8.3.1, 143 II 661 E. 7.2; BVR 2017 S. 529 [VGE 2016/340 vom 9.8.2017] nicht publ. E. 6.2, 2011 S. 241 E. 4.1, 2009 S. 465 E. 3 Ingress). Bei erfolgswirksam verbuchten Rückstellungen kommt der aus Art. 85 Abs. 2 Bst. a StG bzw. Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG abgeleitete Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz (vgl. vorne E. 2.1) zum Tragen, wenn die steuerpflichtige Person sachliche Gründe bzw. genügende Tatsachen für die geschäftsmässige Begründetheit anführen kann (vgl. BGE 147 II 209 E. 5.1.1; BGer 2C_472/2015 und 2C_473/2015 vom 14.9.2016, in StE 2016 B 71.5 Nr. 3 E. 3.3.3; VGE 2020/277/278 vom 26.7.2021 E. 3.4, 2018/357/358 vom 7.5.2019 E. 4.3 [bestätigt durch BGer 2C_551/2019 vom 30.10.2019] mit weiteren Hinweisen). Verweigert sie die Auskunft oder nennt sie keine genügenden Tatsachen für den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit, so kann die Rückstellung grundsätzlich steuerrechtlich nicht (mehr) als geschäftsmässig begründet anerkannt werden (vgl. BGer 2C_1082/2014 vom 29.9.2016, in ASA 85 S. 379 und StE 2016 B 72.14.2 Nr. 48 E. 4.1.2 mit Hinweis).

3.

Die Beschwerdeführerin macht geltend, aufgrund der gegen ihre Muttergesellschaft, die C. _____ AG, eingeklagten Forderungen (vgl. vorne Bst. A) hätten auch in ihren eigenen Geschäftsbüchern (bereits) im Jahr 2008 handelsrechtlich zwingend Rückstellungen gebildet werden müssen. Der Jahresabschluss 2008 sei nachträglich steuerlich zu berichtigen.

3.1 Den Akten ist hierzu Folgendes zu entnehmen: Am 2. Februar 2010 reichte die Beschwerdeführerin die Steuererklärung 2008 (Vorakten StV [act. 5B] pag. 33 ff.) inkl. Jahresrechnung (Vorakten StV [act. 5B] pag. 43 ff.) bei der Steuerverwaltung ein. Im April 2010 wurde gegen B. _____, den Vizepräsidenten des Verwaltungsrats der Beschwerdeführerin sowie (damaligen) Geschäftsführer und Verwaltungsratspräsidenten der C. _____ AG, Strafanzeige eingereicht; die Eröffnung des Strafverfahrens wegen gewerbsmässigen Betrugs und Urkundenfälschung erfolgte am 23. November 2010 (vgl. angefochtene Entscheide Bst. D). In Zusammenhang mit dem genannten Strafverfahren erhoben verschiedene Unternehmen am 30. September 2016 gemeinsam Zivilklage gegen die C. _____ AG und machten Forderungen aus ausservertraglicher Haftung geltend; der Streitwert der Klage wurde dabei auf 18 Mio. Franken beziffert (vgl. Schreiben vom 1.11.2018 S. 1, Vorakten StRK [act. 5A] pag. 5). Am 14. November 2019 verurteilte das Obergericht des Kantons Bern B. _____ wegen gewerbsmässigen Betrugs, begangen von März 2007 bis September 2010 im Gesamtdeliktsbetrag von 6,4 Mio. Franken (davon ca. 1,5 Mio. Franken versucht begangen; vgl. VGE 2020/193/194 vom 9.11.2021 E. 3.2 [noch nicht rechtskräftig]). Dem Verwaltungsgericht ist weder bekannt, ob dieser Entscheid in Rechtskraft erwachsen, noch, ob das offenbar bis zum Abschluss des Strafverfahrens sistierte Zivilverfahren gegen die Muttergesellschaft der Beschwerdeführerin (vgl. das oberwähnte Schreiben S. 2) in der Zwischenzeit abgeschlossen worden ist.

3.2 Die von der Beschwerdeführerin beantragte steuerliche Bilanzberichtigung kommt nur in Betracht, wenn sich Bilanz und Erfolgsrechnung als handelsrechtswidrig erweisen, wobei grundsätzlich die Verhältnisse am Bilanzstichtag massgebend sind (vgl. vorne E. 2.2 f.). Tatsachen, die sich später ereignen, sind – wie die StRK zutreffend ausgeführt hat (vgl. angefochtene

Entscheide E. 4.2.2) – dann in die Jahresrechnung aufzunehmen, wenn sie lediglich anzeigen, wie sich die Verhältnisse am Bilanzstichtag objektiv darstellen (sog. wertaufhellende Tatsachen; anders wertbeeinflussende bzw. wertverändernde Tatsachen, die neue Geschäftsvorfälle schaffen; vgl. BGer 2C_797/2018 vom 28.3.2019, in StE 2019 B 23.2 Nr. 59 E. 5.1, 2C_102/2018 vom 15.11.2018, in StE 2019 B 72.14.1 Nr. 32 E. 5.3 und 5.4.1 mit Hinweisen; Markus Berger, a.a.O., S. 545; Peter Böckli, OR-Rechnungslegung, 2. Aufl. 2019, Rz. 1018). Als spätestmöglicher Zeitpunkt für die Berücksichtigung wertaufhellender Tatsachen gilt dabei die Genehmigung der Jahresrechnung durch die Generalversammlung; und zwar unabhängig davon, ob diese innert der in Art. 699 Abs. 2 des Schweizerischen Obligationenrechts (OR; SR 220) festgeschriebenen Sechsmonatsfrist nach Abschluss des Geschäftsjahrs erfolgt (vgl. BGer 2C_102/2018 vom 15.11.2018, in StE 2019 B 72.14.1 Nr. 32 E. 5.2; Markus Berger, a.a.O., S. 544; vgl. auch Kessler/Pfaff, in Pfaff/Glanz/Stenz/Zihler [Hrsg.], Rechnungslegung nach Obligationenrecht, veb.ch Praxiskommentar, 2. Aufl. 2019, Art. 959c N. 91). Schwierigkeiten beim Bestimmen des Berücksichtigungszeitpunkts ergeben sich insbesondere im Hinblick auf den Rückstellungsbedarf für Verpflichtungen, mit denen sich ein Unternehmen aufgrund früherer rechtswidriger Geschäfte konfrontiert sieht. Das Bundesgericht hat festgehalten, dass es sich dabei um wertaufhellende Tatsachen handelt, für die erst dann zwingend Rückstellungen zu bilden sind, wenn ein äusseres Ereignis hinzutritt (vgl. BGer 2C_102/2018 vom 15.11.2018, in StE 2019 B 72.14.1 Nr. 32 5.4.2).

3.3 Gestützt auf die in E. 3.2 hiavor dargestellte bundesgerichtliche Rechtsprechung ist die StRK zu Recht zum Schluss gelangt, bei den von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Forderungen handle es sich um wertaufhellende Tatsachen, die bis zum Zeitpunkt der Genehmigung in die jeweiligen Jahresrechnungen aufzunehmen seien (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.2.2 f., 4.4 f.). Streitig ist einzig, in welchem Zeitpunkt die Jahresrechnung 2008 genehmigt worden ist (vgl. Beschwerden S. 6 f.). Die StRK hat erwogen, gemäss Art. 171 Abs. 2 StG bzw. Art. 125 Abs. 2 DBG seien juristische Personen verpflichtet, eine vom zuständigen Organ unterzeichnete bzw. genehmigte Jahresrechnung einzureichen. Es sei daher anzunehmen, die Jahresrechnung 2008 sei vor dem 2. Februar 2010 genehmigt worden (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.4; vorne E. 3.1). Vor Ver-

waltungsgericht macht die Beschwerdeführerin nun erstmals geltend, bei der Beilage zur Steuererklärung 2008 handle es sich um eine nicht genehmigte Jahresrechnung; die Genehmigung sei erst am 26. August 2010 erfolgt (vgl. Protokoll der Generalversammlung vom 26.8.2010, Beschwerdebeilage [BB] Nr. 3).

3.4 Die Parteien dürfen solange neue Tatsachen und Beweismittel in das Verfahren einbringen, als weder verfügt noch entschieden noch mit prozessleitender Verfügung das Beweisverfahren förmlich abgeschlossen worden ist (Art. 25 VRPG); massgebend ist der Sachverhalt, wie er sich im Entscheidungszeitpunkt präsentiert (BVR 2018 S. 289 E. 3.3, 2017 S. 132 E. 3.3.1; einlässlich BVR 2012 S. 529 E. 6.5, 2011 S. 448 E. 3.4.1; Michel Daum, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 25 N. 1 f. und 5, 18 f.). Der vor Verwaltungsgericht neu geschilderte Sachverhalt ist demnach bei der Beurteilung der streitigen Rückstellungen zu berücksichtigen, womit allfällige wertaufhellende Tatsachen bis zum 26. August 2010 zu beachten sind. Was die Verpflichtungen aus den gesetzwidrigen Geschäften der Muttergesellschaft anbelangt, hat die Vorinstanz das Erstaten einer Strafanzeige gegen B. _____ als das in zeitlicher Hinsicht massgebende äussere Ereignis bezeichnet, ab dessen Eintritt zwingend Rückstellungen hätten vorgenommen werden müssen (vgl. vorne E. 3.2; angefochtene Entscheide E. 4.2.2 f., 4.4 f.; VGE 2020/193/194 vom 9.11.2021 E. 4.3.2 und 4.5 [noch nicht rechtskräftig]). Dies bestreitet weder die Beschwerdeführerin noch die Steuerverwaltung; Letztere hat in Kenntnis des nachgereichten Protokolls vielmehr davon abgesehen, die Abweisung der Beschwerden zu beantragen und stattdessen auf einen materiellen Antrag verzichtet (vgl. Beschwerdeantwort S. 1). Es ist davon auszugehen, dass die StRK die Sache (analog ihrem Vorgehen betreffend die Jahre 2009 bis 2015; vgl. angefochtene Entscheide Dispositiv-Ziff. 3-16) zur weiteren Prüfung an die Steuerverwaltung zurückgewiesen hätte, wenn sie rechtzeitig Kenntnis vom Genehmigungszeitpunkt der Jahresrechnung 2008 gehabt hätte. Bei diesen Gegebenheiten besteht für das Verwaltungsgericht kein Anlass, die Würdigung der Vorinstanz infrage zu stellen und davon abweichend die Eröffnung des Strafverfahrens als massgebendes äusseres Ereignis zu bezeichnen (so BGer 2C_102/2018 vom 15.11.2018, in StE 2019 B 72.14.1 Nr. 32 E. 5.4.2).

4.

Nach dem Gesagten wären die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Rückstellungen in zeitlicher Hinsicht bereits in der Jahresrechnung 2008 zu berücksichtigen gewesen. Es ist allerdings – wie die StRK zu Recht festhält (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.7) – insbesondere noch abzuklären, ob für die gegenüber der Muttergesellschaft eingeklagten Forderungen aus Sicht der Beschwerdeführerin tatsächlich ein handelsrechtlicher Rückstellungsbedarf bestand. Dabei hat die Beschwerdeführerin mitzuwirken (vgl. dazu allgemein Art. 151 StG i.V.m. Art. 20 VRPG; Art. 166 Abs. 2, Art. 167 und 170 f. StG; Art. 124 ff. DBG). Sie trägt zudem die Beweislast, wenn der Nachweis nicht gelingt (vgl. vorne E. 2.4). Die Beschwerden sind demnach gutzuheissen und die Sache ist zur weiteren Beurteilung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

5.

5.1 Bei diesem Prozessausgang ist im Kostenpunkt grundsätzlich von einem vollständigen Obsiegen der Beschwerdeführerin in den verwaltungsgerichtlichen Verfahren auszugehen. Die Steuerverwaltung macht indes geltend, es lägen Gründe für eine vom Unterliegerprinzip abweichende Kostenverlegung vor, weil die Beschwerdeführerin die Verwaltungsgerichtsverfahren durch pflichtwidriges Verhalten beim Einreichen der Steuererklärung und durch Verschweigen des entscheidrelevanten Sachverhalts in den vorangegangenen Verfahren verursacht habe (vgl. Beschwerdeantwort S. 1 f.).

5.2 Die Verfahrenskosten werden der unterliegenden Partei auferlegt, es sei denn, das prozessuale Verhalten einer Partei gebiete eine andere Verlegung oder die besonderen Umstände rechtfertigten, keine Verfahrenskosten zu erheben. Ferner hat die unterliegende Partei der Gegenpartei die Parteikosten zu ersetzen, sofern nicht deren prozessuales Verhalten oder die besonderen Umstände eine andere Teilung oder Wettschlagung gebieten oder die Auflage der Parteikosten an das Gemeinwesen als gerechtfertigt erscheint. Diese Grundsätze für die Kostenverlegung, wie sie das kantonale

Verfahrensrecht vorsieht (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 3 VRPG), gelten der Sache nach auch in (oberinstanzlichen) Verfahren betreffend die direkte Bundessteuer (vgl. Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1-4 DBG und Art. 64 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]). Nach dem Willen des Gesetzgebers soll demnach das Verursacherprinzip differenziert berücksichtigt werden, wenn spezielle prozessuale Verhältnisse dies rechtfertigen (vgl. Ruth Herzog, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 108 N. 18; in Bezug auf die direkte Bundessteuer auch BGer 2C_312/2019 vom 23.4.2019, in StE 2019 B 96.24 Nr. 54 E. 2.3.2, 2.4.1 f.). Ein für die Kostenverlegung bedeutsames prozessuales Verhalten liegt vor, wenn einer obsiegenden Partei vorzuwerfen ist, sie habe im Verfahrensabschnitt, dessen Kosten es zu verlegen gilt, unnötigerweise zusätzliche Kosten verursacht (vgl. BVR 2004 S. 133 E. 3.1; Ruth Herzog, a.a.O., Art. 108 N. 19). Schuldhaftes oder ordnungswidriges prozessuales Verhalten in einem anderen Verfahrensabschnitt kann gegebenenfalls unter dem Titel der besonderen Umstände berücksichtigt werden, etwa wenn ein Beschwerdeverfahren vermeidbar gewesen wäre, wäre die Partei ihrer gesetzlichen Mitwirkungspflicht rechtzeitig (in den vorangehenden Verfahrensabschnitten) vollumfänglich nachgekommen (vgl. BVR 2004 S. 133 E. 3.2, 1994 S. 91 E. 5; VGE 2019/399 vom 9.7.2021 E. 4.2, 2012/162 vom 7.9.2012 S. 3 f.; Ruth Herzog, a.a.O., Art. 108 N. 29, 37, 39). Es ist jedoch nach kantonalem Verfahrensrecht ausgeschlossen, einer obsiegenden Partei oder Behörde wegen besonderer Umstände Verfahrenskosten zu überbinden (vgl. Ruth Herzog, a.a.O., Art. 108 N. 18). Nichts anderes ergibt sich gestützt auf die Kostenverlegungsgrundsätze nach DBG: Zwar scheint gestützt auf Art. 144 Abs. 2 DBG nicht ausgeschlossen, in Verfahren vor der ersten Beschwerdeinstanz einer obsiegenden Partei die Verfahrenskosten auch dann aufzuerlegen, wenn sich das vorwerfbare prozessuale Verhalten auf einen vorangehenden Verfahrensabschnitt bezieht (vgl. etwa Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Aufl. 2018, § 24 Rz. 64). Für die Verfahren vor dem Verwaltungsgericht gelten die Bestimmungen gemäss Art. 140 ff. DBG jedoch nur sinngemäss (Art. 145 Abs. 2 DBG; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 24 Rz. 76 ff.); zudem erscheint es auch von der Sache her nicht gerechtfertigt, bei der Verlegung der vor Verwaltungsgericht entstandenen

Verfahrenskosten einem früheren pflichtwidrigen Verhalten Rechnung zu tragen.

5.3 Das prozessuale Verhalten der Beschwerdeführerin in den Verfahren vor Verwaltungsgericht rechtfertigt es nicht, ihr trotz vollständigen Obsiegens die Verfahrenskosten aufzuerlegen, bezieht sich der von der Steuerverwaltung erhobene Vorwurf doch nur auf die vorangehenden Verfahrensabschnitte. Eine Verletzung gesetzlicher Mitwirkungspflichten in den vorinstanzlichen Verfahren kann höchstens unter dem Titel der besonderen Umstände bei der Verlegung der Parteikosten berücksichtigt werden (vgl. E. 5.2 hiervor). Die Beschwerdeführerin bestreitet indessen eine Verletzung verfahrensrechtlicher Pflichten, hätten doch erst die Erwägungen der Vorinstanz überhaupt Anlass gegeben, das Generalversammlungsprotokoll vom 26. August 2010 einzureichen; im Rahmen des Einspracheverfahrens habe sich die rechtliche Argumentation noch auf einer ganz anderen Ebene bewegt (Beschwerden S. 7). Dem ist Folgendes entgegenzuhalten: Gemäss Art. 171 Abs. 2 Bst. a StG bzw. Art. 125 Abs. 2 Bst. a DBG wäre die Beschwerdeführerin bereits im Veranlagungsverfahren verpflichtet gewesen, mit der Steuererklärung die *genehmigten* Jahresrechnungen einzureichen (vgl. Regina Schlup Guignard, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 171 N. 15; Zweifel/Hunziker, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 125 DBG N. 26; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 125 N. 15). Die StRK hat daher gestützt auf die damalige Aktenlage zu Recht angenommen, dass die Genehmigung der Jahresrechnung 2008 vor dem Einreichen der Steuererklärung am 2. Februar 2010 erfolgt war (vgl. vorne E. 3.3). Mit der Verletzung ihrer Verfahrenspflichten im Veranlagungsverfahren hat die Beschwerdeführerin den vorliegenden Verfahrensabschnitt überhaupt erst erforderlich gemacht. Darüber hinaus berief sich die bereits damals anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin in den Verfahren vor der StRK selber ausdrücklich auf den hier einschlägigen Bundesgerichtsentscheid BGer 2C_102/2018 vom 15. November 2018 (vgl. Stellungnahme vom 23.9.2019 S. 2, Vorakten StRK [act. 5A] pag. 65). Ihr war die bundesgerichtliche Rechtsprechung demnach offensichtlich bekannt, womit ihr auch hätte bewusst sein müssen, dass der Genehmigungszeitpunkt der eingereichten Jahresrechnung von entscheidender Bedeutung sein würde. Es ist

daher unverständlich, dass die Beschwerdeführerin bzw. deren Rechtsanwältin, die zudem als Protokollführerin an der Generalversammlung vom 26. August 2010 persönlich mitgewirkt hat (vgl. BB 3), mit dem Einreichen des Protokolls bis vor Verwaltungsgericht zugewartet hat; nicht auszuschliessen ist, dass dabei mit Blick auf die drohende Verjährung der Steuerforderungen auch Überlegungen zur Verfahrensverzögerung eine Rolle gespielt haben könnten. Nach dem Gesagten liegen hier besondere Umstände im Sinn von Art. 108 Abs. 3 VRPG vor, womit der Beschwerdeführerin trotz ihres Obsiegens kein Parteikostenersatz zuzusprechen ist.

5.4 Infolge der Aufhebung der Entscheide der StRK sind grundsätzlich auch die Kosten der vorinstanzlichen Verfahren neu zu verlegen. Einer ganz oder teilweise obsiegenden Partei werden die Kosten des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens auferlegt, wenn sie bei pflichtgemäsem Verhalten schon im Veranlagungs- oder Einspracheverfahren zu ihrem Recht gekommen wäre oder wenn sie die Untersuchung der kantonalen Steuerrekurskommission durch trölerisches Verhalten erschwert hat (Art. 200 Abs. 2 StG; Art. 144 Abs. 2 DBG). Erfolgt die Kostenverlegung wegen schuldhafter Verletzung von Verfahrenspflichten nach dem Verursacherprinzip, kann zudem von der grundsätzlich vorgesehenen Zusprechung einer Parteientschädigung (vgl. Art. 200 Abs. 4 StG und Art. 144 Abs. 4 i.V.m. Art. 64 Abs. 1-3 VwVG) abgesehen werden (vgl. VGer ZH SB.2015.00116 vom 16.12.2015 E. 2.2 mit Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 144 N. 43; Hunziker/Mayer-Knobel, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 144 DBG N. 23; Peter Kästli, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 200 N. 10). Legt eine Partei mangels sachdienlicher Belege gegen eine Steuerveranlagung ohne Erfolg Rechtsmittel bei der StRK ein und bringt sie die erforderlichen Unterlagen erst vor Verwaltungsgericht bei, hat sie daher trotz Obsiegens im verwaltungsgerichtlichen Verfahren die Bestätigung der nach Unterliegen verlegten vorinstanzlichen Kosten zu gewärtigen (vgl. Ruth Herzog, a.a.O., Art. 108 N. 19; zur direkten Bundessteuer BGer 2C_312/2019 vom 23.4.2019, in StE 2019 B 96.24 Nr. 54 E. 2.4.2). – Die Beschwerdeführerin hat in Verletzung ihrer in Art. 171 Abs. 2 Bst. a StG bzw. Art. 125 Abs. 2 Bst. a DBG verankerten Verfahrenspflichten im Veranlagungsverfahren mit der Steuererklärung eine nicht

genehmigte Jahresrechnung eingereicht und das Protokoll der Generalversammlung erst vor Verwaltungsgericht beigebracht, obwohl ihr die einschlägige bundesgerichtliche Rechtsprechung bekannt war. Die StRK hat somit gestützt auf die damalige Aktenlage richtig entschieden (vgl. E. 5.3 hiervor). Entsprechend besteht trotz nunmehr weitergehenden Obsiegens in den vorinstanzlichen Verfahren kein Anlass, von der Kostenverlegung durch die StRK abzuweichen.

6.

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

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2008 wird gutgeheissen. Dispositiv-Ziffer 1 des Entscheids der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 31. März 2020 wird aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung der Beschwerdeführerin im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2008 wird gutgeheissen. Dispositiv-Ziffer 2 des Entscheids der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 31. März 2020 wird aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung der Beschwerdeführerin im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen.

3. Für die Verfahren vor dem Verwaltungsgericht werden weder Verfahrenskosten erhoben noch Parteikosten gesprochen.
4. Die vorinstanzliche Kostenverlegung bleibt unverändert.
5. Zu eröffnen:
 - Beschwerdeführerin
 - Beschwerdegegnerin
 - Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - Eidgenössische Steuerverwaltung

Der Abteilungspräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.