

100.2020.277/278U  
BUC/SBE/SPR

**Verwaltungsgericht des Kantons Bern**  
Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil vom 26. Juli 2021**

Verwaltungsrichter Häberli, Abteilungspräsident  
Verwaltungsrichter Bürki, Verwaltungsrichter Daum  
Gerichtsschreiberin Streun

**A. \_\_\_\_\_ AG**  
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  
2016 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom  
16. Juni 2020; 100 19 170, 200 19 151)



## **Sachverhalt:**

### **A.**

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern veranlagte die A.\_\_\_\_\_ AG am 6. November 2018 sowohl für die Kantons- und Gemeindesteuern als auch für die direkte Bundessteuer 2016 auf einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 2'183'700.-- zum Satz von Fr. 7'412'400.--. Dabei rechnete sie ihr auf den deklarierten Unternehmensgewinn insbesondere eine Rückstellung in der Höhe von 7 Mio. Franken auf, da diese geschäftsmässig nicht begründet sei. Die dagegen gerichteten Einsprachen wies die Steuerverwaltung mit Entschieden vom 9. April 2019 ab.

### **B.**

Am 30. April 2019 gelangte die A.\_\_\_\_\_ AG mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), welche die Rechtsmittel mit Entschieden vom 16. Juni 2020 abwies.

### **C.**

In einer einzigen Rechtsschrift vom 17. Juli 2020 hat die A.\_\_\_\_\_ AG sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer 2016 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragt sinngemäss, die Entschiede der StRK vom 16. Juni 2020 seien aufzuheben und die Rückstellung von 7 Mio. Franken sei als geschäftsmässig begründet anzuerkennen bzw. auf die entsprechende Aufrechnung auf dem steuerbaren Gewinn für das Steuerjahr 2016 sei zu verzichten.

Mit Verfügung vom 20. Juli 2020 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer 2016 vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Beschwerdevernehmlassung vom 29. Juli 2020 bzw. Beschwerdeantwort vom 28. September 2020

je auf Abweisung der Beschwerden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen. Mit Eingabe vom 15. Oktober 2020 hat sich die A. \_\_\_\_\_ AG erneut zur Sache geäussert.

## **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 Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Weil im vorliegenden Fall die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitge-

hend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

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

## **2.**

**2.1** In den Jahren 2009 bis 2016 war die Beschwerdeführerin an der Realisierung des Loses 2 des Projekts «...» beteiligt. Zu diesem Zweck schloss sie sich mit den beiden Schwestergesellschaften, der B.\_\_\_\_\_ AG, Bauunternehmung und der C.\_\_\_\_\_ AG, sowie mit drei weiteren Unternehmen zur Arbeitsgemeinschaft D.\_\_\_\_\_ in der Rechtsform einer einfachen Gesellschaft zusammen, wobei sich der Anteil der Beschwerdeführerin an der D.\_\_\_\_\_ auf 35 % belief. Das Projekt beinhaltete die Erweiterung der bestehenden Kraftwerksanlage ... und sah die Erstellung eines neuen Pumpspeicherkraftwerks (nachfolgend: PSW ...) zwischen dem ... (... m ü. M.) und dem ...-Stausee (... m ü. M.) zwecks Leistungserhöhung der bestehenden Kraftwerkanlage vor. Bei diesem Projekt handelt es sich nach den unbestritten gebliebenen Ausführungen der Beschwerdeführerin um eines der bedeutendsten Ausbauprojekte des Energiekonzerns ... bzw. um ein «Jahrhundertwerk» (vgl. Beschwerden S. 4). Gemäss dem Werkvertrag «...- ...» vom 16. September 2009 umfassten die Leistungen die Ausführung der Baumeisterarbeiten für das Los A2 wie namentlich die Erstellung der Staumauer ... mit einer Länge von etwas mehr als 1 km und einer Höhe von bis zu 35 m, der Kavernenzentrale und Maschinenkaverne, des Druckstollens mit Wasserschloss zum Druckausgleich, der Ein- und Auslaufbauwerke ...- und ... sowie diverser Zugangs- und Verbindungsstollen (vgl. Werkvertrag vom 16.9.2016, Beschwerdebeilage [BB] 2, Ziff. 1.1). Die Werkvertragssumme betrug Fr. 732'965'426.50 (inkl. MWSt; Betrag exkl. MWSt: Fr. 681'194'634.30; Werkvertrag vom 16.9.2009, BB 2, Ziff. 3.1). Die Beschwerdeführerin hat die durch die D.\_\_\_\_\_ tatsächlich erbrachten und abgerechneten Leistungen auf rund 796 Mio. Franken beziffert (Stellungnahme vom 17.8.2018, Vorakten StV [act. 4B] pag. 390 ff., 393). Das Werk wurde der Bauherrschaft

nach rund siebenjährigem Bau am 21. Dezember 2016 übergeben, wobei die gemeinsame Prüfung ergab, dass keine (offenen) Mängel bestanden (vgl. Abnahmeprotokoll vom 21.12.2016, BB 3). Danach wurde das Werk sukzessive in Betrieb genommen.

**2.2** Mit der Abnahme des vollendeten Werks begannen die vertraglichen Gewährleistungs- bzw. Garantiefristen zu laufen. Für Untertagbauwerke und Stahlbetonbauteile war (abweichend von der SIA-Norm 118) eine Garantiefrist im Sinn einer «Rügefrist» von drei Jahren vereinbart, für Abdichtungen, Korrosionsschutz und Strassenbeläge eine solche von fünf Jahren (Werkvertrag vom 16.9.2009, BB 2, Ziff. 6.3; vgl. auch Abnahmeprotokoll vom 21.12.2016, BB 3, S. 2). Gemäss Werkvertrag war die Beschwerdeführerin verpflichtet, eine «abstrakte und unwiderrufliche sowie auf erstes Verlangen» der Bauherrschaft zahlbare Bankgarantie in der Höhe von 35 Mio. Franken beizubringen, die ab Vertragsschluss bis drei Jahre nach Abnahme des gesamten Werks gilt und «zu jedem Zeitpunkt der Sicherstellung sämtlicher Rechte der [Bauherrschaft] aus diesem Vertrag, insbesondere auch der Absicherung der Garantie- und Mängelrechte der [Bauherrschaft] sowie der Erfüllung sämtlicher Verpflichtungen der [D. \_\_\_\_\_], ihren Subunternehmern und Lieferanten» dient (vgl. Werkvertrag vom 16.9.2009, BB 2, Ziff. 6.1). Dieser vertraglichen Pflicht entsprechend wurde bei der Credit Suisse AG zu Gunsten der Bauherrin am 14. März 2017 eine Bankgarantie abgeschlossen (BB 10), in der sich die Bank «unwiderruflich» verpflichtete, auf «erste Anforderung hin, ungeachtet der Gültigkeit und der Rechtswirkungen des [Werkvertrags] und unter Verzicht auf alle Einwendungen und Einreden aus demselben, jeden Betrag» bis maximal 35 Mio. Franken zu zahlen. Diese Garantie ersetzte jene «zur Vertragserfüllung» vom 18. September 2009 und galt – unter Vorbehalt einer Verlängerung – bis zum 20. Dezember 2019, mithin bis zum Ende der vorerwähnten vertraglichen Verpflichtung zur Sicherung der Ansprüche unter dem Werkvertrag bis drei Jahre nach Werksabnahme.

**2.3** Die D.\_\_\_\_\_ bildete jeweils auf den Bilanzstichtag Garantierückstellungen, wobei sie diese am ersten Tag der neuen Geschäftsperiode auflöste und auf den nächsten Bilanzstichtag wiederum neu bildete (vgl. E-Mail vom 18.1.2019, Vorakten StV [act. 4B] pag. 418). Dabei belief sich die Höhe der Garantierückstellungen in den Jahren 2014 und 2015 auf Fr. 33'076'000.-- bzw. Fr. 28'256'000.-- (Bilanz D.\_\_\_\_\_ per 31.12.2015, Vorakten StV [act. 4B] pag. 453; Berichtsinformationen [Reporting Package] D.\_\_\_\_\_, Vorakten StV [act. 4B] pag. 432 ff., 434). Im hier interessierenden Steuerjahr 2016 wurden die Garantierückstellungen am 2. Januar 2016 einerseits im Umfang von Fr. 27'756'000.-- gegen das Konto Ertrag aus Akkord (Kto. Nr. 070100) und andererseits in der Höhe von Fr. 500'000.-- gegen das Konto Haftpflichtversicherungen (Kto. Nr. 055100) aufgelöst. Am 31. Dezember 2016 wurden dann neue Rückstellungen gebildet, und zwar Fr. 3'098'000.-- gegen das Konto Ertrag aus Akkord (Kto. Nr. 070100) sowie zusätzliche 20 Mio. Franken gegen das Konto Verwaltung übriger Konzern (Kto. Nr. 057956). Weitere Rückstellungen von Fr. 500'000.-- bzw. Fr. 395'000.-- erfolgten für die Haftpflichtversicherung bzw. Entschädigung eines der Partnerunternehmen (vgl. Nachweis Saldo Kto. Nr. 027600 Rückstellung Garantien, Vorakten StV [act. 4B] pag. 416). Per Ende 2016 wies die D.\_\_\_\_\_ Garantierückstellungen von total Fr. 23'993'000.-- und einen Gewinn von rund Fr. 9'267'128.-- aus (vgl. Bilanz D.\_\_\_\_\_ per 31.12.2017, Vorakten StV [act. 4B] pag. 451; Erfolgsrechnung D.\_\_\_\_\_ vom 17.1.2019, Vorakten StV [act. 4B] pag. 410 ff.). Den auf sie entfallenden Anteil am Erfolg der D.\_\_\_\_\_ von Fr. 3'243'495.-- hat die Beschwerdeführerin in ihrer Erfolgsrechnung unter der Position «Gewinnanteile Arbeitsgemeinschaften» ausgewiesen (vgl. Übersichten ARGE und übr. Konsortien «Zusammenfassung extern» bzw. «...», je vom 24.5.2018, Vorakten StV [act. 4B] pag. 337 bzw. 325; Erfolgsrechnung vom 15.3.2017 bzw. 1.6.2017, Vorakten StV [act. 4B] pag. 99 und 87).

**2.4** Strittig ist, ob Vorinstanz und Steuerverwaltung die im Jahr 2016 gebildete Rückstellung der D.\_\_\_\_\_ von 20 Mio. Franken richtigerweise als nicht geschäftsmässig begründet erachteten und der Beschwerdeführerin den auf sie entfallenden Anteil von 35 % daran, ausmachend 7 Mio. Franken, zu Recht auf den steuerbaren Gewinn aufgerechnet haben.

### 3.

**3.1** Einfache Gesellschaften sind keine eigenständigen Steuersubjekte. Ihr Gewinn und Vermögen wird den einzelnen beteiligten Personen anteilmässig zugerechnet (Art. 12 Abs. 1 StG; Art. 10 Abs. 1 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 10 N. 20 ff.; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I./II./III. Teil, 2. Aufl. 2019/2004/2015, Art. 10 N. 15). Ist eine juristische Person an einer Personengesellschaft beteiligt, führt die anteilmässige Zurechnung des Gewinns und Vermögens der Personengesellschaft zur juristischen Person dazu, dass diese mit der Gewinn- und (auf kantonaler Ebene) der Kapitalsteuer erfasst werden (Madeleine Simonek, Unternehmenssteuerrecht, 2019, S. 9 Rz. 5). Die einfache Gesellschaft ist verpflichtet, der Veranlagungsbehörde jedes Jahr eine Bescheinigung über alle Verhältnisse einzureichen, die für die Veranlagung der Beteiligten von Bedeutung sind (vgl. Art. 172 Abs. 1 Bst. c StG; Art. 129 Abs. 1 Bst. c DBG; Peter Locher, a.a.O., Art. 10 N. 15). In ihrer Buchhaltung hat die juristische Person ihre Anteile an einer einfachen Gesellschaft auszuweisen, indem sie die einzelnen Bilanzpositionen anteilmässig übernimmt oder ihre Kapitaleinlage ausweist und die jährlichen Veränderungen erfolgswirksam verbucht (vgl. Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Buchführung und Rechnungslegung, 2014 [nachfolgend: HWP], S. 179 f.; Ulrike Stefani, in Pfaff/Glanz/Stenz/Zihler [Hrsg.], Rechnungslegung nach Obligationenrecht, 2. Aufl. 2019, Art. 959 N. 46; Lukas Handschin, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, 2. Aufl. 2016, Rz. 675).

**3.2** Der steuerbare Reingewinn der juristischen Personen bestimmt sich ausgehend vom Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Salvovortrags des Vorjahrs (Art. 85 Abs. 2 Bst. a StG; Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG). Damit wird das Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz ausdrücklich festgeschrieben. Es besagt, dass Bilanz und Erfolgsrechnung Ausgangspunkt und Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung bilden, wenn bei ihrer Errichtung nicht gegen zwingende Bestimmungen des Handelsrechts verstossen wurde und sofern nicht spezielle steuerrechtliche Vorschriften für die Gewinnermittlung zu beachten sind (statt vieler BVR 2012 S. 58 E. 3.3.6, 2008 S. 181 E. 3.1; BGE 143 II 8 E. 7.1, 141 II 83 E. 3.1). Solche Vorschriften, mit welchen das Steuerrecht bewusst vom Handels-

recht als «Leitrecht» abweicht (BGer 2C\_886/2020 vom 23.11.2020, in StR 76/2021 S. 135 E. 3.2.2), finden ihren Grund in der unterschiedlichen Zielsetzung der beiden Rechtsgebiete: Während die Bewertungsvorschriften des Handelsrechts Höchstbewertungsvorschriften sind, 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. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV; SR 101) nicht zu ungünstig dargestellt wird (statt vieler, auch zum Folgenden, VGE 2018/200/201 vom 11.4.2019 E. 2.1 [bestätigt durch BGer 2C\_426/2019 vom 12.7.2019 E. 2.2.1]; Altdorfer/Duss/Felber, Die steuerliche Gewinnermittlung unter dem neuen Rechnungslegungsrecht, in ASA 83 S. 521 ff., 523 f.). Ausgehend vom handelsrechtlich korrekt ausgewiesenen Reingewinn kennt das Steuerrecht verschiedene Tatbestände, die zu solchen steuerlichen Erfolgskorrekturen führen. So werden zum ausgewiesenen Gewinn insbesondere alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses hinzugerechnet, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, wie etwa geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen (vgl. Art. 85 Abs. 2 Bst. b Ziff. 2 StG; Art. 58 Abs. 1 Bst. b zweites Lemma DBG).

**3.3** Nach 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), und für andere unmittelbar drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen (Bst. c). Rückstellungen, die geschäftsmässig nicht (mehr) begründet sind, werden dem steuerbaren Gewinn zugerechnet (vgl. Art. 92 Abs. 3 StG bzw. Art. 63 Abs. 2 DBG). Mit der Rückstellung wird dem laufenden Geschäftsjahr ein tatsächlich 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, a.a.O., Art. 29 N. 3). Die Rückstellung dient der periodenkonformen Aufwandabgrenzung, indem – entsprechend dem im schweizerischen Steuerrecht gel-

tenden Grundsatz der Periodizität – ein Aufwand demjenigen Geschäfts- und Steuerjahr belastet wird, in welchem die Verpflichtung verursacht worden ist (Madeleine Simonek, a.a.O., S. 193 Rz. 161). Die Ereignisse, die Ursache der Rückstellung bilden, müssen somit im Geschäftsjahr eingetreten sein (vgl. BGer 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 68/2013 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).

**3.4** Im Steuerrecht trägt die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbe-  
gründende und -erhöhende Tatsachen und die steuerpflichtige Person für  
steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen (vgl. BGE 144 II 427 E. 2.3.2,  
143 II 661 E. 7.2; BVR 2011 S. 241 E. 4.1, 2009 S. 465 E. 3). Der aus Art. 85  
Abs. 2 Bst. a StG bzw. Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG abgeleitete Grundsatz der  
Massgeblichkeit der Handelsbilanz kommt zum Tragen, wenn die steu-  
erpflichtige Person sachliche Gründe bzw. genügende Tatsachen für die ge-  
schäftsmässige Begründetheit einer erfolgswirksam verbuchten Rück-  
stellung anführen kann (vgl. BGer 2C\_1059/2019 vom 1.12.2020 [zur Publ.  
bestimmt], in StE 2021 B 23.44.2 Nr. 9 E. 5.1.1, 2C\_472/2015 und  
2C\_473/2015 vom 14.9.2016, in StE 2016 B 71.5 Nr. 3 E. 3.3.3;  
VGE 2018/357/358 vom 7.5.2019 E. 4.3 [bestätigt durch BGer 2C\_551/2019  
vom 30.10.2019], je mit weiteren Hinweisen). Verweigert sie die Auskunft  
oder nennt sie keine genügenden Tatsachen für den Nachweis der ge-  
schäftsmässigen Begründetheit, so kann die Rückstellung grundsätzlich  
steuerrechtlich nicht (mehr) als geschäftsmässig begründet anerkannt wer-  
den (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; vgl. zum Ganzen hinten E. 7.1 f.).

#### 4.

**4.1** Die StRK hat die von der Steuerverwaltung vorgenommene anteilmässige Aufrechnung der Rückstellung auf den steuerbaren Gewinn der Beschwerdeführerin im Wesentlichen mit der Begründung geschützt, der Beschwerdeführerin sei der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Rückstellung nicht gelungen. So habe sie weder ein möglicherweise verpflichtendes Ereignis genannt, das bis zum Bilanzstichtag am 31. Dezember 2016 eingetreten sei, noch enthielten die Ausführungen ihres technischen Leiters vom 3. Dezember 2018, auf welche sie sich berufe, Angaben zur Wahrscheinlichkeit eines künftigen Mittelabflusses oder zur Genauigkeit von dessen geschätzter Höhe. Es liege nur eine vage Einschätzung zu möglichen Konsequenzen vor, falls irgendein Mangel auftreten sollte. Die Beschwerdeführerin habe unzureichend dokumentiert, auf Grund welcher Überlegungen, Unterlagen und Berechnungsansätze sie den Rückstellungsbedarf auf 20 Mio. Franken festgelegt habe (angefochtene Entscheide E. 3.6.2). An diesem Ergebnis änderten auch die später (d.h. nach dem massgebenden Bilanzstichtag vom 31.12.2016) erkannten Mängel am Bauwerk nichts. Insoweit sei nicht erwiesen, dass diese nicht bereits hinreichend durch die von der Steuerverwaltung zugelassene Rückstellung von 1 Mio. Franken abgedeckt gewesen seien (angefochtene Entscheide E. 3.7).

**4.2** Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Rückstellung sei aus handelsrechtlicher Sicht zwingend notwendig, womit sie auch steuerlich zuzulassen sei. Die Notwendigkeit der Rückstellung mit Blick auf potenzielle Garantieansprüche habe sie in der erforderlichen substantiierten Weise und unter Vorlage bzw. Bezeichnung von Beweismitteln hinreichend dargetan. Es handle sich beim ... um ein «Jahrhundertbauwerk». Entsprechend lägen hinsichtlich möglicher Garantieverpflichtungen keine Erfahrungszahlen vor. Wegen des grossen Volumens an erbrachten Leistungen und der Einzigartigkeit des Projekts sei aber ernsthaft damit zu rechnen, dass nach Abnahme des Bauwerks vertragliche Garantieleistungen erbracht werden müssten. Das Vorhandensein unbekannter bzw. verdeckter Mängel müsse bei einem Bauwerk der vorliegenden Art geradezu vermutet werden. Die Herleitung der konkret notwendigen Rückstellungen sei seitens der technischen Leitung der D. \_\_\_\_\_ (E-Mail vom 3.12.2018) in auch für Nicht-

fachleute nachvollziehbarer Weise im Detail geschildert worden. Die StRK habe bei der Würdigung zudem verkannt, dass nicht der allfällige konkrete Garantiefall, sondern bereits die Ablieferung des Werks die Bildung einer Rückstellung erfordere. Nicht zuletzt mit Blick auf die im bernischen Steuerrecht zulässigen Pauschalrückstellungen von 2 % auf dem garantiepflichtigen Umsatz des aktuellen Geschäftsjahrs sei hier in Anbetracht des mit dem Werk erzielten Gesamtumsatzes von rund 800 Mio. Franken eine Rückstellung in der Höhe von 16 Mio. Franken ohne weiteres sachgerecht.

## 5.

**5.1** Handelsrechtlich unterliegen die Rückstellungen als Verbindlichkeiten den allgemeinen Anforderungen für deren Bilanzierung nach Art. 959 Abs. 5 des Schweizerischen Obligationenrechts (OR; SR 220), d.h. sie müssen gebildet werden, wenn sie durch vergangene Ereignisse bewirkt wurden, ein Mittelabfluss wahrscheinlich ist und ihre Höhe verlässlich geschätzt werden kann. Gemäss Art. 960e Abs. 2 OR sind Rückstellungen erforderlich (bzw. *müssen* gebildet werden), wenn vergangene Ereignisse einen Mittelabfluss in künftigen Geschäftsjahren erwarten lassen. Dies ist der Fall, wenn eine durch ein vergangenes Ereignis begründete (rechtliche oder tatsächliche) Verpflichtung vorliegt und der dadurch verursachte Mittelabfluss nach der Geschäftserfahrung als wahrscheinlich zu erkennen und in seiner Höhe verlässlich schätzbar ist (vgl. HWP, a.a.O., S. 213; Peter Böckli, OR-Rechnungslegung, 2. Aufl. 2019, Rz. 1001, 1014 f.; Thomas Stenz, in Pfaff/Glanz/Stenz/Zihler [Hrsg.], Rechnungslegung nach Obligationenrecht, 2. Aufl. 2019, Art. 960e N. 13, 15; Peter Locher, a.a.O., Art. 29 N. 5). Darüber hinaus *dürfen* nach Art. 960e Abs. 3 OR weitere Rückstellungen gebildet werden, so etwa für regelmässig anfallende Aufwendungen aus Garantieverpflichtungen (Ziff. 1). Bei einem Teil dieser Tatbestände handelt es sich entgegen dem Gesetzeswortlaut um Pflichtrückstellungen (vgl. zum Ganzen BGer 2C\_1059/2019 vom 1.12.2020 [zur Publ. bestimmt], in StE 2021 B 23.44.2 Nr. 9 E. 3.1.2). Mit anderen Worten können die in Art. 960e Abs. 3 Ziff. 1-3 OR erwähnten typischen Fälle nicht einfach als freiwillige Rückstellungen qualifiziert werden, bei denen keine Passivierungspflicht zum Tragen kommt bzw. allein stille Reserven gebildet werden. Vielmehr geht es um

eine «*Übergangs-* oder *Grauzone*, um manche Fälle, in denen eine Rückstellung sogar rechtlich erforderlich ist (nach den Kriterien des Art. 960e Abs. 2 OR), und andere, in denen ein *Gemenge* aus Rückstellung und stiller Reserve festzustellen ist oder der Aspekt einer stillen Reserve überwiegt» (Peter Böckli, a.a.O., N. 1064a).

**5.2** Der handelsrechtliche und der steuerrechtliche Rückstellungsbegriff sind nicht deckungsgleich. Steuerrechtlich bestehen über die handelsrechtlichen Pflichtrückstellungen hinaus weitere Möglichkeiten, steuerwirksam zu lasten der Erfolgsrechnung Passivpositionen zu bilden, sofern vergangene Ereignisse einen Mittelabfluss in künftigen Jahren erwarten lassen (vgl. BGer 2C\_1107/2018 vom 19.9.2019 E. 3.1; Peter Locher, a.a.O., Art. 29 N. 3; Reich/Züger/Betschart, a.a.O., Art. 29 N. 4). Umgekehrt erfassen Art. 92 Abs. 1 Bst. a und c StG bzw. Art. 63 Abs. 1 Bst. a und c DBG nicht sämtliche Rückstellungen, die handelsrechtlich möglich sind (vgl. zum Ganzen BGer 2C\_1059/2019 vom 1.12.2020 [zur Publ. bestimmt], in StE 2021 B 23.44.2 Nr. 9 E. 3.2.2 f.; Peter Locher, a.a.O., Art. 29 N. 6). Dabei schliesst das Steuerrecht die Bildung von stillen Reserven durch Rückstellungen aus, die schuldrechtlich und nach der kaufmännischen Praxis geduldet werden (BGer 2C\_712/2020 vom 4.3.2021 E. 5.1). Als geschäftsmässig begründet und damit steuerlich zulässig gelten nur Rückstellungen, die unternehmungswirtschaftlich gerechtfertigt sind. Derartige Rückstellungen werden im Hinblick auf drohende gegenwärtige Verlustgefahren in die Bilanz eingeführt und bringen zum Ausdruck, dass das im Unternehmen gebundene Vermögen nicht als definitiv erworben angesehen werden darf. Es sind Rückstellungen, die gemacht werden müssen, um die Bilanz der Unternehmung nicht unrichtig (zu günstig) erscheinen zu lassen (BGer 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 68/2013 S. 80 E. 2.2). Daraus erhellt, dass jedenfalls handelsrechtlich zwingend vorgeschriebene Rückstellungen bzw. Pflichtrückstellungen stets auch als geschäftsmässig begründet bzw. steuerlich anzuerkennen sind (BGer 2C\_1059/2019 vom 1.12.2020 [zur Publ. bestimmt], in StE 2021 B 23.44.2 Nr. 9 E. 4.1.1; aus der Literatur statt vieler Peter Locher, a.a.O., Art. 29 N. 6, 20).

**5.3** Rückstellungen für Garantieverpflichtungen sind entgegen dem Wortlaut von Art. 960e Abs. 3 Ziff. 1 OR unter Umständen handelsrechtlich erforderlich (Pflichtrückstellungen; vgl. BGer 2C\_1059/2019 vom 1.12.2020 [zur Publ. bestimmt], in StE 2021 B 23.44.2 Nr. 9 E. 3.1.2; vorne E. 5.1). Davon ist auszugehen, wenn sie aus der Sicht des «sorgsam Kaufmanns» absehbar, d.h. wahrscheinlich sind oder regelmässig anfallen und vor allem, wenn dazu Erfahrungszahlen bestehen (vgl. Thomas Stenz, a.a.O., Art. 960e N. 45; Lorenz Lipp, in Roberto/Trüb [Hrsg.], Handkommentar zum Schweizerischen Privatrecht, 3. Aufl. 2016, Art. 960e OR N. 34; vgl. auch HWP, S. 217). Rückstellungen können aber auch für nicht regelmässig anfallende (mögliche) Garantieverpflichtungen notwendig sein, so etwa bei der Einzelfertigung komplexer Güter oder von Grossanlagen, zumal in solchen Fällen ein Mängelfall beträchtliche Folgekosten mit sich bringen kann (vgl. zum Ganzen Peter Böckli, a.a.O., Rz. 1064d). Für die steuerrechtliche Anerkennung von Garantierückstellungen wird vorausgesetzt, dass mit der Erbringung entsprechender Leistungen ernsthaft zu rechnen ist, d.h. ein vergangenes (verpflichtendes) Ereignis mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit zu einem Mittelabfluss führt (vgl. vorne E. 5.1). Im konkreten Fall kann sich die geschäftsmässige Begründetheit etwa aufgrund bereits hängiger Schadensfälle oder, wenn ein Unternehmen regelmässig Garantieleistungen zu erbringen hat, aus Erfahrungszahlen vorangegangener Geschäftsjahre ergeben (Reich/Züger/Betschart, a.a.O., Art. 29 DBG N. 16, 20; Altdorfer/Duss/Felber, a.a.O., S. 539; vgl. auch Leuch/Nanzer, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2. Aufl. 2014, Art. 34 N. 3). Das bernische Steuerrecht lässt pauschale Garantierückstellungen in der Höhe von 2 % des garantiepflchtigen Umsatzes des laufenden Geschäftsjahrs zu (vgl. Art. 74 Abs. 1 Bst. e StG i.V.m. Art. 15 Abs. 4 der Abschreibungsverordnung vom 18. Oktober 2000 [AbV; BSG 661.312.59]). Werden höhere Rückstellungen als die aufgrund des Pauschalsatzes berechneten getätigt, so sind sie stets im Einzelnen zu begründen und zu belegen. Die Praxis der direkten Bundessteuer kennt keine allgemein gültigen Pauschalen für die Berechnung der Garantierückstellungen (vgl. zum Ganzen VGE 22837/22838 vom 6.9.2007 E. 2 f. [bestätigt durch BGer 2C\_553/2007 vom 29.9.2008, in StR 63/2008 S. 883 E. 2.1).

## 6.

**6.1** Die Beschwerdeführerin macht unstreitig eine höhere als die pauschale Rückstellung nach Art. 15 Abs. 4 AbV geltend. Entsprechend hat sie deren Grundlage und Berechnung im Einzelnen zu erläutern und darzutun, weshalb am Bilanzstichtag mit Garantieverpflichtungen in der verbuchten Höhe ernstlich zu rechnen war (vgl. die vorangehende E. 5.3). Unerheblich ist, dass die Regelung nach Art. 15 Abs. 4 AbV nicht auf Werke zugeschnitten ist, die über mehrere Jahre erstellt werden, kann sie doch von vornherein nicht von der dieser Regelung innewohnenden Beweiserleichterung profitieren. Im Folgenden ist mithin zu prüfen, ob gestützt auf die vorhandenen Akten der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Rückstellung als erbracht zu erachten ist.

**6.2** Die StRK hat das Vorliegen einer steuerlich anzuerkennenden Rückstellung u.a. deshalb verneint, weil bis zum Bilanzstichtag kein die Beschwerdeführerin verpflichtendes Ereignis eingetreten sei. – Dies ist insofern nicht zu beanstanden, als bis zum Bilanzstichtag am 31. Dezember 2016 weder offene noch verdeckte Mängel bekannt geworden sind und demnach auch keine in ihrem Bestand feststehende, aber in ihrer Höhe noch ungewisse Verpflichtungen vorlagen. Wie vorne dargelegt, sind Rückstellungen jedoch gegebenenfalls auch für in ihrem Bestand noch unsichere Verpflichtung zu bilden (vgl. vorne E. 3.3 und 5.1). In Bezug auf allfällige gesetzliche oder vertragliche Gewährleistungs- bzw. Garantieansprüche liegt das verpflichtende Ereignis nicht erst in einer Mängelrüge des Bestellers bzw. Käufers, sondern bereits in der Übergabe eines mit (allfälligen) verdeckten Mängeln behafteten Bauwerks begründet, für welches solche Rechte bestehen (vgl. etwa Thomas Stenz, a.a.O., Art. 960e N. 16, 45; Peter Böckli, a.a.O., Rz. 1018, 1064c f.; vgl. auch Peter Locher, a.a.O., Art. 29 N. 16). Im hier zu beurteilenden Fall liess die Ablieferung des Bauwerks am 21. Dezember 2016 die (werkvertraglich zu Gunsten der Bestellerin modifizierten) Mängelrechte nach Art. 368 OR aufleben. Damit lagen per Bilanzstichtag (31.12.2016) entgegen der StRK (vgl. angefochtene Entscheide E. 3.6.2) und der Steuerverwaltung (Stellungnahme vom 15.7.2019, in Vorakten StRK [act. 4A] pag. 97 ff., 97) mögliche Verpflichtungen aus einem Ereignis in der Vergangenheit vor. Hinsichtlich solcher, noch ungewisser Verpflichtungen ist

– wie dies die StRK getan hat (vgl. angefochtene Entscheide E. 3.6.2 ff.) – zu prüfen, ob deren Verwirklichung hinreichend konkret erscheint, so dass mit deren Erfüllung ernsthaft gerechnet werden muss (vgl. vorne E. 5.3).

**6.3** Die Beschwerdeführerin ist insoweit der Auffassung, die StRK sei zu Unrecht zum Schluss gelangt, dass ihr dieser Nachweis misslungen sei.

**6.3.1** Sie hält die Rückstellung in der D. \_\_\_\_\_ zunächst aufgrund der unter dem Werkvertrag erbrachten Bankgarantie in der Höhe von 35 Mio. Franken als geschäftsmässig begründet. Der Umstand, dass die Bauherrin die Garantiebestimmungen nach den SIA-Normen nicht als angemessen erachtet und zusätzlich eine Bankgarantie gefordert habe, sei Ausdruck der bestehenden erhöhten Garantierisiken. – Die Garantiebestimmungen des Werkvertrags stellen lediglich eine vertragliche Grundlage für eine entsprechende Haftung dar; allein daraus resultiert jedoch noch kein tatsächlicher Garantierückstellungsbedarf. Entsprechendes gilt auch für die Sicherung dieser allfälligen Garantieverpflichtungen durch eine Bankgarantie. Mit Blick auf das realisierte Projekt mag diese zwar auf ein gewisses, jedenfalls nicht unerhebliches Gewährleistungsrisiko hindeuten, zumal die Bankgarantie mit einem finanziellen Aufwand für die ARGE verbunden war, wie die Beschwerdeführerin zutreffend festhält (vgl. Beschwerden S. 14; Stellungnahme vom 17.8.2018, Vorakten StV [act. 4B] pag. 390 ff., 393). Aus der blossen Tatsache, dass die Ansprüche der Werkbestellerin mittels Bankgarantie abgesichert worden sind, kann indessen nicht geschlossen werden, dass mit der Erbringung von Garantieleistungen ernstlich zu rechnen war. Dies umso weniger, als die Bankgarantie zwar «insbesondere auch der Absicherung der Garantie- und Mängelrechte» der Bauherrschaft diene, jedoch letztlich sämtliche Rechte der Werkbestellerin unter dem Werkvertrag beschlug (vgl. Werkvertrag vom 16.9.2009, BB 2, Ziff. 6.1 ff.; vorne E. 2.2). Weiter macht die Beschwerdeführerin nicht geltend, dass die Höhe der Bankgarantie aufgrund der in Bezug auf das Projekt konkret zu erwartenden Risiken festgelegt worden wäre. Nicht von Bedeutung ist schliesslich, dass die Bankgarantie von der begünstigten Werkbestellerin jederzeit durch entsprechende Erklärung einseitig hätte abgerufen werden können. Mit dem Abruf der Gewährleistungsgarantie wird über die Begründetheit der Gewährleistungsansprüche nicht entschieden. Vielmehr wäre hierüber in einem anschliessen-

den Prozess zu befinden. Demnach kann allein aus der fraglichen Bankgarantie nicht geschlossen werden, dass mit der Erfüllung von Garantie- bzw. Gewährleistungspflichten ernsthaft gerechnet werden musste.

**6.3.2** Auch mit der von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Einzigartigkeit des Bauwerks kann die Rückstellung nicht hinreichend begründet werden: Bei der Einzelfertigung von Grossanlagen können dem Unternehmen im Mängelfall zwar beträchtliche finanzielle Belastungen anfallen (vgl. Peter Böckli, a.a.O., N. 1064d; vorne E. 5.3). Doch sind auch für solche Werke Rückstellungen nach Massgabe der allgemeinen Grundsätze zu bilden, d.h. in Abhängigkeit der Eintretenswahrscheinlichkeit, des künftigen Mittelabflusses und gegebenenfalls unter Berücksichtigung des Gesamtrisikos (vgl. zu den verschiedenen Methoden Peter Böckli, a.a.O., Rz. 1023-1026; Flurin Riederer, Rückstellungen: Eigen- oder Fremdkapital?, in recht 2017 S. 30 ff., 36 f.; Lukas Handschin, a.a.O., Rz. 774 ff.). Aus dem Vorbringen, dass es sich beim erstellten Bauwerk um ein «Jahrhundertwerk» handle, kann die Beschwerdeführerin mithin nichts zu ihren Gunsten ableiten. Indem sie geltend macht, bei einem solchen müsse das Vorliegen von verdeckten Mängeln «geradezu vermutet werden», beruft sie sich auf Erfahrungstatsachen, deren Nachweis ihr obliegt.

**6.3.3** Die Beschwerdeführerin stützt sich weiter auf den Bericht des technischen Leiters des Bauprojekts (vgl. E-Mail vom 3.12.2018, Vorakten StV [act. 4B] pag. 467 f.), aus dem sich die Garantierisiken im Detail ergeben würden. Diesem kann in Bezug auf das Vorliegen allfälliger verdeckter Mängel Folgendes entnommen werden:

«In Realität können untergeordnete Mängel oder für uns gravierende Mängel auftauchen. Die Behebung untergeordneter Mängel wird vom damaligen Baustellenteam umgehend organisiert. Dies ist in den letzten beiden Jahren auch schon geschehen.

Für die Behebung gravierender Mängel muss im Zuge der enormen Auswirkungen voraussichtlich ein eigenes Team vom Konzern, dazu gehören auch Ingenieure, Juristen, Geologen, zusammengestellt werden.

Ein derartiger gravierender Mangel kann u.a. ein Schaden am in Summe rund 4'200 m langen Teibwasserweg sein. Sollte sich dabei ein auf den ersten Blick kleiner Schaden, z.B. übermässige Risse oder Betonabplatzungen, ereignen, so kann dieser gravierende Auswirkungen haben. [...] Auch andere Mängel an der Betonstruktur, z.B. den exponierten Ein-/Auslaufbauwerken, können gravierende Auswirkungen haben und zu enormen Kosten für die Sanierung nach sich ziehen. Weiters können Undichtigkeiten an der mehr als 1 km langen Staumauer auf über

2'500 m Seehöhe ebenfalls enorme Sanierungskosten mit sich bringen. Dies sind nur einige Beispiele für mögliche Mängel, die umgehend zu einem Schaden im zumindest zweistelligen Millionenbereich führen. [...] Die Liste solcher Mängel liesse sich selbstredend noch fortführen.

[...] Wir haben in der Erfolgsrechnung per Ende 2016 für die gesamten potentiellen Mängel unter Berücksichtigung der Vorgaben der Beweislast und der oben erwähnten Garantiefrieten nur mehr 23'598'000 CHF rückgestellt, d.h. rund 11,4 Mio. CHF weniger als unsere Garantie bei der Bauherrschaft. Die rund 23,6 Mio. CHF sind weniger als 3 % der Schlussrechnungssumme, ein tiefer Wert aber m.E. im Zuge der hohen Summen kann dies noch vertreten werden. Ich persönlich würde die Rückstellung in Anbetracht der Risiken höher ansetzen. Eine Reduktion oder ein Verzicht dieser Rückstellung ist im Zuge der enormen Auswirkungen und im Eintretensfall praktisch unabwendbaren Risiken meines Erachtens nicht vertretbar bzw. grob fahrlässig.»

Wie bereits die StRK feststellte, enthält dieser Bericht keine näheren Ausführungen zur Wahrscheinlichkeit des Vorhandenseins verdeckter Mängel bzw. zur Eintretenswahrscheinlichkeit eines vertraglichen Garantiefalls. Zudem fehlen Ausführungen zu den Grundlagen und der Herleitung bzw. zur Schätzgenauigkeit des Mittelabflusses. Vielmehr beschränkt sich der Bericht auf eine beispielhafte Aufzählung möglicher Mängel und deren finanziellen Auswirkungen im Fall ihres Eintritts, wobei der Verfasser offenbar von Worst-Case-Szenarien ausgegangen ist und alsdann «bei der Berechnung die allfälligen Kosten für die Behebung der möglichen Mängel mit der Eintretenswahrscheinlichkeit gewichtet [hat]» (vgl. Stellungnahme Beschwerdeführerin vom 21.8.2019, in Vorakten StRK [act. 4A] pag. 119). Die StRK ist richtigerweise zum Schluss gelangt, es würden im Bericht zwar mögliche Konsequenzen genannt, sofern dereinst ein gravierender Mangel entdeckt werden sollte; damit sei jedoch noch nicht zureichend dargetan, auf welcher tatsächlichen Grundlage der geltend gemachte Rückstellungsbedarf beruhe (angefochtene Entscheide E. 3.6.2). Soweit die Beschwerdeführerin vorbringt, dass es aufgrund der konkreten Umstände rein spekulativ gewesen wäre, Angaben zur Wahrscheinlichkeit eines künftigen Mittelabflusses und zur Genauigkeit der Schätzung zu liefern (vgl. Beschwerden S. 17 f.), übersieht sie, dass Rückstellungen Widerspiegelungen tatsächlicher (mutmasslicher) Vorgänge sind und – «innerhalb einer Bandbreite der Unschärfe» – anhand einer konkreten Risikobeurteilung aufgrund sachlicher Kriterien sowie gestützt auf eine seriöse Abklärung des massgeblichen Sachverhalts (gegebenenfalls im Licht der Meinung von Sachverständigen) zu erfolgen haben und entsprechend im Streitfall zu begründen und zu plausibilisieren sind (vgl. Peter Böckli, a.a.O., Rz. 1007, 1026). Den Ausführungen der Beschwerdeführerin

kann entnommen werden, dass sie eine solche Beurteilung offenbar vorgenommen hat, hat sie doch in den vorinstanzlichen Verfahren angeboten, die der Garantierückstellung zugrundeliegenden Annahmen, d.h. die Eintretenswahrscheinlichkeit sowie die Schadenssumme pro Risiko, offenzulegen (vgl. Stellungnahme vom 21.8.2019, Vorakten StRK [act. 4A] pag. 118 ff., 119 f.).

**6.4** Nach dem Gesagten lagen per Bilanzstichtag (31.12.2016) entgegen der StRK (vgl. angefochtene Entscheide E. 3.6.2) und der Steuerverwaltung (Stellungnahme vom 15.7.2019, in Vorakten StRK [act. 4A] pag. 97 ff., 97) zwar mögliche Verpflichtungen aus einem Ereignis in der Vergangenheit vor und erscheint gestützt auf die verfügbaren Beweismittel grundsätzlich plausibel, dass mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit eine Werkmängelhaftung eintreten könnte, die aufgrund der Gegebenheiten rasch einmal relativ hohe Kosten nach sich ziehen würde. Jedoch hat die StRK zu Recht geschlossen, dass die geschäftsmässige Begründetheit der Garantierückstellung aufgrund der vorhandenen Beweismittel und Unterlagen (noch) nicht als hinreichend nachgewiesen erachtet werden kann. Fraglich ist unter diesen Umständen, ob die StRK auf weitere Abklärungen verzichten und nach Massgabe der Beweislastregeln hat entscheiden dürfen. Sie erwog insoweit, dass es der Beschwerdeführerin als «professionelles Unternehmen» zumutbar gewesen sei, zusätzliche Beweise beizubringen, weshalb darauf verzichtet werden könne, allfällige weitere verfügbare Berechnungsgrundlagen oder andere geeignete Nachweise einzufordern (angefochtene Entscheide E. 3.6.3). Dagegen wendet die Beschwerdeführerin ein, die StRK sei ihren Untersuchungspflichten nicht im geforderten Mass nachgekommen, wenn sie trotz der konkreten Vorbringen und genannten Beweismittel keine weiteren Abklärungen getätigt habe (vgl. Beschwerden S. 11 ff.).

## 7.

**7.1** Nach dem auch im Steuerrecht geltenden Untersuchungsgrundsatz stellen die Behörden den entscheidewesentlichen Sachverhalt von Amtes wegen fest (Art. 151 StG i.V.m. Art. 18 Abs. 1 VRPG; Art. 166 StG; Art. 123 DBG; vgl. auch Art. 199 Abs. 1 StG; Art. 143 Abs. 1 DBG). Sie sind verpflichtet, diesen richtig und vollständig abzuklären, wobei die Untersuchungs-

pflicht von der Mitwirkungspflicht der Parteien ergänzt wird (Art. 151 StG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 VRPG; Art. 166 Abs. 2 und Art. 167 StG; Art. 123 Abs. 1 und Art. 125 f. DBG; BVR 2011 S. 241 E. 4.1; BGer 2C\_509/2019 vom 3.10.2019 E. 4.4). Danach hat die steuerpflichtige Person aktiv an der Feststellung des behaupteten Sachverhalts mitzuwirken, aus dem sie Rechte für sich ableitet, und unaufgefordert sachdienliche Unterlagen einzureichen (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 20 VRPG; Art. 167 StG; Art. 126 DBG). Die Mitwirkungspflicht bezieht sich auf rechtserhebliche Tatsachen, insbesondere solche, welche eine Partei besser kennt als die Behörde und welche die Behörde ohne die Mitwirkung der Partei nicht oder nicht mit vernünftigem Aufwand erheben könnte (BVR 2018 S. 139 E. 4.4.3; vgl. auch BGE 138 II 465 E. 8.6.4 mit Hinweis auf BGE 130 II 482 E. 3.2). Wenn ein Sachumstand von einer Partei aufgeheilt werden könnte, diese aber die ihr obliegende Mitwirkung unterlässt, ist die Behörde nicht gehalten, von sich aus weitere Abklärungen zu treffen (vgl. zum Ganzen BVR 2016 S. 65 E. 2.3, 2015 S. 491 [VGE 2015/79 vom 1.6.2015] nicht publ. E. 3.3; VGE 2018/225/226 vom 18.12.2019 E. 2.3, 2016/139/140 vom 27.11.2017, in StE 2018 B 22.3 Nr. 120 E. 2.2).

**7.2** Im Rechtsmittelverfahren darf grundsätzlich erwartet werden, dass die steuerpflichtige Person den ihr obliegenden Nachweis strittiger steuermindernder Tatsachen durch eine substantiierte Sachverhaltsdarstellung und die Vorlage oder mindestens Angabe von Beweismitteln in der Beschwerdeschrift antritt (Michel Daum, in Herzog/Daum (Hrsg.), Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 20 N. 4, Art. 18 N. 6). Dies gilt insbesondere, wenn es um überschaubare Verhältnisse geht und der Nachweis für die steuermindernde Tatsache mit sachdienlichen Beweismitteln ohne weiteres erbracht werden kann (BGE 140 I 68 [BGer 2C\_416/2013 vom 5.11.2013] nicht publ. E. 10.2.2 [Pra 103/2014 Nr. 45]; BGer 2C\_1021/2013 vom 28.3.2014 E. 5.2, 2C\_566/2008 und 2C\_567/2008 vom 16.12.2008, in StR 64/2009 S. 561 und StE 2009 B 22.3 Nr. 99 E. 3.1 f.), oder wenn die steuerpflichtige Person ausdrücklich auf ihre Mitwirkungspflichten hingewiesen und darüber aufgeklärt worden ist, welche Sachdarstellungen und Beweismittel zur Abklärung des Sachverhalts hinsichtlich steueraufhebender oder -mindernder Tatsache beizubringen sind (vgl. Markus Berger, Sachverhaltsermittlung im ursprünglichen Verwaltungsverfahren und im Verwal-

tungsprozess, in BVR 2014 S. 550 ff., 567 f.). Wenn es um den Nachweis relativ komplexer rechtlicher (oder sachverhaltsbezogener) Fragen im Zusammenhang mit steuermindernden Tatsachen geht, darf allerdings einer nicht rechtskundigen steuerpflichtigen Person nicht die alleinige Verantwortung für die Beschaffung von Beweismaterial überbunden werden. Vielmehr obliegt es den Steuer- bzw. Steuerjustizbehörden, einer mitwirkungswilligen steuerpflichtigen Person im Einzelnen aufzuzeigen, was zur Sachverhaltsfeststellung noch erforderlich ist (BGE 140 I 68 [BGer 2C\_416/2013 vom 5.11.2013] nicht publ. E. 10.2.2 [Pra 103/2014 Nr. 45]; BGer 2C\_1087/2018 vom 29.7.2019 E. 4.1). Erst wenn es den Steuer- bzw. Steuerjustizbehörden trotz aller zumutbarer Anstrengungen nicht gelingt, die rechtserheblichen Tatsachen zu erlangen bzw. festzustellen, darf nach Massgabe der Verteilung der objektiven Beweislast entschieden werden (vgl. BGer 2C\_1059/2019 vom 1.12.2020 [zur Publ. bestimmt], in StE 2021 B 23.44.2 Nr. 9 E. 5.1.3, 2C\_247/2020 vom 18.6.2020 E. 4.3.4; vgl. vorne E. 3.4). Auf zusätzliche Erhebungen und die Abnahme angebotener Beweise kann in antizipierender Würdigung und ohne Verletzung des rechtlichen Gehörs (Art. 21 ff. VRPG sowie Art. 29 Abs. 2 BV und Art. 26 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]) nur verzichtet werden, soweit aufgrund der vorhandenen Akten angenommen werden kann, dass diese keine wesentlichen neuen Erkenntnisse erwarten lassen bzw. weitere Beweiserhebungen die behördliche Überzeugung nicht zu ändern vermöchten (statt vieler BGE 141 I 60 E. 3.3, 140 I 285 E. 6.3.1; BVR 2018 S. 206 E. 4.5, 2017 S. 556 E. 7.4; BGer 2C\_247/2020 vom 18.6.2020 E. 4.3.2).

**7.3** Zum Verfahrensgang vor den Vorinstanzen ergibt sich Folgendes:

**7.3.1** Die Steuerverwaltung hat die Aufrechnung auf dem Gewinn der Beschwerdeführerin von 7 Mio. Franken gestützt auf die Ergebnisse einer Buchprüfung vom 28./29. Mai 2018 vorgenommen. Sie gelangte zum Schluss, dass die in der D.\_\_\_\_\_ erfolgte Rückstellung von 20 Mio. Franken steuerlich unbeachtlich sei, da diese im Hinblick auf eine (spätere) Ausschüttung eines Holding Honorars an die B.\_\_\_\_\_ Holding AG getätigt worden sei (vgl. Protokoll Buchprüfung vom 28./29.5.2018, Vorakten StV [act. 4B] pag. 356 ff., 358 f.). Eine «Umqualifikation» in eine Rückstellung für Garantierisiken schloss sie aus, weil bis zum Stichtag keine die Beschwerde-

führerin verpflichtende Ereignisse eingetreten seien (vgl. Nachtrag zur Buchprüfung vom 19.6.2018, Vorakten StV [act. 4B] pag. 358; Protokoll der Schlussbesprechung vom 29.6.2018, Vorakten StV [act. 4B] pag. 371). Nachdem bei der Werkübergabe vom 21. Dezember 2016 keine Mängel festgestellt worden seien, sei die «Notwendigkeit zur Bildung einer Rückstellung nach Art. 960e Abs. 2 OR [...] nicht erkennbar»; solche «betriebswirtschaftliche[n] Risiken» zählten zum «allgemeinen Unternehmensrisiko» und seien steuerlich nicht rückstellungsberechtigt (vgl. Bemerkungen zur definitiven Schlussabrechnung vom 6.11.2018, Vorakten StV [act. 4B] pag. 383 ff., 386). Dementsprechend setzte sich die Beschwerdeführerin in ihrer Einsprache in erster Linie mit der Relevanz der im internen Zwischenabschluss für die Rückstellung gewählten Bezeichnung «Holding Honorar» auseinander. Sie legte dar, dass damit zum Ausdruck habe gebracht werden sollen, dass ein allfälliger (nach Ablauf der Garantiefrist) resultierender Gewinn der B.\_\_\_\_\_ Holding AG zustehe. Dies habe sich aufgedrängt, weil bei der B.\_\_\_\_\_ Gruppe – anders als üblich – die Dividende nicht von der Holdinggesellschaft, sondern von den Tochtergesellschaften bestimmt werde (vgl. Einsprache vom 4.12.2018, Vorakten StV [act. 4B], pag. 470 ff., 473). Die weitere Kommunikation drehte sich praktisch ausschliesslich um die Buchungsvorgänge in Zusammenhang mit der Rückstellung (vgl. E-Mail Steuerverwaltung vom 15.1.2019, Vorakten StV [act. 4B] pag. 408; E-Mails Beschwerdeführerin vom 18.1.2019, Vorakten StV [act. 4B] pag. 418 und 420, auch zum Folgenden). Deren Qualifikation als Garantierückstellung war zwar in der Einsprache breit erörtert worden, bildete im anschliessenden Verfahren aber nur am Rand Thema. Am 14. Februar 2019 fand eine Besprechung statt, wobei die Steuerverwaltung an ihrer bisherigen Einschätzung festhielt (vgl. Bemerkungen zur definitiven Schlussabrechnung vom 9.4.2019, Vorakten StV [act. 4B] pag. 424 ff., pag. 427).

**7.3.2** Im anschliessenden Rekurs- und Beschwerdeverfahren vor der StRK rügte die Beschwerdeführerin, dass die Steuerverwaltung statt auf die massgebliche Handelsbilanz fälschlicherweise auf den internen Abschluss für die Baustellenkommission abgestellt habe. Bei der Rückstellung in der D.\_\_\_\_\_ habe es sich stets um eine solche für Garantieleistungen gehandelt und sie sei buchhalterisch auch immer so ausgewiesen worden. Was die Wahrscheinlichkeit eines Garantiefalls betreffe, lägen keine

Erfahrungswerte vor, weshalb auf die Risikoeinschätzung ihres Experten (technische Leitung des Projekts) abzustellen sei (vgl. Rekurs und Beschwerde vom 30.4.2019, Vorakten StRK [act. 4A] pag. 63 ff.). In ihrer Vernehmlassung beanstandete die Steuerverwaltung (soweit ersichtlich) erstmals, dass es die Beschwerdeführerin in den unterinstanzlichen Verfahren unterlassen habe, Berechnungen der Garantierückstellung offenzulegen. Im Weiteren hielt sie daran fest, dass mit dem beabsichtigten Mittelabfluss in die Holdinggesellschaft keine handelsrechtliche Notwendigkeit für die Bildung einer Rückstellung bestanden habe. Mit der Abnahme des Bauwerks, bei der keine Mängel festgestellt worden seien, erübrige sich aus steuerlicher Sicht eine derart hohe Rückstellung (vgl. Vernehmlassung vom 15.7.2019 S. 5 f., Vorakten StRK [act. 4A] pag. 97 ff.). Die Beschwerdeführerin warf der Steuerverwaltung vor, dass sie für die strittige Garantierückstellung bislang nie Nachweise eingefordert habe, und erklärte sich bereit, die Grundlagen der Berechnung offenzulegen (Stellungnahme vom 21.8.2019, Vorakten StRK [act. 4A] pag. 118 ff., 119 f.). Die StRK traf hierauf keine weiteren Instruktionsmassnahmen, sondern fällte die angefochtenen Entscheide.

**7.4** Der geschilderte Verfahrensgang zeigt, dass sich die Steuerverwaltung mit der Tatsachenbehauptung der Beschwerdeführerin, dass die Garantierückstellungen aufgrund des Risikos von Mängelrügen infolge verdeckter Mängel erforderlich gewesen seien, weder in den Veranlagungs- noch in den Einspracheverfahren auseinandergesetzt hat, da sie die behaupteten Umstände von vornherein für irrelevant erachtete (vgl. vorne E. 7.3.1). Entsprechend musste sich die Beschwerdeführerin in den vorinstanzlichen Verfahren nicht veranlasst sehen, ihre Tatsachenbehauptung zusätzlich und bis in die Einzelheiten zu substantzieren und zu belegen. Mit ihren Vorbringen hat sie die Begründetheit der Rückstellung für Garantieverpflichtungen hinreichend bestimmt dargetan bzw. genügend Anhaltspunkte geliefert, die darauf hindeuteten, dass (zumindest) gestützt auf weitere Abklärungen mit der Erbringung von Garantieleistungen möglicherweise tatsächlich ernstlich zu rechnen war. Die StRK, die das Vorliegen der Voraussetzungen hierfür erstmals prüfte, hätte hierüber ohne weiteres Beweis führen können und müssen: Mit Blick auf den Verlauf der Verfahren kann es der nicht anwaltlich vertretenen Beschwerdeführerin nicht zum Vorwurf gerei-

chen, wenn sie nicht von sich aus weitere Beweismittel genannt oder vorgelegt hat. Welches die Beweisanforderungen an die geschäftsmässige Begründetheit von Garantierückstellungen in Bezug auf ein spezielles Bauwerk wie das vorliegende sind, liegt nicht auf der Hand. Aus den Ausführungen der Beschwerdeführerin in den vorinstanzlichen Verfahren ergibt sich deutlich, dass sie insoweit der (unrichtigen) Überzeugung war, dass ihre Angaben und Unterlagen zum Nachweis der Erforderlichkeit der Garantierückstellungen genügten. Bei diesen Gegebenheiten hätte die StRK nicht schliessen dürfen, dass sich das Einfordern von weiteren Beweisen erübrige, sondern wäre verpflichtet gewesen, die Beschwerdeführerin im Rahmen von deren Mitwirkungspflicht zur Vorlage von Beweismitteln anzuhalten (vgl. BGer 2C\_332/2020 vom 25.11.2020 E. 6.4; Peter Locher, a.a.O., Art. 142 N. 14). Dies gilt umso mehr, als der Beschwerdeführerin nicht vorzuwerfen ist, dass sie ihren Mitwirkungspflichten unaufgefordert nicht nachgekommen ist, nachdem sie in den Verfahren vor der StRK sogar ausdrücklich angeboten hatte, die Grundlagen der Garantierückstellung im Bedarfsfall offenzulegen (vgl. vorne E. 7.3.2; vgl. auch Beschwerden S. 11). Diese Grundlagen können dazu beitragen, die effektive Sachlage zu erhellen. Gegenteiliges macht die Steuerverwaltung jedenfalls nicht (mehr) geltend (vgl. Beschwerdeantwort S. 1). Die Behörde hat daher von sich aus das Erforderliche vorzukehren. Der Beschwerdeführerin schadet es mithin nicht, dass sie keine weiteren Beweismittel eingereicht hat, weil die Steuerverwaltung ihrem Eindruck nach an solchen ja nicht interessiert gewesen sei (vgl. Beschwerden S. 7 Rz. 11; Eingabe vom 15.10.2020 S. 2). Indem es die StRK unterlassen hat, weitere Abklärungen zu treffen und stattdessen aufgrund der Beweislastregeln zuungunsten der Beschwerdeführerin davon ausgegangen ist, der Nachweis der Begründetheit der Rückstellung sei nicht erbracht, hat sie ihre Untersuchungspflicht und damit einhergehend das im Anspruch auf rechtliches Gehör gründende Recht der Beschwerdeführerin verletzt, mit rechtzeitig und formrichtig angebotenen Beweisen gehört zu werden (vgl. vorne E. 7.2).

**7.5** Nach dem Gesagten erweisen sich die Beschwerden teilweise als begründet und sind insoweit gutzuheissen. Da es nicht Sache des Verwaltungsgerichts ist, als letzte kantonale Instanz den massgeblichen Sachverhalt an Stelle der Vorinstanz zu ermitteln, sind die angefochtenen Entscheide der StRK vom 16. Juni 2020 aufzuheben. Die Angelegenheit ist zur Fortsetzung der Verfahren im Sinn der Erwägungen und zur Vornahme weiterer Abklärungen zur Beurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit der Garantierückstellung (nach Massgabe der Verhältnisse am Bilanzstichtag, mithin ex ante und nicht ex post) an die StRK zurückzuweisen. Der StRK ist es unbenommen, die Angelegenheit ihrerseits gegebenenfalls an die Steuerverwaltung zurückzuweisen (vgl. VGE 22476 vom 21.12.2006 E. 3.5; Ruth Herzog, in Herzog/Daum (Hrsg.), Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 84 N. 16).

## **8.**

Bei diesem Ausgang der Verfahren dringt die Beschwerdeführerin mit ihren Beschwerden nur teilweise durch. Nach der Praxis des Verwaltungsgerichts ist indes im Kostenpunkt von einem vollumfänglichen Obsiegen auszugehen, sofern bei Vorliegen eines weitergehenden Antrags ein blosser Rückweisungsentscheid gefällt wird und die infolge Rückweisung vorzunehmende Neubeurteilung – wie hier – noch zu einer vollständigen Gutheissung des Begehrens führen kann (BVR 2016 S. 222 E. 4.1; Ruth Herzog, a.a.O., Art. 108 N. 6). Demnach ist die Beschwerdeführerin für die Kostenverlegung in den Beschwerdesachen als gänzlich obsiegend zu betrachten und sind ihr für die Verfahren vor dem Verwaltungsgericht keine Kosten aufzuerlegen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Ersatzfähige Parteikosten sind keine angefallen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]). Die aufgrund der vorliegenden Rückweisungsentscheide erneut mit der Angelegenheit befasste StRK wird die vor ihr entstandenen Kosten gemäss dem Ausgang der Neuprüfung festlegen (Ruth Herzog, a.a.O., Art. 108 N. 7).

**9.**

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

**Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:**

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 wird dahin gutgeheissen, dass der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 16. Juni 2020 aufgehoben und die Sache zur weiteren Behandlung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen wird. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2016 wird dahin gutgeheissen, dass der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 16. Juni 2020 aufgehoben und die Sache zur weiteren Behandlung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen wird. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.
3. Es werden weder Verfahrenskosten erhoben noch Parteikosten gesprochen.

Zu eröffnen:

- Beschwerdeführerin
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- 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.