

100.2024.94/95U
BUC/SBE/SRE

Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 16. April 2025

Verwaltungsrichter Daum, Abteilungspräsident
Verwaltungsrichter Bürki, Verwaltungsrichter Häberli
Gerichtsschreiberin Streun

A. _____ AG
handelnd durch die statutarischen Organe
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
20. Februar 2024; 100 22 290, 200 22 225)



Prozessgeschichte:

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. Das Verwaltungsgericht hiess die dagegen erhobenen Beschwerden dahin gut, dass es die Entschiede aufhob und die Sache zur weiteren Behandlung (zwecks Sachverhaltsabklärung) im Sinn der Erwägungen an die StRK zurückwies. Im Übrigen wies es die Beschwerden ab (VGE 2020/277/278 vom 26.7.2021).

C.

Die StRK wies die Sache am 28. Oktober 2021 an die Steuerverwaltung zurück. Die Steuerverwaltung hielt mit Einspracheentschieden vom 18. August 2022 an ihren ursprünglichen Entschieden vom 9. April 2019 fest. Am 7. September 2022 hat die A._____ AG dagegen Rekurs und Beschwerde bei der StRK erhoben. Mit Entschieden vom 20. Februar 2024 wies die StRK diese Rechtsmittel ab.

D.

Gegen die Entscheide der StRK hat die A. _____ AG am 25. März 2024 in einer einzigen Rechtsschrift sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer 2016 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragt, die Entscheide der StRK vom 20. Februar 2024 seien aufzuheben und es seien 7 Mio. Franken als geschäftsmässig begründeter Aufwand (Garantierückstellung) anzuerkennen sowie (entsprechend) der steuerbare Gewinn für das Steuerjahr 2016 sowohl betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern als auch die direkte Bundessteuer um diesen Betrag herabzusetzen.

Am 28. März 2024 hat die (damalige) Abteilungspräsidentin die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Sowohl die StRK als auch die Steuerverwaltung beantragen mit Beschwerdevernehmlassung vom 23. April 2024 bzw. mit Beschwerdeantwort vom 27. Mai 2024 die Abweisung der Beschwerden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Erwägungen:

1.

1.1 Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerden als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 145 Abs. 1 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 [Pra 99/2010 Nr. 37], 130 II 509 E. 8.3 [Pra 94/2005 Nr. 114]). Da 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.

Strittig ist die von der Steuerverwaltung vorgenommene und von der StRK auch im zweiten Rechtsgang bestätigte anteilmässige Aufrechnung auf den steuerbaren Gewinn 2016 für eine (von der Beschwerdeführerin als Aufwand verbuchte) Rückstellung für Garantieleistungen.

2.1 Zum *Grundsachverhalt* ergibt sich – in Zusammenfassung des in dieser Sache bereits ergangen verwaltungsgerichtlichen Urteils VGE 2020/277/278 vom 26. Juli 2021 – Folgendes:

2.1.1 Die streitbetroffene Garantierückstellung steht im Zusammenhang mit werkvertraglichen Leistungen, welche die Beschwerdeführerin in den Jahren 2009 bis 2016 als Gesellschafterin der Arbeitsgemeinschaft

E._____ (B._____; Anteil Beschwerdeführerin: 35 %) für die Erweiterung der bestehenden Kraftwerksanlage C._____ mit Erstellung eines neuen Pumpspeicherkraftwerks (PSW ...) erbracht hatte. Die Werkvertragssumme betrug knapp 733 Mio. Franken (inkl. MWSt), die durch die B._____ tatsächlich erbrachten und abgerechneten Leistungen machten rund 796 Mio. Franken aus. Das Werk wurde der Bauherrschaft am 21. Dezember 2016 übergeben, wobei die gemeinsame Prüfung ergab, dass keine (offenen) Mängel bestanden. Danach wurde das Werk sukzessive in Betrieb genommen. – 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. In Erfüllung einer entsprechenden werkvertraglichen Pflicht liess die Beschwerdeführerin bei der F._____ AG zu Gunsten der Bauherrin am 14. März 2017 eine Bankgarantie abschliessen, 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 (weiterführend: VGE 2020/277/278 vom 26.7.2021 E. 2.1 f.).

2.1.2 Die B._____ 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. 5C] 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 B._____ per 31.12.2015, Vorakten StV [act. 5C] pag. 453; Berichtsinformationen [Reporting Package] B._____, Vorakten StV [act. 5C] 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 Ak-

kord (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. 5C] pag. 416). Per Ende 2016 wies die B. _____ Garantierückstellungen von total Fr. 23'993'000.-- und einen Gewinn von rund Fr. 9'267'128.-- aus (vgl. Bilanz B. _____ per 31.12.2017, Vorakten StV [act. 5C] pag. 451; Erfolgsrechnung B. _____ vom 17.1.2019, Vorakten StV [act. 5C] pag. 410 ff.). Den auf die Beschwerdeführerin entfallenden Anteil am Erfolg der B. _____ von Fr. 3'243'495.-- hat sie in ihrer Erfolgsrechnung unter der Position «Gewinnanteile Arbeitsgemeinschaften» ausgewiesen (vgl. Übersichten D. _____ und übr. Konsortien «Zusammenfassung extern» bzw. «E. _____», je vom 24.5.2018, Vorakten StV [act. 5C] pag. 337 bzw. 325; Erfolgsrechnung vom 15.3.2017 bzw. 1.6.2017, Vorakten StV [act. 5C] pag. 99 und 87).

2.2 Der *erste Rechtsgang* verlief wie folgt (s. bereits VGE 2020/277/278 vom 26.7.2021 E. 7.3):

2.2.1 Die Steuerverwaltung nahm in den ursprünglichen Veranlagungen (bestätigt mit Einspracheentscheiden vom 9.4.2019) die Aufrechnung auf dem Gewinn der Beschwerdeführerin von 7 Mio. Franken gestützt auf die Ergebnisse einer Buchprüfung vom 28./29. Mai 2018 vor. Sie war der Ansicht, die gebildete Rückstellung sei deshalb steuerlich unbeachtlich, weil sie im Hinblick auf eine (spätere) Ausschüttung eines «Holding Honorars» an die Muttergesellschaft der Beschwerdeführerin (die G. _____ AG) getätigt worden sei. In ihren Einsprachen setzte sich die Beschwerdeführerin daher in erster Linie mit der Relevanz der für die Rückstellung im internen Zwischenabschluss gewählten Bezeichnung «Holding Honorar» auseinander; auch die weitere Kommunikation mit der Steuerverwaltung drehte sich praktisch ausschliesslich um die Buchungsvorgänge im Zusammenhang mit der Rückstellung. Deren Qualifizierung als Garantierückstellung war zwar in den

Einsprachen erörtert worden, bildete aber im weiteren Einspracheverfahren nur noch am Rand Thema (vgl. VGE 2020/277/278 vom 26.7.2021 E. 7.3.1). Im Rekurs- und Beschwerdeverfahren vor der StRK rügte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen, dass die Steuerverwaltung statt auf die massgebliche Handelsbilanz fälschlicherweise auf den internen Abschluss für die Baustellenkommission abgestellt habe. Bei der Rückstellung habe es sich stets um eine solche für Garantieleistungen gehandelt und sie sei buchhalterisch auch immer so ausgewiesen worden. In ihrer Vernehmlassung beanstandete die Steuerverwaltung (soweit ersichtlich) erstmals, dass die Beschwerdeführerin in den unterinstanzlichen Verfahren ihre Berechnung der Garantierückstellung nicht offengelegt habe. Im Weiteren hielt sie daran fest, dass angesichts des beabsichtigten Mittelabflusses in die Holdinggesellschaft und mangels festgestellter Mängel bei der Abnahme des Bauwerks keine handelsrechtliche Notwendigkeit für die Bildung einer Rückstellung bestanden habe. Die Beschwerdeführerin rügte daraufhin, dass die Steuerverwaltung bisher keine Belege für die strittige Garantierückstellung verlangt habe, und erklärte sich bereit, die Berechnungsgrundlagen bekannt zu geben. Die StRK traf hierauf keine weiteren Instruktionsmassnahmen, sondern entschied mit Entscheiden vom 16. Juni 2020 in der Sache (vgl. VGE 2020/277/278 vom 26.7.2021 E. 7.3.2).

2.2.2 Vor diesem Hintergrund befand das in der Folge angerufene Verwaltungsgericht mit VGE 2020/277/278 vom 26. Juli 2021, dass sich die Steuerverwaltung weder im Veranlagungs- noch im Einspracheverfahren mit der Tatsachenbehauptung der Beschwerdeführerin auseinandergesetzt habe, die Garantierückstellungen seien wegen des Risikos von Mängelrügen infolge verdeckter Mängel erforderlich gewesen, weswegen sich die Beschwerdeführerin in den vorinstanzlichen Verfahren auch nicht veranlasst sehen musste, ihre Tatsachenbehauptung zusätzlich und bis in die Einzelheiten weiter zu substantiieren und zu belegen. Mit ihren Vorbringen habe sie die Begründetheit der Rückstellung für Garantieverpflichtungen hinreichend bestimmt dargelegt bzw. genügend Anhaltspunkte geliefert, die darauf hindeuten, dass (zumindest) aufgrund weiterer Abklärungen mit Garantieleistungen möglicherweise tatsächlich ernstlich zu rechnen war. Die StRK, die dies erstmals prüfte, hätte sie ohne weiteres zum Nachweis auffordern können und müssen. Der nicht anwaltlich vertretenen Beschwerdeführerin

könne angesichts des Verfahrensverlaufs nicht zum Vorwurf gemacht werden, dass sie nicht von sich aus weitere Beweismittel genannt oder vorgelegt habe, zumal die Beweisanforderungen an die geschäftsmässige Begründetheit von Garantierückstellungen bei einem speziellen Bauwerk wie dem vorliegenden nicht auf der Hand liege. Aus den Ausführungen der Beschwerdeführerin in den vorinstanzlichen Verfahren gehe klar hervor, dass sie diesbezüglich der (unrichtigen) Überzeugung war, ihre Angaben und Unterlagen genügten, um die Erforderlichkeit der Garantierückstellungen nachzuweisen. Unter diesen Umständen habe die StRK nicht davon ausgehen dürfen, dass sich das Einfordern von weiteren Beweisen erübrige, sondern wäre verpflichtet gewesen, die Beschwerdeführerin im Rahmen von deren Mitwirkungspflicht zur Vorlage von Beweismitteln aufzufordern. Dies gelte umso mehr, als der Beschwerdeführerin nicht vorzuwerfen sei, 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. Wenn es die StRK unter diesen Umständen unterlasse, weitere Abklärungen zu treffen und stattdessen aufgrund der Beweislastregeln zuungunsten der Beschwerdeführerin davon ausgehe, der Nachweis der Begründetheit der Rückstellung sei nicht erbracht, habe sie ihre Untersuchungspflicht und damit einhergehend den Beweisanspruch der Beschwerdeführerin verletzt (vgl. E. 7.4 mit Verweisen). Das Verwaltungsgericht hiess die Beschwerden dahin gut, dass es die Entscheide der StRK vom 16. Juni 2020 aufhob und die Angelegenheit 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) an die StRK zurückwies (E. 7.5 und Dispo-Ziffern 1 f.).

2.3 Der (bisherige) *zweite Rechtsgang* gestaltet sich folgendermassen:

2.3.1 Die erneut mit dem Fall befasste StRK wies die Sache am 28. Oktober 2021 zur Vornahme weiterer Abklärungen im Sinn der Erwägungen des Verwaltungsgerichts an die Steuerverwaltung zurück. Diese hielt die Beschwerdeführerin am 2. Februar 2022 dazu an, die geschäftsmässige Begründetheit der Garantierückstellung per 31. Dezember 2016 (Bilanzstichtag) zu belegen. Insbesondere wurde sie aufgefordert, die in den Rechtsmit-

telverfahren angesprochenen Berechnungsgrundlagen für die Garantierückstellung beizubringen und darzulegen, weshalb am Bilanzstichtag ernsthaft mit Garantieverpflichtungen in der verbuchten Höhe zu rechnen gewesen sei. Die Beschwerdeführerin reichte am 28. Februar 2022 ihre Dokumentation betreffend die geschäftsmässige Begründung der Garantierückstellung ein; konkret legte sie ein undatiertes «Memorandum Garantierückstellungen E. _____» mit Beilagen ins Recht (Vorakten StV [act. 5D] pag. 636-649 bzw. 598-635 [Beilagen]; vgl. angefochtene Entscheide Bst. I). Daraufhin forderte die Steuerverwaltung am 4. Mai 2022 stichprobenweise nähere Erläuterungen und Unterlagen zu einzelnen Positionen ein. Insbesondere wurde die Beschwerdeführerin ersucht, die im Schreiben der Steuerverwaltung vom 4. Mai 2022 im Einzelnen aufgeführten Belege und Ergänzungen beizubringen (Vorakten StV [act. 5D] pag. 651 f.). Nachdem die Steuerverwaltung auf Anfrage der Beschwerdeführerin hin mit E-Mail vom 13. Mai 2022 ihr Verständnis des Begriffs «der Mindestquote eines Grenzwerts für die Eintrittswahrscheinlichkeit» näher erläutert hatte, reichte die Beschwerdeführerin am 10. Juni 2022 eine Ergänzung zu den Grundlagen der Berechnung der Garantierückstellung ein (Vorakten StV [act. 5D] pag. 655-676; vgl. angefochtene Entscheide Bst. J-L). Die Steuerverwaltung hielt in der Folge mit (neuen) Einspracheentscheiden vom 18. August 2022 an ihren ursprünglichen Entscheiden vom 9. April 2019 fest, weil sich aus den eingereichten Belegen keine Hinweise auf allfällige zum Zeitpunkt der Übergabe des Bauwerks am 21. Dezember 2016 vorhandene verdeckte Mängel ergäben, welche die verbuchte Rückstellung zwingend erforderten bzw. begründeten. Zudem sei davon auszugehen, dass die eingereichten Belege erst für die Rechtsmittelverfahren erstellt worden seien, so dass der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Rückstellung nach Massgabe der Verhältnisse am Bilanzstichtag 2016 nach wie vor nicht erbracht sei (Vorakten StV [act. 5D] pag. 678, 682; s. angefochtene Entscheide Bst. M).

2.3.2 Die gegen diese Entscheide am 7. September 2022 erneut angerufene StRK forderte die Beschwerdeführerin am 9. September 2022 auf, darzulegen und zu beweisen, dass bereits Ende 2016 das ernsthafte Risiko potenziell verdeckter Mängel bestanden habe, welche die streitige Rückstellung rechtfertigten. Die Beschwerdeführerin sollte sich auch zur Höhe der veranschlagten Kosten für die Mängelbehebung bzw. der strittigen Rückstel-

lung von 7 Mio. Franken (35 % Anteil der Beschwerdeführerin) äussern und insbesondere darlegen, gestützt auf welche Grundlagen bzw. Unterlagen sie die Höhe der Rückstellung ermittelt habe, wie sich der Betrag errechne und weshalb eine Rückstellung in dieser Höhe gebildet bzw. als notwendig erachtet worden sei (Vorakten StRK [act. 5A] pag. 126 f.). Am 27. September 2022 nahm die Beschwerdeführerin dazu Stellung und führte aus, dass sie alle relevanten Informationen, Erläuterungen, Dokumente, Belege usw. beigebracht und offengelegt habe. Alle Argumente seien aktenkundig. Die StRK werde ersucht, eine Würdigung aufgrund der Akten vorzunehmen. Dabei sei insbesondere zu berücksichtigen, dass der damalige technische Leiter der Baustelle bereits im Dezember 2016 eine Risikobeurteilung und -schätzung potenziell verdeckter Mängel (Stand: Werkabnahme) vorgenommen habe. Diese Schätzung sei nun im Rahmen der laufenden Rechtsmittelverfahren «lediglich noch so aufbereitet worden, dass sie für Dritte nachvollziehbar [sei,] und entspr[e]ch[e] dem Stand der Erstellung des Abschlusses [per] 31. Dezember 2016» (Vorakten StRK [act. 5A] pag. 128 f.; vgl. angefochtene Entscheide Bst. N-P). Mit Vernehmlassung vom 29. November 2022 beantragte die Steuerverwaltung, Rekurs und Beschwerde abzuweisen. Die Beschwerdeführerin hielt mit Eingabe vom 12. Dezember 2022 an ihren bisherigen Anträgen fest (angefochtene Entscheide Bst. Q-R). Am 20. Februar 2024 wies die StRK die Rechtsmittel ab, da die Beschwerdeführerin mit den spärlichen Erläuterungen und eingereichten Unterlagen die geschäftsmässige Begründetheit der Garantierückstellung nicht zu begründen vermöge (angefochtene Entscheide E. 8.5) und auch eine höhere Pauschalabgeltung nicht gerechtfertigt sei (E. 11.3 f.).

2.3.3 Im zweiten verwaltungsgerichtlichen Rechtsgang rügt die Beschwerdeführerin zusammengefasst, die StRK habe mit ihrem Vorgehen den Untersuchungsgrundsatz und das rechtliche Gehör verletzt. Zudem sei die StRK in Bezug auf die relevanten Fragen von einem falschen Grundverständnis ausgegangen. Bei Anwendung des richtigen Prüfungsmassstabs sowie bei richtiger Feststellung und Würdigung der Umstände sei die Rückstellung steuerlich anzuerkennen (Beschwerden Rz. 19). Entgegen den Vorgaben des Urteils des Verwaltungsgerichts vom 26. Juli 2021 habe die Vorinstanz nicht geprüft, ob aus objektiver Sicht am 31. Dezember 2016 ernsthaft mit Mittelabflüssen aus Mängelgewährleistung zu rechnen gewesen sei.

Die Vorinstanzen hätten fälschlicherweise darauf abgestellt, ob die Risiko-
beurteilung von der Beschwerdeführerin sorgfältig durchgeführt und ausrei-
chend dokumentiert worden sei und hätten zu Unrecht die neuen Unterlagen,
die die Situation per Ende 2016 darstellten, nicht berücksichtigt (Rz. 20 ff.).
Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, dass aufgrund der bestehen-
den Aktenlage nicht auf die Unbegründetheit der Rückstellung hätte ge-
schlossen werden dürfen. Die StRK (und Steuerverwaltung) hätte(n) es un-
terlassen, ihr im Einzelnen aufzuzeigen, was zur Sachverhaltsfeststellung
(zusätzlich) erforderlich sei und welche weiteren Unterlagen die Vorinstan-
zen benötigt hätten, um die damalige Risikoeinschätzung der Beschwerde-
führerin prüfen zu können; sie hätte(n) sich nicht damit begnügen dürfen, in
allgemeiner Weise die Möglichkeit zu geben, die Mitwirkungspflicht zu erfül-
len; vielmehr hätte(n) sie – wenn sie die Ausführungen der Beschwerdefüh-
rerin für unzureichend erachtete(n) – weitere Abklärungen vornehmen müs-
sen (Rz. 27 ff., 71 ff.). Insofern habe die StRK eine Verletzung des Untersu-
chungsgrundsatzes und des rechtlichen Gehörs durch die Steuerverwaltung
nicht nur zu Unrecht verneint, sondern auch selbst begangen (Rz. 54 ff.). Bei
richtiger Beweiswürdigung sei die geschäftsmässige Begründetheit der
Rückstellung durch die beigebrachten Unterlagen und Erklärungen nachge-
wiesen (Rz. 81 ff.). Sollte das Verwaltungsgericht (gegebenenfalls nach wei-
teren Beweismassnahmen) wider Erwarten zu einem anderen Ergebnis
kommen, sei eventualiter zumindest eine pauschale Rückstellung von 2 %
der Werksumme von 800 Mio. Franken, ausmachend ca. 5,6 Mio. Franken,
zu akzeptieren (Rz. 115 ff.).

3.

Zunächst ist auf die von der Beschwerdeführerin in mehrfacher Hinsicht ge-
rügte Verletzung ihres rechtlichen Gehörs einzugehen (vgl. Beschwerden
Rz. 54 ff.; vgl. zum Untersuchungsgrundsatz hiernach E. 4).

3.1 Das rechtliche Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV;
SR 101]; Art. 26 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1];
Art. 21 ff. VRPG) dient einerseits der Sachaufklärung, andererseits stellt es ein
persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht der Verfahrensbeteiligten beim

Erlass eines in ihre Rechtsstellung eingreifenden Entscheids dar. Der Anspruch umfasst als Mitwirkungsrecht alle Befugnisse, die einer Partei einzuräumen sind, damit sie in einem Verfahren ihren Standpunkt wirksam zur Geltung bringen kann (BGE 146 II 335 E. 5.1, 143 V 71 E. 4.1; BVR 2021 S. 285 E. 3.4.2, 2018 S. 281 E. 3.1). Das rechtliche Gehör verlangt, dass die Behörden die Vorbringen der in ihrer Rechtsstellung Betroffenen auch tatsächlich hört, prüft und in der Entscheidungsfindung berücksichtigt. Daraus folgt die Pflicht der Behörden, ihre Verfügungen und Entscheide zu begründen (vgl. auch Art. 52 Abs. 1 Bst. b VRPG). Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich die betroffenen Personen über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und diesen sachgerecht anfechten können. Sie muss die wesentlichen Überlegungen enthalten, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sie ihren Entscheid stützt. Nicht erforderlich ist, dass sich die Behörde in ihrer Begründung mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt (statt vieler BGE 146 II 335 E. 5.1; BVR 2022 S. 51 E. 2.3 mit Hinweisen).

3.2 Die Beschwerdeführerin macht vorab geltend, die Steuerverwaltung habe ihre Einspracheentscheide ungenügend begründet und die StRK das Vorliegen einer Gehörsverletzung insoweit zu Unrecht verneint. – Die StRK erachtete die Rüge der Beschwerdeführerin, wonach die Steuerverwaltung auf die von ihr eingereichten Unterlagen nicht eingegangen sei, für unbegründet. Zwar habe sie sich in ihrer Begründung nicht im Detail mit diesen auseinandergesetzt, es sei aber ersichtlich, dass die Steuerverwaltung den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit für nicht erbracht erachtet habe, weil die neu eingereichten Beweismittel erst nachträglich erstellt worden seien. Damit sei für die Beschwerdeführerin ohne weiteres erkennbar gewesen, wogegen sich Rekurs und Beschwerde zu richten hatten, was sie mit ihrer entsprechenden Eingabe vom 7. September 2022 denn auch «klar und verständlich» getan habe. Im Weiteren ergehe aus der detaillierten Nachfrage vom 4. Mai 2022, dass sich die Steuerverwaltung mit den von der Beschwerdeführerin eingereichten Belegen auseinandergesetzt habe. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs liege nicht vor (angefochtene Entscheide E. 4). – Diese Erwägungen sind nicht zu beanstanden: Aus den Einspracheentscheiden geht ohne weiteres hervor, dass die Steuerverwaltung die Argumentation der Beschwerdeführerin zur Kenntnis genommen hat, und es

wird daraus auch ersichtlich, warum sie deren Standpunkt verwarf. Die Vorinstanz hat damit eine Verletzung des Gehörsanspruchs der Beschwerdeführerin zu Recht verneint.

3.3 Soweit die Beschwerdeführerin auch die Entscheide der StRK für ungenügend begründet erachtet, kann ihr ebenfalls nicht gefolgt werden: Die Vorinstanz hat die entscheidungswesentlichen Grundlagen für ihre Beurteilung eingehend dargelegt und gewürdigt und dabei hinreichend aufgezeigt, weshalb sie der Auffassung der Beschwerdeführerin nicht gefolgt ist (vgl. vorne E. 2.1). Insbesondere hat sie sich einlässlich mit den von der Beschwerdeführerin eingereichten Unterlagen zum Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Rückstellung befasst und ausführlich dargelegt, weshalb sie die vorgenommene Risikobeurteilung in Bezug auf mögliche Garantieverpflichtungen für nicht begründet erachtet, wobei sie sich je im Einzelnen mit den möglichen Mängeln, den Einzel- und Folgekosten, der Eintretenswahrscheinlichkeit der einzelnen Mängel sowie dem (Gesamt-)Erwartungswert auseinander gesetzt hat (vgl. angefochtene Entscheide E. 8 ff., insb. 8.3.1 ff.). Damit ist die Vorinstanz ihrer Begründungspflicht hinreichend nachgekommen. Der Beschwerdeführerin war es denn auch ohne weiteres möglich, die Entscheide der StRK vor Verwaltungsgericht sachgerecht anzufechten. Eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör ist (auch insoweit) nicht ersichtlich. Ob die vorinstanzlichen Erwägungen zutreffen und namentlich auf einer vollständigen und zutreffenden Sachverhaltswürdigung basieren, ist nicht eine Frage des rechtlichen Gehörs, sondern der materiellen Beurteilung (vgl. etwa BVR 2022 S. 104 [VGE 2019/367 vom 8.2.2021] nicht publ. E. 2.4, 2018 S. 341 E. 3.4.2; vgl. dazu E. 4 hiernach sowie hinten E. 5).

4.

Weiter rügt die Beschwerdeführerin eine Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes. Die StRK habe unzureichend aufgezeigt, was zum Nachweis der Rückstellung erforderlich sei; sie hätte weitere Beweismassnahmen ergreifen müssen, so namentlich die Anhörung des damaligen technischen Leiters der Baustelle (Beschwerden Rz. 27-53, 71 ff.).

4.1 Der Sachverhalt ist nach folgenden Regeln zu ermitteln:

4.1.1 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 Untersuchungspflicht 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). 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 143 II 425 E. 5.1 mit Hinweisen). Im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht hat die steuerpflichtige Person aktiv an der Feststellung des behaupteten Sachverhalts mitzuwirken, aus dem sie Rechte für sich ableitet (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 20 VRPG; Art. 167 StG; Art. 126 DBG). Dazu gehört, dass sie durch eine substantiierte Sachdarstellung und durch Vorlage (oder Bezeichnung) von sachdienlichen Unterlagen die Richtigkeit ihrer Darstellung dartut, soweit ihr dies zumutbar ist (vgl. BGE 147 II 209 E. 5.1.3; BGer 2C_282/2022 vom 17.11.2022, in StE 2023 B 72.14.2 Nr. 61 E. 4.3.3; VGE 2020/208/209 vom 7.6.2023 E. 5.3). Es darf von ihr grundsätzlich erwartet werden, dass sie steuermindernde Tatsachen von sich aus darlegt und nachweist (BGer 2C_620/2020 vom 19.1.2021 E. 4.1; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. 2023, Art. 140 N. 54 f.; vgl. auch Michel Daum, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 20 N 16).

4.1.2 Im Verfahren vor der StRK hat die rekurs- bzw. beschwerdeführende Partei die ihre Rechtsbegehren begründenden Tatsachen und Beweismittel anzugeben sowie Beweisurkunden beizulegen oder genau zu bezeichnen (Art. 197 Abs. 3 StG; Art. 140 Abs. 2 erster Satz DBG). Unterlässt sie die ihr obliegende Mitwirkung, so ist die StRK – mangels Substanziierung und sonstiger das Parteivorbringen stützender Umstände – nicht verpflichtet, weitere Ermittlungen anzustellen (wie z.B. mündliche Beweismassnahmen durchzu-

führen; zur vorherrschenden Schriftlichkeit s. hinten E. 4.2.3), insbesondere wenn es um Sachumstände geht, welche die Partei aufklären könnte (vgl. statt vieler BGE 148 II 465 E. 8.3, 140 I 285 E. 6.3.1; BVR 2024 S. 451 E. 2.1.1 [allgemein zur Mitwirkung nach Art. 20 Abs. 1 VRPG betreffend eine Subventionsstreitigkeit], 2022 S. 537 E. 2.6; VGE 2020/277/278 vom 26.7.2021 E. 7.1; Michel Daum, a.a.O., Art. 20 N. 1, 5). In den Verfahren vor der StRK und dem Verwaltungsgericht trifft die rechtsmittelführende Partei eine erhöhte Substanziierungspflicht im Rahmen der Beschwerdebegründung (vgl. BGer 2C_620/2020 vom 19.1.2021 E. 4.2.1 f., auch zum Folgenden, 2C_233/2017 vom 13.4.2018 E. 5.5.2; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., Art. 140 N. 55).

4.1.3 Der Mitwirkungspflicht steht allerdings – gerade im Steuerrecht und vorab im Veranlagungsverfahren – grundsätzlich eine Aufklärungspflicht der Behörden gegenüber, auch wenn bei steueraufhebenden oder -mindernden Tatsachen eine eher zurückhaltende Praxis besteht (vgl. Christian Meyer, Die Mitwirkungsmaxime im Verwaltungsverfahren des Bundes, Diss. Luzern 2018 [zitiert: Mitwirkungsmaxime], S. 109, auch zum Folgenden). So obliegt es, wenn die steuerpflichtige Person zur Mitwirkung bzw. Zusammenarbeit an sich bereit ist (jedenfalls bei steuermindernden Tatsachen betreffend eine komplexe Rechtsfrage), prinzipiell der Behörde anzugeben, welche Dokumente benötigt werden (vgl. BGE 140 I 68 E. 10.2.2 [Pra 2014 Nr. 45]; BGer 2C_566/2008 und 2C_567/2008 vom 16.12.2008, in StE 2009 B 22.3 N. 99 E. 3.2). Dabei geht die Aufklärungspflicht auch in diesem Fall aber nicht etwa so weit, dass in allen Einzelheiten vorzugeben wäre, wie sich die mitwirkungspflichtige Partei konkret zu verhalten hat (vgl. Christian Meyer, Die Praxis zu den Mitwirkungspflichten im Verwaltungsverfahren, in recht 2020 S. 57 ff. [zitiert: Praxis], S. 67; ders., Mitwirkungsmaxime, S. 116). Generell gilt, dass die korrekte Erfüllung der Mitwirkungspflichten in einer den Umständen angemessenen Weise gefördert bzw. ermöglicht werden muss, wobei sich der Umfang der gebotenen behördlichen Aufklärung nach den Umständen des Einzelfalls richtet (vgl. Christian Meyer, Praxis, S. 66; ders., Mitwirkungsmaxime, S. 396; Michel Daum, a.a.O., Art. 18 N. 5). Die Aufklärung muss namentlich in Bezug auf die konkret betroffene Partei angemessen und geeignet sein (vgl. Christian Meyer, Mitwirkungsmaxime, S. 108 f., 396, auch zum Folgenden; vgl. auch BGer 2C_2/2015 vom 13.8.2015

E. 2.3). Ist die Partei (prozessual) unbedarft, hat die Behörde allenfalls detailliert und spezifisch Unterlagen einzufordern oder Fragen zu stellen. Nebst der Rechtskunde kann ein grosser Wissensvorsprung der Partei dazu führen, dass die Aufklärungspflicht weniger weit geht oder in Bezug auf bestimmte Mitwirkungshandlungen gar entfällt. Generell verfügen die Behörden nicht nur bei der Erhebung und Abnahme von Beweisen und ihrer antizipierten Würdigung, sondern auch bei der Ausgestaltung der Mitwirkungspflicht über einen grossen Spielraum (allgemein statt vieler: BVR 2024 S. 451 E. 3.2, 4.1.1).

4.2 Gestützt auf den voranstehenden Rechtsrahmen ergibt sich für die zu beurteilenden vorinstanzlichen Verfahren was folgt:

4.2.1 Mit VGE 2020/277/278 vom 26. Juli 2021 legte das Verwaltungsgericht ausführlich dar, unter welchen Voraussetzungen Rückstellungen für Garantieverpflichtungen als handelsrechtlich erforderlich anzusehen und unter welchen Annahmen sie auch steuerrechtlich anzuerkennen sind (E. 5.3 und 6.1 ff.). Es führte insoweit aus, dass Garantierückstellungen in Abhängigkeit der Wahrscheinlichkeit des Vorhandenseins verdeckter Mängel bzw. zur Eintretenswahrscheinlichkeit eines vertraglichen Garantiefalls und des geschätzten künftigen Mittelabflusses gegebenenfalls unter Berücksichtigung des Gesamtrisikos zu bilden seien (E. 6.3.2 f.). Dabei setzt die steuerliche Anerkennung voraus, dass mit der Erbringung entsprechender Leistungen ernsthaft zu rechnen ist, d.h. ein vergangenes (verpflichtendes) Ereignis mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit zu einem Mittelabfluss führt (E. 5.3). Bereits damit war der Beschwerdeführerin grundsätzlich bekannt, was sie aufzuzeigen hatte, um die steuerliche Begründetheit ihrer getätigten Rückstellung darzutun.

4.2.2 Im zweiten Rechtsgang forderte die StRK, wie zuvor bereits die Steuerverwaltung, die Beschwerdeführerin mit Blick auf deren Rechtsmittel auf, die Grundlagen für die Berechnung der Rückstellung darzulegen sowie ausführlich aufzuzeigen, weshalb «am Bilanzstichtag mit Garantieverpflichtungen in der verbuchten Höhe ernstlich zu rechnen war»; so war zu belegen, dass «Ende 2016 das ernsthafte Risiko potenziell verdeckter Mängel gegeben war, welche die strittige Rückstellung rechtfertigten» (vgl. Schreiben StRK vom 9.9.2022, Vorakten StRK [act. 5A], pag. 126 f.; zum Ganzen vorne

E. 2.3.1 f.). Dadurch hat die StRK die Vorgaben des Verwaltungsgerichts gemäss dem vorerwähnten Entscheid (korrekt) umgesetzt. Entgegen der Beschwerdeführerin waren weder die Steuerverwaltung noch die StRK gehalten, ihr zusätzliche und konkretere Hinweise auf die vorzulegenden Unterlagen zu geben oder im Einzelnen aufzeigen, welche Beweismittel beizubringen sind (Beschwerden Rz. 48, 72). Um die Notwendigkeit von Garantierückstellungen beurteilen zu können, sind die Behörden auf die Angaben der steuerpflichtigen Personen zu den massgeblichen Grundlagen angewiesen, die diese im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht beizubringen und nachzuweisen haben. Auf welche empirischen Daten oder (bau)technischen Grundlagen die Beschwerdeführerin ihre Risikoabschätzung hinsichtlich möglicherweise zu erbringender Garantieleistungen stützt, fällt allein in ihren Wissensbereich. Wie sie selbst ausführt, geht es um «sehr technische» Fragen (vgl. Beschwerden Rz. 10, 32 f.), mit denen sie als spezialisiertes Fachunternehmen bestens vertraut ist und bezüglich welcher sie gegenüber den Behörden über einen grossen Wissensvorsprung verfügt. Darüber hinaus ist nur ihr bekannt, welche Kalkulationsgrundlagen den aufgrund der Garantieverpflichtungen eventuell zu erbringenden Nacharbeiten, Ersatzlieferungen, Minderungen oder sonstigen (vertraglich prinzipiell vor dem Bilanzstichtag begründeten, aber erst danach gegebenenfalls geschuldeten) Leistungen zugrunde zu legen sind. Auch hier handelt es sich nicht nur um Umstände, welche die Beschwerdeführerin besser kennt als die Behörden, sondern geniesst sie v.a. beim konkreten Entscheid über die Bemessung der Rückstellung einen gewissen Ermessensspielraum (vgl. dazu etwa BGer 2C_737/2021 vom 27.7.2022 E. 2.1; Michael Bertschinger, Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlung unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht, 2020, Rz. 421; Thomas Stenz, in Pfaff et al. [Hrsg.], Rechnungslegung nach Obligationenrecht, 2. Aufl. 2019, Art. 960e N. 29; vgl. hinten E. 6.2), über dessen Handhabung nur sie selbst Auskunft geben kann. Bei dieser Ausgangslage kann nicht gesagt werden, die StRK (oder Steuerverwaltung) wäre(n) verpflichtet gewesen, der (prozessual keineswegs unbedarften) Beschwerdeführerin (noch) genauer aufzuzeigen, welche Angaben im Einzelnen noch fehlten und von ihr hätte(n) eingereicht werden müssen. Eine Verletzung der behördlichen Aufklärungspflicht liegt nicht vor.

4.2.3 Ebenso wenig ist rechtsfehlerhaft, wenn die StRK ihre Entscheide aufgrund der von der Beschwerdeführerin eingereichten Unterlagen fällte und auf weitere Sachverhaltsabklärungen verzichtete (vgl. Beschwerden Rz. 52 f.). Das Verfahren vor den Verwaltungs- und Verwaltungsjustizbehörden ist grundsätzlich schriftlich (Art. 151 StG i.V.m. Art. 31 VRPG). Als Beweismittel kommen vorab Urkunden in Frage (vgl. Art. 32 Abs. 2 i.V.m. Art. 19 Abs. 1 Bst. a VRPG), womit für Tatsachen, die einem Urkundenbeweis zugänglich sind, in aller Regel keine aufwendigen Beweismassnahmen durchgeführt werden müssen. Aufgrund ihrer Mitwirkungspflicht oblag der Beschwerdeführerin, ihre Behauptung, dass Rückstellungen im geltend gemachten Umfang notwendig bzw. geschäftsmässig begründet waren, mittels substantzierter und plausibler schriftlicher Sachdarstellung sowie unter Vorlage aussagekräftiger und nachvollziehbarer Unterlagen mit den erforderlichen Erläuterungen zu belegen (vgl. statt vieler: BVR 2014 S. 197 E. 3.1; VGE 2021/149/150 vom 25.4.2022 E. 2.3; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., Art. 126 N. 15; weiterführend Markus Berger, Sachverhaltsermittlung im ursprünglichen Verwaltungsverfahren und im Verwaltungsprozess, in BVR 2014 S. 550 ff., insb. S. 564 ff.; vgl. auch vorne E. 3.2). Es ist nicht ersichtlich (und wird von der Beschwerdeführerin auch nicht dargetan), weshalb es ihr nicht möglich und zumutbar war, in den vorinstanzlichen Verfahren die Grundlagen für die vorgenommene Rückstellung umfassender (und begründet) darzulegen. Der Nachweis, dass die gebildeten Rückstellungen die erforderlichen (und der Beschwerdeführerin bekannten) Voraussetzungen erfüllten, konnte ohne weiteres durch schriftliche Eingaben erbracht werden. Es genügt in einem solchen Fall nicht, anstelle von substantzierten Ausführungen bloss anzubieten, «detailliertere Erläuterungen» nachzureichen oder solche «in einem persönlichen Gespräch» zu vermitteln (so aber Beschwerden Rz. 32 f., 50). An ihrer Substanziierungspflicht ändert nichts, dass es sich um eine «sehr technisch[e]» Materie handelt, zumal die Beschwerdeführerin auf diesem Gebiet spezialisiert ist und über das entsprechende Fachwissen verfügt. Die StRK durfte daher davon ausgehen, dass bereits der Rekurs bzw. die Beschwerde alle interessierenden Gesichtspunkte enthielt bzw. sämtliche den Standpunkt der Beschwerdeführerin stützenden Tatsachen darlegte. Statt zusätzliche Belege einzureichen, verlangte die Beschwerdeführerin von der StRK dennoch eine «umfassende Würdigung der nun vorhandenen Dokumente und Ausführungen» (Rekurs und Be-

schwerde, Vorakten StRK [act. 5A], pag. 8). Daran hielt sie mit Eingabe vom 27. September 2022 (Vorakten StRK [act. 5A], pag. 128) fest bzw. machte weiterhin bloss geltend, «all [ihre] Argumente [seien] aktenkundig» und sie bitte um «eine Würdigung der Gesamtheit dieser verfügbaren Akten». Dies obschon die StRK sie mit Schreiben vom 9. September 2022 (Vorakten StRK [act. 5A] pag. 126 f.; vgl. vorne E. 2.3.2, 4.2.2) abermals zur weiteren Mitwirkung aufgefordert hatte. Desgleichen blieb sie in ihrer späteren Stellungnahme zur Rekurs- und Beschwerdevernehmlassung (in der die Steuerverwaltung u.a. geltend machte, es fehlten Ausführungen zu potenziell erwarteten, verdeckten Mängeln zum Zeitpunkt der Abschlusserstellung oder zur angeblich vorgenommenen Risikoanalyse, vgl. Vorakten StRK [act. 5A], pag. 139 ff.) ohne Vorlage weiterer Unterlage dabei, die Gewährleistungsrissen seien genügend nachgewiesen (v.a. mit der Bankgarantie, die ein «starkes Indiz» dafür sei; Eingabe vom 12.12.2022, Vorakten StRK [act. 5A], pag. 147). Ob die Beschwerdeführerin damit ihrer (prozessualen) Mitwirkungspflicht zureichend nachgekommen ist, erscheint fraglich, kann aber offenbleiben. Falls sie ihre Mitwirkungspflicht unzureichend erfüllt haben sollte, kann dies jedenfalls nicht den Behörden angelastet bzw. daraus nicht auf eine Verletzung der behördlichen Untersuchungspflicht geschlossen werden. Mit anderen Worten ist grundsätzlich nicht zu beanstanden, dass die StRK keine weiteren Beweismassnahmen traf, sondern aufgrund der Akten entschied.

4.3 Zusammenfassend hat die Vorinstanz (auch) insoweit weder den Untersuchungsgrundsatz noch das rechtliche Gehör verletzt.

5.

In der Sache ist strittig, ob die Beschwerdeführerin den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der aufgerechneten (anteiligen) Rückstellung von 7 Mio. Franken erbracht hat.

5.1 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). 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; dazu und zum Folgenden bereits VGE 2020/277/278 vom 26.7.2021 E. 3.3; 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 periodenkongruenten Aufwandabgrenzung, indem – entsprechend dem im schweizerischen Steuerrecht geltenden Grundsatz der Periodizität – ein Aufwand demjenigen Geschäfts- und Steuerjahr belastet wird, in welchem die Verpflichtung verursacht worden ist (Madeleine Simonek, Unternehmenssteuerrecht, 2019, S. 193 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_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, 4. Aufl. 2022, Art. 29 DBG N. 11; 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).

5.2 Geschäftsmässig begründet und steuerlich anzuerkennen sind nur Rückstellungen, die unternehmungswirtschaftlich gerechtfertigt sind (vgl. BGer 9C_762/2023 vom 26.6.2024 E. 8.3, 2C_487/2022 vom 5.9.2023, in StR 2023 S. 903 E. 4.4), also solche, die gemacht werden müssen, um die Bilanz eines Unternehmens 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 2013 S. 80 E. 2.2). Darunter fallen jedenfalls die handelsrechtlich zwingend vorgeschriebenen Rückstellungen nach Art. 960e Abs. 2 des Schweizerischen Obligationenrechts (OR; SR 220; BGE 147 II 209 E. 4.1.1; Altdorfer/Duss/Felber, in Pfaff et al. [Hrsg.], Rechnungslegung nach Obligationenrecht, 2. Aufl., 2019, S. 1054 N. 64). Aber auch Rückstellungen für Garantieverpflichtungen sind entgegen dem Wortlaut von Art. 960e Abs. 3 Ziff. 1 OR unter Umständen handelsrechtlich

erforderlich (Pflückrückstellungen; vgl. BGE 147 II 209 E. 3.1.2; BGer 2C_282/2022 vom 17.11.2022, in StE 2023 B 72.14.2 Nr. 61 E. 4.3.1).

5.2.1 Von Pflückrückstellungen für (allfällige) Garantieverpflichtungen ist auszugehen, wenn solche Leistungen aus der Sicht des «sorgsamem 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; Lipp/Imark, in Roberto/Trüeb [Hrsg.], Handkommentar zum Schweizerischen Privatrecht, 4. Aufl. 2024, Art. 960e OR N. 34; vgl. auch Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Buchführung und Rechnungslegung, 2014 [nachfolgend. 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, OR-Rechnungslegung, 2. Aufl. 2019, 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 (Aldorfer/Duss/Felber, Die steuerliche Gewinnermittlung unter neuem Rechnungslegungsrecht, in ASA 83 S. 521 ff., 539 f., auch zum Folgenden; vgl. auch Michael Bertschinger, a.a.O., Rz. 426). 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; 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 garantispflichtigen Umsatzes des laufenden Geschäftsjahrs zu (vgl. Art. 74 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 2020/277/278 vom 26.7.2021 E. 5.3 mit weiteren Hinweisen).

5.2.2 Die für die steuerliche Anerkennung erforderliche Ernsthaftigkeit des Mittelabflusses bzw. der Wahrscheinlichkeitsgrad, ab welchem eine Pflicht zur Rückstellungsbildung besteht, werden nicht einheitlich beurteilt. Gemäss den International Financial Reporting Standards (IFRS) besteht eine Rückstellungspflicht, wenn mehr dafür spricht als dagegen, d.h. die Wahrscheinlichkeit, dass das Ereignis eintritt, grösser ist als die Wahrscheinlichkeit, dass es nicht eintritt (sog. «more likely than not»-Methode; vgl. Michael Bertschinger, a.a.O., Rz. 419 mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Danach ist eine Rückstellung nur zu bilden (dafür dann aber in voller Höhe des geschätzten Mittelabflusses), wenn die Wahrscheinlichkeit des Eintritts grösser ist als diejenige des Nichteintritts; für Verpflichtungen unter dieser Schwelle wird keine Rückstellung, sondern höchstens eine Eventualverbindlichkeit mit entsprechenden Erläuterungen im Anhang ausgewiesen (vgl. anschaulich zum sog. «Vierstufen-Modell» mit den Kategorien «Verpflichtung/Rückstellung/Eventualverbindlichkeit im Anhang/Keine Bilanzierung, HWP, a.a.O., S. 214, mit Schaubild in Abb. 1; vgl. auch Thomas Stenz, a.a.O., Art. 960e N. 13, 35; Peter Böckli, a.a.O., Rz. 1059-1063). Im Schrifttum wird (wohl) mehrheitlich die Meinung vertreten, dass dieser Ansatz mit dem Vorsichtsprinzip (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5 und Art. 960 Abs. 2 OR) nicht vereinbar ist (Peter Böckli, a.a.O., Rz. 1023 ff.; Lipp/Imark, a.a.O., Art. 960e OR N. 19; Thomas Stenz, a.a.O., Art. 960e N. 25 ff.; differenzierend Lukas Handschin, Rechnungslegung im Gesellschaftsrecht, 2. Aufl. 2016, Rz. 775 ff.). Stattdessen wird dafür gehalten, dass auch bei einer Eintretenswahrscheinlichkeit von deutlich unter 50 % – mit Ausnahme der «wenig wahrscheinlichen» Fälle – nicht einfach auf die Bildung einer Rückstellung verzichtet werden darf, sondern ein allenfalls entsprechend der geringeren Eintrittswahrscheinlichkeit reduzierter Betrag als Rückstellung zu erfassen ist (vgl. Lipp/Imark, a.a.O., N. 19 und die hiervor angeführte Lehre; vgl. auch BGer 2C_1107/2018 vom 19.9.2019 E. 4.3.1, 4A_277/2010 vom 2.9.2010 E. 2.1, 6B_778/2011 vom 3.4.2012 E. 5.4.2, alle mit Hinweis [u.a.] auf Peter Böckli). Konkret ist nach gewichtigen Lehrmeinungen bei Eintretenswahrscheinlichkeiten im Bereich zwischen 25 bis 75 % (oder allenfalls auch 20 bis 80 %) eine anteilmässige Rückstellung zu bilden (nach dem geschätzten

Grad der mittleren Wahrscheinlichkeit; Rückstellungsbetrag = Gesamtbetrag des erwarteten Mittelabflusses multipliziert mit dem Prozentsatz der Wahrscheinlichkeit des Eintretens; wegleitend: Peter Böckli, a.a.O., Rz. 1025, 1064). Bei einer grösseren Anzahl ähnlicher Sachverhalte bzw. Fällen gleichartiger Risiken wird eine nach Eintretenswahrscheinlichkeiten gewichtete Gruppenbewertung ebenfalls für sachgerecht angesehen (vgl. Thomas Stenz, a.a.O., Art. 960e N. 25 ff.; Flurin Riederer, Die Pflicht zur Bildung von Rückstellungen nach Art. 960e Abs. 2 OR, Diss. Zürich 2016, § 15 Rz. 223 ff.). Auch bei den im Vergleich zu den IFRS weiter differenzierenden Methoden besteht allerdings insoweit Einigkeit, dass für einen Mittelabfluss, der wenig wahrscheinlich erscheint (Eintretenswahrscheinlichkeit unter 25 % oder 20 %), keine Rückstellung gebildet werden muss (Michael Bertschinger, a.a.O., Rz. 413; Thomas Stenz, a.a.O., Art. 960e N. 27; Lipp/Imark, a.a.O. N. 23a), so dass ein derartiger Mittelabfluss nicht als «ernsthaft» bezeichnet und steuerlich nicht zum Abzug zugelassen werden kann. Gerade weil die Schätzung der Eintretenswahrscheinlichkeit – wie auch des Zeitpunkts und der Höhe des Mittelabflusses – wissenschaftlich ungenau und nur innerhalb einer Bandbreite der Unschärfe möglich ist, muss sie mit sachlichen Kriterien erfolgen, auf der Basis seriöser Abklärungen des massgeblichen Sachverhaltes im Licht der Erfahrung mit vergleichbaren Fällen und gegebenenfalls gestützt auf die Meinung von Sachverständigen (vgl. Peter Böckli, a.a.O., Rz. 26; s. bereits VGE 2020/277/278 vom 26.7.2021 E. 6.3.3).

5.3 Die Steuerbehörde trägt grundsätzlich die Beweislast für steuerbe gründende 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; BVR 2017 S. 529 [VGE 2016/340 vom 9.8.2017] nicht publ. E. 6.2; zum Ganzen bereits: VGE 2020/277/278 vom 26.7.2021 E. 3.4). Für die steuerliche Anerkennung von erfolgswirksam verbuchten Rückstellungen sind nebst den Tatsachen, welche ihre Bildung handelsrechtlich als gerechtfertigt erscheinen lassen, diejenigen Tatsachen nachzuweisen aufgrund derer der Tatbestand nach Art. 92 Abs. 1 Bst a und/oder c StG bzw. Art. 63 Abs. 1 Bst. c und/oder c DBG als erfüllt erscheint (vgl. BGE 147 II 209 E. 5.1.2; 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 2018/357/358 vom 7.5.2019 E. 4.3 [bestätigt durch BGer 2C_551/2019 vom 30.10.2019] mit

weiteren Hinweisen). Verweigert die steuerpflichtige Person die Auskunft oder nennt sie keine genügenden Tatsachen, so kann die Rückstellung steuerrechtlich grundsätzlich nicht als geschäftsmässig begründet anerkannt werden (vgl. etwa BGE 147 II 209 E. 5.1.3; BGer 2C_282/2022 vom 17.11.2022, in StE 2023 B 72.14.2 Nr. 61 E. 4.3.3, 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).

5.4 Die StRK kam in Würdigung der erstmals in zweiter Instanz vorgelegten Beweismittel (deren Beweiswert sie aufgrund inhaltlicher Anpassungen während des Verfahrens als vermindert erachtete [angefochtene Entscheide E. 8.2]) zum Schluss, dass die Beschwerdeführerin die geschäftsmässige Begründetheit der Garantierückstellung nicht habe nachweisen können. Die Herleitung der Folgekosten gemäss der Tabelle in Beilage 5 zum Memorandum (vorne E. 2.3.1) erachtete die StRK für nachvollziehbar. Hinsichtlich der jedem möglichen Mangel zugeordneten Einzelkosten bemängelte sie aber, dass die Beschwerdeführerin lediglich pauschal ausführe, dass für die Behebung «Personal-, Material-, Transport- und diverse weitere Kosten» anfielen. Die nachgereichte Kostenaufstellung für die Position «Blockfugen undicht» erachtete sie als plausibel; hingegen sei nicht verständlich, warum die detaillierte Berechnung erst auf Nachfrage hin und nicht für alle Mängel vorgelegt worden sei. Weiter beanstandete die Vorinstanz, dass auf die Schätzgenauigkeit des Mittelabflusses nicht näher eingegangen werde (E. 8.3.1). Bei den Annahmen zu den Grundlagen der angegebenen Wahrscheinlichkeiten würden zwar verschiedene Faktoren genannt, jedoch nicht dargelegt, wie sich aus diesen Faktoren die konkreten Eintrittswahrscheinlichkeiten ergäben. Es werde einzig ausgeführt, dass diese nach pflichtgemäsem Ermessen auf Basis des damaligen Erfahrungs- und Kenntnisstandes der technischen Leitung unter Berücksichtigung der genannten Faktoren und der an anderer Stelle dargestellten Überlegungen geschätzt worden seien. Das Fehlen von Unterlagen, welche die Herleitung der Rückstellung dokumentierten, lasse schliessen, dass diese nicht nach pflichtgemässer Sorgfalt bemessen worden sei (E. 8.3.2). Bezüglich des «Gesamtrisikos», welches die Beschwerdeführerin mit 45 % beziffere, sei insbesondere aufgrund der pauschalen Ausführungen zu den aufwandsmindernden Faktoren nicht nachvollziehbar, weshalb eine Reduktion von genau 55 % (und nicht mehr oder weniger) resultiere (E. 8.3.3). Zusammenfassend schloss die StRK, dass es der

Beschwerdeführerin nicht gelungen sei, die in ihrer Berechnungsgrundlage angeführten Zahlen nachvollziehbar herzuleiten, zu dokumentieren und zu begründen (E. 8.5).

5.5 Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, die StRK gehe von einem falschen Grundverständnis hinsichtlich der relevanten Fragen aus. So sei entscheidend, ob am 31. Dezember 2016 nach objektiven Massstäben ernsthaft damit zu rechnen gewesen sei, dass es in Zukunft zu Mittelabflüssen aufgrund von Gewährleistungsansprüchen kommen könne. Nicht massgeblich sei dagegen, ob die subjektive Einschätzung der Risikolage vor der Rückstellungsbildung von ihr korrekt vorgenommen und hinreichend dokumentiert worden sei (Beschwerden Rz. 20 ff.). Relevant sei allein, ob die Einschätzung, dass ein Mittelabfluss von rund 20 Mio. Franken ernsthaft zu befürchten sei, aus objektiver Sicht richtig war oder nicht. Dieser Frage seien die Vorinstanzen jedoch nie konkret nachgegangen; sie hätten es damit unterlassen zu prüfen, ob das Ergebnis der Einschätzung aus steuerrechtlicher Sicht akzeptabel sei (Rz. 47). In ihrem Memorandum, den dazugehörigen Beilagen sowie den detaillierten Antworten im Schreiben vom 10. Juni 2022 habe sie ihre Risikobeurteilung substantiiert, begründet und plausibilisiert. Damit sei der gemäss Verwaltungsgerichtsurteil noch ausstehende Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Rückstellung erbracht worden (Rz. 32 f., 99 ff., 113). Sie habe nicht nur die Wahrscheinlichkeit des Vorhandenseins verdeckter Mängel, deren Eintretenswahrscheinlichkeit sowie die drohenden Mittelabflüsse aufgezeigt, sondern sei auch auf das Gesamtrisiko eingegangen. Trotz der Vielzahl objektiver Anhaltspunkte, welche mit konkreten Berechnungen und Bewertungen nach anerkannten Methoden untermauert worden seien, verschlossen sich die Vorinstanzen der Erkenntnis, dass im zu beurteilenden Fall in objektiver Hinsicht die Bildung einer entsprechenden Rückstellung notwendigerweise habe vorgenommen werden müssen. Mit Blick auf die handelsrechtlichen Voraussetzungen und Verpflichtungen zur Bildung von Rückstellungen erscheine es zwingend, Rückstellungen mindestens im getätigten Ausmass zu bilden (Rz. 81 ff.).

6.

Zu prüfen ist, ob die StRK den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Rückstellung zu Recht für nicht erbracht angesehen hat.

6.1 Im zweiten Rechtsgang hat die Beschwerdeführerin zum Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Rückstellung folgende zusätzlichen Unterlagen eingereicht:

- «Memorandum Garantierückstellungen E. _____» (undatiert) mit sechs Beilagen (Beschwerdebeilage 6 [act. 1C] bzw. Vorakten StV [act. 5D] pag. 636-649 [nachfolgend: Memorandum] und 598-635 [Beilagen], u.a. Werkvertragsentwurf vom 25.11.2008 mit diversen Anhängen [Beilage 3], Beurteilung wesentliche mögliche Garantearbeiten [Beilage 5] und Berechnung Kosten Seeabsenkung und Betriebsausfall [Beilage 6]),
- Ergänzung zur Einreichung der Grundlagen der Berechnung für die Garantierückstellung der B. _____) vom 10. Juni 2022 mit drei Beilagen (Regieaufträge inkl. Zusammenstellung der Abrechnung sowie Gesamtbauprogramme; Vorakten StV [act. 5D] pag. 655-676 bzw. Beschwerdebeilage 8 [act. 1C; nachfolgend: Ergänzung Memorandum]),
- Bildband «D. _____ E. _____» (Vorakten StRK, act. 5E).

Die StRK beurteilte die geschäftsmässige Begründetheit der Rückstellung im Wesentlichen gestützt auf das Memorandum mit Beilagen 5 und 6 und Ergänzung. Die übrigen Beilagen zum Memorandum, die Beilagen zur Ergänzung sowie den Bildband hielt sie zur Beurteilung der strittigen Fragen für nicht relevant (vgl. angefochtene Entscheide E. 7.3, 8.4), was die Beschwerdeführerin nicht kritisiert. Das Memorandum enthält – nebst verschiedenen allgemeinen Ausführungen – eine Beurteilung der Garantierückstellung von Fr. 21'195'000.--, deren auf die Beschwerdeführerin entfallender Anteil von 35 % bzw. rund 7 Mio. Franken strittig ist (vgl. vorne E. 2.1), und legt dar, wie sich der Gesamtbetrag zusammensetzt (Memorandum S. 8 f.). Es beinhaltet weiter eine (nicht abschliessende) Aufzählung von 26 potenziellen, wesentlichen Mängeln per 31. Dezember 2016 (S. 9 f.), wobei zu den diesen zu Grunde liegenden Annahmen Folgendes ausgeführt wird (S. 11):

«Die möglichen Mängel stehen unter anderem im Zusammenhang mit undichten Fugen, Verschlüssen, Übergängen, mit Fehlern in der Verarbeitung von Baustoffen wie Beton, Rohren oder Einbauten oder den eingesetzten Bautechniken wie dem Jetting oder den Felsinjektionen.

Risse im Beton oder Betonabplatzungen an der ... m langen Staumauer oder am rund 4'200 m langen Triebwasserweg können entstehen, u.a. wenn der Beton vor Ort durch die B._____ mit der falschen Zusammensetzung produziert wurde oder nicht korrekt verbaut wurde. Insgesamt wurden rund 250'000 m³ Beton bei der Staumauer verbaut. Während des Baus der Staumauer ist ein Fall eingetreten, bei welchem Flugasche anstelle von Zement in den Beton gemischt wurde und somit ein Teil der Staumauer wieder abgebrochen und neu errichtet werden musste. Dabei handelte es sich um einen Schaden zu Lasten der D._____ in Millionenhöhe.

Für die Dichtigkeit des Speichervolumens (Stausee) im Uferbereich wurden Injektionen in den Untergrund eingebracht. Falls diese Injektionen nicht im exakt korrekten Winkel eingebracht wurden oder andere Unwegbarkeiten zu Tage treten, können undichte Stellen entstehen. Bei Injektionen kann der Erfolg bzw. ein möglicher Misserfolg nicht bzw. nur sehr beschränkt beurteilt werden. Die Ergebnisse zeigen sich im Laufe der Jahre. Je nach Beschaffenheit des Untergrunds kommen dabei unterschiedliche Vorgehen zum Einsatz (Jetting oder Felsinjektionen).

Da die Beschreibung der einzelnen Mängel sehr technisch ist, wird auf eine detailliertere Erläuterung an dieser Stelle verzichtet. Diese können jedoch gerne nachgereicht oder in einem persönlichen Gespräch erläutert werden.

Die wesentlichen potenziellen Mängel und die allfällig dazugehörigen Schadenersatzansprüche sind in der Beilage 5 detailliert berechnet und mit einer Wahrscheinlichkeit gewichtet. Diese Eintrittswahrscheinlichkeit ist eine bestmögliche Schätzung darüber, ob ein Mangel eintritt, behoben werden muss und zu einem Mittelabfluss führt. Dadurch lässt sich ein Erwartungswert für die Gesamtrückstellung errechnen. Diese Gesamtsumme von 47.1 Mio. CHF wird um einen Faktor (45 %) reduziert, welcher unter anderem berücksichtigt, dass eine gewisse Abhängigkeit zwischen den Ereignissen besteht und somit eine Kumulation aller Mängel zu einer zu vorsichtigen Rückstellung führt. Unter Berücksichtigung all dieser Faktoren berechnet sich per 31.12.2016 eine Garantierückstellung von 21'195'000 CHF.»

Die vorerwähnte Tabelle in Beilage 5 listet auf einer A4-Seite für jeden aufgeführten potenziellen Mangel die Einzelkosten für dessen Behebung, die Folgekosten (Seeabsenkung und Ausserbetriebnahme Pumpspeicherwerk) sowie die Wahrscheinlichkeit des Anfalls der Kosten je Einzelereignis (in %) und den Erwartungswert für die Gesamtrückstellung auf. In der Beilage 6 zum Memorandum legt die Beschwerdeführerin die Berechnungsgrundlagen für die Folgekosten dar. Auf Nachfrage der Steuerverwaltung hat sie sich zudem näher zu den Grundlagen der Position «Blockfugen undicht», zu den bereits behobenen Mängeln aus der Einzelposition «Passive Vorspannung Oberwasserdruckstollen», zu der Position «Sonstige Mängel» sowie der

«Gewichtung der Gesamterwartung» geäussert (Schreiben vom 10.6.2022, Beschwerdebeilage 8 [act. 1C] bzw. Vorakten StV [act. 5D] pag. 655-676).

6.2 Der Rückstellungsbedarf richtet sich nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag (Ende 2016) und ist demnach aus einer ex ante Betrachtung zu beurteilen (vorne E. 5.1). In diesem Zusammenhang ist strittig, inwieweit der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit auch mit erst nachträglich erstellten Dokumenten erbracht werden kann. – Die steuerliche Anerkennung von Garantierückstellungen beurteilt sich danach, ob sie nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag, so wie diese sich objektiv darstellten, gerechtfertigt war (vgl. auch vorne E. 5.2). Dabei sind alle Tatsachen des (abgelaufenen) Geschäftsjahres, die bis zum Zeitpunkt der Genehmigung der Jahresrechnung bekannt werden (oder bei sorgfältiger Geschäftsführung hätten bekannt sein müssen), zu berücksichtigen (vgl. BGer 2C_102/2018 vom 15.11.2018 E. 5.1 f.; vgl. auch BGer 2C_1012/2021 vom 13.9.2022 E. 5.2.1). Rückstellungen sind bedeutsame Widerspiegelungen tatsächlicher Vorgänge und Ereignisse; sie müssen sorgfältig auf Grundlage einer Risiko- beurteilung nach pflichtgemäsem Ermessen gebildet werden (vgl. Peter Böckli, a.a.O., Rz. 1007 und vorne E. 5.2.2). Anders als bei einer allfälligen gesellschaftsrechtlichen Verantwortlichkeit, bei der zu prüfen ist, ob ein Geschäftsentscheid in einem einwandfreien Entscheidprozess auf einer angemessenen Informationsbasis getroffen worden ist (vgl. Flurin Riederer, a.a.O., § 19 Rz. 302 ff.), geht es bei der hier vorzunehmenden Beurteilung des Rückstellungsbedarfs darum, ob dieser nach sachlichen Kriterien ermittelt worden ist, d.h. sich objektiv mit Blick auf den massgeblichen Sachverhalt im Licht der Erfahrung mit vergleichbaren Fällen und gegebenenfalls gestützt auf die Meinung von Sachverständigen begründen lässt (vgl. Peter Böckli, a.a.O., Rz. 1026). Wie die Beschwerdeführerin zu Recht vorbringt, erscheint es daher zulässig, das Eintretensrisiko von Garantieverpflichtungen auch mit nachträglich erstellten Unterlagen zu begründen, solange nur auf Tatsachen abgestellt wird, die im Zeitpunkt des Bilanzstichtags (bzw. der Genehmigung der Jahresrechnung) bereits bekannt waren oder hätten bekannt sein können bzw. müssen. Dem Umstand, dass die Rückstellung vorab mit nachträglich erstellten Dokumenten dargetan wird, ist allenfalls im Rahmen der Beweiswürdigung Rechnung zu tragen; so kann das Fehlen von auf den Bilanzstichtag hin erstellten Unterlagen im Hinblick auf die Obliegenheit zur Doku-

mentation der Rückstellungsgrundlagen (vgl. Thomas Stenz, a.a.O., Art. 960e N. 29) ein Indiz dafür sein, dass damals nicht ernsthaft mit dem Eintritt von Garantieverpflichtungen in der verbuchten Höhe gerechnet wurde bzw. werden musste.

6.3 Zur Begründung ihrer Rückstellung hat die Beschwerdeführerin in Beilage 5 ihres Memorandums 26 aus ihrer Sicht wesentliche, verdeckte Mängel tabellarisch auf einer A4-Seite aufgeführt (nicht mehr relevant sind die beiden bereits behobenen Mängel «Passive Vorspannung»). Pro Zeile gibt sie mit wenigen Stichworten den Mangel (z.B. «Panzerrohre [Bettung, Hinterlegung...]») und die zu dessen Behebung anfallenden «Einzelkosten» sowie damit gegebenenfalls verbundene Folgekosten (für eine allfällige Seeabsenkung sowie die Ausserbetriebnahme des Pumpspeicherkraftwerks) an (mit Aufsummierung bzw. Angabe der Gesamtkosten; im Bsp.: 69 Mio. Franken), nennt die jeweilige Eintretenswahrscheinlichkeit (im Bsp.: 10 %) und multipliziert diese mit den Gesamtkosten, um dergestalt einen Wert «Gesamterwartung» je Einzelposition zu bilden (im Bsp.: 6,9 Mio. Franken; vgl. vorne E. 6.1). – Ein solches Vorgehen erscheint grundsätzlich nachvollziehbar und geeignet, um die geschäftsmässige Begründetheit der erfolgswirksam verbuchten Garantieverpflichtung darzutun. Auch lassen die zum Teil konkreten Angaben zu den Mängeln mitunter erkennen, welche Risiken die Beschwerdeführerin damit zum Ausdruck bringen will. Bei verschiedenen Positionen ist jedoch allein aus der nur wenig aussagekräftigen Bezeichnung nicht ersichtlich, worin der jeweilige Mangel besteht bzw. inwiefern dieser als wesentlich anzusehen ist. Zudem finden sich lediglich zu zwei dieser Mängel umfassendere Erläuterungen, wie sie überhaupt entstehen könnten (so betreffend Risse im Beton und Abplatzungen sowie Dichtigkeit des Speichervolumens; vgl. vorne E. 6.1). Weiter wird nicht dargelegt, wie die als reine Prozentangabe ausgewiesene Eintretenswahrscheinlichkeit konkret hergeleitet wird. Interessiert hätten hier Informationen zu den genaueren Ursachen der Mängel und deren Eintretenswahrscheinlichkeit sowie eine auf empirischen (oder auch theoretischen) Daten basierende Wahrscheinlichkeitsverteilung für den Eintritt eines Schadensereignisses (vgl. Michael Bertschinger, a.a.O., Rz. 421; vgl. auch BGer 2C_282/2022 vom 17.11.2022, in StE 2023 B 72.14.2 Nr. 61 E. 5.2.2 a.E.); überdies fehlt eine Klarstellung, ob die gemachten Angaben für ein Worstcase-Szenario stehen (vgl. Michael Bert-

schinger, a.a.O., Rz. 422). Auf Aufforderung der Steuerverwaltung äusserte sich die Beschwerdeführerin zwar näher zur Position «Blockfugen undicht», wobei sie in Bezug auf die Eintrittswahrscheinlichkeit pauschal auf «eine Vielzahl von Faktoren» (gefolgt von einer illustrativen nicht abschliessenden Aufzählung) verwies (Eingabe vom 10.6.2022 Ziff. 1.3, Beschwerdebeilage 8 [act. 1C]). Mit der Vorinstanz ist aber zu schliessen, dass – auch in Anbetracht des Umfangs der geltend gemachten Rückstellung und mit Blick auf die Vorgeschichte – eine derart vage Herleitung kaum genügt, um die Eintretenswahrscheinlichkeit ausreichend zu plausibilisieren. Ob es der Beschwerdeführerin mit dem Memorandum (inkl. Beilagen und Ergänzung) gelingt, die Garantierisikobeurteilung in Ausdifferenzierung des im ersten Rechtsgang vorgelegten Berichts des technischen Leiters des Bauprojekts (vgl. vorne E. 2.3.2) mit sachlichen Kriterien hinlänglich zu konkretisieren und namentlich die Schätzung der Eintretenswahrscheinlichkeit der Mängel und deren Ursachen genügend substantiiert und nachvollziehbar darzutun, kann jedoch dahin gestellt bleiben. Selbst wenn nämlich auf die Angaben der Beschwerdeführerin abgestellt wird, ist – wie nachfolgend begründet – kein genügend hoher Wahrscheinlichkeitsgrad ausgewiesen, um die geltend gemachte (zusätzliche; vgl. hinten E. 7.1) Garantierückstellung steuerlich anzuerkennen.

6.4 Die aufgelisteten 26 Mängel stehen laut der Beschwerdeführerin «unter anderem im Zusammenhang mit undichten Fugen, Verschlüssen, Übergängen, mit Fehlern in der Verarbeitung von Baustoffen wie Beton, Rohren oder Einbauten oder den eingesetzten Bautechniken wie dem Jetting oder den Felsinjektionen» (Memorandum S. 11 oben; vorne E. 6.1) und betreffen – wie sich auch aus deren Bezeichnung bzw. Umschreibung schliessen lässt – unterschiedliche Bauwerke bzw. Bauwerksteile. Die für die einzelnen potenziellen Schadensereignisse angegebenen Eintretenswahrscheinlichkeiten liegen dabei mit Ausnahme der Position «sonstige Mängel» (Ergänzung vom 10.6.2022 S. 7 ff.), für die als einzige eine Eintrittswahrscheinlichkeit von 20 % genannt wird, allesamt im Bereich von 5 bis 10 %. Unabhängig davon, welchem Ansatz zur Konkretisierung der Wahrscheinlichkeit des Mittelabflusses bei der Rückstellungsbildung gefolgt wird, liegen die von der Beschwerdeführerin angegebenen Werte damit (mit Ausnahme der vorerwähnten Position) in einem Bereich weit unterhalb dessen, was für die

Annahme einer handelsrechtlich erforderlichen und steuerlich anerkannten Rückstellung nötig wäre: Sofern – insbesondere wegen Vorliegens eines grossen Einzelrisikos oder einer Vielzahl ähnlich gelagerter Risiken – ein Rückstellungsbedarf bei Eintretenswahrscheinlichkeiten bereits ab 25 % zu bejahen ist (wie überzeugend vertreten wird; vgl. Peter Böckli, a.a.O., Rz. 1025; Michael Bertschinger, a.a.O., Rz. 420; Lipp/Imark, a.a.O., Art. 960e OR N. 19 m.w.H.; vgl. auch bereits vorne E. 5.2.2), ist hier ein solcher angesichts der so oder anders zu geringen Wahrscheinlichkeit eines Mittelabflusses zu verneinen. Dies gilt nicht nur, wenn die jeweiligen Mängel einzeln betrachtet werden, wie es die tabellarische Darstellung im Verbund mit den vorne zitierten Ausführungen der Beschwerdeführerin im Memorandum (vgl. E. 6.1 letzter Absatz) nahelegen. Auch eine (in gewisser Weise) kumulative Betrachtung führt zu keinem anderen Schluss: Die Beschwerdeführerin hat die 26 anteilmässigen Kostenbeträge (Einträge in der Spalte «Wert [CHF]» der «Gesamterwartung») addiert und ist damit zu einem gesamten (anteilmässigen) Mittelabfluss von 47,1 Mio. Franken gelangt (betitelt als «Gesamtsumme bewertete Gesamtkosten»; vgl. vorerwähnte Tabelle in Beilage 5 zum Memorandum). Davon macht sie «lediglich» 45 % als Rückstellung geltend; die mithin vom (anteilmässigen) Mittelabfluss von 47,1 Mio. Franken abgezogenen 55 % (tabellarisch betitelt als «Faktor, u.a. Gleichzeitigkeit») berücksichtigen der Beschwerdeführerin zufolge eine «gewisse Abhängigkeit zwischen den Ereignissen» und bezwecken, dass eine «Kumulation aller Mängel zu einer zu vorsichtigen Rückstellung führt» (Memorandum S. 11 [Ziff. 4.3 a.E.]; vorne E. 6.1). Daraus kann nicht ansatzweise auf eine plausibel und nachvollziehbar ausgewiesene Eintretens(gesamt)wahrscheinlichkeit geschlossen werden, welche auch nur in die Nähe des untersten Bereichs der erforderlichen Bandbreite kommen würde, damit der Mittelabfluss gesamthaft als ernsthaft gelten könnte. Dies bestätigt allein schon folgende Gegenüberstellung: Würde die Eintretenswahrscheinlichkeit durchwegs 100 % betragen, hätte dies gemäss der Beschwerdeführerin zu Gesamtkosten von rund 690 Mio. Franken geführt (Summe der Spalte «Gesamtkosten», ohne Rubriken «Passive Vorspannung Oberwasserdruckstollen» und «Passive Vorspannung Unterwasserdruckstollen»; vgl. Tabelle in Beilage 5). Wird dieser Betrag in das Verhältnis zur Mittelabflusssumme aus den einzelnen Mängeln von 47,1 Mio. Franken gesetzt, zeigt sich aber, dass die Beschwerdeführerin selbst von einer «mittleren» Eintre-

tenswahrscheinlichkeit über das Ganze von rund 6,8 % ausgeht. Auch so betrachtet liegt mithin die geltend gemachte Garantieverbindlichkeit weit unterhalb der Bandbreite, in der im Konzept der anteilmässigen Rückstellung auf einen (Pflicht)Rückstellungsbedarf geschlossen werden könnte. Daher kann gestützt auf die (womöglich ohnehin nicht genügend substantiierten und nur beschränkt nachvollziehbaren) Angaben und Ausführungen der Beschwerdeführerin klarerweise nicht von einem *ernsthaften* bzw. *wahrscheinlichen* (verlässlich abschätzbaren) Mittelabfluss ausgegangen werden.

6.5 Auch im Verbund mit den übrigen bereits im ersten Rechtsgang ins Recht gelegten Angaben und Unterlagen ergibt sich kein anderes Ergebnis: Soweit sich die Beschwerdeführerin darauf beruft, dass sie werkvertraglich verpflichtet gewesen sei, ab Vertragsschluss bis drei Jahre nach Abnahme des Werks eine an die Bauherrschaft zahlbare Bankgarantie in der Höhe von 35 Mio. Franken beizubringen zur «Sicherstellung sämtlicher Rechte der [Bauherrschaft]», darunter insbesondere auch der «Garantie- und Mängelrechte», und dass in Erfüllung dieser Pflicht bei der F._____ AG am 14. März 2017 eine solche Bankgarantie abgeschlossen worden sei (vorne E. 2.1.1), ist allein daraus nicht zu schliessen, dass mit der Erbringung von Garantieleistungen ernstlich zu rechnen war. Dies umso weniger, als die Bankgarantie zwar «insbesondere auch der Sicherstellung der Gewährleistungs- und Mängelansprüche» der Bauherrschaft diene, letztlich aber sämtliche Ansprüche der Werkbestellerin aus dem Werkvertrag sicherte. Weiter hat die Beschwerdeführerin nicht geltend gemacht, dass sich die Höhe der Bankgarantie an den konkret zu erwartenden Risiken des Projekts orientiert hätte. Unerheblich ist schliesslich, dass die Bankgarantie von der begünstigten Werkbestellerin jederzeit durch entsprechende Erklärung einseitig hätte abgerufen werden können, wird doch allein mit dem Abruf der Garantie noch nicht über die Begründetheit der Gewährleistungsansprüche entschieden (vgl. zum Ganzen VGE 2020/277/278 vom 26.7.2021 E. 6.3.1). Auch mit der von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Einzigartigkeit des Bauwerks (Stichwort: «Jahrhundertwerk») kann die Rückstellung nicht hinreichend begründet werden: Bei der Einzelfertigung von Grossanlagen können dem Unternehmen im Mängelfall zwar beträchtliche finanzielle Belastungen anfallen (vgl. auch vorne E. 5.2.1). 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. vorne 5.2.2).

6.6 Nach dem Gesagten ist die StRK in Würdigung sämtlicher Umstände zu Recht zum Ergebnis gelangt, dass der von der Beschwerdeführerin vorgenommenen Rückstellung – Stand Ende 2016 (Bilanzstichtag) – kein genügend wahrscheinlicher Mittelabfluss zugrunde lag bzw. mit der Erbringung der geltend gemachten Garantieleistungen nicht ernsthaft zu rechnen war; die strittige Rückstellung erweist sich mithin als geschäftsmässig unbegründet und ist steuerlich von den Vorinstanzen zu Recht nicht anerkannt worden. Soweit noch Lücken im Sachverhalt bestehen (vorne E. 6.3), ist bei diesem Ergebnis nicht davon auszugehen, dass weitere Beweismassnahmen zusätzliche entscheidrelevante Erkenntnisse erwarten lassen, zumal auf Grundlage der Angaben der Beschwerdeführerin der Schluss zu ziehen ist, dass ein Mittelabfluss nicht ernsthaft zu befürchten war. Die entsprechenden Beweisanträge der Beschwerdeführerin (Einvernahme des Technischen Leiters bzw. der Bauherrin; Einholung eines gerichtlichen Gutachtens) werden abgewiesen (Beschwerde Rz. 103 f., 110; vgl. zur antizipierten Beweismwürdigung statt vieler BVR 2022 S. 93 E. 4.5.4 mit Hinweisen). Abgesehen davon ist es ganz allgemein nicht ausreichend, anstelle von eigenen begründeten Angaben als Beweismittel Partei- und Zeugenbefragungen anzubieten, damit das Verwaltungsgericht den Sachverhalt weiter ermittle (vgl. allgemein dazu BVR 2016 S. 65 E. 2.3, 2014 S. 197 E. 3.1; VGE 2019/365/366 vom 8.2.2021 E. 3.5 [bestätigt durch BGer 2C_219/2021 vom 11.5.2021]; Michel Daum, a.a.O., Art. 20 N. 4; weiterführend Markus Berger, a.a.O., S. 564 ff., Hunziker/Bigler, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, Art. 140 DBG N. 43 f.; s. bereits vorne E. 4.2.3 f.).

7.

Zu beurteilen bleibt das Eventualbegehren, wonach zumindest eine (anteilige) Pauschalrückstellung von 2 % auf der Werksumme von rund 800 Mio. Franken, davon 35 % entsprechend Franken 5,6 Mio., zuzulassen sei (Beschwerden Rz. 115 ff.).

7.1 Die StRK hat erwogen, das Verwaltungsgericht habe bereits entschieden, dass die Beschwerdeführerin keine (höhere) Pauschalrückstellung beanspruchen könne, so dass sie darauf nicht zurückkommen könne. Im Übrigen seien der Beschwerdeführerin im Rahmen der Steuerveranlagung bereits pauschale Garantierückstellungen zugestanden worden. In ihrer Bilanz sei per 31. Dezember 2016 eine Garantierückstellung in Höhe von Fr. 3'900'000.-- verzeichnet, wovon Fr. 1'000'000.-- als «Garantie E. _____» ausgewiesen werde. Aus dem Memorandum gehe hervor, dass der Jahresumsatz 2016 der D. _____ Fr. 54'562'960.-- betragen habe; 2 % davon entsprächen gerundet Fr. 1'000'000.-- (wobei unberücksichtigt bleibe, dass die Beschwerdeführerin an der D. _____ nur zu 35 % beteiligt sei). Allein damit sei der Beschwerdeführerin eine höhere Garantierückstellung als der Pauschalabzug von 2 % des (auf sie entfallenden) massgebenden Jahresumsatzes der D. _____ gewährt worden. Darüber hinaus sei auch auf der Ebene der D. _____ ein Betrag von Fr. 1'195'000.-- als Garantierückstellung akzeptiert worden. Entsprechend bestehe kein Anlass, darüberhinausgehende (pauschale) Garantierückstellungen steuerlich zu berücksichtigen (angefochtene Entscheide E. 11). – Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass die Pauschallösung für die alltägliche unternehmerische Tätigkeit sinnvoll sei, die bei einer anzunehmenden Mehrzahl von Unternehmen eine gewisse Kontinuität aufweise. Da sich deren Umsätze mit einer gewissen Regelmässigkeit entwickeln dürften, erscheine es sachgerecht auf den Umsatz nur des laufenden Jahres abzustellen. Von diesen Quasi-Standardfällen sei aber die hier zu beurteilende Konstellation zu unterscheiden, die sich grundlegend anders darstelle: Grossprojekte im Allgemeinen und der vorliegende Fall im Besonderen zeichneten sich dadurch aus, dass die Jahresumsätze nach einer Startphase in ca. der Hälfte eines Projekts massiv anstiegen, um dann wieder abzuflachen, so dass typischerweise im Jahr der Werkübergabe nur

noch ein vergleichsweise geringer Jahresumsatz erzielt werde. Es sei daher in solchen Fällen nicht sachgerecht, sich an der von der Steuerverwaltung anerkannten Praxis zu orientieren, wonach die Pauschale von 2 % auf dem Umsatz des laufenden Jahres als Garantierückstellung anerkannt werde. Allfällige Garantierisiken bei Grossprojekten seien bei Anwendung einer Pauschallösung vielmehr bezogen auf den gesamten Umsatz zu berücksichtigen. Nur wenn auf die Gesamtdauer abgestellt werde, könne bei der Umsetzung eines einzigen Grossprojekts sichergestellt werden, dass die pauschale Garantierückstellung eine angemessene Höhe aufweise. Dem werde die bisherige Auslegung von Art. 15 Abs. 4 AbV nicht gerecht, weshalb davon abzurücken sei, zumal weder der Wortlaut noch der Zweck dieser Bestimmung den Schluss zuliesse, dass sie auf Werke, die über mehrere Jahre erstellt werden, keine Anwendung finden solle (Beschwerden Rz. 115 ff.).

7.2 Das Verwaltungsgericht hat sich in VGE 2020/277/278 vom 26. Juli 2021 weder abschliessend noch verbindlich zu den pauschalen Rückstellungen für Garantie- und Gewährleistungspflichten nach Art. 15 Abs. 4 AbV geäussert, da die Beschwerdeführerin nicht geltend gemacht hatte, dass eine höhere Pauschalrückstellung anzuerkennen sei (E. 5.3 und E. 6.1). Mit der von der Beschwerdeführerin nunmehr kritisierten Praxis hat es sich indes in einem früheren einzelrichterlich gefällten Urteil bereits befasst: In Auslegung von Art. 15 Abs. 4 AbV, welcher für Garantie- und Gewährleistungsverpflichtungen pauschale Rückstellungen auf dem «garantiepflichtigen Umsatz» vorsieht, gelangte es zum Schluss, dass darunter der garantiepflichtige Umsatz des laufenden Geschäftsjahrs zu verstehen sei (vgl. VGE 22837/22838 vom 6.9.2007 E. 2 [bestätigt durch BGer 2C_553/2007 vom 29.9.2008, in StR 2008 S. 883 E. 2.1]). Für entscheidend erachtete das Verwaltungsgericht, dass mit dem Abstellen auf den Jahresumsatz dem Grundsatz der Periodizität Rechnung getragen wird, der die Besteuerung des in einem bestimmten Zeitraum effektiv erzielten Ertrags verlangt (vgl. E. 2.1 und 2.4.2). Weiter erblickte es in einer Ausweitung des Begriffs (auf Umsätze, die aufgrund gesetzlicher oder vertraglicher Bestimmungen einem Gewährleistungsrisiko unterliegen) eine nicht gerechtfertigte zusätzliche Privilegierung gegenüber der ordentlichen – im Bund weiterhin allein massgebenden – «Rückstellungsmethode», die einen Nachweis der Begründetheit verlangt (vgl. E. 2.4.2 und 3). Schliesslich führten auch Praktikabilitätsüberlegungen

dazu, den Jahresumsatz für massgebend zu erachten: Es widerspreche dem Sinn der Norm, der in der Reduktion des Abklärungsaufwands bestehe, wenn für jedes einzelne Unternehmen geprüft werden müsse, welche Gewährleistungsverpflichtung es für die jeweiligen Verkäufe oder Arbeiten übernimmt. Die daraus resultierenden Abgrenzungsschwierigkeiten führten gerade nicht zur angestrebten Verringerung des Verwaltungsaufwands (vgl. E. 2.4.3 und 2.5).

7.3 Wie die Beschwerdeführerin zutreffend ausführt, will Art. 15 Abs. 4 AbV mit den Pauschalrückstellungen den (an einem Durchschnittsfall orientierten) Garantie- und Gewährleistungsrisiken schematisch – ohne besonderen Nachweis – Rechnung tragen, wobei eine möglichst praktikable Lösung angestrebt wird (vgl. auch BGer 2C_243/2012 und 2C_244/2012 vom 12.7.2012 E. 3.3 [betr. pauschalierte Delkredere-Rückstellungen] mit Hinweisen; Michael Bertschinger, a.a.O., Rz. 473 f.). Es liegt auf der Hand, dass eine solche Regelung nicht allen Fällen gerecht werden kann bzw. unter dem Aspekt der Einzelfallgerechtigkeit nicht durchwegs optimale Lösungen zu gewährleisten vermag. Dies stellt entgegen der Beschwerdeführerin jedoch keinen Grund dar, von der oben dargestellten Rechtsprechung abzuweichen, zumal sich die Ausgangslage hier nicht wesentlich von der bereits vom Verwaltungsgericht beurteilten Konstellation unterscheidet. Zwar kann es je nach vertraglicher Vereinbarung und nach zu erwartender Gewährleistungspflichten vorkommen, dass bei Werken, die über mehrere Jahre erstellt werden, die pauschale Rückstellung auf dem Umsatz des letzten Jahres nicht dem effektiven Rückstellungsbedarf entspricht, doch kann nicht angenommen werden, dass sich dies durchgängig so verhält. Gleichzeitig ist sehr fraglich, ob das von der Beschwerdeführerin beantragte Abstellen auf die Gesamtdauer und -werkvertragssumme zu einer sachgerechteren Gesetzeskonkretisierung führen würde. Weiter gilt auch für den hier zu beurteilenden Fall, dass wenn hohe Pauschalrückstellungen ohne Weiteres zugelassen werden und die erwartete Verpflichtung letztlich nicht oder nicht in vollem Umfang eintritt, die Rückstellungen zwar aufzulösen wären, aber ein anderes Geschäftsjahr betreffen, was der zeitlichen Abgrenzung nicht gerecht würde (VGE 22837/22838 vom 6.9.2007 [bestätigt durch BGer 2C_553/2007 vom 29.9.2008, in StR 2008 S. 883] E. 2.4.2 a.E.). Schliesslich führte eine neue Praxis mit Blick auf Grossprojekte zu einem erhöhten Abklärungsaufwand

bzw. zu Abgrenzungsproblemen bezüglich des massgeblichen Umsatzes zur Bemessung der pauschalen Rückstellung. Aus den genannten Gründen besteht für das Verwaltungsgericht kein Anlass, von der bisherigen Auslegung von Art. 15 Abs. 4 AbV zum Begriff des «garantiepflichtigen Umsatzes» abzurücken. Die Verweigerung höherer Pauschalrückstellungen per Ende 2016, als sie der Beschwerdeführerin bereits gewährt wurden, hält der Rechtskontrolle stand.

8.

Nach dem Gesagten erweisen sich die Beschwerden als unbegründet und sind abzuweisen. Bei diesem Ausgang der Verfahren wird die Beschwerdeführerin kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 3 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 [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2016 wird abgewiesen
3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 14'000.--, werden der Beschwerdeführerin auferlegt und dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe entnommen.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

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, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.