

BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2020 193 vom 9. November 2021

BE Verwaltungsgericht, 2021-11-09, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2020_193

FR: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2020 193 du 9 novembre 2021

IT: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2020 193 del 9 novembre 2021

Erwägungen

E. 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

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 09.11.2021, Nrn. 100.2020.193/194U, Seite 4 (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.

E. 1.2

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

E. 1.3

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

E. 2

Streitig ist die von der Beschwerdeführerin beantragte nachträgliche Bildung von Rückstellungen in den Jahren 2007 und 2008 für Forderungen aus einem sie betreffenden Zivilverfahren (vgl. vorne Bst. A; angefochtene Entscheide Dispositiv-Ziff. 1-4). Nicht Gegenstand der vorliegenden Verfahren sind die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer 2009 bis 2015 (vgl. angefochtene Entscheide Dispositiv-Ziff. 5-18).

E. 2.1

Gegenstand der Gewinnsteuer juristischer Personen bildet der Rein- gewinn (Art. 85 Abs. 1 StG; Art. 57 DBG; vgl. auch Art. 24 Abs. 1 des Bun- desgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Bestimmt wird er gemäss Art. 85 Abs. 2 Bst. a StG bzw. Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG ausgehend vom Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahrs, womit das Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz aus- drücklich festgeschrieben ist. Es besagt zum einen, dass in materieller Hin- sicht die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemässer Buchführung

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 09.11.2021, Nrn. 100.2020.193/194U, Seite 5 und Rechnungslegung auch für die Bemessung des steuerbaren Gewinns massgebend sind, soweit keine speziellen steuerrechtlichen Vorschriften für die Gewinnermittlung zur Anwendung gelangen. Zum anderen bilden in for- meller Hinsicht die von der steuerpflichtigen Person konkret eingereichte Bi- lanz und Erfolgsrechnung Ausgangspunkt und Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung; die steuerpflichtige Person wird auf ihrer Darstellung in der Jahresrechnung behaftet, sofern diese in Übereinstimmung mit dem Handelsrecht erstellt wurde und das Steuerrecht keine abweichenden Regelungen enthält (vgl. BVR 2012 S. 58 E. 3.3.6, 2008 S. 181 E. 3.1; BGE 147 II 209 E. 3.3.1, 143 II 8 E. 7.1, 141 II 83 E. 3.1; BGer 2C_102/2018 vom 15.11.2018, in StE 2019 B 72.14.1 Nr. 32 E. 3.2.1; Brülisauer/ Mühlemann, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 58 DBG N. 12 ff., auch zum Folgenden). Während die Bewertungsvorschriften des Handelsrechts Höchstbewer- tungsvorschriften darstellen, die primär zum Schutz der Gläubigerschaft ver- hindern sollen, dass die Ertrags- und Vermögenslage des Unternehmens zu günstig ausgewiesen wird, bezwecken die steuerrechtlichen Korrekturvor- schriften, dass die Ertrags- und Vermögenslage entsprechend dem Grund- satz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 104 Abs. 1 der Verfassung des Kantons Bern (KV; BSG 101.1) und Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV; SR 101) nicht zu ungünstig prä- sentiert wird. Das Steuerrecht kennt deshalb verschiedene Tatbestände, die zu steuerlichen Korrekturen eines handelsrechtlich korrekt ermittelten Rein- gewinns führen. So werden zum ausgewiesenen Gewinn insbesondere alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begrün- detem Aufwand verwendet wurden, sowie sämtliche der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträge hinzugerechnet (Art. 85 Abs. 2 Bst. b und c StG; Art. 58 Abs. 1 Bst. b und c DBG; vgl. zum Ganzen VGE 2020/277/278 vom 26.7.2021 E. 3.2, 2018/200/201 vom 11.4.2019 E. 2.1, 2016/122/123 vom 5.12.2017 E. 2.1 [bestätigt durch BGer 2C_52/2018 vom 23.3.2018, in StR 2018 S. 516]).

E. 2.2

Erweisen sich Bilanz und Erfolgsrechnung als handelsrechtswidrig, ist von Amtes wegen eine steuerliche Bilanzberichtigung vorzunehmen, so- lange noch keine rechtskräftige Veranlagung erfolgt ist; danach ist eine steu-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 09.11.2021, Nrn. 100.2020.193/194U, Seite 6 errechtliche Korrektur höchstens noch im Rahmen einer Revision oder eines Nachsteuerverfahrens und ausschliesslich bei Vorliegen der entsprechen- den Voraussetzungen möglich (vgl. BGE 144 II 427 E. 6.5.1, 141 II 83 E. 3.3; BGer 2C_576/2020 vom 17.8.2020, in StR 2020 S. 874 E. 2.2.2, 2C_102/2018 vom 15.11.2018,

in StE 2019 B 72.14.1 Nr. 32 E. 3.2.2 f., 2C_24/2014 vom 29.1.2015, in StE 2015 B 72.11 Nr. 24 E. 2.2; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, Art. 58 N. 11, 15 ff.; Richner/ Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 58 N. 50 f.; Markus Berger, Probleme der Bilanzberichtigung, in ASA 70 S. 539 ff., 541 f. und 554). Der Anstoss für eine steuerliche Bilanzberichtigung kann sowohl vom Fiskus als auch von der steuerpflichtigen Person ausgehen (Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 DBG N. 120; Markus Berger, a.a.O., S. 541), allerdings entsprechend dem Grundsatz der formellen Massgeblichkeit der Handelsbilanz (vgl. E. 2.1 hiervor) nur bei einem Verstoss gegen zwingende Bestimmungen des Handelsrechts. Von der steuerlichen Bilanzberichtigung zu unterscheiden ist die handelsrechtliche Bilanzberichtigung. Die handelsrechtliche Korrektur bereits durch die Generalversammlung genehmigter, jedoch fehlerhafter Abschlüsse hat dabei grundsätzlich in der laufenden Jahresrechnung («ex nunc») durch eine periodenverschobene Verbuchung in der Geschäftsperiode der Entdeckung als periodenfremder Aufwand oder Ertrag zu erfolgen, wobei die Hintergründe im Anhang zu erläutern sind (vgl. Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 DBG N. 128; Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Buchführung und Rechnungslegung, 2014 [nachfolgend: HWP 2014], S. 41; vgl. ausserdem seit Inkrafttreten des revidierten Rechnungslegungsrechts ausdrücklich Art. 959b Abs. 2 Ziff. 9 bzw. Art. 959b Abs. 3 Ziff. 6 des Schweizerischen Obligationenrechts [OR; SR 220]). Eine rückwirkende («ex tunc») Anpassung von Bilanz und Erfolgsrechnung ist hingegen nur in absoluten Ausnahmefällen zulässig (vgl. Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 DBG N. 116 f., 128, 130 f., auch zum Folgenden; Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 4. Aufl. 2009 [nachfolgend: Aktienrecht], § 12 N. 234; ausführlich hinten E. 4.4.1).

E. 2.3

Gemäss Art. 92 Abs. 1 StG bzw. Art. 63 Abs. 1 DBG sind Rückstellungen zu Lasten der Erfolgsrechnung insbesondere zulässig für im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 09.11.2021, Nrn. 100.2020.193/194U, Seite 7 (Bst. a), für Verlustrisiken, die mit Aktiven des Umlaufvermögens, insbesondere mit Waren und Debitoren, verbunden sind (Bst. b) und für andere unmittelbar drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen (Bst. c). Mit der Rückstellung wird dem laufenden Geschäftsjahr ein tatsächlicher oder zumindest wahrscheinlicher Aufwand gewinnmindernd angerechnet, der in seiner Höhe noch nicht feststeht und sich erst in einer späteren Periode geldmässig verwirklicht (BGE 141 II 83 E. 5.1; Markus Reich, Steuerrecht,

E. 2.4

Die Steuerbehörde trägt grundsätzlich die Beweislast für steuerbegünstigende und -erhöhende Tatsachen und die steuerpflichtige Person für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen (BGE 146 II 6 E. 4.2, 144 II 427 E. 2.3.2 und 8.3.1, 143 II 661 E. 7.2; BVR 2017 S. 529 [VGE 2016/340 vom 9.8.2017] nicht publ. E. 6.2, 2011 S. 241 E. 4.1, 2009 S. 465 E. 3 Ingress). Bei erfolgswirksam verbuchten Rückstellungen kommt der aus Art. 85 Abs. 2 Bst. a StG bzw. Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG abgeleitete Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz (vgl. vorne E. 2.1) zum Tragen, wenn die steuerpflichtige Person sachliche Gründe bzw. genügende

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 09.11.2021, Nrn. 100.2020.193/194U, Seite 8 Tatsachen für die geschäftsmässige Begründetheit anführen kann (vgl. BGE 147 II 209 E. 5.1.1; BGer 2C_472/2015 und 2C_473/2015 vom 14.9.2016, in StE 2016 B 71.5 Nr. 3 E. 3.3.3; VGE 2020/277/278 vom 26.7.2021 E. 3.4, 2018/357/358 vom 7.5.2019 E. 4.3 [bestätigt durch BGer 2C_551/2019 vom 30.10.2019] mit weiteren Hinweisen). Verweigert sie die Auskunft oder nennt sie keine genügenden Tatsachen für den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit, so kann die Rückstellung grundsätzlich steuerrechtlich nicht (mehr) als geschäftsmässig begründet anerkannt werden (vgl. BGer 2C_1082/2014 vom 29.9.2016, in ASA 85 S. 379 und StE 2016 B 72.14.2 Nr. 48 E. 4.1.2 mit Hinweis).

E. 3

Den Akten ist sachverhaltlich und zu den Parteivorbringen Folgendes zu entnehmen:

E. 3.1

Am 18. Dezember 2008 reichte die Beschwerdeführerin die Steuererklärung 2007 (Vorakten StV [act. 5B] pag. 86 ff.) inkl. Jahresrechnung (nachfolgend: Jahresrechnung 2007 Version 1, Vorakten StV [act. 5B] pag. 90 ff.) bei der Steuerverwaltung ein. Mit Schreiben vom 23. April 2010 teilte die (damalige) Revisionsstelle der Beschwerdeführerin dem Verwaltungsrat mit, sie habe bei der Prüfung der Jahresrechnung 2009 festgestellt, dass in den – bereits geprüften und durch die Generalversammlung genehmigten – Jahresrechnungen 2007 und 2008 Darlehenszahlungen an Dritte «fälschlicherweise auf Handelsliegenschaften anstatt unter Darlehensforderungen aktiviert» worden seien. Die Revisionsstelle forderte den Verwaltungsrat auf, die ursprünglichen Abschlüsse 2007 und 2008 «rückwirkend anzupassen» und die korrigierten Jahresrechnungen im Rahmen einer ausserordentlichen Generalversammlung genehmigen zu lassen (Schreiben vom 23.4.2010 [nachfolgend: Schreiben Revisionsstelle] S. 1, Vorakten StV [act. 5B] pag. 52). In der Folge reichte die Beschwerdeführerin am 9. Juni 2010 eine neue Steuererklärung 2007 (Vorakten StV [act. 5B] pag. 57 ff.) sowie die Steuererklärung 2008 (Vorakten StV [act. 5C] pag. 58 ff.) zusammen mit den korrigierten Jahresrechnungen bei der Steuerverwaltung ein (vgl. Jahresrechnung 2007 vom 9.6.2010 [nachfolgend: Jahresrechnung 2007

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 09.11.2021, Nrn. 100.2020.193/194U, Seite 9 Version 2], Vorakten StV [act. 5B] pag. 62 ff.; Jahresrechnung 2008 vom 9.6.2010 [nachfolgend: Jahresrechnung 2008 Version 2], Vorakten StV [act. 5C] pag. 71 ff.). Die Genehmigung der korrigierten Abschlüsse erfolgte am 14. Juni 2010 (vgl. das Protokoll der Universalversammlung vom 14.6.2010, Vorakten StV [act. 5B] pag. 55 f., auch zum Folgenden). Während sich die Korrektur im Jahr 2007 lediglich in der Bilanzstruktur niederschlug (vgl. Schreiben Revisionsstelle S. 1; Jahresrechnung 2007 Version 1 S. 7, 13 und Jahresrechnung 2007 Version 2 S. 7, 13), hatte sie für das Jahr 2008 eine Erhöhung des Eigenkapitals und des Gewinns zur Folge (vgl. die definitive Veranlagung 2008 vom 9.10.2018 S. 2, Vorakten StV [act. 5C] pag. 6; Jahresrechnung 2008 Version 2 S. 8 und 14; Steuererklärung 2008 S. 2 f.; die Jahresrechnung 2008 Version 1 befindet sich nicht bei den Akten).

E. 3.2

Im April 2010 – mithin ungefähr zeitgleich mit der Beanstandung der Jahresrechnungen 2007 und 2008 durch die Revisionsstelle – wurde gegen B._____, den (damaligen) Geschäftsführer und Verwaltungsratspräsidenten der Beschwerdeführerin, Strafanzeige

eingereicht; die Eröffnung des Strafverfahrens wegen gewerbsmässigen Betrugs und Urkundenfälschung erfolgte am 23. November 2010 (vgl. Rekurs und Beschwerde vom 3.4.2019 betreffend die Jahre 2007 und 2008 [nachfolgend: Rekurs und Beschwerde] je S. 5, Vorakten StRK [act. 5A] pag. 23 und 48). In Zusammenhang mit dem Strafverfahren erhoben verschiedene Unternehmen am 30. September 2016 gemeinsam Zivilklage gegen die Beschwerdeführerin und machten Forderungen aus ausservertraglicher Haftung geltend; der Streitwert der Klage wurde dabei auf 18 Mio. Franken beziffert (vgl. Schreiben vom 1.11.2018 S. 1, Vorakten StV [act. 5B] pag. 14). Mit Urteil vom 14. November 2019 verurteilte das Obergericht des Kantons Bern B. _____ wegen mehrfachen gewerbsmässigen Betrugs, begangen von März 2007 bis September 2010 im Gesamtdeliktsbetrag von 6,4 Mio. Franken (davon ca. 1,5 Mio. Franken versucht begangen; Vorakten StRK [act. 5A] pag. 277 ff.). Dem Verwaltungsgericht ist weder bekannt, ob dieser Entscheid in Rechtskraft erwachsen, noch, ob das offenbar bis zum Abschluss des Strafverfahrens sistierte Zivilverfahren gegen die Beschwerdeführerin (vgl. das erwähnte Schreiben S. 2) in der Zwischenzeit abgeschlossen worden ist.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 09.11.2021, Nrn. 100.2020.193/194U, Seite 10

E. 3.3

Mit Verfügungen vom 9. Oktober 2018 veranlagte die Steuerverwaltung die Beschwerdeführerin für die Jahre 2007 und 2008 entsprechend den am 9. Juni 2010 eingereichten korrigierten Jahresrechnungen (vgl. vorne E. 3.1; vgl. auch den Vermerk zu den definitiven Veranlagungsverfügungen 2007 und 2008 vom 9.10.2018, Vorakten StV [act. 5B] pag. 6 und [act. 5C] pag. 6, sowie die Ausführungen zu den Einspracheentscheiden 2007 und 2008 vom 12.3.2019, Vorakten StV [act. 5B] pag. 23 und [act. 5C] pag. 23). Mit Einsprachen vom 1. November 2018 sowie mit Rekurs und Beschwerde vom 3. April 2019 machte die Beschwerdeführerin sinngemäss geltend, wegen der Forderungen, die Gegenstand der erwähnten Zivilverfahren seien, hätten bereits in den Geschäftsjahren 2007 und 2008 handelsrechtlich zwingend Rückstellungen gebildet werden müssen; die eingereichten Jahresrechnungen 2007 und 2008 seien entsprechend zu berichtigen und die Steuerveranlagungen zu korrigieren (vgl. Einsprachen vom 1.11.2018 S. 3, Vorakten StV [act. 5B] pag. 12 und [act. 5C] pag. 12; Rekurs und Beschwerde S. 4). Dies hat die StRK wie zuvor die Steuerverwaltung verneint. Zur Begründung führte sie aus, Tatsachen, die rückwirkend Aufschluss geben über die objektiven Verhältnisse am Bilanzstichtag (sog. wertaufhellende Tatsachen; vgl. dazu auch hinten E. 4.3.1), seien nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung bis zur Genehmigung durch die Generalversammlung in die Jahresrechnung aufzunehmen (angefochtene Entscheide E. 4.4). Dabei sei im vorliegenden Fall auf die Genehmigung der ursprünglichen Jahresrechnungen 2007 und 2008 (Version 1) abzustellen. In diesem Zeitpunkt sei die Bildung von Rückstellungen handelsrechtlich noch nicht notwendig gewesen. Die Genehmigung der korrigierten Jahresrechnungen (Version 2) sei hingegen unbeachtlich, weil eine rückwirkende handelsrechtliche Bilanzberichtigung («ex tunc») gar nicht zulässig gewesen wäre. Entsprechend könne die Beschwerdeführerin aus dem Umstand, dass die zweite Genehmigung am 14. Juni 2010 und damit nach Einreichen der Strafanzeige gegen B. _____ erfolgt sei, nichts zu ihren Gunsten ableiten (angefochtene Entscheide E. 4.5 f.).

E. 3.4

Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Vorinstanzen handelten widersprüchlich, wenn sie einerseits für die Veranlagung von den korrigierten Jahresrechnungen ausgingen, andererseits für die Frage des spätestmöglichen Zeitpunkts von Rückstellungen das Datum der Genehmigung dieser

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 09.11.2021, Nrn. 100.2020.193/194U, Seite 11 Jahresrechnungen als irrelevant einstufen. Da die Steuerverwaltung die berichtigten Jahresabschlüsse entgegengenommen und gestützt darauf die Veranlagung vorgenommen habe, sei auch für die Berücksichtigung der beantragten Rückstellungen die Genehmigung der korrigierten Abschlüsse ausschlaggebend. Sollte eine nachträgliche steuerrechtliche Bilanzberichtigung verneint werden, sei nicht nur in Bezug auf den mutmasslichen Genehmigungszeitpunkt, sondern auch für die Veranlagung von den ursprünglichen Jahresrechnungen auszugehen, womit zumindest im Jahr 2008 wegen des dort ausgewiesenen tieferen Gewinns eine geringere Besteuerung resultiere (Beschwerden S. 7). – Die Steuerverwaltung erachtet die Argumentation der StRK hingegen als stringent: Wegen der aus handelsrechtlicher Sicht unzulässigen rückwirkenden Anpassung der Jahresrechnungen 2007 und 2008 sei für die Frage der Berücksichtigung der Rückstellungen auf den Zeitpunkt der Genehmigung der ursprünglichen Jahresrechnungen abzustellen. Hinsichtlich der von der Revisionsstelle festgestellten Fehlbuchungen und des im Jahr 2008 falsch ausgewiesenen Gewinns sei die Steuerverwaltung aus steuerrechtlicher Sicht jedoch ungeachtet der fehlenden Voraussetzungen einer rückwirkenden handelsrechtlichen Bilanzberichtigung berechtigt und verpflichtet gewesen, die materiell begründeten Korrekturen bei der Veranlagung zu berücksichtigen (Beschwerdeantwort S. 2).

E. 4.1

Die von der Beschwerdeführerin beantragte nachträgliche steuerliche Bilanzberichtigung kommt nur in Betracht, wenn sich Bilanz und Erfolgsrechnung im massgebenden Zeitpunkt als handelsrechtswidrig erweisen (vgl. vorne E. 2.2). Wie die StRK zu Recht festgestellt hat (vgl. angefochtene Entscheidung E. 4.4), gilt es entsprechend zu prüfen, ob in Bezug auf die rückwirkend geltend gemachten Verpflichtungen aus dem Zivilverfahren (vgl. vorne E. 3.2) handelsrechtlich zwingend Rückstellungen hätten gebildet werden müssen.

E. 4.2

Am 1. Januar 2013 ist das revidierte Buchführungs- und Rechnungslegungsrecht in Kraft getreten. Dabei fanden die revidierten Vorschriften des 32. Titels des OR erstmals für das Geschäftsjahr Anwendung, das zwei

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 09.11.2021, Nrn. 100.2020.193/194U, Seite 12 Jahre nach Inkrafttreten der Änderung, mithin am 1. Januar 2015 oder später, zu laufen begonnen hatte (Art. 2 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen zur Änderung vom 23.12.2011). Eine freiwillige frühere Anwendung war ab dem 1. Januar 2013 möglich und wäre auch steuerlich massgeblich (Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 DBG N. 29). Die Beurteilung der hier strittigen Steuerveranlagungen 2007 und 2008 bzw. der handelsrechtskonformen Erstellung der entsprechenden Jahresrechnungen richtet sich somit ausschliesslich nach den altrechtlichen Bestimmungen.

E. 4.3

Es ist unbestritten, dass für die Verpflichtungen, die der Beschwerdeführerin aufgrund des gegen sie eingeleiteten Zivilverfahrens drohen, gemäss aArt. 669 Abs. 1 OR in der Fassung vom 4. Oktober 1991 (AS 1992 S. 773) grundsätzlich Rückstellungen zu bilden sind (vgl. angefochtene Entscheidung E. 4.7, 4.9). Fraglich ist einzig, in welchem Zeitpunkt von einem handelsrechtlich zwingenden Rückstellungsbedarf auszugehen ist bzw. ob ein solcher bereits für die Jahre 2007 und 2008 bestand.

E. 4.3.1

In zeitlicher Hinsicht ist der Rückstellungsbedarf nach den wirtschaftlichen Verhältnissen am Bilanzstichtag zu beurteilen (vgl. vorne E. 2.3; zum alten Recht Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Buchführung und Rechnungslegung, 2009 [nachfolgend: HWP 2009], S. 45; Peter Böckli, Aktienrecht, § 8 Rz. 254; zum neuen Recht Müller/Henry/Barmettler, in Pfaff/Glanz/Stenz/Zihler [Hrsg.], Rechnungslegung nach Obligationenrecht, veb.ch Praxiskommentar, 2. Aufl. 2019, Art. 960 N. 25; Peter Böckli, OR-Rechnungslegung, 2. Aufl. 2019 [nachfolgend: Rechnungslegung], Rz. 249). Tatsachen, die sich erst später ereignen, sind dann in die Jahresrechnung aufzunehmen, wenn sie lediglich anzeigen, wie sich die Verhältnisse am Bilanzstichtag objektiv darstellten (sog. wertaufhellende Tatsachen; anders wertbeeinflussende bzw. wertverändernde Tatsachen, die neue Geschäftsvorfälle schaffen; vgl. BGer 2C_797/2018 vom 28.3.2019, in StE 2019 B 23.2 Nr. 59 E. 5.1, 2C_102/2018 vom 15.11.2018, in StE 2019 B 72.14.1 Nr. 32 E. 5.3 und 5.4.1 mit Hinweisen; Markus Berger, a.a.O. S. 545; Peter Böckli, Rechnungslegung, Rz. 1018). Als spätestmöglicher Zeitpunkt für die Berücksichtigung wertaufhellender Tatsachen gilt dabei die Genehmigung der Jahresrechnung durch die Generalversammlung; und zwar unabhängig davon, ob diese innert der in Art. 699 Abs. 2 OR festgeschriebenen Sechsmonats-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 09.11.2021, Nrn. 100.2020.193/194U, Seite 13 frist nach Abschluss des Geschäftsjahrs erfolgt (vgl. BGer 2C_102/2018 vom 15.11.2018, in StE 2019 B 72.14.1 Nr. 32 E. 5.2; Markus Berger, a.a.O., S. 544; vgl. auch Kessler/Pfaff, in Pfaff/Glanz/Stenz/Zihler [Hrsg.], Rechnungslegung nach Obligationenrecht, veb.ch Praxiskommentar, 2. Aufl. 2019, Art. 959c N. 91).

E. 4.3.2

Schwierigkeiten bei der Festlegung des Zeitpunkts, bis zu dem wertaufhellende Tatsachen zu berücksichtigen sind, ergeben sich insbesondere dann, wenn der Rückstellungsbedarf auf Verpflichtungen beruht, mit denen sich ein Unternehmen aufgrund früherer rechtswidriger Geschäfte konfrontiert sieht. Nach Ansicht des Bundesgerichts ist anzunehmen, dass die betreffenden Personen die in Frage stehenden Vorgänge kennen würden und entweder davon ausgingen, diese seien nicht rechtswidrig oder aber, sie würden nie aufgedeckt. Es könne daher von einem Unternehmen nicht verlangt werden, von sich aus Rückstellungen für Forderungen zu bilden, die im Fall strafrechtlicher Einziehungs- oder zivilrechtlicher Ersatzforderungen aufgrund rechtswidriger Geschäfte drohten. In solchen Fällen ergebe sich ein Rückstellungsbedarf «geradezu systemimmanent [...] erst durch ein Ereignis von aussen». Als massgebendes äusseres Ereignis erachtete das Bundesgericht namentlich die Eröffnung des Strafverfahrens. Auch wenn der Rückstellungsbedarf erst in diesem Zeitpunkt resultiere, ändere dies nichts daran, dass das Risiko der Entdeckung einer allfälligen strafrechtlichen Einziehung bzw. einer zivilrechtlichen Ersatzforderung von Anfang an bestehe. Werde daher nach dem Bilanzstichtag ein Strafverfahren eröffnet, liege

darin keine neue rechtsgestaltende Tatsache für die Entstehung der entsprechenden Verpflichtungen, sondern konkretisiert sich lediglich das bereits vorher bestehende Risiko. Entsprechend hat das Bundesgericht die Eröffnung eines Strafverfahrens als wertaufhellende Tatsache qualifiziert, die es auch rückwirkend zu beachten gelte (vgl. BGer 2C_102/2018 vom 15.11.2018, in StE 2019 B 72.14.1 Nr. 32 E. 5.4.2; vgl. zu Beispielen wertaufhellender Tatsachen Peter Böckli, Rechnungslegung, Rz. 261 ff., insb. N. 263 und 265). Demnach kann mit Rückstellungen für aus rechtswidrigen Geschäften fließende Prozessrisiken bis zum Eintritt eines äusseren Ereignisses zugewartet werden; tritt dieses vor der Genehmigung der Jahresrechnung durch die Generalversammlung ein, so ist die Wertaufhellung periodengerecht in den Abschluss aufzunehmen.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 09.11.2021, Nrn. 100.2020.193/194U, Seite 14

E. 4.4

Nach dem Gesagten stellt die Genehmigung der Jahresrechnung in zeitlicher Hinsicht den Endpunkt für die nachträgliche Berücksichtigung wertaufhellender Tatsachen dar (vgl. E. 4.3 hiervor), was die Beschwerdeführerin nicht bestreitet (vgl. Beschwerden S. 7, auch zum Folgenden). Uneinigkeit besteht jedoch darüber, ob im vorliegenden Fall mit der Vorinstanz insoweit auf die Genehmigung der ursprünglichen oder aber (so die Beschwerdeführerin) der korrigierten Jahresrechnungen abzustellen ist. Wie die Vorinstanz zutreffend festgestellt hat (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.5) und auch von der Beschwerdeführerin nicht bezweifelt wird, hängt die Antwort auf diese Frage davon ab, ob die rückwirkende Berichtigung der bereits genehmigten ursprünglichen Jahresrechnungen handelsrechtlich zulässig war.

E. 4.4.1

Das Aktienrecht enthält keine ausdrückliche Regelung zur Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen Generalversammlungsbeschlüsse widerrufen und damit rückwirkend aufgehoben werden können (zum alten Recht vgl. Peter Böckli, Aktienrecht, § 12 Rz. 228; zum neuen Recht vgl. Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 DBG N. 126). Gesetzlich geregelt sind lediglich deren Anfechtbarkeit und Nichtigkeit: So ist ein Generalversammlungsbeschluss während zwei Monaten nach der Generalversammlung anfechtbar, wenn er gegen das Gesetz oder die Statuten verstösst (vgl. Art. 706 f. OR). Nicht nur anfechtbar, sondern nichtig sind hingegen Beschlüsse, die bestimmte zwingende Rechte der Aktionäre entziehen oder beschränken, die Grundstrukturen der Aktiengesellschaft missachten oder die Bestimmungen zum Kapitalschutz verletzen (Art. 706b OR). Nichtigkeit ist aufgrund der damit verbundenen Rechtsunsicherheit nur zurückhaltend anzunehmen (BGE 147 III 126 E. 3.3.4.1, 137 III 460 E. 3.3.2; Hans Caspar von der Crone, Aktienrecht, 2. Aufl. 2020, § 17 Rz. 1212; Peter Böckli, Aktienrecht, § 16 Rz. 157), nämlich dort, wo die blosser Anfechtbarkeit (oder gar die Unbeachtlichkeit) des Mangels keine genügende Rechtsfolge darstellen würde (sog. Grundsatz der Subsidiarität der Nichtigkeitsfolge; Truffer/Dubs, in Basler Kommentar, 5. Aufl. 2016, Art. 706b OR N. 7 f.; Hans Caspar von der Crone, a.a.O., § 17 Rz. 1167; Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 DBG N. 126). Diese allgemeinen Bestimmungen gelangen in Ermangelung einer konkreten Regelung auch bei der rückwirkenden Korrektur einer mit wesentlichen Fehlern behafteten genehmigten Jahresrechnung zur Anwendung. So kommt eine handelsrechtliche Bilanzberichtigung «ex tunc» nach

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 09.11.2021, Nrn. 100.2020.193/194U, Seite 15 der Genehmigung und nach Ablauf der für die Anfechtung eines Generalversammlungsbeschlusses vorgesehenen Zweimonatsfrist (vgl. Art. 706a Abs. 1 OR) gemäss herrschender Lehre nur in Betracht, wenn derart schwer- wiegende Fehler vorliegen, dass die Jahresrechnung gegen zwingendes Recht verstösst und sich der Genehmigungsbeschluss geradezu als nichtig erweist. In allen anderen Fällen ist eine rückwirkende Korrektur grundsätzlich unzulässig (insb., wenn sie eine Veränderung der Eigenkapitalposition zur Folge hätte); eine solche stellt somit einen absoluten Ausnahmefall dar (Brü- lisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 DBG N. 128 ff.; Peter Böckli, Aktienrecht, § 12 Rz. 231 ff.; ders., Rechnungslegung, Rz. 198; René Buchmann, Praxis- änderungen im neuen HWP «Buchführung und Rechnungslegung», in Der Schweizer Treuhänder, 2014 S. 880 ff., 880). Eine rückwirkende Korrektur ist etwa dann zulässig, wenn in der Jahresrechnung ein erheblich überhöhter Gewinn bzw. ein übersetztes Eigenkapital ausgewiesen wird (vgl. Peter Böckli, Aktienrecht, § 12 Rz. 229a und 231 ff.; Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 DBG N. 129), insbesondere, wenn aufgrund des gestützt da- rauf gefassten Dividendenbeschlusses eine übermässige Dividendenaus- schüttung erfolgt, das Grundkapital und die gesperrten gesetzlichen Reser- ven beeinträchtigt werden und eine Verletzung der Bestimmungen zum Ka- pitalschutz droht (vgl. Truffer/Dubs, a.a.O., Art. 706b OR N. 16 f.; Hans Caspar von der Crone, a.a.O., § 17 Rz. 1231; zur sog. «ungerechtfertigten Dividende» nach Art. 678 OR auch Peter Böckli, Aktienrecht, § 12 Rz. 235).

E. 4.4.2

Im vorliegenden Fall führte die nachträgliche Korrektur der Ab- schlüsse in Bezug auf das Jahr 2007 lediglich zu einer Änderung der Bilanz- struktur (vgl. Schreiben Revisionsstelle S. 1); an Gewinn und Eigenkapital änderte sich nichts (vgl. Jahresrechnung 2007 Version 1 S. 7, 13 und Ver- sion 2 S. 7, 13). In Bezug auf das Jahr 2008 resultierte aufgrund der Korrek- tur zwar eine Erhöhung von Gewinn und Eigenkapital (vgl. vorne E. 3.1). Wie die StRK jedoch zutreffend festgestellt hat (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.5), handelt es sich dabei nicht um einen derart schwerwiegenden Feh- ler, dass sich die Genehmigung der Jahresrechnung geradezu als nichtig erweisen würde (vgl. E. 4.4.1 hiervor, auch zum Folgenden). So ist lediglich bei erheblich zu hoch ausgewiesenem Gewinn bzw. überhöhtem Eigenkapi- tal Nichtigkeit anzunehmen, da hier die Gefahr einer übermässigen Dividen- denausschüttung und einer Verletzung der Bestimmungen zum Kapital-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 09.11.2021, Nrn. 100.2020.193/194U, Seite 16 schutz droht; für den umgekehrten Fall eines zu tief ausgewiesenen Gewinns besteht dieses Risiko nicht. Vielmehr wird eine zurückhaltende Darstellung der Unternehmenssituation und damit eine teilweise Schmälerung des aus- gewiesenen Gewinns (etwa durch die zulässige Bildung stiller Reserven) aufgrund des Vorsichtsprinzips handelsrechtlich ohnehin in Kauf genommen (vgl. Madeleine Simonek, a.a.O., § 7 Rz. 6; Peter Böckli, Aktienrecht, § 8 Rz. 887 ff. [insb. 892], 895 ff., 926 ff. sowie zu den Schranken der Reserven- bildung nach altem Recht Rz. 907 ff.; Brülisauer/Mühlemann, a.a.O., Art. 58 DBG N. 144; zum Vorsichtsprinzip vgl. aArt. 662a Abs. 2 OR in der Fassung vom 4.10.1991 [AS 1992 S. 733] sowie Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5 und Art. 960 Abs. 2 OR; zum alten Recht Peter Böckli, Aktienrecht, § 8 Rz. 121 ff.; HWP 2009 S. 44, 59 f.; zum neuen Recht HWP 2014 S. 20). Im Übrigen legt auch die Beschwerdeführerin nicht dar, inwiefern aufgrund der unbestrittenen Fehlbuchungen in den

ursprünglichen Jahresabschlüssen 2007 und 2008 von einem derart schwerwiegenden Fehler auszugehen wäre, dass sich deren Genehmigung geradezu als nichtig erweisen würde. Damit hat die StRK zu Recht erwogen, im vorliegenden Fall seien die Voraussetzungen einer handelsrechtlichen Bilanzberichtigung «ex tunc» nicht erfüllt gewesen (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.5). Vielmehr hätte die Korrektur der von der Revisionsstelle festgestellten Fehler ohne weiteres im laufenden Geschäftsjahr durch eine Bilanzberichtigung «ex nunc» vorgenommen werden können und müssen (vgl. vorne E. 2.2).

E. 4.5

Nach dem Gesagten liegt der spätestmögliche Zeitpunkt für eine Berücksichtigung wertaufhellender Tatsachen in Übereinstimmung mit der StRK in der Genehmigung der ursprünglichen Jahresrechnungen (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.5 f.). Daran vermag entgegen der Beschwerdeführerin (vgl. Beschwerden S. 7) nichts zu ändern, dass die Steuerverwaltung die berichtigten Jahresabschlüsse 2007 und 2008 tatsächlich entgegengenommen und ihren Veranlagungen zugrunde gelegt hat. So bestand für sie in diesem Zeitpunkt kein Anlass, sich mit der Frage der Berücksichtigung wertaufhellender Tatsachen zu befassen, waren die hier strittigen Rückstellungen doch auch in den berichtigten Jahresabschlüssen nicht enthalten (vgl. Jahresrechnung 2007 Version 2 und Jahresrechnung 2008 Version 2). Zu beurteilen und (ungeachtet der Zulässigkeit der handelsrechtlichen Bilanzberichtigung) von Amtes wegen vorzunehmen war damals ausschliess-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 09.11.2021, Nrn. 100.2020.193/194U, Seite 17 lich die steuerliche Korrektur der mit den berichtigten Abschlüssen offenlegten Fehlbuchungen (vgl. E. 5 hiernach). Dabei stellt die Beschwerdeführerin nicht in Frage, dass die interessierenden wertaufhellenden Ereignisse erst nach der Genehmigung der ursprünglichen Jahresrechnungen erfolgten, womit offenbleiben kann, ob sich der Rückstellungsbedarf hier bereits aufgrund der Strafanzeige vom April 2010 (so die Annahme der Vorinstanz; vgl. angefochtene Entscheide E. 4.4.3, 4.5, 4.7) oder erst mit der Eröffnung des Strafverfahrens am 23. November 2010 ergab (so BGer 2C_102/2018 vom 15.11.2018, in StE 2019 B 72.14.1 Nr. 32 E. 5.4.2). So oder anders bestand im massgebenden Zeitpunkt der Genehmigung der ursprünglichen Jahresrechnungen 2007 und 2008 handelsrechtlich kein Rückstellungsbedarf, womit diesbezüglich auch keine steuerliche Bilanzberichtigung erforderlich ist (vgl. vorne E. 2.2).

E. 5

Im Eventualstandpunkt macht die Beschwerdeführerin Folgendes geltend: Sollte für die Beurteilung des Rückstellungsbedarfs in zeitlicher Hinsicht auf die Genehmigung der ursprünglichen (und nicht der korrigierten) Jahresrechnungen abzustellen sein, müssten somit auch für die Veranlagung die dort ausgewiesenen Gewinne berücksichtigt werden (vgl. Beschwerden S. 7; vorne E. 3.4). Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden: Die Steuerverwaltung erhielt aufgrund der Eingabe der Beschwerdeführerin vom 9. Juni 2010 Kenntnis der durch die Revisionsstelle festgestellten, fraglos handelsrechtswidrigen und von der Beschwerdeführerin auch nicht bestrittenen Fehlbuchungen und des für das Geschäftsjahr 2008 falsch ausgewiesenen Gewinns (vgl. vorne E. 3.1). Sie war entsprechend nicht nur berechtigt, sondern auch verpflichtet, die Fehler in den Jahresrechnungen 2007 und 2008 steuerlich zu berichtigen bzw. bei der Veranlagung auf die korrigierten Zahlen abzustellen (vgl. vorne E. 2.2; Beschwerdeantwort S. 2). Von der

steuerlichen Korrektur dieser Fehlbuchungen zu unterscheiden ist indes die steuerliche Berücksichtigung der von der Beschwerdeführerin erst später beantragten Rückstellungen. Diesbezüglich wäre eine steuerliche Bilanzberichtigung nur in Betracht gekommen, wenn handelsrechtlich ein zwingender Rückstellungsbedarf bestanden hätte, was nach dem Gesagten zu vernein-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 09.11.2021, Nrn. 100.2020.193/194U, Seite 18 nen ist. Dabei sind der (handelsrechtlich korrekte) Genehmigungszeitpunkt sowie die hohen Anforderungen, die es bei einer handelsrechtlichen Bilanzberichtigung «ex tunc» zu erfüllen gilt, nur in diesem Zusammenhang überhaupt relevant. Es kann daher nicht als widersprüchlich bezeichnet werden, wenn die Vorinstanz in Bezug auf die Beurteilung des handelsrechtlichen Rückstellungsbedarfs auf die Genehmigung der ursprünglichen Jahresrechnungen abgestellt hat (zum Ganzen vorne E. 4.3 ff.), sich hinsichtlich der unbestrittenermassen gesetzeswidrigen Fehlbuchungen jedoch an den (wenn auch handelsrechtlich in unzulässiger Weise) korrigierten Jahresrechnungen orientiert und eine steuerliche Berichtigung der mit der Steuererklärung eingereichten Abschlüsse vorgenommen hat.

E. 6

Zusammenfassend hat die StRK die von der Beschwerdeführerin beantragten Rückstellungen in den Jahren 2007 und 2008 zu Recht nicht berücksichtigt und die von der Steuerverwaltung auf damaligen Antrag der Beschwerdeführerin vorgenommene steuerliche Korrektur der ursprünglichen Jahresrechnungen 2007 und 2008 bestätigt. Die Beschwerden erweisen sich 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]).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 09.11.2021, Nrn. 100.2020.193/194U, Seite 19 Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht: 1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2007 und 2008 wird abgewiesen. 2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2007 und 2008 wird abgewiesen. 3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 4'000.--, werden der Beschwerdeführerin auferlegt. 4. Es werden keine Parteikosten gesprochen. 5. 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.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.