

# **BGer 2C 1012/2021 vom 13. September 2022**

Bundesgericht, 2022-09-13, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_1012\\_2021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_1012_2021)

FR: TF 2C 1012/2021 du 13 septembre 2022

IT: TF 2C 1012/2021 del 13 settembre 2022

## **Regeste**

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Bern und direkte Bundessteuer, Steuerperioden 2007 und 2008 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen ( BGE 146 II 276 E. 1; 141 II 114 E. 1).

#### **E. 1.1**

Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen vor (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90, Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] und Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14] ). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

#### **E. 1.2**

Die Vorinstanz hat betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern des Kantons Bern 2007 und 2008 und die direkte Bundessteuer der Steuerperioden 2007 und 2008 ein einziges Urteil gefällt, was zulässig ist, soweit die zu entscheidenden Rechtsfragen - wie hier (vgl. unten E. 3) - im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Recht gleich geregelt sind. Unter diesen Umständen hat die Beschwerdeführerin zulässigerweise nur eine einzige Beschwerdeschrift eingereicht. Aus ihrer Eingabe geht deutlich hervor, dass sie beide Steuerarten betrifft ( BGE 142 II 293 E. 1.2; 135 II 260 E. 1.3.2; vgl. Urteil 2C\_688/2021 vom 27. Januar 2022 E. 2.1).

#### **E. 1.3**

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ). Es ist daher weder an die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 141 V 234 E. 1; Urteil 2C\_252/2021 vom 16. August 2021 E. 2.1). Das Bundesgericht prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte ( BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2). Mit freier

Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteil 2C\_1081/2015 vom 12. Dezember 2016 E. 1.4, nicht publ. in: BGE 143 II 33 ). Der Verletzung von Grundrechten sowie von kantonalem Recht geht das Bundesgericht nur nach, falls eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und ausreichend begründet worden ist ( Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 143 II 283 E. 1.2.2; 139 II 229 E. 2.2). Diese qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit nach Art. 106 Abs. 2 BGG verlangt, dass in der Beschwerde klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids dargelegt wird, inwiefern verfassungsmässige Rechte verletzt worden sein sollen (vgl. BGE 143 I 1 E. 1.4; 133 II 249 E. 1.4.2).

### **E. 2.1**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde ( Art. 105 Abs. 1 BGG ). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht ( Art. 105 Abs. 2 BGG ).

"Offensichtlich unrichtig" bedeutet dabei "willkürlich" ( BGE 140 III 115 E. 2 S. 116 f.). Die beschwerdeführende Partei kann die Feststellung des Sachverhalts unter den gleichen Voraussetzungen beanstanden, wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann ( Art. 97 Abs. 1 BGG ). Eine entsprechende Rüge ist substantiiert vorzubringen ( BGE 137 II 353 E. 5.1; 136 II 304 E. 2.5).

### **E. 2.2**

Neue Tatsachen und Beweismittel dürfen im bundesgerichtlichen Verfahren nur so weit vorgebracht werden, als erst der Entscheid der Vorinstanz dazu Anlass gibt ( Art. 99 Abs. 1 BGG , Urteile 2C\_347/2012 vom 26. März 2013 E. 2.5 und 2.6, nicht publ. in: BGE 139 II 185 ; 2C\_1017/2012 vom 30. Oktober 2012 E. 2).

### **E. 3**

Der Streit dreht sich um die Frage, ob die Beschwerdeführerin in ihren Jahresrechnungen 2007 und 2008 Rückstellungen für Forderungen aus den ab 2016 gegen sie angestregten Zivilverfahren hätte vornehmen müssen, welche die Steuerverwaltung bzw. in der Folge die Steuerrekurskommission bzw. die Vorinstanz auf dem Weg der Bilanzberichtigung gewinnmindernd hätten berücksichtigen müssen.

### **E. 3.1**

Gegenstand der Gewinnsteuer juristischer Personen bildet der Reingewinn ( Art. 57 DBG , Art. 24 Abs. 1 StHG ). Dieser bestimmt sich gemäss dem sowohl für das kantonale Recht wie für die direkte Bundessteuer geltenden Massgeblichkeitsprinzip ( Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG ; vgl. Art. 24 Abs. 1 StHG und dazu Urteil 2C\_1218/2013, 2C\_1219/2013 vom 19. Dezember 2014 E. 7.2, nicht publ. in: BGE 141 II 83 ) ausgehend vom Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahrs. Das damit bundesrechtlich vorgegebene Massgeblichkeitsprinzip besagt als materiellrechtlicher Grundsatz zunächst (nur), dass der nach kaufmännischen Vorschriften ermittelte Reingewinn gemäss Erfolgsrechnung Ausgangspunkt für die Bemessung des steuerbaren Gewinns ist. Der Steuerpflichtige ist nicht nur (abstrakt) bei der Aufstellung der Steuerbilanz an die handelsrechtlichen Vorgaben gebunden (materielle Massgeblichkeit), sondern der (konkret) zulässigerweise gebildete handelsrechtliche Ansatz ist für die steuerrechtliche Gewinnermittlung verbindlich (formelle Massgeblichkeit; vgl. BGE 141 II 83 E. 3.1 ; 140 I 114 E. 3.3.1; Urteil 2C\_102/2018 vom 15. November 2018 E. 3.2.1 m.H.;

siehe auch ausführlich Michael Bertschinger, Die handelsrechtliche und steuerrechtliche Gewinnermittlung unter dem revidierten Rechnungslegungsrecht, Diss. St. Gallen, 2020, § 4 Rz 134 ff.), d.h. die steuerpflichtige Person muss sich darauf behaften lassen und die Veranlagungsbehörde ist daran gebunden. Vorbehalten bleiben die Korrekturen aufgrund besonderer Vorschriften, mit denen das Abgaberecht bewusst vom Handelsrecht abweicht (vgl. BGE 147 II 209 E. 3.1.1 m.H.).

### **E. 3.2.1**

Als Folge des Massgeblichkeitsprinzips sind handelsrechtswidrige Bilanzen für steuerliche Zwecke zu berichtigen, d.h. handelsrechtswidrige sind durch handelsrechtskonforme Wertansätze bzw. handelsrechtswidrige Buchungen durch handelsrechtskonforme Buchungen zu ersetzen ( BGE 141 II 83 E. 3.3; Urteile 2C\_576/2020 vom 17. August 2020 E. 2.2.2; 2C\_102/2018 vom 15. November 2018 E. 3.2.2).

### **E. 3.2.2**

Bilanzberichtigungen können - solange keine rechtskräftigen Veranlagungen vorliegen - immer vorgenommen werden und sind von Amtes wegen durchzuführen, weil damit die Richtigstellung einer Bilanzposition erreicht wird, welche gegen zwingende handelsrechtliche Vorschriften verstösst. Sie werden von den Steuerbehörden in der Steuerbilanz von Amtes wegen berücksichtigt. Bilanzberichtigungen können sich zu Gunsten oder zu Ungunsten steuerpflichtiger juristischer Personen auswirken. Ist indessen die Veranlagung in Rechtskraft erwachsen, ist eine Bilanzberichtigung nur bei Vorliegen eines Revisionsgrunds zulässig (zu Gunsten des Steuerpflichtigen) oder im Falle eines Nachsteuerverfahrens (zu Ungunsten des Steuerpflichtigen; vgl. zum Ganzen BGE 144 II 427 E. 6.5.1; 141 II 83 E. 3.3; Urteil 2C\_576/2020 vom 17. August 2020 E. 2.2).

### **E. 4.1**

Aus den Akten ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin am 18. Dezember 2008 die Steuererklärung 2007 inklusive Jahresrechnung einreichte. Gemäss Feststellung der Vorinstanzen wurde die Beschwerdeführerin - nachdem die Jahresrechnungen 2007 und 2008 geprüft und von der Generalversammlung genehmigt worden waren - von ihrer (damaligen) Revisionsstelle am 23. April 2010 darauf hingewiesen, sie habe bei Prüfung der Jahresrechnung 2009 festgestellt, dass in den Jahresrechnungen 2007 und 2008 Darlehenszahlungen an Dritte «fälschlicherweise auf Handelsliegenschaften anstatt unter Darlehensforderungen aktiviert» worden seien. Die Revisionsstelle forderte den Verwaltungsrat auf, die ursprünglichen Jahresrechnungen 2007 und 2008 «rückwirkend anzupassen» und die korrigierten Jahresrechnungen im Rahmen einer ausserordentlichen Generalversammlung genehmigen zu lassen. In der Folge reichte die Beschwerdeführerin am 9. Juni 2010 eine neue Steuererklärung 2007 und die Steuererklärung 2008 zusammen mit den korrigierten Jahresrechnungen ein; diese wurden von der Universalversammlung der Beschwerdeführerin am 14. Juni 2010 genehmigt. Während sich die Korrektur im Jahr 2007 gemäss Feststellung der Vorinstanz lediglich in der Bilanzstruktur niederschlug, hatte sie für das Jahr 2008 eine Erhöhung des Gewinns und des Eigenkapitals zur Folge.

### **E. 4.2.1**

Die Beschwerdeführerin bringt vor, die Vorinstanz und die Steuerrekurskommission hätten vermutlich einen falschen Sachverhalt unterstellt, wenn sie annähmen, die ursprünglichen Jahresabschlüsse der Beschwerdeführerin seien von der Generalversammlung genehmigt gewesen. Aus den amtlichen Akten liessen sich nirgends Anhaltspunkte für eine solche

Genehmigung ableiten. Einen wichtigen Hinweis für einen fehlenden Genehmigungsbeschluss stelle auch die Situation bei der Schwestergesellschaft B. \_\_\_\_\_ AG dar, bei der die Genehmigung der Jahresrechnungen 2007 und 2008 offenbar erst im Rahmen der Universalversammlung von 26. August 2010 erfolgt sei. Die (ursprünglichen) Abschlüsse der B. \_\_\_\_\_ AG und der Beschwerdeführerin seien offensichtlich unter Zeitdruck und noch ungenehmigt der Steuerverwaltung eingereicht worden (Beschwerdeschrift Ziff. 6 S. 10 f.).

#### **E. 4.2.2**

Die (angeblich) fehlenden Genehmigungen der ursprünglichen Jahresrechnungen 2007 und 2008 der Beschwerdeführerin stellen neue Tatsachen gemäss Art. 99 BGG dar und sind daher für das Bundesgericht nur beachtlich, soweit der angefochtene Entscheid Anlass dafür ist, dass der infrage stehende Umstand erst im bundesgerichtlichen Verfahren vorgebracht wurde. Das ist hier, worauf die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung zu Recht hinweist, nicht der Fall: Bereits dem Einspracheentscheid konnte die Beschwerdeführerin entnehmen, für wie wichtig die Steuerverwaltung den Zeitpunkt der Genehmigung der ursprünglichen Jahresrechnungen hielt. Im Urteil der Steuerrekurskommission wird sodann ausdrücklich ausgeführt, es sei «von entscheidender Bedeutung, wann die Jahresrechnungen 2007, 2008 (...) genehmigt» worden seien, wobei die Steuerrekurskommission in tatsächlicher Hinsicht davon ausging, dass die Jahresrechnungen 2007 und 2008 in jedem Fall «vor der im April 2010 eingereichten Strafanzeige» genehmigt worden seien. Unter diesen Umständen kann nicht davon gesprochen werden, dass erst die Feststellung im angefochtenen Entscheid, dem die Vorinstanz den gleichen Sachverhalt zugrunde legte, nämlich Genehmigung der ursprünglichen Jahresrechnungen 2007 und 2008 vor April 2010, Anlass für die im bundesgerichtlichen Verfahren - im Übrigen als blosser Vermutung - vorgetragene Sachdarstellung war, wonach die ursprünglichen Jahresrechnungen nicht und erst die nach dem Hinweis der Revisionsstelle geänderten Jahresrechnungen genehmigt worden seien. Die Beschwerdeführerin hätte angesichts der tatsächlichen Feststellungen und deren erkennbarer Tragweite im Urteil der Steuerrekurskommission ausreichend Möglichkeit und Anlass gehabt, diesen Sachverhalt zu bestreiten bzw. bereits vor der Vorinstanz ihre eigene Sachdarstellung bzw. Vermutung der fehlenden Genehmigungen vorzubringen und soweit möglich zu belegen (vgl. Urteil 5A\_448/2020 vom 18. Februar 2021 E. 2.4.5 m.H.). Erweist sich das neue Vorbringen der Beschwerdeführerin damit als unzulässig, ist im Folgenden vom von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt - Genehmigung der ursprünglichen Jahresrechnungen 2007 und 2008 der Beschwerdeführerin vor Einreichung der Strafanzeige gegen deren Verwaltungsratspräsidenten und beherrschenden Aktionär im April 2010 - auszugehen, zumal die Beschwerdeführerin auch nicht etwa geltend macht, der Sachverhalt sei insoweit offensichtlich unrichtig festgestellt worden oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG ( Art. 97 Abs. 1 BGG ).

#### **E. 5**

Die von der Beschwerdeführerin beantragte nachträgliche steuerliche Bilanzberichtigung kommt nur infrage, wenn sich Bilanz und Erfolgsrechnung im massgebenden Zeitpunkt als rechtswidrig erweisen. Zu prüfen ist mithin, ob für die Verpflichtungen im Zusammenhang mit den gegen die Beschwerdeführerin angestregten Zivilverfahren Rückstellungen hätten gebildet werden müssen.

### **E. 5.1**

Massgebend ist dafür unbestrittenermassen nicht das revidierte Buchführungs- und Rechnungslegungsrecht (Inkrafttreten am 1. Januar 2013, wobei das neue Recht zwingend erstmals für das Geschäftsjahr Anwendung findet, das zwei Jahre nach Inkrafttreten der Änderung, mithin am 1. Januar 2015 oder später zu laufen begonnen hat [Art. 2 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen zur Änderung vom 23.12.2011]). Die Antwort auf die Frage, ob hier, wo es um die Jahresrechnungen 2007 und 2008 geht, eine Bilanzberichtigung angezeigt ist, richtet sich nach den altrechtlichen Bestimmungen.

### **E. 5.2**

Für die Verpflichtungen, welche der Beschwerdeführerin aufgrund der gegen sie eingeleiteten Zivilverfahren drohen, sind grundsätzlich unstreitig Rückstellungen zu bilden (vgl. aber E. 5.2.2). Der Streit dreht sich denn auch allein darum, ab wann die Rückstellungen gebildet hätten werden müssen, konkret: ob in den Jahresrechnungen 2007 und 2008 schon entsprechende Positionen hätten aufgenommen werden müssen.

#### **E. 5.2.1**

Der Rückstellungsbedarf richtet sich gemäss dem Stichtagsprinzip nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag, wobei auch sämtliche Tatsachen zu berücksichtigen sind, welche sich zwar bis zum Stichtag ereignet haben, die aber erst später bekannt werden. Endpunkt für die Berücksichtigung solcher Tatsachen ist die Genehmigung der Jahresrechnung durch die Generalversammlung. Alle Tatsachen des (alten) Geschäftsjahres, die bis dahin bekannt werden (oder nach dem Massstab eines sorgfältigen Geschäftsführers hätten bekannt sein müssen), sind zu berücksichtigen (vgl. Urteil 2C\_102/2018 vom 15. November 2018 E. 5.1 und 5.2 m.H.). Mit Bezug auf Tatsachen, welche sich nach dem Stichtag ereignen, unterscheidet die Praxis zwischen sog. wertaufhellenden Tatsachen, d.h. Umständen, die, obwohl sie sich erst nach dem Bilanzstichtag ereignen, lediglich anzeigen, wie sich die Verhältnisse am Bilanzstichtag objektiv darstellten, und andererseits sog. wertbeeinflussenden oder wertverändernden Tatsachen. Während erstere nur Aufschluss darüber geben, wie sich die Lage am Stichtag darstellte, werden durch letztere neue Geschäftsvorfälle geschaffen, die erst in neuer Rechnung ihren Niederschlag finden dürfen (Urteil 2C\_102/2018 vom 15. November 2018 E. 5.3).

#### **E. 5.2.2**

Führt rechtswidriges oder gar strafrechtlich relevantes Verhalten zu Erträgen einer Kapitalgesellschaft, so wohnt solchen Vorgängen das Risiko inne, dass es - bei deren allfälliger späterer Entdeckung - zur strafrechtlichen Einziehung der dadurch erlangten Vorteile kommt und/oder zivilrechtliche Schadenersatzansprüche gegen die Gesellschaft geltend gemacht werden. Dies bedeutet indessen nicht, dass für solche Risiken von Beginn weg Rückstellungen zu bilden wären, würde doch mit der Rückstellungsbildung allenfalls die Aufmerksamkeit Dritter geweckt und das Risiko der Entdeckung erheblich erhöht. In solchen Fällen ist es daher geradezu systemimmanent, dass sich ein Rückstellungsbedarf erst durch ein Ereignis von aussen ergibt (Urteil 2C\_102/2018 vom 15. November 2018 E. 5.4.2), nämlich dann wenn sich das von Anfang an bestehende Entdeckungsrisiko und damit verbunden das Risiko für die Gesellschaft, mit Einziehungs- und/oder Schadenersatzansprüchen konfrontiert zu werden, soweit konkretisiert, dass ernsthaft mit Vermögensabgängen im Zusammenhang mit den vorher rechtswidrig erzielten Erträgen zu rechnen ist.

### **E. 5.3.1**

Im bereits mehrfach angeführten Entscheid 2C\_102/2018 vom 15. November 2018 hatte sich das Bundesgericht mit Nebenfolgen eines schweizweit bekannt gewordenen, in zahlreichen Presseberichten sowie durch eine Parlamentarische Untersuchungskommission des Kantonsrats Zürich umfassend aufgearbeiteten Korruptionsfalls bei der Versicherungskasse des Kantons Zürich für das Staatspersonal (BVK) zu befassen. Dabei hatte der Chef der Abteilung Asset Management - gegen entsprechendes Entgelt - pflichtwidrig Anlageaufträge an das Unternehmen eines Bekannten vergeben, das sich später mit Ersatzforderungen der BVK konfrontiert sah. Die Verpflichtung zur Bildung einer Rückstellung für diese Ersatzforderungen bejahte das Bundesgericht in dieser Fallkonstellation, weil im Zeitpunkt der Genehmigung der Jahresrechnung die Korruptionsvorwürfe schon seit Monaten publik waren und ein Strafverfahren eröffnet worden war, in dessen Rahmen bereits Festnahmen erfolgt und Hausdurchsuchungen durchgeführt worden waren. Aufgrund der gesamten Umstände war damit im Zeitpunkt der Genehmigung der Jahresrechnung klar, dass auf die Steuerpflichtige ganz erhebliche Ersatzforderungen zukommen würden (vgl. auch zur Kritik am Urteil des Bundesgerichts, welche nicht auf den Zeitpunkt der Eröffnung des Strafverfahrens, sondern - unter Nichtbeachtung der unterschiedlichen Ausgestaltung des Strafverfahrensrechts in der Schweiz und in der BRD - auf den Zeitpunkt der Anklageerhebung abstellen will, die Urteilsbesprechungen von Felix Richner, ZStP 2019, 57 sowie Marco Greter, ASA 87, 732).

### **E. 5.3.2**

Die hier zu beurteilende Angelegenheit unterscheidet sich vom geschilderten Sachverhalt grundlegend, indem im Zeitpunkt der (erstmaligen) Genehmigung der Jahresrechnungen 2007 und 2008 (vgl. dazu oben E. 4.1) noch nicht einmal Strafanzeige gegen den massgebenden Aktionär der Beschwerdeführerin eingereicht worden war, mithin keineswegs davon ausgegangen werden kann, dass sich das Risiko allfälliger Ersatzforderungen gegen die Beschwerdeführerin schon so weit konkretisiert gehabt hätte, dass die Bildung einer Rückstellung angezeigt gewesen wäre. Gerade weil damit noch kein von aussen an die Beschwerdeführerin heran tretendes Ereignis stattgefunden hatte, war sie nicht zur Bildung einer Rückstellung verpflichtet, zumal sich damit allenfalls nur noch das Risiko einer Entdeckung ihrer widerrechtlichen Tätigkeit (Veräusserung von Mietliegenschaften zu überhöhten Preisen an eine Personalvorsorgestiftung) erhöht hätte.

### **E. 5.3.3**

An diesem Ergebnis würde sich auch dann nichts ändern, wenn mit der Beschwerdeführerin auf die auf Betreiben der Revisionsstelle nachträglich erstellten Jahresrechnungen 2007 und 2008, welche an der Universalversammlung vom 14. Juni 2010 genehmigt wurden, abgestellt würde. Auch diese Jahresrechnungen wurden nämlich zu einem Zeitpunkt erstellt und genehmigt, als zwar gemäss der für das Bundesgericht verbindlichen Feststellung der Vorinstanz (im April 2010) gegen den (damaligen) Geschäftsführer und Verwaltungsratspräsidenten der Beschwerdeführerin bereits eine Strafanzeige erstattet worden war. Ein Strafverfahren wurde indessen, wiederum gemäss Feststellung der Vorinstanz, erst am 23. November 2010 eröffnet. Danach käme im vorliegenden Fall die von der Beschwerdeführerin behauptete Notwendigkeit zur Rückstellungsbildung im Zusammenhang mit dem deliktischen Verhalten ihres Verwaltungsratspräsidenten auf einen Zeitpunkt zwischen der Einreichung der Strafanzeige und der Eröffnung des

Strafverfahrens zu liegen. Für einen so frühen Zeitpunkt, in dem Anlass zur Bildung einer Rückstellung im Zusammenhang mit deliktischem Verhalten bestehen soll, lässt sich indessen aus der Rechtsprechung des Bundesgerichts nichts ableiten. Im bereits mehrfach angeführten Entscheid war für das Bundesgericht vielmehr entscheidend, dass im Zeitpunkt der unterlassenen Rückstellungsbildung die infrage stehenden Delikte schon publik geworden waren und ein Strafverfahren eröffnet worden war, so dass insbesondere auch kein «Geheimhaltungsinteresse» der steuerpflichtigen Gesellschaft mehr bestand. Hier verhält es sich aber - selbst wenn der infolge des Novenverbots gemäss Art. 99 BGG nicht massgebliche Sachverhalt (vgl. E. 4.2.2) zugrunde gelegt würde - anders: Auch im Zeitpunkt der Universalversammlung vom 14. Juni 2010 konnte nach dem massgeblichen Sachverhalt keine Rede davon sein, dass die Beschwerdeführerin davon hätte ausgehen müssen, dass ihre deliktischen Geschäfte schon einem weiten Personenkreis bekannt gewesen wären und unmittelbar mit der Erhebung von Ersatzforderungen hätte gerechnet werden müssen. Eine Zivilklage gegen die Beschwerdeführerin wurde denn auch, ebenfalls gemäss den Feststellungen der Vorinstanz, erst am 30. September 2016 erhoben. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin bestand damit auch am 14. Juni 2010 kein Anlass für eine Rückstellungsbildung.

#### **E. 5.4**

Angesichts dieses Ergebnisses erübrigen sich weitere Ausführungen dazu, ob, wie die Vorinstanz erwogen hat, als massgeblichen Zeitpunkt für die Beurteilung der Notwendigkeit der Bildung einer Rückstellung auf die erstmalige Genehmigung der Jahresrechnungen 2007 und 2008 abzustellen ist und nicht auf die Genehmigung der geänderten Jahresrechnungen anlässlich der Universalversammlung vom 14. Juni 2010. Immerhin rechtfertigt sich in diesem Zusammenhang der Hinweis, dass auch auf der Grundlage der Sachverhaltsdarstellung der Beschwerdeführerin jegliche Hinweise dafür fehlen, dass die ursprünglich genehmigten Jahresrechnungen nichtig oder mit schweren Mängeln behaftet gewesen wären, durch gemäss der Intervention der Revisionsstelle abgeänderte Jahresrechnungen hätten ersetzt werden und deshalb für die Beurteilung der Erforderlichkeit einer Rückstellung auf das Datum der Universalversammlung vom 14. Juni 2010 hätte abgestellt werden müssen. Zudem erscheint keineswegs als gesichert, dass im Fall der Nichtigkeit der Jahresrechnung und der Notwendigkeit der Erstellung einer neuen Jahresrechnung für die Frage der Erforderlichkeit einer Rückstellung ohne weiteres auf die (allenfalls Jahre später erfolgende) neue Genehmigung der korrigierten Jahresrechnung abzustellen wäre. Es erscheint vielmehr als zweifelhaft, ob das Konzept der Wertaufhellung auch noch die Berücksichtigung zeitlich so weit entfernter (allenfalls Jahre später stattfindender) Entwicklungen verlangt oder ob derartige Ereignisse nicht in neuer Rechnung zu berücksichtigen wären.

#### **E. 6**

Zusammenfassend erweist sich die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten sowohl mit Bezug auf die direkte Bundessteuer der Steuerperioden 2007 und 2008 als auch hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern des Kantons Bern der Jahre 2007 und 2008 als unbegründet und ist daher abzuweisen. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Beschwerdeführerin aufzuerlegen ( Art. 66 Abs. 1 BGG ). Dem Kanton Bern als obsiegender Partei steht keine Parteientschädigung zu ( Art. 68 Abs. 3 BGG ).

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