



100 22 290
200 22 225
Gemeinde: F. _____
ZPV-Nr.: _____
Eröffnung: 22.2.2024 RNA/NZB/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 20. Februar 2024

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Nanzer, die Fachrichter Glatthard und Antenen sowie Zbinden als Gerichtsschreiberin

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____ AG, _____

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2016

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Die A. _____ AG (Rekurrentin) bezweckt u.a. das Ausführen von Bauarbeiten (insbesondere _____), wobei sie die entsprechenden Arbeiten zuweilen in Arbeitsgemeinschaften (ARGE) mit anderen Unternehmen ausführt. Alleinaktionärin der Rekurrentin ist die B. _____.

B. Am 28. und 29. Mai 2018 nahm die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Juristische Personen (Steuerverwaltung), eine Buchprüfung bei der Rekurrentin vor (Akten der Steuerverwaltung, pag. 370-354). Im Rahmen dieser Buchprüfung wurden stichprobenweise Abschlüsse der ARGE durchgesehen, u.a. der Abschluss der Arbeitsgemeinschaft C. _____ (ARGE C. _____). Zur auftragsgemässen Errichtung des _____werks _____ hat sich die Rekurrentin (Anteil 35 %) mit der D. _____ AG (Anteil 30 %) und der E. _____ AG (Anteil 35 %) zu einer ARGE in Rechtsform einer einfachen Gesellschaft zusammengeschlossen. Das Bauwerk wurde am 21. Dezember 2016 übergeben und per Stichtag 31. Dezember 2016 resultierte für die ARGE C. _____ ein Gewinn von insgesamt CHF 5'283'681.95. Dabei hatte die ARGE C. _____ eine Rückstellung für "Holding Honorar", d.h. zu Gunsten der B. _____, im Betrag von CHF 20'000'000.-- gebildet (pag. 146-139). Die CHF 20'000'000.-- wurden auf ein Sperrkonto bei einer Bank einbezahlt (vgl. pag. 144 und pag. 359). Im Protokoll für Buchprüfungen ist festgehalten (pag. 359), dass das Geld den Beteiligten nach Ablauf der Garantiefrist im 2019 gemäss Beteiligungsquote ausgeschüttet werden soll, wobei diese die erhaltenen Beträge ihrerseits an die B. _____ ausschütten sollen. Die Steuerverwaltung kam gestützt auf die Ergebnisse der Buchprüfung zum Schluss (pag. 371), die gebildete Rückstellung über insgesamt CHF 20'000'000.-- (steuerlich) nicht zu akzeptieren (pag. 379-372).

C. Mit Veranlagungsverfügungen vom 6. November 2018 rechnete die Steuerverwaltung die strittige Rückstellung der ARGE C. _____ bei der Rekurrentin anteilmässig im Umfang von CHF 7'000'000.-- (35 % von CHF 20'000'000.--) auf, unter Abzug der darauf entfallenden direkten Steuern (pag. 398-395 und pag. 389-380).

D. Dagegen erhob die Rekurrentin mit Schreiben vom 4. Dezember 2018 Einsprache (pag. 473-470). Sie beantragte, auf die vorgenommene Aufrechnung im Zusammenhang mit der Garantierückstellung zu verzichten. Am 14. Februar 2019 besprachen die Rekurrentin und die Steuerverwaltung die Angelegenheit. Mit Einspracheentscheiden vom 9. April 2019 wies die Steuerverwaltung die Einsprache der Rekurrentin ab (pag. 477-474).

E. Am 30. April 2019 erhob die Rekurrentin gegen diese Einspracheentscheide bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Rekurs und Beschwerde

(pag. 480-478). Die Rekurrentin wiederholte den im Einspracheverfahren gestellten Antrag, dass auf die Aufrechnung im Zusammenhang mit der Garantierückstellung zu verzichten sei, da diese geschäftsmässig begründet gewesen und weiterhin sei. Nach durchgeführter Vernehmung wies die Steuerrekurskommission die Rechtsmittel mit Entscheiden vom 16. Juni 2020 ab (RKE 100 2019 170 / 200 2019 151; pag. 541-530). Dies begründete sie insbesondere damit, dass die Rekurrentin den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Garantierückstellung nicht erbracht habe.

F. Die Entscheide der Steuerrekurskommission focht die Rekurrentin am 17. Juli 2020 mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde an (pag. 562-544). Sie beantragte im Wesentlichen, die angefochtenen Entscheide seien aufzuheben und es sei auf die Aufrechnung zu verzichten. Mit Urteil vom 26. Juli 2021 hiess das Verwaltungsgericht des Kantons Bern (Verwaltungsgericht) die Beschwerde dahingehend gut, dass es die Entscheide der Steuerrekurskommission vom 16. Juni 2020 aufhob und die Sache zur weiteren Behandlung im Sinn der Erwägungen an die Steuerrekurskommission zurückwies (VGE 100 2020 277/278; pag. 592-567; nachfolgend: Verwaltungsgerichtsurteil). Das Verwaltungsgericht führte dabei aus, dass die Rekurrentin der (unrichtigen) Überzeugung war, dass ihre bis zum Verfahren vor der Steuerrekurskommission vorgebrachten Angaben und Beweismittel zum Nachweis der Erforderlichkeit der Garantierückstellung genügen würden. Die Steuerrekurskommission hätte unter diesen Gegebenheiten nicht schliessen dürfen, dass sich die Einforderung weiterer Beweise erübrige, vielmehr wäre sie verpflichtet gewesen, die Rekurrentin im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht zur Vorlage (weiterer) Beweismittel anzuhalten. Dies umso mehr, als die Rekurrentin ausdrücklich angeboten hatte, die Grundlagen der Garantierückstellung im Bedarfsfall offenzulegen (E. 7.4). Die Steuerrekurskommission wurde insbesondere angewiesen, weitere Abklärungen zur Beurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit der Garantierückstellung (nach Massgabe der Verhältnisse am Bilanzstichtag, mithin ex ante und nicht ex post) vorzunehmen (E. 7.5). Im Übrigen wurde die Beschwerde abgewiesen.

G. Die Steuerrekurskommission wies die Sache am 28. Oktober 2021 zur Vornahme von weiteren Abklärungen im Sinn der Erwägungen des Verwaltungsgerichts an die Steuerverwaltung zurück (RKE 100 2021 350 / 200 2021 240; pag. 596-593).

H. Am 2. Februar 2022 forderte die Steuerverwaltung die Rekurrentin auf, die geschäftsmässige Begründetheit der Garantierückstellung der ARGE C. _____ per 31. Dezember 2016 (nach Massgabe der Verhältnisse am Bilanzstichtag, mithin ex ante und nicht ex post) zu belegen. Insbesondere wurde die Rekurrentin aufgefordert, die im Rechtsmittelverfahren erwähnten Grundlagen der Berechnung für die Garantierückstellung beizubringen und auszuführen, weshalb am Bilanzstichtag mit Garantieverpflichtungen in der verbuchten Höhe ernstlich zu rechnen

war. Die Rekurrentin sollte die Grundlagen in der Art erläutern, dass diese auch für nicht fachkundige Leser verständlich und nachvollziehbar sind (pag. 597).

I. Die Rekurrentin reichte daraufhin am 28. Februar 2022 ihre Dokumentation betreffend die geschäftsmässige Begründung der Garantierückstellung der ARGE C._____ per 31. Dezember 2016 ein. Sie führte dazu aus, dass die Dokumentation ein Memorandum (pag. 649-636) enthalte, welches im Detail erkläre, weshalb per 31. Dezember 2016 eine Garantieverpflichtung bestanden habe und welche Annahmen der Berechnung zugrunde lagen, dass per Bilanzstichtag ernstlich mit einer Garantieverpflichtung in der verbuchten Höhe zu rechnen war. Weiter übermittelte sie einen Werkvertragsentwurf vom _____ zum C._____ mit diversen Anhängen (pag. 635-600), eine Tabelle betreffend Beurteilung wesentlicher möglicher Garantearbeiten (pag. 599) und eine Übersicht betitelt mit "Kosten _____ sowie "Kosten Betriebsausfall _____werk _____" (pag. 598). Aus der Tabelle betreffend Beurteilung wesentlicher möglicher Garantearbeiten ergeben sich bewertete Gesamtkosten von CHF 47'100'000.--, gewichtet mit einem nicht weiter erläuterten Faktor von 45 % ergebend CHF 21'195'000.--.

J. Daraufhin forderte die Steuerverwaltung am 4. Mai 2022 nähere Erläuterungen und Dokumentationen bezüglich gewisser Einzelpositionen, damit die Dokumentation vom 28. Februar 2022 abschliessend beurteilt werden könne. Insbesondere wurde die Rekurrentin aufgefordert, die auf Seite zwei des Schreibens der Steuerverwaltung vom 4. Mai 2022 präzise aufgeführten Belege und Ergänzungen einzureichen. So hielt die Steuerverwaltung die Rekurrentin zur Dokumentation ihrer Erläuterung mittels Ursprungsbelegen an (Entscheidungsgrundlagen wie bspw. Berechnungen, Auszug aus Baukosten-/Projektabrechnung, Besprechungsprotokolle, E-Mails, Notizen etc.). Weiter forderte sie die Rekurrentin insbesondere auf, die Annahmen | Grundlagen bzw. Gründe darzulegen, die zu den angenommenen Eintrittswahrscheinlichkeiten bei zwei Einzelpositionen geführt hatten. Hinsichtlich der Einzelposition "_____" bat die Steuerverwaltung zudem um Angabe der Mindestquote, die branchenüblich oder erfahrungsgemäss als Grenzwert für die Eintrittswahrscheinlichkeit eines ernstlichen Mängelrisikos gelte, sowie um Erfahrungswerte im Zusammenhang mit Garantieleistungen aus anderen Bauprojekten. Hinsichtlich der Gesamterwartung fragte die Steuerverwaltung nach, welche Annahmen | Grundlagen zum Faktor 45 % geführt hätten (pag. 652-651; Bst. I vorstehend).

K. Die Rekurrentin fragte am 11. Mai 2022 per E-Mail nach, was unter "Angabe der Mindestquote, die branchenüblich oder erfahrungsgemäss als Grenzwert für die Eintrittswahrscheinlichkeit eines ernstlichen Mängelrisikos gilt", zu verstehen sei (pag. 653). Die Steuerverwaltung erläuterte der Rekurrentin ihr Begriffsverständnis mit E-Mail vom 13. Mai 2022 ausführlich (pag. 654).

L. Am 10. Juni 2022 reichte die Rekurrentin eine Ergänzung zu den Grundlagen der Berechnung der Garantierückstellung der ARGE C._____ ein (pag. 676-655). In dieser Ergänzung nahm sie Stellung zu den von der Steuerverwaltung aufgeworfenen Punkten, wobei sie ihre Ausführungen mit Fotos illustrierte. Als Belege reichte sie den grundlegenden Werkvertrag, Regieaufträge inkl. Zusammenstellungen von Abrechnungen sowie Gesamtbauprogramme ein.

M. Die Steuerverwaltung hielt mit Einspracheentscheiden vom 18. August 2022 an ihren ursprünglichen Entscheiden vom 9. April 2019 fest (pag. 690-679; nach entsprechender Ankündigung per E-Mail am 28.7.2022, pag. 678). Sie begründete ihre Einspracheentscheide damit, dass die eingereichten Belege nicht auf potenziell vorhandene verdeckte Mängel zum Zeitpunkt der Übergabe des Bauwerks am 21. Dezember 2016 hinwiesen, welche die gebuchte Rückstellung zwingend erfordern bzw. begründen würden. Es sei davon auszugehen, dass die eingereichten Belege erst für das Rechtsmittelverfahren erstellt worden seien. Folglich sei der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Rückstellung nach Massgabe der Verhältnisse am Bilanzstichtag 2016 nach wie vor nicht erbracht.

N. Am 7. September 2022 hat die Rekurrentin dagegen Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission erhoben. Sie hat folgende Anträge gestellt:

1. Der Einspracheentscheid vom 18. August 2022 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 sowie die Direkte Bundessteuer 2016 sei aufzuheben.
2. CHF 7'000'000.-- seien als geschäftsmässig begründeter Aufwand (Garantierückstellung) anzuerkennen und entsprechend sei der steuerbare Gewinn (Kantons- und Gemeindesteuern 2016 sowie direkte Bundessteuer 2016) um CHF 7'000'000.-- herabzusetzen.

Unter Kosten- und Entschädigungsfolge

Die Anträge begründet die Rekurrentin insbesondere damit, dass sie aus Sicht des "sorgsam Kaufmanns" gezwungen gewesen sei, das Risiko potenziell vorhandener verdeckter Mängel einzugrenzen, zu quantifizieren und eine entsprechende Rückstellung zu bilden. Da bezüglich des vorliegenden Werks nicht auf Erfahrungszahlen vergangener Jahre habe zurückgegriffen werden können, sei sie mitunter gezwungen gewesen, zu gewissen Risikopunkten realistische Annahmen und Schätzungen zu treffen. Die der Schätzung zugrunde gelegten Annahmen und Berechnungsbasen seien dabei hinreichend und schlüssig dargelegt worden. Nachdem sie erst im Rahmen dieses zweiten Rechtsgangs die Möglichkeit erhalten habe, Belege einzureichen, sei es in ihrem Ermessen gelegen, die massgebenden Unterlagen zusammenzustellen, da die Steuerverwaltung darauf verzichtet habe, ihr einen eigentlichen Fragekatalog zuzustellen. Die Steuerverwaltung habe Originaldokumente verlangt, die "nachweislich vor der Abschlusserstellung 2016 datieren", und geltend gemacht, dass nachträglich erstellte Dokumente bei der Beurteilung nicht berücksichtigt werden könnten. Damit habe die Steuerverwaltung ein Scheinargument begründet, auf ihre Erläuterungen de facto nicht mehr eintreten zu müssen. Es sei selbst-

verständlich unzutreffend, dass sie die Rückstellung Ende 2016 ohne Grundlagen und komplett willkürlich angesetzt habe. Die Unterlagen seien zwar teilweise erst für das Verfahren aufbereitet worden, sie bildeten jedoch die Verhältnisse und die Einschätzungen ab, wie sie per 31. Dezember 2016 geherrscht hätten. Die Steuerverwaltung habe diese Unterlagen aber aufgrund ihrer eigenwilligen ex ante-Auslegung nicht würdigen wollen. Die Einspracheentscheide gingen nicht auf die Unterlagen ein und seien nicht stichhaltig begründet. Das Ereignis, welches die Ursache der Rückstellung bildete, namentlich die Übergabe des Werkes, sei im Geschäftsjahr 2016 eingetreten. Es sei realitätsfremd, wenn die Steuerverwaltung behaupte, die Garantierückstellung sei nicht geschäftsmässig begründet. Wäre keine Rückstellung gebildet worden, hätte sie sich gegenteilig zur Vorgabe des "sorgsamten Kaufmanns" verhalten. Sollte dies nach umfassender Prüfung durch die Steuerrekurskommission wider Erwarten anders beurteilt werden, wäre zumindest die pauschale Rückstellung von 2 % nach Art. 15 Abs. 4 der Abschreibungsverordnung vom 18. Oktober 2000 (AbV; BSG 661.312.59) steuerlich zu akzeptieren. Im konkreten Fall seien bei der Bildung der Pauschale die besonderen Umstände des Grossprojekts zu berücksichtigen, weswegen diesfalls der Gesamtumsatz des Werks (CHF _____.--) und nicht der Umsatz des laufenden Jahres massgebend sein müsste. 2 % von CHF _____.-- seien CHF _____.--. Die Rekurrentin habe Anrecht auf steuerliche Akzeptanz von 35 % davon, ausmachend CHF _____.-- für eine pauschale Garantierückstellung.

O. Die Steuerrekurskommission hat der Rekurrentin am 9. September 2022 den Eingang von Rekurs und Beschwerde bestätigt. Sie hat die Rekurrentin insbesondere gebeten, darzulegen und zu belegen, dass bereits Ende 2016 das ernsthafte Risiko potentiell verdeckter Mängel gegeben war, welche die strittige Rückstellung rechtfertigten. Auch ist die Rekurrentin aufgefordert worden, sich zur Höhe der veranschlagten Mängel bzw. der strittigen Rückstellung über CHF 7'000'000.-- (Anteil die Rekurrentin betreffend, 35% von CHF 20'000'000.--) zu äussern und vor allem darzulegen, gestützt auf welche Grundlagen bzw. Unterlagen sie pro 2016 den Betrag der Rückstellung berechnet, wie sie diesen eruiert habe und warum eine Rückstellung in dieser Höhe vorgenommen bzw. als notwendig erachtet worden sei. Sämtliche massgebenden Unterlagen dazu sind seitens der Steuerrekurskommission mit angefordert worden, wie die Rekurrentin auch um die Einreichung der massgebenden Buchhaltungsunterlagen in Bezug auf die strittige Rückstellung gestützt auf den Abschluss 2016, wie bspw. Kontoauszüge, Buchungsbelege etc., die in dieser Hinsicht dienlich sein könnten, ersucht worden ist. Weiter ist die Rekurrentin aufgefordert worden darzulegen, inwiefern und warum gemäss ihrer Rekurs- und Beschwerdeeingabe gewisse Unterlagen erst im Verlauf des Verfahrens formell aufbereitet wurden und was genau damit gemeint sei. Auch habe sie darzulegen, wann diese Unterlagen erstellt worden und wann diese in die Buchhaltung pro 2016 eingeflossen seien. Zudem wurde

um Klärung gebeten, um was für Unterlagen es sich dabei genau handle. Im Übrigen ist sie aufgefordert worden, einen Kostenvorschuss zu leisten.

P. Am 27. September 2022 hat die Rekurrentin dazu Stellung genommen und ausgeführt, dass sie im bisherigen Verfahren bereits alle sachdienlichen Informationen, Erläuterungen, Dokumente, Belege usw. beigebracht und offengelegt habe. Alle Argumente seien aktenkundig. Die Steuerrekurskommission ist ersucht worden, eine Würdigung aufgrund der Gesamtheit der Akten vorzunehmen.

Q. Mit Vernehmlassung vom 29. November 2022 hat die Steuerverwaltung beantragt, den Rekurs und die Beschwerde unter Kostenfolge abzuweisen. Zusammengefasst kommt die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung aufgrund der vorhandenen Angaben und Unterlagen nach wie vor zum Schluss, dass die Bildung der strittigen Rückstellung seitens der Rekurrentin willkürlich erfolgt sei und keine Grundlagen bestehen würden, welche nachweislich in die Abschlusserstellung pro 2016 der ARGE C. _____ eingeflossen und in die Buchhaltung der Rekurrentin anteilmässig übertragen worden seien. Die Steuerverwaltung ist deshalb überzeugt, dass die Rekurrentin alle nach der Buchprüfung vom 28. und 29. Mai 2018 vorgelegten Belege nachträglich, zwecks Vermeidung von Steuerfolgen erstellt hat. Diese nachträglich erstellten Belege und Ergänzungen seien weder sachdienlich noch entscheidungsrelevant, da sich damit die Garantierückstellung weder begründen noch rechtfertigen lasse. Somit sei der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Garantierückstellung nicht erbracht worden. Folgerichtig sei an der steuerlichen Aufrechnung des als "Honorar Holding" deklarierten Teils der Rückstellung festzuhalten.

R. Die Rekurrentin hat Gelegenheit erhalten, zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung zu nehmen, wovon sie mit Eingabe vom 12. Dezember 2022 Gebrauch gemacht hat. Die Rekurrentin hält an ihren bisherigen Anträgen fest. Sie bringt zudem vor, dass sich die Steuerverwaltung am Thema der unglücklichen Verbuchung festgebissen habe, dass sie sich der sachdienlichen Auseinandersetzung mit Gewährleistungsrisiken verweigere und dass sie die Unterscheidung zwischen offensichtlichen und verdeckten Mängeln nicht verstanden habe. Die Rekurrentin würde die Meinung des Verwaltungsgerichts teilen, dass die Bankgarantie über CHF _____.-- allein kein hinreichender Nachweis für die Garantierückstellung sei. Sie sei aber ein Beweis, dass für einen Sach- und Fachkundigen tatsächlich Gewährleistungsrisiken vorhanden waren und sie sei ein starkes Indiz, dass eine Garantierückstellung in Höhe von CHF 21'195'000.--, deren Nachweis die Rekurrentin erbracht habe, betriebswirtschaftlich notwendig war. Im Übrigen hat die Rekurrentin angeführt, dass sich die Steuerverwaltung auch der Frage einer pauschalen Garantierückstellung verweigert habe.

S. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, soweit entscheiderelevant, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Gewinn- und Kapitalveranlagung können bei der Steuerrekurskommission durch Rekurs bzw. Beschwerde angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] i.V.m. Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Die Rekurrentin ist im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG und Art. 140 ff. DBG i.V.m. Art. 3 BStV i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Eingabe ist deshalb einzutreten.

2. Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da der Streitwert über CHF 10'000.-- liegt (Art. 70 Abs. 3 und Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

3. Strittig ist, ob die Steuerverwaltung die in der Steuerperiode 2016 vorgenommene Garantierückstellung über CHF 7'000'000.-- zu Recht nicht als geschäftsmässig begründeten Aufwand angesehen und dem Gewinn der Rekurrentin aufgerechnet hat. Zudem wirft die Rekurrentin der Steuerverwaltung die Verletzung des rechtlichen Gehörs vor.

4. Vorab ist der von der Rekurrentin mindestens sinngemäss erhobene Vorwurf der Verletzung des rechtlichen Gehörs zu prüfen. Die Rekurrentin macht hierzu geltend, dass die Steuerverwaltung in den Einspracheentscheiden vom 18. August 2022 die zur Verfügung gestellten Fakten und technischen Beurteilungen nach wie vor nicht vollständig und hinreichend würdige und die Einspracheentscheide nicht bzw. nicht stichhaltig begründet seien (Rekurs und Beschwerde vom 7.9.2022, Ziff. II/A/11, Ziff. II/B/2, Ziff. II/B/4 sowie Ziff. II/B/15). Weiter macht die Rekurrentin geltend, dass das Verhalten der Steuerverwaltung insgesamt den Eindruck hinter-

lasse, dass sie die angebotenen Beweismittel erneut und willkürlich nicht habe entgegennehmen wollen (Rekurs und Beschwerde vom 7.9.2022, Ziff. II/B/15).

4.1 Der in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV; SR 101) garantierte Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst namentlich das Recht, dass die zuständige Behörde die Argumente der vom Entscheid betroffenen Personen tatsächlich hört, prüft und bei der Entscheidfindung berücksichtigt (vgl. Michel Daum in: Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2. Aufl., 2020, N. 2 zu Art. 21 VRPG). Daraus folgt u.a. die grundsätzliche Verpflichtung der Behörde, ihr ordnungsgemäss angebotene Beweise abzunehmen und ihren Entscheid zu begründen. Um diese Anforderung zu erfüllen, reicht es aus, wenn die Steuerverwaltung zumindest kurz die Gründe erwähnt, von denen sie sich leiten lässt und auf die sie ihren Entscheid abstützt. Sie muss sich nicht mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzen und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegen. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss aber zumindest so abgefasst sein, dass die Betroffenen die Verfügung oder den Entscheid gegebenenfalls sachgerecht anfechten können (BGE 142 II 154, in Pra 105/2016 Nr. 98, E. 4.2; BGE 140 II 262 E. 6.2; VGE 100 2016 104 vom 14.9.2017, E. 2.1 mit Hinweisen; Michel Daum, a.a.O., N. 7 zu Art. 52 VRPG).

4.2 Die Steuerverwaltung hat in den Einspracheentscheiden vom 18. August 2022 ausgeführt, dass sie die Belege und Ergänzungen geprüft und dabei habe feststellen müssen, dass die Rekurrentin trotz wiederholter Aufforderung keinen Beleg eingereicht hätte, der auf potenziell vorhandene verdeckte Mängel zum Zeitpunkt der Übergabe des Bauwerks am 21. Dezember 2016 hinweise. Die eingereichten Belege seien ihres Erachtens erst für das Rechtsmittelverfahren erstellt worden. Demzufolge könne es sich nach ihrem Verständnis hierbei nicht um den im Verwaltungsgerichtsurteil (E. 6.3.3) hervorgebrachten und zur Überprüfung angebotenen Nachweis handeln. Der Nachweis für die geschäftsmässige Begründetheit der Garantierückstellung ARGE C._____ sei somit nach wie vor nicht erbracht.

4.3 Die Begründung der Steuerverwaltung geht nicht im Detail auf das von der Rekurrentin neu eingereichte Memorandum inkl. Beilagen und der Ergänzung dazu ein. Es ist aber ersichtlich, dass die Steuerverwaltung den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit als nicht erbracht erachtet, da die von der Rekurrentin neu eingereichten Beweismittel erst nachträglich erstellt worden seien. Damit war für die Rekurrentin ohne weiteres erkennbar, wogegen sich Rekurs und Beschwerde zu richten haben. Die entsprechende Eingabe hat sie denn auch klar und verständlich am 7. September 2022 bei der Steuerrekurskommission eingereicht. Im Weiteren ist unstrittig, dass sich die Steuerverwaltung mit den von der Rekurrentin eingereichten Belegen auseinandergesetzt hat, ansonsten die Steuerverwaltung nicht in der Lage gewesen wä-

re, die detaillierte Nachfrage vom 4. Mai 2022 (pag. 652 f.; Bst. J) zu verfassen. Insofern hat die Steuerverwaltung die Argumente der Rekurrentin gehört, geprüft und bei der Entscheidungsfindung berücksichtigt. Folglich liegt keine Verletzung des rechtlichen Gehörs vor.

5. Das Verwaltungsgericht hat hinsichtlich der Beweisfrage zur geschäftsmässigen Begründetheit der Garantierückstellung über CHF 7'000'000.-- ausgeführt, dass einer nicht rechtskundigen steuerpflichtigen Person nicht die alleinige Verantwortung für die Beschaffung von Beweismaterial überbunden werden darf, soweit es um den Nachweis relativ komplexer rechtlicher (oder sachverhaltsbezogener) Fragen geht. Vielmehr obliege es den Steuer- bzw. Steuerjustizbehörden, einer mitwirkungswilligen steuerpflichtigen Person im Einzelnen aufzuzeigen, was zur Sachverhaltsfeststellung noch erforderlich sei (Verwaltungsgerichtsurteil, E. 7.2; BGer 2C_416/2013, 2C_417/2013, 2C_446/2013 und 2C_447/2013 vom 5.11.2013, E. 10.2.2; BGer 2C_1087/2018 vom 29.7.2019, E. 4.1). Zudem könne der nicht anwaltlich vertretenen Rekurrentin vorliegend nicht vorgeworfen werden, dass sie (fälschlicherweise) davon überzeugt gewesen sei, die gemachten Angaben und Unterlagen würden zum Nachweis der Erforderlichkeit der Garantierückstellung genügen. Da die Rekurrentin im Verfahren vor der Steuerrekurskommission ausdrücklich angeboten habe, die Grundlagen der Garantierückstellung im Bedarfsfall offenzulegen, hätte diese nicht schliessen dürfen, dass sich das Einfordern von weiteren Beweisen erübrige (Verwaltungsgerichtsurteil, E. 7.4). Das Verwaltungsgericht hat weiter festgehalten, dass erst wenn es den Steuer- bzw. Steuerjustizbehörden trotz aller zumutbaren Anstrengungen nicht gelinge, die rechtserheblichen Tatsachen zu erlangen bzw. festzustellen, nach Massgabe der Verteilung der objektiven Beweislast entschieden werden dürfe (Verwaltungsgerichtsurteil, E. 7.2; BGE 147 II 209 E. 5.1.3; BGer 2C_247/2020 vom 18.6.2020, E. 4.3.4).

Im öffentlichen Recht gilt der Grundsatz, wonach derjenige die (objektive) Beweislast für eine Tatsache trägt, der aus ihr Rechte ableitet (Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB; SR 210] analog; vgl. BGE 142 II 433 E. 3.2.6 mit Hinweisen). Im Steuerrecht hat die Praxis diesen Grundsatz dahingehend konkretisiert, dass steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen von der Steuerbehörde, steuerausschliessende und -mindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sind (sog. Normentheorie; statt aller BGE 148 II 285 E. 3.1.3). Gelingt der beweisbelasteten Partei der entsprechende Nachweis nicht, so hat sie die negativen Folgen zu tragen. Dass das Verwaltungsgericht in seinen E. 7.4 und E. 7.5 ausgeführt hat, dass die Steuerrekurskommission weitere Abklärungen hätte treffen müssen, ändert an dieser Beweislastverteilung nichts. Der Entscheid führt diesbezüglich lediglich aus, dass die Steuerrekurskommission die Rekurrentin hätte anhalten müssen, im Rahmen ihrer Mitwirkungspflicht Beweismittel vorzulegen. Insofern hat die Rekurrentin die geschäftsmässige Begründetheit der Garantierück-

stellung nachzuweisen, da sie daraus eine Steuerminderung ableiten möchte. Bleibt diese Tatsache unbewiesen, ist zum Nachteil der steuerpflichtigen Person vom Nichtbestehen der Tatsache auszugehen. Die Folgen der Beweislosigkeit hätte diesfalls folglich die Rekurrentin zu tragen (BGer 2C_118/2021 vom 19.5.2021, E. 2.2; vgl. auch Verwaltungsgerichtsurteil, E. 3.4).

6. Die Rekurrentin wirft der Steuerverwaltung in Rekurs und Beschwerde vom 7. September 2022 hinsichtlich deren Aufforderung zur Einreichung weiterer Angaben und Unterlagen vor, dass diese darauf verzichtet habe, ihr einen eigentlichen Fragekatalog zuzustellen bzw. konkrete Beweismittel einzufordern. Es habe in ihrem Ermessen gelegen, die massgeblichen Belege zusammenzustellen (Bst. N).

6.1 Hierzu ist indes darauf hinzuweisen, dass, gestützt auf das Urteil des Verwaltungsgerichts, sowohl die Steuerverwaltung wie auch die Steuerrekurskommission im zweiten Rechtsgang verschiedene und genauere Einforderungshandlungen vorgenommen und auch detaillierte Nachfragen gestellt haben (siehe dazu Bst. H ff.). Sowohl die Steuerverwaltung wie auch die Steuerrekurskommission haben der Rekurrentin im Rahmen des zweiten Rechtsgangs im Einzelnen aufgezeigt, welche Angaben und Unterlagen zur Sachverhaltsfeststellung noch erforderlich und was die massgebenden Beweisanforderungen sind (insbesondere ist mehrfach auf die Notwendigkeit der Einreichung von Ursprungsbelegen hingewiesen worden). Die Steuerverwaltung wie auch die Steuerrekurskommission haben im Rahmen des zweiten Rechtsgangs alles Zumutbare unternommen, um ihrer Untersuchungspflicht nachzukommen und insbesondere auch um die im ersten Rechtsgang von der Rekurrentin angebotene Beweisofferte (insb. pag. 556, pag. 552 und pag. 528) abzuholen.

6.2 Auf zusätzliche Erhebungen und die Abnahme angebotener Beweise kann in antizipierender Würdigung verzichtet werden, soweit aufgrund der vorhandenen Akten angenommen werden muss, dass diese keine wesentlichen neuen Erkenntnisse erwarten lassen bzw. weitere Beweiserhebungen die behördliche Überzeugung nicht zu ändern vermögen (Verwaltungsgerichtsurteil, E. 7.2; zudem statt vieler BGE 141 I 60 E. 3.3; BGE 140 I 285 E. 6.3.1.; BGer 2C_247/2020 vom 18.6.2020, E. 4.3.2; BVR 2018 S. 206 E. 4.5; BVR 2017 S. 556 E. 7.4). Da die Rekurrentin nach Beweisanfrage der Steuerrekurskommission ausgeführt hat, dass sie im bisherigen Verfahren sämtliche ihres Erachtens sachdienlichen Informationen, Erläuterungen, Dokumente, Belege usw. beigebracht und offengelegt hat, alle Argumente aktenkundig seien (Bst. P), scheint eine zusätzliche Nachforderung von Angaben und Unterlagen weder sinnvoll noch zielführend, so dass auf eine weitere Beweiserhebung verzichtet werden kann. Insofern sind die Steuerverwaltung und die Steuerrekurskommission in diesem zweiten Rechtsgang ihrer Untersuchungspflicht zur Genüge nachgekommen.

6.3 Damit ist in einem nächsten Schritt zu prüfen, ob der Rekurrentin aufgrund der nun vorliegenden Akten der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Garantierückstellung (Verwaltungsgerichtsurteil, E. 7.5; zu den massgeblichen Rechtsgrundlagen vgl. Verwaltungsgerichtsurteil, E. 5.1 ff.) gelingt.

7. 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. 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 (Verwaltungsgerichtsurteil, E. 5.3, mit Hinweisen, vgl. auch E. 5.1).

7.1.1 Das verpflichtende Ereignis ist vorliegend mit in der Übergabe des Bauwerks am 21. Dezember 2016 gegeben, da in diesem Moment die Mängelrechte auflebten. Insofern ist zu prüfen, ob die Verwirklichung ungewisser Verpflichtungen hinreichend konkret erscheint, so dass mit deren Erfüllung ernsthaft gerechnet werden muss (vgl. Verwaltungsgerichtsurteil, E. 6.2).

7.1.2 Auch für Grossanlagen sind Rückstellungen nach Massgabe der allgemeinen Grundsätze zu bilden, d.h. in Abhängigkeit der Eintretenswahrscheinlichkeit, des künftigen Mittelabflusses und gegebenenfalls unter Berücksichtigung des Gesamtrisikos (Verwaltungsgerichtsurteil, E. 6.3.2; Peter Böckli, OR-Rechnungslegung, 2. Aufl., 2019, N. 1023-1026; Flurin Riederer, Rückstellungen: Eigen- oder Fremdkapital?, in recht 2017 S. 30 ff., S. 36 f.). Die Eintretenswahrscheinlichkeit bezieht sich dabei auf die Wahrscheinlichkeit des Vorhandenseins verdeckter Mängel bzw. auf die Eintretenswahrscheinlichkeit eines vertraglichen Garantiefalls. Hinsichtlich Mittelabfluss ist zu präzisieren, dass es Ausführungen zu den Grundlagen und der Herleitung bzw. zur Schätzgenauigkeit des Mittelabflusses bedarf (Verwaltungsgerichtsurteil, E. 6.3.3).

7.2 Das Verwaltungsgericht hat festgehalten (E. 6.4, vgl. auch E. 7.4), dass es plausibel erscheine, dass mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit eine Werkmängelhaftung eintreten könnte, die aufgrund der Gegebenheiten rasch einmal relativ hohe Kosten nach sich ziehen würde. Die Rekurrentin habe mit ihren Vorbringen die Begründetheit der Rückstellungen für Garantieverpflichtungen hinreichend bestimmt dargetan bzw. genügend Anhaltspunkte geliefert, die darauf hindeuten, dass (zumindest) gestützt auf weitere Abklärungen mit der Erbringung von Garantieleistungen möglicherweise tatsächlich ernstlich zu rechnen war. Das Verwaltungsgericht führt weiter aus, dass die Steuerrekurskommission zu Recht geschlossen habe, dass die geschäftsmässige Begründetheit der Garantierückstellung aufgrund der vorhandenen Beweismittel und

Unterlagen (noch) nicht hinreichend nachgewiesen sei (vom Verwaltungsgericht analysiert wurden insb. die Bankgarantie, die Einzigartigkeit des Bauwerks und das E-Mail des technischen Leiters des Bauprojekts vom 3.12.2018). In der Folge hat das Verwaltungsgericht die Sache an die Steuerrekurskommission zurückgewiesen zur Vornahme weiterer Abklärungen hinsichtlich der Beurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit der vorgenommenen Garantierückstellung (Verwaltungsgerichtsurteil, E. 7.5, vgl. auch E. 6.4 und E. 7.4).

7.3 Im Rahmen des zweiten Rechtsgangs hat die Rekurrentin folgende Belege zum Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der Rückstellung erstmals eingereicht:

- Undatiertes Memorandum mit drei Beilagen:
 - Beilage 3: Werkvertragsentwurf vom _____ zum C. _____ mit diversen Anhängen
 - Beilage 5: Beurteilung wesentliche mögliche Garantiearbeiten
 - Beilage 6: Berechnung Kosten _____ und Betriebsausfall
- Ergänzung zur Einreichung der Grundlagen der Berechnung für die Garantierückstellung der ARGE C. _____ vom 10. Juni 2022 mit drei Beilagen:
 - Regieaufträge inkl. Zusammenstellung der Abrechnung
 - Gesamtbauprogramme (ohne Erwähnung im Schreiben)
- Buch "ARGE C. _____" (wobei die Rekurrentin in Rekurs und Beschwerde vom 7.9.2022, Ziff. II/A/2, S. 3, schreibt, dass dieses Werk der Steuerverwaltung schon im Rahmen des ersten Einspracheverfahrens übergeben worden sei).

Das Buch "ARGE C. _____", Version _____ gemäss Impressum, vermag zwar mit seinen eindrücklichen Bildern darlegen, dass die ARGE C. _____ ein grossartiges Bauwerk erschaffen hat. Hinsichtlich der geschäftsmässigen Begründetheit der fraglichen Garantierückstellung ergeben sich daraus aber keinerlei Erkenntnisse (mit dieser Einschätzung auch die Rekurrentin selbst, vgl. Rekurs und Beschwerde vom 7.9.2022, Ziff. II/A/2). Im Folgenden ist deshalb im Einzelnen auf das Memorandum und die Ergänzung sowie die dazu eingereichten Unterlagen einzugehen.

8. Im Memorandum macht die Rekurrentin zunächst allgemeine Ausführungen zu SIA 118, bevor sie auf die Rückstellungen im Allgemeinen eingeht, eine Beurteilung der Rückstellung C. _____ vornimmt und ein Fazit zieht. Wie aus den Titeln der Beilagen 5 und 6 hervorgeht, finden sich darin eine Beurteilung der wesentlichen möglichen Garantiearbeiten und Berechnungen der Kosten einer _____ und eines Betriebsausfalls des _____ werks _____. In der Ergänzung vom 10. Juni 2022 nimmt die Rekurrentin Stellung zu den von der Steuerverwaltung aufgeworfenen Fragen zum Memorandum inkl. Beilagen (vgl. Bst. J ff.).

8.1 Unterzeichnet ist die Ergänzung vom 10. Juni 2022 von Frau _____, kaufmännische Leiterin der Rekurrentin. Das Memorandum und die dazugehörigen Beilagen 5 und 6 sind demgegenüber weder einem Urheber bzw. einer Urheberin zuordenbar noch weisen sie ein Erstellungsdatum aus.

8.2 Zudem ist augenfällig, dass obwohl in Rekurs und Beschwerde vom 7. September 2022 darauf hingewiesen wird, dass das Memorandum zum Schreiben vom 28. Februar 2022 gehört (Ziff. II/A/6 und auch Beilage-Verzeichnis), Unterschiede zwischen den eingereichten Versionen des Memorandums feststellbar sind. Konkret sind zwischen dem 28. Februar 2022, als das Memorandum der Steuerverwaltung eingereicht worden ist (vgl. pag. 649 ff.), und dem 7. September 2022, als das Memorandum der Steuerrekurskommission übermittelt worden ist, mindestens folgende Anpassungen im Dokument vorgenommen worden:

- Aufzählung der potenziellen Mängel per 31. Dezember 2016 wurde gekürzt (Ziff. 4.2 des Memorandums; wobei in beiden Versionen vermerkt ist, dass die Aufzählung nicht abschliessend ist);
- Während in der Version vom 28. Februar 2022 die Betoninjektionen in den Untergrund noch für "_____" notwendig waren, dienten sie gemäss Version vom 7. September 2022 der "_____" (Ziff. 4.3 des Memorandums);
- Im Übrigen wurden diverse textliche Anpassungen vorgenommen (etwa in Ziff. 1.1, Ziff. 1.2, Ziff. 4.2, Ziff. 4.3 und Ziff. 4.4 des Memorandums).

Die inhaltliche Anpassung von Dokumenten während eines laufenden Verfahrens schmälern den Beweiswert dieser, hier konkret des Memorandums und der Beilagen hinsichtlich der geschäftsmässigen Begründetheit der Garantierückstellung, erheblich.

8.3 Zur Beurteilung der wesentlichen möglichen Garantiearbeiten im Besonderen

In Beilage 5 des Memorandums findet sich eine Tabelle, in welcher für 26 mögliche Mängel die Einzelkosten mit den erwarteten Folgekosten zu Gesamtkosten summiert und dann mit einem Erwartungswert multipliziert werden. Alle Erwartungswerte zusammen werden schlussendlich mit einem Gesamtrisikofaktor multipliziert. Da die Rekurrentin im ersten Rechtsgang noch geltend gemacht hat, dass es aufgrund der konkreten Umstände rein spekulativ gewesen wäre, die Wahrscheinlichkeit eines künftigen Mittelabflusses und die Genauigkeit der Schätzungen des allfälligen Mittelabflusses definieren resp. quantifizieren zu wollen (Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 17.6.2020, pag. 546 f.), erstaunt es, dass sie im zweiten Rechtsgang eine auf CHF 500.-- genaue Berechnungsgrundlage vorlegt. Im Ergebnis erweckt es den Eindruck, als hätte die Rekurrentin damit eins zu eins die kochbuchartigen Ausführungen des Verwaltungsgerichts umsetzen wollen, dass Rückstellungen in Abhängigkeit der Eintretenswahrscheinlichkeit,

des künftigen Mittelabflusses und gegebenenfalls unter Berücksichtigung des Gesamtrisikos zu bilden sind (vgl. Verwaltungsgerichtsurteil, E. 6.3.2, und oben E. 7.1.2; mit dieser Einschätzung auch die Steuerverwaltung, vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 29.11.2022, Ziff. B/2/i).

8.3.1 Gemäss verwaltungsgerichtlichen Vorgaben braucht es hinsichtlich Mittelabfluss "Ausführungen zu den Grundlagen und der Herleitung bzw. zur Schätzgenauigkeit" (Verwaltungsgerichtsurteil, E. 6.3.3). Insbesondere die von der Rekurrentin vorgebrachte Herleitung der Folgekosten erscheint nachvollziehbar (vgl. Beilage 6 zum Memorandum und Ziff. 4.3 des Memorandums). Zu den Einzelkosten der möglichen Mängel führt die Rekurrentin pauschal aus, dass zur Behebung "Personal-, Material-, Transport- und diverse weitere Kosten" anfallen (Ziff. 4.3 des Memorandums). Zur Einzelposition "_____" hat die Rekurrentin in Ziff. 1.1 der Ergänzung zum Memorandum dargelegt, wie sich die Kosten zusammensetzen. Diese Zusammenstellung scheint plausibel und es ist wenig nachvollziehbar, warum die Rekurrentin entsprechende Zusammenstellungen erst auf explizite Nachfrage und zudem nicht zu sämtlichen Mängeln eingereicht hat, da es solche für alle Positionen geben müsste. Die Schätzgenauigkeit des Mittelabflusses wird nicht näher thematisiert im Memorandum. Die Rekurrentin schreibt dazu bloss, dass aufgrund fehlender Erfahrungswerte die Höhe des Mittelabflusses nicht exakt bestimmt werden könne (Ziff. 4.2 des Memorandums).

8.3.2 Weiter sind Rückstellungen gemäss den verwaltungsgerichtlichen Vorgaben nach Massgabe der Eintretenswahrscheinlichkeit zu bilden. Die in der Beilage 5 zum Memorandum abgebildete Eintretenswahrscheinlichkeit ist gemäss Rekurrentin "eine bestmögliche Schätzung darüber, ob ein Mangel eintritt, behoben werden muss und zu einem Mittelabfluss führt" (Ziff. 4.3 des Memorandums). Auf spezifische Rückfrage der Steuerverwaltung, welche Annahmen | Grundlagen zur angegebenen Wahrscheinlichkeit bei zwei Einzelpositionen geführt haben, hat die Rekurrentin erläutert, dass eine Vielzahl von Faktoren berücksichtigt worden seien. Zu berücksichtigen seien etwa (nicht abschliessende Aufzählung gemäss Rekurrentin): Bauwerk (Art, Grösse, etc.), Nutzung und Ort des Bauvorhabens, Materialien (Beschaffenheit, Qualität, Verhalten, etc.), Geräte (Verfügbarkeit, Beschaffenheit, Zustand, etc.), Verfahren (Eignung, Erfahrungswerte, etc.), Mitarbeiter (Erfahrung, Fachwissen, Arbeitsbedingungen, Motivation, Verpflegung, Wohnbedingungen, etc.), Umwelt (Wetterbedingungen, Temperaturschwankungen, Flora, Fauna, etc.), persönliche Erfahrung (Ziff. 1.3 der Ergänzung zum Memorandum). Die Rekurrentin hat aber gerade nicht näher erläutert, wie sie aufgrund dieser Faktoren auf die spezifischen Eintretenswahrscheinlichkeiten gekommen ist (vgl. Ziff. 1.3 und Ziff. 3.3 der Ergänzung zum Memorandum). Sie hat lediglich festgehalten, dass die Eintretenswahrscheinlichkeit nach pflichtgemäßem Ermessen, basierend auf dem damaligen Erfahrungs- und Wissensstand

der technischen Leitung, unter Berücksichtigung der vorher genannten Faktoren und andernorts dargestellten Überlegungen, geschätzt wurde. Die Rekurrentin hat es zu Recht als wenig zielführend erachtet, der Steuerverwaltung sämtliche Projektdokumente der _____jährigen Bauphase, wie auch sämtliche Unterlagen zu den Erfahrungswerten der technischen Leitung zu übermitteln (Ziff. 1.6 der Ergänzung zum Memorandum). Jedoch ist festzuhalten, dass die Frage, wann eine Rückstellung gebildet werden muss, also welches die massgebliche Wahrscheinlichkeit des erwarteten Mittelabflusses ist, eine der umstrittensten Fragen im schweizerischen Rechnungslegungsrecht ist (Flurin Riederer, a.a.O., S. 36). Da deshalb und da aufgrund der Gegebenheiten allgemein ein sehr grosser Ermessensspielraum bei der Bemessung von Rückstellungen besteht, ist es wichtig, dass das bilanzierende Unternehmen einer konsistenten Methodik folgt und gut dokumentiert, aufgrund welcher Überlegungen, Unterlagen und Berechnungsabsätzen ein Rückstellungsbetrag festgelegt wird (Thomas Stenz in: Rechnungslegung nach Obligationenrecht, veb.ch Praxiskommentar mit Berücksichtigung steuerrechtlicher Vorschriften, 2. Aufl., 2019, N. 29 zu Art. 960e OR). Da beim hier zur Diskussion stehenden _____projekt ausgewiesene Experten am Werk gewesen sind, wäre anzunehmen, dass die Herleitung der Eintretenswahrscheinlichkeiten dokumentiert worden sind. Wäre dies der Fall, hätte die Rekurrentin entsprechende Unterlagen ohne Weiteres einreichen können. Da auch auf wiederholte Aufforderung hin (sowohl seitens der Steuerverwaltung wie auch der Steuerrekurskommission) keine sachdienlichen Unterlagen eingereicht worden sind, ist davon auszugehen, dass keine solchen vorhanden sind und die Rekurrentin die Eintretenswahrscheinlichkeiten folglich auch nicht nach entsprechender bzw. nach pflichtgemässer Sorgfalt hat beurteilen können.

8.3.3 Hinsichtlich des Gesamtrisikos, welches in Beilage 5 auf 45 % festgelegt worden ist, hat die Rekurrentin auf Nachfrage hin ausgeführt, dass ausgehend von 100 % folgende aufwandsmindernden Faktoren berücksichtigt wurden (siehe Ziff. 4.1. der Ergänzung zum Memorandum): "Dass nach Eintreten eines Mangels die Eintretenswahrscheinlichkeit eines weiteren Mangels geringer ist; Reduktion der Installationskosten für die Behebung von mehreren Mängeln gleichzeitig; Möglichkeit zur Abwendung der Haftung ggü. dem Bauherrn; Möglichkeit zur Abwälzung der Haftung an einen Subakkordanten (dabei aber wieder erhöhend, dass der zu haftende Subakkordant seiner Verpflichtung nicht nachkommen kann)". Es erstaunt, dass auch diesbezüglich keine genauere Dokumentation oder sonstige Unterlagen dazu vorhanden sind. Insbesondere kann aufgrund der pauschalen Ausführungen der Rekurrentin nicht nachvollzogen werden, wie sie auf die Reduktion von genau 55 % (und nicht mehr oder weniger) gekommen ist. Auch bezüglich des Gesamtrisikos vermag die Rekurrentin keinen stimmigen Nachweis zu erbringen.

8.4 Noch nicht thematisierte Beilagen

Von weit vor der Abschlusserstellung 2016 datieren der als Beilage 3 zum Memorandum eingereichte Werkvertragsentwurf vom _____ zum C. _____ mit diversen Anhängen (pag. 635-600), die Regieaufträge aus dem Jahr _____ (wobei die Zusammenstellungen der Abrechnungen nicht datiert sind, aber davon auszugehen ist, dass diese auch aus der Zeit stammen; pag. 666-661) und die Gesamtbauprogramme mit Stand _____ (pag. 660-655). Für die Steuerrekurskommission ist nicht ersichtlich (und die Rekurrentin legt einen entsprechenden Konnex auch nicht dar), wie diese Dokumente die für das Jahr 2016 geltend gemachte Garantierückstellung konkret zu begründen vermöchten.

8.5 Nach diesen Ausführungen kann festgehalten werden, dass die Rekurrentin – nur, aber immerhin – mit Memorandum inkl. Beilagen und Ergänzung dazu in diesem zweiten Rechtsgang zum ersten Mal ihre Berechnungsgrundlage hinsichtlich der Garantierückstellung beigebracht hat.

Da Rückstellungen Widerspiegelungen tatsächlicher (mutmasslicher) Vorgänge sind, welche – "innerhalb einer Bandbreite der Unschärfe" – anhand einer konkreten Risikobeurteilung aufgrund sachlicher Kriterien sowie gestützt auf eine seriöse Abklärung des massgeblichen Sachverhalts (gegebenenfalls im Licht der Meinung von Sachverständigen) zu erfolgen haben und entsprechend im Streitfall zu begründen und zu plausibilisieren sind (Verwaltungsgerichtsurteil, E. 6.3.3; vgl. Peter Böckli, a.a.O., N. 1007 und N. 1026), sind Berechnungen bzw. Herleitungen zu den Garantierückstellungen zwingend zu dokumentieren. Die Rekurrentin ist indes nicht in der Lage, die in ihrer Berechnungsgrundlage aufgeführten Zahlen nachvollziehbar herzuleiten, zu dokumentieren und zu begründen. Wie die Steuerverwaltung zu Recht ausführt, macht es eher den Eindruck, als hätte die Rekurrentin die Zahlen nicht nach Bottom-up, sondern nach dem Bottom-down-Prinzip, ausgehend von der Gesamtsumme, verteilt (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 29.11.2022, Ziff. B/2/i). Folglich vermögen die spärlichen beigebrachten Erläuterungen und Unterlagen die geschäftsmässige Begründetheit der Garantierückstellung nicht zu begründen.

9. Da der Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit nicht gelungen ist, erübrigen sich grundsätzlich jegliche Ausführungen zur ex ante oder ex post-Diskussion (vgl. dazu Verwaltungsgerichtsurteil, E. 7.5) und zur Frage, ob bzw. welche Dokumente die Rekurrentin erst für dieses Verfahren aufbereitet hat (wobei die Rekurrentin die entsprechende Anfrage der Steuerrekurskommission nicht beantwortet hat; vgl. Bst. O f.). Im Sinn einer Eventualbegründung erscheinen an dieser Stelle aber immerhin folgende Ausführungen angebracht.

9.1 Die Rekurrentin hat im Schreiben vom 27. September 2022 (vgl. Bst. P) insbesondere darauf hingewiesen, dass Herr G._____, Technischer Leiter des Bauprojekts, bereits im Dezember 2016 eine "Risikobeurteilung und -schätzung potentiell verdeckter Mängel Stand Abnahme des Werkes" vorgenommen habe, die für dieses Verfahren lediglich so aufbereitet worden sei, dass sie verständlich sei.

9.2 Aus den Akten geht jedoch bloss hervor, dass Herr G._____ das Abnahmeprotokoll (pag. 138 f.) mitunterzeichnet und ein E-Mail (pag. 467 ff.; dazu eingehend E. 6.3.3 des Verwaltungsgerichtsurteils; vgl. auch E. 7.2) verfasst hat. Das E-Mail datiert vom 3. Dezember 2018 und ist damit deutlich nach der Abschlusserstellung 2016 geschrieben worden. Es erstaunt zudem, dass sich Herr G._____ in diesem E-Mail, in welchem er explizit Stellung zu allfälligen Mängeln und der deswegen notwendigen Garantierückstellung nimmt, in keinem Wort auf seine angebliche Risikobeurteilung und -schätzung für den Abschluss 2016 bezieht oder darauf verweist. Aus dem Kommentar von Herrn G._____ im entsprechenden E-Mail, dass er "persönlich (...) die Rückstellung in Anbetracht der Risiken höher ansetzen würde" als die rund CHF 23'600'000.--, kann zudem gelesen werden, dass er nicht oder mindestens nicht allein über die Höhe der Garantierückstellung zu entscheiden hatte. Insofern fehlen in den Akten jegliche Indizien dafür, dass Herr G._____ eine solche vorgängige Risikobeurteilung und -schätzung auch tatsächlich vorgenommen hat, wie dies von der Rekurrentin geltend gemacht wird.

9.3 Da die Rekurrentin auf explizite Nachfrage der Steuerrekurskommission hin (vgl. Bst. O) zudem ausgeführt hat, dass sämtliche sachdienlichen Unterlagen beigebracht worden sind, muss davon ausgegangen werden, dass faktisch keine Risikobeurteilung und -schätzung vorgenommen worden ist (obwohl die Rekurrentin die Durchführung einer solchen bereits mehrfach erwähnt hat im Verfahren, vgl. etwa pag. 546 f., pag. 524 f., pag. 478). Denn eine solche hätte irgendwelche "Spuren" im Rahmen der Abschlusserstellung bzw. in Dokumenten dazu hinterlassen müssen (z.B. Expertenbericht, Berechnungen, interne Mitteilungen, Protokolle) und die entsprechenden Belege wären diesfalls – wie mehrfach verlangt – sicherlich auch eingereicht worden. Wäre es lediglich daran gelegen, dass diese Belege für Laien nicht verständlich gewesen wären, hätten diese im Rahmen einer Aufbereitung ohne Weiteres erläutert werden können. Eine eigentliche Aufbereitung ist aber nur möglich, soweit Grundlagendokumente vorliegen und solche hat die Rekurrentin nicht beigebracht.

10. Damit ist festzuhalten, dass die Rekurrentin im zweiten Rechtsgang keine einschlägigen neuen Anhaltspunkte geliefert hat, dass mit der Erbringung von Garantieleistungen ernstlich zu rechnen gewesen ist (vgl. zu dieser Voraussetzung das Verwaltungsgerichtsurteil, E. 7.4 f.). Folglich erachtet die Steuerrekurskommission den Nachweis der geschäftsmässigen Begrün-

detheit der zur Diskussion stehenden Garantierückstellung weiterhin als nicht erbracht. Eine Erörterung über die Höhe der gebildeten Garantierückstellung erübrigt sich damit.

11. Für diese Ausgangslage beantragt die Rekurrentin, dass ihr mindestens der Pauschalabzug von 2 % auf dem gesamten garantiepflichtigen Umsatz in Zusammenhang mit dem Bauwerk gewährt werden müsse (Rekurs und Beschwerde vom 7.9.2022, Ziff. II/B/9). Der Gesamtumsatz habe vorliegend CHF _____.-- betragen, womit eine Rückstellung von CHF _____.-- (bzw. CHF _____.-- bei der Rekurrentin) ohne weiteres steuerlich anerkannt werden müsste (Rekurs und Beschwerde vom 7.9.2022, Ziff. II/B/11).

11.1 Das bernische Steuerrecht lässt pauschale Garantierückstellungen in der Höhe von 2 % des garantiepflichtigen Umsatzes des laufenden Geschäftsjahrs (und nicht des Gesamtumsatzes eines Werks, vgl. BGer 2C_553/2007 vom 29.9.2008, E. 2.1 f., und BGer 2C_282/2022 vom 17.11.2022, E. 5.2.3.3) zu, welche nicht im Einzelnen zu begründen und zu belegen sind (vgl. Art. 74 Abs. 1 Bst. e StG i.V.m. Art. 15 Abs. 4 AbV). Die Praxis der direkten Bundessteuer kennt keine allgemein gültigen Pauschalen für die Berechnung der Garantierückstellung (Verwaltungsgerichtsurteil, E. 5.3). Die bernische Praxis ist aber auch für die direkte Bundessteuer anzuwenden (BGer 2C_553/2007 vom 29.9.2008, E. 2.1). Als garantiepflichtiger Umsatz gilt dabei unter anderem der Umsatz aus Werkverträgen, nicht darunter fallen Erlöse aus Dienstleistungen und Aufträgen (vgl. <<https://www.taxinfo.sv.fin.be.ch>>, Menu "3. Gewinn- und Kapitalsteuern > Art. 92 StG / Rückstellungen" [abgerufen am 18.1.2024]). Zudem besteht mit Blick auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung (BGer 2C_553/2007 vom 29.9.2008, E. 2.1 f.; BGer 2C_282/2022 vom 17.11.2022, E. 5.2.3.3) kein Raum, für den Pauschalabzug auf den Gesamtumsatz abzustellen.

11.2 Obwohl die Rekurrentin zu Beginn des Verfahrens selbst davon ausgegangen ist, dass ihr die Möglichkeit der Pauschalrückstellung nicht offensteht (vgl. etwa pag. 525 und pag. 472), beansprucht sie diese im vorliegenden Verfahren und hat sie auch schon mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 17. Juli 2020 beansprucht (vgl. pag. 547 f.). In E. 6.1 seines Urteils hat das Verwaltungsgericht jedoch festgehalten, dass die Rekurrentin "von vornherein nicht von der dieser Regelung innewohnenden Beweiserleichterung profitieren" könne, weswegen es unerheblich sei, dass Art. 15 Abs. 4 AbV nicht auf Werke zugeschnitten sei, die über mehrere Jahre erstellt würden (im Ergebnis so auch schon die Steuerverwaltung im Schreiben vom 4.12.2018, pag. 505).

11.3 Im Falle eines Rückweisungsentscheids – wie vorliegend – hat die mit der Neubeurteilung befassete Instanz nach ständiger Rechtsprechung die rechtliche Beurteilung, mit der die Zurückweisung begründet wird, ihrer Entscheidung zugrunde zu legen. Wegen dieser Bindung der

Gerichte ist es diesen wie auch den Parteien, abgesehen von allenfalls zulässigen Noven, verwehrt, der Beurteilung des Rechtsstreits einen anderen als den bisherigen Sachverhalt zu unterstellen oder die Sache unter rechtlichen Gesichtspunkten zu prüfen, die im Rückweisungsentscheid ausdrücklich abgelehnt oder überhaupt nicht in Erwägung gezogen worden sind. Wie weit die Gerichte und Parteien an die erste Entscheidung gebunden sind, ergibt sich aus der Begründung der Rückweisung. Diese gibt den Rahmen für die neuen Tatsachenfeststellungen als auch für die neue rechtliche Begründung vor. Fragen, die vor Verwaltungsgericht bereits entschieden wurden, können nicht nochmals überprüft werden (BGE 135 III 334 E. 2 f.; BGer 2C_131/2021 vom 15.2.2023, E. 4.2). Da das Verwaltungsgericht bereits entschieden hat, dass sich die Rekurrentin nicht auf die Pauschalrückstellung berufen kann (Verwaltungsgerichtsurteil, E. 6.1), kann die Steuerrekurskommission nicht darauf zurückkommen.

11.4 An dieser Stelle sei aber immerhin darauf hinzuweisen, dass der Rekurrentin sowohl auf Stufe Unternehmung als auch auf Stufe der ARGE C._____ bereits Garantierückstellungen (vgl. pag. 388 ff. i.V.m. pag. 142) zugestanden worden sind anlässlich der Steuerveranlagung. Nicht beanstandet worden sind die aus der Bilanz per 31. Dezember 2016 ersichtliche Garantierückstellung in Höhe von CHF 3'900'000.-- (pag. 90). Davon sind CHF 1'000'000.-- als "Garantie C._____" ausgewiesen worden (pag. 67). Im undatierten Memorandum ist auf S. 12 aufgeführt, dass der Jahresumsatz 2016 der ARGE C._____ CHF _____.-- betragen hat (vgl. auch die Erfolgsrechnung der ARGE C._____, welche auf pag. 413 eine ähnliche Zahl ausweist). 2 % davon entsprechen gerundet CHF _____.-- (wobei dabei nicht berücksichtigt wird, dass die Rekurrentin nur zu 35 % an der ARGE C._____ beteiligt ist, was z.B. auf pag. 226 von der Rekurrentin eingerechnet wird). Damit ist der Rekurrentin schon eine höhere Garantierückstellung als der Pauschalabzug von 2 % des massgebenden Jahresumsatzes der C._____ gewährt worden. Darüber hinaus sind auch auf Stufe der ARGE C._____ CHF _____.-- als Garantierückstellung akzeptiert worden (vgl. pag. 388 ff. i.V.m. pag. 142). Wie bereits ausgeführt, besteht kein Anlass, steuerlich darüberhinausgehende Garantierückstellungen zu akzeptieren.

12. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die Rekurrentin kostenpflichtig. Sie hat die gesamten Verfahrenskosten zu tragen (Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG sowie Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Demnach sind die Verfahrenskosten, welche festgesetzt werden auf CHF 3'000.--, der Rekurrentin aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

Ist die Rekurrentin vertreten, so kann bei ganz- oder teilweiseem Obsiegen eine Parteientschädigung gesprochen werden. Da die Rekurrentin im vorliegenden Fall unterliegt und sie auch nicht vertreten ist, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG sowie Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend die kantonalen Steuern 2016 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2016 wird abgewiesen.
3. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 3'000.--, wird der Rekurrentin zur Bezahlung auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. **Gegen den Entscheid betreffend die kantonalen Steuern kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Gegen den Entscheid betreffend die direkte Bundessteuer kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden (Art. 145 DBG i.V.m. Art. 9 Abs. 3 BStV). Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Wird beim Verwaltungsgericht für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer Beschwerde erhoben, können diese, soweit den gleichen Gegenstand betreffend, in einer gemeinsamen Rechtsschrift eingereicht werden. Sie hat insbesondere die jeweiligen Rechtsbegehren sowie die **Begründungen** zu enthalten.

6. Zu eröffnen an:

- A. _____ AG
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Gemeinde F. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die RichterIn

Die GerichtsschreiberIn

Nanzer

Zbinden