

Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz Kammer II



II 2016 5

Entscheid vom 16. November 2016

Besetzung

lic.iur. Achilles Humbel, Präsident
Dr.oec. Andreas Risi, Richter
Dr.iur. Frank Lampert, Richter
Dr.iur. Thomas Twerenbold, Gerichtsschreiber

Parteien

A. _____ SA,
Beschwerdeführerin,

gegen

Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer, Bahnhofstrasse 15, Postfach 1232, 6431 Schwyz,
Vorinstanz,

Gegenstand

Gewinn- und Kapitalsteuer (Veranlagung 2013; Auflösung einer Minusreserve Steuern)

Sachverhalt:

A.a. Die A. _____ SA ist eine Immobiliengesellschaft (und teilweise auch Immobilienhändlerin) mit Sitz in U. _____/SZ (Sitzverlegung nach V. _____/ZG: 10.8.2015) ohne Betriebsstätten und ausschliesslich ausserhalb des Sitzkantons gelegenen Liegenschaften in verschiedenen Nebensteuerdomizilkantonen (BE, LU, SO, ZH, TI). Mitunter wurde von der Gesellschaft im Geschäfts- und Steuerjahr 2012 (1.7.2011 – 30.6.2012) im Kanton Bern eine Liegenschaft mit Gewinn veräussert.

A.b. Mit Veranlagungsverfügung 2012 vom 30. Januar 2014 wurde die steuerpflichtige Gesellschaft von der Steuerverwaltung des Kantons Schwyz kantonal mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 0.-- (Gesamtfaktoren Fr. 5'611'900.--) und mit einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 1'143'000.-- (Gesamtfaktoren Fr. 2'913'000.--) sowie bundessteuerlich mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 5'611'900.-- veranlagt (vgl. Steuerakten 2012 act. 5 ff. = Bf-act. 5). Dabei gewährte die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz gemäss "Begründung/Hinweise" bei der Veranlagung der kantonalen Steuern sowie bei der direkten Bundessteuer (u.a.) abweichend von der Deklaration einen zusätzlichen Steueraufwand von Fr. 600'000.-- (Minusreserve im Kapital). Bei der interkantonalen Steuerauscheidung wurde im Ergebnis (nach Anrechnung von Betriebs- resp. Ausscheidungsverlusten) der gesamte steuerbare Reingewinn dem Kanton Bern zugewiesen, während in den übrigen Liegenschaftskantonen kein steuerbares Ergebnis resultierte. Zugleich ging die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz von höheren Grundstückgewinnsteuern im Kanton Bern aus als im Vorschlag zur Ausscheidung und in der Erfolgsrechnung berücksichtigt.

A.c. Mit Eingabe vom 3. März 2014 erhob die steuerpflichtige Gesellschaft bezüglich der kantonalen Gewinnsteuern bzw. der interkantonalen Steuerauscheidung Einsprache (Bf-act. 4). Nach einer Besprechung vom 10. April 2014 (Steuerakten 2012 act. 184 ff.) erliess die Steuerverwaltung des Kantons Schwyz bezüglich der kantonalen Steuern mit Datum vom 24. Juni 2014 eine berichtigte Veranlagungsverfügung 2012 und setzte aufgrund von Anpassungen bei der interkantonalen Steuerauscheidung (insbesondere steuerbarer Reingewinn nach Verlustanrechnung in sämtlichen Nebensteuerdomizilkantonen) den im Kanton Schwyz steuerbaren Reingewinn auf Fr. 0.-- (Gesamtfaktoren Fr. 6'211'900.--) und das steuerbare Eigenkapital auf Fr. 1'378'000.-- (Gesamtfaktoren Fr. 3'513'000.--) fest, wobei auf die Berücksichtigung eines zusätzlichen Steueraufwands von Fr. 600'000.-- (Minusreserve im Kapital) nunmehr verzichtet wurde (vgl. Steuerakten 2012 act.

1 ff. = Bf-act. 3). Die gegen die kantonalen Steuern erhobene Einsprache konnte in der Folge durch Rückzug der Einsprache als erledigt abgeschrieben werden (Steuerakten 2012 act. 202). Bezüglich der direkten Bundessteuer ist demgegenüber die Veranlagungsverfügung 2012 vom 30. Januar 2014 mit dem um den zusätzlich gewährten Steueraufwand von Fr. 600'000.-- verminderten steuerbaren Reingewinn von Fr. 5'611'900.-- unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

B. Mit Veranlagungsverfügung 2013 vom 15. Juli 2014 wurde die steuerpflichtige Gesellschaft kantonal mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 86'800.-- (Gesamtfaktoren Fr. 538'900.--) und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 159'000.-- (Gesamtfaktoren Fr. 3'072'000.--) veranlagt, sowie bundessteuerlich unter nachträglicher steuerwirksamer Auflösung der im Geschäfts- und Steuerjahr 2012 in der Steuerbilanz gebildeten Rückstellung für den zusätzlichen Steueraufwand von Fr. 600'000.-- (Minusreserve im Kapital) mit einem entsprechend höheren steuerbaren Reingewinn von Fr. 1'138'900.-- (vgl. Steuerakten 2013 act. 1 ff. = Bf-act. 2).

C. Gegen die Veranlagungsverfügung 2013 vom 15. Juli 2014 erhob die steuerpflichtige Gesellschaft bezüglich der direkten Bundessteuer mit Eingabe vom 13. August 2014 Einsprache mit dem Antrag, der steuerbare Reingewinn sei entsprechend der Deklaration und auch der Veranlagung für die kantonalen Steuern (Gesamtfaktoren) auf Fr. 538'900.-- festzusetzen (Einspracheakten 2013 act. 26). Zur Begründung wurde angeführt, dass die Reduktion des steuerbaren Reingewinns im Geschäfts- und Steuerjahr 2012 nicht beantragt worden sei. Diese sei das Resultat der mutmasslich erhöhten Steuerlast durch eine klar willkürliche Steuerauscheidung mit Meistbegünstigung des Kantons Bern und seiner Grundstückgewinnsteuer gewesen, welche in der Folge durch Einsprache habe korrigiert werden können. Entsprechend sei in der rechtskräftigen Veranlagung der kantonalen Steuern gar keine Steuerreserve oder dergleichen entstanden. Mit dem Verzicht auf eine Einsprache gegen die Veranlagung der direkten Bundessteuer seien nur die Steuerfaktoren als solche akzeptiert worden, jedoch nicht die "Begründung/Motivation". Weil die "Begründung/Motivation" rechtlich nicht bindend sei und die Aufrechnung im Geschäfts- und Steuerjahr 2013 von vorneherein nicht periodengerecht sei, werde diese für nicht rechtsbeständig erachtet.

D. Mit Einspracheentscheid vom 21. Dezember 2015 wies die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer des Kantons Schwyz die Einsprache

gegen die bundessteuerliche Veranlagungsverfügung 2013 vom 15. Juli 2014 ab (Einspracheakten 2013 act. 1 ff.).

E. Gegen den Einspracheentscheid vom 21. Dezember 2015 (Postversand: 22.12.2015) erhebt die steuerpflichtige Gesellschaft mit Eingabe vom 21. Januar 2016 (Postaufgabe) rechtzeitig Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz mit dem Antrag, der Einspracheentscheid sei aufzuheben und der steuerbare Reingewinn für das Steuerjahr 2013 (bezüglich der direkten Bundessteuer) sei auf Fr. 538'900.-- festzusetzen.

F. Mit Vernehmlassung vom 3. Februar 2016 beantragt die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1. Es ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin für das Geschäfts- und Steuerjahr 2012 aufgrund des von der Steuerverwaltung bei der direkten Bundessteuer (gegenüber der Deklaration der Beschwerdeführerin) zusätzlich gewährten Steueraufwands von Fr. 600'000.-- mit einem entsprechend tieferen steuerbaren Reingewinn veranlagt wurde. Zudem ist grundsätzlich auch nicht umstritten, dass die Rückstellung zum Ende des folgenden Geschäfts- und Steuerjahres 2013 nicht (mehr) notwendig ist. Umstritten und im vorliegenden Fall zu prüfen ist dagegen die Zulässigkeit der Aufrechnung von Fr. 600'000.-- durch die Vorinstanz bei der direkten Bundessteuer beim steuerbaren Reingewinn im Geschäfts- und Steuerjahr 2013 infolge der nachträglichen Auflösung der entsprechenden Steuerrückstellung in der Steuerbilanz ("Minusreserve im Kapital").

2.1 Gemäss Art. 58 Abs. 1 Bst. a des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) vom 14. Dezember 1990 setzt sich der steuerbare Reingewinn aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages des Vorjahres zusammen. Er wird ergänzt durch alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung des geschäftsmässigen Aufwandes verwendet werden, wie insbesondere die geschäftsmässig nicht begründeten Abschreibungen und Rückstellungen (lit. b) sowie die der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträge (lit. c). Es gilt somit das Prinzip der Massgeblichkeit der nach den Regeln des Handelsrechts aufgestellten Handelsbilanz auch für die Steuerbilanz unter Vorbehalt der steuerrechtlichen

Korrekturvorschriften sowie der zwingenden handelsrechtlichen Vorschriften (BGE 141 II 83 S. 85 Erw. 3.1 mit Hinweisen).

2.2 Das Massgeblichkeitsprinzip gilt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung aber nur, wenn der Erfolgsausweis nicht unter Verletzung zwingender Bestimmungen des Handelsrechts zustande kam und sofern keine speziellen steuerrechtlichen Vorschriften für die Gewinnermittlung zu beachten sind (Urteil 2C_787/2012, 2C_788/2012 vom 15.1.2013 Erw. 2.2 mit weiteren Hinweisen). Die geltenden Bewertungsvorschriften des Handelsrechts sind Höchstbewertungsvorschriften, die primär zum Schutz der Gläubiger verhindern wollen, dass die Ertrags- und Vermögenslage zu günstig ausgewiesen wird. Die steuerrechtlichen Korrekturvorschriften dagegen wollen erreichen, dass die Ertrags- und Vermögenslage entsprechend der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV), d.h. nicht zu ungünstig ausgewiesen wird. Die Steuerbehörden haben die Handelsbilanz, die ihnen zwecks Veranlagung eingereicht wird, somit unter zwei Gesichtspunkten zu überprüfen: Zum einen ist diese zu berichtigen, wenn einzelne Buchwerte die nach Handelsrecht zulässigen Höchstwerte übersteigen, zum anderen, wenn die bilanzierten Werte die steuerlich zulässige Wertgrenze unterschreiten (Urteil des Bundesgerichts 2C_515/2010 vom 13.9.2011 Erw. 2.3). Die so korrigierte Handelsbilanz bezeichnet man dann als Steuerbilanz (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N 6 zu Art. 58 DBG).

2.3 Allerdings gilt es zu beachten, dass sich Steuerbehörde und Steuerjustiz bei der Überprüfung der Handelsrechtskonformität einer im Steuerverfahren eingereichten Bilanz und Erfolgsrechnung grosse Zurückhaltung aufzuerlegen haben. Es kann nicht Aufgabe der steuerrechtlichen Gewinnermittlung sein, umstrittene Fragen der Bilanzierung und Bewertung vorfrageweise einer Lösung zuzuführen oder gar die kaufmännische Rechnungslegung weiterzuentwickeln. Steuerrechtlich darf und muss deshalb lediglich bei offenkundigen, ins Auge springenden Verstössen gegen zwingendes Handelsrecht abgewichen werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 6 zu Art. 58 DBG). Auch das Bundesgericht anerkennt, dass den aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips buchführenden Steuerpflichtigen innerhalb des Handelsrechts ein weiter betriebswirtschaftlicher Ermessensspielraum eingeräumt wird (Urteil des Bundesgerichts 2C_515/2010 vom 13.9.2011 Erw. 3.2).

3.1 Die Vorinstanz kommt im angefochtenen Entscheid zunächst zum Ergebnis, dass der Revisor die Steuerrückstellung von Fr. 600'000.-- in der

Steuerperiode 2012 zu Recht gebildet habe. Dazu wird ausgeführt, aus der Veranlagungsverfügung 2012 vom 30. Januar 2014 ergebe sich, dass der zuständige Revisor eine von der Deklaration abweichende Steuerauscheidung vorgenommen und dem Kanton Bern einen höheren Anteil am Reingewinn (100% statt 95%) zugewiesen habe. Gleichzeitig habe der Revisor kantonal und bundessteuerlich eine Steuerrückstellung im Betrag von Fr. 600'000.-- für die aufgrund der neuen Steuerauscheidung höheren Grundstückgewinnsteuern gewährt. Bei der Berechnung der Steuerrückstellung sei der zuständige Revisor von einer Grundstückgewinnsteuerbelastung von 40% auf dem gesamten Reingewinn nach Verlustverrechnung von Fr. 5'611'900.--ausgegangen (40% von Fr. 5'611'900.-- = Fr. 2'244'760.--). Deshalb habe der zuständige Revisor gegenüber dem in der Steuerauscheidung 2012 bereits berücksichtigten Betrag von Fr. 1'618'148.-- eine zusätzliche Steuerrückstellung von Fr. 600'000.-- gewährt. Entgegen der Behauptung der Beschwerdeführerin sei eine Steuerrückstellung nicht nur auf Antrag zu gewähren. Nach der neuesten Bundesgerichtspraxis sei grundsätzlich bei jeder Aufrechnung gestützt auf Art. 58 Abs. 1 Bst. b oder c DBG (in Verbindung mit Art. 59 Abs. 1 Bst. a DBG) die Rückstellung für die darauf zu entrichtenden Steuern entsprechend zu erhöhen (mit Hinweis auf BGE 141 II 83 = Urteil des Bundesgerichts 2C_1218/2013 vom 19.12.2014; vgl. auch Urteil 2C_472/2015 vom 14.9.2016 Erw. 3.3.3.5).

3.2 Die Beschwerdeführerin hält demgegenüber an ihrem bereits im Einspracheverfahren vertretenen Standpunkt fest, wonach die Steuerreserve von ihr nicht gefordert und im Übrigen bei vergangenen Aufrechnungen noch nie von der Steuerverwaltung des Kantons Schwyz von sich aus ohne explizite Aufforderung dazu im Rahmen eines Einspracheverfahrens vorgenommen worden sei. Indem sie die Errichtung der "Steuerreserve" nicht gefordert habe, könne ihr diese Reserve nicht entgegen gehalten werden in dem Sinne, dass diese jetzt zu ihren Lasten (steuerwirksam) aufgehoben werden soll. Es seien nur die Steuerfaktoren als solche in der Veranlagung des Geschäfts- und Steuerjahres 2012 akzeptiert worden, jedoch nicht die Begründung. Eine unterbliebene Einsprache gegen eine Veranlagung könne nicht als Anerkennung einer Begründung verstanden werden. Wenn von der Vorinstanz behauptet werde, dass Steuerrückstellungen bei jeder Aufrechnung gewährt werden müssten, so könne dem entgegen gehalten werden, dass überhaupt keine relevante Aufrechnung vorliege, weil im Geschäfts- und Steuerjahr 2012 gegenüber der Deklaration kein höherer Gewinn veranlagt worden sei. Demzufolge habe es keine Aufrechnung gegeben, sondern nur eine willkürlich maximierte Steuerlast durch die Art der Steuerauscheidung. Die (ursprüngliche) Reduktion des steuerbaren Gewinns in der Veranlagung der direkten

Bundessteuer 2012 habe auf einer völlig willkürlichen interkantonalen Ausscheidung im Rahmen der Kantons- und Gemeindesteuern mit Meistbegünstigung des Kantons Bern und seiner Grundstückgewinnsteuer aus dem Veräusserungsgewinn einer Liegenschaft beruht.

3.3 Rückstellungen sind zu Lasten der Erfolgsrechnung zulässig für im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist (Art. 63 Abs. 1 Bst. a DBG). Zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören auch die eidgenössischen, kantonalen und kommunalen Steuern (Art. 59 Abs. 1 Bst. a DBG). Handelsrechtlich und betriebswirtschaftlich ist allgemein anerkannt, dass für geschuldete Steuern schon vor der Veranlagung Rückstellungen oder passive Rechnungsabgrenzungsposten gebildet werden müssen. Je nach Wahrscheinlichkeit ist am Tage der Bilanzerstellung die Höhe der erforderlichen Rückstellungen abzuschätzen (Treuhand-Kammer [Hrsg.], Schweizer Handbuch für Wirtschaftsprüfung [HWP], Band 1, 2009, S. 244). Für geschuldete, im Zeitpunkt der Bilanzerstellung noch nicht veranlagte Steuern sind nach dem Imparitätsprinzip Rückstellungen zu bilden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 6 zu Art. 59 DBG).

Vorab trifft es zu, wie von der Beschwerdeführerin geltend gemacht, dass sich die Erhöhung der Steuerrückstellung nur auf die steuerlichen Korrektornormen in Art. 58 Abs. 1 Bst. b oder Bst. c DBG (in Verbindung mit Art. 59 Abs. 1 Bst. a DBG) abstützen lässt, soweit von den Steuerbehörden eine entsprechende steuerwirksame Aufrechnung in der Steuerbilanz vorgenommen wird. Dadurch wird jedoch nicht ausgeschlossen, dass die Steuerbehörden auch sonst berechtigt (bzw. verpflichtet) wären, eine Erhöhung der Steuerrückstellung im Rahmen einer Bilanzberichtigung vorzunehmen, wenn sich die Rückstellung im Zuge des Veranlagungsverfahrens als (offensichtlich) zu niedrig erweist. Es spielt deshalb keine Rolle, wenn im Geschäfts- und Steuerjahr 2012 keine Aufrechnungen beim steuerbaren Reingewinn aufgrund der steuerlichen Korrektornormen vorgenommen wurden und gegenüber der Deklaration kein höherer Gewinn veranlagt wurde. Bilanzberichtigungen sind von den Steuerbehörden in der Steuerbilanz von Amtes wegen zu berücksichtigen und können sich zu Gunsten oder zu Ungunsten der bilanzierenden Steuerpflichtigen auswirken.

Bei genauer Betrachtung zeigt sich, dass der höhere Steueraufwand im Geschäfts- und Steuerjahr 2012 weniger auf die von der Steuerverwaltung vorgenommene Steuerausscheidung zurückzuführen ist, als vielmehr mit der Berechnung des mutmasslichen steuerbaren Grundstückgewinns im Kanton Bern zusammenhängt. Die Beschwerdeführerin geht offenbar davon aus, dass

der Besitzesdauerabzug (erst) nach der Steuerauscheidung (nach Verlustanrechnung) vorgenommen wird (vgl. dazu Bf-act. 4 S. 1 f. [Eventualantrag zum Antrag 3]). Demgegenüber berücksichtigte der zuständige Revisor nach dem Ergebnis der Steuerauscheidung (nach Verlustanrechnung) keinen Besitzesdauerabzug (mehr), weshalb gegenüber der Deklaration der Beschwerdeführerin eine wesentlich höhere Steuerbelastung im Kanton Bern resultierte. Wie die Berechnung des mutmasslichen steuerbaren Grundstücksgewinns im Kanton Bern letztendlich korrekt vorgenommen werden muss, ist hier nicht zu beurteilen (vgl. dazu etwa das Formular "Kurzdeklaration des mutmasslichen Grundstücksgewinns" publiziert auf der Webseite der Finanzdirektion des Kantons Bern). Vor dem Hintergrund der gleichzeitigen Einsprache der Beschwerdeführerin gegen die Grundstückgewinnsteuerveranlagung im Kanton Bern erweist es sich - zumindest im Ergebnis - im Rahmen des Ermessens und jedenfalls vertretbar, wenn der zuständige Revisor gegenüber der Deklaration die Wahrscheinlichkeit einer höheren Steuerbelastung bejahte und deshalb in der Steuerbilanz einen zusätzlichen Steueraufwand von Fr. 600'000.-- berücksichtigte.

Dagegen kann auch nicht eingewendet werden, dass sich ein Abweichen von der geprüften und genehmigten Handelsbilanz mit Rücksicht auf den weiten betriebswirtschaftlichen Ermessensspielraum nicht rechtfertigt, weil ein offenkundiger, ins Auge springender Verstoss gegen zwingendes Handelsrecht nicht vorliegt. Bei der Berechnung des mutmasslichen steuerbaren Grundstücksgewinns im Kanton Bern handelt es sich zunächst um eine spezifische steuerrechtliche Fragestellung, und weniger um eine umstrittene Frage der Bilanzierung und Bewertung oder der kaufmännischen Rechnungslegung. Zudem muss sich die Beschwerdeführerin darauf behaften lassen, zumindest billigend (wohlwissend) in Kauf genommen zu haben, dass bei der Veranlagung des Geschäfts- und Steuerjahres 2012 für die direkte Bundessteuer zu ihren Gunsten in der Steuerbilanz (abweichend von der Handelsbilanz) ein zusätzlicher Steueraufwand von Fr. 600'000.-- gewährt wurde (gemäss Begründung/Hinweise "Minusreserve im Kapital"). Es würde deshalb auch gegen das aus dem Grundprinzip des Verhaltens nach Treu und Glauben abgeleitete Verbot des widerprüchlichen Verhaltens verstossen, wenn die Beschwerdeführerin bei der späteren Veranlagung des Geschäfts- und Steuerjahres 2013 dieses Abweichen in der Steuerbilanz nicht (mehr) gegen sich gelten lassen und an dem (ursprünglich) gewählten Ansatz in der Handelsbilanz festhalten wollte.

4.1 Alsdann kommt die Vorinstanz im angefochtenen Einspracheentscheid zum Schluss, dass der Revisor die (in der Steuerbilanz berücksichtigte) Steuerrückstellung von Fr. 600'000.-- im Geschäfts- und Steuerjahr 2013 zu Recht aufgelöst habe. Dazu wurde von der Vorinstanz festgestellt, es sei lediglich bezüglich der kantonalen Steuern bzw. der interkantonalen Steuerausscheidung gegen die Veranlagungsverfügung für das Geschäfts- und Steuerjahr 2012 Einsprache erhoben worden. In der Folge sei mit berichtigter Veranlagungsverfügung bezüglich der kantonalen Steuern die Steuerausscheidung gemäss Steuerdeklaration übernommen und die nicht mehr notwendige Steuerrückstellung von Fr. 600'000.-- aufgelöst worden. Demgegenüber sei bezüglich der direkten Bundessteuer keine Einsprache erhoben worden, weshalb die Steuerrückstellung bundessteuerlich in der Steuerperiode 2012 noch nicht habe korrigiert werden, sondern erst in der folgenden Veranlagungsperiode habe aufgelöst werden können.

4.2 Demgegenüber bringt die Beschwerdeführerin gegen die nachträgliche Auflösung der Steuerrückstellung im Geschäfts- und Steuerjahr 2013 im Wesentlichen vor, wenn der Entstehungsgrund für die so genannte Steuerreserve bei der direkten Bundessteuer keinen sauberen Rechtsgrund habe, sondern auf reiner Willkür beruhe, könne die Steuerverwaltung nicht geltend machen, dass die auf dieser Basis vorgenommene Steuerreserve nach Belieben wieder rückgängig gemacht werden dürfe. Ganz im Gegenteil sei eine dermassen unbegründete Steuerreserve ohne Weiteres schlicht hinfällig, da sie gar nicht gültig habe entstehen können. Ferner habe die Steuerverwaltung bewusst darauf verzichtet, eine Revision der Veranlagung der direkten Bundessteuer (wohl gemeint ein Nachsteuerverfahren) für das Geschäfts- und Steuerjahr 2012 vorzunehmen, was wenigstens periodengerecht gewesen wäre. Entsprechend könne und dürfe es nicht sein, dass einfach eine Aufrechnung im nächstbesten Geschäfts- und Steuerjahr erfolgen solle. Eine Aufrechnung im Geschäfts- und Steuerjahr 2013 sei gänzlich periodenfremd und schon deswegen abzuweisen. Wenn eine solche Aufrechnung erlaubt würde, würden damit letztlich Tür und Tor geöffnet gegenüber willkürlicher Verschiebung von Gewinnen durch die Steuerverwaltung. Sollte sich die Steuerverwaltung auf Art. 63 Abs. 2 DBG beziehen wollen, wonach nicht mehr begründete Rückstellungen aufzurechnen seien, werde darauf verwiesen, dass sich dieser Absatz nur auf vom Steuerpflichtigen zu Lasten der Erfolgsrechnung verbuchte Rückstellungen beziehen könne (also Art. 63 Abs. 1 DBG), jedoch nicht auf Rückstellungen welche von der Steuerverwaltung von Amtes wegen gebildet würden.

4.3 Gemäss Art. 63 Abs. 2 DBG werden bisherige Rückstellungen dem steuerbaren Gewinn zugerechnet, sobald sie nicht mehr begründet sind. Das Steuerrecht verlangt diese erfolgswirksame Auflösung ausdrücklich. Dagegen vermag die Beschwerdeführerin mit ihrer Argumentation, dass die Steuerrückstellung nicht gültig habe entstehen können, und deshalb schlicht hinfällig oder unbeachtlich wäre, nicht aufzukommen. Die Auffassung der Beschwerdeführerin, dass sich Art. 63 Abs. 2 DBG nur auf vom Steuerpflichtigen zu Lasten der Erfolgsrechnung verbuchte Rückstellungen beziehen könne, jedoch nicht auf Rückstellungen, welche von der Steuerverwaltung von Amtes wegen gebildet würden, geht fehl. Werden Rückstellungen in Abweichung von der Handelsbilanz gestützt auf eine steuerliche Korrektornorm oder eine Bilanzberichtigung von Amtes wegen vorgenommen, ist Art. 63 Abs. 2 DBG selbstredend auf die in der Steuerbilanz (in Abweichung von der Handelsbilanz) anerkannten Rückstellungen anwendbar. Massgebend ist die nach den steuerlichen und handelsrechtlichen Vorschriften korrigierte Handelsbilanz (sog. Steuerbilanz) (vgl. vorne Erw. 2.2).

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin ist in der nachträglichen Aufrechnung der Steuerrückstellung auch kein Verstoss gegen das Periodizitätsprinzip zu erblicken. Zutreffend ist, dass die Aufrechnung an sich rückwirkend auf den Zeitpunkt erfolgen müsste, in welchem die Ursache für die Passivierung weggefallen ist. In der Praxis wird jedoch die steuerliche Auflösung in der Periode vorgenommen, in welcher die geschäftsmässige Unbegründetheit der Rückstellung von der Steuerbehörde festgestellt wird (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 23 zu Art. 29 DBG). Die Auflösung erfolgt mithin nicht rückwirkend (Locher, Kommentar zum DBG, 1. Aufl. 2001, N 50 zu Art. 29 DBG). Der Steuerpflichtige kann nicht einwenden, die geschäftsmässige Rechtfertigung sei schon in einer früheren Periode weggefallen oder die Rückstellung müsse über mehrere Perioden aufgelöst werden (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_392/2009 vom 23.8.2010 Erw. 5.1).

Es kann daher der Beschwerdeführerin auch insofern nicht gefolgt werden, als von dieser (sinngemäss) argumentiert wird, wenn die Voraussetzungen für eine Revision (Art. 147 ff. DBG) oder Nachsteuerverfahren (Art. 151 ff. DBG) betreffend das Geschäfts- und Steuerjahr 2012 nicht erfüllt würden, die Auflösung der Steuerrückstellung im Geschäfts- und Steuerjahr 2013 ebenso ausgeschlossen sein müsste. Eine derartige "Reflexwirkung" auf kommende, noch offene Steuerperioden kann den Bestimmungen über die Revision (oder die Nachsteuern) nicht entnommen werden. Ebenso wenig setzt die Auflösung einer Rückstellung voraus, dass neue Tatsachen vorliegen müssen (Locher, a.a.O., N 50 zu Art. 29 DBG mit Hinweisen). Grundsätzlich gilt, dass bestehende

Rückstellungen an jedem Bilanzstichtag neu beurteilt werden können (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 23 zu Art. 29 DBG). Die Rechtskraft einer Veranlagung steht daher der späteren Auflösung einer Rückstellung nicht entgegen.

Der Vorwurf der Beschwerdeführerin, dass von der Steuerverwaltung durch die Gewährung eines zusätzlichen Steueraufwands und die spätere Auflösung der Rückstellung willkürlich zum Nachteil der Beschwerdeführerin eine Verschiebung der Ergebnisse der Geschäftsperioden vorgenommen worden wäre, ist unbegründet. Soweit die Beschwerdeführerin der Meinung ist, dass bei der direkten Bundessteuer kein Steuersubstrat verloren gehen würde, wenn nach der Berücksichtigung eines zusätzlichen Steueraufwands in späteren Geschäfts- und Steuerjahren ohne Weiteres auf eine kongruente Auflösung der Steuerrückstellung verzichtet würde, kann ihr nicht gefolgt werden. Es entspricht dem Wesen von Rückstellungen, dass es sich um vorübergehend gedachte Massnahmen handelt, die nur solange gerechtfertigt sind, als ihre geschäftsmässige Begründetheit gegeben ist (Locher, a.a.O., N 49 zu Art. 29 DBG). Wenn eine zu Lasten der steuerlichen Erfolgsrechnung gebildete Rückstellung mit dem Wegfallen der sachlichen Begründetheit wieder zu Gunsten der steuerlichen Erfolgsrechnung aufgelöst wird, entspricht dies auch dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art.127 Abs. 2 BV).

5.1 Im Sinne der vorstehenden Ausführungen erweist sich die Beschwerde somit als unbegründet und ist abzuweisen.

5.2 Dem Verfahrensausgang entsprechend (Art. 144 Abs. 1 DBG) sind die Kosten des verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahrens (Gerichtsgebühr, Kanzleikosten und Barauslagen) im Betrag von Fr. 2'500.-- der Beschwerdeführerin aufzuerlegen.

5.3 Eine Parteientschädigung ist ebenfalls dem Verfahrensausgang entsprechend nicht zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1–3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021] vom 20.12.1968).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Verfahrenskosten von Fr. 2'500.-- (Gerichtsgebühr, Kanzleikosten und Barauslagen) werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Sie hat am 29. Januar 2016 einen Kostenvorschuss von Fr. 2'500.-- bezahlt, so dass die Rechnung ausgeglichen ist.
3. Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.
4. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit Zustellung Beschwerde* in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, erhoben werden (Art. 42 und 82ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht, BGG, SR 173.110).

Soweit die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nicht zulässig ist, kann in derselben Rechtschrift subsidiäre Verfassungsbeschwerde* erhoben und die Verletzung von verfassungsmässigen Rechten gerügt werden (Art. 113ff. BGG).

5. Zustellung an:
 - die Beschwerdeführerin (R)
 - die Vorinstanz (EB)
 - das kantonale Amt für Finanzen (A; im Dispositiv)
 - und die Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung direkte Bundessteuer Bern (A).

Im Namen des Verwaltungsgerichts

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

***Anforderungen an die Beschwerdeschrift**

Die Beschwerdeschrift ist in einer Amtssprache (Deutsch, Französisch, Italienisch, Rumantsch Grischun) abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. In der Begründung ist in gedrängter Form darzulegen, inwiefern der angefochtene Entscheid Recht verletzt. Die Urkunden, auf die sich die Partei als Beweismittel beruft, sind beizulegen, soweit die Partei sie in Händen hat; der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Versand: 18. November 2016