



---

2C\_426/2019

**Urteil vom 12. Juli 2019**  
**II. öffentlich-rechtliche Abteilung**

---

Besetzung

Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichter Zünd,  
Bundesrichter Donzallaz,  
Gerichtsschreiber Kocher.

---

Verfahrensbeteiligte

**A.\_\_\_\_\_AG,**  
handelnd durch die statutarischen Organe,  
Beschwerdeführerin,  
vertreten durch Fürsprecher K. Urs Grütter,

**gegen**

**Steuerverwaltung des Kantons Bern.**

---

Gegenstand

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Bern und  
direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2011,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts  
des Kantons Bern, Verwaltungsrechtliche Abteilung,  
vom 11. April 2019 (100.2018.200/201U).

## **Sachverhalt:**

### **A.**

Die A.\_\_\_\_\_AG (nachfolgend: die Steuerpflichtige) hat statutarischen Sitz in U.\_\_\_\_\_/BE. Im Geschäftsjahr 1996 nahm sie eine, wie sie es formulierte, "aus handelsrechtlicher Sicht absolut notwendige" Rückstellung von Fr. 1'000'000.-- vor. Diese bezog sich auf das unbewegliche Vermögen, das als einziger aktivseitiger Posten bilanziert war und einen Ansatz von Fr. 3'281'975.-- aufwies. Aufgrund der gebildeten Rückstellung trat ein handelsrechtlicher Verlust von Fr. 931'931.-- ein. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern (KSTV/BE) erachtete die Rückstellung als geschäftsmässig begründet und liess sie auch in den Folgeperioden zu.

### **B.**

Im Geschäftsjahr 2008 veräusserte die Steuerpflichtige aus ihrem Immobilienbestand zwei bebaute Grundstücke. Im Portefeuille der Steuerpflichtigen blieb ein Grundstück zurück, das am Ende des Geschäftsjahrs 2008 einen Buchwert von Fr. 580'363.-- aufwies.

### **C.**

In den Steuerperioden 2009 und 2010 setzte die Steuerpflichtige die Rückstellung auf dem unbeweglichen Vermögen, die sich bis dahin unverändert auf Fr. 1'000'000.-- belaufen hatte, je um Fr. 50'000.-- herab. Im Einspracheverfahren zur Steuerperiode 2010 machte die KSTV/BE die Steuerpflichtige darauf aufmerksam, dass die seit mehr als zehn Jahren passivierte Rückstellung von nun noch Fr. 900'000.-- geschäftsmässig nicht mehr begründet sei. Die Steuerpflichtige habe die Rückstellung im Geschäftsjahr 2011 aufzulösen. Bei Unterlassung der Auflösung werde die KSTV/BE von Amtes wegen zur Aufrechnung schreiten.

### **D.**

In der Folge löste die Steuerpflichtige die Rückstellung in der Steuerperiode 2011 (nur) um Fr. 50'000.-- auf, sodass sich per Ende 2011 ein Ansatz von noch Fr. 850'000.-- ergab. In den Veranlagungsverfügungen vom 20. Mai 2015 zur Steuerperiode 2011 rechnete die KSTV/BE für die Staats- und Gemeindesteuer des Kantons Bern und die direkte Bundessteuer daher eine erste Tranche von Fr. 150'000.-- auf. Ferner kündigte sie an, den verbleibenden Betrag von Fr. 700'000.-- in den nächsten vier Jahren kontinuierlich aufzurechnen. Die Einsprachen der Steuerpflichtigen blieben erfolglos (Einspracheentscheide vom 11. Juli 2017).

## **E.**

Dagegen gelangte die Steuerpflichtige an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern, welche die Rechtsmittel abwies (Entscheide vom 12. Juni 2018), ebenso wie das Verwaltungsgericht des Kantons Bern (einzelrichterlicher Entscheid 100.2018.200 / 100.2018.201 vom 11. April 2019). Das Verwaltungsgericht erwog hauptsächlich, spätestens mit dem Verkauf der zwei Grundstücke in der Steuerperiode 2008 sei die geschäftsmässige Begründetheit der Rückstellung entfallen. Es sei nachvollziehbar, dass die KSTV/BE erst zu diesem Zeitpunkt darauf aufmerksam geworden sei, dass die Rückstellung geschäftsmässig nicht mehr begründet sei.

Die Steuerpflichtige berufe sich zwar auf eine Sanierung der Gesellschaft, nachgewiesen sei aber lediglich der im Jahre 1996 erfolgte Rangrücktritt des damaligen Alleinaktionärs. Ein blosser Rangrücktritt stelle keine Leistung zum Ausgleich einer Unterbilanz im Rahmen einer Sanierung dar, mit welchem der Verlustvortrag von noch Fr. 785'000.-- (durch die Wertberichtigung entstandener Verlust von Fr. 1'000'000.-- abzüglich laufender Verrechnung mit operativen Gewinnen von Fr. 215'000.-- in den Jahren 1996 bis 2003) verrechnet werden könnte.

Die KSTV/BE sei der Steuerpflichtigen insoweit entgegengekommen, als sie in der Steuerperiode lediglich eine Tranche von Fr. 150'000.-- aufgelöst habe. Der Steuerpflichtigen wäre es unbenommen gewesen, so das Verwaltungsgericht, die Rückstellung im Jahr 2003 aufzulösen, als die Möglichkeit der Verlustverrechnung entfiel. Für eine Auflösung von Amtes wegen habe in der Steuerperiode 2003 – mit Blick auf die ordnungsgemäss geführte Buchhaltung – kein Grund bestanden.

## **F.**

Die Steuerpflichtige erhebt mit Eingabe vom 8. Mai 2019 beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragt, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und von der Aufrechnung von Fr. 150'000.-- sei abzusehen.

Der Abteilungspräsident als Instruktionsrichter (Art. 32 Abs. 1 BGG) hat die Akten beigezogen, aber von einem Schriftenwechsel abgesehen.

## **Erwägungen:**

### **I. Formelles**

#### **1.**

**1.1** Die Sachurteilsvoraussetzungen 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. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 146 DBG [SR 642.12] Art. 73 StHG [SR 642.14]).

**1.2** Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG; BGE 145 V 57 E. 4.2 S. 62) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 145 III 91 E. 2 S. 93).

**1.3** Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; BGE 145 I 26 E. 1.5 S. 31). Es kann die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz nur berichtigen oder ergänzen, soweit sie offensichtlich unrichtig – das heisst willkürlich – sind oder auf einer anderen Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG; BGE 145 IV 154 E. 1.1 S. 155).

Soweit die Beschwerdeführerin den Sachverhalt schildert, ohne rechtsgenügend (Art. 106 Abs. 2 BGG) eine offensichtliche Unrichtigkeit des vorinstanzlich festgestellten Sachverhalts zu rügen, ist darauf nicht weiter einzugehen.

### **II. Direkte Bundessteuer**

#### **2.**

**2.1** Streitig und zu prüfen ist die von der KSTV/BE in der Steuerperiode 2011 vorgenommene Aufrechnung der ersten Tranche der Rückstellung von Fr. 150'000.--.

#### **2.2**

**2.2.1** Das Handelsrecht bildet in Fragen der Buchführung und Rechnungslegung das Leitrecht (zuletzt etwa Urteil 2C\_761/2018 vom 8. Oktober 2018 E. 2.2.3, in: ASA 87 S. 287) und beruht seinerseits auf der Betriebswirtschaftslehre (Urteil 2C\_708/2017 vom 27. September 2017 E. 3.3.2, in: ASA 86 S. 328, StE 2017 B 23.43.2 Nr. 20, StR 73/2018 S. 46). Es bestehen aber nicht zu übersehende Unterschiede: Während das Handelsrecht für die Aktiven Höchstwerte festlegt (Art. 960a Abs. 1 und 2 OR 2011) und die Betriebswirtschaftslehre

nach den "richtigen" Werten sucht, zielt das Gewinnsteuerrecht auf die Erfassung des tatsächlich erzielten Periodengewinns; zu diesem Zweck setzt es Mindestwerte (Bewertungsuntergrenzen) fest (Urteil 2C\_309/2013 / 2C\_310/2013 vom 18. September 2013 E. 2.4.2, in: ASA 82 S. 305, RDAF 2014 II S. 346, StE 2013 B 72.14.2 Nr. 42, StR 69/2014 S. 222).

**2.2.2** Dies ändert nichts daran, dass abgaberechtlich vom Handelsrecht auszugehen ist, namentlich von den Regeln zur kaufmännischen Buchführung und Rechnungslegung (Art. 957 ff. OR in der Fassung vom 23. Dezember 2011 [nachfolgend: OR 2011], in Kraft seit 1. Januar 2013 [AS 2012 6679]). Das Massgeblichkeitsprinzip (*principe de l'autorité du bilan commercial ou de détermination*; BGE 143 II 8 E. 7.1 S. 21 f.) findet in Art. 58 Abs. 1 lit. a und Art. 18 Abs. 3 DBG eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage. Ihm zufolge bildet die handelsrechtskonform erstellte Jahresrechnung (Art. 959 ff. OR 2011) den Ausgangspunkt für die steuerliche Bemessung von Gewinn und Kapital. Sie bindet neben der Veranlagungsbehörde auch die steuerpflichtige Person; diese muss sich darauf behaften lassen (Urteil 2C\_958/2016 vom 2. August 2018 E. 5.3). Vorbehalten bleiben die Korrekturen aufgrund besonderer Vorschriften, mit welchen das Abgaberecht bewusst vom Handelsrecht abweicht (BGE 141 II 83 E. 3.1 S. 85).

**2.2.3** Der vorliegende Sachverhalt betrifft die Steuerperiode 2011 und ereignete sich mithin unter der Herrschaft des Buchführungs- und Rechnungslegungsrechts in der Fassung vom 4. Oktober 1991 (OR 1991), in Kraft vom 1. Juli 1992 (AS 1992 733) bis zum 1. Januar 2013 (AS 2012 6679). Gemäss Art. 669 Abs. 1 OR 1991 mussten Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen zwingend vorgenommen werden, soweit sie nach allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen *notwendig waren*. Weitergehende Rückstellungen durften insbesondere zur Dividendenglättung erfolgen (Art. 669 Abs. 3 OR 1991; dazu MARKUS NEUHAUS/PATRICK BALKANYI, in: Basler Kommentar, OR II, 3. Aufl. 2008, N. 22 zu Art. 669 OR 1991), sie waren aber auch im Übrigen "in beinahe unbeschränkter Masse" möglich (THOMAS STENZ, in: Dieter Pfaff/Stephan Glanz/Thomas Stenz/Florian Zihler [Hrsg.], Rechnungslegung nach Obligationenrecht, 2014, N. 42 zu Art. 960e OR 2011; kritisch dazu HENRI TORRIONE, in: Pierre Tercier/Marc Amstutz [Hrsg.], Commentaire Romand, CO II, 1. Aufl. 2008 [nachfolgend: CR CO II, 1. Aufl.], N. 31 zu Art. 669 OR 1992).

**2.2.4** Rückstellungen im Sinne von Art. 669 OR 1991 zielen auf die Vorwegnahme unmittelbar drohender Verlustgefahren ab (KARL KÄFER, Berner Kommentar, Band VIII/2/2, Die kaufmännische Buchführung, 1981, N. 552 zu Art. 958 OR 1936; TORRIONE, in: CR CO II, 1. Aufl., N. 22 zu Art. 669 OR 1991). Entfällt die handelsrechtliche Begründetheit von Rückstellungen, fanden altrechtlich die allgemeinen Regeln Anwendung. Nach nunmehr geltendem Recht gilt, dass "nicht mehr begründete Rückstellungen *nicht aufgelöst werden müssen*" (Art. 960e Abs. 4 OR 2011; HENRI TORRIONE/AURÉLIE BARAKAT, in: Pierre Tercier/Marc Amstutz/Rita Trigo Trindade [Hrsg.], Commentaire Romand, CO II, 2. Aufl. 2017, N. 10 zu Art. 960 OR 2011).

## **2.3**

**2.3.1** In abgaberechtlichem Zusammenhang lässt das Bundesgericht Rückstellungen zu, falls und soweit solche im Hinblick auf gegenwärtig drohende Verlustgefahren gebildet werden (so schon BGE 75 I 255 E. 2 S. 260). Der Rückstellungsbegriff von Art. 63 DBG erfasst neben den eigentlichen Rückstellungen auch Rücklagen zu Sonderzwecken und Wertberichtigungen (Urteil 2C\_392/2009 vom 23. August 2010 E. 2.1, in: ASA 79 S. 704, RDAF 2011 II S. 70, StE 2010 B 72.14.2 Nr. 35; ROBERT DANON, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire romand, LIFD, 2. Aufl. 2017 [nachfolgend: CR LIFD], N. 7 f. zu Art. 63 DBG; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, N. 2 ff. zu Art. 29 DBG).

**2.3.2** Vor allem aber gilt gemäss Art. 63 Abs. 2 DBG, dass bisherige Rückstellungen dem steuerbaren Gewinn zugerechnet werden müssen, "soweit sie nicht mehr begründet sind" (Urteile 2C\_1168/2016 vom 1. Mai 2017 E. 3.1, in: StR 72/2017 S. 920; 2C\_1082/2014 vom 29. September 2016 E. 2.1, in: ASA 85 S. 379, StE 2016 B 72.14.2 Nr. 48). Das Bundesgericht hat hierzu schon vor längerer Zeit festgehalten (BGE 75 I 255 E. 2 S. 261):

"Es liegt aber auf der Hand, dass Bilanzberichtigungen, deren Zweck darin besteht, unmittelbar gegenwärtigen Risiken Rechnung zu tragen, vorübergehenden Charakter haben müssen, dass sie ihre Berechtigung verlieren, sobald das Risiko, für das sie bestimmt waren, wegfällt. Sie sind transitorischen Posten der Bilanz gleichzuachten, die ihrer Bestimmung gemäss abzurechnen und zu eliminieren sind, sobald die Entwicklung oder auch nur ein besserer Einblick in die Verhältnisse eine neue oder eine sicherere Beurteilung des Sachverhaltes erlaubt. Es liegt dies in dem Zweck derartiger 'Reserven', einer ausgesprochen vorläufigen Beurteilung der Verhältnisse Rechnung zu tragen."

Bei der direktsteuerlichen Behebung der nicht mehr gerechtfertigten Rückstellung handelt es sich um ein Recht und eine Pflicht der Veran-

lagungsbehörde (Urteil 2A.35/2007 / 2P.17/2007 vom 23. August 2007 E. 5.5), wodurch das Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz durchbrochen wird (Urteil 2C\_309/2013 / 2C\_310/2013 vom 18. September 2013 E. 2.4.1). Direktsteuerlich herrscht in diesem Umfang folglich ein Aufwertungszwang (MARKUS REICH, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, § 20 N. 5). Dies ruft nach der laufenden Überprüfung, ob eine einmal gebildete Rückstellung weiterhin begründet sei.

**2.3.3** Verzichtet die buchführungspflichtige Person handelsrechtlich auf die Auflösung der nicht mehr begründeten Rückstellung (Art. 960e Abs. 4 OR 2011), ändert dies nichts daran, dass die Auflösung steuerrechtlich zwingend vorzunehmen ist (Art. 63 Abs. 2 DBG). Die steuerrechtliche Korrektur führt zur Bildung einer versteuerten Reserve (DANON, in: CR LIFD, N. 41 und 43 zu Art. 63 DBG), wobei von Amtes wegen eine Steuerrückstellung (Minusreserve) zu bilden ist (BGE 141 II 83 E. 5 S. 89 f. unter Bezugnahme auf Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG).

### **3.**

**3.1** Nach den Feststellungen der Vorinstanz, die insofern nicht bestritten werden und daher für das Bundesgericht verbindlich sind (Art. 105 Abs. 1 BGG; vorne E. 1.3), bildete die Steuerpflichtige im Geschäftsjahr 1996 auf dem unbeweglichen Vermögen eine nach ihren damaligen Ausführungen "absolut notwendige" Rückstellung von Fr. 1'000'000.--. Auch den Akten, die zur Ergänzung des vorinstanzlich nicht abschliessend festgestellten Sachverhalts beigezogen werden können (Art. 105 Abs. 2 BGG; auch dazu E. 1.3), lässt sich indes nicht entnehmen, welcher Grund die Steuerpflichtige seinerzeit veranlasst haben könnte, eine Rückstellung zu bilden. Es bleibt unklar, ob damit einem gesunkenen Verkehrswert (im Sinne einer Wertberichtigung) oder latenten Kosten, beispielsweise im Zusammenhang mit der Sanierung von Altlasten, Rechnung getragen werden sollte. Tatsache ist hingegen, dass der im Geschäftsjahr 1996 eingetretene Verlust von rund Fr. 932'000.-- hätte vermieden werden können, wenn von der Bildung der Rückstellung abgesehen worden wäre.

### **3.2**

**3.2.1** Bei Art. 669 OR 1991 und Art. 63 Abs. 2 DBG handelt es sich um bundesrechtliche Normen, deren Auslegung und Anwendung das Bundesgericht mit freier Kognition und von Amtes wegen prüft (Art. 106 Abs. 1 BGG; vorne E. 1.2). Im Unterschied zu den handelsrechtlichen Rückstellungen gemäss Art. 669 OR 1991, die "in beinahe unbeschränktem Masse" toleriert wurden (vorne E. 2.2.3), herrscht ab-

gaberechtlich der dargelegte Aufwertungszwang (vorne E. 2.3.1). Mit Blick auf die vorinstanzlichen Feststellungen zeigt sich, dass die Rückstellung in der streitbetroffenen Steuerperiode 2011 ihre Berechtigung längst verloren hatte und am Ende der Steuerperiode 2011 geschäftsmässig in keiner Weise mehr begründet war. Dies anerkennt im Übrigen auch die Steuerpflichtige, deren heutiger Rechtsvertreter bemerkt, der Grund für die Bildung der seinerzeitigen Rückstellung sei nicht ersichtlich, nachdem es sich um Bauland (mit einem darauf befindlichen Abbruchobjekt) gehandelt habe.

**3.2.2** Vor diesem Hintergrund ergibt sich, dass der im Geschäftsjahr 1996 eingetretene Verlust nicht entstanden wäre, wenn von der Bildung einer Rückstellung abgesehen worden wäre. Hierzu führt die Vorinstanz aus, der seinerzeitige Aufwand von Fr. 1'000'000.--, der zum operativen Verlust führte, habe in den Jahren 1996 bis 2003 mit Gewinnen von Fr. 215'000.-- verrechnet werden können. Hätte die Steuerpflichtige in der Steuerperiode 2003 (entsprechend "n+7" im Sinne von Art. 67 Abs. 1 DBG) die Rückstellung aufgelöst, so wäre es zu keinem Verfall des noch nicht verrechneten Betrags von Fr. 785'000.-- gekommen (Sachverhalt, lit. E).

**3.2.3** Die Steuerpflichtige hält dem entgegen, dass ausserordentliche Verluste wie Liegenschaftsverluste und Sanierungsverluste in vollem Umfang zu berücksichtigen seien und nicht über die Verlustvortrags-Beschränkung "ausgeblendet" werden dürfen. Der Verkauf im Jahr 2008 sei zu Buchwerten erfolgt, was aufzeige, dass die Rückstellung nicht nötig gewesen wäre und somit auch nicht beim Verkauf durch Verrechnung mit einem nun real eingetroffenen Liegenschaftsverlust verrechnet werden konnte. Darin liege ein Verstoss gegen das Prinzip der Verhältnismässigkeit der Besteuerung (Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit; Art. 127 Abs. 2 BV). Bei "ausserordentlichen Ereignissen" sei das ansonsten herrschende Periodizitätsprinzip nicht anzuwenden. Ohne "die Sanierungsleistung", womit die Steuerpflichtige auf den Rangrücktritt hinweist, wäre die überschuldete Gesellschaft zu liquidieren gewesen.

**3.2.4** Der Argumentation der Steuerpflichtigen ist nicht zu folgen: Anders, als sie dies befürwortet, hat es auch unter den gegebenen Vorzeichen bei der *ordentlichen* Verlustverrechnungsperiode von sieben Jahren zu bleiben (Art. 67 Abs. 1 DBG). Anders, zeitlich unbeschränkt, könnte es sich einzig verhalten, wenn "Leistungen zum Ausgleich einer Unterbilanz im Rahmen einer Sanierung" nachgewiesen wären, von welchen Art. 67 Abs. 2 DBG spricht. Diesfalls liessen sich mit dem



(echten) Sanierungserfolg *ausserordentlich* auch Verluste verrechnen, die in früheren Geschäftsjahren entstanden waren und noch nicht mit Gewinnen verrechnet werden konnten.

**3.2.5** Als "Leistungen zum Ausgleich einer Unterbilanz im Rahmen einer Sanierung" in diesem Sinne fallen vornehmlich die unbedingten Forderungsverzichte durch Dritte (soweit keine Genussscheine ausgegeben werden) und/oder durch Anteilsinhaber (unter Vorbehalt des verdeckten Eigenkapitals und des fehlenden Drittvergleichs) in Betracht (dazu MARTIN KOCHER, Die "Corporate Governance"-Vorlage und der steuerrechtliche Sanierungsbegriff, in: ASA 77 S. 281, insb. S. 303 ff.). Der Steuerpflichtigen ist zwar insofern zuzustimmen, als die Gesellschaft am Ende des Geschäftsjahrs 1996 überschuldet war. Die Bilanz zeigte, dass die Hälfte des Aktienkapitals und der gesetzlichen Reserven nicht mehr gedeckt war (Art. 725 Abs. 1 OR 1991; BGE 132 III 564 E. 5.1 S. 572 f.). Ein blosser Rangrücktritt (Art. 725 Abs. 2 Satz 2 OR 1991), wie ihn der Aktionär erklärte, ist aber keine Sanierungsleistung im Sinne von Art. 67 Abs. 2 DBG, wobei unerheblich ist, ob der Rangrücktritt von einer Drittperson oder einem Anteilsinhaber ausgeht. Denn ein Rangrücktritt führt der Gesellschaft weder unmittelbar neue Mittel zu (materiell) noch trägt er zur Behebung der Unterbilanz (formell) bei. Die Rechtswohltat beschränkt sich im Ergebnis darauf, dass der Verwaltungsrat davon entbunden ist, das Gericht anzurufen, wenngleich aus der von einem zugelassenen Revisor erstellten Zwischenbilanz hervorgeht, dass die Forderungen der Gesellschaftsgläubiger weder zu Fortführungs- noch zu Veräusserungswerten gedeckt sind (BGE 138 III 204 E. 3.3.3). Zudem betraf der Rangrücktritt nicht die hier streitige Steuerperiode 2011.

### **3.3**

**3.3.1** Die von der Steuerpflichtigen favorisierte ausserordentliche Verlustverrechnung findet damit keine gesetzliche Grundlage. Entsprechend bleibt es bei dem "nie realisierten, fiktiven Gewinn von mindestens Fr. 785'000.--", wie die Steuerpflichtige feststellt. Sie leitet daraus ab, dass die "verfassungswidrige Überbesteuerung" von Amtes wegen durch die Veranlagungsbehörde "auf das verfassungsmässige Mass" zu korrigieren sei. Dazu beruft sie sich namentlich auf das Urteil 2C\_404/2013 vom 2. Mai 2014 E. 3.4.6 (publ. in: ASA 83 S. 52 und 250, RDAF 2014 II S. 513, StE 2014 A 24.43.1 Nr. 25), wo das Bundesgericht gesagt haben soll, dass eine unzulässige Überbesteuerung eintrete, "wenn ein Grundstückverlust steuerlich nie in vollem Umfang berücksichtigt wird". Diese Aussage lässt sich dem zitierten Entscheid nicht entnehmen, jedenfalls nicht in dieser Weise. Zu beur-

teilen war seinerzeit ein interkantonaler Sachverhalt, wobei das Bundesgericht koordinierend erkannte, interkantonal sei nicht der Zeitpunkt des Verfügungsgeschäfts massgebend, sondern jener des Verpflichtungsgeschäfts. Für den vorliegenden Fall, der keinerlei interkantonale Bezüge aufweist, lässt sich daraus nichts ableiten.

**3.3.2** Die Steuerpflichtige bringt weiter vor, es gehe nicht an, dass der Kanton sich finanzielle Vorteile verschaffe, indem, er "eine Steuerpflichtige derart in die Steuerfalle tappen lässt". Die Steuerpflichtige, die ihren eigenen Angaben zufolge im Jahr 1996 durch einen fachkundigen Alleinaktionär (Architekt) gehalten wurde, musste um die Gefahren der gebildeten Rückstellung wissen. Es lag auf der Hand, dass die Rückstellung zwangsläufig zu negativen Steuerfolgen führen würde, falls es nicht gelänge, den Jahresverlust 1996 in den folgenden sieben Jahren mit laufenden Gewinnen zu verrechnen. Alternativ hätte die Rückstellung in der Steuerperiode 2003 aufgelöst werden können. Soweit die Steuerpflichtige einen Rechtsirrtum anklingen lässt, ist ihr entgegenzuhalten, dass niemand sich auf fehlende Rechtskenntnis berufen kann ("Nichtwissen schützt nicht"; Urteile 2C\_1113/2018 vom 8. Januar 2019 E. 2.1, in: ASA 87 S. 503; 2C\_926/2018 vom 18. Oktober 2018 E. 2.3 mit Hinweisen), insbesondere auch nicht eine fachkundige Person.

**3.3.3** Nichts anderes ergibt sich aus dem Umstand, dass die KSTV/BE allenfalls schon früher hätte kundtun können, dass die Rückstellung nicht (mehr) begründet und daher aufzulösen sei. Wenn die Veranlagungsbehörde in einer Vorperiode von der Aufrechnung abgesehen hat, begründet dies keinen Anspruch auf Aufrechterhaltung der Rückstellung. Der formellen und materiellen Rechtskraft einer Verfügung zugänglich ist die Entscheidformel (das Dispositiv), nicht aber die tatsächlichen Feststellungen und die rechtlichen Erwägungen (die Motive). Aus diesem Grund kann auch nur das Dispositiv Bindungswirkung entfalten, sodass nur dieses anfechtbar ist (BGE 140 I 114 E. 2.4.2 S. 120; Urteil 1C\_125/2018 vom 8. Mai 2019 E. 3.1, zur Publ. vorgesehen). Im Abgaberecht bedeutet dies, dass (nur) die Steuerfaktoren an der Rechtskraft teilhaben. Die tatsächlichen und die rechtlichen Verhältnisse, auf denen eine rechtskräftige Veranlagungsverfügung beruht, können in einer späteren Periode jederzeit abweichend beurteilt werden (BGE 140 I 114 E. 2.4.3 S. 120; Urteil 2C\_551/2018 vom 11. Juni 2019 E. 2.2.5).

**3.3.4** Das Verfassungsrecht führt zu keinen anderen Schlüssen. Nach Art. 9 BV sind staatliche Organe, nach Art. 5 Abs. 3 BV staatliche Or-

gane und Private zum Handeln nach Treu und Glauben verpflichtet. Vertrauensbegründend können namentlich behördliche Zusicherungen sein. Solche setzen voraus, dass: (a) die Auskunft der Behörde sich auf eine konkrete, den Rechtsuchenden berührende Angelegenheit bezieht; (b) die Behörde, welche die Auskunft gegeben hat, hierfür zuständig war oder der Rechtsuchende sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte; (c) der Rechtsuchende die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres hat erkennen können; (d) er im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen getroffen hat; und (e) die Rechtslage zur Zeit der Verwirklichung noch die gleiche ist wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung (allgemein: BGE 143 V 341 E. 5.2.1 S. 346; insbesondere zu den Steuerurulings: BGE 141 I 161 E. 3.1 S. 164; ANDREAS AUER/GIORGIO MALINVERNI/MICHEL HOTTELIER, Droit constitutionnel suisse, Band II: Les droits fondamentaux, 3. Aufl. 2013, N. 1174 ff.). Diese zum allgemeinen Verwaltungsrecht entwickelte Praxis erfährt bei den öffentlich-rechtlichen Abgaben insofern eine erhebliche Einschränkung, als das abgaberechtliche Legalitätsprinzip (Art. 127 Abs. 1 BV) gegenüber dem allgemeinen Vertrauensschutz (Art. 9 und Art. 5 Abs. 3 BV) vorgeht. Das Vertrauensschutzprinzip greift abgaberechtlich nur *de façon limitée* (BGE 142 II 182 E. 2.2.2 S. 186 f.).

**3.3.5** Einer Veranlagungsverfügung lässt sich kaum je eine vertrauensbegründende Zusicherung entnehmen. Entsprechend liegt keine Verletzung von Art. 5 Abs. 3 oder Art. 9 BV vor, wenn die Veranlagungsbehörde zur Prüfung der geschäftsmässigen Begründetheit einer Rückstellung schreitet, obschon in der Vorperiode keine Prüfung vorgenommen worden war (Urteil 2C\_392/2009 vom 23. August 2010 E. 3.2, in: StE 2010 B 72.14.2 Nr. 35). Ebenso wenig kann die steuerpflichtige Person gegen die Wiederauflösung vorbringen, die Rückstellung sei schon ursprünglich ungerechtfertigt gewesen, weshalb es schon damals zur Aufrechnung hätte kommen müssen (Urteil 2A.465/2006 vom 19. Januar 2007 E. 3.3, in: StE 2007 B 72.11 Nr. 15; 2C\_1168/2016 vom 1. Mai 2017 E. 3.1, in: StR 72/2017 S. 920).

**3.4** Die Beschwerde erweist sich damit, soweit die direkte Bundessteuer betreffend, als unbegründet, weshalb sie abzuweisen und der angefochtene Entscheid zu bestätigen ist.

### **III. Staats- und Gemeindesteuer des Kantons Bern**

#### **4.**

Das harmonisierte Steuerrecht von Kantonen und Gemeinden (StHG) entspricht im hier interessierenden Bereich in allen Teilen dem Recht

der direkten Bundessteuer. In der Folge stimmt das Steuergesetz (des Kantons Bern) vom 21. Mai 2000 (StG/BE; BSG 661.11) mit dem StHG überein, weshalb auf die Ausführungen zur direkten Bundessteuer verwiesen werden kann. Die Beschwerde ist auch im harmonisierten kantonalrechtlichen Bereich unbegründet, sodass sie abzuweisen und der angefochtene Entscheid zu bestätigen ist.

#### **IV. Kosten und Entschädigungen**

##### **5.**

Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Steuerpflichtigen aufzuerlegen. Dem Kanton Bern, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obliegt, steht keine Entschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

## **Demnach erkennt das Bundesgericht:**

**1.**

Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2011, wird abgewiesen.

**2.**

Die Beschwerde betreffend die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Bern, Steuerperiode 2011, wird abgewiesen.

**3.**

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 3'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

**4.**

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Verwaltungsrechtliche Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 12. Juli 2019

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Seiler

Kocher