

Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 11. August 2017

Verwaltungsrichter Burkhard, Abteilungspräsident
Verwaltungsrichter Häberli, Verwaltungsrichter Müller
Gerichtsschreiberin Bernasconi Zenger

A. _____ AG
handelnd durch die statutarischen Organe
vertreten durch Fürsprecher ...

Beschwerdeführerin

gegen

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

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Sägemattstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer
2009 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom
20. September 2016; 100 14 648, 200 14 575)



Sachverhalt:

A.

Die A._____ AG bezweckt gemäss Handelsregistereintrag Erwerb, Verkauf sowie Verwaltung, Vermietung und Überbauung von Immobilien im In- und Ausland und den Handel mit Baumaterialien, insbesondere mit Holzprodukten. Im Geschäftsjahr vom 1. Januar bis 31. Dezember 2009 (Geschäftsjahr 2009) erzielte sie gemäss Jahresabschluss einen Jahresgewinn von Fr. 861'916.--. In früheren Jahren hatte die A._____ AG wiederholt Verluste ausgewiesen. Am 20. November 2014 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern die A._____ AG für das Steuerjahr 2009 bei den Kantons- und Gemeindesteuern auf einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 861'800.-- (satzbestimmend Fr. 861'900.--) und bei der direkten Bundessteuer auf einen solchen von Fr. 748'000.--. Entgegen der Selbstdeklaration der A._____ AG, die noch nicht verrechnete Vorjahresverluste von Fr. 807'817.-- bzw. Fr. 2'251'651.-- auswies, ging sie davon aus, dass bei den Kantons- und Gemeindesteuern keine verrechenbaren Vorjahresverluste mehr vorliegen würden und bei der direkten Bundessteuer nur noch solche von Fr. 113'821.--.

B.

Dagegen erhob die A._____ AG mit Eingabe vom 2. Dezember 2014 Einsprache und verlangte, diese sei als Sprungrekurs bzw. -beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK) weiterzuleiten. Die Steuerverwaltung stimmte diesem Vorgehen am 10. Dezember 2014 zu. Mit Entscheid vom 20. September 2016 wies die StRK die Rechtsmittel ab, soweit sie darauf eintrat.

C.

Dagegen hat die A._____ AG am 21. Oktober 2016 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben mit folgenden Rechtsbegehren: Der Entscheid der StRK vom 20. September 2016 sei aufzuheben. Von der steuerlichen Qualifizierung der veranlagten Steuerperiode 2003 als Geschäftsjahr sei abzusehen und es sei das Steuerjahr 2009 zu Fr. 54'099.-- (Kantonssteuern) und Fr. 0.-- mit einem Verlustvortrag von Fr. 1'389'735.-- (Bundessteuern) zu veranlagern. Eventuell sei die Sache zur Festsetzung der anrechenbaren Verluste an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

Mit Verfügung vom 24. Oktober 2016 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Beschwerdevernehmlassung vom 9. November 2016 bzw. Beschwerdeantwort vom 12. Dezember 2016 die Abweisung der Beschwerden.

Erwägungen:

1.

1.1 Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerden als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Beschwerdeführerin hat am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, ist durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung

(Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG). Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist einzutreten.

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

1.3 Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG).

2.

Strittig ist, ob und in welchem Umfang die Beschwerdeführerin mit dem Jahresgewinn 2009 noch Vorjahresverluste verrechnen kann.

2.1 Die StRK ist wie die Steuerverwaltung zum Schluss gekommen, bei den Kantons- und Gemeindesteuern für das Jahr 2009 seien keine verrechenbaren Verluste mehr vorhanden, bei der direkten Bundessteuer noch ein Verlustvortrag von Fr. 113'821.--. Die Beschwerdeführerin vertritt hingegen die Ansicht, bei den Kantons- und Gemeindesteuern seien nicht verrechnete Vorjahresverluste von Fr. 807'817.-- aus dem Jahr 2004 zu berücksichtigen, bei der direkten Bundessteuer solche von Fr. 2'251'651.-- aus den Jahren 2002 und 2004. Die Steuerverwaltung habe für die Vorperioden 2007 und 2008 den Zeitraum für den Verlustvortrag nicht richtig bestimmt und bei der Steuerberechnung für diese Jahre fälschlicherweise nicht den Verlustvortrag aus dem Jahr 2000, sondern Verlustvorträge aus späteren Steuerperioden berücksichtigt. Folglich habe sie den Jahresge-

winn 2009 nicht mehr mit den Verlustvorträgen aus diesen späteren Steuerperioden zur Verrechnung gebracht, was nicht korrekt sei.

2.2 Vom Reingewinn der Steuerperiode können Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinnes dieser Jahre nicht haben berücksichtigt werden können (Art. 93 Abs. 1 StG; Art. 67 Abs. 1 DBG). Als Steuerperiode gilt das Geschäftsjahr (Art. 107 Abs. 2 StG; Art. 79 Abs. 2 DBG). Die Höhe der steuerlich massgebenden und bisher noch nicht verrechneten Verluste aus früheren Steuerperioden ist in der Veranlagung, in welcher ein steuerbarer Gewinn resultiert, zu prüfen. In den Vorjahren von der Steuerbehörde errechnete Jahresverluste bzw. Verlustvorträge nehmen nicht an der Rechtskraft der jeweiligen Veranlagung zu Fr. 0.-- teil, sondern bildeten in der damaligen Veranlagung lediglich Bestandteil der Begründung, weshalb die noch verrechenbaren Vorjahresverluste einer vollumfänglichen Überprüfung unterliegen (BGE 140 I 114 E. 2.4 mit Hinweisen). Es kann und muss folglich im vorliegenden Verfahren überprüft werden, ob die StRK die im Steuerjahr 2009 noch zu berücksichtigenden Vorjahresverluste korrekt ermittelt hat.

2.3 Der steuerliche Verlustvortrag wird nach dem Gesetzeswortlaut nicht durch Bezugnahme auf Kalenderjahre, sondern auf Geschäftsjahre beschränkt. Die Geschäftsjahre entsprechen wie erwähnt nicht zwingend dem Kalenderjahr, sondern können unter- oder überjährig sein, mithin kürzer oder länger als zwölf Monate dauern (vgl. Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer [Botschaft über die Steuerharmonisierung] vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III S. 1 ff., 124 und 195 f.). Verluste aus einem unter- oder überjährigem Geschäftsjahr können die Verlustvortragsperiode gegebenenfalls auf weniger als sieben Kalenderjahre reduzieren bzw. über sieben Kalenderjahre hinaus verlängern. Für die Verlustverrechnung ist grundsätzlich auf die handelsrechtlichen Geschäftsjahre abzustellen und weder bei unter- noch bei überjährigem Geschäftsjahren eine Umrechnung auf 12 Monate vorzunehmen (zum Ganzen Andreas Helbing/Michael Felber, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 67 N. 12 mit Hinwei-

sen; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil 2004, Art. 67 N. 8 mit Hinweisen; Christoph Leuch/Hans-Peter Witschi, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2014, Art. 107 N. 3; Peter Brülisauer, Sanierung und Verlustverrechnung: Die ordentliche zeitlich befristete und ausserordentliche zeitlich unbefristete Verlustverrechnung gemäss Art. 67 Abs. 1 und 2 DBG, in: Der Schweizer Treuhänder 2000 S. 843 ff., 847; Madeleine Simonek, Ausgewählte Probleme der Steuerlichen Behandlung von Verlusten bei Kapitalgesellschaften, in ASA 67 S. 513 ff., 519).

2.4 Die Beschwerdeführerin schloss in den Jahren 2003 und 2004 zwei Geschäftsjahre ab: Das erste dauerte vom 1. Januar 2003 bis 31. Mai 2004 (Langjahr 2003), das zweite vom 1. Juni 2004 bis 31. Dezember 2004 (Kurzjahr 2004). Die Steuerverwaltung hat für diese beiden Geschäftsjahre im Jahr 2007 drei Veranlagungsverfügungen erlassen (Zeiträume 1.1.2003-31.12.2003, 1.1.2004-31.5.2004 und 1.6.2004-31.12.2004) und ist bei der Verlustverrechnung in den Folgejahren von insgesamt drei Geschäftsjahren in den Kalenderjahren 2003 und 2004 ausgegangen. Begründet hat sie ihr Vorgehen mit Art. 107 Abs. 3 StG bzw. Art. 79 Abs. 3 DBG, wonach in jedem Kalenderjahr, ausgenommen im Gründungsjahr, ein Geschäftsabschluss mit Bilanz und Erfolgsrechnung erstellt werden muss. Die StRK hat diese Rechtsauffassung der Steuerverwaltung geschützt.

2.5 Art. 107 Abs. 3 StG bzw. Art. 79 Abs. 3 DBG wurde erlassen, weil das System der einjährigen Veranlagung erfordert, dass grundsätzlich alljährlich ein Geschäftsabschluss mit Bilanz und Erfolgsrechnung erstellt wird (vgl. Botschaft über die Steuerharmonisierung, S. 124; Peter Locher, a.a.O., Art. 79 N. 5). Der Gesetzgeber wollte mit dieser Bestimmung im Weiteren einen regelmässigen (jährlichen) Steuerbezug gewährleistet wissen. Unter dem Gesichtswinkel der ursprünglichen renditeabhängigen Gewinnbesteuerung galt es zudem, die Möglichkeiten «steuerplanerischer» Verlängerungen des Geschäftsjahres einzuschränken. Mit dem gesetzlichen Zwang zu einem Abschluss in jedem Kalenderjahr wurden die Steuerbehörden der Aufgabe enthoben, in derartigen Fällen den Nachweis einer Steuerumgehung zu führen. Sie können im Veranlagungsverfahren jene Steuer erheben, die sich bei Einhaltung der gesetzlichen Vorschrift ergeben

hätte. Mit dem Wechsel von der renditeabhängigen zur proportionalen Gewinnbesteuerung ist der Anreiz zu unregelmässigen Abschlüssen jedoch weitgehend weggefallen (Daniel Schär, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 79 N. 6). In der Literatur wird die Meinung vertreten, dass ein Nichteinhalten von Art. 107 Abs. 3 StG bzw. Art. 79 Abs. 3 DBG bloss steuerrechtliche Konsequenzen zeitigen soll und sich überdies behördliches Eingreifen auf Missbrauchsfälle beschränken sollte (Daniel Schär, a.a.O., Art. 79 N. 7; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 79 N. 5; für das vergleichbare Zürcher Recht Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage, 2013, § 83 N. 4; anders wohl [für das Berner Recht] Christoph Leuch/Hans-Peter Witschi, a.a.O., Art. 107 N. 5).

2.6 Dass die Einführung eines Lang- und eines anschliessenden Kurzjahres sachliche Gründe hatte (Vorgaben der Bank im Rahmen der Entschuldungsstrategie und anschliessende Wiederherstellung des Bilanzstichtags auf Ende Jahr), hat die Beschwerdeführerin nachvollziehbar dargelegt und wurde weder von der StRK noch von der Steuerverwaltung in Frage gestellt. Das gewählte Vorgehen diene folglich unbestrittenermassen nicht der Steuerminderung. Die Veranlagungsverfügungen ergaben denn auch sowohl für das zusätzlich veranlagte Jahr 2003 als auch für den Zeitraum vom 1. Januar 2004 bis 31. Mai 2004 und für denjenigen vom 1. Juni 2004 bis 31. Dezember 2004 (vgl. vorne E. 2.4) einen Reinverlust nach Verlustverrechnung im Kanton und im Bund (vgl. Vorakten Steuerverwaltung [act. 3A1], pag. 18, 39 und 51). Es konnte lediglich die Kapitalsteuer erhoben werden. Die Beschwerdeführerin schloss in den Kalenderjahren 2003 und 2004 zwei Geschäftsjahre ab (per 31.5.2004 das Langjahr 2003 und per 31.12.2004 das Kurzjahr 2004). Die Steuerverwaltung hätte die Beschwerdeführerin für diese beiden Steuerperioden veranlagern können und damit Art. 107 Abs. 3 StG bzw. Art. 79 Abs. 3 DBG ohne Einschränkungen Rechnung getragen. Mit Blick auf Sinn und Zweck der Bestimmung (vgl. vorne E. 2.5) muss Art. 107 Abs. 3 StG bzw. Art. 79 Abs. 3 DBG so verstanden werden, dass jedem Kalenderjahr ein Geschäftsabschluss zugeordnet werden können soll und vermieden werden kann, dass in zwei Kalenderjahren nur ein Geschäftsabschluss erstellt und

die Steuerverwaltung so um einen regelmässigen Steuerbezug gebracht wird. Werden hingegen – wie im vorliegenden Fall geschehen – in zwei Kalenderjahren zwei Geschäftsjahre abgeschlossen, kann es für die steuerrechtliche Anerkennung dieser Abschlüsse keine Rolle spielen, ob die Abschlussdaten – aufgrund eines ersten überjährigen Geschäftsjahres – in demselben (zweiten) Kalenderjahr oder je in einem der beiden Kalenderjahre liegen. Anders entscheiden hiesse, den Grundsatz, dass als Steuerperiode das Geschäftsjahr gilt (Art. 107 Abs. 2 StG; Art. 79 Abs. 2 DBG), unnötig aufzuweichen, und hätte zur Folge, dass es zwar ohne weiteres zulässig wäre, innerhalb von zwei Kalenderjahren (24 Monaten) zuerst ein unterjähriges Kurzzjahr und anschliessend ein überjähriges Langjahr abzuschliessen, Abschlüsse in umgekehrter Reihenfolge (zuerst ein Langjahr, anschliessend ein Kurzzjahr) hingegen steuerlich nicht akzeptiert würden. Für ein solches Verständnis der einschlägigen Regelung gibt es keine sachlichen Gründe. Nach dem Gesagten ist unerheblich, dass die Steuerverwaltung die Beschwerdeführerin in den Jahren 2003 und 2004 insgesamt dreimal veranlagt hat. Für die Verrechnung noch unberücksichtigter Vorjahresverluste ist allein massgebend, dass die Beschwerdeführerin im betreffenden Zeitraum zwei Geschäftsjahre abgeschlossen hat. Die Vorinstanz verstösst gegen Art. 93 Abs. 1 StG und Art. 67 Abs. 1 DBG, wenn sie den in diesen Bestimmungen verwendeten Begriff des Geschäftsjahres in jenen der Steuerperiode bzw. der Veranlagungsperiode umdeutet (angefochtene Entscheide E. 2.4 ff.). Zudem verkürzt sie den gesetzlich auf sieben (Geschäfts-)Jahre bestimmten Zeitraum für den Verlustvortrag ohne ersichtlichen Grund. Rechnet sie der Beschwerdeführerin für 2003 und 2004 drei anstatt zwei Jahre an, führt dies im Ergebnis zu einer Reduktion der relevanten Zeitspanne von den üblichen 84 auf bloss 72 Monate. Dass, wie die StRK geltend macht, der Verlustvortragszeitraum nicht immer 84 Monate umfasst, sondern auch kürzer sein kann, wenn eine juristische Person in einem Kalenderjahr zwei handelsrechtliche Geschäftsabschlüsse erstellt, trifft zwar zu, ist jedoch in einem solchen Fall von der juristischen Person selber gewollt oder jedenfalls in Kauf genommen. Eine solche Situation ist mit dem vorliegenden Fall nicht vergleichbar.

2.7 Dass die Verlustverrechnungsmöglichkeiten der Beschwerdeführerin durch das Vorgehen der Steuerverwaltung um ganze 12 Monate gekürzt

wurden, erweist sich auch mit Blick darauf als unzulässig, dass mit der Verlustverrechnungsmöglichkeit – in Durchbrechung des im Steuerrecht grundsätzlich geltenden Periodizitätsprinzips – dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV; SR 101]) Nachachtung verschafft werden soll (vgl. BGer 2C_696/2013 vom 29.4.2014, in ASA 83 S. 338 E. 3.1; Andreas Helbing/Michael Felber, a.a.O., Art. 67 N. 3). Demnach ist im Rahmen einer verfassungskonformen Gesetzesauslegung – sofern entsprechender Auslegungsspielraum besteht – dem Totalgewinnprinzip (eine steuerpflichtige Person sollte nicht mehr Gewinn versteuern, als den während ihrer Existenz erzielten steuerlichen Totalgewinn) grundsätzlich der Vorrang gegenüber dem Periodizitätsprinzip einzuräumen (Andreas Helbing/Michael Felber, a.a.O., Art. 67 N. 4).

3.

Nach dem Gesagten sind die Beschwerden insoweit gutzuheissen, als bei der Veranlagung des Steuerjahrs 2009 in Bezug auf die Verlustverrechnung von zwei Geschäftsjahren in den Kalenderjahren 2003 und 2004 zugehen ist: dem Geschäftsjahr 2003 (1.1.2003-31.5.2004) und dem Geschäftsjahr 2004 (1.6.-31.12.2004). Es ist hingegen nicht Sache des Verwaltungsgerichts, den im Jahr 2009 steuerbaren Reingewinn bzw. -verlust und die allenfalls vorzutragenden Verluste bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer erstmals zu veranlagern. Die Sache ist daher zur Neuveranlagung der Beschwerdeführerin für das Steuerjahr 2009 an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

4.

4.1 Bei diesem Ausgang des Verfahrens dringt die Beschwerdeführerin mit ihrem Rechtsbegehren zwar förmlich nur teilweise, im Ergebnis aber (wohl) gänzlich durch. Folglich sind für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht keine Kosten zu erheben (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Die obsiegende Beschwerdeführerin hat Anspruch auf Ersatz ihrer Parteikosten (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]). Diese sind nach den Kriterien von Art. 41 Abs. 1 des kantonalen Anwaltsgesetzes vom 28. März 2006 (KAG; BSG 168.11) i.V.m. Art. 11 Abs. 1 der Verordnung vom 17. Mai 2006 über die Bemessung des Parteikostenersatzes (Parteikostenverordnung, PKV; BSG 168.811) festzulegen, wonach das Honorar in Beschwerdeverfahren Fr. 400.-- bis 11'800.-- pro Instanz beträgt. Innerhalb dieses Rahmentarifs bemisst sich der Parteikostenersatz nach dem in der Sache gebotenen Zeitaufwand, der Bedeutung der Streitsache und der Schwierigkeit des Prozesses (Art. 41 Abs. 3 KAG). In seiner Kostennote vom 17. Juli 2017 macht der Rechtsvertreter der Beschwerdeführerin für das Verfahren vor Verwaltungsgericht ein Honorar von Fr. 11'556.-- zuzüglich Auslagen von Fr. 54.80 und MWSt von Fr. 928.85 geltend. Dieser Betrag ist übersetzt: Da nur ein einfacher Schriftenwechsel und kein Beweisverfahren durchgeführt wurde, beschränkte sich die Prozessführung (hauptsächlich) auf das Erarbeiten und Einreichen der Beschwerdeschrift. Zwar mag die Bedeutung der Streitsache angesichts des hohen Streitwerts überdurchschnittlich sein; ansonsten handelt es sich aber um ein Verfahren mit einem bloss durchschnittlichen Schwierigkeitsgrad und Zeitbedarf. Das massgebende Honorar ist deshalb innerhalb des Rahmentarifs von Art. 11 Abs. 1 PKV auf einen Betrag von Fr. 6'000.-- zuzüglich Auslagen von Fr. 54.80 festzusetzen. Da die Beschwerdeführerin mehrwertsteuerpflichtig ist (vgl. Unternehmens-Identifikationsnummer-Register, einsehbar unter: <<https://www.uid.admin.ch>>), kann sie die von ihrem Rechtsvertreter auf sie überwälzte Mehrwertsteuer in ihrer eigenen Mehrwertsteuerabrechnung als Vorsteuer abziehen. Ihr ist folglich kein Aufwand für Mehrwertsteuer

angefallen und deren Abgeltung käme einer Überentschädigung gleich. Deshalb ist nach neuer Praxis des Verwaltungsgerichts bei der Bestimmung des Parteikostenersatzes die Mehrwertsteuer nicht zu berücksichtigen (BVR 2015 S. 541 E. 8.2, 2014 S. 484 E. 6).

4.2 Die Kosten des Verfahrens vor der StRK sind entsprechend dem Ausgang des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens neu zu verlegen, womit keine Verfahrenskosten zu erheben sind (Art. 200 Abs. 1 i.V.m. Art. 151 StG und Art. 108 Abs. 2 VRPG) und die Beschwerdeführerin zulasten des Kantons Bern (Steuerverwaltung) Anspruch auf Ausrichtung einer Parteientschädigung hat (Art. 200 Abs. 4 StG). Weil der StRK bezüglich der Höhe dieser Entschädigung ein erheblicher Ermessensspielraum zukommt, ist die Sache zu deren Festsetzung praxismässig an die Vorinstanz zurückzuweisen (BVR 2006 S. 440 E. 6.3.4).

5.

Rückweisungsentscheide gelten nach der Regelung des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) in der Regel als Zwischenentscheide, die nur unter den (zusätzlichen) Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG mit dem in der Hauptsache offenstehenden Rechtsmittel selbständig angefochten werden können. Da die Rückweisung an die Steuerverwaltung soweit ersichtlich nur noch der (rechnerischen) Umsetzung der Anordnungen des Verwaltungsgerichts dient, dürfte es sich vorliegend jedoch um einen Endentscheid im Sinn von Art. 90 BGG handeln (vgl. BGE 140 V 321 E. 3.2 mit Hinweisen; BVR 2017 S. 205 E. 1.4).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 wird gutgeheissen. Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 20. September 2016 wird aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung der Beschwerdeführerin im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2009 wird gutgeheissen. Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 20. September 2016 wird aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung der Beschwerdeführerin im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen.
3. a) Für die Verfahren vor dem Verwaltungsgericht werden keine Kosten erhoben.
b) Der Kanton Bern (Steuerverwaltung) hat der Beschwerdeführerin die Parteikosten für die Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf Fr. 6'054.80 (inkl. Auslagen), zu ersetzen.
4. a) Für die Verfahren vor der Steuerrekurskommission werden keine Kosten erhoben.
b) Zur Festsetzung der Höhe der Parteientschädigung in den Verfahren vor der Steuerrekurskommission wird die Sache vorab an die Vorinstanz zurückgewiesen. Die Akten sind anschliessend an die Steuerverwaltung des Kantons Bern weiterzuleiten.

5. Zu eröffnen:

- der Beschwerdeführerin
- der Steuerverwaltung des Kantons Bern
- der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
- der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Der Abteilungspräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Zustellung der schriftlichen Begründung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.