

100.2020.208/209U  
BUC/SBE/SPR

**Verwaltungsgericht des Kantons Bern**  
Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil des Einzelrichters vom 7. Juni 2023**

Verwaltungsrichter Bürki  
Gerichtsschreiberin Streun

**A. \_\_\_\_\_ AG**  
vertreten durch Rechtsanwalt ...  
Beschwerdeführerin

gegen

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

und

**Steuerrekurskommission des Kantons Bern**  
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer  
2016 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom  
31. März 2020; 100 18 567, 200 18 460)



## **Prozessgeschichte:**

### **A.**

Die A.\_\_\_\_\_ AG bezweckt insbesondere den Kauf, Verkauf und die Verwaltung von Beteiligungen aller Art an in- und ausländischen Unternehmen und hält mehrere Beteiligungen an .... Für das Steuerjahr 2016 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern die A.\_\_\_\_\_ AG am 4. September 2018 abweichend von deren Selbstdeklaration sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer auf einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 5'043'400.--. Die Abweichung beruhte auf einer Aufrechnung von nicht geschäftsmässig begründetem Aufwand von Fr. 897'205.-- u.a in Zusammenhang mit der Wartung, Lagerung sowie der Versicherung von rund 50 Luxusfahrzeugen verschiedener Marken, unter anderem Jaguar, Rolls Royce, Bentley, Daimler, Aston Martin, Ferrari und Mercedes. Die gegen die Veranlagungsverfügungen gerichteten Einsprachen wies die Steuerverwaltung am 6. November 2018 ab.

### **B.**

Dagegen gelangte die A.\_\_\_\_\_ AG am 5. Dezember 2018 mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), welche die Rechtsmittel mit Entscheiden vom 31. März 2020 insofern guthiess, als sie die vorgenommene Aufrechnung von Fr. 897'205.-- um den Betrag von insgesamt Fr. 15'330.-- reduzierte. Soweit weitergehend, wies sie Rekurs und Beschwerde ab.

### **C.**

In einer einzigen Rechtsschrift vom 2. Juni 2020 hat die A.\_\_\_\_\_ AG hiergegen Verwaltungsgerichtsbeschwerden erhoben mit den folgenden Begehren:

- «1. Ziffern 1 bis 4 des angefochtenen Entscheids der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 31. März 2020 seien aufzuheben.

2. In Gutheissung der Beschwerde seien

- a) die angefochtenen Einspracheverfügungen vom 6. November 2018 und die angefochtenen Veranlagungsverfügungen vom 4. September 2018 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016 sowie direkte Bundessteuern mit der per 2016 vorgenommenen Aufrechnung von Fr. 897'205.00 in der Erfolgsrechnung der Gesellschaft unter dem Titel "Geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand..." aufzuheben und in das Geschäftsergebnis per 2016 gemäss Steuererklärung zu übernehmen, mithin der steuerbare Gewinn per 2016 auf Fr. 0.00 festzusetzen;
  - b) die auf der angefochtenen Veranlagung basierenden Rechnungen für die Kantons- und Gemeindesteuern per 2016 sowie für die direkte Bundessteuer 2016 aufzuheben und unter Berücksichtigung der Steuerfaktoren gemäss Ziffer 2 a) neu festzulegen;
3. Eventuell sei in Gutheissung der Beschwerde die Angelegenheit zur Abnahme der beantragten Beweismittel und zu neuem materiellen Entscheid an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern zurückzuweisen.»

Mit Verfügung vom 3. Juni 2020 hat der (damalige) Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Beschwerdevernehmlassung vom 17. Juni 2020 bzw. Beschwerdeantwort vom 9. Juli 2020 je auf Abweisung der Beschwerden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

**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 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]).

**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 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 E. 1.3.1 [Pra 99/2010 Nr. 37]). Weil hier 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** Anfechtungsobjekt im verwaltungsgerichtlichen Verfahren bilden allein die Entscheide der StRK vom 31. März 2020. Sie haben die Einspracheentscheide ersetzt, die ihrerseits an die Stelle der Veranlagungsverfügungen getreten sind (sog. Devolutiveffekt; vgl. statt vieler BVR 2022 S. 515 E. 1.7). Soweit die Beschwerdeführerin nebst der Aufhebung der Entscheide der StRK auch die Aufhebung der Veranlagungsverfügungen und Einspracheentscheide der Steuerverwaltung verlangt, ist auf die Beschwerden nicht einzutreten. Gleich verhält es sich, soweit sich ihre Beschwerden gegen die auf den streitbetroffenen Veranlagungen 2016 basierenden Steuerrechnungen richten: Die nachträgliche Verwaltungsrechtspflege setzt ein Anfechtungsobjekt voraus, das in einer Verfügung – als der zentralen Handlungsform in der Verwaltungsrechtspflege (Art. 49 Abs. 1 VRPG) – oder in weiteren behördlichen Akten bestehen kann (vgl. Art. 60 Abs. 1 Bst. a und b VRPG). Liegt keiner dieser Beschwerdegegenstände vor, mangelt es dem Rechtsmittelverfahren an einem Anknüpfungs- und Ausgangspunkt und ist auf die Beschwerde grundsätzlich nicht einzutreten (BVR 2013 S. 301 E. 1; VGE 2018/432 vom 24.10.2019 E. 1.2; Ruth Herzog, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 60 N. 19, Art. 74 N. 16). Die auf den Veranlagungsverfügungen beruhenden Steuerrechnungen stellen keine eigenständigen Verfügungen, sondern Vollzugs(real)akte dar (vgl. Markus Müller, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 49 N. 59, 76; vgl. auch Zwei-

fel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, 2021, S. 517). Mangels eines tauglichen Anfechtungsobjekts ist insoweit auf die Beschwerden ebenfalls nicht einzutreten.

**1.4** Die StRK hat die Sache teilweise zur Neubeurteilung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen zur Abklärung, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung durch simulierte Darlehen vorliege (angefochtene Entscheide E. 15). Insofern richten sich die Verwaltungsgerichtsbeschwerden gegen Rückweisungsentscheide. Auf die dagegen erhobenen Beschwerden ist nur einzutreten, wenn es sich dabei um End-, Teil- oder selbständig anfechtbare Zwischenentscheide handelt, was von Amtes wegen zu prüfen ist (vgl. Art. 20a Abs. 2 VRPG; BVR 2017 S. 205 E. 1.2, 2015 S. 27 E. 1.3). Auf Stufe der Gesellschaft ist ein simuliertes Darlehen an einen Gesellschafter bzw. eine Gesellschafterin oder diesen nahestehende Personen als fiktives Aktivum zu betrachten, dem durch Bildung einer Minusreserve in der Steuerbilanz (als Korrektur zur Handelsbilanz) Rechnung zu tragen ist (vgl. Reto Heuberger, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, Diss. Bern 2001, S. 289), mit der Folge, dass das steuerbare Eigenkapital um diesen Betrag reduziert wird. Die Frage der simulierten Darlehen beschlägt im Licht der Erwägungen der angefochtenen Entscheide vorab die Kapitalsteuer, die im Veranlagungsverfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 auf Fr. 2'554.15 festgesetzt worden ist (Vorakten StV [act. 3D] pag. 111). Insofern liegt ein Zwischenentscheid vor, der nur selbständig anfechtbar ist, wenn er einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken kann oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (vgl. Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 VRPG), wobei der nicht wieder gutzumachende Nachteil von der opponierenden Person dargetan werden muss (statt aller: Michel Daum, in Herog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 61 N. 38). Falls keine dieser Voraussetzungen gegeben ist, sind Zwischenverfügungen nur gemeinsam mit dem Endentscheid anfechtbar, soweit sie sich noch auf dessen Inhalt auswirken (Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 4 VRPG; BVR 2017 S. 205 E. 1.3). Es ist weder dargetan noch ersichtlich, inwiefern der Beschwerdeführerin durch die Rückweisung ein nicht wiedergut-

zumachender Nachteil drohen oder die Gutheissung der Beschwerden ein weitläufiges Beweisverfahren vermeiden könnte, weshalb insoweit keine selbständig anfechtbaren Zwischenentscheide vorliegen und auf die Beschwerden ebenfalls nicht einzutreten ist.

**1.5** Zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist befugt, wer am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen hat, durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat (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). Die Beschwerdeführerin ist mit ihren Anträgen im vorinstanzlichen Verfahren nicht vollumfänglich durchgedrungen und damit insoweit formell beschwert. Sie beantragt indes die uneingeschränkte Aufhebung der angefochtenen Entscheide (vorne Bst. C), obschon die StRK Rekurs und Beschwerde teilweise gutgeheissen hat (konkret: im Umfang von Fr. 13'200.-- und Fr. 2'130.--; vgl. vorne Bst. B; angefochtene Entscheide E. 14.4 ff.). Soweit die Vorinstanz ihren Anträgen entsprochen hat, ist die Beschwerdeführerin durch die angefochtenen Entscheide nicht beschwert und auf ihre Beschwerden mangels Rechtsschutzinteresses nicht einzutreten. Soweit sie sich mit ihren Beschwerden insofern gegen die Aufrechnung von nicht geschäftsmässig begründetem Aufwand auf den steuerbaren Gewinn richtet, als die StRK diese bestätigt hat (vgl. vorne Bst. B und C), ist sie hinsichtlich der direkten Bundessteuer 2016 (auch) materiell beschwert und zur Beschwerdeführung befugt, wirkt sich doch der steuerbare Gewinn direkt auf die Höhe des Beteiligungsabzugs und damit auf die geschuldete Steuer aus (vgl. definitive Veranlagung Direkte Bundessteuern 2016 sowie Bemerkungen zur definitiven Schlussabrechnung vom 4.9.2018, Vorakten StV [act. 3D] pag. 88 ff.). In Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 ist indes fraglich, ob sie ein schutzwürdiges Interesse an der Beschwerdeführung hat.

**1.5.1** Ein schutzwürdiges Interesse liegt vor, wenn die tatsächliche oder rechtliche Situation der betroffenen Person durch den Ausgang des Verfahrens beeinflusst werden kann, so dass von der Abwendung eines materiellen oder ideellen Nachteils gesprochen werden kann (vgl. BVR 2019 S. 93 E. 5.1, 2015 S. 534 E. 2.1; VGE 2020/263/264 vom 28.10.2022 E. 1.2, je auch zum Folgenden). Dieses Rechtsschutzinteresse liegt auf der Hand,

wenn die steuerpflichtige Person eine tiefere Steuerbelastung anstrebt. Sind die gestellten Anträge hingegen nicht geeignet, die Steuerfaktoren zum eigenen Vorteil abzuändern, fehlt es in der Regel an einem schutzwürdigen Interesse (vgl. BVR 1993 S. 446 E. 1b f.; VGE 2019/68/69 vom 26.10.2020 E. 1.2.1; vgl. auch BGE 140 II 167 [BGer 2C\_490/2013 vom 29.1.2014] nicht publ. E. 1.1). Das Verwaltungsgericht prüft die Beschwerdebefugnis als Prozessvoraussetzung von Amtes wegen (Art. 20a VRPG). Es ist jedoch Sache der Beschwerdeführerin, die Umstände darzutun, die das Rechtsschutzinteresse begründen (BVR 2015 S. 534 E. 2.1 mit Hinweisen).

**1.5.2** Wie bereits vor der StRK, beantragt die Beschwerdeführerin, es sei auf ihr in der Steuererklärung deklariertes Geschäftsergebnis abzustellen und ihr Reingewinn unter Verzicht auf die Aufrechnung von Fr. 897'205.-- auf null Franken festzusetzen (vgl. vorne Bst. C). Es handelt sich bei der Beschwerdeführerin um eine Holding. Auf Kantonsebene entrichten Holdinggesellschaften an Stelle der Gewinnsteuer eine besondere Kapitalsteuer, sofern die Beteiligungen oder die Erträge daraus längerfristig mindestens zwei Drittel der gesamten Aktiven oder Erträge ausmachen (Art. 98 Abs. 1 StG in der hier noch massgeblichen ursprünglichen Fassung vom 21. Mai 2000 [BAG 00-124]). Erfüllt eine Gesellschaft die Voraussetzungen nach aArt. 98 Abs. 1 StG, bewirkt das sog. Holdingprivileg eine Befreiung von der Gewinnsteuer; zu entrichten ist dann lediglich die ermässigte Kapitalsteuer für Holdinggesellschaften (vgl. aArt. 106 Abs. 3 StG; Leuch/Witschi, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2. Aufl. 2014, Art. 98 N. 1 und 7; vgl. auch BGer 2C\_645/2011 vom 12.3.2012, in StR 67/2012 S. 436 E. 3.1 a.E.). Der Beschwerdeführerin ist im hier strittigen Steuerjahr 2016 – ungeachtet der Aufrechnung von geschäftsmässig nicht begründetem Aufwand – der Holdingstatus zuerkannt worden (vgl. definitive Veranlagung Kantons- und Gemeindesteuern 2016 sowie Bemerkungen zur definitiven Schlussabrechnung vom 4.9.2018, Vorakten StV [act. 3D] pag. 88 ff.). Würde der geltend gemachte Gewinn wie beantragt gemäss Deklaration in der Steuererklärung berücksichtigt, würde der Steuerbetrag bei den Kantons- und Gemeindesteuern Fr. 0.-- betragen, was im Ergebnis der Veranlagung der Steuerverwaltung, bestätigt durch die StRK, entspräche (vgl. Einspracheentscheid vom 6.11.2018, Vorakten StV [act. 3D] pag. 103 ff.). Der beantragte Vorgang wirkt sich somit zwar auf ei-

nen Steuerfaktor (den steuerbaren Gewinn), nicht jedoch auf die geschuldete Steuer aus. Damit liegt aber – da selbst die Gutheissung des Rechtsmittels zu keinem anderen Ergebnis führt – kein rechtserhebliches Rechtsschutzinteresse vor (vgl. BGer 2C\_392/2020 vom 1.7.2020 E. 2.3.2, 2C\_1055/2020 vom 3.3.2021 E. 1.2.2.3). Anders könnte es sich nur verhalten, wenn die Nullveranlagung trotz Fehlens einer zurzeit zu bezahlenden Steuer unmittelbare Rechtswirkungen entfaltet, deren Klärung keinen Aufschub erduldet (vgl. BGer 2C\_514/2017 vom 13.12.2017 E. 2.3.2); solches ist indes weder dargetan noch ersichtlich. Ein schutzwürdiges Interesse der Kapitalgesellschaft an der Beurteilung der gewinnsteuerlichen Nullveranlagung lässt sich insbesondere auch nicht aus einer allfälligen Aufrechnung geldwerter Leistungen bei der Beteiligungsinhaberschaft ableiten (s. angefochtene Entscheide E. 16; vgl. BGer 2C\_293/2009 vom 26. März 2010 E. 1.3; vgl. auch BGer 2C\_526/2020 vom 20.10.2020, in StR 76/2021 S. 79 E. 3.5.3; VGE 2015/126/127 vom 31.1.2017 E. 1.2.3 a.E.). Auf die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 ist somit nicht einzutreten.

**1.5.3** Aufgrund des Gesagten ist festzuhalten, dass die StRK auf den Rekurs vom 5. Dezember 2018 ebenfalls nicht hätte eintreten dürfen (vgl. Art. 11 des Gesetzes vom 23. November 1999 über die Steuerrekurskommission [StRKG; BSG 661.611] bzw. Art. 86 Abs. 1 i.V.m. Art. 65 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 195 Abs. 2 StG sowie Art. 140 Abs. 1 DBG). Das insofern zu Unrecht erfolgte Eintreten der StRK bleibt jedoch im Ergebnis folgenlos, weshalb sich kassatorische Anordnungen erübrigen (vgl. BVR 2017 S. 514 E. 3, 2008 S. 1 E. 2.5 f.; VGE 2019/68/69 vom 26.10.2020 E. 1.2.3, 2015/126/127 vom 31.1.2017 E. 1.3; vgl. auch Michel Daum, a.a.O., Art. 20a N. 44).

**1.6** Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG). Auf die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2016 ist – unter Vorbehalt des vorangehend Ausgeführten – einzutreten.

**1.7** Da der Streitwert unter Fr. 20'000.-- liegt, fällt die Beurteilung der Beschwerden in die einzelrichterliche Zuständigkeit (vgl. Art. 57 Abs. 1 des Ge-

setzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

**1.8** Das Verwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

## **2.**

**2.1** Gegenstand der Gewinnsteuer juristischer Personen bildet der Reingewinn (Art. 57 DBG). Bestimmt wird er gemäss Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG ausgehend vom Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Salvovortrags des Vorjahrs, womit das Prinzip der Massgeblichkeit der Handelsbilanz ausdrücklich festgeschrieben ist. Es besagt unter anderem, dass in materieller Hinsicht die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemässer Buchführung und Rechnungslegung auch für die Bemessung des steuerbaren Gewinns massgebend sind, soweit keine speziellen steuerrechtlichen Vorschriften für die Gewinnermittlung zur Anwendung gelangen (vgl. BVR 2012 S. 58 E. 3.3.6; BGE 147 II 209 E. 3.3.1; Oesterhelt/Mühlemann/Bertschinger, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, Art. 58 DBG N. 12 ff., auch zum Folgenden). Ausgehend vom handelsrechtlich korrekt ausgewiesenen Reingewinn kennt das Steuerrecht verschiedene Tatbestände, die zu steuerlichen Erfolgskorrekturen führen. So werden zum ausgewiesenen Gewinn insbesondere alle vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses hinzugerechnet, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet wurden (Art. 58 Abs. 1 Bst. b und c DBG; vgl. zum Ganzen VGE 2020/193/194 vom 9.11.2021, in StE 2022 B 72.14.2 Nr. 59 E. 2.1 [bestätigt durch BGer 2C\_1012/2021 vom 13.9.2021]). Dazu gehören insbesondere offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (Art. 58 Abs. 1 Bst. b Al. 5 DBG). Als verdeckte Gewinnausschüttung gelten Leistungen einer Gesellschaft an die Inhaberschaft von Beteiligungsrechten oder dieser nahestehende Personen, denen keine oder keine genügende Gegenleistung gegenübersteht und die einer an der Gesellschaft nicht beteiligten Drittperson nicht oder nur in wesentlich

geringerem Umfang erbracht worden wären. Dies ist mit einem Drittvergleich zu ergründen (vgl. statt vieler VGE 2018/357/358 vom 7.5.2019 E. 4.1 [bestätigt durch BGer 2C\_551/2019 vom 30.10.2019]; BGE 144 II 427 E. 6.1, 140 II 88 E. 4.1). Bei von einer Gesellschaft getätigten Ausgaben kann das Kriterium der geschäftsmässigen Begründetheit der Aufwendungen weitgehend die Funktion des Drittvergleichs übernehmen (BGE 138 II 57 E. 4.2; BGer 2C\_543/2008 vom 27.3.2009 E. 2; VGE 2022/23/24 vom 19.9.2022 E. 4.2; Reto Heuberger, a.a.O., S. 184, 228 f., 232 f.; Oesterheld/Mühlemann/Bertschinger, a.a.O., Art. 58 DBG N. 63).

**2.2** Die geschäftsmässige Begründetheit einer Aufwendung beurteilt sich anhand des unternehmerischen Zwecks. Eine Aufwendung ist grundsätzlich dann geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem Betrieb und dem damit verfolgten Zweck der Gewinnerzielung in einem kausalen Zusammenhang steht (vgl. BGE 143 II 8 E. 3, 138 IV 47 [6B\_453/2011 vom 20.12.2011] nicht publ. E. 5.3, 113 Ib 114 E. 2c; neuerdings auch etwa BGer 2C\_153/2021 vom 25.8.2021, in StR 76/2021 S. 794 E. 3.2.2, wonach von geschäftsmässig begründeten Auslagen auszugehen ist, wenn sie mit dem «erzielten Erwerb unternehmungswirtschaftlich in einem unmittelbaren und direkten [organischen] Zusammenhang stehen»). Nicht vorausgesetzt wird, dass eine Aufwendung tatsächlich erforderlich ist. Insbesondere erfolgt eine Aufrechnung nicht schon dann, wenn die Steuerpflichtigen ungeschickt disponieren. Es genügt, dass ein objektiver Zusammenhang zwischen der Aufwendung und der Unternehmenstätigkeit besteht, wobei die blossе Möglichkeit einer Gewinnerzielung ausreicht (zum Ganzen VGE 2019/42/43 vom 24.4.2019 E. 4.3 [bestätigt durch BGer 2C\_509/2019 vom 3.10.2019]; Oesterheld/Mühlemann/Bertschinger, a.a.O., Art. 58 DBG N. 22 ff.). Geschäftsmässig nicht begründet sind etwa Aufwendungen, die eine Gesellschaft für den privaten Lebensaufwand der an ihr beteiligten Personen (bzw. diesen nahestehenden Personen) erbringt (sog. Lebenshaltungskosten; BGE 138 IV 47 [6B\_453/2011 vom 20.12.2011] nicht publ. E. 5.3; BGer 2C\_400/2020 und 2C\_405/2020 vom 22.4.2021, in StR 76/2021 S. 637 und StE 2021 B 72.14.2 Nr. 55 E. 3.1.3; VGE 2019/319/320 vom 17.8.2020 E. 2.2 auch zum Folgenden; aus der Literatur statt aller: Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2. Aufl. 2022, Art. 58 N. 125, insbesondere Lemmata 2 und 6). Als privat gelten alle Aufwendungen eines Geschäfts, die der privaten Sphäre der Inha-

berin oder des Inhabers zugutekommen. Zuwendungen eines Unternehmens für sportliche, soziale oder kulturelle Zwecke mit der Absicht, konkrete Öffentlichkeitsarbeit zu betreiben, um das Image der steuerpflichtigen Person in der Öffentlichkeit zu verbessern oder um in diesem Zusammenhang verkaufsfördernde Massnahmen zu treffen, stellen grundsätzlich geschäftsmässig begründeten Aufwand dar, sofern diese Kosten mindestens einen indirekten Werbeeffect haben (BGer 2C\_400/2020 und 2C\_405/2020 vom 22.4.2021, in StR 76/2021 S. 637 und StE 2021 B 72.14.2 Nr. 55 E. 3.2 f., 2C\_795/2015 und 2C\_796/2015 vom 3.5.2016, in StR 71/2016 S. 631 E. 5.2; BVR 2007 S. 30 E. 2.3 f.).

**2.3** Die Steuerbehörde trägt grundsätzlich die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen und die steuerpflichtige Person für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen (BGE 146 II 6 E. 4.2, 144 II 427 E. 2.3.2 und 8.3.1, 143 II 661 E. 7.2; BVR 2017 S. 529 [VGE 2016/340 vom 9.8.2017] nicht publ. E. 6.2, 2011 S. 241 E. 4.1). Entsprechend tragen selbständig Erwerbende oder juristische Personen die Beweislast dafür, dass ein geltend gemachter Aufwand erfolgt und geschäftsmässig begründet ist (BGer 2C\_118/2021 vom 19.5.2021 E. 2.2, 2C\_509/2019 vom 3.10.2019 E. 4.4, 2C\_697/2014 vom 1.5.2015, in StR 70/2015 S. 603 und StE 2015 B 72.14.2 Nr. 45 E. 2.3 [betreffend Aufrechnung von Privataufwand für Luxusfahrzeuge]; vgl. auch BGE 147 II 209 E. 5.1.1 [betreffend Rückstellungen]). Dieser Nachweis ist grundsätzlich durch die erfolgswirksame Verbuchung eines Aufwandpostens in einer formell ordnungsgemäss geführten Buchhaltung als erbracht anzusehen (Massgeblichkeit der Handelsbilanz; vgl. BGE 137 II 353 E. 6.2 sowie vorne E. 2.1); hinsichtlich eines zugunsten des Gesellschafters bzw. der Gesellschafterin verbuchten Aufwands hat somit vermutungsweise die Gesellschaft tatsächlich im Austausch mit einer Gegenleistung eine Leistung erbracht und liegt diese nicht im Näheverhältnis begründet (vgl. BGer 2C\_497/2018 vom 4.7.2019 E. 3.3, 2C\_51/2016 und 2C\_52/2016 vom 10.8.2016 E. 2.1, je auch zum Folgenden). Fehlt es jedoch an einer formell ordnungsgemässen Buchführung oder bestehen Anhaltspunkte, welche auf die (materielle) Unrichtigkeit der Geschäftsbücher schliessen lassen, entfällt die natürliche Vermutung der materiellen Richtigkeit. Kommt der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz zum Tragen, obliegt es der Steuer-

behörde darzutun, dass der von der Gesellschaft erbrachten Leistung keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht, d.h. letztere einem Drittvergleich nicht standhält. Ist ein solches Missverhältnis dargetan, so ist es Sache der steuerpflichtigen Person, den objektiven Zusammenhang der fraglichen Aufwendung mit der Unternehmenstätigkeit nachzuweisen. Misslingt der Beweis, trägt die steuerpflichtige Gesellschaft die Folgen der Beweislosigkeit, d.h. ihre Zahlungen werden als steuerbarer Gewinn aufgerechnet (vgl. zum Ganzen statt vieler VGE 2019/319/320 vom 17.8.2020 E. 2.3; Peter Locher, a.a.O., Art. 58 N. 79 sowie 188 f.; vgl. auch BGE 140 II 88 E. 7; BGer 2C\_316/2020 vom 20.10.2020 E. 2.1).

### **3.**

**3.1** Strittig sind zunächst verschiedene Aufrechnungen in Zusammenhang mit der von der Beschwerdeführerin als (angebliche) Wertanlage gehaltenen Sammlung von Luxuswagen sowie weiteren Fahrzeugen. Es geht um Kosten für Raumaufwand (Fr. 126'073.--, wobei in diesem Betrag auch Auslagen für Büroräumlichkeiten enthalten sind [s. dazu hinten E. 5.1-5.3] und lediglich Fr. 41'382.-- auf die Miete von Garagen und dazugehörige Nebenkosten entfallen [s. dazu hinten E. 3.4.3]), Personalkosten für Werkstatt (Fr. 113'238.--), Kosten für Unterhalt und Reparaturen von Personenwagen und Sammlerfahrzeugen (Fr. 233'951.--), Abschreibungen von Fahrzeugen (Fr. 204'423.--) sowie um Verluste aus dem Verkauf von Fahrzeugen (Fr. 206'590.--; vgl. angefochtener Entscheid E. 9). Die in den vorinstanzlichen Aufstellungen enthaltenen Kosten für «Verwaltung (inkl. Versicherungen)» von Fr. 42'930.-- abzüglich «VR-Honorare» von Fr. 30'000.--, ausmachend Fr. 12'930.--, beschlagen effektiv Kosten für «Werbebeiträge/Sponsoring» von Fr. 10'800.-- (dazu hinten E. 5.4) und die hier nicht mehr strittigen Kosten für «Sachversicherungen/Abgaben und Gebühren» von Fr. 2'130.-- (vorne E. 1.5).

**3.2** Die Vorinstanz gelangte zum Ergebnis, dass die Fahrzeug-Sammlung gemäss Bilanzkonto 143000 und die weiteren Fahrzeuge gemäss Bilanzkonto 153200 den privaten Interessen des (verstorbenen) Hauptaktionärs resp. von dessen Erben dienten und daher nicht geschäftsmässig be-

gründet seien. Sie erwog, die gesamten Umstände (eigene Nutzung der Fahrzeuge, Fahrzeugausweise lautend auf die Namen der Aktionäre, durchgehend tiefe Nummernschilder, private Fahrzeugsammlung der Inhaberschaft, Transfers zwischen der privaten und der geschäftlichen Sammlung) deuteten darauf hin, dass die Fahrzeugsammlung eine Erweiterung der privaten Sammlung des Hauptaktionärs bzw. von dessen Erben und heutigen Organe der Beschwerdeführerin darstelle. Eine Anlagestrategie, welche dem Aspekt der Wertsteigerung Rechnung trage, sei nicht erkennbar. Die bisherigen aktenkundigen Verkäufe hätten allesamt zu Verlusten geführt. Zu den in der Bestandesliste 2019 nicht mehr aufgeführten und zwischenzeitlich wohl veräusserten Fahrzeugen habe sich die Beschwerdeführerin bezeichnenderweise nicht geäußert (E. 12.2). In Anbetracht der mit der Fahrzeugsammlung verbundenen beträchtlichen jährlichen Kosten sei zu schliessen, dass der Entscheid für diese Anlageform im privaten Bereich begründet liege, habe doch ein gewinnstrebig orientiertes Unternehmen kein Interesse, eine solch kostenintensive Anlage zu tätigen. Betreffend die weiteren bilanzierten Fahrzeuge erwog die StRK, dass die Beschwerdeführerin keinen Betrieb führe und ihre Tochtergesellschaften über geeignete Fahrzeuge verfügten, weshalb nicht nachvollziehbar sei, dass sie weitere Fahrzeuge zur Verfügung stellen müsse. Aufgrund der Transaktionen auf dem Konto 153200 ergebe sich, dass dieses als «Drehscheibe» genutzt worden sei, um Wertverluste von privaten Fahrzeugen auf die Beschwerdeführerin abzuwälzen, womit es primär Interessen des Hauptaktionärs bzw. von dessen Erben erfülle (E. 12.6). Dies führe dazu, dass sämtliche damit zusammenhängenden Aufwendungen als nicht geschäftsmässig begründet zu erachten seien.

**3.3** Die Beschwerdeführerin bringt dagegen im Wesentlichen vor, die Vorinstanz habe den entscheidwesentlichen Sachverhalt offensichtlich unrichtig festgestellt, ihr rechtswidrig die Beweislast auferlegt und – in Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör – beantragte Beweismassnahmen (Zeugeneinvernahmen, Einholung von Gutachten) abgelehnt. Sie rügt insbesondere, die Sachverhaltsannahmen der StRK gründeten auf angeblichen «Indizien», die jedoch keine Rückschlüsse auf die zu beurteilenden Fragen zuließen. So habe die Vorinstanz zu Unrecht die Eignung der vorhandenen Sammlerfahrzeuge als Wertanlage verneint. Mit Blick auf den langfristig zu beurteilenden Anlagehorizont könne aus dem Ausbleiben von

Gewinn aufgrund der (zu) kurzen Betrachtungsperiode und des Umstands, dass sich die Sammlung in einer Phase des Aufbaus befunden habe (und befinde), hinsichtlich ihres Wertsteigerungspotentials nichts abgeleitet werden. Die StRK verkenne zudem, dass die Instandstellungsarbeiten (wie insbesondere die aufwändigeren Arbeiten an Mechanik, Karosserie und Interieur) grösstenteils wertvermehrend und als bei einem Weiterverkauf wiederbringliche Investitionen anzusehen seien. Infolge des steuerrechtlich zulässigen Niedrigstwertprinzips seien die Fahrzeuge unter ihrem Wert in die Buchhaltung aufgenommen worden, so dass sich aus den Buchwerten nicht ableiten lasse, dass die Fahrzeuge an Wert eingebüsst hätten. Als völlig unqualifiziert erweise sich auch, wenn die StRK anhand von Preisen beliebiger inserierter Fahrzeuge auf den Wert einzelner Fahrzeuge der Sammlung zu schliessen versuche, zumal sich das Wertsteigerungspotential bei Sammlerautos gänzlich individuell (je nach Modell, Ausstattung, Zustand, etc.) bestimme, so dass Preislisten oder mit (scheinbar) vergleichbaren oder ähnlichen Fahrzeugen erzielte Kaufs- oder Verkaufspreise nicht aussagekräftig seien. Schliesslich treffe nicht zu, dass die Sammlung in irgendeiner Weise der persönlichen Befriedigung der Inhaberschaft der Beschwerdeführerin diene. Eine private Nutzung der Fahrzeuge finde nicht statt und ihre Vorführung auf Sammlertreffen diene einzig geschäftlichen Interessen.

**3.4** Aufgrund der Akten ist von folgendem Sachverhalt auszugehen:

**3.4.1** Die Beschwerdeführerin verfolgt laut Handelsregister folgenden Zweck (vgl. Auszug, einsehbar unter: <<https://so.chregister.ch>>):

«Kauf, Verkauf und [die] Verwaltung von Beteiligungen aller Art an in- und ausländischen Unternehmen sowie damit zusammenhängende Koordinations-, Finanzierungs- und Managementaufgaben. Sie kann sich an andern Unternehmungen mit gleichem oder ähnlichem Zweck im In- und Ausland beteiligen oder solche Unternehmungen übernehmen, Liegenschaften erwerben, verwalten und veräussern sowie alle Geschäfte durchführen, die mit dem Gesellschaftszweck direkt oder indirekt im Zusammenhang stehen oder ihn zu fördern geeignet sind, ferner Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften im In- und Ausland errichten».

Nach eigenen Angaben ist sie ausschliesslich im Bereich von «...» tätig (Beschwerde S. 11). Sie hält Beteiligungen an der B. \_\_\_\_\_ AG, der C. \_\_\_\_\_ AG und der D. \_\_\_\_\_ AG (Einlageblatt 13 der Steuererklärung 2016, Vorakten StV [act. 3D] pag. 56), die gemeinsam unter

dem Namen «...» am Markt auftreten (vgl. www....ch). Der Steuerwert der drei von der Beschwerdeführerin gehaltenen Beteiligungen beläuft sich auf Fr. 9'178'750.-- (Bilanz vom 31.12.2016, Vorakten StV [act. 3D] pag. 62). Weiter hält die Beschwerdeführerin in ihrem Anlagevermögen «Sammlerfahrzeuge» (Bilanz Kto. 143000) im Wert von Fr. 8'060'176.80. Es handelt sich dabei um 55 Sport- und Luxusfahrzeuge (zur Hauptsache der Marke Jaguar mit 21 Fahrzeugen; vgl. Fibu Konto 143 Finanzanlagen [mit Stichdatum 1.1.2017] Vorakten StRK [act. 3C] pag. 71). Die Anschaffung dieser Fahrzeuge begründet sie damit, dass es sich um eine Wertanlage handle. Zusätzlich figuriert in ihrer Bilanz eine Position «Personenwagen» (Bilanz Kto. 153200) von Fr. 207'000.-- (Auszug Kto. 153200, Vorakten StV [act. 3D] pag. 68; Bilanz 2016, Vorakten StV [act. 3D] pag. 61 f.), wobei diese diejenigen Fahrzeuge umfasst, die nach Angaben der Beschwerdeführerin der ganzen Firmengruppe zur Verfügung stünden und intern verrechnet würden, darunter ein geländefähiges ...fahrzeug sowie ein Cabriolet für repräsentative Zwecke (vgl. Beschwerde S. 11 f.).

**3.4.2** Hauptaktionär und Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin war der im Lauf des Jahres 2016 verstorbene E.\_\_\_\_\_. Seither setzt sich der Verwaltungsrat aus den Nachkommen des Verstorbenen, F.\_\_\_\_\_, (Präsident) und G.\_\_\_\_\_, (Mitglied), zusammen, die die Erbgemeinschaft E.\_\_\_\_\_ sel. bilden. Bereits Mitte der 90er-Jahre hatte E.\_\_\_\_\_ sel. begonnen, namens der B.\_\_\_\_\_ AG Sammlerfahrzeuge zu kaufen. Per 31. Dezember 2008 wurden 16 Fahrzeuge auf die Beschwerdeführerin übertragen (vgl. Auszug aus der Buchhaltung 2008 mit Liste Sammlerfahrzeuge per 1.1.2009, Vorakten StRK [act. 3C] pag. 319 f.). Bis im Jahr 2016 wuchs die Sammlung auf 55 Fahrzeuge an, wobei sich von den ursprünglich übertragenen noch deren fünf im Eigentum der Beschwerdeführerin befanden (vgl. Fahrzeuge gemäss Fibu Konto 143 Finanzanlagen, Vorakten StRK [act. 3C] pag. 71). Die anderen elf Fahrzeuge waren in den Jahren 2009, 2010 und 2012 verkauft bzw. eines davon im Jahr 2013 eingetauscht worden (vgl. Liste Sammlerfahrzeuge per 1.1.2009, Vorakten StRK [act. 3C] pag. 319 sowie Auszüge Kto. 801400 der Jahre 2010, 2012 und 2013, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 361 ff.). Mitte 2019 umfasste die Sammlung 46 Fahrzeuge, darunter (soweit ersichtlich) ein neu angeschafftes (Ferrari F360 Challenge Stradale; vgl. Liste KM-Leistung

Sammlerfahrzeuge, Vorakten StRK [act. 3C] pag. 244). Soweit aktenkundig, haben die Verkäufe von Fahrzeugen aus der Sammlung grossmehrheitlich zu Verlusten geführt: Aus der Liste der per 1. Januar 2009 auf die Beschwerdeführerin übertragenen Fahrzeuge geht hervor, dass im selben Jahr zwei Fahrzeuge (konkret: ein Aston Martin V8 Coupé und ein Jaguar E V12) verkauft worden sind (Liste Sammlerfahrzeuge, Vorakten StRK [act. 3C] pag. 319), wobei sich der Erfolgsrechnung 2010 entnehmen lässt, dass im Jahr 2009 aus der Veräusserung von Anlagevermögen ein Verlust von Fr. 6'080.-- resultierte (Erfolgsrechnung 2010, Vorakten StV [act. 3D] pag. 3). Im Jahr 2010 war aus dem Verkauf von sieben Fahrzeugen ein solcher von Fr. 437'044.-- entstanden (vgl. Auszug Kto. 801400 «Ausserordentliche Verluste» des Jahres 2010, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 364). Im Jahr 2012 erfolgte ein Verkauf eines Rolls Royce Silver Shadow, der einen Verlust von Fr. 43'040.-- nach sich zog (vgl. Auszug Kto. 801400 des Jahres 2012, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 363). 2013 trat die Beschwerdeführerin ihrem Hauptaktionär einen Bentley Azure ab, was in der Buchhaltung mit einem Verlust von Fr. 153'240.-- erfasst wurde (vgl. Auszug Kto. 801400 des Jahres 2013, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 362). Im hier massgeblichen Jahr 2016 wurde ein Mercedes S63 AMG (Jg. 2015) vom Konto 143000 auf das Konto 153200 übertragen und dann verkauft (vgl. Auszug Kto. 153200 des Jahres 2016, Vorakten StV [act. 3D] pag. 68). Dabei entstand ein Verlust von Fr. 75'469.50 (vgl. Auszug Kto. 79100 des Jahres 2016, Vorakten StV [act. 3D] pag. 69). Weiter hat die Beschwerdeführerin vier Fahrzeuge verkauft bzw. eingetauscht (Mercedes Benz SL Jg. 1980, Maybach 57 Jg. 2003, Fisker Karma Jg. 2015, Ferrari F400 Jg. 1979), woraus sich ein Gewinn von Fr. 20'880.-- und Verluste von Fr. 148'000.--, Fr. 3'000.-- und Fr. 10'000.-- ergaben, insgesamt also ein Verlust von Fr. 140'120.-- (vgl. Auszug Kto. 791000 «Veräusserung von mobilen Sachanlagen» 2016, Vorakten StV [act. 3D] pag. 69). Aktenkundig ist demnach, dass die Beschwerdeführerin aus der Veräusserung von Fahrzeugen der Sammlung in der Zeitspanne von 2009 bis 2016 Verluste von insgesamt rund Fr. 850'000.-- erlitten hatte (2009 wurde die Beschwerdeführerin nach Ermessen veranlagt; 2011 sind gemäss Erfolgsrechnung weder Gewinne noch Verluste angefallen; 2014 ergab sich ein Gewinn aus der Veräusserung von Anlagevermögen von Fr. 131'500.--, wobei dieser aber das Kto. Personenwagen betraf, und 2015 resultierte ein a.o. Ertrag von Fr. 34'795.-- aus Überschussbeteiligung aus Versicherungs-

policen). Ein Vergleich der Bestandsliste per 1. Januar 2017 (Fibu Konto 143 Finanzanlagen, Vorakten StRK [act. 3C] pag. 71) mit derjenigen per 30. Juni 2019 (Liste KM-Leistung Sammlerfahrzeuge, Vorakten StRK [act. 3C] pag. 244) zeigt weiter, dass zehn Fahrzeuge, die 2017 noch Teil der Sammlung bildeten, 2019 nicht mehr im Bestand figurierten (Aston Martin DB7 Van-tage Volante 5.9 Jg. 2002, Austin Healey 3000 MK III Jg. 1968, Bentley Azure Cabriolet Jg. 2008, Fiat 135 BS Dino Jg. 1973, Jaguar MK II 3.8 weiss Jg. 1961, Jaguar XJS Cabrio Convert Jg. 1991, Jaguar XJ6 4.2 rot Jg. 1969, Jaguar XJ S2 SWB Jg. unbek., Jaguar XJ R 4.0 SC Jg. 1995 und Rolls-Royce Phantom 6.7 V12 Jg. 2006). Tragfähige Erkenntnisse, ob und mit welchem Erfolg diese Fahrzeuge verkauft wurden, liegen nicht vor; die Beschwerdeführerin war im vorinstanzlichen Verfahren der ausdrücklichen Auf-forderung nicht nachgekommen, eine Aufstellung «aller seit 1996 getätigten Verkäufe» einzureichen, «aus welcher [...] der realisierte Buchgewinn bzw. -verlust ersichtlich» ist (Verfügung StRK vom 27.6.2019 Ziff. 3 letzter Satz, Vorakten StRK [act. 3C] pag. 119 f.).

**3.4.3** In Zusammenhang mit der Fahrzeugsammlung entstanden (und ent-stehen) der Beschwerdeführerin regelmässige Kosten für Miete der Gara-gen, Personalkosten Werkstatt sowie Unterhalt und Reparaturen (inkl. Ver-sicherungen, Steuern etc.). Im Zeitraum von 2010 bis 2016 hat sie in ihrer Erfolgsrechnung Aufwendungen wie folgt verbucht (vgl. Erfolgsrechnungen 2010-2016, Vorakten StV [act. 3D] pag. 3, 13, 18, 26; 34; 40 und 60; Auszüge Kontenblätter 600200 und 600210 Miete und Nebenkosten Garagen Jahre 2011 bis 2016; Vorakten StRK [act. 3C] pag. 142-131):

Es sind damit über einen Zeitraum von sieben Jahren Kosten von insgesamt

	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Miete Garagen (inkl. NK)	unbek.	27'934	28'210	28'206	28'107	46'837	41'382
Personalkosten Werkstatt						74'034	113'238
Unterhalt und Reparaturen	114'263	145'136	263'778	430'193	294'476	235'803	233'951
<b>Total</b>	<b>114'263</b>	<b>173'070</b>	<b>291'988</b>	<b>458'399</b>	<b>322'583</b>	<b>356'674</b>	<b>388'571</b>
							<b>2'105'548</b>

über 2,1 Mio. Franken bzw. von jährlich rund Fr. 300'000.-- angefallen. An-zumerken ist, dass die Position «Unterhalt, Reparaturen und Versicherun-gen» von Fr. 233'951.-- im Jahr 2016 nicht allein die Sammlerfahrzeuge be-

trifft, sondern hierauf «bloss» ein Betrag von Fr. 221'155.-- entfällt, während die Differenz von Fr. 12'796.-- den «Personenwagen» zuzuordnen ist (vgl. Erfolgsrechnung 2016, Vorakten StV [act. 3D] pag. 60). Es dürfte sich dabei für die Vorjahre ebenfalls so verhalten, dass die Position auch den verhältnismässig kleinen, den «Personenwagen» zurechenbaren Aufwand beinhaltet (s. dazu auch hiernach E. 3.4.4).

**3.4.4** Nebst dem Konto Sammlerfahrzeuge weist die Bilanz der Beschwerdeführerin ein Konto 153200 «Personenwagen» auf. Welche Fahrzeuge dieses umfasst, lässt sich den Akten nicht entnehmen. Aus den im Jahr 2016 getätigten Buchungen auf dem Konto ist zumindest zu schliessen, dass diesem Anfang 2016 ein Range Rover Sport 5.0 (Jg. 2011) sowie ein Porsche Cayenne GTS (Jg. 2013) zugeordnet waren, wobei der Range Rover im Januar 2016 gegen einen Land Rover Defender 90 TD4 (Jg. 2015) eingetauscht worden ist (vgl. Auszug Kto. 153200 «Personenwagen», Vorakten StV [act. 3D] pag. 68; Rechnung vom 27.1.2016, Vorakten StRK [act. 3A]

2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
57'000	253'960	121'000	271'000	211'500	106'000	204'423

pag. 538). Angeschafft worden ist 2016 zudem ein neuer Mercedes Benz S63 AMG Cabriolet (Jg. 2016) für Fr. 247'423.-- (vgl. Rechnung vom 8.8.2016, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 537 auch zum Folgenden). Dieses Fahrzeug wurde gegen einen Mercedes Benz CL 500 4matic (Jg. 2010) sowie einen Mercedes Benz S63 AMG 4matic (Jg. 2015) mit einem Anrechnungswert von Fr. 40'000 bzw. Fr. 147'423.--, insgesamt Fr. 187'423.--, eingetauscht. Dabei war der Mercedes Benz S63 AMG 4matic (Jg. 2015) vorgängig vom Konto 143000 auf das Konto 153200 übertragen worden (vgl. bereits vorne E. 3.4.2). Der Mercedes Benz CL 500 4matic (Jg. 2010) entstammte der privaten Fahrzeugsammlung des verstorbenen Hauptaktionärs und wurde für einen Betrag von Fr. 70'000.-- gekauft, was bei der Beschwerdeführerin zu einem Verlust von Fr. 30'000.-- führte (vgl. zum Ganzen Auszug Kto. 153200 «Personenwagen», Vorakten StV [act. 3D] pag. 68). Auf der Position «Personenwagen», welche nach den Angaben der Beschwerdeführerin einzig Geschäftsfahrzeuge umfasst, hat sie jährlich Abschreibungen vorgenommen, und zwar in den Jahren 2010 bis 2016 wie folgt (vgl. Kostenzusammenstellung Fahrzeuge, Vorakten StV [act. 3D] pag. 103):

Aus dem Einlageblatt 10 zu den Steuererklärungen 2015 und 2016 ergeht, dass die Abschreibungen in beiden Jahren rund 50 % des Jahresendbestands ausmachten (Vorakten StV [act. 3D] pag. 46 und 57). Daraus ist zu schliessen, dass – sofern diese tatsächlich stets jährlich ca. 50 % betragen – in den Jahren 2011, 2013 und 2014 Autos angeschafft worden sein müssen, zumal die vorgenommenen Abschreibungen im Vergleich zum Vorjahr höher lagen. Es kann den Akten insoweit entnommen werden, dass 2011 ein Range Rover Sport 5.0 für Fr. 106'200.-- und im Jahr 2013 ein Porsche Cayenne für Fr. 149'000.-- gekauft worden sind (Kontoauszug Kto. 115300 Kontokorrent B. \_\_\_\_\_ AG der Jahre 2011 und 2013, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 518 und 527; vgl. auch bereits E. 3.4.4 eingangs). Diese Käufe können indes die Höhe der Abschreibungen nicht erklären; vielmehr mussten weitere Käufe stattgefunden haben. Dies zeigt sich auch darin, dass für die Jahre 2012 und 2014 mehrere Verkäufe von Fahrzeugen des Kontos 153200 dokumentiert sind. So wurde im Jahr 2012 ein Mercedes S63 AMG mit einem Verlust von Fr. 10'926.-- (vgl. Auszug Kto. 801400 «a.o. Verluste», Vorakten StRK [act. 3A] pag. 492) verkauft. Im 2014 führten die Verkäufe eines Bentley Flying Spur und eines Mercedes Benz S65 AMG (an E. \_\_\_\_\_ sel.) zu Verlusten von Fr. 121'500.-- bzw. Fr. 10'000.-- (vgl. Auszug Kto. 791000 «Veräusserung mobile Sachanlagen», Vorakten StRK [act. 3A] pag. 490). 2016 resultierte – nebst den bereits erwähnten Verlusten aus dem Eintausch von zwei Fahrzeugen von Fr. 75'469.50 und Fr. 30'000.-- (total: Fr. 105'469.50) – aus dem Verkauf eines Rolls Royce Sport 5.0 (Jg. 2011) ein Gewinn von Fr. 39'000.--, womit sich insgesamt ein Verlust von Fr. 66'469.50 ergab (vgl. Auszug Kto. 153200 «Personenwagen», Vorakten StV [act. 3D] pag. 68).

#### **4.**

Zunächst ist zu prüfen, ob die mit der Fahrzeugsammlung zusammenhängenden Aufwendungen geschäftsmässig begründet sind.

**4.1** Mit der Vorinstanz ist zunächst zu erkennen, dass eine Fahrzeugsammlung – wie auch eine Wein- oder Kunstsammlung – als Wertanlage dienen kann (vgl. BGer 2C\_766/2010 und 2C\_767/2010 vom 29.7.2011

[betr. Kunstgegenstände] E. 2.5 auch zum Folgenden). Anders als bei Anlagen in Wertpapiere oder in Liegenschaften (mit Ausnahme von Bauland) werden mit einer Sammlung in der Regel keine laufenden Erträge (Zinsen, Dividenden, Mietzinsen usw.) erwirtschaftet, sondern führt lediglich ein Wiederverkauf zu einem allfälligen Gewinn. Investitionen in Sachanlagen wie etwa Kunst oder Fahrzeuge weisen eine geringe bzw. negative Korrelation zu anderen Anlagen auf und können als Absicherung gegen Inflationsdruck und Marktvolatilität dienen (vgl. Daxhammer/Klein, Oldtimer als Wertanlage, in Beyer/Daxhammer [Hrsg.] Reutlinger Diskussionsbeiträge zu Finanz & Rechnungswesen, 2015/1, S. 17 f.); in diesem Sinn kann gegebenenfalls auch mittels einer Investition in Oldtimer als Anlageprodukt und Diversifikationsobjekt das Risiko eines Portfolios reduziert werden (vgl. Daxhammer/Klein, a.a.O., S. 25). Es existieren verschiedene Indizes, die den Oldtimermarkt und seine Wertentwicklungen wiedergeben (so etwa der Deutsche Oldtimer-Index «DOX» [seit 1999] und Oldtimer-Index der Südwestbank «OTX» [seit 2010]; Daxhammer/Klein, a.a.O., S. 9 ff.), wobei diese durchaus eine positive Entwicklung aufweisen. Zu beachten ist indes, dass sie den Markt nur teilweise abbilden und die zugrundeliegenden Verkaufswerte bedingt verlässlich sind, weil sie u.a. auf Schätzwerten basieren (Daxhammer/Klein, a.a.O., S. 11 ff.). Nicht berücksichtigt werden in den Indizes die mit einer solchen Investition zwingend verbundenen – relativ hohen – Unterhaltskosten für adäquate Lagerung, Versicherung und Steuern, Inspektionen, Reparaturen, Verschleissteile und Treibstoff. Vergleicht man die anfallenden Kosten mit der möglichen Wertsteigerung eines Fahrzeugs, so lassen nur wenige Top-Modelle im Fall einer Veräusserung eine positive Rendite erwarten, zumal viele der Oldtimer am Markt keinen oder aber nur einen geringen Wertzuwachs erfahren (Daxhammer/Klein, a.a.O., S. 12). Zu berücksichtigen ist zudem, dass Fehlkäufe, die sich erst nach einiger Zeit als solche herausstellen, mit hohen Folgekosten verbunden sind (Daxhammer/Klein, a.a.O., S. 27). Demnach sind trotz punktuell allenfalls attraktivem Wertzuwachs Oldtimer nur bezüglich einiger weniger Marken und Modelle als werthaltige Geldanlage anzusehen. Folglich eignen sie sich nur sehr bedingt als alternatives Investitions- resp. Diversifikationsobjekt, ohne dass ihnen aber umgekehrt die Anlageeignung von vornherein abzusprechen wäre (vgl. Daxhammer/Klein, a.a.O., S. 30; Alte Autos sind keine Goldgrube, in NZZ vom 28.9.2020; Oldtimer als Geldanlage, in FAZ vom 3.3.2020).

**4.2** Mit ihrer Geldanlage in Sammlerfahrzeuge hat die Beschwerdeführerin von Beginn weg – abgesehen von einigen wenigen punktuellen und jeweils tiefen Gewinnen – praktisch ausschliesslich Verluste eingefahren: So ist ihr aus dem Verkauf von sechzehn Fahrzeugen in den Jahren 2009 bis 2016 ein Verlust von insgesamt rund Fr. 850'000.-- erwachsen (vgl. vorne E. 3.4.2). Bezeichnend erscheint, dass sie sich zum Veräusserungsergebnis betreffend jener zehn Fahrzeuge, die im Steuerjahr 2016 noch Teil der Sammlung waren und 2019 nicht mehr im Bestand figurierten (vgl. vorne E. 3.4.2), trotz entsprechender ausdrücklicher Aufforderung durch die Vorinstanz nicht umfassend und verlässlich geäussert hat. Sie hat insoweit einzig verlauten lassen, dass mit einem Jaguar XJ R 4.0 SC und einem Mercedes Benz 280 SL im Jahr 2016 kurzfristig Gewinne von Fr. 7'850.-- bzw. Fr. 20'880.-- realisiert worden seien (vgl. Eingabe vom 26.8.2019 Ziff. I./4, Vorakten StRK [act. 3C] pag. 338 ff., 341), wobei sich dies nur teilweise mit den auf dem Konto 791000 «Veräusserung mobile Sachanlagen» getätigten Buchungen in Einklang bringen lässt (vgl. vorne E. 3.4.2). Aus ihrem Schweigen namentlich zu den in den Jahren 2017 bis 2019 erfolgten Abgängen an Fahrzeugen kann nur geschlossen werden, dass diese nicht mit Gewinn veräussert werden konnten. Auch wenn Investitionen in Fahrzeuge tendenziell einen langfristigen Anlagehorizont aufweisen, liegt – soweit auf den Zeitpunkt abgestellt wird, in dem die Fahrzeuge in die Holding eingebracht worden sind – bis 2019 doch immerhin ein Beobachtungszeitraum von zehn Jahren vor, in welchem der Beschwerdeführerin mit der Sammlung praktisch nur Verluste (und überdies namhafte Kosten) angefallen sind (vgl. vorne E. 3.4.2 f.). Wird zudem berücksichtigt, dass die eingebrachten Fahrzeuge bereits wesentlich früher (und zwar Ende der 90er- bzw. Anfang der 00er-Jahre) angeschafft worden waren (vgl. Liste Sammlerfahrzeuge, Vorakten StRK [act. 3C] pag. 319), ist ein hinreichend langer Zeitraum gegeben, damit (allfällige) Wertsteigerungen hätten realisiert werden können. Selbst wenn zugunsten der Beschwerdeführerin angenommen wird, dass die bisherigen Verluste darauf zurückzuführen sind, dass «ungünstige» Fahrzeuge abgestossen worden sind (so Beschwerde S. 14; vgl. auch Eingabe vom 26.8.2019 Ziff. I./4., Vorakten StRK [act. 3C] pag. 338 ff., 341, wonach Verkäufe erfolgt seien, «wenn sich abzeichnete, dass die Fahrzeuge langfristig betrachtet und bei gegebener Marktentwicklung sich doch nicht ideal für eine Wertsteigerung abzeichneten»), müssten die Mitte 2019 noch vorhandenen

Fahrzeuge – ausgehend vom gesamten Anschaffungswert von gut 7,9 Mio. Franken (vgl. Liste KM-Leistung Sammlerfahrzeuge, Vorakten StRK [act. 3C] pag. 244) – eine Wertsteigerung von rund 50 % erfahren resp. einen Gesamtwert von rund 12 Mio. Franken erreicht haben, um nur schon die bis dahin insgesamt angefallenen Kosten (2010-2016: rund 2,1 Mio. Franken, 2017-2019: rund 0,9 Mio. Franken) und (bekannten) Veräusserungsverluste (2010-2016: rund Fr. 850'000.--), insgesamt rund 4 Mio. Franken, wieder einzubringen, was unrealistisch erscheint, zumal (trotz «Bereinigung») nicht für alle Fahrzeuge von einer positiven Wertentwicklung auszugehen ist und geringe oder stagnierende Wertsteigerungen (oder gar -verluste) der einen mindestens durch überdurchschnittliche Wertsteigerungen anderer wettgemacht werden müssten.

**4.3** Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine Holdinggesellschaft, die Beteiligungen im Wert von Fr. 9'178'750.-- hält. Ihr weiteres Anlagevermögen setzt sich zusammen aus «übrigen Finanzanlagen», bestehend aus «Sammlerfahrzeugen» mit einem Wert von rund Fr. 8'060'177.-- und «Gemälden» mit einem Wert von Fr. 200'992.--. Als einzige weitere Position umfasst das Anlagevermögen den Posten «Personenwagen» von Fr. 207'000.-- (Bilanz 2016, Vorakten StV [act. 3D] pag. 61 f.). Abgesehen von den Beteiligungen (und den betragsmässig zu vernachlässigenden Gemälden) hält die Beschwerdeführerin somit ihre gesamte Wertanlage in Form von Sammlerfahrzeugen, wobei deren Buchwert ähnlich hoch ist wie jener der gesamten gehaltenen Beteiligungen. Eine derartige Geldanlage ist nicht nur augenfällig einseitig ausgerichtet, sondern erscheint – sowohl absolut als auch relativ (im Verhältnis zu den gehaltenen Beteiligungen) betrachtet – auch mit Blick auf ihre Höhe aussergewöhnlich. Dies gilt umso mehr, als im betroffenen Segment nur einige wenige Autos namhafte Wertsteigerung erwarten lassen und die Markt- sowie Preisrisiken nicht unerheblich sind bzw. auf jeden Fall einer sorgfältigen und professionellen Strategie bedürfen, während gleichzeitig die mit der Investition zwingend einhergehenden Kosten auch im Vergleich mit anderen Anlagen beträchtlich sind und mit Blick auf mindestens punktuelle «Fehlkäufe» umso mehr ins Gewicht fallen (hier vor E. 4.1 f.). Zu ihrer Anlagestrategie befragt, hat sich die Beschwerdeführerin nur allgemein zur Eignung von Old- und Youngtimern bzw. Sportwagen als Anlageobjekte geäussert. So hat sie geltend gemacht, um die «Anlage-

strategie» habe sich allein E.\_\_\_\_\_ sel. gekümmert, ohne dass dessen «Entscheidungsgrundlagen [...] schriftlich und förmlich festgehalten» worden seien, weshalb insoweit auch nicht auf «schriftliche Exposés zurückgegriffen werden» könne. Nachdem dieser verstorben sei, sei diese Aufgabe von einem Tag auf den andern auf dessen Sohn übergegangen, ohne dass dieser auf eigene Kenntnisse habe zurückgreifen können. Die «Geschäfts-idee» habe darin bestanden, eher jüngere Fahrzeuge zu erwerben, welche attraktiv seien für Personen, die nun aufgrund der fortgeschrittenen beruflichen Karriere über entsprechende finanzielle Mittel verfügten. Entsprechend beinhalte die Sammlung grösstenteils «eher jüngere Luxusfahrzeuge» (und nicht solche aus den 30er- und 40er-Jahren, mit denen jüngere Personen nichts anzufangen wüssten; vgl. Eingabe vom 26.8.2019 Ziff. IV./1, Vorakten StRK [act. 3C] pag. 338 ff., 341 f.). Konkretere Äusserungen zu der von der Beschwerdeführerin verfolgten Anlagestrategie liegen bis heute nicht vor; insbesondere fehlen jegliche substantiierte und fundierte Angaben, aus welchen Gründen sie für welche Fahrzeuge von einer Wertsteigerung ausgegangen ist (vgl. Verfügung StRK vom 27.6.2019, Ziff. 1, Vorakten StRK [act. 3C] pag. 119 f.). Dieses Fehlen lässt sich in Anbetracht der jahrelangen massiven Verluste und Kosten auch nicht mehr als bloss ungeschicktes Disponieren (vgl. vorne E. 2.2) abtun. Weiter hat es die Beschwerdeführerin vermissen lassen, zu den kumulierten Kosten je Fahrzeug Auskunft zu geben (vgl. Verfügung StRK vom 27.6.2019, Ziff. 4 und 5). Sie hat insoweit vor der Vorinstanz angegeben, dass die Unterhaltskosten nicht separat erfasst und Ersatzteile «laufend beschafft» würden (vgl. Eingabe vom 26.8.2019 Ziff. IV./1, Vorakten StRK [act. 3C] pag. 338 ff.). Ebenso hat sie sich – trotz anderweitiger Ankündigung (vgl. Einsprache vom 4.10.2018 Ziff. 6, Vorakten StV [act. 3D] pag. 95 ff., 96) und nochmaliger Aufforderung durch die StRK (vgl. Verfügung vom 27.6.2019 Ziff. 3, Vorakten StRK [act. 3C] pag. 119 f.) – weder vernehmen lassen, von welcher Wertsteigerung der Fahrzeuge sie ausgeht, noch hat sie Wertgutachten für die Fahrzeuge vorlegen können, wobei solche gerade bei älteren Fahrzeugen unerlässlich erscheinen, um einerseits den Zustand des Fahrzeugs (u.a. im Hinblick auf ausgeführte Restaurationen) und damit den Kaufpreis beurteilen und andererseits eine angemessene Versicherung abschliessen zu können. Wenn die Beschwerdeführerin schon keine Gutachten zu den Fahrzeugen vorweisen kann, so wäre immerhin zu erwarten gewesen, dass sie über begründete Vorstellun-

gen der möglichen Wiederverkaufswerte etwa aufgrund von Vergleichswerten am Markt (z.B. bei Verkäufen anlässlich von Auktionen oder im Internet) verfügt. Da dies aber nicht der Fall ist, ist zu schliessen, dass es, als Teil der Anlagestrategie, namentlich an einer gezielten Wertsteigerungspotenzialanalyse sowie der gebotenen Beobachtung der Preisentwicklung fehlt. Wie die Beschwerdeführerin indes ohne solche und andere Bestandes- und Entwicklungsanalysen und ohne die je Fahrzeug aufgewendeten Kosten genauer zu kennen, mit ihrer Wertanlage Gewinne erzielen wollte (und will), ist schleierhaft. Ein konsequentes fahrzeugspezifisches Kostenmanagement sowie eine kontinuierliche Marktbeobachtung erscheinen unverzichtbar, um in Anbetracht des Volumens und der «Exponiertheit» ihrer Investition eine Rendite erzielen zu können. Aus dem Vorgehen der Beschwerdeführerin kann einzig der Schluss gezogen werden, dass Renditeüberlegungen für die Anschaffung und das Halten der Fahrzeuge nicht im Vordergrund standen. Daran ändern weder die pauschalen Hinweise der Beschwerdeführerin auf Artikel in der Fachliteratur noch der Hinweis etwas, dass diese Art der Anlage vom Steueramt Solothurn anerkannt worden sei (Beschwerde S. 3), sind doch die bernischen Steuerbehörden an die Einschätzungen von Steuerbehörden anderer Kantone nicht gebunden (vgl. VGE 2019/32/33 vom 4.3.2020 E. 7.1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Vorbem. zu Art. 109-121 N. 92).

**4.4** Der relativ lange Zeitraum, in dem durch die Sammeltätigkeit der Beschwerdeführerin einzig beträchtliche Verluste und Kosten angefallen sind, sowie das aus unternehmerischer Sicht unzulängliche Vorgehen bei der Bewirtschaftung dieser Wertanlage sind klare Indizien, dass der monetäre Erfolg (wenn überhaupt) nur eine untergeordnete Rolle spielte und die Sammlung der Fahrzeuge stattdessen auf anderen – persönlichen – Beweggründen beruhte. Bei den Inhabern der Beschwerdeführerin handelt es sich um Auto-Enthusiasten, die je über eine private Fahrzeugsammlung verfügen. Wie der Fahrzeugflottenversicherung entnommen werden kann, wies die Privatsammlung des verstorbenen E. \_\_\_\_\_ im Jahr 2016 deren 65 Fahrzeuge auf (darunter auch einige Roller bzw. Motorräder; vgl. Liste MFZ-Versicherung 2017, Vorakten StRK [act. 3C] pag. 317 f.; vgl. auch angefochtener Entscheid E. 10). Auch seine Nachkommen geben an, über «hinreichend eigene» Fahrzeuge zu verfügen (vgl. Eingabe vom 14.5.2019 ad

Ziff. 3/d, Vorakten StRK [act. 3C] pag. 109). Ihre Leidenschaft für Autos widerspiegelt sich auch darin, dass sie regelmässig an Oldtimertreffen teilnehmen und dort auch Rallies fahren, wobei jeweils Fahrzeuge aus der privaten Sammlung und jener der Beschwerdeführerin gefahren werden (vgl. etwa Ranglisten ... und ..., Beschwerdebeilagen 2a und b [act. 1C], Rangliste ... [einsehbar unter: <www.....ch>, Rubrik «...»). Soweit sie einwenden, dies sei einzig geschäftlich motiviert gewesen, erscheint dies nicht plausibel. Ein solches Engagement geht deutlich über das hinaus, was zu erwarten bzw. nötig ist, wenn die Teilnahme an Sammlertreffen bloss als Plattform zur Bekanntmachung der Fahrzeuge auf dem Markt dienen würde (so aber Beschwerde S. 10). Schliesslich zeigt sich ihre Leidenschaft auch darin, dass die Fahrzeuge der Sammlung mehrheitlich mit (kostspieligen) tiefen Nummernschildern ausgestattet sind. Was die persönliche Nutzung durch die Inhaberschaft der Beschwerdeführerin angeht, mag zutreffen, dass sie die Fahrzeuge der «geschäftlichen» Sammlung nicht bzw. kaum gefahren sind. Dies ist in Anbetracht der eigenen Fahrzeuge, die sie offenbar besitzen, und aufgrund des Umstands, dass Sammlerfahrzeuge mit geringer Laufleistung einen höheren Wert aufweisen und durch den Gebrauch an Wert verlieren würden, durchaus glaubhaft. Auf eine (regelmässige) persönliche Benutzung der Fahrzeuge kommt es aber gar nicht an, denn ein privater Vorteil einer Sammlung liegt insbesondere auch im damit verbundenen emotionalen Wert begründet und kann darin gesehen werden, der Sammelleidenschaft nachgehen zu können und über eine möglichst umfassende oder gar vollständige Sammlung zu verfügen.

**4.5** Nach dem Gesagten ist mit der StRK zu schliessen und als dargetan zu erachten, dass die Geldanlage in Sammlerfahrzeuge und die damit verbundenen Tätigkeiten per Ende 2016 betrachtet nicht geschäftsmässig begründet waren. Die Beschwerdeführerin vermag im Gegenzug keine Gründe bzw. genügenden Tatsachen für die geschäftsmässige Begründetheit der erfolgswirksam verbuchten Aufwandpositionen anzuführen, womit die Aufrechnung der mit den Sammelfahrzeugen in Zusammenhang stehenden Aufwendungen auf den steuerbaren Gewinn zu Recht erfolgt ist. Soweit die Beschwerdeführerin der Vorinstanz vorwirft, hinsichtlich der Teilnahme an Sammlertreffen in Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör (vgl. Art. 21 ff. VRPG; Art. 26 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG

101.1]; Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV; SR 101]) «geheime Internetrecherchen» getätigt zu haben, erweist sich dieser Vorwurf als unbegründet: Auf online verfügbare, allgemein zugängliche Informationsquellen kann nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung abgestellt werden, ohne den Parteien vorgängig Gelegenheit zur Äusserung einzuräumen, soweit ein Rückgriff auf die entsprechenden Informationen im konkreten Einzelfall als naheliegend erscheint (vgl. BGer 1C\_582/2018 vom 23.12.2019 E. 2.4, 1C\_271/2011 vom 27.9.2011, E. 7.4; VGE 2016/139/140 vom 27.11.2017 E. 5.2). Dies ist vorliegend der Fall, hat doch die anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin selbst Internet-Auszüge über typische Veranstaltungen eingereicht, an denen entsprechende Fahrzeuge präsentiert würden (vgl. Eingabe vom 26.8.2019 Beilage 1, Vorakten StRK [act. 3C] pag. 332 f. und 334 ff.). Deshalb ist auch nicht zu beanstanden, wenn sich die Vorinstanz bezüglich dieser und anderer Veranstaltungen im Internet informiert hat. Ebenso unbegründet ist die Rüge, die StRK habe zu Unrecht von der Abnahme beantragter Beweismassnahmen (Expertise zum Wert der Fahrzeuge, Zeugeneinvernahmen, persönliche Befragungen) abgesehen. Der Umstand, dass die Beschwerdeführerin trotz mehrmaliger Aufforderung in den vorinstanzlichen Verfahren keine Wertgutachten zu ihren Fahrzeugen vorgelegt und weder zur Anlagestrategie noch zu Wertentwicklungen der Fahrzeuge substantiierte und tragfähige Angaben gemacht hat, ist als Ausdruck dafür zu würdigen, dass die Investitionstätigkeit gerade nicht vorherrschendes Motiv für den Kauf bzw. Verkauf und das Halten der Fahrzeuge gebildet haben kann. Vor diesem Hintergrund ist nicht rechtsfehlerhaft, wenn die StRK die beantragten Beweismassnahmen für nicht geeignet erachtete, das Beweisergebnis zu verändern oder den Entscheid zu beeinflussen (vgl. zur antizipierten Beweiswürdigung statt vieler BGE 144 II 427 E. 3.1.3; BVR 2021 S. 285 E. 3.3.2, 2021 S. 441 E. 5.8; Michel Daum, a.a.O., Art. 18 N. 27 f., je mit Hinweisen). Aus den dargelegten Gründen werden auch die im vorliegenden Verfahren erneut gestellten Beweisanträge (Beschwerde S. 5, 7, 8, 11, 12 und 13) abgewiesen.

**4.6** Was sodann die Aufwendungen im Zusammenhang mit den «Personenwagen» betrifft, schützte die StRK die von der Steuerverwaltung vorgenommene Aufrechnung mit der Begründung, das fragliche Bilanzkonto 153200 habe als «Drehscheibe» für die Verbuchung von Transfers zwischen

der privaten Fahrzeugsammlung und jener der Beschwerdeführerin gedient, um «Wertverluste von privaten Fahrzeugen» auf die Beschwerdeführerin «abzuwälzen». – Wie sich aus dem vorne Dargelegten ergibt (E. 3.4.4), sind die Vorgänge auf dem Konto 153200 nicht lückenlos erstellt, und die behaupteten bzw. von der Beschwerdeführerin angeführten Fakten untermauern die Buchungen nicht in genügendem Ausmass. Was die auf dem Konto getätigten Transaktionen angeht, trifft zu, dass die diesem zuzuordnenden Fahrzeuge mit einer gewissen Häufigkeit ersetzt worden sind; dies schliesst indes eine Anerkennung der damit einhergehenden Abschreibungen nicht bereits aus. Es ist auch zutreffend, dass im Jahr 2016 ein Auto vom (damaligen) Hauptaktionär gekauft wurde und der Eintausch in der Folge zu einem Verlust von Fr. 30'000.-- führte (vorne E. 3.4.4). Dies lässt aber nicht bereits den Schluss zu, es seien systematisch private Verluste zu Lasten der Beschwerdeführerin realisiert worden. Hinzu kommt, dass die StRK den geschäftsmässigen Nutzen des Porsche Cayenne implizit anerkannte, zumal sie lediglich die Anschaffung zweier weiterer Fahrzeuge, so eines Mercedes Benz und eines Land Rovers, für «unnötig» erachtete (angefochtener Entscheid E. 12.6.1). Die Beschwerdeführerin führt insoweit aus, der Land Rover Defender 90 sei ein «primitives» Arbeitswerkzeug, das als ...fahrzeug zum Einsatz komme und von den verschiedenen ... als Betriebsfahrzeug (Zugfahrzeug, Warentransport etc.) benutzt worden sei (und würde). Bei Bedarf müsse sie selbst über ein entsprechendes Fahrzeug verfügen; überdies halte sie dieses zu Gunsten ihrer Tochtergesellschaften quasi als «Springer» zur Nutzung bereit. Da zudem in ihrem Geschäftsfeld repräsentative Einladungen und Beziehungspflege nach wie vor üblich seien, stehe für solche Zwecke allen Gesellschaften der Mercedes Benz zur Verfügung (Beschwerde S. 11 f.; vgl. auch schon Eingabe vom 6.1.2020 ad Ziff. 2, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 424 ff.). Die Beschwerdeführerin bringt mit diesen Ausführungen sachliche Gründe vor, die darauf schliessen lassen, dass die Fahrzeuge zur Ausübung ihrer geschäftlichen Tätigkeit dienlich und zur Verfolgung ihres Unternehmenszwecks förderlich sind. Es bestehen damit genügend Anhaltspunkte, dass gestützt auf weitere Abklärungen von der – allenfalls teilweisen – geschäftlichen Begründetheit der Aufwendungen auszugehen sein könnte (ggf. unter Ausscheidung eines sog. «Luxusanteils»; vgl. BGer 2C\_697/2014 vom 1.5.2015, in StR 70/2015 S. 603 und StE 2015 B 72.14.2 Nr. 45 E. 2 und 3). Es ist indes nicht Sache des Verwal-

tungsgerichts, als letzte kantonale Instanz den massgeblichen Sachverhalt an Stelle der Vorinstanz zu ermitteln. Der angefochtene Entscheid ist folglich in diesem Punkt aufzuheben und die Angelegenheit zur Vornahme weiterer Abklärungen zur (v.a. auch umfangmässigen) Beurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit der dem Konto «Personenwagen» zuzurechnenden Aufwendungen an die StRK zurückzuweisen.

## 5.

Weiter sind Fr. 10'800.-- für Sponsoring, die Aufrechnung eines Aufwands von Fr. 64'800.-- (Fr. 78'000.-- minus Fr. 13'200.--) sowie ein Betrag von Fr. 6'692.-- strittig, welche als Mietzins für Büroräumlichkeiten bzw. für Nebenkosten angefallen sein sollen.

**5.1** Was den im Jahr 2016 verbuchten Mietaufwand für Büroräumlichkeiten betrifft, ist in sachverhaltlicher Hinsicht erstellt, dass die Beschwerdeführerin ihrem (ehemaligen) Hauptaktionär und Verwaltungsratspräsidenten für die Miete der Geschäftsliegenschaft, welche sich im Eigentum des Gesellschafters (und danach seiner Erben) befand, einen Jahresmietzins von Fr. 78'000.-- entrichtete. Bei der gemieteten Liegenschaft handelt es sich um ein freistehendes Wohnhaus im Berner Jura. Gemäss Mietvertrag war der Mietbeginn der 1. Januar 2011, wobei eine Kündigung frühestens auf den 31. Dezember 2020 erfolgen konnte. Der gesamte Mietzins von Fr. 780'000.-- war «für die nächsten 10 Jahre im Voraus» per Ende 2011 zu bezahlen resp. durch Verrechnung «mit Forderungen des Mieters» (gemeint ist die Beschwerdeführerin) zu begleichen (vgl. Mietvertrag vom 1./4.1.2011 Ziff. 5 und 6, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 406 f.). – Die StRK hat die (anteilmässige) Aufrechnung des Mietaufwands zum einen damit begründet, dass die Miete eines ganzen Hauses mit Blick auf die Tätigkeit der Beschwerdeführerin nicht gerechtfertigt erscheine, sei doch – mangels Personal – lediglich Bedarf für einen Büroraum für den Verwaltungsratspräsidenten, allenfalls einen Sitzungsraum sowie einen Ablage-/Archivraum anzuerkennen. Zum anderen hielt sie die Konditionen des Mietvertrags für unüblich und den vereinbarten monatlichen Mietzins von Fr. 6'500.-- für übersetzt, da solche Mietzinse in vergleichbarer Lage nicht erreicht würden, womit die Mietzinshöhe

lung einem Drittvergleich nicht standhalte. In Anbetracht der Mietpreise von in der Gegend angebotenen Dreizimmer-Wohnungen erachtete die Vorinstanz einen Mietaufwand (inklusive Nebenkosten) bis Fr. 1'100.-- als vertretbar und die geschäftsmässige Begründetheit des verbuchten Mietzinses von Fr. 6'500.-- lediglich in diesem Umfang (und bezüglich der Nebenkosten nicht) als gegeben (angefochtener Entscheid E. 14.4). Die Beschwerdeführerin wendet dagegen ein, dass ihre Geschäftsaktivitäten einen diskreten Ort für Verhandlungen und Sitzungen erforderten und die Büroräumlichkeiten in Anbetracht ihrer Ertragssituation und der von ihr vorzunehmenden Koordination einer grösseren Firmengruppe durchaus angemessen sei. Eine fachkundige Bewertung würde ohne weiteres ergeben, dass der vereinbarte Preis für das konkrete Objekt angebracht sei. Es stelle eine unzulässige Einmischung der Steuerbehörden in die Betriebsführung der Beschwerdeführerin dar, wenn diese ihre subjektive Vorstellung über die Angemessenheit von Büroräumlichkeiten für verbindlich erkläre.

**5.2** Eine juristische Person, die Mieträumlichkeiten von ihrer Anteilseignerschaft mietet, darf den daraus resultierenden Mietaufwand steuerlich abziehen, sofern er geschäftsmässig begründet ist und einem Drittvergleich standhält (vgl. BGer 2C\_795/2015 und 2C\_796/2015 vom 3.5.2016, in StR 71/2016 S. 631 E. 4.4, 2C\_278/2012 und 2C\_279/2012 vom 1.10.2012 E. 3). Einer Aufwendung fehlt der erforderliche enge Konnex zum Unternehmenszweck und damit die steuerlich gebotene geschäftsmässige Begründetheit, wenn sie der Befriedigung privater Bedürfnisse (der Inhaberschaft einer juristischen Person oder dieser Nahestehenden) dient, wozu auch Auslagen für standesgemässes Auftreten gehören, selbst wenn sie unter Umständen der Geschäftstätigkeit förderlich sein können (BGer 2C\_697/2014 vom 1.5.2015, in StR 70/2015 S. 603 und StE 2015 B 72.14.2 Nr. 45 E. 3.4.4). Inwieweit im Einzelfall durch persönliche Ansprüche begründete Dispositionen vorliegen, ist anhand einer Gesamtbetrachtung zu klären, in deren Zusammenhang qualitative und quantitative Überlegungen anzustellen sind (BGE 142 II 488 E. 3.7.3 und 3.7.4; BGer 2C\_316/2020 vom 20.10.2020 E. 3.3.3). Wird der Rahmen dessen, was qualitativ und quantitativ angemessen ist, im individuell-konkreten Fall unter Würdigung der Gesamtumstände klarerweise überschritten, muss im überschliessenden Um-

fang grundsätzlich von einer mit persönlichen Bedürfnissen zu erklärenden Ausgabe ausgegangen werden (BGE 142 II 488 E. 3.7.5).

**5.3** Mit der StRK ist zu schliessen, dass die Mietkonditionen, dabei insbesondere die Vorauszahlung des Mietzinses für eine feste Dauer von zehn Jahren, ungewöhnlich sind. Auch erscheint der monatliche Mietzins von Fr. 6'500.-- (ohne Nebenkosten) mit Blick darauf, dass solche Mietpreise nur für «Luxusobjekte in der Nähe der Stadt Bern» (so angefochtener Entscheid E. 14.4.1) erreicht würden, als überhöht. Die StRK hat zwar im angefochtenen Entscheid nicht Bezug auf tatsächliche Mietpreise für vergleichbare Objekte an ähnlicher Lage genommen (vgl. BGer 2C\_829/2016 und 2C\_830/2016 vom 10.5.2017, in ASA 86 S. 60 und StR 72/2017 S. 809 E. 4.4), weshalb nicht als erstellt gelten kann, in welchem Ausmass dieser Mietzins übersetzt ist und somit – aufgrund eines offensichtlichen Missverhältnisses zwischen der Mietpreiszahlung und dem Marktmietwert – (zumindest teilweise) als verdeckte Gewinnausschüttung zu qualifizieren ist. Sie hat indes den Mietaufwendungen die geschäftsmässige Begründetheit darüber hinaus auch deshalb abgesprochen, weil die gemieteten Räumlichkeiten überdimensioniert seien bzw. nicht dem Bedarf der Beschwerdeführerin entsprechen würden. Die Vorinstanz hat die Beschwerdeführerin (auch) diesbezüglich zur Nachlieferung von Unterlagen und Informationen angehalten und aufgefordert zu begründen, weshalb der ausgewiesene Mietaufwand gerechtfertigt sei (vgl. Verfügung StRK vom 13.11.2019 Ziff. 3, Vorakten StRK [act. 3C] pag. 350 f.). Die Beschwerdeführerin hat in der Folge indes weder dargelegt, weshalb der Mietzins dem Mietobjekt angemessen ist, noch substantiierte Angaben zu ihrem Raumbedarf oder der tatsächlichen Nutzung der Liegenschaft gemacht (vgl. Eingabe vom 6.1.2020 ad. Ziff. 3, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 424 ff.). Der ihr obliegenden Mitwirkungspflicht (Art. 123 Abs. 1 und Art. 125 f. DBG; Art. 151 StG i.V.m. Art. 20 VRPG) ist sie damit nur unzureichend nachgekommen: Die steuerpflichtige Person hat aktiv an der Feststellung des behaupteten Sachverhalts mitzuwirken, aus dem sie Rechte für sich ableitet, wozu auch gehört, dass sie durch eine substantiierte Sachdarstellung und durch Vorlage (oder Bezeichnung) von sachdienlichen Unterlagen die Richtigkeit ihrer Darstellung dartut (vgl. BGE 147 II 209 E. 5.1.3; VGE 2020/277/278 vom 26.7.2021 E. 7.2, 2019/247 vom 30.7.2020 E. 5.3; BGer 2C\_251/2016 vom 30.12.2016 E. 2.2 f. auch zum Folgenden).

Könnte sie einen Sachumstand (zu ihrem Vorteil) aufklären und unterlässt sie die ihr obliegende Mitwirkung, sind die Behörden nicht gehalten, weitere Abklärungen zu treffen (vgl. BVR 2022 S. 537 E. 2.6, 2016 S. 65 E. 2.3). Mangels konkreter Angaben zur Belegung und Auslastung der gemieteten Liegenschaft ist somit nicht zu beanstanden, wenn die StRK Annahmen bezüglich des (grundsätzlich als gegeben zu erachtenden) Raumbedarfs der Beschwerdeführerin getroffen hat (vgl. betr. Schätzung eines Privatanteils VGE 2019/42/43 vom 24.4.2019 E. 5.4.4 [bestätigt durch BGer 2C\_509/2019 vom 3.10.2019]). In Anbetracht dessen, dass diese – nebst dem Verwaltungsratspräsidenten – keine Mitarbeitenden beschäftigt, erscheint der Schluss, dass sie über ein Büro, ein Sitzungszimmer sowie ein Archiv verfügen müsse, sachlich begründet und vertretbar. Ebenso wenig ist die Annahme der StRK rechtsfehlerhaft, mit der Miete eines ganzen Wohnhauses werde der Rahmen dessen, was angemessen ist, deutlich überschritten. Hingegen hat die StRK, um die Höhe des «überschiessenden» Anteils zu ermitteln, als Vergleichswert Mietpreise von Dreizimmer-Wohnungen in der Gegend herangezogen. Da hier eine Geschäftsmiete in Frage steht, erscheint dieses Vorgehen nicht sachgerecht, dürften doch Mietpreise für Geschäftsräume tendenziell über jenen für Räume zur Privatnutzung liegen. Der angefochtene Entscheid hält demnach, soweit die Höhe des als geschäftsmässig begründet erachteten Anteils der Mietaufwendungen auf maximal Fr. 1'100.- - bestimmt wird, der Rechtskontrolle nicht stand. Die Sache ist auch in diesem Punkt an die StRK zurückzuweisen, damit diese anhand von Marktmieten für Geschäftsräumlichkeiten den aufzurechnenden Teilbetrag der Mietaufwendungen (inkl. Nebenkosten) unter der gebotenen Mitwirkung der Beschwerdeführerin neu bestimmt. Dem Beweisantrag, es sei verwaltungsgerichtlich eine Expertise zur Angemessenheit des Mietzinses einzuholen (vgl. Beschwerde S. 14), ist damit der Boden entzogen.

**5.4** Zu beurteilen bleibt die Rechtmässigkeit der Aufrechnung von Fr. 10'800.-- für einen Sponsorenbeitrag an die ....

**5.4.1** Zuwendungen eines Unternehmens für sportliche, soziale oder kulturelle Zwecke mit der Absicht, konkrete Öffentlichkeitsarbeit zu betreiben, um das Image der steuerpflichtigen Person in der Öffentlichkeit zu verbessern oder in diesem Zusammenhang verkaufsfördernde Massnahmen zu treffen,

stellen grundsätzlich geschäftsmässig begründeten Aufwand dar, sofern diese Kosten mindestens einen indirekten Werbeeffect haben (vgl. BGE 115 Ib 111 E. 6; BGer 2C\_795/2015 und 2C\_796/2015 vom 3.5.2016, in StR 71/2016 S. 631 E. 5.2). Sponsoringbeiträge sind grundsätzlich ohne betragsmässige Beschränkung als geschäftsmässig begründeter Aufwand anzuerkennen, jedenfalls soweit ihr Umfang in einem betriebswirtschaftlich vertretbaren Verhältnis sowohl zur Grösse des Unternehmens als auch zu Art und Umfang des Adressatenkreises der Massnahmen stehen. Nicht abzugsfähig sind Sponsoringbeiträge unabhängig von ihrer Höhe, wenn sie allein dem privaten Anliegen der Unternehmerin oder des Unternehmers oder – im Fall einer juristischen Person – der an ihr Beteiligten oder dieser nahestehenden Personen dienen (vgl. zum Ganzen BGer 2C\_1026/2021 vom 21.12.2022 E. 7.1.4, 2C\_400/2020 und 2C\_405/2020 vom 22.4.2021, in StR 76/2021 S. 637 und StE 2021 B 72.14.2 Nr. 55 E. 3.2; BVR 2007 S. 30 E. 2.3).

**5.4.2** Die StRK erwog hinsichtlich des (angeblichen) Kostenbeitrags der Beschwerdeführerin an die ... von Fr. 10'800.--, dass ein Zusammenhang mit ihrer Geschäftstätigkeit (Halten von Beteiligungen an Kieswerken) nicht ersichtlich und die Aufrechnung damit rechtens sei (angefochtener Entscheid E. 14.5). Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, dass sie zu dieser Veranstaltung zahlreiche Geschäftspartner und Vertreter von Lieferanten eingeladen habe. Das Sponsoring von Events, die Gelegenheit zum Kunden- und Lieferantenempfang böten, sei üblich, und die Aufwendungen erwiesen sich auch etwa im Vergleich zu Printinseraten in Branchenzeitschriften als sehr moderat. – Mit ihren Vorbringen vermag die Beschwerdeführerin nicht darzutun, dass ihr die behaupteten Kosten für das geltend gemachte Sponsoring angefallen sind. Es fehlt insoweit nicht nur an einer substantiierten Sachdarstellung, welche indirekten Werbeleistungen zuhanden der Beschwerdeführerin erbracht worden sind, sondern auch an geeigneten Belegen (wie Sponsoringvertrag sowie Zahlungsnachweis bzw. Buchungsbeleg). Abgesehen davon, dass es bereits am tatsächlichen Nachweis der Sponsoringauslagen fehlt, ist weder dargetan noch ersichtlich, inwiefern diese einen unternehmenswirtschaftlich ausreichenden Bezug zur Tätigkeit der Gesellschaft aufweisen könnten, zumal die Beschwerdeführerin als Holdinggesellschaft keine aktive betriebliche Tätigkeit ausübt, sondern

ihre Erträge mit den von ihr gehaltenen Beteiligungen erzielt (vgl. BGer 26.11.1993, in ASA 64 224 S. 229 f. E. 2b/dd). Die StRK ist damit zu Recht zum Schluss gelangt, dass die Aufwendung steuerlich nicht anzuerkennen sei.

## 6.

Nach dem Dargelegten ist die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2016 lediglich dahin gutzuheissen, dass der Entscheid der StRK vom 31. März 2020 aufzuheben ist und die Sache zur weiteren Abklärung der geschäftsmässigen Begründetheit der Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Konto «Personenwagen» (Kto. 153200; vgl. E. 4.6 sowie auch E. 3.4.1, 3.4.4 und 4.3) sowie betreffend Mietzins und Nebenkosten für Büroräumlichkeiten (vgl. vorne E. 5.1 ff., 5.3) im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen ist. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist (vorne E. 1.3-1.5). Der StRK ist es unbenommen, die Angelegenheit ihrerseits gegebenenfalls an die Steuerverwaltung zurückzuweisen (vgl. etwa VGE 2020/43/44 vom 15.8.2022 E. 5.1; Ruth Herzog, a.a.O., Art. 84 N. 16).

## 7.

**7.1** Bei diesem Ausgang der Verfahren dringt die Beschwerdeführerin mit ihren Rechtsbegehren nur teilweise durch. Das Nichteintreten auf die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern ist als Unterliegen zu werten, während die Beschwerdeführerin mit ihrer Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer zu einem kleinen Teil obsiegt. Die infolge Rückweisung vorzunehmende Neubeurteilung kann selbst hinsichtlich der konkret betroffenen beiden Positionen nicht zu einer vollständigen Gutheissung der Beschwerde führen. Die Beschwerdeführerin ist daher (auch) im Kostenspunkt nicht einmal insoweit als vollständig obsiegend zu betrachten, als die Sache erneuter Beurteilung bedarf (zur Praxis bei Rückweisungsentscheiden mit offenem Verfahrensausgang vgl. BVR 2016 S. 222 E. 4.1). Mit Blick auf den Umfang ihres teilweisen Durchdringens im Vergleich zum gesamten

Streitgegenstand (vgl. Ruth Herzog, a.a.O., Art. 108 N. 4 mit Hinweisen) ist von einem teilweisen Obsiegen in klar untergeordneten Umfang von einem Achtel auszugehen. Die Beschwerdeführerin hat somit sieben Achtel der Kosten der verwaltungsgerichtlichen Verfahren zu tragen. Die restlichen Verfahrenskosten werden nicht erhoben (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).

**7.2** Im Umfang ihres Obsiegens hat die Beschwerdeführerin zudem Anspruch auf Ersatz ihrer Parteikosten; die kantonale Steuerverwaltung hat ihr davon einen Achtel zu ersetzen (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 sowie Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]). Gemäss 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) beträgt der Rahmentarif für das Honorar in Beschwerdeverfahren Fr. 400.-- bis Fr. 11'800.-- pro Instanz. Innerhalb des Rahmentarifs bemisst sich der Parteikostenersatz nach dem in der Sache gebotenen Zeitaufwand sowie der Bedeutung der Streitsache und der Schwierigkeit des Prozesses (Art. 41 Abs. 3 KAG). – Die Kostennote des Rechtsvertreters der Beschwerdeführerin vom 30. Mai 2023, in der für die verwaltungsgerichtlichen Verfahren ein Honorar von «50 % von Fr. 23'600.--» (Grundbetrag von Fr. 11'800.-- plus «Zuschlag für ausserordentlichen Aufwand» in gleicher Höhe), ausmachend Fr. 11'800.--, geltend gemacht wird, erweist sich im Licht der Bemessungskriterien nach Art. 41 Abs. 3 KAG klar übersetzt: Angesichts des geringen Streitwerts ist lediglich auf eine unterdurchschnittliche Bedeutung der Streitsache zu schliessen. Die Schwierigkeit des Prozesses ist sowohl in tatsächlicher wie auch in rechtlicher Hinsicht als durchschnittlich zu werten und es ist von einem höchstens durchschnittlichen gebotenen Zeitaufwand auszugehen: Der Rechtsvertreter war mit der Sache bereits vertraut und der Aufwand beschränkte sich auf das Verfassen einer einzigen Eingabe; es wurden weder Beweismassnahmen getroffen noch ein zweiter Schriftenwechsel durchgeführt. Unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände erscheint für die Verfahren vor dem Verwaltungsgericht ein Honorar von Fr. 6'000.-- als angemessen, womit die von der Steuerverwaltung zu tragenden Parteikosten

auf Fr. 768.75 bestimmt werden (Fr. 750.-- Honorar, zuzüglich Auslagen von Fr. 18.75). Da die Beschwerdeführerin mehrwertsteuerpflichtig ist (vgl. Unternehmens-Identifikationsnummer-Register, einsehbar unter: <[www.uid.admin.ch](http://www.uid.admin.ch)>), ist bei der Festlegung ihres Parteikostenersatzes die Mehrwertsteuer nicht zu berücksichtigen (BVR 2015 S. 541 E. 8.2, 2014 S. 484 E. 6).

**7.3** Die Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens wird die aufgrund des vorliegenden Rückweisungsentscheids erneut mit der Angelegenheit befasste StRK gemäss dem Ausgang der Neuprüfung festzulegen haben (Ruth Herzog, a.a.O., Art. 108 N. 7).

## **8.**

Gegen das vorliegende Urteil kann Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht geführt werden (Art. 82 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110]). Soweit es sich um einen Rückweisungsentscheid und damit um einen Zwischenentscheid im Sinn von Art. 93 BGG handelt, ist die Beschwerde aber nur zulässig, wenn die zusätzlichen Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG erfüllt sind (statt vieler BGE 140 V 282 E. 2, 134 II 124 E. 1.3).

### **Demnach entscheidet der Einzelrichter:**

1. Auf die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 wird nicht eingetreten.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2016 wird dahin gutgeheissen, dass Dispositiv-Ziffer 2 Satz 1 sowie (insoweit) Dispositiv Ziffern 3 und 4 des Entscheids der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 31. März 2020 aufgehoben werden und die Sache zur weiteren

Behandlung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen wird. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 2'500.--, werden der Beschwerdeführerin im Umfang von sieben Achteln, ausmachend Fr. 2'187.50, auferlegt; die übrigen Kosten werden nicht erhoben.
4. Der Kanton Bern (Steuerverwaltung) hat der Beschwerdeführerin die Parteikosten für die Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf Fr. 6'150.-- (inkl. Auslagen), zu einem Achtel, ausmachend Fr. 768.75 (inkl. Auslagen), zu ersetzen.

5. Zu eröffnen:

- Beschwerdeführerin
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Steuerrekurskommission des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung

Der Einzelrichter:

Die Gerichtsschreiberin:

**Rechtsmittelbelehrung**

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, 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.