

Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 7. November 2016

Verwaltungsrichter Burkhard, Abteilungspräsident
Verwaltungsrichter Daum, Häberli, Keller und Rolli
Gerichtsschreiberin Streun

A. _____ AG

handelnd durch die statutarischen Organe
vertreten durch Rechtsanwalt ...

Beschwerdeführerin

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern

Brünnenstrasse 66, Postfach 8334, 3001 Bern

Beschwerdegegnerin

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern

Sägemattstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer
2009 und 2010; Quellensteuer (Entscheide der Steuerrekurskommission
des Kantons Bern vom 10. Dezember 2013; 100 12 274, 100 13 289,
200 12 239, 200 13 235)



Sachverhalt:

A.

Die A._____ AG [...] bezweckt die Unternehmensberatung durch Wissensvermittlung u.a. in den Bereichen Unternehmensführung, Investition und Rechnungswesen. Bis zum 31. Dezember 2009 war der in Spanien wohnhafte B._____ zugleich Aktionär, Verwaltungsrat und Geschäftsführer der A._____ AG; anschliessend übernahm sein Sohn, C._____, die Leitung, wobei ihm auch sämtliche Aktien der A._____ AG übertragen wurden. Auf dem Salär, das B._____ in den Jahren 2009 und 2010 bezog (er nahm bis Ende Mai 2010 noch verschiedene «operationelle Zusatzaufgaben» wahr), brachte die A._____ AG die Quellensteuer zum Abzug. Allerdings richtete sie B._____ – aufgrund eines bereits am 20. Mai 1990 geschlossenen Franchising-Vertrags – in den Jahren 2009 und 2010 überdies (erstmalig) «Franchisegebühren» aus, die sich auf Fr. 50'000.-- bzw. Fr. 183'592.-- beliefen.

B.

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern qualifizierte die an B._____ ausgerichteten «Franchisegebühren» als zusätzlichen Lohnbezug und erachtete diese dementsprechend als der Quellensteuer unterliegend. Weil es die A._____ AG unterlassen hatte, von den entsprechenden Zahlungen die Quellensteuer abzuziehen, verpflichtete die Steuerverwaltung sie mit Veranlagungsverfügungen vom 20. Januar 2012 zur Bezahlung von Nachsteuern in der Höhe von Fr. 16'950.-- (Steuerjahr 2009) und Fr. 67'616.95 (Steuerjahr 2010). Die dagegen erhobenen Einsprachen wies die Steuerverwaltung der Stadt ... mit Einspracheentscheiden vom 18. Mai 2012 ab.

C.

Hiergegen gelangte die A. _____ AG am 11. Juni 2012 mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese hiess die Rechtsmittel insoweit teilweise gut, als sie die Sache zu weiterer Sachverhaltsabklärung und anschliessender Neufestsetzung des Quellensteuerbetrags im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückwies (Entscheide vom 10.12.2013).

D.

In einer einzigen Rechtsschrift vom 9. Januar 2014 erhebt die A. _____ AG sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch bezüglich der direkten Bundessteuer Verwaltungsgerichtsbeschwerden. Sie beantragt sinngemäss, die angefochtenen Entscheide aufzuheben und von der nachträglichen Erhebung von Quellensteuern abzusehen.

Am 10. Januar 2014 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 29. Januar 2014 bzw. Beschwerdeantwort vom 24. April 2014 die Abweisung der Beschwerden.

Mit Eingabe vom 30. April 2014 hat sich die A. _____ AG erneut zur Sache geäussert.

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] sowie Art. 139 Abs. 2 i.V.m. Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] und Art. 8 und Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]).

1.2 Die StRK ist in den angefochtenen Rückweisungsentscheiden zum Schluss gelangt, dass die Steuerverwaltung zu Recht die ausbezahlten «Franchisegebühren» als Einkommen aus unselbständiger Tätigkeit qualifiziert und die darauf nicht in Abzug gebrachte Quellensteuer nachgefordert habe. Hingegen sei die Berechnung der Quellensteuer nicht gemäss den hierfür geltenden Bestimmungen erfolgt, weshalb sie die Sache zur weiteren Abklärung und Neuveranlagung an die Steuerverwaltung zurückwies. Damit hat die Vorinstanz zwar über einen materiellen Aspekt der Streit-sache entschieden, der für die Steuerverwaltung kraft Rückweisung der Sache «im Sinn der Erwägungen» verbindlich ist (BVR 2007 S. 241 [VGE 22704 vom 20.12.2006], nicht publ. E. 2.3; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 49 N. 15, Art. 72 N. 4; Kölz/Häner/Bertschi, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3. Aufl. 2013, N. 1158). Auf die hiergegen erhobenen Beschwerden ist indes nur dann einzutreten, wenn es sich bei diesem Erkenntnis der StRK um einen End-, einen Teil- oder einen selbständig anfechtbaren Zwischenentscheid handelt. Die Verfahrensbeteiligten haben sich weder zu dieser Qualifikation noch zur Anfechtbarkeit der angefochtenen Entscheide geäußert. Die Frage ist indes von Amtes wegen zu prüfen (Art. 20a Abs. 2 VRPG; BVR 2015 S. 27 E. 1.3).

1.3 Zwischenverfügungen und Zwischenentscheide, die weder die Zuständigkeit noch den Ausstand oder die Ablehnung betreffen (vgl. dazu Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 2 VRPG), sind vor Verwaltungsgericht gemäss Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 VRPG nur selbständig anfechtbar, wenn sie einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken können (Bst. a) oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (Bst. b). Falls keine dieser Voraussetzungen gegeben ist, sind sie 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). Ein nicht wieder gutzumachender Nachteil wird praxisgemäss bejaht, wenn die anfechtende Person ein schutzwürdiges Interesse an der sofortigen Aufhebung oder Abänderung des Zwischenentscheids hat, wobei kein irreparabler Schaden erforderlich ist. Ein hinreichendes Rechtsschutzinteresse an der sofortigen Anfechtung der Zwischenverfügung ist bereits dann gegeben, wenn ein günstiger Endentscheid für die betroffene Person nicht jeden Nachteil zu beseitigen vermag. Dabei genügt auch ein tatsächliches – etwa bloss wirtschaftliches – Interesse, soweit es für die betroffene Person nicht nur darum geht, eine Verteuerung oder eine aus wirtschaftlicher Sicht ungünstige Verlängerung des Verfahrens zu verhindern. Der nicht wieder gutzumachende Nachteil muss in jedem Fall dargetan sein, wobei das Glaubhaftmachen genügt (zum Ganzen BVR 2016 S. 237 E. 5.1 mit Hinweisen). – Die Beschwerdeführerin zeigt weder auf noch ist ersichtlich, dass die angefochtenen Entscheide einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken könnten. Ebenso wenig ist erkennbar, inwiefern eine Gutheissung der Beschwerden durch das Verwaltungsgericht ein aufwendiges Beweisverfahren zu vermeiden vermöchte. Dass die Abklärungen zur Höhe der monatlichen «Franchisegebühren» besonders aufwendig wären, kann ausgeschlossen werden, auch wenn die StRK im Zusammenhang mit der Rückweisung von «notwendigen umfangreichen Abklärungen» spricht (angefochtene Entscheide, E. 8.4). Die nach Ansicht der Vorinstanz geschuldete Quellensteuer lässt sich voraussichtlich weitgehend allein gestützt auf die vorhandenen Akten ermitteln. Mithin sind die angefochtenen Entscheide nur dann (selbständig) anfechtbar, wenn es sich bei ihnen nicht um Zwischen-, sondern um Teil- oder Endentscheide handelt.

1.4 Das Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110) unterscheidet zwischen Endentscheiden (Art. 90), Teilentscheiden (Art. 91) und Zwischenentscheiden (Art. 92 f.). Rückweisungsentscheide zählen nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung grundsätzlich zu den Zwischenentscheiden, weil sie das Verfahren nicht abschliessen (BGE 140 V 282 E. 2, 134 II 124 E. 1.3, 133 V 477 E. 4.2). Dies gilt auch für Rückweisungsentscheide, mit denen über eine rechtliche Grundsatzfrage oder einen materiellen Teilaspekt der Streitsache entschieden wird; sie sind nach der Systematik des BGG ebenfalls als (materiellrechtliche) Zwischenentscheide und nicht als Teilentscheide im Sinn von Art. 91 Bst. a BGG anzusehen, soweit nicht einzelne Begehren behandelt werden, die unabhängig voneinander beurteilt werden können (vgl. BGE 142 II 20 E. 1.2, 135 III 212 E. 1.2.1, 134 III 426 E. 1.1, 132 III 785 E. 3.2, 133 V 477 E. 4.1.2). Wie Endentscheide werden Rückweisungsentscheide allerdings behandelt, falls der Instanz, an welche die Sache zurückgewiesen wird, kein Entscheidungsspielraum mehr verbleibt und die Rückweisung nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten dient; in diesem Fall liegt zwar nicht in formeller, aber in materieller Hinsicht ein Endentscheid vor (BGE 140 V 321 E. 3.2, 138 I 143 E. 1.2, 134 II 124 E. 1.3 mit Hinweisen). – Nach der Konzeption des Bundesrechts wären die angefochtenen Entscheide als Zwischenentscheide zu behandeln, da der Steuerverwaltung bei der Umsetzung der Anweisungen der StRK ein erheblicher Beurteilungsspielraum verbleibt. Zwar hat diese über die nachträgliche Erhebung von Quellensteuern verbindlich entschieden; zur Bestimmung des geschuldeten Steuerbetrags hat die Steuerverwaltung indes ergänzende Sachverhaltsabklärungen vorzunehmen (vgl. angefochtene Entscheide, E. 8 ff.), sodass ihr mehr als die bloss rechnerische Umsetzung des Angeordneten obliegt (vgl. BGE 140 V 321 E. 3.3; BGer 2C_645/2011 vom 12.3.2012, in StR 2012 S. 436 E. 1.3.1, 2C_902/2014 vom 9.10.2014, E. 2.2).

1.5 Das Verwaltungsgericht hat bislang nicht (abschliessend) entschieden, ob die Begriffe der Zwischenverfügung und des Teilentscheids im geltenden kantonalen Verfahrensrecht gleich zu verstehen sind wie nach der bundesgerichtlichen Praxis zu Art. 93 BGG (vgl. BVR 2010 S. 411 E. 1.2.3 und 1.2.6; ebenso BVR 2013 S. 45, nicht publ. E. 1.2.3, 2012 S. 558, nicht

publ. E. 1.2; vgl. auch Markus Müller, *Bernische Verwaltungsrechtspflege*, 2. Aufl. 2011, S. 139 f.). Vor dem Inkrafttreten des BGG hat das Bundesgericht Entscheide, mit denen über eine Grundsatzfrage oder einen Teilaspekt des Streitgegenstands selbständig und verbindlich entschieden wurde, den Teilentscheiden zugeordnet (vgl. BGE 135 II 30 E. 1.3.3, 132 II 10 E. 1, 131 II 13 E. 2.4; Felix Uhlmann, in *Basler Kommentar*, 2. Aufl. 2011, Art. 91 BGG N. 4; Fritz Gygi, *Bundesverwaltungsrechtspflege*, 2. Aufl. 1983, S. 140 f.). Solche Teilentscheide waren im Anwendungsbereich der Verwaltungsgerichtsbeschwerde gemäss Art. 97 ff. des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege (Bundesrechtspflegegesetz, OG; BS 3 S. 531 und AS 1992 S. 288, in Kraft bis 31.12.2006) wie Endentscheide anfechtbar (vgl. BGE 135 II 30 E. 1.3.1, 132 II 475 E. 1). In der bernischen Verwaltungsrechtspflege wurde der Begriff des Teilentscheids gleich umschrieben (vgl. BVR 2010 S. 411 E. 1.2.2, 2008 S. 332 E. 6.11, 2002 S. 481 E. 2b; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 49 N. 13, Art. 61 N. 2), sodass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts zum VRPG in der bis zum 31. Dezember 2008 geltenden Fassung (GS 1989 S. 277 ff.) Rückweisungsentscheide, mit denen über eine materielle Grundsatzfrage entschieden wurde, ebenfalls als Teilentscheide wie Endentscheide anfechtbar waren (BVR 2003 S. 125 E. 1b, 2002 S. 411 E. 1b; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 49 N. 15, Art. 61 N. 2, Art. 72 N. 4). Mit der Teilrevision des VRPG vom 10. April 2008 (in Kraft seit 1.1.2009; BAG 08-109) ist die kantonale Verwaltungsrechtspflege an das BGG angepasst worden (vgl. Vortrag des Regierungsrates betreffend das VRPG [Änderung], in *Tagblatt des Grossen Rates* 2008, Beilage 11 [nachfolgend: Vortrag]; weiterführend zur Revision Herzog/Daum, *Die Umsetzung der Rechtsweggarantie im bernischen Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege*, in BVR 2009 S. 1 ff.; Christoph Auer, *Die Umsetzung des Bundesgerichtsgesetzes, in die bernische Verwaltungsrechtspflege*, in ZBJV 2009 S. 225 ff.). Dabei ist u.a. die Regelung der Zwischenverfügungen (Art. 61 VRPG) abgeändert worden, um das bernische Recht im Interesse einer einheitlichen Verfahrensordnung – wenigstens teilweise – mit dem BGG zu harmonisieren (vgl. Herzog/Daum, a.a.O., S. 10; Christoph Auer, a.a.O., S. 255 f.; vgl. auch Vortrag S. 8). Neu enthält das Gesetz eine Legaldefinition, nach der jene

Verfügungen als Zwischenverfügungen gelten, «die das Verfahren weder ganz noch teilweise abschliessen» (Art. 61 Abs. 1 VRPG). Anders als das BGG in Art. 90 f. kennt das kantonale Verfahrensrecht jedoch weder eine Umschreibung des Endentscheids noch des Teilentscheids (vgl. hinten E. 2.3). Mit Blick auf die dem Bundesrecht angegliche Vorschrift von Art. 61 VRPG ergibt sich aus der gesetzlichen Regelung nicht, ob Entscheide über einzelne materiellrechtliche Grundsatzfragen nun, gleich wie im BGG, als materiellrechtliche Zwischenentscheide zu betrachten sind mit der Folge, dass die entsprechenden Einschränkungen der Anfechtbarkeit zu tragen kommen (vgl. Herzog/Daum, a.a.O., S. 11; Vortrag S. 11; vgl. auch vorne E. 1.3), oder ob sie – wie nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts zum alten Recht – als Teilentscheide anfechtbar bleiben sollen. Dies gilt es nachfolgend zu klären.

1.6 Bereits beantwortet hat das Verwaltungsgericht die Frage allerdings hinsichtlich derjenigen Konstellationen, für die das kantonale Recht ein eigenständiges Verfahren vorsieht, in welchem über materielle Teilaspekte des Streitgegenstands abschliessend befunden werden soll. Es hat in autonomer Auslegung des kantonalen Rechts bezüglich solcher Entscheidungen auf das Vorliegen eines Teil- bzw. Endentscheids geschlossen. Das gilt etwa für bestimmte Institute und Verfahren, die im Baugesetz vom 9. Juni 1985 (BauG; BSG 721.0) geregelt werden, namentlich für die Teilbaubewilligung gemäss Art. 32c BauG (VGE 2015/231 vom 31.10.2016, E. 1.2), die generelle Baubewilligung nach Art. 32d BauG (BVR 2015 S. 27 E. 1.3) und für den Beschluss über den Kostenanteil der Grundeigentümerschaft nach Art. 113 BauG (BVR 2014 S. 33 E. 1.2). Auch die Amtseinstellung des bernischen Personal- und Lehreranstellungsrechts hat das Verwaltungsgericht kantonalrechtlich als Endverfügung qualifiziert (BVR 2015 S. 112 E. 1.2 mit Hinweisen).

2.

2.1 Nach dem Wortlaut von Art. 61 Abs. 1 VRPG sind Zwischenverfügungen solche, die das Verfahren weder ganz noch teilweise abschliessen (französisch: «Sont réputées décisions incidentes les décisions qui ne

clostent ni entièrement, ni partiellement la procédure»). Der Definition folgt eine beispielhafte Aufzählung von Zwischenverfügungen (Bst. a-g), wobei einzig Anordnungen prozessualer Natur genannt werden. Dies könnte allenfalls bedeuten, dass Verfügungen bzw. Entscheide, die eine materiellrechtliche Teilfrage verbindlich beantworten, nicht als Zwischenentscheide anzusehen sind (vgl. BVR 2002 S. 481 E. 2b). Die gesetzliche Aufzählung wird indes mit «insbesondere» eingeleitet und ist deshalb nicht abschliessend, sodass aus der fehlenden Erwähnung materiellrechtlicher Fragen nicht zwingend zu schliessen ist, ein Zwischenentscheid könne nicht auch materiellrechtlicher Natur sein. Somit vermag sich hieraus kein eindeutiger Hinweis auf das richtige Verständnis der Bestimmung zu ergeben. Da in Art. 61 VRPG auch nicht näher umschrieben wird, wann ein Verfahren als (teilweise) abgeschlossen zu gelten hat, gibt der Wortlaut der Norm letztlich keine klare Antwort auf die Frage, ob ein Verfahren – entsprechend der altrechtlichen Praxis – bereits dann seinen teilweisen Abschluss findet, wenn über eine oder mehrere materiellrechtliche Aspekte einer Streitsache verbindlich entschieden wird, oder ob dies erst dann der Fall ist, wenn, wie nach Art. 91 Bst. a BGG, eines oder mehrere voneinander unabhängige Rechtsbegehren beurteilt werden.

2.2 Ebenfalls nichts Eindeutiges ergibt sich diesbezüglich aus der Entstehungsgeschichte von Art. 61 VRPG: Wie bereits dargelegt geht die geltende Fassung der Bestimmung auf die Teilrevision des VRPG vom 10. April 2008 zurück, mit welcher hinsichtlich der Regelung der Zwischenverfügungen eine Harmonisierung des kantonalen Verfahrensrechts mit dem BGG angestrebt wurde (vgl. vorne E. 1.5). Was die hier interessierende Frage der Definition von Zwischen- und Teilentscheiden betrifft, hat es der Gesetzgeber aber bewusst unterlassen, näher festzulegen, wie Verfügungen und Entscheide, mit denen über einen Teilaspekt des Streitgegenstands selbständig entschieden wird, gemäss kantonalem Recht einzuordnen sind. Vielmehr wurde die Abgrenzung von Zwischen- und Teilentscheiden, unter Hinweis auf die damals noch nicht gefestigte bundesgerichtliche Praxis und die in der Lehre kontrovers geführte Diskussion, der Rechtsprechung zur Klärung überlassen (vgl. Vortrag S. 11; Herzog/Daum, a.a.O., S. 11 f., Christoph Auer, a.a.O., S. 256). Dementsprechend lassen

sich den Materialien keine eindeutigen Anhaltspunkte zum richtigen Verständnis von Art. 61 Abs. 1 VRPG entnehmen.

2.3 Wird die Regelung der anfechtbaren Entscheide im VRPG im Kontext der eidgenössischen Rechtsmittelordnung betrachtet und insbesondere mit jener des BGG verglichen, zeigt sich, dass beide Erlasse zwischen End-, Teil- und Zwischenverfügungen unterscheiden, wobei aber die einschlägigen Normen unterschiedlich ausgestaltet sind: Das BGG definiert alle drei Formen von Entscheiden ausdrücklich (vorne E. 1.4), wobei ein Teilentscheid gemäss Art. 91 BGG vorliegt, wenn nur ein Teil der gestellten und unabhängig voneinander beurteilbaren Begehren behandelt (oder das Verfahren nur für einen Teil der Streitgenossenschaft abgeschlossen) wird. Demgegenüber regelt das VRPG allein den Zwischenentscheid; es enthält weder eine Umschreibung des Teil- noch des Endentscheids (vorne E. 1.5). Trotz grundsätzlich übereinstimmender Unterteilung der anfechtbaren Entscheide in beiden Erlassen besteht also Raum, dem Teil- bzw. Zwischenentscheid im bernischen Recht ein anderes Verständnis zu Grunde zu legen als im BGG und die Anfechtung von Verfügungen und Entscheiden, mit denen (bloss) über eine Grundsatzfrage oder einen Teilaspekt des Streitgegenstands selbständig entschieden wird, unabhängig vom Erfüllen der zusätzlichen Voraussetzungen gemäss Art. 61 Abs. 3 VRPG zuzulassen (vgl. Vortrag S. 11; Christoph Auer, a.a.O., S. 256). Ob dieser vom Gesetzgeber bewusst geschaffene Spielraum (vorne E. 2.2) nicht nur bezüglich jener (Teil-)Entscheide, die in einem selbständigen kantonalen Verfahrens ergehen (vorne E. 1.6), sondern im gesamten Anwendungsbereich des VRPG genutzt werden soll, ist mit Blick auf die Auswirkungen zu beantworten, die eine vom BGG abweichende Definition von Teil- und Zwischenentscheiden auf den Rechtsmittelzug insgesamt hätte.

3.

3.1 Das BGG schliesst nur für selbständig eröffnete Zwischenentscheide über die Zuständigkeit und den Ausstand eine nachträgliche Anfechtung gemeinsam mit dem Endentscheid aus (vgl. Art. 92 Abs. 2 BGG). Während solche Erkenntnisse zwingend ans Bundesgericht weiterzuziehen

sind, wenn sie nicht in Rechtskraft erwachsen sollen, ist die unterliegende Partei bei den übrigen (nicht die Zuständigkeit oder den Ausstand betreffenden) Zwischenentscheiden nicht gehalten, von ihrem Beschwerderecht sofort Gebrauch zu machen. Sie kann vielmehr zuwarten, bis ein Endentscheid vorliegt, um dann in der Beschwerde gegen diesen auch den Zwischenentscheid anzufechten, sofern sich dieser auf den Inhalt des Endentscheidings noch auswirkt (Art. 93 Abs. 3 BGG). Wer trotz Vorliegens der Voraussetzungen gemäss Art. 93 Abs. 1 BGG auf eine sofortige Anfechtung verzichtet, verliert sein Beschwerderecht also nicht (vgl. Felix Uhlmann, a.a.O., Art. 93 BGG N. 11 f.; Nicolas von Werdt, in Seiler/von Werdt/Güngerich/Oberholzer [Hrsg.], Handkommentar BGG, 2. Aufl. 2015, Art. 93 N. 35 f.). Ein eigenständiges, von der bundesrechtlichen Konzeption abweichendes Verständnis der Begriffe des Zwischen- und des Teilentscheidings auf kantonaler Ebene bzw. ein Fortführen der altrechtlichen Praxis des Verwaltungsgerichts hätte zur Folge, dass Verfügungen und Entscheide über materielle Teilfragen als Teilentscheide zwar innerkantonale angefochten werden könnten, ohne dass die besonderen Voraussetzungen für die Anfechtung von Zwischenverfügungen im Sinn von Art. 61 Abs. 3 VRPG erfüllt sind. Es wäre aber – anders als bei den erwähnten Zwischenverfügungen (vgl. Art. 61 Abs. 4 VRPG) – nicht möglich, solche Erkenntnisse erst später zusammen mit dem Entscheid zu beanstanden, der auch das restliche Verfahren abschliesst (vgl. Art. 61 Abs. 4 VRPG; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 49 N. 13 ff., Art. 61 N. 2, Art. 72 N. 4; vgl. auch BVR 2002 S. 481 E. 2b).

3.2 Wenn im kantonalen Recht diejenigen Entscheide, die einzelne Aspekte der Streitsache beurteilen, zu den Teilentscheiden zählen, wird zwar das Anfechtungsobjekt der kantonalen Beschwerde grundsätzlich weiter gefasst als im BGG, wobei sich insoweit aus Art. 110 ff. BGG und insbesondere aus Art. 111 BGG keine besonderen Anforderungen an die Ausgestaltung des kantonalen Verfahrens ergeben. Auf den ersten Blick erscheint somit ein dem kantonalen Recht eigenes Verständnis des Teilentscheidings unproblematisch. Bei genauerer Betrachtung stünde eine entsprechende kantonale Regelung indes in einem offenen Spannungsverhältnis zur bundesrechtlichen: Zunächst widerspricht der Zwang zur sofortigen Anfechtung solcher kantonalrechtlicher Teilentscheide in einem gewissen

Mass dem Wahlrecht, das Art. 93 Abs. 3 BGG den Rechtsuchenden hinsichtlich des Anfechtungszeitpunkts einräumt (vgl. Heinz Aemisegger, Der Beschwerdegang in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten, in Ehrenzeller/Schweizer [Hrsg.], Die Reorganisation der Bundesrechtspflege, 2006, S. 123; vgl. auch Laurent Killias, Berner Kommentar, 2012, Art. 237 ZPO N. 39; Thomas Engler, in Gehri/Jent-Sørensen/Sarbach [Hrsg.], ZPO Kommentar, 2. Aufl. 2015, Art. 237 N. 5). Gewichtiger erscheint aber die Problematik, dass es sich beim Grossteil der kantonalrechtlichen Teilentscheide nach der Konzeption des BGG um blosse Zwischenentscheide handelt, die nur dann selbständig vor Bundesgericht gebracht werden können, wenn im konkreten Fall die besonderen Voraussetzungen für die Anfechtung von Zwischenentscheiden gemäss Art. 93 Abs. 1 BGG erfüllt sind. Dabei ist der Weiterzug zwar möglich, aber nicht erforderlich, da die kantonalrechtlichen Teilentscheide als Zwischenentscheide im Sinn des BGG gegebenenfalls auch noch zusammen mit dem Endentscheid angefochten werden könnten (Art. 93 Abs. 3 BGG). Dieser Mangel an Kohärenz zwischen der Anfechtbarkeit in Bund und Kanton hat zur Folge, dass in Bezug auf materielle Teilfragen von vornherein nur innerkantonal abschliessend entschieden werden kann, zumal solche Aspekte der Streitigkeit nachträglich vor Bundesgericht wieder aufgegriffen werden können. Wird ein Teilentscheid im Sinn des kantonalen Rechts nicht beim Verwaltungsgericht angefochten, liegt für dieses insoweit eine rechtskräftige Beurteilung durch die Vorinstanz vor; Einwänden, die nachträglich im Zusammenhang mit dem Endentscheid noch gegen den Teilentscheid vorgetragen werden, kann es deshalb an sich nicht mehr nachgehen. Da es sich bei Letzterem nach Art. 90 ff. BGG um einen Zwischenentscheid handelt, können dieselben Einwände aber in einem allfälligen Verfahren vor dem Bundesgericht noch vorgebracht werden. Diese Konstellation führt letztlich dazu, dass es einem vor Verwaltungsgericht nicht angefochtenen kantonalen Teilentscheid an der für die Anfechtung vor Bundesgericht erforderlichen «Letztinstanzlichkeit» fehlt (Ausschöpfung des kantonalen Instanzezugs; Art. 86 Abs. 1 Bst. d BGG; vgl. dazu etwa BGE 133 I 300 E. 2.3; ferner zur Problemstellung auch bereits BGE 80 III 149 E. 2), was die Kohärenz von kantonalem und bundesgerichtlichem Verfahren massgeblich beeinträchtigt (anschaulich BGer 8C_871/2011 vom 13.6.2012, E. 4.4). Vor diesem Hintergrund ist zweifelhaft, ob ein vom BGG abweichendes kantonales Verständnis von

Zwischen- und Teilentscheiden überhaupt mit dem Bundesrecht vereinbar ist. In diesem Zusammenhang fragt sich weiter, inwiefern Art. 90 ff. BGG Minimalanforderungen an das Anfechtungsobjekt des vorgängigen kantonalen Verfahrens aufstellen, und ob gegen kantonale Teilentscheide, die bundesrechtlich Zwischenentscheide darstellen, eine nachträgliche Anfechtungsmöglichkeit gemäss Art. 93 Abs. 3 BGG bzw. Art. 61 Abs. 4 VRPG vorzusehen wäre (vgl. Martin Bertschi, in Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3. Aufl. 2014, § 19a N. 6 ff.). Diese Fragen brauchen hier indes nicht abschliessend erörtert zu werden, zeigt das voranstehend Ausgeführte doch bereits, dass ein nicht an den Begrifflichkeiten des BGG orientiertes Verständnis von Art. 61 Abs. 1 VRPG zu massiven Unstimmigkeiten im Verfahrensverlauf führt, die nicht hinzunehmen sind.

3.3 Hinzu kommt, dass eine eigenständige Abgrenzung von Teil- und Zwischenentscheiden im Kanton kaum Vorteile bieten würde: Die mit der altrechtlichen Praxis angestrebte möglichst rasche rechtskräftige Beurteilung von Grundsatzfragen einer Streitigkeit (vgl. Regina Kiener, Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten, in Pierre Tschannen [Hrsg.], BTJP 2006, Neue Bundesrechtspflege, 2007, S. 231; Heinz Aemisegger, a.a.O., S. 123) kann mit einer vom Bundesrecht abweichenden (weiten) Auslegung des Begriffs des Teilentscheids im kantonalen Recht nur unzureichend verwirklicht werden (vgl. Christoph Bürki, Verwaltungsjustizbezogene Legalität und Prozessökonomie, Diss. Bern 2010, S. 94 Fn. 526). Zwar könnte innerkantonal Klarheit über eine Streitfrage geschaffen werden, die beabsichtigte endgültige Klärung würde hingegen ausbleiben: Steht der Rechtsmittelweg ans Bundesgericht offen, weil die Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG erfüllt sind, ist es ins Belieben der unterliegenden Partei gestellt, ob sie ihr Beschwerderecht sofort ausüben will. Steht der Rechtsmittelweg ans Bundesgericht nicht offen (oder tritt das Bundesgericht auf die Beschwerde nicht ein), kann ein kantonalrechtlicher Teilentscheid gegebenenfalls zusammen mit dem Endentscheid noch infrage gestellt werden (vorne E. 3.2). So oder anders würde sich demnach die Tragweite und Verbindlichkeit eines kantonal rechtskräftigen Teilentscheids in der Sache als beschränkt erweisen (vgl. zum Ganzen VGE 2009/105 vom 3.6.2010, E. 3.1 und 3.6).

3.4 Einer der Leitgedanken der gesetzlichen Regelung zur Anfechtbarkeit von Zwischen- und Teilentscheiden bildet der Grundsatz der Prozessökonomie. Dabei ist vorab festzuhalten, dass die Ausgangslage im Bund und auf kantonaler Ebene unterschiedlich ist. Die Art. 90 ff. BGG zugrunde liegende Absicht des Bundesgesetzgebers, das Bundesgericht möglichst zu entlasten, indem dieses mit einer Sache nicht mehrmals befasst wird (vgl. Botschaft des Bundesrats zur Totalrevision der Bundesrechtspflege, in BBl 2001 S. 4225 und 4331), spielt innerkantonal keine Rolle. Hier steht nicht die Belastung der obersten kantonalen Instanzen im Vordergrund, zumal Art. 61 VRPG grundsätzlich für alle Verfahren der Verwaltungsrechtspflege massgebend ist. Wegleitend ist vielmehr die allgemeine Überlegung, dass Entscheidbehörden möglichst nur einmal mit einer bestimmten Frage befasst werden und keine (verfahrensrechtlichen) Aspekte zu behandeln haben, die durch den Endentscheid eventuell obsolet werden oder die Abwicklung und den Abschluss des Hauptverfahrens unnötig verzögern und verteuern (vgl. BVR 2015 S. 27 E. 4.2; Christoph Bürki, a.a.O., S. 73 und 94 f.). Die Anfechtbarkeit von Teilverfügungen über materielle Aspekte einer Streitsache als Endverfügungen, wie sie nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum OG und der altrechtlichen Praxis des Verwaltungsgerichts galt, geht ebenfalls auf Anliegen der Prozessökonomie zurück; bei den unteren Instanzen sollen Arbeiten vermieden werden, die mit der Entscheidung der Grundsatzfrage gegebenenfalls unnötig würden. Zwecks rascher oberinstanzlicher Klärung wurde deshalb die selbständige Anfechtung solcher Entscheide ermöglicht (vgl. etwa BGE 135 II 30 E. 1.3.3, 118 Ib 196 E. 1b, 107 Ib 219 E. 1; BVR 1996 S. 466 E. 1b; Fritz Gygi, a.a.O., S. 142). Diesen Anliegen kann im kantonalen Verfahren auch bei der Übernahme eines engeren, dem Bundesrecht entsprechenden Verständnisses des Teilentscheids weitgehend Rechnung getragen werden: Das Verwaltungsgericht handhabt in seiner Rechtsprechung zu Art. 61 Abs. 3 VRPG die Voraussetzungen für die Anfechtbarkeit von (nicht die Zuständigkeit oder den Ausstand betreffenden) Zwischenentscheiden relativ grosszügig, indem es im Rahmen von Bst. a tatsächliche Nachteile genügen lässt (vorne E. 1.3) und bei Bst. b keine allzu hohen Anforderungen an den Aufwand stellt, der mit der sofortigen Herbeiführung eines Endentscheids eingespart werden könnte (vgl. dazu etwa VGE 2013/109 vom 30.10.2013, E. 1.2). So kann ein

grosser Teil der Erkenntnisse, die nach der Rechtsprechung zum VRPG in der bis Ende 2008 geltenden Fassung Teilentscheide darstellten, auch als (materielle) Zwischenentscheide selbständig angefochten werden. Dadurch wird die ohnehin beschränkte Bedeutung, die ein grosszügigeres kantonales Begriffsverständnis des Teilentscheids hätte (vorne E. 3.3), weiter relativiert.

3.5 Nach dem Gesagten stehen den geringen Vorteilen, die eine eigenständige Abgrenzung von Zwischen- und Teilentscheiden im Anwendungsbereich des VRPG brächte, gewichtige Nachteile wegen eines inkohärenten Instanzenzugs im Verhältnis zwischen VRPG und BGG gegenüber. Deshalb ist es nicht angezeigt, eine von Art. 91 BGG abweichende, kantonale Definition des Teilentscheids zu schaffen bzw. die altrechtliche Praxis des Verwaltungsgerichts zum Teilentscheid (vgl. vorne E. 1.5) weiterzuführen. Dies umso weniger, wenn berücksichtigt wird, dass Rechtsbegriffe für die ganze Rechtsordnung im Interesse der Rechtssicherheit nach Möglichkeit gleich zu handhaben sind (vgl. BGE 115 II 181 E. 2a; BVR 2011 S. 249 E. 3.1). Das gilt auch hier: Eine Rechtsprechung zu Art. 61 VRPG, die bei der Unterscheidung der anfechtbaren Entscheide vom BGG abweicht und sich im Gegensatz zu diesem nicht an einem einfach zu beurteilenden Abgrenzungskriterium wie demjenigen der unabhängigen Rechtsbegehren orientiert, widerspricht dem Bedürfnis der Rechtssuchenden nach klaren Verhältnissen; sie stünde damit in einem Spannungsverhältnis zum Gebot der Rechtssicherheit, das bezüglich prozessrechtlicher Vorschriften eine möglichst klare und eindeutige Handhabung verlangt (vgl. BGE 125 III 95 E. 2a/bb). Die Verfahrensbeteiligten würden nämlich vor die nicht immer leicht zu beantwortende Frage gestellt, ob bereits der Entscheid über eine Teilfrage anfechtbar ist bzw. – wegen der Qualifikation als Teilentscheid – angefochten werden muss, um nicht Gefahr zu laufen, dass das darin Festgelegte in einem späteren Verfahrensstadium nicht mehr in Frage gestellt werden kann (vgl. vorne E. 3.2; BGer 2C_258/2008 vom 27.3.2009, in StE 2009 B 96.21 Nr. 14 E. 3.3).

4.

Zusammenfassend richtet sich die Anfechtbarkeit von Rückweisungsentscheiden nach der Regelung für Zwischenentscheide, selbst wenn über materielle Aspekte der Streitsache verbindlich entschieden wird. Ein Teilentscheid, der wie ein Endentscheid anfechtbar ist, liegt insoweit grundsätzlich nur vor, soweit einzelne Rechtsbegehren behandelt werden, die unabhängig von anderen beurteilt werden können (vgl. vorne E. 1.4). Anders verhält es sich allerdings hinsichtlich derjenigen Entscheide, die in einem Verfahren ergehen, das nach kantonalem Recht mehrstufig ausgestaltet ist, sodass sie Ergebnis eines eigenständigen Verfahrens bilden (vgl. vorne E. 1.6). Sieht das kantonale Verfahrensrecht ausdrücklich ein gestaffeltes Verfahren mit mehreren selbständigen Abschnitten vor, die je mit einer eigenständigen Verfügung oder einem eigenständigen Entscheid abgeschlossen werden, erscheint es auch mit Art. 90 ff. BGG vereinbar, von einem Teil- bzw. Endentscheid auszugehen, sind doch für das Vorliegen eines Endentscheids im Sinn des BGG prozessuale Gesichtspunkte massgebend (vgl. Felix Uhlmann, a.a.O., Art. 90 BGG N. 9; Spühler/Aemisegger, a.a.O., Vorbem. zu Art. 90-94 BGG N. 5; Nicolas von Werdt, a.a.O., Art. 90 BGG N. 4 ff.; in diesem Sinn auch die Bemerkungen von Michael Pflüger zu BVR 2015 S. 27 betreffend die generelle Baubewilligung, S. 41 ff.). Das Bundesgericht hat denn auch in Konstellationen, in denen das Verfahren nach kantonalem Recht zweistufig ausgestaltet ist, schon entschieden, dass bereits der die erste Stufe abschliessende Entscheid als Endentscheid gilt, wenn dieses erste Verfahren losgelöst vom nachfolgenden zweiten Verfahren zu sehen ist (vgl. BGE 135 II 310 E. 1.2; BGer 1C_391/2014 vom 3.3.2016, E. 1.4, 2C_434/2008 vom 3.3.2009, E. 1.3). Die neuere amtlich publizierte Rechtsprechung geht ebenfalls in diese Richtung (vgl. BGE 142 II 20 E. 1.3, 140 II 25 E. 1.1).

5.

5.1 Nach dem Gesagten stellen die angefochtenen Rückweisungsentscheide Zwischenentscheide dar. Beschwerden gegen Zwischenverfügungen und Zwischenentscheide behandeln die Mitglieder des Verwaltungs-

gerichts als Einzelrichterinnen oder Einzelrichter (vgl. Art. 57 Abs. 2 Bst. b des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]). Die grundsätzliche Bedeutung der sich stellenden Verfahrensfragen rechtfertigt indes eine Beurteilung in Fünferbesetzung (Art. 57 Abs. 6 i.V.m. Art. 56 Abs. 2 Bst. a GSOG).

5.2 Zwischenentscheide der StRK können beim Verwaltungsgericht nur bei Erfüllen der in Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 VRPG genannten Voraussetzungen selbständig angefochten werden. Da hier – wie bereits ausgeführt (vgl. vorne E. 1.3) – weder der Beschwerdeführerin ein nicht wieder gutzumachender Nachteil droht noch die Gutheissung der Beschwerden ein weitläufiges Beweisverfahren vermeiden würde, liegen keine selbständig anfechtbaren Zwischenentscheide vor. Auf die Beschwerden ist nicht einzutreten.

5.3 Bei diesem Ausgang der Verfahren wird die Beschwerdeführerin kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 sowie Art. 104 Abs. 3 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Auf die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 und 2010 wird nicht eingetreten.
2. Auf die Beschwerde betreffend die direkten Bundessteuern 2009 und 2010 wird nicht eingetreten.
3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 3'500.--, werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

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. BGG geführt werden.