

100.2015.107/108U
HAT/BAM/RAP

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil des Einzelrichters vom 9. Dezember 2016

Verwaltungsrichter Häberli
Gerichtsschreiberin Baldegger

A. _____ und B. _____
beide vertreten durch Fürsprecher ...
Beschwerdeführende

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
2010; (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom
17. März 2015; 100 12 334, 200 12 288)



Sachverhalt:

A.

B._____ ist seit 2003 mit dem in Florenz wohnhaften italienischen Staatsbürger A._____ verheiratet. Nachdem sie nach Florenz gezogen war, meldete sie sich per 31. Dezember 2010 von C._____ (CH) ab. Danach war sie im Kanton Bern aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit (Grundeigentum) noch beschränkt steuerpflichtig. Mit Verfügungen vom 20. Mai 2011 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern B._____ und A._____ für die Zeitspanne vom 1. Januar 2010 bis 30. Dezember 2010, wobei die Einkünfte und Vermögenswerte von A._____ satzbestimmend berücksichtigt wurden. Für die Kantons- und Gemeindesteuern resultierte – einschliesslich Kirchensteuer von Fr. 431.50 – ein Steuerbetrag von Fr. 21'775.75 und für die direkte Bundessteuer ein solcher von Fr. 4'578.25. Mit Verfügungen vom 9. Juni 2011 veranlagte die Steuerverwaltung B._____ und A._____ sodann für den 31. Dezember 2010 für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer je auf Fr. 0.--.

Am 10. Juni 2011 erhob B._____ Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern vom 20. Mai 2011 und beantragte, sie sei von der Kirchensteuer zu befreien. Zur Begründung machte sie geltend, sie sei konfessionslos und ihr Ehemann sei zwar römisch-katholischer Konfession, aber in der Schweiz nicht steuerpflichtig. Mit Schreiben vom 28. Juni 2011 teilte die Steuerverwaltung B._____ und A._____ mit, ohne Gegenbericht und Einbringung neuer Beweismittel beabsichtige sie, die Einsprache abzuweisen. Mit Schreiben vom 11. November 2011 hielt B._____ an ihrem Antrag fest.

Am 15. Februar 2012 passte die Steuerverwaltung mit zwei als «Berichtigung» bezeichneten Verfügungen, die sich je auf die gesamte Steuerperiode von 1. Januar bis 31. Dezember 2010 bezogen, die Veranlagungen 2010 an und nahm sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern (einschliesslich Kirchensteuer) als auch bei der direkten Bundessteuer eine Nulltaxation vor. Die von B._____ für das Jahr 2010 geleisteten Akonto-

Zahlungen wies sie als deren Guthaben aus, das innert 30 Tagen rückerstattet würde, was in der Folge auch geschah.

Mit Einspracheentscheiden vom 13. Juni 2012 hiess die Steuerverwaltung alsdann die Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung(en) vom 20. Mai 2011 für die Zeitspanne vom 1. Januar bis 30. Dezember 2010 gut und erhob keine Kirchensteuer mehr. Für die Kantons- und Gemeindesteuern resultierte so neu ein Steuerbetrag von Fr. 21'344.45; der Betrag für die direkte Bundessteuer blieb unverändert bei Fr. 4'578.25. Die Einspracheentscheide bezogen sich auf das ganze Steuerjahr 2010 (1.1.-31.12.2010).

B.

Am 10. Juli 2012 erhoben B._____ und A._____ Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK) mit dem Antrag, die Einspracheentscheide 2010 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer 2010 seien aufzuheben. Mit Entscheiden vom 17. März 2015 hiess die StRK die Rechtsmittel teilweise gut, stellte sinngemäss die Nichtigkeit der «Berichtigungen» vom 15. Februar 2012 fest und hob die Einspracheentscheide vom 13. Juni 2012 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie betreffend die direkte Bundessteuer auf. Sie wies die Sache zur Durchführung des Einspracheverfahrens für die Zeit vom 1. Januar bis 30. Dezember 2010 an die Steuerverwaltung zurück. Dies begründete sie damit, dass nur die Verfügungen vom 20. Mai 2011 betreffend den Zeitraum vom 1. Januar bis 30. Dezember 2010 Gegenstand der Einsprache gebildet hätten, weshalb die Einspracheentscheide fehlerhaft seien, soweit sie sich auf das ganze Steuerjahr 2010 beziehen; die Verfügungen vom 9. Juni 2010 bezüglich den 31. Dezember 2010 seien rechtskräftig geworden.

C.

Hiergegen haben B._____ und A._____ am 9. April 2015 in einer einzigen Rechtschrift sowohl betreffend die Kantons- und Ge-

meindesteuern als auch die direkte Bundessteuer 2010 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragen, die Entscheide der StRK seien aufzuheben, soweit die Berichtungen vom 15. Februar 2012 aufgehoben worden seien, und die Einspracheentscheide vom 13. Juni 2012 seien definitiv aufzuheben.

Mit Verfügung vom 10. April 2015 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Beschwerdevernehmlassung vom 1. Mai 2015 bzw. Beschwerdeantwort vom 8. Juni 2015 je die Abweisung der Beschwerden.

Erwägungen:

1.

1.1 Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerden als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]; Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]).

1.2 Die StRK hat die Verfügungen vom 15. Februar 2012 sowie die Einspracheentscheide vom 13. Juni 2012 aufgehoben und die Sache zur Durchführung des Einspracheverfahrens an die Steuerverwaltung zurückgewiesen. Damit richten sich die Beschwerden gegen Rückweisungsentscheide und stellt sich die Frage, ob diese als selbständig anfechtbare Teilentscheide oder als Zwischenentscheide gemäss Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 VRPG zu qualifizieren sind. Letztere sind – soweit sie weder die

Zuständigkeit noch Ausstand oder Ablehnung betreffen – vor Verwaltungsgericht nur selbständig anfechtbar, wenn sie einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken können oder die Gutheissung der Beschwerden sofort Endentscheide herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 2 und 3 VRPG). Falls keine dieser Voraussetzungen gegeben ist, sind sie nur gemeinsam mit den Endentscheiden anfechtbar, soweit sich ihr Inhalt noch auf diese auswirkt (Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 4 VRPG). Ein nicht wieder gutzumachender Nachteil wird praxismässig bejaht, wenn die anfechtende Person ein schutzwürdiges Interesse an der sofortigen Aufhebung oder Abänderung der Zwischenentscheide hat, wobei kein irreparabler Schaden erforderlich ist. Ein hinreichendes Rechtsschutzinteresse an einer sofortigen Anfechtung ist bereits dann gegeben, wenn günstige Endentscheide für die betroffene Person nicht jeden Nachteil zu beseitigen vermögen. 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; VGE 2014/7/8 vom 7.11.2016 [zur Publ. bestimmt; noch nicht rechtskräftig] E. 1.3, je mit Hinweisen).

1.3 Nachdem es die Frage nach Inkrafttreten der Teilrevision des VRPG vom 10. April 2008 zunächst offen liess, hat das Verwaltungsgericht jüngst präzisiert, dass die Begriffe Zwischen- und Teilentscheid im geltenden Verfahrensrecht des Kantons grundsätzlich gleich zu verstehen sind wie nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 91 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz [BGG; SR 173.110]; VGE 2014/7/8 vom 7.11.2016 [zur Publ. bestimmt; noch nicht rechtskräftig] E. 1.5 ff., insb. E. 3.5). Demgemäss richtet sich die Anfechtbarkeit von Rückweisungsentscheiden nach der Regelung für Zwischenentscheide gemäss Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 VRPG (vgl. für das bundesgerichtliche Verfahren Art. 93 BGG). Dies gilt selbst dann, wenn damit über eine rechtliche Grundsatzfrage oder einen materiellen Teilaspekt der Streitsache entschieden wird (sog. materielle Zwischenent-

scheide). Nicht blosse Zwischen-, sondern (selbständig anfechtbare) Teilentscheide stellen dagegen Rückweisungsentscheide dar, welche einzelne (von mehreren gestellten) Begehren beurteilen, die unabhängig von den übrigen behandelt werden können (vgl. Art. 91 Bst. a BGG). Schliesslich werden Rückweisungsentscheide, welche der unteren Instanz, an die die Sache zurückgewiesen wird, keinen Entscheidungsspielraum mehr belassen, weil die Rückweisung nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten dient, wie Endentscheide behandelt, obwohl sie das Verfahren (formell) nicht beenden (materieller Endentscheid; vgl. zum Ganzen etwa BGE 140 V 282 E. 2, 142 II 20 E. 1.2, BGE 140 V 321 E. 3.1 f.; VGE 2014/7/8 vom 7. 11.2016 [zur Publ. bestimmt; noch nicht rechtskräftig] E. 1.4, spezifisch zu den materiellen Endentscheiden etwa VGE 2014/294/295 vom 17.10.2016, E. 1.1 mit Hinweisen). – Die hier angefochtenen Rückweisungsentscheide der StRK regeln formellrechtliche Fragen (Rechtskraft der «Berichtigungsverfügungen», formelle Rechtsfehlerhaftigkeit der Einspracheentscheide) in Hinblick auf die Verfahrenserledigung und die Beurteilung der materiellen Streitfrage, ob die Beschwerdeführerin Kirchensteuern zu entrichten hat. Sie schliessen namentlich weder das Verfahren ab noch behandeln sie einzelne von anderen Rechtsbegehren unabhängig beurteilbare Begehren, weshalb es sich im Licht der dargestellten Rechtsprechung nicht um selbständig anfechtbare Teilentscheide handelt. Zudem verbleibt der Steuerverwaltung bei der Beurteilung der Streitigkeit ein Spielraum, weshalb sie auch nicht als Endentscheide zu behandeln sind. Die angefochtenen Rückweisungsentscheide stellen demnach Zwischenentscheide im Sinn von Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 VRPG dar. Da sie weder Zuständigkeit noch Ausstand oder Ablehnung betreffen, sind sie nur unter den qualifizierten Voraussetzungen von Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 Bst. a und b VRPG beim Verwaltungsgericht anfechtbar.

1.4 Die Beschwerdeführenden gehen in ihrer Rechtschrift nicht darauf ein, dass sich ihre Beschwerden gegen Zwischenentscheide richten; sie zeigen dementsprechend auch nicht auf und es ist nicht ersichtlich, dass die angefochtenen Entscheide einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken könnten. Ebenso wenig ist erkennbar, inwiefern eine Gutheissung der Beschwerden einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten

für ein aufwendiges Beweisverfahren zu vermeiden vermöchte, verfügt die Steuerverwaltung doch bereits über die für die Veranlagung 2010 erforderlichen Informationen. Damit sind die besonderen Voraussetzungen für eine selbständige Anfechtung der als Zwischenentscheide zu qualifizierenden Erkenntnisse vom 17. März 2015 beim Verwaltungsgericht nicht erfüllt. Auf die Beschwerden ist deshalb nicht einzutreten. Bei diesem Ergebnis ist nicht zu prüfen, ob die übrigen Sachurteilsvoraussetzungen gegeben wären.

1.5 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. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3).

1.6 Beschwerden gegen Zwischenentscheide behandeln die Mitglieder des Verwaltungsgerichts als Einzelrichterin oder Einzelrichter (Art. 57 Abs. 2 Bst. b des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG161.1]).

2.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die unterliegenden Beschwerdeführenden die Kosten des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens zu tragen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG); sie haften dafür solidarisch (Art. 151 StG i.V.m. Art. 106 VRPG). Ersatzfähige Parteikosten sind keine angefallen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 i.V.m. Art. 104 Abs. 3 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Auf die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2010 wird nicht eingetreten.
2. Auf die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2010 wird nicht eingetreten.
3. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 1'500.--, werden den Beschwerdeführenden auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. Zu eröffnen:
 - den Beschwerdeführenden
 - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Der Einzelrichter:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

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