

100.2016.212/213U
HAT/DIS/RAP

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil des Einzelrichters vom 24. Januar 2018

Verwaltungsrichter Häberli
Gerichtsschreiberin Kissel

A. _____ AG
handelnd durch die statutarischen Organe
vertreten durch Rechtsanwalt ...
Beschwerdeführerin

gegen

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

und

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

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer
2012 und 2013; Quellensteuer (Entscheide der Steuerrekurskommission
des Kantons Bern vom 7. Juni 2016; 100 14 618/619, 200 14 555/556)



Sachverhalt:

A.

Die A._____ AG bezweckt die Erbringung von Leistungen im Bereich der Informations- und Kommunikationstechnologie. Mit Verfügung vom 13. Juni 2014 forderte die Steuerverwaltung des Kantons Bern von ihr zusätzliche Quellensteuern in der Höhe von Fr. 46'752.60 (Steuerjahr 2012) und Fr. 39'256.55 (Steuerjahr 2013) ein. Die hiergegen erhobenen Einsprachen wies die Steuerverwaltung in Bezug auf die Tätigkeit der in Deutschland wohnhaften B._____ mit Einspracheentscheiden vom 31. Oktober 2014 ab und bestätigte die Nachforderungen in der Höhe von Fr. 40'730.35 (Steuerjahr 2012) und Fr. 29'498.25 (Steuerjahr 2013) für Lohnzahlungen an B._____.

B.

Am 26. November 2014 gelangte die A._____ AG 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 7.6.2016).

C.

In einer einzigen Rechtsschrift vom 11. Juli 2016 erhebt die A._____ AG sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch bezüglich der direkten Bundessteuer Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Sie beantragt, die Entscheide der StRK vom 7. Juni 2016 sowie die Verfügungen der Steuerverwaltung vom 13. Juni 2014 seien «in Sachen B._____» aufzuheben.

Am 13. Juli 2016 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 15. Juli 2016 bzw. Beschwerdeantwort vom 1. September 2016 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] 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 Beschwerdeführerin beantragt nebst der Aufhebung der Entscheide der StRK auch die Aufhebung der Verfügungen der Steuerverwaltung. Damit verkennt sie, dass bereits ihrem Rekurs bzw. ihrer Beschwerde an die StRK voller Devolutiveffekt zugekommen ist und die Entscheide der Vorinstanz an die Stelle der Einspracheentscheide der Steuerverwaltung getreten sind, die ihrerseits zuvor die Verfügungen vom 13. Juni 2014 ersetzt hatten. Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht können deshalb allein die Rechtsmittelentscheide der StRK bilden (vgl. BGE 129 II 438 E. 1; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 60 N. 7 f. und Art. 72 N. 13). Auf die Beschwerden ist deshalb nicht einzutreten, soweit sie sich gegen die Verfügungen der Steuerverwaltung richten.

1.3 Die StRK hat die Einspracheentscheide vom 31. Oktober 2014 aufgehoben und die Sache zur Neufestsetzung der geschuldeten Quellensteuer an die Steuerverwaltung zurückgewiesen. Damit richten sich die Beschwerden gegen Rückweisungsentscheide und es 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 praxisgemäss 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 2017 S. 205 E. 1.3, 2016 S. 237 E. 5.1, je mit Hinweisen; VGE 2015/107/108 vom 9.12.2016 E. 1.2).

1.4 Die Begriffe Zwischen- und Teilentscheid sind im geltenden Verfahrensrecht des Kantons grundsätzlich gleich zu verstehen wie nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 91 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz [BGG; SR 173.110]; BVR 2017 S. 205 E. 3.5; VGE 2015/107/108 vom 9.12.2016 E. 1.3). 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 Zwischenentscheide). Nicht bloss 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 142 II 20 E. 1.2, 140 V 321 E. 3.1 f., 140 V 282 E. 2; BVR 2017 S. 205 E. 1.4; VGE 2015/107/108 vom 9.12.2016 E. 1.3).

1.5 Die Vorinstanz ist zum Schluss gelangt, dass die Steuerverwaltung die Tätigkeit von B._____ für die Beschwerdeführerin zu Recht als unselbständige Erwerbstätigkeit qualifiziert habe, weshalb B._____ der Quellensteuerpflicht unterliege. Allerdings sei die Höhe der geschuldeten Quellensteuer nicht erstellt und insbesondere unter Berücksichtigung von erstmals im Rekurs- und Beschwerdeverfahren vorgebrachten allenfalls ausserhalb der Schweiz erbrachten Arbeitsleistungen neu zu berechnen. Deshalb hat die StRK die Sache zur weiteren Abklärung und Neuveranlagung an die Steuerverwaltung zurückgewiesen. Da diese weitere Sachverhaltsabklärungen hinsichtlich des tatsächlich geschuldeten Quellensteuerbetrags tätigen und eine Neuveranlagung vornehmen muss, werden durch die Rückweisungsentscheide der StRK weder die Verfahren abgeschlossen noch einzelne Begehren beurteilt, weshalb es sich dabei nicht um selbständig anfechtbare Teilentscheide oder gar Endentscheide handelt (vgl. E. 1.3 hiavor). 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.

1.6 Die Beschwerdeführerin geht in ihrer Rechtsschrift nicht darauf ein, dass sich ihre Beschwerden gegen Zwischenentscheide richten; sie zeigt 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. Die geschuldete Quellensteuer kann die Steuerverwaltung insbesondere anhand der erstmals vor Verwaltungsgericht ins Recht gelegten Aufstellung über die von B._____ in den Steuerjahren 2012 und 2013 für die Beschwerdeführerin in der Schweiz erbrachten Arbeitsleistungen neu berechnen (vgl. Beschwerdebeilage 19), soweit die enthaltenen Angaben schlüssig sind. Damit sind die besonderen Voraussetzungen für eine selbständige Anfechtung der als Zwischenentscheide zu qualifizierenden Rückweisungsentscheide nicht erfüllt. Auf die Beschwerden ist deshalb nicht einzutreten. Bei diesem Ergebnis ist nicht zu prüfen, ob die übrigen Sachurteilsvoraussetzungen gegeben wären.

1.7 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).

1.8 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; BSG 161.1]).

2.

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 der Einzelrichter:

1. Auf die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 und 2013 wird nicht eingetreten.
2. Auf die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2012 und 2013 wird nicht eingetreten.
3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 1'500.--, 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 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. BGG geführt werden.