

100.2017.200/201U
ARB/DIS/KIB

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil der Einzelrichterin vom 20. Juni 2018

Verwaltungsrichterin Arn De Rosa
Gerichtsschreiberin Kissel

A. _____
Beschwerdeführer

gegen

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

und

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

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer
2014; Parteienschädigung (Entscheide der Steuerrekurskommission des
Kantons Bern vom 6. Juni 2017; 100 16 128-100 16 130; 200 16 95-
200 16 97)



Sachverhalt:

A.

A._____, wohnhaft in Deutschland mit Wochenaufenthalt in B._____, arbeitete ab Juli 2013 bei der C._____ AG in D._____. Für das Steuerjahr 2014 behielt die C._____ AG Quellensteuern in der Höhe von Fr. 21'298.-- aus unselbständiger Erwerbstätigkeit zurück; die Arbeitslosenkasse des Kantons Bern zog auf den im selben Jahr (nachträglich) ausbezahlten Leistungen ebenfalls Quellensteuern von Fr. 5'450.-- ab. Am 9. März 2015 stellte A._____ für das Steuerjahr 2014 fristgerecht einen Antrag auf «Tarifkorrektur zur steuerlichen Berücksichtigung von Mehrkosten für internationalen Wochenaufenthalt», dem die Steuerverwaltung des Kantons Bern insofern entsprach, als sie am 21. August 2015 die Rückerstattung von Quellensteuern in der Höhe von Fr. 2'053.40 verfügte. Die hiergegen erhobenen Einsprachen hiess die Steuerverwaltung teilweise gut, hob die Verfügung betreffend die Tarifkorrektur 2014 auf und ordnete die Rückerstattung von Quellensteuern für das Steuerjahr 2014 in der Höhe von Fr. 7'416.10 an (Einspracheentscheide vom 4.3.2016).

B.

Dagegen gelangte A._____ am 28. März 2016 mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese hiess die Rechtsmittel teilweise gut, soweit sie darauf eintrat, hob die Einspracheentscheide auf und wies die Sache zur Neubeurteilung der Einsprachen im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurück (Entscheide vom 6.6.2017).

C.

In einer einzigen Rechtsschrift vom 7. Juli 2017 erhebt A._____ für das Steuerjahr 2014 sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als

auch bezüglich der direkten Bundessteuer Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Er beantragt, die Entscheide der StRK vom 6. Juni 2017 seien «in dem Punkt der Parteientschädigung aufzuheben und die Parteikosten [seien ihm] in voller Höhe zu erstatten».

Am 10. Juli 2017 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 8. August 2017 bzw. Beschwerdeantwort vom 22. August 2017 je die Abweisung der Beschwerden.

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 hat die Akten zur Neubeurteilung der Einsprachen 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 (vgl. Art. 61 Abs. 2 VRPG) – vor Verwaltungsgericht nur unter den Voraussetzungen von Art. 61 Abs. 3 VRPG selbständig anfechtbar. 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).

1.3 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]). Rückweisungsentscheide zählen nach der Praxis des Bundesgerichts grundsätzlich zu den Zwischenentscheiden, weil sie das Verfahren nicht abschliessen (vgl. 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 2017/189/190 vom 5.4.2018 E. 1.3, 2016/212/213 vom 24.1.2018 E. 1.4 [noch nicht rechtskräftig]).

1.4 Die Vorinstanz hat den Rekurs und die Beschwerde teilweise gutgeheissen, soweit sie darauf eingetreten ist, und die Sache zur Neuerteilung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen. Auch wenn die StRK die Rechtsmittel in Bezug auf die Gewährung der Kinderabzüge sowie der Berufskosten teilweise gutgeheissen hat (vgl. angefochtene Entscheide E. 5 und 6), hat sie die Streitigkeit nicht abschliessend behandelt, und die Rückweisung ist nicht etwa zu blosser rechnerischer Umsetzung ihrer Anordnung erfolgt: Vielmehr hat sie angeordnet, die Steuerverwaltung habe dem Beschwerdeführer die bei einer Tarifkorrektur anwendbaren Berechnungsgrundlagen in verständlicher und nachvollziehbarer Weise darzulegen und gestützt darauf die Berechnung der Quellen-

steuer erneut vorzunehmen. Zudem sei ihm diesbezüglich das rechtliche Gehör zu gewähren (vgl. angefochtene Entscheide E. 3, insb. E. 3.4). Mit hin werden durch die angefochtenen Rückweisungsentscheide 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 hiervor). Die angefochtenen Rückweisungsentscheide stellen demnach Zwischenentscheide im Sinn von Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 VRPG dar. Da sie 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 sie 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 Beschwerden sofort Endentscheide herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (Bst. b). Da die Gutheissung der Beschwerden hier keine Endentscheide ermöglichen würde, fragt sich einzig, ob die angefochtenen Rückweisungsentscheide einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken können (BVR 2017 S. 221 E. 2.1; VGE 2017/189/190 vom 5.4.2018 E. 1.2, 2016/212/213 vom 24.1.2018 E. 1.3 [noch nicht rechtskräftig]).

1.5 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 2017 S. 221 E. 2.2, 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). – Der Beschwerdeführer ist sich wohl nicht bewusst, dass sich seine Beschwerden gegen Zwischenent-

scheide richten, und er zeigt dementsprechend auch nicht auf, dass die angefochtenen Entscheide einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken könnten. Wenn wie hier der Kostenspruch einziger Gegenstand der Anfechtung bildet, ist ein nicht wieder gutzumachender Nachteil, der zur sofortigen Anfechtung berechtigt, insbesondere dann anzunehmen, wenn die zu Kosten verpflichtete Partei die Kostenregelung im Zusammenhang mit der Verfügung bzw. dem Entscheid in der Hauptsache nicht mehr anfechten kann (Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 103 N. 6). Das Verwaltungsgericht hat für Fallkonstellationen wie die vorliegende jedoch festgehalten, dass in Anlehnung an die bundesgerichtliche Rechtsprechung zu Art. 93 BGG eine betroffene Partei die belastende Kostenregelung des Zwischenentscheids auch gestützt auf kantonales Verfahrensrecht nach Ergehen des Endentscheids anfechten kann. Mit der Anfechtung des Kostenschlusses des Zwischenentscheids kann sie selbst dann zuwarten, wenn sie später kein Rechtsmittel gegen den Endentscheid erheben will oder kann, etwa weil sie dazu infolge Obsiegens gar nicht legitimiert ist. Besteht die Möglichkeit, die im Rahmen eines Rückweisungsentscheids getroffene Kostenregelung unabhängig vom Ausgang des Verfahrens in der Sache später noch anzufechten, liegt insoweit kein nicht wieder gutzumachender Nachteil im Sinn von Art. 61 Abs. 3 Bst. a VRPG vor (BVR 2017 S. 221 E. 2.3 ff.; vgl. auch BGE 143 III 290 E. 1.3, 142 V 551 E. 3.3.2, 142 II 363 E. 1.3).

1.6 Zusammenfassend ergibt sich, dass die angefochtenen Zwischenentscheide und auch deren Kostenregelung für den Beschwerdeführer keinen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken. Er kann den vorinstanzlichen Kostenschluss mit Beschwerde gegen die Endentscheide anfechten oder, sollte er diese nicht anfechten wollen oder infolge Obsiegens nicht können, direkt beim Verwaltungsgericht gegen die Kostenregelung der Zwischenentscheide innert der Frist von Art. 81 VRPG Beschwerde erheben. Damit sind die besonderen Voraussetzungen für eine selbständige Anfechtung der als Zwischenentscheide zu qualifizierenden Rückweisungsentscheide nicht erfüllt. Auf die Beschwerden ist deshalb nicht einzutreten.

1.7 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 der Beschwerdeführer grundsätzlich kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Mit Blick auf die von der Vorinstanz festgestellte Gehörsverletzung durch die Steuerverwaltung, die eine Rückweisung erst notwendig gemacht hat (vgl. vorne E. 1.4), und das Fehlen eines Hinweises auf die besonderen Voraussetzungen für die Anfechtung von Zwischenentscheiden in den angefochtenen Entscheiden rechtfertigt sich hier ausnahmsweise der Verzicht auf die Erhebung von Verfahrenskosten. Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und 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 [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

Demnach entscheidet die Einzelrichterin:

1. Auf die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2014 wird nicht eingetreten.
2. Auf die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2014 wird nicht eingetreten.
3. Es werden weder Verfahrenskosten erhoben noch Parteikosten gesprochen.

4. Zu eröffnen:

- dem Beschwerdeführer
- der Steuerverwaltung des Kantons Bern
- der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
- der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Die Einzelrichterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen diese Urteile 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.