

100.2019.131/132U
HAT/SES/SRE

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil des Einzelrichters vom 18. Juli 2019

Verwaltungsrichter Häberli
Gerichtsschreiberin Seiler

A. _____ und B. _____

Beschwerdeführende

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
2015 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom
12. März 2019; 100 18 24, 200 18 23)



Sachverhalt:

A.

Mit Verfügung vom 7. Februar 2017 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern A._____ und B._____ abweichend von deren Selbstdeklaration für das Jahr 2015 auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 113'400.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern und von Fr. 104'900.-- bei der direkten Bundessteuer. Sie rechnete das Einkommen auf, das A._____ und B._____ mit ihrer C._____ GmbH erzielt hatten. Die dagegen erhobenen Einsprachen wies die Steuerverwaltung am 10. Januar 2018 ab.

B.

Am 20. Januar 2018 gelangten A._____ und B._____ an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese wies Rekurs und Beschwerde am 12. März 2019 «hinsichtlich der Frage des Vorliegens einer Steuerumgehung» ab. Gleichzeitig hob sie die Einspracheentscheide auf und wies die Akten an die Steuerverwaltung zurück, um die Steuerfaktoren im Sinn der Erwägungen neu festzusetzen.

C.

Dagegen haben A._____ und B._____ am 11. April 2019 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragen, die Entscheide der StRK vom 12. März 2019 seien, «soweit anfechtbar», aufzuheben. Ihr steuerbares Einkommen sei sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern 2015 als auch bei der direkten Bundessteuer 2015 um Fr. 33'806.-- zu reduzieren.

Die StRK schliesst mit Vernehmlassung vom 30. April 2019 auf Abweisung der Beschwerde. Mit Beschwerdeantwort vom 17. Mai 2019 beantragt die

Steuerverwaltung, auf die Beschwerden sei nicht einzutreten. Am 6. Juli 2019 haben die Beschwerdeführenden noch einmal Stellung genommen.

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

1.2 Die Beschwerdeführenden haben ihr Einkommen aus der Tätigkeit für die C. _____ GmbH im vereinfachten Verfahren abgerechnet. Solche Einkünfte unterliegen pauschal einer Quellensteuer von 4,5 % in Kanton und Gemeinde (Art. 115a Abs. 1 StG) bzw. 0,5 % im Bund (Art. 37a Abs. 1 DBG). Die Beschwerdeführenden haben sie in ihrer ordentlichen Steuererklärung deshalb als steuerfreies Einkommen deklariert. Nach der StRK stellt dieses Vorgehen eine Steuerumgehung dar, was sie im Dispositiv ihrer Entscheide festhielt (angefochtener Entscheid E. 3 f.). Darüber hinaus hat die StRK erwogen, es gebe Anzeichen für eine verdeckte Gewinnausschüttung. Zur weiteren Sachverhaltsabklärung und einlässlichen Prüfung, ob tatsächlich eine solche vorliege, wies sie die Akten an die kantonale Steuerverwaltung zurück (angefochtener Entscheid E. 5). – Damit richten sich die Verwaltungsgerichtsbeschwerden gegen Rückweisungsentscheide. Die Steuerverwaltung wirft zu Recht die Frage auf, ob diese als selbständig anfechtbare Teilentscheide oder als Zwischenentscheide gemäss Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 VRPG zu qualifizieren sind (vgl. BVR 2017 S. 205 E. 1.2).

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; näher dazu BVR 2017 S. 205 E. 1.3).

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). Demgemäss richtet sich die Anfechtbarkeit von Rückweisungsentscheiden grundsätzlich 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 über eine rechtliche Grundsatzfrage oder einen materiellen Teilaspekt der Streitsache entschieden wurde (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).

1.5 Die StRK hat die Sache «zur Neufestsetzung der Steuerfaktoren im Sinn der Erwägungen» zurückgewiesen und so ihre Urteilsbegründung für die Steuerverwaltung rechtsverbindlich ausgestaltet. Dabei hat sie zwar entschieden, dass die Beschwerdeführenden eine Steuerumgehung begangen haben, indem sie einen Teil ihres Einkommens im vereinfachten Verfahren abrechneten (angefochtener Entscheid E. 3 f.). Sie hat aber die Streitigkeit nicht abschliessend beurteilt und die Rückweisung hat sie nicht bloss zur rechnerischen Umsetzung ihrer Anordnungen angeordnet. Vielmehr hat die StRK erwogen, die Steuerverwaltung habe näher zu prüfen, ob zwischen der C._____ GmbH und der D._____ AG via Beschwerdeführenden Gewinnverschiebungen erfolgt seien, sodass es zu verdeckten Gewinnausschüttungen an die Beschwerdeführenden gekommen sei. Verschiedene Hinweise liessen dies vermuten. Dazu gehöre insbesondere, dass die D._____ AG zu Gunsten der C._____ GmbH auf Erträge verzichtet habe, dass der Beschwerdeführer seine für die C._____ GmbH geleistete Arbeitszeit nur schätzen könne und dass die Reinigungskraft der C._____ GmbH auch die Räumlichkeiten der D._____ AG gereinigt habe (angefochtene Entscheide E. 5). Die Steuerverwaltung hat das Verfahren folglich wieder an die Hand zu nehmen und weitere Abklärungen zu treffen. Zu welchem Schluss sie gelangt ist offen. Mithin werden durch die angefochtenen Rückweisungsentscheide weder die Verfahren abgeschlossen noch einzelne Begehren beurteilt, weshalb es sich dabei nicht um selbständig anfechtbare Teilentscheide oder gar materielle Endentscheide handelt (vgl. E. 1.4 hiavor). Die Beschwerden richten sich nach dem Gesagten gegen Zwischenentscheide im Sinn von Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 VRPG. Diese betreffen zudem nicht Ausstand oder Ablehnung. Die Zwischenentscheide sind deshalb 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 In ihrer Stellungnahme vom 6. Juli 2019 führen die Beschwerdeführenden aus, sie hätten die Entscheide angefochten, weil aus ihnen nicht eindeutig hervorgehe, ob es sich um selbständig anfechtbare Zwischenentscheide handle. Zudem werde in der Rechtsmittelbelehrung erklärt, die Beschwerde an das Verwaltungsgericht sei zulässig. Sie hätten ihrer Unsicherheit dadurch Rechnung getragen, dass sie im Hauptbegehren den

Passus «soweit sie anfechtbar sind» verwendet hätten. Weiter sind sie der Ansicht, die Gutheissung der Beschwerden würde sofort Endentscheide herbeiführen, womit ein bedeutender Aufwand an Zeit und Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren erspart werden könnte (Stellungnahme Beschwerdeführende act. 8 Ziff. 3 f.). – Es ist nicht erkennbar, weshalb die Rückweisungsentscheide ein «weitläufiges» Beweisverfahren notwendig machen, dürfte es doch bloss darum gehen, einzelne Belege nachzuweisen. Die Beschwerdeführenden bringen denn auch selber vor, ein Beweisverfahren sei nicht nötig, da der Sachverhalt liquide sei (Stellungnahme Beschwerdeführende act. 8 Ziff. 5). Was die Rechtsmittelbelehrung anbelangt, so trifft zwar zu, dass darin nicht auf die besonderen Voraussetzungen für die Anfechtung von Zwischenentscheiden hingewiesen wird (anders vgl. statt vieler VGE 2017/301/302 vom 20.6.2018 E. 5); eine unzutreffende oder wie hier unvollständige Rechtsmittelbelehrung verschafft den Betroffenen jedoch keine zusätzliche Anfechtungsmöglichkeit (Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 44 N. 26; vgl. aber unten E. 2). Schliesslich ist weder vorgebracht noch erkennbar, inwiefern die Zwischenentscheide nicht wieder gutzumachende Nachteile bewirken könnten. 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 werden die Beschwerdeführenden an sich kostenpflichtig. Die StRK hat im Dispositiv die Rechtsmittel der Beschwerdeführenden aber betreffend Steuerumgehung «abgewiesen» und in ihrer Rechtsmittelbelehrung nicht auf die zusätzlichen Voraussetzungen für die Anfechtung von Zwischenentscheiden hingewiesen, was bei den nicht anwaltlich vertretenen Beschwerdeführenden verständlicherweise Unsicherheiten über die Anfechtbarkeit der Entscheide verursachte. Die besonderen Umstände rechtfertigen es, keine Verfahrenskosten zu erheben (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 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 der Einzelrichter:

1. Auf die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 wird nicht eingetreten.
2. Auf die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2015 wird nicht eingetreten.
3. Es werden weder Verfahrenskosten erhoben noch Parteikosten gesprochen.

4. Zu eröffnen:

- den Beschwerdeführenden
- der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
- der Steuerverwaltung des Kantons Bern
- der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Der Einzelrichter:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung 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.