

100.2020.14/15U
STN/ROS

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil des Einzelrichters vom 14. Mai 2020

Verwaltungsrichter Stohner
Gerichtsschreiberin Straub

A. _____ AG
vertreten durch Rechtsanwalt ...

Beschwerdeführerin

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
2011-2013 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
vom 10. Dezember 2019; 100 18 450-452, 200 18 365-367)



Sachverhalt:

A.

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern veranlagte die A._____ AG am 13. März 2018 für die Steuerjahre 2011, 2012 und 2013 (Steuerbarer Reingewinn: 2011: Fr. 316'779.-- [Kantons- und Gemeindesteuern] bzw. Fr. 319'697.-- [direkte Bundessteuern]; 2012: Fr. 342'272.-- bzw. Fr. 345'190.--; 2013: Fr. 94'589.-- bzw. Fr. 97'507.--; steuerbares Kapital [Kantons- und Gemeindesteuern]: 2011: Fr. 364'769.--; 2012: Fr. 250'076.--; 2013: Fr. 185'798.--). Zugleich auferlegte sie der A._____ AG Bussen wegen versuchter Steuerhinterziehung. Die hiergegen gerichteten Einsprachen wies die Steuerverwaltung am 4. September 2018 ab.

B.

Am 26. September 2018 gelangte die A._____ AG mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese hiess die Rechtsmittel insoweit gut, als sie die Einspracheentscheide 2011, 2012 und 2013 aufhob und die Sache zur Fortsetzung des Einspracheverfahrens im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückwies (Entscheide vom 10.12.2019). Die StRK schloss zusammenfassend, die Steuerverwaltung werde mehrere Aspekte des Sachverhalts neu zu überprüfen haben (angefochtene Entscheide E. 15).

C.

Hiergegen hat die A._____ AG am 9. Januar 2020 in einer einzigen Rechtsschrift sowohl betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern als auch die direkte Bundessteuer 2011, 2012 und 2013 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragt sinngemäss die Aufhebung der angefochtenen Rückweisungsentscheide der StRK «in ihrer Wirkung als Teilentscheide». In ihrer Beschwerdebegründung kritisiert sie die Erwägungen der Vorinstanz zum Mietwert der Wohnung, zu den Bar-

einlagen des Aktionärs, zu den Fahrzeugen und zum Fahrzeugaufwand sowie zur Höhe der Bussen wegen versuchter Steuerhinterziehung.

Mit Verfügung vom 13. Januar 2020 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK stellt mit Beschwerdevernehmlassung vom 14. Januar 2020 den Antrag, die Beschwerden seien abzuweisen. Die Steuerverwaltung beantragt mit Beschwerdeantwort vom 13. Februar 2020, in den angefochtenen Punkten sei auf die Beschwerde nicht einzutreten; soweit weitergehend auf die Beschwerde eingetreten werden könne, sei diese abzuweisen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

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] und Art. 145 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 Einspracheentscheide vom 4. September 2018 aufgehoben und die Sache zur Fortsetzung des Einspracheverfahrens im Sinne der Erwägungen 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 selbstständig 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 2017 S. 205 E. 1.3, 2016 S. 237 E. 5.1, je mit Hinweisen; VGE 2017/189/190 vom 5.4.2018 E. 1.2, 2015/107/108 vom 9.12.2016 E. 1.2).

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]; BVR 2017 S. 205 E. 3.5; VGE 2017/189/190 vom 5.4.2018 E. 1.3, 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 (selbstständig 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, 2015/107/108 vom 9.12.2016 E. 1.3).

1.4 Die StRK hat die Sache zur Fortsetzung des Einspracheverfahrens im Sinn der Erwägungen zurückgewiesen und so ihre Urteilsbegründung für die Steuerverwaltung rechtsverbindlich ausgestaltet. Diese wird namentlich die geltend gemachten Aufwendungen für Reisespesen und Kundenbetreuung (vgl. angefochtene Entscheide E. 8.6) und die für die Fahrzeuge verbuchten Aufwendungen und Abschreibungen (vgl. angefochtene Entscheide E. 13.3) zu überprüfen haben. Weiter hat die Vorinstanz erwogen, die Höhe der Aufrechnungen lasse sich nicht abschliessend bestimmen, weil die Steuerverwaltung mehrere Aspekte des Sachverhalts abzuklären haben werde; folglich werde sich die Steuerverwaltung auch nochmals mit der Höhe der Bussen wegen versuchter Steuerhinterziehung zu befassen haben (vgl. angefochtene Entscheide E. 14.7). Die angefochtenen Rückweisungsentscheide schliessen damit weder das Verfahren ab noch behandeln sie einzelne von anderen Rechtsbegehren unabhängig beurteilbare Begehren, so dass es sich im Licht der dargestellten Rechtsprechung nicht um selbständig anfechtbare Teilentscheide handelt. Die Steuerverwaltung wird weitere Sachverhaltsabklärungen vorzunehmen haben. Es verbleibt ihr bei der Beurteilung der Streitigkeit ein Spielraum, weshalb die Rückweisungsentscheide 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 (vgl. zum

Ganzen VGE 2017/189/190 vom 5.4.2018 E. 1.4, 2015/107/108 vom 9.12.2016 E. 1.3).

1.5 Die Beschwerdeführerin geht ausdrücklich von Teilentscheiden aus, was nach dem Gesagten unzutreffend ist. Sie setzt sich in ihrer Rechtschrift dementsprechend nicht damit auseinander, dass sich ihre Beschwerden gegen Zwischenentscheide richten. Sie zeigt nicht auf und es ist auch 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, auch wenn die Vorinstanz noch gewisse Sachverhaltsabklärungen als notwendig erachtet. Damit sind die besonderen Voraussetzungen für eine selbständige Anfechtung der als Zwischenentscheide zu qualifizierenden Rückweisungsentscheide vom 10. Dezember 2019 nicht erfüllt. Auf die Beschwerden ist deshalb nicht einzutreten. Bei diesem Ergebnis ist nicht zu prüfen, ob die übrigen Sachurteilsvoraussetzungen gegeben wären.

1.6 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 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3).

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 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 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 2011, 2012 und 2013 wird nicht eingetreten.
2. Auf die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2011, 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:
 - Beschwerdeführerin
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - Eidgenössische 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.