

100.2020.288/289U
ARB/SBE/SPR

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil der Einzelrichterin vom 13. September 2021

Verwaltungsrichterin Arn De Rosa
Gerichtsschreiberin Streun

A. _____ AG
Beschwerdeführerin

gegen

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

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend direkte Bundessteuer 2015 und 2016; Parteientschädigung
(Abschreibungsverfügungen der Steuerrekurskommission des Kantons
Bern vom 9. Juli 2020; 200 20 47, 200 20 48)



Sachverhalt:

A.

Die A. _____ AG wurde von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung juristische Personen, mit vordatierten Veranlagungsverfügungen vom 31. Dezember 2019 (zugestellt am 23.12.2019) für die Steuerjahre 2015 und 2016 veranlagt. Hiergegen erhob die Steuerverwaltung, Abteilung Recht und Koordination, am 24. Februar 2020 Einsprachen gemäss Art. 189 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 (StG; BSG 661.11) und Beschwerden gemäss Art. 141 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Auf die Einsprachen trat die Steuerverwaltung, Abteilung juristische Personen, mit Einspracheentscheiden vom 4. Juni 2020 infolge Verspätung nicht ein.

B.

Daraufhin erklärte die Steuerverwaltung, Abteilung Recht und Koordination, am 12. Juni 2020, dass sie ihre Beschwerden zurückziehe. Mit Verfügungen vom 9. Juli 2020 schrieb die StRK die Beschwerden als gegenstandslos geworden vom Geschäftsverzeichnis ab. Hierfür erhob sie weder Verfahrenskosten noch sprach sie der A. _____ AG eine Parteientschädigung zu.

C.

Gegen diese Abschreibungsverfügungen hat die A. _____ AG am 24. Juli 2020 mit zwei (innert Frist verbesserten) getrennten Eingaben Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben, wobei sie je einzig den Kostenpunkt beanstandet. Sie beantragt, ihr sei in Aufhebung der Dispositiv-Ziffern 3 der angefochtenen Verfügungen eine angemessene Entschädigung in der Höhe von mindestens einem Viertel der Parteikosten auszurichten, die im Fall eines Sachentscheids angemessen gewesen wären. Eventualiter sei die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen mit der Anweisung, ihr eine

angemessene Entschädigung in der Höhe von mindestens einem Viertel der Parteikosten zuzusprechen, die im Fall eines Sachentscheids angemessen gewesen wären.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 13. August 2020 bzw. Beschwerdeantwort vom 3. September 2020 die Abweisung der Beschwerden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Mit Stellungnahmen vom 6. Oktober 2020 hat sich die A. _____ AG erneut geäußert.

Erwägungen:

1.

1.1 Gegen eine Abschreibungsverfügung steht das gleiche Rechtsmittel offen wie gegen den Sachentscheid (Art. 39 Abs. 2 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21] sowie Art. 75 Bst. b VRPG [Umkehrschluss]). Das Verwaltungsgericht ist daher als letzte kantonale Instanz zur Beurteilung der Beschwerden zuständig (vgl. Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 VRPG; vgl. auch Art. 145 DBG sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Beschwerdeführerin ist in den vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen auf Zusprechung einer angemessenen Parteientschädigung nicht durchgedrungen, durch die angefochtenen Verfügungen insofern besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG; vgl. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG). Auf die Beschwerden ist einzutreten.

1.2 Die getrennt eingereichten Beschwerden in den Verfahren 100.2020.288 und 100.2020.289 betreffen die gleiche Thematik und es stellen sich in beiden Verfahren die gleichen Sach- und Rechtsfragen (vgl. Michel Daum, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 17 N. 6). Die Verfahren sind daher nach Art. 17 Abs. 1 VRPG zu vereinigen.

1.3 Die Beurteilung von Beschwerden gegen Abschreibungsverfügungen fällt in die einzelrichterliche Kompetenz (Art. 57 Abs. 2 Bst. d des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

1.4 Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Verfügungen auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

2.

Streitig ist einzig, ob die StRK Recht verletzt hat, indem sie der Beschwerdeführerin in den angefochtenen Verfügungen keine Parteientschädigung zugesprochen hat.

2.1 Für die direkte Bundessteuer ist die Kostenverlegung und die Zusprechung von Parteikosten im Verfahren vor den kantonalen Verwaltungsjustizbehörden bundesrechtlich geregelt (Art. 144 und 145 Abs. 2 DBG). Die Beschwerdeinstanz kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]). Nach dieser Bestimmung sind somit die Parteikosten entsprechend den ordentlichen Grundsätzen für die Verlegung der Verfahrenskosten festzusetzen; sie folgen mithin dem Erfolgs- bzw. Unterliegerprinzip. Entsprechend hat die unterliegende die obsiegende Partei nach Massgabe des Prozessausgangs für die Parteikosten zu entschädigen. Als unterliegende Partei gilt auch, wer ein Gesuch, eine Klage oder ein Rechtsmittel zurückzieht, den Abstand erklärt oder auf andere Weise dafür sorgt, dass

das Verfahren gegenstandslos wird (für das kantonale Recht vgl. Art. 110 Abs. 1 VRPG; Michael Beusch, in Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar VwVG, 2. Aufl. 2019, Art. 64 N. 7; vgl. auch Art. 4b Abs. 1 der Verordnung vom 10. September 1969 über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren [SR 172.041.0]; Hunziker/Mayer-Knobel, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 144 DBG N. 11). Die als Kann-Bestimmung formulierte Regelung in Art. 64 Abs. 1 VwVG wird nach ständiger Praxis als "Muss-Vorschrift" verstanden. Es besteht somit ein Anspruch auf Parteientschädigung, wenn die entsprechenden gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind (BGE 98 Ib 506 E. 1; BGer 2C_730/2017 vom 4.4.2018 E. 3.1 mit Hinweisen; Michael Beusch, a.a.O., Art. 64 N. 9). Der Begriff der Kosten umfasst auch die Parteientschädigung (BGer 2C_172/2016 und 2C_173/2016 vom 16.8.2016 E. 4.2 a.E.; Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 144 DBG N. 30).

2.2 Notwendig sind Parteikosten, wenn sie zur sachgerechten und wirksamen Rechtsverfolgung oder -verteidigung unerlässlich erscheinen (vgl. BGE 131 II 200 E. 7.2; BGer 2C_172/2016 und 2C_173/2016 vom 16.8.2016 E. 4.2 auch zum Folgenden; BVR 2006 S. 440 E. 6.3.2 ff., VGE 2015/37/38 vom 4.8.2016 E. 3.3). Ob der Beizug einer rechtskundigen Vertretung notwendig ist, hängt weitgehend von den konkreten Umständen des Einzelfalls bzw. der jeweiligen Prozesslage ab. Wichtige Kriterien sind neben der Komplexität von Sach- und Rechtslage namentlich die in Frage stehenden Folgen für die steuerpflichtige Person, deren Fähigkeiten und prozessuale Erfahrungen sowie die Vorkehren der Behörden. Rechtsprechung und Lehre stellen an die Bejahung der Notwendigkeit einer Rechtsvertretung keine strengen Anforderungen. Zumindest in Verfahren vor den Gerichten wird einer Partei der Beizug einer rechtskundigen Vertretung in der Regel ohne Weiteres zugestanden (vgl. BGer 2C_802/2013 vom 28.4.2014, in StE 2014 B 96.15 Nr. 1 E. 3.1; Marcel Maillard, in Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxis-kommentar VwVG, 2. Auflage 2016, Art. 64 N. 26; Michael Beusch, a.a.O., Art. 64 N. 11). Die Auslagen für eine berufsmässige Vertretung der steuerpflichtigen Person gelten als verhältnismässig hohe Kosten (VGE 2017/245/246 vom 20.2.2018 E. 2.1, 2015/37/38 vom 4.8.2016 E. 3.3, je im Umkehrschluss; Michael Beusch, a.a.O., Art. 64 N. 12 f.; Marcel Maillard, a.a.O., Art. 64 N. 30).

2.3 Bei der Überprüfung der Verlegung von Verfahrens- und Parteikosten übt das Verwaltungsgericht in ständiger Praxis Zurückhaltung. Es greift nur ein, wenn die Vorinstanz den ihr zustehenden grossen Beurteilungs- und Ermessensspielraum rechtsfehlerhaft ausgeübt hat (vgl. etwa BVR 2004 S. 133 E. 1.3; VGE 2018/141 vom 10.10.2018 E. 2.2 mit Hinweisen; Ruth Herzog, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 80 N. 19, Art. 104 N. 24).

3.

3.1 Die Beschwerdeführerin ist der Auffassung, die StRK, die bei Gegenstandslosigkeit der Verfahren praxismässig keine Kosten verlegt, habe ihr zu Unrecht eine Parteientschädigung verweigert. Der Beizug einer Rechtsvertretung sei mit Blick auf den hohen Streitwert und die sich stellenden Rechtsfragen gerechtfertigt gewesen. So habe nicht von vornherein festgestanden, dass die Beschwerden verspätet erhoben worden seien, zumal die Veranlagungsverfügungen vordatiert worden seien und die Steuerverwaltung in ihren Beschwerden falsche Angaben zur Dauer der Rechtsmittelfrist und zum Zeitpunkt des Fristenablaufs gemacht habe. Bei dieser Ausgangslage gebiete eine sorgfältige Prozessführung, auch Ausführungen in der Sache zu machen. Die Steuerverwaltung macht demgegenüber geltend, die Feststellung des Eingangsdatums der Veranlagungsverfügungen 2015 und 2016 und die Berechnung der Beschwerdefrist hätte der interne Rechtsdienst vornehmen können. Weitere materielle Erwägungen und eine anwaltliche Vertretung hätten sich damit erübrigt.

3.2 Die vorinstanzlichen Verfahren sind infolge Beschwerderückzugs gegenstandslos geworden (vorne Bst. B). Da die Steuerverwaltung die Gegenstandslosigkeit bewirkt hat, gilt sie in den vorinstanzlichen Verfahren als unterliegende und die Beschwerdeführerin als obsiegende Partei (vorne E. 2.1). Die Steuerverwaltung wird somit grundsätzlich kostenpflichtig (Art. 144 Abs. 1 DBG), wobei die StRK keine Verfahrenskosten erhoben hat (vgl. angefochtene Verfügungen Dispositiv-Ziff. 2). Mit den Kosten für den Beizug einer berufsmässigen Vertretung in den Verfahren vor der StRK liegen verhältnismässig hohe und grundsätzlich ersatzfähige Parteikosten vor.

Strittig und zu prüfen bleibt, ob (und in welchem Umfang) die Vertretung erforderlich war. – In der Sache war vor der StRK strittig, ob eine Rückstellung von zuletzt rund 186 Mio. Franken, welche die Beschwerdeführerin aufgrund einer von der Wettbewerbskommission auferlegten Sanktion vorgenommen hatte (vgl. hierzu BGE 146 II 217), geschäftsmässig begründet war. Zu klären war in diesem Zusammenhang, ob eine Sanktion mit Strafcharakter vorlag oder ob diese der Gewinnabschöpfung diene und damit Geschäftsaufwand darstellte (vgl. BGE 143 II 8 E. 5-7). In Anbetracht des relativ hohen Streitwerts und der sich stellenden Rechtsfragen erscheint der Beizug einer Rechtsvertretung gerechtfertigt. Daran ändert nichts, dass sich die Beschwerden der Steuerverwaltung letztlich als verspätet erwiesen haben: Die Veranlagungsverfügungen für die Gewinnsteuern 2015 und 2016 waren auf den 31. Dezember vordatiert und trugen damit ein unzutreffendes Datum, was für die Beschwerdeführerin, die ihre gesamte Post durch eine Drittanbieterin erfassen und digitalisieren lässt (vgl. Scanning-Protokolle vom 23.12.2019, Vorakten StRK [act. 5A] je pag. 8 f.), nicht ohne weiteres erkennbar war. Wie die Beschwerdeführerin richtig bemerkt, konnte sie nicht ausschliessen, dass der Drittanbieterin beim Erfassen der Posteingänge ein Fehler unterlaufen war und die Steuerverwaltung über Beweismittel verfügt, die allenfalls das aufgedruckte Datum vom 31. Dezember 2020 bestätigen hätten. Eine umsichtige Prozessführung erforderte daher, für diesen Fall auch Ausführungen zur Sache zu machen, zumal nach Art. 140 Abs. 2 DBG eine nachträgliche Beschwerdeergänzung ausgeschlossen ist, wenn sie eine unzulässige Verlängerung der gesetzlichen Beschwerdefrist zur Folge hat (vgl. BGer 2C_666/2018 vom 10.9.2018 in StR 73/2018 S. 966 E. 2.2.4 f.; VGE 2019/147/148 vom 11.2.2021 E. 1.4 [noch nicht rechtskräftig], je mit weiteren Hinweisen; Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 140 DBG N. 47; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 140 N. 39).

3.3 Zusammenfassend hat die StRK der Beschwerdeführerin zu Unrecht für die vorinstanzlichen Beschwerdeverfahren eine Parteientschädigung verweigert. Die Beschwerden erweisen sich somit als begründet und sind gutzuheissen. Die Dispositiv-Ziffern 3 der Abschreibungsverfügungen vom 9. Juli 2020 sind aufzuheben. Aus prozessökonomischen Gründen rechtfertigt sich hier, die Parteientschädigungen für die vorinstanzlichen Verfahren

direkt festzusetzen (vgl. Art. 84 Abs. 1 VRPG; Ruth Herzog, a.a.O., Art. 84 N. 6 ff.).

4.

4.1 Die Höhe der Parteientschädigung für Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Steuerrekurskommission bestimmt sich nach kantonalem Recht (Art. 144 Abs. 5 DBG; BGer 2C_172/2016 und 2C_173/2016 vom 16.8.2016 E. 4.2 a.E.; Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 144 DBG N. 30). Grundlage für die Bemessung bilden somit Art. 41 des Kantonalen Anwaltsgesetzes vom 28. März 2006 (KAG; BSG 168.11) und Art. 11 Abs. 1 der Verordnung vom 17. Mai 2006 über die Bemessung des Parteikostenersatzes (Parteikostenverordnung, PKV; BSG 168.811; vgl. auch Peter Kästli, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 200 N. 11). Demnach beträgt das Honorar in Beschwerdeverfahren Fr. 400.-- bis Fr. 11'800.-- pro Instanz zuzüglich allfälliger Zuschläge nach Art. 11 Abs. 2 und Art. 16 i.V.m. Art. 9 PKV. Innerhalb dieses Rahmentarifs bemisst sich der Parteikostenersatz nach dem in der Sache gebotenen Zeitaufwand, der Bedeutung der Streitsache und der Schwierigkeit des Prozesses (Art. 41 Abs. 3 KAG). Bei Erledigung des Rechtsstreits ohne Urteil (Vergleich, Abstand, Klagerückzug usw.) beträgt das Honorar 25 bis 100 Prozent des Honorars gemäss Art. 11 PKV (Art. 15 PKV).

4.2 Die Beschwerdeführerin war in den vorinstanzlichen Verfahren nicht anwaltlich, sondern durch ein auf Steuerrecht spezialisiertes Beratungsunternehmen vertreten. Sie beantragt die Zusprechung einer angemessenen Parteientschädigung. Für die Bemessung verweist sie auf den Honorarraahmen gemäss Art. 11 PKV und beziffert ihren Anspruch auf Fr. 2'950.-- (25 % von Fr. 11'800.--) bis Fr. 8'850.-- (25 % von Fr. 35'400.--, d.h. unter Berücksichtigung eines Zuschlags nach Art. 11 Abs. 2 PKV) pro Verfahren vor der Vorinstanz (Beschwerden S. 1 und 4). – Vorab ist festzuhalten, dass der auf dem KAG beruhende Parteikostentarif gemäss PKV für eine berufsmässige, aber nicht anwaltliche Vertretung nur sinngemäss Anwendung finden kann (vgl. BVR 2012 S. 424 E. 5.2.1; Ruth Herzog, a.a.O., Art. 104 N. 3). Auch mit Blick auf den in der Sache gebotenen Zeitaufwand, die Bedeutung der Streit-

sache und die Schwierigkeit des Prozesses sowie den Stand der Verfahren erscheint die geltend gemachte Parteientschädigung als überhöht und übersteigt die üblicherweise von der StRK zugesprochenen Parteientschädigungen um ein Vielfaches. Zwar ist die Bedeutung der Streitsache als eher überdurchschnittlich zu werten, es handelte sich aber um einen überblickbaren Streitgegenstand, und der Aufwand beschränkte sich auf das Erarbeiten und Einreichen je einer (praktisch gleichlautenden) nicht umfangreichen Eingabe. Aufgrund einer Gesamtwürdigung erscheint daher eine Parteientschädigung von pauschal Fr. 3'000.-- für beide Verfahren als angemessen. Die Beschwerdeführerin ist gemäss Unternehmens-Identifikationsnummer-Register (UID-Register; abrufbar unter: <<https://www.uid.admin.ch>>) mehrwertsteuerpflichtig und kann die von ihrer Vertreterin auf sie überwälzte Mehrwertsteuer in ihrer eigenen Mehrwertsteuerabrechnung als Vorsteuer abziehen; es fällt also kein Aufwand für die Mehrwertsteuer an, der bei der Bestimmung der Parteientschädigung zu berücksichtigen wäre (BVR 2015 S. 541 E. 8.2, 2014 S. 484 E. 6).

5.

Bei diesem Ausgang der Verfahren gilt die Beschwerdeführerin als obsiegend und es sind keine Verfahrenskosten zu erheben (Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Ersatzfähige Parteikosten sind nicht entstanden (Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Demnach entscheidet die Einzelrichterin:

1. Die Verfahren 100.2020.288 und 100.2020.289 werden vereinigt.

2. Die Beschwerden werden gutgeheissen. Die Dispositiv-Ziffern 3 der Abschreibungsverfügungen der Steuerrekurskommission vom 9. Juli 2020 werden aufgehoben. Der Kanton Bern (Steuerverwaltung) hat der Beschwerdeführerin für die Verfahren vor der StRK eine Parteientschädigung, gerichtlich bestimmt auf insgesamt Fr. 3'000.-- (inkl. Auslagen), zu bezahlen.
3. Für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht werden weder Verfahrenskosten erhoben noch Parteikosten gesprochen.
4. Zu eröffnen:
 - Beschwerdeführerin
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - Eidgenössische Steuerverwaltung

Die Einzelrichterin:

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.