

100.2023.317/318U
BUC/SBE/SRE

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil des Einzelrichters vom 17. März 2025

Verwaltungsrichter Bürki
Gerichtsschreiberin Streun

A. _____ AG
handelnd durch die statutarischen Organe

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
2016 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom
31. Oktober 2023; 100 22 125, 200 22 98)



Prozessgeschichte und Erwägungen:

1.

1.1 Für das Steuerjahr 2016 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern die A. _____ AG am 31. Dezember 2019 abweichend von deren Selbstdeklaration (nach Steuerauscheidung) auf einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 59'600.-- (zum Satz von Fr. 64'100.--) bzw. auf ein steuerbares Kapital von Fr. 179'323.-- (zum Satz von Fr. 181'000.--) bei den Kantons- und Gemeindesteuern und auf einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 64'100.-- bei der direkten Bundessteuer. Die Abweichung beruhte auf der – im Nachgang zur Buchprüfung der Steuerverwaltung vom 30. August 2018 vorgenommenen – Aufrechnung von nicht geschäftsmässig begründetem Aufwand von Fr. 49'347.--. Die dagegen erhobenen Einsprachen (beschränkt auf Aufrechnungen von total Fr. 39'355.--) wies die Steuerverwaltung am 6. September 2021 ab.

1.2 Am 26. April 2022 gelangte die A. _____ AG mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese hiess die Rechtsmittel mit Entscheiden vom 31. Oktober 2023 teilweise gut und wies die Sache zur Abklärung und Neuveranlagung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurück. Im Übrigen wies sie Rekurs und Beschwerde ab.

1.3 In einer einzigen Rechtsschrift vom 30. November 2023 hat die A. _____ AG sowohl betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern als auch die direkte Bundessteuer 2016 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragt, die Entscheide der StRK vom 31. Oktober 2023 seien aufzuheben und es sei auf die Aufrechnung von Fr. 12'461.-- («für diverse Privatanteile») zu verzichten. Am 4. Dezember 2023 hat die (damalige) Abteilungspräsidentin die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt. Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Beschwerdevernehmlassung vom 20. Dezember 2023 bzw. Beschwerdeantwort vom 23. Januar 2024 je auf Abweisung der Beschwerden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

2.

2.1 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]).

2.2 Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwar zwei Urteile fällen, zumal es sich um verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen. Die beiden Entscheide können aber 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), wobei es sich hier rechtfertigt, die Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern gemeinsam zu beurteilen.

2.3 Die StRK hat Rekurs und Beschwerde teilweise gutgeheissen und die Sache zur Abklärung und Neuveranlagung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen; im Übrigen wies sie die Rechtsmittel ab (vorne E. 1.3). – Auch wenn sich die Verwaltungsgerichtsbeschwerden der Sache nach allein gegen die vorinstanzlichen Entscheide richten, soweit damit ihre Rechtsmittel abgewiesen worden sind, ist von Amtes zu prüfen (vgl. Art. 20a VRPG), ob diese als materielle Endentscheide, selbständig anfechtbare Teilentscheide oder als Zwischenentscheide gemäss Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 VRPG zu qualifizieren bzw. (selbständig) anfechtbar sind. Letztere sind – soweit sie weder die Zuständigkeit noch Ausstand oder Ablehnung betreffen (vgl. Art. 61 Abs. 2 VRPG) – nur unter den Voraussetzungen von Art. 61 Abs. 3 VRPG selbständig anfechtbar. Falls keine dieser Voraussetzungen gegeben ist, sind sie erst 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).

2.3.1 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 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 welche 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 150 II 346 E. 1.3.2, 142 II 20 E. 1.2; BVR 2017 S. 205 E. 1.4; vgl. auch etwa VGE 2019/131/132 vom 18.7.2019 E. 1.4).

2.3.2 Die StRK hat ihre Urteilsbegründung für die Steuerverwaltung rechtsverbindlich ausgestaltet, indem sie die Sache zur «Neuveranlagung im Sinn der Erwägungen» zurückwies. Dabei anerkannte sie in Bezug auf die von der Steuerverwaltung vorgenommenen Aufrechnungen – aufgrund der von der Beschwerdeführerin eingereichten Belege in teilweiser Gutheissung von deren Rechtsmittel – zwei Positionen im Gesamtbetrag von Fr. 8'733.-- für geschäftsmässig begründet (angefochtene Entscheide E. 7 und 8). Demgegenüber bestätigte sie die Aufrechnungen für Bargeldbezüge von insgesamt Fr. 9'000.-- und weiteren Auslagen für Anschaffungen von insgesamt Fr. 3'461.--, ausmachend total Fr. 12'461.-- (E. 9.1-3 und 9.5). Damit hat die StRK in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer 2016 allerdings nur scheinbar abschliessend befunden. Denn hinsichtlich der Kosten für die Anschaffung von Büchern von Fr. 18'161.--

ging sie zwar ebenfalls von deren grundsätzlichen geschäftsmässigen Begründetheit aus, wies die Sache aber diesbezüglich an die Steuerverwaltung zurück, damit diese über die Aktivierung der Bibliotheksbücher und den steuerlich zulässigen Abschreibungssatz entscheide (E. 9.4). Insoweit hat die StRK die Streitigkeit nicht abschliessend beurteilt, da die Rückweisung in diesem Punkt nicht bloss zur rechnerischen Umsetzung ihrer Anordnungen erfolgt. Vielmehr wird die Steuerverwaltung über die zulässigen Abschreibungssätze gemäss den Grundsätzen der kantonalen Abschreibungsverordnung vom 18. Oktober 2000 (AbV; BSG 661.312.59) zu befinden haben (vgl. Art. 4 Abs. 1 i.V.m. Art. 3 Abs. 2 AbV, wo verschiedene Normalsätze für die Abschreibungen in Prozenten vom Buchwert oder vom Anschaffungswert vorgesehen sind, wobei je nach Entwertung bzw. Nutzungsdauer gegebenenfalls auch besondere Sätze zur Anwendung gelangen könnten; vgl. Art. 9 Abs. 1 und 3 AbV). Es verbleibt der Steuerverwaltung bei der Beurteilung der Streitigkeit mithin ein Spielraum, weshalb die Rückweisungsentscheide nicht als Endentscheide zu behandeln sind. Solange über diesen Aufwand bzw. Aspekt nicht entschieden ist, lässt sich auch der steuerbare Gewinn 2016 (und – infolge der vorgesehenen Aktivierung – grundsätzlich wohl auch das steuerbare Kapital) nicht abschliessend beurteilen, so dass sich die angefochtenen Entscheide von vornherein nicht prozessual (künstlich) in Teilbereiche aufspalten lassen mit der Folge, dass einzelne davon als materielle Teil(end)entscheide selbständig angefochten werden könnten. Nach dem Dargelegten werden durch die angefochtenen Entscheide weder die Verfahren abgeschlossen noch einzelne Begehren beurteilt, weshalb es sich dabei nicht um selbständig anfechtbare Teilentscheide oder gar materielle Endentscheide handelt (vgl. E. 1.3.1 hiervor). Diese sind vielmehr als Zwischenentscheide im Sinn von Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 VRPG zu qualifizieren. Da sie weder die Zuständigkeit noch den Ausstand oder die Ablehnung betreffen, sind sie mithin 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.

2.3.3 Die Beschwerdeführerin geht in ihrer Rechtschrift nicht darauf ein, dass sich ihre Beschwerden gegen Zwischenentscheide richten, und zeigt entsprechend nicht auf, inwiefern die angefochtenen Entscheide einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil im Sinn von Art. 61 Abs. 3 Bst. a VRPG

bewirken könnten (wenn sie erst mit den Endentscheiden angefochten werden könn[t]en). Gründe, die für die Annahme eines solchen sprechen, sind denn auch keine ersichtlich. Mit ihrem Begehren strebt die Beschwerdeführerin eine Überprüfung der durch die StRK bestätigten Aufrechnungen für nicht geschäftsmässig begründeten Aufwand durch das Verwaltungsgericht an (vgl. vorne E. 1.1, 1.3 und 2.3 Ingress bzw. 2.3.2). Wird diesem Anliegen nicht entsprochen, ist es ihr unbenommen, die Frage der geschäftsmässigen Begründetheit der strittigen Aufrechnungen von total Fr. 12'461.-- dem Verwaltungsgericht (zusammen mit allfälligen Endentscheiden der StRK [auch betreffend die von der Rückweisung betroffene Aufrechnung für die Bücheranschaffung]) zu einem späteren Zeitpunkt zu unterbreiten (vgl. vorne E. 2.3 Ingress a.E.); gegebenenfalls kann sie ausnahmsweise direkt an das Verwaltungsgericht gelangen, so etwa wenn die neue Verfügung der Steuerverwaltung betreffend die Bücheranschaffung im Sinn der Beschwerdeführerin ergeht und die neuerliche Anrufung der StRK einem Verfahrensleerlauf gleichkäme (vgl. BGE 145 III 42 E. 2.2, 143 III 290 E. 1.5, 142 II 363 E. 1.3, wonach in der Konstellation der Direktanfechtung nach der allgemeinen Grundregel das Eröffnungs- bzw. Zustellungsdatum der neuen Verfügung die Frist auslöst; vgl. auch BVR 2015 S. 213 E. 2.1 [zum sog. Sprungrekurs]). Ebenso wenig ist ersichtlich, inwiefern eine Gutheissung der Beschwerden einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein aufwendiges (weitläufiges) Beweisverfahren zu vermeiden vermöchte. Damit sind die besonderen Voraussetzungen für eine selbständige Anfechtung der (einheitlich) als Zwischenentscheide zu qualifizierenden Entscheide der StRK vom 31. Oktober 2023 nicht erfüllt. Auf die Beschwerden ist nicht einzutreten.

2.4 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]).

3.

Bei diesem Ausgang der Verfahren wird die Beschwerdeführerin an sich kostenpflichtig. Mit Blick auf den Verfahrensgang und namentlich darauf, dass

die StRK die anwaltlich nicht vertretene Beschwerdeführerin in den angefochtenen Entscheiden weder in deren Begründung noch in der Rechtsmittelbelehrung auf die besonderen Voraussetzungen für die Anfechtung von Zwischenentscheiden hingewiesen hat, rechtfertigt es sich hier, ausnahmsweise keine Verfahrenskosten zu erheben (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG; vgl. auch etwa VGE 2019/131/132 vom 18.7.2019 E. 2). 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]).

4.

Der Nichteintretensentscheid einer Rechtsmittelbehörde schliesst zwar das Verfahren vor der Rechtsmittelinstanz ab; richtet sich das Rechtsmittel aber – wie hier – seinerseits gegen einen Zwischenentscheid, so gilt auch der Rechtsmittelentscheid als Zwischenentscheid (statt vieler: BGE 142 III 653 E. 1.1, 137 III 380 E. 1.1). Gegen das vorliegende Urteil dürfte die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht gemäss Art. 82 ff. BGG daher nur zulässig sein, wenn eine der zusätzlichen Voraussetzungen von Art. 93 BGG erfüllt ist.

Demnach entscheidet der Einzelrichter:

1. Auf die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 wird nicht eingetreten.
2. Auf die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2016 wird nicht eingetreten.

3. Es werden weder Verfahrenskosten erhoben noch Parteikosten gesprochen. Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 1'500.-- wird der Beschwerdeführerin nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

4. 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, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, 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.