

100.2024.322/323U
HAT/FRM/AMA

Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil des Einzelrichters vom 5. Juni 2025

Verwaltungsrichter Häberli
Gerichtsschreiberin Fritschi

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
19. September 2024; 100 22 2, 200 22 1)



Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

- A._____ und B._____ sind in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2015 mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK) gelangt. Die StRK hat die Rechtsmittel dahin gutgeheissen, dass sie die Sache betreffend selbständige Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen «zur vertieften Abklärung» an die Steuerverwaltung zurückgewiesen hat, wobei dieser die Akten «zur Sachverhaltsabklärung und Neubeurteilung» zurückzusenden seien (Entscheide vom 19.9.2024).
- Dagegen haben A._____ und B._____ am 19. Oktober 2024 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragen sinn gemäss, die Entscheide der StRK vom 19. September 2024 seien aufzuheben. Das gleichzeitig eingereichte Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege hat der stellvertretende Abteilungspräsident am 12. November 2024 mangels Prozessbedürftigkeit abgewiesen.
- Die StRK schliesst mit Vernehmlassung vom 6. Februar 2025 auf Abweisung der Beschwerden. Mit Beschwerdeantwort vom 11. März 2025 beantragt die Steuerverwaltung, die Beschwerden seien gutzuheissen, soweit sie sich gegen die Rückweisung richteten, im Übrigen aber abzuweisen. Am 1. April 2025 hat die StRK und am 14. April 2025 haben die Beschwerdeführenden noch einmal Stellung genommen.
- 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]).

- Die StRK hat die Einspracheentscheide vom 2. Dezember 2021 aufgehoben und die Sache zur Fortsetzung des Verfahrens an die Steuerverwaltung zurückgewiesen. Damit richten sich die Verwaltungsgerichtsbeschwerden 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 (vgl. BVR 2017 S. 205 E. 1.2). Letztere sind – soweit sie weder die Zuständigkeit noch Ausstand oder Ablehnung betreffen – vor Verwaltungsgericht nur selbständig 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; näher dazu BVR 2017 S. 205 E. 1.3). Ein nicht wieder gutzumachender Nachteil wird praxisgemäss 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 2024/391/392/394 vom 6.2.2025 E. 1.2, 2015/107/108 vom 9.12.2016 E. 1.2).
- 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 Bundesgesetz-

zes 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 150 II 34 E. 1.3.4, 142 II 20 E. 1.2, 140 V 321 E. 3.1 f.; BVR 2017 S. 205 E. 1.4).

- Die Steuerverwaltung hatte eine selbständige Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers als ... wegen fehlender Gewinnerzielungsabsicht verneint. Die StRK erachtet indes nicht als erwiesen, dass mit der fraglichen Tätigkeit keine Gewinne erzielt wurden. Sei nämlich die Einschätzung der Steuerverwaltung zutreffend, dass die zum Abzug gebrachten Aufwendungen grossmehrheitlich privater Natur gewesen seien, wäre im Steuerjahr 2015 ein Gewinn von knapp 5'000 Franken erwirtschaftet worden. Im Übrigen wären Einkünfte, die der Beschwerdeführer mit einer gelegentlichen Übernahme einzelner Aufträge gestützt auf Art. 19 StG bzw. Art. 16 DBG so oder anders steuerbar. Weil sich der entscheidwesentliche Sachverhalt nicht aus den Akten ergebe, hat die StRK die Sache zu weiteren Abklärungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen, die den Beschwerdeführer auch noch mit den Ergebnissen der «steuerverwaltungsinternen Buchprüfung» zu konfrontieren habe (angefochtene Entscheide E. 3).

- Für die Klärung der offenen Fragen erwartet die StRK also weitere Sachverhaltsabklärungen und Prozesshandlungen. 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. Die Beschwerden richten sich nach dem Gesagten gegen Zwischenentscheide im Sinn von Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 VRPG, die weder Ausstand noch Ablehnung betreffen. 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.
- Die Beschwerdeführenden gehen in ihrer Rechtsschrift nicht darauf ein, dass sich ihre Beschwerden gegen Zwischenentscheide richten; sie zeigen dementsprechend auch nicht auf und es ist 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 weitere Sachverhaltsabklärungen erwartet, geht es letztlich vorab um das Nach- bzw. Wiedereinreichen von Belegen für die deklarierten Aufwände. 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.
- 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 146 II 111 [BGer 2C_151/2017 vom 16.12.2019, in StE 2020 B 11.3 Nr. 31] nicht publ. E. 1.1, 142 II 293 E. 1.2).

- 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]).
- Bei diesem Ausgang der Verfahren werden die Beschwerdeführenden 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 2015 wird nicht eingetreten.
2. Auf die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2015 wird nicht eingetreten.
3. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 1'500.--, werden den Beschwerdeführenden auferlegt und dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe entnommen.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

5. Zu eröffnen:

- Beschwerdeführende
- 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.