

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 193/2018

Urteil vom 16. September 2019

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Zünd, Donzallaz, Stadelmann, Haag,
Gerichtsschreiber Quinto.

Verfahrensbeteiligte
A._____ AG,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch Rechtsanwalt Reinmar J. Salzgeber,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern.

Gegenstand

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Bern 2012 und 2013 sowie direkte Bundessteuer 2012 und 2013; Quellensteuer,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern, Verwaltungsrechtliche Abteilung, Einzelrichter, vom 24. Januar 2018 (100.2016.212/213U).

Sachverhalt:

A.

Die A._____ AG bezweckt die Erbringung von Leistungen im Bereich der Informations- und Kommunikationstechnologie. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern (StV BE) forderte von ihr mit Verfügung vom 13. Juni 2014 in Bezug auf die Tätigkeit mehrerer Personen zusätzliche Quellensteuern im Betrag von Fr. 46'752.60 für das Steuerjahr 2012 sowie im Betrag von Fr. 39'256.55 für das Steuerjahr 2013 (jeweils insgesamt für Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer). Die dagegen erhobene Einsprache wies die StV BE in Bezug auf die in Deutschland wohnhafte B._____ mit Einspracheentscheid vom 17. Oktober 2014 ab und bestätigte diesbezüglich Nachforderungen in der Höhe von Fr. 40'730.35 (Steuerjahr 2012) und Fr. 29'498.25 (Steuerjahr 2013).

B.

Am 26. November 2014 gelangte die A._____ AG mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern. Letztere hiess den Rekurs bzw. die Beschwerde mit Entscheid vom 7. Juni 2016 gemäss Dispositiv teilweise gut, soweit darauf eingetreten werden konnte, und wies die Sache zurück an die Steuerverwaltung "zur Neufestsetzung der geschuldeten Quellensteuer im Sinn der Erwägungen". Der grösste Teil dieses Entscheids widmete sich jedoch der umstrittenen, materiellrechtlichen Frage, ob B._____ als Arbeitnehmerin der A._____ AG (und damit quellensteuerpflichtig) oder wie von letzterer geltend gemacht im Rahmen eines Auftragsverhältnisses (als Arbeitnehmerin der Beauftragten C._____ GmbH mit Sitz in Deutschland und damit nicht quellensteuerpflichtig) für die A._____ AG tätig war. Die Steuerrekurskommission kam zum Schluss, dass B._____ als Arbeitnehmerin der A._____ AG zu qualifizieren und deshalb quellensteuerpflichtig sei, sodass die A._____ AG als Arbeitgeberin für die entsprechenden Quellensteuern hafte. Bezüglich Rückweisung an die StV BE führte die Steuerrekurskommission im Wesentlichen aus, das Besteuerungsrecht der Schweiz setze bei unselbständiger Erwerbstätigkeit eine physische Anwesenheit der Arbeitnehmerin in der Schweiz voraus. Da nicht ausgeschlossen werden könne, dass B._____ auch von Deutschland aus für die Beschwerdeführerin gearbeitet habe, seien

deren Arbeitsrapporte einzuholen und der Umfang der Quellensteuerpflicht neu festzulegen. Der entsprechende Sachverhalt sei noch nicht liquide.

Mit Beschwerde vom 11. Juli 2016 an das Verwaltungsgericht des Kantons Bern beantragte die A._____ AG die Aufhebung des genannten Entscheides der Steuerrekurskommission für die Steuerjahre 2012 und 2013 in Bezug auf sämtliche Quellensteuern betreffend B._____. Sie bestritt, dass B._____ quellensteuerpflichtig sei und begründete, weshalb letztere nicht als ihre Arbeitnehmerin zu qualifizieren sei. Mit Urteil vom 24. Januar 2018 trat das Verwaltungsgericht nicht auf die Beschwerde ein, da es sich beim Rückweisungsentscheid der Steuerrekurskommission um einen nicht anfechtbaren Zwischenentscheid handle. Zur materiellrechtlichen Frage der arbeitsrechtlichen Qualifizierung von B._____ bzw. der Quellensteuerpflicht an sich äusserte sich das Verwaltungsgericht nicht.

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht beantragt die A._____ AG (Beschwerdeführerin) die Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils und die Anweisung an die Vorinstanz, auf die genannte Beschwerde vom 11. Juli 2016 für die Steuerjahre 2012 und 2013 in Bezug auf die Quellensteuern bzw. die Kantons-, Gemeinde- und direkten Bundessteuern einzutreten.

Erwägungen:

1.

1.1. Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG) und mit freier Kognition (BGE 144 II 184 E. 1 S. 186; 141 II 113 E. 1 S. 116).

1.2. Die Beschwerde richtet sich form- und fristgerecht (Art. 42 und Art. 100 Abs. 1 BGG) gegen einen kantonal letztinstanzlichen Nichteintretensentscheid in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG). Sie ist unter anderem zulässig gegen Endentscheide bzw. Entscheide, welche das Verfahren abschliessen (Art. 90 BGG). Mit seinem Nichteintretensentscheid brachte die Vorinstanz das bei ihr hängige Verfahren zum Abschluss, womit es sich beim angefochtenen Urteil um einen Endentscheid im Sinne von Art. 90 BGG handelt. Dagegen steht die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten grundsätzlich offen. Soweit die Vorinstanz wie vorliegend auf ein Rechtsmittel nicht eintritt, ohne mit einer Eventualbegründung die Sache auch materiell zu beurteilen, kann vor Bundesgericht nur das Nichteintreten angefochten werden. Ist die Beschwerde begründet, weist das Bundesgericht die Sache zur weiteren Beurteilung des Falles zurück. Andernfalls hat es mit dem vorinstanzlichen Nichteintretensentscheid sein Bewenden (BGE 144 II 184 E. 1.1 S. 186 f.; 139 II 233 E. 3.2 S. 235 f.; Urteile 8C 77/2018 vom 30. April 2018 E. 1.3; 2C 1014/2015 vom 21. Juli 2016 E. 1.2). Auf die vorliegende Beschwerde ist nach dem Gesagten einzutreten.

2.

2.1. Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 (in erster Linie Bundes- und Völkerrecht) und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) nur die geltend gemachten Rechtsverletzungen, sofern rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 142 I 135 E. 1.5 S. 144). Der Eingriff in kantonales oder kommunales Recht bildet nur insofern einen eigenständigen Beschwerdegund, als die Verletzung kantonaler verfassungsmässiger Rechte oder kantonaler Bestimmungen zum Stimm- und Wahlrecht geltend gemacht wird (Art. 95 lit. c und d BGG). Abgesehen davon kann das Bundesgericht die Auslegung und Anwendung kantonalen Verfassungs-, Gesetzes- oder Ordnungsrechts lediglich daraufhin überprüfen, ob dadurch Bundes-, Völker- oder interkantonales Recht verletzt wird (Art. 95 lit. a, b und e BGG). Dabei steht die Verletzung des Willkürverbots (Art. 9 BV) im Vordergrund (BGE 138 I 162 E. 3.3 S. 166; 136 I 241 E. 2.5.2 S. 250).

2.2. Die Beschwerdeführerin rügt eine willkürliche Anwendung von Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege des Kantons Bern (VRPG BE; BSG 155.21) bzw. einen Verstoß gegen das Willkürverbot (Art. 9 BV). Ausserdem rügt sie eine Verletzung des Verbots der formellen Rechtsverweigerung (Art. 29 Abs. 1 BV). Sie macht im

Wesentlichen geltend, beim Rückweisungsentscheid der Steuerrekurskommission handle es sich nicht um einen Zwischenentscheid, sondern um einen Endentscheid. Der StV BE verbleibe keine Entscheidungsfreiheit mehr, denn die Rückweisung betreffe nur noch die Steuerberechnung. Der materielle Hauptpunkt der Auseinandersetzung, nämlich die Frage der Quellensteuerpflicht an sich bzw. ob B. _____ Arbeitnehmerin sei oder nicht, sei von der Steuerrekurskommission abschliessend beurteilt und entschieden worden und von der Rückweisung nicht betroffen. Damit sei der Beschwerdeführerin eine neue materielle Beurteilung der Kernfrage in einem späteren Prozess allenfalls verwehrt. Eine formelle Rechtsverweigerung liege vor, wenn auf eine form- und fristgerecht unterbreitete Sache nicht eingetreten werde, obwohl mangels Nichteintretensgrund darüber befunden werden müsse. Diese Verfahrensgarantie bzw. das Verbot der formellen Rechtsverweigerung sei vorliegend ebenfalls verletzt.

2.3. Die Vorinstanz vertritt die Auffassung, aufgrund der im Entscheid der Steuerrekurskommission vorgebrachten Umstände müsse die Quellensteuer von der StV BE neu berechnet werden, weshalb die Steuerrekurskommission die Sache zur weiteren Abklärung und Neuveranlagung an die StV BE zurückgewiesen habe. Dabei handle es sich nicht um einen Endentscheid, sondern um einen Zwischenentscheid. Dass die Voraussetzungen für die Anfechtung des letzteren, nämlich ein nicht wieder gutzumachender Nachteil oder die sofortige Herbeiführung eines Endentscheides bei Gutheissung der Beschwerde mit entsprechender Zeit- und Kostenersparnis, erfüllt seien (gemäss Art. 61 Abs. 3 VRPG BE), habe die Beschwerdeführerin zudem weder dargelegt noch sei dies ersichtlich.

2.4. Rückweisungsentscheide führen begrifflich zu keinem Verfahrensabschluss. Wenn die Rückweisung aber einzig noch der (rechnerischen) Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten dient und der Unterinstanz folglich kein Entscheidungsspielraum mehr verbleibt, wird der Rückweisungsentscheid regelmässig als Endentscheid behandelt (BGE 141 II 14 E. 1.1 S. 20; 140 V 321 E. 3.2 S. 325; 138 I 143 E. 1.2 S. 148; 134 II 124 E. 1.3 S. 127; Urteile 2C 411/2014 vom 15. September 2014 E. 1.2.3; 2C 180/2013 vom 5. November 2013 E. 2.2.1).

2.5. Vorliegend geht die mit der Rückweisung verbundene Aufgabe der StV BE jedoch über eine blosser, rechnerische Umsetzung des Angeordneten hinaus. So ist die StV BE gehalten, Arbeitsrapporte einzuholen und die Tage der physischen Anwesenheit in der Schweiz zu ermitteln. Dies bedingt nicht nur eine Würdigung der bereits vorgelegten, sondern auch eine solche der neu zu edierenden Beweismittel. Die vorinstanzliche Anwendung von Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 1 VRPG BE, wonach der Entscheid der Steuerrekurskommission das Verfahren weder ganz noch teilweise abschliesse, weshalb kein anfechtbarer Teil- oder Endentscheid vorliege, erweist sich vor diesem Hintergrund nicht als offensichtlich unhaltbar bzw. willkürlich.

2.6. Im Weiteren fragt es sich, ob der Rückweisungsentscheid der Steuerrekurskommission nicht als selbständig anfechtbarer Zwischenentscheid im Sinne von Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 lit. a oder b VRPG BE zu qualifizieren ist. Da die Beschwerdeführerin die Frage der Quellensteuerpflicht an sich auch nach einer (aufgrund der Rückweisung erfolgten) Neuveranlagung der Quellensteuer erneut aufbringen und die entsprechende Verfügung der StV BE diesbezüglich wiederum anfechten kann, erleidet sie keinen Rechtsverlust. Die erneute, materielle Beurteilung der Kernfrage der Quellensteuerpflicht steht der Beschwerdeführerin nach wie vor offen. Die Schlussfolgerung der Vorinstanz, wonach durch den Entscheid der Steuerrekurskommission kein nicht wieder gutzumachender Nachteil im Sinne von Art. 61 Abs. 3 lit. a VRPG BE ersichtlich sei, ist deshalb nicht offensichtlich unhaltbar bzw. willkürlich.

2.7. Es trifft zu, dass die Vorinstanz mit einer Gutheissung der Beschwerde vom 11. Juli 2016, womit B. _____ nicht quellensteuerpflichtig wäre, sofort einen Endentscheid im Sinne von Art. 61 Abs. 3 lit. b VRPG BE hätte herbeiführen können. Allerdings ist aufgrund der sachlich begrenzten Aufgabe der StV BE und der teilweise bereits vorgelegten Beweismittel die Einschätzung der Vorinstanz, dass nicht erkennbar sei, inwiefern die Gutheissung dieser Beschwerde gemäss der genannten Bestimmung kumulativ (neben der sofortigen Herbeiführung eines Endentscheides) einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde, nicht offensichtlich unhaltbar bzw. willkürlich. Somit liegt auch bezüglich Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 lit. b VRPG BE keine Verletzung des Willkürverbots vor.

3.

3.1. Aufgrund des Grundsatzes der Einheit des Verfahrens (Art. 111 BGG) ist vorliegend auch zu prüfen, ob es sich beim Entscheid der Steuerrekurskommission im Rahmen von Art. 93 Abs. 1 BGG um einen anfechtbaren Zwischenentscheid handelt, denn das Bundesrecht setzt diesbezüglich einen Mindeststandard, dessen Einhaltung das Bundesgericht frei prüft.

3.2. Aus denselben Gründen, welche bereits dazu geführt haben, dass keine willkürliche Anwendung des kantonalen Rechts vorliegt, sind auch die Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 lit. a oder b BGG nicht erfüllt. Auch aus bundesrechtlicher Sicht besteht mangels Rechtsverlust kein möglicher nicht wieder gutzumachender Nachteil im Sinne von Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG. Ebenso wenig ist aufgrund der Umstände bundesrechtlich davon auszugehen, dass im Sinne von Art. 93 Abs. 1 lit. b BGG bei sofortiger Herbeiführung eines Endentscheides (infolge Gutheissung der Beschwerde vom 11. Juli 2016) ein bedeutender Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren erspart würde.

4.

4.1. Gemäss Art. 29 Abs. 1 BV hat in Verfahren vor Gerichts- und Verwaltungsinstanzen jede Person Anspruch auf gleiche und gerechte Behandlung sowie auf Beurteilung innert angemessener Frist. Eine formelle Rechtsverweigerung liegt vor, wenn die Behörde eine Verfahrensregel nicht oder nicht korrekt anwendet, so dass sie der Person, die normalerweise darauf Anspruch hätte, den Zugang zur Justiz verwehrt. Die Behörde, die sich unter diesen Umständen weigert zu urteilen oder dies nur teilweise tut, verstösst gegen Art. 29 Abs. 1 BV. Insbesondere liegt eine formelle Rechtsverweigerung dann vor, wenn eine Behörde auf eine ihr frist- und formgerecht unterbreitete Sache nicht eintritt, obschon sie darüber befinden müsste. Das Bundesgericht prüft frei, ob eine formelle Rechtsverweigerung vorliegt. Die Auslegung und Anwendung des einschlägigen kantonalen Rechts prüft es hingegen nur unter dem Gesichtswinkel der Willkür (BGE 144 II 184 E. 3.1 S. 192; 135 I 6 E. 2.1 S. 9; Urteil 2C 658/2016 vom 25. August 2016 E. 3.3 mit Hinweisen; 2C 1014/2015 vom 21. Juli 2016 E. 4.2).

4.2. Wie dargelegt, musste die Vorinstanz jedoch weder gestützt auf Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 1 und 3 VRPG BE noch aufgrund Art. 93 Abs. 1 BGG auf die Beschwerde eintreten und diese materiell behandeln, da es sich beim Entscheid der Steuerrekurskommission um einen nicht anfechtbaren Zwischenentscheid handelt. Dies gilt umso mehr, als die Beschwerdeführerin die materielle Frage der Quellensteuerpflicht nach umfangsmässiger Festlegung der Quellensteuer durch die StV BE erneut unterbreiten kann (vgl. Urteil 2C 1014/2015 vom 21. Juli 2016 E. 4.2).

5.

Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet und ist abzuweisen.

6.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens sind der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten für das bundesgerichtliche Verfahren von Fr. 2'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Verwaltungsrechtliche Abteilung, Einzelrichter, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 16. September 2019

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Quinto