

# **BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2019 147 vom 11. Februar 2021**

BE Verwaltungsgericht, 2021-02-11, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be\\_verwaltungsgericht\\_100\\_2019\\_147](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2019_147)

FR: BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2019 147 du 11 février 2021

IT: BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2019 147 del 11 febbraio 2021

## **Erwägungen**

### **E. 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]).

### **E. 1.2**

Mit dem Tod des Steuerpflichtigen sind die Beschwerdeführer als seine (vorläufigen) gesetzlichen Erben in dessen Rechte und Pflichten ein-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 11.02.2021, Nrn. 100.2019.147/148U, Seite 4 getreten (sog. Steuersukzession; Art. 14 Abs. 1 StG; Art. 12 Abs. 1 DBG; vgl. zum Ganzen BGE 144 II 352 E. 5.1; VGE 2018/112/113 vom 6.3.2019 E. 2.2). Sie haben am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, sind – als (mögliche) Steuernachfolger – durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG). Auf die Beschwerden ist unter Vorbehalt der nachfolgenden E. 1.3 einzutreten.

### **E. 1.3**

Das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht ist auf den Streitgegenstand beschränkt. Dieser wird durch den angefochtenen Entscheid (sog. Anfechtungsobjekt) und die Anträge der beschwerdeführenden Partei bestimmt (BVR 2017 S. 514 E. 1.2, 2011 S. 391 E. 2.1 mit Hinweisen; Ruth Herzog, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 72 N. 12 ff.). – Die Beschwerdeführer haben gegen die Verfügungen der Steuerverwaltung vom 29. März 2018 nur soweit die Jahre 2006 bis 2016 betreffend Einsprache erhoben (vgl. Einsprache vom 30.4.2018, Vorakten StV [act. 3C] pag. 455 ff.). Auch im Rekurs- und Beschwerdeverfahren bezogen sie sich ausdrücklich auf die Steuerjahre 2006 bis 2016 (vgl. Rekurs und Beschwerde vom 24.7.2018, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 15 ff.; vgl. vorne Bst. A). Vor der StRK bildete somit die Revision der Veranlagungen des Steuerjahrs 2005 nicht mehr Gegenstand des Verfahrens. Soweit die Beschwerdeführer vor dem Verwaltungsgericht auch die Revision bzw. Feststellung der Nichtigkeit der Veranlagungen des Jahres 2005 verlangen, geht dies über den zulässigen

Streitgegenstand hinaus, weshalb insoweit auf die Beschwerden nicht einzutreten ist. Eine nachträgliche «Berichtigung» der in den vorinstanzlichen Verfahren gestellten Anträge bzw. des Dispositivs der angefochtenen Entscheide (vgl. Beschwerde Rz. 32) ist unter diesen Umständen ohnehin ausgeschlossen.

#### **E. 1.4**

Die Beschwerdeschrift muss einen Antrag und eine Begründung enthalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 32 Abs. 2 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 2 DBG). Sowohl der Antrag als auch die Begründung sind nach dem für die Kantons- und Gemeindesteuern massgebenden kantonalen Ver-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 11.02.2021, Nrn. 100.2019.147/148U, Seite 5 fahrensrecht innert der gesetzlichen Rechtsmittelfrist mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vorzubringen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 i.V.m. Art. 33 Abs. 3 VRPG; BVR 2011 S. 559 E. 2.4.1). Daraus ergibt sich, dass Antrag und Begründung nur innerhalb der Rechtsmittelfrist ergänzt werden können (vgl. BVR 2000 S. 145 E. 2c, 1997 S. 45 E. 2 a.E., 1991 S. 93 E. 2a; vgl. auch BVR 2006 S. 470 E. 3.3; Michel Daum, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 33 N. 15, 20). Bei der direkten Bundessteuer können Antrag und Begründung innert einer über die Rechtsmittelfrist hinausgehenden Nachfrist verbessert werden, wenn sie den Formerfordernissen nicht genügen (Art. 145 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 140 Abs. 2 DBG). Hingegen ist auch von Bundesrechts wegen eine nachträgliche Beschwerdeergänzung dann ausgeschlossen, wenn sie eine unzulässige Verlängerung der gesetzlichen Beschwerdefrist zur Folge hätte (vgl. BGer 2C\_666/2018 vom 10.9.2018 in StR 73/2018 S. 966 E. 2.2.4 f.; VGE 2015/356/357 vom 16.12.2015, 2012/241/242 vom 25.7.2012; Hunziker/Mayer-Knobel, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 140 DBG N. 47; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 140 N. 39). Neue Tatsachen und Beweismittel können demgegenüber auch nach Ablauf der Beschwerdefrist ins Verfahren eingebracht werden (vgl. Art. 25 VRPG) – Die in der Rechtsschrift vom 29. April 2019 enthaltenen Anträge und deren Begründung genügen den Formvorschriften vollauf. Dennoch haben die anwaltlich vertretenen Beschwerdeführer am 6. Juni 2019 unaufgefordert einen «Nachtrag zu den Beschwerden vom 29. April 2019» eingereicht. Darin rügen sie erstmals, die StRK habe ihr rechtliches Gehör verletzt, indem sie bei der Steuerverwaltung die Akten des Nach- und Strafsteuerverfahrens eingeholt habe, ohne sie hiervon in Kenntnis zu setzen und ihnen Gelegenheit zur Äusserung zu geben. Es sind keine Gründe erkenntlich noch werden solche dargetan, weshalb diese Rüge nicht innert der Beschwerdefrist hätte vorgebracht werden können. Sie erweist sich demnach als verspätet (vgl. Michel Daum, a.a.O., Art. 33 N. 17). Ihre Beurteilung käme einer unzulässigen Verlängerung der Rechtsmittelfrist gleich, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist. Im Übrigen wäre eine allfällige Verletzung des rechtlichen Gehörs (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV; SR 101]; Art. 26 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]; Art. 21 ff. VRPG) ohnehin als geheilt zu betrachten (vgl. zu den Voraussetzungen statt vieler

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 11.02.2021, Nrn. 100.2019.147/148U, Seite 6 BGE 142 II 218 E. 2.8.1, 137 I 195 E. 2.3.2; BVR 2012 S. 28 E. 2.3.5). Die Beschwerdeführer haben besagte Akten im Anschluss an die Entscheideröffnung einsehen und somit ihre Rechte im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht vollständig wahrnehmen

können.

### **E. 1.5**

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 und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilschrift getroffen werden (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3; vgl. auch VGE 2019/211/212 vom 17.9.2019 E. 2.2). Weil hier die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

### **E. 1.6**

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

## **E. 2**

Dem Rechtsstreit liegt folgender aktenkundiger Sachverhalt zugrunde:

### **E. 2.1**

Der verstorbene Steuerpflichtige war ursprünglich gelernter Metzger und arbeitete später als selbständiger Viehhändler. Im Jahr 1985 zog er mit seiner ersten Ehefrau nach ... in ein Stöckli, das er geerbt hatte. 1987 wurde seine Tochter geboren. Zwei Jahre später trennte sich seine erste Frau von ihm. Im Jahr 1990 lernte er seine zweite Ehefrau kennen, mit der er in der Folge zwei Söhne hatte (Jg. 1992 und 1997). Bereits zu dieser Zeit litt er an einem Alkoholproblem und wurde im Rausch gewalttätig, so dass sich auch seine zweite Ehefrau 1999 von ihm trennte (Revisionsbegehren vom 30.4.2018, Vorakten StV [act. 3C] pag. 455 ff.). Einer von ihr verfassten und im Revisionsverfahren eingereichten schriftlichen Notiz kann für den Zeitraum von 1990 bis 1999 entnommen werden, dass der Steuerpflichtige frühmorgens Viehtransporte durchgeführt und anschliessend spätestens ab

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 11.02.2021, Nrn. 100.2019.147/148U, Seite 7 10 Uhr den Tag im Restaurant verbracht habe. Mit der beschränkten Arbeitsleistung habe er kein nennenswertes Einkommen generieren können (Schreiben vom 7.2.2017, Vorakten StV [act. 3C] pag. 419). Zusehends kam der Vater der Beschwerdeführer seinen Zahlungs- und anderweitigen Verpflichtungen nicht mehr nach. So füllte er weder die Steuererklärungen aus noch beglich er die Steuerforderungen (Zusatzblatt zur Arresturkunde vom 27.8.2007, in act. 8A3). Er blieb ebenso die Unterhaltsbeiträge an seine Kinder und die zweite Ehefrau (vgl. Schreiben EG ... vom 26.10.1999, in act. 8A3; Debitoren-Kontoauszug Soziale Dienste ... vom 31.12.2004 bis 27.6.2007, Vorakten StV [act. 3C] pag. 300) sowie die Krankenkassenprämien schuldig (vgl. Schuldner-Informationen Betreibungsamt ... vom 1.1.1990 bis 20.3.2017, Vorakten StV [act. 3C] pag. 407 ff.). Infolge diverser Verstösse gegen die Tierschutzvorschriften wurde ihm im Jahr 2002 die Viehhändlerlizenz aberkannt und im Jahr 2005 das Halten von Tieren gänzlich verboten (Schreiben des Amts für Landwirtschaft vom 11.11.2002, Beschwerdebeilage 29; Verfügung des Amts für Landwirtschaft vom 18.3.2005, Beschwerdebeilage 30). Wegen wiederholten Fahrens in angetrunkenem Zustand (vgl. Ersuchen Staatsanwaltschaft vom 7.2.2012, Vorakten StV [act. 3C] pag. 435) wurde ihm

schliesslich auch der Führerausweis entzogen (Verfügung Strassenverkehrs- und Schifffahrtsamt vom 9.11.2012, in act. 8A3).

## **E. 2.2**

Über die wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen bestehen wenig gesicherte Informationen. Da er keine Aufzeichnungen über seine Geschäftstätigkeit führte und seinen Deklarationspflichten nicht nachkam, ist insbesondere nicht bekannt, wieviel Einkommen er durch seine unselbständige Erwerbstätigkeit erzielt hat. Für die Zeit von Frühjahr 2005 bis Sommer 2011 hat seine damalige Lebenspartnerin nachträglich ausgeführt, dass sie grösstenteils für den gesamten Lebensunterhalt aufgekommen sei. Der Erblasser habe über kein geregeltes Einkommen verfügt und sich selten am Lebensunterhalt beteiligen können (Schreiben vom 27.10.2017, Vorakten StV [act. 3C] pag. 421). In einem Schreiben vom 4. November 2017 (Vorakten StV [act. 3C] pag. 420) hält die letzte Lebenspartnerin des Erblassers (ab Ende 2011 bis zu seinem Tod im Herbst 2017) fest, dass dieser über kein Einkommen verfügt habe und sie «mehr schlecht als recht» von ihrem kleinen Einkommen gelebt hätten. Aufgrund der im Revisionsverfahren einge-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 11.02.2021, Nrn. 100.2019.147/148U, Seite 8 reichten Steuererklärungen ist bekannt, dass der Vater der Beschwerdeführer in den Jahren 2006 und 2007 zwar bereits verschuldet war, aber auch über Vermögen in der Form von Bargeld und Wertschriften von über Fr. 400'000.-- verfügte und daraus Erträge von rund Fr. 16'000.-- pro Jahr erzielte (vgl. Steuererklärungen 2006 und 2007, Vorakten StV [act. 3C] pag. 306 und 290). Die aktenkundigen Bankunterlagen zeigen zudem, dass auf sein Lohnsparkonto immer wieder auch grössere Einzahlungen erfolgten und er regelmässig Geldbeträge von teils mehreren Tausend Franken abhob (vgl. Bankauszüge 2007 bis 2009, Vorakten StV [act. 3C] pag. 266 ff., 259 ff. und 245 ff.). Weiter ist erstellt, dass der Steuerpflichtige in den Jahren 2006 und 2007 an zwei Erbschaften beteiligt war. Von seiner Mutter erbte er Fr. 454'168.-- (vgl. Steuerinventar D.\_\_\_\_\_ vom 11.6.2009, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 75 ff.) und gemäss Berechnungen der Steuerverwaltung von seinem Onkel Fr. 103'018.55 (vgl. Steuerinventar E.\_\_\_\_\_ vom 11.6.2009, in act. 8A, Beilage 7; Vorakten StV, Abteilung ESN [act. 3B] pag. 4).

## **E. 3**

Zu prüfen ist vorab, ob die Veranlagungen der Jahre 2006 bis 2015 nichtig sind.

### **E. 3.1**

Die Beschwerdeführer machen geltend, Einkommen und Vermögen ihres Vaters seien während Jahren viel zu hoch veranlagt worden. Die Ermessensveranlagungen hätten ihn seiner wirtschaftlichen Existenz beraubt und sukzessive in die Armut getrieben. Obschon aufgrund zahlreicher erfolgloser Betreibungsverfahren bekannt gewesen sei, dass der Steuerpflichtige am Existenzminimum lebe, habe die Steuerverwaltung an der überhöhten Einschätzung festgehalten und diese im Jahr 2009 sogar noch weiter erhöht. Zwar sei der Erblasser an mehreren Erbschaften beteiligt gewesen, habe davon in der Folge jedoch nie etwas erhalten. Diese mit der Rechtsordnung nicht zu vereinbarende, jegliches Gerechtigkeitsgefühl verletzende Besteuerung habe die Nichtigkeit der Veranlagungen zur Folge.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 11.02.2021, Nrn. 100.2019.147/148U, Seite 9

### **E. 3.2**

Verfügungen und Entscheide sind nur dann nichtig, wenn sie einen besonders schweren und offensichtlichen oder zumindest leicht erkennbaren Mangel aufweisen und zudem die Annahme der Nichtigkeit die Rechtssicherheit nicht ernsthaft gefährdet (sog. Evidenztheorie). Als Nichtigkeitsgründe kommen vorab funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde sowie krasse Verfahrensfehler in Betracht (BVR 2016 S. 318 E. 5.2). Inhaltliche Mängel führen nur in seltenen Ausnahmefällen zur Nichtigkeit; erforderlich ist ein ausserordentlich schwerwiegender Mangel (BVR 2014 S. 297 E. 4.3.3; BGE 145 III 436 E. 4, 139 II 243 E. 11.2, 138 II 501 E. 3.1). Im Rahmen von Ermessenseinschätzungen kann eine nichtige Veranlagungsverfügung vorliegen, wenn die Steuerbehörde in krasser Weise gegen ihre Pflicht verstösst, die Gesamtumstände zu würdigen, etwa wenn sie aktenkundige Unterlagen übergeht und die Steuerfaktoren wider besseres Wissen zum Nachteil der steuerpflichtigen Person festlegt (vgl. BGer 2C\_720/2018 vom 11.9.2018 E. 3.2.3, 2C\_679/2016 und 2C\_680/2016 vom 11.7.2017, in ASA 86 S. 56 und StE 2017 B 93.5 Nr. 33 E. 5.3.3 und 5.3.5; VGE 2017/295/296 vom 10.1.2019 E. 2.3; Markus Reich, Steuerrecht, 3. Aufl. 2020, S. 584 f.). Zur Annahme von Nichtigkeit bedarf es einer geradezu unerträglich und abenteuerlich wirklichkeitswidrigen Ermessensveranlagung (BGer 2C\_164/2019 vom 18.4.2019 E. 4). Ist der Rechtsfehler minder erheblich, bleibt es bei der blossen Anfechtbarkeit (BGer 2C\_720/2018 vom 11.9.2018 E. 3.2.3). Die Nichtigkeit ist von sämtlichen rechtsanwendenden Behörden von Amtes wegen zu beachten (statt vieler BGE 139 II 243 E. 11.2, 138 II 501 E. 3.1; BVR 2016 S. 318 E. 5.2, 2014 S. 297 E. 4.3.3) und kann auch erst im Rechtsmittelverfahren festgestellt werden (BGE 136 II 415 E. 1.2; BGer 2C\_252/2018 vom 27.4.2018 E. 3.2).

### **E. 3.3**

Die Ermessensveranlagung besteht in einer Schätzung der Steuerfaktoren oder einzelner Einkommens- bzw. Gewinnbestandteile und beruht auf einer Sachverhaltsfeststellung durch Wahrscheinlichkeitsschluss. Ziel der ermessensweisen Schätzung ist die bestmögliche Annäherung an den wirklichen Sachverhalt; die steuerpflichtige Person soll – soweit möglich – entsprechend ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eingeschätzt werden (vgl. BVR 2008 S. 181 E. 4.1; VGE 2018/43/44 vom 20.12.2018 E. 3.3; BGE 138 II 465 E. 6.4; BGer 2C\_164/2019 vom 18.4.2019 E. 3.3). Im Rah-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 11.02.2021, Nrn. 100.2019.147/148U, Seite 10

men des Verfahrens der Ermessensveranlagung bleibt die Steuerverwaltung demnach verpflichtet, ihre Einschätzungen nach pflichtgemäsem Ermessen vorzunehmen und obliegt ihr insoweit eine Untersuchungs- und Prüfungspflicht. So hat sie bei der Einschätzung die Gesamtumstände des Einzelfalls zu berücksichtigen, wie sich diese aus den ihr verfügbaren Unterlagen und sonstigen Informationen ergeben (BGer 2C\_679/2016 und 2C\_680/2016 vom 11.7.2017, in ASA 86 S. 56 und StE 2017 B 93.5 Nr. 33 E. 4.2.2 und 5.2, 2C\_441/2008 vom 30.1.2009 E. 2.2; VGE 2013/56/57 vom 28.4.2014 E. 3.1; Zweifel/Hunziker, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 130 N. 47; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. Aufl. 2018, § 19 Rz. 19). Auf eingehendere Untersuchungsmassnahmen oder besondere zusätzliche Abklärungen darf die

Steuerverwaltung hingegen verzichten, sofern sie sich darauf beschränkt, ihre Einkommenseinschätzung an den in vorherigen Perioden festgelegten Beträgen zu orientieren und davon – wenn überhaupt – nur in geringfügigem Ausmass abzuweichen (vgl. BGer 2C\_679/2016 und 2C\_680/2016 vom 11.7.2017, in ASA 86 S. 56 und StE 2017 B 93.5 Nr. 33 E. 4.2.1 f. und 5.2.1).

### **E. 3.4**

In den Jahren 2006 und 2007 setzte die Steuerverwaltung das steuerbare Einkommen für die kantonalen Steuern auf Fr. 60'000.-- und für die direkte Bundessteuer auf Fr. 65'000.-- fest. Das steuerbare Vermögen veranlagte sie mit Fr. 25'000.-- (Veranlagungsverfügungen vom 10.12.2007 und 10.12.2008, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 141 ff. bzw. Vorakten StV [act. 3C] pag. 9 ff.). – Die Beschwerdeführer bestreiten nicht, dass die Steuerverwaltung zu Recht eine Ermessensveranlagung vorgenommen hat, ebenso wenig machen sie geltend, dass das geschätzte Einkommen im Vergleich zu früheren Perioden in unzulässiger Weise erhöht worden sei. Sie bringen jedoch vor, die Steuerverwaltung habe Kenntnis gehabt oder hätte Kenntnis haben müssen, dass der Steuerpflichtige ein wesentlich tieferes Einkommen erzielt habe. Die Beschwerdeführer haben nachträglich ausgefüllte Steuererklärungen eingereicht, wobei indes unklar bleibt, auf welcher Grundlage diese erstellt worden sind. Da der verstorbene Pflichtige seine steuerlichen Aufzeichnungs- und Mitwirkungspflichten über Jahre hinweg vernachlässigt hatte, fehlt es an verlässlichen Belegen und Unterlagen. Solche vermögen die Betreibungsakten nicht zu ersetzen, zumal sie insbesondere bei selbst-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 11.02.2021, Nrn. 100.2019.147/148U, Seite 11 ständig erwerbstätigen Personen kein vollständiges Bild der tatsächlichen Einkommensverhältnisse liefern (vgl. BGer 2C\_720/2018 vom 11.9.2018 E. 3.2.2, 2C\_252/2018 vom 27.4.2018 E. 3.4, 2D\_42/2017 vom 28.11.2017 E. 2.6). So ist nicht auszuschliessen, dass nach Ermessen veranlagte, erfolglos gepfändete Steuerpflichtige über nicht deklarierte Einnahmen und Vermögenswerte verfügen, auf die im Betreibungsverfahren mangels Kenntnis nicht zugegriffen werden konnte (vgl. etwa BVR 2019 S. 344 E. 4 und 6.1). Gestützt auf die Akten ist davon auszugehen, dass der Vater der Beschwerdeführer auch nach Entzug der erforderlichen Bewilligungen weiter mit Vieh handelte (vgl. etwa Schreiben des Beschwerdeführers 1 vom 5.11.2017, Vorakten StV [act. 3C] pag. 127 f.) und dabei mutmasslich auch Einkommen erzielte (vgl. vorne E. 2.2. auch zum Folgenden). Dass die Betreibungsakten nur beschränkt aussagekräftig sind, zeigt sich denn auch daran, dass der Steuerpflichtige gemäss den nachträglich erstellten Steuererklärungen in den Steuerjahren 2006 und 2007 offenbar über nicht unerhebliche Vermögenswerte in Form von Wertschriften und Guthaben auf Bankkonten verfügte (vgl. vorne E. 2.2), die verwertet worden wären, wenn das Betreibungsamt davon Kenntnis gehabt hätte. Der Steuerverwaltung kann deshalb nicht vorgeworfen werden, sie habe das steuerbare Einkommen und Vermögen des Pflichtigen – in Missachtung eindeutiger Kenntnisse über tatsächliche tiefere Einkünfte – massiv zu hoch festgesetzt. Soweit sich die Beschwerdeführer auf angebliche Kenntnisse weiterer Behörden (Gemeinde, KESB, Amt für Landwirtschaft, etc.) berufen, ist dies unbehelflich, da allein die der Steuerverwaltung bekannten Informationen massgebend sind (vgl. E. 3.3 hiervoor sowie E. 3.5 hiernach). Die Veranlagungen der Jahre 2006 und 2007 sind daher nicht nichtig.

### **E. 3.5**

Ab dem Jahr 2008 erhöhte die Steuerverwaltung das steuerbare Einkommen und Vermögen des Erblassers. Für die kantonalen Steuern legte sie sein Einkommen auf Fr. 90'000.-- und für die direkte Bundessteuer auf Fr. 100'000.-- fest. Das steuerbare Vermögen veranlagte sie mit Fr. 650'000.-- (Veranlagungsverfügung vom 10.11.2009, Vorakten StV [act. 3C] pag. 20 ff.). Ab dem Steuerjahr 2009 reduzierte sie das Vermögen auf Fr. 600'000.--, während sie das steuerbare Einkommen mit Fr. 90'000.-- (kantonale Steuern) bzw. Fr. 100'000.-- (direkte Bundessteuer) unverändert liess (vgl. Veranlagungsverfügungen vom 12.1.2011, Vorakten StV [act. 3C])

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 11.02.2021, Nrn. 100.2019.147/148U, Seite 12 pag. 31 ff., 21.11.2011 [pag. 41 ff.], 20.11.2012 [pag. 52 ff.], 20.11.2013 [pag. 62 ff.], 8.10.2014 [pag. 72 ff.], 13.10.2015 [pag 76 ff.] und 11.10.2016 [pag 82 ff.]). – Den Akten kann entnommen werden, dass die Erhöhung der Ermessensveranlagung ab dem Jahr 2008 auf einer Meldung der früheren Abteilung Erbschafts-, Schenkungs- und Nachsteuer (ESN; heute: Zentrale Veranlagungsbereiche Nachsteuer) vom 25. Juni 2009 beruhte (vgl. Telefon- notiz, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 88), wonach der Steuerpflichtige «eine Erbschaft von ca. Fr. 500'000.-- mit Ertrag» gemacht habe. Unerwähnt blieb dabei, dass die Abteilung ESN von einer Angestellten des mit dem für die Errichtung der Steuerinventare zuständigen Notariatsbüros erfahren hatte, dass der Erblasser infolge Überschuldung von den Erbschaften wohl nichts erhalten werde (vgl. handschriftliche Aktennotiz vom 15.10.2008, Vorakten StV, Abteilung ESN [act. 3B] pag. 13). Es bestehen aufgrund der Akten kei- nerlei Anhaltspunkte dafür, dass diese Information an die Veranlagungs- behörde weitergegeben worden wäre. Veranlagungsbehörden sind auch im Rahmen einer Ermessensveranlagung nicht gehalten, von sich aus Abklä- rungen bei anderen Einheiten der Steuerverwaltung vorzunehmen (vgl. BVR 2019 S. 344 E. 6.2 sowie vorne E. 3.3). Das Wissen des Bereichs Erb- schaftsteuer kann der Veranlagungsbehörde daher ebenso wenig ange- rechnet werden wie ihr das fehlende Wissen zum Vorwurf gemacht werden kann (vgl. BGer 2C\_676/2016 und 2C\_677/2016 vom 5.12.2017 E.4.1, 2C\_1018/2015 und 2C\_1019/2015 vom 2.11.2017 E. 6.1, 2C\_898/2015 und 2C\_899/2015 vom 12.10.2016, in RDAF 2016 II S. 607 E. 3.7, 2C\_1023/2013 und 2C\_1024/2013 vom 8.7.2014, in StR 2014 S. 735 E. 3.2; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 26 N. 28). Ob die Erhöhung der Ermessensveranlagungen sachlich gerechtfertigt war, ist aus diesen Gründen nicht massgebend. Entscheidend ist einzig, dass der veranlagenden Abteilung nicht vorgeworfen werden kann, sie habe die Schätzung wider besseres Wissen vorgenommen, womit auch in Bezug auf die Veranla- gungsverfügungen ab dem Jahr 2008 keine Nichtigkeit vorliegt.

### **E. 3.6**

Wie sich aus dem Dargelegten ergibt, sind für die Frage der Nichtig- keit der streitigen Ermessensveranlagungen einzig die Sachumstände von Bedeutung, die der veranlagenden Abteilung der Steuerverwaltung im Zeit- punkt der Veranlagung bekannt waren, oder die sie hätte kennen müssen. Diesbezüglich versprechen die von den Beschwerdeführern beantragten Be-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 11.02.2021, Nrn. 100.2019.147/148U, Seite 13 weismassnahmen, die sich auf Akten bzw. Wissen anderer Behörden oder Privatpersonen beziehen, keine zusätzlichen Erkenntnisse. Gleiches gilt für die beantragte Durchführung einer mündlichen (Instruktions-)Verhandlung (Beschwerde Rz. 16 auch zum Folgenden). Die entsprechenden Beweisan- träge sind daher abzuweisen (vgl. zur

antizipierten Beweiswürdigung statt vieler BGE 141 I 60 E. 3.3, 140 I 285 E. 6.3.1; BVR 2017 S. 255 E. 5.1, 2015 S. 159 E. 3.4). Soweit die Beschwerdeführer die Durchführung einer öffentlichen Schlussverhandlung nach Art. 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK; SR 0.101) beantragen sollten, sind sie darauf hinzuweisen, dass in Steuerstreitigkeiten nicht strafrechtlicher Natur kein Anspruch auf eine solche besteht (vgl. EGMR 51269/07 vom 25.11.2014, Pákozdi gegen Ungarn, Ziff. 17, 44759/98 vom 12.7.2001 [Grosse Kammer], Ferrazzini gegen Italien, Ziff. 20 ff.; BGE 140 I 68 E. 9.2; BVR 2014 S. 197 E. 3.1).

#### **E. 4**

Umstritten ist weiter, ob die Voraussetzungen für eine Revision der Steueranlagungen der Jahre 2006 bis 2015 erfüllt sind.

##### **E. 4.1**

Die Revision ist ein ausserordentliches Rechtsmittel, das bei Vorliegen bestimmter, in der Gesetzgebung grundsätzlich abschliessend aufzählter Gründe gestattet, ein rechtskräftig erledigtes Verfahren wieder aufzurollen: Gemäss Art. 202 Abs. 1 StG bzw. Art. 147 Abs. 1 DBG kann ein rechtskräftiger Entscheid zugunsten der steuerpflichtigen Person revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (Bst. a), wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder hätten bekannt sein müssen, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat (Bst. b) oder wenn ein Verbrechen oder ein Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat (Bst. c). Die Revision ist ausgeschlossen, wenn als Revisionsgrund vorgebracht wird, was bei zumutbarer Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend gemacht werden können (Art. 202 Abs. 2 StG; Art. 147 Abs. 2 DBG). Nach der Rechtsprechung sind an das Mass der Sorgfalt hohe Anforderungen zu stellen: So ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die steuerpflichtige Person

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 11.02.2021, Nrn. 100.2019.147/148U, Seite 14 ihre finanziellen Verhältnisse kennt und dass sie die Veranlagungsverfügungen nach Erhalt überprüft und allfällige Mängel rechtzeitig rügt. Sie kann nicht die Revision verlangen, um das im ordentlichen Rechtsmittelverfahren Versäumte nachzuholen (vgl. BGER 2C\_889/2019 vom 14.11.2019 E. 3.2.1, 2C\_245/2019 vom 27.9.2019 E. 5.3, 2C\_47/2016 und 2C\_48/2016 vom 22.8.2016, in ASA 85 S. 208 E. 3.2; VGE 2016/298/299 vom 15.5.2017 E. 5.3 je mit Hinweisen).

##### **E. 4.2**

Stirbt die steuerpflichtige Person, treten ihre Erbeninnen und Erben als Gesamtrechtsnachfolger in die Rechte und Pflichten ein, die sich aus dem Steuerrechtsverhältnis ergeben (vgl. vorne E. 1.2). Sie haften solidarisch für die von der Erblasserin oder vom Erblasser geschuldeten Steuern bis zur Höhe ihrer Erbteile, einschliesslich der Vorempfänge (Art. 14 Abs. 1 StG; Art. 12 Abs. 1 DBG). Die Steuernachfolge beinhaltet sowohl eine Zahlungsnachfolge hinsichtlich der Steuerschulden der Erblasserin bzw. des Erblassers als auch eine Verfahrensnachfolge bezüglich der hängigen und abgeschlossenen Veranlagungs- und Steuerjustizverfahren. Mit der Verfahrenssukzession übernehmen die Erbeninnen und Erben allfällige hängige Verfahren in demjenigen Stadium, in dem sie sich am Todestag befinden (vgl. BGE 144 II 352 E. 5.1; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016,

S. 91 f.; Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 12 DBG N. 2; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 6 Rz. 25 f. auch zum Folgenden). Auch bezüglich der rechtskräftigen Veranlagungen treten sie die Rechtsnachfolge der steuerpflichtigen Person in der bei deren Tod herrschenden verfahrensrechtlichen Lage an (vgl. Blumenstein/Locher, a.a.O., S. 92 a.E.; Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 12 DBG N. 9 f.). Entsprechend ist die Revision ausgeschlossen, wenn die Erbeninnen und Erben als Revisionsgrund vorbringen, was die verstorbene steuerpflichtige Person bei der ihr zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (vgl. Martin Zweifel, Die verfahrens- und steuerrechtliche Stellung der Erben bei der Einkommens- und Vermögenssteuern, in ASA 64 S. 337 ff., S. 354).

### **E. 4.3**

Wie bereits die Vorinstanz festgestellt hat, ist der Vater der Beschwerdeführer weder seinen Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren nachgekommen, noch hat er die Veranlagungsverfügungen angefochten,

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 11.02.2021, Nrn. 100.2019.147/148U, Seite 15 um allfällige Unrichtigkeiten korrigieren zu lassen (vgl. Art. 191 Abs. 3 StG; Art. 132 Abs. 3 DBG). Mit den Tatsachen, die zur Revision Anlass geben sollen, bringen die Beschwerdeführer mithin lediglich vor, was der Erblasser bereits in den ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Deshalb ist eine Revision unabhängig vom Vorliegen eines Revisionsgrunds nach Art. 202 Abs. 1 StG bzw. Art. 147 Abs. 1 DBG bereits gestützt auf Art. 202 Abs. 2 StG bzw. Art. 147 Abs. 2 DBG ausgeschlossen, wie auch die StRK erkannt hat (angefochtene Entscheide E. 8.4 f.). Damit das Mass der zumutbaren Sorgfalt aufgrund des Gesundheitszustands oder Alters der steuerpflichtigen Person herabgesetzt werden könnte, sind aussergewöhnliche Umstände vorausgesetzt. Hier sind solche weder mit der blossen ärztlichen Bestätigung des Vorliegens einer Alkoholabhängigkeit des Erblassers noch dem einfachen Hinweis auf dessen Illettrismus hinreichend geltend gemacht oder nachgewiesen (vgl. VGE 2016/298/299 vom 15.5.2017 E. 5.5; Martin E. Looser, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 147 DBG N. 24a mit Hinweisen). Insbesondere ist damit nicht dargetan, weshalb es dem Vater der Beschwerdeführer nicht zumindest möglich gewesen wäre, sich die zur Wahrnehmung seiner steuerrechtlichen Pflichten nötige Hilfe zu holen oder eine Vertretung zu beauftragen (vgl. zur Fristwiederherstellung etwa BVR 2014 S. 130 E. 3.2.1; BGer 2C\_566/2020 vom 10.7.2020 E. 4.3.2; Michel Daum, a.a.O., Art. 43 N. 22). Wer seine steuerlichen Angelegenheiten nicht selbst zu besorgen vermag, hat sich entsprechend zu organisieren. Es kann insoweit im Revisionsverfahren kein milderer Sorgfaltsmassstab gelten.

### **E. 5**

Zu prüfen ist schliesslich, ob ein übergesetzlicher Rückkommensgrund vorliegen könnte.

#### **E. 5.1**

Wie die StRK zutreffend dargelegt hat, lässt das Bundesgericht in ständiger Rechtsprechung ausschliesslich die gesetzlich geregelten Gründe für ein Zurückkommen auf rechtsbeständige Verfügungen bzw. Entscheide zu (statt vieler BGE 142 II 433 E. 3.1; BGer 2C\_200/2014 vom 4.6.2015, in ASA 84 S. 250 und StR 2015 S. 711 E. 2.4.1; Blumenstein/Locher, a.a.O.,

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 11.02.2021, Nrn. 100.2019.147/148U, Seite 16 S. 506 mit weiteren Hinweisen; ausführlich Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 147 N. 24 ff.; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 26 Rz. 79 ff.). In Anlehnung daran hat das Verwaltungsgericht wiederholt festgehalten, die Aufhebung oder Abänderung einer rechtsbeständigen Veranlagung gestützt auf andere Gründe als jene, die zu einer Revision, Berichtigung oder Nachsteuer Anlass geben, sei ausgeschlossen; der Gesetzgeber habe insoweit in Kauf genommen, dass auch materiell unrichtige Veranlagungsverfügungen rechtsbeständig würden (statt vieler BVR 2016 S. 261 E. 4.5, 2014 S. 404 E. 3.1.1 je mit Hinweisen). Selbst wenn entgegen dieser Praxis in gewissen Situationen eine erleichterte Revision zulässig sein sollte, wären die Voraussetzungen dafür hier nicht gegeben: Eine Konstellation, in der ein wesentlicher, von der Veranlagungsbehörde allein zu verantwortender Veranlagungsfehler zu einem stossenden Ergebnis zu Ungunsten der steuerpflichtigen Person führt (vgl. Martin E. Looser, a.a.O., Art. 147 DBG N. 21 und 23 mit Hinweisen), liegt nicht vor (vgl. auch VGE 2016/298/299 vom 15.5.2017 E. 6.3 mit Hinweisen). Nichts zu ihren Gunsten ableiten können die Beschwerdeführer sodann aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV). Der hier gegebene Revisionsausschlussgrund der mangelnden Sorgfalt lässt dafür keinen Raum (vorne E. 3.3; vgl. VGE 2010/433/434 vom 18.11.2011 E. 4.1 f. mit Hinweisen). Somit hat die StRK die Zulässigkeit bzw. das Vorliegen eines übergesetzlichen Rückkommensgrunds zu Recht verneint.

## **E. 5.2**

Schliesslich fällt auch eine «Wiedererwägung von Amtes wegen» ausser Betracht. Da das Steuerrecht eine abschliessende Ordnung von Rechtsinstituten kennt, die es erlauben, auf eine Veranlagungsverfügung oder einen diesbezüglichen Entscheid zurückzukommen (vgl. E. 5.1 hiervor), bleibt für die im übrigen Verwaltungsrecht bekannte Wiedererwägung kein Raum (BGer 2C\_487/2017 vom 19.6.2017 E. 3.1, 2C\_47/2016 und 2C\_48/2016 vom 22.8.2016, in ASA 85 S. 208 E. 3.4, 2C\_961/2014 vom 8.7.2015, in ASA 84 S. 251 E. 3.2, je mit weiteren Hinweisen; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 26 Rz. 8 ff.; vgl. auch BGE 142 II 433 E. 3.1). Zusammenfassend erweisen sich die Beschwerden somit als un begründet und sind abzuweisen, soweit auf sie einzutreten ist.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 11.02.2021, Nrn. 100.2019.147/148U, Seite 17

## **E. 6**

Bei diesem Ausgang der Verfahren werden die Beschwerdeführer 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 das Verwaltungsgericht: 1. Auf die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern wird nicht eingetreten, soweit sie das Steuerjahr 2005 betrifft. Soweit die Steuerjahre 2006 bis 2015 betreffend wird sie abgewiesen. 2. Auf die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer wird nicht eingetreten, soweit sie das Steuerjahr 2005 betrifft. Soweit die Steuerjahre 2006 bis 2015 betreffend wird sie abgewiesen. 3. Die Kosten des Verfahrens

vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 3'500.--, werden den Beschwerdeführern auferlegt. 4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 11.02.2021, Nrn. 100.2019.147/148U, Seite 18 5. Zu eröffnen: - Beschwerdeführer - Steuerverwaltung des Kantons Bern - Steuerrekurskommission des Kantons Bern - Eidgenössische Steuerverwaltung Der Abteilungspräsident: 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.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.