

# **BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2021 14 vom 19. September 2023**

BE Verwaltungsgericht, 2023-09-19, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be\\_verwaltungsgericht\\_100\\_2021\\_14](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2021_14)

FR: BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2021 14 du 19 septembre 2023

IT: BE\_VERWALTUNGSGERICHT 100 2021 14 del 19 settembre 2023

## **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 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [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]). Die Beschwerdeführenden haben am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen, sind 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. 81 Abs. 1 i.V.m. Art. 32 VRPG). Auf die Beschwerden ist unter Vorbehalt von E. 1.2 hiernach einzutreten.

### **E. 1.2**

Soweit die Beschwerdeführenden beantragen, die Steuerverwaltung sei anzuweisen, die für die Steuerjahre 2006-2012 bezogenen Steuern vollumfänglich zurückzuerstatten (vorne Bst. D), ist auf die Beschwerden nicht einzutreten: Im Fall einer Gutheissung der Beschwerden ist die finanzielle Rückabwicklung Sache der Verwaltung; sie bildet nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens (vgl. VGE 2012/357/358 vom 27.11.2013 E. 1.2; vgl. etwa auch BGE 141 II 182 [BGer 2C\_882/2014 vom 13.4.2015] nicht publ. E. 1.2). Vor diesem Hintergrund dürfte auch der entsprechende, in den Verfahren vor der StRK gestellte Antrag unzulässig gewesen sein (vgl. Rekurs bzw. Beschwerde vom 14.6.2019 S. 2, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 235 ff., 251). Das insoweit zu Unrecht erfolgte Eintreten der StRK, auf das von Am-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.09.2023, Nrn. 100.2021.14/15U, Seite 5 tes wegen hinzuweisen ist (vgl. Art. 20a Abs. 2 VRPG; Michel Daum, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 20a N. 38), bleibt jedoch mit Blick auf die nachfolgenden Erwägungen im Ergebnis folgenlos, weshalb sich kassatorische Anordnungen von vornherein erübrigen (statt vieler BVR 2017 S. 514 E. 3, 2008 S. 1 E. 2.5 f.; VGE 2020/208/209 vom 7.6.2023 E. 1.5.3; vgl. auch Michel Daum, a.a.O., Art. 20a N. 44).

### **E. 1.3**

Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen; denn es handelt sich um zwei verschiedene Steuern, die unterschiedlichen Gemeinwesen

zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Die beiden Entscheide können aber in ein und derselben Urteilschrift getroffen werden (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 E. 1.3.1 [Pra 99/2010 Nr. 37]). – Hier ist streitig, ob die revidierten Veranlagungsverfügungen 2010-2012 bzw. die definitiven Veranlagungsverfügungen 2006-2009 sowie eventuell die definitiven Veranlagungsverfügungen 2010-2012 nichtig sind. Da die massgeblichen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts diesbezüglich weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

#### **E. 1.4**

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

#### **E. 2**

ff. [2009], 284 ff. [2010], 252 ff. [2011], 244 ff. [2012]): Steuerbares Einkommen Jahr Kanton Bund Steuerbares Vermögen Steuerbetrag Kanton und Bund (inkl. Zins, Gebühren und Bussen) 2005 Fr. 250'000.-- Fr. 260'000.-- Fr. 4'000'000.-- Fr. 103'977.30 2006 Fr. 400'000.-- Fr. 450'000.-- Fr. 6'200'000.-- Fr. 189'276.40 2007 Fr. 420'000.-- Fr. 470'000.-- Fr. 6'300'000.-- Fr. 196'625.-- 2008 Fr. 450'000.-- Fr. 500'000.-- Fr. 6'500'000.-- Fr. 205'696.-- 2009 Fr. 480'000.-- Fr. 530'000.-- Fr. 6'700'000.-- Fr. 220'381.95 2010 Fr. 530'000.-- Fr. 580'000.-- Fr. 7'000'000.-- Fr. 225'924.-- 2011 Fr. 600'000.-- Fr. 650'000.-- Fr. 8'000'000.-- Fr. 273'454.75 2012 Fr. 630'000.-- Fr. 680'000.-- Fr. 8'500'000.-- Fr. 292'573.25 Die entsprechenden Veranlagungen blieben unangefochten und sind rechtsbeständig geworden. Die Steuerverwaltung hat die Steuerforderungen teilweise auf dem Betreuungsweg eingefordert; mithin wurden am 31. Oktober 2005 (Urkunde vom 23.3.2006, Vorakten StV [act. 3B] pag. 134), am 10. Dezember 2009 (Urkunde vom 9.8.2010, Vorakten StV [act. 3B] pag. 139 f.) sowie am 5. Oktober 2010 (Urkunde vom 1.12.2010, Vorakten StV [act. 3B] pag. 145 f.) Pfändungen vollzogen.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.09.2023, Nrn. 100.2021.14/15U, Seite 7

#### **E. 3.1**

In verfahrensrechtlicher Hinsicht beanstanden die Beschwerdeführenden zunächst, die StRK habe den Streitgegenstand unzulässig erweitert, indem sie die Nichtigkeit der revidierten Veranlagungsverfügungen 2010-2012 geprüft habe (Beschwerden S. 24 f.). Dazu ist Folgendes festzuhalten: Die Nichtigkeit einer Steuerveranlagung ist von sämtlichen rechtsanwendenden Behörden von Amtes wegen zu beachten (BGer 9C\_656/2022 vom 24.3.2023 E. 4.2; BVR 2014 S. 297 E. 4.3.3) und kann auch erst im Rechtsmittelverfahren festgestellt werden (BGer 9C\_656/2022 vom 24.3.2023 E. 2.1.2; BVR 2013 S. 536 E. 3.2; BGE 136 II 415 E. 1.2). Die StRK hat den Streitgegenstand durch die Prüfung der Nichtigkeit der revidierten Veranlagungsverfügungen 2010-2012 also nicht unzulässig erweitert. Davon zu unterscheiden ist die Frage, ob die StRK die Nichtigkeit der revidierten Veranlagungsverfügungen zu Recht bejaht hat (vgl. hinten E. 4).

#### **E. 3.2**

Unbehelflich ist der Hinweis der Beschwerdeführenden auf eine mangelhafte Eröffnung durch die Vorinstanz, da die angefochtenen Entscheide keine Rechtsmittelbelehrung enthalten würden (Beschwerden S. 4 und 17): Inwiefern ihnen daraus ein Rechtsnachteil

erwachsen sein könnte, ist weder konkret dargetan noch ersichtlich. Insbesondere konnten die bereits in den Verfahren vor der StRK anwaltlich vertretenen Beschwerdeführenden trotz fehlender Rechtsmittelbelehrung form- und fristgerecht Verwaltungsgerichtsbeschwerde erheben (Art. 44 Abs. 6 VRPG; vgl. auch Michel Daum, a.a.O., Art. 44 N. 50 und 54).

#### **E. 4**

Aufl. 2022, Art. 148 N. 1a und 3; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar DBG, 3. Aufl. 2016 Art. 148 N. 2). 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 ihre finanziellen Verhältnisse kennt und dass sie die Veranlagungsverfügungen nach Erhalt

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.09.2023, Nrn. 100.2021.14/15U, Seite 11 überprüft und allfällige Mängel rechtzeitig rügt. Sie kann nicht die Revision verlangen, um das im ordentlichen Rechtsmittelverfahren Versäumte nachzuholen (vgl. BGer 9C\_656/2022 vom 24.3.2023 E. 2.3.2, 2C\_1022/2020 vom 18.5.2021 E. 3.3, 2C\_245/2019 vom 27.9.2019 E. 5.3; VGE 2019/147/148 vom 11.2.2021 E. 4.1 [bestätigt durch BGer 2C\_259/2021 vom 30.11.2021]). Wer nach Ermessen veranlagt wird, weil nicht rechtzeitig die zur Veranlagung notwendigen Angaben gemacht und Unterlagen vorgelegt werden, handelt nicht mit der nötigen Sorgfalt (statt vieler BGer 2C\_345/2022 vom 4.7.2022 E. 2.2.2; Martin E. Looser, a.a.O., Art. 147 N. 26, je mit weiteren Hinweisen).

#### **E. 4.1**

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 (statt vieler BVR 2021 S. 406 E. 7.1, 2016 S. 318 E. 5.2). Inhaltliche Mängel führen nur in seltenen Ausnahmefällen zur Nichtigkeit; erforderlich ist ein ausserordentlich schwerwiegender Mangel (statt vieler BGE 147 III 226 E. 3.1.2, 138 II 501 E. 3.1; BVR 2014 S. 297 E. 4.3.3). Ein solcher kann etwa vorliegen, wenn es für das konkrete Handeln nicht nur an einer gesetzlichen Grundlage fehlt, sondern gleichzeitig gegen mehrere Gesetze verstossen wird (Markus Müller, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 49 N. 90 mit Verweis auf BGE 136 II 415 E. 3; vgl. zur Nichtigkeit von Ermessensveranlagungen im Besonderen hinten E. 5.2). Das Bundesgericht hat bis anhin offengelassen, ob eine Häufung von formellen und inhaltlichen Mängeln, welche je separat betrachtet nicht die Nichtigkeit der Verfügung zur Folge hätten, gesamthaft zu betrachten wären und in ihrer Summe zur Nichtigkeit der Verfügung führen könnten (vgl. BGer 2C\_938/2016 und 2C\_939/2016 vom 15.2.2017 E. 2.2; bejahend VGer ZH VB.2017.00444 vom 13.6.2018 E. 5.2).

#### **E. 4.2**

Die Vorinstanz hat die Revision der Ermessensveranlagungen für die Steuerjahre 2010-2012 durch die Steuerverwaltung in mehrerlei Hinsicht als mangelhaft erachtet: So lasse sich den Akten entnehmen, dass zwischen den Beschwerdeführenden und der

Steuerverwaltung ein reger informeller Austausch per Telefon und E-Mail stattgefunden habe, der in den Akten nicht festgehalten worden sei. Die Steuerverwaltung habe damit ihre Aktenführungspflicht verletzt (angefochtene Entscheide E. 5.1). Weiter sei fraglich, ob die Voraussetzungen für eine Revision überhaupt erfüllt gewesen seien. Die

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.09.2023, Nrn. 100.2021.14/15U, Seite 9 Steuerverwaltung habe sich für die Revision auf einen aussergesetzlichen Revisionsgrund gestützt. Dabei habe sie sich einzig an einer Lehrmeinung orientiert, wonach eine Revision zulässig sei, wenn das geschätzte Einkommen das Dreifache der tatsächlich erzielten Einkünfte übersteige. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung seien aber weder ausser- noch über- gesetzliche Revisionsgründe zugelassen (angefochtene Entscheide E. 5.2.1 ff.). Selbst bei Annahme eines aussergesetzlichen Revisionsgrunds sei eine Revision ausgeschlossen gewesen, zumal die Beschwerdeführenden allfällige Unrichtigkeiten der Ermessensveranlagungen ohne weiteres bereits im ordentlichen Rechtsmittelverfahren hätten vorbringen können (angefochtene Entscheide E. 5.2.4). Schliesslich habe die Steuerverwaltung die Verwirkung der Revisionsfrist missachtet (angefochtene Entscheide E. 5.3). Insgesamt betrachtet sei von einem besonders schweren Mangel auszugehen, weshalb die revidierten Veranlagungen für die Steuerjahre 2010-2012 als nichtig zu betrachten seien (angefochtene Entscheide E. 6).

#### **E. 4.3**

Die Beschwerdeführenden bestreiten, dass ein aussergesetzlicher Revisionsgrund nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung ausgeschlossen sei. Ohnehin werde die Rechtssicherheit hier erheblich gefährdet, wenn auf Nichtigkeit der revidierten Veranlagungsverfügungen erkannt würde. Es sei völlig unklar, was mit den ursprünglichen Veranlagungen passieren würde und welche Folgen dies für die vor Jahren bezogenen und verbuchten Zahlungen habe. Die Vorinstanz habe zu Unrecht keine Abwägung zwischen dem Interesse der Rechtssicherheit und dem Interesse an der richtigen Rechtsanwendung vorgenommen (Beschwerden S. 25). – Die Steuerverwaltung bringt vor, zum Zeitpunkt der Revisionsentscheide im Jahr 2015 sei die bundesgerichtliche Rechtsprechung zu den aussergesetzlichen Revisionsgründen wenig klar gewesen; damit habe sich das Bundesgericht mit Entscheidung 2C\_487/2017 vom 19. Juni 2017 erstmals näher befasst. Mit der Annahme eines aussergesetzlichen Revisionsgrunds habe sie sich also nicht über die bundesgerichtliche Rechtsprechung hinweggesetzt. Zudem habe sie sich auf die damals überzeugenden Ausführungen von Oliver Margraf und einen (unveröffentlichten) Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich gestützt, wonach der Ausschlussgrund in jenen Fällen unterdrückt werde, in denen das Besteuerungsergebnis als willkürlich bezeichnet werden müsse. Es sei deshalb nicht von Bedeutung, ob die Beschwerdefüh-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.09.2023, Nrn. 100.2021.14/15U, Seite 10 renden ihre Einwände bereits im Rahmen des ordentlichen Rechtsmittelverfahrens hätten vorbringen können. Daraus lasse sich auch ableiten, dass bei Vorliegen eines aussergesetzlichen Revisionsgrunds die Revisionsfristen nicht eingehalten werden müssten. Die vorgeworfenen Verletzungen der Aktenführungspflicht hätten auf die Entscheide zudem keinen direkten Einfluss gehabt. Schliesslich ist auch die Steuerverwaltung der Ansicht, die mit der Aufhebung der Revisionsentscheide einhergehende Gefährdung der Rechtssicherheit spreche gegen die Annahme der Nichtigkeit. Das Interesse an der Rechtsanwendung bestehe denn auch einzig in einer formellen Richtigkeit. Die Revisionsentscheide würden dagegen zu einer materiellen Richtigkeit führen, indem die

Beschwerdeführenden entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen besteuert würden (Beschwerdeantwort S. 3 ff.).

#### **E. 4.4**

Gemäss Art. 202 Abs. 1 StG bzw. Art. 147 Abs. 1 DBG kann eine rechtskräftige Verfügung oder 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 gewesen sind 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). Das Revisionsbegehren muss innert 90 Tagen nach Entdeckung des Revisionsgrunds, spätestens aber innert zehn Jahren nach Eröffnung der Verfügung oder des Entscheids schriftlich eingereicht werden (Art. 203 StG; Art. 148 DBG). Diese Fristen stellen Verwirkungsfristen dar und gelten nicht nur für die Antragstellenden, sondern auch für die von Amtes wegen tätige Behörde (Martin E. Looser, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG,

#### **E. 4.5**

Das Bundesgericht lässt in ständiger Rechtsprechung ausschliesslich die gesetzlich geregelten Gründe für ein Zurückkommen auf rechtsbeständige Verfügungen bzw. rechtskräftige Entscheide zu (statt vieler BGE 142 II 433 E. 3.1; BGer 2C\_652/2018 vom 14.5.2020 E. 3.2.1; ausführlich Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 147 N. 24 ff.; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. Aufl. 2018, § 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 (auch nach kantonalem Recht) 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).

#### **E. 4.6**

Die Steuerverwaltung und (sinngemäss) die Beschwerdeführenden beanstanden zunächst, die StRK habe für die Beurteilung, ob ein ausserordentlich schwerwiegender (inhaltlicher) Mangel vorliege, auf die (neuere) bundesgerichtliche Rechtsprechung abgestellt – was unzulässig sei (vorne E. 4.3; angefochtene Entscheide E. 5.2.1). Es ist tatsächlich fraglich, ob eine neue behördliche Beurteilung eines unverändert gebliebenen Sachverhalts gestützt auf eine präzisierte Rechtsprechung nachträglich als Grund für die Nichtigkeit einer rechtskräftigen Verfügung angeführt werden kann (vgl. Hansjörg Seiler, Rechtsbeständigkeit und Änderung von Verfügungen, in Häner/Waldmann [Hrsg.], 8. Forum für Verwaltungsrecht – Brennpunkt «Ver-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.09.2023, Nrn. 100.2021.14/15U, Seite 12 fügen», 2022, S. 123 ff., 131 und 136). Mit Blick auf die nachfolgenden Erwägungen kann diese Frage aber offenbleiben und auf eine vertiefte Auseinandersetzung mit der zum Zeitpunkt der Revisionsentscheide vorliegenden Rechtsprechung und den damals vorherrschenden Lehrmeinungen verzichtet werden.

#### **E. 4.7**

Wie die StRK zutreffend ausgeführt hat (angefochtene Entscheide E. 5.2.4), war die Revision unabhängig von der Zulässigkeit eines aussergesetzlichen Revisionsgrunds bereits gestützt auf Art. 202 Abs. 2 StG bzw. Art. 147 Abs. 2 DBG ausgeschlossen, wonach die Revision bloss auf Umständen beruht, welche die Beschwerdeführenden bei zumutbarer Sorgfalt bereits im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (und müssen; vgl. statt vieler Martin E. Looser, a.a.O., Art. 147 N. 24 ff.; vorne E. 4.4): Es ist ohne weiteres davon auszugehen, dass sich die Beschwerdeführenden seinerzeit über die Konsequenzen im Klaren sein mussten, welche das Unterlassen von Einsprachen gegen die Ermessenseinschätzungen nach sich ziehen könnten. Inwiefern die behauptete Desorganisationsproblematik und Wertbemessungsstörung des Beschwerdeführers (Beschwerden S. 6) sie davon hätte abhalten sollen, selbst Einsprache zu erheben oder sich zumindest die zur Wahrnehmung der steuerrechtlichen Pflichten nötige Hilfe zu holen bzw. eine Vertretung damit zu betrauen, ist weder substantiiert dargelegt und untermauert noch ersichtlich (vgl. BGer 2C\_259/2021 vom 30.11.2021 E. 6.3; vgl. allgemein zu den Anforderungen etwa BVR 2005 S. 281 E. 2.3; BGer 2C\_566/2020 vom 10.7.2020 E. 4.3.2; Michel Daum, a.a.O., Art. 43 N. 22). Mit der Vorinstanz kann deshalb festgehalten werden, dass sich eine Abweichung vom Mass der gebotenen Sorgfalt hier jedenfalls nicht rechtfertigt.

#### **E. 4.8**

Den Ausführungen der Steuerverwaltung, warum der Ausschlussgrund bei aussergesetzlichen Revisionsgründen – unabhängig von deren Zulässigkeit (vgl. vorne E. 4.5 f.) – nicht gelten soll, ist Folgendes entgegenzuhalten: Die Steuerverwaltung stützt sich diesbezüglich nur auf eine Lehrmeinung (Oliver Margraf, Ausgewählte Aspekte des Revisionsverfahrens gemäss Art. 147-149 DBG, in StR 2014 S. 76 ff., 82) sowie auf einen unveröffentlichten Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich (VGer ZH SB.2006.00071 vom 6.6.2007 E. 2.3 sowie zustimmend Richner/Frei/

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.09.2023, Nrn. 100.2021.14/15U, Seite 13 Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 147 N. 37; vgl. Beschwerdeantwort S. 4). Überdies lässt sie hierbei vollständig ausser Acht, dass bereits zum Zeitpunkt der Revision der Veranlagungsverfügungen 2010-2012 (20.8.2015; vgl. vorne Bst. A) in der Lehre gegenteilige Auffassungen zur erforderlichen Sorgfalt bei aussergesetzlichen Revisionsgründen vertreten wurden, worauf im Übrigen auch der von der Steuerverwaltung angeführte Autor hinweist (vgl. Oliver Margraf, a.a.O., S. 82). Zudem hat das Zürcher Verwaltungsgericht in einem Entscheid vom 3. Juni 2015 (VGer ZH SB.2015.00015) – mit hin vor Erlass der revidierten Veranlagungsverfügungen – verdeutlicht, dass der Entscheid vom 6. Juni 2007 eine besondere Situation betreffe und von den hohen Anforderungen an das Mass der Sorgfalt nicht leichthin abzuweichen sei (E. 4.2 und 4.4). Weiter waren nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung gerade im Zusammenhang mit Ermessensveranlagungen schon damals hohe Anforderungen an das Mass der von den Steuerpflichtigen anzuwendenden Sorgfalt zu stellen (vgl.

Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 147 N. 37 mit Hinweis auf BGer 2A.587/2002 vom 11.3.2003, in StR 2003 S. 365 E. 1.3; vgl. auch vorne E. 4.4). Dass diese Anforderungen für alle Revisionsgründe gelten, hat das Verwaltungsgericht zudem bereits in einem Entscheid vom 18. November 2011 festgehalten (VGE 2010/433/434 vom 18.11.2011 E. 4.1). Wie die Vorinstanz zutreffend ausgeführt hat, lagen für die

Steuerverwaltung deshalb keine Gründe vor, den Ausschlussgrund hier nicht anzuwenden.

#### **E. 4.9**

Die Steuerverwaltung hat weiter die 90-Tage-Frist gemäss Art. 203 StG und Art. 148 DBG missachtet. Deren Einhaltung ist Zulässigkeitsvoraussetzung für die Revision (vorne E. 4.4). Die Revisionsfrist gelangt auch bei aussergesetzlichen Revisionsgründen zur Anwendung, wofür sich die Lehre bereits zum Zeitpunkt der revidierten Veranlagungsverfügungen aussprach (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 148 N. 2; Vallender/Looser, in Zweifel/Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. Aufl. 2008, Art. 148 N. 4; vgl. auch angefochtene Entscheide E. 5.3.1). Die diesbezügliche Erklärung der Steuerverwaltung entbehrt deshalb einer Grundlage (vorne E. 4.3). Dass die Revisionsfrist zum Zeitpunkt der Eröffnung der revidierten Veranlagungsverfügungen (20.8.2015) sowie zum Zeitpunkt der Eingabe der Beschwerdeführenden vom 20. Februar

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.09.2023, Nrn. 100.2021.14/15U, Seite 14 2015 (vorne Bst. A) bereits seit geraumer Zeit abgelaufen war, wird weder von den Beschwerdeführenden noch von der Steuerverwaltung bestritten.

#### **E. 4.10**

Zusammenfassend hat die Steuerverwaltung bei der Revision der Veranlagungsverfügungen 2010-2012 gleich mehrere formell-gesetzlichen Voraussetzungen missachtet, die für die Zulässigkeit der Revision als ausserordentliches Rechtsmittel wesentlich sind. Gesamthaft betrachtet durfte die Vorinstanz bereits aus diesem Grund von einem schwerwiegenden Mangel ausgehen. Die gesetzlichen Bestimmungen sind klar; es gab keinen Grund, von ihnen abzuweichen. Der Mangel erweist sich deshalb auch als offensichtlich bzw. zumindest leicht erkennbar. Damit kann offenbleiben, ob eine Revision gestützt auf den von der Steuerverwaltung angerufenen aussergesetzlichen Revisionsgrund im Licht der damals massgeblichen Rechtsgrundlagen und (vorherrschenden) Lehrmeinungen als Nichtigkeitsgrund angeführt werden kann (vorne E. 4.5 f.). Offenbleiben kann ebenso, ob ein solcher hier in tatsächlicher Hinsicht überhaupt gegeben wäre, zumal die Beschwerdeführenden zumindest für das Steuerjahr 2010 selber in Frage stellen, dass das geschätzte Einkommen das Dreifache der tatsächlich erzielten Einkünfte überstieg (Eingabe vom 5.12.2019, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 317 f.). Inwieweit die Verletzung der Aktenführungspflicht durch die Steuerverwaltung bei der Prüfung der Nichtigkeit der Veranlagungsverfügungen 2010-2012 zu berücksichtigen ist, braucht ebenfalls nicht weiter erörtert zu werden.

#### **E. 4.11**

Zu prüfen bleibt, ob – wie von den Beschwerdeführenden behauptet – die Annahme der Nichtigkeit die Rechtssicherheit ernsthaft gefährdet. Eine Abwägung zwischen dem Interesse an der Rechtssicherheit und dem Interesse an der richtigen Rechtsanwendung (vgl. vorne E. 4.1 sowie allgemein statt vieler Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, N. 1098 mit Hinweisen) ergibt Folgendes: Das Interesse an der richtigen Rechtsanwendung liegt hier darin, eine Revision von Ermessensveranlagungen zu korrigieren, die wegen augenfälliger Missachtung mehrerer gesetzlicher Voraussetzungen offensichtlich unzulässig ist (vorne E. 4.7 ff.) mit der Folge, dass die ursprünglichen Ermessensveranlagungen betreffend die Steuerjahre 2010-2012 (Verfügungen vom 15.12.2011, 12.12.2012 bzw. 11.12.2013; Vorakten StV [act. 3B] pag.

284 ff., 252 ff., 244 ff.) wieder wirk-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.09.2023, Nrn. 100.2021.14/15U, Seite 15 sam werden. Diesem Interesse an der richtigen Rechtsanwendung steht das Interesse an der Rechtssicherheit gegenüber; mithin das Interesse der Beschwerdeführenden, dass die revidierten Veranlagungsverfügungen 2010-2012 bestehen bleiben. Für die Nichtigkeit spricht hier die Schwere der festgestellten Mängel. Aufgrund der Rechtsnatur der Revision als ausserordentliches Rechtsmittel, der Mitwirkungsrechte und -pflichten der steuerpflichtigen Personen im Veranlagungsverfahren der Kantons- und Gemeindesteuern bzw. der direkten Bundessteuer sowie des primären und umfassenden Rechtsschutzes im Rahmen der (auch im Fall einer Ermessensveranlagung offenstehenden) ordentlichen Rechtsmittel sollen vermeidbare Unterlassungen während des ordentlichen Verfahrens gerade nicht im Rahmen des Revisionsverfahrens nachgeholt werden können. Insofern dienen die (strengen) Voraussetzungen der Revision auch der Rechtssicherheit (Martin E. Looser, a.a.O., Art. 147 N. 24 mit Hinweisen; vgl. auch angefochtene Entscheide E. 5.2.2). Für die Beurteilung des Interesses an der richtigen Anwendung der hier primär massgebenden Voraussetzungen für eine Revision ist nicht von Belang, ob die revidierten Veranlagungsverfügungen den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen und insofern inhaltlich richtig sind, wovon die Steuerverwaltung auszugehen scheint (vorne E. 4.3). Gleichzeitig ist das Interesse der Beschwerdeführenden am Bestand der revidierten Veranlagungsverfügungen 2010-2012 insofern zu relativieren, als von der offensichtlichen Fehlerhaftigkeit einzig das Verhältnis zwischen den Parteien betroffen ist. Zudem sind die Folgen der Feststellung der Nichtigkeit nicht «völlig unklar», wie die Beschwerdeführenden behaupten (vorne E. 4.3). Wird die Nichtigkeit der revidierten Veranlagungsverfügungen 2010-2012 festgestellt, sind für diese Steuerperioden wie ausgeführt die definitiven Veranlagungen (wieder) massgebend. Sodann fallen keine Gesichtspunkte des Vertrauensschutzes ins Gewicht; namentlich ist nicht erkennbar und wird von den Beschwerdeführenden auch nicht geltend gemacht, dass diese gestützt auf ihr Vertrauen eine Disposition getätigt hätten, die ohne Nachteil nicht wieder rückgängig gemacht werden kann (vgl. zu diesem Erfordernis statt vieler BVR 2015 S. 15 E. 4.1; Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., N. 659). Damit überwiegt das Interesse an der richtigen Rechtsanwendung dasjenige an der Wahrung der Rechtssicherheit deutlich, was – entgegen den Beschwerdeführenden (vorne E. 4.3) – bereits die Vorinstanz zwar eher knapp, aber doch klar und auf jeden Fall ausreichend fundiert erwogen hat, so dass

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.09.2023, Nrn. 100.2021.14/15U, Seite 16 eine sachgerechte Anfechtung ohne weiteres möglich war (angefochtene Entscheide E. 6). Die angefochtenen Entscheide genügen mithin den aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV; SR 101], Art. 26 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1] und Art. 21 ff. VRPG; vgl. auch Art. 52 Abs. 1 Bst. b VRPG) folgenden Anforderungen an die Begründungspflicht (vgl. statt vieler BGE 146 II 335 E. 5.1; BVR 2022 S. 51 E. 2.3, 2016 S. 402 E. 6.2).

#### **E. 4.12**

Im Ergebnis ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die Nichtigkeit der am 20. August 2015 durch die Steuerverwaltung von Amtes wegen revidierten Veranlagungsverfügungen 2010-2012 festgestellt hat.

#### **E. 5**

Zu prüfen bleibt, ob die definitiven (ursprünglichen) Ermessensveranlagungsverfügungen für die Jahre 2006-2012 nichtig sind (vgl. vorne Bst. A, E. 2 und 4 Ingress).

### **E. 5.1**

Hat die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Steuerverwaltung die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor (Art. 174 Abs. 2 Satz 1 StG; Art. 130 Abs. 2 Satz 1 DBG). 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 (BVR 2008 S. 181 E. 4.1; VGE 2019/147/148 vom 11.2.2021 E. 3.3 [bestätigt durch BGer 2C\_259/2021 vom 30.11.2021]). Eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen kann die steuerpflichtige Person nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (Art. 191 Abs. 3 StG; Art. 132 Abs. 3 Satz 1 DBG). Sind Veranlagungsverfügungen, wie im vorliegenden Fall, rechtsbeständig geworden (vorne E. 2), können sie – vorbehaltlich der hier nicht interessie-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.09.2023, Nrn. 100.2021.14/15U, Seite 17 rufen Institute der Berichtigung (Art. 205 StG; Art. 150 DBG) und der Nachsteuer (Art. 206 ff. StG; Art. 151 ff. DBG) – nur noch mittels Revision (vgl. vorne E. 4.4) abgeändert werden (BVR 2014 S. 404 E. 3.1.1). Sind die Voraussetzungen für eine Revision nicht gegeben, hat die steuerpflichtige Person allenfalls die Möglichkeit, eine Nichtigkeit der Veranlagungsverfügungen geltend zu machen (vgl. vorne E. 4.1).

### **E. 5.2**

Das Bundesgericht hat in seiner Rechtsprechung umschrieben, unter welchen Voraussetzungen eine (rechtsbeständige) Steuerveranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen nicht nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechtbar, sondern geradezu nichtig ist. Hierzu genügen selbst gravierende inhaltliche Mängel nicht. Vielmehr müssen aussergewöhnlich schwere bzw. krasse Verstösse der Steuerverwaltung gegen die ihr obliegende Untersuchungs- und Überprüfungspflicht dazukommen. So 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 «bewusst» (BGer 1C\_1022/2020 vom 18.5.2021 E. 3.3) bzw. wider besseres Wissen zum Nachteil der steuerpflichtigen Person festlegt (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. 3.4.1 f. und 5.2; vgl. auch BGE 145 V 326 E. 4.1; BGer 9C\_656/2022 vom 24.3.2023 E. 2.2.2; VGE 2022/61/62 vom 1.11.2022 E. 3.2, 2017/295/296 vom 10.1.2019 E. 2.3 [bestätigt durch BGer 2C\_164/2019 vom 18.4.2019]). 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). Insbesondere genügt es nicht, dass die Steuerbehörde die geschätzten Einkünfte von Jahr zu Jahr systematisch erhöht, ohne irgendwelche Untersuchungs- oder Abklärungsmassnahmen zu treffen, um die Plausibilität

dieser Erhöhungen – beispielsweise anhand eines Lohnausweises – zu überprüfen (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 5.2.3 f.; vgl. auch BGer 9C\_656/2022 vom 24.3.2023 E. 2.2.1).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.09.2023, Nrn. 100.2021.14/15U, Seite 18

### **E. 5.3**

Nach dem Gesagten führt der Umstand, dass die Steuerverwaltung das geschätzte Einkommen und Vermögen der Beschwerdeführenden von Jahr zu Jahr erhöht hat und dadurch die Ermessensveranlagungen gegenüber den tatsächlichen Verhältnissen (möglicherweise) zu hoch ausgefallen sind, für sich alleine gerade nicht zur Nichtigkeit der entsprechenden Veranlagungen (E. 5.2 hiervor). Soweit die Beschwerdeführenden eine Abweichung von den tatsächlichen Verhältnissen rügen und die schrittweise Erhöhung sowohl des Einkommens wie auch des Vermögens ohne weitergehende Abklärungen durch die Steuerverwaltung in genereller Weise beanstanden – insbesondere die «massive» Erhöhung im Jahr 2006 – (Beschwerden S. 7 ff. und 19 ff.; vgl. auch vorne E. 2), ist dies deshalb unbehelflich. Im Übrigen kann entgegen den Beschwerdeführenden die Berechtigung zu den Erhöhungen auch deshalb nicht mit der Behauptung ernsthaft angezweifelt werden, die Veranlagungen der Vorperioden seien zu tief ausgefallen, kannte doch die Steuerverwaltung die wirtschaftlichen Verhältnisse der Beschwerdeführenden nicht, da diese seit ihrer Rückkehr in die Schweiz keine Steuererklärungen eingereicht hatten (vgl. vorne E. 2). Insofern sind sie den ihnen obliegenden Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen (Art. 170 Abs. 2 StG; Art. 124 Abs. 2 DBG). Darauf haben sie sich behaften zu lassen, zumal ihnen die Möglichkeit blieb, die wirtschaftlichen Verhältnisse anhand des Unrichtigkeitsnachweises im Rechtsmittelverfahren offenzulegen (vgl. BGer 2C\_720/2018 vom 11.9.2018 E. 3.3.3). Der Umstand, dass die Beschwerdeführenden auch dann nicht gegen die Veranlagungen vorgingen, als sie für die ausstehenden Steuerforderungen betrieben wurden, sprach sodann eher dafür, dass diese dem Zustandekommen der Veranlagungen bzw. den diesen zugrundeliegenden Schätzungen nichts entgegenzusetzen hatten, was bereits die Vorinstanz zutreffend ausgeführt hat (angefochtene Entscheide E. 10.3.3 und 11.2).

### **E. 5.4**

Es bleibt zu prüfen, ob die Steuerverwaltung bei den Ermessensveranlagungen aktenkundige Unterlagen übergangen und die Steuerfaktoren wider besseres Wissen zum Nachteil der Beschwerdeführenden festlegt hat.

#### **E. 5.4.1**

Die Beschwerdeführenden werfen der Steuerverwaltung vor, sie habe Informationen aus den Urkunden zum Pfändungsvollzug im Rahmen der Ermessensveranlagungen völlig ignoriert. Bereits im Zeitpunkt der Er-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.09.2023, Nrn. 100.2021.14/15U, Seite 19 messensveranlagungen 2006 habe die Steuerverwaltung Kenntnis davon gehabt, dass die Beschwerdeführenden ein Renteneinkommen erhalten und ein Grundstück in E. \_\_\_\_\_ besitzen würden. Auch sei ersichtlich gewesen, dass die Beschwerdeführenden über weitere ausserkantonale Liegenschaften verfügen würden, deren Erträge aber ohnehin nur satzbestimmend zu berücksichtigen gewesen seien. Den

Pfändungsunterlagen aus den Jahren 2009 und 2010 sei weiter zu entnehmen, dass die Beschwerdeführenden nicht über die für die Jahre 2009-2012 festgesetzten Vermögenswerte und Einkommen verfügen würden. Darin seien zudem Verwertungen im Umfang von mehreren hunderttausend Franken aufgeführt gewesen. Schliesslich habe der Beschwerdeführer im Schreiben vom 8. Juni 2012 seine steuerliche Situation dargelegt. Damit hätten der Steuerverwaltung deutliche Anzeichen dafür vorgelegen, dass die ermessensweise bestimmten Steuerfaktoren nicht der Realität entsprechen würden. Auch wenn die Steuerverwaltung über Hinweise verfügt habe, dass die Pfändungsunterlagen nicht vollständig seien, hätte sie das bekannte Einkommen und Vermögen anhand von Erfahrungswerten und im Rahmen von wirklichkeitsnahen Annahmen nur massvoll erhöhen dürfen. Stattdessen habe sie ohne jegliche Grundlagen ihren Ermessensspielraum massiv überschritten und aus rein pöner Motivation die Beschwerdeführenden wider besseres Wissen zu hoch veranlagt (Beschwerden S. 12 f., 20 f. und 27 f.).

#### **E. 5.4.2**

Den aktenkundigen Pfändungsunterlagen lassen sich folgende Informationen entnehmen: Aus der Pfändungsurkunde vom 23. März 2006 wird ersichtlich, dass der Beschwerdeführer zu diesem Zeitpunkt nicht mehr berufstätig war und als Rentner ein Nettoeinkommen von Fr. 8'700.-- pro Monat erzielte. Bei den Vermögenswerten ist eine Liegenschaft der Beschwerdeführenden in E.\_\_\_\_\_ mit einem Schätzungswert von Fr. 411'276.-- aufgeführt. Die Pfändungsurkunde enthält den Vermerk, dass beim Schuldner keine weiteren pfändbaren Vermögenswerte festgestellt werden konnten. Die Feststellung der Vermögenswerte und die Pfändung sind in Anwesenheit des Beschwerdeführers erfolgt. Vom Einkommen des Beschwerdeführers wurden monatlich Fr. 5'700.-- bis zur Deckung der Forderung gepfändet, längstens jedoch für ein Jahr (Urkunde vom 23.3.2006, Vorakten StV [act. 3B] pag. 134). In der Pfändungsurkunde vom 9. August 2010 sind folgende Vermögenswerte aufgeführt: Guthaben auf zwei Sparkonten sowie

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.09.2023, Nrn. 100.2021.14/15U, Seite 20 einem Privatkonto bei der D.\_\_\_\_\_ zu einem Schätzungswert von insgesamt Fr. 95'989.30, Guthaben auf dem Depotkonto bei der D.\_\_\_\_\_ zu einem Schätzungswert von Fr. 1'150'215.--, Guthaben gegenüber der C.\_\_\_\_\_ Bank zu einem Schätzungswert von Fr. 9'065.50, die bereits bekannte Liegenschaft der Beschwerdeführenden sowie eine weitere Liegenschaft zum Schätzungswert von Fr. 13'680.-- in E.\_\_\_\_\_ und zwei Liegenschaften in F.\_\_\_\_\_ zu einem Schätzungswert von insgesamt Fr. 830'000.--. Ein Einkommen der Beschwerdeführenden wird nicht ausgewiesen. Die Pfändung erfolgte in Abwesenheit des Schuldners. Es wurden das gesamte Guthaben gegenüber der C.\_\_\_\_\_ Bank und das Guthaben auf dem Depotkonto bei der D.\_\_\_\_\_ im Umfang von Fr. 432'000.-- gepfändet (Urkunde vom 9.8.2010, Vorakten StV [act. 3B] pag. 139 f.). In der Pfändungsurkunde vom 1. Dezember 2010 ist als Vermögenswert wiederum das Depotkonto bei der D.\_\_\_\_\_ zu einem Schätzungswert von Fr. 710'876.-- angegeben. Dieses wurde teilweise gepfändet, wobei aus der Pfändungsurkunde der genaue Umfang nicht hervorgeht. Zudem wurden Einnahmen aus dem Mietzinsinkasso des Betriebsamts ... zum Schätzungswert von Fr. 19'000.-- gepfändet. Schliesslich wurden vom auf Fr. 7'329.70 bezifferten Nettomonatseinkommen des Beschwerdeführers monatlich Fr. 5'629.-- bis zur Deckung der Forderung gepfändet, längstens jedoch für ein Jahr. Auch diese Pfändung erfolgte in Abwesenheit des Schuldners (Urkunde vom 1.12.2010, Vorakten StV [act. 3B] pag. 145 f.).

### **E. 5.4.3**

Die Vorinstanz ist zum Schluss gekommen, der Steuerverwaltung könne nicht vorgeworfen werden, die Informationen aus den Pfändungsunterlagen bei den Ermessensveranlagungen 2006-2012 nicht genügend berücksichtigt zu haben. Bereits bei der Veranlagung im Steuerjahr 2006 hätten Hinweise vorgelegen, dass die im Betreibungsverfahren gemachten Angaben unvollständig seien; mithin würden die Pfändungsurkunden keine vollständige Auflistung von Einkommen und Vermögen der Beschwerdeführenden enthalten. Die Steuerverwaltung habe deshalb nicht ausschliessen können, dass noch weiteres Einkommen oder Vermögen, namentlich zusätzliche Wertschriften oder Liegenschaften, bei den Beschwerdeführenden vorhanden gewesen seien. Ein blosses Abstützen auf die Informationen aus dem Pfändungsverfahren hätte zur Unvollständigkeit der Veranlagungen geführt. Es erweise sich deshalb nicht als willkürlich, dass die Steuerverwaltung

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.09.2023, Nrn. 100.2021.14/15U, Seite 21 von einem höheren Einkommen und Vermögen der Beschwerdeführenden ausgegangen sei (angefochtene Entscheide E. 10.4 und 11.2).

### **E. 5.4.4**

Zur Vollständigkeit von Pfändungsurkunden ergibt sich aus den Bestimmungen zu den Pflichten der Schuldnerin bzw. des Schuldners im Pfändungsverfahren und zur Reihenfolge der Pfändung Folgendes: Nach Art. 91 Abs. 1 Ziff. 2 des Bundesgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG; SR 281.1) ist die Schuldnerin bzw. der Schuldner im Pfändungsverfahren verpflichtet, ihre bzw. seine Vermögensgegenstände anzugeben, soweit dies zu einer genügenden Pfändung nötig ist. Angaben machen muss die Schuldnerin bzw. der Schuldner also nur, soweit eine Auskunft notwendig ist. Dies widerspiegelt sich in Art. 95 SchKG, wonach in erster Linie das bewegliche Vermögen gepfändet wird (Abs. 1). Das unbewegliche Vermögen wird nur gepfändet, soweit das bewegliche zur Deckung der Forderung nicht ausreicht (Abs. 2). Findet das Betreibungsamt schon genügend bewegliches Vermögen, so braucht die Schuldnerin bzw. der Schuldner das unbewegliche Vermögen nicht mehr anzugeben (Thomas Winkler, in Kren Kostkiewicz/Vock [Hrsg.], Kommentar SchKG, 4. Aufl. 2017, Art. 91 N. 23; vgl. aber zur Auskunftspflicht von Dritten BGer 5A\_470/2020 vom 3.9.2020 E. 5.1.2.1, kritisch dazu AJP 2021 S. 687 mit Verweis auf die bis dahin ergangene Rechtsprechung und Lehre). Über jede Pfändung wird eine mit der Unterschrift der Vollzugsperson zu versehenende Urkunde (Pfändungsurkunde) aufgenommen. Dieselbe bezeichnet die Gläubigerin bzw. den Gläubiger und die Schuldnerin bzw. den Schuldner, den Betrag der Forderung, Tag und Stunde der Pfändung, die gepfändeten Vermögensstücke samt deren Schätzung sowie, gegebenenfalls, die Ansprüche Dritter (Art. 112 Abs. 1 SchKG). Mit der Vorinstanz ist deshalb festzuhalten, dass die Steuerverwaltung davon ausgehen durfte und musste, dass die Pfändungsurkunden das (schweizweite) Einkommen und Vermögen der Beschwerdeführenden kaum vollständig ausweisen; auf jeden Fall bestand keinerlei Garantie für lückenlose Angaben. Der Vermerk auf der Pfändungsurkunde vom 23. März 2006, wonach keine weiteren pfändbaren Vermögenswerte beim Schuldner festgestellt werden konnten, ändert daran nichts. Aufgrund der Pfändungsurkunden konnte die Steuerverwaltung also nicht wissen, ob nebst dem Renteneinkommen sowie den Vermögenswerten, welche aus den Pfändungsunterlagen ersichtlich waren, noch weitere Einkom-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.09.2023, Nrn. 100.2021.14/15U, Seite 22 mensuellen oder Vermögenswerte vorhanden waren und so auch die fortwährend erhöhten Einschätzungen immer noch hinter der tatsächlich Einkommens- und Vermögenslage zurückbleiben würden. Dies hätten die Beschwerdeführenden ohne weiteres im ordentlichen Verfahren richtigstellen können (vorne E. 5.3). Die Vorinstanz weist zu Recht darauf hin, dass die Ermessensveranlagungen gestützt auf die Informationen aus der Pfändungsurkunde des Jahres 2006 unvollständig gewesen wären (angefochtene Entscheide E. 10.4); mithin wären die Beschwerdeführenden dadurch gegenüber von Steuerpflichtigen, die ihren Mitwirkungspflichten erfüllen, bessergestellt worden. Dies soll bei einer Ermessensveranlagung aber vermieden werden; die Verletzung von Verfahrenspflichten darf sich nicht lohnen (BGE 138 II 465 E. 6.4; 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. 4.2.3; Zweifel/Hunziker, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, Art. 130 N. 46, je mit Hinweisen). Auch die aktenkundigen Rentenbescheinigungen 2008 und 2009 geben lediglich Auskunft über einen Einkommensposten des Beschwerdeführers und erlauben keinen belastbaren Überblick über die vollständige Einkommens- und Vermögenslage der Beschwerdeführenden (angefochtene Entscheide E. 11.1; Vorakten StV [act. 3B] pag. 8 und 17; vgl. auch VGE 2017/295/296 vom 10.1.2019 E. 2.4). Die Informationen aus den Pfändungsurkunden aus dem Jahr 2010 waren der Steuerverwaltung zum Zeitpunkt der Ermessensveranlagungen 2006-2009 sodann nicht bekannt. Auch wenn diese Dokumente für die Veranlagungsverfügungen 2010-2012 vorlagen, musste die Steuerverwaltung nicht davon ausgehen, diese würden das Einkommen und Vermögen der Beschwerdeführenden vollständig ausweisen. Schliesslich musste die Steuerverwaltung auch nicht annehmen, die Beschwerdeführenden seien «nicht mehr in der Lage, den laufenden Geschäften nachzukommen», wie diese geltend machen (Beschwerden S. 22); denn die geltend gemachten Steuerforderungen konnten stets auf dem Betreuungsweg getilgt werden. Darin besteht ein wesentlicher Unterschied zum Sachverhalt, den das Bundesgericht in seinem Entscheid vom 11. Juli 2017 zu beurteilen hatte (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). Für die Steuerbehörde stand dort unzweifelhaft fest, dass die Steuerpflichtige über keinerlei pfändbares Vermögen mehr verfügte. Zudem waren ihre Einkommensverhältnisse in den Pfändungsurkun-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.09.2023, Nrn. 100.2021.14/15U, Seite 23 den detailliert aufgeführt (E. 5.3.1). Hier bestand für die Steuerverwaltung jedoch keine Veranlassung, die Beschwerdeführenden – zusätzlich zur Aufforderung, eine Steuererklärung einzureichen – zu kontaktieren.

#### **E. 5.4.5**

Der Steuerverwaltung kann nach dem Gesagten nicht vorgeworfen werden, sie habe das steuerbare Einkommen und Vermögen der Beschwerdeführenden ungenügend abgeklärt oder – in Missachtung eindeutiger Kenntnisse über ein tatsächlich tieferes Einkommen und Vermögen – massiv zu hoch festgesetzt, was bereits die Vorinstanz zutreffend festgehalten hat (vgl. vorne E. 5.4.3).

#### **E. 5.5**

Die Beschwerdeführenden machen weiter geltend, die Veranlagungsverfügungen 2006-2012 seien nichtig, da ihnen für die entsprechenden Steuerperioden keine Mahnungen zur Einreichung der Steuererklärung zugestellt worden seien (Beschwerden S. 16 ff.). Dem ist zunächst entgegenzuhalten, dass eine fehlende Mahnung zwar gegen den im Gesetz geregelten Verfahrensablauf verstösst, die betreffenden Veranlagungen dadurch aber bloss anfechtbar und nicht geradezu nichtig sind (BGE 137 I 273 E. 3.5). Bereits vor diesem Hintergrund können die Beschwerdeführenden aus (angeblich) fehlenden Mahnungen nichts zu ihren Gunsten ableiten. Mit der Vorinstanz ist sodann festzuhalten, dass die Behauptung der Beschwerdeführenden, sie hätten für die Steuerperioden 2006-2012 keine Mahnungen erhalten, ohnehin nicht glaubhaft erscheint (angefochtene Entscheide E. 8.2.2): Die Steuerverwaltung hat vor der Vorinstanz die Mahnung für das Steuerjahr 2009 sowie «Systemauszüge» zu den Mahnungen für die Steuerjahre 2005-2009 eingereicht (Vorakten StV [act. 3B1] pag. 290 ff.). Daraus ist ersichtlich, wann die Mahnungen im Informatiksystem erstellt und auf wann sie datiert sowie wann und mit welcher Sendungsnummer sie an die Beschwerdeführenden versandt wurden. Für die Mahnschreiben hat die Steuerverwaltung zwar die Sendungsnummern der eingeschriebenen Post genannt, kann aber offenbar die zugehörigen Sendungsverfolgungen nicht mehr beibringen; es fehlt damit insoweit am direkten Beweis, dass die Beschwerdeführenden die Sendungen erhalten haben. Dennoch ist aufgrund der Umstände davon auszugehen, dass die Mahnschreiben den Beschwerdeführenden zugegangen sind, zumal diese nicht geltend machen, weitere Sendungen der Steuerbehörden – insbesondere die Steuererklärungsformulare – nicht erhalten zu haben. Weiter enthielten die Veranlagungsverfügungen jeweils den ausdrücklichen Hinweis, dass «trotz eingeschriebener Mahnung» keine Steuererklärung eingereicht worden sei, und wurden den Beschwerdeführenden betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern jeweils Gebühren für die (eingeschriebene) Mahnung auferlegt (Details zu den Veranlagungsverfügungen 2006-2012, Vorakten StV [act. 3B] pag. 32 ff. [2006], 23 ff. [2007], 13 ff. [2008], 5 ff. [2009], 287 ff. [2010], 256 ff. [2011], 248 ff. [2012]). Den Beschwerdeführenden war die Bedeutung eines Mahnschreibens also bekannt und es ist ohne weiteres davon auszugehen, dass sie nicht bis vor der StRK zugewartet hätten, um eine Nichtzustellung von Mahnungen geltend zu machen (vgl. VGE 2016/148/149 vom 18.9.2017 E. 4.2). Ebenso unbegründet ist die Rüge der Beschwerdeführenden, die Steuerverwaltung habe durch den fehlenden Nachweis von Mahnungen in den Akten ihre Aktenführungspflicht verletzt. Die entsprechenden Dokumente waren nicht Teil der Verfahrensakten. Sie mussten erst im Beschwerdeverfahren vor der Vorinstanz erstellt und vorgelegt werden, zumal die Beschwerdeführenden erstmals (angeblich) fehlende Steuererklärungen und Mahnungen gerügt haben.

## **E. 5.6**

Zusammenfassend sind keine krassen Verstösse der Veranlagungsbehörde gegen die ihr obliegende Untersuchungs- und Überprüfungspflicht gegeben, namentlich auch nicht im Zusammenhang mit der Zustellung von Mahnungen zur Einreichung der Steuererklärungen. Die StRK hat die Nichtigkeit der Veranlagungsverfügungen der Jahre 2006-2012 zu Recht verneint.

## **E. 6**

Nach dem Gesagten halten die angefochtenen Entscheide der Rechtskontrolle stand. Die Beschwerden erweisen sich als unbegründet und sind abzuweisen, soweit auf sie eingetreten wird (vorne E. 1.2). 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). Sie haften für die Kosten solidarisch (Art. 106 VRPG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 VRPG).  
Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 19.09.2023, Nrn. 100.2021.14/15U, Seite 25 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:

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