

BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2022 330 vom 27. März 2024

BE Verwaltungsgericht, 2024-03-27, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2022_330

FR: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2022 330 du 27 mars 2024

IT: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2022 330 del 27 marzo 2024

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 vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11])

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.02.2024, Nrn. 100.2022.330/331U, Seite 4 sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, ist durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und hat 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 einzutreten (vgl. auch E. 1.2 hier- nach).

E. 1.2

Die angefochtenen Entscheide (sog. Anfechtungsobjekt) und die Vorbringen des Beschwerdeführers bestimmen den Streitgegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens (vgl. BVR 2020 S. 59 E. 2.2, 2011 S. 391 E. 2.1). Dabei unterliegt nur das Dispositiv als rechtswirksamer Teil der Entscheide der Anfechtung; es enthält die verbindlichen Anordnungen der StRK für die Beteiligten und muss daher klar und eindeutig formuliert sein. Bleiben Zweifel über die Tragweite der im Dispositiv getroffenen Regelung, muss deren massgebender Gehalt durch Auslegung ermittelt werden, wofür insbesondere auf die Entscheidbegründung zurückzugreifen ist (vgl. Michel Daum, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 52 N. 10; VGE 2021/185 vom 10.1.2022 E. 2.4.1). Hier hat die StRK mit Dispositivziffern 1 und 2 zwar sowohl den Einspracheentscheid betreffend Kantons- und Gemeindesteuern als auch jenen betreffend die direkte Bundessteuer 2012 aufgehoben. Im Weiteren hat sie aber weder über die Anordnungen, die anstelle der aufgehobenen Entscheide treten, noch über die Behandlung von Rekurs und Beschwerde dispositivmässig befunden. Damit ist das Dispositiv der angefochtenen Entscheide unvollständig und auslegungsbedürftig. Aus den in Dispositivziffern 1 und 2 getroffenen Anordnungen ergibt sich immerhin implizit, dass die StRK dem vom Beschwerdeführer gestellten Rechtsbegehren 1 (Aufhebung der angefochtenen Einspracheentscheide im Nachsteuerverfahren; vgl. Rekurs und Beschwerde vom 1.3.2021 [act. 6A] pag. 2) entsprochen und Rekurs und Beschwerde

insoweit gutgeheissen hat. Weiter ergibt sich aus der Begründung der Entscheide, dass die StRK ihre Prüfung der Streitigkeit auf die formell- rechtliche Frage der Rechtzeitigkeit der Einspracheerhebung beschränkt hat

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.02.2024, Nrn. 100.2022.330/331U, Seite 5 und dabei zum Schluss kam, die Steuerverwaltung hätte auf die Einsprachen wegen Verspätung nicht eintreten dürfen. Darum hob sie die (auf Abweisung der Einsprachen lautenden) Einspracheentscheide auf und ersetzte sie im- plizit durch Nichteintretensentscheide (angefochtene Entscheide, insb. E. 3.5 und 5). Im Ergebnis hat die Vorinstanz Rekurs und Beschwerde also dahin gutgeheissen, dass sie die (abschlägigen) Einspracheentscheide be- treffend Nachsteuern aufgehoben und durch Nichteintretensentscheide er- setzt hat; im Übrigen wies sie Rekurs und Beschwerde ab. – Hat sich die StRK im vorinstanzlichen Verfahren nur mit der Frage des Eintretens auf die Einsprachen befasst, kann im vorliegenden Beschwerdeverfahren Prozess- thema einzig die Frage bilden, ob die StRK zu Recht auf Nichteintreten er- kannt und keine Sachentscheide getroffen hat (BVR 2017 S. 459 E. 2.3 mit Hinweisen; Michel Daum, a.a.O., Art. 20a N. 45). Dem tragen die Anträge des Beschwerdeführers Rechnung (vorne Bst. C), weshalb auf die Be- schwerden einzutreten ist. Soweit sich der Beschwerdeführer dennoch auch zu materiellrechtlichen Aspekten der Streitigkeit äussert, ist auf die betref- fenden Vorbringen aber nicht weiter einzugehen.

E. 1.3

Sind sowohl Entscheide bezüglich der kommunalen und kantonalen Steuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Ver- waltungsgericht 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 Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Weil vorliegend 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. 1.4

Die Beurteilung von Beschwerden gegen Rechtsmittelentscheide, die ein unterinstanzliches Nichteintreten der Verfügungs- oder Einsprachebe- hörde zum Gegenstand haben bzw. hätten haben müssen, fällt in die einzel- richterliche Zuständigkeit (vgl. Art. 57 Abs. 2 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staats- anwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]; BVR 2011 S. 498 [VGE 2010/495 vom 19.5.2011] nicht publ. E. 1.3; Ruth Herzog, a.a.O., Art. 119 N. 35 mit Hinweis

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.02.2024, Nrn. 100.2022.330/331U, Seite 6 auf die Praxisfestlegung der erweiterten Abteilungskonferenz vom 29.11.2010).

E. 1.5

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

E. 2.1

Es ist unbestritten und aufgrund der elektronischen Sendungsverfolgung «Track & Trace» der Schweizerischen Post (Vorakten StV [act. 6B] pag. 118) erstellt, dass die Nachsteuerverfügungen vom 10. September 2020 der B. _____ GmbH am 11. September 2020 zugegangen sind. Bei rechtsgültiger Zustellung an sie begann die dreissigtägige Einsprachefrist (vgl. Art. 190 Abs. 1 StG bzw. Art. 132 Abs. 1 DBG) folglich am 12. September 2020 zu laufen (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 41 Abs. 1 VRPG bzw. Art. 133 Abs. 1 DBG) und endete – da der letzte Tag der Frist ein Sonntag war (11.10.2020) – am Montag, 12. Oktober 2020 (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 41 Abs. 2 VRPG bzw. Art. 133 Abs. 1 DBG). Unstreitig ist ebenfalls, dass die undatierten Einsprachen (Postaufgabe am 20.10.2020, Vorakten StV [act. 6B] pag. 137 f.) diesfalls verspätet erfolgt sind (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 42 Abs. 1 und 2 VRPG bzw. Art. 133 Abs. 1 DBG; angefochtene Entscheide E. 3.5, vgl. Beschwerde S. 1). Streitig ist einzig, ob die Nachsteuerverfügungen vom 10. September 2020 korrekt eröffnet wurden oder ein zu berücksichtigender Eröffnungsmangel vorliegt.

E. 2.2

Der Beschwerdeführer macht im Wesentlichen geltend, die Steuer- verwaltung hätte die Nachsteuerverfügungen vom 10. September 2020 ihm persönlich und nicht der B. _____ GmbH zustellen müssen, da er Letzterer keine schriftliche Vollmacht für seine Vertretung erteilt habe. Die StRK ist dagegen von einem bestehenden Vertretungsverhältnis ausgegangen. Der Beschwerdeführer habe mit Erklärung vom 2. Dezember 2016 der B. _____ GmbH eine Vollmacht erteilt, ihn im Nachsteuerverfahren für das Steuerjahr 2012 zu vertreten und insbesondere «Zustellungen aller Art» entgegenzunehmen. Ein Widerruf bzw. ein Erlöschen dieser Vollmacht sei der Steuerverwaltung nicht mitgeteilt worden.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.02.2024, Nrn. 100.2022.330/331U, Seite 7 Die Zustellung der Nachsteuerverfügungen am 11. September 2020 an die Vertreterin des Beschwerdeführers sei daher zu Recht erfolgt (angefochtene Entscheide E. 3).

E. 3.1

Die steuerpflichtige Person kann sich vor den Steuerbehörden ver- traglich vertreten lassen, soweit ihre persönliche Mitwirkung nicht notwendig ist (Art. 160 Abs. 1 StG; Art. 117 Abs. 1 DBG; vgl. auch Art. 15 Abs. 1 VRPG). Auf Verlangen haben sich vertragliche Vertreterinnen und Vertreter durch schriftliche Vollmacht auszuweisen (Art. 160 Abs. 4 StG; Art. 117 Abs. 2 Satz 2 DBG). Dies ermöglicht der zuständigen Behörde zu überprü- fen, ob tatsächlich ein Vertretungsverhältnis besteht (VGE 2017/105/106 vom 20.9.2017 E. 3.1). Hat die steuerpflichtige Person eine vertragliche Ver- tretung bezeichnet, muss die Steuerbehörde ihre Mitteilungen und Verfügun- gen durch Zustellung an diese eröffnen. Tut sie dies nicht, ist die Eröffnung mangelhaft (BGE 113 Ib 296 E. 2b; BGE 9C_711/2022 vom 17.11.2023 E. 3.7.1; VGE 2020/425/426 vom 3.12.2020 E. 3.1, 2017/105/106 vom 20.9.2017 E. 3.1). Eine vertretene Partei kann ihre Vollmacht jederzeit form- los widerrufen. Wie auch die Bevollmächtigung erfolgt der Widerruf im Ver- hältnis zwischen der vertretenden und der vertretenen Person. Die Vertre- rin ist ihrerseits berechtigt, durch Niederlegung des Mandats die Vollmacht zum Erlöschen zu bringen. Der Widerruf bzw. die Niederlegung ist der Steu- erbehörde mitzuteilen. Das Vertretungsverhältnis entfaltet seine verfahrens- rechtlichen Wirkungen ab dem Zeitpunkt, in dem die Vollmachtserteilung für

die Steuerbehörden ersichtlich ist; die Wirkungen entfallen, wenn das Erlöschen des Vertretungsverhältnisses den Steuerbehörden mitgeteilt bzw. für diese zumindest erkennbar wird (BGer 2C_592/2018 vom 1.10.2019 E. 6.5; VGE 2017/105/106 vom 20.9.2017 E. 3.4; vgl. Marantelli-Sonanini/Huber, in Waldmann/Krauskopf [Hrsg.], Praxiskommentar zum Verwaltungsverfahrensgesetz, 3. Aufl. 2023, Art. 11 N. 29; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. 2023, Art. 117 N. 17; Zweifel/Hunziker, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, Art. 117 N. 35). Die Steuerbehörde darf und muss sich somit auf eine erteilte und unwiderrufene Vollmacht verlassen, sofern keine

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.02.2024, Nrn. 100.2022.330/331U, Seite 8 Umstände zutage treten, die auf ein Erlöschen des Vertretungsverhältnisses schliessen bzw. ernsthafte Zweifel an dessen Weiterführung aufkommen lassen (vgl. BGer 2C_592/2018 vom 1.10.2019 E. 6.5, 2C_498/2009 vom 28.8.2009 E. 2.1; BVR 2019 S. 287 E. 2.5.3; VGE 2017/105/106 vom 20.9.2017 E. 3.4; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., Art. 117 N. 17; Zweifel/Hunziker a.a.O., Art. 117 N. 35). Ebenfalls aufgrund der für die Behörde äusserlich erkennbaren Umstände beurteilt sich der zeitliche Umfang der Vertretungsvollmacht. Reicht der Vertreter eine schriftliche Vollmacht ein, kommt es auf deren Inhalt an (Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 117 N. 36). Eine ohne ausdrückliche Einschränkungen erteilte Vertretungsvollmacht gilt für das laufende Verfahren grundsätzlich bis zu dessen rechtskräftigem Abschluss (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., Art. 117 N. 18).

E. 3.2

C._____, Geschäftsführer und einziger Gesellschafter der B._____ GmbH, hat der Steuerverwaltung am 3. Dezember 2016 eine Vollmacht des Beschwerdeführers eingereicht (E-Mail vom 3.12.2016, Vorakten der StV [act. 6B], pag. 92 f.). Durch diese Vollmacht vom 2. Dezember 2016 wird die B._____ GmbH (handelnd durch C._____) ausdrücklich ermächtigt, den Beschwerdeführer in den «Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren» für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer 2012 «in allen Angelegenheiten vor Gerichts-, Verwaltungs- und Finanzbehörden zu vertreten [und] Zustellungen aller Art, insbesondere auch Auflagen, Verfügungen, Urteile und Rechnungen anzunehmen». Eine zeitliche Beschränkung sah die Vollmacht vom 2. Dezember 2016 nicht vor (Vorakten der StV [act. 6B], pag. 92). Aus den Akten ergibt sich sodann, dass die Vertreterin im Rahmen der Nach- und Strafsteuerverfahren wiederholt für den Beschwerdeführer tätig geworden ist (u.a. Begleitung zu einem Gespräch am 13.12.2016, Notiz vom 15.12.2016, Schreiben vom 23.1.2017 und 21.2.2017, E-Mail vom 3.12.2016, Stellungnahme vom 31.1.2017, Vorakten StV [act. 6B] pag. 3, 93 ff., 99 ff.; angefochtene Entscheide Bst. B). Es steht damit fest, dass sich der Beschwerdeführer in den Nachsteuerverfahren für das Steuerjahr 2012 gültig hat vertreten lassen und seine Vertreterin insbesondere auch zur Entgegennahme von Verfügungen der Steuerverwaltung befugt war. Die Steuerverwaltung war damit nicht nur berechtigt, sondern auch gehalten, die Nachsteuer Verfügungen vom

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.02.2024, Nrn. 100.2022.330/331U, Seite 9 10. September 2020 an die Vertreterin – und nicht direkt an den Beschwerdeführer – zu eröffnen.

E. 3.3

Anders würde es sich nur verhalten, wenn ein Widerruf der Vollmacht vom 2. Dezember 2016 bzw. die Niederlegung des Mandats den Steuerbehörden vor Zustellung der Verfügungen vom 10. September 2020 an die B._____ GmbH mitgeteilt worden wäre. Eine entsprechende Mitteilung wird jedoch weder vom Beschwerdeführer geltend gemacht (vgl. Beschwerde) noch ergibt sie sich aus den Akten. Erst mit E-Mail vom 13. September 2020 teilte C._____ mit, er sei – wegen Aufgabe seiner Erwerbstätigkeit – nicht mehr für den Beschwerdeführer tätig und werde die ihm zugestellten Verfügungen nicht an diesen weiterleiten (E-Mail vom 13.9.2020, Vorakten StV [act. 6B] pag. 117; vorne Bst. A). Daraufhin stellte die Steuerverwaltung die Verfügungen vom 10. September 2020 auch noch direkt dem Beschwerdeführer zu, wobei sie ausdrücklich darauf hinwies, dass für den Lauf der Einsprachefrist die erste Zustellung an die Vertreterin massgebend sei (Schreiben vom 22.9.2020, Vorakten StV [act. 6B] pag. 135/2; vorne Bst. A). Selbst wenn aufgrund der längeren Verfahrensdauer nur noch eine gelockerte Empfangspflicht bestanden hätte (vgl. dazu statt vieler Michel Daum, a.a.O., Art. 44 N. 7 mit Hinweisen), würde dies nicht von der Obliegenheit entbinden, den Steuerbehörden die Beendigung des Vertretungsverhältnisses mitzuteilen: Liegt der letzte Kontakt mit der Behörde in einem Verfahren – wie hier – schon längere Zeit zurück, besteht dennoch die Pflicht, für die Behörde erreichbar zu sein und ihr im Hinblick darauf etwa auch Adressänderungen mitzuteilen (vgl. BGer 2C_1040/2012 und 2C_1041/2012 vom 21.3.2013 E. 4.1, 2P.120/2005 vom 23.3.2006 E. 4.2; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., Art. 116 N. 33a; Michel Daum, a.a.O., Art. 44 N. 7). C._____, einziger Gesellschafter der B._____ GmbH, hat kurz vor der Eröffnung der Verfügungen seine Geschäftstätigkeit altershalber eingestellt (E-Mail vom 13.9.2020, Vorakten StV [act. 6B] pag. 117). Die als Vertreterin bestellte juristische Person, die B._____ GmbH, bestand jedoch weiterhin und befindet sich erst seit Ende 2022 in Liquidation. Im Handelsregister wurde sie bis anhin noch nicht gelöscht. Da eine Mitteilung der Beendigung des Vertretungsverhältnisses unterblieben ist, war die Zustellung der Verfügungen vom 10. September 2020 an die B._____ GmbH als Vertreterin des Beschwerdeführers zu-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 29.02.2024, Nrn. 100.2022.330/331U, Seite 10 lässig und fristauslösend. Die zweite Zustellung der Verfügungen direkt an den Beschwerdeführer ändert daran nichts, zumal sie – wie dem Beschwerdeführer eigens mitgeteilt wurde (Schreiben StV vom 22.9.2020, Vorakten StV [act. 6B] pag. 135 [2]; vorne Bst. A) – infolge der bereits rechtmässig erfolgten Eröffnung an die Vertreterin keine neuen Einsprachefristen auslöste (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., Art. 117 N. 19).

E. 3.4

Zusammenfassend erweist sich die Zustellung der Verfügungen vom 10. September 2020 an die B._____ GmbH als rechtmässig und liegt kein Eröffnungsmangel vor. Die StRK ist daher zu Recht davon ausgegangen, dass die undatierten Einsprachen (Postaufgabe am 20.10.2020, Vorakten StV [act. 6B] pag. 137 f.) des Beschwerdeführers verspätet sind. Die angefochtenen Entscheide halten der Rechtskontrolle damit stand.

E. 4

Es werden keine Parteikosten gesprochen.

E. 5

Zu eröffnen: - Beschwerdeführer - Steuerverwaltung des Kantons Bern -
Steuerrekurskommission des Kantons Bern - Eidgenössischen Steuerverwaltung Der

Einzelrichter: Die Gerichtsschreiberin: Rechtsmittelbelehrung Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.

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