

BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2022 61 vom 1. November 2022

BE Verwaltungsgericht, 2022-11-01, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2022_61

FR: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2022 61 du 1 novembre 2022

IT: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2022 61 del 1 novembre 2022

Regeste

Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2019 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 19. Januar 2022; 100 21 219, 200 21 144) | Einkommen/Gewinn Vermögen/Kapital Kanton

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]). Die Beschwerdeführerin 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 unter Vorbehalt von E. 1.2 einzutreten.

E. 1.2

Anfechtungsobjekt bilden vorliegend einzig die Entscheide der StRK vom 19. Januar 2022. Sie haben die Einspracheentscheide ersetzt, die ihrerseits an die Stelle der Veranlagungsverfügungen getreten sind (sog. De-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 01.11.2022, Nrn. 100.2022.61/62U, Seite 4 volutiveffekt; BVR 2018 S. 528 E. 3.3, 2010 S. 411 E. 1.4; BGE 136 II 539 E. 1.2; Ruth Herzog, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 60 N. 30 f., Art. 72 N. 4, 18). Soweit die Beschwerdeführerin im Eventualstandpunkt (auch) die Aufhebung der Einspracheentscheide beantragt, ist auf die Beschwerden nicht einzutreten.

E. 1.3

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; JTA 2020/395/396 vom 20.5.2021 E. 1.3 [bestätigt durch BGer 2C_501/2021 vom 19.11.2021] auch zum Folgenden). In den vorliegenden Verfahren ist umstritten, ob die Veranlagungsverfügungen vom 18. März 2021 nichtig sind bzw. ob die Steuerverwaltung auf die dagegen erhobenen Einsprachen zu Recht nicht eingetreten ist. Die einschlägigen Normen des kantonalen und eidgenössischen Rechts lauten im Wesentlichen gleich. Deshalb rechtfertigt es sich, die Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern gemeinsam zu beurteilen.

E. 1.4

Gemäss Art. 57 Abs. 2 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft (GSOG; BSG 161.1) entscheiden die Mitglieder des Verwaltungsgerichts als Einzelrichterinnen oder als Einzelrichter über Beschwerden gegen Nichteintretensentscheide. In die einzelrichterliche Zuständigkeit fallen praxisgemäss auch Beschwerden gegen Rechtsmittelentscheide, die – wie hier – ein unterinstanzliches Nichteintreten zum Gegenstand haben (vgl. BVR 2011 S. 498 [VGE 2010/495 vom 19.5.2011] nicht publ. E. 1.3; VGE 2017/295/296 vom 10.1.2019 E. 1.3 [bestätigt durch BGer 2C_164/2019 vom 18.4.2019]).

E. 1.5

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

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 01.11.2022, Nrn. 100.2022.61/62U, Seite 5

E. 2

In formeller Hinsicht wirft die Beschwerdeführerin der StRK vor, nicht alle gestellten Rechtsbegehren geprüft bzw. behandelt zu haben, womit sie sinn gemäss eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 21 ff. VRPG, Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV; SR 101], Art. 26 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]) rügt (Beschwerden S. 3). – Die Beschwerdeführerin beantragte in Rekurs und Beschwerde sowohl die Feststellung der Nichtigkeit und Aufhebung der Veranlagungsverfügungen wie auch die Aufhebung der Einspracheentscheide (Vorakten StRK [act. 6A] pag. 3; vorne Bst. B). Diese Anträge hat die StRK in den angefochtenen Entscheiden korrekt wiedergegeben (vgl. Bst. E) und umfassend formell und materiell begründet und beurteilt (E. 2-6). Eine Gehörsverletzung liegt insoweit nicht vor (vgl. auch hinten E. 3.4).

E. 3

In der Sache ist umstritten, ob die Beschwerdeführerin ihre Einsprachen vom

E. 3.1

Die Beschwerdeführerin beantragte in ihren Einsprachen einzig, es sei die Nichtigkeit der Veranlagungsverfügungen vom 18. März 2021 festzustellen (Vorakten StV [act. 6B] pag. 33). Zur Begründung machte sie geltend, in der Steuererklärung 2019 seien amtliche Werte («Eigenmietwert» und «amtlicher Vermögenswert der Zweitwohnung») aufgeführt. Damit lägen Daten vor, die eine ermessensweise Veranlagung ausschliessen. Weiter wendete die Beschwerdeführerin ein, Nichtigkeit liege auch vor, wenn die verfügende Behörde den ihr

durch den Untersuchungsgrundsatz auferlegten Pflichten überhaupt nicht nachkomme (Vorakten StV [act. 6B] pag. 32). In den vorliegenden Verfahren behauptet sie nun, die Einsprachen seien materiell – und damit rechtsgenügend – begründet worden, nachdem die Steuerverwaltung bei der Schätzung/Veranlagung ihre Untersuchungspflicht verletzt habe (Beschwerden S. 4). Dabei beruft sie sich zwar nicht mehr ausdrücklich auf Nichtigkeit. Die Nichtigkeit eines Verwaltungsakts ist indessen

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 01.11.2022, Nrn. 100.2022.61/62U, Seite 6 jederzeit und von sämtlichen staatlichen Instanzen von Amtes wegen zu berücksichtigen (BGE 145 IV 197 E. 1.3.2, 6B_1325/2021 und 6B_1348/2021 vom 27.9.2022 E. 6.1; BVR 2016 S. 318 E. 5.2, 2014 S. 297 E. 4.3.3). Damit ist vorab zu klären, ob die Veranlagungsverfügungen vom 18. März 2021 nichtig sind.

E. 3.2

Fehlerhafte Verwaltungsakte sind in der Regel nur anfechtbar. Nichtig sind sie erst dann, wenn der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer wiegt, wenn er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und zudem die Annahme der Nichtigkeit die Rechtssicherheit nicht ernsthaft gefährdet (sog. Evidenztheorie). Inhaltliche Mängel führen nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit. Als Nichtigkeitsgründe kommen vorab formelle Mängel (funktionelle und sachliche Unzuständigkeit, krasse Verfahrensfehler) in Betracht (statt vieler BGE 147 IV 93 E. 1.4.4, 145 IV 326 E. 4.1, 6B_1325/2021 und 6B_1348/2021 vom 27.9.2022 E. 6.1; BVR 2016 S. 318 E. 5.2, 2014 S. 297 E. 4.3.3; Markus Müller, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 49 N. 85 ff.). Aus Art. 191 Abs. 3 StG und Art. 132 Abs. 3 DBG folgt, dass eine Ermessensveranlagung selbst bei offensichtlicher Unrichtigkeit in der Regel bloss anfechtbar und nicht nichtig ist. Von Nichtigkeit ist praxismässig erst auszugehen, wenn die Steuerbehörde in aussergewöhnlich schwerer bzw. krasser Weise gegen die ihr obliegende Untersuchungs- und Überprüfungspflicht verstösst und bei der Veranlagung in «krasse Willkür» verfällt. Dies ist etwa der Fall, wenn sie das steuerbare Einkommen oder den steuerbaren Gewinn bzw. den Ermessenszuschlag aus fiskalischen und pönalen Motiven bewusst zum Nachteil der steuerpflichtigen Person festlegt (jüngst BGer 2C_259/2021 vom 30.11.2021 E. 5.3 und 8, 2C_1022/2020 vom 18.5.2021 E. 3.3 und 7, je mit weiteren Hinweisen; JTA 2020/395/396 vom 20.5.2021 E. 4 [bestätigt durch BGer 2C_501/2021 vom 19.11.2021], VGE 2019/147/148 vom 11.2.2021 E. 3.2, 2017/295/296 vom 10.1.2019 E. 2.3 [bestätigt durch BGer 2C_164/2019 vom 18.4.2019], je mit weiteren Hinweisen; ferner Hunziker/Brunner, Anfechtung von Ermessensveranlagungen, in StR 77/2022 S. 434 ff., 451-453).

E. 3.3

Es ist unbestritten, dass die Steuerverwaltung der Beschwerdeführerin im Februar 2020 die Steuererklärung 2019 zustellte, diese in der Folge aber trotz Mahnung keine (ausgefüllte und unterzeichnete) Steuererklärung

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 01.11.2022, Nrn. 100.2022.61/62U, Seite 7 einreichte (Beschwerden S. 4; angefochtene Entscheide Bst. A und E. 3; Vorakten StV [act. 6B] pag. 10, 19-26, 36). Damit hat die Beschwerdeführerin ihre Mitwirkungspflichten erheblich verletzt (vgl. Art. 167 und 170 f. StG; Art. 124, Art. 125 Abs. 1 und 2 sowie Art. 126 DBG; ferner Art. 42 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG;

SR 642.14]). Der für die Veranlagung massgebende Sachverhalt blieb trotz den bekannten amtlichen Werten ungewiss, weshalb die Steuerverwaltung direkt zu einer umfassenden Ermessensveranlagung schreiten durfte. Dabei beschränkte sich ihre Untersuchungs- und Prüfungspflicht darauf, die Gesamtumstände des Einzelfalls zu berücksichtigen, wie sich diese aus den ihr verfügbaren Unterlagen und sonstigen Informationen ergaben; weitere Untersuchungshandlungen musste die Steuerverwaltung nicht vornehmen (BGer 2C_1022/2020 vom 18.5.2020 E. 6.3.1 mit Hinweisen; JTA 2020/395/396 vom 20.5.2021 E. 4.3 [bestätigt durch BGer 2C_501/2021 vom 19.11.2021]; VGE 2019/147/148 vom 11.2.2021 E. 3.3). Dass die Steuerverwaltung die Steuerfaktoren der Beschwerdeführerin einzig aus fiskalischen und pönalen Motiven bewusst zu deren Nachteil festgelegt hat, ist weder dargetan noch ersichtlich. Solches kann entgegen der Beschwerdeführerin auch nicht aus dem Umstand abgeleitet werden, dass die «Werte von Eigenmietwert und unbewegliches Vermögen unter Code 7.1, welche bereits vorgedruckt in der Steuererklärung festgesetzt [waren]», in den Veranlagungsverfügungen nicht mehr spezifisch aufgeführt wurden (vgl. Details zu Veranlagungsverfügungen vom 18.3.2021, Vorakten StV [act. 6B] pag. 11, 13). Von Nichtigkeit kann demnach keine Rede sein.

E. 3.4

Die Beschwerdeführerin rügt mehrfach eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör durch die Steuerverwaltung (Art. 21 ff. VRPG, Art. 29 Abs. 2 BV, Art. 26 Abs. 2 KV; vgl. auch vorne E. 2). Sollte sie (auch) daraus die Nichtigkeit der Veranlagungsverfügungen ableiten wollen, könnte ihr aus den nachstehenden Gründen ebenfalls nicht gefolgt werden (zu den diesbezüglichen Voraussetzungen BGE 114 Ib 180 E. 2a [betreffend Zonenplanänderung unter Ausschaltung sämtlicher Mitwirkungsrechte]; vgl. auch Markus Müller, a.a.O., Art. 49 N. 88).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 01.11.2022, Nrn. 100.2022.61/62U, Seite 8

E. 3.4.1

Zunächst erschliesst sich dem Verwaltungsgericht nicht, wie die Mahnung vom 14. Dezember 2020 den Gehörsanspruch der Beschwerdeführerin hätte verletzen können (so aber Eingabe vom 14.6.2022 [act. 10]). Die Steuerverwaltung setzte der Beschwerdeführerin darin eine letzte, 30-tägige Frist, um die Steuererklärung nachzureichen. Zugleich wies sie darauf hin, dass die Beschwerdeführerin damit eine Ordnungsbusse und eine Veranlagung nach Ermessen vermeide (angefochtene Entscheide E. 3; Vorakten StV [act. 6B] pag. 10). Aus der Mahnung ging somit unmissverständlich hervor, welche Verfahrenshandlungen innert welcher Frist von der Beschwerdeführerin verlangt wurden und welche Konsequenzen bei Nichtbefolgung eintreten würden. Dies genügte vollauf (vgl. BGer 2C_404/2019 vom 29.1.2020 E. 2.2; VGE 2015/298/299 vom 3.8.2016 E. 3.4, je mit weiteren Hinweisen). Ein Hinweis auf Art. 132 Abs. 3 DBG bzw. Art. 48 Abs. 2 StHG war entgegen der Beschwerdeführerin entbehrlich (vgl. Eingabe vom 14.6.2022 [act. 10]).

E. 3.4.2

Weiter enthalten die fraglichen Veranlagungsverfügungen die Steuerfaktoren, den Steuersatz und die Steuerbeträge (vgl. Vorakten StV [act. 6B] pag. 11 ff.). Wie schon die Vorinstanz zutreffend erwogen hat (angefochtene Entscheide E. 5.4), genügen sie damit den gesetzlichen Begründungsanforderungen (vgl. zu diesen Art. 175 Abs. 1 StG, Art. 131

Abs. 1 DBG; ferner statt vieler BGer 2C_152/2020 vom 18.6.2020 E. 4.1.3 mit Hinweisen; zur diesbezüglichen Kritik der Beschwerdeführerin Beschwerden S. 4; Vorakten StRK [act. 6A] pag. 3 f.). «Abweichungen von der Steuererklärung» waren entgegen Art. 175 Abs. 3 StG und Art. 131 Abs. 2 DBG (vgl. auch Art. 46 StHG) nicht zusätzlich zu begründen bzw. bekanntzugeben, nachdem die Beschwerdeführerin keine solche ausgefüllt hatte (vgl. auch hinten E. 4.2). Es wäre vielmehr an der Beschwerdeführerin gewesen, sich während laufender Einsprachefrist bei der Steuerverwaltung zu erkundigen, wie die Schätzungen zustande gekommen sind (BGer 2C_938/2016 und 2C_939/2016 vom 15.2.2017 E. 2.5.2 und 5.1, 2C_372/2016 und 2C_374/2016 vom 7.6.2016, in ASA 85 S. 78 sowie StR 2016 S. 877 E. 3.3.4 und 4). Auch insoweit hat die Steuerverwaltung den Gehörsanspruch der Beschwerdeführerin gewahrt.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 01.11.2022, Nrn. 100.2022.61/62U, Seite 9

E. 3.5

Die Nichtigkeitsrüge der Beschwerdeführerin erweist sich nach dem Gesagten als unbegründet. 4. Zu prüfen bleibt, ob aufgrund der vor Verwaltungsgericht erstmals erhobenen Einwände (vgl. vorne E. 3.1) auf die Einsprachen hätte eingetreten werden müssen. 4.1 Die Beschwerdeführerin macht geltend, das Nachreichen der Steuererklärung oder allgemein das Nachholen der versäumten Mitwirkungshandlungen sei keine (gesetzliche) Gültigkeitsvoraussetzung. Die versäumten Mitwirkungshandlungen könnten auch anders nachgeholt werden, wenn die steuerpflichtige Person aus besonderen Gründen nicht in der Lage sei, eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung nachzureichen (Beschwerden S. 4). – Die steuerpflichtige Person kann eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten; die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Art. 191 Abs. 3 und 5 StG bzw. Art. 132 Abs. 3 DBG; Art. 48 Abs. 2 StHG). Die Erfordernisse der Begründung und der Nennung der Beweismittel stellen bei Einsprachen gegen eine Ermessensveranlagung Prozessvoraussetzungen dar (BGE 131 II 548 E. 2.3; BGer 2C_992/2021 vom 22.9.2022 E. 2.2, 2C_61/2021 vom 22.12.2021, in StE 2022 B 95.1 Nr. 17 E. 4.2-4.4, 4.5.1, 6, je mit weiteren Hinweisen; VGE 2015/298/299 vom 3.8.2016 E. 3.4.1 mit weiteren Hinweisen). Die steuerpflichtige Person hat ihre Einspracheschrift so auszugestalten, dass die Steuerbehörde mit Blick auf die Begründung und die angebotenen Beweismittel ohne Weiteres erkennt, ob die Ermessensveranlagung offensichtlich unrichtig ausgefallen ist (BGer 2C_992/2021 vom 22.9.2022 E. 2.2, 2C_61/2021 vom 22.12.2021, in StE 2022 B 95.1 Nr. 17 E. 4.1 und 6, je mit weiteren Hinweisen). Dabei kann sie den Unrichtigkeitsnachweis auf zwei Arten erbringen, nämlich indem sie die bisherige Ungewissheit bezüglich des Sachverhalts vollständig beseitigt oder indem sie darlegt, dass die angefochtene Veranlagung offensichtlich übersetzt ist (sog. Teilnachweis; statt vieler BGer 2C_688/2021 vom 27.1.2022 E. 6.3 und 8 mit Hinweis).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 01.11.2022, Nrn. 100.2022.61/62U, Seite 10 4.2 Die Beschwerdeführerin legte den Einsprachen zwar die Steuererklärung 2019 bei und verwies auf die darin aufgeführten amtlichen Werte. Sie hatte die Steuererklärung aber weder ausgefüllt noch unterzeichnet (vgl. Vorakten StV [act. 6B] pag. 19-26, 32). Anderweitige Ausführungen machte sie nicht (vorne E. 3.1). Auch reichte sie keine zusätzlichen Belege ein. Die Einsprachen genügen den erhöhten prozessualen Anforderungen von Art. 191 Abs. 3 und 5 StG sowie Art. 132 Abs. 3 DBG damit

offensichtlich nicht – auch nicht im Sinn eines Teilnachweises. Im Übrigen war und ist man- gels gegenteiliger Anhaltspunkte davon auszugehen, dass die Beschwerde- führerin in der Lage war, die Steuererklärung innert der Einsprachefrist voll- ständig auszufüllen und mit den dazugehörigen Belegen nachzureichen. Damit blieb die Beschwerdeführerin hierzu verpflichtet, auch wenn die Steu- ererklärung praxisgemäss nicht Prozessvoraussetzung ist (vgl. BGE 131 II 548 E. 2.3; BGer 2C_61/2021 vom 22.12.2021, in StE 2022 B 95.1 Nr. 17 E. 4.3 mit weiteren Hinweisen; vgl. auch VGE 2010/76/77 vom 1.12.2010 E. 3.2). Dass die Steuerverwaltung bloss die Rubriken Einkünfte bzw. Vermögenswerte quantifizierte und andere Bereiche wie «Eigenmiet- wert» und «Gewinnungskosten» nicht separat auswies (Veranlagungsverfü- gungen vom 18.3.2021 [act. 6B] pag. 11 ff.), entband die Beschwerdeführe- rin entgegen ihrer Auffassung (Eingabe vom 14.6.2022 [act. 10]) nicht von den gesetzlichen Mitwirkungspflichten. 4.3 Zusammenfassend halten die angefochtenen Entscheide der Rechts- kontrolle stand. Die Beschwerdeführerin hat auch in den vorliegenden Ver- fahren keine Gründe dargetan, die es gebieten würden, die angefochtenen Entscheide aufzuheben und die Sache an die StRK oder an die Steuerver- waltung zurückzuweisen. Die Beschwerden erweisen sich damit in allen Tei- len als unbegründet und sind abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann (vorne E. 1.2). 5. Bei diesem Ausgang der Verfahren wird die Beschwerdeführerin kosten- pflichtig (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

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 01.11.2022, Nrn. 100.2022.61/62U, Seite 11 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. De- zember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]). Demnach entscheidet der Einzelrichter:

E. 6

April 2021 genügend begründete, so dass die Steuerverwaltung darauf hätte eintreten müssen.

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