

BGer 9C 673/2023 vom 19. August 2024

Bundesgericht, 2024-08-19, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_673_2023

FR: TF 9C 673/2023 du 19 août 2024

IT: TF 9C 673/2023 del 19 agosto 2024

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Bern und direkte Bundessteuer, Steuerperioden 2006-2012 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Die Beschwerde richtet sich gegen einen Endentscheid einer letzten, oberen kantonalen Instanz in einer öffentlich-rechtlichen Angelegenheit (Art. 82 lit. a BGG , Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG). Der Beschwerdeführer ist gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG und Art. 73 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) zur Beschwerde legitimiert.

E. 1.2

Das angefochtene Urteil nennt neben dem Beschwerdeführer auch seine Ehefrau als Partei.

E. 1.2.1

Nach Angaben des Beschwerdeführers, die er mit dem Steuerinventar belegt, ist seine Ehefrau bereits am 12. September 2019 verstorben. Er ist zusammen mit den beiden gemeinsamen Söhnen als Erbe an die Stelle der verstorbenen Ehefrau getreten. Der Beschwerdeführer hat dem Bundesgericht ausserdem mitgeteilt, dass er verbeiständet worden sei und seine Söhne als Beistände eingesetzt worden seien. Die Söhne haben in ihrer Stellung als Beistände schriftlich ihr Einverständnis mit der Prozessführung bekundet und die Gültigkeit der Vollmacht des Rechtsvertreters des Beschwerdeführers bestätigt.

E. 1.2.2

Der Beschwerdeführer tritt als Erbe prozessual an die Stelle seiner verstorbenen Ehefrau (Verfahrenssukzession; vgl. BGE 144 II 352 E. 5.1). Er kann in der vorliegenden steuerrechtlichen Angelegenheit Beschwerde führen, ohne dass sich die anderen Erben zwingend am Verfahren beteiligen müssten. Denn wie das Bundesgericht (bzw. das Eidgenössische Versicherungsgericht) zunächst im Bereich des Sozialversicherungsrechts und später auch betreffend andere verwaltungsrechtliche Streitigkeiten entschieden hat, wird jedem Mitglied einer Gesamthandschaft wie etwa einer Erbengemeinschaft ein individuelles Beschwerderecht zuerkannt, soweit belastende oder pflichtbegründende Anordnungen in Frage stehen (vgl. zum Sozialversicherungsrecht BGE 136 V 7 E. 2.1.2; 99 V 58 E. a; vgl. zum Steuerrecht Urteile 9C_611/2022 vom 14. März 2023 E. 1.3.4, in: StE 2023 B 92.7 Nr. 13; 2C_259/2021 vom 30. November 2021 E. 1.3; je mit Hinweisen).

E. 1.3

Der Beschwerdeführer führt demnach das vorliegende Verfahren betreffend die Steuerperioden 2006-2012 einerseits für sich selbst, andererseits als Rechtsnachfolger seiner verstorbenen Ehefrau. Auf seine Beschwerde ist einzutreten.

E. 2.1

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Feststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang zudem entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 142 I 135 E. 1.6). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet "willkürlich" (BGE 140 III 115 E. 2). Eine entsprechende Rüge ist hinreichend zu substantiieren (Art. 106 Abs. 2 BGG ; vgl. BGE 147 I 73 E. 2.2).

E. 2.2

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteil 9C_710/2022 vom 17. August 2023 E. 3). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substantiierungspflicht (BGE 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2 ; 139 I 229 E. 2.2 ; 138 I 274 E. 1.6). II. Direkte Bundessteuer

E. 3.1

Der Beschwerdeführer rügt betreffend die Jahre 2010 bis 2012 in formeller Hinsicht, die Unterinstanz und die Vorinstanz hätten über diese Steuerjahre nicht urteilen dürfen respektive nicht die Nichtigkeit der Revisionsverfügung der Steuerverwaltung feststellen dürfen. Das Anfechtungsobjekt am Ausgang des vorliegenden Verfahrens sei eine Verfügung respektive ein Einspracheentscheid der Steuerverwaltung betreffend die Steuerjahre 2006 bis 2009 gewesen. Die Steuerjahre 2010 bis 2012 seien nicht Teil des Anfechtungsobjekts und demgemäss auch nie Streitgegenstand gewesen. Die von der Vorinstanz geschützte Feststellung der Unterinstanz stehe in krassem Widerspruch zur Dispositionsmaxime und verletze das Willkürverbot (Art. 9 BV).

E. 3.2

Betreffend die Jahre 2006 bis 2009 und eventualiter auch betreffend die Jahre 2010 bis 2012 macht der Beschwerdeführer geltend, die Vorinstanz habe zu Unrecht nicht die Nichtigkeit der Veranlagungsverfügungen festgestellt und so das Willkürverbot (Art. 9 BV) verletzt.

E. 3.3

Nachfolgend ist zuerst zu prüfen, ob die Vorinstanz zu Recht die Feststellung der Unterinstanz geschützt hat, die Revisionsentscheide der Steuerverwaltung betreffend die

Steuerjahre 2010 bis 2012 seien nichtig (vgl. unten E. 4 und 5). Anschliessend ist zu untersuchen, ob die Veranlagungsverfügungen für die Steuerjahre 2006 bis 2009 und, falls die Revisionsentscheide der Steuerverwaltung nichtig gewesen sein sollten, die Veranlagungsverfügungen für die Steuerjahre 2010 bis 2012 nichtig sind (vgl. unten E. 6).

E. 4.1

Fehlerhafte Entscheide sind nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung in der Regel nur anfechtbar. Als nichtig erweisen sie sich erst dann, wenn der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer ist, wenn er sich als offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar erweist und die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird (Urteile 9C_323/2023 vom 7. August 2024 E. 3.4.2, zur Publikation vorgesehen; 9C_496/2023 vom 29. Februar 2024 E. 4.2.1, zur Publikation vorgesehen; BGE 149 IV 9 E. 6.1; 148 II 564 E. 7.2; 147 III 226 E. 3.1.2 ; 146 I 172 E. 7.6; vgl. auch die Kritik an der Evidenztheorie von YANNICK WEBER, Die Nichtigkeit im öffentlichen Recht, 2024, Rz. 149 ff., der stattdessen einen am verfassungsmässigen Legalitätsprinzip orientierten Nichtigkeitsbegriff vorschlägt [Rz. 250]). Als Nichtigkeitsgründe fallen vorab funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde sowie krasse Verfahrensfehler in Betracht (Urteil 9C_496/2023 vom 29. Februar 2024 E. 4.2.1, zur Publikation vorgesehen; BGE 145 III 436 E. 4; 139 II 243 E. 11.2; 138 II 501 E. 3.1 ; 129 I 361 E. 2.1; vgl. auch BGE 149 IV 9 E. 6.1; 148 II 564 E. 7.2).

E. 4.2

Wenn einer Entscheidung infolge Nichtigkeit jegliche Rechtsverbindlichkeit fehlt, so ist dies durch jede Behörde, die mit der Sache befasst ist, jederzeit und von Amtes wegen zu beachten (Urteil 9C_496/2023 vom 29. Februar 2024 E. 4.4, zur Publikation vorgesehen; BGE 147 II 226 E. 3.1.2; 144 IV 362 E. 1.4.3 ; 137 I 273 E. 3.1). Mit der Sache befasst sind erstens die Behörde, die für den Rechtsakt verantwortlich ist, jedenfalls solange die Sache nicht an eine andere Instanz weitergezogen oder von dieser sogar bereits materiell beurteilt worden ist (vgl. zum Devolutiveffekt Urteil 9C_496/2023 vom 29. Februar 2024 E. 4.4, zur Publikation vorgesehen; BGE 130 V 138 E. 4.2), zweitens die Behörden, die mit einem (zulässigen) Rechtsmittel gegen den nichtigen Entscheid angerufen werden (vgl. Urteil 9C_496/2023 vom 29. Februar 2024 E. 4.4, zur Publikation vorgesehen; BGE 145 III 436 E. 3; vgl. aber BGE 136 II 415 E. 1.2; 136 II 383 E. 4; Urteil 1C_236/2013 vom 4. Februar 2014 E. 2.3, wo das Bundesgericht trotz der Unzulässigkeit des Rechtsmittels die Nichtigkeit des angefochtenen Rechtsakts prüfte), und drittens die Behörden, welche die Nichtigkeit des Rechtsakts vorfrageweise prüfen müssen (vgl. BGE 138 III 49 E. 4.4.3; vgl. auch WEBER, a.a.O., Rz. 268 ff.). Ausserdem kann eine Behörde die Nichtigkeit eines Rechtsakts feststellen, wenn ihr eine Aufsichtsfunktion über seine Urheberin zukommt und die Feststellung der Nichtigkeit von ihren Aufsichtskompetenzen gedeckt ist (vgl. dazu BGE 145 III 436 E. 3; 135 III 46 E. 4.2; 130 III 400 E. 3.2).

E. 5.1

Wie der Beschwerdeführer zu Recht ausführt, betrafen die Verfügung und der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung, den der Beschwerdeführer und seine Ehefrau bei der Unterinstanz angefochten hatten, nur die Steuerjahre 2006 bis 2009. Der Anfechtungs- und damit auch der Streitgegenstand waren auf diese Steuerjahre beschränkt (vgl. zum Anfechtungs- und Streitgegenstand BGE 142 I 155 E. 4.4.2; 125 V 413 E. 2a). Die gesetzlichen Vorschriften sehen nicht vor, dass die Unterinstanz ein bei ihr hängiges

Verfahren von sich aus auf weitere Steuerperioden ausdehnen oder gleich einer Aufsichtsbehörde die Nichtigkeit von Entscheiden der Steuerverwaltung auch ausserhalb eines hängigen und zulässigen Rechtsmittels feststellen könnte (vgl. Art. 142 f. DBG; Art. 2 des Gesetzes des Kantons Bern vom 23. November 1999 über die Steuerrekurskommission [StRKG/BE; BSG 661.611]). Die Rechtsbeständigkeit der Revisionsentscheide betreffend die Steuerjahre 2010 bis 2012 stellte sich der Unterinstanz auch nicht als Vorfrage, die sie für die Beurteilung der Steuerjahre 2006 bis 2009 zwingend hätte beantworten müssen. Folglich lässt sich nicht sagen, dass die Unterinstanz mit den Steuerjahren 2010 bis 2012 befasst gewesen wäre.

E. 5.2

Nach dem Gesagten war die Unterinstanz offensichtlich nicht zuständig für die Beurteilung und Feststellung der Nichtigkeit der Revisionsentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Steuerjahre 2010 bis 2012. Ein Sachentscheid einer funktionell unzuständigen Behörde ist nicht in jedem Fall nichtig (vgl. BGE 139 II 384 E. 2.3; Urteil 1C_378/2015 vom 23. Februar 2016 E. 3.2.3; vgl. auch MAX IMBODEN, Der nichtige Staatsakt, 1944, S. 118 f.). Vorliegend wiegt der Zuständigkeitsmangel jedoch schwer. Wenn in der Literatur die Steuerrekurskommission zuweilen als "obere Veranlagungsbehörde" bezeichnet wird (so etwa BEUSCH/BÄRTSCHI, Rechtsschutz bei den harmonisierten Staats- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer - dargestellt am Beispiel des Kantons Zürich, in: Steuerrecht 2007, 2007, S. 65; HUNZIKER/BIGLER, in: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, N. 9 zu Art. 142 DBG ; kritisch PATRICK M. MÜLLER, Aspekte der Verwaltungsrechtspflege, 2006, S. 60 ff.), ist damit offensichtlich nicht gemeint, dass diese Steuerjustizbehörde auch Steuerjahre beurteilen könne, die ihr weder haupt- noch vorfrageweise zur Beurteilung unterbreitet werden. Obgleich der Beschwerdeführer gestützt auf die rechtskräftigen Revisionsentscheide der Steuerverwaltung keine Vermögensdisposition vorgenommen zu haben scheint, ist die Kompetenzüberschreitung der Unterinstanz auch unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV) höchst bedenklich. Diese offensichtliche und gravierende Rechtsverletzung zieht die Nichtigkeit und nicht bloss die Anfechtbarkeit des Entscheids der Unterinstanz betreffend die Steuerperioden 2010 bis 2012 nach sich. Er hätte auch dann weder den Beschwerdeführer noch die Steuerverwaltung noch eine andere Behörde, die mit der Besteuerung des Beschwerdeführers für die Steuerjahre 2010 bis 2012 befasst werden könnte (z.B. Zwangsvollstreckungsbehörden), binden können, wenn er nicht rechtzeitig angefochten worden wäre (vgl. Urteil 9C_496/2023 vom 29. Februar 2024 E. 4.3.5, zur Publikation vorgesehen).

E. 5.3

Zu klären bleibt das rechtliche Schicksal des angefochtenen Urteils, mit dem die Vorinstanz den nichtigen Entscheid der Unterinstanz bestätigt hat.

E. 5.3.1

Wenn eine ordentliche Rechtsmittelinstanz einen bei ihr angefochtenen Entscheid in der Sache überprüft hat, wird dieser in der Folge prozessual durch den Rechtsmittelentscheid ersetzt (Devolutiveffekt); nur noch der Rechtsmittelentscheid ist bei einer nächsten Rechtsmittelinstanz anfechtbar, sofern das Gesetz überhaupt weitere Rechtsmittel vorsieht (Urteil 9C_496/2023 vom 29. Februar 2024 E. 4.4, zur Publikation vorgesehen; BGE 134 II

142 E. 1.4; 130 V 138 E. 4.2; 129 II 438 E. 1; 126 II 300 E. 2a; vgl. auch BGE 149 II 1 E. 4.7; 139 II 404 E. 2.5). Wie das Bundesgericht kürzlich erwogen hat, muss die Nichtigkeit des ursprünglichen Entscheids nicht in jedem Fall auf die nachfolgenden Rechtsmittelentscheide durchschlagen (Urteil 9C_496/2023 vom 29. Februar 2024 E. 4.4.2, zur Publikation vorgesehen). Keine Nichtigkeit wäre unter Umständen anzunehmen, wenn die Rechtsmittelinstanz ihrerseits - anders als die erstinstanzliche Behörde - für die Beurteilung der Sache zuständig ist und ihr Entscheid daher den nichtigen Entscheid allenfalls ersetzen kann (vgl. BGE 114 Ia 153 E. 3a/bb; IMBODEN, a.a.O., S. 60 Fn. 114; vgl. auch WEBER, a.a.O., Rz. 303).

E. 5.3.2

Dies ist hier nicht der Fall. Die Vorinstanz wäre für die Beurteilung der Steuerjahre 2010 bis 2012 offensichtlich ebenso wenig zuständig gewesen wie die Unterinstanz. Denn auch die Vorinstanz kann Steuerjahre, mit denen sie nicht aufgrund eines Rechtsmittels befasst ist, nicht wie eine Aufsichtsbehörde an sich ziehen. Soweit das Urteil der Vorinstanz an die Stelle des nichtigen Entscheids der Unterinstanz getreten ist, kann es deshalb ebenso wenig rechtliche Wirkung wie dieser entfalten. Auch das angefochtene Urteil ist deshalb nichtig, soweit die Vorinstanz darin die Steuerjahre 2010 bis 2012 beurteilt.

E. 6

Zu prüfen bleibt, ob die Verfügungen der Steuerverwaltung, mit denen diese den Beschwerdeführer und seine Ehefrau für die Steuerjahre 2006 bis 2009 nach Ermessen veranlagt hat, nichtig sind.

E. 6.1

Zu einer Ermessensveranlagung darf die Veranlagungsbehörde erst schreiten, wenn trotz durchgeführter Untersuchung der Sachverhalt nicht ausreichend erhellt werden konnte und somit ein Bereich der Unsicherheit verbleibt, der sie daran hindert, die Steuerfaktoren mit der erforderlichen Vollständigkeit und Genauigkeit festzulegen (Urteil 2C_679/2016 / 2C_680/2016 vom 11. Juli 2017 E. 4.1, in: StE 2017 B 93.5 Nr. 33). Die Ermessensveranlagung soll der Wirklichkeit und namentlich der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person möglichst nahe kommen. Die Untersuchungs- und Prüfungspflicht der Veranlagungsbehörde erlischt im Rahmen der Ermessensveranlagung daher nicht völlig. Die Veranlagungsbehörde hat die Verhältnisse gesamthaft zu würdigen, alle im Zeitpunkt der Veranlagung bekannten Tatsachen zu berücksichtigen und - wie bei der ordentlichen Veranlagung - von Amtes wegen allen Unterlagen Rechnung zu tragen, die ihr zur Verfügung stehen. Das gilt selbst für solche Umstände, die möglicherweise nicht in den Akten vermerkt sind, soweit die Behörde davon Kenntnis hat (vgl. BGE 145 V 326 E. 4.1; Urteil 2C_679/2016 / 2C_680/2016 vom 11. Juli 2017 E. 4.2.1, in: StE 2017 B 93.5 Nr. 33).

E. 6.2

Wenn die Veranlagungsbehörde eine steuerpflichtige Person nach pflichtgemäßem Ermessen veranlagt, kann diese im Einspracheverfahren eine Rückkehr in das ordentliche Verfahren erreichen, wenn sie mithilfe einer substantiierten Sachdarstellung und von Beweismitteln die Ungewissheit bezüglich des Sachverhalts vollständig beseitigt und auf diese Weise die zuverlässige Ermittlung der Steuerfaktoren ermöglicht. Im Übrigen kann sie gegen die Ermessensveranlagung nur noch geltend machen, diese sei offensichtlich unrichtig (Art. 132 Abs. 3 DBG) oder die verfahrensrechtlichen Voraussetzungen für eine

Ermessensveranlagung seien nicht erfüllt gewesen (vgl. im Einzelnen Urteil 2C_61/2021 vom 22. Dezember 2021 E. 4.1, 4.1.1 und 4.1.2, in: StE 2022 B 95.1 Nr. 17).

E. 6.3

Daraus folgt, dass eine Ermessensveranlagung bei offensichtlicher inhaltlicher Unrichtigkeit in der Regel bloss anfechtbar und nicht nichtig ist. Von Nichtigkeit ist das Bundesgericht in seiner bisherigen Rechtsprechung nur ausgegangen, wenn die Veranlagungsbehörde aus fiskalischen und pönalen Motiven bewusst und willkürlich von der tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und den sonstigen Umständen abweicht und die Steuerfaktoren zum Nachteil des Steuerpflichtigen festsetzt (bisweilen als "krasse Willkür" bezeichnet; vgl. BGE 145 V 326 E. 4; Urteile 9C_656/2022 vom 24. März 2023 E. 2.2.2 und 5.2; 2C_259/2021 vom 30. November 2021 E. 5.3; 2C_1022/2020 vom 18. Mai 2021 E. 3.3; 2C_573/2020 vom 22. April 2021 E. 8.1; 2C_720/2018 vom 11. September 2018 E. 3.2.3; 2C_679/2016 / 2C_680/2016 vom 11. Juli 2017 E. 5.3, in: StE 2017 B 93.5 Nr. 33).

E. 6.4

Diese Praxis begründete das Bundesgericht in einem Urteil aus dem Jahr 2017. Dort bezeichnete es die Ermessensveranlagungen, mit denen die Steuerbehörde die Steuerfaktoren systematisch von Jahr zu Jahr und in immer massiverem Ausmass erhöht hatte, ohne dass Indizien für eine Zunahme bestanden hätten, als offensichtlich unrichtig, da sie soweit ersichtlich ausschliesslich pönal bzw. fiskalisch begründet gewesen waren (Urteil 2C_679/2016 / 2C_680/2016 vom 11. Juli 2017 E. 5.2.4, in: StE 2017 B 93.5 Nr. 33). Nicht bloss von Anfechtbarkeit wegen offensichtlicher Unrichtigkeit, sondern von Nichtigkeit ging das Bundesgericht aus für diejenigen Ermessensveranlagungen, welche die Steuerbehörde nach der ersten Lohnpfändung vorgenommen hatte. Spätestens als die Steuerbehörde die Kopie der Pfändungsunterlagen erhielt, hätte sie erkennen müssen, dass die Schätzungen krass daneben lagen und sich von der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person weit entfernt hatten. Statt die Schätzungen nach unten zu korrigieren, erhöhte die Steuerbehörde die Schätzungen in den Folgejahren jedoch weiter. Diese Vorgehensweise lief dem nach der ersten Lohnpfändung verfügbaren Wissen in einem derart krassen Ausmass entgegen, dass sie als Ausdruck "einer durch nichts zu rechtfertigenden Willkür" zu bezeichnen war (Urteil 2C_679/2016 / 2C_680/2016 vom 11. Juli 2017 E. 3.4.1, 5.3.3 und 5.3.5, in: StE 2017 B 93.5 Nr. 33; vgl. auch BGE 145 V 326 E. 4.1).

E. 6.5

Auch beim Beschwerdeführer und seiner Ehefrau kam es nach den Feststellungen der Vorinstanz mehrmals zu Pfändungen (hauptsächlich) wegen Steuerschulden.

E. 6.5.1

Aus der Pfändungsurkunde vom 23. März 2006 wird laut der Vorinstanz ersichtlich, dass der Beschwerdeführer zu diesem Zeitpunkt nicht mehr berufstätig gewesen sei und als Rentner ein Nettoeinkommen von Fr. 8'700.- erzielt habe. Bei den Vermögenswerten sei eine Liegenschaft in der Wohnsitzgemeinde mit einem Schätzungswert von Fr. 411'276.- aufgeführt gewesen. Die Pfändungsurkunde enthalte den Vermerk, dass beim Schuldner keine weiteren pfändbaren Vermögenswerte hätten festgestellt werden können. Vom Einkommen des Beschwerdeführers seien monatlich Fr. 5'700.- bis zur Deckung der Forderung gepfändet worden, längstens jedoch für ein Jahr.

E. 6.5.2

In der Pfändungsurkunde vom 9. August 2010 seien drei Guthaben bei zwei Banken (mit Schätzungswerten von Fr. 95'989.30, Fr. 1'150'215.- und Fr. 9'065.50), die bereits bekannte sowie eine weitere Liegenschaft (mit Schätzungswert von Fr. 13'680.-) in der Wohnsitzgemeinde im Kanton Bern und zwei Liegenschaften in U._____ (mit Schätzungswert von insgesamt Fr. 830'000.-) erwähnt. Ein Einkommen des Beschwerdeführers und seiner Ehefrau werde nicht ausgewiesen. Es seien Bankguthaben im Umfang von rund Fr. 441'000.- gepfändet worden.

E. 6.5.3

In der Pfändungsurkunde vom 1. Dezember 2010 sei wiederum eines der Bankguthaben (Depotkonto; Schätzungswert von Fr. 710'876.-) angegeben. Dieses sei teilweise gepfändet worden, wobei der genaue Umfang aus der Urkunde nicht hervorgehe. Zudem seien Einnahmen aus dem Mietzinsinkasso des Betreibungsamts gepfändet worden (Schätzungswert von Fr. 19'000.-). Schliesslich seien vom mit Fr. 7'329.90 bezifferten Nettomonatseinkommen des Beschwerdeführers monatlich Fr. 5'629.- bis zur Deckung der Forderung gepfändet worden, längstens jedoch für ein Jahr.

E. 6.6

Die Vorinstanz ist der Auffassung, die Pfändungsurkunden hätten nicht ausgeschlossen, dass der Beschwerdeführer und seine Ehefrau über weitere Vermögenswerte verfügt hätten, die darin nicht aufgeführt gewesen seien. Sie verweist dafür auf die Bestimmungen des SchKG und die diesbezügliche Literatur. Die Steuerverwaltung hätte laut der Vorinstanz deshalb davon ausgehen dürfen und müssen, dass die Pfändungsurkunden das (schweizweite) Einkommen und Vermögen des Beschwerdeführers und seiner Ehefrau kaum vollständig ausgewiesen hätten; auf jeden Fall habe keinerlei Garantie für lückenlose Angaben bestanden. Der Vermerk auf der Pfändungsurkunde vom 23. März 2006, wonach keine pfändbaren Vermögenswerte beim Schuldner hätten festgestellt werden können, ändere daran nichts. Es bestehe ein wesentlicher Unterschied zum Sachverhalt, über den das Bundesgericht im erwähnten Urteil aus dem Jahr 2017 befand. Dort habe für die Steuerbehörde unzweifelhaft festgestanden, dass die Steuerpflichtige über keinerlei pfändbares Vermögen mehr verfügt habe. Zudem seien ihre Einkommensverhältnisse in den Pfändungsurkunden detailliert aufgeführt gewesen.

E. 6.7

Der Vorinstanz kann nicht gefolgt werden.

E. 6.7.1

Entgegen ihren Ausführungen ist kein wesentlicher Unterschied zu erkennen zwischen dem vorliegenden und dem Fall, der dem Urteil 2C_679/2016 / 2C_680/2016 vom 11. Juli 2017 zugrunde lag. Wenn Pfändungsurkunden betreibungsrechtlich nicht ausschliessen, dass ein Schuldner über weiteres, darin nicht verzeichnetes Vermögen verfügt, wie die Vorinstanz betont, so hatte dies gleichermassen für die vom Bundesgericht bereits beurteilte Situation gegolten. Auch bei der dortigen Steuerpflichtigen wäre also genau genommen nicht völlig ausgeschlossen gewesen, dass sie über weitere Vermögenswerte verfügte (daher möglicherweise etwas zu apodiktisch Urteil 2C_679/2016 / 2C_680/2016 vom 11. Juli 2017 E. 5.3.1, in: StE 2017 B 93.5 Nr. 33). Die Pfändungsurkunden waren aber in beiden Fällen zumindest Anhaltspunkte dafür, dass die Ermessensveranlagungen übersetzt ausgefallen

waren. Das gilt hier umso mehr, als die Pfändungsurkunde vom 23. März 2006 ausdrücklich vermerkte, dass beim Schuldner keine weiteren pfändbaren Vermögenswerte hätten festgestellt werden können, und daraus ersichtlich war, dass der Beschwerdeführer nicht mehr berufstätig war. Entgegen der Vorinstanz hätte die Steuerverwaltung in dieser Situation offensichtlich nicht ohne Weiteres davon ausgehen dürfen, geschweige denn müssen, dass die Pfändungsurkunde das schweizweite Einkommen und Vermögen kaum vollständig ausweise, zumal die Vorinstanz keinerlei Indizien für zusätzliche Einkünfte oder Vermögenswerte nennt.

E. 6.7.2

In beiden Fällen nahmen die Veranlagungsbehörden sodann die Pfändungsurkunden nicht zum Anlass, ihre Schätzungen für die Folgejahre nach unten zu korrigieren. Im Gegenteil erhöhten sie die Schätzungen weiter, ohne dass ihnen konkrete Anhaltspunkte dafür vorgelegen hätten, dass die bisherigen Schätzungen zu tief ausgefallen waren. Im vorliegenden Fall springt dabei vor allem die Erhöhung des steuerbaren Einkommens von Fr. 260'000.- (2005) auf Fr. 450'000.- (2006) ins Auge, welche die Steuerverwaltung mit der Veranlagungsverfügung vom 10. Dezember 2007 vornahm (Art. 105 Abs. 2 BGG).

E. 6.7.3

Das Verhalten der Steuerverwaltung lässt sich im Übrigen auch nicht damit rechtfertigen, dass der Beschwerdeführer und seine Ehefrau im Unterschied zur steuerpflichtigen Person im vom Bundesgericht bereits beurteilten Fall auch in den Jahren vor den Ermessensveranlagungen nie Steuererklärungen eingereicht hätten (so noch die Steuerverwaltung in der Verfügung vom 14. Februar 2019 S. 3 und im Einspracheentscheid vom 14. Mai 2019 S. 3 f.). Wie der Beschwerdeführer nämlich zu Recht geltend macht, waren er und seine Ehefrau aufgrund seiner Tätigkeit für den Bund im Ausland kraft Art. 3 Abs. 5 DBG bereits vor der Rückkehr in die Schweiz unbeschränkt steuerpflichtig gewesen (vgl. dazu auch Urteil 9C_496/2023 vom 29. Februar 2024 E. 4.1, zur Publikation vorgesehen). Die Steuerverwaltung hätte zur Plausibilisierung ihrer Schätzungen also amtshilfweise Einsicht in die Veranlagungsakten der Steuerbehörde des Heimatkantons des Beschwerdeführers nehmen können (Art. 111 Abs. 1 DBG). Laut ihrer Vernehmlassung vor Bundesgericht stellt auch die Vorinstanz nicht infrage, dass der Beschwerdeführer und seine Ehefrau bereits vor der Rückkehr in der Schweiz hiezulande steuerpflichtig gewesen waren. Weiterungen zur diesbezüglichen Sachverhaltsrüge des Beschwerdeführers erübrigen sich deshalb.

E. 6.8

Im Urteil 2C_679/2016 / 2C_680/2016 vom 11. Juli 2017 begründete das Bundesgericht die Nichtigkeit der Ermessensveranlagungen mit der "durch nichts zu rechtfertigenden Willkür", in welche die Veranlagungsbehörde verfallen sei (vgl. Urteil 2C_679/2016 / 2C_680/2016 vom 11. Juli 2017 E. 3.4.1, 5.3.3 und 5.3.5, in: StE 2017 B 93.5 Nr. 33; vgl. auch oben E. 6.4). Die Vorgehensweise der Steuerverwaltung im vorliegenden Fall ist nach dem Gesagten nicht weniger stossend als jene der Veranlagungsbehörde im bereits beurteilten Fall. Gemessen an diesem Massstab müssen demnach die streitbetroffenen Veranlagungsverfügungen für die Steuerjahre 2006 bis 2009 hier ebenso nichtig sein. Entgegen der Vorinstanz steht der Annahme der Nichtigkeit auch nicht entgegen, dass der Beschwerdeführer und seine Ehefrau gegen die Veranlagungsverfügungen keine Rechtsmittel einlegten, hat das Bundesgericht dieses Argument doch bereits im erwähnten

Urteil ausdrücklich verworfen (vgl. Urteil 2C_679/2016 / 2C_680/2016 vom 11. Juli 2017 E. 5.3.5, in: StE 2017 B 93.5 Nr. 33).

E. 6.9

Obschon die Nichtigkeit der Ermessensveranlagungen im Ergebnis auch hier als die adäquate Konsequenz des Verhaltens der Steuerverwaltung erscheint, ist die Begründung dafür zu präzisieren.

E. 6.9.1

Als willkürlich bezeichnet das Bundesgericht in ständiger Rechtsprechung Entscheide, die mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch stehen, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzen oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderlaufen (BGE 149 II 225 E. 5.2; 148 III 95 E. 4.1; 148 II 121 E. 5.2). Weder im Urteil 2C_679/2016 / 2C_680/2016 vom 11. Juli 2017 noch in der seitherigen Rechtsprechung (vgl. Hinweise oben E. 6.3) hat das Bundesgericht greifbare Kriterien bezeichnet, anhand derer die "krass" bzw. "durch nichts zu rechtfertigenden" willkürlichen - und deshalb nichtigen - Ermessensveranlagungen in vorhersehbarer Weise von bloss "gewöhnlich" willkürlichen - und nur anfechtbaren - Ermessensveranlagungen abgegrenzt werden könnten. Diese Begrifflichkeit trägt nichts zur Klärung bei, weswegen darauf ohne Weiteres verzichtet werden kann. In einigen Urteilen hat das Bundesgericht demgegenüber zumindest angedeutet, dass der Mangel der Ermessensveranlagung dann so schwer wiegt, dass er die Nichtigkeit der Verfügung nach sich zieht, wenn zur qualifizierten inhaltlichen Unrichtigkeit eine gravierende verfahrensrechtliche Verfehlung der Veranlagungsbehörde hinzutritt (vgl. BGE 145 V 326 E. 6.3.2 [zu einer Verfügung einer Ausgleichskasse, die sich auf eine Ermessensveranlagung gestützt hatte]; Urteil 2C_259/2021 vom 30. November 2021 E. 5.3; vgl. auch Urteil 2C_679/2016 / 2C_680/2016 vom 11. Juli 2017 E. 4.2.4, in: StE 2017 B 93.5 Nr. 33; WEBER, a.a.O., Rz. 121).

E. 6.9.2

Eine solche gravierende verfahrensrechtliche Verfehlung begeht die Veranlagungsbehörde vor allem dann, wenn sie die Ermessensveranlagung dazu missbraucht, die steuerpflichtige Person dafür zu bestrafen, dass sie keine Steuererklärung eingereicht oder sonst im Veranlagungsverfahren ungenügend mitgewirkt hat. Die Ermessensveranlagung dient nach dem klaren Wortlaut, der Gesetzessystematik und ständiger Rechtsprechung nicht der Bestrafung (vgl. BGE 145 V 326 E. 4.1; 138 II 465 E. 6.4 ; 72 I 42 E. 2; Urteile 2C_61/2021 vom 22. Dezember 2021 E. 4.1.2, in: StE 2022 B 95.1 Nr. 17; 2C_679/2016 / 2C_680/2016 vom 11. Juli 2017 E. 4.2.4, in: StE 2017 B 93.5 Nr. 33). Vielmehr soll die Ermessensveranlagung der Wirklichkeit und namentlich der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person möglichst nahe kommen. Wenn die Veranlagungsbehörde dieses Instrument gleichwohl dazu verwendet, durch übersetzte und nicht begründete Beträge bzw. Erhöhungen die Pflichtverletzung der steuerpflichtigen Person repressiv zu sühnen oder die steuerpflichtige Person spezialpräventiv zu besserer Mitwirkung in Folgeperioden anzuhalten, setzt sie sich in groben Widerspruch zur gesetzlichen Ordnung sowie auf Kollisionskurs mit mehreren grund- und menschenrechtlichen Prinzipien. Die Auferlegung der Zahlungspflicht mutiert in diesem Fall nämlich von einer Steuer zu einer Strafe bzw. zu einem Strafzuschlag für die Verletzung der Mitwirkungspflicht (vgl. zum Strafcharakter von steuerlichen

Strafzuschlägen Urteil des EGMR A und B gegen Norwegen vom 15. November 2016 §§ 123 und 138). Für eine solche Strafe bietet Art. 130 Abs. 2 DBG keine gesetzliche Grundlage, die den straf- und völkerrechtlichen Anforderungen gerecht würde ("nulla poena sine lege"; Art. 7 Ziff. 1 EMRK ; Art. 15 des Internationalen Pakts über bürgerliche und politische Rechte vom 16. Dezember 1966 [UNO-Pakt II; SR 0.103.2]; Art. 1 StGB ; vgl. dazu BGE 146 II 217 E. 8.2 mit Hinweisen). Zudem gerät das Veranlagungsverfahren, das ansonsten keine strafrechtliche Anklage im Sinne von Art. 6 Ziff. 1 EMRK darstellt (vgl. BGE 144 II 427 E. 2.3.2), in derartigen Situationen in den Anwendungsbereich dieser Bestimmung sowie von Art. 4 Ziff. 1 des 7. Zusatzprotokolls zur EMRK (SR 0.101.07; vgl. dazu und zu den sog. Engel-Kriterien Urteil des EGMR Zolotukhin gegen Russland vom 10. Februar 2009 §§ 52 f.; BGE 147 I 57 E. 5.2; 142 II 243 E. 3.4). Dies hat einerseits zur Folge, dass das Veranlagungsverfahren die strafprozessualen Garantien von Art. 6 EMRK einhalten muss. Andererseits droht ein Konflikt mit dem Verbot der doppelten Strafverfolgung ("ne bis in idem"; Art. 4 Ziff. 1 des 7. Zusatzprotokolls zur EMRK sowie - implizit - Art. 8 Abs. 1 und Art. 29 Abs. 1 BV ; vgl. BGE 149 II 74 E. 8.1), wenn die Verletzung der Mitwirkungspflicht neben der pönalen Ermessensveranlagung auch noch mit der Busse geahndet wird, die das Gesetz als (einzige) Sanktion vorsieht (Art. 174 DBG ; vgl. Urteil 2C_679/2016 / 2C_680/2016 vom 11. Juli 2017 E. 4.2.4, in: StE 2017 B 93.5 Nr. 33; vgl. zu den Voraussetzungen, unter denen parallele, auf Bestrafung ausgerichtete Verfahren zulässig sein können, Urteil des EGMR A und B gegen Norwegen vom 15. November 2016 § 132).

E. 6.9.3

Leitschnur für die Ermessensausübung ist - wie erwähnt - die mutmassliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit (vgl. oben E. 6.1; BGE 138 II 465 E. 6.4). Die Veranlagungsbehörde ist nicht verpflichtet, die Steuerfaktoren innerhalb des zulässigen Streubereichs, der jeder Schätzung inhärent ist (vgl. BGE 148 I 210 E. 4.4.4 mit Hinweisen), für die steuerpflichtige Person möglichst günstig festzusetzen (vgl. BGE 138 II 465 E. 6.4; Urteil 2C_679/2016 / 2C_680/2016 vom 11. Juli 2017 E. 4.2.4, in: StE 2017 B 93.5 Nr. 33). Eine für die steuerpflichtige Person ungünstige Schätzung ist deshalb für sich genommen noch kein Indiz dafür, dass die Veranlagungsbehörde sie bestrafen wollte. Von einem Strafmotiv ist aber dann auszugehen, wenn die Veranlagungsbehörde die Steuerfaktoren einer steuerpflichtigen Person ohne nähere Begründung von Jahr zu Jahr erhöht, obschon ihr nicht nur kein Anhaltspunkt für eine gestiegene wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, sondern im Gegenteil ein Anhaltspunkt dafür vorliegt, dass ihre bisherigen Schätzungen zu hoch ausgefallen sind. So hatte es sich im Fall verhalten, der dem Urteil 2C_679/2016 / 2C_680/2016 vom 11. Juli 2017 zugrunde lag, und so verhält es sich nach dem Gesagten auch hier: Es ist offensichtlich, dass die Veranlagungsbehörde mit ihren Veranlagungsverfügungen nicht mehr nur die Besteuerung des Beschwerdeführers und seiner Ehefrau nach ihrer mutmasslichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, sondern zumindest auch ihre Bestrafung beabsichtigte.

E. 6.9.4

Diese verfahrensrechtliche Verfehlung wiegt schwer. Zusammen mit der offensichtlichen inhaltlichen Unrichtigkeit der Veranlagungen bewirkt sie die Nichtigkeit der Veranlagungsverfügungen für die Steuerjahre 2006 bis 2009. Das gälte bereits, wenn die Steuerverwaltung den Beschwerdeführer und seine Ehefrau nicht auch noch Jahr für Jahr mit mehreren Tausend Franken für die Verletzung der Mitwirkungspflicht gebüsst und auf

diese Weise doppelt bestraft hätte. Es ist zwar für sich genommen nicht zu beanstanden, wenn eine Steuerverwaltung bzw. die dafür zuständige Amtsstelle (vgl. Art. 182 Abs. 4 DBG) bei wiederholten Verletzungen der Mitwirkungspflicht solche Bussen ausspricht (vgl. Art. 174 Abs. 1 und 2 DBG). Die Kumulation mit den offensichtlich übersetzten Veranlagungsverfügungen lässt letztere aber als umso stossender erscheinen.

E. 7

Zusammengefasst erweisen sich die Veranlagungsverfügungen der Steuerverwaltung für die Steuerjahre 2006 bis 2009 als nichtig. Indem die Vorinstanz die Feststellung der Nichtigkeit ablehnte, hat sie Bundesrecht verletzt, weshalb ihr Urteil in diesem Punkt aufzuheben ist. Ob auch die Veranlagungsverfügungen für die Steuerjahre 2010 bis 2012 nichtig waren, kann und muss offenbleiben, weil die Unterinstanz und die Vorinstanz für die Beurteilung dieser Steuerjahre offensichtlich nicht zuständig waren und sich ihre Urteile als nichtig erweisen. Folglich darf sich auch das Bundesgericht nicht zu diesen Steuerjahren äussern. III. Kantons- und Gemeindesteuern

E. 8.1

Die Vorinstanz hat auch für die Kantons- und Gemeindesteuern die Feststellung der Unterinstanz geschützt, die Revisionsentscheide der Steuerverwaltung für die Steuerjahre 2010 bis 2012 seien nichtig. Für diese Feststellung fehlte der Unterinstanz und der Vorinstanz indessen ebenso offensichtlich die funktionelle Zuständigkeit wie bei der direkten Bundessteuer (vgl. Art. 204 Abs. 3 und 4 i.V.m. Art. 198 f. des Steuergesetzes des Kantons Bern vom 21. Mai 2000 [StG/BE; BSG 661.11] und Art. 50 StHG sowie Art. 2 StRKG/BE). In Bezug auf diese Steuerjahre erweisen sich die Entscheide der Vorinstanz und der Unterinstanz demgemäss ebenfalls als nichtig, soweit sie die Kantons- und Gemeindesteuern betreffen.

E. 8.2

Für die Ermessensveranlagung gelten nach harmonisiertem kantonalem Steuerrecht dieselben Grundsätze wie bei der direkten Bundessteuer (vgl. Art. 174 Abs. 2 und Art. 191 Abs. 3 StG /BE i.V.m. Art. 46 Abs. 3 und Art. 48 Abs. 2 StHG ; vgl. auch Urteile 2C_259/2021 vom 30. November 2021 E. 8; 2C_679/2016 / 2C_680/2016 vom 11. Juli 2017 E. 7, in: StE 2017 B 93.5 Nr. 33). Es kann auf die Ausführungen zur direkten Bundessteuer verwiesen werden. Die Veranlagungsverfügungen der Steuerverwaltung für die Steuerjahre 2006 bis 2009 sind folglich auch in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern nichtig und das angefochtene Urteil ist insoweit aufzuheben. IV. Verfahrensausgang, Kosten und Entschädigung

E. 9.1

Die Beschwerde ist sowohl in Bezug auf die direkte Bundessteuer als auch in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern begründet. Soweit die Steuerjahre 2010 bis 2012 betroffen sind, erweisen sich das Urteil der Vorinstanz und die Entscheide der Unterinstanz als (teil-) nichtig. In diesem Umfang ist die Beschwerde demnach gutzuheissen und die teilweise Nichtigkeit des angefochtenen Urteils und der Entscheide der Unterinstanz festzustellen (vgl. Urteil 9C_496/2023 vom 29. Februar 2024 E. 7.1.1 und 7.1.2). Im Übrigen - das heisst betreffend die Steuerjahre 2006 bis 2009 - ist die Beschwerde ebenfalls gutzuheissen. Das angefochtene Urteil ist insoweit für beide Steuerarten aufzuheben und es ist die Nichtigkeit der Veranlagungsverfügungen der Steuerverwaltung für die Steuerjahre 2006 bis 2009 festzustellen.

E. 9.2

Die Gerichtskosten hat der unterliegende Kanton Bern zu tragen, da er Vermögensinteressen verfolgt (Art. 66 Abs. 1 und 4 BGG). Er schuldet dem Beschwerdeführer überdies eine angemessene Parteientschädigung für das bundesgerichtliche Verfahren (Art. 68 Abs. 1 BGG). Zur neuen Verlegung der Kosten- und Entschädigungsfolgen des kantonalen Verfahrens ist das Verfahren an die Vorinstanz zurückzuweisen (Art. 67 und 68 Abs. 5 BGG).

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