

100.2014.222/223U  
ARB/ROC/RAP

**Verwaltungsgericht des Kantons Bern**  
Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil vom 23. September 2016**

Verwaltungsrichter Häberli, präsidierendes Mitglied  
Verwaltungsrichterin Arn De Rosa  
Gerichtsschreiber Röthlisberger Brandenburg

**A.** \_\_\_\_\_

Beschwerdeführer

gegen

**Steuerverwaltung des Kantons Bern**  
Brünnenstrasse 66, Postfach 8334, 3001 Bern  
Beschwerdegegnerin

und

**Steuerrekurskommission des Kantons Bern**  
Sägemattstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld

betreffend Rückerstattung der bezahlten Kantons- und Gemeindesteuern  
sowie der direkten Bundessteuer 2001, 2002 und 2003 (Entscheide der  
Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 24. Juni 2014;  
100 12 155 - 157; 200 12 128 - 130)



## **Sachverhalt:**

### **A.**

Am 13. April 2007 bzw. 8. Juni 2007 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern (Steuerverwaltung), Region ..., A.\_\_\_\_\_ für die Steuerperioden 2001, 2002 und 2003 sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer nach Ermessen. Die Veranlagungsverfügungen sind unangefochten geblieben und A.\_\_\_\_\_ beglich die entsprechenden Steuerforderungen von insgesamt Fr. 551'948.55 (inkl. Feuerwehrdienstersatzabgaben, Gebühren, Bussen und Verzugszinsen) vollständig. Am 14. Oktober 2011 ersuchte er indes um Rückerstattung der bezahlten Steuerbeträge. Die Steuerverwaltung nahm die Eingabe auch als Gesuch um Revision der rechtsbeständigen Veranlagungen entgegen und wies die Gesuche mit Verfügungen vom 14. Dezember 2011 und die dagegen erhobenen Einsprachen mit Einspracheentscheiden vom 21. Februar 2012 ab.

### **B.**

Gegen die Abweisung des Gesuchs um Rückerstattung erhob A.\_\_\_\_\_ am 26. März 2012 Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), welche die Rechtsmittel am 24. Juni 2014 abwies, soweit sie darauf eintrat.

### **C.**

In einer einzigen Rechtsschrift vom 4. August 2014 hat A.\_\_\_\_\_ Verwaltungsgerichtsbeschwerden gegen die Entscheide der StRK erhoben. Er beantragt deren Aufhebung und die Rückerstattung der bezahlten Steuerbeträge betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer 2001, 2002 und 2003 «inkl. Zins». Zudem beantragt er «die Feststellung des Veranlagungsorts [...] gemäss Art. 108 Abs. 2 DBG».

Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Beschwerdevernehmlassung vom 29. September 2014 bzw. Beschwerdeantwort vom 13. Oktober 2014 je auf Abweisung der Beschwerden.

## **Erwägungen:**

### **1.**

**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] 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).

**1.2** Nach Art. 81 Abs. 1 i.V.m. Art. 32 Abs. 2 VRPG muss eine Verwaltungsgerichtsbeschwerde unter anderem eine Begründung enthalten. An die Begründung werden praxisgemäss keine hohen Anforderungen gestellt. Es reicht aus, wenn aus der Beschwerdeschrift ersichtlich ist, inwiefern und weshalb der angefochtene Entscheid beanstandet wird. Die Begründung muss sich wenigstens in minimaler Form mit dem angefochtenen Entscheid auseinandersetzen und sinngemäss darauf schliessen lassen, inwiefern dieser unrichtig sein soll. Ein blosser (globaler) Verweis auf frühere Rechtsschriften stellt daher keine rechtsgenügeliche Begründung dar (vgl. BVR 2006 S. 470 E. 2.4, 1988 S. 97 E. 1b; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 32 N. 15).

**1.3** Die Beschwerden genügen diesen Anforderungen nur teilweise: Soweit der Beschwerdeführer das Nichteintreten der Vorinstanz anführt (vgl. vorne Bst. B und C), ist darauf mangels Begründung nicht einzutreten. Ebenfalls nicht einzutreten ist auf den vor dem Verwaltungsgericht neu vorgebrachten Antrag um Feststellung des Veranlagungsorts im Verfahren nach Art. 108 DBG, der mit keinem Wort begründet wird. Die StRK hat in ihrem Entscheid vom 24. Juni 2014 einzig über die Rückerstattung der für die Steuerperioden 2001, 2002 und 2003 bezahlten Steuern befunden. Ob diese zurückzuerstatten sind, ist eine Frage des Steuerbezugs und nicht der Veranlagung (vgl. hinten E. 2.1 f.). Das Begehren liegt somit auch ausserhalb des Streitgegenstands (statt vieler BVR 2011 S. 391 E. 2.1). Soweit der Beschwerdeführer schliesslich pauschal auf frühere Eingaben verweist, sind die Begründungsanforderungen ebenfalls nicht erfüllt. Auf die im Übrigen fristgerecht eingereichten Beschwerden ist – von diesen Vorbehalten abgesehen – einzutreten.

**1.4** 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. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Da 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.

**1.5** Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG).

## **2.**

Streitig ist, ob der Beschwerdeführer Anspruch auf Rückerstattung der bezahlten Steuerbeträge betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer der Steuerjahre 2001, 2002 und 2003 hat.

**2.1** Die steuerpflichtige Person kann einen Steuerbetrag zurückfordern, wenn sie irrtümlicherweise eine ganz oder teilweise nicht geschuldete Steuer bezahlt hat (Art. 244 Abs. 1 StG; Art. 168 Abs. 1 DBG). Der Rückerstattungsanspruch muss innert fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Zahlung geleistet worden ist, bei der kantonalen Steuerverwaltung geltend gemacht werden (Art. 244 Abs. 2 StG; Art. 168 Abs. 3 DBG). Die Bestimmungen zur Rückerstattung beziehen sich nur auf Fragen des Steuerbezugs und erlauben es nicht, der Steuerveranlagung innewohnende Fehler zu berichtigen. Ein Rückerstattungsanspruch besteht daher nur für Zahlungen, welche die gemäss definitiver Veranlagung geschuldeten Steuern übersteigen oder wenn der Steuerbezug nicht entsprechend der definitiven Veranlagung erfolgt ist (BGE 135 II 274 E. 3.2; Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 168 N. 5; Hans Frey, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. Aufl. 2008, Art. 168 DBG N. 5; Markus Langenegger, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 244 N. 1). Die Rückerstattung von aufgrund eines formell in Rechtskraft erwachsenen Entscheids bzw. einer rechtsbeständigen Verfügung vorgenommenen Leistungen ist nur möglich, wenn es einen Grund gibt, um auf diesen Entscheid bzw. diese Verfügung zurückzukommen (BGE 135 II 274 E. 3.1). Rückforderbar sind mithin lediglich Steuerschulden, die nie bestanden haben oder deren Rechtsgrundlage nachträglich (z.B. infolge Revision oder Berichtigung der rechtsbeständigen Veranlagungsverfügung) weggefallen ist (vgl. Hans Frey, a.a.O., Art. 168 DBG N. 5; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, Art. 168 N. 4).

**2.2** Die StRK hat ihre abweisenden Entscheide im Wesentlichen damit begründet, dass die vom Beschwerdeführer geleisteten Zahlungen auf rechtsbeständigen Veranlagungen gründeten und er tatsächlich bestehende Steuerschulden beglichen habe, weshalb kein Rückerstattungsanspruch bestehe. Die Gültigkeit der rechtsbeständigen Veranlagungsverfügungen könne im Nachhinein nicht mehr in Frage gestellt werden, ausser sie wären nichtig, wofür es keine Anhaltspunkte gebe. – Der Beschwerdeführer bestreitet das Vorliegen rechtsbeständiger Veranlagungsverfügungen. Er bringt sinngemäss vor, die Steuerverwaltung habe die ermessens-

weise Veranlagung nicht nachvollziehbar begründet. Die Veranlagungsverfügungen beruhten auf keiner plausiblen Sachverhaltsfeststellung und enthielten keine die Steuerschuld begründenden Tatsachen. Es sei unverständlich, dass sich das aufgerechnete Einkommen gemäss den sog. Details zur Veranlagungsverfügung aus den Sozialabzügen ergeben soll. Ausserdem sei die Steuerverwaltung örtlich zur Veranlagung gar nicht zuständig gewesen. Die Veranlagungsverfügungen hätten daher (von Beginn weg) an einem derart erheblichen Mangel gelitten, dass die Rechtsmittelfristen nicht ausgelöst worden und die Verfügungen nicht rechtsbeständig geworden seien.

**2.3** Unbestritten ist, dass der Beschwerdeführer die Steuerbeträge am 21. August 2007 bzw. 20. September 2007 bezahlt und mit Gesuch vom 14. Oktober 2011 rechtzeitig um deren Rückerstattung ersucht hat (vgl. vorne Bst. A; angefochtene Entscheide E. 3.1). Zu seinen Einwänden ergibt sich Folgendes:

**2.4** Innert 30 Tagen seit der Eröffnung der Veranlagungsverfügung kann die steuerpflichtige Person Einsprache erheben (Art. 189 i.V.m. Art. 190 Abs. 1 StG; Art. 132 Abs. 1 DBG). Nach allgemeinen Grundsätzen gilt eine Verfügung als eröffnet, wenn sie ordnungsgemäss zugestellt ist und die steuerpflichtige Person davon Kenntnis nehmen kann (vgl. zum Ganzen etwa VGE 2013/258 vom 12.3.2015, E. 2.1 f.; BGer 2C\_570/2011 und 2C\_577/2011 vom 24.1.2012, in StR 67/2012 S. 301 E. 4.1). Mit unbeutztem Ablauf der Rechtsmittelfrist wird die Veranlagungsverfügung rechtsbeständig, d.h. grundsätzlich unabänderlich und verbindlich. Auf solche Rechtsakte kann nur noch unter den besonderen in Art. 202 ff. StG bzw. Art. 147 ff. DBG abschliessend genannten Voraussetzungen zurückgekommen werden (vgl. etwa BVR 2016 S. 261 E. 4.5, 2014 S. 404 E. 3.1.1; BGer 2C\_596/2012 vom 19.3.2013, E. 2.3; Peter Locher, a.a.O., Einführung zu Art. 147 ff. N. 16). Anders verhält es sich lediglich, wenn die Veranlagungsverfügung als nichtig zu betrachten wäre. Von Nichtigkeit ist nur auszugehen, wenn die fehlerhafte Verfügung einen besonders schweren und offensichtlichen oder zumindest leicht erkennbaren Mangel aufweist und zudem die Annahme der Nichtigkeit die Rechtssicherheit nicht ernsthaft gefährdet. Inhaltliche Mängel führen nur ausnahmsweise zur

Nichtigkeit. Als Nichtigkeitsgründe kommen vorab funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde sowie krasse Verfahrensfehler in Betracht (statt vieler BVR 2014 S. 297 E. 4.3.3; BGE 138 III 49 E. 4.4.3, 138 II 501 E. 3.1). So sind namentlich Veranlagungsverfügungen mit mangelhafter Begründung nicht nichtig, sondern bloss anfechtbar (vgl. Martin Zweifel, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. Aufl. 2008, Art. 116 DBG N. 45; Peter Locher, a.a.O., Art. 131 N. 13; BGer 2C\_596/2012 vom 19.3.2013, E. 4.2).

**2.5** Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, dass ihm die Veranlagungsverfügungen ordnungsgemäss zugestellt worden sind und er diese hat zur Kenntnis nehmen können. Die Sendung setzte sich unbestrittenermassen aus den eigentlichen Verfügungen, den Schlussabrechnungen und den sog. Details zur Veranlagungsverfügung zusammen (vgl. angefochtene Entscheide E. 3.4 mit Verweisen auf die Aktenfundstellen). Ein rechts-erheblicher Eröffnungsmangel ist weder ersichtlich noch dargetan. Jedenfalls steht die geltend gemachte angeblich mangelhafte Begründung und unzureichende Sachverhaltsfeststellung dem Eintritt der Rechtsbeständigkeit nicht entgegen (vgl. E. 2.4 hiervor). Der Beschwerdeführer scheint zudem zu übersehen, dass die Steuerverwaltung die Steuerfaktoren als Folge seiner fehlenden Mitwirkung hat schätzen müssen (vgl. zur Ermessensveranlagung statt vieler VGE 2014/284/285 vom 30.6.2015. E. 3.2 f.). Mit dem Hinweis auf die Gründe der Ermessensveranlagung und die Angabe des geschätzten Einkommens und Vermögens verfügte der Beschwerdeführer in den Veranlagungsverfügungen über alle für eine allfällige Anfechtung nötigen Informationen (vgl. zu den Begründungsanforderungen bei Ermessensveranlagungen Martin Zweifel, a.a.O., Art. 131 N. 10; Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2008, § 19 N. 25; Regina Schlup Guignard, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 175 N. 9). Dass es sich bei den geschätzten Beträgen nicht um (Sozial-)Abzüge handelt, ergibt sich zweifelsfrei aus den Verfügungen und war auch für den Beschwerdeführer erkennbar.

**2.6** Weiter liegen keine Nichtigkeitsgründe vor: Die StRK hat verschiedene gegen das Veranlagungsverfahren vorgebrachte Einwände geprüft und ist zum Schluss gekommen, dass jedenfalls keine schwerwiegenden Verfahrensmängel ersichtlich seien, die zur Nichtigkeit führen könnten (vgl. angefochtene Entscheide E. 3.6 [betr. Verletzung des rechtlichen Gehörs] und E. 4 [betr. Vernehmen der Eidgenössischen Steuerverwaltung sowie Orientierung über den Verfahrensstand]). Der Beschwerdeführer stellt diese Erwägungen zu Recht nicht mehr in Frage. Ebenso wenig ist aufgrund örtlicher Unzuständigkeit der Steuerverwaltung auf Nichtigkeit zu schliessen. Natürliche Personen werden am Ort veranlagt, wo sie am Ende der Steuerperiode ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder, wenn ein solcher in der Schweiz fehlt, ihren steuerrechtlichen Aufenthalt haben (Art. 4 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]; Art. 105 Abs. 1 DBG). Das Bundesgericht hat mit Urteil 2P.59/2004 vom 30. August 2004 bestätigt, dass sich der steuerrechtliche Wohnsitz des Beschwerdeführers «jedenfalls bis Ende 2000» im Kanton Bern befunden habe. Mangels neuer Erkenntnisse durfte die Steuerverwaltung für die Folgejahre vom Fortbestand des Steuerdomizils im Kanton Bern ausgehen.

**2.7** Weitere Gründe, die den Bestand der beglichenen Steuerforderungen im Zeitpunkt ihrer Bezahlung in Frage stellen könnten, sind weder geltend gemacht noch erkennbar. Der Beschwerdeführer hat im Übrigen nie um Revision der Veranlagungsverfügungen ersucht und die von Amtes wegen erfolgte (negativ verlaufene) Überprüfung der rechtsbeständigen Verfügungen auf allfällige Revisionsgründe nicht angefochten (vgl. vorne Bst. A und B). Schliesslich liegt keine Verletzung des rechtlichen Gehörs bzw. der Begründungspflicht durch die StRK vor, soweit dieser Vorwurf überhaupt erhoben wird (vgl. dazu statt vieler BGE 141 III 28 E. 3.2.4; BVR 2015 S. 234 E. 3.2): Die Vorinstanz hat das Dargelegte in den angefochtenen Entscheiden zutreffend ausgeführt und hinreichend begründet (vgl. E. 3.1 ff.), zumal ihr eine materielle Überprüfung der rechtsbeständigen Veranlagungsverfügungen ohnehin verwehrt war (vgl. vorne E. 2.1 und 2.4).

**2.8** Zusammenfassend ergibt sich, dass den vom Beschwerdeführer geleisteten Zahlungen rechtkräftige Steuerforderungen in derselben Höhe gegenüberstanden; ihm kommt kein Rückerstattungsanspruch hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer 2001, 2002 und 2003 zu. Bei diesen Gegebenheiten erweisen sich die Beschwerden als offensichtlich unbegründet und sind abzuweisen, soweit darauf eingetreten wird. Das Verwaltungsgericht beurteilt solche Rechtsmittel in Zweierbesetzung (Art. 56 Abs. 3 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

### **3.**

Bei diesem Ausgang der Verfahren wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

#### **Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:**

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2001, 2002 und 2003 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2001, 2002 und 2003 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
3. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 2'000.--, werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

5. Zu eröffnen:

- dem Beschwerdeführer
- der Steuerverwaltung des Kantons Bern
- der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
- der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Das präsidierende Mitglied:

Der Gerichtsschreiber:

#### **Rechtsmittelbelehrung**

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Zustellung der schriftlichen Begründung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.