

100.2016.113/114U  
ARB/DIS/RAP

**Verwaltungsgericht des Kantons Bern**  
Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil vom 7. Dezember 2017**

Verwaltungsrichterin Arn De Rosa, präsidierendes Mitglied  
Verwaltungsrichter Daum, Verwaltungsrichter Häberli  
Gerichtsschreiberin Kissel

**A.** \_\_\_\_\_  
Beschwerdeführer

gegen

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

und

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

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer  
2007 und 2008; Verjährung (Entscheidung der Steuerrekurskommission des  
Kantons Bern vom 15. März 2016; 100 15 262 und 263, 200 15 216 und  
217)



## **Sachverhalt:**

### **A.**

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region Bern-Mittelland, veranlagte A.\_\_\_\_\_ mit Verfügungen vom 10. Dezember 2014 sowohl hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer 2007 und 2008. Dagegen hat A.\_\_\_\_\_ Einsprachen erhoben mit der Begründung, die Veranlagungsverjährung der Steuerjahre 2007 und 2008 sei bereits eingetreten. Die Steuerverwaltung wies die Einsprachen ab (Entscheide vom 20.5.2015).

### **B.**

Am 17. Juni 2015 gelangte A.\_\_\_\_\_ an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), die den Rekurs und die Beschwerde mit Entscheiden vom 15. März 2016 abwies.

### **C.**

Hiergegen hat A.\_\_\_\_\_ am 15. April 2016 in einer einzigen Rechtschrift Verwaltungsgerichtsbeschwerde sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer 2007 und 2008 erhoben. Er beantragt die «Aufhebung (Einstellung) der Veranlagungsverfügung[en] für die Jahre 2007 und 2008».

Mit Verfügung vom 18. April 2016 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 31. Mai 2016 bzw. mit Beschwerdeantwort vom 23. Juni 2016 je die Abweisung der Beschwerden.

Mit Eingabe vom 15. Juli 2016 hat sich A. \_\_\_\_\_ erneut zur Sache geäußert; er hält an seinen Anträgen fest.

## **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. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Der Beschwerdeführer hat an den vorinstanzlichen Verfahren 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 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]).

**1.2** Der Beschwerdeführer beantragt die «Aufhebung (Einstellung) der Veranlagungsverfügung[en]» der Steuerjahre 2007 und 2008. Anfechtungsobjekt im Verfahren vor Verwaltungsgericht bilden einzig die Entscheide der StRK vom 15. März 2016. Sie haben die Einspracheentscheide ersetzt, die ihrerseits an die Stelle der Veranlagungsverfügungen getreten sind (sog. Devolutiveffekt der Beschwerde; vgl. BVR 2010 S. 411 E. 1.4; s. auch BGE 139 II 404 E. 2.5 mit Hinweisen, 136 II 539 E. 1.2). Da sich aus der Begründung ergibt, dass der Beschwerdeführer der Sache nach auch die Entscheide der StRK in Frage stellt, ist das Rechtsbegehren dahin umzudeuten, dass die Aufhebung der vorinstanzlichen Entscheide beantragt wird. Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist einzutreten.

**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. 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). 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.

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

## **2.**

Umstritten und zu prüfen ist einzig, ob die Veranlagungsverjährung für die Steuerjahre 2007 und 2008 bereits eingetreten ist.

**2.1** Das Recht, die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer zu veranlagern, verjährt fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode (Art. 162 Abs. 1 StG und Art. 120 Abs. 1 DBG; vgl. auch Art. 47 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Diese sog. relative Veranlagungsverjährung beginnt automatisch am 1. Januar des Folgejahres zu laufen, wird aber durch jede Amtshandlung der Steuerbehörden unterbrochen, welche auf die Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichtet ist und der steuerpflichtigen Person zur Kenntnis gebracht wird. Nach einer derartigen Unterbrechungshandlung beginnt eine neue fünfjährige Verjährungsfrist (vgl. Art. 162 Abs. 3 Bst. a StG und Art. 120 Abs. 3 Bst. a DBG). Zur Unterbrechung der Verjährung genügt jede schriftliche Mitteilung der Steuerbehörde an die steuerpflichtige Person, mit der Erstere die spätere Veranlagung der periodischen Steuer in Aussicht stellt und einstweilen lediglich beabsichtigt, den Lauf der Verjährung zu unterbrechen. Zu diesen Amts-

handlungen mit verjährungsunterbrechender Wirkung zählen etwa die Zustellung des Steuererklärungsformulars, die Mitteilung, dass die Veranlagung zu einem späteren Zeitpunkt vorgenommen wird, die Mahnung zur Einreichung einer Steuererklärung, die Ankündigung und Vornahme einer Buchprüfung, die Eröffnung der definitiven oder bloss provisorischen Steueranveranlagung sowie die Aufforderung oder Mahnung zur Zahlung (vgl. BGE 139 I 64 E. 3.3 f., 137 I 273 E. 3.4.3, 126 II 1 E. 2 f.; BGer 2C\_58/2015 und 2C\_59/2015 vom 23.10.2015, in RDAF 2015 II S. 576 E. 6.2; Michael Beusch, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017 [nachfolgend: Kommentar DBG], Art. 120 DBG N. 46 ff. mit Hinweisen; Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 120 N. 33 ff.; Michael Beusch, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, S. 299 ff.). Der steuerbegründende Tatbestand muss dabei bloss im Wesentlichen umrissen sein; es reicht aus, dass die steuerpflichtige Person weiss, worum es inhaltlich geht. Die Steuer braucht nicht einmal ziffernmässig festgelegt zu sein (vgl. BGer 2C\_1095/2015 vom 27.5.2016 E. 4.1 f.; Michael Beusch, Kommentar DBG, Art. 120 N. 47). Weiter steht die (relative) Veranlagungsverjährung während Hängigkeit eines Rechtsmittelverfahrens still und läuft erst nach Abschluss des Verfahrens weiter (Art. 162 Abs. 2 Bst. a StG und Art. 120 Abs. 2 Bst. a DBG; Michael Beusch, Kommentar DBG, Art. 120 N. 34; Peter Locher, a.a.O., Art. 120 N. 22; Regina Schlup Guignard, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 162 N. 13). Eine ruhende Frist kann (und muss) nicht unterbrochen werden (Michael Beusch, Kommentar DBG, Art. 120 N. 42; Peter Locher, a.a.O., Art. 120 N. 30; Regina Schlup Guignard, a.a.O., Art. 162 N. 20). Das Recht, die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer zu veranlagern, verjährt in jedem Fall spätestens 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode (sog. absolute Veranlagungsverjährung; Art. 162 Abs. 4 StG und Art. 120 Abs. 4 DBG; vgl. zum Ganzen VGE 2016/151/152 vom 10.8.2016 E. 2.1).

**2.2** Der Beschwerdeführer reichte die Steuererklärungen für die Steuerjahre 2007 und 2008 am 4. August 2008 bzw. am 4. Januar 2010 ein (Vorakten Steuerverwaltung [act. 5A1] pag. 47 ff., 86 ff.). Mit Schreiben vom 12. Dezember 2012 bestätigte die Steuerverwaltung den Steuer-

anspruch für das Steuerjahr 2007, entschuldigte sich für die Verzögerung in den Veranlagungen und wies auf die verjährungsunterbrechende Wirkung dieser Mitteilung hin. Am 22. November 2013 erging dieselbe Mitteilung für das Steuerjahr 2008 (Vorakten Steuerverwaltung [act. 5A1] pag. 54, 88). Die definitiven Veranlagungen nahm die Steuerverwaltung am 10. Dezember 2014 vor (Vorakten Steuerverwaltung [act. 5A1] pag. 64 ff., 97 ff.). – Es ist unbestritten, dass die Veranlagungsverjährung für die Steuerperioden 2007 und 2008 am 1. Januar 2008 bzw. am 1. Januar 2009 zu laufen begonnen hat und dass die relative Verjährung ohne die Vornahme von fristunterbrechenden Handlungen oder das Vorliegen von Friststillstandsgründen am 31. Dezember 2012 bzw. am 31. Dezember 2013 eingetreten wäre. Die absolute Verjährungsfrist wird am 31. Dezember 2022 bzw. am 31. Dezember 2023 enden (vgl. E. 2.1 hiervor). – Der Beschwerdeführer ist der Ansicht, dass einer Mitteilung, die sich darauf beschränkt, eine spätere Veranlagung bloss in Aussicht zu stellen, keine verjährungsunterbrechende Wirkung zukomme und verweist hierzu auf ein Urteil des Bundesgerichts aus dem Jahr 1953 (vgl. Beschwerde S. 1). Die Vorinstanz kam hingegen zum Schluss, dass nach neuerer bundesgerichtlicher Rechtsprechung auch solche Mitteilungen Unterbrechungshandlungen darstellten, die zwar das Veranlagungsverfahren nicht konkret weiterführen, der steuerpflichtigen Person jedoch den Willen der Behörde kundtun, weiterhin auf die Realisierung der Steuerforderung hinzuarbeiten (vgl. angefochtener Entscheid E. 2.2).

**2.3** Die Verjährungsfrist beginnt gemäss Art. 162 Abs. 3 Bst. a StG bzw. Art. 120 Abs. 3 Bst. a DBG neu mit jeder Amtshandlung zu laufen, die auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichtet ist und der steuerpflichtigen Person zur Kenntnis gebracht wird (vgl. E. 2.1 hiervor). Es ist aktenkundig und unbestritten, dass der Beschwerdeführer die beiden Mitteilungen der Steuerverwaltung mit dem Hinweis auf den Verjährungsunterbruch erhalten hat, zumal er sie vor der Vorinstanz ins Recht gelegt hat und vor Verwaltungsgericht darauf verweist (vgl. E. 2.2 hiervor; Schreiben der Steuerverwaltung vom 12.12.2012 und 22.11.2013, Vorakten StRK [act. 5A] pag. 10 f.; Eingabe vom 15.7.2016 S. 2). Zu prüfen bleibt, ob diesen Schreiben der Steuerverwaltung eine verjährungsunterbrechende Wirkung zuerkannt werden kann. Der Beschwerdeführer macht

geltend, er hätte ohne weiteres innerhalb der Verjährungsfrist veranlagt werden können, zumal der steuerbegründende Sachverhalt keine besonderen Schwierigkeiten geboten habe. Insofern unterscheide sich die zu beurteilende Streitigkeit von den von der Vorinstanz erwähnten neueren Urteilen des Bundesgerichts, denen ein viel komplexerer Sachverhalt zu Grunde liege (vgl. Beschwerde S. 2). Einschlägig sei vielmehr BGE 79 I 248, der an die Unterbrechung der Verjährung höhere Anforderungen stelle (vgl. Beschwerde S. 1).

**2.4** Im erwähnten Urteil hatte das Bundesgericht einer Mitteilung, die sich darauf beschränkte, eine spätere Veranlagung erst in Aussicht zu stellen, keine verjährungsunterbrechende Wirkung zugestanden. Der Beschwerdeführer übersieht, dass dieses Urteil gestützt auf eine anders lautende, restriktivere gesetzliche Bestimmung erging, die die Verjährungsunterbrechung von einer (konkreten) Einforderungshandlung abhängig machte. Das Bundesgericht hat zudem noch unter Geltung des alten Rechts die Anforderungen an solche Handlungen gelockert (vgl. BGE 126 II 1 E. 2f). In den neueren Urteilen (zum geltenden Recht) hat es wiederholt darauf hingewiesen, dass selbst amtliche Mitteilungen, die lediglich eine spätere Veranlagung in Aussicht stellen und deren Zweck sich in der Unterbrechung des Verjährungsablaufs erschöpft, als auf Feststellung der Steuerforderung gerichtete Amtshandlungen zu qualifizieren sind. Eine Begründung für die Verzögerung im Veranlagungsverfahren wird ebenso wenig vorausgesetzt wie das Vorliegen eines komplexen steuerbegründenden Sachverhalts (vgl. Hinweise in E. 2.1 hiervor). Der Beschwerdeführer kann aus BGE 79 I 248 deshalb nichts für sich ableiten (vgl. auch BGer 2C\_587/2009 vom 28.4.2010 E. 3.2). Ob die Steuerverwaltung tatsächlich Anlass hatte, die Veranlagungen zeitweilig ruhen zu lassen (was der Beschwerdeführer bestreitet; vgl. Eingabe vom 15.7.2016 S. 3), kann dahingestellt bleiben. Jedenfalls führte sie die Veranlagungen umgehend weiter, nachdem sich die Gründe für das Zuwarten als hinfällig erwiesen hatten (vgl. interne Notiz der Steuerverwaltung, Vorakten Steuerverwaltung [act. 5A1] pag. 53a f.). Die Vorinstanz hat somit zu Recht den Mitteilungen der Steuerverwaltung vom 12. Dezember 2012 bzw. vom 22. November 2013 verjährungsunterbrechende Wirkung zuerkannt, weshalb die Veran-

lagungsverjährung für die Steuerjahre 2007 und 2008 noch nicht eingetreten ist (vgl. E. 2.2 hiavor).

**2.5** Der Beschwerdeführer bringt schliesslich vor, sofern die Behörden unabhängig vom steuerbegründenden Sachverhalt «willkürlich die fünfjährige Verjährungsfrist ohne Grundangabe und Rechtfertigung mittels blosser Mitteilung» unterbrechen könnten, so sei die fünfjährige Verjährungsfrist mithin «eindeutig obsolet» und eine «Teilrevision des Steuergesetzes» unumgänglich (vgl. Beschwerde S. 2; Eingabe vom 15.7.2016 S. 3). Dem Beschwerdeführer ist insofern zuzustimmen, als gemäss der hiavor wiedergegebenen Rechtsprechung zu Art. 162 Abs. 3 Bst. a StG bzw. Art. 120 Abs. 3 Bst. a DBG die Anforderungen an eine verjährungsunterbrechende Handlung in der Tat nicht hoch sind. Es reicht aus, dass die steuerpflichtige Person der Mitteilung entnehmen kann, um welchen steuerbegründenden Tatbestand es sich im Wesentlichen handelt und dass die Veranlagung zu einem späteren Zeitpunkt erfolgen wird (vgl. E. 2.1, 2.4 hiavor). Trotzdem wird das Institut der relativen Veranlagungsverjährung dadurch nicht seines Sinnes entleert: Die Mitteilung an die steuerpflichtige Person verhindert, dass diese den Veranlagungsanspruch der Steuerverwaltung vergisst bzw. – nach Jahren des Stillschweigens – auf einen Veranlagungs- bzw. Besteuerungsverzicht schliesst. Soweit sich der Beschwerdeführer im Vergleich zu den Steuerbehörden ungleich behandelt fühlt, ist ihm entgegenzuhalten, dass die von ihm beanstandete Regelung den spezifischen Anforderungen in der Veranlagungspraxis Rechnung trägt, zumal Verzögerungen im Lauf des Veranlagungsverfahrens aus den unterschiedlichsten Gründen eintreten können, auch aus solchen, die weder die steuerpflichtige Person noch die Steuerverwaltung zu verantworten haben. Eine Begründungspflicht, wie sie der Beschwerdeführer fordert, ist mit Blick auf den Zweck der Unterbrechungshandlung (Information der steuerpflichtigen Person über den Weiterbestand des Veranlagungsanspruchs) nicht erforderlich und wäre mit unnötigem Verwaltungsaufwand verbunden. Die grundsätzliche Kritik des Beschwerdeführers am Vorgehen der Steuerbehörden ist unberechtigt.

**2.6** Zusammenfassend ist nicht zu beanstanden, dass die StRK den Eintritt der (relativen) Verjährung verneint hat. Die Beschwerden erweisen sich als unbegründet und sind abzuweisen.

**3.**

Bei diesem Ausgang der Verfahren wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (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 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 [VwVG; SR 172.021]).

**Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:**

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2007 und 2008 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2007 und 2008 wird abgewiesen.
3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 3'500.--, 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:

Die Gerichtsschreiberin:

**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.