

100.2016.137/138U  
HAT/SPA/RAP

## Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil des Einzelrichters vom 10. Oktober 2017

Verwaltungsrichter Häberli  
Gerichtsschreiber Spring

1. **A.** \_\_\_\_\_  
2. **B.** \_\_\_\_\_  
beide vertreten durch Rechtsanwalt ... und Rechtsanwalt ...  
Beschwerdeführende

gegen

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

und

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

betreffend Nachsteuern und Steuerbussen 2002-2005; Nichteintreten  
(Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 1. April  
2016; 100 15 75-78, 200 15 57-60)



## **Sachverhalt:**

### **A.**

Die Ehegatten A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ verfügen über getrennte Steuerdomizile im Kanton Bern bzw. Kanton Zürich. Zwischen 2001 und 2005 reichten sie im Kanton Bern keine Steuererklärungen ein und wurden jeweils nach Ermessen veranlagt. Am 21. Dezember 2011 (das Schreiben erwies sich als unzustellbar) bzw. 5. Juli 2012 leitete die Steuerverwaltung ein Nach- und Strafsteuerverfahren ein und verfügte am 11. Juli 2014 bei den Gemeinde- und Kantonssteuern 2002-2005 seien Fr. 10'674.65 an Nachsteuern, Fr. 10'674.65 an Bussen und Fr. 3'845.10 an Verzugszinsen sowie bei der direkten Bundessteuer 2002-2005 Fr. 1'023.70 an Nachsteuern, Fr. 1'023.70 an Bussen und Fr. 371.70 an Verzugszinsen zu bezahlen. Hiergegen erhoben A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ am 31. August 2014 Einsprache. Die Steuerverwaltung trat am 21. Januar 2015 wegen Verspätung nicht auf die Einsprachen ein.

### **B.**

Dagegen gelangten A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ am 19. Februar 2015 an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Mit Entscheiden vom 1. April 2016 wies diese Rekurs und Beschwerde ab.

### **C.**

Am 4. Mai 2016 haben A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ in einer einzigen Rechtsschrift sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch bezüglich der direkten Bundessteuer Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragen, die Entscheide der StRK seien aufzuheben und die Sache sei an die Steuerverwaltung zur Durchführung eines Einspracheverfahrens zurückzuweisen.

Mit Verfügung vom 9. Mai 2016 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Vernehmlassung vom 3. Juni 2016 bzw. Beschwerdeantwort vom 23. Juni 2016 je auf Abweisung der Beschwerden.

Mit Eingabe vom 6. Juli 2016 haben sich A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ erneut vernehmen lassen.

### **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]). Die Beschwerdeführenden haben am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen, sind unter Vorbehalt von E. 1.2 hiernach durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und haben 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). Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist einzutreten.

**1.2** Angesichts der verschiedenen Steuerdomizile der Ehegatten und mit Blick auf den Umstand, dass einzig dem Beschwerdeführer ein Fehlverhalten vorgeworfen wird, stellt sich die Frage, ob die Beschwerdeführerin durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt ist (Art. 79

Abs. 1 Bst. b VRPG) und ein schutzwürdiges Interesse an deren Änderung oder Aufhebung hat (Art. 79 Abs. 1 Bst. c VRPG). Die Frage kann jedoch mit Blick auf den Ausgang des Verfahrens offengelassen werden.

**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 zwei 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 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Hier rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

**1.4** Die vorliegenden Entscheide fallen in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 57 Abs. 2 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]; BVR 2011 S. 498 [VGE 2010/495 vom 19.5.2011] nicht publ. E. 1.3 mit Hinweis auf die Praxisfestlegung der erweiterten Abteilungskonferenz vom 29.11.2010).

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

## **2.**

**2.1** Streitig und zu prüfen ist einzig, ob die StRK zu Recht von einer verspäteten Einspracheerhebung bei der Steuerverwaltung ausgegangen ist. Aus den Akten ergibt sich dazu Folgendes:

**2.2** Anlässlich eines Treffens am 9. Dezember 2010 zwischen der Steuerverwaltung und dem Beschwerdeführer wurde besprochen, dass die Ermessenstaxation in den Jahren 2001-2005 jeweils zu tief ausgefallen sei. Die Steuerverwaltung vermerkte im Protokoll, dass ein Nachsteuerungsverfahren eingeleitet werde (vgl. Vorakten Steuerverwaltung [act. 3B] pag. 1). Die Einleitung des «Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren» er-

folgte aus Sicht der Steuerverwaltung daraufhin mittels unzustellbarem Schreiben vom 21. Dezember 2011 (vgl. act. 3B pag. 19 f.) bzw. Schreiben vom 5. Juli 2012 (vgl. act. 3B pag. 28). In der Folge entwickelte sich vom 31. August 2012 bis zum 10. Juni 2014 ein reger brieflicher und elektronischer Austausch zwischen dem Beschwerdeführer und der Steuerverwaltung (vgl. act. 3B pag. 123-31). Der letzte Kontakt zwischen den Parteien vor dem Erlass der Veranlagungsverfügungen lief folgendermassen ab: Am 19. Mai 2014 forderte die Steuerverwaltung den Beschwerdeführer per E-Mail auf, Darlehensverträge einzureichen und Angaben zur Verzinsung zu machen. Mit E-Mail vom 10. Juni 2014 antwortete der Beschwerdeführer, dass die Darlehen nicht verzinslich seien. Weiter erwähnte er, dass er sich bis Ende Juni 2014 einer medizinischen Behandlung unterziehe und sich anschliessend wieder melden werde (vgl. act. 3B pag. 123). Daraufhin erliess die Steuerverwaltung am 11. Juli 2014 die Nachsteuer- und Bussenverfügungen, welche an beide Beschwerdeführenden gerichtet waren, jedoch nur an die Adresse des Beschwerdeführers versendet wurden (vgl. act. 3B pag. 133-124). Die mit eingeschriebener Post verschickten Verfügungen wurden am 14. Juli 2014 aufgrund eines bis zum 21. August 2014 gültigen Auftrags von der Post zurückbehalten. Die Sendung wurde dem Beschwerdeführer am 22. August 2014 am Schalter ausgehändigt (vgl. Sendeverfolgung der Schweizerischen Post, act. 3B pag. 134). Der Beschwerdeführer befand sich vom 11. Juli 2014 bis zum 16. August 2014 auf Geschäftsreise in Australien (vgl. Beschwerdebeilage 10 und 11), während sich die Beschwerdeführerin vom 14. Juli 2014 bis zum 13. August 2014 zur Pflege ihrer Mutter in Kolumbien aufhielt (vgl. Beschwerdebeilagen 12 und 13). Die Beschwerdeführenden erhoben am 31. August 2014 (Postaufgabe 6. September 2014) Einsprache gegen die Verfügungen (vgl. act. 3B pag. 142-139).

**2.3** Die StRK kam in ihren abschlägigen Entscheiden zum Schluss, die Steuerverwaltung sei zu Recht von einer verspäteten Einspracheerhebung und der Anwendbarkeit der Zustellfiktion ausgegangen (angefochtene Entscheide E. 3.3 ff.). Soweit kleinere Eröffnungsmängel vorliegen, seien den Beschwerdeführenden keine Nachteile entstanden (angefochtene Entscheide E. 3.2). Auch habe beim Beschwerdeführer kein Fristwiederherstellungsgrund vorgelegen (angefochtene Entscheide E. 3.6 f.). – Die

Beschwerdeführenden wenden ein, dass aus mehreren Gründen nicht von einer Anwendung der Zustellfiktion auszugehen sei (Beschwerde Rz. 28 ff.). Zudem liege in der fehlenden Eröffnung der Verfügungen gegenüber der Beschwerdeführerin ein wesentlicher Eröffnungsmangel (Beschwerde Rz. 51 ff. und 83). Ferner sei der Fristwiederherstellungsgrund beim Beschwerdeführer zu Unrecht verneint worden (Beschwerde Rz. 64 ff.).

### 3.

Zunächst ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung – wie von der StRK bestätigt – die Zustellfiktion zum Tragen bringen durfte.

**3.1** Steuerpflichtige Personen können gegen Nachsteuer- und Bussenverfügungen der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit deren Eröffnung schriftlich Einsprache erheben (Art. 190 Abs. 1 i.V.m Art. 208 Abs. 5 StG; Art. 132 Abs. 1 i.V.m. Art. 153 Abs. 3 und Art. 182 Abs. 3 DBG). Verfügungen sind schriftlich zu eröffnen (Art. 159 Abs. 1 StG; Art. 116 Abs. 1 DBG), ansonsten sie keine Rechtswirkungen entfalten; die Eröffnung, die in der Regel durch Zustellung der Verfügung an die Adressatin bzw. den Adressaten erfolgt, bildet deshalb auch Voraussetzung für den Lauf der Rechtsmittelfrist (VGE 2014/164 vom 19.8.2014 E. 2.4). Als zugestellt gilt eine Sendung, wenn sie von der Adressatin bzw. vom Adressaten oder von einer angestellten oder im gleichen Haushalt lebenden, mindestens 16 Jahre alten Person entgegengenommen wurde (Art. 151 StG i.V.m. Art. 44 Abs. 4 VRPG und Art. 138 Abs. 2 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [Zivilprozessordnung, ZPO; SR 272]). Nach Begründung eines Prozessrechtsverhältnisses ist für den Beginn des Fristenlaufs nicht der Zeitpunkt entscheidend, in dem die Sendung tatsächlich in Empfang genommen wird, sondern jener, in dem sie in den Machtbereich der Adressatin bzw. des Adressaten gelangt und zur Kenntnis genommen werden kann (vgl. BGE 122 I 139 E. 1, 122 III 316 E. 4b; BVR 1996 S. 189 E. 2b). Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn die Sendung selber oder eine Abholungseinladung der Post in den Briefkasten

gelegt wird (Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 44 N. 2).

**3.2** Eine Sendung, die wie die streitbetroffenen Verfügungen nur gegen Unterschrift der Adressatin bzw. des Adressaten oder einer andern berechtigten Person überbracht wird, gilt spätestens am siebten Tag nach dem ersten erfolglosen Zustellungsversuch als zugestellt (sog. Zustellfiktion; Art. 151 StG i.V.m. Art. 44 Abs. 3 VRPG; vgl. auch Art. 138 Abs. 3 Bst. a ZPO). Die Zustellfiktion kommt jedoch nur dann zur Anwendung, wenn die Adressatin oder der Adressat mit der Zustellung der Sendung hat rechnen müssen (BVR 2009 S. 107 E. 7.3.2; BGE 134 V 49 E. 4, 130 III 396 E. 1.2.3, 127 I 31 E. 2a/aa; BGer 2C\_298/2015 und 2C\_299/2015 vom 26.4.2017 E. 3.2; VGE 23141 vom 15.2.2008 E. 2.2 mit Hinweisen). Die Geltung der Zustellfiktion setzt mithin ein hängiges bzw. laufendes Verfahren voraus; d.h. das relevante Prozessrechtsverhältnis entsteht erst mit Rechtshängigkeit (BGE 138 III 225 E. 3.1, 130 III 396 E. 1.2.3; BGer 2P.120/2005 vom 23.3.2006, in BVR 2006 S. 378 E. 3). Die Zustellfiktion gilt auch dann, wenn gegenüber der Post für eine gewisse Dauer ein Rückbehaltungsauftrag erteilt worden ist (vgl. BGE 134 V 49 E. 4; BGer 2C\_565/2012 vom 11.4.2013, in StR 2013 S. 572 E. 2, 4A\_660/2011 vom 9.2.2012 E. 2.4, 2C\_740/2010 vom 3.3.2011 E. 2.3). Die betroffene Person kann sich dagegen schützen, indem sie die Behörde auf eine bevorstehende Abwesenheit aufmerksam macht (BGer 2C\_832/2014 vom 20.2.2015 E. 4.3.2 mit Hinweis).

**3.3** Die Zustellfiktion rechtfertigt sich, weil für die an einem Verfahren Beteiligten nach dem Grundsatz von Treu und Glauben die Pflicht besteht, dafür zu sorgen, dass behördliche Akte ihnen zugestellt werden können (BGer 2P.120/2005 vom 23.3.2006, in BVR 2006 S. 378 E. 3; BGE 130 III 396 E. 1.2.3). Sie ist Ausdruck der Empfangspflicht der Adressaten und bildet das Korrelat zur behördlichen Zustell- und Eröffnungspflicht. Sie ergänzt diese, indem sie der Behörde erlaubt, trotz Unzustellbarkeit der Verfügung ein fingiertes Zustelldatum anzunehmen (vgl. BGer 2P.120/2005 vom 23.3.2006, in BVR 2006 S. 378 E. 4.1). Vor diesem Hintergrund wird von den Betroffenen verlangt, dass sie ihre Post regelmässig kontrollieren und allfällige Ortsabwesenheiten der Behörde mitteilen

oder eine Stellvertretung ernennen. Diese Obliegenheiten können indes nicht zeitlich unbeschränkt zur Anwendung gelangen, kann doch von den Betroffenen nicht erwartet werden, dass sie bei einem hängigen Verfahren über Jahre hinweg in jedem Zeitpunkt erreichbar sind und auch kürzere Ortsabwesenheiten der Behörde melden müssen, um keinen Rechtsnachteil zu erleiden. Deshalb ist bei der Anwendung der Zustellfiktion der Verfahrensdauer Rechnung zu tragen: Kommt es während einer Zeitspanne von mehreren Jahren zu keinerlei behördlicher Kontaktnahme, darf die Zustellfiktion nicht mehr aufrechterhalten werden (vgl. BVR 1995 S. 142 E. 2c). Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts wird die Anwendung der Zustellfiktion jedenfalls während eines Zeitraums von bis zu einem Jahr seit der letzten verfahrensbezogenen Handlung der Behörde als vertretbar erachtet (vgl. BGer 2C\_298/2015 und 2C\_299/2015 vom 26.4.2017 E. 3.4, 2C\_565/2012 vom 11.4.2013, in StR 2013 S. 572 E. 3.2, 2C\_1040/2012 und 2C\_1041/2012 vom 21.3.2013 E. 4.1, 6B\_511/2010 vom 13.8.2010 E. 3, 2P.120/2005 vom 23.3.2006, in BVR 2006 S. 378 E. 4.2). Liegt also der letzte Kontakt mit der Behörde allzu lang zurück, kommt die Zustellfiktion nicht mehr zum Tragen und es besteht lediglich noch eine Empfangspflicht der Verfahrensbeteiligten in dem Sinn, dass diese für die Behörde erreichbar sein müssen (Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 44 N. 11 sprechen von einer Empfangspflicht in «gelockerter Form»; vgl. auch Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 116 N. 20).

**3.4** Die letzte verfahrensbezogene Handlung der Steuerverwaltung vor dem Erlass der Verfügungen am 11. Juli 2014 war eine E-Mail an den Beschwerdeführer am 19. Mai 2014 (vgl. act. 3B pag. 123). Sie liegt bloss zwei Monate vor dem Verfügungszeitpunkt, sodass keine nennenswerte Zeitspanne behördlicher Untätigkeit vorliegt, wobei unbeachtlich ist, dass es sich um einen elektronischen Kontakt handelte, da ein solcher zwischen den Parteien üblich war. Der massgebende Zeitraum beträgt mithin wesentlich weniger als ein Jahr, sodass der Beschwerdeführer im Juli 2014 auch nach höchstrichterlicher Rechtsprechung ohne weiteres mit einer Zustellung rechnen musste und die Steuerverwaltung zu Recht auf die Zustellfiktion zurückgegriffen hat. Der Sendeverfolgung der Schweizerischen Post ist zu entnehmen, dass die Rückbehaltung am 14. Juli 2014, um 11:07 Uhr, erfolgte (act. 3B pag. 134). Dementsprechend hat die Ver-

fügung per 21. Juli 2014 als zugestellt zu gelten. Die dreissigtägige Frist zur Einspracheerhebung begann folglich am 22. Juli 2014 zu laufen (vgl. Art. 41 Abs. 1 VRPG i.V.m. Art. 190 Abs. 1 StG; Art. 132 Abs. 1 i.V.m. Art. 133 Abs. 1 DBG) und endete am 20. August 2014. Die Einsprachen vom 31. August 2014 (Postaufgabe 6. September 2014, vgl. vorne E. 2.2) erfolgten damit verspätet.

**3.5** Die von den Beschwerdeführenden vorgetragene Argumente ändern nichts am berechtigten Rückgriff der Steuerverwaltung auf die Zustellfiktion. Insbesondere führt die angebliche Gesamtdauer des Verfahrens von 43 Monaten nicht zu einem Ausschluss der Zustellfiktion (vgl. Beschwerde Rz. 28 ff.). Dabei kann offengelassen werden, ob es sich bei der behaupteten schriftlichen Einleitung des Nachsteuerverfahrens durch das Protokoll der Besprechung vom 9. Dezember 2010 (act. 3B pag. 1) nicht bloss um das Inaussichtstellen eines Nachsteuerverfahrens handelt und das eigentliche Verfahren erst mit Schreiben vom 5. Juli 2012 (act. 3B pag. 28) eingeleitet wurde. Die Zustellfiktion ist dann nicht mehr aufrechterhalten, wenn die Behörde derart lange untätig geblieben ist, dass die Betroffenen nicht mehr jederzeit mit der Zustellung einer Sendung rechnen müssen. Wie gesehen kommt es insoweit auf die Zeitspanne an, die seit der letzten verfahrensbezogenen Handlung verstrichen ist; die gesamte Dauer des Verfahrens spielt grundsätzlich keine Rolle und die Zustellfiktion kommt auch bei Verfahren zum Tragen, deren Eröffnungszeitpunkt mehrere Jahre zurückliegt. Ebenso wenig schliessen einige längere «Kommunikationspausen» der Steuerverwaltung die Zustellfiktion aus (vgl. Beschwerde Rz. 35 ff.). Selbst wenn zwischen einzelnen Kontakten ab und zu mehrere Monate vergangen sind, ist es die Dauer zwischen der letzten verfahrensbezogenen Handlung und dem Erlass der Verfügungen, die massgebend ist. Im Übrigen behaupten die Beschwerdeführenden ohnehin nicht, das Verfahren sei längere Zeit unterbrochen worden. Des Weiteren wird die Anwendung der Zustellfiktion nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Steuerverwaltung keinen vorgängigen Hinweis auf den Verfahrensabschluss gemacht hat (vgl. Beschwerde Rz. 37 f.) bzw. die Parteien sich in einem laufenden Verfahren befunden haben sollen, welches nach Ansichten der Beschwerdeführenden «noch nicht vor dem Abschluss stand» (vgl. Beschwerde Rz. 39 f.). Eine allgemeine Pflicht der Steuerverwaltung,

den bevorstehenden Erlass einer Verfügung den Beschwerdeführenden anzuzeigen, besteht nicht. Das Verfahren war darüber hinaus durchaus schon so weit fortgeschritten, dass die Beschwerdeführenden – auch ohne Hinweis – mit einem baldigen Abschluss rechnen mussten. Schliesslich wurde den Beschwerdeführenden bereits am 4. November 2013 ein detaillierter Entwurf der Nachsteuer- und Bussenberechnung zugestellt, welcher aufgrund der «[ein]verlangten Unterlagen» erstellt wurde (vgl. act. 3B pag. 72-64). Aus dem Umstand, dass dieser Entwurf nach Ansicht der Beschwerdeführenden «noch immer qualifiziert fehlerhaft» gewesen sein soll (Beschwerde Rz. 39), lässt sich nicht ableiten, dass die Steuerverwaltung den Beschwerdeführenden erst noch einen zweiten Entwurf hätte zukommen lassen müssen, und dass deshalb die Zustellfiktion nicht zur Anwendung gelangt.

**3.6** Schliesslich führen auch die Vorbringen zu Treu und Glauben (vgl. Beschwerde Rz. 41 ff.) bzw. einer vertrauensbegründende Zusicherung (vgl. Beschwerde Rz. 45 ff.) nicht zu einem Ausschluss der Zustellfiktion:

**3.6.1** Der Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 9 der Bundesverfassung [BV; SR 101]; Art. 11 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]) verleiht einer Person Anspruch darauf, in ihrem berechtigten Vertrauen in behördliche Zusicherungen oder sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden geschützt zu werden. Der Vertrauensschutz setzt zunächst eine Vertrauensgrundlage, d.h. ein Verhalten eines staatlichen Organs voraus, das bei den betroffenen Privaten bestimmte Erwartungen auslöst. Ferner kann sich nur auf den Vertrauensschutz berufen, wer von der Vertrauensgrundlage Kenntnis hatte, ihre allfällige Fehlerhaftigkeit nicht kannte und auch nicht hätte kennen sollen und gestützt auf sein Vertrauen Dispositionen getroffen hat, die er oder sie nicht ohne Nachteil rückgängig machen kann. Schliesslich scheidet die Berufung auf Treu und Glauben dann, wenn ihr überwiegende öffentliche Interessen gegenüberstehen (vgl. BGE 137 I 69 E. 2.3 und 2.5.1; BGer 2C\_544/2015 vom 18.7.2016 E. 4.3.1; BVR 2017 S. 166 [VGE 2014/115 vom 5.2.2016] nicht publ. E. 6.1 [bestätigt durch BGer 2C\_226/2016 vom 9.11.2016], 2015 S. 15 E. 4.1, 2013 S. 85 E. 6.1;

Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, N. 624 ff.).

**3.6.2** Die Beschwerdeführenden machen geltend, aufgrund des generellen Verfahrensablaufs hätten sie nicht mit einem Erlass der Verfügungen rechnen müssen; es sei regelmässig zu Mahnungen und der Gewährung von Nachfristen gekommen und sie hätten noch die Einreichung des Darlehensvertrags in Aussicht gestellt. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführenden liegt jedoch im Verfügungserlass ohne weitere Mahnung oder vorgängigen «finalen Entwurf» (Beschwerde Rz. 43) kein Verstoss gegen Treu und Glauben, da es bereits an einer entsprechenden Vertrauensgrundlage mangelt. Für die Annahme einer solchen muss der Bestimmtheitsgrad des staatlichen Handels so gross sein, dass die betroffene Person daraus die für ihre Dispositionen massgebenden Informationen entnehmen kann (Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., N. 627 mit Hinweisen). Aus den gelegentlichen Mahnungen und der Gewährung von Nachfristen konnten die Beschwerdeführenden nicht für sich ableiten, dass die Steuerverwaltung nicht ohne erneute Rückfrage verfügen würde. Das Verfahren war denn auch seit dem ersten Entwurf vom 4. November 2013 soweit fortgeschritten, dass die Beschwerdeführenden ganz konkret mit dem baldigen Erlass der Verfügungen rechnen mussten (vgl. vorne E. 3.5). Wenn der Beschwerdeführer trotz dieses Verfahrensstands eine Einreichung der Darlehensverträge Anfangs Juli 2014 in Aussicht stellte, dieser Ankündigung anschliessend jedoch nicht nachkam, konnte er nicht deswegen darauf vertrauen, dass die Steuerverwaltung nicht ohne die zusätzlichen Unterlagen entscheiden werde. Inwiefern unter diesen Umständen eine Vertrauensgrundlage vorliegen soll, ist nicht erkennbar.

**3.6.3** Weiter berufen sich die Beschwerdeführenden darauf, nach den Umständen habe die Steuerverwaltung ihnen vor dem Erlass der Verfügungen einen weiteren Entwurf auch konkludent zugesichert, was die Anwendung der Zustellfiktion ausschliesse. Es sei telefonisch vereinbart worden, weitere Dokumente einzureichen, die für einen neuen Entwurf berücksichtigt würden. Diese Abmachung habe der Beschwerdeführer in einer E-Mail vom 2. März 2014 festgehalten, wobei deren Inhalt unwidersprochen geblieben sei (vgl. Beschwerde Rz. 45 ff.). Als Vertrauensgrundlage kom-

men in der Regel nur ausdrückliche Mitteilungen in Betracht. Konkludentem Verhalten darf meist nicht der Sinn einer Erklärung oder Äusserung zuerkannt werden; das gilt in besonderem Mass für behördliche Passivität. Nur ausnahmsweise kommt Stillschweigen einer Auskunftserteilung oder Zusicherung gleich, wenn aufgrund des Gesetzes oder nach den Umständen im Einzelfall eine behördliche Auskunftserteilung geboten gewesen wäre (vgl. BGE 131 V 472 E. 5; Tschannen/Zimmerli/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 22 N. 17 f.). Bei der Deutung der Untätigkeit einer Behörde als Dulden oder gar als Zustimmung ist daher grosse Zurückhaltung geboten (vgl. BGE 136 II 359 E. 7.1 f.; BGer 1P.768/2000 vom 19.9.2001, in ZBI 2002 S. 188 E. 4c mit Hinweisen, 1C\_176/2009 vom 28.1.2010 E. 2.2.1; VGE 2009/148/149 vom 15.7.2010 E. 3.7.2, 22147 vom 23.11.2005 E. 6.3; Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., N. 651 ff.). Dies gilt umso mehr, als Verwaltungsverfahren sowie Nachsteuer- und damit zusammenhängende Steuerstrafverfahren vom Verfahrensgrundsatz der Schriftlichkeit (vgl. Art. 170-175 i.V.m. Art. 208 Abs. 5 bzw. Art. 225 Abs. 1 StG; Art. 122-131 i.V.m. Art. 153 Abs. 3 bzw. Art. 182 Abs. 3 DBG; allgemein Art. 151 StG i.V.m. Art. 31 VRPG) und vom Vorrang der Verfügung (vgl. Art. 49 VRPG) beherrscht sind und das Gesetzmässigkeitsprinzip im Abgaberecht streng gehandhabt wird (vgl. BGE 131 II 627 E. 6.1; BGer 2C\_382/2016 vom 11.7.2017 E. 7.2; VGE 2009/148/149 vom 15.7.2010 E. 3.7.2; Müller/Schefer, Grundrechte in der Schweiz, 4. Aufl. 2008, S. 35). So oder anders stellt die E-Mail des Beschwerdeführers vom 2. März 2014 (vgl. act. 3B pag. 108) sowie das Unterbleiben einer Antwort von der Steuerverwaltung keine genügende Grundlage für eine Zusicherung dar. Aus der E-Mail vom 2. März 2014 ergibt sich einzig die persönliche Meinung des Beschwerdeführers, dass die nächste Version eines Entwurfs ziemlich nahe an der endgültigen Fassung sein sollte. Dass diese Aussage sich aus einem vorgängigen Telefonat mit der Steuerverwaltung ergeben und deren Meinung widerspiegeln soll, bleibt durch die Beschwerdeführenden unbelegt und ist auch nicht aus den Akten ersichtlich. Aus dem darauffolgenden Stillschweigen der Behörden kann nach dem Gesagten keine Zustimmung abgeleitet werden. Selbst wenn eine solche anzunehmen wäre, läge darin – angesichts des unbestimmten Inhalts – keine vertrauensbegründende Zusicherung, dass vorerst nicht verfügt werde. Auch diesbezüglich fehlt es an einer Vertrauensgrundlage.

#### 4.

**4.1** Der Nichteintretensentscheid der Steuerverwaltung bezog sich auf Einsprachen, die sowohl Nachsteuern wie auch Steuerbussen für die Periode 2002-2005 betrafen. Die angefochtenen Verfügungen nannten zwar beide Beschwerdeführenden, wurden jedoch nur dem Beschwerdeführer eröffnet (Zustellung an seine Adresse im Kanton Bern). Aus diesem Umstand leiten die Beschwerdeführenden einen Eröffnungsmangel ab, welcher das Recht der Beschwerdeführerin auf ein faires Verfahren (Art. 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention [EMRK; SR 0.101]; Art. 29 BV und Art. 26 KV) sowie das rechtliche Gehör (Art. 21 ff. VRPG; Art. 29 Abs. 2 BV; Art. 26 Abs. 2 KV) verletzt haben soll.

**4.2** Steuerbussen sind den Ehegatten, auch wenn sie in ungetrennter Ehe leben, gesondert aufzuerlegen und zu eröffnen (vgl. Art. 221 Abs. 2 StG; Art. 180 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 113 N. 14). Die verfügten Steuerbussen – die einzig auf ein fehlbares Verhalten des Beschwerdeführers zurückgehen (vgl. Meldung für Nachsteuerfälle vom 28.11.2011, act. 3B pag. 17 f.) – brauchten deshalb der Beschwerdeführerin nicht eröffnet zu werden. Es fragt sich deshalb bloss, ob die Nachsteuer Verfügungen vom 11. Juli 2014 eigens auch der Beschwerdeführerin hätte eröffnet werden müssen. Die Beschwerdeführerin wohnte in den Jahren 2002-2005 im Kanton Zürich und ging dort einer Erwerbstätigkeit nach, was zu einem separaten Steuermozil und einer eigenen Veranlagung im Kanton Zürich führte (vgl. vorne Bst. A). Die Rechtsstellung der Eheleute im Nachsteuerverfahren ist generell dieselbe wie im Veranlagungsverfahren, da die Nachsteuer der Nachholung des Veranlagungsverfahrens dient (Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2008, § 17 N. 3). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung braucht die Zustellung von Veranlagungsverfügungen, die eine Periode der gemeinsamen Veranlagung betreffen, bei den Ehegatten mit verschiedenen Wohnsitzen nicht gesondert zu erfolgen (vgl. BGer 2A.79/2006 vom 15.8.2006 E. 3.4.2). Was für eine Periode der gemeinsamen Veranlagung zu gelten hat, gilt umso mehr bei separat erfolgten Veranlagungen von verheirateten Steuerpflichtigen in ungetrennter

Ehe. Eine (separate) Eröffnung gegenüber der Beschwerdeführerin war damit auch in Bezug auf die vom Beschwerdeführer im Kanton Bern zu bezahlenden Nachsteuern nicht von Nöten.

**4.3** Der einzige Eröffnungsfehler der Verfügungen besteht demnach darin, dass diese nicht nur in Bezug auf die Nachsteuern sondern auch betreffend die Steuerbussen an beide Beschwerdeführenden gerichtet war. Eine separate Eröffnung gegenüber der Beschwerdeführerin war indes nicht erforderlich, weshalb weder ihr Recht auf ein faires Verfahren noch das rechtliche Gehör verletzt wurde. Des Weiteren ist nicht ersichtlich, inwiefern dem Beschwerdeführer durch die zusätzliche Nennung der Beschwerdeführerin ein Rechtsnachteil erwachsen sein soll (vgl. Art. 44 Abs. 6 VRPG).

## **5.**

Schliesslich machen die Beschwerdeführenden eine rechtsfehlerhafte Verneinung eines Fristwiderherstellungsgrunds geltend (vgl. Beschwerde Rz. 64 ff.):

**5.1** Gemäss Art. 161 Abs. 3 StG und Art. 133 Abs. 3 DBG wird ein Fristversäumnis entschuldigt, wenn die steuerpflichtige Person die versäumte Handlung innert 30 Tagen seit Wegfall des Hinderungsgrunds nachholt und gleichzeitig nachweist, dass sie durch Militärdienst, Krankheit, Landesabwesenheit oder andere erhebliche Gründe am rechtzeitigen Handeln verhindert war. Diese Bestimmungen gehen als spezialgesetzliche Vorschriften für Steuerverfahren der allgemeinen Fristwiederherstellung gemäss Art. 43 Abs. 2 VRPG vor, ohne aber inhaltlich dieser abzuweichen, namentlich auch was den Nachweis erheblicher bzw. entschuldbarer Gründe anbetrifft (vgl. Erläuterungen zum Steuergesetz 2001, S. 227). «Erhebliche Gründe» im Sinn von Art. 161 Abs. 3 StG bzw. «entschuldbare Gründe» im Sinn von Art. 43 Abs. 2 VRPG liegen demnach vor, wenn die säumige Person aus hinreichenden, objektiven oder subjektiven Gründen davon abgehalten worden ist, fristgerecht zu handeln oder eine Vertretung zu bestellen und wenn ihr auch keine Nachlässigkeit vorzuwerfen ist. Es

muss sich um Gründe von einigem Gewicht handeln. Objektive Ursachen sind beispielsweise Naturkatastrophen; als subjektive Ursachen gelten demgegenüber Fälle, in denen die Vornahme der Handlung objektiv betrachtet zwar möglich gewesen wäre, die betroffene Person aber durch besondere Umstände, die sie nicht zu vertreten hat, am Handeln gehindert worden ist. Hierunter fällt auch ein durch fehlerhafte behördliche Angaben erzeugter Irrtum bei der betroffenen Person (vgl. zum Ganzen BVR 2014 S. 130 E. 3.2.1, 2003 S. 553 E. 2.1; vgl. auch VGE 2013/145 vom 3.6.2013 E. 3.2, 22634 vom 21.11.2006 E. 3.3, je mit weiteren Hinweisen; BGer 1C\_360/2010 vom 26.10.2010 E. 3.2.1; Patricia Egli, in Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Aufl. 2016, Art. 24 N. 32).

**5.2** Der Beschwerdeführer macht geltend, dass es für ihn aufgrund seines Auslandsaufenthalts und dem bis zum 21. August 2014 laufenden Rückbehaltungsauftrag bei der Post nicht möglich gewesen sei, die Verfügung vor dem Fristablauf am 20. August 2014 zu erhalten. Schliesslich habe er nicht mit einer Zustellung rechnen müssen. Selbst wenn er mit einer Zustellung hätte rechnen müssen, sei es ihm aufgrund des Rückbehaltungsauftrags frühestens am 20. August 2014 möglich gewesen, die Verfügung in Empfang zu nehmen. Für ihn als juristischen Laien wäre es in diesem Zeitpunkt ohnehin nicht mehr möglich gewesen, rechtzeitig eine Einsprache zu verfassen. Da sich die Beschwerdeführenden in einem laufenden Verfahren befanden, bei welchem die Zustellfiktion zur Anwendung kommen konnte (vgl. vorne E. 3), war der Beschwerdeführer gehalten die Steuerverwaltung über seine bevorstehende Landesabwesenheit zu unterrichten (vgl. vorne E. 3.2; BGer 2C\_565/2012 vom 11.4.2013, in StR 2013 S. 572 E. 3.3.3; Zweifel/Hunziker, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 133 DBG N. 19). Ein Rückbehaltungsauftrag bei der Post genügt nicht, um der Empfangspflicht während eines hängigen Verfahrens nachzukommen (vgl. BGE 141 II 429 E. 3.1 und 3.2; BGer 2P.120/2005 vom 23.3.2006, in BVR 2006 S. 378 E. 3). Schliesslich genügen Verzögerungen bei der Postzustellung wegen eines Auslandsaufenthalts für sich allein nicht, um ein unverschuldetes Hindernis darzutun (BGer 2C\_689/2007 vom 5.5.2008 E. 5.1, 2P.156/2002 vom 19.7.2002 E. 2; Peter Locher, a.a.O., Art. 133 N. 35). Gründe, warum

die erforderliche Meldung der Landesabwesenheit nicht hätte erfolgen können, sind weder geltend gemacht noch aus den Akten ersichtlich. Mithin hat der Beschwerdeführer seine Empfangspflicht verletzt, womit eine Fristwiederherstellung ausgeschlossen ist (vgl. BGer 2C\_565/2012 vom 11.4.2013, in StR 2013 S. 572 E. 3.3.4). Schliesslich trifft auch nicht zu, dass der Beschwerdeführer die Sendung frühestens am 20. August 2014 persönlich hätte abholen können, zumal die Stornierung des Rückhaltungsauftrags bei der Post bereits am 16. August 2014 (Tag des Rückflugs, vgl. vorne E. 2.2) hätte vorgenommen werden können. Der Beschwerdeführer hätte die zurückbehaltene Sendung am 18. August 2014 abholen und eine kurze Einsprache formulieren können (vgl. Schreiben Kundendienst der Post vom 3.5.2016, Beschwerdebeilage 20). So oder anders besteht kein Anspruch auf Nutzung der vollen Dauer der Rechtsmittelfrist (Peter Locher, a.a.O., Art. 133 N. 24, Zweifel/Hunziker, a.a.O., Art. 133 DBG N. 19). Da der Beschwerdeführer fristgerecht hätte handeln können, erübrigen sich Ausführungen zur Beschwerdeführerin (vgl. VGE 22708/22709 vom 29.5.2007 E. 2.3). Aufgrund des Gesagten kann nicht von einer unverschuldeten Verhinderung des Beschwerdeführers ausgegangen werden. Die StRK ging damit zu Recht von einem fehlenden Fristwiederherstellungsgrund aus.

## 6.

Zusammenfassend hat sich die Steuerverwaltung zu Recht auf die Zustellfiktion berufen, womit die Rechtsmittelfrist nur bis zum 20. August 2014 lief und die Einsprachen vom 31. August 2014 verspätet erhoben wurden. Weiter liegt weder ein relevanter Eröffnungsmangel noch ein Fristwiederherstellungsgrund vor. Damit erweisen sich die Beschwerden gesamthaft als unbegründet und sind abzuweisen, soweit auf sie einzutreten ist.

## 7.

Bei diesem Ausgang der Verfahren werden die Beschwerdeführenden 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 der Einzelrichter:**

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2002-2005 wird abgewiesen, soweit auf sie einzutreten ist.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2002-2005 wird abgewiesen, soweit auf sie einzutreten ist.
3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 1'500.--, werden den Beschwerdeführenden auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. Zu eröffnen:
  - den Beschwerdeführenden
  - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
  - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
  - der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Der Einzelrichter:

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.