

100.2016.151/152U
ARB/ROC/RAP

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil der Einzelrichterin vom 10. August 2016

Verwaltungsrichterin Arn De Rosa
Gerichtsschreiber Röthlisberger Brandenburg

A. _____
vertreten durch Fürsprecher B. _____
Beschwerdeführerin

gegen

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

und

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

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer
2001; Verjährung (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons
Bern vom 15. April 2016; 100 15 107, 200 04 5945)



Sachverhalt:

A.

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Kreis ... (heute Region ...), veranlagte A._____ mit Verfügungen vom 10. Juni 2004 sowohl hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer 2001 getrennt von ihrem Ehemann B._____. Dagegen erhob die Steuerverwaltung am 2. August 2004 Einsprache gemäss Art. 189 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 (StG; BSG 661.11) und Beschwerde gemäss Art. 141 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), da die Frage, ob die Ehegatten getrennt oder gemeinsam zu veranlagern sind, in einem die Steuerperiode 1995/96 betreffenden Verfahren erneut aufgeworfen worden war. Die Steuerverwaltung wartete den Ausgang dieses und weiterer Verfahren betreffend die Steuerperioden 1999/2000 sowie 2001 bis 2006 ab. Mit Einspracheentscheid vom 9. März 2015 veranlagte sie A._____ betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2001 getrennt von ihrem Ehemann und nahm zudem gewisse Aufrechnungen vor.

B.

Gegen den Einspracheentscheid vom 9. März 2015 erhob A._____ am 24. März 2015 Rekurs bei der StRK, welche das Rekurs- mit dem bis dahin ausgesetzten Beschwerdeverfahren vereinigte. Mit Entscheiden vom 15. April 2016 wies die StRK den Rekurs ab und hiess die Beschwerde gut bzw. veranlagte A._____ getrennt von ihrem Ehemann und übernahm die von der Steuerverwaltung im Einspracheverfahren vorgenommenen Aufrechnungen sinngemäss bei der direkten Bundessteuer 2001.

C.

In einer einzigen Rechtsschrift vom 18. Mai 2016 hat A. _____ sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer 2001 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben mit dem Antrag, die Entscheide der StRK vom 15. April 2016 seien aufzuheben.

Mit Verfügung vom 19. Mai 2016 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK beantragt mit Vernehmlassung vom 2. Juni 2016 Abweisung der Beschwerden. Die Steuerverwaltung hat keine Beschwerdeantwort eingereicht.

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 StG und Art. 145 Abs. 1 DBG sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Beschwerdeführerin hat am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, ist durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG). Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist unter Vorbehalt der nachfolgenden Erwägung einzutreten.

1.2 Im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren bestimmt sich der Streitgegenstand anhand der im angefochtenen Entscheid getroffenen Anordnungen einerseits und der dagegen formulierten Anträge anderer-

seits (statt vieler BVR 2011 S. 391 E. 2.1). Angefochten sind die Entscheide der StRK vom 15. April 2016 mit denen über die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer 2001 befunden worden ist. Soweit die Beschwerdeführerin nebst diesen Entscheiden die von der Steuerverwaltung mit Mitteilung vom 16. Februar 2015 angezeigte Verrechnung mit den Kantons- und Gemeindesteuern 1997/98 (vgl. Vorakten StRK [act. 4A], pag. 21) kritisiert bzw. den Eintritt der Bezugsverjährung hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern 1997/98 geltend macht (vgl. Beschwerde S. 8), bewegt sie sich ausserhalb des Streitgegenstands. Auf die Beschwerde ist insoweit nicht 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 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 Da der Streitwert beider Verfahren unter Fr. 20'000.-- liegt, fällt die Behandlung der Beschwerden in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 57 Abs. 1 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

1.5 Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide – entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin – ausschliesslich auf Rechtsverletzungen und nicht auch auf Unangemessenheit hin (Art. 80 VRPG).

2.

Die Beschwerdeführerin begründet ihren Antrag auf Aufhebung der angefochtenen Entscheide einzig damit, dass die Veranlagungsverjährung eingetreten sei.

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). 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; Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, 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 (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).

2.2 Unbestritten ist, dass die Veranlagungsverjährung für die Steuerperiode 2001 am 1. Januar 2002 zu laufen begonnen hat und die relative Verjährungsfrist ohne die Vornahme von fristunterbrechenden Handlungen oder Friststillstandsgründen am 31. Dezember 2006 geendet hätte. Ebenso ist unstrittig, dass die absolute Verjährungsfrist am 31. Dezember 2016 enden wird. Die StRK ist zum Schluss gekommen, dass der Lauf der Verjährung durch Anhängigmachen und Weiterzug der am 2. August 2004 erhobenen Rechtsmittel (vgl. vorne Bst. A) zum Stillstand gekommen ist, sodass auch die relative Verjährung noch nicht eingetreten ist. – Die Beschwerdeführerin bestreitet dies. Die Einsprache und Beschwerde der Steuerverwaltung vom 2. August 2004 seien ihr nicht zur Kenntnis gebracht

worden, sodass es zu keinem Friststillstand gekommen sei. Sie habe von der Einsprache (und Beschwerde) erst am 26. November 2014 erfahren, als ihr die Steuerverwaltung Gelegenheit zur Stellungnahme zu den beabsichtigten Änderungen der Veranlagung gegeben habe. Zudem hätten die Rechtsmittel vom 2. August 2004 gar nicht die Steuerperiode 2001 betroffen und seien nicht gegen sie als Steuerpflichtige, sondern gegen die Veranlagungsbehörde gerichtet gewesen, womit diese ihr gegenüber ohnehin keine «verjährungsunterbrechende» Wirkung hätten entfalten können. Hingegen habe die Steuerverwaltung der Beschwerdeführerin mehrere Schreiben zukommen lassen, die ausdrücklich als verjährungsunterbrechende Handlung bezeichnet gewesen seien, worauf die Steuerverwaltung zu behaften sei. Der Lauf der Verjährung sei mit dem ersten dieser Schreiben vom 13. Dezember 2005 unterbrochen und eine neue 5-jährige (relative) Verjährungsfrist ausgelöst worden. Da die anderen Unterbrechungsschreiben erst nach Ablauf dieser Frist ergangen seien und die Steuerverwaltung bis zu diesem Datum auch keine anderen verjährungsunterbrechenden Handlungen vorgenommen habe, sei die (relative) Verjährung am 13. Dezember 2010 eingetreten. Im Übrigen sei es gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung rechtsmissbräuchlich und widersprüchlich, dass die Steuerverwaltung seit Einreichung der Steuererklärung am 14. Januar 2003 nahezu fünfzehn Jahre mit der Veranlagung bzw. dem Einspracheentscheid zugewartet habe.

2.3 Der Fristenstillstand gemäss Art. 162 Abs. 2 Bst. a StG bzw. Art. 120 Abs. 2 Bst. a DBG tritt – im Gegensatz zu fristunterbrechenden Handlungen – grundsätzlich unabhängig von der Kenntnisnahme der steuerpflichtigen Person ein; ausschlaggebend ist allein, ob ein Rechtsmittelverfahren hängig ist (vgl. vorne E. 2.1). Wie es sich verhalten würde, wenn die Beschwerdeführerin – wie sie es darstellt – erst nach über zehn Jahren seit Einreichen der Steuererklärung (bzw. Eröffnung der Veranlagungsverfügungen) davon erfahren hätte, dass die Steuerverwaltung Rechtsmittel gegen die Veranlagungen 2001 ergriffen hat, kann aus nachfolgenden Gründen offenbleiben: Es ist aktenkundig, dass die StRK der Beschwerdeführerin den Eingang der Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2001 mit Schreiben vom 3. August 2004 anzeigte und ihr Gelegenheit zur Stellungnahme gab. Dem Schreiben der StRK war zudem zu ent-

nehmen, dass auch hinsichtlich Kantons- und Gemeindesteuern ein (Rechtsmittel-)Verfahren anhängig gemacht worden war (vgl. Vorakten StRK [act. 4B], pag. 2). Die Beschwerdeführerin bat hierauf am 31. August 2004 die StRK und am 9. September 2004 die Steuerverwaltung um Fristerstreckung und um Akteneinsicht, wobei letztere Eingabe den Titel «Einsprache und Beschwerde der Steuerverwaltung des Kantons Bern betreffend Veranlagung der direkten Bundessteuer sowie Staats- und Gemeindesteuern pro 2001» trug (Vorakten StRK [act. 4B], pag. 3 und 5). Mit Eingaben vom 24. September und 29. Oktober 2004 ersuchte die Beschwerdeführerin die StRK um weitere Fristerstreckungen in Sachen «Beschwerde der Steuerverwaltung betr. Veranlagung direkte Bundessteuer pro 2001» (Vorakten StRK [act. 4B], pag. 6 und 9). Die Beschwerdeführerin nimmt zu diesen bereits von der StRK erwähnten Aktenstücken (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.2) mit keinem Wort Stellung. Sie erklärt auch nicht, wie ihr die Hängigkeit der Rechtsmittelverfahren hätte entgehen können, obschon sie in den Fristerstreckungsgesuchen auf die «Einsprache und Beschwerde der Steuerverwaltung pro 2001» ausdrücklich Bezug nahm. Ihre dahingehenden Behauptungen sind offensichtlich aktenwidrig. Vielmehr steht fest, dass sie rechtzeitig Kenntnis von den am 2. August 2004 erhobenen Rechtsmitteln erhalten hatte, die zudem nachgewiesenermassen die Steuerperiode 2001 betrafen (vgl. auch die Rechtschriften, Vorakten StV [act. 4C], pag. 22 f.). Durch Eintritt der Rechtshängigkeit ist die relative Verjährungsfrist vor ihrem Ablauf am 31. Dezember 2006 zum Stillstand gekommen und sie steht aufgrund des Weiterzugs der Verfahren an das Verwaltungsgericht weiterhin still. Was die Beschwerdeführerin im Übrigen erreichen will, indem sie geltend macht, die Rechtsmittel hätten sich nicht gegen ihre Person gerichtet, ist nicht nachvollziehbar, ist sie doch als Steuerpflichtige direkt betroffene Partei (Art. 12 Abs. 1 VRPG) in den von der Steuerverwaltung eingeleiteten Rechtsmittelverfahren.

2.4 Weiter ist festzuhalten, dass ruhende Fristen nicht unterbrochen werden können bzw. müssen, um den Eintritt der Verjährung zu hindern (vgl. vorne E. 2.1). Damit kommt es für die Berechnung der Verjährungsfrist auch nicht auf allfällige verjährungsunterbrechende Handlungen an. Daran ändert nichts, dass die Steuerverwaltung der Beschwerdeführerin am

13. Dezember 2005, 20. Dezember 2011 und 13. Dezember 2012 jeweils Schreiben zum Zweck der Verjährungsunterbrechung hat zukommen lassen (Vorakten StV, pag. 48 ff.). Daraus kann die anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin von vornherein nichts zu ihren Gunsten ableiten, zumal sie Kenntnis davon hatte, dass Rechtsmittelverfahren hängig waren, die den Fristenlauf zum Stillstand gebracht haben (vgl. E. 2.3 hiavor).

2.5 Zum Vorwurf, die Steuerverwaltung habe die Veranlagung bzw. den Einspracheentscheid in rechtsmissbräuchlicher Weise verzögert, ist sodann Folgendes zu bemerken: Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin lässt sich aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung keine bezifferbare Höchstdauer des zulässigen Zuwartens ableiten. Vielmehr stellt das blosse Zuwarten während der gesetzlichen Verjährungs- und Verwirkungsfrist gemäss Bundesgericht im Allgemeinen noch keinen Rechtsmissbrauch dar, andernfalls das Rechtsinstitut der Verjährung weitgehend ausgehöhlt würde. Solches ist lediglich denkbar, wenn besondere Umstände hinzukommen, die das Zuwarten als Verstoss gegen Treu und Glauben erscheinen lassen (vgl. BGE 131 I 105 E. 3.3, 125 I 14 E. 3g, 116 II 428 E. 2, 110 II 273 E. 2; Thomas Meier, Verjährung und Verwirkung öffentlich-rechtlicher Forderungen, Diss. Freiburg 2013, S. 48 ff.). Die Steuerverwaltung hat mit dem Einspracheentscheid den Ausgang eines von B._____ eingeleiteten Beschwerdeverfahrens betreffend die Steuerperiode 1995/96 (BGer 2A.432/2004 vom 16.12.2004; VGE 22069 vom 23.8.2005) und weiterer von den Ehegatten gemeinsam eingeleiteten Rechtsmittelverfahren betreffend die Steuerperioden 1999/2000 sowie 2001 bis 2006 abgewartet, in denen die Frage der getrennten bzw. gemeinsamen Veranlagung ebenfalls Streitgegenstand war (vgl. Verfügung der Steuerverwaltung vom 23.9.2013, in Vorakten StRK [act. 4B], pag. 49, S. 1 mit Hinweis auf den Entscheid der StRK vom 26.9.2012; angefochtene Entscheide Bst. E und E. 4.4). Die Beschwerdeführerin ist über die Gründe des Zuwartens und die Tatsache, dass sich die Behandlung der Einsprache verzögern wird, in regelmässigen zeitlichen Abständen informiert worden (vgl. die Schreiben der Steuerverwaltung vom 10.11.2004, 13.12.2005, 20.12.2011 und 13.12.2012, Vorakten StV, pag. 32, 48, 49 und 50), sodass sie nicht davon ausgehen durfte, die Steuerverwaltung verzichte auf eine Veranlagung. In dem vor der StRK mehrere Jahre hängigen Beschwerdeverfahren (vorne

Bst. B) hatte sie selbst beantragt, es sei der Ausgang der die Vorjahre betreffenden Rechtsmittelverfahren abzuwarten (vgl. Schreiben vom 22.10.2004, in Vorakten StRK [act. 4B], pag. 17). Von einem missbräuchlichen oder widersprüchlichen Verhalten seitens der Steuerbehörden kann unter diesen Umständen keine Rede sein.

2.6 Zusammenfassend ist nicht zu beanstanden, dass die StRK den Eintritt der (relativen) Verjährung verneint hat. Andere Gründe, welche die angefochtenen Entscheide als rechtsfehlerhaft erscheinen lassen könnten, bringt die Beschwerdeführerin nicht vor und sind auch nicht ersichtlich. Die Beschwerden erweisen sich als unbegründet und sind abzuweisen.

3.

Bei diesem Ausgang der Verfahren wird die Beschwerdeführerin 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 die Einzelrichterin:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2001 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2001 wird abgewiesen.
3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 1'500.--, werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

5. Zu eröffnen:

- der Beschwerdeführerin
- der Steuerverwaltung des Kantons Bern
- der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
- der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Die Einzelrichterin:

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.