

100.2017.194/195U
ARB/ROC/KIB

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil der Einzelrichterin vom 23. Januar 2019

Verwaltungsrichterin Arn De Rosa
Gerichtsschreiber Röthlisberger Brandenburg

A. _____ und B. _____

Beschwerdeführende

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
2009 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom
6. Juni 2017; 100 16 342, 200 16 274)



Sachverhalt:

A.

Mit Verfügungen vom 8. März 2016 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern A._____ und B._____ für das Jahr 2009 auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 112'500.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern und von Fr. 117'100.-- bei der direkten Bundessteuer. Das steuerbare Vermögen setzte sie auf Fr. 94'000.-- fest. Mit Einsprachen vom 5. April 2016 machten A._____ und B._____ erfolglos den Eintritt der Veranlagungsverjährung geltend (Einspracheentscheide vom 7.6.2016).

B.

Am 4. Juli 2016 gelangten A._____ und B._____ mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), die mit Entscheiden vom 6. Juni 2017 beide Rechtsmittel abwies.

C.

In einer einzigen Rechtsschrift vom 5. Juli 2017 haben A._____ und B._____ sowohl betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern als auch die direkte Bundessteuer 2009 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben und folgende Anträge gestellt:

- «1. Die vorliegende Beschwerde richtet sich gegen Ziffer 4 und 5 des Rekursentscheids der Steuerrekurskommission vom 6. Juni 2017, nicht aber gegen Ziffern 1 bis 3, welche vollumfänglich anerkannt werden.
2. Ziffer 4 und 5 des Rekursentscheids sind soweit aufzuheben, als dass die Veranlagung für Staats- und Gemeindesteuer sowie die Veranlagung betreffend die direkte Bundessteuer für die Steuerperiode 2009 ersatzlos aufgehoben wird.»

Am 7. Juli 2017 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 7. September 2017 bzw. mit Beschwerdeantwort vom 9. Oktober 2017 je die Abweisung der Beschwerden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht 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 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 Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, sind 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 Rechtsbegehren sind unter Berücksichtigung der Beschwerdebegründung auszulegen (vgl. BVR 2016 S. 560 E. 2, 2011 S. 391 E. 3.3; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 32 N. 13). Die Beschwerdeführenden fordern die Aufhebung gewisser «Ziffern» des Rekurs- und Beschwerdeentscheids, während sie andere als zutreffend anerkennen (vgl. vorne Bst. C). Der eigentliche Urteilsspruch und die Auferlegung der Verfahrenskosten finden sich nicht in den Dispositiv-Ziffern 4 und 5 – diese regeln die Parteikosten bzw. enthalten die Rechtsmittelbelehrung –, sondern in den Dispositiv-Ziffern 1 und 2. Die

Nummerierung in den Rechtsbegehren kann sich daher nicht auf das Dispositiv beziehen; gemeint sind vielmehr die Ausführungen der Vorinstanz in den Erwägungen. Die Beschwerdeführenden wollen offenbar zum Ausdruck bringen, inwieweit sie mit der Begründung der Vorinstanz einverstanden sind und in welchen Punkten sie ihr widersprechen. Sie scheinen zu verkennen, dass grundsätzlich nur das Dispositiv (die Entscheidformel) eines Entscheids anfechtbar ist, da nur dieses Bindungswirkung entfaltet, während die Sachverhaltsfeststellungen oder die Erwägungen zur Rechtslage (die Motive) nicht angefochten werden können (BGE 140 I 114 E. 2.4.2; BVR 2016 S. 237 E. 4.1; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 52 N. 12, Art. 72 N. 4). Allerdings verlangen die Beschwerdeführenden gleichzeitig die «ersatzlose Aufhebung der Veranlagung» der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer (vgl. vorne Bst. C). Damit kann ohne weiteres von einem gültigen Antrag ausgegangen werden. Die Rechtsbegehren sind mithin dahingehend zu verstehen, dass die Aufhebung der Entscheide der StRK vom 6. Juni 2017 sowohl hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer 2009 beantragt wird.

1.3 Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, da es sich um 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). Weil vorliegend die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts gleich lauten (vgl. hinten E. 2.1), 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 auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

2.

Umstritten und zu prüfen ist einzig, ob die Veranlagungsverjährung für das Steuerjahr 2009 im Zeitpunkt der Eröffnung der Veranlagungsverfügung vom 8. März 2016 bereits eingetreten war.

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 Folgejahrs 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 zu laufen (vgl. Art. 162 Abs. 3 Bst. a StG und Art. 120 Abs. 3 Bst. a DBG). Gleiche Wirkungen zeitigt eine ausdrückliche Anerkennung der Steuerforderung durch die steuerpflichtige (oder eine mithaftende) Person (Art. 162 Abs. 3 Bst. b StG und Art. 120 Abs. 3 Bst. b DBG). 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 betreffend die Steuerperiode 2009 sowohl hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer am 1. Januar 2010 zu laufen begonnen hat und die relative Verjährungsfrist ohne die Vornahme von fristunterbrechenden Handlungen am 31. Dezember 2014 geendet hätte. Ebenso ist unstrittig, dass die absolute Verjährung noch nicht eingetreten ist. Mit dem Einreichen der Steuererklärung am 4. Januar 2011 wurde die Verjährung ein erstes Mal unterbrochen (vgl. angefochtene Entscheide E. 3.1). Das Einreichen der Steuererklärung gilt nach ständiger Rechtsprechung als Anerkennung gemäss Art. 162 Abs. 3 Bst. b StG bzw. Art. 120 Abs. 3 Bst. b DBG (vgl. VGE 2016/286 vom 13.3.2017 E. 3.3.1 mit weiteren

Hinweisen; vgl. auch BGE 90 I 18 E. 2b; OGer AG 26.06.2014, in AGVE 2014 S. 83 und StE 2015 B 92.9 Nr. 10 E. 2.2). Da die fünfjährige relative Verjährungsfrist allerdings trotz dieser ersten Unterbrechung vor Eröffnung der Veranlagungsverfügungen am 8. März 2016 abgelaufen wäre, prüfte die Vorinstanz weitere Unterbrechungsgründe. Keine Unterbrechungshandlung erkannte sie in der Zustellung der Vorabdrucke der Veranlagungsverfügungen vom 23. Dezember 2015, weil die Steuerverwaltung nicht habe nachweisen können, dass die Vorabdrucke den Beschwerdeführenden tatsächlich zur Kenntnis gebracht worden waren (vgl. angefochtene Entscheide E. 3.2). Trotzdem verneinte die StRK den Eintritt der Verjährung, weil die Beschwerdeführenden ihre Steuerschulden betreffend das Jahr 2009 in den Steuererklärungen 2010, 2011 und 2012 jeweils im Schuldenverzeichnis ausgewiesen hatten, was sie als Anerkennung im Sinn von Art. 162 Abs. 3 Bst. b StG bzw. Art. 120 Abs. 3 Bst. b DBG wertete (vgl. angefochtene Entscheide E. 4).

2.3 Weder die Steuerverwaltung noch die Beschwerdeführenden beanstanden die Beurteilung der StRK hinsichtlich der angeblich zugestellten Vorabdrucke der Veranlagungsverfügungen (vgl. Beschwerdevernehmlassung vom 7.9.2017; Beschwerde S. 2 bzw. vorne Bst. C und E. 1.2). Umstritten ist dagegen, ob die Beschwerdeführenden die Verjährung dadurch unterbrochen haben, dass sie die Steuerforderungen 2009 im Schuldenverzeichnis der Steuererklärungen der nachfolgenden Steuerjahre 2010, 2011 und 2012 aufgeführt und damit anerkannt haben. Trifft die Beurteilung der Vorinstanz zu, wäre der Fristenlauf zuletzt am 29. Dezember 2013 (Datum der Freigabequittung der Steuererklärung 2012 [vgl. Beilage 2 zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 21.11.2016, in Vorakten StRK, act. 5A pag. 27]) unterbrochen worden, womit die Veranlagungsverjährung bei Eröffnung der Veranlagungsverfügungen vom 8. März 2016 noch nicht eingetreten wäre (vgl. auch angefochtene Entscheide E. 4.4).

3.

Zu prüfen ist mithin, ob die Deklaration der Steuerforderungen 2009 im Schuldenverzeichnis der nachfolgenden Steuererklärungen den Lauf der Verjährung zu unterbrechen vermochte.

3.1 In sachverhaltlicher Hinsicht unbestritten ist, dass die Beschwerdeführenden in den Steuererklärungen 2010, 2011 und 2012 unter Ziffer 4.3, Schulden und Schuldzinsen, die Steuerverwaltung des Kantons Bern als Gläubigerin aufgeführt und die geschätzte Forderung betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer 2009 jeweils mit Fr. 20'000.-- beziffert haben (vgl. Formular 4 Ziff. 4.3 der Steuererklärungen 2010, 2011 und 2012, in Vorakten StV, act. 5A1 pag. 85 bzw. Beilage 1 zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 21.11.2016, in Vorakten StRK, act. 5A pag. 29 f.).

3.2 Die Vorinstanz hat erwogen, für eine Anerkennung nach Art. 162 Abs. 3 Bst. b StG bzw. Art. 120 Abs. 3 Bst. b DBG genüge es, wenn die Schuldnerin bzw. der Schuldner zu erkennen gebe, dass die Schuld ihres bzw. seines Erachtens grundsätzlich bestehe; nicht erforderlich sei dagegen, dass der Wille zur Unterbrechung der Verjährung ausgesprochen werde (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.1 ff.). Die Beschwerdeführenden hätten mit der Deklaration der Steuerforderung 2009 im Schuldenverzeichnis der Steuererklärungen 2010, 2011 und 2012 nicht nur zum Ausdruck gebracht, dass die Steuerforderung ihrer Ansicht nach noch bestehe, sondern darüber hinaus aus der deklarierten Forderung steuermindernde Rechtsfolgen für sich abgeleitet. Sie verhielten sich daher widersprüchlich, wenn sie eine Anerkennung der Steuerforderung nun abstritten (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.4). – Die Beschwerdeführenden bringen dagegen vor, das Steuergesetz verlange eine ausdrückliche Anerkennung, d.h. eine Handlung, «welche sich singular auf die betreffende Schuld beziehe», wie beispielsweise «Zahlungen, Teilzahlungen, Einreichen der betreffenden Steuererklärung etc.». Im Steuerrecht vermöge eine bloss konkludente Anerkennung die Verjährung nicht zu unterbrechen. Die Deklaration einer Steuerforderung im Schuldenverzeichnis stelle lediglich ein Begründungselement und damit eine konkludente Anerkennung dar. Ausserdem hätten

sich die Steuererklärungen 2010, 2011 und 2012 nicht auf das Steuerjahr 2009 bezogen (vgl. Beschwerde S. 2 f.).

3.3 Gemäss Art. 162 Abs. 3 Bst. b StG bzw. Art. 120 Abs. 3 Bst. b DBG beginnt die Verjährungsfrist mit jeder ausdrücklichen Anerkennung der Steuerforderung durch die steuerpflichtige oder eine mithaftende Person neu zu laufen (vgl. vorne E. 2.1). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts ist eine ausdrückliche Erklärung, die bewusst zum Zweck der Anerkennung der Forderung abgegeben wird, nicht erforderlich; vielmehr genügt jedes Verhalten, welches nach Treu und Glauben als Bestätigung der schuldnerischen Verpflichtung aufgefasst werden darf (VGE 2016/286 vom 13.3.2017 E. 3.1 mit Hinweis auf Michael Beusch, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017 [nachfolgend: Kommentar], Art. 120 DBG N. 43; derselbe, Der Untergang der Steuerforderung, 2012 [nachfolgend: Untergang], S. 298 f.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 120 N. 12). Die steuerrechtliche Anerkennung setzt mithin keinen auf Unterbrechung der Verjährung gerichteten Willen voraus. Entscheidend ist vielmehr, dass die steuerpflichtige Person mit der Erklärung oder Handlung gegenüber der Steuerbehörde das Bewusstsein zum Ausdruck bringt, dass eine bestimmte rechtliche Leistungspflicht besteht (zur Auslegung des mit Art. 162 Abs. 3 Bst. b StG bzw. Art. 120 Abs. 3 Bst. b DBG deckungsgleichen § 177 Abs. 3 Bst. b StG AG vgl. OGer AG vom 26.6.2017, in AGVE 2014 S. 83 und StE 2015 B 92.9 Nr. 10 E. 2.2.1). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden verlangt Art. 162 Abs. 3 Bst. b StG bzw. Art. 120 Abs. 3 Bst. b DBG somit keine ausdrückliche Schuldanerkennung, die sich direkt auf die betreffende Schuld bezieht, um den Lauf der Verjährung zu unterbrechen (vgl. E. 3.2 hiervor). Die Regelung ist vielmehr dahingehend zu verstehen, dass aus dem fraglichen Verhalten der steuerpflichtigen Person unzweideutig und vorbehaltlos zum Ausdruck kommen muss, dass sie sich des Bestehens einer entsprechenden Forderung und damit ihrer Leistungspflicht bewusst ist.

3.4 Mit Blick darauf sind die Ausführungen der Vorinstanz nicht zu beanstanden: Die Beschwerdeführenden haben mit der Deklaration der Steuerforderung 2009 im Schuldenverzeichnis der Steuererklärungen 2010,

2011 und 2012 eindeutig zum Ausdruck gebracht, dass sie sich ihrer Steuerpflicht in Bezug auf das Steuerjahr 2009 bewusst sind. Insbesondere haben sie beim Einreichen der Steuererklärungen keinen anderslautenden Vorbehalt angebracht und stellen ihre Steuerpflicht bis heute nicht grundsätzlich in Frage (vgl. Beschwerde S. 2). Darüber hinaus hat die Vorinstanz überzeugend erwogen, dass hier die Annahme der Verjährung auch Sinn und Zweck dieses Instituts widersprechen würde (vgl. angefochtene Entscheidung E. 4.4): Die Verjährung besteht im öffentlichen Recht (wie im Zivilrecht) in erster Linie um der öffentlichen Ordnung willen, nämlich im Interesse an der Rechtssicherheit, am Rechtsfrieden und am staatlichen Handeln nach Treu und Glauben (Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 120 N. 3; Markus Binder, Die Verjährung im schweizerischen Steuerrecht, Diss. Zürich 1985, S. 6; BGE 137 III 16 E. 2.1, 126 II 49 E. 2a [Pra 89/2000 Nr. 96]; BGer 2C_976/2015 vom 16.03.2016 E. 4.2 mit Hinweisen). Die steuerpflichtige Person soll nicht unbeschränkt lange mit der Durchsetzung von Steuerforderungen rechnen müssen und vor Ansprüchen aus lange zurückliegender Zeit geschützt werden. Sie soll nach einer gewissen Zeit Klarheit darüber erlangen, ob ein Anspruch noch durchgesetzt werden darf oder nicht (Markus Binder, a.a.O., S. 8 ff.; vgl. zum Ganzen Michael Beusch, Kommentar, Art. 120 N. 19; derselbe, Untergang, S. 274; Attilio R. Gadola, Verjährung und Verwirkung im öffentlichen Recht, in AJP 1995 S. 47 ff., 48 f.). Die Beschwerdeführenden haben die Steuerforderung 2009 beim Ausfüllen der Steuererklärungen 2010, 2011 und 2012 steuermindernd geltend gemacht und damit aus deren Bestand einen Rechtsvorteil für sich abgeleitet (Schuldenabzug). Sie bedürfen mithin weder aus Gründen der Rechtssicherheit oder des Rechtsfriedens noch wegen des Grundsatzes von Treu und Glauben des Rechtsschutzes der Verjährung. Im Gegenteil verhalten sie sich widersprüchlich, wenn sie nun den Untergang der strittigen Forderung durch Verjährung geltend machen, auf deren Bestand sie sich wiederholt berufen haben. Die Vorinstanz hat somit zu Recht ihre Handlung als Anerkennung im Sinn von Art. 162 Abs. 3 Bst. b StG bzw. Art. 120 Abs. 3 Bst. b DBG beurteilt und den Eintritt der Verjährung verneint.

3.5 Nach dem Gesagten wurde der Lauf der Verjährung sowohl hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundes-

steuer 2009 am 29. Dezember 2013 (Datum der Freigabequittung der Steuererklärung 2012; vgl. vorne E. 2.3) unterbrochen. Die Verjährung war folglich bei Eröffnung der Veranlagungsverfügungen vom 8. März 2016 noch nicht eingetreten. Die Beschwerden erweisen sich als unbegründet und sind abzuweisen.

4.

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 [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

Demnach entscheidet die Einzelrichterin:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 wird abgewiesen
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2009 wird abgewiesen.
3. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 1'500.--, werden den Beschwerdeführenden auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. Zu eröffnen:
 - den Beschwerdeführenden

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

Die Einzelrichterin:

Der Gerichtsschreiber:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung 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.