

100.2017.334/335U  
ARB/SES/ROS

**Verwaltungsgericht des Kantons Bern**  
Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil der Einzelrichterin vom 8. August 2018**

Verwaltungsrichterin Arn De Rosa  
Gerichtsschreiberin Seiler

**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  
2015; Nichteintreten auf Einsprachen (Entscheide der Steuerrekurskom-  
mission des Kantons Bern vom 27. Oktober 2017; 100 17 80, 200 17 63)



## **Sachverhalt:**

### **A.**

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern, ..., veranlagte A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ für das Steuerjahr 2015 mit Verfügungen vom 10. Januar 2017 nach Ermessen, weil diese wie bereits im Vorjahr trotz Mahnung keine Steuererklärung eingereicht hatten. Auf die dagegen erhobenen Einsprachen trat sie mit Entscheiden vom 14. Februar 2017 nicht ein.

### **B.**

Am 19. Februar 2017 gelangten A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese wies die Rechtsmittel mit Entscheiden vom 27. Oktober 2017 ab.

### **C.**

Dagegen haben A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ am 5. Dezember 2017 in einer einzigen Rechtsschrift sinngemäss sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sinngemäss beantragen sie, die angefochtenen Entscheide seien aufzuheben.

Mit Verfügung vom 8. Dezember 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 10. Januar 2018 bzw. mit Beschwerdeantwort vom 8. Februar 2018 je die Abweisung der Beschwerden.

Mit Verfügung der Instruktionsrichterin vom 8. Mai 2018 sind A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ auf die Möglichkeit der Einsichtnahme in die gesamten Verfahrensakten hingewiesen worden.

### **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 unter Vorbehalt von E. 1.3 einzutreten.

**1.2** Sind sowohl Entscheide bezüglich der kantonalen als auch der Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Entscheide fällen, da es sich um zwei verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zukommen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Die beiden Entscheide können aber in ein und derselben Urteilschrift getroffen werden (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 [Pra 99/2010 Nr. 37] E. 1.3.1, 130 II 509 [Pra 94/2005 Nr. 114] E. 8.3). Vorliegend ist umstritten, ob die StRK das Nichteintreten der Steuerverwaltung auf die gegen die Ermessensveranlagungen gerichteten Einsprachen zu Recht bestätigt hat. Da die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen

und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten (vgl. dazu BVR 2006 S. 174 E. 2.4.1 f.), rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

**1.3** Das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht ist auf den Streitgegenstand beschränkt. Ausgangspunkt für dessen Bestimmung bilden die angefochtenen Entscheide, sog. Anfechtungsobjekte. Diese geben den Rahmen des Streitgegenstands vor, d.h. der Streitgegenstand kann nicht über das hinausgehen, was die Vorinstanz geregelt hat (zum Begriff des Streitgegenstands vgl. BVR 2011 S. 391 E. 2.1) – Mit Entscheiden vom 27. Oktober 2017 hat die StRK einzig beurteilt, ob die Steuerverwaltung zu Recht nicht auf die Einsprachen der Beschwerdeführenden eingetreten ist. Nicht Gegenstand des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens bilden daher materiellrechtliche Fragen zur Steuerpflicht der Beschwerdeführenden oder den Steuerfaktoren. Soweit die Beschwerdeführenden diesbezügliche Anträge stellen, ist auf die Beschwerden nicht einzutreten.

**1.4** Der vorliegende Entscheid fällt 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 Bst. a und b VRPG).

## **2.**

Die Beschwerdeführenden rügen sinngemäss eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör, weil die StRK ihnen keine Akteneinsicht gewährt habe (Art. 23 Abs. 1 VRPG; vgl. zum Akteneinsichtsrecht als Teilgehalt des Anspruchs auf rechtliches Gehör BVR 2013 S. 443 E. 3.2.1; Beschwerde S. 2 f.). Sowohl nach den verfassungsrechtlichen Minimalgarantien von Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV; SR 101) und Art. 26

Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern (KV; BSG 101.1) als auch nach dem VRPG wird Akteneinsicht grundsätzlich nicht von Amtes wegen gewährt, sondern setzt ein Einsichtsbegehren voraus (BVR 2016 S. 247 [VGE 2015/332 vom 23.2.2016] nicht publ. E. 4.1.1). – Die Beschwerdeführenden haben weder in der Rekurs- und Beschwerdeschrift noch zu einem späteren Zeitpunkt im vorinstanzlichen Verfahren Akteneinsicht verlangt (und auch im Verfahren vor Verwaltungsgericht von ihrem diesbezüglichen Recht keinen Gebrauch gemacht, vgl. vorne Bst. C). Welche Akten die StRK von der Steuerverwaltung eingefordert hatte, war ihnen durch die in Kopie erhaltene Verfügung der StRK vom 27. März 2017 bekannt (Vorakten StRK [in act. 4A] pag. 13, 12; vgl. zur Pflicht der Behörde zur Aktenführung und Bekanntgabe der Aktenlage BVR 2013 S. 407 E. 3.2; VGE 2018/15 vom 4.4.2018 E. 3.4, je mit Hinweisen). In den Vorakten der Steuerverwaltung befinden sich im Übrigen ausschliesslich Eingaben der Beschwerdeführenden selbst oder an diese gerichtete Briefe und Verfügungen. Ebenso hat die StRK das Rekurs- und Beschwerdeverfahren transparent geführt (vgl. Vorakten StRK insb. pag. 21-19). Die wesentlichen Akten, auf die die Vorinstanz in ihren Entscheiden Bezug nimmt, waren den Beschwerdeführenden somit bekannt. Der Vorwurf der Verletzung des rechtlichen Gehörs bzw. des Anspruchs auf Akteneinsicht erweist sich daher als unberechtigt.

### **3.**

**3.1** Eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen kann die steuerpflichtige Person nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten; die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (Art. 191 Abs. 3 und 5 StG; Art. 132 Abs. 3 DBG; vgl. auch Art. 48 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Ist die Ermessensveranlagung Folge davon, dass die steuerpflichtige Person ihre Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren nicht erfüllt hat, ist für den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit grundsätzlich die versäumte Mitwirkungshandlung innert Rechtsmittelfrist nachzuholen, um die Einsprache genügend begründen zu können. Wurde die steuerpflichtige

Person wegen Nichteinreichens der Steuererklärung nach Ermessen veranlagt, so setzt eine genügende Einsprachebegründung deshalb regelmässig das Nachreichen der Steuererklärung voraus. Die Erfordernisse der Begründung und der Nennung von Beweismitteln stellen bei einer Einsprache, die sich gegen eine Ermessensveranlagung richtet, Prozessvoraussetzungen dar. Fehlen sie, ist auf die Einsprache nicht einzutreten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 20a Abs. 2 VRPG; BGE 131 II 548 E. 2.3, 123 II 552 [Pra 87/1998 Nr. 151] E. 4c; BGer 2C\_922/2016 und 2C\_923/2016 vom 20.3.2017 E. 3.2.3 mit Hinweisen; BVR 2006 S. 174 E. 2.4; VGE 2014/284/285 vom 30.6.2015 E. 3.1 ff., 2011/423/424 vom 11.10.2012 E. 2).

**3.2** Die Beschwerdeführenden machen geltend, aus der Rechtsmittelbelehrung habe sich nicht ergeben, dass mit den Einsprachen eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung hätte nachgereicht werden müssen.

**3.2.1** Veranlagungsverfügungen und Einspracheentscheide werden der steuerpflichtigen Person schriftlich eröffnet und müssen eine Rechtsmittelbelehrung enthalten. Die Rechtsmittelbelehrung muss mindestens das zulässige ordentliche Rechtsmittel, die Rechtsmittelfrist und die Rechtsmittelinstanz enthalten (Art. 159 Abs. 1 und Art. 151 StG i.V.m. Art. 52 Abs. 1 Bst. d VRPG; Art. 116 Abs. 1 DBG i.V.m. Art. 35 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]). Allfällige formelle Anforderungen an die Rechtsmittelerhebung wie Schriftlichkeit, Erfordernis von Antrag und Begründung oder die zulässigen Rechtsmittelgründe müssen grundsätzlich nicht erwähnt werden (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Aufl. 2018, § 15 N. 46). Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist es aber Sache der Steuerbehörden zu verhindern, dass Steuerpflichtige mangels Kenntnis der besonderen Anforderungen bei Einsprachen gegen Ermessensveranlagungen ihr Rechtsmittel ungenügend begründen. In der Veranlagung ist daher auf das Erfordernis der Einsprachebegründung und die Nennung von Beweisen im Sinn von Art. 191 Abs. 3 und 5 StG bzw. Art. 132 Abs. 3 DBG hinzuweisen (BGE 123 II 552 [Pra 87/1998 Nr. 151] E. 4f).

**3.2.2** Die Rechtsmittelbelehrung auf dem Begleitschreiben zu den Veranlagungsverfügungen und den Schlussabrechnungen vom 10. Januar 2017 genügt diesen Anforderungen. Darin wird ausgeführt, dass Einsprachen gegen diese Verfügungen (wobei die Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern, der direkten Bundessteuer sowie die Schlussabrechnungen ausdrücklich erwähnt werden) zu begründen und allfällige Beweismittel einzureichen sind. Weiter wird darauf hingewiesen, dass Ermessensveranlagungen nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden können (Vorakten Steuerverwaltung [in act. 4A1] pag. 17). Die beiden Veranlagungsverfügungen enthalten bei der Begründung der ermessensweisen Festsetzung eines steuerbaren Einkommens von Fr. 50'000.-- (Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 60'000.-- (direkte Bundessteuer) ferner je folgenden Hinweis (Vorakten Steuerverwaltung pag. 14, 10):

«Veranlagung nach Ermessen, da trotz Mahnung mit A Post Plus keine Steuererklärung eingereicht wurde. Bitte beachten Sie die Rechtsmittelbelehrung. Wir machen Sie in diesem Zusammenhang darauf aufmerksam, dass zur rechtsgenügenden Begründung einer Einsprache gegen diese Taxation innert der nicht erstreckbaren Rechtsmittelfrist eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung mitsamt Beilagen eingereicht werden muss. Andernfalls kann auf die Einsprache nicht eingetreten werden.»

Wie die StRK zutreffend festgestellt hat, entspricht die Rechtsmittelbelehrung den gesetzlichen Anforderungen und stellt der Hinweis in den Veranlagungsverfügungen in einer auch für Laien verständlichen Form klar, dass zur rechtsgenügenden Begründung einer Einsprache eine vollständig ausgefüllte Steuererklärung samt Beilagen gehört (vgl. angefochtene Entscheide E. 5.1 ff.). Die Beschwerdeführenden machen nicht geltend, sie hätten den Hinweis in der Begründung der Steuerveranlagungen übersehen. Ein solches Vorbringen wäre im Übrigen unbehelflich, zumal bereits aus der Rechtsmittelbelehrung unmissverständlich hervorgeht, dass bei Einsprachen gegen Ermessensveranlagungen erhöhte Begründungsanforderungen zu beachten sind. Soweit die Beschwerdeführenden das innert Einsprachefrist versäumte Nachreichen einer vollständigen Steuererklärung samt Beilagen mit einer unvollständigen oder unklaren Rechtsmittelbelehrung zu entschuldigen versuchen, erweist sich ihre Argumentation somit als nicht stichhaltig.

**3.3** Die Beschwerdeführenden begründeten ihre Einsprachen sinngemäss mit ihrer fehlenden Steuerpflicht (im Kanton Bern): Der Ehemann sei in der Schweiz abgemeldet und verfüge in ... lediglich über eine Postadresse. Die Ehefrau wohne zwar in ..., gehe aber keiner geregelten Arbeit nach. Eine Steuererklärung reichten sie nicht ein, ebenso wenig legten sie andere Belege bei oder nannten solche. Nähere Ausführungen insbesondere zur Wohnsitzfrage waren den Einsprachen vom 7. Februar 2017 nicht zu entnehmen (vgl. Vorakten Steuerverwaltung pag. 19-18 auch zum Folgenden). Dazu wären sie umso mehr gehalten gewesen, als sie offenbar in ungetrennter Ehe leben und auch der Ehemann in der Zentralen Personenverwaltung der Steuerverwaltung als im Kanton Bern wohnhaft aufgeführt wird (vgl. zu den Kriterien zur Bestimmung des steuerrechtlichen Wohnsitzes statt vieler BGE 138 II 300 E. 3.2; BVR 2001 S. 1 E. 2b; VGE 2016/220 vom 6.9.2017 E. 2, bestätigt mit BGer 2C\_888/2017 vom 27.3.2018). Allein die unbelegte Behauptung, dass der Ehemann im Ausland wohne und dort berufstätig sei, vermag die Beschwerdeführenden nicht von ihren Mitwirkungspflichten im Veranlagungs- und Einspracheverfahren zu befreien. Im Übrigen scheinen sie die persönliche Zugehörigkeit der Ehefrau aufgrund ihres Wohnsitzes im Kanton Bern grundsätzlich anzuerkennen (vgl. Art. 4 Abs. 1 StG; Art. 3 Abs. 1 DBG) und nur die Höhe des ermessensweise festgelegten Einkommens in Frage zu stellen, was jedoch einzig anhand einer (vollständigen) Steuererklärung überprüft werden kann. Weitere Gründe dafür, dass sie keine Steuererklärung ein- bzw. nachgereicht hatten, nannten sie nicht. Es ist damit nicht zu beanstanden, dass die Steuerverwaltung auf die Einsprachen nicht eingetreten ist und die StRK die Nichteintretensentscheide bestätigt hat. Nichts anderes ergibt sich aus dem im verwaltungsgerichtlichen Verfahren eingereichten «Certificate of nationality and registration» der schweizerischen Botschaft in ... (Beschwerdebeilage). Darin wird lediglich bestätigt, dass der Beschwerdeführer Schweizerbürger ist und nach eigenen Angaben in ... wohnt. Zum zivilrechtlichen geschweige denn steuerrechtlichen Wohnsitz nach schweizerischem Recht wird damit nichts gesagt.

**3.4** Die Beschwerdeführenden stören sich schliesslich daran, dass die Unterschrift auf den Nichteintretensentscheiden der Steuerverwaltung nicht leserlich gewesen sei. Zum Gebot der Schriftlichkeit von Verfügungen (vgl.

vorne E. 3.2.1) gehört grundsätzlich auch das Erfordernis einer eigenhändigen Unterschrift. Bei Verfügungen und Entscheidungen, die im Rahmen der Massenverwaltung ergehen – wozu auch Einspracheentscheide gehören – ist die Unterschrift jedoch entbehrlich (Art. 151 StG i.V.m. Art. 52 Abs. 1 Bst. g VRPG; VGE 2017/191/192 vom 25.4.2018 E. 2.2 f.; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 52 N. 20; Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 116 N. 45). Stellt die Unterschrift bei Verfügungen wie den hier interessierenden Einspracheentscheiden kein Gültigkeitserfordernis dar, vermag die mangelnde Lesbarkeit der vorhandenen Unterschriften die formgültige Eröffnung von vornherein nicht in Frage zu stellen. Der Einwand der Beschwerdeführenden ist daher unbeachtlich.

#### 4.

Die Beschwerden erweisen sich nach dem Gesagten als unbegründet und sind abzuweisen, soweit darauf eingetreten wird. Bei diesem Ausgang des Verfahrens 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 VwVG).

#### **Demnach entscheidet die Einzelrichterin:**

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2015 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 1'500.--, werden den Beschwerdeführenden auferlegt.

4. Zu eröffnen:

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

Die Einzelrichterin:

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.