

100.2018.235/236U
ARB/SBE/ROS

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil der Einzelrichterin vom 5. September 2018

Verwaltungsrichterin Arn De Rosa
Gerichtsschreiberin Streun

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 Bundessteuern
2004-2007; Nachsteuern, Aufhebung der Sistierung der Rechtsmittelver-
fahren (Verfügungen der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom
28. Juni 2018; 100 15 354-357; 200 15 286-289)



Sachverhalt:

A.

Am 17. September 2012 eröffnete die Steuerverwaltung des Kantons Bern gegen A._____ ein Nachsteuer- und Hinterziehungsverfahren betreffend die rechtskräftig veranlagten Steuerperioden 2004-2007. Mit Einspracheentscheiden vom 13. Juli 2015 rechnete sie seinem Einkommen geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen von Fr. 19'299.-- (2004), Fr. 55'334.-- (2005), Fr. 23'608.-- (2006) und Fr. 242'976.-- (2007) auf. Mit separaten Einspracheentscheiden gleichen Datums auferlegte sie A._____ wegen vollendeter, eventualvorsätzlich bzw. teilweise grobfahrlässig begangener Steuerhinterziehungen für die Kantons- und Gemeindesteuern der Jahre 2004-2007 Steuerbussen in der Höhe von insgesamt Fr. 88'889.85.

B.

Am 10. August 2015 erhob A._____ sowohl gegen die Nachsteuerentscheide als auch gegen die Strafsteuerentscheide Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese sistierte die Nachsteuerverfahren bis zum Abschluss der Steuerhinterziehungsverfahren (Verfügung vom 12.8.2015) und wies die Rechtsmittel betreffend die Steuerbussen ab, wobei sie mit Bezug auf ein Steuerjahr das Strafmass erhöhte (Entscheide vom 2.8.2016). Das Verwaltungsgericht hiess die dagegen erhobenen Beschwerden betreffend das Steuerjahr 2004 gut, weil mittlerweile die Verjährung eingetreten war; im Übrigen wies es die Beschwerden ab (Urteile vom 12.6.2018). Diese Urteile sind beim Bundesgericht angefochten. Wegen drohender Verjährung hatte die Vizepräsidentin der StRK mit Verfügung vom 4. Juni 2018 die Sistierung aufgehoben und die Verfahren betreffend die Nachsteuern wieder aufgenommen. In seiner innert verlängerter Frist eingereichten Stellungnahme vom 27. Juni 2018 beantragte A._____ vor der Vorinstanz, die Sistierung der Nachsteuerverfahren (eventualiter nur die Sistierung der Nachsteuerverfahren betreffend die Jahre 2005-2007) sei bis zum rechtskräftigen Ab-

schluss der Strafsteuerverfahren aufrechtzuerhalten. Mit Verfügung vom 28. Juni 2018 wies die Vizepräsidentin der StRK das sinngemäss gestellte Gesuch um erneute Sistierung der Nachsteuerverfahren ab.

C.

In einer einzigen Rechtsschrift vom 20. Juli 2018 hat A. _____ dagegen Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Er beantragt, die Zwischenverfügung der StRK vom 28. Juni 2018 sei aufzuheben und die Sistierung der Nachsteuerverfahren sei bis zum rechtskräftigen Abschluss der Strafsteuerverfahren aufrechtzuerhalten bzw. (sinngemäss) wieder anzuordnen; eventualiter sei die Sistierung der Nachsteuerverfahren betreffend die Jahre 2005-2007 aufrechtzuerhalten bzw. wieder anzuordnen.

Mit Verfügung vom 23. Juli 2018 hat der Abteilungspräsident i.V. die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK hat in ihrer Eingabe vom 13. August 2018 darauf verzichtet, Anträge zu stellen, während die Steuerverwaltung innert Frist keine Beschwerdeantwort eingereicht hat.

Erwägungen:

1.

1.1 Der Entscheid in der Sache ist ebenso wie das Verfahren grundsätzlich auf den Streitgegenstand begrenzt. Dieser bezeichnet im Beschwerdeverfahren den Umfang, in dem das mit der angefochtenen Verfügung geregelte Rechtsverhältnis umstritten ist. Zur Bestimmung des Streitgegenstands ist somit von der angefochtenen Verfügung, dem sog. Anfechtungsobjekt, auszugehen. Dieses gibt den Rahmen des Streitgegenstands vor, der nicht über das hinausgehen kann, was die Vorinstanz gere-

gelt hat oder hätte regeln sollen (BVR 2017 S. 514 E. 1.2, 2011 S. 391 E. 2.1 mit Hinweisen; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 72 N. 6 f.).

1.2 Angefochten ist die Verfügung der StRK vom 28. Juni 2018, mit der sie das Gesuch um erneute Sistierung der bei ihr hängigen Nachsteuerverfahren 2004-2007 abgewiesen hat. Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet damit entgegen den Ausführungen in der Beschwerde (Rz. A/1) nicht die Aufhebung der Sistierung – die entsprechende Verfügung ist unangefochten geblieben (vgl. vorne Bst. B) –, sondern die Weigerung der Vorinstanz, die Sistierung wieder anzuordnen. In Bezug auf die nachfolgend zu prüfenden Eintretensvoraussetzungen spielt indes keine Rolle, ob die Wiederaufnahme oder die ablehnte (erneute) Sistierung des Verfahrens angefochten ist.

1.3 Verfügungen über die Einstellung von Verfahren stellen verfahrensleitende Zwischenverfügungen dar (vgl. Art. 151 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] i.V.m. Art. 61 Abs. 1 Bst. c und Art. 38 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Sie sind als solche dann beim Verwaltungsgericht anfechtbar, wenn die Verwaltungsgerichtsbeschwerde in der Hauptsache zulässig ist (Umkehrschluss aus Art. 75 Bst. a VRPG), was hier zutrifft: Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung von Beschwerden betreffend Nachsteuern als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 VRPG zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 StG 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]).

1.4 Allerdings setzt die selbständige Anfechtung von Zwischenverfügungen, die nicht Fragen der Zuständigkeit oder des Ausstands bzw. der Ablehnung beschlagen, voraus, dass die betreffenden Verfügungen entweder einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken können oder aber die Gutheissung der Beschwerden sofort Endentscheide herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würden (Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 2 und 3 VRPG). Falls keine dieser Voraussetzungen gegeben ist, sind sie nur ge-

meinsam mit den Endentscheiden anfechtbar, soweit sich ihr Inhalt noch auf diese auswirkt (Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 4 VRPG). Ein nicht wieder gutzumachender Nachteil wird praxisgemäss bejaht, wenn die anfechtende Person ein schutzwürdiges Interesse an der sofortigen Aufhebung oder Abänderung der Zwischenentscheide hat, wobei kein irreparabler Schaden erforderlich ist. Ein hinreichendes Rechtsschutzinteresse an einer sofortigen Anfechtung ist bereits dann gegeben, wenn günstige Endentscheide für die betroffene Person nicht jeden Nachteil zu beseitigen vermögen. Dabei genügt auch ein tatsächliches – etwa bloss wirtschaftliches – Interesse, soweit es für die betroffene Person nicht nur darum geht, eine Verteuerung oder eine aus wirtschaftlicher Sicht ungünstige Verlängerung des Verfahrens zu verhindern. Der nicht wieder gutzumachende Nachteil muss in jedem Fall dargetan sein, wobei das Glaubhaftmachen genügt (zum Ganzen BVR 2017 S. 205 E. 1.3, 2016 S. 237 E. 5.1).

1.5 Der Beschwerdeführer macht nicht geltend, die Gutheissung der Beschwerden würde sofort Endentscheide herbeiführen und damit bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen. Er begründet die selbständige Anfechtbarkeit der angefochtenen Verfügung vielmehr damit, dass die Aufhebung der Sistierung bzw. die nicht angeordnete erneute Einstellung einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirke. Ein solcher liege insofern vor, als Erkenntnisse aus dem Nachsteuerverfahren das parallel laufende Strafsteuerverfahren zu seinen Ungunsten beeinflussen könnten, und zwar unabhängig davon, in welchem Verfahrensstadium sich letzteres derzeit befinde. Anders als das Steuerhinterziehungsverfahren sei das Nachsteuerverfahren grundsätzlich von der Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person beherrscht. Sofern die StRK im Nachsteuerverfahren den Sachverhalt gestützt auf diesen Grundsatz ermittle, ohne der für das Strafsteuerverfahren und das kombinierte Verfahren geltenden Unschuldsvermutung Rechnung zu tragen, sei «die Wiederaufnahme der Nachsteuerverfahren geeignet [...], Endentscheide in der Sache herbeizuführen, welche sich für den Beschwerdeführer negativ auf das parallel laufende Steuerstrafverfahren auswirken und deshalb die [strafprozessualen] Verfahrensgarantien [...] verletzen» könnten (vgl. Beschwerde insb. Rz. A/3 und A/18).

1.6 Mit diesen Vorbringen vermag der Beschwerdeführer keinen nicht wieder gutzumachenden Nachteil im Sinn von Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 VRPG glaubhaft zu machen. Beweismittel aus einem Nachsteuerungsverfahren dürfen in einem Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung nur dann verwendet werden, wenn sie weder unter Androhung einer Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen noch unter Androhung einer Busse wegen Verletzung von Verfahrenspflichten beschafft wurden (Art. 227 Abs. 4 StG; Art. 183 Abs. 1^{bis} DBG). Der Beschwerdeführer unterlässt es, seine Behauptung, allfällige (neue) Erkenntnisse aus dem wieder aufgenommenen Nachsteuerungsverfahren könnten entgegen diesem Grundsatz die vor dem Bundesgericht hängigen Strafsteuerverfahren zu seinen Ungunsten beeinflussen, auch nur ansatzweise näher auszuführen und zu begründen. Seine Befürchtung, die Wiederaufnahme der Nachsteuerverfahren könnte letztlich zu einer Verletzung der strafprozessualen Verfahrensgarantien führen, erweist sich bei den hier interessierenden Gegebenheiten als haltlos, weshalb sich Weiterungen dazu erübrigen (vgl. etwa BGer 2C_802/2014 vom 23.9.2014 E. 2.1, 2C_175/2010 vom 21.7.2010 E. 2.4). Soweit der Beschwerdeführer der Steuerverwaltung vorwirft, sie habe bei der Sachverhaltsfeststellung die für kombinierte Verfahren geltenden Verfahrensvorschriften missachtet und insbesondere Art. 32 Abs. 1 der Bundesverfassung (BV; SR 101) und Art. 6 Ziff. 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK; SR 0.101) verletzt (vgl. Beschwerde Rz. A/14 ff.), ist auf die entsprechenden Ausführungen im Urteil des Verwaltungsgerichts betreffend die Steuerbussen zu verweisen (VGE 2016/257/258 vom 12.6.2018 E. 3 und 4). Die zum wiederholten Mal vorgebrachten Rügen sind von vornherein nicht geeignet, einen Nachteil glaubhaft zu machen, der durch die angefochtene Verfügung bewirkt wird. Andere nicht wiedergutzumachende Nachteile sind weder glaubhaft gemacht noch ersichtlich. Die Voraussetzungen gemäss Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 VRPG für die selbständige Anfechtung der Zwischenverfügung vom 28. Juni 2018 sind mithin nicht erfüllt. Auf die Beschwerden ist deshalb nicht einzutreten.

1.7 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 Steu-

ern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3).

1.8 Gemäss Art. 57 Abs. 2 Bst. b des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft (GSOG; BSG 161.1) fällt die Beurteilung von Beschwerden gegen Zwischenverfügungen in die einzelrichterliche Zuständigkeit.

2.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der unterliegende Beschwerdeführer die Kosten des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens zu tragen (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 i.V.m. 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. Auf die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2004-2007 wird nicht eingetreten.
2. Auf die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2004-2007 wird nicht eingetreten.
3. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 1'500.--, 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

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.