

100.2018.285/286U
ARB/DIS/SRE

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil der Einzelrichterin vom 7. Februar 2020

Verwaltungsrichterin Arn De Rosa
Gerichtsschreiberin Kissel

Steuerverwaltung des Kantons Bern
Brünnenstrasse 66, Postfach, 3001 Bern
Beschwerdeführerin

gegen

A. _____
Beschwerdegegnerin

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer
2009; Verjährung (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons
Bern vom 9. August 2018; 100 17 436, 200 17 366)



Sachverhalt:

A.

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern veranlagte A._____ am 11. April 2017 für das Steuerjahr 2009 abweichend von deren Selbstdeklaration auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 57'681.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern und Fr. 64'281.-- bei der direkten Bundessteuer. Die Abweichung beruhte im Wesentlichen darauf, dass die Steuerverwaltung geltend gemachte selbstgetragene Krankheitskosten nicht akzeptierte, den Unterstützungsabzug nicht gewährte und die von A._____ allein getragenen Unterhaltskosten für die im Miteigentum stehende Liegenschaft nicht als Unterhaltszahlungen an die Konkubinatspartnerin zum Abzug zulässig. Zudem verweigerte sie A._____ den Verheirateten- bzw. Einzelner-Tarif. Die dagegen gerichteten Einsprachen wies sie mit Entscheiden vom 10. Oktober 2017 ab.

B.

Am 22. Oktober 2017 gelangte A._____ mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), die die Rechtsmittel am 9. August 2018 guthiess und die Einspracheentscheide wegen eingetretener Verjährung ersatzlos aufhob.

C.

Hiergegen hat die Steuerverwaltung in einer einzigen Rechtsschrift vom 30. August 2018 sowohl betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern als auch die direkte Bundessteuer 2009 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragt, die Entscheide der StRK vom 9. August 2018 seien aufzuheben und die Sache sei zur Durchführung des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Am 31. August 2018 hat der damalige Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

A. _____ beantragt mit Beschwerdeantwort vom 23. September 2018 die Abweisung der Beschwerden. Die StRK enthält sich mit Beschwerdevernehmlassung vom 5. September 2018 eines Antrags, während sich die Eidgenössische Steuerverwaltung nicht hat 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 Steuerverwaltung ist zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde befugt (Art. 79 Abs. 2 VRPG i.V.m. Art. 201 Abs. 2 StG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 141 Abs. 1 DBG). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG). Auf die Beschwerden ist einzutreten.

1.2 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 und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilschrift getroffen werden (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Weil vorliegend die einschlä-

gigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonalen und eidgenössischer Steuern.

1.3 Da der Streitwert beider Verfahren unter Fr. 20'000.-- liegt, fällt die Beurteilung 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]).

1.4 Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

2.

Zur hier einzig umstrittenen Frage des Eintritts der Veranlagungsverjährung für das Steuerjahr 2009 ist den Akten Folgendes zu entnehmen:

2.1 Im Verfahren vor der Vorinstanz liessen sich für dieses Steuerjahr in den Akten keine Hinweise auf verjährungsunterbrechende Handlungen der Steuerverwaltung finden. Die StRK gelangte daraufhin wohl telefonisch an die Steuerverwaltung und erkundigte sich, ob dazu weitere Unterlagen vorliegen würden bzw. ob Massnahmen ergriffen worden seien, um die Verjährung zu unterbrechen (Verbal vom 22.5.2018, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 169). Per E-Mail teilte die Steuerverwaltung mit, dass keine solchen Massnahmen ergangen seien (E-Mail vom 16.7.2018, Vorakten StRK pag. 170). Gestützt auf diese Antwort fällte die StRK die hier angefochtenen Entscheide, ohne die Parteien zur Frage der Verjährung förmlich anzuhören (angefochtene Entscheide E. 2.5). Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerden macht die Steuerverwaltung geltend, die Beschwerdegegnerin habe in den Steuererklärungen späterer Jahre jeweils die Steuerschuld 2009 im Umfang von Fr. 23'304.70 deklariert und zum Abzug gebracht, was sie mit Beilagen nachweist (Beschwerdebeilagen 3-5). Sie wertet die Deklaration als verjährungsunterbrechende Anerkennung der Forderung (Beschwerden Ziff. 2.3 ff.). Die Beschwerdegegnerin bestreitet nicht, die Steuerschuld 2009 in den Steuererklärungen der Jahre 2010-2015 zusammen mit dem Hinweis auf die Sistierung des Verfahrens als offene Forderung deklariert

zu haben (Beschwerdeantwortbeilagen 1-6); sie ist jedoch der Ansicht, dies dürfe nicht als Schuldanerkennung verstanden werden (Beschwerdeantwort S. 2). Die StRK weist darauf hin, dass die Deklaration der Steuerschuld 2009 in den Folgejahren weder aus den Akten ersichtlich noch ihr sonst wie bekannt war. Die Beurteilung der Streitfrage gestützt auf die nun aktenkundige Deklaration der Steuerforderung, die nach ihrer eigenen Rechtsprechung als verjährungsunterbrechende Anerkennungshandlung gilt, überlässt sie dem Verwaltungsgericht (Vernehmlassung vom 5.9.2018).

2.2 Die Behörde hört die Parteien an, bevor sie eine Verfügung erlässt, welche die Rechtslage der betroffenen Person berührt (Art. 151 StG i.V.m. Art. 21 Abs. 1 VRPG; zum Anspruch auf rechtliches Gehör im Verfahren vor der StRK vgl. etwa Hunziker/Mayer-Knobel, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 142 DBG N. 1 ff.). Da die Behörden das Recht von Amtes wegen anzuwenden haben (Art. 20a Abs. 1 VRPG), hat eine Partei grundsätzlich keinen Anspruch, zur rechtlichen Würdigung von (ihr bekannten) Tatsachen oder, ganz allgemein, zur juristischen Begründung des Entscheids angehört zu werden. Indes ist das rechtliche Gehör zumindest der dadurch berührten Partei dann zu gewähren, wenn eine Behörde ihren Entscheid mit Rechtsnormen oder Rechtsgründen zu begründen beabsichtigt, die im bisherigen Verfahren nicht herangezogen wurden, auf die sich die beteiligten Parteien nicht berufen haben und mit deren Anwendung im konkreten Fall sie nicht rechnen konnten (BVR 2018 S. 139 E. 5.1.1, 2013 S. 264 E. 2.2; BGE 145 I 167 E. 4.1; BGer 2C_356/2017 vom 10.11.2017 E. 4.3, 2C_657/2010 vom 11.4.2011 E. 2.2; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 21 N. 8, je mit Hinweisen).

2.3 Gestützt auf diese Grundsätze zur Gehörgewährung durch entscheidende Behörden wäre die Vorinstanz gehalten gewesen, den Parteien mitzuteilen, dass sie betreffend das Steuerjahr 2009 gedenkt, die bis dahin nicht thematisierte Frage der Verjährung zu prüfen, und ihnen Gelegenheit zu geben, sich dazu zu äussern und entscheidungswesentliche Unterlagen einzureichen, bevor sie darüber entscheidet. Eine nur bei der Steuerverwaltung informell eingeholte Auskunft (vorne E. 2.1) vermag das Einholen ei-

ner formellen Stellungnahme nicht zu ersetzen. – Die von keiner Seite gerügte Gehörsverletzung wiegt jedoch nicht besonders schwer und kann im vorliegenden Verfahren geheilt werden, zumal das Verwaltungsgericht die sich stellenden Rechts- und Sachverhaltsfragen mit voller Kognition überprüft (vorne E. 1.4) und sich die Parteien hierzu im vorliegenden Verfahren umfassend haben äussern können (vgl. zur Heilung etwa BVR 2012 S. 28 E. 2.3.5; BGE 137 I 195 E. 2.3.2, 133 I 201 E. 2.2). Mit der Berücksichtigung der Gehörsverletzung bei der Kostenliquidation (hinten E. 4) erwächst den Parteien aus der Heilung mithin auch kein finanzieller Nachteil.

3.

Zu prüfen bleibt, ob die Veranlagungsverjährung für das Steuerjahr 2009 eingetreten ist.

3.1 Das Recht, die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer zu veranlagern, verjährt fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode (Art. 162 Abs. 1 StG; 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, die 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; 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; 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; Art. 120 Abs. 4 DBG).

3.2 Es ist unbestritten, 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 8. September 2010 wurde die Verjährung ein erstes Mal unterbrochen (vgl. angefochtene Entscheide E. 2.5). Das Einreichen der Steuererklärung gilt nach neuester Rechtsprechung als Anerkennung gemäss Art. 162 Abs. 3 Bst. b StG bzw. Art. 120 Abs. 3 Bst. b DBG, soweit sie ausgefüllt ist und vorbehaltlos eingereicht wird, was hier der Fall ist (BGE 145 II 130 E. 2.2.7). Da die fünfjährige relative Verjährungsfrist allerdings trotz dieser ersten Unterbrechung vor Eröffnung der Veranlagungsverfügungen am 11. April 2017 abgelaufen wäre, bedarf es weiterer Handlungen, um die Verjährung zu unterbrechen bzw. die Frist neu zum Laufen zu bringen.

3.3 Eine ausdrückliche Anerkennung im Sinn von Art. 162 Abs. 3 Bst. b StG bzw. Art. 120 Abs. 3 Bst. b DBG liegt nicht nur dann vor, wenn die Erklärung bewusst zum Zweck der Forderungsanerkennung abgegeben wird. Vielmehr genügt jedes Verhalten, das nach Treu und Glauben als Bestätigung der schuldnerischen Verpflichtung aufgefasst werden darf (vgl. BGE 145 II 130 E. 2.2.9; VGE 2017/194/195 vom 23.1.2019 E. 3.3, 2016/286 vom 13.3.2017 E. 3.1; Michael Beusch, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 120 DBG N. 43; derselbe, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, 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. Erforderlich ist nur, dass die steuerpflichtige Person mit der Erklärung oder Handlung gegenüber der Steuerbehörde das Bewusstsein zum Ausdruck bringt, dass eine bestimmte rechtliche Leistungspflicht besteht. Aus dem fraglichen Verhalten der steuerpflichtigen Person muss unzweideutig und vorbehaltlos zum Ausdruck kommen, dass sie sich des Bestehens einer entsprechenden Forderung und damit ihrer Leistungspflicht bewusst ist (zum Ganzen BGE 145 II 130 E. 2).

3.4 Mit der Angabe der Steuerforderung im Schuldenverzeichnis einer nachfolgenden Steuererklärung bringt die steuerpflichtige Person eindeutig zum Ausdruck, dass sie sich des Bestands der Forderung bewusst ist und mit der Durchsetzung der Steuerforderung nach wie vor rechnet. Das Verwaltungsgericht hat die Deklaration der Forderung in der Steuererklärung daher als ausdrückliche Schuldanerkennung im Sinn von Art. 162 Abs. 3 Bst. b StG bzw. Art. 120 Abs. 3 Bst. b DBG gewürdigt, die zur Unterbrechung der Verjährung sowohl hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer führt (VGE 2017/194/195 vom 23.1.2019 E. 3.4). Nicht anders verhält es sich hier: Die Beschwerdegegnerin hat in den Steuererklärungen der Steuerjahre 2010 bis 2012 (bei der Steuerverwaltung eingegangen am 21.9.2011, 13.11.2012, 3.12.2013) sowie der Steuerjahre 2013 bis 2015 jeweils unter Ziffer 4.3, Schulden und Schuldzinsen, die Steuerverwaltung als Gläubigerin aufgeführt und die Steuerforderung 2009 auf insgesamt Fr. 23'304.70 beziffert (Beschwerdebeilagen 3-5, Beschwerdeantwortbeilagen 1-6). Die Beschwerdegegnerin macht nicht geltend, die Deklaration sei unter Vorbehalt erfolgt. Ihr Hinweis in den Steuererklärungen auf die Sistierung der Veranlagungsverfahren betreffend das Steuerjahr 2009 (vorne E. 2.1) lässt nicht darauf schliessen, dass sie sich keiner Steuerschuld bewusst gewesen wäre, und kann mithin nicht als Vorbehalt verstanden werden. Vielmehr hat die Beschwerdegegnerin die Steuerforderung vermögensmindernd zum Abzug gebracht und insofern aus deren Bestand zumindest potenziell einen Rechtsvorteil für sich abgeleitet. Ihr Handeln ist daher als verjährungsunterbrechende Anerkennung zu beurteilen; die relative fünfjährige Verjährungsfrist hat danach jeweils neu zu laufen begonnen und war am 11. April 2017, als die Veranlagungsverfügungen ergangen sind (vorne Bst. A), noch nicht abgelaufen.

3.5 Die Beschwerden erweisen sich somit als begründet und sind gutzuheissen. Die angefochtenen Entscheide sind soweit die Steuern 2009 betreffend (Dispositiv Ziff. 5 und 6) aufzuheben und die Sache ist zur Fortsetzung der Verfahren an die Vorinstanz zurückzuweisen.

4.

Bei diesem Ausgang der Verfahren gilt die Beschwerdegegnerin als unterliegend und wird grundsätzlich kostenpflichtig. Die Umstände rechtfertigen jedoch, ihr weder für die Verfahren vor dem Verwaltungsgericht noch für die Verfahren vor der Vorinstanz Verfahrenskosten aufzuerlegen (vorne E. 2.3; Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 und 3 DBG). Die Kostenliquidation durch die StRK, die in Bezug auf die Steuern 2009 von einem Obsiegen der Beschwerdegegnerin ausgegangen ist (angefochtene Entscheide E. 10; Dispositiv Ziff. 7), bleibt daher unverändert bestehen. 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]).

5.

Rückweisungsentscheide gelten nach der Regelung des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) als Zwischenentscheide. Sie können unter den Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG mit dem in der Hauptsache offenstehenden Rechtsmittel, hier mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten, selbständig angefochten werden (statt vieler BGE 140 V 282 E. 2 mit Hinweisen).

Demnach entscheidet die Einzelrichterin:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 wird gutgeheissen und der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 9. August 2018 wird soweit die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 betreffend (Dispositiv Ziff. 5) aufgehoben. Die Sache wird zur Fortsetzung des Verfahrens an die Vorinstanz zurückgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2009 wird gutgeheissen und der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 9. August 2018 wird soweit die direkte Bundessteuer 2009 betreffend (Dispositiv Ziff. 6) aufgehoben. Die Sache wird zur Fortsetzung des Verfahrens an die Vorinstanz zurückgewiesen.
3. Es werden weder Verfahrenskosten erhoben noch Parteikosten gesprochen.
4. Zu eröffnen:
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Beschwerdegegnerin
 - Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - Eidgenössische Steuerverwaltung

Die Einzelrichterin:

Die Gerichtsschreiberin:

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.