

100.2019.250U
STN/ROS

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil des Einzelrichters vom 31. März 2020

Verwaltungsrichter Stohner
Gerichtsschreiberin Imfeld

A. _____
Beschwerdeführer

gegen

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

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Mahngebühr im Veranlagungsverfahren 2016 (Entscheid der
Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 18. Juni 2019;
100 18 278)



Sachverhalt:

A.

A._____ beantragte eine (kostenlose) Fristverlängerung für die Einreichung seiner Steuererklärung für das Jahr 2016 bis am 15. September 2017. Diesem Antrag entsprach die Steuerverwaltung des Kantons Bern. Da A._____ die Frist ungenutzt hatte verstreichen lassen und auch nicht um eine weitere (kostenpflichtige) Fristverlängerung ersucht hatte, forderte ihn die Steuerverwaltung mit Mahnung vom 10. Oktober 2017 auf, die Steuererklärung innert 30 Tagen einzureichen. Gleichzeitig teilte sie ihm mit, dass eine Mahngebühr von Fr. 60.-- erhoben werde, die in seiner Schlussabrechnung belastet werde. Am 5. November 2017 gab A._____ in TaxMe-Online die Steuererklärung frei und die unterschriebene Freigabequittung ging am 8. November 2017 bei der Steuerverwaltung ein. Mit Verfügungen vom 10. Januar 2018 veranlagte die Steuerverwaltung A._____ für das Jahr 2016 sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer auf ein steuerbares Einkommen und Vermögen von je Fr. 0.--. Zugleich auferlegte sie A._____ wie angekündigt eine Mahngebühr von Fr. 60.--. Dagegen erhob A._____ am 6. Februar 2018 Einsprache, welche die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 22. Mai 2018 abwies.

B.

Gegen den Einspracheentscheid reichte A._____ am 18. Juni 2018 Rekurs bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK) ein. Des Weiteren ersuchte er um unentgeltliche Rechtspflege. Mit Zwischenverfügung vom 18. September 2018 wies die StRK ein von A._____ gegen die Vizepräsidentin der StRK gestelltes Ablehnungsbegehren ab, was vom Verwaltungsgericht (VGE 2018/353 vom 8.1.2019) und vom Bundesgericht bestätigt wurde (BGer 2C_157/2019 vom 12.3.2019). Mit Entscheid vom 18. Juni 2019 wies die StRK den Rekurs von A._____ ab, soweit sie darauf eintrat. Das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege wies sie wegen Aussichtslosigkeit ab.

C.

Dagegen hat A._____ am 22. Juli 2019 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben mit dem Hauptantrag auf Aufhebung des angefochtenen Entscheids. Eventuell beantragt er insbesondere, es sei festzustellen, dass der Einspracheentscheid an einem Formmangel leide (fehlende Unterschrift). Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 7. August 2019 bzw. Beschwerdeantwort vom 15. August 2019 je die Abweisung der Beschwerde. Mit Eingabe vom 28. September 2019 hat sich der Beschwerdeführer nochmals zur Sache geäußert und weitere Rechtsbegehren gestellt. Namentlich beantragt er, es sei die Verfassungswidrigkeit der angefochtenen Gebühr festzustellen.

Erwägungen:

1.

1.1 Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerde 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]). Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Rekursverfahren teilgenommen, ist durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG). Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist unter Vorbehalt der nachfolgenden Erwägungen einzutreten.

1.2 Der Beschwerdeführer beantragt nebst der Aufhebung des Entscheids der StRK auch die Aufhebung des Einspracheentscheids der Steuerverwaltung. Damit verkennt er, dass bereits seinem Rekurs an die StRK voller Devolutiveffekt zugekommen ist und der Entscheid der Vorinstanz an die Stelle des Einspracheentscheids der Steuerverwaltung getreten ist. Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht

kann allein der Rechtsmittelentscheid der StRK bilden (BVR 2010 S. 411 E. 1.4; BGE 129 II 438 E. 1; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 60 N. 7 f. und Art. 72 N. 13). Auf die Beschwerde ist deshalb nicht einzutreten, soweit sie sich gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung richtet.

1.3 Feststellungsbegehren sind gegenüber Leistungs- oder Gestaltungsbegehren subsidiär und damit nur zulässig, wenn das schutzwürdige Interesse der das Feststellungsbegehren stellenden Partei mit einem Leistungs- oder Gestaltungsbegehren nicht gewahrt werden kann (BVR 2018 S. 310 E. 7.3, 2016 S. 273 E. 2.2; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 49 N. 20). Wird dem Antrag des Beschwerdeführers auf Aufhebung des angefochtenen Entscheids entsprochen, ist er von der Bezahlung der Mahngebühr von Fr. 60.-- befreit. Ein darüber hinausgehendes besonderes Feststellungsinteresse ist nicht ersichtlich und wird vom Beschwerdeführer auch nicht dargetan. Auf die betreffenden Feststellungsbegehren (vorne Bst. C) ist nicht einzutreten.

1.4 Der Streitwert erreicht den Betrag von Fr. 20'000.-- nicht, weshalb der vorliegende Entscheid in die einzelrichterliche Zuständigkeit fällt (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 den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

2.

2.1 Der Beschwerdeführer rügt, der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 22. Mai 2018 sei nicht unterschrieben. Ein Einspracheentscheid sei keine Massenverfügung und die Unterschrift sei Gültigkeitserfordernis.

2.2 Veranlagungsverfügungen und Einspracheentscheide werden der steuerpflichtigen Person schriftlich eröffnet (Art. 159 Abs. 1 StG). Zur Schriftlichkeit gehört grundsätzlich auch die eigenhändige Unterschrift. Bei

Verfügungen und Entscheiden, die im Rahmen der Massenverwaltung ergehen, ist die Unterschrift jedoch entbehrlich (Art. 151 StG i.V.m. Art. 52 Abs. 1 Bst. g VRPG; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 52 N. 20; Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 116 N. 45). Als Massenverfügungen gelten auch Einspracheentscheide (VGE 2017/334/335 vom 8.8.2018 E. 3.4, 2017/191/192 vom 25.4.2018 E. 2.2 f.; auf eine gegen den letztgenannten Entscheid erhobene Beschwerde trat das Bundesgericht nicht ein [BGer 2C_453/2018 vom 24.5.2018]). Die Unterschrift stellt bei Einspracheentscheiden mithin kein Gültigkeitserfordernis dar. Die Vorinstanz hat zu Recht erwogen, dass die fehlende Unterschrift die Gültigkeit des Einspracheentscheids vom 22. Mai 2018 nicht hindert.

3.

3.1 Der Beschwerdeführer beanstandet die Mahngebühr von Fr. 60.--, die ihm wegen Nichteinreichens der Steuererklärung innerhalb der gewährten Fristerstreckung auferlegt worden ist. Konkret rügt er eine Verletzung des Kostendeckungsprinzips.

3.2 Vorliegend ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer die Steuererklärung 2016 nicht innert der bis zum 15. September 2017 erstreckten Frist eingereicht hat. Dementsprechend hat er sich ab dem 16. September 2017 in Verzug befunden, weshalb die Steuerverwaltung ihn ab diesem Zeitpunkt mahnen dürfen (vgl. Mahnung vom 10.10.2017, Vorakten StV [act. 4B] pag. 14).

3.3 Rechtsgrundlage für die streitige Mahngebühr von Fr. 60.-- bildet die Verordnung vom 22. Februar 1995 über die Gebühren der Kantonsverwaltung (Gebührenverordnung, GebV; BSG 154.21). Die GebV stützt sich ihrerseits auf das Gesetz vom 26. März 2002 über die Steuerung von Finanzen und Leistungen (FLG; BSG 620.0). Dieses Gesetz regelt die Grundsätze der Gebührenerhebung (Art. 1 Bst. d FLG i.V.m. Art. 66 FLG) und legt die Ausnahmen davon fest (Art. 67 FLG). Es enthält die Grundsätze der Gebührentarife (Art. 68 FLG) und deren Bemessung (Art. 69 ff.

FLG). Diese Grundsätze werden in der GebV konkretisiert. Die in der GebV und ihren Anhängen aufgeführten Dienstleistungen sind gebührenpflichtig (Art. 2 Abs. 1 GebV). Die Gebühren sollen alle Kosten decken, die dem Kanton durch die betreffende Leistung entstehen (Art. 2a Abs. 1 GebV). Die Gebühren werden grundsätzlich nach Taxpunkten festgesetzt (Art. 4 Abs. 1 GebV), wobei der Wert des Taxpunkts einen Franken beträgt (Art. 4 Abs. 2 GebV). Gemäss Anhang 6 Ziff. 2.6 GebV (Gebührentarif der Finanzdirektion) wird für «Mahnungen für noch nicht eingereichte Steuererklärungen» eine Gebühr von Fr. 60.-- erhoben (60 Taxpunkte). Diese Mahngebühr entspricht dem Gebührenrahmen von Fr. 20.-- bis Fr. 80.-- gemäss Art. 36 GebV i.V.m. Art. 4 GebV. Damit besteht eine dem Legalitätsprinzip im Bereich der Kausalabgaben genügende kantonale Rechtsgrundlage (vgl. BGer 1C_78/2012 vom 10.10.2012 E. 6.2).

3.4 Die Gebühr ist das Entgelt für eine bestimmte, von der abgabepflichtigen Person veranlasste Amtshandlung. Sie soll Kosten, welche dem Gemeinwesen durch die Amtshandlung entstanden sind, ganz oder teilweise decken (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, N. 2764). Entsprechend sind Verwaltungsgebühren geschuldet, wenn eine Person durch ihr Verhalten eine Amtshandlung veranlasst oder verursacht hat. Nach dem Kostendeckungsprinzip, welches auch bei Verwaltungsgebühren greift, soll der Gesamtertrag der erhobenen Abgaben die Gesamtkosten des Gemeinwesens für den betreffenden Verwaltungszweig nicht oder höchstens geringfügig übersteigen; bei Verwaltungsgebühren sind der beanspruchte Personal- und Materialaufwand massgeblich (Tschannen/Zimmerli/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 58 N. 13 und 16; BGE 132 II 47 E. 4.1). Das Äquivalenzprinzip verlangt, dass eine Gebühr nicht in einem offensichtlichen Missverhältnis zum objektiven Wert der bezogenen Leistung stehen darf und sich in vernünftigen Grenzen bewegen muss (BGE 132 II 47 E. 4.1). Das Äquivalenzprinzip erscheint als «gebührenrechtliche Ausgestaltung des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes» (BGE 126 I 180 E. 3a/bb). Im Unterschied zum Kostendeckungsprinzip bezieht es sich somit nicht auf die Gesamtheit der Erträge und Kosten in einem bestimmten Verwaltungszweig, sondern immer nur auf das Verhältnis von Abgabe und Leistung im konkreten Fall (Tschannen/Zimmerli/Müller, a.a.O., § 58 N. 19). Der Wert der

staatlichen Leistung bemisst sich entweder nach dem Nutzen, den sie der pflichtigen Person einträgt, oder nach dem Kostenaufwand der konkreten Inanspruchnahme im Verhältnis zum gesamten Aufwand des betreffenden Verwaltungszweigs. Das Prinzip verlangt nicht, dass Gebühren in jedem Einzelfall exakt dem Verwaltungsaufwand entsprechen. Schematische, auf Wahrscheinlichkeit und Durchschnittserfahrungen beruhende Bemessungsmassstäbe widersprechen dem Äquivalenzprinzip daher grundsätzlich nicht. Solche Schematisierungen dürfen aber nicht zu sachlich unhaltbaren oder rechtsungleichen Ergebnissen führen (Tschannen/Zimmerli/Müller, a.a.O., § 58 N. 20 f.).

3.5 Die Vorinstanz hat erwogen, es sei notorisch, dass in der öffentlichen Verwaltung der Aufwand (u.a. Personal- und Informatikaufwand) den Ertrag deutlich übersteige, weshalb die Ansätze der GebV längst nicht kostendeckend seien bzw. das Kostendeckungsprinzip vom Verordnungsgeber ohnehin berücksichtigt worden sei. Von weiteren Beweismassnahmen könne abgesehen werden. Die Beweisanträge des Beschwerdeführers, die StRK habe einen entsprechenden Amtsbericht der zuständigen Stelle einzuholen oder selbst eine Schätzung der mit Mahngebühren erzielten Erträge der Steuerverwaltung vorzunehmen, seien abzuweisen. Nicht verletzt sei auch das Äquivalenzprinzip. Der abzugeltende Verwaltungsaufwand umfasse die Feststellung des Nichteingangs der Steuererklärung, die Überwachung der Verspätung, das Ausstellen der Mahnung, den Versand, die Geschäftskontrolle sowie die Überwachung der Mahngebühr (BGer 2P.89/2001 vom 10.7.2001 E. 2c). Zwar sei das Mahnwesen der Steuerverwaltung heute weitergehend EDV-unterstützt als zur Zeit des zitierten Bundesgerichtsentscheids 2P.89/2001 vom 10. Juli 2001. Dies bedeute aber in keiner Weise, dass Mahnungen vollautomatisch generiert und versandt würden. Weiterhin sei damit auch immer ein gewisser Arbeits- bzw. Kontroll- und Bearbeitungsaufwand verbunden. So müsse die Erstellung und der Versand einer Mahnung von einer Mitarbeiterin oder einem Mitarbeiter ausgelöst werden. Die Fristenkontrolle beim Mahnwesen könne ebenfalls nicht ausschliesslich EDV-Programmen überlassen werden. Eine Mahngebühr von Fr. 60.-- sei keinesfalls unangemessen hoch (angefochtener Entscheid E. 3.5).

3.6 Im von der Vorinstanz zitierten Entscheid 2P.89/2001 vom 10. Juli 2001 hatte sich das Bundesgericht mit einer mit der bernischen Regelung im Wesentlichen übereinstimmenden solothurnischen Verordnungsbestimmung zu befassen, wonach bei nicht ordnungs- bzw. fristgemässer Einreichung der Steuererklärung eine Mahngebühr von Fr. 50.-- erhoben wird. Das Bundesgericht folgte, die «administrativen Vorgänge [seien] doch mit einem entsprechenden Zeitaufwand verbunden, für welchen die vorliegend erhobene Gebühr von Fr. 50.-- (pro Mahnung) nicht übersetzt erscheint, und zwar weder unter dem Gesichtswinkel des Kostendeckungsprinzips noch aus jenem des Äquivalenzprinzips» (E. 2c). Wie die Vorinstanz zutreffend erwogen hat, gilt dieser Schluss auch heute noch trotz weitergehender EDV-Unterstützung. Die Höhe der Mahngebühr für noch nicht eingereichte Steuererklärungen ist im Kanton Bern letztmals im Jahr 2011 angepasst und von Fr. 50.-- auf Fr. 60.-- angehoben worden, wobei die Grundsätze des Kostendeckungs- und Äquivalenzprinzips ausdrücklich berücksichtigt worden sind (vgl. Vortrag der Finanzdirektion an den Regierungsrat zur Teilrevision der GebV, S. 3 f., einsehbar unter: <www.rr.be.ch>, Rubriken «Sitzungen Regierungsrat/2011/Regierungssitzung vom 9.11.2011/Finanzdirektion [FIN] – Einzelgeschäfte/2011.RRGR.1442/Vortrag»). Vor diesem Hintergrund konnte die Vorinstanz die Beweisanträge des Beschwerdeführers in zulässiger antizipierter Beweiswürdigung abweisen (statt vieler BGE 144 II 427 E. 3.1.3; BVR 2018 S. 206 E. 4.5). Sodann hat die Vorinstanz das Gesuch des Beschwerdeführers um unentgeltliche Rechtspflege mit Blick auf die klare Rechtslage zu Recht wegen Aussichtslosigkeit abgewiesen.

3.7 Soweit der Beschwerdeführer ferner sinngemäss eine Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots behauptet, da «Mahntypen» unterschiedlich behandelt würden, ist sein Vorbringen nicht stichhaltig. Art. 8 Abs. 1 der Bundesverfassung (BV; SR 101) verlangt, dass Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich zu behandeln ist. Die Rechtsgleichheit ist verletzt, wenn zwei Sachverhalte, die miteinander verglichen werden können, ohne sachlichen Grund unterschiedlich behandelt werden (vgl. BGE 141 I 153 E. 5.1). Im zu beurteilenden Fall ist keine Ungleichbehandlung erkennbar. Gemäss Anhang 6 Ziff. 2.10 GebV (Gebührentarif der Finanzdirektion) werden für

«Mahnungen im Inkassoverfahren» gleich wie für «Mahnungen für noch nicht eingereichte Steuererklärungen» 60 Taxpunkte veranschlagt; andere «Mahntypen» sind im Gebührentarif nicht aufgeführt. Von gebührenpflichtigen Mahnungen zu unterscheiden sind (kostenlose) Zahlungserinnerungen (vgl. Zahlungserinnerung der StV vom 28.7.2018, Vorakten StRK [act. 4A] pag. 64).

3.8 Die weiteren Ausführungen und Hinweise des Beschwerdeführers vermögen am Ergebnis des vorliegenden Verfahrens nichts zu ändern. Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

4.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 3 VRPG).

Demnach entscheidet der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 1'500.--, werden dem Beschwerdeführer auferlegt.
3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

4. Zu eröffnen:

- Beschwerdeführer
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Steuerrekurskommission des Kantons Bern

Der Einzelrichter:

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.

Hinweis: Bezüglich einer allfälligen Verlängerung der oben erwähnten Frist siehe auch die Verordnung des Schweizerischen Bundesrats vom 20. März 2020 über den Stillstand der Fristen in Zivil- und Verwaltungsverfahren zur Aufrechterhaltung der Justiz im Zusammenhang mit dem Coronavirus (COVID-19 [SR 173.110.4]).