

100.2019.321U
STN/IMA/SRE

Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 22. April 2020

Verwaltungsrichter Häberli, Abteilungspräsident
Verwaltungsrichter Daum, Verwaltungsrichter Stohner
Gerichtsschreiberin Imfeld

A. _____
vertreten durch Rechtsanwalt ...
Beschwerdeführer

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern
Brünnenstrasse 66, Postfach, 3001 Bern
Beschwerdegegnerin 1

Einwohnergemeinde B. _____
Beschwerdegegnerin 2

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Festlegung des steuerrechtlichen Wohnsitzes 2016;
Nichteintreten auf Rekurs (Entscheid der Steuerrekurskommission des
Kantons Bern vom 20. August 2019; 100 18 509)



Sachverhalt:

A.

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern legte mit Verfügung vom 3. Januar 2017 fest, dass sich der steuerrechtliche Wohnsitz von A. _____ ab dem Steuerjahr 2016 in der Einwohnergemeinde B. _____ befindet. Am 15. November 2017 stellte A. _____ ein Gesuch um Wiederherstellung der Einsprachefrist, das die Steuerverwaltung mit Verfügung vom 16. Februar 2018 abwies. Auf die dagegen erhobene Einsprache trat sie mit Entscheidung vom 4. September 2018 wegen Fristversäumnis nicht ein.

B.

Am 5. November 2018 gelangte A. _____ mit Rekurs an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), die mit Entscheidung vom 20. August 2019 wegen Fristversäumnis auf das Rechtsmittel nicht eintrat.

C.

Dagegen hat A. _____ am 19. September 2019 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Er beantragt, der Nichteintretensentscheid der StRK vom 20. August 2019 sei aufzuheben und die Sache sei zur materiellen Beurteilung der Einsprache an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 8. Oktober 2019 bzw. Beschwerdeantwort vom 7. November 2019 je die Abweisung der Beschwerde. Die Einwohnergemeinde B. _____ hat am 10. Oktober 2019 auf eine Stellungnahme verzichtet.

Mit Eingabe vom 17. März 2020 reicht der Beschwerdeführer eine Verfügung der Steuerverwaltung vom 16. Januar 2020 zu den Akten, wonach sich sein steuerrechtlicher Wohnsitz in den Steuerjahren 2017-2019 nicht in der Einwohnergemeinde B. _____ befunden hat. Die Beschwerde

beziehe sich nur mehr auf das Steuerjahr 2016; weitergehend sei die Sache gegenstandslos geworden.

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]). Da die StRK auf den Rekurs des Beschwerdeführers nicht eingetreten ist, ergibt sich dessen Beschwerdebefugnis für das verwaltungsgerichtliche Verfahren unmittelbar aus dem negativen Prozessentscheid (BVR 2006 S. 481 E. 1.2; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 79 N. 3). Im Beschwerdeverfahren um einen Prozessentscheid wird die umstrittene formelle Frage (die Eintretensfrage) zum Streitgegenstand dieses Verfahrens (vgl. etwa BVR 2012 S. 225 E. 2 mit weiteren Hinweisen). Es ist somit nur zu prüfen, ob das Nichteintreten der StRK rechtmässig ist. Das Verwaltungsgericht hat sich demgegenüber nicht mit der materiellrechtlichen Streitigkeit zu befassen (vgl. VGE 2019/3 vom 3.4.2019 E. 2.2). Entgegen der in der Eingabe vom 17. März 2020 (vorne Bst. C) vertretenen Auffassung des Beschwerdeführers ist das Verfahren daher mit der Verfügung der Steuerverwaltung vom 16. Januar 2020 nicht teilweise gegenstandslos geworden. Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2 Der Beschwerdeführer verweist in der Beschwerdeschrift teils auf frühere Eingaben. Ein solcher Verweis stellt indes keine rechtsgenügeliche Begründung im Sinn von Art. 32 Abs. 2 VRPG dar; es darf lediglich ergänzend auf früher Gesagtes hingewiesen werden (BVR 2006 S. 193

[VGE 22333 vom 20.1.2006] nicht publ. E. 1.3; VGE 2019/155/156 vom 25.11.2019 E. 1.3, 2016/74 vom 26.10.2016 E. 1.4; Merkli/Aeschli-
mann/Herzog, a.a.O., Art. 32 N. 15). Der Verweis ist somit lediglich im Sinn
einer Ergänzung der in der Verwaltungsgerichtsbeschwerde vorgebrachten
Rügen aufzufassen. Auf Einwände, die in früheren Rechtsschriften erhoben
worden sind, in der nun zu beurteilenden Beschwerde aber nicht substan-
ziiert werden, ist in den folgenden Erwägungen daher nicht einzugehen.

1.3 Die Beurteilung von Beschwerden gegen Nichteintretensentscheide
fällt grundsätzlich in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 57 Abs. 2
Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichts-
behörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]). Die rechtlichen
Verhältnisse rechtfertigen indes eine Beurteilung in Dreierbesetzung (vgl.
Art. 57 Abs. 6 i.V.m. Art. 56 Abs. 1 GSOG).

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

2.

Streitig ist, ob die StRK zu Recht wegen Fristversäumnis nicht auf den Re-
kurs eingetreten ist. Den Akten lässt sich dazu folgender Sachverhalt ent-
nehmen: Am 3. Januar 2017 legte die Steuerverwaltung den steuerrechtli-
chen Wohnsitz des Beschwerdeführers ab dem Steuerjahr 2016 in
B._____ fest und eröffnete ihm diese Verfügung mit A-Post Plus an die
Anschrift «...strasse, B._____» (vgl. Vorakten StV [act. 3B] pag. 8-10).
Gemäss Sendungsverfolgung der Schweizerischen Post wurde die
Sendung am 4. Januar 2017 zugestellt (vgl. Auszug «Sendungen verfol-
gen» vom 14.3.2017, Vorakten StV pag. 16). Am 15. November 2017
stellte der Beschwerdeführer ein Gesuch um Wiederherstellung der Ein-
sprachefrist und rügte unter anderem die Zustellung der Verfügung an die
erwähnte Adresse trotz «Adresssperre». Als Absender gab er die Anschrift
«postlagernd, B._____» an (vgl. Schreiben des Beschwerdeführers
vom 15.11.2017, Vorakten StV pag. 34). Die Steuerverwaltung wies das
Gesuch um Wiederherstellung mit Verfügung vom 16. Februar 2018 ab, die

sie dem Beschwerdeführer mit A-Post Plus an die von ihm angegebene Postlageradresse eröffnete (vgl. Vorakten StV pag. 67-69). Auf die dagegen erhobene Einsprache vom 15. April 2018 trat die Steuerverwaltung am 4. September 2018 wegen Verspätung nicht ein (Einsprache vom 15.4.2018 und Einspracheentscheid vom 4.9.2018, Vorakten StV pag. 86-88 und pag. 90-93). Den Entscheid verschickte sie wiederum mit A-Post Plus an die Anschrift «postlagernd, B._____». Gemäss Sendungsverfolgung der Schweizerischen Post traf die Sendung am 5. September 2018 bei der Poststelle in B._____ ein und wurde postlagernd zur Abholung bereitgehalten. Der Beschwerdeführer nahm die Sendung am 5. Oktober 2018 am Schalter entgegen (vgl. Auszug «Sendungen verfolgen» vom 17.10.2018, Vorakten StV pag. 95). Am 5. November 2018 erhob er gegen den Nichteintretensentscheid Rekurs, auf den die StRK mit Entscheid vom 20. August 2019 wegen Fristversäumnis nicht eintrat (vgl. Rekurs vom 5.11.2018, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 10-21; angefochtener Entscheid E. 3.4 und E. 7).

3.

3.1 Gegen Einspracheentscheide der Steuerverwaltung kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung schriftlich Rekurs an die StRK erhoben werden (Art. 195 i.V.m. Art. 196 Abs. 1 StG). Fristgebundene Eingaben müssen vor Ablauf der Frist der Behörde, der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben werden (Art. 151 StG i.V.m. Art. 42 Abs. 2 VRPG). Verfügungen und Entscheide der Steuerbehörden werden der steuerpflichtigen Person in der Regel mit gewöhnlicher Post zugestellt (Art. 159 Abs. 2 StG; anders: Art. 44 Abs. 2 VRPG, Art. 138 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [Zivilprozessordnung, ZPO; SR 272] und Art. 85 Abs. 2 der Schweizerischen Strafprozessordnung vom 5. Oktober 2007 [Strafprozessordnung, StPO; SR 312.0]). Zulässig ist namentlich auch der Versand mit A-Post Plus (vgl. BGer 2C_430/2009 vom 14.1.2010, in StR 65/2010 S. 396 E. 2.3 f.). Gemäss ständiger bundesgerichtlicher Praxis erfolgt die fristauslösende Zustellung einer uneingeschriebenen Sendung bereits dadurch, dass sie in den Briefkasten oder in das Postfach der Ad-

ressatin bzw. des Adressaten gelegt wird und damit in deren bzw. dessen Machtbereich gelangt. Dass die Empfängerin bzw. der Empfänger von der Sendung tatsächlich Kenntnis nimmt, ist nicht erforderlich (BGE 142 III 599 E. 2.4.1, 122 I 139 E. 1; BGer 2C_570/2011 und 2C_577/2011 vom 24.1.2012, in StR 67/2012 S. 301 E. 4.1, 2C_430/2009 vom 14.1.2010, in StR 65/2010 S. 396 E. 2.4). So wird die Sendung zugestellt, auch wenn die angeschriebene Person beispielsweise an Wochenenden und Feiertagen faktisch keinen Zugriff auf ihre Post hat (vgl. BGer 8C_271/2019 vom 11.6.2019 E. 6.2, 8C_586/2018 vom 6.12.2018 E. 6; ferner BVR 2019 S. 89 E. 1.4). Bei der Versandmethode A-Post Plus wird der Brief mit einer Nummer versehen und ähnlich wie ein eingeschriebener Brief mit A-Post spediert. Im Unterschied zu eingeschriebenen Sendungen wird aber der Empfang nicht quittiert. Die Zustellung wird lediglich elektronisch erfasst, wenn die Sendung in das Postfach oder in den Briefkasten der Empfängerin bzw. des Empfängers gelegt wird (BGE 144 IV 57 E. 2.3.1, 142 III 599 E. 2.2; BGer 2C_430/2009 vom 14.1.2010, in StR 65/2010 S. 396 E. 2.3; BVR 2019 S. 82 E. 1.3.2; VGE 2018/17 vom 20.6.2018 E. 5.2, 2016/331 vom 23.2.2017 E. 3.2).

3.2 Gesonderte Abmachungen über die Zustellung, wie nach ständiger Praxis insbesondere ein Postzurückbehaltungsauftrag, vermögen den Zeitpunkt der rechtlich relevanten Zustellung nicht zugunsten der Empfängerin bzw. des Empfängers auf später zu verlegen, indem die Sendung erst bei der effektiven Aushändigung zugestellt wäre (BGE 107 V 187 E. 2). Dies hätte letztlich zur Folge, dass die nicht erstreckbare gesetzliche Beschwerdefrist faktisch nach Belieben der beschwerdeführenden Person verlängert würde (BVR 2019 S. 82 E. 1.6.1; BGer 8C_53/2017 vom 2.3.2017 E. 4.3). Massgeblich für die Zustellung bleibt beim Versand mit A-Post Plus grundsätzlich das Datum gemäss Sendungsverfolgung («Track & Trace»). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung liegt ein Fehler bei der Postzustellung nicht ausserhalb jeder Wahrscheinlichkeit. Eine fehlerhafte Postzustellung ist allerdings nicht zu vermuten, sondern nur anzunehmen, wenn sie aufgrund der Umstände plausibel erscheint; es müssen konkrete Anzeichen für einen Fehler vorhanden sein (BGE 142 III 599 E. 2.4.1, 142 IV 201 E. 2.3; BVR 2019 S. 82 E. 1.3.4).

3.3 Die Vorinstanz hat erwogen, postlagernd adressierte Sendungen würden sich von in ein Postfach zugestellten Sendungen nur darin unterscheiden, dass die Empfängerin bzw. der Empfänger sie am Schalter abholen müsse und nicht selbständig auf sie zugreifen könne. Dies ändere nichts daran, dass sie mit Ankunft bei der entsprechenden Poststelle als im Machtbereich der Empfängerin bzw. des Empfängers angelangt gälten. Hingegen sei das tatsächliche Abholdatum für die Zustellung nicht von Bedeutung, da die Empfängerin bzw. der Empfänger den Beginn der Rechtsmittelfrist sonst um mehr als drei Wochen hinausschieben könnte. Dies widerspräche der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu den Zurückbehaltungsaufträgen. Selbst wenn mit Blick auf die Besonderheiten der Postlagersendung eine Abholfrist von sieben Tagen gewährt würde, wäre der Rekurs vom 5. November 2018 verspätet erfolgt, weshalb darauf nicht einzutreten sei (vgl. angefochtener Entscheid E. 3.4). – Der Beschwerdeführer bringt dagegen vor, eine postlagernd adressierte Sendung befände sich nicht bereits mit Eingang bei der Poststelle im Machtbereich der Empfängerin bzw. des Empfängers, da die Sendung nicht wie bei einem Briefkasten oder einem Postfach direkt zugänglich sei (Beschwerde Ziff. 9, 14). Gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts (BGE 111 V 99) gelte eine postlagernd adressierte Sendung, die nicht innert der Aufbewahrungsfrist von einem Monat abgeholt werde, als am letzten Tag dieser Frist zugestellt. Die siebentägige Abholfrist für eingeschriebene Sendungen gemäss Art. 44 Abs. 3 VRPG sei nicht anwendbar (Beschwerde Ziff. 10 f.).

3.4 Im Licht der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu gesonderten Abmachungen über die Zustellung ist es angezeigt, die Postlagersendung gleich zu behandeln wie den Zurückbehaltungsauftrag. Das Angebot der Postlagerung richtet sich insbesondere an Empfängerinnen und Empfänger von Sendungen, die auf Reisen gehen oder keine feste Zustelladresse haben. Mit dem Vermerk «postlagernd» adressierte Briefe und Pakete werden dabei während eines Monats in der gewünschten Filiale aufbewahrt und können in dieser Zeit am Schalter abgeholt werden (vgl. <www.post.ch>, Rubriken «Empfangen/Empfangsorte/Postlagersendung»). Die Postlagersendung unterscheidet sich hinsichtlich Eingang, Aufbewahrung und Bereitstellung bei einer Poststelle und damit bezüglich der für die Zustellung relevanten postalischen Abläufe nicht vom Zurückbehaltungsauftrag. Bei

diesem wird die Post auf Auftrag der Empfängerin bzw. des Empfängers ebenfalls während einer gewissen Zeit in der Postfiliale aufbewahrt und kann anschliessend am Schalter abgeholt oder der Adressatin bzw. dem Adressaten ausgeliefert werden (vgl. <www.post.ch>, Rubriken «Empfangen/Ferien und Abwesenheit/Post zurückbehalten»). Es ist nicht einsichtig, weshalb die Empfängerin bzw. der Empfänger anders als beim Zurückbehaltungsauftrag den Beginn der Rechtsmittelfrist mithilfe der Postlagerung um mehrere Wochen aufschieben können sollte. Neben Gründen der Rechtssicherheit verlangen auch der Grundsatz rechtsgleicher Behandlung und das Rechtsmissbrauchsverbot, dass die Regeln über die Zustellung behördlicher Sendungen durch die Post möglichst klar, einfach und vor allem einheitlich gehandhabt werden (vgl. BGE 141 II 429 E. 3.3.2, 123 III 492 E. 1, je mit Hinweisen). In der Bundesrechtspflege findet bei eingeschriebenen Sendungen die Zustellfiktion auf Zurückbehaltungsaufträge und Postlagersendungen gleichermassen Anwendung (Amstutz/Arnold, in Basler Kommentar, 3. Aufl. 2018, Art. 44 BGG N. 36 f.; Urs Peter Cavelti, in Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum VwVG, 2. Aufl. 2019, Art. 20 N. 40 und 43; Patricia Egli, in Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar zum VwVG, 2. Aufl. 2016, Art. 20 N. 56 f.). Dies spricht dafür, die beiden postalischen Dienstleistungen auch bei der Zustellung uneingeschriebener Sendungen gleichzubehandeln. Der Grundsatz, wonach gesonderte Abmachungen mit der Post über die Zustellung den Zeitpunkt der rechtlich relevanten Zustellung nicht zugunsten der Empfängerin bzw. des Empfängers hinauszögern können, hat mithin ebenfalls bei Postlagersendungen zu gelten (vgl. vorne E. 3.2). Für die fristauslösende Zustellung ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung sodann nicht von Bedeutung, dass der Beschwerdeführer aufgrund der Schalteröffnungszeiten nicht jederzeit und selbständig auf die postlagernde Sendung zugreifen konnte (vgl. vorne E. 3.1). Der auf ausdrücklichen Wunsch des Beschwerdeführers postlagernd adressierte Entscheid der Steuerverwaltung vom 4. September 2018 gilt folglich mit Ankunft und Bereitstellung zur Abholung in der Postfiliale in B. _____ am 5. September 2018 als in den Machtbereich des Beschwerdeführers gelangt und zugestellt.

3.5 Dem steht der vom Beschwerdeführer zitierte Bundesgerichtsentscheid nicht entgegen, wonach postlagernd adressierte Briefsendungen in jenem Zeitpunkt als zugestellt gelten, in welchem sie auf der Post abgeholt werden (BGE 111 V 99 E. 2c). Dieses Urteil betraf einen eingeschriebenen Brief und nicht wie hier eine Sendung mit A-Post Plus. Gemäss neuerer, konstanter Praxis des Bundesgerichts gilt eine eingeschriebene, postlagernd adressierte Sendung spätestens am letzten Tag der siebentägigen Abholfrist für eingeschriebene Briefe als zugestellt, nicht erst am letzten Tag der Aufbewahrungsfrist von einem Monat (BGer 5A_790/2019 vom 20.1.2020 E. 3.2.2, 5P.425/2005 vom 20.1.2006 E. 3.2, 1P.369/2000 vom 24.7.2000 E. 1b mit Hinweis auf BGE 113 Ib 87 E. 2b). BGE 111 V 99 wird vom Bundesgericht selber als «älterer und isolierter Fall» bezeichnet (vgl. BGer 1P.369/2000 vom 24.7.2000 E. 1b) und ist daher nicht massgebend. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers (vgl. Beschwerde Ziff. 15) liegt hier somit keine Praxisänderung vor. Zudem ist, wie der Beschwerdeführer zutreffend vorbringt, die Zustellfiktion von sieben Tagen nach erfolglos versuchter Zustellung gemäss Art. 44 Abs. 3 VRPG auf A-Post Plus Sendungen nicht anwendbar, da diese nicht gegen Unterschrift überbracht werden. Somit fällt hier auch eine siebentägige Abholfrist ausser Betracht.

3.6 Zusammenfassend hat die StRK den Rekurs vom 5. November 2018 zu Recht als verspätet erachtet.

4.

Der Beschwerdeführer beruft sich weiter auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes (vgl. Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 der Bundesverfassung [BV; SR 101]), substanziiert sein Vorbringen aber nicht (vgl. Beschwerde Ziff. 14). Insbesondere erläutert er nicht, inwiefern die Erwägungen der Vorinstanz zum Vertrauensschutz nicht zutreffen sollten. Die Vorinstanz hat überzeugend dargelegt, dass es bereits an einer Vertrauensgrundlage fehlt: Die Schweizerische Post hat dem Beschwerdeführer in zwei Schreiben bestätigt, dass die Abholfrist für postlagernde Sendungen einen Monat betrage (vgl. Schreiben vom 19.10.2018 und 6.11.2018, Vorakten StRK pag. 2 bzw. 60); zum rechtlich relevanten Zustelldatum hat sie sich hin-

gegen nicht geäussert. Dazu wäre sie auch nicht zuständig gewesen, was selbst für einen juristischen Laien offensichtlich ist (vgl. zum Ganzen angefochtener Entscheid E. 4; zum Vertrauensschutz statt vieler BGE 143 V 341 E. 5.2.1; BVR 2013 S. 85 E. 6.1).

5.

Zusammenfassend erweist sich die Beschwerde somit als unbegründet und ist abzuweisen. 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 VRPG).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 3'500.--, werden dem Beschwerdeführer auferlegt.
3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
4. Zu eröffnen:
 - Beschwerdeführer
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Einwohnergemeinde B. _____
 - Steuerrekurskommission des Kantons Bern

Der Abteilungspräsident:

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.