

100.2024.186/187U
BUC/SBE/AMA

Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil des Einzelrichters vom 20. März 2025

Verwaltungsrichter Bürki
Gerichtsschreiberin Streun

A. _____ und **B.** _____

Beschwerdeführende

gegen

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

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer
2021; Nichteintreten auf Einsprachen (Entscheide der Steuerrekurskom-
mission des Kantons Bern vom 21. Juni 2024; 100 24 85, 200 24 51)



Prozessgeschichte:

A.

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern veranlagte A._____ und B._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer 2021 mit Verfügungen vom 5. Oktober 2023 nach Ermessen, weil sie trotz Mahnung keine Steuererklärung eingereicht hatten. Dabei setzte sie das steuerbare Einkommen auf Fr. 320'000.-- (Kanton) bzw. Fr. 330'000.-- (Bund) und das steuerbare Vermögen auf Fr. 250'000.-- fest. Weiter auferlegte sie ihnen Gebühren von Fr. 60.-- und Bussen von Fr. 2'000.--. Dagegen erhoben A._____ und B._____ mit Schreiben, datiert auf den 5. Dezember 2021 (richtig: 2023), Einsprache. Die Steuerverwaltung teilte in der Folge am 22. Dezember 2023 mit, dass die Einsprachen nach Ablauf der Rechtsmittelfrist erhoben worden seien, und gab A._____ und B._____ Gelegenheit nachzuweisen, dass sie an der firstgerechten Einsprache verhindert waren. Nachdem sich A._____ und B._____ am 4. Januar 2024 erneut geäußert hatten, trat die Steuerverwaltung mit Entscheiden vom 24. Januar 2024 auf die Einsprachen nicht ein.

B.

Am 23. Februar 2024 gelangten A._____ und B._____ mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese wies die Rechtsmittel mit Entscheiden vom 21. Juni 2024 ab, soweit sie darauf eintrat.

C.

Dagegen haben A._____ und B._____ am 2. Juli 2024 in einer einzigen Rechtsschrift sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer 2021 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragen sinngemäss und zusammengefasst, die die Nicht-

eintretensentscheide der Steuerverwaltung bestätigenden Entscheide der StRK seien aufzuheben und das steuerbare Einkommen für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie für die direkte Bundessteuer 2021 sei herabzusetzen.

Mit Verfügung vom 3. Juli 2024 hat die (damalige) Abteilungspräsidentin die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer 2021 vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 23. Juli 2024 bzw. Beschwerdeantwort vom 22. August 2024 je die Abweisung der Beschwerden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht 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 Art. 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). 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). Dabei schadet nicht, dass die Verwaltungsgerichtsbeschwerden zwar im Namen beider Ehegatten erhoben worden sind, die

Rechtsschrift aber einzig vom Beschwerdeführer unterzeichnet worden ist, gilt doch unter Ehegatten eine gesetzliche Vertretungsvermutung (vgl. Art. 156 Abs. 3 StG; Art. 113 Abs. 1 und 3 DBG; vgl. statt vieler VGE 2021/228/229 vom 1.5.2023 E. 1.1). Auf die Beschwerden ist unter Vorbehalt von E. 1.2 hiernach einzutreten.

1.2 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 (vgl. BVR 2020 S. 59 E. 2.2; Ruth Herzog, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 72 N. 12). Die StRK hatte sich in den Entscheiden vom 21. Juni 2024 ausschliesslich mit den Nichteintretensentscheiden der Steuerverwaltung befasst (und zu befassen) und entsprechend keine materielle Beurteilung vorgenommen. Prozessthema der verwaltungsgerichtlichen Verfahren ist daher einzig, ob sie die Nichteintretensentscheide zu Recht bestätigt hat (BVR 2021 S. 558 E. 1.2, 2017 S. 459 E. 2.3). Weiter könnte beantragt werden, die StRK ihrerseits sei zu Unrecht auf Rekurs und Beschwerde nicht eingetreten, soweit damit die Änderung der Ermessensveranlagungen beantragt worden war (vgl. angefochtene Entscheide E. 2 und Dispositiv-Ziff. 1 f.). Dies tun die Beschwerdeführenden aber weder ausdrücklich noch sinngemäss. Soweit demnach die Beschwerdeführenden eine Abänderung der Ermessensveranlagungen beantragen, liegt ihr Begehren ausserhalb des Streitgegenstands, weshalb darauf nicht einzutreten ist.

1.3 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 Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 E. 1.3.1 [Pra 99/2010 Nr. 37]). Da hier die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

1.4 Die Beurteilung von Beschwerden gegen Rechtsmittelentscheide, die ein Nichteintreten der verfügenden Behörde zum Gegenstand haben, fallen 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]).

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

2.

2.1 Gemäss Art. 190 Abs. 1 StG bzw. Art. 132 Abs. 1 DBG kann die steuerpflichtige Person gegen Veranlagungsverfügungen innert 30 Tagen seit deren Eröffnung schriftlich Einsprache erheben, wobei eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden kann (Art. 191 Abs. 3 StG; Art. 132 Abs. 3 DBG). Bei der Einsprachefrist handelt es sich um eine gesetzliche Frist, die nicht erstreckt werden kann; bei Nichteinhaltung ist auf das verspätete Rechtsmittel grundsätzlich nicht einzutreten (vgl. Art. 161 Abs. 1 StG; Art. 119 Abs. 1 DBG; vgl. auch Art. 151 StG i.V.m. Art. 43 Abs. 1 VRPG). – Es ist unbestritten, dass die Beschwerdeführenden gegen die Ermessensveranlagungen der Kantons- und Gemeindesteuern bzw. der direkten Bundessteuer 2021 nicht innert der 30-tägigen Rechtsmittelfrist Einsprache erhoben haben (vgl. vorne Bst. A). Die Beschwerdeführenden bringen jedoch vor, dass die Steuererklärung für das Jahr 2021 und die Einsprache gegen die Ermessensveranlagung aus gesundheitlichen Gründen verspätet eingereicht worden seien (Beschwerden S. 1 f.).

2.2 Es ist folglich zu prüfen, ob die StRK die Rechtsmittel aufgrund allenfalls zu bejahender Fristwiederherstellungsgründe materiell hätte beurteilen müssen.

2.2.1 Ein Fristversäumnis wird entschuldigt, wenn die steuerpflichtige Person die versäumte Handlung innert 30 Tagen seit Wegfall des Hinderungsgrunds nachholt und gleichzeitig nachweist, dass sie durch Militärdienst, Krankheit, Landesabwesenheit oder andere erhebliche Gründe am rechtzei-

tigen Handeln verhindert war (vgl. Art. 161 Abs. 3 StG sowie die damit im Wesentlichen übereinstimmenden Art. 43 Abs. 2 VRPG und Art. 133 Abs. 3 DBG). Erhebliche (bzw. entschuld bare) Gründe im Sinn der vorgenannten Bestimmungen liegen vor, wenn die säumige Person aus hinreichenden, objektiven oder subjektiven Gründen davon abgehalten worden ist, fristgerecht zu handeln oder eine Vertretung zu bestellen, und wenn ihr auch keine Nachlässigkeit vorzuwerfen ist, wobei klare Schuldlosigkeit vorausgesetzt wird und ein strenger Massstab gilt (vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 133 N. 30; Michel Daum, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar um bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 43 N. 16, je mit Hinweisen). Es muss sich um Gründe von einigem Gewicht handeln, z.B. schwere Erkrankung oder Unfall, höhere Gewalt, plötzlich eintretende Handlungs unfähigkeit oder unerwarteter Tod naher Angehöriger (BVR 2014 S. 130 E. 3.2.1, 2003 S. 553 E. 2.1). Wird eine Krankheit als Hinderungsgrund an gerufen, muss die Beeinträchtigung derart erheblich ausfallen, dass die steuerpflichtige Person durch sie geradezu davon abgehalten wird, innert Frist zu handeln oder eine Drittperson mit der notwendigen Vertretung zu be trauen (statt vieler BVR 2019 S. 314 E. 3.8, 2005 S. 281 E. 2.1; BGer 2C_1076/2019 vom 7.1.2020 E. 2.1; Peter Locher, a.a.O., Art. 133 N. 33).

2.2.2 Die verhinderte Person hat die Gründe für die Säumnis darzulegen und mit geeigneten Beweismitteln zu untermauern (vgl. Art. 20 VRPG; Michel Daum, a.a.O., Art. 43 N. 22, auch zum Folgenden). Greifbare Beweismittel sind dabei direkt mit der Rekurs- bzw. Beschwerdeschrift einzureichen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 32 Abs. 2 VRPG bzw. Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 2 DBG). Das blosses Anbieten von Beweismitteln, die im Rahmen der Mitwirkungspflicht gemäss Art. 151 StG i.V.m. Art. 20 VRPG (Michel Daum, a.a.O., Art. 20 N. 4) bzw. gestützt auf Art. 197 Abs. 3 StG oder Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 2 DBG unaufgefordert hätten eingereicht werden müssen, genügt nicht (vgl. BVR 2014 S. 197 E. 3.1; VGE 2021/314 vom 23.2.2024 E. 2.4). Für den Nachweis der hinreichend schweren Krankheit kommt einem zeitnah erstellten Arztzeugnis ausschlaggebende Bedeutung zu. Dabei ist zwingend erforderlich, dass im Zeugnis dargelegt wird, weshalb und inwiefern die betroffene Person die fristwahrende Handlung aus gesundheitlichen Gründen nicht vornehmen und auch nicht jemand anderen damit

betrauen konnte. Äussert sich ein Arztzeugnis lediglich allgemein über den Gesundheitszustand, vermag dies keine Wiederherstellung der Frist zu rechtfertigen (vgl. BVR 2019 S. 314 E. 3.8, 2005 S. 281 E. 2.3; VGE 2020/425/426 vom 3.12.2021 E. 4.1 [bestätigt durch BGer 2C_75/2022 vom 15.2.2022]).

2.3 Die Vorinstanz gelangte in den angefochtenen Entscheiden zum Schluss, dass keine Fristwiederherstellungsgründe gegeben seien. Was die gesundheitliche Situation des Beschwerdeführers im interessierenden Zeitraum betreffe, lasse sich diese aufgrund der eingereichten Akten nicht näher überprüfen, zumal der Beschwerdeführer trotz Rückfrage keine konkreten diesbezüglichen Dokumente eingereicht habe. Ohnehin könne die gesundheitliche Verfassung des Beschwerdeführers dahingestellt bleiben, da bezüglich der Beschwerdeführerin keine gesundheitlichen Einschränkungen oder sonstige Hinderungsgründe, welche sie am fristgerechten Handeln gehindert hätten, vorgebracht worden seien. Sie hätte als Adressatin der Veranlagungsverfügungen ohne Weiteres fristgerecht Einsprache im Namen beider Ehegatten erheben können. Im Übrigen sei auch nicht geltend gemacht worden, dass es den Beschwerdeführenden nicht möglich gewesen wäre, eine Drittperson mit der Wahrung ihrer Interessen zu betrauen. Somit sei es den Beschwerdeführenden nicht gelungen, einen genügenden Grund für die Wiederherstellung der Einsprachefrist nachzuweisen (angefochtene Entscheide E. 6.2). – Soweit sich die Beschwerdeführenden in ihren Beschwerden überhaupt mit dem von der StRK bestätigten Nichteintreten auseinandersetzen, berufen sie sich weiterhin darauf, dass die verspätete Einreichung der Einsprache und das Verpassen der Frist medizinisch begründet gewesen seien; auf Verlangen könne ein vertrauliches Gutachten des persönlichen Arztes des Beschwerdeführers zugestellt werden (Beschwerden S. 1 f.).

2.4 Wie bereits die StRK erkannte, fehlt es für die Annahme eines Hinderungsgrunds in Bezug auf den Beschwerdeführer bereits an einer substantiierten Sachdarstellung zu seinem Gesundheitszustand im interessierenden Zeitraum. Es ist weder geltend gemacht noch ersichtlich, dass dieser an einer schweren gesundheitlichen Beeinträchtigung gelitten hätte, die seine Handlungsfähigkeit dergestalt eingeschränkt hätte, dass er nicht ein-

mal eine Vertretung hätte bestellen können. Daran ändert das Vorbringen der Beschwerdeführenden nichts, der Beschwerdeführer sei «eine Person der Öffentlichkeit und der Versand von vertraulichen Dokumenten [sei] hochsensibel» (Beschwerden S. 2). Auch hat es der Beschwerdeführer versäumt, geeignete Beweismittel zum Nachweis des angeblichen Hinderungsgrunds beizubringen; das bloss (ohnehin pauschale) Angebot, der persönliche Arzt des Beschwerdeführers sei «gerne bereit, [...] auf Verlangen ein vertrauliches Gutachten zuzustellen» (Beschwerden S. 2), genügt bei greifbaren (bzw. durch die Beschwerdeführenden ohne Weiteres veranlassbaren) Beweismitteln wie ärztlichen Zeugnissen nicht (vorne E. 2.2.2). Wie es sich mit den für die Fristversäumnis angeführten «medizinischen Gründen» letztlich verhält, kann aber ohnehin offenbleiben: Den Vorakten sowie dem Rekurs bzw. der Beschwerde vom 23. Februar 2024 (vgl. act. 1C) kann nicht entnommen werden, dass auch für die Beschwerdeführerin ein Hinderungsgrund vorgelegen haben soll, wie die Vorinstanz zutreffend ausführt (vgl. angefochtene Entscheide E. 6.2); solches wird im Übrigen auch in den Beschwerden vom 2. Juli 2024 nicht behauptet. Als Adressatin der Veranlagungsverfügungen hätte die Beschwerdeführerin demnach fristgerecht Einsprache im Namen der Beschwerdeführenden erheben können, zumal Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, die steuerrechtlichen Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten gemeinsam ausüben (Art. 156 Abs. 1 StG; Art. 113 Abs. 1 DBG) und ein Rechtsmittel als rechtzeitig eingereicht gilt, wenn ein Ehegatte innert Frist handelt (Art. 156 Abs. 3 Satz 1 StG; Art. 113 Abs. 3 DBG; vgl. bereits vorne E. 1.3 a.E.). Ein Fristversäumnis kann daher nur dann entschuldigt werden, wenn beide Ehegatten am rechtzeitigen Handeln verhindert waren (vgl. VGE 2024/23/24 vom 26.8.2024 E. 4.3.2; Michel Daum, a.a.O., Art. 43 N. 21). Ausreichende Hinderungsgründe, die – gestützt auf und im Rahmen der gesetzlichen Regelung – eine Wiederherstellung der Einsprachefrist zu begründen und rechtfertigen vermöchten, sind nach dem Gesagten keine nachgewiesen. Schliesslich begründen auch die inhaltlichen Ausführungen der Beschwerdeführenden zur angeblich «im Vergleich zum effektiven Steuereinkommen rund 250 %» und damit «signifikant» zu hohen bzw. «substanziell falsch[en]» Ermessensveranlagung keinen Wiederherstellungsgrund (Beschwerden S. 1). Die Richtigkeit der Ermessensveranlagungen bildet gerade nicht Prozessthema der vorliegenden Beschwerdeverfahren (vgl. bereits vorne

E. 1.2). Sollten die Beschwerdeführenden mit ihren Vorbringen sinngemäss deren Nichtigkeit geltend machen wollen, erweist sich dies ebenfalls als unbehelflich: Von Nichtigkeit ist praxisgemäss erst auszugehen, wenn die Steuerbehörde aus fiskalischen und pönalen Motiven bewusst und willkürlich von der tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und den sonstigen Umständen abweicht und die Steuerfaktoren zum Nachteil der steuerpflichtigen Person festlegt (bisweilen als «krasse Willkür» bezeichnet; statt vieler BGE 9C_673/2023 vom 19.8.2024 E. 6.3, 145 V 326 E. 4). Die nach Ermessen festgelegten steuerbaren Einkommen für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer 2021 weichen nur minimal vom jeweiligen veranlagten steuerbaren Einkommen im Jahr 2020 ab. Eine pönale und fiskalische Motivation der Steuerbehörde bei der Festsetzung der steuerbaren Einkommen 2021 ist nicht ersichtlich, so wenig wie auch etwa eine mit BGE 9C_673/2023 nur annähernd vergleichbare Situation dahin vorliegen würde, dass die Steuerbehörde ermessensweise die Steuerfaktoren systematisch von Jahr zu Jahr und in immer massiverem Ausmass (sowie wider Hinweisen aus Pfändungsurkunden) erhöht hätte (s. ebd. E. 6.4 und 6.7 f.). Weder der Hinweis der Beschwerdeführenden auf einen «Einmaleffekt», welcher im Jahr 2020 zu einem aussergewöhnlich hohen Einkommen geführt habe, noch ihr Vorbringen betreffend das von ihnen beauftragte Treuhandbüro, welches die Steuererklärung 2021 «wahrheitsgetreu» ausgefüllt habe (Beschwerden S. 2), deuten darauf hin, dass sich die Steuerverwaltung bei der ermessensweise Festsetzung der Steuerfaktoren 2021 mutwillig über Umstände und Gegebenheiten hinweggesetzt hätte, welche die Veranlagungen inhaltlich als krass falsch erscheinen liessen.

2.5 Damit ist nicht zu beanstanden, dass die StRK die Wiederherstellung der Einsprachefrist verweigert und die Nichteintretensentscheide geschützt hat. Die Beschwerden erweisen sich demnach als unbegründet und sind abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die beantragten Beweisvorkehren (u.a. Einvernahmen Mitarbeiter Treuhandbüro) lassen keine entscheidungswesentlichen Erkenntnisse erwarten und werden abgewiesen (sog. antizipierte Beweiswürdigung; vgl. dazu statt vieler BGE 144 II 427 E. 3.1.3; BVR 2022 S. 93 E. 4.5.4, 2021 S. 239 E. 5.6).

3.

Bei diesem Ausgang der Verfahren 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 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

Demnach entscheidet der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2021 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2021 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 2'000.--, werden den Beschwerdeführenden auferlegt und dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe entnommen.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. Zu eröffnen:
 - Beschwerdeführende
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - Eidgenössische Steuerverwaltung

Der Einzelrichter:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, 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.