

100.2024.4/5U
HAT/SRE

Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil des Einzelrichters vom 17. Juli 2024

Verwaltungsrichter Häberli
Gerichtsschreiberin Fritschi

A. _____
Beschwerdeführer

gegen

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

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Steuerbussen; Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2019; Nichteintreten auf Einsprachen (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 19. Dezember 2023; 100 23 124, 100 23 180, 200 23 64, 200 23 96)



Prozessgeschichte:

A.

Für das Steuerjahr 2019 wurde A. _____ nach Ermessen veranlagt. Dabei auferlegte ihm die Steuerverwaltung des Kantons Bern sowohl im Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern als auch in jenem betreffend die direkte Bundessteuer Bussen wegen Nichteinreichens der Steuererklärung (Verfügungen vom 18.3. bzw. 2.9.2021). Mit Einsprachen vom 15. Februar 2023 beantragte A. _____ die Aufhebung dieser Bussen, weil er aus gesundheitlichen Gründen nicht in der Lage gewesen sei, die Steuererklärungen einzureichen. Mit Entscheiden vom 15. März 2023 trat die Steuerverwaltung wegen Verspätung nicht auf die Einsprachen ein.

B.

Hiergegen gelangte A. _____ an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), die Rekurs und Beschwerde mit Entscheiden vom 19. Dezember 2023 abwies.

C.

In einer einzigen Rechtsschrift vom 5. Januar 2024 hat A. _____ in der Steuerstrafsache sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Neben der Aufhebung der verhängten Steuerbussen beantragt er sinngemäss auch, die angefochtenen Entscheide aufzuheben und die Sache an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

Mit Verfügung vom 8. Januar 2024 hat die Abteilungspräsidentin die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Vernehmlassung vom 24. Januar 2024 bzw. Beschwerdeantwort vom 22. Februar 2024 auf Abweisung der Beschwerden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Der Beschwerdeführer hat sich mit Eingaben vom 15. Januar, 2. Februar, 19. März und 10. Juli 2024 erneut zur Sache geäussert. Zudem hat er eine Vereinigung der vorliegenden Verfahren mit jenen betreffend die Steuerbusen 2020 (100.2023.145/161) verlangt.

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 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]).

1.2 Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, ist durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und hat 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). Auf die Beschwerden ist einzutreten, soweit mit ihnen die Aufhebung der angefochtenen Entscheide und die Rückweisung der Streitsache an die Steuerverwaltung beantragt wird.

1.3 Das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht ist auf den Streitgegenstand beschränkt. Ausgangspunkt für dessen Bestimmung bildet die angefochtene Verfügung bzw. der angefochtene Entscheid, das sog. Anfechtungsobjekt. Dieses gibt 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. 4 ff.). Gegenstand der vorliegenden verwaltungsgerichtlichen Verfahren bildet deshalb einzig die Frage, ob die StRK das Nichteintreten der Steuerverwaltung auf die Einsprachen des Beschwerdeführers vom 15. Februar 2023 zu Recht bestätigt hat. Soweit der Beschwerdeführer mit seinen Anträgen die Aufhebung der Bussen und damit einen Entscheid in der Sache erwirken will, liegen seine Begehren ausserhalb des Streitgegenstands, weshalb insoweit auf die Beschwerden nicht einzutreten ist.

1.4 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], 130 II 509 E. 8.3 [Pra 94/2005 Nr. 114]). Weil vorliegend die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

1.5 Der Beschwerdeführer stellt darüber hinaus den Antrag, die vorliegenden Verfahren mit jenen betreffend die Steuerbussen 2020 (100.2023.145/161) zu vereinigen. Gemäss Art. 17 Abs. 1 VRPG kann die instruierende Behörde die Verfahren vereinigen, wenn getrennt eingereichte Eingaben den gleichen Gegenstand betreffen, wobei insoweit die Verfahrensthematik massgebend ist (Michel Daum, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 17 N. 6). Wichtigste Richtschnur beim Entscheid über eine Vereinigung bildet die Prozessökonomie;

der instruierenden Behörde kommt diesbezüglich ein grosser Ermessensspielraum zu (Michel Daum, a.a.O., Art. 17 N. 1). – Der Beschwerdeführer begründet seinen Antrag auf Vereinigung der Verfahren damit, dass diese den gleichen Gegenstand betreffen. Dabei übersieht er indes, dass hier prozessual ein Nichteintreten in Frage steht, während die Steuerbussen 2020 in den Verfahren 100.2023.145/161 materiell zu beurteilen sind. Angesichts der unterschiedlichen Thematiken dient eine Verfahrensvereinigung nicht der Prozessökonomie, weshalb der Antrag abzuweisen ist.

1.6 Die vorliegenden Entscheide 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]).

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

2.

Es ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer die Einsprachefrist gegen die Ermessensveranlagungen vom 18. März bzw. 2. September 2021 ungenutzt hat verstreichen lassen. Er macht indes geltend, er sei aufgrund seiner gesundheitlichen Situation nicht in der Lage gewesen, die Verfügungen rechtzeitig anzufechten.

2.1 Im Zusammenhang mit dem Hinschied seiner Ehefrau ist der Beschwerdeführer 2019 in eine persönliche und gesundheitliche Krise geraten. Zwischen November 2019 und August 2021 wurde er deswegen verschiedentlich in Spitälern und in Kurhäusern behandelt (vgl. die Zusammenstellung seiner Spital- und Kuraufenthalte in der Beschwerdeschrift). Der Beschwerdeführer will sein verspätetes Handeln mit einer Beeinträchtigung seines Gesundheitszustands entschuldigen, die er aufgrund der zahlreichen Aufenthalte in Gesundheitseinrichtungen als erstellt erachtet.

2.2 Eine Fristversäumnis wird gemäss Art. 161 Abs. 3 StG und Art. 133 Abs. 3 DBG entschuldigt, wenn die steuerpflichtige Person nachweist, dass

sie durch Militär- oder Zivildienst, Krankheit, Landesabwesenheit oder andere erhebliche Gründe am rechtzeitigen Handeln verhindert war, und sie die versäumte Handlung innert dreissig Tagen nach Wegfall der Hinderungsgründe nachholt. Diese Bestimmungen gehen als spezialgesetzliche Vorschriften für Steuerverfahren der allgemeinen Fristwiederherstellung gemäss Art. 43 Abs. 2 VRPG vor, ohne aber inhaltlich von dieser abzuweichen, namentlich auch was den Nachweis erheblicher bzw. entschuldbarer Gründe betrifft (BVR 2014 S. 130 E. 3.2.1; Michel Daum, a.a.O., Art. 43 N. 12). «Erhebliche Gründe» im Sinn von Art. 161 Abs. 3 StG oder Art. 133 Abs. 3 DBG bzw. «entschuldbare Gründe» im Sinn von Art. 43 Abs. 2 VRPG liegen demnach 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 (BVR 2014 S. 130 E. 3.2.1; vgl. Regina Schlup Guginard, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.] Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, Art. 161 N. 20; Zweifel/Hunziker, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, Art. 133 DBG N. 19 mit weiteren Hinweisen). Es muss sich um Gründe von einigem Gewicht handeln. Gesundheitliche Beeinträchtigungen können einen entschuldbaren Grund darstellen, müssen aber derart erheblich sein, dass die säumige Person durch sie sowohl davon abgehalten wird, selber innert Frist zu handeln, als auch eine Drittperson mit der Vertretung zu betrauen (vgl. statt vieler BVR 2019 S. 314 E. 3.8, 2005 S. 281 E. 2.1). Sie sind mittels Arzteugnis nachzuweisen, in dem darzulegen ist, weshalb und inwiefern die betroffene Person die fristwahrende Handlung aus gesundheitlichen Gründen nicht vornehmen und auch nicht jemand anderen damit betrauen konnte. Ein Arzteugnis, in dem ohne nähere Angabe von Gründen eine gänzliche Arbeitsunfähigkeit für einen bestimmten Zeitraum bescheinigt wird, genügt nicht (vgl. BVR 2019 S. 314 E. 3.8, 2005 S. 281 E. 2.3; Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2. Aufl. 2015, Art. 133 N. 33 mit weiteren Hinweisen). Beim Wiederherstellungsverfahren gemäss Art. 161 Abs. 3 StG und Art. 133 Abs. 3 DBG handelt es sich ebenso wie beim Verfahren nach Art. 43 Abs. 2 VRPG um ein Gesuchsverfahren. Das bedeutet, die säumige Person hat einerseits ein Gesuch um Wiederherstellung der versäumten Frist einzureichen und den Hinderungsgrund nachzuweisen; die

Frist beträgt dreissig Tage nach Wegfall des Hinderungsgrunds. Innert dieser Frist hat die säumige Person andererseits auch die versäumte Handlung nachzuholen. Das Gesuch um Fristwiederherstellung muss den Hinderungsgrund sowie den Tag des Eintritts und des Wegfalls des Hinderungsgrunds genau bezeichnen. Die Einhaltung der Frist hinsichtlich des Gesuchs und der nachzuholenden Handlung ist Gültigkeitsvoraussetzung (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. 2023, Art. 133 N. 34; Michel Daum, a.a.O., Art. 43 N. 22 f.).

2.3 Aufgrund der Akten ist nicht zu bezweifeln, dass der Beschwerdeführer jedenfalls bei Zustellung der Verfügungen vom 18. März 2021 gesundheitlich beeinträchtigt war und sich überhaupt in einer schwierigen Lebenssituation befand. Er hat indes nie ein Gesuch um Wiederherstellung der Einsprachefrist eingereicht und auch seine gesundheitsbedingte Verhinderung nicht mittels Arztzeugnis nachgewiesen. Die als Beilage zur Eingabe vom 10. Juli 2024 eingereichte detaillierte Krankheitsgeschichte seiner Hausarztpraxis (act. 14A) vermag ein solches nicht zu ersetzen. Gleiches gilt für die «psychologische Bescheinigung» der behandelnden Psychotherapeutin, die der Beschwerdeführer mit seiner Eingabe vom 19. März 2024 eingereicht hat (act. 10A). Weiter hat der Beschwerdeführer die versäumte Handlung nicht innert der Frist von dreissig Tagen nachgeholt, wie es Art. 161 Abs. 3 StG und Art. 133 Abs. 3 DBG vorschreiben: Er macht selber geltend, bis und mit dem «Reha-Aufenthalt» in ..., der bis Ende August 2021 andauerte, gesundheitsbedingt verhindert gewesen zu sein. Einsprache hat er indes erst am 15. Februar 2023 erhoben, also mehr als 17 Monate nach dem letzten Aufenthalt in einer Gesundheitseinrichtung und dem Bezug der neuen Wohnung im Seniorenzentrum. Entsprechend seiner eigenen Darstellung hätte der Beschwerdeführer also jedenfalls ab September 2021 handeln können und war das Zuwarten um weitere 17 Monate nicht mehr mit seiner gesundheitlichen Situation begründbar. Im Übrigen vermag der Beschwerdeführer aus dem Umstand, dass seine bisherige Wohnung in seiner Abwesenheit geräumt worden sei, sodass «sämtliche steuerrelevanten Unterlagen aus den Jahren 2019 und 2020 wegen der Hausräumung vernichtet wurden», nichts zu seinen Gunsten abzuleiten. Ein allfälliger Verlust seiner Korrespondenz mit den Steuerbehörden würde eine bloss organisatorische Unzulänglichkeit dar-

stellen, die eine Wiederherstellung der Frist von vornherein nicht zu rechtfertigen vermöchte (vgl. Michel Daum, a.a.O., Art. 43 N. 14; BVR 2021 S. 558 E. 6.1). Im Übrigen hat der Beschwerdeführer selber erklärt, dass die Veranlagungsverfügungen, gegen die er verspätet Einsprache erhoben hat, Teil der noch vorhandenen Unterlagen bildeten (vgl. Einsprache vom 15.2.2023; Vorakten StV [act. 5B1] pag. 9 f.)

2.4 Nach dem Gesagten ist nicht zu beanstanden, dass die StRK trotz der bekannten gesundheitlichen Probleme des Beschwerdeführers keine Fristwiederherstellung angenommen hat. Die angefochtenen Entscheide halten mithin der Rechtskontrolle stand.

3.

Die Beschwerden erweisen sich als unbegründet und sind abzuweisen, soweit auf sie einzutreten ist. Bei diesem Ausgang der Verfahren wird der Beschwerdeführer 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. Der Antrag auf Vereinigung der Verfahren 100.2024.4/5 und 100.2023.145/161 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern (Steuerbusse) wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

3. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundesteuer (Steuerbusse) wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
4. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 1'500.--, werden dem Beschwerdeführer auferlegt und dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe entnommen.
5. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
6. Zu eröffnen:
 - Beschwerdeführer
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern (zusammen mit der Eingabe des Beschwerdeführers vom 10.7.2024 [ohne Beilage])
 - Steuerrekurskommission des Kantons Bern (zusammen mit der Eingabe des Beschwerdeführers vom 10.7.2024 [ohne Beilage])
 - 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.