

Übungen im bernischen Steuerrecht FS 2021

Thema 9: Verfahrensrecht

Beispiel 1

Gibt es im Einsprache- bzw. Rechtsmittelverfahren in Steuersachen im Kanton Bern **Gerichtsferien** und welche gesetzlichen Grundlagen sind diesbezüglich relevant?

- a) In Verfahren betreffend **Kantons- und Gemeindesteuern**?

Allgemeines zur Normenhierarchie: Verfahrensbestimmungen finden Sie im kantonalen Recht (StG, VRPG) sowie im Bundesrecht (DBG, StHG). Soweit sich bestimmte Normen widersprechen, gelten die allgemeinen Regeln der Normenhierarchie: a) Bundesrecht geht dem kantonalen Recht vor und b) Lex specialis (StG geht dem VRPG vor). Diese Prinzipien gelten auch für die folgenden Fallbeispiele (namentlich Bsp. 2 a).

StG, StRKG und vor allem VRPG – enthalten keine Regeln über Gerichtsferien, ergo gibt es keine Gerichtsferien (im Kanton Bern, in anderen Kantonen kann dies anders sein).

- b) In Verfahren betreffend **Direkte Bundessteuer**?

Das DBG enthält keine Regeln über Gerichtsferien, ergo gibt es keine Gerichtsferien. Das DBG regelt das Verfahren (Veranlagung inkl. Rechtsmittel) für die direkten Bundessteuern umfassend und abschliessend! Demzufolge ist allenfalls abweichendes kantonales Verfahrensrecht für die Bundessteuer nicht massgebend. Falls ein Kanton also Gerichtsferien vorsieht, gilt dies für die direkte Bundessteuer nicht.

Beispiel 2

Die Ehegatten Berger haben eine Veranlagungsverfügung für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie für die direkte Bundessteuer 2020 erhalten. Sie sind der Meinung, dass Unterhaltskostenabzüge für Ihre Eigentumswohnung bei der Veranlagung zu Unrecht gekürzt wurden und wollen Einsprache erheben.

- a) Sie reichen (fristgerecht) **Einsprache** in brieflicher Form ein und stellen den Antrag, «dass die in der Steuererklärung geltend gemachten Unterhaltskosten vollumfänglich zum Abzug zugelassen werden». Eine **Begründung** ist ihrer Einsprache nicht zu entnehmen. Muss die Steuerverwaltung auf diese Einsprache eintreten?

Allgemein verlangt das VRPG (Art. 54) für Einsprachen, dass die Formerfordernisse gemäss Art. 32 VRPG erfüllt sind. Dazu gehören 1. Antrag, 2. Angabe von Tatsachen und Beweismitteln, 3. Begründung und 4. Unterschrift. Allerdings gelten die allgemeinen Verfahrensregeln des VRPG nur, soweit das Steuergesetz oder Bundesrecht keine abweichenden Regeln enthält (Art. 151 StG sowie Art. 1 VRPG). Verfahrensrechtliche Spezialregeln im Steuergesetz gehen somit dem VRPG vor (Lex specialis). Zudem gehen bundesrechtliche Regeln dem kantonalen Recht immer vor (Vorrang des Bundesrechts).

Art. 191 Abs. 5 StG verlangt ebenfalls, dass die Einsprache zu begründen ist. Art. 132 DBG verlangt demgegenüber keine Begründung für eine Einsprache (einzig bei Einsprachen gegen Ermessensveranlagungen nach Abs. 3). Das StHG verlangt eine Begründung auch nur für Einsprachen gegen Ermessensveranlagungen (Art. 48). Das Begründungserfordernis im kantonalen Steuergesetz ist also bundesrechtswidrig. Die Steuerverwaltung muss auf beide Einsprachen eintreten, auch wenn keine Begründung vorgebracht wird.

- b) Die **Einsprache** der Ehegatten Berger wird **abgewiesen**. Die Ehegatten reichen 6 Tage vor Ablauf der Rechtsmittelfrist schriftlich **Rekurs** (betreffend Kantons- und Gemeindesteuern) sowie **Beschwerde** (betreffend direkte Bundessteuer) ein, mit dem gleichen Antrag wie oben, aber erneut ohne Begründung. Wie reagiert die Rekurskommission?

Das DBG sieht für die Beschwerde eine Begründungspflicht vor (Art. 140 Abs. 2 DBG). Das Erfordernis einer Begründung ergibt sich für den Rekurs betreffend das kantonale Recht aus Art. 50 Abs. 2 StHG und auch direkt aus dem bernischen Steuergesetz (Art. 197 Abs. 3). Wenn die Rechtsmittelfrist noch nicht abgelaufen ist, muss die Rekurskommission die Rekurrenten umgehend darauf hinweisen und ihnen eine «angemessene» Nachfrist zur Verbesserung setzen (Art. 140 Abs. 2 DBG sowie Art. 33 Abs. 1 VRPG). Wenn innerhalb der Rechtsmittelfrist (bzw. der erwähnten Nachfrist) Antrag und Begründung nicht vorliegen, muss die Rekurskommission auf das Rechtsmittel **nicht eintreten** (Art. 33 Abs. 3 VRPG, ergibt sich auch aus Art. 140 Abs. 2 DBG).

- c) Die Ehegatten Berger haben innert der 5-tägigen Nachfrist **keine Begründung** nachgereicht, sondern erst nach 8 Tagen. Die Rekurskommission hat anschliessend einen **Nichteintretensentscheid** gefällt. Die Ehegatten Berger erheben **Verwaltungsgerichtsbeschwerde**. Die verlangen erstens, dass auf ihren Rekurs einzutreten sei und begründen dies mit überspitztem Formalismus. Sie liefern nun auch eine materielle Begründung betreffend die geltend gemachten Unterhaltskostenabzüge und verlangen vom Verwaltungsgericht die Gutheissung ihrer Beschwerden. Wie muss das Verwaltungsgericht reagieren?

Die Rekurskommission hat einen sog. Prozessentscheid gefällt, nämlich, dass sie auf Rekurs und Beschwerde nicht eintritt. Materiell wurde die Streitsache daher nicht geprüft und in der Sache (Abzugsfähigkeit der Unterhaltskosten) nicht entschieden. Aufgrund des Nichteintretens spielt es auch keine Rolle, ob die Rekurrenten in der Sache Recht haben oder nicht. **Streitgegenstand** vor dem **Verwaltungsgericht** ist somit nur noch die Frage des Eintretens. Das Verwaltungsgericht darf in der Sache keine Prüfung mehr vornehmen. Das Verwaltungsgericht selbst muss aber eintreten, wenn Antrag und Begründung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde rechtzeitig und formgerecht eingereicht werden. Das Gericht muss dann prüfen, ob die Beschwerde begründet ist, allerdings nur hinsichtlich der Frage des Nichteintretens durch die Vorinstanz. Das Verwaltungsgericht wird hier lediglich prüfen, ob die 5-tägige Nachfrist angemessen ist (Rüge des überspitzten Formalismus). Das Gericht wird zum Schluss kommen, dass eine solche Nachfrist angemessen und die Rekurskommission zurecht nicht eingetreten ist und die Beschwerde daher abweisen. In der Sache (Kürzung der Unterhaltskosten) wird das Gericht keine Beurteilung vornehmen.

- d) Variante 1: Die Ehegatten Berger haben Rekurs und Beschwerde mit Antrag und Begründung form- und fristgerecht eingereicht. Sie reichen zudem **neue** (im Einspracheverfahren nicht eingereichte) **Belege** (Rechnungen und Fotos bezüglich Unterhaltskosten) ein. Ist dazu zulässig bzw. muss die Rekurskommission diese Unterlagen berücksichtigen?

Hier geht es um die Zulässigkeit sog. «Noven». Gemäss Art. 25 VRPG sind Noven zulässig, bis das Beweisverfahren geschlossen bzw. entschieden ist.

- e) Die Steuerverwaltung wird von der Rekurskommission aufgefordert, eine Vernehmlassung einzureichen. Sie reicht jedoch **keine Vernehmlassung** ein, sondern erlässt einen **neuen Einspracheentscheid**, mit welchem sie die Einsprache gutheisst. Ist das zulässig?

Grundsätzlich haben Rechtsmittel im Verwaltungsprozess einen sog. Devolutiveffekt. Das bedeutet, dass die verfügende Behörde (bzw. das urteilende Gericht) ihren Entscheid nicht mehr abändern kann, wenn dieser angefochten wird. Durch die Anfechtung wird allein die Rechtsmittelbehörde zuständig, über das Rechtsverhältnis zu entscheiden. Die verfügende Behörde verliert damit ihre Verfügungskompetenz. Art. 71 VRPG durchbricht jedoch diesen Grundsatz, indem es der verfügenden Behörde (vorliegend Steuerverwaltung) erlaubt, anstelle einer Vernehmlassung neu zu verfügen. Wenn damit – wie hier – den Anträgen vollumfänglich entsprochen wird, wird die Streitsache gegenstandslos. Die Rekurskommission muss damit keinen Entscheid in der Sache treffen, sondern kann das Verfahren als gegenstandslos abschreiben. Zu regeln sind einzig noch die Kosten (nach dem Unterliegerprinzip, Art. 108 VRPG).

- f) Variante 2: Die Ehegatten Berger haben Rekurs und Beschwerde mit Antrag und Begründung form- und fristgerecht eingereicht. Die Rekurskommission holt von der Steuerverwaltung eine Vernehmlassung ein. Darin begründet die Steuerverwaltung, weshalb und welche Unterhaltskosten sie nicht anerkannt hat. Die Rekurskommission gibt den Rekurrenten hinsichtlich Unterhaltskosten zwar Recht (voller Abzug bejaht), **streicht jedoch einen Teil der Fahrkosten** (geltend gemacht wurden Autokosten, was die Steuerverwaltung zugelassen hat, die Rekurskommission lässt aber nur die Kosten des öV zu). Darf die Rekurskommission den Einspracheentscheid so abändern, obschon die Fahrkosten im Einspracheverfahren gar kein Thema waren?

*Grundsätzlich gilt im Verwaltungsjustizverfahren die Bindung der Gerichte an den Streitgegenstand. Der Streitgegenstand wird definiert durch die angefochtene Verfügung sowie die Anträge und Begründungen der Parteien im Rechtsmittelverfahren. Insofern liegt die Frage der Fahrkosten hier ausserhalb des Streitgegenstands. Im Kanton Bern gibt es diesbezüglich aber eine Ausnahme: Die **Rekurskommission** hat nach Art. 198 Abs. 2 StG ausdrücklich die **gleichen Befugnisse wie die Steuerverwaltung** im Veranlagungsverfahren. Das bedeutet, dass sie nicht an den Streitgegenstand gebunden ist, sondern die gesamte Veranlagung frei überprüfen darf. Sie kann auch einen Entscheid treffen, der von den Parteien gar nicht verlangt wurde.*

- g) Variante 3: Die Ehegatten Berger haben Rekurs und Beschwerde mit Antrag und Begründung form- und fristgerecht eingereicht. Die Rekurskommission holt von der Steuerverwaltung eine Vernehmlassung ein. Darin verlangt die Steuerverwaltung, dass noch weitere (im Einspracheentscheid zum Abzug zugelassene) Unterhaltskosten gestrichen («aufgerechnet») werden. Die Rekurskommission prüft alle Unterlagen und teilt den Ehegatten mit, dass sie in Erwägung ziehe, den **Einspracheentscheid zu ihren Ungunsten abzuändern** und sie gibt den Rekurrenten/Beschwerdeführern Gelegenheit, dazu Stellung zu nehmen. Ist dieses Vorgehen bzw. eine weitere Aufrechnung der Unterhaltskosten durch die Rekurskommission zulässig? Wenn ja: könnte man dieses Unheil durch Rückzug von Rekurs und Beschwerde noch abwenden.

Hier stellt geht es um die sog. «**reformatio in peius**». Im Verfahren vor der Rekurskommission gibt es kein Verbot der reformatio in peius («Schlechterstellungsverbot»). Die Rekurskommission darf die Veranlagung auch zum Nachteil der Rekurrenten abändern, wenn sie vorher das rechtliche Gehör gewährt (Art. 199 Abs. 2 StG). Erst vor Verwaltungsgericht gilt ein Verbot der reformatio in peius (Art. 84 Abs. 2 VRPG). Die Rekurskommission muss einem Rückzug von Rekurs und Beschwerde keine Folge geben, wenn sie der Auffassung ist, der Einspracheentscheid sei falsch gewesen, d.h. sie kann trotzdem ein Urteil fällen (Art. 198 Abs. 3 StG).

- h) Variante 4: Die Ehegatten Berger haben gegen die Veranlagungsverfügung keine Einsprache erhoben, womit die Veranlagung (mit gekürzten Unterhaltskosten) rechtskräftig wurde. Im nächsten Jahr ergeht ein Bundesgerichtsentscheid in einem fast gleichen Sachverhalt und das Bundesgericht hat den Unterhaltskostenabzug dort geschützt, basierend auf einer Praxisänderung. Die Ehegatten Berger reichen nun ein **Revisionsgesuch** ein und verlangen, dass auch ihre Unterhaltskosten voll zum Abzug zugelassen werden.

Grundsätzlich sind Verfügungen (inkl. Rechtsmittelentscheide) rechtsbeständig, wenn die Frist für die ordentlichen Rechtsmittel unbenutzt verstrichen sind. Das gilt auch, wenn ein solcher Entscheid materiell falsch war (unter Vorbehalt der Nichtigkeit, die jederzeit geltend gemacht werden kann). Rechtskräftige Verfügungen können somit nur mit einem sog. ausserordentlichen Rechtsmittel angefochten werden. Im Steuerrecht gibt es drei a.o. Rechtsmittel, darunter die Revision (Art. 202 StG und analog Art. DBG bzw. 51 StHG). Mit Revision kann ein rechtskräftige Entscheid immer nur zugunsten der Steuerpflichtigen geändert werden. Voraussetzung ist das Vorliegen eines Revisionsgrunds (lit. a, b und c der erwähnten Bestimmungen). Vorliegend könnte einzig behauptet werden, dass der neue BGE eine «neue Tatsache» sei. Solche Urteile (auch im Fall einer Praxisänderung) gelten jedoch nicht als Revisionsgrund im Sinne dieser Bestimmungen. Eine Revision würde somit hier nicht gewährt. Eine Berichtigung (2. a.o. Rechtsmittel, StG 205) wäre hier auch nicht möglich, weil kein Kanzleifehler (Rechnungsfehler/Schreibversehen) vorliegt.

- i) Variante 5: Die Ehegatten Berger sind für das Jahr 2018 rechtskräftig veranlagt worden. Drei Jahre später ergibt sich aus einer internen Überprüfung des Veranlagungsverfahrens, dass die Steuerverwaltung den sog. allgemeinen Abzug von CHF 5'200 pro Person (Art. 40 Abs. 1 StG) irrtümlich auch bei der direkten Bundessteuer gewährt hat. Sie erhebt deshalb ein **Nachsteuerverfahren** und rechnet bei den Ehegatten Berger für die Bundessteuer CHF 10'400 auf. Zudem eröffnet sie gegen die Steuerpflichtigen ein **Strafverfahren** und erhebt eine Busse wegen fahrlässiger Steuerhinterziehung (Art. 175 DBG), mit der Begründung, dass sie diesen Fehler bei der Überprüfung der Veranlagung hätten erkennen und melden müssen. Ist das zulässig?

*Die Nachsteuer ist das 3. a.o. Rechtsmittel und wirkt sich immer zu Ungunsten der Steuerpflichtigen aus. Sie ist nur zulässig, wenn die Veranlagung unterblieben oder unvollständig ist, weil die Steuerbehörden relevante Tatsachen oder Beweismittel nicht kannte. Es braucht somit **neue Tatsachen oder Beweismittel** (analog zur Revision). Zudem muss die Mangelhaftigkeit der Veranlagung ihre Ursache in einer **Verfahrenspflichtverletzung** der Steuerpflichtigen haben. Typischerweise besteht eine solche Pflichtverletzung darin, dass falsche oder unvollständige Angaben in der Steuererklärung gemacht werden oder verlangte Unterlagen nicht beigebracht werden. Die Rechtsanwendung ist jedoch Sache der Steuerverwaltung. Vorliegend haben die Steuerpflichtigen keine Verfahrenspflichten verletzt. Insbesondere sind sie nicht verpflichtet, die Veranlagung dahingehend zu überprüfen, ob die Steuerverwaltung das Recht falsch angewandt hat. Demzufolge sind die Voraussetzungen für eine Nachsteuer hier nicht erfüllt.*

Dasselbe gilt für die Steuerhinterziehung. Nicht die Steuerpflichtigen, sondern die Verwaltung hat «bewirkt», dass die Veranlagung falsch war (Art. 175 DBG). Auch die Steuerhinterziehung setzt eine **Verfahrenspflichtverletzung** voraus, wozu die fehlende Kontrolle der Veranlagung auf Fehler der Steuerverwaltung nicht gehört. Somit ist schon der objektive Tatbestand nicht erfüllt.

Beispiel 3

Die Reusser AG hat in ihrer Steuererklärung 2020 einen Gewinn von CHF 400'000 ausgewiesen und Verlustvorträge der Jahre 2013-2019 in Höhe von CHF 750'000 deklariert. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern hat in der Veranlagung 2020 den Gewinn mit Null veranlagt und keine Gewinnsteuer erhoben, jedoch in der zugrundeliegenden Berechnung nur CHF 500'000 anrechenbare Verlustvorträge anerkannt. Die Reusser AG erhebt Einsprache und verlangt, dass die gesamten CHF 750'000 Verlustvorträge anerkannt werden. Wie reagiert die Steuerverwaltung?

*Die Frage ist hier, ob die Reusser AG zur Einsprache legitimiert ist. Da es sich dabei um eine Prozessvoraussetzung handelt, darf die Steuerverwaltung auf die Einsprache nicht eintreten, wenn die Legitimation fehlt. Zur Legitimation gehört die Parteistellung (Art. 65 Abs. 1 lit a VRPG «Teilnahme am vorinstanzlichen Verfahren»), besonderes Berührtsein (Art. 65 Abs. 1 lit b VRPG sowie die Beschwer (Art. 65 Abs. 1 lit c VRPG «schutzwürdiges Interesse»). Um zu beurteilen, ob ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung der Verfügung vorliegt, stellt sich die Frage, welcher Teil der Verfügung überhaupt rechtskräftig wird. Das ist regelmässig nur das Dispositiv, nicht aber die Begründung. Angefochten werden kann somit bei Steuerveranlagungen nur die Höhe der veranlagten Steuer. Die Frage, wie hoch die anrechenbaren Verluste sind, ist lediglich Bestandteil der Begründung. Wenn die Veranlagung, wie hier, auf Null lautet, fehlt es an einem Rechtsschutzinteresse und damit an der Legitimation zur Einsprache. Die Steuerverwaltung muss daher einen **Nichteintretensentscheid** fällen.*

Die Begründung wird nicht rechtskräftig. Wenn die AG im Folgejahr z.B. einen Gewinn von CHF 500'000 ausweist und die Steuerverwaltung nur noch einen Verlustvortrag von CHF 100'000 anerkennt (somit einen Gewinn von CHF 400'000 besteuert), kann die AG jetzt Einsprache erheben und geltend machen, dass der Verlustvortrag höher sei. Erst jetzt ist sie zur Einsprache legitimiert und erst jetzt wird materiell beurteilt, wie hoch die steuerlich anerkannten Verlustvorträge wirklich sind.