



100 18 352 / 200 18 275
100 18 353 / 200 18 276
100 18 354 / 200 18 277
100 18 355 / 200 18 278
100 18 356 / 200 18 279
100 18 357 / 200 18 280
100 18 358 / 200 18 281
100 18 359 / 200 18 282
100 18 360 / 200 18 283
100 18 361 / 200 18 284
100 18 362 / 200 18 285

Gemeinde: G. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 28.3.2019 PKA/AMO/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 28. März 2019

Es wirken mit: Präsident Kästli, Fachrichter Fankhauser und Lüthi sowie Mosimann als
Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

der

Erbengemeinschaft des A._____, _____

vertreten durch

B._____ **AG**, Frau C._____, _____

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern, Brünnenstrasse 66, Postfach 8334, 3001 Bern

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2006 bis 2016
(Nichtigkeit und Revision)

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A. _____ (Erblasser; geboren am _____) verstarb am 17. September 2017. Er hinterliess gemäss öffentlichem Inventar vom _____ eine Tochter sowie die beiden Söhne D. _____ und E. _____. Die Tochter schlug die Erbschaft aus. Die Ausschlagungsfrist für die Söhne D. _____ und E. _____ (Rekurrenten) ist für die Dauer des vorliegenden Revisionsverfahrens verlängert worden (vgl. Verfügung des Regierungsstatthalteramts _____ vom 1.6.2018 sowie Schreiben desselbigen vom 11.2.2019).

B. Mit Verfügungen der Steuerverwaltung des Kanton Bern, Region _____ (nachfolgend: Steuerverwaltung Region _____), vom 9. November 2006, 10. Dezember 2007, 10. Dezember 2008 (pag. 9), 10. November 2009 (pag. 20), 12. Januar 2011 (pag. 31), 21. November 2011 (pag. 41), 20. November 2012 (pag. 52), 20. November 2013 (pag. 62), 8. Oktober 2014 (pag. 72), 13. Oktober 2015 (pag. 331) und 11. Oktober 2016 (pag. 324) wurde der Erblasser für die Steuerperioden 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 bzw. 2015 definitiv nach Ermessen veranlagt. Für die Steuerperioden 2005 bis 2007 wurde das steuerbare Einkommen für die kantonalen Steuern auf CHF 60'000.-- und für die direkte Bundessteuer auf CHF 65'000.-- (Ausnahme: pro 2005 CHF 69'000.--) festgelegt. Das steuerbare Vermögen wurde mit CHF 25'000.-- veranlagt. Für die Steuerperiode 2008 wurde das steuerbare Einkommen für die kantonalen Steuern auf CHF 90'000.-- und für die direkte Bundessteuer auf CHF 100'000.-- festgelegt. Das steuerbare Vermögen wurde mit CHF 650'000.-- taxiert. Ab dem Steuerjahr 2009 wurde das steuerbare Vermögen auf CHF 600'000.-- festgesetzt (das steuerbare Einkommen blieb mit CHF 90'000.-- [kantonale Steuern] bzw. CHF 100'000.-- [direkte Bundessteuer] gleich). Diese Veranlagungen erwuchsen in Rechtskraft.

C. Mit Verfügungen vom 10. Oktober 2017 (pag. 317) wurde der Erblasser für das Steuerjahr 2016 erneut nach Ermessen auf ein steuerbares Einkommen von CHF 90'000.-- (kantonale Steuern) bzw. CHF 100'000.-- (direkte Bundessteuer) und ein steuerbares Vermögen von CHF 600'000.-- veranlagt.

D. Mit Schreiben vom 5. November 2017 (pag. 110) erhob D. _____ gegen die definitive Veranlagung pro 2016 Einsprache und legte die ausgefüllte Steuererklärung bei (pag. 109).

E. Auch mit Schreiben vom 5. November 2017 (pag. 127) ersuchte D. _____ die Steuerverwaltung Region _____ "eine Neueinschätzung ab dem Jahr 2005 vorzunehmen". Zur Begründung führte er aus, dass sein Vater ein schwerer Alkoholiker gewesen sei, welcher sein Leben nur dürftig habe organisieren können. Er habe in diesen Jahren kein erwähnenswertes Einkommen generiert und sein bescheidener Lebensunterhalt sei von seinen

Lebenspartnerinnen gedeckt worden. Am gewaltigen Schuldenberg habe auch die "grosse Erbschaft seiner Mutter 2007" nichts geändert. Gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts seien die Steuerbehörden angehalten, ein möglichst realistisches Bild der Einkommens- und Schuldenlage der einzuschätzenden Person zu erstellen. Dies sei vorliegend nicht passiert.

F. Mit Verfügung der Steuerverwaltung des Kanton Bern, Geschäftsbereich Recht und Koordination (Steuerverwaltung), vom 29. März 2018 (pag. 131) wurde das Gesuch abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden konnte. In der Begründung wurde ausgeführt, dass es in der Erbschaft des Erblassers noch keine definitiven Erben gebe, da diese die Erbschaft noch ausschlagen könnten. Gestützt auf die postmortale Generalvollmacht vom 1. November 2016 (pag. 88) könne jedoch eine rechtsgültige Zustellung der Verfügung an den Bevollmächtigten, D._____, erfolgen. Die Steuerverwaltung verwies auch auf einen neueren Bundesgerichtsentscheid, wonach der im Gesuch erwähnte Bundesgerichtsentscheid kein Grundsatzentscheid sei, es sei dabei vielmehr auf die höchst aussergewöhnlichen Umstände des Einzelfalls abgestellt worden. Die Kriterien dieses Entscheids seien bei selbstständig Erwerbenden mit Ermessensveranlagungen nicht anwendbar. Die Ermessensveranlagungen der Jahre 2005 bis 2016 seien somit nicht richtig. Weiter könne auf das Gesuch um Revision der Veranlagungsverfügungen pro 2005 nicht eingetreten werden, da die Frist von zehn Jahren bereits verwirkt sei. Schliesslich handle nicht mit der nötigen Sorgfalt, wer nicht rechtzeitig die zur Veranlagung notwendigen Angaben gemacht und Unterlagen eingereicht habe. Deshalb sei eine Revision der Veranlagungsverfügungen pro 2006 bis 2016 nicht möglich.

G. Dagegen erhob die B._____ AG, C._____ (Vertreterin), im Namen und im Auftrag der Rekurrenten mit Schreiben vom 30. April 2018 (pag. 455) Einsprache. Sie stellte – unter Kosten- und Entschädigungsfolge – den Antrag, die für die Steuerperioden 2006 bis 2016 verfükten Ermessenstaxationen gemäss den beigelegten Steuererklärungen zu revidieren. Eventualiter sei die Richtigkeit der Veranlagungen festzustellen. In der Begründung schilderte die Vertreterin zuerst das Leben des Erblassers. Dabei hielt sie insbesondere fest, dass dieser eine Metzgerlehre absolviert und später als Viehhändler gearbeitet habe. 1985 sei er mit seiner ersten Frau in ein Stöckli in der Gemeinde G._____ gezogen und habe dort bis zu seinem Tod gewohnt. Der Erblasser habe sehr bescheiden gelebt. Bereits während der zweiten Ehe habe der Erblasser regelmässig getrunken und es sei zu Alkoholexzessen mit Gewaltattacken gekommen. Der Erblasser habe mit Behörden und Ämtern nichts zu tun haben wollen. Er habe sich nicht an Regeln gehalten und Korrespondenz sei von ihm kaum gelesen worden. 2001 sei ihm die Viehhändlerlizenz entzogen und 2009 das Halten von Tieren verboten worden. Er habe mutmasslich seit 1993 keine Steuererklärungen mehr eingereicht und sei in der Folge über 20 Jahre – viel zu hoch – nach Ermessen eingeschätzt worden. 2009 habe die Steuerverwaltung

Kenntnis von der Erbschaft einer Tante erhalten und daraufhin das steuerbare Einkommen des Erblassers um 50 % und das steuerbare Vermögen um das 24-fache erhöht. Der Erblasser habe in den hier zur beurteilenden Steuerperioden 2006 bis 2016 jedoch keinerlei steuerbares Einkommen erzielt. Aus der selbstständigen Erwerbstätigkeit seien sogar Verluste entstanden. Die Steuerverwaltung habe ihre Untersuchungspflicht verletzt. Da es sich um ländliche, gut überschaubare Verhältnisse mit Dorfcharakter gehandelt habe, wäre es ein leichtes gewesen, entsprechende Abklärungen zu machen. Denn der Erblasser sei bei diversen Behörden (insb. Polizei, Gemeinde, Betreibungsamt) bekannt gewesen. Die Steuerverwaltung habe weiter die den Ermessensveranlagungen zu Grunde gelegten Werte nie aufgeführt oder näher dargelegt. Anlässlich der Akteneinsicht am 13. April 2018 bei der Steuerverwaltung seien auch keine Anhaltspunkte dafür gefunden worden, dass wenigstens einmal in den letzten 20 Jahren bei der Wohngemeinde, dem Betreibungsamt oder der Ausgleichskasse eine Auskunft eingeholt worden sei. Durch die betreibungsrechtliche Zahlungsunfähigkeit des Erblassers sei der Steuerverwaltung ein Beweis für ihre falschen Ermessensveranlagungen zugänglich gewesen. Da dem Erblasser die Viehhändlerlizenz entzogen und ihm das Halten von Tieren verboten worden sei, habe er nicht mehr als selbstständig erwerbstätiger Viehhändler tätig sein dürfen und dies aus gesundheitlichen Gründen auch gar nicht mehr können. Dies habe auch die Ausgleichskasse realisiert und ihn seit 2011 als nichterwerbstätig eingestuft.

H. Mit Entscheid vom 5. Juli 2018 (pag. 465) wurde die Einsprache von der Steuerverwaltung abgewiesen. In der Begründung wurde ausgeführt, dass vorliegend offen gelassen werden könne, ob ein Revisionsgrund erfüllt sei. Denn was vorgebracht werde, hätte bereits im ordentlichen Verfahren vorgebracht werden können. Somit sei eine Revision ausgeschlossen. Es stelle sich einzig die Frage, ob die Steuerverwaltung in derart krasser Weise gegen ihre Untersuchungspflicht verstossen habe, dass die Veranlagungen nichtig seien. Dies sei nicht der Fall. Im Gegensatz zum – von der Vertreterin erwähnten – Bundesgerichtsentscheid, seien vorliegend die Ermessensveranlagungen nur einmal erhöht worden. Dies nachdem die Steuerverwaltung Kenntnis erhalten habe, dass der Erblasser von seiner Mutter CHF 450'000.-- und von seiner Tante CHF 90'000.-- geerbt habe. Weiter würden, im Unterschied zum Kanton Zürich, im Kanton Bern die Veranlagungen nicht durch die Gemeinden, sondern durch die kantonale Steuerverwaltung vorgenommen. Schliesslich würden Steuerforderungen auch von Personen, welche über entsprechende Mittel verfügen würden, nicht bezahlt.

I. Mit Schreiben vom 24. Juli 2018 hat die Vertreterin dagegen Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Sie stellt folgende Anträge:

- Die in den Steuerperioden 2006 bis 2016 erfolgten Ermessenstaxationen seien gemäss beiliegender Steuererklärungen 2006 – 2016 zugunsten des Pflichtigen zu revidieren und entsprechend zu veranlagern;
 - eventualiter sei aufgrund unmöglicher bzw. fiskal pönal motivierter und daher gesetzes- bzw. verfassungswidriger Ermessensüberschreitung die Nichtigkeit der Taxationen der Jahre 2006 bis 2016 sowie die Verletzung von Grundrechten [...] des Pflichtigen festzustellen und neu zu veranlagern;
 - subeventualiter sei von Amtes wegen eine Revision zugunsten des Steuerpflichtigen betr. die Ermessenstaxationen 2006 – 2016 durchzuführen, da die Behörde nun sichere Kenntnis erlangt;
- alles unter Kosten- und Entschädigungspflicht exkl. Mehrwertsteuer.

Bezüglich des Sachverhalts verweist die Vertreterin auf die Begründung in der Einsprache. Weiter führt sie insbesondere aus, dass Krankheit ein Revisionsgrund darstelle. Der Erblasser habe eine handfeste, panische Behördenaversion gehabt, welche sich sein ganzes Leben hindurch manifestiert habe. Sein Verhalten lasse auf eine krankheitsbedingte Persönlichkeitsstörung schliessen. Zur Ermessensausübung hält die Vertreterin fest, dass die Steuerbehörde die Plausibilität der von ihr getroffenen Annahmen und Vermutungen zu überprüfen habe. Dies sei nicht geschehen. Es erstaune, dass die Steuerverwaltung vorliegend nach Bekanntwerden der beiden Erbschaften sogleich das steuerbare Einkommen erhöht habe, ohne abzuklären, ob daraus überhaupt Erträge geflossen seien. Die vorgenommene Erhöhung des steuerbaren Einkommens hätte eine Rendite von 5.6 % bzw. 6.5 % vorausgesetzt, was unrealistisch sei. Auch sei die Erhöhung des steuerbaren Vermögens um CHF 625'000.-- bei Erbschaften im Umfang von CHF 540'000.-- nicht gerechtfertigt. Die Vertreterin wirft der Steuerverwaltung vor, keine Abklärungen getätigt zu haben, obwohl dies einfach, zumutbar und zwingend gewesen wäre. Deshalb sei es jahrelang zu "Strafschätzungen" gekommen, welche enteignungsgleichen Charakter hätten. Auch jetzt wolle sich die Steuerverwaltung ihrer Untersuchungspflicht entziehen, indem sie sich damit begnüge, auf das Fehlverhalten des Erblassers hinzuweisen, statt ihr eigenes Verhalten unter die Lupe zu nehmen.

J. Mit Vernehmlassung vom 5. Oktober 2018 hat die Steuerverwaltung die kostenfällige Abweisung von Rekurs und Beschwerde beantragt. Zur Begründung verweist sie auf die Ausführungen in der Verfügung und dem Einspracheentscheid. Ergänzend hält sie fest, dass gegen die Veranlagungsverfügungen pro 2016 rechtzeitig Einsprache erhoben worden sei. Das Steuerjahr 2016 sei deshalb noch nicht rechtskräftig veranlagt, weshalb eine Revision nicht möglich sei. Weiter hält die Steuerverwaltung an ihrer Argumentation fest, dass gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung eine Revision bei Ermessensveranlagungen ausgeschlossen sei. Auch führt sie aus, dass Krankheit allenfalls eine Wiederherstellung der Einsprachefrist zur Folge haben könnte. Dies setze aber voraus, dass die Krankheit den Erblasser objektiv daran

gehindert habe, die Frist einzuhalten, und er nicht in der Lage gewesen sei, einen Vertreter für die Besorgung seiner Angelegenheiten zu bestellen. Dass diese Voraussetzungen beim Erblasser erfüllt gewesen wären, werde weder geltend gemacht noch mit einem Arztzeugnis belegt. Zur vorgeworfenen Verletzung der Untersuchungspflicht hält die Steuerverwaltung fest, dass der Umstand, dass aufgrund des geerbten Vermögens das ermessensweise festgesetzte Einkommen und Vermögen allenfalls zu hoch ausgefallen seien, noch lange nicht zur Nichtigkeit der Ermessensveranlagungen führen würde. Die Veranlagungen würden vorliegend keinen in die Augen springenden, materiell- und verfahrensrechtlich aussergewöhnlichen Mangel aufweisen.

K. Dazu hat die Vertreterin mit Schreiben vom 3. Dezember 2018 Stellung genommen. Sie beantragt, "den Anträgen stattzugeben und die Ermessenstaxationen 2006 – 2015 (neu beantragt) entsprechend aufzuheben bzw. zu korrigieren". Zur Begründung führt sie zusammengefasst aus, dass die von der Steuerverwaltung vorgenommene Auslegung, wonach eine Revision bei einer Ermessenstaxation ausgeschlossen sei, gegen die Verfassung verstosse. Die Vertreterin bekräftigt, dass der Erblasser krank gewesen sei. Kein Mensch würde sich zu seinen Ungunsten – geradezu existenziell vernichtend – über einen solch langen Zeitraum nach Ermessen einschätzen lassen, wenn er vernünftig handeln oder für sich handeln lassen könnte. Keiner würde seine seit Generationen in der Familie stehende Erbschaft (Bauernhof) und die eigenen Kinder gefährden, da er keine Alimente zu leisten vermag, wenn er dies abwenden könnte. Psychische Störungsbilder seien in ihrer krankhaften Erfassbarkeit weit schwieriger einzuordnen als z.B. ein Koma. Dies dürfe aber nicht dazu führen, dass eine solche Schwäche von behördlicher Seite nicht nur verkannt sondern sogar ausgenützt werde. Zur Verletzung der Untersuchungspflicht durch die Steuerverwaltung führt die Vertreterin weiter aus, dass selbst ein mit geringem Aufwand verbundenes Telefonat mit der Wohngemeinde nie in Betracht gezogen worden sei, um an Informationen über den Erblasser heranzukommen. Schliesslich hält die Vertreterin zum Argument der Steuerverwaltung, wonach auch vermögende Personen ihre Steuerschulden nicht bezahlen würden, fest, dass bei diesen aber keine Verlustscheine resultieren würden.

L. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

M. Auf die weiteren Ausführungen der Parteien wird, soweit entscheiderelevant, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Verfügungen der Steuerverwaltung können bei gegebenen Voraussetzungen revidiert werden (Art. 202 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 147 ff. des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Für die Behandlung eines Revisionsgesuchs ist nach Art. 204 Abs. 1 StG und Art. 149 Abs. 1 DBG die Behörde zuständig, welche die frühere Verfügung oder den früheren Entscheid erlassen hat. Gegen die Abweisung des Revisionsbegehrens und gegen die neue Verfügung oder den neuen Entscheid können gemäss Art. 204 Abs. 3 StG und Art. 149 Abs. 3 DBG die gleichen Rechtsmittel wie gegen die frühere Verfügung oder den früheren Entscheid ergriffen werden. Vorliegend wies die Steuerverwaltung die Einsprache gegen die Abweisung des Revisionsgesuchs mit Entscheid vom 5. Juli 2018 ab. Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Die Rekurrenten sind im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie sind daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG und Art. 140 ff. DBG i.V.m. Art. 3 BStV i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Eingabe ist deshalb einzutreten.

Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da der Streitwert über CHF 10'000.-- liegt (Art. 70 Abs. 3 und Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Vorliegend ist umstritten, ob die Veranlagungsverfügungen für die Steuerjahre 2006 bis 2016 nichtig sind (vgl. E. 4) oder abgeändert werden können (vgl. E. 8).

3. Das ausserordentliche Rechtsmittel der Revision stellt – wie die Berichtigung und das Institut der Nachsteuer – eine Ausnahme vom Prinzip der Unabänderbarkeit rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide dar (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band 1, 9. Aufl. 2001, § 36 N. 3 ff.; vgl. auch den 7. Titel des StG sowie den 6. Titel des DBG: "Änderung rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide"). Der die Beständigkeit in erster Linie schützende Wert der Rechtssicherheit hat seine Grenzen dort, wo er mit anderen Rechtswerten (z.B. dem Interesse an der Durchsetzung des objektiven Rechts oder dem Gleichheitssatz) kollidiert, denen der gleiche oder ein höherer Rang zukommt. Die Beantwortung der Frage, welchem Grundsatz der Vorrang zu geben ist, bedingt eine Interessenabwägung, deren Ergebnis der Gesetzgeber in den Art. 202 - 208 StG bzw. Art. 147 - 153 DBG generell-abstrakt festgeschrieben hat (vgl. Martin E. Looser in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 4 f. zu Vor Art. 147-153a DBG). Ausserhalb

dieser Tatbestände ist eine Korrektur fehlerhafter rechtskräftiger Verfügungen nur ausnahmsweise und unter strengen Voraussetzungen möglich (VGE 100 2009 73 vom 15.9.2010, E. 3.1 mit Verweis auf VGE 22065 vom 15.8.2006 in BVR 2007 S. 49 E. 5.2 f.; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2018, § 26 N. 36). Der Grundsatz der Unabänderlichkeit gilt zudem nicht, falls die Veranlagungsverfügung oder der Entscheid nichtig sind (Martin E. Looser, a.a.O., N. 7 zu Vor Art. 147-153 DBG).

4. Fehlerhafte Entscheide sind nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts nichtig, wenn der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer wiegt, wenn er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und wenn zudem die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird. Als Nichtigkeitsgründe kommen vorab funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde sowie krasse Verfahrensfehler in Betracht. Inhaltliche Mängel führen nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit; wenn sie den Verwaltungsakt praktisch wirkungslos, unsinnig oder sittenwidrig machen. Die Nichtigkeit eines Entscheids ist von sämtlichen rechtsanwendenden Behörden jederzeit von Amtes wegen zu beachten (VGE 100 2017 295 vom 10.1.2019, E. 2.3; VGE 100 2013 56 vom 28.4.2014, E. 3.2; BVR 2012 S. 481 E. 2.4; BGE 138 II 501 E. 3.1; VGE 21007 vom 30.11.2000, E. 3, je mit weiteren Hinweisen). Nach konstanter Praxis des Verwaltungsgerichts gelten die von der funktionell unzuständigen Behörde in Missachtung des Devolutiveffekts erlassenen Verfügungen wegen offensichtlicher Unzuständigkeit als nichtig (VGE 100 2011 28 vom 26.9.2011, E. 2.2.4). Auch Veranlagungen, welche sich gegen nicht existierende Personen richten, sind nichtig. Eine nichtige Entscheidung liegt weiter vor, wenn das Dispositiv fehlt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 57 f. zu Art. 116 DBG). In einem Fall, in welchem die Steuerverwaltung direkt eine Ermessensveranlagung eröffnet hat, ohne der steuerpflichtigen Person vorgängig eine Steuererklärung zuzustellen, hat das Bundesgericht erwogen, dass aufgrund der konkreten Umstände die vollumfängliche Unterdrückung der ersten Veranlagungsphase als derart krasser Verfahrensfehler einzustufen ist, dass er die absolute Unwirksamkeit der damit behafteten Veranlagung nach sich ziehen muss (BGE 137 I 273 E. 3.4.3).

4.1 Die Mangelhaftigkeit der Begründung bewirkt dagegen die Anfechtbarkeit des Entscheids und nicht dessen Nichtigkeit. Von blosser Anfechtbarkeit ist selbst dann auszugehen, wenn jegliche Begründung fehlt. Die steuerpflichtige Person ist in einem solchen Fall gehalten, gegen die unbegründete Verfügung rechtzeitig das ordentliche Rechtsmittel zu erheben. Macht sie dies nicht, kann sie – unter Berufung auf Verletzung wesentlicher Verfahrensgrundsätze – indes nur ausnahmsweise die Revision der rechtskräftigen Verfügung verlangen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 11 zu Art. 135 DBG; Zweifel/Hunziker in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 46 zu

Art. 116 DBG). Auch führt beispielsweise eine falsch angegebene Steuerschuld (inhaltlicher Mangel) nicht zur Nichtigkeit der Verfügung (VGE 21583 vom 16.1.2004, E. 4.4.3). Schliesslich führt auch die Häufung von inhaltlichen Veranlagungsfehlern bloss zur Anfechtbarkeit und nicht zur Nichtigkeit der Veranlagung (BGer 2C_336/2009 vom 23.2.2010 in StE 2010 B 92.8 Nr. 15 E. 2).

4.2 Das Bundesgericht stellte in einem Entscheid vom 11. Juli 2017 die Nichtigkeit von Ermessensveranlagungen fest (BGer 2C_679/2016 vom 11.7.2017 in ASA 86 S. 56 ff., StE 2017 B 93.5 Nr. 33 und Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 26 N. 6). Es ging dabei um eine 1950 geborene Anästhesieärztin, welche seit den 1990er Jahren bis zu ihrer Pensionierung per Ende August 2014 an einem Bezirksspital angestellt war. Für die Perioden 2004 bis 2012 (wie bereits in den Jahren zuvor) reichte sie trotz Mahnung keine Steuererklärung ein und wurde deshalb nach pflichtgemäsem Ermessen veranlagt. All diese Einschätzungen liess sie unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Ihr tatsächlicher Nettolohn als unselbstständig erwerbstätige Person betrug in diesen Jahren jeweils rund CHF 250'000.--. Die Ermessenseinschätzungen sahen folgendermassen aus: 2004: CHF 350'000.--, 2005 und 2006: je CHF 400'000.--, 2007: CHF 500'000.--, 2008: CHF 600'000.--, 2009 und 2010: je CHF 750'000.-- sowie 2011 und 2012: je CHF 500'000.--. Ab dem Steuerjahr 2007 sind die Steuerschulden (trotz Betreibungen) nicht mehr beglichen worden und haben sich bei den kantonalen Steuern auf CHF 307'296.-- und bei der direkten Bundessteuer auf CHF 411'848.-- kumuliert (vgl. BGer 2C_679/2016 vom 11.7.2017, E. 3.2.1 f.).

4.3 Das Bundesgericht führte in den rechtlichen Erwägungen aus, dass die Nichtigkeit ein Ausmass an Willkür verlange, welche über die offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne von Art. 132 Abs. 3 DBG hinausgehe. Zudem ergebe sich aus der allgemeinen Rechtsprechung zur Nichtigkeit, dass diese üblicherweise nicht nur schon aufgrund von schweren inhaltlichen Mängeln angenommen werde, sondern dass vielmehr noch (krasse) Verfahrensfehler dazukommen müssen (BGer 2C_679/2016 vom 11.7.2017, E. 3.4.1). Das Bundesgericht stellte anschliessend die Untersuchungs- und Überprüfungspflicht der Veranlagungsbehörde gegenüber einer steuerpflichtigen Person dar, welche ihrer Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen ist. Dabei unterschied es zwei Stadien: erstens, das ordentlichen Verfahren, bevor eine Ermessensveranlagung eingeleitet worden ist (BGer 2C_679/2016 vom 11.7.2017, E. 4.1) und zweitens, während des Ermessensverfahrens (BGer 2C_679/2016 vom 11.7.2017, E. 4.2).

4.4 Das Bundesgericht kam zum Schluss, dass in diesem Fall die Steuerverwaltung die Untersuchungspflicht, bevor sie zur Ermessensveranlagung schritt, nicht verletzt hatte. Die Steuerverwaltung sei nicht verpflichtet gewesen, die durch die verweigerte Mitwirkung verursachte Ungewissheit im ordentlichen Veranlagungsverfahren so zu beheben, dass sie beim

Arbeitgeber die fehlenden Lohnausweise hätte einfordern müssen (BGer 2C_679/2016 vom 11.7.2017, E. 5.1).

4.5 Bezüglich den Untersuchungspflichten im Rahmen der Ermessensveranlagung führte das Bundesgericht aus, dass das Steueramt solange keine besonderen Untersuchungsmassnahmen oder zusätzliche Abklärungen hätte vornehmen müssen, als es sich darauf beschränkt hätte, seine Einkommenseinschätzungen an den in vorherigen Perioden aufgrund noch gesicherter Kenntnisse festgelegten Beträge zu orientieren und davon – wenn überhaupt – nur in geringfügigem Ausmass abzuweichen. Dann wäre das Amt auch nicht gehalten gewesen, beim Arbeitgeber Lohnausweise einzufordern (BGer 2C_679/2016 vom 11.7.2017, E. 5.2.1). Das Steueramt habe aber in diesem Fall das steuerbare Einkommen Jahr für Jahr in immer massivem Ausmass erhöht. Diese Erhöhungen hätten sich aber auf keinerlei Indizien abgestützt. Es habe alles dafür gesprochen, dass sich die seit den 1990er Jahren gleich gebliebene berufliche Situation der Anästhesieärztin nicht verändert hatte. Es könne auch als erstellt gelten, dass die Anästhesieärztin dem örtlich zuständigen Gemeindesteuernamt in den hier massgeblichen überschaubaren Verhältnissen – fernab der Anonymität einer Grossstadt – seit längerem bekannt bzw. aufgefallen war. Dass das Steueramt massive Erhöhungen vorgenommen habe, ohne seiner Untersuchungspflicht nachzukommen (z.B. Einfordern des Lohnausweises beim Arbeitgeber oder persönliche Kontaktaufnahme) habe zur Folge, dass die Ermessensveranlagungen zwar offensichtlich unrichtig seien, aber noch nicht nichtig (BGer 2C_679/2016 vom 11.7.2017, E. 5.2.3 f.).

4.6 Ein wesentlicher zusätzlicher Umstand für die Annahme einer solchen Nichtigkeit ergab sich für das Bundesgericht indessen für all jene Ermessenseinschätzungen, welche nach der ersten Lohnpfändung festgelegt worden sind (BGer 2C_679/2016 vom 11.7.2017, E. 5.3). Sobald die Steuerbehörde als Gläubigerin die Kopie der Pfändungsunterlagen erhalten habe, habe für sie unzweifelhaft feststehen müssen, dass die Anästhesieärztin weiterhin im gleichen Bezirksspital angestellt gewesen war und dass sie bereits zu diesem Zeitpunkt über keinerlei pfändbares Vermögen (mehr) verfügte. In zwei Dokumenten der Pfändungsunterlagen sei der monatliche Grundlohn der Anästhesieärztin (CHF 10'320.-- bzw. CHF 11'581.75) festgehalten worden. Angesichts dieser verfügbaren Kenntnisse hätte das Steueramt für die nächste Periode für das steuerbare Einkommen nicht mehr als CHF 250'000.-- bis höchstens CHF 300'000.-- annehmen dürfen. Stattdessen setzte es die Einschätzung auf CHF 400'000.-- fest (BGer 2C_679/2016 vom 11.7.2017, E. 5.3.1). Weiter hat das Bundesgericht festgehalten, dass das Steueramt aufgrund der immer höher werdenden unbeglichenen Steuerforderungen (letztlich im Gesamtumfang von mehr als CHF 700'000.--) hätte merken müssen, dass mit ihren Ermessenseinschätzungen etwas grundlegend nicht stimmen konnte. Die letztlich einzig

stichhaltige Erklärung für die drastisch ausufernden Steuerschulden der Anästhesieärztin sei darin gelegen, dass sich die behördlichen Einschätzungen von der tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Betroffenen zusehends krasser entfernt hätten (BGer 2C_679/2016 vom 11.7.2017, E. 5.3.2). Das Steueramt habe somit in einer stossenden, ja geradezu unerträglichen Weise, seine Untersuchungspflicht verletzt. Es handle sich um einen in die Augen springenden, materiell- und verfahrensrechtlich aussergewöhnlich schwerwiegenden Mangel, durch dessen Ahndung die Rechtssicherheit nicht gefährdet werde. Das Bundesgericht stellte deshalb für jene Ermessenseinschätzungen, welche nach der ersten Lohnpfändung festgelegt worden sind, die Nichtigkeit fest (BGer 2C_679/2016 vom 11.7.2017, E. 5.3.3).

4.7 Das Bundesgericht hatte bereits mehrfach die Gelegenheit, sich zu seinem Entscheid vom 11. Juli 2017 zu äussern. So hielt es fest, dass sich die Nichtigkeit in diesem Fall einzig aus dem Umstand ergeben habe, dass die Veranlagungsbehörde offene Steuern in Betreuung gesetzt hatte, das steuerbare Einkommen – in Missachtung der Betreibungsakten – aber dennoch von Jahr zu Jahr systematisch und massiv erhöht hatte (BGer 2D_42/2017 vom 28.11.2017, E. 2.5). Das Bundesgericht habe kein Grundsatzentscheid gefällt, sondern vielmehr die höchst aussergewöhnlichen Umstände des Einzelfalls berücksichtigt. Bei einer selbstständig erwerbenden Person, welche die handelsrechtliche Buchführungs- bzw. die steuerrechtliche Mitwirkungspflicht über Jahre vernachlässige, entfalle eine Kontrolle anhand eines Lohnausweises und der Betreibungsakten, bzw. erweise sich zumindest als deutlich weniger ergiebig, als im Fall vom 11. Juli 2017 (BGer 2D_42/2017 vom 28.11.2017, E. 2.6). In einem Entscheid vom 27. April 2018 bestätigt das Bundesgericht, dass die Tragweite des Entscheids vom 11. Juli 2017 hinsichtlich selbstständig erwerbender Personen von vornherein eingeschränkt sei. Auch habe es erkannt, dass die Veranlagungsbehörde solange davon entbunden sei, den bisherigen Aktenstand zu ergänzen, als sie das steuerbare Einkommen anhand der Vorperiode festlege und davon – wenn überhaupt – nur in geringfügigem Ausmass abweiche (BGer 2C_252/2018 vom 27.4.2018, E. 3.4). In einem späteren Entscheid hält das Bundesgericht fest, dass sich der Entscheid vom 11. Juli 2017 auf Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit bezogen habe, was der nicht weiter spezifizierten Anwendung der Praxis auf Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit und noch vielmehr auf Gewinne juristischer Personen von vornherein entgegenstehe. Eine Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen sei (nur) nichtig, wenn die Veranlagungsbehörde das steuerbare Einkommen oder den steuerbaren Gewinn bzw. den Ermessenszuschlag bewusst und willkürlich zum Nachteil der steuerpflichtigen Person bemessen habe (BGer 2C_720/2018 vom 11.9.2018, E. 3.2.2 f.).

5. Mit Einsprache vom 30. April 2018 (pag. 455) reichte die Vertreterin unter anderem die Steuererklärungen pro 2006 bis 2016 ein (pag. 150 bis 308). Bezüglich den

Erbengemeinschaften ist teilweise am Rand notiert, dass es sich dabei um eine Schätzung handle (z.B. pag. 169 und 303). Pro 2007 und 2009 werden in der jeweiligen Steuerperiode erhaltene Erbschaften von CHF 454'168.-- (pag. 286) bzw. CHF 99'211.-- (pag. 252) aufgeführt. Die Steuererklärungen wurden zwischen dem 22. und 24. April 2018 unterzeichnet.

5.1 In den Akten befindet sich auch ein Steuerinventar vom 30. September 2005 (pag. 418) einer am _____ verstorbenen Tante des Erblassers. Sein Anteil an dieser Erbschaft betrug CHF 51'985.95.

5.2 In einem (nicht unterzeichneten) Schreiben vom 7. Februar 2017 (pag. 419) hält die zweite Ehefrau des Erblassers für die Zeit von 1991 bis 1999 unter anderem fest, dass der Erblasser frühmorgens Viehtransporte durchgeführt und spätestens ab 10 Uhr den restlichen Tag im Restaurant verbracht habe. Es sei schwer gewesen, an Haushaltsgeld zu kommen und die Rechnungen seien öfters nicht bezahlt worden. In einem Schreiben vom 27. Oktober 2017 (pag. 421) führt eine Lebenspartnerin des Erblassers – für die Zeit von Frühjahr 2005 bis Sommer 2011 – aus, dass sie in dieser Zeit grösstenteils für den gesamten Lebensunterhalt aufgekommen sei. Der Erblasser habe nicht über ein geregeltes Einkommen verfügt und habe sich selten am Lebensunterhalt beteiligen können. In einem Schreiben vom 4. November 2017 (pag. 420) hält die letzte Lebenspartnerin des Erblassers (Ende 2011 bis zu seinem Tod) fest, dass dieser über kein Einkommen verfügt habe und sie "mehr schlecht als recht" von ihrem kleinen Einkommen gelebt hätten.

5.3 In einem Austrittsbericht _____ (pag. 223) des F. _____spitals wird als Diagnose unter anderem chronischer Alkoholabusus genannt. Zudem ist dem Bericht zu entnehmen, dass der Erblasser "das Spital etwas verfrüht und ohne sich abzumelden" verlassen habe. In einer ärztlichen Bescheinigung vom 20. Oktober 2017 (pag. 121) wird festgehalten, dass der Erblasser ein chronisches Alkohol- und Nikotinproblem hatte.

5.4 Dem Schreiben vom 5. April 2000 (pag. 138) des Gemeindeweibels kann entnommen werden, dass sich der Erblasser auf dem Betreibungsamt hat melden müssen, ansonsten er polizeilich überführt worden wäre. Aus dem Steuerinventar vom 11. Juni 2009 (pag. 283) ergibt sich, dass sich der Erblasser – auch nach Ermahnung durch das Regierungsstatthalteramt – geweigert hatte, am Verfahren mitzuwirken. Weiter findet sich in den Akten eine Verfügung vom 22. Mai 2001 (pag. 149) der Fachstelle Tierschutz des kantonalen Veterinärdienstes. Darin wird unter anderem festgestellt, dass die Haltung von Nutztieren durch den Erblasser wiederholt zu zum Teil gravierenden Beanstandungen Anlass gegeben habe.

5.5 In den Akten sind auch vier Seiten eines fünfseitigen Betreibungsregisterauszugs enthalten (pag. 117 bis 120 / 408 bis 411). Dieser datiert vom 20. März 2017. Aus diesen vier Seiten ergeben sich Betreibungen über einen Betrag von gesamthaft CHF 316'769.30 und 66 nicht getilgte Verlustscheine der letzten 20 Jahre über einen Betrag von CHF 194'521.30. Der neunseitige Auszug "Schuldner-Informationen" (Datum Zinsende: 6.12.2017; Beilage zum Schreiben vom 27.7.2018) enthält, gemäss Zusammenfassung am Schluss, 270 Datensätze, ein Total an Forderungen von CHF 2'053'520.70, ein Ergebnis von total CHF 474'509.20, eine Restschuld von total CHF 1'318'596.75 sowie das bereits erwähnte Total aus Verlustscheinen von CHF 194'521.30 (vgl. auch das öffentlichen Inventar vom _____ Bst. A Ziff. 6). Dem Schreiben vom 27. Juli 2018 ist weiter das Verlostschein-Journal vom 18. Oktober 2017 (ab 1.1.1997) mit dem Totalbetrag von CHF 194'521.30 beigelegt worden. Diesem kann entnommen werden, dass am 2. Februar 1999 ein erster Verlostschein über CHF 11'604.20 der Steuerverwaltung ausgestellt worden ist.

5.6 Aus dem öffentlichen Inventar betreffend den Erblasser vom _____ ergeben sich Aktiven von _____, Passiven von _____ und somit ein erbrechtliches Nachlassvermögen von _____. Aus dem Rechnungsruf mit Eingabefrist 21. November 2017 ergeben sich Steuerschulden von insgesamt CHF 444'123.70 (kantonale Steuern 2005 - 2017: CHF 326'282.90, direkte Bundessteuer 2005 - 2017: CHF 46'482.75, Nachsteuer kantonale Steuern: CHF 16'962.60, Nachsteuer direkte Bundessteuer: CHF 3'326.55 und Verlostscheine: CHF 51'068.90).

6. Mit Schreiben vom 7. Juli 2009 (pag. 309) machte die Steuerverwaltung Region _____ der Abteilung Erbschafts-, Schenkungs- und Nachsteuer (heute: Zentrale Veranlagungsbereiche/Nachsteuer [nachfolgend: ZVB/N]), eine Meldung, wonach sie im Jahr 2009 Kenntnis erhalten habe, dass der Erblasser an zwei Erbschaften beteiligt sei und deshalb die Ermessens taxationen 2006 und 2007 im Einkommen wie auch im Vermögen viel zu tief ausgefallen seien. Die Steuerverwaltung weist in ihrer Vernehmlassung vom 5. Oktober 2018 darauf hin, dass im Anschluss an diese Meldung ein Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren durchgeführt worden sei. Da die Steuerverwaltung die dazugehörigen Akten nicht eingereicht hat, sind diese von der Steuerrekurskommission am 28. Februar 2019 telefonisch bei der ZVB/N eingefordert worden. Mit Schreiben vom 1. März 2019 hat die ZVB/N das Nachsteuerdossier des Erblassers eingereicht.

6.1 Darin ist ein weiteres Steuerinventar vom 11. Juni 2009 enthalten, allerdings bezüglich eines am 15. Juli 2007 verstorbenen Onkels des Erblassers. Auch bei diesem Steuerinventar wirkte der Erblasser – trotz Ermahnung durch das Regierungsstatthalteramt – nicht mit. Für den Erblasser resultierte ein Anteil von CHF 103'018.55 (_____).

6.2 Mit Schreiben vom 21. Oktober 2009 teilte die ZVB/N dem Erblasser mit, dass sie gegen ihn ein Nachsteuer- und Hinterziehungsverfahren einleite. Es habe sich herausgestellt, dass er an Erbschaften beteiligt sei, welche in den Ermessensveranlagungen für die Jahre 2006 und 2007 nicht berücksichtigt worden seien. In den Akten der ZVB/N ist eine Aktennotiz vom 15. Oktober 2008 enthalten. Darin wird ein Telefongespräch mit dem Notariatsbüro festgehalten, welches jeweils die Steuerinventare erstellt hatte. In dieser Notiz ist vermerkt: "[Der Erblasser] ist überschuldet. Von den Erbschaften wird er nichts abbekommen, da sich bereits viele Gläubiger gemeldet haben und mehr Geld fordern als vorhanden ist." Dies gelte auch für seinen Anteil an der Erbengemeinschaft seiner Tante. In einer Gesprächsnotiz vom 25. Juni 2009 der Steuerverwaltung (Beilage zur Vernehmlassung vom 5.10.2018) ist festgehalten, dass gemäss der ZVB/N mit der Ermessenstaxation des Erblassers zugewartet werden müsse, bis die ZVB/N den Fall fertig behandelt habe.

6.3 Mit Schreiben vom 6. Januar 2010 teilte die ZVB/N dem Erblasser die Nachsteuer- und Bussenberechnungen mit. Diese würden die in der Veranlagung pro 2007 nicht berücksichtigten Beteiligungen an den Erbschaften seiner Mutter und seines Onkels enthalten.

7. Wie sich aus Bst. B ergibt, wurde der Erblasser für die Steuerperioden 2005 bis 2007 auf ein steuerbares Einkommen von CHF 60'000.-- (kantonale Steuern) und CHF 65'000.-- (direkte Bundessteuer: Ausnahme: pro 2005 CHF 69'000.--) sowie ein steuerbares Vermögen von CHF 25'000.-- veranlagt. Ab der Steuerperiode 2008 wurde das steuerbare Einkommen auf CHF 90'000.-- (kantonale Steuern) und CHF 100'000.-- (direkte Bundessteuer) sowie das steuerbare Vermögen auf CHF 600'000.-- (Ausnahme: pro 2008 CHF 650'000.--) veranlagt. Somit fand nur einmal eine Erhöhung statt (bei den beiden Ausnahmen handelt es sich um Senkungen): für die Steuerperiode 2008 (bzw. rückwirkend mit dem Nachsteuerverfahren für die Steuerperiode 2007). Diese Erhöhung ist auf die erwähnten Erbschaften zurückzuführen, wobei aus den Akten nicht ersichtlich ist, ob alle drei Erbschaften für die Erhöhung ausschlaggebend waren. Jedenfalls machen die drei Erbschaften zusammen CHF 609'172.50 aus (Mutter: CHF 454'168.--, E. 5; Tante: CHF 51'985.95, E. 5.1 und Onkel: CHF 103'018.55, E. 6.1). Die Steuerverwaltung hat somit grundsätzlich im Einklang mit der erwähnten Rechtsprechung des Bundesgerichts gehandelt, wonach der bisherige Aktenstand nicht ergänzt werden muss, wenn sich die Einkommenseinschätzung an den in den vorherigen Perioden festgelegten Beträgen orientiert und davon – wenn überhaupt – nur in geringfügigem Ausmass abweicht (vgl. E. 4.5 und E. 4.7).

7.1 Da der Erblasser bereits Jahre vor der Steuerperiode 2005 nie eine Steuererklärung eingereicht hatte, kann nicht beurteilt werden, ob die eben erwähnte Rechtsprechung des Bundesgerichts immer eingehalten worden ist. Jedenfalls sind ein steuerbares Einkommen von

CHF 60'000.-- bei den kantonalen Steuern und ein steuerbares Vermögen von CHF 25'000.-- für einen gelernten Metzger und selbstständig erwerbstätigen Viehhändler nicht offensichtlich unrichtig.

Anders verhält es sich bei der nach Ermessen festgesetzten Nachsteuer und den ordentlichen Veranlagungen pro 2008 bis 2016. Wie bereits ausgeführt, klärte die ZVB/N im Rahmen des Nachsteuer- und Hinterziehungsverfahrens die Vermögenssituation des Erblassers bezogen auf die Erbschaften ab. Sie setzte sich am 15. Oktober 2008 telefonisch mit dem Notariat in Verbindung, welches die drei Steuerinventare erstellt hatte. Von Seiten des Notariatsbüros ist der ZVB/N dabei mitgeteilt worden, dass der Erblasser überschuldet sei und von den Erbschaften nichts erhalten werde. Trotzdem erhöhten die ZVB/N für die Nachsteuerveranlagung pro 2007 und die Steuerverwaltung Region _____ für die Veranlagungen pro 2008 bis 2016 das Vermögen des Erblassers in etwa im Umfang der drei Erbschaften. Zudem wurde das steuerbare Einkommen um CHF 30'000.-- erhöht. Weshalb diese Erhöhungen, im Wissen darum vorgenommen worden sind, dass der Erblasser aus den Erbschaften nichts erhalten werde, ergibt sich nicht aus den Akten. Neben der Telefonnotiz sind auch keine anderen Unterlagen im Nachsteuerdossier enthalten, welche aufzeigen würden, dass die ZVB/N noch andere Abklärungen vorgenommen hätte. Hätte die ZVB/N an der Auskunft des Notariatsbüros gezweifelt, wäre sie jedenfalls gehalten gewesen, weitere Abklärungen zu machen. Indem sie jedoch im Wissen darum, dass der Erblasser aus den Erbschaften nichts erhalten werde, und ohne weitere Abklärungen vorzunehmen, Nachsteuern erhoben und in der Folge die Ermessensveranlagungen erhöht hatte, verletzte sie ihre Untersuchungs- und Überprüfungspflicht.

7.2 Wie bereits unter E. 5.5 ausgeführt, wurde gemäss Verlustschein-Journal vom 18. Oktober 2017 der erste Verlustschein der Steuerverwaltung gegenüber am 2. Februar 1999 über einen Betrag von CHF 11'604.20 ausgestellt. Aus dem Verlustschein-Journal ergeben sich insbesondere folgende weitere Verlustscheine mit der Steuerverwaltung als Gläubigerin: 7. Juli 2000 über CHF 15'665.70, 2. April 2001 über CHF 14'744.75, 15. Juli 2004 über CHF 16'100.85, 23. Februar 2005 über CHF 15'720.35, 15. Februar 2006 über CHF 15'933.80, 10. August 2006 über CHF 15'606.20 und 23. Januar 2008 über CHF 14'493.85. Aus dem für das öffentliche Inventar durchgeführten Rechnungsruf ergibt sich, dass sich beim Erblasser Steuerschulden von rund CHF 450'000.-- (inkl. Verlustscheine) angehäuft haben. Es stellt sich die Frage, ob der Umstand, dass der Erblasser über Jahre hinweg erfolglos betrieben worden ist und der Steuerverwaltung gegenüber – bereits Jahre vor der Steuerperiode 2006 – Verlustscheine ausgestellt worden sind, zur Nichtigkeit der Ermessensveranlagungen führt.

7.3 Dies ist zu verneinen. Wie die Steuerverwaltung in ihrem Einspracheentscheid zu Recht ausführt, war der Erblasser selbstständig erwerbstätig. Deshalb kann das Urteil des Bundesge-

richts vom 11. Juli 2017 nicht auf diesen Fall angewendet werden. So hält das Bundesgericht in diesem Entscheid selber fest, dass es sich in diesem Fall nicht um "eine Selbständigerwerbende mit ergiebigen und verborgenen (neuen) Einnahmequellen handelte". Es konnte im Gegenteil davon ausgegangen werden, dass die Anästhesieärztin neben ihrem Lohn nicht über weitere Einkünfte verfügte. Im Entscheid wird denn auch mehrfach darauf hingewiesen, dass das Steueramt hätte Lohnausweise einfordern können bzw. dass ihm nach der ersten Lohnpfändung hätte klar sein müssen, über was für ein Einkommen die Anästhesieärztin verfügte hatte. Das Bundesgericht hat weiter in späteren Entscheiden klar festgehalten, dass der Entscheid vom 11. Juli 2017 nicht auf Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit angewendet werden könne (vgl. E. 4.7). So hat auch das Verwaltungsgericht des Kantons Bern ausgeführt, dass sich – gemäss Rechtsprechung – selbst massive Erhöhungen des steuerbaren Einkommens, welche ausschliesslich vorgenommen werden, um die steuerpflichtige Person für ihre fehlende Mitwirkung zu "bestrafen", zwar offensichtlich unrichtig, nicht aber von vornherein geradezu nichtig seien. Erst wenn solche Erhöhungen wider besseres Wissen erfolgen würden, weil die Behörden Kenntnis von den tatsächlichen tieferen Einkünften der steuerpflichtigen Person erhalten haben, würden die Ermessensveranlagungen an einem derart aussergewöhnlichen und schwerwiegenden Mangel leiden, dass auf Nichtigkeit der Veranlagungsverfügungen zu erkennen sei (VGE 100 2017 295 vom 10.1.2019, E. 2.4, mit weiteren Hinweisen). Da der Erblasser selbstständig erwerbstätig war, konnte die Steuerverwaltung vorliegend gar nie Kenntnis von seinen tatsächlichen Einkünften haben. Wie die Steuerverwaltung in ihrem Einspracheentscheid zu Recht ausführt, kann aus dem Umstand, dass der Erblasser seine Steuerforderungen nicht bezahlt hatte, nicht geschlossen werden, dass die Ermessensveranlagungen zu hoch waren. Auch die in Verlustscheinen resultierenden Betreibungen ändern daran nichts. Im Gegensatz zur unselbstständigen Anästhesieärztin konnte die Steuerverwaltung beim Erblasser nicht ausschliessen, dass er über verborgene Einnahmequellen verfügt. So hielt auch das Bundesgericht fest, dass bei einer selbstständig erwerbstätigen Person, welche die handelsrechtliche Buchführungs- bzw. die steuerrechtliche Mitwirkungspflicht über Jahre vernachlässige, eine Kontrolle anhand eines Lohnausweises und der Betreibungsakten entfalle, bzw. sich zumindest als deutlich weniger ergiebig erweise (BGer 2D_42/2017 vom 28.11.2017, E. 2.6). Die erwähnten Schilderungen der zweiten Ehefrau sowie der beiden späteren Lebenspartnerinnen des Erblassers sind schliesslich erst nach dem Tod des Erblassers festgehalten worden (vgl. E. 5.2). Aus den Akten ergeben sich keine Hinweise, dass sich aus dem Umfeld des Erblassers zu dessen Lebzeiten jemand bei der Steuerverwaltung gemeldet hätte.

7.4 Weiter ist das verfügte steuerbare Einkommen und steuerbare Vermögen vorliegend nicht aussergewöhnlich hoch. Wie bereits unter E. 7.1 ausgeführt, sind ein steuerbares Einkommen von CHF 60'000.-- bei den kantonalen Steuern und ein steuerbares Vermögen von

CHF 25'000.-- für einen gelernten Metzger und selbstständig erwerbstätigen Viehhändler nicht offensichtlich unrichtig. Auch kann grundsätzlich eine Erhöhung des steuerbaren Einkommens um CHF 30'000.-- sowie des steuerbaren Vermögens um CHF 575'000.-- (bzw. CHF 625'000.-- pro 2008) nach Erhalt von Erbschaften im Umfang von über CHF 600'000.-- nicht als übermässig gelten (vorliegend ist dies – wie unter E. 7.2 ausgeführt – anders). Schliesslich kann bei den kantonalen Steuern auch ein steuerbares Einkommen von CHF 90'000.-- und ein steuerbares Vermögen von CHF 600'000.-- nicht als aussergewöhnlich bezeichnet werden. Auch in diesem Punkt unterscheidet sich der vorliegende Fall klar vom durch das Bundesgericht zu beurteilenden – höchst aussergewöhnlichen – Einzelfall (vgl. E. 4.2 und E. 4.7). Ein allfälliger Mangel in den Ermessensveranlagungen war deshalb nicht offensichtlich oder zumindest nicht leicht erkennbar. Vorliegend kann nicht von einem in die Augen springenden, materiell- und verfahrensrechtlich aussergewöhnlich schwerwiegenden Mangel gesprochen werden (vgl. E. 4.6). Nichtigkeit liegt somit nicht vor. Es bleibt zu prüfen, ob die Veranlagungen revidiert werden können.

8. Gemäss Art. 202 Abs. 1 StG und Art. 147 Abs. 1 DBG kann eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid zu Gunsten der steuerpflichtigen Person revidiert werden, wenn (a) erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden; (b) die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt gewesen sind oder hätten bekannt sein müssen, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat; (c) ein Verbrechen oder ein Vergehen die Verfügung oder den Entscheid beeinflusst hat. Eine Revision ist ausgeschlossen, wenn als Revisionsgrund vorgebracht wird, was bei zumutbarer Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend gemacht werden können (Art. 202 Abs. 2 StG und Art. 147 Abs. 2 DBG). Das Revisionsbegehren muss innert 90 Tagen nach Entdeckung des Revisionsgrunds, spätestens aber innert zehn Jahren nach Eröffnung der Verfügung oder des Entscheids schriftlich eingereicht werden (Art. 203 StG und Art. 148 DBG).

8.1 Die definitiven Veranlagungen pro 2005 und 2006 datieren vom 9. November 2006 bzw. 10. Dezember 2007. Gemäss Verfügung der Steuerverwaltung vom 29. März 2018 (pag. 131) ist die Veranlagung pro 2005 am 12. November 2006 eröffnet worden. Bei Einreichung des Revisionsgesuchs am 5. November 2017, welches auch die Veranlagung pro 2005 umfasste, war die 10-jährige Verwirkungsfrist somit abgelaufen. Die Steuerverwaltung ist somit in ihrer Verfügung vom 29. März 2018 zu Recht auf das Gesuch um Revision der Veranlagungsverfügungen pro 2005 nicht eingetreten. Dies ist auch nicht umstritten. Für die definitiven Veranlagungen ab 2006 war die Frist von zehn Jahren nach der Eröffnung dagegen am 5. November 2017 noch nicht abgelaufen.

8.2 Aus Bst. D ergibt sich, dass gegen die definitive Veranlagung pro 2016 rechtzeitig Einsprache erhoben worden ist. Entsprechend führt die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung vom 5. Oktober 2018 aus, dass das Steuerjahr 2016 noch nicht rechtskräftig veranlagt worden sei, weshalb eine Revision nicht möglich sei. Entsprechend hat die Vertreterin mit Schreiben vom 3. Dezember 2018 auch ihren Antrag dahingehend angepasst, dass das Steuerjahr 2016 nicht mehr umfasst wird (vgl. Bst. K). Diesbezüglich gelten Rekurs und Beschwerde deshalb als zurückgezogen, weshalb die Verfahren pro 2016 als gegenstandslos vom Geschäftsverzeichnis abgeschrieben werden.

8.3 Zur Einhaltung der 90-tägigen Verwirkungsfrist macht die Vertreterin keine Ausführungen. Die Frist zur Einreichung des Revisionsgesuchs beginnt für die gesuchstellende Person erst dann zu laufen, wenn diese die nötigen sicheren Anhaltspunkte für das Vorliegen eines Revisionsgrunds gewonnen hat. Blosser Gerüchte oder Vermutungen reichen nicht. Die steuerpflichtige Person muss aufgrund der verfügbaren Kenntnisse in der Lage sein, die Revision mit begründeter Aussicht auf Erfolg geltend zu machen und zu begründen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 4 zu Art. 148 DBG; Martin E. Looser, a.a.O., N. 1 zu Art. 148 DBG). Vorliegend fällt auf, dass der Erblasser am 1. November 2016 seinem Sohn D._____ eine Generalvollmacht erteilte (pag. 88). Diese ermöglicht Letzterem insbesondere, im Namen und auf Rechnung des Erblassers diesen vor "Privaten, Banken, Amtsstellen, Behörden, Verwaltungs- und Gerichtsinstanzen zu vertreten", Prozesse aller Art anzuheben, Anwälte zu bezeichnen und zur Prozessführung zu ermächtigen sowie Revisionen zu verlangen. Die Generalvollmacht "bleibt im Falle des Absterbens des Vollmachtgebers bestehen und erlischt erst mit dem Widerruf". Der Erblasser ist am 17. September 2017 verstorben und das Revisionsgesuch ist am 5. November 2017 eingereicht worden (pag. 127). Der bevollmächtigte Sohn reichte somit über ein Jahr nach Erhalt der Generalvollmacht das Revisionsgesuch ein. Es ist deshalb äusserst fraglich, ob vorliegend die 90-tägige Frist, ab Kenntnis sicherer Anhaltspunkte für das Vorliegen eines Revisionsgrunds, eingehalten worden ist. Eine weitergehende Prüfung dieses Punktes erübrigt sich indes, da die Veranlagungen aus anderen Gründen nicht revidiert werden können, wie die nachfolgenden Erwägungen aufzeigen.

8.4 Die Revision einer Veranlagungsverfügung, eines Einsprache- oder eines Beschwerdeentscheids wegen Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften oder wegen Nichtberücksichtigung aktenkundiger Tatsachen oder Beweismittel ist mit Blick auf Abs. 2 der Revisionsbestimmungen nur in den seltensten Fällen möglich; dieser Revisionsgrund ist denn auch vorab auf letztinstanzliche Urteile zugeschnitten. Vielfach wird aber dieser Revisionsgrund angerufen, wenn eine Veranlagung aus Versehen der Steuerbehörden krass falsch ausgefallen ist. Allerdings gilt Abs. 2 der Revisionsbestimmungen auch in diesen Fällen, d.h. die Mängel sind im

ordentlichen Verfahren zu rügen (Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], III. Teil, 2015, N. 18 zu Art. 147 DBG, mit Hinweisen). Nach Auffassung des Bundesgerichts muss der Verfahrensmangel, damit er einen Revisionsgrund abgibt, zur Folge haben, dass der Betroffene der Möglichkeit beraubt wird, ein ordentliches Rechtsmittel einzulegen, oder zumindest davon abgehalten wird, von diesem Gebrauch zu machen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 28 zu Art. 147 DBG, mit Hinweisen). Schliesslich darf die Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes als Revisionsgrund nicht leichthin angenommen werden. Denn die Steuerbehörde darf sich normalerweise auf die Richtigkeit der Steuererklärung verlassen (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 26 N. 73). Das Bundesgericht verlangt eine strikte Anwendung des Ausschlussgrunds und stellt hohe Anforderungen an das Mass der Sorgfalt der steuerpflichtigen Person (Martin E. Looser, a.a.O., N. 26 zu Art. 147 DBG). Zudem will das Bundesgericht einmal als solche anerkannte mangelnde Sorgfalt der steuerpflichtigen Person nicht durch Fehler der Steuerbehörde (etwa mangelhafte Sachverhaltsabklärung) kompensiert wissen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 37 zu Art. 147 DBG; Martin E. Looser, a.a.O., N. 26b zu Art. 147 DBG). Wer nach Ermessen veranlagt wird, weil er nicht rechtzeitig die zur Veranlagung notwendigen Angaben gemacht und Unterlagen vorgelegt hat, handelt nicht mit der nötigen Sorgfalt (BGer 2C_754/2015 vom 14.9.2015, E. 2.3, mit Verweis auf BGer 2A.587/2002 vom 11.3.2003, E. 1.3 und BGer 2A.55/2002 vom 30.10.2002, E. 3; vgl. die Kritik der Lehre an dieser Rechtsprechung in Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 37 zu Art. 147 DBG und Martin E. Looser, a.a.O., N. 26 zu Art. 147 DBG).

8.5 Wie sich aus Bst. B ergibt, wurde der Erblasser jeweils nach Ermessen veranlagt, weil er keine Steuererklärungen eingereicht hatte. Deshalb ist eine Revision der entsprechenden Veranlagungen aufgrund von Art. 202 Abs. 2 StG und Art. 147 Abs. 2 DBG ausgeschlossen.

8.6 Schliesslich ist zu prüfen, ob ein übergesetzlicher Revisionsgrund erfüllt ist. Das Bundesgericht lässt aus Rechtssicherheitsgründen in ständiger Praxis keine anderen als die in Art. 147 Abs. 1 DBG bzw. Art. 51 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) genannten Revisionsgründe zu, um rechtskräftige Veranlagungen bzw. Einschätzungen zu korrigieren (VGer ZH SB.2015.00015 vom 3.6.2015, E. 2.2; BGer 2C_754/2015 vom 14.9.2015, E. 2.2; BGer 2C_1066/2013 vom 27.5.2014, E. 3.2 f. und BGer 2A.710/2006 vom 23.5.2007, E. 3.3, mit weiteren Hinweisen; vgl. zu dieser Rechtsprechung des Bundesgerichts: Peter Locher, a.a.O., N. 27 zu Art. 147 DBG). Entsprechend hat auch das Verwaltungsgericht des Kantons Bern erkannt, dass die Schwelle für die Annahme einer Korrekturmöglichkeit ausserhalb der gesetzlichen Revisions-, Berichtigungs- und Nachsteuervoraussetzungen aus Rechts-

sicherheitsgründen hoch angesetzt werden müsse. Es sei Sache des Gesetzgebers, die Grundlagen zu schaffen, um auf rechtskräftige Verfügungen unter erleichterten Voraussetzungen zurückkommen zu können (VGE 100 2009 73 vom 15.9.2010, E. 4.1 mit Verweis auf VGE 22065U vom 15.8.2006 in BVR 2007 S. 49 E. 5 und BGer 2P.273/2006 vom 17.4.2007, E. 4.1 und 6.1). Dagegen haben einzelne Kantone eine erleichterte Revision aus Billigkeitsgründen anerkannt für den Fall, dass eine Veranlagung einen wesentlichen und offensichtlichen Fehler enthält, den allein die Steuerbehörde zu verantworten hat (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 26 N. 79 f.). Insbesondere das Verwaltungsgericht Zürich und die Lehre nehmen einen über- bzw. aussergesetzlichen Revisionsgrund an, um dem Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 der Bundesverfassung [BV; SR 101]) und dem Willkürverbot (Art. 9 BV) im Einzelfall zum Durchbruch zu verhelfen. Dies in Fällen, in welchen das Besteuerungsergebnis derart eklatant gegen die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer steuerpflichtigen Person verstösst, sodass eine Verweigerung der Revision unter dem Aspekt der Gerechtigkeit zu stossenden, schockierenden und unhaltbaren Ergebnissen führen würde (VGer ZH SB.2015.00015 vom 3.6.2015, E. 2.2). Das Bundesgericht hat jedoch in Entscheiden der Jahre 2016 und 2017 explizit erneut festgehalten, dass das besonders streng ausgebildete abgaberechtliche Legalitätsprinzip in Art. 127 BV keine aussergesetzlichen oder übergesetzlichen Revisionsgründe zulasse (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., § 26 N. 80).

8.7 Somit kann kein aussergesetzlicher oder übergesetzlicher Revisionsgrund erfüllt sein. Zumal auch hier der ursprüngliche Fehler auf Seiten des Erblassers liegt, indem er keine Steuererklärungen eingereicht hatte. Somit ist die Revision der definitiven Veranlagungen 2006 bis 2015 ausgeschlossen.

9. Schliesslich ist im vorliegenden Verfahren noch die Wiederherstellung der Einsprache-fristen angesprochen worden (vgl. Bst. J und K). Dazu ist Folgendes festzuhalten:

9.1 Die steuerpflichtige Person kann gegen Veranlagungsverfügungen innert 30 Tagen seit deren Eröffnung schriftlich Einsprache erheben (Art. 190 Abs. 1 StG bzw. Art. 132 Abs. 1 DBG). Bei der Einsprachefrist handelt es sich um eine gesetzliche Frist, die nicht erstreckt werden kann (Art. 161 Abs. 1 StG bzw. Art. 119 Abs. 1 DBG). Bei einer Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen ist zusätzlich zu beachten, dass diese nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden kann (Art. 191 Abs. 3 StG bzw. Art. 132 Abs. 3 DBG) und dazu grundsätzlich die Steuererklärung eingereicht werden muss.

9.2 Auf verspätete Eingaben wird nur eingetreten, wenn die steuerpflichtige Person nachweist, dass sie durch Militär- oder Zivildienst, Krankheit, Landesabwesenheit oder andere erhebliche Gründe an der rechtzeitigen Einreichung verhindert war und wenn die Einsprache

innert 30 Tagen nach Wegfall der Hinderungsgründe eingereicht wurde (Art. 161 Abs. 3 StG bzw. Art. 133 Abs. 3 DBG). Als erheblich gelten etwa Gründe wie schwere Erkrankung oder höhere Gewalt. Gesundheitliche Beeinträchtigungen können zwar praxisgemäss ein Fristversäumnis entschuldigen bzw. eine Fristwiederherstellung rechtfertigen; die Krankheit muss aber derart sein, dass sie die rechtsuchende Person sowohl daran hindert, selber innert Frist zu handeln, als auch eine Drittperson mit der Vornahme der Prozesshandlung zu betrauen (BVR 2005 S. 281 E. 2.1; BVR 2003 S. 553 E. 2.1; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 1997, N. 9 zu Art. 43 VRPG; vgl. auch BGE 119 II 86 E. 2a; BGer 2C_1031/2013 vom 26.5.2014, E. 5.3; VGE 100 2014 284 vom 30.6.2015, E. 3.4.3, nicht publiziert).

9.3 Wie unter E. 8.3 ausgeführt, erteilte der Erblasser am 1. November 2016 seinem Sohn D._____ eine Generalvollmacht. In diesem Zeitpunkt wäre somit ein allfälliger Entschuldigungsgrund für das Fristversäumnis weggefallen. Die versäumten Handlungen hätten innerhalb von 30 Tagen ab diesem Zeitpunkt vorgenommen werden müssen. Weiter ergeben sich aus den Akten keine Hinweise, dass der Erblasser an einer Krankheit gelitten hätte, welche es ihm verunmöglicht hätte, eine Drittperson mit der Vornahme der Prozesshandlungen zu betrauen (vgl. den Austrittsbericht vom _____ sowie die ärztliche Bescheinigung vom _____; E. 5.3). Schliesslich konnte er diesen Schritt am 1. November 2016 machen. Somit ist es auch nicht möglich, die Einsprachefristen wiederherzustellen. Insgesamt sind Rekurs und Beschwerde deshalb abzuweisen.

10. Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die Rekurrenten kostenpflichtig. Sie haben die gesamten Verfahrenskosten zu tragen einschliesslich allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten (Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG sowie Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]).

Da die Rekurrenten im vorliegenden Fall unterliegen, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG sowie Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend die kantonalen Steuern pro 2006 bis 2015 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer pro 2006 bis 2015 wird abgewiesen.
3. Der Rekurs betreffend Revision der kantonalen Steuern pro 2016 wird als gegenstandslos vom Geschäftsverzeichnis abgeschrieben.
4. Die Beschwerde betreffend Revision der direkten Bundessteuer pro 2016 wird als gegenstandslos vom Geschäftsverzeichnis abgeschrieben.
5. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 2'000.--, werden den Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt.
6. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
7. **Gegen den Entscheid betreffend die kantonalen Steuern kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Gegen den Entscheid betreffend die direkte Bundessteuer kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden (Art. 145 DBG i.V.m. Art. 9 Abs. 3 BStV). Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Wird beim Verwaltungsgericht für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer Beschwerde erhoben, können diese, soweit den gleichen Gegenstand betreffend, in einer gemeinsamen Rechtsschrift eingereicht werden. Sie hat insbesondere die jeweiligen Rechtsbegehren sowie die **Begründungen** zu enthalten.

8. Zu eröffnen an:

- B._____ AG zuhanden der Erbengemeinschaft des A._____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Gemeinde G._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Der Präsident

Der Gerichtsschreiber

Kästli

Mosimann

Die gegen diesen Entscheid erhobene Beschwerde wurde vom Verwaltungsgericht (VGE 100 2019 147/148 vom 11.2.2021) und vom Bundesgericht (BGer 2C_259/2021 vom 30.11.2021) abgewiesen, soweit darauf eingetreten wurde.