



100 23 178

200 23 95

Gemeinde: C. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 12.12.2024 JCU/CLE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Am 12. Dezember 2024

hat die hauptamtliche Richterin der Steuerrekurskommission im Rahmen ihrer Kompetenz als Einzelrichterin im Sinn von Art. 70 Abs. 4 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft sowie Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer in der Rekurs- und Beschwerdesache von

A. _____

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2016 (Revisionsgesuch, Nichteintreten der Steuerverwaltung)

den Akten entnommen:

A. A. _____ (fortan: Rekurrent) wurde von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region _____ (fortan: Veranlagungsbehörde), am 13. März 2018 für die Steuerperiode 2016 veranlagt. Weil seine damalige Ehefrau am _____ 2016 verstorben war, eröffnete die Veranlagungsbehörde zwei unterjährige Veranlagungsverfügungen (Periode _____ 2016: pag. 71-60; Periode _____ 2016: pag. 148-137). Dabei rechnete die Veranlagungsbehörde namentlich die vom Rekurrenten deklarierten Verluste aus selbstständiger Tätigkeit als Rechtsanwalt und Notar auf (insgesamt CHF 41'591.--). Sie begründete diese Korrektur damit, dass die berufliche Tätigkeit des Rekurrenten nach jahrelangen Verlusten nicht (mehr) als gewinnstrebig betrachtet werden könne, weshalb die daraus resultierenden Verluste nicht von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden dürften. Die vom Rekurrenten erhobenen Einsprachen wurden mit Einspracheentscheiden vom 9. Oktober 2018 (Periode _____ 2016: pag. 113-101; Periode _____ 2016: pag. 217-206) soweit hier interessierend abgewiesen. Mit Entscheiden vom 9. Mai 2019 (Periode _____ 2016: pag. 238-229; Periode _____ 2016: pag. 288-277) hiess die Steuerrekurskommission die gegen die Einspracheentscheide erhobenen Rechtsmittel teilweise gut und wies die Sache zu weiteren Abklärungen bezüglich selbstständiger Erwerbstätigkeit des Rekurrenten an die Veranlagungsbehörde zurück. Weil der Rekurrent die daraufhin von der Veranlagungsbehörde angeforderten Unterlagen nicht eingereicht hatte, akzeptierte diese den geltend gemachten Verlust aus selbstständiger Erwerbstätigkeit auch im zweiten Rechtsgang nicht (Verfügungen vom 20.5.2020; Periode _____ 2016: pag. 262-250; Periode _____ 2016: pag. 311-300). Die Steuerrekurskommission und das Verwaltungsgericht des Kantons Bern (fortan: Verwaltungsgericht) wiesen die vom Rekurrenten dagegen erhobenen Rechtsmittel ab (RKE 100 20 225/226, 200 20 177/178 vom 21.1.2021, pag. 364-349; VGE 100 2021 47/48 vom 22.9.2021, pag. 431-410). Gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts gelangte der Rekurrent schliesslich ans Bundesgericht, welches die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten mit Urteil 2C_864/2021 vom 7. Juli 2022 abwies. Anschliessend sandte die Veranlagungsbehörde dem Rekurrenten mit als "Umsetzung Verwaltungsgerichtsentscheid" bezeichnete und vom 6. Oktober 2022 datierte Dokumente zu, die u.a. die Entscheidungsrechnungen (Aufstellung der Steuerbeträge, bisherigen Zahlungen und Verzugszinsen) enthielten (Periode _____ 2016: pag. 491-480; Periode _____ 2016: pag. 502-492).

B. Der Rekurrent wandte sich mit als "Gesuch um Wiedererwägung und Einsprache" bezeichnetem Schreiben vom 31. Oktober 2022 (pag. 509-506) an die Veranlagungsbehörde. Mit dem ersten Rechtsbegehren bezüglich Wiedererwägung beantragte der Rekurrent, die Veranlagungsverfügungen betreffend die kantonalen Steuern sowie die direkte Bundessteuer für die Steuerperioden 1. bis _____ 2016 und _____ bis 31. Dezember 2016 aufzuheben und die Steuern

gemäss seiner damaligen Selbstdeklaration zu veranlagern. Zur Begründung brachte der Rekurrent vor, dass er mit seiner selbstständigen Erwerbstätigkeit im Jahr 2021 einen Gewinn erzielt habe. Daraus ergebe sich, dass die Steuerverwaltung bei der Veranlagung des Steuerjahrs 2016 zu Unrecht das Bestehen einer gewinnstrebigen selbstständigen Erwerbstätigkeit verneint habe. Mit dem zweiten Rechtsbegehren, das gemäss Rekurrent als Einsprache zu behandeln sei, beantragte dieser die Berücksichtigung von Verzugszinsen und eines Steuerausstands bei der Veranlagung 2016. Nach Auffassung des Rekurrenten sind die in den Entscheidrechnungen vom 6. Oktober 2022 aufgeführten Verzugszinsen und der Steuerausstand, welche beide das Steuerjahr 2016 betreffen, bei der Veranlagung 2016 zu berücksichtigen.

C. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Geschäftsbereich Recht und Koordination (fortan: Steuerverwaltung), erachtete sich als unzuständig zur Behandlung des von ihr als Revisionsgesuch entgegengenommenen Schreibens des Rekurrenten vom 31. Oktober 2022 und leitete dieses am 21. November 2022 an das Bundesgericht weiter (pag. 512), das die Veranlagung 2016 letztinstanzlich beurteilt hatte. Das Bundesgericht sandte die Eingabe am Folgetag an die Steuerverwaltung zurück. Im Begleitschreiben (pag. 513) führte der zuständige Präsidialgerichtsschreiber aus, dass sich das Bundesgericht als unzuständig erachte. Dies deshalb, weil der Rekurrent beantrage, die Veranlagung 2016 sei aufgrund von Sachumständen abzuändern, die im bundesgerichtlichen Verfahren nicht zu beurteilen gewesen waren. Beim vom Rekurrenten neu vorgebrachten Jahresabschluss 2021 handle es sich um ein echtes Novum, dem gegebenenfalls im Rahmen einer Wiedererwägung nachzugehen wäre. Daraufhin teilte die Steuerverwaltung dem Rekurrenten am 17. März 2023 mit, dass ihrer Auffassung nach keine Möglichkeit bestehe, auf die Veranlagung 2016 zurückzukommen (pag. 515). Der Rekurrent antwortete mit Schreiben vom 20. März 2023 (pag. 518), dass er eine anfechtbare Verfügung über das Wiedererwägungs- bzw. Revisionsgesuch 2016 erwarte. Zugleich wies er darauf hin, dass seine Eingabe zusätzlich auch eine Einsprache enthalten habe. Mit Verfügung vom 5. April 2023 (pag. 523-519) trat die Steuerverwaltung schliesslich nicht auf das Gesuch des Rekurrenten vom 31. Oktober 2022 ein und begründete dies damit, dass sie zur Beurteilung des Revisionsgesuchs nicht zuständig sei. Ergänzend führte sie aus, dass das Revisionsgesuch abgewiesen werden müsste, falls die Steuerverwaltung entgegen ihrer Auffassung doch zuständig wäre. Auch in Bezug auf die beantragte nachträgliche Berücksichtigung von Verzugszinsen und eines Steuerausstands bei der Veranlagung 2016 geht die Steuerverwaltung von einem Revisionsgesuch und nicht (wie der Rekurrent) von einer Einsprache aus. Weil der Rekurrent die entsprechenden Abzüge ohne weiteres im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können, falle auch in diesem Punkt eine Revision ausser Betracht.

D. Gegen den Nichteintretensentscheid vom 5. April 2023 hat der Rekurrent mit Eingabe vom 24. April 2023 Rekurs betreffend die kantonalen Steuern und Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2016 an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (fortan: Steuerrekurskommission) erhoben. Er beantragt die Aufhebung des Nichteintretensentscheids und die Gutheissung des Wiedererwägungsgesuchs und der Einsprache. Seiner Auffassung nach sind alle Voraussetzungen für eine Revision erfüllt. Zudem beantragt der Rekurrent die Streichung der ihm von der Steuerverwaltung mit dem Nichteintretensentscheid auferlegten Gebühr von CHF 200.--.

E. Die Steuerverwaltung hat sich am 22. Mai 2023 vernehmen lassen. Sie beantragt die Abweisung von Rekurs und Beschwerde. Sie vertritt die Auffassung, dass das Steuerverfahrensrecht das Instrument der Wiedererwägung nicht kenne. Daher seien die Bestimmungen über die Revision massgebend. Aus denen ergebe sich, dass die Steuerverwaltung nicht zur Behandlung des Gesuchs zuständig sei. In Bezug auf die vom Rekurrenten erhobene Einsprache führt die Steuerverwaltung aus, dass die Steuerfaktoren bereits zuvor rechtskräftig festgelegt gewesen seien, weshalb sie auch auf dieses Begehren nicht habe eintreten können. Schliesslich erklärt die Steuerverwaltung, dass die dem Rekurrenten auferlegte Gebühr für die Behandlung des Revisionsgesuchs mit den rechtlichen Bestimmungen in Einklang stehe.

F. Der Rekurrent hat mit Eingabe vom 12. Juni 2023 zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung genommen und seine Standpunkte bestätigt.

G. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf die detaillierten Ausführungen in den genannten Rechtsschriften wird, soweit für den Entscheid von Bedeutung, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Einkommens- und Vermögensveranlagung können bei der Steuerrekurskommission durch Rekurs bzw. Beschwerde angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] i.V.m. Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Dies gilt auch für Entscheide, mit denen ein Revisionsbegehren abgewiesen (Art. 204 Abs. 3 StG; Art. 149 Abs. 3 DBG) bzw. Entscheide, mit denen auf ein Revisions-

gesuch nicht eingetreten worden ist (vgl. Michel Daum in: Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2. Aufl., 2020, N. 45 zu Art. 20a VRPG).

1.1 Vorliegend ficht der Rekurrent freilich keinen Einspracheentscheid, sondern die Verfügung (Nichteintretensentscheid) vom 5. April 2023 an. Deren Rechtsmittelbelehrung nennt denn auch zutreffend die Einsprache an die Steuerverwaltung als ordentliches Rechtsmittel (pag. 519). Im ordentlichen Veranlagungsverfahren besteht die Möglichkeit, eine Einsprache gegen eine Veranlagungsverfügung mit Zustimmung der steuerpflichtigen Person direkt als Rekurs an die Steuerrekurskommission weiterzuleiten, sofern die Veranlagungsverfügung einlässlich begründet worden ist (Art. 192 Abs. 3 StG; Art. 132 Abs. 2 DBG, sogenannter "Sprungrekurs"). Dieses Vorgehen ist auch bei einer Verfügung betreffend ein Revisionsgesuch zulässig (Art. 204 Abs. 4 StG; Art. 149 Abs. 4 DBG). Der Rekurrent hat explizit eine Beurteilung durch die Steuerrekurskommission beantragt und die angefochtene Verfügung ist ausführlich begründet. Weiter hat sich auch die Steuerverwaltung im vorliegenden Verfahren nicht gegen die direkte Beurteilung der Sache durch die Steuerrekurskommission ausgesprochen und damit sinngemäss erklärt, dass sie auf die Durchführung eines Einspracheverfahrens verzichte. Damit sind die Voraussetzungen für einen Sprungrekurs erfüllt. Da der Rekurrent im vorinstanzlichen Verfahren mit seinen Anträgen nicht durchgedrungen ist, gilt er zudem als beschwert und ist 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 grundsätzlich einzutreten (siehe jedoch E. 2 hiernach).

1.2 Da sich Rekurs und Beschwerde gegen einen Nichteintretensentscheid richten, fällt der vorliegende Entscheid in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 70 Abs. 4 Bst. e des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Im hier zu beurteilenden Fall ist die Steuerverwaltung aus formellen Gründen nicht auf das Wiedererwägungs- bzw. Revisionsgesuch des Rekurrenten vom 31. Oktober 2022 eingetreten. Soweit es sich bei dieser Eingabe um ein Gesuch um Wiedererwägung handle, erachtet die Steuerverwaltung dieses Rechtsmittel als unzulässig. Wäre das Schreiben hingegen als Revisionsgesuch zu qualifizieren, wäre die Steuerverwaltung ihrer Auffassung nach zu dessen Beurteilung nicht zuständig. Betreffend die vom Rekurrenten im Rahmen einer "Einsprache" zusätzlich beantragte Berücksichtigung von Verzugszinsen und eines Steuerausstands vertritt die Steuerverwaltung die Auffassung, dass es sich auch bei diesem Punkt um ein Revisionsgesuch handle, auf das nicht eingetreten werden könne. Folgerichtig hat die Steuerverwaltung nur informell und ohne Rechtswirkung überprüft, ob das Wiedererwägungs- bzw. Revisionsgesuch materiell gerechtfertigt wäre. Im vorliegenden Rekurs- und Beschwerdeverfahren ist demnach nur zu beurteilen, ob

die Steuerverwaltung zu Recht nicht auf das Wiedererwägungs- bzw. Revisionsgesuch eingetreten ist. Trifft dies zu, sind Rekurs und Beschwerde abzuweisen. Ist die Steuerverwaltung hingegen zu Unrecht nicht auf das Wiedererwägungs- bzw. Revisionsgesuch eingetreten, sind ihr die Akten zur Durchführung des materiellen Wiedererwägungs- bzw. Revisionsverfahrens zurückzusenden. Auf das Rechtsbegehren des Rekurrenten, das Wiedererwägungsgesuch und die Einsprache seien gutzuheissen, kann daher nicht eingetreten werden, da die Steuerrekurskommission vorliegend hinsichtlich Wiedererwägungs- bzw. Revisionsgesuch sowie Einsprache wie soeben dargelegt keine materielle Beurteilung vornehmen kann.

3. Der Rekurrent hat seine Eingabe vom 31. Oktober 2022 als "Gesuch um Wiedererwägung und Einsprache" bezeichnet. Die Steuerverwaltung stellt sich in ihrer Verfügung vom 5. April 2023 und der Vernehmlassung vom 22. Mai 2023 auf den Standpunkt, dass das Steuerverfahrensrecht im Gegensatz zum allgemeinen Verwaltungsverfahrensrecht das Instrument der Wiedererwägung nicht kenne.

3.1 Die anwendbaren Steuergesetze sehen für die Änderung rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide zu Gunsten der steuerpflichtigen Person das ausserordentliche Rechtsmittel der Revision vor (Art. 202 ff. StG; Art. 147 ff DBG; vgl. Art. 51 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14]). Die "Wiedererwägung" oder andere vergleichbare Instrumente sind in den Steuergesetzen nicht erwähnt. Hingegen ist in Art. 56 VRPG die Möglichkeit verankert, rechtskräftige Verfügungen mittels Wiederaufnahme abzuändern (der im VRPG verwendete Begriff "Wiederaufnahme" entspricht der "Wiedererwägung", vgl. Markus Müller in: Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2. Aufl., 2020, N. 2 zu Art. 56 VRPG). Art. 56 Abs. 2 VRPG hält jedoch fest, dass andere gesetzliche Regelungen der Wiederaufnahme des Verfahrens und der Änderung der Verfügung vorbehalten bleiben. Als Beispiel für eine solche vom allgemeinen Verwaltungsrechtspflegegesetz abweichende spezialgesetzliche Regelung gelten die erwähnten steuerrechtlichen Bestimmungen zur Revision (Markus Müller, a.a.O., N. 42 f. zu Art. 56 VRPG). Entgegen der vom Rekurrenten in der Stellungnahme vom 12. Juni 2023 geäusserten Meinung ist die Wiederaufnahme gemäss Art. 56 VRPG hier somit nicht relevant. Weiter wird in der steuerrechtlichen Literatur mit Verweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung einhellig die Auffassung vertreten, dass rechtskräftige steuerrechtliche Verfügungen und Entscheide nur auf dem Weg der Revision (sowie der hier irrelevanten Berichtigung) zu Gunsten der steuerpflichtigen Person abgeändert werden könnten und für die Wiedererwägung kein Raum bleibe (Martin E. Looser in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl., 2022, N. 6 vor Art. 147-153a; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl., 2023, N. 6 zu Art. 147 DBG; Pe-

ter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2015, N. 20 der Einführung zu Art. 147 ff.; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2. Aufl., 2018, N. 8 zu § 26).

3.2 Der Rekurrent übersieht zudem, dass selbst in verwaltungsrechtlichen Bereichen, für welche die Wiedererwägung grundsätzlich vorgesehen ist, diese nur in Frage kommt, solange der Streit noch nicht bei einer Rechtsmittelinstanz hängig ist oder eine Rechtsmittelinstanz bereits in der Sache entschieden hat (Markus Müller, a.a.O., N. 5 zu Art. 56 VRPG; Tschannen/Müller/Kern, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., 2022, N. 846 zu § 31). Weil die Einkommens- und Vermögenssteuerveranlagung 2016 vom Rekurrenten bis vor Bundesgericht angefochten worden ist, wäre eine Wiedererwägung durch die Steuerverwaltung selbst dann nicht möglich, wenn dieser Rechtsbehelf im Steuerrecht grundsätzlich existierte.

4. Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung das Schreiben des Rekurrenten vom 31. Oktober 2022 zu Recht nicht als Gesuch um Wiedererwägung entgegengenommen hat. Vielmehr handelt es sich, wie die Steuerverwaltung ebenfalls zutreffend erkannt hat, um ein Revisionsgesuch im Sinn von Art. 202 StG bzw. Art. 147 DBG.

4.1 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 waren oder bekannt sein mussten, 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 jedoch ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund etwas vorbringt, das er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (Art. 202 Abs. 2 StG; Art. 147 Abs. 2 DBG).

4.2 Zuständig für ein Revisionsbegehren ist die Behörde, welche die frühere Verfügung oder den früheren Entscheid erlassen hat (Art. 204 Abs. 1 StG; Art. 149 Abs. 1 DBG). Falls die ursprüngliche Verfügung auf dem Rechtsmittelweg angefochten worden ist, ist diejenige Steuerjustizbehörde zur Beurteilung des Revisionsbegehrens zuständig, die über die Streitfrage zuletzt materiell entschieden hat. Falls, wie vorliegend, das Bundesgericht angerufen worden ist, muss zusätzlich geprüft werden, ob der geltend gemachte Revisionsgrund innerhalb des Streitgegenstands im Verfahren vor Bundesgericht gewesen ist (Martin E. Looser, a.a.O., N. 1b zu Art. 149 DBG; Peter Locher, a.a.O., N. 3 f. zu Art. 149 DBG; Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, a.a.O., N. 86 zu § 26).

4.3 Der Rekurrent begründet sein sinngemässes Revisionsgesuch damit, dass aufgrund des nunmehr im Jahr 2021 erzielten positiven Rechnungsabschlusses feststehe, dass er bereits im Jahr 2016 eine gewinnstrebige selbstständige Erwerbstätigkeit ausgeübt habe. Zur Frage, ob die Steuerverwaltung und die kantonalen gerichtlichen Instanzen aufgrund der mehrjährigen Verluste zu Recht das Vorliegen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit verneint haben, hat sich das Bundesgericht im Urteil 2C_864/2021 vom 7. Juli 2022 ausführlich geäussert (E. 4 ff. betreffend die direkte Bundessteuer, E. 5.4.4 betreffend die kantonalen Steuern). Es hat namentlich festgestellt, dass die Vorinstanz aufgrund der in den Jahren 2011 bis 2018 eingetretenen Verluste für das Steuerjahr 2016 zu Recht eine selbstständige Erwerbstätigkeit verneint habe. Die vom Rekurrenten vorgebrachten Gründe für einen bloss vorübergehenden Umsatzrückgang (Arbeiten an einem steuerrechtlichen Kommentar, Tod der Ehefrau) würden daran nichts zu ändern vermögen. Somit wäre es prima vista Sache des Bundesgerichts, im Rahmen eines Revisionsverfahrens darüber zu befinden, ob der (gemäss Angaben des Rekurrenten) positiv ausgefallene Jahresabschluss 2021 an seiner damaligen rechtlichen Einschätzung etwas zu ändern vermag. Zu diesem Ergebnis ist auch die Steuerverwaltung gelangt, weshalb sie das "Gesuch um Wiedererwägung und Einsprache" vom 31. Oktober 2022 am 21. November 2022 an das Bundesgericht weitergeleitet hat. Allerdings hat das Bundesgericht das Wiedererwägungsgesuch umgehend am 22. November 2022 an die Steuerverwaltung retourniert. In dem von Präsidialgerichtsschreiber Kocher unterzeichnetem Begleitschreiben wird ausgeführt, dass sich das Bundesgericht nicht als zuständig erachte, weil der Rekurrent nicht um Revision des Urteils 2C_864/2021 vom 7. Juli 2022 ersuche, sondern geltend mache, dass die Veranlagungsverfügungen betreffend Steuerjahr 2016 in Wiedererwägung zu ziehen seien, weil die am 28. Oktober 2022 eingereichte Steuererklärung 2021 auf Gewinnstrebigkeit schliessen lasse. Der Rekurrent rufe damit Sachumstände an, die im Verfahren 2C_864/2021 nicht zu beurteilen gewesen seien, da sie sich erst danach ereignet hätten. Es liege ein "echtes Novum" vor, dem gegebenenfalls im Rahmen der Wiedererwägung nachzugehen wäre (siehe Bst. B hiavor).

4.4 Wie in E. 3 ff. hiavor dargelegt, kommt eine Wiedererwägung vorliegend nicht in Frage. Daher bleibt es dabei, dass eine Anpassung der rechtskräftigen Veranlagung 2016 nur mit dem ausserordentlichen Rechtsmittel der Revision bewirkt werden kann. Die vom Bundesgericht am 22. November 2022 vorgenommene Rückweisung der Sache an die Steuerverwaltung ist kein formeller Entscheid über die Zulässigkeit eines Revisionsgesuchs. Zu berücksichtigen ist allerdings, dass sich die Revision bundesgerichtlicher Urteile nach dem Bundgerichtsgesetz vom 17. Juni 2005 (BGG; SR 173.110) richtet (vgl. die deklaratorische Bestimmung von Art. 147 Abs. 3 DBG). In öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann die Revision eines bundesgerichtlichen Urteils u.a. verlangt werden, wenn die ersuchende Person nachträglich erhebliche Tatsachen oder Beweismittel auffindet, die sie im früheren Verfahren nicht beibringen konnte. Ausge-

schlossen sind jedoch Tatsachen und Beweismittel, die erst nach dem Entscheid entstanden sind (Art. 123 Abs. 2 Bst. a BGG). Durch diesen expliziten Ausschluss echter Noven unterscheidet sich der Wortlaut für die Voraussetzungen für die Revision eines bundesgerichtlichen Urteils von Art. 202 Abs. 1 Bst. a StG und Art. 147 Abs. 1 Bst. a DBG. Allerdings werden auch die steuerrechtlichen Revisionsbestimmungen so interpretiert, dass nachträglich entstandene Tatsachen im Normalfall keine Revision eines rechtskräftigen Entscheids bewirken können (Richter/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 18 zu Art. 147 DBG; Martin E. Looser, a.a.O., N. 10 zu Art. 147 DBG; Peter Kästli in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Artikel 126 bis 293, 2011, N. 5 zu Art. 202 StG). Immerhin vermögen in Ausnahmefällen nachträglich eingetretene Tatsachen gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung eine Revision zu rechtfertigen, "falls sie auf den Tag des Entscheids zurückwirken [Rückwirkung auf die tatbeständliche Grundlage] und die damals vorgenommene Beurteilung des Sachverhalts als unrichtig erscheinen lassen" (Martin E. Looser, a.a.O., N. 10 zu Art. 147 mit zahlreichen Hinweisen u.a. auf BGer 2C_660/2017 vom 30.1.2019, E. 5.1).

4.5 Die vorstehenden Ausführungen betreffen nur die Voraussetzungen für eine Revision aufgrund neuer Tatsachen. Der im Vergleich zu den steuerrechtlichen Revisionsbestimmungen in Bezug auf echte Noven eingeschränkte Wortlaut von Art. 123 Abs. 2 Bst. a BGG vermag an der Nichtzuständigkeit der Steuerverwaltung für die Beurteilung des Revisionsgesuchs nichts zu ändern. Dementsprechend ist diese zu Recht nicht auf die Eingabe des Rekurrenten vom 31. Oktober 2022 eingetreten, soweit diese die nachträgliche Akzeptanz des deklarierten Verlustes aus selbstständiger Erwerbstätigkeit im Jahr 2016 betrifft.

5. Mit seinem Schreiben vom 31. Oktober 2022 an die Steuerverwaltung hat der Rekurrent zudem gegen die Umsetzungsentscheide vom 6. Oktober 2022 Einsprache erhoben. Er beantragt, die Verzugszinsen und einen Steuerausstand bei der Veranlagung 2016 zu berücksichtigen. Dieses Rechtsbegehren des Rekurrenten ist als Eventualantrag zu verstehen, denn wenn er mit seinem Hauptantrag, der revisionsweisen Berücksichtigung des Verlustes aus selbstständiger Erwerbstätigkeit, durchgedrungen wäre, würde sich die Berücksichtigung von Verzugszinsen und Steuerausstand erübrigen. Weil die Steuerverwaltung auf das Hauptbegehren zu Recht nicht eingetreten ist, ist im Folgenden zu prüfen, wie es sich mit dem Eventualantrag verhält.

5.1 Vorab ist zu erwähnen, dass die Entscheide vom 6. Oktober 2022 von der Steuerverwaltung fälschlicherweise als "Umsetzung Verwaltungsgerichtsentscheid" bezeichnet worden sind. Anhand der Begründungstexte (bspw. betreffend kantonale Steuern _____ 2016, pag. 496, Code 1 und 2) ist für den Rekurrenten jedoch ersichtlich gewesen, dass es um die Umsetzung des Bundesgerichtsurteils 2C_864/2021 vom 7. Juli 2022 geht. Die falsche Bezeichnung spielt vorliegend somit keine Rolle (und wird vom Rekurrenten auch nicht beanstandet).

5.2 Mit dem genannten bundesgerichtlichen Urteil sind die Steuerfaktoren (das steuerbare Einkommen und das steuerbare Vermögen) sowie der Steuertarif und damit der Steuerbetrag rechtskräftig festgelegt worden. In der Folge hat die Steuerverwaltung mit den Entscheiden vom 6. Oktober 2022 das Urteil lediglich umgesetzt. In der Rechtsmittelbelehrung wird denn auch explizit erwähnt, dass lediglich die Entscheidrechnung mit Einsprache angefochten werden könne (bspw. betreffend kantonale Steuern _____ 2016, pag. 502). Mit der Entscheidrechnung informiert die Steuerverwaltung darüber, wie sich der noch von der steuerpflichtigen Person zu bezahlende (oder allenfalls von der Steuerverwaltung zurückzuerstattende) Restbetrag zusammensetzt. So nennt als Beispiel die Entscheidrechnung betreffend die kantonalen Steuern für die Periode _____ bis 31. Dezember 2016 (pag. 500) zunächst den (rechtskräftigen) Steuerbetrag von CHF 28'654.90, zieht das Verrechnungssteuerguthaben von CHF 3'762.85 ab, addiert den Verzugszins von CHF 792.45 und subtrahiert eine Zahlung des Rekurrenten von CHF 19'000.--. Im Ergebnis resultiert ein Saldo zu Gunsten der Steuerverwaltung von CHF 6'684.50. Mit einer Einsprache gegen eine Entscheidrechnung kann somit nur geltend gemacht werden, dass der Steuerbetrag, die Verrechnungssteuer und die bisherigen Zahlungen unrichtig aufgeführt oder der Verzugszins falsch berechnet worden seien. Solche Beanstandungen werden vom Rekurrenten nicht vorgebracht. Vielmehr beantragt er, den Verzugszins und den ausstehenden Steuerbetrag als Abzüge beim steuerbaren Einkommen und Vermögen zu berücksichtigen. Wie erwähnt, kann mit einer Einsprache gegen die Umsetzungsentscheide keine Korrektur der Steuerfaktoren bewirkt werden, da diese durch den vorausgegangenen Steuerjustizentscheid rechtskräftig festgesetzt worden sind. Dementsprechend kann das zweite Rechtsbegehren höchstens noch als Revisionsgesuch behandelt werden, wie es die Steuerverwaltung getan hat. Anders als bezüglich das primäre Rechtsbegehren betreffend Verlustanrechnung ist die Steuerverwaltung in diesem Punkt für die Behandlung des Revisionsgesuchs zuständig gewesen.

5.3 Im angefochtenen Entscheid begründet die Steuerverwaltung ihr Nichteintreten auf das Gesuch betreffend Berücksichtigung von Verzugszins und Steuerausstand damit, dass es dem Rekurrenten ohne weiteres zumutbar gewesen wäre, "diese Ansprüche bereits im ordentlichen Verfahren – beispielsweise im Sinne eines Eventualbegehrens – geltend zu machen" (pag. 521). Bei der Behandlung eines Revisionsgesuchs gehört die Prüfung, ob ein Revisionsgrund und zugleich kein Ausschlussgrund vorliegt, zum ersten Teil der materiellen Beurteilung. In einem zweiten Schritt wäre sodann ein neuer Sachentscheid zu fällen (Ruth Herzog in: Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2. Aufl., 2020, N. 1 zu Art. 98 VRPG, Martin E. Looser, a.a.O., N. 1d zu Art. 149 DBG). Weil die Steuerverwaltung im angefochtenen Entscheid sowohl betreffend Verzugszins als auch betreffend Steuerausstand den Ausschlussgrund gemäss Art. 202 Abs. 2 StG bzw. Art. 147 Abs. 2 DBG als gegeben erachtet hat, hätte sie das Gesuch diesbezüglich abweisen müssen, anstatt nicht darauf einzutreten. Aus der Begründung

des angefochtenen Entscheids geht jedoch hervor, dass die Steuerverwaltung bezüglich Verzugszins und Steuerausstand die materiellen Voraussetzungen für eine Revision geprüft und diese verneint hat. Der Rekurrent hat sich zu den von der Steuerverwaltung vorgebrachten Gründen im Verfahren vor der Steuerrekurskommission äussern können. Unter diesen Umständen kann auf eine Rückweisung der Sache an die Steuerverwaltung verzichtet werden.

5.4 Zum Vorwurf der Steuerverwaltung, er hätte die Berücksichtigung des Verzugszinses und des Steuerausstands bereits im ordentlichen Verfahren beantragen müssen, führt der Rekurrent aus, dass Bestand und Höhe der geschuldeten Steuern und des Verzugszinses von dem durch die Steuerverwaltung bestimmten Zeitpunkt der Eröffnung der Veranlagungsverfügungen abhängig seien. Von den steuerpflichtigen Personen könne nicht verlangt werden, dass sie vorsorglich gegen jede Veranlagungsverfügung Einsprache erheben und die Berücksichtigung allfälliger Verzugszinsen und Steuerschulden beantragen.

5.5 Das eigentliche Revisionsbegehren begründet der Rekurrent damit, dass sowohl die Verzugszinsen als auch der Steuerausstand in der ursprünglichen Steuerperiode, d.h. bei der Veranlagung 2016 berücksichtigt werden müssten. In Bezug auf die Verzugszinsen trifft dies nicht zu. Gemäss veröffentlichter Praxis der Steuerverwaltung können "die in der Steuerperiode effektiv fakturierten Verzugszinsen auf Steuerausständen [...] als Schuldzinsen abgezogen werden" (<<https://www.taxinfo.sv.fin.be>> Rubriken "Themen > Einkommens- und Vermögenssteuern > Artikel 38 StG > Schuldzinsen" [besucht am 31.10.2024]). Gemäss dem vom Rekurrenten in Ziff. 3.1 seiner Rekursschrift genannten Urteil des Bundesgerichts 2C_435/2017 vom 18. Februar 2019 verfügen die Kantone in Bezug auf die Steuerperiode, in der Verzugszinsen von den Einkünften abgezogen werden können, über einen Handlungsspielraum ("marge de manœuvre"), der es ermöglicht, die Verzugszinsen erst im Jahr ihrer Fakturierung zum Abzug zuzulassen (E. 2.4). Der genannte Entscheid betrifft allerdings ein Nachsteuerverfahren. Im ordentlichen Veranlagungsverfahren ist es ohnehin nicht praktikabel, Verzugszinsen in der gleichen Periode zum Abzug zuzulassen, auf die sich die Veranlagung bezieht. Ansonsten würde sich jede verspätete Zahlung fakturierter Steuerrechnungen rückwirkend auf das steuerbare Einkommen auswirken (was wiederum die Höhe des Verzugszinses ändern würde). Vorliegend sind die infrage stehenden Verzugszinsen mit den Entscheidsrechnungen vom 6. Oktober 2022 fakturiert worden, weshalb der Abzug in der Steuerveranlagung 2022 vorzunehmen ist. In Bezug auf die Verzugszinsen fehlt es von vornherein an einem tauglichen Revisionsgrund, weshalb nicht geprüft werden muss, ob der Rekurrent den Antrag bereits im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen müssen.

5.6 Anders präsentiert sich die Rechtslage in Bezug auf die Vermögenssteuer. Wie der Rekurrent zu Recht ausführt, hat das Bundesgericht im Urteil 2C_435/2017 vom 18. Februar 2019 festgehalten, dass "sämtliche Einkommens- und Vermögenssteuerforderungen der laufenden Steu-

erperiode als bereits entstanden [gelten]" (E. 3.2.1; vgl. auch BGer 2C_489/2018 vom 13.7.2018, E. 3.2.1; Teuscher/Lobsiger in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 4. Aufl., 2022, N. 19 zu Art. 13 StHG). Gemäss bernischer Praxis können einerseits "die am Stichtag (31. Dezember) nicht bezahlten Steuern des laufenden Jahres und früherer Jahre [...] als Schulden abgezogen werden". Andererseits können "zu erwartende Steuerforderungen früherer Jahre ebenfalls abgezogen werden" (<<https://www.taxinfo.sv.fin.be>> Rubriken "Themen > Einkommens- und Vermögenssteuern > Artikel 62 StG > Schulden" [besucht am 31.10.2024]). Auch wenn im Wortlaut des Taxinfo-Beitrags nicht explizit erwähnt, muss letzteres angesichts der erwähnten bundesgerichtlichen Rechtsprechung auch für zu erwartende aber noch nicht in Rechnung gestellte Steuern der laufenden Periode gelten. Es bleibt aber in jedem Fall Sache der steuerpflichtigen Person, im Veranlagungs-, Einsprache- oder Rechtsmittelverfahren einen solchen Abzug geltend zu machen und nachzuweisen. Vorliegend hätte der sachkundige Rekurrent ausreichend Gelegenheit gehabt, im ordentlichen Verfahren die Berücksichtigung der zusätzlichen Steuern bei der Vermögensveranlagung zu beantragen. Dementsprechend kommt eine Revision aufgrund des Ausschlussgrunds von Art. 202 Abs. 2 StG bzw. Art. 147 Abs. 2 DBG nicht in Frage.

6. Als Letztes ist die von der Steuerverwaltung für die Behandlung der Eingabe vom 31. Oktober 2022 erhobene Gebühr von CHF 200.-- zu beurteilen (Nichteintretensentscheid vom 5.4.2023, Ziff. 2 des Dispositivs). Der Rekurrent wendet ein, dass Einsprache- sowie Wiedererwägungs- oder Revisionsverfahren grundsätzlich kostenlos seien. Die Steuerverwaltung habe nicht begründet, wieso sie in seinem Fall von diesem Grundsatz abgewichen sei.

6.1 Wie sich aus vorstehenden Ausführungen ergibt, handelt es sich bei der Eingabe vom 31. Oktober 2022 in allen Teilen um ein Revisionsgesuch im Sinn von Art. 202 ff. StG bzw. Art. 147 ff. DBG. Die Steuergesetze enthalten keine Bestimmungen zu allfälligen Gebühren in Revisionsverfahren. Allerdings sind gemäss Art. 204 Abs. 4 StG bzw. Art. 149 Abs. 4 DBG bei der Behandlung von Revisionsgesuchen die Vorschriften über das Verfahren anwendbar, in dem die frühere Verfügung oder der frühere Entscheid ergangen ist. Der Rekurrent schliesst aus dieser Bestimmung, dass die Steuerverwaltung keine Gebühren habe erheben dürfen. Demgegenüber stellt sich die Steuerverwaltung auf den Standpunkt, dass sich die Rechtmässigkeit der Gebühr aus dem Finanzhaushaltsgesetz vom 15. Juni 2022 (FHG; BSG 620.0) und der darauf basierenden Verordnung vom 22. Februar 1995 über die Gebühren der Kantonsverwaltung (Gebührenverordnung, GebV; BSG 154.21) herleiten lasse.

6.2 Art. 56 FHG stellt den Grundsatz auf, dass Gebühren zu entrichten hat, wer Hoheitsakte und andere staatliche Leistungen der Behörden und der Verwaltung verursacht oder in Anspruch nimmt. Ausnahmen können in (Spezial-)Gesetzen vorgesehen sein (Art. 57 Abs. 2 FHG). Eine

solche Ausnahme stellen Art. 194 Abs. 1 StG bzw. Art. 135 Abs. 3 DGB dar, wonach das Einspracheverfahren grundsätzlich kostenlos ist. Der Verweis in Art. 204 Abs. 4 StG bzw. Art. 149 Abs. 4 DBG auf die Anwendbarkeit der Verfahrensvorschriften des ursprünglichen Entscheids umfasst aufgrund der Gesetzessystematik auch die Verfahrenskosten. Dementsprechend ist davon auszugehen, dass ein Revisionsverfahren betreffend eine Veranlagungsverfügung oder einen Einspracheentscheid kostenlos ist (so explizit: Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 14 zu Art. 149 DBG). Die Steuerverwaltung stellt sich hingegen auf den Standpunkt, dass Art. 16 GebV, der eine Gebühr für die Behandlung eines Gesuchs um Wiederaufnahme vorsieht, analog auf von der Steuerverwaltung behandelte Revisionsgesuche anzuwenden sei, denn im Steuerungsverfahren bilde die Revision grundsätzlich das analoge Rechtsmittel zur Wiederaufnahme. Nach Auffassung der Steuerrekurskommission geht der in Art. 57 Abs. 2 FHG enthaltene Verweis auf spezialgesetzlich geregelte Ausnahmen von der Gebührenpflicht der genannten Verordnungsbestimmung vor. Aufgrund der erwähnten Rechtslage gemäss Art. 204 Abs. 4 i.V.m. Art. 191 Abs. 1 StG bzw. Art. 149 Abs. 4 i.V.m. Art. 135 Abs. 3 DBG, besteht für eine analoge Anwendung von Art. 16 GebV kein Raum. Im Ergebnis ist der Rekurs in Bezug auf die von der Steuerverwaltung erhobene Gebühr für die Behandlung des Revisionsgesuchs gutzuheissen.

7. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung mangels Zuständigkeit zu Recht nicht auf das sinngemässe Revisionsgesuch eingetreten ist, soweit der Rekurrent die nachträgliche Anerkennung des im Jahr 2016 resultierenden Verlusts aus selbstständiger Erwerbstätigkeit beantragt hat. Betreffend die eventualiter beantragte Berücksichtigung der Verzugszinsen und des Steuerausstands in der Veranlagung 2016 fehlt es an einem Revisionsgrund (Verzugszins) bzw. liegt ein Ausschlussgrund vor (Steuerausstand). Diesbezüglich sind Rekurs und Beschwerde abzuweisen. Hingegen hat die Steuerverwaltung zu Unrecht eine Gebühr für die Behandlung des Revisionsgesuchs erhoben, weshalb die Rechtsmittel in diesem Punkt gutzuheissen sind.

8. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Rekurrent einen Anteil der gesamten Verfahrenskosten zu tragen (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]). Das Ausmass seines Obsiegens wird ermessensweise auf 10 % festgesetzt. Die Verfahrenskosten von total CHF 1'000.-- werden dem Rekurrenten im Umfang des Unterliegens bzw. in Höhe von CHF 900.-- auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von CHF 800.-- verrechnet.

Weil der Rekurrent im vorliegenden Verfahren nicht vertreten ist und weil keine notwendigen und verhältnismässig hohen Kosten entstanden sind, 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 [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend die kantonalen Steuern 2016 (Revision) wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2016 (Revision) wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
3. Der Rekurs betreffend die von der Steuerverwaltung dem Rekurrenten für die Behandlung des Revisionsgesuchs vom 31. Oktober 2022 auferlegte Gebühr von CHF 200.-- wird gutgeheissen.
4. Die Kosten für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'000.--, werden dem Rekurrenten im Umfang von CHF 900.-- zur Bezahlung auferlegt.
5. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
6. **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 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.

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 Prozess-

führung 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.

7. Zu eröffnen an:

- A. _____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Gemeinde C. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Cuccarède

Leumann