



100 23 437

100 23 438

100 23 439

Gemeinde: G. _____

Eröffnung: 3.10.2024 RNA/NZB/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Am 3. Oktober 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 in der Rekursache von

A. _____

gegen

Einwohnergemeinde G. _____

betreffend die Liegenschaftssteuer für die Jahre 2020, 2021 und 2022

den Akten entnommen:

A. Die Erbengemeinschaft des D. _____ (verstorben am _____) besteht aus A. _____ (geb. _____; Rekurrent), B. _____ und C. _____. Die Grundstücke G. _____ Gbbl. Nrn. 1 und 2 befinden sich in ihrem Gesamteigentum. Mit Schreiben vom 11. Juni 2015 hielt E. _____ fest, dass für die Erbengemeinschaft des D. _____ mehrere ZPV-Nummern verwendet würden. Sie führte aus, dass die ZPV-Nr. 1 _____ die ZPV-Nummer des verstorbenen D. _____ gewesen sei und diese weiterhin für die Liegenschaften verwendet würde, die sich im Eigentum der Erbengemeinschaft befänden. Die ZPV-Nr. 2 _____ werde hingegen für die Veranlagung der Erbengemeinschaft verwendet und ab 2015 sei auch die Liegenschaftssteuer mit dieser ZPV-Nummer in Rechnung gestellt worden. Bis dahin sei die ZPV-Nr. 3 _____ dafür verwendet worden.

B. Am 31. Dezember 2020 verfügte die Einwohnergemeinde (EG) G. _____ die Liegenschaftssteuer 2020 über CHF 3'300.25 hinsichtlich der beiden Grundstücke der Erbengemeinschaft D. _____ (ZPV-Nr. 2 _____). Diese Forderung wurde am 4. Januar 2021 beglichen (vgl. Verfügung Liegenschaftssteuer 2020 vom 31.12.2020 inkl. Zahlungsbeleg [Beilage 1 zum Schreiben vom 12.1.2024] und Liegenschaftssteuer 2020: Entscheidrechnung vom 22.5.2023 [nicht nummerierte Beilage zum Schreiben vom 6.8.2024]). Per 31. Dezember 2021 verfügte die EG G. _____ die Liegenschaftssteuer 2021 analog wie diejenige 2020. Diese Forderung wurde am 8. Februar 2022 bezahlt (vgl. Verfügung Liegenschaftssteuer 2021 vom 31.12.2021 inkl. Zahlungsbeleg [Beilage 2 zum Schreiben vom 12.1.2024] und Liegenschaftssteuer 2021: Entscheidrechnung vom 22.5.2023 [nicht nummerierte Beilage zum Schreiben vom 6.8.2024]). Gegen beide Liegenschaftssteuerverfügungen wurden gemäss Akten keine Rechtsmittel ergriffen.

C. Hinsichtlich der am 31. Dezember 2022 verfüigten Liegenschaftssteuer 2022 erhob der Rekurrent am 30. Januar 2023 Einsprache. Am 28. März 2023 erliess die EG G. _____ folgenden Einspracheentscheid (nicht nummerierte Beilage zum Schreiben vom 6.8.2024), welcher unangefochten in Rechtskraft erwuchs:

- "1. Die Liegenschaftssteuer 2022 wird infolge falscher Rechnungsstellung auf die ZPV-Nr. 2 _____ abgeschrieben.
2. Die Liegenschaftssteuer 2022 wird neu auf die ZPV-Nr. 3 _____ verfügt.
3. Bereits bezahlte Liegenschaftssteuern der ZPV-Nr. 2 _____ aus den Jahren 2020 und 2021 werden mit einem Vergütungszins zurückerstattet.
4. Rückwirkend werden die Liegenschaftssteuern der Jahren 2020 und 2021 auf die ZPV-Nr. 3 _____ neu verfügt.

5. Die Amtlichen Werte werden ebenfalls rückwirkend per 2020 gemäss allgemeiner Neubewertung 2020 angepasst. Die Liegenschaftssteuerrechnung pro Jahr ab 2020 sieht wie folgt aus: (...)
Rechtsmittelbelehrung (...)"

Dazu führte die EG G._____ aus, das virtuelle Steuersubjekt Erbengemeinschaft D._____ (ZPV-Nr. 2_____) sei per 31. Dezember 2019 beendet worden. Da es bezüglich der zwischenzeitlichen Rechnungsstellungen nie eine Bemängelung gegeben habe, sei der Fehler erst aufgrund der Einsprache vom 30. Januar 2023 bemerkt worden. Im Steuerregister würden die Grundstücke der Erbengemeinschaft D._____, G._____ Gbbl. Nrn. 1 und 2, ab dem Jahr 2020 unter der (alten) ZPV-Nr. 3_____ geführt.

D. Am 22. Mai 2023 erliess die EG G._____ neue Verfügungen hinsichtlich der Liegenschaftssteuern für die Jahre 2020 und 2021 an die Erbengemeinschaft D._____ (ZPV-Nr. 2_____), in welchen sie den Steuerbetrag auf CHF Null festlegte mit dem Mutationsgrund "Das Eigentum wurde gelöscht" (Verfügungen Liegenschaftssteuern 2020 und 2021; nicht nummerierte Beilagen zum Schreiben vom 6.8.2024). In den dazugehörigen Entscheidungsrechnungen stellte die EG G._____ Saldi zu Gunsten der Erbengemeinschaft D._____ fest (inkl. Vergütungszins), weshalb sie für die Auszahlung um Mitteilung der Konto-IBAN bat (nicht nummerierte Beilagen zum Schreiben vom 6.8.2024). Ebenfalls am 22. Mai 2023 verfügte die EG G._____ neu Liegenschaftssteuern für die Jahre 2020, 2021 und 2022 an die Erbengemeinschaft D._____ (ZPV-Nr. 3_____). Da sich die EG G._____ dabei auf die neuen amtlichen Werte abstützte, betrug die Liegenschaftssteuer CHF 3'363.80 pro Jahr (Verfügungen Liegenschaftssteuern 2020, 2021 und 2022 sowie die dazugehörigen Schlussrechnungen; nicht nummerierte Beilagen zum Schreiben vom 21.12.2023).

E. Am 20. Juni 2023 erhob der Rekurrent Einsprache gegen die an die Erbengemeinschaft D._____ (ZPV-Nr. 3_____) verfügten Liegenschaftssteuern für die Jahre 2020, 2021 und 2022. Er beantragte, dass festzustellen sei, dass keine Erbengemeinschaft D._____ vorliegen könne und dass die verfügten Liegenschaftssteuern 2020, 2021 und 2022 hinsichtlich der ZPV-Nr. 3_____ mangels rechtskräftiger Eröffnung der amtlichen Werte als gegenstandslos abzuschreiben seien. Insbesondere könne die ZPV-Nr. 3_____ nicht der Erbengemeinschaft D._____ zugeordnet werden.

F. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____, Inkassostelle (Steuerverwaltung), bat mit Schreiben vom 12. Juli 2023 erneut um Angabe der Kontoverbindung für die Rückerstattung der bereits erhobenen Liegenschaftssteuern (ZPV-Nr. 2_____). Zudem wurde die Möglichkeit der Verrechnung mit den ausstehenden Liegenschaftssteuerrechnungen für die Jahre 2020 und 2021 (ZPV-Nr. 3_____) vorbehalten. Die Verrechnung wurde per 26. Juli 2023 vorge-

nommen und per 23. August 2023 angezeigt (ZPV-Nr. 2 _____; vgl. nicht nummerierte Beilagen zum Schreiben vom 6.8.2023).

G. Mit Einspracheentscheid vom 15. September 2023 bestätigte die EG G. _____ ihre Liegenschaftssteuerveranlagungen für die Jahre 2020, 2021 und 2022 vom 22. Mai 2023 an die Erbengemeinschaft D. _____ (ZPV-Nr. 3 _____) bzw. sie wies die dagegen erhobene Einsprache ab. Die amtlichen Werte seien nach der allgemeinen Neubewertung 2020 am 31. Juni 2020 an F. _____ (verstorben am _____) eröffnet worden. Eine Einsprache zum angepassten amtlichen Wert sei nicht eingegangen.

H. Dagegen hat der Rekurrent am 26. Oktober 2023 Rekurs bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Er stellt folgende Anträge:

- "1. Der Einspracheentscheid vom 15. September 2023 ist wegen fehlender Eröffnung der amtlichen Werte nach Art. 184 Abs. 2 StG i.V.m. Art. 12 VRPG an alle betroffenen Personen aufzuheben.
2. Verletzung des von Art. 29 Abs. 2 BV garantierten Anspruch auf rechtliches Gehör, betreffend der Eröffnung der amtlichen Wert wird geltend.
3. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen."

Eine Erbengemeinschaft stelle kein Steuersubjekt dar und F. _____ sei nie die bevollmächtigte Erbenvertretung gewesen. Indem die amtlichen Werte vorliegend nicht allen betroffenen Adressaten eröffnet worden seien, seien die Verfahrensrechte dieser missachtet worden.

I. Die Steuerrekurskommission hat den Rekurrenten mit Eingangsbestätigung vom 30. Oktober 2023 darauf aufmerksam gemacht, dass sie nur aufgrund eines Anfechtungsobjekts tätig werden und sie nur dieses überprüfen könne. Vorliegend sei das Anfechtungsobjekt der Einspracheentscheid betreffend die Liegenschaftssteuern der Jahre 2020, 2021 und 2022, weshalb nur Rügen in diesem Zusammenhang überprüft werden könnten. Wolle der Rekurrent auch die amtlichen Werte anfechten, müsse er entsprechende Einspracheentscheide einreichen. Die Steuerrekurskommission hat dem Rekurrenten eine Nachfrist bis zum 20. November 2023 eingeräumt, um seine Eingabe zu verbessern. Die Frist ist unbenutzt verstrichen.

J. Am 12. Dezember 2023 hat die Steuerverwaltung beim zuständigen Grundbuchamt _____ (Grundbuchamt) gesetzliche Pfandrechte angemeldet hinsichtlich der Grundstücke G. _____ Gbbl. Nrn. 1 und 2. Dies ist zur Sicherung der Liegenschaftssteuern für die Jahre 2020, 2021 und 2022 geschehen (je über CHF 3'363.80). Diese Grundpfandverschreibung hat das Grundbuchamt dem Rekurrenten mit Schreiben vom 29. Dezember 2023 zur Kenntnis gebracht (vgl. Beilagen 3 und 4 zum Schreiben vom 12.1.2024 sowie Beilagen 1-4 zum Schreiben vom 21.8.2024).

K. Mit Vernehmlassung vom 21. Dezember 2023 hat die EG G._____ die Abweisung der Rekurse unter Kostenfolgen beantragt. Sie hat insbesondere ausgeführt, dass die neuen amtlichen Werte an F._____ als federführende Person der Erbengemeinschaft D._____ eröffnet worden seien.

L. Dazu hat der Rekurrent am 12. Januar 2024 Stellung genommen. Insbesondere hat er neu vorgebracht, dass die Veranlagungen der Liegenschaftssteuern für die Jahre 2020 und 2021 rechtskräftig und auch bezahlt worden seien. Die EG G._____ habe keine Beweise erbracht, dass eine Wiedererwägung dieser Veranlagungen stattgefunden habe. Mit Schreiben vom 12. Dezember 2023 sei trotz Rechtshängigkeit des Verfahrens das gesetzliche Grundpfandrecht eingetragen worden.

M. Die Steuerrekurskommission hat den Rekurrenten mit Schreiben vom 23. Juli 2024 angefragt, ob er von den übrigen Angehörigen der Erbengemeinschaft D._____ zur Rekurs-erhebung ermächtigt worden sei und entsprechende Vollmachten vorliegen würden. Gleichen-tags hat die Steuerrekurskommission die EG G._____ aufgefordert zu begründen, warum sie die Liegenschaftssteuern für die Jahre 2020 und 2021 erneut erhoben hat.

N. Am 6. August 2024 hat die EG G._____ erläutert, dass die Neuveranlagung aufgrund des Einspracheentscheids vom 28. März 2023 neu an die ZPV-Nr. 3 _____ erfolgt sei. Zu-dem hat die EG G._____ diverse Belege beigebracht.

O. Der Rekurrent hat mit Schreiben vom 7. August 2024 im Wesentlichen ausgeführt, dass ein einzelnes Mitglied einer notwendigen Streitgenossenschaft die Sache selbständig anfechten könne, wenn wie vorliegend gegen eine belastende Anordnung rekuriert werde. Da die Auffor-derung der Steuerrekurskommission ohne Rechtssatz erfolgt sei, werde ihm das rechtliche Gehör dazu nicht gewährt. Zudem sei seine persönliche ZPV-Nr. 4 _____ auf dem letzten Schreiben erwähnt worden und nicht die der Sache.

P. Mit Schreiben vom 21. August 2024 hat der Rekurrent mitgeteilt, dass aufgrund der Grundpfandverschreibung der gesamten Liegenschaftssteuern der Jahre 2020, 2021 und 2022 eine Rückerstattung der bezahlten Liegenschaftssteuern verlangt worden sei (Beilage 5 zum Schreiben vom 21.8.2024). Die Verrechnung mit einer Forderung, welche noch nicht rechtskräf-tig sei, stelle ein Vorinkasso dar. Da es sich in diesem Falle um unterschiedliche ZPV-Nummern handle, werde die Verrechnung als rechtlich unbegründet erachtet.

Auf den weiteren Inhalt der einzelnen Rechtsschriften wird, soweit für den Entscheid relevant, in den nachfolgenden Erwägungen näher eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Gemeinde betreffend die Liegenschaftsteuer können bei der Steuerrekurskommission angefochten werden (Art. 262 Abs. 3 i.V.m. Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig.

1.1 Es ist vorliegend unbestritten, dass die Erbengemeinschaft des D._____ Eigentümerin der die Liegenschaftssteuern betreffenden Grundstücke in G._____ ist. Zwischen den Erben besteht gemäss Art. 602 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB; SR 210) ein Gesamthandverhältnis, womit sie (unter Vorbehalt von vertraglichen oder gesetzlichen Vertretungs- oder Verwaltungsbefugnissen) grundsätzlich nur gemeinsam handeln können (siehe Art. 602 Abs. 2 und Art. 653 Abs. 2 ZGB). Insofern sind Erbengemeinschaften in einem Rekursverfahren grundsätzlich wie eine notwendige Streitgenossenschaft zu behandeln. Einzelne Streitgenossen können aber einen Entscheid in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten selbstständig anfechten, wenn das Rechtsmittel darauf ausgelegt ist, eine belastende oder Pflicht begründende Anordnung abzuwenden und die Durchsetzung des Rechtsstandpunkts Einzelner die Interessen der Gemeinschaft oder der übrigen Mitglieder nicht zu beeinträchtigen vermag (vgl. BGer 1C_530/2021 vom 23.8.2022, E. 2.3, mit Hinweisen; BGer 2C_1028/2014 vom 20.7.2015, in ZBGR 2016 S. 428, E. 3, mit Hinweisen; Michel Daum in: Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2. Aufl., 2020, N. 7 zu Art. 13 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Dabei ist massgebend, was mit dem Verfahren angestrebt wird bzw. angestrebt werden kann (BGer 2C_509/2018 vom 24.6.2019, in sic! 2020 S. 24 und RPW 2019/3 S. 1079, E. 5.2, mit vielen Hinweisen auf die höchstrichterliche Rechtsprechung dazu). Ziel des Rekurrenten ist die Aufhebung des Einspracheentscheids. Damit soll die Erhebung der Liegenschaftsteuer abgewehrt werden. Dies ist im Interesse der Gemeinschaft und der beiden Miterben bzw. deren Interessen werden durch die Prozessführung des Rekurrenten nicht ersichtlich beeinträchtigt. Der Rekurrent ist somit als einzelnes Mitglied der Erbengemeinschaft zur Erhebung der Rekurse befugt.

1.2 Bereits im vorinstanzlichen Verfahren hat der Rekurrent allein Einsprache erhoben, wobei er mit seinen Anträgen nicht durchgedrungen ist (der abschlägige Einspracheentscheid ist allen drei Erben eröffnet worden). Er ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG i.V.m. Art. 86 und 65 VRPG). Auf die form- und fristgerecht eingereichten Rekurse ist deshalb grundsätzlich einzutreten.

1.3 Soweit die Vorbringen des Rekurrenten hinsichtlich der Grundpfandverschreibung so zu verstehen wären, als er die Aufhebung dieser beantragt, tritt die Steuerrekurskommission mangels Zuständigkeit bzw. eines zulässigen Anfechtungsobjekts nicht darauf ein. Dasselbe gilt hinsichtlich eines allfälligen Antrags zur Steuererhebung an sich bzw. zur vorgenommenen Verrechnung.

2. Da der Streitwert unter CHF 10'000.-- liegt, fallen die vorliegenden Entscheide in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 70 Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

3. Nach Art. 17 Abs. 1 VRPG können getrennt eingereichte Eingaben, welche den gleichen Gegenstand betreffen, durch die instruierende Behörde im Verfahren vereinigt werden, während gemeinsam eingereichte Eingaben gestützt auf Art. 17 Abs. 2 VRPG getrennt werden können. Wichtigste Richtschnur für ein solches Vorgehen ist die Prozessökonomie. Die instruierende Behörde verfügt dabei über einen grossen Ermessensspielraum. Die Vereinigung und Trennung von Verfahren ist in jedem Verfahrensabschnitt möglich (Michel Daum, a.a.O., N. 1 zu Art. 17 VRPG). Der Rekurrent hat die Rekurse für die Jahre 2020, 2021 und 2022 in einer einzigen Rechtsschrift erhoben. Da sich die Rekurse gegen einen Einspracheentscheid richten und grundsätzlich gleiche Sachverhalte betreffen, ist eine Vereinigung der Verfahren (Verfahren Nr. 100 2023 437 [Steuerjahr 2020], Nr. 100 2023 438 [Steuerjahr 2021] und Nr. 100 2023 439 [Steuerjahr 2022]) aus prozessökonomischen Gründen angezeigt.

4. Vorliegend ist strittig, ob die EG G._____ berechtigt ist, für die Jahre 2020, 2021 und 2022 Liegenschaftssteuern auf den Grundstücken G._____ Gbbl. Nrn. 1 und 2 zu erheben. Zudem bringt der Rekurrent vor, dass sein rechtliches Gehör verletzt worden sei.

5. Gemäss Art. 258 StG können Gemeinden eine Liegenschaftsteuer auf den amtlichen Werten von in der Gemeinde gelegenen Grundstücken erheben. Dabei handelt es sich um eine fakultative Gemeindesteuer, deren Erhebung eine entsprechende Regelung in einem kommunalen Reglement voraussetzt (Art. 248 Abs. 2 StG; VGE 100 2019 49 vom 22.1.2021, E. 2.1, mit Hinweisen). Die EG G._____ hat mit Erlass des Reglements vom _____ über die Liegenschaftsteuer (LStR) eine entsprechende gesetzliche Grundlage geschaffen (abrufbar unter: _____).

6. Die Vorbringen des Rekurrenten könnten dahingehend verstanden werden, dass er die amtlichen Werte der Grundstücke G._____ Gbbl. Nrn. 1 und 2 mangels Eröffnung an alle Betroffenen als nichtig erachtet, weshalb keine Liegenschaftsteuer darauf erhoben werden könne.

6.1 Aus dem vom Rekurrenten zitierten Praxiskommentar ergibt sich, dass der amtliche Wert dem Betroffenen zu eröffnen ist (vgl. Bärtschi/Huber in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Artikel 126 bis 293, 2011, N. 10 zu Art. 184 StG; vgl. zudem Kästli/Bärtschi in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Artikel 1 bis 125, 2014, N. 24 zu Art. 52 StG). Die Eröffnung bezeichnet die förmliche Bekanntgabe eines Verwaltungsakts. Sie ist eine prozessuale Pflicht der Behörde und grundsätzlich Voraussetzung für die Rechtswirksamkeit des Aktes. Die Eröffnung verschafft den Betroffenen die Informationen, die zum Verständnis des Inhalts notwendig sind (Publizität). Sie ist deshalb auch elementares Prinzip aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör. Eine nicht eröffnete Verfügung gilt als nicht existent und deshalb nichtig. Die Nichteröffnung ist von der mangelhaften Eröffnung eines Verwaltungsakts abzugrenzen. Eine mangelhafte Eröffnung liegt vor, wenn der fragliche Verwaltungsakt zwar im Grundsatz Publizität erlangt hat, die Eröffnung aber mit Fehlern behaftet ist. Eine solche liegt etwa vor, wenn sich die Eröffnung nicht an alle Betroffenen richtet (Michel Daum, a.a.O., N. 1 und N. 52 f. zu Art. 44 VRPG, mit Hinweisen). Vorliegend wird vom Rekurrenten nicht bestritten, dass die amtlichen Werte eröffnet worden sind. Er macht einzig geltend, dass die amtlichen Werte nicht allen betroffenen Personen eröffnet worden seien. Die amtlichen Werte sind damit nicht nichtig (mit diesem Ergebnis auch RKE A 88/1989 vom 8.12.1992, E. 5). Ist ein Verwaltungsakt Personen nicht eröffnet worden, die zur Ausübung von Parteirechten befugt sind, so kann er gegenüber diesen Personen vorläufig nicht in Rechtskraft erwachsen. Für die übergangenen Personen beginnt der Lauf der Rechtsmittelfrist erst, nachdem sie vom Ergehen des Verwaltungsakts Kenntnis erhalten haben oder bei zumutbarer Sorgfalt hätten erhalten können. Die Rechtskraft tritt nach Ablauf der Rechtsmittelfrist ein (Herzog/Sieber in: Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2. Aufl., 2020., N. 7 zu Art. 114 VRPG).

6.2 Wie die Steuerrekurskommission schon mehrfach festgestellt hat, wurden die ab 1999 geltenden amtlichen Werte rechtsgültig an F._____ eröffnet (RKE 100 2021 209 vom 19.1.2022, E. 3.3 [re Steuerjahre 2016-2018]; vgl. RKE 100 2019 259 vom 28.4.2020, E. 5.3.1 [re Steuerjahre 2011 und 2012]; vgl. zudem RKE 100 2017 401 vom 11.12.2018, E. 9 [re Steuerjahre 2005 und 2006]). Zudem bestreitet der Rekurrent nicht, dass er längstens Kenntnis von diesen hat, weshalb diese auch unabhängig von der rechtsgültigen Eröffnung an F._____ für ihn in Rechtskraft erwachsen wären. Aus den Akten ergibt sich zudem, dass dem Rekurrenten die neuen amtlichen Werte jedenfalls allerspätestens mit den Liegenschaftssteuerverfügungen für die Jahre 2020, 2021 und 2022 vom 22. Mai 2023 zur Kenntnis gebracht wurden (nicht nummerierte Beilagen zum Schreiben vom 21.12.2023). Wenn ihm die neuen amtlichen Werte vor diesem Zeitpunkt nicht bekannt gewesen wären, hätte für ihn die 30-tägige Rechtsmittelfrist ab diesem Zeitpunkt gegolten. Da keine Einsprache gegen die amtlichen Werte erhoben wurde,

sind diese zwischenzeitlich in Rechtskraft erwachsen. Auf Grundlage der eröffneten (alten wie neuen) amtlichen Werte hat folglich die Liegenschaftssteuer erhoben werden dürfen. Das entsprechende Vorbringen des Rekurrenten zielt somit ins Leere.

7. Steuerpflichtig für die Liegenschaftssteuer sind sowohl natürliche wie auch juristische Personen, die am Ende des Kalenderjahrs als Eigentümerinnen oder Eigentümer im Grundbuch eingetragen sind (Art. 259 Abs. 1 StG; Art. 2 Abs. 1 LStR). Wie bereits festgehalten, ist die Erbengemeinschaft D._____ (unstreitig) Eigentümerin der Grundstücke G._____ Gbbl. Nrn. 1 und 2. Die Erbengemeinschaft ist eine Gemeinschaft zur gesamten Hand. Das bedeutet, dass die Erbengemeinschaft kein Rechtssubjekt und damit auch keine juristische Person ist. Die Erbengemeinschaft ist nicht Rechtsträgerin, d.h. sie kann weder berechtigt noch verpflichtet sein. Vielmehr stehen den Miterben alle Rechte an den Erbschaftsgegenständen gemeinsam zu (Yannick Minnig in: Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch II, Art. 457–977 ZGB, Art. 1–61 SchIT ZGB, 7. Aufl., 2023, N. 10 zu Art. 602 ZGB). Vorliegend ist aus dem Grundbuch ersichtlich, dass die Erbengemeinschaft D._____ aus dem Rekurrenten, B._____ und C._____ besteht. Steuerpflichtig hinsichtlich der Liegenschaftssteuern für die Grundstücke G._____ Gbbl. Nrn. 1 und 2 sind insofern die drei genannten natürlichen Personen, welche gemeinschaftlich Eigentümer der Grundstücke sind (unabhängig von der ZPV-Nummer, welche dafür verwendet wird). Aus administrativen Gründen ist es im Massenverfahren (wozu auch die Liegenschaftssteuerveranlagung zählt; RKE 100 2018 257 vom 25.10.2018, E. 3.3.3) ohne Weiteres zulässig, wenn die EG G._____ für die Adressierung anstelle der drei natürlichen Personen die Bezeichnung der Erbengemeinschaft aus dem Grundbuch übernimmt und die Liegenschaftssteuerveranlagung an einen Erben eröffnet. Denn eine gleichzeitige Eröffnung an alle Erben könnte dazu führen, dass die Steuerforderung mehrfach beglichen wird, was administrative Aufwände nach sich ziehen würde. Zudem kann es nicht an der Gemeinde liegen, die Beteiligungsquoten an den Erbengemeinschaften zu eruieren, damit die Liegenschaftssteuer entsprechend veranlagt werden könnte. Dies gilt insbesondere, da die Liegenschaftssteuer eine Objektsteuer ist, was bedeutet, dass sie von der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuersubjekts unabhängig ist (Markus Reich, Steuerrecht, 3. Aufl., 2020, N. 114 zu § 26).

8. Ausgangspunkt für das vorliegende Rekursverfahren bilden die Veranlagungsverfügungen vom 22. Mai 2023 hinsichtlich der Liegenschaftssteuern für die Jahre 2020, 2021 und 2022 (ZPV-Nr. 3_____). Wie unter Bst. A und Bst. C hiavor ausgeführt, hat die EG G._____ jedoch bereits vor diesem Datum Liegenschaftssteuerveranlagungen für die Steuerperioden 2020 und 2021 bzw. einen Einspracheentscheid für die Steuerperiode 2022 (vom 28.3.2023) eröffnet: In den Verfügungen vom 31. Dezember 2020 (Liegenschaftssteuer des Jahres 2020) und vom 31. Dezember 2021 (Liegenschaftssteuer des Jahrs 2021) legte die EG G._____

die Liegenschaftssteuer auf je CHF 3'300.25 fest (Bst. A). Mit Einspracheentscheid vom 28. März 2023 schrieb die EG G._____ die Liegenschaftssteuer des Jahres 2022 ab (Ziff. 1 des Dispositivs; Bst. C).

8.1 Gegen diese Verfügungen bzw. den Einspracheentscheid wurden keine Rechtsmittel ergriffen, weshalb sie (formell) in Rechtskraft erwachsen und damit grundsätzlich unabänderlich und verbindlich geworden sind (Markus Müller in: Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2. Aufl., 2020, N. 3 zu Art. 56 VRPG; hinsichtlich Abschreibung: Michel Daum, a.a.O., N. 25 zu Art. 39 VRPG). Denn Verfügungen müssen in einem gewissen Mass verbindlich sein, um Rechtssicherheit zu gewährleisten. Stimmt eine rechtskräftige Verfügung nicht mit den materiell rechtlichen Vorschriften überein, geraten das Legalitätsprinzip und das Prinzip der Rechtssicherheit in ein Spannungsverhältnis. Unter bestimmten Voraussetzungen verhilft der Gesetzgeber nun dem Legalitätsprinzip zum Durchbruch, indem er es ermöglicht, auf formell und materiell rechtskräftige Verfügungen zurückzukommen (Markus Reich, a.a.O., N. 114 zu § 26).

8.2 Demnach ist zu prüfen, ob eine gesetzliche Grundlage besteht, nach welcher die EG G._____ die rechtskräftigen Verfügungen bzw. den rechtskräftigen Einspracheentscheid zu Ungunsten der Erbengemeinschaft D._____ abändern durfte. Denn mit Verfügungen vom 22. Mai 2023 hat die EG G._____ neu auf die ZPV-Nr. 3_____ veranlagt, wobei gleichzeitig der neue amtliche Wert ab dem Steuerjahr 2020 für die Berechnung der Liegenschaftssteuer berücksichtigt wurde. Dies führte zu einer Erhöhung der jährlichen Liegenschaftssteuer von CHF 3'300.25 auf CHF 3'363.80 hinsichtlich der Steuerjahre 2020 und 2021. Hinsichtlich der Liegenschaftssteuer 2022 liegt wegen deren Abschreibung (Ziff. 1 des Dispositivs des Einspracheentscheids vom 28.3.2023) gar eine Erhöhung von CHF Null auf CHF 3'363.80 vor.

9. Von einer sinngemässen Berichtigung der Entscheide kann nicht ausgegangen werden, da eine solche auf Fälle beschränkt ist, bei denen es sich um die Korrektur eines Kanzleifehlers handelt. Darunter ist ein Schreibversehen der Behörde zu verstehen, nicht aber eine inhaltliche Anpassung der Veranlagung. Wäre vorliegend nur die ZPV-Nummer angepasst worden, hätte allenfalls von einer Berichtigung ausgegangen werden können. Da hier jedoch eine eigentliche Neuveranlagung der Liegenschaftssteuern stattgefunden hat, welcher der neue amtliche Wert zu Grunde gelegt wurde, kann nicht von einer Berichtigung ausgegangen werden (vgl. Martin E. Looser in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl., 2022, N. 3 ff. zu Art. 150 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Die Neuveranlagung der Liegenschaftssteuern für die Jahre 2020, 2021 und 2022 kann folglich nicht mit dem Berichtigungstatbestand gerechtfertigt werden.

10. In einem nächsten Schritt ist folglich zu prüfen, ob der EG G._____ aufgrund eines anderen ausserordentlichen Rechtsmittels die Möglichkeit der Neuveranlagung der (rechtskräftigen) Liegenschaftssteuern für die Jahre 2020 bis 2022 offen stand. Nach Art. 268 Abs. 2 StG setzen die Gemeinden die Nachsteuern im Bereich der fakultativen Gemeindesteuern fest. Das einschlägige LStR G._____ sieht keine Nachsteuererhebung vor und die Nachsteuervorschriften in Art. 206 ff. StG finden mangels expliziten Verweises keine Anwendung auf die fakultativen Gemeindesteuern. Ein allfälliges "Nachsteuerverfahren" richtet sich damit nach den allgemeinen Vorschriften des VRPG (Michel Iff in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Artikel 126 bis 293, 2011, N. 3 zu Art. 268 StG; RKE 100 2018 257 vom 25.10.2018, E. 3.2; RKE 100 2021 284 vom 22.6.2022, E. 4.3).

10.1 Gemäss Art. 56 Abs. 1 Bst. b VRPG ist ein rechtskräftig erledigtes Verfahren auf Gesuch hin oder von Amtes wegen wiederaufzunehmen, wenn eine Partei nachträglich von erheblichen Tatsachen erfährt oder entscheidende Beweismittel auffindet, die sie im früheren Verfahren nicht anrufen konnte, unter Ausschluss derjenigen, die nach der fraglichen Verfügung entstanden sind. Das Zurückkommen auf ein rechtskräftig erledigtes Verfahren durch die Gemeinde ist somit lediglich dann möglich, wenn die Gemeinde es im ursprünglichen Verfahren aus entschuldbaren Gründen unterlassen hat, einen Sachumstand oder ein Beweismittel abzuklären bzw. einzubringen. Entschuldbare Gründe liegen vor, wenn ein Sachumstand nicht bekannt war und mit den damals gebotenen Abklärungen auch nicht bekannt geworden wäre (Markus Müller, a.a.O., N. 16 zu Art. 56 VRPG).

10.2 Mit Entscheid RKE 100 2018 257 vom 25. Oktober 2018 urteilte die Steuerrekurskommission, dass die Gemeinden im Normalfall berechtigt sind, gestützt auf Art. 56 Abs. 1 Bst. b VRPG eine bereits rechtskräftige Liegenschaftssteuerungsverfügung zu korrigieren, wenn der anwendbare amtliche Wert inzwischen neu festgesetzt worden ist. Dabei wurde als entschuldbar angesehen, wenn die Gemeinde im Massenverfahren der Liegenschaftssteuererhebung nicht systematisch den Sachumstand abklärt, ob Gründe eingetreten sind, die zu einer ausserordentlichen Neubewertung führen. Damit wird den häufigen Fällen Rechnung getragen, in denen ein im Rahmen einer ausserordentlichen Neubewertung korrigierter amtlicher Wert erst nach Ablauf des Jahres rechtskräftig feststeht, ab dem er gültig ist (RKE 100 2018 257 vom 25.10.2018, E. 3.3.1 ff.). Ein entsprechender Hinweis findet sich im Übrigen auch in der Rechtsmittelbelehrung der Liegenschaftssteuerungsverfügungen (siehe bspw. Verfügung vom 31.12.2020, Beilage 1 zum Schreiben vom 12.1.2024). Immerhin wird in der genannten Entscheid der Steuerrekurskommission darauf hingewiesen, dass es in Fällen, in denen die Gemeinde von der ausserordentlichen Neubewertung Kenntnis hat, verfahrensrechtlich angezeigt wäre, das Liegenschaftssteuerungsverfahren gestützt auf Art. 38 VRPG zu sistieren, bis der neue amtliche Wert rechtskräftig ist

(RKE 100 2018 257 vom 25.10.2018, E. 3.3.2; RKE 100 2021 284 vom 22.6.2022, E. 4.4). Vorliegend hat nicht eine ausserordentliche Neubewertung, sondern eine allgemeine Neubewertung der nichtlandwirtschaftlichen Grundstücke im Kanton Bern stattgefunden, die vom Grossen Rat mit Wirkung ab Steuerjahr 2020 beschlossen worden ist (Art. 182 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 2 Abs. 1 des Dekrets vom 21. März 2017 über die allgemeine Neubewertung der nichtlandwirtschaftlichen Grundstücke und Wasserkräfte [AND; BSG 661.543]). Da mit der allgemeinen Neubewertung die Steuerwerte der Liegenschaften den tatsächlichen Verkehrswerten angenähert wurden, sind die amtlichen Werte mehrheitlich angestiegen. Aufgrund dieser Umstände, die der Gemeinde bekannt sein mussten, kann der neue amtliche Wert vorliegend keinen entschuldbaren Grund für die Wiedererwägung darstellen. Insofern konnte die EG G. _____ nicht aufgrund des neuen amtlichen Werts auf die Verfügungen vom 31. Dezember 2020 und 31. Dezember 2021 bzw. den Einspracheentscheid vom 28. März 2023 zurückkommen. Die Neuveranlagung kann folglich auch unter diesem Rechtstitel nicht gerechtfertigt werden.

11. Folglich liegen keine Gründe vor, welche ein Rückkommen auf die Veranlagungsverfügungen vom 31. Dezember 2020 (Liegenschaftssteuer für das Jahr 2020) und 31. Dezember 2021 (Liegenschaftssteuer für das Jahr 2021) bzw. den Einspracheentscheid vom 28. März 2023 (Liegenschaftssteuer für das Jahr 2022) rechtfertigen würden (alle an ZPV-Nr. 2 _____). Diese rechtskräftigen Veranlagungen bzw. der rechtskräftige Einspracheentscheid haben Bestand, womit die EG G. _____ nur in diesem Umfang Liegenschaftssteuern erheben kann. Konkret je CHF 3'300.25 an Liegenschaftssteuern für das Jahr 2020 und 2021 und CHF Null betreffend die Liegenschaftssteuern für das Jahr 2022 (Abschreibung im Einspracheentscheid vom 28.3.2023). Dementsprechend ist der Einspracheentscheid vom 15. September 2023 (an die ZPV-Nr. 3 _____; basierend auf den Liegenschaftssteuerveranlagungsverfügungen vom 22. Mai 2023) hinsichtlich der Liegenschaftssteuern für die Jahre 2020, 2021 und 2022 der Grundstücke G. _____ Gbbl. Nrn. 1 und 2 aufzuheben. Damit erübrigt sich eine Prüfung der inhaltlichen Vorbringen zu dem (nun aufgehobenen) Entscheid wie auch der allfälligen Gehörsverletzung.

12. Aufgrund der Ausführungen der EG G. _____ im Einspracheentscheid vom 28. März 2023 (vgl. Bst. C) ist davon auszugehen, dass diese am 22. Mai 2023 die Liegenschaftssteuern für die Jahre 2020, 2021 und 2022 auch neu veranlagt hat, um die ZPV-Nummer von 2 _____ auf 3 _____ anzupassen (Bemerkung auf den Verfügungen vom 22.5.2023: "Eigentum wurde gelöscht", obwohl weiterhin die Erbengemeinschaft des D. _____ Eigentümerin der Grundstücke ist). Wie bereits erwähnt, ist bereits seit einiger Zeit hinreichend bekannt, dass für die Erbengemeinschaft des D. _____ diverse ZPV-Nummern verwendet werden (vgl. Bst. A). Da alle genannten ZPV-Nummern (welche eine rein administrative Funktion haben,

vgl. dazu Art. 4 Abs. 2 der Verordnung vom 20. Januar 2021 über die Zentrale Personenverwaltung [ZPV V; BSG 152.052]) die Erbengemeinschaft des D._____ betreffen, ist nicht eine frei gewordene ZPV-Nummer einer anderen Person zugeordnet worden (vgl. Art. 7 Abs. 2 ZPV V). Eine eindeutige Zuordnung scheint jedenfalls sichergestellt und es ist nach Wissen der Steuerrekurskommission bisher diesbezüglich auch nie zu Problemen im Sinn einer Doppelveranlagung gekommen. Warum die EG G._____ auf die verwendete ZPV-Nummer zurückgekommen ist bzw. inwiefern die entsprechende Anpassung rechtlich notwendig war, ist für die Steuerrekurskommission nicht nachvollziehbar. Insofern liegt darin kein Grund, auf rechtskräftige Veranlagungsverfügungen bzw. den Einspracheentscheid hinsichtlich der Liegenschaftssteuern für die Jahre 2020, 2021 und 2022 zurückzukommen.

13. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Rekurrent keine Verfahrenskosten zu tragen (Art. 200 Abs. 1 StG). Ihm ist folglich der geleistete Kostenvorschuss zurückzuerstatten. Hingegen sind die Verfahrenskosten, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 600.--, der unterliegenden EG G._____ aufzuerlegen, deren Vermögensinteressen betroffen sind (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und Abs. 2 VRPG; RKE 100 2021 284 vom 22.6.2022, E. 6, mit Hinweisen).

14. 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).

15. Wie eingangs erwähnt, ist der Rekurrent in diesem Verfahren berechtigt, allein Rekurse zu erheben gegen den Einspracheentscheid (E. 1.1). Ein Prozesserfolg Einzelner kommt gegebenenfalls auch den Gesamthänderinnen und Gesamthändern zugute, die sich nicht am Verfahren beteiligt haben (Michel Daum, a.a.O., N. 9 zu Art. 13 VRPG). Vorliegend wirkt die Aufhebung des Einspracheentscheids gegenüber allen Mitgliedern der Erbengemeinschaft des D._____. Deshalb sind die vorliegenden Entscheide nicht nur dem Rekurrenten, sondern auch B._____ und C._____ zu eröffnen (vgl. Bst. A).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 15. September 2023 betreffend die Liegenschaftsteuer für das Jahr 2020 wird aufgehoben.
2. Der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 15. September 2023 betreffend die Liegenschaftsteuer für das Jahr 2021 wird aufgehoben.

3. Der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 15. September 2023 betreffend die Liegenschaftsteuer für das Jahr 2022 wird aufgehoben.
4. Die Kosten für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 600.--, werden der EG G. _____ zur Bezahlung auferlegt.
5. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
6. **Gegen diesen Entscheid 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.
7. Zu eröffnen an:
 - A. _____
 - B. _____
 - C. _____
 - Einwohnergemeinde G. _____

Mitzuteilen an:

- Steuerverwaltung des Kantons Bern

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Die Gerichtsschreiberin

Nanzer

Zbinden