

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 259/2021

Urteil vom 30. November 2021

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Donzallaz, Beusch,
Gerichtsschreiber Seiler.

Verfahrensbeteiligte
A.A._____, Beschwerdeführer,
vertreten durch Tax Competence AG,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern, Brünnenstrasse 66, 3018 Bern.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Bern und direkte Bundessteuer, Steuerperioden 2006-2015,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 11. Februar 2021 (100.2019.147/148U).

Sachverhalt:

A.

B.A._____ war ursprünglich gelernter Metzger und arbeitete später als selbständiger Viehhändler. Infolge diverser Verstösse gegen die Tierschutzvorschriften wurde ihm im Jahr 2002 die Viehhändlerlizenz aberkannt und im Jahr 2005 das Halten von Tieren gänzlich verboten. Wegen wiederholten Fahrens in angetrunkenem Zustand wurde ihm schliesslich auch der Führerausweis entzogen.

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern veranlagte B.A._____ mutmasslich ab Mitte der 1990er Jahre bis zu seinem Tod am 17. September 2017 jeweils sowohl für die Kantons- und Gemeindesteuern als auch für die direkte Bundessteuer nach Ermessen, da er trotz Mahnungen keine Steuererklärungen einreichte.

B.

Am 5. November 2017 ersuchte der Sohn des Steuerpflichtigen, A.A._____, sinngemäss um Revision der rechtskräftig veranlagten Steuern ab dem Jahr 2005. Mit separatem Schreiben gleichen Datums erhob er Einsprache betreffend das noch nicht rechtskräftig veranlagte Steuerjahr 2016. Die Steuerverwaltung wies die Revisionsgesuche mit Verfügungen vom 29. März 2018 soweit die Jahre 2005 bis 2015 (sowie fälschlicherweise das Jahr 2016) betreffend ab. Dagegen erhob A.A._____ zusammen mit seinem Bruder C.A._____ soweit die Steuerjahre 2006 bis 2015 (sowie vorsorglich auch das Jahr 2016) betreffend am 30. April 2018 Einsprache. Die Steuerverwaltung wies die Einsprache am 5. Juli 2018 ab.

Am 24. Juli 2018 gelangten A.A._____ und C.A._____ mit Rekurs- und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern. Diese wies die Rechtsmittel mit Entscheiden vom 28. März 2019 ab, soweit sie die Steuerjahre 2006 bis 2015 betrafen. Bezüglich des Steuerjahrs 2016 schrieb sie die Verfahren - infolge Rückzugs und Gegenstandslosigkeit - vom Geschäftsverzeichnis ab. Auf die dagegen gerichtete Beschwerde trat das Verwaltungsgericht des Kantons Bern mit Urteil vom 11. Februar 2021 nicht ein, soweit sie das Steuerjahr 2005 betraf. Soweit die Beschwerde die Steuerjahre 2006 bis 2015 betraf, wies das Verwaltungsgericht sie ab.

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 22. März 2021 beantragt A.A. _____ die Aufhebung des Urteils des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 11. Februar 2021 und die Feststellung der Nichtigkeit der Ermessenseinschätzungen 2005 - 2015 "unter Verletzung von Grundrechten". Eventualiter seien die Ermessenseinschätzungen 2005 - 2015 als willkürlich zu taxieren und gemäss eingereichten Steuererklärungen 2005-2015 zugunsten des Pflichtigen zu revidieren und neu zu veranlagern. Subventualiter sei von Amtes wegen eine Revision zugunsten des Pflichtigen betreffend die Ermessenseinschätzungen 2005 - 2015 durchzuführen. Das Verwaltungsgericht und die Steuerverwaltung des Kantons Bern sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) beantragen die Abweisung der Beschwerde. Der Beschwerdeführer repliziert unaufgefordert.

Erwägungen:

I. Prozessuales

1.

1.1. Die Beschwerde richtet sich gegen ein letztinstanzliches, verfahrensabschliessendes kantonales Urteil in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Eine Ausnahme im Sinne von Art. 83 BGG ist nicht gegeben. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist zulässig (Art. 82 Abs. 1 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Art. 90 BGG).

1.2. Die Vorinstanz hat ein einziges Urteil für die Kantonssteuern sowie für die direkte Bundessteuer erlassen, was zulässig ist, soweit die zu entscheidenden Rechtsfragen im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Recht gleich geregelt sind (BGE 135 II 260 E. 1.3.1). Unter diesen Umständen ist dem Beschwerdeführer nicht vorzuwerfen, nicht zwei getrennte Beschwerden eingereicht zu haben; aus seiner Eingabe geht deutlich hervor, dass sie beide Steuerarten betrifft (BGE 135 II 260 E. 1.3.2; Urteil 2C 332/2020 vom 25. November 2020 E. 1.3).

1.3. Am Verfahren vor der Vorinstanz war neben dem Beschwerdeführer auch sein Bruder beteiligt. Dieser hat nach der Darstellung des Beschwerdeführers zwischenzeitlich das Erbe ausgeschlagen und ist aus der Erbengemeinschaft ausgeschieden. Ohnehin wird praxisgemäss in verwaltungsrechtlichen Streitigkeiten jedem Mitglied einer Gesamthandschaft wie etwa einer Erbengemeinschaft ein individuelles Beschwerderecht zuerkannt, soweit belastende oder pflichtbegründende Anordnungen in Frage stehen (vgl. Urteil 2C 46/2008 vom 18. Dezember 2008 E. 1.3 mit Hinweisen; vgl. auch Urteil 2C 509/2018 vom 24. Juni 2019 E. 5.2, in: sic! 2020 S. 48). Der Beschwerdeführer ist folglich alleine zur Beschwerde legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG; vgl. auch Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]).

1.4. Auf die form- und fristgerechte Beschwerde (Art. 42 und 100 Abs. 1 BGG) ist einzutreten, soweit sie die Steuerjahre 2006 bis 2015 betrifft (vgl. zum Steuerjahr 2005 unten E. 3.3).

2.

2.1. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet dabei "willkürlich" (BGE 143 IV 241 E. 2.3.1; 140 III 115 E. 2). Die beschwerdeführende Partei kann die Feststellung des Sachverhalts unter den gleichen Voraussetzungen beanstanden, wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG). Sie hat deshalb substantiiert darzulegen, weswegen diese Voraussetzungen gegeben sein sollen; wird sie dieser Anforderung nicht gerecht, bleibt es beim vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt (BGE 140 III 16 E. 1.3.1). Bringt eine Partei vor Bundesgericht Tatsachen vor, die nicht Gegenstand des angefochtenen Entscheids waren, kann das Bundesgericht diese nur berücksichtigen, wenn erst der angefochtene Entscheid dazu Anlass gegeben hat (Art. 99 Abs. 1 BGG). Für das Bundesgericht gänzlich unbeachtlich sind hingegen Tatsachen und Beweismittel, die erst nach dem angefochtenen Entscheid stattgefunden haben bzw. entstanden sind (echte Noven; vgl. BGE 144 V 35 E. 5.2.4; 143 V 19 E. 1.2; 139 III 120 E. 3.1.2; 139 II 7 E. 4.2). Die Sachverhaltsfeststellung bzw. Beweiswürdigung erweist sich nur dann als willkürlich (Art. 9 BV), wenn das Gericht Sinn und Tragweite eines Beweismittels offensichtlich verkannt hat, wenn es ohne sachlichen Grund ein

wichtiges und entscheidungswesentliches Beweismittel unberücksichtigt gelassen oder wenn es auf der Grundlage der festgestellten Tatsachen unhaltbare Schlussfolgerungen gezogen hat. Dass die von Gerichten gezogenen Schlüsse nicht mit der eigenen Darstellung des Beschwerdeführers übereinstimmen, belegt keine Willkür (BGE 140 III 264 E. 2.3; 137 III 226 E. 4.2; 136 III 552 E. 4.2; Urteil 2C 1144/2018 vom 10. März 2020 E. 6.1).

2.2. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist daher weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 141 V 234 E. 1; 139 II 404 E. 3). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteil 2C 1081/2015 vom 12. Dezember 2016 E. 1.4, nicht publ. in BGE 143 II 33). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine gesteigerte Rüge- und Substanziierungspflicht (BGE 143 II 283 E. 1.2.2; 139 I 229 E. 2.2; 138 I 274 E. 1.6).

II. Formelle Rügen

3.

3.1. Die Vorinstanz ist auf die Rechtsmittel betreffend das Steuerjahr 2005 nicht eingetreten, weil der Beschwerdeführer und sein Bruder gegen die Verfügungen der Steuerverwaltung nur in Bezug auf die Steuerjahre 2006 bis 2016 Einsprache erhoben und sich auch im Rekurs- und Beschwerdeverfahren vor der Steuerrekurskommission nur auf diese Steuerjahre bezogen hatten. Der Beschwerdeführer macht geltend, dass dies die Folge einer Falschauskunft der Steuerverwaltung Kreis Seeland in Biel gewesen sei. Von dieser sei seinen Vertretern fälschlicherweise mitgeteilt worden, dass "das Jahr 2016 bereits abgeschlossen" sei.

3.2. Die Vorinstanz schreibt in ihrer Vernehmlassung, dass sie von der angeblichen Falschauskunft keine Kenntnis gehabt habe. Der Beschwerdeführer bestreitet dies zwar in seiner Stellungnahme vom 26. Juli 2021, allerdings ohne aufzuzeigen, wann und wo er die Vorinstanz auf die angebliche Falschauskunft hingewiesen hätte oder inwiefern die Vorinstanz ansonsten Kenntnis von dieser angeblichen Falschauskunft hätte haben sollen. Es ist folglich mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass es sich um eine neue Tatsache gemäss Art. 99 Abs. 1 BGG handelt. Der Beschwerdeführer hätte allen Grund gehabt, diese Tatsache bereits vor der Vorinstanz zu behaupten, als er seinen Antrag auf das Steuerjahr 2005 ausdehnte. Vor Bundesgericht ist der Beschwerdeführer damit folglich nicht zu hören. Ohnehin leuchtet nicht ein, inwiefern es für seinen Feststellungsantrag betreffend die Nichtigkeit der Veranlagung für das Steuerjahr 2005 relevant gewesen sein soll, ob die Veranlagung des Steuerjahrs 2016 bereits rechtskräftig abgeschlossen war. Auch in Bezug auf die zehnjährige Frist nach Art. 147 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) und Art. 203 des Steuergesetzes des Kantons Bern vom 21. Mai 2000

(StG/BE; BSG 661.11) ist ohne Bedeutung, ob für eine spätere Steuerperiode bereits eine rechtskräftige Veranlagung vorliegt.

3.3. Es ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz dem Beschwerdeführer und seinem Bruder nicht erlaubt hat, den Streitgegenstand über die von der Unterinstanz beurteilten Steuerperioden hinaus auf das Steuerjahr 2005 auszudehnen und insoweit auf die Rechtsmittel nicht eingetreten ist. War das Steuerjahr 2005 zu Recht nicht Gegenstand des Urteils der Vorinstanz (Anfechtungsgegenstand), kann es nicht zum Streitgegenstand des Beschwerdeverfahrens vor Bundesgericht gemacht werden und hat das Bundesgericht auf diesbezügliche Anträge nicht einzutreten (vgl. BGE 144 II 359 E. 4.3 mit Hinweisen).

4.

Der Beschwerdeführer rügt, dass die Vorinstanz seinen Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV), namentlich das darin enthaltene Replikrecht, verletzt und ihn ungerecht behandelt habe (Art.

29 Abs. 1 BV). Sie habe zu Unrecht den Nachtrag zur Beschwerde vom 6. Juni 2019 nicht berücksichtigt. In diesem Nachtrag machten der Beschwerdeführer und sein Bruder geltend, dass die Unterinstanz ihr rechtliches Gehör verletzt habe, indem sie auf Akten der Abteilung Erbschafts-, Schenkungssteuer und Nachsteuer (heute: Zentrale Veranlagungsbereiche/Nachsteuer) der Steuerverwaltung abgestellt habe, die dem Beschwerdeführer und seinem Bruder unbekannt gewesen seien und in die sie erst nach Eröffnung des Entscheids der Steuerrekurskommission Einsicht erhalten hätten.

4.1. Die Vorinstanz hat die Rüge der Verletzung des rechtlichen Gehörs durch die Unterinstanz für unzulässig befunden, weil der Beschwerdeführer und sein Bruder sie erst in einem Nachtrag nach Ablauf der Rechtsmittelfrist vorgetragen haben. Würde die Rüge des Beschwerdeführers und seines Bruders gehört, liefe dies auf eine Verlängerung der Rechtsmittelfrist hinaus, was nach kantonalem Verfahrensrecht (Art. 151 StG/BE i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 33 Abs. 3 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege des Kantons Bern vom 23. Mai 1989 [VRPG/BE; BSG 155.21]) nicht angehe.

4.2. Der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) umfasst als Mitwirkungsrecht all jene Befugnisse, die einem Betroffenen einzuräumen sind, damit er seinen Standpunkt wirksam zur Geltung bringen kann (BGE 144 II 427 E. 3.1; 135 II 286 E. 5.1). Daraus folgt das Recht auf Einsicht in die Akten (BGE 144 II 427 E. 3.1; 132 II 485 E. 3.1), sich vor Erlass eines in seine Rechtsstellung eingreifenden Entscheids zur Sache zu äussern sowie der Anspruch auf Abnahme der rechtzeitig und formrichtig angebotenen rechtserheblichen Beweismittel (BGE 144 II 427 E. 3.1; 140 I 99 E. 3.4, mit Hinweisen). Voraussetzung des Äusserungsrechts sind genügende Kenntnisse über den Verfahrensverlauf, was auf das Recht hinausläuft, in geeigneter Weise über die entscheidungswesentlichen Vorgänge und Grundlagen vorweg orientiert zu werden (BGE 141 I 60 E. 3.3; 140 I 99 E. 3.4). Wie weit dieses Recht geht, lässt sich nicht generell, sondern nur unter Würdigung der konkreten Umstände beurteilen (BGE 144 I 11 E. 5.3; 111 Ia 273 E. 2b). Entscheidend ist, ob dem Betroffenen ermöglicht wurde, seinen Standpunkt wirksam zur Geltung zu bringen (BGE 144 I 11 E. 5.3; 136 I 265 E. 3.2; 135 II 286 E. 5.1). Das rechtliche Gehör umfasst ferner das Recht, von allen bei

Gericht eingereichten Stellungnahmen Kenntnis zu erhalten und sich dazu äussern zu können, unabhängig davon, ob die Eingaben neue und/oder wesentliche Vorbringen enthalten (sog. Replikrecht; BGE 146 III 97 E. 3.4.1; 142 III 48 E. 4.1.1; 138 I 484 E. 2.1 mit Hinweisen).

4.3. Der Beschwerdeführer weist darauf hin, dass er die Verletzung seines Akteneinsichtsrechts nicht nur im Nachtrag zur Beschwerde vom 6. Juni 2019, sondern auch in der Beschwerde vom 29. April 2019 und in der Stellungnahme zur Beschwerdeantwort vom 3. Juli 2019 gerügt habe. Letzteres trifft zu (vgl. Stellungnahme vom 3. Juli 2019 Rz. 6 - 9). Zudem war der Beizug der Nachsteuerakten durch die Unterinstanz, der Anlass zur Rüge der Gehörsverletzung gegeben hatte, nicht nur nicht neu, sondern im Entscheid der Unterinstanz beschrieben (vgl. Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 28. März 2019 E. 6). Die Vorinstanz hat nach Art. 20a Abs. 1 VRPG/BE das Recht von Amtes wegen anzuwenden. Vor diesem Hintergrund ist zumindest zweifelhaft, ob sie die Rüge der Gehörsverletzung aus dem Recht weisen durfte.

4.4. Hilfsweise erwog die Vorinstanz freilich, dass eine allfällige Gehörsverletzung ohnehin geheilt wäre, da sie die fraglichen Aktenstücke und die diesbezüglichen Vorbringen des Beschwerdeführers frei würdigen könne.

4.4.1. Eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs kann ausnahmsweise als geheilt gelten, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Rechtsmittelinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt wie auch die Rechtslage frei überprüfen kann. Unter dieser Voraussetzung ist darüber hinaus - im Sinne einer Heilung des Mangels - selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 142 II 218 E. 2.8.1; 137 I 195 E. 2.3.2 mit Hinweisen).

4.4.2. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers kann die angebliche Gehörsverletzung durch die Unterinstanz nicht als besonders schwerwiegend bezeichnet werden. Die Unterinstanz hatte die im Nachsteuerdossier enthaltene Telefonnotiz betreffend die Überschuldung des Vaters der Beschwerdeführers zwar zugunsten des Beschwerdeführers und seines Bruders gewürdigt, sie aber

letztlich nicht für ausschlaggebend gehalten und die Ermessenseinschätzungen nicht für nichtig befunden (vgl. Entscheid der Unterinstanz vom 28. März 2019 E. 7.1 und 7.3). Die Vorinstanz konnte die Bedeutung des Nachsteuerdossiers für die Gültigkeit der Ermessenseinschätzungen frei würdigen und hat dies auch getan (vgl. Urteil der Vorinstanz vom 11. Februar 2021 E. 3.5). Unter diesen Umständen ist mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass eine eventuelle Gehörsverletzung durch die Unterinstanz im Verfahren vor der Vorinstanz geheilt wurde. Der Vorinstanz ist ihrerseits keine Gehörsverletzung vorzuwerfen.

4.5. Der Beschwerdeführer legt nicht dar, inwiefern die Vorinstanz ihn in verfassungswidriger Weise ungerecht behandelt haben soll. Auf die Rüge der Verletzung von Art. 29 Abs. 1 BV ist mangels Substanziierung nicht weiter einzugehen (Art. 106 Abs. 2 BGG).

4.6. Auf die separat erhobene Rüge der Gehörsverletzung im Zusammenhang mit der antizipierten Beweiswürdigung, welche die Vorinstanz in Bezug auf die vom Beschwerdeführer und seinem Bruder angebotenen Beweismittel vorgenommen haben soll, ist nachstehend im Rahmen der materiellen Beurteilung einzugehen.

III. Direkte Bundessteuer

5.

Der Beschwerdeführer macht geltend, dass die Ermessenseinschätzungen für die Jahre 2006 - 2015 qualifiziert fehlerhaft und daher nichtig seien.

5.1.

5.1.1. Wenn die Steuerverwaltung die Steuerfaktoren trotz der gebotenen Untersuchungen nicht mit der erforderlichen Vollständigkeit und Genauigkeit festlegen kann und somit ein Bereich der Unsicherheit verbleibt, hat die Steuerverwaltung die von der Unsicherheit betroffenen Steuerfaktoren nach pflichtgemäsem Ermessen zu ermitteln (Art. 130 Abs. 2 DBG; vgl. Urteile 2C 544/2018 vom 21. Dezember 2018 E. 3.3; 2C 679/2016 / 2C 680/2016 vom 11. Juli 2017 E. 4.1, in: StE 2017 B 93.5 Nr. 33). Die Untersuchungs- und Prüfungspflicht der Veranlagungsbehörde ist im Verfahren der Ermessensveranlagung grundsätzlich darauf reduziert, alle ihr im Zeitpunkt der Veranlagung bekannten Tatsachen zu berücksichtigen und allen ihr vorliegenden Unterlagen Rechnung zu tragen. Zudem hat sich die Veranlagungsbehörde bei der durchzuführenden vorsichtigen Schätzung insbesondere über die Haltbarkeit bzw. die Plausibilität der zugrundeliegenden Annahmen und Vermutungen zu vergewissern (Urteil 2C 679/2016 / 2C 680/2016 vom 11. Juli 2017 E. 4.2.2, in: StE 2017 B 93.5 Nr. 33).

5.1.2. Ermessensveranlagungen können nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden (Art. 132 Abs. 3 DBG). Der erforderliche Unrichtigkeitsnachweis kann auf zwei Arten erbracht werden: Einerseits kann durch das Beibringen von Beweismitteln die bisher vorhandene Ungewissheit bezüglich des Sachverhalts beseitigt und auf diese Weise die zuverlässige Ermittlung der Steuerfaktoren ermöglicht werden. Diesfalls ist die angefochtene Ermessensveranlagung durch eine ordentliche Veranlagung zu ersetzen und die Untersuchungspflicht lebt wieder auf. Der Steuerpflichtige kann andererseits aber auch dartun, dass die angefochtene Veranlagung offensichtlich übersetzt ist. So kann es sich verhalten, wenn die Schätzung an groben methodischen oder rechnerischen Fehlern leidet (vgl. Urteile 2C 96/2019 vom 19. September 2019 E. 5.2; 2C 90/2017 vom 16. Oktober 2017 E. 2, in: StE 2018 B 93.5 Nr. 34).

5.2. Fehlerhafte Entscheide sind nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung in der Regel nur anfechtbar. Als nichtig erweisen sie sich erst dann, wenn der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer wiegt, wenn er offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar ist und die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird. Inhaltliche Mängel einer Entscheidung führen nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit. Als Nichtigkeitsgründe kommen vorab funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde sowie krasse Verfahrensfehler in Betracht (BGE 145 III 436 E. 4; 144 IV 362 E. 1.4.3; 139 II 243 E. 11.2; 138 II 501 E. 3.1).

5.3. Aus Art. 132 Abs. 3 DBG folgt, dass eine Ermessensveranlagung bei offensichtlicher Unrichtigkeit in der Regel bloss anfechtbar und nicht nichtig ist. Von Nichtigkeit ist praxisgemäss erst auszugehen, wenn die Veranlagungsbehörde in aussergewöhnlich schwerer bzw. krasser Weise gegen die ihr obliegende Untersuchungs- und Überprüfungspflicht verstösst und in "krasse Willkür"

verfällt, namentlich wenn die Veranlagungsbehörde aus fiskalischen und pönalen Motiven bewusst von der tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und den sonstigen Umständen abweicht und die Steuerfaktoren zum Nachteil des Steuerpflichtigen festsetzt (vgl. BGE 145 V 326 E. 4; Urteile 2C 1022/2020 vom 18. Mai 2021 E. 3.3; 2C 573/2020 vom 22. April 2021 E. 8.1; 2C 720/2018 vom 11. September 2018 E. 3.2.3; 2C 679/2016 / 2C 680/2016 vom 11. Juli 2017 E. 5.3, in: StE 2017 B 93.5 Nr. 33).

5.4.

5.4.1. Für die Steuerjahre 2006 und 2007 hatte die Veranlagungsbehörde jeweils das steuerbare Einkommen für die kantonalen Steuern auf Fr. 60'000.-- und für die direkte Bundessteuer auf Fr. 65'000.-- und das steuerbare Vermögen auf Fr. 25'000.-- festgelegt. Die Vorinstanz konnte in den Akten keine Hinweise darauf finden, dass die Veranlagungsbehörde damit in "krasse Willkür" verfallen sein könnte. Es lägen keine verlässlichen Belege oder Unterlagen vor, mithilfe derer die Steuerfaktoren genauer ermittelt werden könnten. Die Betreibungsakten lieferten bei selbständig erwerbstätigen Personen kein vollständiges Bild der tatsächlichen Einkommensverhältnisse, zumal nach den Akten davon auszugehen sei, dass der Vater des Beschwerdeführers auch nach dem Entzug der erforderlichen Bewilligungen weiterhin mit Vieh gehandelt habe. Die beschränkte Aussagekraft der Betreibungsakten zeige sich auch daran, dass der Vater des Beschwerdeführers gemäss den nachgereichten Steuererklärungen in den Steuerjahren 2006 und 2007 offenbar über nicht unerhebliche Vermögenswerte in Form von Wertschriften und Guthaben auf Bankkonten verfügt habe.

5.4.2. Der Beschwerdeführer bringt vor, dass die in den nachgereichten Steuererklärungen deklarierten Vermögenswerte aus dem Nachlass der Mutter des Vaters des Beschwerdeführers gestammt hätten und verarrestiert gewesen seien. Der Beschwerdeführer habe darüber nicht verfügen können.

Die Vorbringen des Beschwerdeführers lassen die Ermessensveranlagungen für die Steuerjahre 2006 und 2007 nicht als "krass willkürlich" erscheinen. Selbst wenn der Vater des Beschwerdeführers trotz der geerbten Vermögenswerte aufgrund der Schulden kein Nettovermögen aufgewiesen und auch kein steuerbares Einkommen erzielt hätte, gibt es keine Anhaltspunkte dafür, dass die Veranlagungsbehörde hiervon im Veranlagungszeitpunkt Kenntnis gehabt und die Steuerfaktoren bewusst zum Nachteil des Vaters des Beschwerdeführers festgelegt hätte, um ihn zu bestrafen.

5.5.

5.5.1. Ab dem Jahr 2008 erhöhte die Veranlagungsbehörde das steuerbare Einkommen und Vermögen des Vaters des Beschwerdeführers. Für die kantonalen Steuern legte sie sein Einkommen auf Fr. 90'000.-- und für die direkte Bundessteuer auf Fr. 100'000.-- fest. Das steuerbare Vermögen veranlagte sie im Steuerjahr 2008 mit Fr. 650'000.--, reduzierte es aber ab dem Steuerjahr 2009 auf Fr. 600'000.--. Anlass für die Erhöhung der Steuerfaktoren war eine steuerverwaltungsinterne Meldung der Abteilung Erbschafts-, Schenkungssteuer und Nachsteuer vom 25. Juni 2009, wonach der Vater des Beschwerdeführers "eine Erbschaft von ca. Fr. 500'000.-- mit Ertrag" gemacht habe (vgl. Telefonnotiz vom 25. Juni 2009, Akten der Unterinstanz S. 88). Die Abteilung Erbschafts-, Schenkungssteuer und Nachsteuer hatte ihrerseits von einer Angestellten des mit dem für die Errichtung der Steuerinventare zuständigen Notariatsbüros erfahren, dass der Vater des Beschwerdeführers infolge seiner Überschuldung von den Erbschaften von seiner Mutter und seinem Onkel wohl nichts erhalten werde (vgl. Aktennotiz vom 15. Oktober 2008, Akten der Abteilung Erbschafts-, Schenkungssteuer und Nachsteuer S. 13). Laut der Vorinstanz bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass die

Abteilung Erbschafts-, Schenkungssteuer und Nachsteuer diese Information an die Veranlagungsbehörde weitergegeben hätte.

Die Vorinstanz ist der Ansicht, dass das Wissen der Abteilung Erbschafts-, Schenkungssteuer und Nachsteuer der Veranlagungsbehörde nicht zugerechnet werden könne. Sie verweist in diesem Zusammenhang auf eine Reihe von Urteilen des Bundesgerichts zur Frage, wann Tatsachen als der Steuerbehörde nicht bekannt gelten und nach Art. 151 Abs. 1 DBG die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens erlauben (Urteile 2C 676/2016 / 2C 677/2016 vom 5. Dezember 2017 E. 4.1; 2C 1018/2015 / 2C 1019/2015 vom 2. November 2017 E. 6.1, in: RDAF 2017 II S. 630, StR 73/2018 S. 255; 2C 898/2015 / 2C 899/2015 vom 12. Oktober 2016 E. 3.7, in: RDAF 2016 II S. 607; 2C 1023/2013 / 2C 1024/2013 vom 8. Juli 2014 E. 3.2, in: StE 2014 B 97.41 Nr. 27, StR 69/2014 S. 735; vgl. auch Urteil 2C 1073/2018 vom 20. Dezember 2019 E. 9.1, in: RDAF 2020 II S. 200). Da der Veranlagungsbehörde nicht vorgeworfen werden könne, die Schätzung wider besseres Wissen

vorgenommen zu haben, seien die Veranlagungen ab dem Steuerjahr 2008 nicht nichtig. Es sei nicht massgebend, ob die Erhöhung der Ermessensveranlagungen sachlich gerechtfertigt sei.

5.5.2. Der Beschwerdeführer wendet gegen die Würdigung der Vorinstanz ein, es sei kaum vorstellbar, dass die Abteilung Erbschafts-, Schenkungssteuer und Nachsteuer die Veranlagungsbehörde nicht über die Auskunft des Notariatsbüros informiert haben solle. Dem Beschwerdeführer kann nicht gefolgt werden. Zwar ist theoretisch denkbar, dass die Abteilung Erbschafts-, Schenkungssteuer und Nachsteuer die Veranlagungsbehörde über die Auskunft des Notariatsbüros informiert hat. Die Vorinstanz hat jedoch festgestellt, dass dafür keine Anhaltspunkte bestehen. Von dieser Feststellung könnte das Bundesgericht nur abweichen, wenn die Feststellung der Vorinstanz als offensichtlich unrichtig erschiene (Art. 105 Abs. 2 BGG; vgl. oben E. 2.1). Dies ist nicht der Fall. Das Bundesgericht ist folglich an den Sachverhalt gebunden, wie ihn die Vorinstanz festgestellt hat. Selbst wenn im Übrigen zugunsten des Beschwerdeführers davon auszugehen wäre, es sei nicht bewiesen, ob die Abteilung Erbschafts-, Schenkungssteuer und Nachsteuer die Veranlagungsbehörde informiert hatte, könnte er daraus nichts zu seinen Gunsten ableiten. Denn in Bezug auf diese steuermindernde Tatsache obliegt ihm die (objektive) Beweislast, sodass er die nachteiligen Konsequenzen aus der Beweislosigkeit zu tragen hat (vgl. dazu BGE 144 II 427 E. 8.3.1; 142 II 488 E. 3.8.2).

5.5.3. Mit der Vorinstanz ist davon auszugehen, dass die Veranlagungsbehörde keine Kenntnis von der Auskunft des Notariatsbüros hatte. Die Erhöhung insbesondere des steuerbaren Einkommens ab dem Steuerjahr 2008 fiel zwar sehr hoch aus, doch bestand dafür ein konkreter Anlass in Form der Information, welche die Veranlagungsbehörde von der Abteilung Erbschafts-, Schenkungssteuer und Nachsteuer erhalten hatte. Auch wenn die Veranlagungsbehörde hätte versuchen sollen, die Erhöhung der Steuerfaktoren näher zu plausibilisieren, wiegt dieses Versäumnis nicht schwer genug, um die Veranlagungen als nichtig erscheinen zu lassen. Dies gilt umso mehr, als solche Abklärungen sich schwierig gestaltet und sich nicht in der Beschaffung weniger Dokumente (z.B. Lohnausweise bei einer unselbständig erwerbstätigen Person) erschöpft hätten. Der Sachverhalt unterscheidet sich in mehrfacher Hinsicht von jenem, den das Bundesgericht im Verfahren 2C 679/2016 / 2C 680/2016 zu beurteilen hatte (vgl. Urteil 2C 679/2016 / 2C 680/2016 vom 11. Juli 2017 E. 5.2.3, in: StE 2017 B 93.5 Nr. 33). Es ist daher nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die Ermessensveranlagungen für die Steuerjahre 2008 bis 2015 nicht für nichtig gehalten hat und offenliess, ob sie offensichtlich unrichtig und anfechtbar gewesen wären.

5.5.4. Ebenfalls nicht zu beanstanden ist, dass es die Vorinstanz abgelehnt hat, die vom Beschwerdeführer und seinem Bruder angebotenen Beweismittel abzunehmen. Diese Beweismittel bezogen sich auf Akten bzw. Wissen anderer Behörden oder Privatpersonen und waren von vornherein nicht geeignet, den Beweis dafür zu erbringen, dass die Veranlagungsbehörde im Veranlagungszeitpunkt über die Auskunft des Notariatsbüros oder anderweitig über die wahren Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Vaters des Beschwerdeführers im Bilde war. Fehlt einem angebotenen Beweismittel die Beweiseignung, stellt seine Ablehnung keine echte antizipierte Beweiswürdigung dar (vgl. BGE 146 III 203 E. 3.3.2). Die Vorinstanz durfte die Abnahme dieser Beweismittel daher selbst dann ablehnen, wenn sie noch keine unerschütterliche Überzeugung betreffend die zu beweisende Tatsache gebildet hatte (vgl. BGE 146 III 73 E. 5.2.2; 143 III 297 E. 9.3.2).

5.6. Nach dem Gesagten hat die Vorinstanz zu Recht erkannt, dass die Veranlagungsverfügungen für die Steuerjahre 2006 bis 2015 nicht nichtig sind.

6.

Der Beschwerdeführer macht hilfsweise geltend, dass die Veranlagungen in Revision zu ziehen seien.

6.1. Nach Art. 147 Abs. 1 lit. a DBG können rechtskräftige Verfügungen auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden. Die Revision ist ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (Art. 147 Abs. 2 DBG). Die diesbezügliche Rechtsprechung ist streng: Es ist nicht der Zweck des Revisionsverfahrens, das im ordentlichen (Rechtsmittel-) Verfahren Versäumte nachzuholen (Urteil 2C 245/2019 vom 27. September 2019 E. 5.3; 2C 212/2016 vom 6. September 2016 E. 5.2).

6.2. Mit dem Tod der steuerpflichtigen Person treten ihre Erbinnen und Erben als

Gesamtrechtsnachfolger auch in ihre verfahrensrechtliche Stellung ein; sie übernehmen die hängigen Verfahren in demjenigen Stadium, in dem sie sich im Todeszeitpunkt befunden haben (sog. Verfahrenssukzession; Art. 12 Abs. 1 DBG; BGE 144 II 352 E. 5.1 mit Hinweisen). Analoges gilt in Bezug auf rechtskräftig abgeschlossene Veranlagungen (vgl. HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 3. Aufl. 2017, N. 9 zu Art. 12 DBG). Die Revision ist deshalb ausgeschlossen, wenn die Erbeninnen und Erben als Revisionsgrund vorbringen, was der Erblasser bei der ihr zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (MARTIN ZWEIFEL, Die verfahrens- und steuerstrafrechtliche Stellung der Erben bei der Einkommens- und Vermögenssteuern, ASA 64 S. 354).

6.3. Die Vorinstanz und die Unterinstanz haben festgestellt, dass der Vater des Beschwerdeführers weder seinen Mitwirkungspflichten im Veranlagungsverfahren nachgekommen ist, noch die Veranlagungsverfügungen angefochten hat. Auch vor Bundesgericht bringt der Beschwerdeführer keine Tatsachen vor, die objektiv nicht bereits im ordentlichen Verfahren hätten geltend gemacht werden können. Stattdessen beruft er sich auf die Alkoholsucht und den Illettrismus seines Vaters, die es ihm verunmöglicht bzw. unzumutbar gemacht hätten, die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagungen durch Darstellung seiner finanziellen Verhältnisse selbst nachzuweisen. Nach der Praxis kann das Mass der "zumutbaren Sorgfalt" gemäss Art. 147 Abs. 2 DBG namentlich herabgesetzt sein, wenn der Steuerpflichtige an einer Geisteskrankheit oder Geistesschwäche leidet und deshalb seine Prozessfähigkeit infolge fehlender Urteilsfähigkeit ganz oder in Teilbereichen aufgehoben ist (vgl. Urteil 2C 496/2008 vom 3. März 2009 E. 3.3 und 3.4). Es ist nicht festgestellt, dass der Vater des Beschwerdeführers im fraglichen Zeitraum aufgrund der Alkoholsucht oder seines Illettrismus urteilsunfähig gewesen wäre. Mit der Vorinstanz ist dem Beschwerdeführer entgegen zu halten, dass es seinem Vater zumindest zumutbar gewesen wäre, sich die zur Erfüllung seiner Verfahrenspflichten erforderliche Hilfe zu holen oder eine Vertretung zu beauftragen. Eine Revision der Veranlagungen ist deshalb nach Art. 147 Abs. 2 DBG ausgeschlossen.

7.

Der Beschwerdeführer beruft sich schliesslich auf einen "übergesetzlichen Revisionsgrund" und verlangt eine "Wiedererwägung von Amtes wegen".

7.1. Das Gesetz sieht drei Mittel vor, mithilfe derer auf eine rechtskräftige Veranlagung zurückgekommen werden kann: Die Revision (zugunsten der steuerpflichtigen Person; Art. 147 ff. DBG), die Berichtigung (zugunsten der steuerpflichtigen Person oder der öffentlichen Hand; Art. 150 DBG) und die Nachsteuer (zugunsten der öffentlichen Hand; Art. 151 ff. DGB). Diese Aufzählung ist abschliessend (vgl. Urteile 2C 245/2019 vom 27. September 2019 E. 5.1; 2C 212/2016 vom 6. September 2016 E. 5.3; 2C 961/2014 vom 8. Juli 2015 E. 3.2). Schon aus diesem Grund hat der Beschwerdeführer keinen Anspruch auf eine Wiedererwägung.

7.2. Praxisgemäss gibt es keine Revisionsgründe ohne gesetzliche Grundlage. Selbst wenn sich die Anwendung der gesetzlichen Regelung im Einzelfall als stossend erweist oder dem Gerechtigkeitsempfinden zuwider läuft, bleibt kein Raum, um davon abzuweichen (Urteil 2C 212/2016 vom 6. September 2016 E. 5.3 mit Hinweisen). Es ist daher nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz an Art. 147 Abs. 2 DBG festgehalten hat und auch nicht unter dem Titel eines "übergesetzlichen Revisionsgrunds" auf die Ermessensveranlagungen zurückgekommen ist.

7.3. Unter dem Gesichtspunkt der Gesetzgebung über die direkte Bundessteuer ist das angefochtene Urteil nicht zu beanstanden.

IV. Kantons- und Gemeindesteuern

8.

Die kantonalen Regelungen zur Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen (Art. 174 Abs. 2 und Art. 191 Abs. 3 StG/BE) und zur Revision (Art. 202 ff. StG/BE) decken sich mit den entsprechenden Regelungen des DBG und sind im Übrigen durch das StHG harmonisiert (vgl. Art. 46 Abs. 3, Art. 48 Abs. 2 und Art. 51 StHG). Es kann daher auf die vorstehenden Erwägungen zur direkten Bundessteuer verwiesen werden. Auch in Bezug auf die kantonale Steuergesetzgebung ist das angefochtene Urteil nicht zu beanstanden.

V. Eigentumsgarantie

9.

Der Beschwerdeführer rügt schliesslich eine Verletzung der Eigentumsgarantie (Art. 26 BV). Die Ermessensveranlagungen bedeuten laut dem Beschwerdeführer eine konfiskatorische Besteuerung.

9.1. Art. 26 Abs. 1 BV garantiert das Eigentum. Nach ständiger Rechtsprechung geht dieses Grundrecht in Steuersachen grundsätzlich nicht über das Verbot einer konfiskatorischen Besteuerung hinaus. Steuerforderungen dürfen den Wesenskern des Privateigentums nicht antasten (vgl. Art. 36 Abs. 4 BV). Der Gesetzgeber hat die bestehenden Vermögen in ihrer Substanz zu bewahren und die Möglichkeit der Neubildung von Vermögen zu erhalten (BGE 143 I 73 E. 5.1 mit Hinweisen; 128 II 112 E. 10b/bb; 122 I 305 E. 7a). Nach der Rechtsprechung beurteilt sich die Frage, ob eine konfiskatorische Besteuerung vorliegt, nicht alleine nach dem Steuertarif, sondern unter Berücksichtigung des Steuersatzes, der Bemessungsgrundlage, der Dauer der Massnahme, der relativen Tiefe des fiskalischen Eingriffs, der Kumulation mit anderen Abgaben sowie der Möglichkeit der Überwälzung der Steuer (BGE 143 I 73 E. 5.1; 128 II 112 E. 10b/bb; 105 Ia 134 E. 3a).

9.2. Die Regelungen über die Ermessensveranlagungen sind bundesgesetzlich vorgeschrieben (Art. 130 Abs. 2 DBG; Art. 46 Abs. 3 StHG) und für das Bundesgericht folglich massgebend (Art. 190 BV). Es liegt in der Natur des Verfahrens der Ermessensveranlagung, dass die so festgelegte Steuerlast im Einzelfall die Substanz des Vermögens des Steuerpflichtigen beeinträchtigen kann, wenn sich der Steuerpflichtige über mehrere Steuerperioden hinweg nach Ermessen veranlagern lässt und die Steuerbehörde die Steuerfaktoren wiederholt - wenn auch in guten Treuen - zu hoch schätzt. Nichtsdestotrotz ist zu bezweifeln, dass darin eine verfassungswidrige konfiskatorische Besteuerung zu sehen ist, solange sich die Steuerbehörde in ihren Schätzungen nicht von fiskalischen oder pönalen Beweggründen leiten lässt (vgl. oben E. 5.3). Schliesslich hat es der Steuerpflichtige in der Hand, im Veranlagungsverfahren mitzuwirken und dadurch eine Veranlagung nach Ermessen zu vermeiden.

9.3. Unter dem Gesichtspunkt der Eigentumsgarantie irrelevant ist, dass der Beschwerdeführer aufgrund der Steuerschulden einen überschuldeten Nachlass geerbt hat. Es stand dem Beschwerdeführer frei, das Erbe auszuschlagen, wie dies laut seinen eigenen Angaben auch sein Bruder getan hat. Er hat kein eigenes verfassungsmässiges Recht darauf, dass der Nachlass nicht übermässig mit Steuerschulden belastet ist.

VI. Verfahrensausgang und Kosten

10.

Die Beschwerde ist betreffend die direkte Bundessteuer und die Kantons- und Gemeindesteuern für die Steuerjahre 2006 bis 2015 unbegründet und abzuweisen; in Bezug auf das Steuerjahr 2005 ist auf sie nicht einzutreten. Der Beschwerdeführer unterliegt und hat die Gerichtskosten zu tragen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Es ist keine Parteientschädigung geschuldet (Art. 68 Abs. 1 und 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

3.

Die Gerichtskosten von Fr. 7'500.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

4.

Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, der Steuerverwaltung des Kantons Bern, dem Verwaltungsgericht des Kantons Bern und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 30. November 2021

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Seiler