



100 16 146
200 16 109
Gemeinde: E. _____
ZPV-Nr.: _____
Eröffnung: 8.6.2017 PKA/AMO/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 6. Juni 2017

Es wirken mit: Präsident Kästli, Fachrichter Antenen und Glatthard sowie Mosimann und Wermuth als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____

vertreten durch

C. _____, **D.** _____ AG

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer pro 2013 (Revision)

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A. _____ (geb. 1945; Rekurrentin) war mit B. _____ (geb. 1944) verheiratet. B. _____ starb 2012. Aus Verfügungen vom 5. März 2013 bzw. 11. September 2013 ergeben sich – aus beglichenen Steuerforderungen – Saldi zu Gunsten der Rekurrentin von insgesamt CHF 120'139.20 für die Steuerjahre 2009 bis 2011 bzw. CHF 7'532.15 für das Steuerjahr 2012, welche der Rekurrentin innert 30 Tagen auf ihr Bankkonto überwiesen würden. Aus denselben Verfügungen ergeben sich auch zwei Saldi von CHF 287.55 (für das Steuerjahr 2010) bzw. CHF 2'981.45 (für das Steuerjahr 2012) zu Lasten der Rekurrentin.

B. Mit Verfügungen vom 8. Oktober 2014 (pag. 49) wurde die Rekurrentin von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Steuerverwaltung) für das Steuerjahr 2013 bei den kantonalen Steuern auf ein steuerbares Einkommen von CHF 155'000.-- (satzbestimmendes Einkommen: CHF 158'600.--; pag. 40) und bei der direkten Bundessteuer auf ein solches von CHF 167'100.-- (pag. 38) veranlagt. Das steuerbare Vermögen wurde auf CHF 2'123'000.-- (satzbestimmendes Vermögen: CHF 2'198'000.--; pag. 40) taxiert. An der Deklaration der Rekurrentin (pag. 34) nahm die Steuerverwaltung mehrere Korrekturen vor. Insbesondere rechnete sie der Rekurrentin unter Ziffer 2.25 "weitere Einkünfte steuerbar" von CHF 65'000.-- auf (pag. 48 und 44). In der Begründung steht dazu, dass das Einkommen gemäss Brief vom 29. Juli 2014 nach Vermögensentwicklung und Lebensaufwand erhöht wird. Die Steuerverwaltung hatte der Rekurrentin mit Schreiben vom 29. Juli 2014 (pag. 36) mitgeteilt, dass sich bei der Vermögensvergleichsberechnung ein Fehlbetrag von CHF 65'855.-- ergeben habe. Die Rekurrentin war aufgefordert worden, aufzuzeigen, aus welchen Quellen der Fehlbetrag gedeckt worden sei. Ohne Gegenbericht mit entsprechenden Unterlagen bis am 22. August 2014 werde die Veranlagung vorgenommen und der Fehlbetrag von rund CHF 65'000.-- als steuerbares Einkommen aufgerechnet. Die Rekurrentin hatte sich dazu nicht vernehmen lassen. Die Verfügungen vom 8. Oktober 2014 sind unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

C. Mit Schreiben vom 16. Juli 2015 (pag. 51) stellte die D. _____ AG (Vertreterin) ein Gesuch um Revision der rechtskräftigen Veranlagung pro 2013. In der Begründung führte sie zusammengefasst aus, dass die Vermögenszunahme der Rekurrentin aus Steuerrückerstattungen stamme. Die Rekurrentin habe aus der gemeinsamen Veranlagung mit ihrem Ehemann für die Jahre 2009 bis 2011 Steuern zurückerstattet erhalten. Diese würden den von der Steuerverwaltung berechneten Fehlbetrag erklären.

D. Mit Verfügung vom 25. August 2015 (pag. 56) wies die Steuerverwaltung das Gesuch ab und auferlegte eine Gebühr von CHF 200.--. Zur Begründung führte sie unter anderem aus, dass offen gelassen werden könne, ob seitens der Steuerverwaltung Verfahrensgrundsätze

verletzt worden seien, indem sie die Steuerrückerstattungen bei der Berechnung des Fehl Betrags nicht berücksichtigt habe. Denn die Rekurrentin habe weder auf das Schreiben vom 29. Juli 2014 reagiert, noch habe sie Einsprache erhoben. Somit liege ein Ausschlussgrund vor. Denn die Revision sei ausgeschlossen, wenn als Revisionsgrund vorgebracht werde, was bei zumutbarer Sorgfalt bereits im ordentlichen Verfahren mittels Einsprache hätte geltend gemacht werden können.

E. Dagegen erhob die Vertreterin mit Schreiben vom 8. September 2015 Einsprache. Sie beantragte das Gesuch gutzuheissen und auf die Gebühr von CHF 200.-- zu verzichten. Die Einsprache begründete sie damit, dass die Steuerverwaltung den Untersuchungsgrundsatz verletzt habe. Denn wer kenne die Steuerrückzahlungen besser als die Steuerverwaltung, welche diese verfügt und ausbezahlt habe. Die Rekurrentin habe die Steuererklärung ordnungsgemäss ausgefüllt und alle Einkommens- und Vermögensbestandteile deklariert. Zudem habe sie die nachträglich verlangten Unterlagen fristgerecht eingereicht. Die Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes wiege schwerer als die zumutbare Sorgfalt der Rekurrentin. Deshalb sei ein Revisionsgrund gegeben.

F. Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Entscheid vom 11. März 2016 (pag. 64) kostenlos ab. In der Begründung gibt sie zu, dass sie die Steuerrückerstattungen bei der Vermögensvergleichsberechnung übersehen hat. Die Begründung ist im Grundsatz dieselbe wie in der Verfügung vom 25. August 2015. An dieser ändere der Hinweis, dass die Rekurrentin überfordert gewesen sei nichts. Denn mangelnde Rechtskenntnis oder ein Rechtsirrtum der steuerpflichtigen Person stelle kein Revisionsgrund dar. Bezüglich der auferlegten Gebühr verweist die Steuerverwaltung auf die kantonale Gebührenverordnung.

G. Mit Schreiben vom 7. April 2016 hat die Vertreterin bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Rekurs und Beschwerde erhoben. Sie beantragt, das Gesuch um Revision gutzuheissen und auf die Gebühr von CHF 200.-- zu verzichten. In der Begründung führt sie insbesondere aus, dass es der Steuerverwaltung ein Leichtes gewesen wäre, festzustellen, dass die Rekurrentin Steuerrückerstattungen erhalten habe. Die Verletzung der Untersuchungspflicht habe zu einer massiven und vom Gesetzgeber nicht gewollten Überbesteuerung der Rekurrentin geführt.

H. In ihrer Vernehmlassung vom 25. Mai 2016 hat die Steuerverwaltung die kostenfällige Abweisung von Rekurs und Beschwerde beantragt. Zur Begründung verweist sie auf den Einspracheentscheid.

I. Dazu hat die Vertreterin mit Schreiben vom 13. Juni 2016 Stellung genommen. Sie führt darin unter anderem ergänzend aus, dass der Veranlagungsfehler alleine von der Steuerverwaltung zu verantworten sei, weshalb die Berufung auf den Ausschlussgrund rechtsmissbräuchlich sei.

J. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

K. Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, soweit entscheidrelevant, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Verfügungen und Entscheide der Steuerverwaltung können bei gegebenen Voraussetzungen revidiert werden (Art. 202 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 147 ff. des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Für die Behandlung eines Revisionsgesuchs ist nach Art. 204 Abs. 1 StG und Art. 149 Abs. 1 DBG die Behörde zuständig, welche die frühere Verfügung oder den früheren Entscheid erlassen hat. Gegen die Abweisung des Revisionsbegehrens und gegen die neue Verfügung oder den neuen Entscheid können gemäss Art. 204 Abs. 3 StG und Art. 149 Abs. 3 DBG die gleichen Rechtsmittel wie gegen die frühere Verfügung oder den früheren Entscheid ergriffen werden. Vorliegend wies die Steuerverwaltung die Einsprache gegen die Abweisung des Revisionsgesuchs mit Entscheid vom 11. März 2016 ab. Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Die Rekurrentin ist im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG und Art. 140 ff. DBG i.V.m. Art. 3 BStV i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Eingabe ist deshalb einzutreten.

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

2. Vorliegend ist umstritten, ob die rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen vom 8. Oktober 2014 für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer pro 2013 revidiert werden können.

3. Das ausserordentliche Rechtsmittel der Revision stellt – wie die Berichtigung und das Institut der Nachsteuer – eine Ausnahme vom Prinzip der Unabänderbarkeit rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide dar (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band 1, 9. Aufl. 2001, § 36 N. 3 ff.; vgl. auch den 7. Titel des StG sowie den 6. Titel des DBG: "Änderung rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide"). Der die Beständigkeit in erster Linie schützende Wert der Rechtssicherheit hat seine Grenzen dort, wo er mit anderen Rechtswerten (z.B. dem Interesse an der Durchsetzung des objektiven Rechts oder dem Gleichheitssatz) kollidiert, denen der gleiche oder ein höherer Rang zukommt. Die Beantwortung der Frage, welchem Grundsatz der Vorrang zu geben ist, bedingt eine Interessenabwägung, deren Ergebnis der Gesetzgeber in den Art. 202 - 208 StG bzw. Art. 147 - 153 DBG generell-abstrakt festgeschrieben hat (vgl. Martin E. Looser in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 4 f. zu Vor Art. 147-153a DBG). Ausserhalb dieser Tatbestände ist eine Korrektur fehlerhafter rechtskräftiger Verfügungen nur ausnahmsweise und unter strengen Voraussetzungen möglich (VGE 100.2009.73/74U vom 15.9.2010, E. 3.1 mit Verweis auf VGE 22065U vom 15.8.2006 in BVR 2007 S. 49 E. 5.2 f.; Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2008, N. 20 zu § 26). Der Grundsatz der Unabänderlichkeit gilt zudem nicht, falls die Veranlagungsverfügung oder der Entscheid nichtig sind (Martin E. Looser, a.a.O., N. 7 zu Vor Art. 147-153a DBG).

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

4.1 Die Vertreterin ist der Meinung, dass ein Revisionsgrund gegeben ist, da die Steuerverwaltung den Untersuchungsgrundsatz verletzt habe.

4.1.1 Die Revision einer Veranlagungsverfügung, eines Einsprache- oder eines Beschwerdeentscheids wegen Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften oder wegen Nichtberücksichtigung aktenkundiger Tatsachen oder Beweismittel ist mit Blick auf Abs. 2 der

Revisionsbestimmungen nur in den seltensten Fällen möglich; dieser Revisionsgrund ist denn auch vorab auf letztinstanzliche Urteile zugeschnitten. Vielfach wird aber dieser Revisionsgrund angerufen, wenn eine Veranlagung aus Versehen der Steuerbehörden krass falsch ausgefallen ist. Allerdings gilt Abs. 2 der Revisionsbestimmungen auch in diesen Fällen, d.h. die Mängel sind im ordentlichen Verfahren zu rügen (Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2015, N. 18 zu Art. 147 DBG, mit Hinweisen; vgl. E. 4.2). Für die Steuerverwaltung gilt, wie allgemein im öffentlichen Recht, der Untersuchungsgrundsatz. Eine gewisse Einschränkung erfährt dieser Grundsatz jedoch durch die Mitwirkungspflichten der steuerpflichtigen Person. So werden direkte Steuern im "gemischten Verfahren" veranlagt. Die Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes darf deshalb als Revisionsgrund nicht leichthin angenommen werden. So darf sich die Steuerverwaltung auf die Richtigkeit der eingereichten Steuererklärung verlassen, wenn es keine Anhaltspunkte für deren Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit gibt (Martin E. Looser, a.a.O., N. 12 f. und 16a zu Art. 147 DBG; Zweifel/Casanova, a.a.O., N. 48 zu § 26).

4.1.2 Das Bundesgericht hat in einem Entscheid festgehalten, dass der Verfahrensmangel, damit er einen Revisionsgrund abgibt, zur Folge haben muss, dass der Betroffene der Möglichkeit beraubt wird, ein ordentliches Rechtsmittel einzulegen, oder zumindest davon abgehalten wird, von diesem Gebrauch zu machen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 28 zu Art. 147 DBG, mit Verweis auf BGE 105 Ib 245 in StR 1982 S. 84, E. 3a). In diesem Fall lebte die steuerpflichtige Person getrennt von ihrem in den USA lebenden Ehemann. Die Steuerverwaltung rechnete ihr in der Veranlagung ein von ihrem Ehemann in den USA erzielter Einkommen nach Ermessen auf. In der Begründung der Veranlagung hielt sie fest: "aliquota(e) maggiorata(e), tenendo conto degli elementi non imponibili risp. nel Cantone o in Svizzera" (Betragserhöhung[en] in Anbetracht der im Kanton oder in der Schweiz nicht steuerbaren Elemente; BGE 105 Ib 245 in StR 1982 S. 84, E. 1b). Das Bundesgericht kam zum Schluss, dass die Steuerverwaltung in diesem Fall die Aufrechnung ungenügend begründet und somit das rechtliche Gehör verletzt hatte. Die steuerpflichtige Person habe nicht schlussfolgern können, dass die Aufrechnung mit vermutetem Einkommen ihres Ehemannes zusammenhing. Das Bundesgericht bejahte deshalb die Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften und die Revision, da von einer in rechtlichen und fiskalischen Fragen wenig erfahrenen Person unter diesen Umständen nicht erwartet werden könne, unverzüglich Einsprache zu erheben (BGE 105 Ib 245 in StR 1982 S. 84, E. 3c). In einem weiteren Entscheid erkannte das Bundesgericht einen Revisionsgrund darin, dass eine Veranlagungsverfügung keine Begründung für die Abweichung von der Steuererklärung enthielt und die betroffene Person durch diesen Mangel davon abgehalten wurde, rechtzeitig Einsprache zu erheben (Martin E. Looser, a.a.O., N. 17 zu Art. 147 DBG; Peter Locher, a.a.O., N. 19 zu Art. 147 DBG, je mit Verweis auf

BGer 2A.288/1993 vom 21.2.1995 in StE 1996 B 93.6 Nr. 15, E. 2). Nur qualifizierte Verfahrensfehler können mittels Revision korrigiert werden. Ist die Verletzung von Verfahrensgrundsätzen indessen derart gravierend, dass sie die Nichtigkeit des entsprechenden Entscheids zur Folge hat, besteht von vornherein keine Möglichkeit zur Revision (Martin E. Looser, a.a.O., N. 17 zu Art. 147 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 25 und 28 zu Art. 147 DBG).

4.1.3 Die Rekurrentin hatte vorliegend die Steuererklärung 2013 vom 11. Juni 2014 (pag. 34) wahrheitsgemäss und vollständig ausgefüllt. So wurden in der definitiven Veranlagung, bis auf die Aufrechnung der CHF 65'000.--, nur automatische Korrekturen vorgenommen (pag. 48). Wie sich aus Bst. A ergibt, wurden der Rekurrentin im Jahr 2013 Steuern im Umfang von CHF 127'671.35 zurückerstattet. Diese Rückerstattungen waren von der Rekurrentin nicht als Einkünfte, auch nicht als nicht steuerbare, zu deklarieren (vgl. auch die Wegleitung 2013 für natürliche Personen S. 26 f.). Sie sind wohl indirekt – zumindest teilweise – im Wertschriftenverzeichnis enthalten. Ansonsten hätte sich in der Vermögensvergleichsberechnung kein Fehlbetrag ergeben. Wie unter Bst. B ausgeführt, teilte die Steuerverwaltung der Rekurrentin im Veranlagungsverfahren mit Schreiben vom 29. Juli 2014 (pag. 36) mit, dass bei "der Vermögensvergleichsrechnung von 31. Dezember 2012 bis 31. Dezember 2013" ein Fehlbetrag von CHF 65'855.-- bestehe. Das bedeute, dass die Vermögensveränderung, die Auslagen sowie die Lebenshaltungskosten nicht mit dem deklarierten Einkommen hätten bestritten werden können. Die Rekurrentin wurde gebeten, aufzuzeigen, "aus welchen Quellen der Fehlbetrag gedeckt wurde (z.B. steuerfreie oder bereits besteuerte Einkünfte)". Ohne Gegenbericht würde der Fehlbetrag von CHF 65'000.-- als steuerbares Einkommen aufgerechnet. In der Beilage wurde der Rekurrentin folgende Berechnung zur Prüfung zugestellt:

Vermögensvergleichsrechnung vom 31. Dezember 2012 bis 31. Dezember 2013					
Einnahmen	Betrag	Ausgaben	Betrag	Vermögen	Betrag
Renten	80'352	Bezahlte Steuern	15'324	Zunahme Vermögen	102'584
Wertschriftenerträge Netto	2'497	Vergabungen	750		
		Liegenschaftssteuer	688		
		Unterhaltskosten (Pauschalabzug)	2'824		
		Versicherungsprämien	12'534		
		Lebenshaltungskosten*	14'000		
Total Einnahmen	82'849	Total Ausgaben	46'120	Zu-/Abnahme Vermögen	102'584
Veränderung Vermögen	-102'584				
Total Ausgaben	-46'120				
Fehlbetrag	-65'855				

* Lebenshaltungskosten
 Beinhalten Nahrungsmittel, Getränke, Bekleidung, Wohnungseinrichtung, Heizung und Beleuchtung, Reinigung von Bekleidung und Wohnung, Körper- und Gesundheitspflege, persönliche Ausstattung, Gesellschaftsausgaben und Verschiedenes
 (Quelle: Bundesamt für Statistik)

Die Steuerverwaltung gibt im Einspracheentscheid (pag. 61) zu, dass sie die Steuerrückzahlungen bei der Vermögensvergleichsberechnung übersehen hat. Die Rekurrentin reagierte nicht auf das Schreiben der Steuerverwaltung, weshalb diese den gerundeten Fehlbetrag in der

definitiven Veranlagung – mit Verweis auf das Schreiben vom 29. Juli 2014 – als steuerbares Einkommen aufrechnete (vgl. Bst. B).

4.1.4 Die Steuerverwaltung lässt – mit Blick auf den Ausschlussgrund (vgl. E. 4.2) – offen, ob sie durch die Nichtberücksichtigung der Steuerrückzahlungen den Untersuchungsgrundsatz verletzte. Sie verweist auf die Mitwirkungspflichten der steuerpflichtigen Person. Gemäss ihr wäre es an der Rekurrentin gelegen, auf den von der Steuerverwaltung unvollständig festgestellten Sachverhalt hinzuweisen. Es handelte sich um einen gewichtigen Fehler der Steuerverwaltung, die an die Rekurrentin zurückerstatteten Steuern im Vermögensvergleich nicht zu berücksichtigen. Dies insbesondere auch, da sie die von der Rekurrentin im 2013 bezahlten Steuern berücksichtigte (vgl. Tabelle unter E. 4.1.3, erste Position unter "Ausgaben"). Jedoch muss auch festgehalten werden, dass die Steuerverwaltung die Rekurrentin vor der definitiven Veranlagung auf den Fehlbetrag hinwies. In ihrem Schreiben vom 29. Juli 2014 erklärte sie den Vermögensvergleich, wie dieser zustande kommt und was er für Konsequenzen hat. Auch legte sie dem Schreiben eine übersichtliche und nachvollziehbare Darstellung des Vermögensvergleichs bei und gab der Rekurrentin die Möglichkeit, dazu Stellung zu nehmen. Ob die Steuerverwaltung damit insgesamt wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzte, kann vorliegend offen gelassen werden.

4.2 Denn wie unter E. 4 ausgeführt, ist die Revision ausgeschlossen, wenn als Revisionsgrund vorgebracht wird, was bei zumutbarer Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend gemacht werden können. Demzufolge ist die Revision zum Beispiel insbesondere ausgeschlossen, wenn aus Nachlässigkeit der steuerpflichtigen Person (oder ihres Vertreters) wesentliche Sachverhaltselemente im ordentlichen Veranlagungs- oder Rechtsmittelverfahren nicht vorgebracht worden sind (Deklarationsirrtum), oder wenn die steuerpflichtige Person bei der Prüfung der ihr eröffneten Veranlagung – allenfalls unter Beizug eines Sachverständigen – den Sachverhalts- oder Rechtsirrtum der Behörde sofort hätte entdecken können (Hugo Casanova, Änderungen rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide, ASA 61 S. 447; Hugo Casanova, Steuerverfahren und Steuergerechtigkeit in: *Mélanges en l'honneur de Claude Rouiller*, 2016, S. 61 f.; Martin E. Looser, a.a.O., N. 24 zu Art. 147 DBG).

4.2.1 Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung dürfen an die Sorgfalt der steuerpflichtigen Person bei der Wahrung ihrer Rechte im Veranlagungs- bzw. Rechtsmittelverfahren "einige Anforderungen" gestellt werden. Es ist grundsätzlich davon auszugehen, dass sie ihre eigenen finanziellen Verhältnisse kennt, und dass sie die Verfügungen bzw. Entscheide nach deren Erhalt überprüft und allfällige Mängel rechtzeitig rügt. Die Revision dient nicht dazu, im ordentlichen Rechtsmittelverfahren Versäumtes nachzuholen (VGE 100.2009.419U vom

1.11.2010, E. 2.1 mit Verweis auf BGer 2A.451/1996 vom 21.5.1997, in ASA 67 S. 391 ff., E. 3d).

4.2.2 Das Bundesgericht verlangt eine strikte Anwendung des Ausschlussgrunds und stellt hohe Anforderungen an das Mass der Sorgfalt der steuerpflichtigen Person (Martin E. Looser, a.a.O., N. 26 zu Art. 147 DBG). Zudem will das Bundesgericht einmal als solche anerkannte mangelnde Sorgfalt der steuerpflichtigen Person nicht durch Fehler der Steuerbehörde (etwa mangelhafte Sachverhaltsabklärung) kompensiert wissen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 37 zu Art. 147 DBG; Martin E. Looser, a.a.O., N. 26b zu Art. 147 DBG).

4.2.3 Weiter stellt nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung die Rechtsunkenntnis der steuerpflichtigen Person keinen Revisionsgrund dar (Martin E. Looser, a.a.O., N. 26 zu Art. 147 DBG). Auch eine nachträgliche Berufung auf Sprachschwierigkeiten ist offensichtlich zum Scheitern verurteilt (Zweifel/Casanova, a.a.O., § 26 N. 54). Besonders rigoros ist die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur zumutbaren Sorgfalt im Zusammenhang mit Ermessensveranlagungen (Martin E. Looser, a.a.O., N. 26 zu Art. 147 DBG). Wer nach Ermessen veranlagt wird, weil er nicht rechtzeitig die zur Veranlagung notwendigen Angaben gemacht und Unterlagen vorgelegt hat, handelt nicht mit der nötigen Sorgfalt (Peter Locher, a.a.O., N. 32 zu Art. 147 DBG; BGer 2A.587/2002 vom 11.3.2003, in NSnP 57 S. 30 E. 1.3). Wer sowohl die Fristen zum Einreichen der Steuererklärung als auch die Einsprachefrist unbenutzt verstreichen lässt und mithin gegen seine Mitwirkungspflichten verstösst, kann sich nicht mit Erfolg auf einen (übergesetzlichen) Revisionsgrund berufen (VGE 100.2010.433/434U vom 18.11.2011, E. 4.2, nicht publiziert).

4.2.4 Grundsätzlich sollte die Unsorgfalt der Steuerbehörde aber nicht durch die mangelnde Sorgfalt der steuerpflichtigen Person "geheilt" werden. Eine optimale Lösung aus diesem Dilemma zwischen Rechtssicherheit und Durchsetzung des objektiven Rechts kann nur eine Einzelfallbetrachtung sein (Martin E. Looser, a.a.O., N. 26b zu Art. 147 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 38 zu Art. 147 DBG). Weiter kann festgehalten werden, dass es der gesuchstellenden Person obliegt, im Revisionsverfahren nachzuweisen, dass sie während dem ordentlichen Verfahren vom Revisionsgrund keine Kenntnis hatte und bei Anwendung der pflichtgemässen Sorgfalt auch keine Kenntnisse haben konnte (Martin E. Looser, a.a.O., N. 26a zu Art. 147 DBG). Dieser Ausschlussgrund gilt schliesslich für alle Revisionsgründe (Martin E. Looser, a.a.O., N. 24 zu Art. 147 DBG; VGE 100.2010.433/434U vom 18.11.2011, E. 4.1, nicht publiziert).

4.3 Die Rekurrentin erhob vorliegend weder Einsprache, noch hatte sie auf die schriftliche Vorankündigung der Aufrechnung reagiert. Die Aufrechnung der CHF 65'000.-- ist klar aus der

definitiven Veranlagung ersichtlich (pag. 48). Ihre Einkünfte wurden mit der Aufrechnung zudem fast verdoppelt (Erhöhung um 78 %). In der definitiven Veranlagung wird die Aufrechnung damit begründet, dass es sich dabei um "Einkommen nach Vermögensentwicklung und Lebensaufwand" handelt. Weiter wird auf das Schreiben vom 29. Juli 2014 (pag. 36) verwiesen. Die Rekurrentin füllte vorliegend die Steuererklärung korrekt und vollständig aus. Es handelt sich vorliegend somit nicht um einen Deklarationsirrtum (vgl. E. 4.2). Insofern handelte sie mit der notwendigen Sorgfalt. Auch ist ein Vermögensvergleich für eine Laiin nicht einfach zu verstehen. Wie in E. 4.1.4 ausgeführt, erklärte die Steuerverwaltung in ihrem Schreiben vom 29. Juli 2014 jedoch der Rekurrentin, was ein Vermögensvergleich ist und stellte diesen übersichtlich dar. Auch ist aus der Darstellung ersichtlich, dass die bezahlten Steuern berücksichtigt worden sind. Somit wäre die Frage, ob und wo die hohen (vgl. Bst. A) Steuerrückzahlungen in die Berechnung eingeflossen sind naheliegend gewesen. Sollte die Rekurrentin selber mit dieser Angelegenheit überfordert gewesen sein, so wäre es an ihr gelegen, eine Fachperson hinzuzuziehen. Denn Rechtsunkenntnis oder Sprachschwierigkeiten stellen keinen Revisionsgrund dar (vgl. E. 4.2.3). Diesen Schritt unternahm sie schliesslich ein paar Monate später und die Vertreterin stellte den Fehler dann auch fest. Die Rekurrentin reagierte auf das Schreiben der Steuerverwaltung jedoch gar nicht. Sie beauftragte weder einen Vertreter, noch bat sie um Fristverlängerung für eine Antwort oder fragte bei der Steuerverwaltung nach, was es mit dem Vermögensvergleich auf sich hat. Des Weiteren liess sie aber auch die Einsprachefrist unbenutzt verstreichen. Dies obwohl wie ausgeführt, die Aufrechnung in der definitiven Veranlagung klar ersichtlich war. Auch das Bundesgericht hat in einem Entscheid vom 21. Mai 1997 (StE 1998 B 97.11 Nr. 14 und ASA 67 S. 391, E. 3d) die Voraussetzungen für eine Revision verneint und ausgeführt, dass aus der Veranlagungsverfügung und den Beilagen auf den ersten Blick ersichtlich sei, dass die Veranlagung gegenüber der Steuererklärung abweiche, wie gross die Differenz sei und worauf sie beruhe; spezieller steuerrechtlicher Kenntnisse habe es dazu nicht gebraucht. Schliesslich ist festzuhalten, dass es an der Rekurrentin ist, nachzuweisen, dass sie bei der Anwendung der pflichtgemässen Sorgfalt keine Kenntnisse vom Revisionsgrund haben konnte (vgl. E. 4.2.4). Dies gelingt ihr vorliegend nicht. Diese Ausführungen zeigen, dass sie nicht mit der ihr zumutbaren Sorgfalt gehandelt hat. Somit ist der Ausschlussgrund erfüllt und die Voraussetzungen der Revision sind deshalb nicht gegeben. Entsprechend muss auch nicht geprüft werden, ob vorliegend das Revisionsbegehren innert 90 Tagen nach Entdeckung des Revisionsgrunds eingereicht wurde (vgl. E. 4).

5. Die Vertreterin hat schliesslich noch beantragt, auf die Gebühr von CHF 200.-- zu verzichten. Für das Revisionsverfahren verweisen Art. 204 Abs. 4 StG und Art. 149 Abs. 4 DBG auf die Vorschriften des Verfahrens, in dem die frühere Verfügung oder der frühere Entscheid ergangen ist. Bezüglich dem DBG halten Richner/Frei/Kaufmann/Meuter (a.a.O., N. 14 zu

Art. 149 DBG) fest, dass die Revision betreffend Abänderung von Veranlagungsverfügungen unentgeltlich ist. Merkli/Aeschlimann/Herzog (Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 1997, N. 6 zu Art. 107 VRPG) führen aus, dass für ein Gesuch um Wiederaufnahme eines Verfahrens bezüglich Verfahrenskosten die gleichen Grundsätze gelten, wie im vorangegangenen Verfahren auf Erlass einer Verfügung, sofern spezialgesetzlich nichts anderes festgelegt ist. Als spezialgesetzliche Norm erwähnen sie insbesondere Art. 16 der Verordnung vom 22. Februar 1995 über die Gebühren der Kantonsverwaltung (Gebührenverordnung, GebV; BSG 154.21). Gemäss dieser Bestimmung wird für die Behandlung eines Gesuchs um Wiederaufnahme eine Gebühr von 100 bis 400 Taxpunkten erhoben, wenn das Fehlen von Wiederaufnahmegründen festgestellt wird. Die Gebührenverordnung gilt für die Erhebung von Gebühren durch die kantonale Verwaltung. Vorbehalten bleiben gebührenrechtliche Bestimmungen der besonderen Gesetzgebung (Art. 1 GebV). Solche fehlen vorliegend, weshalb Art. 16 GebV Anwendung findet und die Gebühr von CHF 200.-- deshalb zu Recht auferlegt wurde. Rekurs und Beschwerde sind somit abzuweisen.

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

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

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.
3. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'000.--, werden der Rekurrentin zur Bezahlung auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

5. **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. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen. Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten.

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. Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten.

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.

6. Zu eröffnen an:
- C._____ zuhanden von A._____
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Eidgenössische Steuerverwaltung
 - Gemeinde E._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Der Präsident

Der Gerichtsschreiber

Kästli

Mosimann