



100 17 224

Gemeinde: C. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 27.10.2017 PKA/JRO/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Am 27. Oktober 2017

hat der Präsident der Steuerrekurskommission im Rahmen seiner Kompetenz als Einzelrichter 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. _____

vertreten durch

B. _____

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern 2015

den Akten entnommen:

A. A. _____ (Rekurrentin) verkaufte im Jahr 2010 ihr vormaliges, selbstbewohntes Eigenheim in der Einwohnergemeinde (EG) D. _____. Mit Veranlagungsverfügung vom 10. Januar 2011 setzte die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Grundstückgewinnsteuer, den steuerbaren Grundstückgewinn auf CHF 799'700.-- fest, ausmachend einen Steuerbetrag von CHF 285'655.05, welche die Rekurrentin mit Valuta vom 11. Februar 2011 termingerecht bezahlte. Hiergegen erhob die Rekurrentin Einsprache, da sie im Jahr 2010 mit dem Verkaufserlös eine neue selbstgenutzte Liegenschaft in der EG C. _____ erworben hatte. Im Jahr 2015 wurde die Grundstückgewinnsteuer infolge Ersatzbeschaffung aufgeschoben, die Einsprache gutgeheissen und die bezahlten Grundstückgewinnsteuern von CHF 285'655.05 sowie der angefallene Vergütungszins von CHF 41'467.60, ausmachend CHF 327'122.65, mit Valuta vom 11. August 2015 zurückerstattet.

B. Mit Veranlagungsverfügung vom 21. November 2016 wurde die Rekurrentin von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Steuerverwaltung) für das Steuerjahr 2015 nach Ermessen veranlagt, da sie trotz Mahnung mit A-Post-Plus keine Steuererklärung eingereicht hatte. Zudem wurden wegen Nichteinreichung der Steuererklärung Bussen und Gebühren in Rechnung gestellt. Die Ermessensveranlagung war im Zeitpunkt als die Rekurrentin die Steuererklärung 2015 einreichte bereits abgeschlossen, weshalb die verspätet eingereichte Steuererklärung 2015 als "Einsprache" entgegengenommen wurde. In der eingereichten Steuererklärung 2015 deklarierte die Rekurrentin die gesamte Rückerstattung (inkl. Vergütungszins) von CHF 327'122.65 – neben weiteren Einkünften – als weitere nicht steuerbare Einkünfte auf Formular 2 (Ziff. 2.25). Gestützt auf die Steuererklärung 2015 hiess die Steuerverwaltung die "Einsprache" mit Entscheid vom 22. Mai 2017 teilweise gut und veranlagte bei den kantonalen Steuern das steuerbare Einkommen auf CHF 26'500.-- und bei der direkten Bundessteuer auf ein solches von CHF 34'000.--. Das steuerbare Vermögen wurde auf CHF Null bzw. minus CHF 217'700.-- festgesetzt. Dabei wich die Steuerverwaltung insofern von der Selbstschätzung der Rekurrentin ab, als sie den Anteil der Rückerstattung, der Vergütungszins darstellte, als steuerbarer Zinsertrag aufrechnete.

C. Gegen den Einspracheentscheid vom 22. Mai 2017 hat die Rekurrentin, vertreten durch B. _____ (Vertreter), mit Eingabe vom 31. Mai 2017 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Rekurs erhoben und beantragt darin sinngemäss, der Einspracheentscheid sei aufzuheben. Zur Begründung führt der Vertreter im Wesentlichen aus, der im Jahr 2015 ausbezahlte Vergütungszins stelle im Steuerjahr 2015 zwar steuerbares Einkommen dar. Der volle Vergütungszins werde jedoch fälschlicherweise wie ein Jahreszins dem satzbestimmenden Einkommen hinzugerechnet, obwohl sich dieser auf die Zeitdauer vom

11. Februar 2011 bis zum 11. August 2015 (rund 54 Monate) beziehen würde. Richtigerweise müsste zur Bestimmung des Steuersatzes der Vergütungszins auf ein Steuerjahr umgerechnet werden, da der erhaltene Vergütungszins in keiner Weise regelmässig fliessenden Einkünften entspreche. Nur regelmässig fliessende Einkünfte im Sinn von Art. 42 StG unterlägen dem ordentlichen Einkommenssteuertarif. Beim Vergütungszins auf der Rückerstattung der seinerzeit bezahlten Grundstückgewinnsteuer handle es sich indes um eine Art einmalige (Kapital-)Abfindung für eine wiederkehrende Leistungsverpflichtung. In Art. 43 StG erfolge bei solchen Leistungen zur Bestimmung des Steuersatzes eine Umrechnung. Die Bestimmung von Art. 43 StG erwähne allerdings die Verzinsung bzw. Einmalverzinsung von Steuerrückerstattungen nicht ausdrücklich. Aus der Formulierung von Art. 43 StG, die nicht eine abschliessende Aufzählung von Kapitalleistungen enthalte sowie aus der Rechtssystematik, die zwischen regelmässig fliessenden und einmaligen Einkommenszuflüssen unterscheide, sei vorliegend dem Sinn und Zweck der Bestimmung von Art. 43 StG folgend die Umrechnung sachlich korrekt. Darüber hinaus würde bei einer anderen Betrachtungsweise dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht Rechnung getragen.

D. Die Steuerverwaltung beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 21. Juli 2017 die kostenfällige Abweisung des Rekurses. Sie führt im Wesentlichen aus, dass nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts eine privilegiert zu besteuernde Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen vorliege, wenn dem Wesen der Leistung entsprechend, ordentlicherweise eine periodische Ausrichtung vorgesehen gewesen wäre und dies ohne Zutun des Steuerpflichtigen unterblieben sei. Auch halte das Bundesgericht ohne ergänzende Bemerkung fest, dass Art. 37 DBG – der inhaltlich gleich laute wie Art. 43 StG – bei Entschädigungen für hingegebenes Kapital, unabhängig davon, ob diese einmalig, periodisch oder regelmässig erfolgten, keine Anwendung finde. Die Höhe des Vergütungszinses stehe erst im Zeitpunkt fest, in dem der definitive Entscheid in Rechtskraft erwachse. Zuvor sei nicht bekannt, ob und in welcher Höhe ein Vergütungszins ausgerichtet werde. Aufgrund der Unsicherheit über den schliesslich zu bezahlenden Betrag sei eine jährliche Zahlung der Vergütungszinsen im Steuerrecht zwangsläufig ausgeschlossen. Da Vergütungszinsen auf zu viel bezahlten Steuern ordentlicherweise nicht periodisch ausgerichtet werden und dies auch nicht möglich sei, seien die betreffenden Zahlungen nicht als Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen im Sinn von Art. 43 StG, sondern als einmalige Leistung zu qualifizieren.

E. Die Rekurrentin hat Gelegenheit erhalten, dazu Stellung zu nehmen, wovon der Vertreter mit Schreiben vom 22. August 2017 Gebrauch gemacht hat.

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

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Einkommens- und Vermögensveranlagung können bei der Steuerrekurskommission angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]). 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 i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf den form- und fristgerecht eingereichten Rekurs ist deshalb einzutreten.

Da der Streitwert unter CHF 10'000.-- liegt, fällt der vorliegende Entscheid 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]).

2. Unbestritten ist, dass der mit der Rückerstattung der bezahlten Grundstückgewinnsteuern erhaltene Vergütungszins als Einkommen zu versteuern ist. Umstritten ist, ob die Besteuerung des Vergütungszinses zum privilegierten Rentensatz zu erfolgen hat.

3. Der Kanton Bern erhebt von den natürlichen Personen insbesondere eine Einkommenssteuer (Art. 1 Abs. 1 Bst. a StG). Alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte natürlicher Personen unterliegen aufgrund der Einkommensgeneralklausel von Art. 19 Abs. 1 StG der Einkommenssteuer. Steuerbar ist beispielsweise auch der Vergütungszins (vgl. Art. 10 Abs. 2 der Verordnung über den Bezug und die Verzinsung von Abgaben und anderen zum Inkasso übertragenen Forderungen, über Zahlungserleichterungen, Erlass sowie Abschreibungen infolge Uneinbringlichkeit [Bezugsverordnung, BEZV; BSG 661.733]). Die Einkommenssteuer berechnet sich nach dem auf regelmässig fliessende Einkünfte zugeschnittenen (progressiven) Tarif gemäss Art. 42 Abs. 1 oder 2 StG. Gehören zu den Einkünften Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen, so wird die Einkommenssteuer unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte und der zulässigen Abzüge zu dem Steuersatz berechnet, der sich ergäbe, wenn an Stelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde (Besteuerung zum Rentensatz; Art. 43 StG). Art. 43 StG lautet gleich wie Art. 37 DBG, weshalb vorliegend auch Literatur und Urteile betreffend die direkten Bundessteuern verwendet werden. Art. 43 StG beruht auf der Überlegung, dass es angesichts der progressiven Ausgestaltung der Tarife in Art. 42 StG mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht vereinbar wäre, solche Kapitalabfindungen bei der Ermittlung des Steuersatzes im vollen Umfang zu berücksichtigen. Als Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen können unter bestimmten Umständen auch einmalige Vermögenszugänge gelten, mit denen

aufgelaufene, das heisst in der Vergangenheit begründete Teilleistungen abgegolten werden (Nachzahlungen). Die Kapitalabfindung tritt somit an die Stelle einer ursprünglich in einer andern Form geschuldeten Leistung. Vorausgesetzt wird, dass – dem Wesen der betreffenden Leistungen entsprechend – ordentlicherweise eine periodische Ausrichtung vorgesehen gewesen wäre und diese ohne Zutun der steuerpflichtigen Person ausgeblieben ist. Sind derart geschuldete Teilleistungen vorenthalten worden, so dass sie gar nicht periodengerecht versteuert werden konnten, wäre es unbillig, die nachträgliche Kapitalabfindung zusammen mit dem übrigen Einkommen zum vollen Satz zu besteuern und den berechtigten Empfänger dadurch steuerrechtlich zu "bestrafen". Werden keine wiederkehrenden Leistungen mit einer Einmalleistung abgegolten, liegt keine Kapitalabfindung vor. Aperiodisch fliessende Einkünfte (wie Kapitalgewinne usw.) sind keine Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen, sondern einfach unregelmässig fliessende Einkünfte. Bei einmaligen Vermögenszugängen (Einmalleistungen), mit denen keine wiederkehrenden Leistungen abgegolten werden, handelt es sich (neutral) um Kapitalzahlungen, die mit dem übrigen Einkommen ordentlich zu besteuern sind (VGE 100.2015.26/27U vom 27.12.2016, E. 2.1; BGer 2A.68/2000 vom 5.10.2000, in StE 2001 B 29.2 Nr. 7 E. 4; vgl. bereits BGer 12.7.1984, in NStP 1986 S. 39 E. 3; BGer 2A.100/2005 vom 20.9.2005, E. 4.2; Ivo P. Baumgartner in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 2 und N. 10a zu Art. 37 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 5 ff. zu Art. 37 DBG).

4. Die Rekurrentin erhielt im Steuerjahr 2015 die im Jahr 2011 bezahlten Grundstückgewinnsteuern nebst Vergütungszins zurückerstattet. Der Vertreter ist nun der Ansicht, dass die vom Bundesgericht definierten Voraussetzungen, die eine privilegierte Kapitalabfindung ermöglichen (vgl. E. 3 hiavor), vorliegend erfüllt seien, da durch die einmalige Kapitalleistung ohne Zutun der Rekurrentin der in der Vergangenheit aufgelaufene Vergütungszins im Steuerjahr 2015 ausbezahlt worden sei (vgl. Stellungnahme des Vertreters vom 22.8.2017, S. 2 ff.). Der Vergütungszins sei nämlich für die Zeitdauer vom 11. Februar 2011 bis zum 11. August 2015 und somit für rund viereinhalb Jahre bzw. rund 54 Monate ausbezahlt worden (vgl. Rekursschreiben vom 31.5.2017, S. 4). Hierbei verweist der Vertreter auf die Verzinsung von Darlehen, die in aller Regel jährlich einmalig oder mehrmals während der Dauer der Darlehenshingabe erfolgen würde. Das gelte nicht nur für Hypothekendarlehen oder Baukreditzinsen, sondern ganz grundsätzlich für verzinsliche Geschäfts- oder Privatarlehen. Die periodische Verzinsung von Darlehen sei folglich die übliche Form und entspreche so betrachtet dem Wesen und Kerngehalt von Darlehen. Der hier fragliche Vergütungszins qualifiziere sich als Stafelzins (vgl. Art. 15 BEZV), also dem Grundsatz nach als jährlich wiederkehrender Zins. Daraus folgert der Vertreter, dass es sich beim Vergütungszins um eine Leistung handle, für die

ordentlicherweise eine periodische Ausrichtung vorgesehen wäre. Des Weiteren sei die Einmaligkeit der Leistung ohne Zutun der Rekurrentin erfolgt, da sie weder auf die Höhe des Zinssatzes noch auf die absolute Höhe des Vergütungszinses durch Zeitablauf Einfluss gehabt habe (vgl. Stellungnahme des Vertreters vom 22.8.2017, S. 2 f.).

5. Nachfolgend ist daher zu prüfen inwiefern der Vergütungszins die vom Bundesgericht formulierten Voraussetzungen zu erfüllen vermag: Vorausgesetzt wird, dass (1) ordentlicherweise eine periodische Ausrichtung des Vergütungszinses vorgesehen gewesen wäre und (2) diese ohne Zutun der Rekurrentin ausgeblieben ist.

5.1 Ein in Rechnung gestellter und bezahlter, aber gemäss rechtskräftiger Veranlagung nicht geschuldeter Steuerbetrag wird der steuerpflichtigen Person nebst Vergütungszins zurück-erstattet (Art. 237 Abs. 2 StG; Art. 7 Abs. 1 BEZV). Der Vergütungszins wird für die Zeit von der Zahlung des Steuerbetrags ohne Unterbrechung bis zum Datum des letzten Entscheides berechnet (Art. 22 Abs. 1 BEZV) und im Jahr der Rückerstattung des nicht geschuldeten Steuerbetrags besteuert. In Übereinstimmung mit der Steuerverwaltung steht die Höhe des Vergütungszinses denn auch erst im Zeitpunkt fest, in dem der definitive Entscheid in Rechtskraft erwächst. Zuvor ist nicht bekannt, ob und in welcher Höhe ein Vergütungszins ausgerichtet wird. Aufgrund der Unsicherheit über den schliesslich zu bezahlenden Betrag ist eine jährliche Zahlung der Vergütungszinsen im Steuerrecht zwangsläufig ausgeschlossen (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 21.7.2017, S. 3; RGE AG vom 1.7.2004 in AGVE 2004 S. 312 ff. E. 5a). Zwar berechnet sich der Vergütungszins aufgrund eines Jahreszinssatzes (Art. 12 Abs. 1 BEZV i.V.m. Anhang 1 BEZV) und nach der Staffilverzinsung – bei jeder Saldo-veränderung wird der Zinsbetrag neu ermittelt (Art. 15 BEZV) –, doch ist der Betrag im Nach-hinein geschuldet für die Zeit von der Zahlung des Steuerbetrags bis zur Rückerstattung des nicht geschuldeten Steuerbetrags, ohne dass eine jährliche Zahlung der Vergütungszinsen möglich oder sogar üblich wäre (vgl. RGE AG vom 1.7.2004 in AGVE 2004 S. 312 ff. E. 5a). Da bei den Vergütungszinsen ordentlicherweise keine periodische Ausrichtung vorgesehen ist, handelt es sich auch nicht um eine Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen, sondern um eine Kapitalzahlung, die nicht an die Stelle einer ursprünglich in einer andern Form geschuldeten Leistung bzw. jährlich geschuldeten Zinsbeträgen tritt. Da die vom Bundesgericht formulierten Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein müssen und bereits eine der beiden Voraussetzungen für eine privilegierte Besteuerung fehlt, erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen.

5.2 Dagegen lässt sich nicht einwenden, die Besteuerung dieser Kapitalzahlung zum Rentensatz sei sachgerechter bzw. entspreche Sinn und Zweck der einschlägigen Bestimmungen besser. Der Gesetzgeber hat gerade nicht für sämtliche Kapitalzahlungen bzw. Einmalleistungen

die privilegierte Besteuerung vorgesehen; er hat dies lediglich für Kapitalabfindungen getan und nur in Bezug auf solche für wiederkehrende Leistungen, woran es hier fehlt (vgl. BGer 2A.100/2005 vom 20.9.2005, E. 4.3). Der mit der Rückerstattung der bezahlten Grundstückgewinnsteuern erhaltene Vergütungszins bzw. die erhaltene Kapitalzahlung, mit der keine wiederkehrenden Leistungen abgegolten werden, ist deshalb zusammen mit dem übrigen Einkommen ordentlich zu besteuern. Daran ändert nichts, dass mit der Kapitalzahlung eine Zunahme der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Rekurrentin verbunden ist. Dies, weil die höhere wirtschaftliche Potenz nicht mit Einkommenseinbussen in anderen Perioden erkaufte worden ist. Bei einer Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen wird mit der Satzreduktion (nur) die den Tarifen zugrunde liegende Periodisierung korrigiert und einer Benachteiligung von Kapital- gegenüber Rentenbezügen entgegengetreten. Die Bestimmung von Art. 43 StG zielt somit auf eine Reduktion des anwendbaren Steuersatzes ab, um eine Milderung bei einmaligen Zahlungen zu erhalten, die sonst auf eine bestimmte Zeitspanne, welche mehrere Steuerperioden umfasst, verteilt gewesen wären (vgl. Ivo P. Baumgartner, a.a.O., N. 2 und N. 3a zu Art. 37 DBG), was vorliegend gerade nicht der Fall ist. Ob allgemein Entschädigungen für hingegebenes Kapital, unabhängig davon, ob diese einmalig, periodisch oder unregelmässig erfolgen, nicht zum Rentensatz besteuert werden, wie dies vom Bundesgericht ausgeführt wird (BGer 2A.68/2000 vom 5.10.2000, in StE 2001 B 29.2 Nr. 7 E. 4c), kann vorliegend offen bleiben (vgl. RGE AG vom 1.7.2004 in AGVE 2004 S. 312 ff. 4b).

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. 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]). Vorliegend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 1'500.-- damit der unterlegenen Rekurrentin aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Ist die Rekurrentin vertreten, so kann bei ganz- oder teilweisem Obsiegen eine Parteikostenentschädigung gesprochen werden. Da die Rekurrentin im vorliegenden Fall unterliegt, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'500.--, werden der Rekurrentin zur Bezahlung auferlegt.

3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
4. **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.
5. Zu eröffnen an:
- B._____ zuhanden von A._____
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Einwohnergemeinde C._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Der Präsident

Der Gerichtsschreiber

Kästli

Röthlisberger