



100 17 523

100 17 524

200 17 436

200 17 437

Gemeinde: C. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 14.3.2019 PKA/AMO/PR2/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 12. März 2019

Es wirken mit: Präsident Kästli, Fachrichter Fankhauser und Lüthi sowie Mosimann als
Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____ und B. _____

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern sowie die direkte Bundessteuer pro 2010 und 2011
(Berichtigung)

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A. _____ (Rekurrent), verheiratet mit B. _____ (Rekurrentin, zusammen: die Rekurrenten), hatte seinen steuerrechtlichen Wohnsitz vom 8. Juli 2005 bis am 30. April 2009 im Kanton Wallis. Die Rekurrenten wiesen in dieser Zeit steuerrechtlich getrennte Wohnsitze auf (Rekurrentin im Kanton Bern, Rekurrent im Kanton Wallis). Am 1. Mai 2009 verlegte der Rekurrent seinen steuerrechtlichen Wohnsitz in den Kanton Bern. In der Veranlagungsverfügung für das Steuerjahr 2009 vom 13. April 2011 (Akten der Vorinstanz, pag. 100) wurde daher keine interkantonale Steuerauscheidung mehr vorgenommen. Das steuerbare Einkommen der Rekurrenten wurde bei den kantonalen Steuern auf CHF 70'000.-- (satzbestimmend CHF 70'000.--) und bei der direkten Bundessteuer auf CHF 74'400.-- (satzbestimmend CHF 74'400.--) festgesetzt. Das steuerbare Vermögen wurde mit CHF 72'000.-- (satzbestimmend CHF 72'000.--) veranlagt. Die Steuerbeträge wurden für die kantonalen Steuern auf CHF 12'256.20 und für die direkte Bundessteuer auf CHF 972.-- festgelegt.

B. Die Rekurrenten wurden für das Steuerjahr 2010 von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region _____ (Steuerverwaltung), am 15. Dezember 2011 (pag. 1) veranlagt. Es wurde eine interkantonale Steuerauscheidung vorgenommen. Das steuerbare Einkommen der Rekurrenten wurde bei den kantonalen Steuern auf CHF 49'700.-- (satzbestimmend CHF 99'500.--) und bei der direkten Bundessteuer auf CHF 103'800.-- (satzbestimmend CHF 103'800.--) festgesetzt. Das steuerbare Vermögen wurde mit CHF 59'000.-- (satzbestimmend CHF 118'000.--) veranlagt. Die Steuerbeträge wurden für die kantonalen Steuern auf CHF 9'511.15 und für die direkte Bundessteuer auf CHF 2'399.-- festgelegt. Die Veranlagungsverfügungen vom 15. Dezember 2011 blieben innert der Rechtsmittelfrist unangefochten und erwachsen in Rechtskraft.

C. Für das Steuerjahr 2011 wurden die Rekurrenten von der Steuerverwaltung am 21. Mai 2013 (pag. 13) veranlagt. Es wurde eine interkantonale Steuerauscheidung vorgenommen. Das steuerbare Einkommen der Rekurrenten wurde bei den kantonalen Steuern auf CHF 49'500.-- (satzbestimmend CHF 99'000.--) und bei der direkten Bundessteuer auf CHF 106'900.-- (satzbestimmend CHF 106'900.--) festgesetzt. Das steuerbare Vermögen wurde mit CHF 130'000.-- (satzbestimmend CHF 293'000.--) veranlagt. Die Steuerbeträge wurden für die kantonalen Steuern auf CHF 9'645.80 und für die direkte Bundessteuer auf CHF 2'379.-- festgelegt. Auch die Veranlagungsverfügungen vom 21. Mai 2013 erwachsen unangefochten in Rechtskraft.

D. Im Frühjahr 2016 stellte die Steuerverwaltung fest, dass die Veranlagungsverfügungen pro 2010 und 2011 betreffend die kantonalen Steuern auf Basis einer unrichtigen Steueraus-

scheidung eröffnet worden waren. Sie nahm daher eine Berichtigung der Veranlagungen pro 2010 und 2011 vor, indem sie mit Berichtigungsentscheiden vom 11. Oktober 2016 (pag. 34 und 39) das gesamte Einkommen und bewegliche Vermögen dem Kanton Bern zuwies. Zur Begründung brachte die Steuerverwaltung vor, im Einspracheverfahren (betreffend die Steuerjahre 2012 bis 2014) sei festgestellt worden, dass infolge eines Vorerfassungsfehlers beim Zuzug des Ehemannes in den Kanton Bern im Jahr 2009, ab der Veranlagung 2010 das halbe bewegliche Vermögen und Einkommen dem Kanton Wallis zugewiesen worden sei. Dies sei falsch, da seit dem Jahr 2009 eine volle Steuerpflicht im Kanton Bern bestehe. Das steuerbare Einkommen der Rekurrenten für das Steuerjahr 2010 wurde bei den kantonalen Steuern auf CHF 99'500.-- (satzbestimmend CHF 99'500.--) und bei der direkten Bundessteuer (unverändert) auf CHF 103'800.-- (satzbestimmend CHF 103'800.--) festgesetzt. Das steuerbare Vermögen wurde mit CHF 118'000.-- (satzbestimmend CHF 118'000.--) veranlagt. Die Steuerbeträge wurden für die kantonalen Steuern auf CHF 18'741.-- und für die direkte Bundessteuer (unverändert) auf CHF 2'399.-- festgelegt. Das steuerbare Einkommen der Rekurrenten für das Steuerjahr 2011 wurde bei den kantonalen Steuern auf CHF 99'000.-- (satzbestimmend CHF 99'000.--) und bei der direkten Bundessteuer (unverändert) auf CHF 106'900.-- (satzbestimmend CHF 106'900.--) festgesetzt. Das steuerbare Vermögen wurde mit CHF 260'000.-- (satzbestimmend CHF 293'000.--) veranlagt. Die Steuerbeträge wurden für die kantonalen Steuern auf CHF 18'987.40 und für die direkte Bundessteuer (unverändert) auf CHF 2'129.-- festgelegt.

E. Gegen die Berichtigungsentscheide erhoben die Rekurrenten am 4. November 2016 (betreffend Steuerperiode 2010, pag. 45) und am 13. November 2016 (betreffend Steuerperiode 2011, pag. 49) Einsprache. Mit Einspracheentscheiden vom 20. November 2017 (pag. 57 und 71) wies die Steuerverwaltung die Einsprachen ab. Zur Begründung brachte sie mit Verweis auf einen Entscheid der Steuerrekurskommission vom 26. April 2005 (StE 2006 B 97.3 Nr. 7) vor, dass Berichtigungsgründe ihre Ursache auch in Software- resp. Programmierungsfehlern haben könnten, wenn diese eine fehlerhafte Taxation zur Folge haben. Es bestehe ein Fehler in der Willenserklärung, weshalb die Zahlen korrigierbar seien.

F. Dagegen haben die Rekurrenten mit Schreiben vom 12. Dezember 2017 Rekurse und Beschwerden bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Sie beantragen, die Einspracheentscheide seien unter Kosten- und Entschädigungsfolge aufzuheben und die Rechtskraft der Veranlagungsverfügungen pro 2010 und 2011 sei festzustellen. Zur Begründung bringen sie vor, die Steuerverwaltung verkenne bei ihrem Verweis auf den Entscheid der Steuerrekurskommission vom 26. April 2005 (vgl. Bst. E hiavor), dass es sich dort nicht um einen Vorerfassungsfehler der Steuerverwaltung gehandelt habe,

sondern um einen nicht mehr nachvollziehbaren Softwarefehler, der eine nicht notwendige Steuerauscheidung verursacht habe. Es handle sich vorliegend nicht um einen Softwarefehler, sondern um einen, trotz korrekter Meldung über den Zuzug, von der Steuerverwaltung verursachten Erfassungsfehler, was die Steuerverwaltung selber bestätigt habe. Weiter führen die Rekurrenten aus, rechtskräftige Verfügungen könnten nur unter bestimmten Voraussetzungen einer erneuten Überprüfung unterzogen werden. Diese seien vorliegend nicht gegeben. Die Berichtigung dürfe insbesondere nicht dazu dienen, die ganze Veranlagung einer grundlegenden neuerlichen Überprüfung zu unterziehen. Darüber hinaus dürfe sie auch nicht dazu dienen, eine unzureichende Veranlagung nachträglich zu Lasten der Steuerpflichtigen zu korrigieren. Die Rekurrenten machen geltend, die Steuerverwaltung sei irrtümlich und wider besseres Wissen im Zeitpunkt der Veranlagung der Steuerjahre 2010 und 2011 von einem falschen Sachverhalt ausgegangen und habe willentlich das Einkommen des Rekurrenten dem Kanton Wallis zugewiesen. Dies zeige sich daran, dass der zuständige Sachbearbeiter der Steuerverwaltung den Fehler erst entdeckt habe, als die Rekurrentin anlässlich eines Telefongesprächs vom 1. April 2016 darauf aufmerksam gemacht habe, dass die Rekurrenten ihr Einkommen beide in Bern erzielen würden. Davor sei der Sachbearbeiter davon ausgegangen, dass die Steuerauscheidung korrekt erfolgt sei. Bereits daraus sei ersichtlich, dass die Steuerauscheidung dem Willen der Steuerverwaltung entsprochen habe. Zudem ergebe sich aus der Tatsache, dass in den Veranlagungsverfügungen 2012 bis 2014 jeweils eine je hälftige Steuerauscheidung auf die Kantone Bern und Wallis vorgenommen worden sei, dass die Steuerverwaltung davon ausgegangen sei, dass der Rekurrent sein Erwerbseinkommen nach wie vor im Wallis erzielt habe. Es handle sich deshalb um einen Fehler in der Willensbildung und nicht um einen Kanzleifehler. Die Rekurrenten führen schliesslich aus, der Steuerverwaltung habe bekannt sein müssen, dass der Rekurrent im Kanton Wallis nur noch in Bezug auf seine Liegenschaften beschränkt, ansonsten aber im Kanton Bern unbeschränkt steuerpflichtig sei. Sie habe sich diese Kenntnis entgegen halten zu lassen und es bestehe daher der Verdacht, dass die Steuerverwaltung sich nur deshalb auf einen Kanzleifehler berufe, um einen ihr unterlaufenen Fehler nachträglich noch korrigieren zu können.

G. Am 18. Januar 2018 hat sich die Steuerverwaltung vernehmen lassen und die kostenpflichtige Abweisung der Rekurse beantragt. Zur Begründung bringt sie unter anderem vor, die Steuerrekurskommission habe in ihrem Entscheid vom 26. April 2005 anerkannt (StE 2006 B 97.3 Nr. 7), dass die Vornahme einer Steuerauscheidung aufgrund eines Softwarefehlers weder auf einer irrtümlichen Sachverhaltsfeststellung noch auf einer unrichtigen Rechtsanwendung beruhe. Der Fehler sei deshalb vorliegend der Willensäusserung und nicht der Willensbildung zuzuordnen, weshalb eine Berichtigung möglich sei. Weiter macht die Steuerverwaltung Ausführungen zu den Systemvorgängen im Veranlagungsverfahren, welches beim Vorliegen

eines Steuerausscheidungstatbestands automatisiert sei. Ein Steuerausscheidungstatbestand werde im sogenannten Steuerdossier verwaltet. Das Steuerdossier stelle eine Sammlung von Dokumenten dar, welche für die steuerpflichtige Person (potentiell) über mehrere Steuerperioden hinweg von Bedeutung sei. Beim Erfassen der Steuererklärung und allfälliger Beilagen werde im Veranlagungsdossier des entsprechenden Steuerjahres, gestützt auf das Steuerdossier, ein Dokument 1010 generiert, welches die Steuerausscheidung auf Stufe Veranlagung umsetze. Die konkrete Steuerausscheidung werde vom System gestützt auf die erfassten Daten im Steuerdossier automatisch vorgenommen. Würden, nachdem das Dokument 1010 im Veranlagungsdossier generiert worden sei, Änderungen in Bezug auf die Steuerausscheidung im Steuerdossier vorgenommen, so führe dies nicht zur automatischen Löschung dieses bereits generierten Dokuments. Automatisch würden nur neue Dokumente generiert, nicht aber bereits generierte Dokumente gelöscht. So bleibe das Dokument 1010 im Veranlagungsdossier auch dann bestehen, wenn nachträglich die Gründe für die Steuerausscheidung im Steuerdossier gelöscht würden. Die Steuerverwaltung führt zudem aus, dass die Überprüfungspflicht des Veranlagers beschränkt sei. Dieser habe lediglich zu kontrollieren, ob die Steuerausscheidung inhaltlich korrekt sei. Er müsse nicht prüfen, ob der Steuerausscheidungsgrund richtig erfasst worden sei. Deshalb müsse, in Fällen wie dem vorliegenden, der Veranlager nicht überprüfen, ob die Steuerausscheidung aufgrund des ausserkantonalen Wohnsitzes des Ehemanns immer noch korrekt sei. Weiter erklärt die Steuerverwaltung, betreffend das Steuerjahr 2010 liege der Software- resp. Programmierungsfehler darin, dass, nachdem der Steuerausscheidungsgrund im Steuerdossier mutiert worden sei, das System trotzdem fälschlicherweise eine Steuerausscheidung vorgenommen habe, da das Dokument 1010 im Veranlagungsdossier pro 2010 nicht automatisch gelöscht worden sei. Die Steuerverwaltung macht geltend, solche automatischen Vorgänge seien der Berichtigung zugänglich. Da die Rekurrenten im Jahr 2011 ein Grundstück im Kanton Wallis erworben hätten, habe in diesem Jahr ein Steuerausscheidungsgrund vorgelegen. Entsprechend sei auch das Steuerdossier angepasst worden. Bei der dadurch ausgelösten Steuerausscheidung sei aber fälschlicherweise auch das Einkommen ausgeschieden worden, obwohl nur eine Vermögensausscheidung hätte erfolgen sollen. Der Software- resp. Programmierungsfehler betreffend das Steuerjahr 2011 liege darin, dass ein inhaltlich falsches Dokument 1010 generiert worden sei. Schliesslich bringt die Steuerverwaltung vor, dass selbst wenn die Veranlagungsverfügungen 2010 und 2011 nicht berichtigt werden könnten, eine Korrektur aufgrund des allgemeinen Rechtsgrundsatzes von Treu und Glauben möglich sei. Die Fehlerhaftigkeit der Veranlagungsverfügungen sei für die Rekurrenten objektiv ohne Weiteres erkennbar gewesen. Das Beharren auf der Rechtskraftwirkung verstosse somit gegen das Gebot von Treu und Glauben.

H. Mit Schreiben vom 12. Februar 2018 haben die Rekurrenten zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung genommen. Sie verweisen darin unter anderem auf diverse Gerichtsurteile und halten an ihren Standpunkten fest. Sie machen insbesondere geltend, dass es sich bei der Entwicklung eines Veranlagungsprogrammes, welches die Rechtsanwendung automatisiere, um der Berichtigung nicht zugängliche Kopfarbeit handle. Sie führen zusätzlich aus, es sei unverständlich, dass die Überprüfungspflicht des Veranlagers beschränkt sei, obwohl bekannt sei, dass das System der Löschung der Steuerausscheidungsgründe nicht Rechnung trage. Damit nehme die Steuerverwaltung bewusst Fehler in der Veranlagung in Kauf. Weiter sei die Steuerverwaltung gemäss der allgemeinen Beweislastverteilung im Steuerrecht für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen beweisbelastet. Die Steuerverwaltung habe aber ihre Behauptung, dass es sich um einen Fehler in der Willensäusserung handle, nicht nachgewiesen. Insbesondere deute in den Veranlagungsverfügungen nichts darauf hin, dass die vorgenommenen Veranlagungen nicht ihrem Willen entsprochen hätten. So seien keine Unstimmigkeiten oder Widersprüche erkennbar, die auf einen anderen Willen der Steuerverwaltung schliessen lassen würden. Zudem sei die Argumentation der Steuerverwaltung nicht stringent, da im Jahr 2009 die Korrektur im System (Aufhebung des getrennten Wohnsitzes) funktioniert habe. Dies deute wiederum darauf hin, dass ihr ein Fehler in der Willensbildung unterlaufen sei. Weiter bestreiten die Rekurrenten, mit Hinweis auf ihr volatiles Einkommen, dass der Fehler offensichtlich gewesen sein soll. Insbesondere könne nicht von einem absolut stossenden Einzelfall die Rede sein. Schliesslich ginge die Aufdeckung des Fehlers auf die Initiative der Rekurrenten zurück.

I. Am 2. Oktober 2018 hat die Steuerrekurskommission bei der Steuerverwaltung weitere Auskünfte und allfällige Beweismittel eingefordert. Zudem ist sie darauf hingewiesen worden, dass es an ihr sei, zu beweisen, dass die rechtskräftigen Veranlagungen abgeändert werden können. Dieser Aufforderung ist die Steuerverwaltung mit Schreiben vom 22. Oktober 2018 nachgekommen. Sie führt darin zusammengefasst aus, dass das Steuerjahr 2009 korrekt veranlagt wurde, weil das Steuereossier korrekt angepasst und vermutungsweise das Dokument 1010 im Veranlagungsdossier manuell gelöscht worden sei. Nach der Veranlagung des Steuerjahres 2009 am 13. April 2011, aber vor der Veranlagung des Steuerjahres 2010 am 15. Dezember 2011 sowie des Steuerjahres 2011 am 21. Mai 2013, sei das Steuereossier erneut mutiert worden, wobei der genaue Mutationszeitpunkt nicht rekonstruiert werden könne. Die Mutation sei aufgrund des Grundstückerwerbs im Kanton Wallis erfolgt. Nach dem Erfassen des Steuerausscheidungsgrunds im Steuereossier habe das System wiederum automatisch das Dokument 1010 im Veranlagungsdossier sowie eine Kontrollmeldung generiert. Dabei seien zwei Systemfehler passiert. Erstens sei für das Jahr 2010 eine Steuerausscheidung gemacht worden, obwohl kein Steuerausscheidungsgrund vorgelegen habe. Zweitens sei eine

falsche Meldung generiert worden, nämlich "getrennter Wohnsitz" statt "ausserkantonales Grundstück". Die Steuerverwaltung macht schliesslich geltend, dass, obwohl nicht sämtliche Systemvorgänge rekonstruiert werden könnten, eine Berichtigung möglich sei. Massgebend sei, dass die ursprünglichen Verfügungen nicht dem Willen der Veranlagungsbehörde entsprochen hätten. Die falsche Steuerauscheidung sei auf einen Software- resp. Programmierungsfehler zurückzuführen. Zur Überprüfungspflicht des Veranlagers führt die Steuerverwaltung schliesslich aus, dass es sich beim Veranlagungsverfahren um ein Massenverfahren handle. Es könnten deshalb nicht sämtliche für die Veranlagung massgebenden Punkte im Steuerdossier überprüft werden. Aus diesem Grund würden viele Vorgänge automatisiert.

J. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

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

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Einkommens- und Vermögensveranlagung können bei der Steuerrekurskommission durch Rekurs bzw. Beschwerde angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] i.V.m. Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Die Rekurrenten sind im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie sind 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 Beurteilung der Streitsache fällt an sich 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]), die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse rechtfertigen aber eine Überweisung an die Kammer (Art. 70 Abs. 5 GSOG).

2. Umstritten ist vorliegend die Korrektur der rechtskräftigen Veranlagungen der Rekurrenten pro 2010 und 2011.

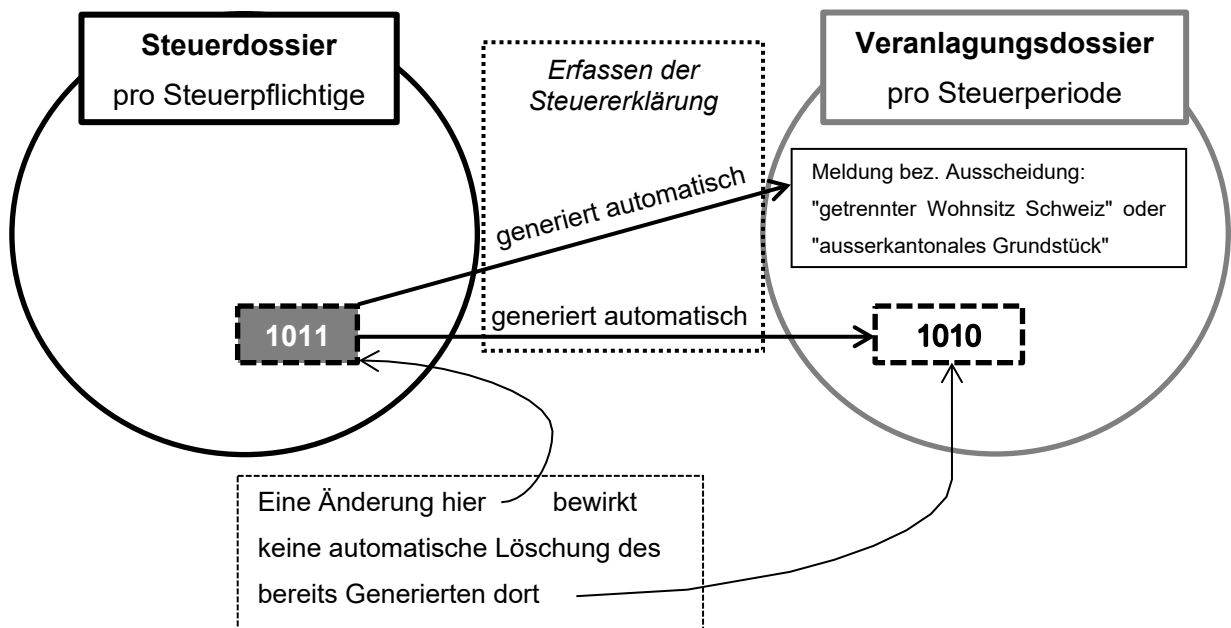
3. Aus den Akten ergibt sich, dass in den Veranlagungsverfügungen pro 2010 vom 15. Dezember 2011 und in den Veranlagungsverfügungen pro 2011 vom 21. Mai 2013 eine Steuerauscheidung zugunsten des Kantons Wallis vorgenommen wurde (pag. 8 und 26). Dabei wurde jeweils das halbe bewegliche Vermögen und Einkommen dem Kanton Wallis zugewiesen. Diese Veranlagungsverfügungen sind unbestrittenermassen unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Unbestritten ist weiter, dass sowohl in den Veranlagungsverfügungen pro 2010 als auch in den Veranlagungsverfügungen pro 2011 fälschlicherweise eine Steuerauscheidung betreffend das bewegliche Vermögen und Einkommen vorgenommen wurde, da die Rekurrenten seit dem Jahr 2009 beide ihren steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton Bern haben. Als die Steuerverwaltung den Fehler bemerkte, erliess sie am 11. Oktober 2016 mit Verweis auf die Berichtigung gemäss Art. 205 StG sowohl betreffend die kantonalen Steuern als auch hinsichtlich der direkten Bundessteuer pro 2010 und 2011 (neue) Veranlagungsverfügungen, in welchen die Steuerauscheidung korrigiert wurde (vgl. Bst. D hiavor und pag. 38 sowie 44). Die seitens der Rekurrenten dagegen erhobene Einsprache wurde mittels Einspracheentscheiden vom 20. November 2017 abgewiesen (vgl. Bst. E hiavor).

4. Soweit die Einspracheentscheide vom 20. November 2017 die kantonalen Steuern betreffen, ist Folgendes festzuhalten: Eine unangefochten gebliebene und damit formell rechtskräftig gewordene Verfügung ist nicht schon deswegen nachträglich abzuändern, weil sich ergibt, dass sie an einem ursprünglichen Rechtsfehler leidet. Vielmehr ist vom Grundsatz der Unabänderlichkeit rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide auszugehen. Das StG sowie das DBG enthalten einen Numerus clausus von Rechtsgründen, die es erlauben, auf eine rechtskräftige Verfügung zurückzukommen und demnach vom Grundsatz der Unabänderlichkeit abzuweichen. Dabei handelt es sich um ausserordentliche Rechtsmittel, wie die Revision (zugunsten der steuerpflichtigen Person), die Berichtigung (zugunsten der steuerpflichtigen Person oder der öffentlichen Hand) oder die Nachsteuer (zugunsten der öffentlichen Hand). Weitere Aufhebungs- oder Abänderungsgründe zur Korrektur fehlerhafter rechtskräftiger Verfügungen sind ausgeschlossen und können weder von der steuerpflichtigen Person noch der öffentlichen Hand angerufen werden (vgl. zum Ganzen BGer 2C_519/2011 vom 24.2.2012, in StE 2012 B 97.3 Nr. 9 E. 3.3; VGE 100 2016 298/299 vom 15.5.2017, E. 3.1; VGE 100 2013 124/125 vom 29.4.2014, E. 3.1.1; je mit Hinweisen).

4.1 Die Berichtigung ist in Art. 205 Abs. 1 StG und Art. 150 Abs. 1 DBG geregelt (vgl. auch Art. 52 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Gemäss diesen Bestimmungen können Rechnungsfehler und Schreibversehen in rechtskräftigen Verfügungen und Entscheiden von der Behörde, der sie unterlaufen sind, innert fünf Jahren nach Eröffnung auf Antrag oder

von Amtes wegen korrigiert bzw. berichtigt werden. Nach Lehre und Rechtsprechung kann von berichtigungsfähigen Schreibversehen und Rechnungsfehlern jedoch nur dann gesprochen werden, wenn die Fehler nicht der Willensbildung, sondern der Willensäusserung zuzuordnen sind, also sog. Kanzleifehler (vgl. Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 1997, N. 2 zu Art. 59 VRPG; Martin E. Looser in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 6 zu Art. 150 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 4 zu Art. 150 DBG). Sinn und Zweck der Berichtigung besteht darin, leicht feststellbare und leicht korrigierbare Kanzleifehler, welche die Verfügung resp. den Entscheid zu einem materiell gesetzwidrigen Hoheitsakt machen, trotz eingetretener formeller Rechtskraft möglichst unkompliziert korrigieren zu können (Martin E. Looser, a.a.O., N. 5a zu Art. 150 DBG). Kennzeichnend für berichtigungsfähige Kanzleifehler ist, dass sie bei der behördlichen "Handarbeit" auftreten. Der "Kopfarbeit" entspringende Fehler, also solche in der Willensbildung, stellen hingegen Verfügungsfehler dar, welche keiner Berichtigung zugänglich sind und ausschliesslich im Rahmen der ordentlichen Rechtsmittel geltend gemacht werden können. Ein Fehler in der Willensbildung liegt vor, wenn die fehlerhafte Verfügung seitens der Behörde so gewollt war, wie sie zum Ausdruck gebracht wurde, aber auf einer unzutreffenden tatbestandlichen oder rechtlichen Würdigung beruhte. Dabei ist unbeachtlich, ob für die steuerpflichtige Person erkennbar gewesen ist, dass sich die Behörde in einem Sach- oder Rechtsirrtum, mithin in einem Grundlagenirrtum, befunden hat. Eigentliche Veranlagungsfehler sind nicht berichtigungsweise, sondern auf dem Rechtsmittelweg geltend zu machen (vgl. zum Ganzen BGer 2C_519/2011 vom 24.2.2012, in StE 2012 B 97.3 Nr. 9 E. 3.4; VGE 100 2009 72/74 vom 15.9.2010, E. 3.2, nicht publiziert, je mit Hinweisen).

4.2 Vorliegend macht die Steuerverwaltung geltend, dass eine nicht notwendige bzw. falsche Steuerauscheidung aufgrund eines Softwarefehlers automatisch vorgenommen worden sei. Ein solcher Fehler könne berichtigt werden. Grafisch lässt sich das System gemäss den Schilderungen der Steuerverwaltung vereinfacht wie folgt darstellen:



Gemäss den Angaben der Steuerverwaltung werde, wenn ein Steuerauscheidungstatbestand vorliege, im sogenannten Steuerdossier das Dokument 1011 generiert, worin die Steuerauscheidung verwaltet werde. Das Steuerdossier stelle eine Sammlung von Dokumenten dar, welche für die steuerpflichtige Person (potentiell) über mehrere Steuerperioden hinweg von Bedeutung sei. Beim Erfassen der Steuererklärung und allfälliger Beilagen werde im Veranlagungsdossier des entsprechenden Steuerjahres, gestützt auf das Dokument 1011, das Dokument 1010 generiert, welches die Steuerauscheidung auf der Stufe Veranlagung umsetze. Die konkrete Steuerauscheidung werde vom System gestützt auf die erfassten Daten im Dokument 1011 automatisch vorgenommen. Ebenfalls werde auf der ersten Zeile im Veranlagungsdossier automatisch eine Meldung mit dem Wortlaut "getrennter Wohnsitz Schweiz" oder "ausserkantonales Grundstück" generiert. Würden, nachdem das Dokument 1010 generiert worden sei, Änderungen in Bezug auf die Steuerauscheidung im Steuerdossier vorgenommen, so führe dies nicht zur automatischen Löschung dieses bereits generierten Dokuments. Automatisch würden nur neue Dokumente generiert, nicht aber bereits generierte Dokumente gelöscht. So bleibe das Dokument 1010 auch dann bestehen, wenn nachträglich die Gründe für die Steuerauscheidung im Steuerdossier gelöscht würden. Anders verhalte es sich dagegen mit der Meldung ("getrennter Wohnsitz Schweiz" oder "ausserkantonales Grundstück"). Diese werde nach einer Mutation im Steuerdossier gelöscht bzw. angepasst. Im Rahmen des Veranlagungsprozesses müssten die Meldung und das Dokument 1010 zwingend beachtet werden. Das bedeute, dass bevor die Veranlagung der steuerpflichtigen Person auf definitiv gesetzt werden könne, das Dokument 1010 inhaltlich separat kontrolliert und auf definitiv gesetzt werden müsse. Die Überprüfungspflicht des Veranlagers sei aber "aufgrund der Meldung und mit Hinblick auf das Dokument 1010" beschränkt. Der Veranlager habe lediglich zu kontrollieren, ob die Steueraus-

scheidung inhaltlich korrekt sei. Er müsse nicht prüfen, ob der Steuerausscheidungsgrund richtig erfasst worden sei.

4.2.1 Gemäss den Ausführungen der Steuerverwaltung in der Vernehmlassung vom 18. Januar 2018 ist die falsche Steuerausscheidung in der Veranlagung 2010 darauf zurückzuführen, dass nach Erfassen der Steuererklärung durch das System am 8. Mai 2011 sowohl die Meldung als auch das Dokument 1010 automatisch generiert worden seien. Daraufhin sei das Dokument 1011 im Steuerdossier mutiert worden, was die Löschung der Meldung "getrennter Wohnsitz Schweiz" zur Folge gehabt habe. Das bereits generierte Dokument 1010 sei jedoch nicht gelöscht worden, da die Software Dokumente nie automatisch lösche. Aufgrund der automatisch gelöschten Meldung im Nachgang zur Mutation des Steuerausscheidungsgrunds im Steuerdossier habe die Veranlagung auf definitiv gesetzt werden können, ohne dass vorgängig die automatisch vorgenommene Steuerausscheidung im Dokument 1010 separat hätte auf definitiv gesetzt werden müssen. Der Veranlager habe die Diskrepanz zwischen Meldung und Dokument 1010 nicht bemerken können. Der Software- resp. Programmierungsfehler liege somit darin, dass aufgrund der Mutation des Steuerausscheidungsgrunds auf Stufe Steuerdossier, nachdem die Meldung "getrennter Wohnsitz Schweiz" und das Dokument 1010 generiert worden seien, zwar die Meldung automatisch gelöscht worden sei, nicht aber das Dokument 1010 im Veranlagungsdossier des Jahres 2010. Da die Rekurrenten im Jahr 2011 ein Grundstück im Kanton Wallis erworben hätten, habe in diesem Jahr ein Steuerausscheidungsgrund vorgelegen. Entsprechend sei auch das Dokument 1011 angepasst worden. Aus diesem Grund sei zwar korrekterweise eine Meldung generiert worden, jedoch fälschlicherweise mit der Begründung "getrennter Wohnsitz Schweiz". Ebenfalls sei korrekterweise das Dokument 1010 durch das System generiert worden. Der Veranlager habe die Steuerausscheidung bloss inhaltlich kontrollieren und nicht hinterfragen müssen, ob die Ursache der Steuerausscheidung korrekt gewesen sei. Er habe folglich nicht merken müssen, dass das Einkommen ausgeschieden worden sei, obwohl nur eine Vermögensausscheidung aufgrund des Grundstücks hätte erfolgen sollen. Hier liege der Software- resp. Programmierungsfehler darin, dass die im Dokument 1011 erfasste Steuerausscheidung auf Stufe Steuerdossier ein inhaltlich falsches Dokument 1010 generiert habe.

4.2.2 Auf Nachfrage der Steuerrekurskommission, weshalb pro 2009 eine korrekte Veranlagung ohne Steuerausscheidung erfolgen konnte, führte die Steuerverwaltung in ihrem Schreiben vom 22. Oktober 2018 aus, dass im Steuerdossier das Dokument 1011 angepasst worden sei, als im Laufe des Jahres 2009 (8.6.2009) der Rekurrent seinen steuerlichen Wohnsitz nach Bern verlegt habe. Das Dokument 1010 sowie die Meldung "getrennter Wohnsitz Schweiz" seien zu diesem Zeitpunkt für das Steuerjahr 2009 bereits automatisch generiert worden. Der Veranlager,

welcher die Mutation des Dokuments 1011 im Steuerregister vorgenommen habe, habe vermuthungsweise das Dokument 1010 im Veranlagungsdossier 2009 manuell gelöscht. Folglich seien für die Veranlagung 2009 weder das Dokument 1010 noch die Meldung vorhanden gewesen, weshalb korrekt veranlagt worden sei. Nach der Veranlagung pro 2009 am 13. April 2011, aber vor der Veranlagung pro 2010 am 15. Dezember 2011 sei das Dokument 1011 im Steuerdossier erneut mutiert worden. Die Mutation sei aufgrund des Grundstückserwerbs im Kanton Wallis erfolgt. Nach Erfassen des Steuerausscheidungsgrunds im Dokument 1011 habe das System automatisch das Dokument 1010 sowie die Kontrollmeldung generiert. Hier seien zwei Systemfehler passiert. Erstens sei für das Jahr 2010 eine Steuerausscheidung gemacht worden, obwohl kein Steuerausscheidungsgrund vorgelegen habe. Zweitens sei eine falsche Meldung generiert worden, nämlich "getrennter Wohnsitz Schweiz" statt "ausserkantonales Grundstück". Es sei nicht möglich zu rekonstruieren, weshalb diese Fehler im System passiert seien.

4.2.3 Die Ausführungen der Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung vom 18. Januar 2018 und in ihrem Schreiben vom 22. Oktober 2018 lassen sich nicht ganz ohne Widersprüche zusammenfügen. Laut Vernehmlassung sind für die Veranlagung pro 2010 am 8. Mai 2011 basierend auf dem Dokument 1011 (in welchem der getrennte Wohnsitz erfasst gewesen sein muss, ansonsten die erwähnte Mutation "nach dem Erfassen" [vgl. Ziff. 2.2.3 der Vernehmlassung] im Dokument 1011 nicht notwendig gewesen wäre) automatisch das Dokument 1010 sowie die Meldung "getrennter Wohnsitz Schweiz" generiert worden. Dem Schreiben vom 22. Oktober 2018 kann jedoch entnommen werden, dass (nach dem 13.4.2011 aber vor dem 15.12.2011) auf dem Dokument 1011 die Mutation erfolgt ist, wonach die Rekurrenten im Kanton Wallis eine Liegenschaft gekauft haben. Für die Veranlagung pro 2010 seien deshalb (gemäss Vernehmlassung am 8.5.2011) das Dokument 1010 sowie die Meldung "getrennter Wohnsitz Schweiz" generiert worden. Die beiden Schreiben gehen also – für die Veranlagung pro 2010 – von einem anderen ursprünglichen Status im Dokument 1011 aus.

4.2.4 In ihrer Vernehmlassung führt die Steuerverwaltung entsprechend aus, dass die falsche Veranlagung pro 2010 (es hätte keine Steuerausscheidung vorgenommen werden dürfen) auf den Umstand zurückzuführen sei, dass das Dokument 1010 im Veranlagungsdossier nicht automatisch gelöscht worden sei. Die Begründung der Steuerverwaltung in ihrem Schreiben vom 22. Oktober 2018 lässt sich dagegen so interpretieren, dass für die beiden Steuerjahre 2010 und 2011 derselbe Grund verantwortlich ist. Nämlich der Umstand, dass – obwohl das Steuerdossier aufgrund des Grundstückkaufs im Kanton Wallis entsprechend mutiert worden ist (nach dem 13.4.2011 aber vor dem 15.12.2011) – trotzdem im Veranlagungsdossier pro 2010 (aber auch pro 2011) das falsche Dokument 1010 (wonach eine Steuerausscheidung aufgrund getrennter Wohnsitze vorgenommen wurde) sowie die falsche Meldung ("getrennter Wohnsitz

Schweiz" statt "ausserkantonales Grundstück") generiert worden sind. Diesen Grund sah die Steuerverwaltung in der Vernehmlassung nur für die Veranlagung pro 2011 als entscheidend an.

4.2.5 Aus den Schilderungen der Steuerverwaltung ergibt sich somit insgesamt, dass verschiedene Ursachen zu den falschen Veranlagungen geführt haben. Eine davon ist der Umstand, dass bei einer Änderung des Steuerdossiers, d.h. des Dokuments 1011, im Veranlagungsdossier keine bereits generierten Dokumente 1010 gelöscht werden. Dies erscheint durchaus nachvollziehbar, da die im Steuerdossier erfassten Daten (potentiell) für mehrere Veranlagungsperioden gelten. Es erscheint deshalb sachgerecht, wenn aufgrund einer Anpassung der Daten im Steuerdossier, die Dokumente 1010 der verschiedenen (z.T. vergangenen) Veranlagungsdossiers nicht automatisch gelöscht werden. Dieser Umstand ist der Steuerverwaltung bewusst (vgl. z.B. Schreiben vom 22.10.2018). Wie ausgeführt, geht die Steuerverwaltung in ihrem Schreiben vom 22. Oktober 2018 aber nicht mehr davon aus, dass dieser Grund die Ursache für die falsche Veranlagung pro 2010 war. Sie geht davon aus, dass beide Veranlagungen falsch erfolgt sind, weil aufgrund einer zwar korrekten Mutation (ausserkantonales Grundstück) im Steuerdossier (Dokument 1011), ein falsches Dokument 1010 (getrennter Wohnsitz Schweiz) und eine falsche Meldung (getrennter Wohnsitz Schweiz) generiert worden sind. Die Steuerverwaltung geht hier von einem Programmierungsfehler aus. In ihrem Schreiben vom 22. Oktober 2018 hält sie fest, dass zum jetzigen Zeitpunkt kein weiterer solcher Fall bekannt ist. Dies erstaunt. Bei den zahlreichen steuerpflichtigen Personen, welche Eigentümer einer ausserkantonalen Liegenschaft sind, müsste sich ein solcher Fehler wohl häufiger auswirken. Als dritte Ursache, welche zu den fehlerhaften Veranlagungen geführt hat, wird von der Steuerverwaltung die fehlende Überprüfung durch den Veranlager genannt. Dieser müsse nur die Steuerausscheidung selber prüfen, nicht aber, ob der Steuerausscheidungsgrund auch tatsächlich korrekt sei. Die Steuerverwaltung gibt dafür als Grund das Massenverfahren an. Es wäre in der Praxis nicht umsetzbar, den Steuerausscheidungsgrund jährlich im Rahmen der Veranlagung zu überprüfen (vgl. Schreiben vom 22.10.2018). Somit geht die Steuerverwaltung zusammengefasst davon aus, dass die Mutationen im Steuerdossier von ihr korrekt vorgenommen worden sind. Dass sich diese aber aufgrund von Programmierungsfehlern im Veranlagungsverfahren falsch ausgewirkt haben und die Fehler wegen fehlender Überprüfungspflicht des Veranlagers nicht entdeckt worden sind.

4.2.6 Aus den Schilderungen der Steuerverwaltung ergibt sich auch, dass sie die Vorgänge nicht genauer rekonstruieren kann. Auch bleibt die genaue Aufschlüsselung des Software- resp. Programmierungsfehlers offen.

4.3 Dazu ist festzuhalten, dass es der Steuerverwaltung obliegt, die interne Ursache des Fehlers aufzuzeigen, damit beurteilt werden kann, ob dieser eine Berichtigung der rechtskräftigen Veranlagung erlaubt. Dies gilt erst recht, wenn sich die Steuerverwaltung – wie vorliegend – selber auf die Berichtigung beruft, um die Steuerfaktoren zulasten der Steuerpflichtigen abzuändern (VGer ZH vom 22.3.2017, in StE 2017 B 97.3 Nr. 12 E. 2.2; vgl. auch Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB; SR 210]). Eine Tatsache kann als bewiesen gelten, wenn die entscheidende Behörde aufgrund der erhobenen Beweise zur Überzeugung gelangt, dass diese Tatsache, so wie behauptet oder angenommen, besteht. Absolute Gewissheit ist nicht erforderlich. Es genügt ein so hoher Grad an Wahrscheinlichkeit, dass keine vernünftigen Zweifel bleiben. Eine blosse Möglichkeit aber reicht nicht aus. Die Wahrheitsüberzeugung der Behörde muss auf konkreten Gründen, der allgemeinen Lebenserfahrung und der praktischen Vernunft beruhen (VGE 200 2017 884 vom 19.12.2017, E. 3.6). Lässt sich eine Sachverhaltsbehauptung weder nachweisen noch widerlegen, so hat die Folgen der Beweislosigkeit jene Partei zu tragen, die aus dem Vorhandensein der behaupteten Tatsache zu ihren Gunsten Rechte ableitet.

4.4 Es ist fraglich, ob hinsichtlich der von der Steuerverwaltung behaupteten Tatsachen die Anforderungen an einen Beweis erfüllt sind. Wie bereits ausgeführt, lassen sich die Ausführungen der Steuerverwaltung nicht ganz ohne Widersprüche zusammenfügen. Zudem können die internen Systemvorgänge bei der Steuerverwaltung nicht mehr vollständig rekonstruiert werden, wie die Steuerverwaltung in ihrem Schreiben vom 22. Oktober 2018 selber vorbringt. Schliesslich legt die Steuerverwaltung neben ihren schriftlichen Ausführungen keine weiteren Beweismittel (wie bspw. Screenshots) vor, welche ihre Behauptungen stützen würden. Wie die nachfolgenden Erwägungen zeigen, kann vorliegend jedoch offen bleiben, ob die Steuerverwaltung diesbezüglich einen genügenden Beweis erbracht hat.

4.5 Die Steuerverwaltung geht zusammengefasst davon aus, dass die Mutationen im Steuerdossier von ihr korrekt vorgenommen worden sind. Dass sich diese aber aufgrund von Software- resp. Programmierungsfehlern im Veranlagungsdossier falsch ausgewirkt haben und die Fehler wegen fehlender Überprüfungspflicht des Veranlagers nicht entdeckt worden sind (vgl. E. 4.2.5).

4.5.1 Berichtigungsgründe können ihre Ursache auch in Software- resp. Programmierungsfehlern haben, wenn diese eine fehlerhafte Taxation bewirken (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 4 zu Art. 150 DBG). Die Ursache darf jedoch nicht auf einer irrtümlichen Sachverhaltsfeststellung oder unrichtigen Rechtsanwendung beruhen. Das Bundesgericht führte im bereits zitierten Entscheid 2C_519/2011 vom 24. Februar 2012 aus, dass die Abgrenzung zwischen Fehlern in der Willensäusserung (der Berichtigung zugänglich) und in der Willensbildung

(nicht der Berichtigung zugänglich) heute angesichts der Arbeit am Computer, die zur automatischen Berechnung der Steuer und Ausfertigung der Verfügung führt, verwischt ist. Heute erfolgt die Übernahme der Daten aus der Steuererklärung zunehmend automatisiert, sei es durch Scanning oder Online-Anlieferung der Daten. Deshalb ist es gemäss Bundesgericht für Ausstehende nur noch beschränkt einseh- und nachvollziehbar, ob es sich um einen Programmierungs-, einen Handhabungs- oder einen Fehler im Druckzentrum handelt. Diesen gewandelten technologischen Umständen ist bei der Auslegung von Art. 150 DBG (bzw. Art. 205 StG) entsprechend Rechnung zu tragen. Das Bundesgericht führte schliesslich aus, dass sich ganz grundsätzlich die Frage stelle, wem und welchem Verfahrensstadium Computerfehler zuzurechnen seien (zum Ganzen BGer 2C_519/2011 vom 24.2.2012, in StE 2012 B 97.3 Nr. 9 E. 3.5.1). Diese Frage liess das Bundesgericht indessen offen. Gemäss Martin E. Looser ergibt sich als Konsequenz aus solchen Überlegungen, die das Bundesgericht im zitierten Entscheid anstellt, dass die Praxis für die Berichtigung im Zusammenhang mit elektronischen Vorgängen strengere Anforderungen verlangt. Auf jeden Fall dürfe die angebliche Anfälligkeit der Veranlagung als Massengeschäft für Flüchtigkeitsfehler nicht einseitig zu Lasten des Steuerpflichtigen ausgelegt werden und es könne von einer Steuerbehörde nach wie vor erwartet werden, dass sie Vorkehrungen zur maximalen Minimierung der Flüchtigkeitsfehler treffe. Seiner Meinung nach sollten aber offensichtliche Flüchtigkeitsfehler resp. offensichtliche, nicht bezweckte Handhabungsfehler unabhängig von der Tragweite des Versehens einer Berichtigung zugänglich sein (vgl. Martin E. Looser, a.a.O., N. 6b zu Art. 150 DBG). Diesbezüglich ist aber zu beachten, dass das massgebliche Unterscheidungskriterium i.S.v. Art. 150 DBG bzw. Art. 205 StG die Fehlerquelle und nicht die Offensichtlichkeit des Versehens ist (VGE 22065 vom 15.8.2006 in StE 2006 B 97.3 Nr. 8 und BVR 2007 S. 49, E. 4.4.1; vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 4 zu Art. 150 DBG). Entscheidend ist somit, weshalb es zu einem Fehler kam (Frage der Fehlerquelle), aufgrund eines Sach- und Rechtsirrtums (Mangel in der Willensbildung) oder aufgrund eines Erklärungsirrtums, der nicht beabsichtigt war (Mangel in der Willensäusserung). Weil die technologischen Entwicklungen die Abgrenzung zwischen Mangel in der Willensäusserung und -bildung zunehmend erschweren, ist im Zweifelsfall eher von einem Mangel in der Willensbildung auszugehen (vgl. Martin E. Looser, a.a.O., N. 9b zu Art. 150 DBG).

4.5.2 Das Vornehmen einer Steuerauscheidung aufgrund von Angaben im Steuerdossier bzw. der Steuererklärung bedarf zunächst einer Sachverhaltserstellung und anschliessend einer darauf beruhenden Rechtsanwendung (Subsumtion). Diese Arbeitsschritte werden vorliegend (teilweise) vom System bzw. von der Software der Steuerverwaltung automatisch vorgenommen. Da die Veranlagung mit der Festsetzung der Steuerfaktoren immer das Resultat einer entsprechenden Willensbildung durch die Veranlagungsbehörde ist (VGer AG vom 4.3.2004, in StE 2005 B 72.11 Nr. 11 E. 2c), ist also entscheidend, ob die Ergebnisse der Software als eige-

ne Entscheidungen von ihren Benutzern, hier der Steuerverwaltung, angesehen werden können. Denn Irrtümer, die auf einem fehlerhaften Entscheidungsvorgang bei der Behörde beruhen, sind nicht zu berichtigen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 4 zu Art. 150 DBG). Wie das Bundesgericht festgehalten hat, ist bei der Auslegung des Normzwecks von Art. 150 DBG bzw. Art. 205 StG den gewandelten technologischen Umständen Rechnung zu tragen (vgl. E. 4.3). Im Unterschied zu den Gegebenheiten beim Urteil der Steuerrekurskommission vom 26. April 2005 (StE 2006 B 97.3 Nr. 7), liegt vorliegend kein mit einem Übertragungs-, Ablesungs- oder Eingabefehler vergleichbarer Sachverhalt vor. Denn gemäss Angaben der Steuerverwaltung sind die Mutationen im Steuerdossier von ihr korrekt eingegeben worden, diese haben sich aber aufgrund von Software- resp. Programmierungsfehlern im Veranlagungsdossier falsch ausgewirkt. Es kann sich in einem Fall wie dem vorliegenden nicht mehr um einen einfachen Schreib- oder Rechnungsfehler im Sinn eines blossen Erklärungsirrtums handeln, wenn die Software selbstständig die Veranlagung vornimmt und der Veranlager lediglich die Ergebnisse kontrollieren, diese jedoch nicht mit den Ausgangsinformationen vergleichen muss. Bei einem Veranlagungsprogramm, welches die Rechtsanwendung automatisiert, handelt es sich nicht nur um ein Medium, das den Willen der Steuerverwaltung lediglich ausdrückt, sondern das den Willen erst bildet. Daher handelt es sich bei der Benutzung eines solchen Programms um der Berichtigung nicht zugängliche "Kopfarbeit" (ähnlich VGer SG vom 25.2.2016, in StE 2016 B 97.3 Nr. 11 E. 2.3). Es ist nachvollziehbar, dass es der Steuerverwaltung aufgrund der Massenverwaltung nicht möglich ist, sämtliche für die Veranlagung massgebenden Punkte im Steuerdossier zu überprüfen. Die Steuerverwaltung muss sich aber, wenn sie Aufgaben an eine Software delegiert, deren Fehler als eigene anrechnen lassen. Daraus folgt, dass die vorliegenden Software- resp. Programmierungsfehler der behördlichen Kopfarbeit zuzuordnen sind und damit Fehler in der Willensbildung darstellen.

4.5.3 Im vorliegenden Fall trat zu diesen Software- resp. Programmierungsfehlern die fehlende Überprüfungspflicht des Veranlagers hinzu. Der Entscheid, im Verfahren eine begrenzte Überprüfungspflicht vorzusehen, ist der internen Organisation der Steuerverwaltung zuzuordnen. Die Steuerverwaltung begründet diese insbesondere damit, dass es sich bei der Veranlagung um ein Massenverfahren handelt. Der Steuerverwaltung ist aber bekannt, dass das System Dokumente nicht automatisch löscht. Für das Steuerjahr 2009 wurde dies vermutungsweise berücksichtigt, indem der Veranlager das Dokument 1010 im Veranlagungsdossier manuell gelöscht hatte. Es handelt sich um einen bewussten Entscheid der Steuerverwaltung, den Arbeitsablauf ohne Überprüfungspflicht des Veranlagers auszugestalten. Wegen dieser fehlenden Überprüfungspflicht wurde für die Steuerjahre 2010 und 2011 die fehlerhafte Steuerausscheidung nicht bemerkt. Bei der Ausgestaltung der Organisation handelt es sich um keinen Rechnungs- oder

Schreibfehler, sondern um eine der Berichtigung nicht zugängliche Kopfarbeit. Deshalb liegt auch diesbezüglich ein Fehler in der Willensbildung vor.

4.5.4 Aus diesen Erwägungen folgt, dass selbst wenn von dem von der Steuerverwaltung geschilderten Sachverhalt ausgegangen wird, bei der fälschlicherweise vorgenommenen Steuerauscheidung sowohl für die Steuerperiode 2010 als auch für die Steuerperiode 2011 von einem Mangel in der Willensbildung auszugehen ist. Somit sind die Veranlagungsverfügungen betreffend die kantonalen Steuern pro 2010 vom 15. Dezember 2011 sowie pro 2011 vom 21. Mai 2013 der Berichtigung nicht zugänglich.

5. Die Steuerverwaltung ist der Ansicht, dass selbst wenn die Veranlagungsverfügungen 2010 und 2011 nicht berichtigt werden könnten, eine Korrektur möglich sei, da das Beharren der Rekurrenten auf der Rechtskraftwirkung gegen das Gebot von Treu und Glauben verstosse (vgl. Bst. G). Zudem könnten aufgrund des Massenverfahrens Fehler passieren, weshalb die Steuerverwaltung auf die Mitwirkung der Steuerpflichtigen angewiesen sei (Schreiben vom 22.10.2018).

5.1 Das Interesse der Rechtssicherheit geht jenem an der richtigen Anwendung des Rechts in der Regel vor, wenn eine Verfügung in einem Verfahren ergangen ist, in dem die sich gegenüberstehenden Interessen allseitig zu prüfen und gegenseitig abzuwägen waren, was namentlich bei Steuerveranlagungen der Fall ist (vgl. BGer 2C_230/2012 vom 24.9.2012, E. 3.2). Deshalb gelten Letztere nach Eintritt der (formellen) Rechtskraft grundsätzlich als unabänderlich, zumal sie in einem Verfahren ergehen, in dem der Sachverhalt besonders eingehend untersucht wird und sie das Steuerrechtsverhältnis ähnlich einem Urteil für einen zeitlich abgeschlossenen und einmaligen Sachverhalt regeln (BGer 2C_339/2017 vom 24.5.2018, E. 2.1). Wie bereits ausgeführt, enthalten das StG und das DBG einen Numerus clausus von Rechtsgründen, die es erlauben, auf eine rechtskräftige Verfügung zurückzukommen und demnach vom Grundsatz der Unabänderlichkeit abzuweichen (vgl. E. 4). Das Bundesgericht lässt eine nachträgliche Abänderung zu Ungunsten des Steuerpflichtigen ausnahmsweise auch ausserhalb dieser Rechtsgründe zu, wenn der Fehler auf ein offensichtliches Versehen der Steuerbehörde zurückzuführen ist und für den Steuerpflichtigen ohne Weiteres erkennbar war (BGer 2A.508/2002 vom 4.4.2003, in StR 2003 S. 513 E. 2.2; bestätigt z.B. in BGer 2C_230/2012 vom 24.9.2012, E. 5.1). Veranlagt eine Behörde einen Steuerpflichtigen um ein Vielfaches zu tief, weil sie irrtümlich von einem zehnmal tieferen Einkommen ausgeht, einen falschen Computercode verwendet oder einen Übertrag vergisst, und konnte ihm dieser Fehler nicht verborgen bleiben, erscheint eine Nachforderung des fraglichen Betrags zulässig (BGer 2C_765/2010 vom 20.9.2011, E. 4.1). Aus Rechtssicherheitsgründen ist indessen die Schwelle für die Annahme eines Rechtsmissbrauchs und damit einer Korrekturmöglichkeit ausserhalb der Revisions-, Berichtigungs- und Nachsteu-

ervoraussetzungen hoch anzusetzen (VGE 22065 vom 15.8.2006, in StE 2006 B 97.3 Nr. 8 und BVR 2007 S. 49, E. 5.3; vgl. auch Steuergerichtshof Freiburg vom 20.1.2014 in StE 2014 B. 97.3 Nr. 10 E. 3c und Martin E. Looser, a.a.O., N. 28 zu Art. 147 DBG mit weiteren Hinweisen).

5.2 Zu prüfen ist daher, ob die Mangelhaftigkeit der Veranlagungsverfügungen pro 2010 und 2011 von den Rekurrenten ohne Weiteres erkannt werden konnte und sich diese wider Treu und Glauben auf die Rechtskraft berufen. Die Steuerverwaltung bringt diesbezüglich vor, die Eingaben der Rekurrenten würden zeigen, dass sich diese im Bereich des Steuerrechts auskennen und sich eingehend mit den ihnen jeweils zugestellten Veranlagungsverfügungen befassen würden. Indem die Steuerverwaltung in den Jahren 2010 und 2011 eine Steuerauscheidung vorgenommen habe, sei ihr ein krasses und offensichtliches Versehen unterlaufen, welches von den Rekurrenten ohne Weiteres hätte erkannt werden können und müssen. Dass die Steuerauscheidung überhaupt keinen Sinn ergeben habe, sei für die Rekurrenten umso mehr ersichtlich gewesen, als dass im Steuerjahr 2009 nach dem Zuzug des Ehemanns korrekterweise keine Steuerauscheidung vorgenommen worden sei. Zudem hätte den Rekurrenten auffallen müssen, dass sie bei ähnlichen Einkommensverhältnissen für das Steuerjahr 2010 rund CHF 5'000.-- und für das Steuerjahr 2011 rund CHF 7'000.-- weniger Steuern zahlen mussten. Die Rekurrenten bringen demgegenüber vor, dass die Abänderung einer rechtskräftigen Veranlagung zum Nachteil des Steuerpflichtigen nur mit grösster Zurückhaltung zuzulassen sei. Vorliegend könne nicht von einem absolut stossenden Einzelfall die Rede sein, so dass die Berufung auf die Rechtskraft als rechtsmissbräuchlich angesehen werden müsse. Anhand einer Tabelle in ihrer Stellungnahme vom 12. Februar 2018 führen die Rekurrenten sinngemäss aus, dass ihnen die Schwankungen in der Steuerschuld nicht ungewöhnlich erschienen seien. Die Zahlen der Tabelle stimmen mit den Akten überein. Die Rekurrenten haben bei den kantonalen Steuern für das Steuerjahr 2009 CHF 12'256.20 (pag. 108), für das Steuerjahr 2010 CHF 9'511.15 (pag. 9) und für das Steuerjahr 2011 CHF 9'645.80 (pag. 27) bezahlt. Zudem haben sie 2009 CHF 972.-- (pag. 109), 2010 CHF 2'399.-- (pag. 11) und 2011 CHF 2'379.-- (pag. 29) bei der direkten Bundessteuer bezahlt. Die Rekurrenten machen ausserdem geltend, sie hätten jeweils auch im Kanton Wallis Steuern bezahlt. Die Aufdeckung des Fehlers ginge auf ihre Initiative zurück, was auch dafür spreche, dass sie nicht rechtsmissbräuchlich gehandelt hätten.

5.3 Unbestritten ist, dass für das Steuerjahr 2010 – wie im Vorjahr – überhaupt keine Steuerauscheidung hätte vorgenommen werden müssen. Ebenfalls unbestritten ist, dass für das Steuerjahr 2011 zwar eine Steuerauscheidung vorgenommen werden musste, jedoch nicht betreffend dem Einkommen. Indem für die Steuerjahre 2010 und 2011 falsche Steuerauscheidungen vorgenommen wurden, wurden die Rekurrenten bei den kantonalen Steuern jeweils

sowohl betreffend das steuerbare Einkommen als auch betreffend den geschuldeten Steuerbetrag um etwa 50 % zu tief veranlagt (vgl. Bst. B, C und E). Die Rekurrenten hatten indes im Vergleich zum Steuerjahr 2009 bei den kantonalen Steuern jeweils etwa CHF 2'700.-- weniger zu bezahlen, bei leicht höherem Einkommen (vgl. Bst. A, B und C). In der Rechtsprechung betreffen diejenigen Fälle, bei welchen ein rechtsmissbräuchliches Verhalten der Steuerpflichtigen bejaht worden ist, etwa Konstellationen, in denen um ein Vielfaches zu tief veranlagt worden ist (Durchschnittseinkommen von CHF 250'100.-- anstatt CHF 2'500'000.-- pro Jahr) oder das Vermögen bloss auf einen kleinen Bruchteil der Selbstdeklaration festgelegt wurde (CHF 1'208'683.-- , jedoch satzbestimmendes Vermögen von CHF 12'924'718.--; vgl. die Zusammenstellung der Rechtsprechung im Urteil des Steuergerichtshofs Freiburg vom 20.1.2014 in StE 2014 B. 97.3 Nr. 10 E. 3a sowie bei Martin E. Looser, a.a.O., N. 28 zu Art. 147 DBG und N. 9c zu Art. 150 DBG). Ein mit dieser Rechtsprechung vergleichbarer Fall liegt hier nicht vor. Die Veranlagung sieht jedes Jahr ein wenig anders aus, weshalb kleinere Schwankungen und Veränderungen in der Berechnung der Steuerschuld durchaus üblich sind. Zudem hat die Steuerverwaltung den gleichen Fehler auch in den Folgejahren gemacht. Die Tatsache, dass sie selber den Fehler nicht bemerkte, spricht gegen ein Versehen, welches ohne Weiteres hätte erkannt werden können. Da die Rekurrenten ständig einen gewissen Bezug zum Kanton Wallis hatten, musste ihnen eine (fälschlicherweise) vorgenommene Steuerausscheidung nicht sofort als falsch ins Auge springen. Der Steuerverwaltung ist zwar insofern zuzustimmen, dass bei genauem Studium der Unterlagen den Rekurrenten die Diskrepanz zwischen den geschuldeten Steuerbeträgen 2009 und 2010 bzw. 2011 und die fehlerhafte Ausscheidung wohl hätte auffallen müssen. Angesichts der Tatsache, dass bei den Rekurrenten eine Steuerausscheidung in irgendeiner Form die Regel war bzw. ist und die Schwankungen der geschuldeten Steuerbeträge in den einzelnen Jahren vergleichsweise klein erscheinen, ist jedoch fraglich, ob für die Rekurrenten der Fehler der Steuerverwaltung derart offensichtlich war, dass sie diesen ohne Weiteres spontan bemerken mussten. Von einem rechtsmissbräuchlichen Vorgehen der Rekurrenten kann unter diesen Umständen jedenfalls nicht ausgegangen werden. Aus diesem Grund besteht kein Anlass, von der Unabänderbarkeit der hier umstrittenen rechtskräftigen Veranlagungsverfügungen abzuweichen, zumal aus Gründen der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes eine Berufung auf Rechtsmissbrauch durch die Steuerbehörden nur in absoluten Ausnahmefällen in Frage kommt (vgl. E. 5.1 hiavor).

5.4 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Veranlagungsverfügungen betreffend die kantonalen Steuern pro 2010 vom 15. Dezember 2011 sowie pro 2011 vom 21. Mai 2013 der Berichtigung nicht zugänglich sind und eine Revision, Nachbesteuerung sowie eine nachträgliche Abänderung ausserhalb der gesetzlichen Gründe ebenfalls nicht in Frage kommen. Entsprechend sind die Rekurse gutzuheissen und die Einspracheentscheide aufzuheben.

6. Hinsichtlich der direkten Bundessteuer ist festzuhalten, dass die Veranlagungsverfügungen vom 15. Dezember 2011 pro 2010 und 21. Mai 2013 pro 2011 mit den Einspracheentscheiden vom 20. November 2017 auch betreffend die direkte Bundessteuer berichtigt wurden. Eine interkantonale Steuerausscheidung hat jedoch keinen Einfluss auf die direkte Bundessteuer, was die Steuerverwaltung selbst vorbringt (pag. 37 und S. 1 Rekursvernehmlassung vom 18.1.2018). Dies zeigt sich auch an den (unveränderten) Beträgen in den Veranlagungsverfügungen (vgl. Bst. B und C) und den Berichtigungs- bzw. Einspracheentscheiden (vgl. Bst. D und E). Die Steuerverwaltung hat denn auch in ihrer Vernehmlassung nur beantragt, die Rekurse abzuweisen. Entsprechend sind auch die Beschwerden gutzuheissen und die Einspracheentscheide aufzuheben.

7. Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Rekurrenten keine Verfahrenskosten zu tragen (Art. 144 Abs. 1 DBG sowie Art. 200 Abs. 1 StG).

Weil die Rekurrenten im vorliegenden Verfahren nicht vertreten sind und weil keine notwendigen und verhältnismässig hohen Kosten entstanden sind, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG sowie Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs pro 2010 wird gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 20. November 2017 betreffend die kantonalen Steuern pro 2010 wird aufgehoben.
2. Die Beschwerde pro 2010 wird gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 20. November 2017 betreffend die direkte Bundessteuer pro 2010 wird aufgehoben.
3. Der Rekurs pro 2011 wird gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 20. November 2017 betreffend die kantonalen Steuern pro 2011 wird aufgehoben.
4. Die Beschwerde pro 2011 wird gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 20. November 2017 betreffend die direkte Bundessteuer pro 2011 wird aufgehoben.
5. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben.
6. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

7. **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 Rechtschrift 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 Rechtschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Gegen den Entscheid betreffend die direkte Bundessteuer kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden (Art. 145 DBG i.V.m. Art. 9 Abs. 3 BStV). Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur 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.

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.

8. Zu eröffnen an:
- A. _____ und B. _____
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Eidgenössische Steuerverwaltung
 - Gemeinde C. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Der Präsident

Der Gerichtsschreiber

Kästli

Mosimann