



100 18 206

200 18 162

Gemeinde: X. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 19.9.2019 PKA/AWE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 17. September 2019

Es wirken mit: Präsident Kästli, Fachrichter Glauser und Junod sowie Werthmüller als
Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____

vertreten durch

C. _____

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und der direkten Bundessteuer 2015

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A. _____ (Rekurrentin) hat im Jahr 2015 von der Pensionskasse H. _____ (Pensionskasse) Nachzahlungen für Invalidenrenten der Jahre 2005 bis 2015 im Umfang von CHF 172'092.-- erhalten. Inklusive der Verzugszinsen und der laufenden Renten bis November 2015 betrug die Auszahlung CHF 191'902.--. Der Totalbetrag der Leistungen pro 2015 belief sich unter Hinzurechnung des Rentenbetrags für den Monat Dezember von CHF 1'374.-- (laufende Rente) auf insgesamt CHF 193'276.--. Der Treuhänder der Rekurrentin hat in der Steuererklärung 2015 als Einkommen aus Renten der beruflichen Vorsorge das Jahresbetréfnis pro 2015 von CHF 16'488.-- eingetragen (12 x CHF 1'374.--). Zur Deklaration der Rentennachzahlung wurde die Rentenbescheinigung der Pensionskasse (pag. 33) über eine Rentenleistung pro 2015 von CHF 193'276.-- sowie der Rentenbeschluss der Pensionskasse vom 19. Oktober 2015 (pag. 35 und 36) eingereicht, auf welchem detailliert aufgeföhrt war, wie hoch die aktuelle Rente (CHF 1'374.--) und die Rentenzahlungen 2015 waren und wie sich der im November 2015 ausgezahlte Betrag von CHF 191'902.-- zusammensetzt (Nachzahlung/Verzugszinsen/Komplementärrente November 2015). Weiter wurde ein vom Treuhänder erstelltes Zusatzblatt zum Formular 2 (pag. 34) eingereicht, auf dem ausdrücklich darauf hingewiesen wird, dass die Nachzahlung für die Satzbestimmung in eine Jahresrente umzurechnen und zum Satz einer Jahresrente zu besteuern sei. Der entsprechende Absatz lautete: "Für die Besteuerung massgebend ist: Total IV-Renten CHF 193'276.00 zum satzbestimmenden Einkommen von CHF 16'488.00".

Trotz dieser detaillierten Angaben zum steuerbaren Einkommen und zur Rentennachzahlung hat die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region Bern-Mittelland (Veranlagungsbehörde), in der Veranlagung 2015 im Einkommen schlicht die Differenz zu dem in der Rentenbescheinigung 2015 der Pensionskasse ausgewiesenen Rentenbetrag aufgerechnet. Mit Veranlagungsverfügungen datiert vom 10. Januar 2017 hat sie in der Folge das gesamte Renteneinkommen inklusive der Rentennachzahlung für die Jahre 2005 bis 2015 zum vollen Satz in die Veranlagung 2015 einbezogen. Unter Hinzurechnung des Einkommens der Rekurrentin aus der Invalidenversicherung von CHF 11'616.-- und des Erwerbseinkommens von CHF 46'064.-- resultierte betreffend die kantonalen Steuern pro 2015 ein steuerbares Einkommen von CHF 229'900.-- und betreffend die direkte Bundessteuer 2015 ein solches von CHF 236'100.--, veranlagt jeweils zum vollen Satz. Dies führte zu einer Steuerbelastung von CHF 57'590.60 (Kanton) und CHF 18'326.80 (Bund) oder insgesamt von CHF 75'917.40.

B. Die Veranlagung blieb unangefochten und ist in Rechtskraft erwachsen.

C. Nach telefonischer Rücksprache mit der Steuerverwaltung vom 12. September 2017 hat die Rekurrentin mit Brief datiert vom 16. September 2017 ein Gesuch um Korrektur der Veranlagung unter Anwendung des korrekten Steuersatzes gestellt. Zur Begründung der verpassten Einsprachefrist und ihrer späten Reaktion auf die Veranlagung bringt sie vor, dass sie nach dem jahrelangen Rechtsstreit mit der Unfallversicherung und der Pensionskasse erschöpft gewesen sei und es ihr im Januar an der Kraft gefehlt habe, zu prüfen, weshalb die Steuerrechnung so hoch ausgefallen sei. Sie habe aber angenommen, dass die Steuerverwaltung das wohl richtig berechnet habe. Da ihr die Sache jedoch trotzdem keine Ruhe gelassen habe, habe sie nach der Steuerberechnung ihres Treuhänders gesucht und erst jetzt die enorme Diskrepanz dieser Berechnung zum veranlagten Steuerbetrag von rund CHF 30'000.-- bemerkt.

D. In ihrem ausführlichen Antwortschreiben vom 29. November 2017 hat die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Geschäftsbereich Recht und Koordination (Steuerverwaltung), der Rekurrentin mitgeteilt, dass der Veranlagungsbehörde bei der Veranlagung der Rentennachzahlung zum vollen Satz ein Fehler unterlaufen sei, dass sie aber dem Gesuch auf Korrektur dieses Fehlers resp. Anpassung der Veranlagung nicht stattgeben könne, da die Veranlagungsverfügungen 2015 am 13. Februar 2017 in Rechtskraft erwachsen und grundsätzlich nicht mehr abänderbar seien. Rechtskräftige Veranlagungsverfügungen könnten nur in Ausnahmefällen mittels Revision oder Berichtigung noch angepasst werden. Selbst wenn aber einer der gesetzlichen Revisionsgründe vorliege, sei eine Anpassung auf dem Weg der Revision nur möglich, wenn die angestrebte Korrektur der Veranlagung bei zumutbarer Sorgfalt nicht bereits im ordentlichen Verfahren hätte geltend gemacht werden können. Eine rechtzeitige Prüfung der Veranlagung hätte es der Rekurrentin ermöglicht den Fehler im Einspracheverfahren zu beheben, eine Revision sei somit ausgeschlossen. Auch eine Berichtigung als zweite Möglichkeit der nachträglichen Korrektur rechtskräftiger Veranlagungen scheide aus, da auf diesem Weg nur sog. Kanzleifehler behoben werden könnten. Die vorliegende Veranlagung weise keinen solchen Mangel im Ausdruck auf, weshalb auch die Korrektur auf dem Weg der Berichtigung nicht möglich sei. Eine Wiedereinsetzung in die Einsprachefrist sei ebenfalls ausgeschlossen, da keine Fristwiederherstellungsgründe vorliegen würden. Abschliessend hat die Steuerverwaltung der Rekurrentin die Möglichkeit eingeräumt das Gesuch innert Frist kostenlos zurückzuziehen. Ohne einen Rückzug würde eine gebührenpflichtige, anfechtbare Verfügung erlassen.

E. Mit Brief vom 17. Dezember 2017 (pag. 81 bis 84) hat die Rekurrentin, durch B. _____ als Vertreterin, ihr Gesuch um Revision/Berichtigung der Veranlagungsverfügungen 2015 ausdrücklich bestätigt. Sie macht dabei u.a. geltend, dass die Veranlagungsbehörde in den Details zu den Veranlagungen unter Ziff. 2.22 betreffend den Aufrechnungsbetrag von CHF 176'788.-- unter Korrekturen/Änderungen in den Bemerkungen unter (Code 1) angemerkt habe, dass es

sich bei der Aufrechnung um eine "Nachzahlung Invaliden-Pensionsrente der PK H. _____ ..." handle. Aus dieser Äusserung gehe hervor, dass die veranlagende Person Kenntnis des diesbezüglichen Zusatzblatts des Treuhänders der Rekurrentin gehabt haben müsse und sie somit ebenfalls von einer Rentennachzahlung in Höhe von CHF 176'788.-- und einem Jahresrenteneinkommen von CHF 16'106.-- und nicht von einem Jahresrenteneinkommen 2015 von CHF 193'276.-- (12 x CHF 16'106.--) ausgegangen sei. Damit liege ein Erklärungsirrtum und nicht ein Fehler in der Willensbildung vor, weshalb eine Berichtigung möglich sei. Weiter wird geltend gemacht, dass die Veranlagung in sich widersprüchlich sei, zudem gegen verfassungsmässige Rechte, u.a. das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, verstosse und damit als nichtig betrachtet werden könne. Zudem sei es gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung rechtsmissbräuchlich, wenn die Steuerverwaltung selbst von einer Rentennachzahlung ausgehe und gleichzeitig auf der Rechtskraft der fehlerhaften Veranlagung beharre.

F. Mit Verfügung vom 22. Januar 2018 hat die Steuerverwaltung das Gesuch um Revision oder Berichtigung der Veranlagung 2015 der Rekurrentin abgewiesen. Vorab wird dabei festgehalten, dass die Verfügung zwar anfechtbar aber nicht nichtig sei, da sie keinen krassen Verfahrensfehler aufweise und inhaltliche Mängel nur ausnahmsweise die Nichtigkeit der Verfügung zur Folge hätten. In ihrer ausführlichen Begründung macht sie weiter geltend, dass eine Revision gemäss dem gesetzlichen Ausschlussgrund ausgeschlossen sei, weil die Rekurrentin es versäumt habe, die Veranlagung innerhalb der Einsprachefrist sorgfältig zu überprüfen und mittels des ordentlichen Rechtsmittels anzufechten. Eine Berichtigung scheitere daran, dass der Steuerverwaltung zwar bewusst gewesen sei, dass es sich um eine Nachzahlung periodischer Renten handelte und sie somit den massgeblichen Sachverhalt korrekt ermittelt habe, dass sie aber bei der Bestimmung des anwendbaren Steuersatzes eine falsche rechtliche Würdigung des korrekt ermittelten Sachverhalts vorgenommen habe. Damit liege der Fehler in der Willensbildung und sei einer Berichtigung nicht zugänglich.

G. Gegen die abweisende Verfügung liess die Rekurrentin durch Rechtsanwältin C. _____ als neue Vertreterin (Vertreterin) Einsprache erheben mit dem Antrag auf Korrektur der Veranlagungsverfügung. Sie macht u.a. geltend, dass die Voraussetzungen für eine Berichtigung erfüllt seien. Angesichts des mit der Steuererklärung eingereichten Zusatzblatts des Treuhänders der Rekurrentin, das unmissverständlich auf den anwendbaren Satz hinweise, könne seitens der Steuerverwaltung kein Fehler in der Willensbildung vorliegen, weshalb der angewandte falsche Steuersatz nur auf einem Erklärungsirrtum beruhen könne. Weiter wird u.a. geltend gemacht, dass die Veranlagung ohnehin nichtig sei wegen inhaltlicher Widersprüchlich-

keit und grober Verletzung des rechtlichen Gehörs infolge Nichtbeachtung des eingereichten Zusatzblatts zur Rentennachzahlung.

H. Mit Einspracheentscheid vom 29. März 2018 hat die Steuerverwaltung die Einsprache mit im Wesentlichen unveränderter Begründung abgewiesen.

I. Gegen diesen Einspracheentscheid hat die Vertreterin am 30. April 2018 Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Sie beantragt mit annähernd gleichlautender Begründung die Aufhebung des Einspracheentscheids und die Berichtigung des Kanzleifehlers betreffend das satzbestimmende Einkommen im Zusammenhang mit der Rentennachzahlung von CHF 176'788.-- gemäss Code 1 der Details der Veranlagungsverfügung vom 10. Januar 2017.

Eventualiter sei die Veranlagungsverfügung vom 10. Januar 2017 zu revidieren oder subeventualiter deren Nichtigkeit festzustellen.

J. Die Steuerverwaltung hat mit Brief vom 13. Juni 2018 auf eine Vernehmlassung zu Rekurs und Beschwerde verzichtet und stattdessen auf die ausführliche Begründung des Einspracheentscheids vom 29. März 2019 und auf die Begründung zur Verfügung betreffend das Gesuch um Revision/Berichtigung vom 22. Januar 2018 verwiesen.

K. Dazu hat die Vertreterin mit Eingabe vom 5. Juli 2018 Stellung genommen und bei gleichbleibendem Antrag mit Nachdruck darauf hingewiesen, dass es schlicht undenkbar sei, dass der betreffende Angestellte der Steuerverwaltung den rechtserheblichen Sachverhalt korrekt festhalte und trotzdem den normalen Steuersatz auf die Rentennachzahlung anwenden wolle. Dabei handle es sich mit Sicherheit um einen Handhabungs-/Rechnungsfehler. Das erkläre auch, warum die Abweichung von dem in der Steuererklärung beantragten Steuersatz nirgends begründet werde. Eine bewusst falsche, absichtlich zum Nachteil der Rekurrentin erstellte Veranlagung wäre zudem ohnehin nichtig.

In der Folge beantragt die Vertreterin eine schriftliche Auskunft des konkreten Sachbearbeiters oder der Sachbearbeiterin, in der mittels verschiedener Fragen Auskunft insbesondere darüber verlangt werde, weshalb sie oder er im konkreten Fall den vollen Steuersatz auf die Rentennachzahlungen angewendet habe, resp. Auskunft über den genauen Hergang betreffend die vorliegend im Streite stehende Veranlagung.

L. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien wird, soweit entscheiderelevant, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend Gesuche um Revision oder Berichtigung nach Art. 204 Abs. 1 und Art. 205 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] sowie Art. 149 Abs. 1 und Art. 150 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]) können bei der Steuerrekurskommission gemäss Art. 204 Abs. 3 und Art. 205 Abs. 1 StG sowie 149 Abs. 4 und Art. 150 Abs. 2 DBG mit Rekurs bzw. Beschwerde angefochten werden. Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Die Gesuche wurden im vorinstanzlichen Verfahren abgewiesen. Die Rekurrentin ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Eingabe ist einzutreten.

1.1 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]).

1.2 Vorab ist festzuhalten, dass der vorliegend angefochtene Einspracheentscheid infolge ungenutzten Ablaufs der Rechtsmittelfrist in Rechtskraft erwachsen ist und dass im Laufe des vorliegenden Verfahrens keinerlei Gründe für eine Wiedereinsetzung in die Einsprachefrist vorgebracht wurden.

2. Streitig ist, ob der in der Veranlagung 2015 angewandte Steuersatz für die IV-Renten-nachzahlung der Pensionskasse H._____ (Jahre 2005 bis 2015) mittels Revision oder Berichtigung richtig gestellt werden kann.

3. Soweit die Vertreterin einen Antrag auf Revision der Veranlagung 2015 gestellt hat, ist Folgendes festzuhalten: Gemäss Art. 202 Abs. 1 StG und Art. 147 Abs. 1 DBG kann eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid u.a dann zu Gunsten der steuerpflichtigen Person revidiert werden, wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat (vgl. Martin E. Looser in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 1 ff. [N. 12 ff.] zu Art. 147 DBG). Eine Revision ist jedoch

ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund etwas vorbringt, das er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (Art. 202 Abs. 2 StG; Art. 147 Abs. 2 DBG). An die anwendbare Sorgfalt werden dabei gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung hohe Anforderungen gestellt und es ist nach dieser grundsätzlich davon auszugehen, dass die steuerpflichtige Person ihre eigenen finanziellen Verhältnisse kennt und nach Erhalt der Veranlagungsverfügung diese überprüft und allfällige Mängel rechtzeitig rügt. Das Bundesgericht verlangt zudem eine strikte Anwendung des Ausschlussgrunds gemäss Art. 202 Abs. 2 StG und Art. 147 Abs. 2 DBG (vgl. BGer 2C_581/2011 vom 27.3.2012, E. 3.1; Martin E. Looser, a.a.O., N. 26 zu Art. 147 DBG mit weiteren Hinweisen). Denn im Gegensatz zu den ordentlichen Rechtsmitteln wie Einsprache, Rekurs oder Beschwerde stellt die Revision ein ausserordentliches Rechtsmittel dar, welches nur subsidiär zur Anwendung gelangt (vgl. Martin E. Looser, a.a.O., N. 2 zu Art. 147 DBG). Eine Änderung rechtskräftiger Entscheide muss aus Gründen der Rechtssicherheit und des Vertrauensgrundsatzes die Ausnahme bleiben, die nur unter eng umschriebenen, gesetzlich vorgesehenen Voraussetzungen möglich ist. Die Revision darf insbesondere nicht zur Aushöhlung der ordentlichen Rechtsmittelfristen führen (vgl. BGer 2C_581/2011 vom 27.3.2012, E. 3.1; Martin E. Looser, a.a.O., N. 24 zu Art. 147 DBG). Sie dient nicht dazu, nachzuholen, was im ordentlichen (Rechtsmittel)verfahren versäumt worden ist (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 37 zu Art. 147 DBG mit weiteren Hinweisen auf die Rechtsprechung).

3.1 Die Rekurrentin hat in ihrem Schreiben vom 16. September 2017 (pag. 75) selbst ausdrücklich festgehalten, dass sie sich im Januar 2015 nicht um die Veranlagung gekümmert hat und einfach davon ausging, dass die Steuerverwaltung das sicher richtig berechnet habe. Dies obwohl sie über eine Taxationsberechnung ihres Treuhänders verfügte (pag. 73 bis 75), die sie ohne komplexe Nachforschungen nur mit dem veranlagten Steuerbetrag hätte zu vergleichen brauchen, um zu bemerken, dass diese eine erhebliche Differenz zum veranlagten Steuerbetrag aufwies. Zudem verfügte sie über das als Zusatzblatt zum Formular 2 mit der Steuererklärung eingereichte Schreiben des Treuhänders (pag. 34), das ausdrücklich die Anwendung des Rentensatzes verlangte und zudem noch eine Berechnung des korrekten Steuersatzes aufwies. Auch diesen hätte sie auf einfachste Art mit dem von der Steuerverwaltung angewandten Satz vergleichen können und hätte somit den Fehler mit geringstem Aufwand sofort entdecken können. Soweit sie vorbringt, dass es ihr nach dem langen Rechtsstreit mit der Pensionskasse an der Kraft gefehlt habe, die Steuererklärung zu prüfen, so wäre es wiederum ein Leichtes gewesen diese zur Überprüfung an den Treuhänder weiterzuschicken. Die Rekurrentin hat aber auch dies unterlassen. Selbst wenn, mit Blick auf die Fehleranfälligkeit des Verfahrens der Massenverwaltung (vgl. BGer 2C_519/2011 vom 24.2.2012, in StE 2012 B 97.3 Nr. 9 E. 3.5.1)

und auf die in der Lehre im Zusammenhang mit dem Ausschlussgrund von Art. 202 Abs. 2 StG und Art. 147 Abs. 2 DBG kritisierte einseitige Risikoverteilung zuungunsten des Steuerpflichtigen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 38 zu Art. 147 DBG), betreffend die Anforderungen an die zumutbare Sorgfalt als Massstab die Einzelfallgerechtigkeit herangezogen wird, ergibt sich aus den dargelegten konkreten Umständen, dass die Rekurrentin ihren Sorgfaltspflichten betreffend die Überprüfung der Veranlagung nicht nachgekommen ist, womit eine Revision der Veranlagung 2015 gemäss Art. 202 Abs. 2 StG und Art. 147 Abs. 2 DBG ausgeschlossen ist.

3.2 Ergänzend ist betreffend den von der Vertreterin geltend gemachten aussergesetzlichen, auf verfassungsmässig garantierten Rechten basierenden Revisionsgründen zu vermerken, dass der Ausschlussgrund von Art. 202 Abs. 2 StG und Art. 147 Abs. 2 DBG auch für diese gilt (Martin E. Looser, a.a.O., N. 23b zu Art. 147 DBG) und dass ebenfalls wohl eher kein krasser Verstoss gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip vorliegt, da die Rekurrentin das Einkommen ja tatsächlich realisiert hat und es zwar zu Unrecht und viel zu hoch, aber eben doch nur zum ordentlichen Satz veranlagt worden ist.

4. Alternativ zur Revision verlangt die Vertreterin eine Korrektur des auf die Rentenzahlung angewandten Steuersatzes mittels einer Berichtigung. 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]). Es handelt sich dabei wie bei der Revision um ein ausserordentliches Rechtsmittel, mit welchem 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 zugunsten oder zulasten der Steuerpflichtigen korrigiert bzw. berichtigt werden können. Sinn und Zweck der Berichtigung besteht darin, leicht feststellbare und leicht korrigierbare Schreibversehen wie Übertragungs- und Ablesefehler sowie blosse Rechnungsfehler, 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. 3 ff. zu Art. 150 DBG).

4.1 Nach Lehre und Rechtsprechung kann von berichtigungsfähigen Schreibversehen und Rechnungsfehlern, sog. Kanzleifehlern, jedoch nur dann gesprochen werden, wenn die Fehler nicht der Willensbildung der Behörde, sondern einzig einem eigentlichen Erklärungsirrtum, der Willensäusserung, dem sprachlichen oder rechnerischen Ausdruck des gefassten Veranlagungs-Willens zuzuordnen sind. Wenn also das Geschriebene, resp. der Inhalt der Veranlagungsverfügung, nicht dem an sich Gewollten entspricht. Kennzeichnend für berichtigungsfähige Kanzleifehler ist nach dem Gesagten, dass sie bei der behördlichen "Handarbeit" auftreten.

Darunter fallen Versehen bei der Festlegung der Steuerfaktoren (Einkommen, Reingewinn, Vermögen, Kapital) oder bei der eigentlichen Ausfertigung der Veranlagung am Bildschirm (vgl. BGer 2C_519/2011 vom 24.2.2012, in StE 2012 B 97.3 Nr. 9 E. 3.4.3; IFF Forum für Steuerrecht, 2019/2 S. 96; Martin E. Looser, a.a.O., N. 5 ff. zu Art. 150 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 3 ff. zu Art. 150 DBG). Wesentlich ist dabei stets, dass mit der Berichtigung nur ein Erklärungsfehler beseitigt und dabei klargestellt wird, was bereits bei Verfügungserlass von der Steuerverwaltung resp. der veranlagenden Person tatsächlich gewollt war und galt (vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2015, N. 1 zu Art. 150 DBG).

4.2 Fehler, die anlässlich der Willensbildung, der eigentlichen "Kopfarbeit" bei der Veranlagung, entstehen und die einen fehlerhaften Veranlagungswillen zur Folge haben, z.B. Fehler infolge unrichtiger Sachverhaltsermittlung, unrichtiger Auslegung oder Rechtsanwendung, stellen hingegen Veranlagungsfehler resp. Verfügungsfehler dar. Aus Sicht der Irrtumslehre handelt es sich dabei nicht um Erklärungsirrtümer, sondern um Grundlagenirrtümer. Verfügungsfehler sind keiner Berichtigung zugänglich. Solch ein Fehler in der Willensbildung liegt dann 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. Eigentliche Veranlagungsfehler können nicht berichtigungsweise, sondern nur auf dem ordentlichen Rechtsmittelweg geltend gemacht werden. Dabei ist betreffend die spätere Berichtigungsfähigkeit des Fehlers unbeachtlich, ob für die steuerpflichtige Person erkennbar war, dass sich die Behörde in einem Sach- oder Rechtsirrtum, mithin in einem Grundlagenirrtum, befunden hat. (vgl. zum Ganzen BGer 2C_519/2011 vom 24.2.2012, in StE 2012 B 97.3 Nr. 9 E. 3.4; BGer 2C_596/2012 vom 19.3.2013 in StE 2013 B 97.11 Nr. 28; VGE 100 2009 72/74 vom 15.9.2010, E. 3.2, nicht publiziert, je mit Hinweisen; Martin E. Looser, a.a.O., N. 6 ff. zu Art. 150 DBG).

4.3 Gemäss dem Bundesgericht ist der heutige EDV-geprägte Veranlagungsprozess mit automatischer Datenübertragung, Berechnung der Steuer und Ausfertigung der Verfügung nicht mehr ohne Weiteres vertikal aufteilbar in einen Willensbildungsbereich, in dem das Veranlagungspersonal zwecks Ermittlung der Steuerfaktoren die eigentliche Kopfarbeit leistet und einen anschliessenden Willensäusserungsbereich mit bloss ausführender Handarbeit des Kanzleipersonals. Diese Grenze sei im heutigen Veranlagungsprozess zunehmend verwischt, weshalb eine rein ablaufbezogene Betrachtungsweise zwecks Zuordnung des fehlerhaften Verfügungsinhalts zur Willensbildung resp. Willensäusserung, der heutigen Veranlagungspraxis nicht mehr gerecht werde. Dementsprechend lasse sich auch kaum in allgemeiner Weise sagen, ob ein Versehen einen berichtigungsfähigen Tatbestand darstelle oder nicht (vgl.

BGer 2C_519/2011 vom 24.2.2012, in StE 2012 B 97.3 Nr. 9 E. 3.5.2; vgl. auch Peter Locher, a.a.O., N. 3 zu Art. 150 DBG).

Die vom Bundesgericht in älteren Entscheiden zum alten Recht vorgenommene ablaufbezogene Unterscheidung zwischen nicht berichtigungsfähigen Fehlern, die der vorangegangenen Kopfarbeit entspringen und berichtigungsfähigen Fehlern, die sich bei der den Veranlagungswillen vollziehenden Kanzleiarbeit ergeben, ist deshalb nach dem obgenannten neueren "leading case" nicht unbesehen auf die heutige Veranlagungspraxis übertragbar. Welchem herkömmlichen Veranlagungsbereich resp. welchem ursprünglichen Arbeitsabschnitt im Veranlagungsverfahren der Fehler zuzuordnen ist, kann deshalb für die Beurteilung der Berichtigungsfähigkeit nicht massgebend sein.

Mit Blick auf die enge Vermischung und Verschränkung von Willensbildung und Willensäusserung im digitalisierten Veranlagungsprozess kann für die Beurteilung der Berichtigungsfähigkeit letztlich deshalb nur ausschlaggebend sein, ob der Fehler auf einer unzutreffenden tatbestandlichen oder rechtlichen Würdigung des Sachverhalts (Sach- oder Rechtsirrtum), d.h. einem Fehler bei der Bildung des Veranlagungswillens der Behörde beruht (inhaltlicher Verfügungsfehler), oder ob der Fehler anlässlich der Ausfertigung der Verfügung durch fehlerhaften Ausdruck des von der Behörde tatsächlich gewollten Verfügungsinhalts entstanden ist (Erklärungsirrtum; vgl. BGer 2C_519/2011 vom 24.2.2012, in StE 2012 B 97.3 Nr. 9 E. 3.4.3 f.; Martin E. Looser, a.a.O., N. 9b zu Art. 150 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 4 zu Art. 150 DBG).

Ob eine bestimmte Veranlagungshandlung als Teil des teilautomatisierten Veranlagungsprozesses tatsächlich noch vom Willen der veranlagenden Person umfasst, abgedeckt und tatsächlich zumindest auch mitgewollt ist, oder ob sie als unreflektierte Folge des teilautomatisierten Veranlagungsprozesses gar nicht bedacht wurde und dem tatsächlich gefassten Veranlagungswillen zuwiderläuft, kann nur mit Hilfe weiterer Umstände und Indizien des Einzelfalls entschieden werden. Wird eine solche systemgenerierte Veranlagungshandlung vom Veranlagenden nicht bewusst mitgedacht und stellt sie nur einen standardisierten logischen Schritt im Vollzug des vorgefassten Veranlagungswillens dar, ist dies nicht anders, als wenn in einem analogen nicht-digitalisierten vertikal getrennten Veranlagungsprozess das Kanzleipersonal den Veranlagungswillen resp. das anvisierte Veranlagungsziel des Sachbearbeiters zahlenmässig und sprachlich ausführt und "handwerklich" in eine Verfügung umsetzt. Macht es dabei einen Fehler, der nicht vom Willen des Veranlagers abgedeckt ist und diesem widerspricht, so liegt ein Kanzleifehler vor, der aus Sicht der Irrtumslehre und mit Blick auf den tatsächlich gebildeten Veranlagungswillen als Erklärungsirrtum zu qualifizieren ist. Denn der Fehler liegt weder in einer falschen Sachverhaltsfeststellung, noch in einer unrichtigen Rechtsanwendung. Die Verfügung gibt in einem solchen Fall nicht den wirklichen Willen des Veranlagungsorgans wieder, weshalb

der Fehler dem Bereich der Willensäusserung zuzuordnen ist. Dies muss wie erwähnt auch für die vergleichbare Situation im Rahmen der heutigen digitalisierten, EDV-gestützten und teilautomatisierten Veranlagungspraxis gelten. Offensichtliche Flüchtigkeitsfehler, Versehen bei der EDV-gestützten Erstellung der Veranlagung resp. offensichtliche Handhabungsfehler erfolgen naturgemäss per se ungewollt und sollten deshalb unabhängig von der Tragweite des Versehens grundsätzlich einer Berichtigung zugänglich sein (vgl. Martin E. Looser, a.a.O., N. 6b zu Art. 150 DBG).

4.4 Im Gegensatz zur Revision kennt der Tatbestand der Berichtigung nur objektive Voraussetzungen. Subjektive Aspekte wie mangelnde Sorgfalt im Veranlagungsverfahren oder das Versäumen des ordentlichen Rechtsmittels seitens des Steuerpflichtigen spielen hingegen keine Rolle und stehen damit einer Berichtigung nicht entgegen (Martin E. Looser, a.a.O., N. 9d zu Art. 150 DBG).

5. Im vorliegenden Fall wurde in der Steuererklärung nur das Total des periodischen Renteneinkommens der Rekurrentin (Jahresrente) deklariert. Die IV-Rentennachzahlung der Pensionskasse wurde vom Treuhänder der Rekurrentin (inklusive Verzugszins und IV-Monatsrente der Pensionskasse für den Monat November 2015) in einem Zusatzblatt zum Formular 2 (pag. 34) deklariert. Darin wurde festgehalten, dass es sich um eine Rentennachzahlung für mehrere Jahre handelt und es wurde ausdrücklich auf die notwendige Umrechnung in eine Jahresrente zur Satzbestimmung hingewiesen. Zudem enthielt das Zusatzblatt eine Berechnung des auf die im Jahr 2015 angefallenen IV-Renten im Gesamtbetrag von CHF 193'276.-- anwendbaren Steuersatzes von CHF 16'488.--. Davon abweichend enthielt die der Steuerverwaltung seitens der Pensionskasse H._____ zugestellte Rentenbescheinigung 2015 nur diesen Gesamtbetrag und keinerlei Hinweis auf die Tatsache der Rentennachzahlung oder darauf wie sich der Betrag zusammensetzt.

5.1 Die für die Veranlagung der Rekurrentin zuständige Person der Steuerverwaltung hat anlässlich der Erstellung der Veranlagung 2015 die Rentennachzahlung von CHF 176'788.--, resp. die Differenz zur bereits unter Ziff. 2.22 eingetragenen Jahresrente in der Spalte Korrekturen/Änderungen nachgetragen (pag. 46 und 44) und unter Code 1 als Begründung angeführt, dass es sich bei dem Betrag um eine "Nachzahlung Invaliden-Pensionsrente der PK H._____ vom Oktober 2015" handle (pag. 45) womit ein Gesamt-IV-Rentenbetrag der Pensionskasse von CHF 193'276.-- resultiere.

5.2 Da die der Steuerverwaltung vorliegende Rentenbescheinigung wie erwähnt selbst keinerlei Angaben über den Grund der Zahlung von CHF 193'276.-- enthält, kann mit Blick auf die Begründung der Korrektur davon ausgegangen werden, dass die veranlagende Person den mit

der Steuererklärung eingereichten Beschluss der Pensionskasse betreffend die Rentennachzahlung (pag. 35 und 36) sowie das seitens des Treuhänders eingereichte Zusatzblatt zum Formular 2 (pag. 34) zur Kenntnis genommen hatte und somit gewusst haben musste, dass die Rentennachzahlung einen Zeitraum von rund zehn Jahren abdeckt. Gewollt war demnach ausdrücklich die Aufrechnung einer Rentennachzahlung, die allein schon vom Betrag her nicht nur aus dem laufenden Steuerjahr stammen konnte. Eine solche Rentennachzahlung ist als offensichtlicher, alltäglicher Standardfall einer Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen zu qualifizieren und kann von einer seitens der Steuerverwaltung mit Veranlagungsaufgaben betrauten und entsprechend qualifizierten Person unmöglich bewusst und gewollt zum vollen Satz veranlagt werden. Im Gegenteil, hat die veranlagende Person erkannt, dass es sich um eine IV-Rentennachzahlung für mehrere Jahre handelt, kann sie gar nicht anders als zum reduzierten Satz zu veranlagern. Täte sie das bewusst nicht, dann stellte dies eine willkürliche Falschveranlagung zu Ungunsten des Steuerpflichtigen dar und die Veranlagung litte an einem derart groben Verfahrensfehler, dass sie wohl als nichtig einzustufen wäre. Für eine willkürliche Falschveranlagung gibt es aber keinerlei Hinweise in den Akten, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist. Im Übrigen hätte die veranlagende Person einen solchen Entscheid, wenn er denn bewusst gefällt worden wäre, in Anbetracht der gesamten Umstände, doch zumindest ansatzweise in der Begründung unter Code 1 zum Ausdruck gebracht. Die Veranlagung zum ordentlichen, vollen Satz steht damit klar im Widerspruch zur korrekten Sachverhaltsermittlung und zur zwingenden rechtlichen Zuordnung des massgeblichen Sachverhalts.

Das von der Steuerverwaltung vorgebrachte Argument, dass "die Steuerverwaltung die rechtliche Würdigung des Sachverhalts falsch vorgenommen (habe), indem sie Art. 43 StG bzw. Art. 37 DBG nicht angewendet (habe)" und der Fehler somit "bei der Bestimmung des anwendbaren Steuersatzes unterlaufen (sei)" erscheint vor diesem Hintergrund als wenig nachvollziehbare, unzutreffende und zu den Umständen des konkreten Sachverhalts im Widerspruch stehende Argumentation. Aus den Akten und der Begründung zur betreffend die IV-Rentennachzahlung der Pensionskasse vorgenommenen Einkommenskorrektur ergibt sich, dass die veranlagende Person erkannt hatte, dass es sich dabei um eine Rentennachzahlung für mehrere Jahre handelte. Da in Anbetracht der Kenntnisaufnahme und korrekten Würdigung des Sachverhalts aus steuerrechtlicher Sicht die Veranlagung der Nachzahlung zum reduzierten Satz augenfällig und zwingend ist, kann vorliegend ein Rechtsirrtum resp. ein Fehler in der Willensbildung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ausgeschlossen werden.

Die von der veranlagenden Person unterlassene Anpassung des anwendbaren Steuersatzes stellt deshalb ein blosses Versehen in der Handhabung resp. bei der EDV-gestützten Erstellung der Veranlagung dar, das zu einem Fehler im Ausdruck der zuvor in tatbeständlicher und recht-

licher Sicht korrekt erfolgten Willensbildung geführt hat. Die anlässlich der Korrektur des Einkommens vergessene, versehentlich versäumte Anpassung des anwendbaren Steuersatzes, welcher vom System im Regelfall zum vollen Betrag eingesetzt wird, widerspricht nach dem Gesagten der tatsächlich von der veranlagenden Person gewollten Aufrechnung einer Rentennachzahlung, welche als Standardfall einer Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen stets zum reduzierten Satz einer Jahresleistung zu besteuern ist. Die unterlassene Anpassung des anwendbaren Steuersatzes resp. die Anwendung eines offensichtlich falschen Steuersatzes ist deshalb im vorliegenden Zusammenhang als Fehler in der Willensäusserung, als Erklärungsirrtum resp. als Kanzleifehler zu qualifizieren, der einer Berichtigung zugänglich und zu korrigieren ist.

6. Nachdem die Anwendung des falschen Steuersatzes auf einen Erklärungsirrtum und nicht auf eine Nichtberücksichtigung der von der Rekurrentin zur Steuererklärung eingereichten Akten und Ausführungen zur Rentennachzahlung zurückzuführen ist, liegt keine grobe Verletzung des rechtlichen Gehörs vor und erübrigt sich diesbezüglich eine weitere Erörterung.

7. In Anbetracht der Erwägungen und Schlüsse wird auch der mit Schreiben vom 5. Juli 2018 durch die Vertreterin gestellte Beweisantrag hinfällig.

8. Aus den Erwägungen folgt, dass der von der Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 29. März 2018 veranlagte Steuersatz nicht dem wirklichen behördlichen Willen entspricht und der Fehler im Ausdruck des tatsächlich gewollten Verfügungsinhalts mittels Berichtigung zu korrigieren ist. Dem Antrag der Rekurrentin auf Berichtigung des Steuersatzes ist deshalb stattzugeben und die IV-Rentenleistung der Pensionskasse H._____ 2015, inklusive Rentennachzahlung für die Jahre 2005 bis 2015 im Betrag von insgesamt CHF 193'276.--, ist gemäss Art. 43 StG sowie Art. 37 DBG als Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen zum Satz einer jährlichen Leistung zu veranlagern. Der Rekurs und die Beschwerde sind gutzuheissen.

9. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Rekurrentin keine Verfahrenskosten zu tragen (Art. 144 Abs. 1 DBG sowie Art. 200 Abs. 1 StG).

10. Weil die Rekurrentin im vorliegenden Rekurs- und Beschwerdeverfahren vertreten ist und ihr notwendige und verhältnismässig hohe Kosten entstanden sind, wird ihr eine Parteikostenentschädigung zugesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]). Die Kosten für die Vertretung im Einspracheverfahren werden nicht entschädigt (Art. 194 Abs. 3 StG und Art. 135 Abs. 3 DBG i.V.m. Art. 194 Abs. 3 StG und Art. 3 der Verordnung über den Vollzug der direkten Bundessteuer vom

18.10.2000 [BStV; BSG 668.11]). Die Parteikostenentschädigung wird gemäss dem vorgesehenen Rahmentarif (Art. 11 der Verordnung vom 17. Mai 2006 über die Bemessung des Parteikostenersatzes [Parteikostenverordnung, PKV; BSG 168.811]), auf der Grundlage der eingereichten Kostennote auf CHF 1'837.50, zuzüglich Auslagen von CHF 35.10 und 7.7 % Mehrwertsteuer ausmachend total CHF 2'016.80, festgesetzt.

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend die kantonalen Steuern pro 2015 wird gutgeheissen. Die Akten werden zur Vornahme der Veranlagung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgeschickt.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer pro 2015 wird gutgeheissen. Die Akten werden zur Vornahme der Veranlagung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgeschickt.
3. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben.
4. Es werden Parteikosten im Betrag von CHF 2'016.80 (inkl. 7.7 % Mehrwertsteuer) 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 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.

6. Zu eröffnen an:

- C._____ zuhanden von A._____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Steuerverwaltung der Stadt Bern

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Der Präsident

Der Gerichtsschreiber

Kästli

Werthmüller