



100 18 80

Gemeinde: D. _____

ZPV-Nr.: E. _____

Eröffnung: 17.1.2019 PKA/TMI/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Am 17. Januar 2019

hat der Präsident der Steuerrekurskommission im Rahmen seiner Kompetenz als Einzelrichter im Sinn von Art. 70 Abs. 4 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft in der Rekursache von

A. _____

vertreten durch

B. _____, Rechtsanwalt in F _____

gegen

C. _____, D. _____

und

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

betreffend die kantonalen Steuern 2015

den Akten entnommen:

A. A._____ (Rekurrent) und C._____ (Rekursgegnerin) lebten im Steuerjahr 2015 in ungetrennter Ehe in D._____. Entsprechend wurden sie mit Verfügungen vom 11. April 2017 pro 2015 von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region Seeland (Steuerverwaltung), gemeinsam veranlagt. Da sich das Ehepaar zwischenzeitlich getrennt hatte, erstellte die Steuerverwaltung für jeden Ehegatten gleichzeitig zusätzliche Verfügungen über den jeweiligen Anteil an den veranlagten Steuern (nachfolgend: Haftungsverfügungen) sowie separate Schlussabrechnungen für jeden Ehegatten. Allerdings erfolgte der Versand sämtlicher Verfügungen, auch derjenigen, die den Rekurrenten betrafen, ausschliesslich an die Adresse der Rekursgegnerin.

B. Am 8. Mai 2017 erhob die Gemeinde G._____ gegen die Veranlagungsverfügungen Einsprache und beanstandete, dass die Steuerteilung nicht korrekt vorgenommen worden sei. Als Standortgemeinde der selbständigen Erwerbstätigkeit der Rekursgegnerin sei sie bei der Steuerteilung zu berücksichtigen, was jedoch im Rahmen der Veranlagung irrtümlicherweise unterblieben sei.

C. Die Rekursgegnerin bezahlte am 8. Mai 2017 den gemäss der auf ihren Namen lautenden Schlussabrechnung geschuldeten Betrag von CHF 155.50 sowie am 15. Mai 2017 den Betrag von CHF 3'856.65 gemäss der auf den Rekurrenten lautenden Schlussabrechnung an kantonalen Steuern pro 2015.

D. Am 21. Juli 2017 wurde vom Regionalgericht Berner Jura-Seeland gestützt auf die gleichentags abgeschlossene Scheidungskonvention die Scheidung des Rekurrenten bzw. der Rekursgegnerin ausgesprochen. In der besagten Scheidungskonvention erklärten sich der Rekurrent und die Rekursgegnerin mit einer Saldoerklärung als güterrechtlich auseinandergesetzt.

E. Die Rekursgegnerin teilte der Steuerverwaltung am 8. August 2017 (Eingangsstempel der Steuerverwaltung 14.8.2017) mit, dass sie den gemäss Schlussabrechnung vom 11. April 2017 vom Rekurrenten geschuldeten Anteil von CHF 3'856.65 an den Steuern versehentlich bezahlt habe und ersuchte um dessen Rückerstattung.

F. Die Steuerverwaltung erliess am 21. August 2017 zuhanden des Rekurrenten und der Rekursgegnerin einen mit "Berichtigung" betitelten Entscheid, in welchem nunmehr die Gemeinde G._____ bei der Steuerteilung berücksichtigt und der geschuldete Steuerbetrag angepasst wurde. Dem Entscheid war auf Seiten des Rekurrenten eine Entscheidrechnung beigelegt, die die eingegangene Zahlung von CHF 3'856.65 zu seinen Gunsten auflistete.

G. Am 11. September 2017 überwies die Steuerverwaltung der Rekursgegnerin CHF 3'856.65.

H. Gegen den Entscheid vom 21. August 2017 erhob die Steuerverwaltung, Abteilung Recht und Koordination, am 12. Oktober 2017 Kantonseinsprache. Darin führte sie aus, dass im besagten Entscheid die Zahlung von CHF 3'856.65 aufgeführt sei, obwohl der Rekurrent die Zahlung nicht getätigt habe. Die Rekursgegnerin habe diesen Betrag irrtümlich bezahlt, weil ihr die den Rekurrenten betreffende Schlussabrechnung zugestellt worden sei. Sie sei deshalb berechtigt, den genannten Betrag zurückzufordern, was sie mit Schreiben vom 8. August 2017 getan habe.

I. Der Rekurrent, vertreten durch Rechtsanwalt B. _____ (Vertreter), reichte am 29. November 2017 eine Stellungnahme ein, mit der er bestritt, dass es sich um eine irrtümliche Zahlung der Rekursgegnerin gehandelt habe und worin er auf die Saldoerklärung in der Scheidungskonvention verwies.

J. Die Steuerverwaltung eröffnete am 30. Januar 2018 dem Rekurrenten einen Einspracheentscheid, mit welchem die Kantonseinsprache gutgeheissen wurde. Sie erwog zusammengefasst, dass bei Trennung die Solidarhaftung der Ehegatten weg falle, weshalb die Rekursgegnerin nicht verpflichtet gewesen sei, den Anteil des Rekurrenten an den Steuern zu bezahlen. Da die Steuerverwaltung die Darstellung der Rekursgegnerin als glaubhaft erachte, wonach die Zahlung des auf den Rekurrenten entfallenden Steuerbetrags von CHF 3'856.65 irrtümlich erfolgt sei, habe sie Anspruch auf dessen Rückerstattung.

K. Gegen diesen Entscheid hat der Vertreter namens des Rekurrenten am 2. März 2018 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Rekurs eingereicht und dessen Aufhebung sowie die Abweisung der Kantonseinsprache vom 12. Oktober 2017 beantragt. Eventualiter sei die Sache zur Neu Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Der Vertreter beanstandet zum einen, dass dem Rekurrenten keine Haftungsverfügung zugestellt worden und letzterem deshalb die Höhe seines Anteils an den Steuern des Jahres 2015 nicht bekannt sei. Zum anderen bestreitet er mit Verweis auf die im Scheidungsverfahren erfolgte güterrechtliche Auseinandersetzung und auf die während der Ehe praktizierte Aufgabenteilung (wonach die Rekursgegnerin alle administrativen Angelegenheiten erledigt habe) erneut, dass die von der Rekursgegnerin vorgenommene Zahlung irrtümlich erfolgt sei.

L. Der Rekursgegnerin wurde am 5. März 2018 der Eingang des Rekurses mitgeteilt und ihr eine Kopie davon samt den Beilagen zugestellt.

M. Mit Eingabe vom 30. März 2018 hat die Rekursgegnerin zum Rekurs Stellung genommen und sinngemäss auf dem Vorliegen einer irrtümlichen Zahlung und auf der Rückerstattung beharrt. Soweit der Rekurrent den bezahlten Betrag behalten wolle, handle es sich um ungerechtfertigte Bereicherung. Für hochstrittige Familienverhältnisse und ungerechtfertigte Bereicherung seien nicht die Steuerbehörden zuständig. Sie müssten in einem Zivilverfahren geregelt werden.

N. Die Steuerverwaltung hat sich am 11. Juni 2018 vernehmen lassen. Sie führt aus, dass nach der Einsprache der Gemeinde G. _____ vom 8. Mai 2017 richtigerweise ein Einspracheentscheid hätte erlassen werden müssen, nicht eine Berichtigung. Vom Gehalt her stelle der Berichtigungsentscheid vom 21. August 2017 einen Einspracheentscheid dar. Vor diesem Hintergrund sei fraglich, ob die Kantonseinsprache vom 12. Oktober 2017 als Rekurs zu werten oder ob der Entscheid vom 21. August 2017 in Rechtskraft erwachsen sei. In beiden Fällen sei die Steuerverwaltung für den Erlass des angefochtenen Entscheids vom 30. Januar 2018 nicht zuständig gewesen, weshalb dieser vermutlich als nichtig anzusehen sei. Aufgrund der verfahrensrechtlichen Schwierigkeiten verzichte die Steuerverwaltung darauf, einen Antrag zu stellen.

O. Die Vernehmlassung der Steuerverwaltung wurde sowohl dem Rekurrenten wie der Rekursgegnerin am 12. Juni 2018 übermittelt.

P. Am 3. Juli 2018 hat der Vertreter ein Akteneinsichtsgesuch gestellt und in der Folge die Akten zugestellt erhalten.

Q. Namens des Rekurrenten hat der Vertreter am 14. Juli 2018 eine Stellungnahme eingereicht und sich mit der Sichtweise der Steuerverwaltung einverstanden erklärt. Die Berichtigung könne nur bei Rechnungsfehlern und Schreibversehen in rechtskräftigen Entscheiden angewendet werden. Der Berichtigungsentscheid vom 21. August 2017 sei ein Einspracheentscheid, wogegen die Steuerverwaltung hätte bei der Steuerrekurskommission Rekurs einreichen müssen. Der Entscheid vom 30. Januar 2018 sei daher wegen Unzuständigkeit der Steuerverwaltung als nichtig anzusehen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

- 1.** Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Einkommens- und Vermögensveranlagung können bei der Steuerrekurskommission angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig.
- 2.** Der Rekurrent ist im vorinstanzlichen Verfahren mit seinen Anträgen nicht durchgedrungen. Er ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Der angefochtene Einspracheentscheid führt die Rekursgegnerin als Verfahrensbeteiligte auf. Er behandelt den von ihr am 8. August 2017 gestellten Antrag auf Rückerstattung des Betrags von CHF 3'856.65 (Akten der Steuerverwaltung, pag. 56) und regelt (auch) die Rechtsstellung der Rekursgegnerin. Sie ist daher durch die Anfechtung des Einspracheentscheids betroffen und nach wie vor am Verfahren zu beteiligen.
- 3.** Die Rekursgegnerin hat in ihrer Stellungnahme vom 30. März 2018 sinngemäss auf die Zuständigkeit der Zivilgerichte für streitige Familienverhältnisse, insbesondere hinsichtlich der güterrechtlichen Auseinandersetzung und für Ansprüche aus ungerechtfertigter Bereicherung hingewiesen. Dem ist beizupflichten, soweit es sich um die Regelung von Verbindlichkeiten im Innenverhältnis der Ehegatten handelt. In Bezug auf das Bestehen einer Steuerschuld resp. Nicht-Schuld und dem daraus folgenden Anspruch auf Rückerstattung geht es um das Aussenverhältnis der Ehegatten zum Fiskus. Hierfür ist die Zuständigkeit der Steuerrekurskommission gegeben. Auf den form- und fristgerecht eingereichten Rekurs ist deshalb mit der Einschränkung einzutreten, dass vorliegend nur das steuerrechtliche Aussenverhältnis Gegenstand des Verfahrens ist (siehe dazu E. 8.4).
- 4.** Da der Streitwert unter CHF 10'000.-- liegt, fällt der vorliegende Entscheid in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 70 Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).
- 5.** In verfahrensrechtlicher Hinsicht vertreten der Rekurrent wie auch die Steuerverwaltung die Auffassung, dass auf die Einsprache der Gemeinde G. _____ vom 8. Mai 2017 (pag. 27) hin ein Einspracheentscheid und nicht ein Berichtigungsentscheid hätte erlassen werden müssen. Dies stellt sowohl den Berichtigungsentscheid vom 21. August 2017 (pag. 66 - 58), die Kantonseinsprache vom 12. Oktober 2017 (pag. 67) wie auch den Einspracheentscheid vom 30. Januar 2018 (pag. 79 - 75) in Frage, was von Amtes wegen zu prüfen ist.

Weiter ist umstritten, wie die Zahlung von CHF 3'856.65 der Rekursgegnerin vom 15. Mai 2017 (vgl. Kontoauszug Postfinance, pag. 55) steuerlich zu behandeln ist. Sie hatte dessen Rückerstattung von der Steuerverwaltung verlangt, da es sich um die Steuern des Rekurrenten gehandelt habe, welche sie irrtümlicherweise beglichen hätte. Die Steuerverwaltung ist dem Rückerstattungsbegehren nachgekommen, hat den Betrag zurückbezahlt und dazu den angefochtenen Einspracheentscheid vom 30. Januar 2018 erlassen. Der Rekurrent vertritt demgegenüber die Auffassung, dass die Zahlung der Rekursgegnerin nicht irrtümlich erfolgt und die Rekursgegnerin deshalb nicht berechtigt gewesen sei, die Rückerstattung zu verlangen.

Zudem sei ihm die Haftungsverfügung vom 11. April 2017 nicht eröffnet worden, was eine Verletzung des rechtlichen Gehörs darstelle. Er habe daher keine Kenntnis von seinem Anteil an den Steuern 2015.

6. Dass dem Rekurrenten die ihn betreffende Haftungsverfügung vom 11. April 2017 (pag. 50) nicht eröffnet worden ist, wird von der Steuerverwaltung nicht bestritten. Allerdings hat der Berichtigungsentscheid vom 21. August 2017 eine aufgrund der veränderten Steuerteilung angepasste Haftungsverfügung (pag. 64) bzw. Entscheidrechnung (pag. 63) beinhaltet, welche die frühere Haftungsverfügung und Schlussabrechnung ersetzen. Da der Vertreter sowohl die neue Haftungsverfügung wie auch die Entscheidrechnung vom 21. August 2017 dem Rekurs als Beweismittel beigelegt hat (Teil von Rekursbeilage 12), ist offenkundig, dass der Rekurrent davon Kenntnis erhalten haben muss. Damit ist die mangelhafte Eröffnung der Haftungsverfügung vom 11. April 2017 behoben worden und soweit der Rekurrent im Widerspruch dazu behauptet, von seinem Anteil an den Steuern 2015 keine Kenntnis zu haben, kann das nicht nachvollzogen werden. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs ist daher nicht auszumachen. Abgesehen davon ist der Vertreter in der Lage gewesen, dem Rekursschreiben auch die ursprüngliche Haftungsverfügung und der Schlussabrechnung beizulegen (Teil von Rekursbeilage 5). Somit hat er den Rekurs in Kenntnis aller wesentlichen Dokumente abfassen können.

7. Sowohl die Steuerverwaltung wie der Rekurrent verweisen darauf, dass der als Berichtigung bezeichnete Entscheid vom 21. August 2017 inhaltlich bereits ein Einspracheentscheid gewesen sei. Dagegen könne nur Rekurs bei der Steuerrekurskommission eingelegt werden. Beide Parteien betrachten den angefochtenen Entscheid vom 30. Januar 2018 als nichtig wegen Unzuständigkeit der Steuerverwaltung.

7.1 Gegen eine Veranlagungsverfügung kann innert 30 Tagen Einsprache erhoben werden (Art. 189 f. StG). Die Steuerverwaltung prüft die Einsprache und erlässt einen Einspracheentscheid (Art. 193 StG). Dagegen kann wiederum Rekurs an die Steuerrekurskommission erhoben werden (E. 1). Wird keine Einsprache oder kein Rekurs erhoben, erwächst die Veranla-

gungsverfügung bzw. der Einspracheentscheid in Rechtskraft. Das Gesetz sieht die Berichtigung einer rechtskräftigen Verfügung für den Fall vor, dass sie Rechnungsfehler oder Schreibversehen aufweist (Art. 205 Abs. 1 StG). Als Rechnungsfehler gelten fehlerhafte mathematische Operationen und mit Schreibversehen ist die Wahl eines falschen Ausdrucks oder, wie es das Wort schon sagt, ein Schreibfehler gemeint (RKE 100 2013 495 vom 15.12.2015, E. 6; Peter Kästli in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Artikel 126 bis 293, 2011, N. 3 f. zu Art. 205 StG). Nicht darunter fallen eine unrichtige Tatsachendarstellung oder eine falsche Gesetzesauslegung (Peter Kästli, a.a.O., N. 3 f. zu Art. 205 StG). Allgemein ausgedrückt können Fehler im korrekten Ausdruck des Willens im Verfahren der Berichtigung korrigiert werden, nicht aber Fehler in der Willensbildung selbst (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 4 zu Art. 150 DBG).

7.2 Die Steuerverwaltung hat den Berichtigungsentscheid auf die Einsprache der Gemeinde G._____ vom 8. Mai 2017 (pag. 27) hin erlassen. Im Zeitpunkt der Einspracheerhebung war die Veranlagungsverfügung vom 11. April 2017 samt den dazugehörigen Haftungsverfügungen und Schlussabrechnungen noch nicht in Rechtskraft erwachsen. Demnach hätte wie vorstehend dargelegt (E. 7.1) ein Einspracheentscheid von der Steuerverwaltung gefällt werden müssen, da eine Berichtigung immer eine rechtskräftige Verfügung betrifft. Hinzu kommt, dass die Gemeinde einen materiellen Fehler in der Veranlagung, nämlich die Steuerteilung zwischen den Gemeinden D._____ und G._____ (pag. 43) beanstandet hatte. Gegenstand der Einsprache war somit nicht ein Rechnungsfehler oder ein Schreibversehen, so dass das Instrument der Berichtigung auch aus diesem Grund nicht anwendbar gewesen wäre. Der Entscheid (wie auch die darauf beruhenden Haftungsverfügungen und Entscheidabrechnungen) vom 21. August 2017 kann deshalb nicht als Berichtigung im Sinn von Art. 205 Abs. 1 StG aufrechterhalten werden.

7.3 Sowohl die Steuerverwaltung wie auch der Vertreter des Rekurrenten haben in ihren Rechtsschriften eine Umdeutung des Entscheids vom 21. August 2017 in einen Einspracheentscheid erörtert. Die Steuerverwaltung hat in ihrer Vernehmlassung jedoch selber eingeräumt, dass dies zu schwierigen Verfahrensfragen führe, da der Rechtsmittelweg bei einer Berichtigungsverfügung nicht derselbe wie bei einem Einspracheentscheid sei.

Gegen die Berichtigungsverfügung ist wie sonst bei einer Veranlagungsverfügung die Möglichkeit der Einsprache gegeben (Art. 189 f. StG), welche bei einem Einspracheentscheid nicht zur Verfügung steht. Die Rechtsmittelbelehrung des Berichtigungsentscheids vom 21. August 2017 (pag. 66) hat daher auf ein Rechtsmittel hingewiesen, das nicht existiert. Daher gibt es keinen Raum für eine Kantons Einsprache wie bei einem Einspracheentscheid. Vielmehr hat das Gesetz den Kantonsrekurs (Art. 195 Abs. 2 StG) als Rechtsmittel nach einem Einspracheentscheid

vorgesehen, das an die Steuerrekurskommission zu richten ist (E. 1). Selbst die Umdeutung einerseits des Berichtigungsentscheids in einen Einspracheentscheid und andererseits der anschliessenden Kantonseinsprache in einen Kantonsrekurs würde verfahrensrechtlich in eine Sackgasse führen, weil für einen weiteren Einspracheentscheid wie demjenigen vom 30. Januar 2018 die Zuständigkeit der Steuerverwaltung fehlt. Um unter diesen Umständen verfahrensrechtlich wieder eine korrekte Basis herzustellen, erscheint es daher als angebracht, nicht nur – wie von der Steuerverwaltung und vom Rekurrenten übereinstimmend ausgeführt – den angefochtenen Entscheid vom 30. Januar 2018 wegen mangelnder Zuständigkeit der Steuerverwaltung als nichtig zu erklären, sondern auch den Berichtigungsentscheid vom 21. August 2017 samt den zugehörigen Haftungsverfügungen und Entscheidrechnungen aufzuheben. Die Angelegenheit ist infolgedessen zur Fällung eines korrekten Einspracheentscheids aufgrund der Gemeindecinsprache vom 8. Mai 2017 sowie zum Erlass neuer Haftungsverfügungen und Schlussabrechnungen an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. Damit fällt auch die Kantonsentsprache vom 12. Oktober 2017 als gegenstandslos dahin. Nach Eröffnung der neuen Entscheide steht dem Rekurrenten wie der Rekursgegnerin und der Steuerverwaltung der Rechtsweg an die Steuerrekurskommission offen, was allen Beteiligten erlaubt, ihre Rechte zu wahren.

8. Durch die Aufhebung des Berichtigungs- und des Einspracheentscheids sind von der Steuerverwaltung neue Entscheide resp. Entscheidrechnungen zu erlassen. Aufgrund des bisherigen Verfahrensgangs erscheint es aus verfahrensökonomischen Gründen angebracht, an dieser Stelle zu den steuerlichen Auswirkungen der von der Rekursgegnerin am 15. Mai 2017 geleisteten Zahlung von CHF 3'856.65 (pag. 55) und deren Rückerstattung durch die Steuerverwaltung am 11. September 2017 einige klarstellende Bemerkungen anzubringen.

8.1 Damit Steuern geschuldet sind, muss zuerst eine Veranlagungsverfügung nach Art. 175 StG vorliegen. Wenn es sich wie vorliegend um die gemeinsame Veranlagung von Ehegatten handelt, die sich zwischenzeitlich getrennt haben, ist nach Art. 233 Abs. 4 StG der Anteil jedes Ehegatten zusätzlich durch eine Haftungsverfügung festzusetzen. Die Veranlagung wird durch eine Schlussabrechnung abgeschlossen, welche unter Berücksichtigung der geleisteten Zahlungen den definitiven Steuerbetrag festlegt (Art. 235 Abs. 1 StG; Markus Langenegger in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Artikel 126 bis 293, 2011, N. 1 ff. zu Art. 235 StG). Auch die Schlussabrechnung stellt eine Verfügung dar (Markus Langenegger, a.a.O., N. 9 zu Art. 235 StG). Hat eine steuerpflichtige Person irrtümlicherweise zu viel Steuern bezahlt, so ist die Steuerverwaltung nach Art. 244 StG zur Rückerstattung des zu viel bezahlten Betrags verpflichtet. Ob zu viel Steuern bezahlt wurden, steht erst fest, wenn Veranlagung, Haftungsverfügung und Schlussabrechnung in Rechtskraft erwachsen sind. Vorher fehlt es an einer definiti-

ven Festlegung der Steuerschuld. Art. 244 StG bezieht sich daher auf Fälle, in denen eine Zahlung über den rechtskräftig festgelegten Steuerbetrag hinaus geleistet wurde (vgl. Hans Frey in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 5 zum gleich wie Art. 244 StG lautenden Art. 168 DBG). Kommt Art. 244 StG zur Anwendung, so legt Art. 245 Abs. 2 StG für getrennte Ehegatten fest, dass die Rückerstattung je hälftig an die Ehegatten erfolgt, ausser wenn ein anderslautender gemeinsamer Antrag vorliegt.

8.2 Sind weder die Veranlagungsverfügung noch die Haftungsverfügungen noch die Schlussabrechnungen in Rechtskraft erwachsen, kommen Art. 244 StG und Art. 245 Abs. 2 StG nicht zur Anwendung. Die Steuerverwaltung hat früher in Anlehnung an Art. 245 Abs. 2 StG auch in Fällen von nicht rechtskräftigen Verfügungen bei einer Rückerstattung zu viel bezahlter Steuern eine hälftige Aufteilung vorgenommen, jedoch nach Auftreten von Inkassoschwierigkeiten ihre Praxis in eine anteilmässige Aufteilung nach Steuerfaktoren geändert (Markus Langenegger, a.a.O., N. 9 zu Art. 233 StG). Anlässlich der Steuergesetzrevision 2008 ist diese Praxis kodifiziert worden (Art. 233 Abs. 3 StG, Markus Langenegger, a.a.O., N. 10 zu Art. 233 StG), wobei in der Lehre präzisiert wird, dass davon nur gemeinsam erfolgte Zahlungen vor der Trennung erfasst werden (Markus Langenegger, a.a.O., N. 10 zu Art. 233 StG). Der Wortlaut von Art. 233 Abs. 3 StG ("...gemeinsam in Rechnung gestellte und bezahlte Beträge...") verbietet eine Anwendung auf den vorliegenden Fall, bei dem es um einen Steuerbetrag geht, der allein dem Rekurrenten und erst nach der Trennung in Rechnung gestellt und allein von der Rekursgegnerin einbezahlt wurde. Das Bundesgericht hat für die direkte Bundessteuer entschieden, dass in Fällen, wo die Bezahlung erst nach Wegfall der Solidarhaftung erfolgt, weder die hälftige Rückerstattung noch diejenige anhand der Steuerfaktoren sachgerecht ist. Vielmehr sollen zu viel bezahlte Steuern an denjenigen der getrennt lebenden Ehegatten erfolgen, der die Zahlung geleistet hat, was von der Lehre und der kantonalen Praxis aufgenommen wurde (BGer 2A.379/2002 vom 18.2.2003, E. 2.2; Steuerpraxis Kanton Thurgau betreffend Steuererrückerstattung an Ehegatten, Ziff. 3.1, einsehbar unter: <http://steuerverwaltung.steuerverwaltung.tg.ch/html/895088896.827.html>; Hans Frey, a.a.O., N. 15 zu Art. 162 StG). Dabei hat das Bundesgericht betont, dass allfällige zivilrechtliche Ansprüche durch diese Rückerstattungsregelung nicht präjudiziert werden (BGer 2A.379/2002 vom 18.2.2003, E. 2.2). Es erscheint angebracht, auch auf der kantonalen Ebene nach Massgabe der bundesgerichtlichen Praxis zu verfahren und ebenfalls eine Rückerstattung an den leistenden Ehegatten vorzusehen.

8.3 Vorliegend erliess die Steuerverwaltung am 11. April 2017 Haftungsverfügungen für jeden Ehegatten sowie separate Schlussabrechnungen für jeden Ehegatten, die sie nur der Rekursgegnerin zustellte. Aufgrund der Gemeindeeinsprache vom 8. Mai 2017 sind diese Verfügungen

nicht in Rechtskraft erwachsen. Die nachfolgenden Verfahrensschritte (Berichtigungsentscheid vom 21.8.2017, Einspracheentscheid vom 30.1.2018) werden gemäss den vorstehenden Erwägungen (E. 7.3) aufgehoben, so dass das Einspracheverfahren immer noch hängig ist. Wie oben ausgeführt (E. 8.1 und E. 8.2) setzen Art. 244 StG und Art. 233 Abs. 3 StG rechtskräftige Verfügungen bzw. gemeinsam in Rechnung gestellte und bezahlte Beträge voraus, was hier nicht gegeben ist. Da die Zahlung der Rekursgegnerin am 15. Mai 2017 unbestrittenermassen nach Wegfall der Solidarhaftung erfolgt ist, kommt die Regelung zur Anwendung, wonach die Rückerstattung an den leistenden Ehegatten zu erfolgen hat (E. 8.2). Die Rückerstattung vom 11. September 2017 an die Rekursgegnerin steht damit im Einklang und ist nicht zu beanstanden. Ob die Zahlung irrtümlich erfolgt ist oder nicht, spielt dabei keine Rolle. Ein Irrtum ist nur Voraussetzung bei einer Rückforderung von zu viel bezahlten Steuern, wenn die Schlussabrechnung in Rechtskraft erwachsen ist, was hier nicht zutrifft (Art. 244 StG, E. 8.1).

8.4 Der Entscheid, dass die Zahlung vom 15. Mai 2017 berechtigterweise zurückerstattet wurde, präjudiziert das zivilrechtliche Innenverhältnis nicht (BGer 2A.379/2002 vom 18.2.2003, E. 2.2). Die Frage, ob sich der Rekurrent auf die Saldoerklärung in der Scheidungskonvention berufen kann oder die Anrechnung der Zahlung bei ihm zu einer ungerechtfertigten Bereicherung führen würde, ist nicht von der Steuerrekurskommission zu entscheiden, da es sich hierbei um zivilrechtliche Ansprüche im Innenverhältnis der Ehegatten handelt. Insoweit ist auf den Rekurs nicht einzutreten (E. 3). Für die Steuerbehörden ist vorliegend allein massgeblich, dass gegenüber jedem Ehegatten eine Haftungsverfügung anhand der Steuerfaktoren zu erlassen (Art. 233 Abs. 4 StG) und im Rahmen einer Schlussabrechnung über die vor der Trennung eingegangenen Zahlungen abzurechnen ist (Art. 235 StG).

9. Aufgrund der Nichtigkeitserklärung des angefochtenen Einspracheentscheids, was von Amtes wegen festzustellen war, gilt der Rekurrent formal als obsiegend, obwohl materiell auf die das zivilrechtliche Innenverhältnis betreffenden Ausführungen nicht eingetreten werden konnte. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat er keine Verfahrenskosten zu tragen (Art. 200 Abs. 1 StG). Der Rekursgegnerin sind aufgrund der besonderen Umstände des Falles, namentlich mit Blick darauf, dass sie die Nichtigkeit des angefochtenen Entscheids nicht zu vertreten hat, ebenfalls keine Kosten aufzuerlegen.

10. Weil der Rekurrent im vorliegenden Verfahren vertreten ist und ihm notwendige und verhältnismässig hohe Kosten entstanden sind, wird ihm eine Parteikostenentschädigung zugesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG). Aufgrund der besonderen Umstände des Falles und in Würdigung der Tatsache, dass der Vertreter erst auf die Vernehmlassung der Steuerverwaltung hin die Nichtigkeit des angefochtenen Entscheids thematisiert hat und auf die Ausführungen zum

Innenverhältnis nicht eingetreten werden konnte, wird die Entschädigung pauschal auf CHF 1'000.-- (inklusive Auslagen und 7.7 % Mehrwertsteuer) festgesetzt.

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen, soweit darauf eingetreten werden kann. Es wird festgestellt, dass der Einspracheentscheid vom 30. Januar 2018 nichtig ist. Der Berichtigungsentscheid vom 21. August 2017 und alle dazugehörigen Haftungsverfügungen und Entscheidungsrechnungen werden aufgehoben. Es wird zudem festgestellt, dass die Kantonseinsprache vom 12. Oktober 2017 damit gegenstandslos wird.
2. Die Angelegenheit wird zur Behandlung der Gemeindееinsprache vom 8. Mai 2017 und zur Fällung eines neuen Einspracheentscheids samt neuen Haftungsverfügungen und Entscheidungsrechnungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.
3. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben.
4. Es werden Parteikosten im Betrag von CHF 1'000.-- (inkl. Auslagen und 7.7 % Mehrwertsteuer) gesprochen.
5. **Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

6. Zu eröffnen an:

- B. _____ zuhanden von A. _____
- C. _____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Gemeinde D. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Der Präsident

Der Gerichtsschreiber

Kästli

Mion