



100 22 350  
200 22 261  
Gemeinde: D. \_\_\_\_\_  
ZPV-Nr.: \_\_\_\_\_  
Eröffnung: 25.4.2024 RNA/JRO/aae

## **STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN**

**Sitzung vom 23. April 2024**

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Nanzer, die Fachrichter Maleta und Fankhauser sowie Röthlisberger als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

**A.** \_\_\_\_\_

vertreten durch

**B.** \_\_\_\_\_, Fürsprecher und Notar, Advokatur und Notariat C. \_\_\_\_\_ & Partner

gegen

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

betreffend Bussen für das Steuerjahr 2014 (Widerhandlung)

## **hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:**

**A.** A. \_\_\_\_\_ (Rekurrentin) erhielt im Jahr 2014 eine Nachzahlung der ordentlichen Altersrente der Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV) für die Jahre ab 2009 in der Höhe von CHF 139'020.--, die sie nicht in ihrer Steuererklärung 2014 deklarierte. In der Steuererklärung 2014 deklarierte sie lediglich die ordentliche AHV-Rente ab dem Jahr 2014 von CHF 28'080.-- pro Jahr (zwölfmal CHF 2'340.--). Daraufhin leitete die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Zentrale Veranlagungsbereiche, Bereich Nachsteuer (heute: Abteilung Nachsteuer; fortan Steuerverwaltung), mit Schreiben vom 22. April 2021 ein Nach- und Strafsteuerverfahren gegen die Rekurrentin ein. Am 5. September 2022 erliess die Steuerverwaltung eine Nachsteuer- und Bussenverfügung für das Steuerjahr 2014, in der sie die Rekurrentin zur Nachzahlung von CHF 26'437.25 für die Kantons- und Gemeindesteuern (zuzüglich Verzugszinsen von CHF 5'695.10) und CHF 4'650.45 für die direkte Bundessteuer (zuzüglich Verzugszinsen von CHF 1'068.25) verpflichtete und ihr wegen vollendeter Steuerhinterziehung Steuerbussen von CHF 8'724.30 für die Kantons- und Gemeindesteuern und von CHF 1'534.65 für die direkte Bundessteuer auferlegte. Bei den Bussen ging die Steuerverwaltung von Fahrlässigkeit aus und setzte den Bussenfaktor auf das Minimum von 0.33 des vorenthaltenen Steuerbetrags fest. Weiter wurden ihr Gebühren von CHF 300.-- auferlegt.

**B.** Dagegen hat die Rekurrentin, vertreten durch Fürsprecher und Notar B. \_\_\_\_\_ (Vertreter), am 29. September 2022 Einsprache erhoben, welche die Steuerverwaltung antragsgemäss als Sprungrekurs und -beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) weitergeleitet hat. Der Vertreter beantragt darin, dass die Nachzahlung der AHV von CHF 139'020.-- im Jahr 2014 als Kapitalleistung aus Vorsorge zu besteuern sei; unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Die Nachbesteuerung und die Busse in Höhe eines Drittels der hinterzogenen Steuer sind nicht bestritten worden. Strittig im vorliegenden Sprungrekurs bzw. der Sprungbeschwerde sei einzig die Frage, ob die Nachzahlung als Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen i.S.v. Art. 43 StG bzw. Art. 37 DBG oder als Kapitalleistung aus Vorsorge i.S.v. Art. 44 StG bzw. Art. 38 DBG qualifiziert werden könne. Der Vertreter ist der Ansicht, dass es sich um eine Kapitalleistung aus Vorsorge handle. Dies, weil die Rekurrentin (Jg. 1945) die AHV-Rente ab 2009 hätte beziehen können, sie sich jedoch für einen späteren Bezug (ab dem Jahr 2014) entschieden habe. Es sei daher ein bewusster Entscheid gewesen, analog zu einem Kapitalbezug aus beruflicher oder freier Vorsorge. Einkünfte aus der AHV qualifizierten auch als Einkünfte aus der Vorsorge, die besonders privilegiert zu besteuern seien. Einmalzahlungen aus Vorsorgewerken würden der Besteuerung von Kapitalleistungen aus Vorsorge unterstehen. Hierbei verweist der Vertreter auf den Entscheid der Steuerrekurskommission vom 17. Februar 2004 (RKE 4626 NP/DB 2001, E. 2), in welchem festgehalten sei, dass Nachzahlungen der Invalidenversicherung (IV) als Kapitalabfindung für wiederkehrende

Leistungen zu qualifizieren seien. Dies mit der Begründung, dass die Leistung normalerweise periodisch ausbezahlt werde und die Nachzahlung ohne Zutun der steuerpflichtigen Person erfolgt sei. Vorliegend sei die Nachzahlung jedoch nicht deshalb erfolgt, weil zuerst eine Anspruchsberechtigung habe geprüft werden müssen, sondern weil die Rekurrentin die Altersrente bewusst später bezogen habe.

**C.** Das Rekurs- und Beschwerdeverfahren betreffend das Nachsteuerverfahren (Nrn. 100 22 341 / 200 22 253) ist mit prozessleitender Verfügung vom 28. Oktober 2022 bis zum Abschluss des vorliegenden Steuerhinterziehungsverfahrens vor der Steuerrekurskommission sistiert worden.

**D.** Mit Schreiben vom 28. Oktober 2022 ist der Vertreter darauf hingewiesen worden, dass die Rekurrentin das Recht hat, in der Sache persönlich einvernommen zu werden. Da innert Frist kein entsprechender Antrag eingereicht worden ist, ist davon auszugehen, dass die Rekurrentin sinngemäss auf eine solche verzichtet hat.

**E.** Mit Schreiben vom 15. Dezember 2022 hat die Steuerverwaltung ihre Vernehmlassung eingereicht und darin die kostenfällige Abweisung von Rekurs und Beschwerde beantragt. Sie bringt darin im Wesentlichen vor, dass eine Rentennachzahlung, welche in Form einer einmaligen Kapitalzahlung ausgerichtet werde, für welche jedoch eine periodische Auszahlung vorgesehen wäre, wie dies vorliegend der Fall sei, entgegen der Ansicht des Vertreters nicht als Kapitalleistung aus Vorsorge qualifiziere. Dementsprechend sei die vorliegende Nachzahlung für AHV-Rentenansprüche von CHF 139'020.-- zu Recht gestützt auf Art. 43 StG bzw. Art. 37 DBG wie eine Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen qualifiziert und nachbesteuert worden.

**F.** Der Vertreter hat Gelegenheit erhalten, dazu Stellung zu nehmen, wovon er keinen Gebrauch gemacht hat.

**G.** Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

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

## **Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:**

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend das Steuerstrafverfahren 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]). Ausserdem kann die Einsprache gegen eine einlässlich begründete Verfügung mit Zustimmung der steuerpflichtigen Person bzw. der Steuerverwaltung ausnahmsweise als Rekurs bzw. als Beschwerde an die Steuerrekurskommission weitergeleitet werden (sog. Sprungrekurs bzw. -beschwerde gemäss Art. 192 Abs. 3 StG bzw. Art. 132 Abs. 2 DBG). Vorliegend ist die Verfügung der Steuerverwaltung vom 5. September 2022 einlässlich begründet und die Steuerverwaltung hat die Einsprache vom 29. September 2022 mit Schreiben vom 14. Oktober 2022 antragsgemäss als Sprungrekurs bzw. -beschwerde an die Steuerrekurskommission weitergeleitet. Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Die Rekurrentin ist im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG und Art. 140 ff. DBG i.V.m. Art. 3 BStV i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Eingabe ist deshalb einzutreten.

2. Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da die Busse über CHF 3'000.-- 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]).

3. Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist auf Grund der Sistierung des Nachsteuerverfahrens einzig die Busse wegen Steuerhinterziehung. Hierbei ist unstrittig, dass die Rekurrentin mit Verfügung der Ausgleichskasse des Kantons Bern vom 28. Oktober 2014 (Akten der Steuerverwaltung, pag. 27-25) eine Nachzahlung der AHV Renten für den Zeitraum vom 1. Oktober 2009 bis zum 30. September 2014, über CHF 139'020.-- erhalten hat. Auch ist unstrittig, dass die Rekurrentin diese Nachzahlung nicht als Einkommen in der Steuererklärung 2014 deklariert hat. Die von der Steuerverwaltung festgesetzte Busse in der Höhe eines Drittels der hinterzogenen Steuer wird vom Vertreter auch nicht bestritten. Es liegen daher hinsichtlich der Busse übereinstimmende Anträge vor, womit die Busse wegen Steuerhinterziehung nicht mehr strittig ist, auch bestehen auf Grund der Aktenlage für die Steuerrekurskommission keine ernsthaften Zweifel, dass die Rekurrentin im Jahr 2014 eine fahrlässige Steuerhinterziehung began-

gen hat. Somit ist der Bussenfaktor wegen fahrlässiger Steuerhinterziehung im Umfang von 0.33 zu bestätigen.

4. Strittig ist vorliegend einzig die Basis betreffend der Bussenberechnung bzw. die Frage, ob die fragliche Nachzahlung der AHV-Rente als Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen i.S.v. Art. 43 StG bzw. Art. 37 DBG oder als Kapitaleistung aus Vorsorge i.S.v. Art. 44 StG bzw. Art. 38 DBG zu qualifizieren und entsprechend zu besteuern ist.

4.1 Art. 37 DBG (bzw. Art. 43 StG) betrifft die ordentliche Einkommensbesteuerung. Gehören zu den Einkünften der steuerpflichtigen Person Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen, so wird die Einkommenssteuer gemäss dieser Vorschrift unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte zum Steuersatz berechnet, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen eine jährliche Leistung ausgerichtet worden wäre. Damit wird der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person Rechnung getragen. Angesichts der progressiven Ausgestaltung der Tarife wäre es mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht vereinbar, solche Kapitalabfindungen zur Ermittlung des Steuersatzes in ihrer vollen Höhe zu berücksichtigen. Die steuerpflichtige Person verfügt zwar dank der Kapitalabfindung über ein höheres Einkommen, das aber durch die Kapitalabfindung künstlich erhöht und durch Einkommenseinbussen in anderen Perioden erkaufte ist (BGer 2C\_158/2013 vom 26.8.2013, E. 3.1). Als Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen i.S.v. Art. 37 DBG (bzw. Art. 43 StG) können unter bestimmten Voraussetzungen auch einmalige Vermögenszugänge gelten, mit denen aufgelaufene, das heisst in der Vergangenheit begründete Teilleistungen abgegolten werden. Solche Kapitalabfindungen kommen jedoch nur dann in den Genuss der nach Art. 37 DBG privilegierten Besteuerung zum Rentensatz, wenn – dem Wesen der betreffenden Leistungen entsprechend – ordentlicherweise eine periodische Ausrichtung vorgesehen gewesen wäre, und diese (in der Vergangenheit) ohne Zutun der berechtigten steuerpflichtigen Person unterblieben ist (vgl. Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2. Aufl., 2019, N. 4 zu Art. 37 DBG; Ivo P. Baumgartner in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl., 2022, N. 10a zu Art. 37 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl., 2023, N. 9 zu Art. 37 DBG; vgl. auch BGer 2C\_285/2020 vom 20.9.2020, E. 5.3; BGer 2A.68/2000 vom 5.10.2000, in StE 2001 B 26.2 Nr. 7 E. 4a ff. [Grundsatzurteil]), diesem also kein Wahlrecht in Bezug auf die Erfüllungsart bzw. den Erfüllungszeitpunkt zustand (BGer 2A.50/2000 vom 6.3.2001, E. 4b). Neben Rentenleistungen im Bereich der Sozialversicherungen könnte das etwa bei unbezahlt gebliebenen Unterhaltsbeiträgen (Art. 125 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB; SR 210]) oder bei Lohnnachzahlungen, die sich auf Art. 8 Abs. 3 der Bundesverfassung (BV; SR 101) stützen, der Fall sein. Sind derart

geschuldete Teilleistungen vorenthalten worden, so dass sie gar nicht periodengerecht versteuert werden konnten, wäre es unbillig, die nachträgliche Kapitalabfindung zusammen mit dem übrigen Einkommen zum vollen Satz zu besteuern und den berechtigten Empfänger dadurch steuerrechtlich zu "bestrafen". Demgegenüber wäre eine Steuersatzermässigung dort nicht gerechtfertigt und auch nicht sachgerecht, wo die Ausrichtung einer Kapitalabfindung anstelle periodischer Teilleistungen und der Auszahlungszeitpunkt von der Wahl der Beteiligten abhängen (BGer 2A.68/2000 vom 5.10.2000, in StE 2001 B 26.2 Nr. 7 E. 4c). Der Grundsatz, dass steuerwirksame Vermögenszugänge derjenigen Berechnungsperiode zuzuordnen sind, in welcher die steuerpflichtige Person einen festen Anspruch auf sie erworben hat, gilt nämlich nicht nur für die Bemessung des steuerbaren Einkommens, sondern auch für die Berechnung des massgebenden Steuersatzes (BGer 2A.68/2000 vom 5.10.2000, in StE 2001 B 26.2 Nr. 7 E. 4b). Deshalb ist eine Anwendung von Art. 37 DBG (bzw. Art. 43 StG) beispielsweise ausgeschlossen bei der Realisierung stiller Reserven, bei Entschädigungen für hingegebenes Kapital, unabhängig davon, ob diese einmalig, periodisch oder unregelmässig erfolgen, bei Abgangsentschädigungen oder auch bei auf Vereinbarung beruhenden Lohnzahlungen in einem langfristigen Arbeitsverhältnis (BGer 2A.68/2000 vom 5.10.2000, in StE 2001 B 26.2 Nr. 7 E. 4c). Überlegungen zum Vorliegen eines irgendwie gearteten Zwangselements gründen letztlich in der Interpretation der Regelung von Art. 37 DBG (bzw. Art. 43 StG) als Privileg, das nicht steuerplanerischen Massnahmen der steuerpflichtigen Person ausgesetzt werden soll. Diese Regelung ist aber nur ein systematisch gebotenes Korrektiv für das Periodizitätsprinzip, das bei einer stark progressiven Ausgestaltung des Steuertarifs zu erheblichen Verzerrungen und Ungerechtigkeiten führen kann (Ivo P. Baumgartner, a.a.O., N. 10c zu Art. 37 DBG).

**4.2** Art. 38 DBG (bzw. Art. 44 StG) betrifft demgegenüber die Kapitalleistungen aus Vorsorge. Diese sollen nach dem Willen des Gesetzgebers besonders privilegiert besteuert werden. Die Verfassungsgrundlage findet sich in Art. 111 BV. Zu diesem Zweck werden sie – anders als die Kapitalabfindungen nach Art. 37 DBG (bzw. Art. 43 StG) – gesondert vom übrigen Einkommen mit einer Jahressteuer erfasst (sog. Vorsorgetarif; Art. 38 Abs. 1 DBG; Art. 44 Abs. 1 StG). Damit wird die Progressionswirkung des übrigen Einkommens eliminiert (BGer 2C\_158/2013 vom 26.8.2013, E. 3.2). Die kantonalen Steuern werden zu einem reduzierten Tarif (Art. 44 Abs. 2 und 3 StG) und die direkte Bundessteuer zu einem Fünftel der ordentlichen Tarife (Art. 38 Abs. 2 DBG) besteuert (VGE 100 2019 66/67 vom 24.10.2019, E. 2.3). Der Anwendungsbereich von Art. 38 DBG (bzw. Art. 44 StG) erstreckt sich grundsätzlich auf alle Einkünfte (Kapitalleistungen) aus Vorsorge im weiten Sinn des Wortes. Als Kapitalleistungen aus Vorsorge gelten vorab Kapitalleistungen aus AHV/IV (1. Säule), aus beruflicher Vorsorge (2. Säule), aus anerkannten Einrichtungen der gebundenen Selbstvorsorge (Säule 3a), aus Leibrenten und Verpfändung (Säule 3b) sowie Zahlungen bei Tod und für bleibende körperliche und

gesundheitliche Nachteile (vgl. Art. 38 Abs. 1 i.V.m. Art. 22 DBG; Art. 44 Abs. 1 Bst. a und b StG; BGer 2C\_158/2013 vom 26.8.2013, E. 3.3; VGE 100 2017 191/192 vom 25.4.2018, E. 3.2). Art. 38 DBG (bzw. Art. 44 StG) erfasst nur Kapitalleistungen und nicht auch Rentennachzahlungen, d.h. Renten, welche aus irgendwelchem Grund erst in einem späteren Zeitpunkt und zusammen mit anderen Rentenzahlungen ausgerichtet werden. Solche Zahlungen sind im Lichte von Art. 37 DBG (bzw. Art. 43 StG) zu beurteilen (Ivo P. Baumgartner, a.a.O., N. 6d zu Art. 38 DBG).

**4.3** Art. 37 DBG (bzw. Art. 43 StG) sieht keine zweifache Reduktion wie bei Art. 38 DBG (bzw. Art. 44 StG) vor. Die beiden Vorschriften verfolgen unterschiedliche Zwecke. Entscheidendes (und ausreichendes) Tatbestandsmerkmal für die Anwendung von Art. 37 DBG (Art. 43 StG) ist, dass es sich um eine Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen handelt. Diese sollen entsprechend der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit für wiederkehrende Leistungen besteuert werden. Handelt es sich aber um eine Kapitalleistung aus Vorsorge i.w.S., so erfolgt die Besteuerung nach Art. 38 DBG (bzw. Art. 44 StG) gesondert vom übrigen Einkommen und zu einem besonders günstigen Tarif. Damit sollen solche Zahlungen angesichts ihres Zwecks (Vorsorge) steuerlich besonders begünstigt werden. Die gesonderte Besteuerung von Kapitalleistungen nach Art. 38 DBG (bzw. Art. 44 StG) wird gegenüber der Besteuerung zum Rentensatz (Art. 37 DBG [bzw. Art. 43 StG]) allgemein als für die steuerpflichtige Person günstiger beurteilt. Für eine kohärente Anwendung der beiden Vorschriften ist daher eine genaue Abgrenzung erforderlich. Es liegt nicht im Belieben der steuerpflichtigen Person, für die eine oder die andere Besteuerung zu optieren je nachdem, welche für sie günstiger ist (BGer 2C\_158/2013 vom 26.8.2013, E. 3.4). Die Abgrenzung zwischen diesen beiden Sonderregelungen hat über deren Vorsorgecharakter zu erfolgen. Der Vorsorgecharakter einer Leistung ist nach objektiven Kriterien zu beurteilen. Dabei ist der Begriff eher weit auszulegen, zumindest, wenn es um eine Abgrenzung zu Leistungen nach Art. 37 DBG (bzw. Art. 43 StG) geht (Ivo P. Baumgartner, a.a.O., N. 6b zu Art. 37 DBG). Sowohl die Kapitalleistungen aus Vorsorge i.S.v. Art. 38 DBG bzw. Art. 44 StG als auch die Kapitalabfindungen nach Art. 37 DBG bzw. Art. 43 StG betreffen Auszahlungen für kapitalisierte Leistungen. Während aber im erstgenannten Fall das bis zum Vorsorgefall geäußerte Vorsorgekapital kapitalisiert wird, wird in der zweitgenannten Konstellation die periodische (Vorsorge)Leistung kapitalisiert und aperiodisch abgegolten. Werden mit Kapitalzahlungen nur bereits aufgelaufene, periodische Ansprüche getilgt, fällt eine gesonderte Besteuerung zum Vorsorgetarif nach Art. 38 DBG bzw. Art. 44 StG ausser Betracht und ist stattdessen eine Besteuerung mit dem übrigen Einkommen zum Rentensatz von Art. 37 DBG bzw. Art. 43 StG zu prüfen (VGE ZH SB.2023.00068 vom 9.10.2023, E. 2.1.2). Wird eine Kapitalzahlung ausgerichtet, welche die Voraussetzungen von Art. 38 DBG (bzw. Art. 44 StG; Kapitalleistung aus Vorsorge) erfüllt, kommt Art. 37 DBG (bzw. Art. 43 StG; Kapitalabfindungen für

wiederkehrende Leistungen) nicht zur Anwendung (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 4a zu Art. 37 DBG).

5. Der eingereichten Verfügung der Ausgleichskasse des Kantons Bern vom 28. Oktober 2014 (pag. 27-25) ist zu entnehmen, dass die Rekurrentin gleichentags zusammen mit einer ordentlichen Rentenzahlung für den Monat Oktober 2014 in der Höhe von CHF 2'340.-- eine Nachzahlung der AHV für die Renten betreffend den Zeitraum vom 1. Oktober 2009 bis 30. September 2014 über CHF 139'020.-- erhalten hat. Gemäss Vertreter hat die Rekurrentin ihre AHV-Rente bewusst erst später bezogen, obwohl sie (Jg. 1945) die AHV-Rente bereits ab dem Jahr 2009 hätte beziehen können. Die Rekurrentin hat aber nicht den Aufschub des Bezugs der Altersrente um die Maximaldauer von fünf Jahren gemäss Art. 39 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG; SR 831.10) verlangt. Bei einem solchen Rentenaufschub hätte die rentenberechtigte Rekurrentin während der Dauer des Aufschubs auf den Bezug der ihr zustehenden ordentlichen Altersrente verzichtet (vgl. hierzu Rz. 6301 der Wegleitung [des Bundesamts für Sozialversicherungen] über die Renten in der Eidgenössischen Alters- und Hinterlassenen- und Invalidenversicherung [RWL], in der damals ab Januar 2014 gültigen Fassung). Anschliessend hätte sie zur ordentlichen Altersrente einen Zuschlag erhalten, der dem versicherungsmässigen Gegenwert der während der Aufschubsdauer nicht bezogenen Leistungen entsprochen hätte (vgl. Rz. 6304 der RWL). Für einen Aufschub des Rentenbezugs i.S.v. Art. 39 AHVG gibt es vorliegend keine Hinweise (vgl. Verfügung vom 28.10.2014; pag. 27-25). Vielmehr wird die Auszahlung in der Verfügung der AHV explizit als Nachzahlung bezeichnet. Nachzahlungen wären bei einem Aufschub des Rentenbezugs nicht erlaubt gewesen (vgl. Dieter Widmer, Die Sozialversicherung in der Schweiz, 12. Aufl., 2019, S. 62). Vorliegend ist davon auszugehen, dass sich die leistungsberechtigte Rekurrentin erst nach der Entstehung des Rentenanspruchs (ab der Vollendung des Rentenalters) bei der Ausgleichskasse angemeldet hat. In einem solchen Fall hat die Ausgleichskasse grundsätzlich alle unverjährten Rentenbeträge von sich aus nachzuzahlen (Rz. 10201 der RWL). Geschuldete, aber nicht geleistete AHV-Renten werden im Rahmen einer fünfjährigen Frist nachbezahlt (Art. 46 Abs. 1 AHVG i.V.m. Art. 24 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 6. Oktober 2000 über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts [ATSG; SR 830.1]; Art. 77 der Verordnung vom 31. Oktober 1947 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung [AHVV; SR 831.101]). Da es sich vorliegend um eine Rentennachzahlung gehandelt hat, kann diese in Übereinstimmung mit der Steuerverwaltung bereits aus diesem Grund nicht gestützt auf Art. 38 DBG bzw. Art. 44 StG zum Vorsorgetarif besteuert werden. Es wäre denn auch nicht richtig, Renten zu einem reduzierten Satz von einem Fünftel des ordentlichen Tarifs (vgl. Art. 38 DBG; bzw. zu einem reduzierten Tarif; Art. 44 Abs. 2 und 3 StG) zu



besteuern, nur weil sie "verspätet" ausgezahlt worden sind (BGer 2C\_1179/2012 vom 13.5.2013, E. 4.4; BGer 2C\_640/2010 vom 11.12.2010, E. 5).

Weiter ist zu prüfen, ob die Nachzahlung der AHV-Rente gestützt auf Art. 37 DBG bzw. Art. 43 StG zum Rentensatz zu besteuern ist. Dies wäre der Fall, wenn – dem Wesen der betreffenden Leistungen entsprechend – ordentlicherweise eine periodische Ausrichtung vorgesehen wäre und diese (in der Vergangenheit) ohne Zutun der berechtigten steuerpflichtigen Person unterblieben ist (vgl. E. 4.1 hiavor). Die erste Voraussetzung ist erfüllt, da die AHV-Leistungen grundsätzlich als Rente ausgerichtet werden (vgl. Art. 37 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge [BVG; SR 831.40]). Bezüglich der zweiten Voraussetzung, dass die wiederkehrenden Leistungen ohne Zutun der steuerpflichtigen Person ausgeblieben sind, ist darauf hinzuweisen, dass sich die Rekurrentin erst verspätet bei der Ausgleichskasse gemeldet, bzw. gemäss Vertreter die Rente bewusst später bezogen hat. Folglich stellt sich die Frage, ob vorliegend von einem Ausbleiben der periodischen Leistungen gesprochen werden kann, das nicht auf ein Zutun der Rekurrentin zurückzuführen ist. Hierbei ist vorab darauf hinzuweisen, dass der Rentenanspruch gemäss Art. 21 Abs. 2 AHVG zwar am ersten Tag des Monats, welcher der Vollendung des 65. (Männer) bzw. 64. (Frauen) Altersjahr folgt, entsteht. Allerdings bedarf es für die Ausrichtung von Leistungen der AHV eines Begehrens der anspruchsberechtigten Person und gestützt darauf eine Rentenverfügung. Aus diesem Grund fliessen Renten der AHV der steuerpflichtigen Person erst zu, wenn der (feste) Rechtsanspruch durch Verfügung der zuständigen Behörde festgestellt worden ist (Peter Locher, a.a.O., N. 10 zu Art. 22 DBG). Die Rekurrentin hat somit erst mit der Verfügung vom 28. Oktober 2014 (pag. 27-25) einen festen Rechtsanspruch auf die AHV-Rente erhalten. Obwohl sich die Rekurrentin erst verspätet bei der Ausgleichskasse angemeldet hat, hat in diesem Zeitpunkt die Ausrichtung einer Kapitalabfindung anstelle periodischer Teilleistungen und der Auszahlungszeitpunkt nicht mehr von der Wahl der Rekurrentin abgehangen. Die Rekurrentin hat kein Wahlrecht in Bezug auf die Erfüllungsart bzw. den Erfüllungszeitpunkt gehabt. Auch kann allein aus der verspäteten Anmeldung bei der Ausgleichskasse bzw. dem bewussten Verzicht auf den Bezug der AHV-Rente nicht gefolgert werden, dass die Rekurrentin auf die privilegierte Regelung von Art. 37 DBG (bzw. Art. 43 StG) abgezielt hat bzw. dass dabei steuerplanerische Aspekte eine Rolle gespielt hätten. Folglich ist die vorliegende hinterzogene Steuer in Übereinstimmung mit der Steuerverwaltung zum Rentensatz (Art. 37 DBG; Art. 43 StG) zu besteuern. Der Rekurs und die Beschwerde erweisen sich daher als unbegründet und sind abzuweisen.

**6.** Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die Rekurrentin kostenpflichtig. Sie hat die gesamten Verfahrenskosten zu tragen, einschliesslich allfälliger Auslagen für Gutachten oder

andere externe Kosten (Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG sowie Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Vorliegend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 900.-- damit der unterlegenen Rekurrentin aufzuerlegen.

Ist die Rekurrentin vertreten, so kann bei ganz- oder teilweiseem Obsiegen eine Parteikostenentschädigung gesprochen werden. Da die Rekurrentin im vorliegenden Fall unterliegt, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG; 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]).

**Aus diesen Gründen wird erkannt:**

1. Der Rekurs betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2014 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die Busse wegen vollendeter Steuerhinterziehung pro 2014 wird abgewiesen.
3. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 900.--, werden der Rekurrentin zur Bezahlung auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. **Gegen den Entscheid betreffend die kantonalen Steuern kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die 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:

- B.\_\_\_\_\_, Fürsprecher und Notar zuhanden von A.\_\_\_\_\_
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Einwohnergemeinde D.\_\_\_\_\_

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION  
DES KANTONS BERN

Die RichterIn

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Röthlisberger