



200 18 482

Gemeinde: H. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 11.12.2019 RNA/AWE/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 10. Dezember 2019

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Nanzer, die Fachrichter Bütikofer und Fankhauser sowie Werthmüller als Gerichtsschreiber

In der Beschwerdesache

von

A. _____

vertreten durch

B. _____

gegen

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

betreffend die direkte Bundessteuer 2017

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A. _____ (Beschwerdeführerin) wurde von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region Emmental-Oberaargau (Steuerverwaltung), mit Verfügung datiert vom 20. August 2018, betreffend die direkte Bundessteuer 2017 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 76'700.- - veranlagt. Dabei war der aus einer Witwenrente der Pensionskasse (PK) bestehende Anteil des Einkommens erstmals zu 100 % statt wie in den Vorjahren zu 80 % in die Veranlagung einbezogen worden.

B. Dagegen hat die Beschwerdeführerin am 10. September 2018 Einsprache erhoben, mit dem Antrag die Witwenrente aus der PK weiterhin nur zu 80 % als Einkommen zu besteuern.

C. Mit Vorbescheid und Begründung zum nachfolgenden Einspracheentscheid vom 26. September 2018 hat die Steuerverwaltung die Beschwerdeführerin darauf hingewiesen, dass nur jene Renten, die vor dem 1. Januar 2002 zu laufen begonnen haben, zum privilegierten Übergangsrechtlichen Bemessungssatz berücksichtigt werden könnten. Wenn wie im Fall der Beschwerdeführerin der Rentenanspruch erst nach Ablauf der Übergangsfrist am 1. Januar 2002 auf einen Rechtsnachfolger übergegangen sei und die Rente erst nach diesem Datum zu laufen begonnen habe, sei die Rente zu 100 % steuerbar.

D. Nach einem weiteren Briefwechsel, in dem die Steuerverwaltung ergänzend darauf hinwies, dass mit dem Versterben des Ehemannes der Beschwerdeführerin im Jahr 2006 die Altersrente in eine Witwenrente umgewandelt worden sei und somit diese Witwenrente an sich bereits ab dem Jahr 2006 zu 100 % zu besteuern gewesen wäre, hat die Steuerverwaltung die Einsprache mit Entscheid vom 4. Dezember 2018 abgewiesen.

E. Am 18. Dezember 2018 hat die Beschwerdeführerin durch Rechtsanwalt B. _____ (Vertreter) bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) mit gleichbleibendem Antrag dagegen Beschwerde erheben lassen. Er bemängelt dabei, dass die Veranlagung keinen Hinweis auf die Besteuerung zu 100 % enthalten habe und dass der Einspracheentscheid nicht genügend begründet worden sei. Weiter verstosse die von der Steuerverwaltung angewandte Besteuerung gegen das Prinzip der Rechtsgleichheit, weil ihm gleiche Fälle bekannt seien, in denen Renten nur zu 80 % besteuert würden, und gegen das Gebot der Gleichbehandlung der Geschlechter. Dies, weil je nach Geschlecht des überlebenden Ehegatten andere Steuerfolgen resultieren würden. Denn, wenn die Beschwerdegegnerin vorverstorben wäre, so würde die Altersrente des Mannes anders als die Witwenrente weiterhin nur zu 80 % besteuert. Im Übrigen verstosse die Besteuerung zu 100 % gegen den Zweck der diesbezüglichen Übergangsregelung. Denn damit würden in die berufliche Vorsorge geleistete Beiträge,

die seinerzeit nicht vom Einkommen hätten abgezogen werden können, nun bei ihrem Bezug zu Unrecht trotzdem voll besteuert. Ergänzend wird geltend gemacht, dass die damit aufgeworfene Rechtsfrage von allgemeinem Interesse sei, weshalb der Rekurrentin keine Kosten aufzuerlegen und kein Kostenvorschuss einzuverlangen sei.

F. In ihrer Vernehmlassung vom 8. Februar 2019 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung weist sie auf die gesetzliche Regelung betreffend die Besteuerung von Leistungen aus der 2. Säule hin, die grundsätzlich eine volle Besteuerung vorsehe und auf die Übergangsregelung, welche nur für Leistungen beansprucht werden könne, die vor dem 1. Januar 2002 zu laufen begonnen hätten.

Betreffend die vom Vertreter geltend gemachte rechtsgleiche Behandlung mit Steuerpflichtigen, die bei gleicher Ausgangslage noch zu 80 % besteuert würden, hält sie fest, dass grundsätzlich kein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht bestehe.

Betreffend den Vorwurf, dass die Anpassung der Besteuerung von 80 % auf 100 % "heimlich und stillschweigend" erfolgt sei, hält sie fest, dass die Besteuerung zum reduzierten Satz von 80 % in all den vorangegangenen Jahren jeweils explizit begründet worden sei. Da die Deklaration (recte wohl die Besteuerung) zum vollen Satz aber den Regelfall darstelle, sei dafür keine Erklärung notwendig gewesen.

G. In seiner Stellungnahme vom 22. Februar 2019 zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung macht der Vertreter insbesondere geltend, dass die Witwenrente aus demselben Vorsorgeverhältnis stamme wie zuvor die Altersrente des verstorbenen Ehemannes, weshalb weiterhin der reduzierte Satz zur Anwendung kommen müsse.

H. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Einkommensveranlagung können bei der Steuerrekurskommission angefochten werden (Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] i.V.m. Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Die Beschwerdeführerin ist im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (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 Beschwerde ist deshalb einzutreten.

Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da sich der vorliegende Entscheid auch auf die nachfolgenden Veranlagungen auswirkt und der Streitwert unbestimmt ist (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]).

2. Streitig ist im vorliegenden Fall, ob die Witwenrente aus beruflicher Vorsorge, die an die Stelle der Ehepaar- resp. Altersrente des verstorbenen Ehemannes der Beschwerdeführerin getreten ist, zum privilegierten Satz von 80 % oder voll zu 100 % zu besteuern ist.

3. Gemäss Art. 22 Abs. 1 DBG sind u.a. Einkünfte aus Einrichtungen der beruflichen Vorsorge (2. Säule) in Übereinstimmung mit der Bestimmung von Art. 83 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juni 1982 [BVG; SR 831.40] grundsätzlich in vollem Umfang steuerbar. Dies als Gegenstück zur vollen steuerlichen Abziehbarkeit der Einlagen, Prämien und Beiträge an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge, die während der gesamten Erwerbstätigkeit in die Pensionskasse einbezahlt werden (Art. 38 Abs. 1 Bst. d DBG auf der Grundlage von Art. 81 Abs. 2 BVG). Dieses sog. Waadtländer Modell wurde mit dem Bundesgesetz vom 22. März 1985 zur Anpassung des Bundesratsbeschlusses über die Erhebung einer direkten Bundessteuer [BdBSt] an das Bundesgesetz über die berufliche Vorsorge per 1. Januar 1987 eingeführt und in Kraft gesetzt. Der Grundsatz der vollen Abziehbarkeit der Einlagen in die PK und der vollen Steuerbarkeit der Renten aus der PK gemäss Art. 38 Abs. 1 Bst. d DBG und Art. 22 DBG wird aber nach der Übergangsbestimmung von Art. 204 Abs. 1 DBG für jene Versicherten durchbrochen, deren Vorsorgeverhältnis bereits vor dem 1. Januar 1987 bestand und die ihre Beiträge und Einlagen in die PK deshalb in der Zeit vor diesem Datum bei der Einkommenssteuer nicht voll zum Abzug bringen konnten. Renten und Kapitalabfindungen, die auf solchen Vorsorgeverhältnissen beruhen und die vor dem 1. Januar 2002 fällig wurden oder zu laufen begannen, werden deshalb zum Ausgleich der vor Einführung des Waadtländer Modells begrenzten Abzugsfähigkeit der Prämien Beiträge und Einlagen zu einem privilegierten Satz von 60 % (bei ausschliesslich selbstfinanzierten Leistungen) oder von 80 % (bei mindestens zu 20 % selbstfinanzierten Leistungen) besteuert (vgl. Art. 204 Abs. 1 Bst. a und Bst. B DBG).

Die Übergangsregelung wurde im Sinne der Einfachheit und Praktikabilität vom Gesetzgeber bewusst schematisch gehalten. Dabei wurde in Kauf genommen, dass einerseits Vorsorgeleistungen, die auf einem Vorsorgeverhältnis beruhen, das am 31. Dezember 1986 bereits bestand, und die vor dem 1. Januar 2002 zu laufen begonnen haben, während ihrer ganzen Laufzeit pri-

vilegiert besteuert werden, andererseits aber jene die erst nach dem 31. Dezember 2001 zu laufen begannen, an sich entgegen dem Zweck der Übergangsbestimmung gar nicht in den Genuss einer privilegierten Besteuerung kommen würden (vgl. Steiner/Lang in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 4 zu Art. 204 DBG). Allfällige Ungleichbehandlungen der Steuerpflichtigen, die auf diesem Schematismus beruhen, sind deshalb gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung hinzunehmen (vgl. BGE 116 Ia 277 E. 3a, S. 281 mit Hinweisen auf die Materialien). Soweit der Vertreter sich in diesem Sinn auf eine rechtsungleiche Besteuerung infolge der Anwendung von Art. 204 DBG beruft, lässt sich daraus somit nichts zugunsten der Beschwerdeführerin ableiten.

4. Nach der Bestimmung von Art. 204 DBG unterliegen Renten und Kapitalabfindungen dann nicht mehr der privilegierten Besteuerung, wenn sie nach dem 31. Dezember 2001 zu laufen begonnen haben. Die Steuerverwaltung begründet vorliegend die Besteuerung der Witwenrente im vollen Umfang damit, dass mit der Umwandlung der bisherigen Altersrente des Ehemannes der Beschwerdeführerin in eine ab Januar 2007 laufende Witwenrente eine neue Rente entstanden sei. Diese neue Witwenrente habe erst nach dem 31. Dezember 2001 zu laufen begonnen und könne somit entsprechend der Bestimmung von Art. 204 DBG nicht mehr privilegiert zu 80 % besteuert werden.

4.1 Der Steuerverwaltung ist darin zuzustimmen, dass es sich bei der Witwenrente um eine von der vormaligen Ehepaar- resp. Altersrente sich unterscheidende Rente handelt, die sich auf einen anderen Rechtsgrund für die Ausschüttung stützt. Insofern handelt es sich denn auch um eine "neue" Rente. Gleichzeitig ist aber festzuhalten, dass mit der Ehepaar- resp. Altersrente des Ehemannes, u.a. in Erfüllung familienrechtlicher Unterhaltspflichten auch Lebenshaltungskosten der Ehefrau gedeckt wurden. Aus demselben Alterskapital, das der Finanzierung der Altersrente des nun verstorbenen Ehemannes gedient hat, fliesst nun an Stelle der Altersrente eine Witwenrente, die jenen Teil der Altersvorsorge der Beschwerdeführerin, der zuvor von der Altersrente abgedeckt wurde, ab 2007 ablöst und fortführt. Aus steuerrechtlicher Sicht handelt es sich deshalb nicht um ein neues Rentenverhältnis, sondern um die Fortführung eines bereits bestehenden, vor dem 31. Dezember 2001 fällig gewordenen Vorsorgefalles. Die Witwenrente löst zwar die Altersrente ab, aber sie wird von derselben Pensionskasse, aufgrund desselben vorbestehenden Vorsorgeverhältnisses und auf derselben vorbestehenden Vertragsbasis entrichtet und setzt damit das bestehende Rentenverhältnis fort. Anders als bei der AHV, bei der die einfache AHV-Rente aus eigenem Recht der (nun) alleinstehenden Person bezogen wird, beruht die Witwenrente im Bereich der beruflichen Vorsorge auf demselben (zum Teil bereits vor dem Jahr 1987 geäufteten) Pensionskassenkapital und leitet sich somit aus demselben

Rentenstammrecht ab, wie zuvor die Altersrente des verstorbenen Ehegatten (vgl. Recueil de jurisprudence neuchâteloise (RJN) 2005 p. 208 einsehbar auf swisslex unter: <https://www.swisslex.ch/de/doc/unknown/36b7e400-cf2f-4d13-bac1-0b6b75d6d632>) abgerufen am 16.7.2019; sowie Hans-Jörg Müllhaupt in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl., 2015, N. 5. zu § 267 StG AG).

4.2 Zu laufen begonnen hat die Witwenrente als solche zwar erst ab 1. Januar 2007, der Wortlaut von Art. 204 Abs. 1 DBG ist aber so auszulegen, dass für die Bestimmung des Beginns des Laufs der Rentenleistungen nicht die Fälligkeit der einzelnen Rentenleistung heranzuziehen, sondern darauf abzustellen ist, wann das Rentenverhältnis als Ganzes "fällig" geworden ist (vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2015, N. 6 zu Art. 204 DBG). Vorliegend ist auf den Beginn der Altersleistungen des verstorbenen Ehemannes im Jahr 2000 abzustellen. Denn mit dem Beginn der Altersleistungen an den Ehemann und damit dem Eintreten des Vorsorgefalles aus diesem Vorsorgeverhältnis wurde das Rentenverhältnis, aus dem auch die Witwenrente ab 2007 entrichtet wird, als Ganzes fällig. Die der Altersrente nachfolgende Witwenrente ist deshalb, wie zuvor die Altersrente gemäss der Übergangsbestimmung von Art. 204 Abs. 1 DBG während ihrer gesamten Laufzeit privilegiert zu 80 % zu besteuern (vgl. dazu auch: Merkblatt Besteuerung von Renten und Pensionen des kantonalen Steueramts des Kantons Aargau, Ziff. 2/212, einsehbar unter: https://www.ag.ch/media/kanton_aargau/dfr/dokumente_3/steuern/natuerliche_personen/merkblaetter_np/20190101_MB_Besteuerung_Renten_Pensionen.pdf) abgerufen am 16.9.2019; Baselbieter Steuerbuch Band 1 - Einkommen, 27 Nr. 3, einsehbar unter: <https://www.basel-land.ch/politik-und-behorden/direktionen/finanz-und-kirchendirektion/steuerverwaltung/steuerbuch/band-1/einkommen> 27 Nr. 3, Ziff. 3.2 Übergangsregelung, 6. Absatz, abgerufen am 16.9.2019; Luzerner Steuerbuch, Band 1, Weisungen StG: Einkommenssteuer, § 29 Nr. 3 einsehbar unter: https://steuerbuch.lu.ch/index/band_1_weisungen_stg_einkommenssteuer.-html § 29 Nr. 3, abgerufen am 16.9.2019; Solothurner Steuerbuch, Renten und übrige Einkommen, § 30 Nr. 1 Einkünfte aus beruflicher Vorsorge Ziff. 2.2 Witwer- oder Witwenrente einsehbar unter <https://steuerbuch.so.ch/steuern/einkommenssteuer/renten-und-uebrige-einkommen/30-nr-1/> abgerufen am 16.9.2019; Steuerpraxis des Kantons Thurgau Ziff. 3.1 der Steuerpraxis Seite StP 24 Nr. 2, abrufbar unter: <http://steuerverwaltung.steuerpraxis.tg.ch/html/5ACD0FB2-9AEC-BFCE-07879273CAE7AC9E.html> abgerufen am 16.9.2019. Weitere kantonale Praxen wurden nicht geprüft).

Die obgenannte Weiterführung der privilegierten Besteuerung entspricht dem Normzweck der Übergangsregelung besser und garantiert überdies, indem sie eine je nach Geschlecht unterschiedliche Besteuerung von Witwenrenten und Altersrenten aus demselben Rentenstamm-

recht vermeidet, eine rechtsgleiche Anwendung betreffend die überlebenden Ehegatten. Deshalb ist die Witwenrente der Beschwerdeführerin, soweit die direkte Bundessteuer betreffend, gemäss Art. 204 Abs. 1 Bst. b DBG privilegiert zu 80 % zu besteuern.

5. Der Vertreter bemängelt weiter die fehlende Begründung zur veränderten Besteuerung der Witwenrente in der Veranlagung vom 20. August 2018. Er macht geltend, dass man auf die Idee kommen könnte, dass die Steuerverwaltung darauf spekuliert habe, dass die Beschwerdeführerin die Steuerhöhung nicht bemerken und die Rechnung einfach bezahlen würde. Sinn gemäss wirft er der Steuerverwaltung damit treuwidriges Verhalten vor.

Auch wenn die steuerpflichtigen Personen grundsätzlich gehalten sind, die Veranlagungsverfügung nach Erhalt genau zu prüfen, so wäre es sicher angebracht, auf die veränderte Besteuerung hinzuweisen und diese zumindest in ein paar Sätzen kurz zu begründen, wenn nach fast zehn Jahren eine Witwenrente statt wie bisher zu 80 % neu plötzlich zu 100 % besteuert wird. Ob dieses wenig kundenfreundliche Verhalten als treuwidrig einzustufen ist, kann aber offenbleiben, da der Beschwerdeführerin im vorliegenden Fall dadurch kein Nachteil entstanden ist.

6. Überdies wird gerügt, dass die Steuerverwaltung im vorangegangenen Verfahren insb. im Einspracheverfahren nicht auf die Argumentation der Beschwerdeführerin resp. des Vertreters eingegangen sei und sich im Wesentlichen darauf beschränkt habe, auf den Handkommentar zum DBG (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 10 zu Art. 204 DBG) zu verweisen. Damit wird implizit eine Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend gemacht.

6.1 Dazu ist festzuhalten, dass es nicht erforderlich ist, dass die Steuerverwaltung sich mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (BGE 143 III 65 E. 5.2).

An die Begründung von Verfügungen sind im Allgemeinen keine hohen Anforderungen zu stellen, insbesondere dann nicht, wenn den Betroffenen die wesentlichen Umstände bereits bekannt sind und wenn es sich, wie vorliegend, um Akte der Massenverwaltung handelt. Unter solchen Verhältnissen können sehr einfache, knappe oder formelhafte Begründungen z.B. der

Hinweis auf eine Rechtsnorm genügen (Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 1997, N. 7 f. zu Art. 52 VRPG).

6.2 Dem Vertreter sind mit Mail vom 28. August 2018 und mit dem Vorbescheid zum Einspracheentscheid die der Auffassung der Steuerverwaltung zugrunde liegenden Argumente für die Besteuerung der Witwenrente zu 100 % offengelegt worden. Auch wenn sich die Begründung im Wesentlichen auf einen Hinweis auf den Handkommentar zum DBG beschränkt hat, ist die Steuerverwaltung damit zumindest auf das Grundanliegen der Beschwerdeführerin eingegangen und der Vertreter war in der Lage, den Einspracheentscheid vor der Steuerrekurskommission substantiiert anzufechten. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs liegt nicht vor.

7. Aus den Erwägungen folgt, dass die Witwenrente nach Art. 204 Abs. 1 Bst. b DBG privilegiert zu 80 % zu besteuern und die Beschwerde gutzuheissen ist.

8. Bei diesem Ausgang hat die Beschwerdeführerin keine Verfahrenskosten zu tragen (Art. 144 Abs. 1 DBG), weshalb auf das diesbezügliche Begehren des Vertreters nicht weiter einzugehen ist.

9. Weil die Beschwerdeführerin im vorliegenden Verfahren vertreten ist und ihr notwendige und verhältnismässig hohe Kosten entstanden sind, wird ihr eine Parteikostenentschädigung zugesprochen (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]). Diese wird gemäss dem vorgesehenen Rahmentarif (Art. 11 der Verordnung vom 17. Mai 2006 über die Bemessung des Parteikostenersatzes [Parteikostenverordnung, PKV; BSG 168.811]) festgesetzt. Der Vertreter beantragt in seiner Stellungnahme zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 22. Februar 2019 in Ziff. 9 die Bemessung der Höhe des Parteikostenersatzes der Steuerrekurskommission zu überlassen. Die Steuerrekurskommission erachtet vorliegend eine pauschale Parteikostenentschädigung von CHF 1'600.--, inklusive Mehrwertsteuer und Auslagen, als angemessen.

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2017 wird gutgeheissen. Die Akten werden zur Vornahme der Veranlagung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgeschickt.
2. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben.

3. Es werden Parteikosten im Betrag von CHF 1'600.-- (inkl. Auslagen und Mehrwertsteuer) gesprochen.
4. **Gegen diesen Entscheid 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.
5. Zu eröffnen an:
- B. _____ zuhanden von A. _____
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Eidgenössische Steuerverwaltung
 - Gemeinde H. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Werthmüller