

Eine gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten hat das Bundesgericht am 5. Februar 2015 abgewiesen, soweit es darauf eingetreten ist (2C_1042/2014).

100.2013.359/360U
HAT/RAP

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil des Einzelrichters vom 13. Oktober 2014

Verwaltungsrichter Häberli
Gerichtsschreiberin Büchi



A. _____ und B. _____

Beschwerdeführende

gegen

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

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Sägemattstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern und direkte Bundessteuer 2003 sowie Steuerbusse (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. September 2013; 100 10 435, 200 10 344)

Sachverhalt:

A.

A._____ und B._____ wurden von der Steuerverwaltung des Kantons Bern (Steuerverwaltung) für die Kantons- und Gemeindesteuern 2003 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 81'800.-- und für die direkte Bundessteuer 2003 mit einem solchen von Fr. 92'800.-- veranlagt. Gleichzeitig wurde A._____ wegen versuchter Steuerhinterziehung eine Busse von Fr. 3'500.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern und von Fr. 800.-- bei der direkten Bundessteuer auferlegt (Veranlagungsverfügungen vom 10.10.2008). Die hiergegen erhobenen Einsprachen wies die Steuerverwaltung mit Entscheiden vom 5. Mai 2010 ab.

B.

Am 3. Juni 2010 gelangten A._____ und B._____ mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), welche die angefochtenen Entscheide in teilweiser Gutheissung der Rechtsmittel aufhob und die Sache zur Neuveranlagung und Bussenfestsetzung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückwies. Zum einen anerkannte die StRK mit Fr. 3'386.-- einen abzugsberechtigten Betrag für Liegenschaftsunterhalt, der leicht über den bisher berücksichtigten Pauschalabzügen von Fr. 2'550.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern und Fr. 2'986.-- bei der direkten Bundessteuer lag und zum andern reduzierte sie die Steuerbusse auf zwei Drittel des hinterzogenen Steuerbetrags (Entscheide vom 17.9.2013).

C.

In einer einzigen Rechtsschrift vom 18. Oktober 2013 erheben A._____ und B._____ sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer 2003 Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Sie beantragen sinngemäss die Aufhebung der Entscheide der StRK und die Reduktion ihres steuerbaren Einkommens um Fr. 5'400.-- sowie die Auflage von Verfahrenskosten im Umfang von maximal Fr. 600.--. A._____ beantragt sodann «das Vergehen sei [...]

lediglich als versuchte Steuerhinterziehung zu beurteilen und die Busse entsprechend» auf die Hälfte, eventuell auf zwei Drittel zu reduzieren.

Mit Verfügung vom 22. Oktober 2013 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Beschwerdevernehmlassung vom 2. Dezember 2013 bzw. Beschwerdeantwort vom 3. Januar 2014 je auf Abweisung der Beschwerden.

Erwägungen:

1.

1.1 Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerden als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Beim angefochtenen Rückweisungsentscheid handelt es sich um einen Endentscheid, verbleibt der Steuerverwaltung doch kein Entscheidungsspielraum mehr; die Rückweisung dient nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des Angeordneten (vgl. statt vieler BGE 134 II 124 E. 1.3; für das kantonale Verfahren auch BVR 2012 S. 558, nicht publ. E. 1.2 [VGE 2011/324 vom 16.5.2012]). Die zusätzlichen Voraussetzungen von Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 VRPG für die Anfechtung von Zwischenentscheiden müssen daher nicht erfüllt sein.

1.2 Die Beschwerdeführenden haben am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, sind durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG). Dabei schadet nicht, dass der Beschwerdeführer einzig in

eigenem Namen Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhebt und die Beschwerdeschrift allein von ihm unterzeichnet worden ist: Soweit die Veranlagung beider Eheleute zur Diskussion steht, kommt unter Ehegatten die gesetzliche Vertretungsvermutung zum Tragen (Art. 156 Abs. 3 StG; Art. 113 Abs. 3 DBG; vgl. auch Art. 40 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]; zuletzt VGE 2013/5/6 vom 1.9.2014, E. 1.1). Allerdings verlangt der Beschwerdeführer ausdrücklich, seine Ehefrau sei «vom vorliegenden Verfahren auszunehmen und rechtlich nicht zu belangen» (Beschwerden, Ziff. 5), wobei er sich insoweit offensichtlich auf das Steuerhinterziehungsverfahren bezieht. Er übersieht, dass die angefochtenen Entscheide allein ihn anbelangen, soweit die Steuerbusse betroffen ist, und er spätestens vor der StRK allein Partei des Bussenverfahrens war. Die Vorinstanz hat denn auch ausdrücklich auf die vom Beschwerdeführer nunmehr angerufenen Art. 180 DBG und Art. 221 StG hingewiesen, gemäss denen die steuerpflichtige Person, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebt, nur für die Hinterziehung ihrer eigenen Steuerfaktoren gebüsst wird. Gestützt darauf hat sie eine Bestrafung der Beschwerdeführerin explizit ausgeschlossen (angefochtene Entscheide, E. 8.1).

1.3 Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden (vgl. Art. 81 Abs. 1 i.V.m. Art. 32 VRPG) ist einzutreten.

1.4 Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um zwei verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Weil vorliegend die einschlägigen Normen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich nicht nur eine Vereinigung der beiden Beschwerdeverfahren (Art. 17 Abs. 1 VRPG; vgl. vorne Bst. C), sondern auch die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuer.

1.5 Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG).

1.6 Da der Streitwert beider Verfahren unter Fr. 20'000.-- liegt, fällt die Behandlung der Beschwerden in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 57 Abs. 1 des Gesetzes

vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2.

Die Beschwerdeführenden verlangen zunächst eine Reduktion ihres steuerbaren Einkommens.

2.1 Bund und Kantone erheben von den natürlichen Personen eine Einkommenssteuer (Art. 1 Bst. a DBG; Art. 2 Abs. 1 Bst. a StHG; Art. 1 Abs. 1 Bst. a StG). Zu diesem Zweck wird das Reineinkommen der Steuerpflichtigen ermittelt, indem von deren gesamten steuerbaren Einkünften (Art. 16-24 DBG; Art. 7-8 StHG; Art. 19-29 StG) die Aufwendungen und allgemeinen Abzüge (Art. 26-33a DBG; Art. 9 f. StHG; Art. 31-39 StG) subtrahiert werden (Art. 25 DBG; Art. 9 Abs. 1 StHG; Art. 30 Abs. 1 StG). Zur Berücksichtigung des sozialen Status der steuerpflichtigen Person und dessen Einflusses auf die individuelle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit werden vom so bestimmten Reineinkommen anschliessend noch weitere persönliche Abzüge gemacht (Art. 35 DBG; Art. 40 f. StG); bei diesen sog. Sozialabzügen stehen die familiären Verhältnisse des Steuerpflichtigen und die mit diesen verbundenen zivilrechtlichen Lasten im Vordergrund (BGE 131 I 377 E. 4.2 mit Hinweisen).

2.2 Die Vorinstanz hat die Veranlagung der Beschwerdeführenden unter verschiedenen streitigen Gesichtspunkten geprüft. Während sie den Abzug wegen Aufwendungen für den Liegenschaftsunterhalt (vgl. Art. 32 Abs. 2 DBG; Art. 36 Abs. 1 StG) auf Fr. 3'386.-- erhöhte (angefochtene Entscheide, E. 5; vgl. auch vorne Bst. B), bestätigte sie die Einspracheentscheide der Steuerverwaltung hinsichtlich der Abzüge für Vergabungen (angefochtene Entscheide, E. 4) und für selbstgetragene Krankheitskosten (angefochtene Entscheide, E. 6) sowie bezüglich der Aufrechnung für pauschale Spesenzahlungen des Arbeitgebers des Beschwerdeführers (angefochtene Entscheide, E. 7). Ebenfalls bestätigt hat sie die Verweigerung eines Abzugs für Auslagen in der Höhe von Fr. 5'400.-- im Zusammenhang mit dem freiwilligen Musikunterricht der Kinder der Beschwerdeführenden (angefochtene Entscheide, E. 3). – Vor Verwaltungsgericht beanstanden die Beschwerdeführenden einzig noch die Nichtberücksichtigung der Auslagen für den Musikunterricht und verlangen, die «geltend gemachten Ausbildungskosten der Kinder seien vollumfänglich steuerlich zu

berücksichtigen». Die entsprechende Ausbildung sei notwendig und der damit verbundene Abzug dürfe nicht aus «formaljuristischen» Gründen verweigert werden (Beschwerden, Ziff. 4).

2.3 In Frage steht mithin die Gewährung eines Sozialabzugs aufgrund von Lasten, die sich aus den familiären Verhältnissen der Beschwerdeführenden ergeben (vgl. vorne E. 2.1). Anders als die Regelung der Aufwendungen und der allgemeinen Abzüge ist jene der Sozialabzüge nicht bundesrechtlich harmonisiert worden, weshalb diese von den Kantonen frei bestimmt werden können (vgl. Art. 9 Abs. 4 StHG). Hier steht der – zum allgemeinen Kinderabzug (vgl. Art. 40 Abs. 3 Bst. a StG) hinzutretende – Abzug «für nachgewiesene zusätzliche Ausbildungskosten» in Frage; im Steuerjahr 2003 betrug dieser sog. Ausbildungsabzug gemäss Art. 40 Abs. 3 Bst. b StG in seiner ursprünglichen Fassung (BAG 00-124) maximal Fr. 4'400.-- pro Kind. Allerdings gelten als «nachgewiesene zusätzliche Ausbildungskosten» nach ständiger Rechtsprechung nur Mehrkosten, die im Zusammenhang mit der ordentlichen schulischen Grundausbildung aufgewendet werden, wie Schulgeld, Kosten für Veranstaltungen, die durch den Schulbetrieb verursacht werden (Exkursionen, Schulreisen usw.), Aufwendungen für Lehrbücher, Literatur und Nachhilfeunterricht im Bereich dieser Grundausbildung sowie Aufwendungen für Musik- und Sportunterricht, sofern sie zu entsprechenden Berufen oder Ausbildungen (Turnlehrer, Skilehrer, Matura mit Musik statt Zeichnen) führen. Erfasst werden also nur Ausbildungskosten im engeren Sinne. Nicht anzuerkennen sind hingegen Kosten für Kindergarten, Kinderkrippen und Spielgruppen (ausser sie seien für die Vorbereitung fremdsprachiger Kinder im Hinblick auf die Einschulung notwendig) und solche für die freiwillige Sprach-, Sport- und Musikausbildung. Diese Auslegung des unbestimmten Rechtsbegriffs der Ausbildungskosten hat den Vorteil, dass sie eine klare Abgrenzung erlaubt und damit eine rechtsgleiche Behandlung der steuerpflichtigen Personen erleichtert; bei einem weiter gefassten Verständnis wäre keine klare Abgrenzung der Ausbildung zu Freizeitaktivitäten bzw. zu Spiel und Sport mehr möglich (BVR 1996 S. 289 E. 2; VGE 22697/22698 vom 11.7.2007, E. 5.4, vgl. auch Leuch/Kästli/Langenegger, Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2. Aufl. 2014, Art. 40 N. 33 f.). Mithin berechtigen die Auslagen der Beschwerdeführenden für den Klavier- und Posaunenunterricht bzw. den Violinenunterricht ihrer Kinder an der Regionalen Musikschule ... (vgl. die Rechnungen vom 5.3.2003 und 12.9.3003 [act. 4A pag. 71 und 76]) nicht zur Inanspruchnahme des Ausbildungsabzugs, da insoweit freiwilliger Musikunterricht und keine Grundausbildung im dargestellten Sinn in Frage steht. Die

Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern ist demnach insoweit ungegründet.

2.4 Auch die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer vermag nicht durchzudringen: Weil das Bundesrecht keinen entsprechenden Abzug kennt (vgl. Art. 35 Abs. 1 DBG), besteht bei der direkten Bundessteuer von vornherein kein Raum für eine Berücksichtigung der Auslagen im Zusammenhang mit dem freiwilligen Musikunterricht der Kinder der Beschwerdeführenden.

3.

Die Beschwerdeführenden beantragen weiter eine Reduktion der ihnen im vorinstanzlichen Verfahren auferlegten Kosten auf maximal Fr. 600.--. Sie machen geltend, mit Blick auf den Verfahrensausgang nur einen Teil der gesamten Verfahrenskosten von Fr. 1'200.-- tragen zu müssen. Der Umstand, dass «der genaue Anteil nicht genau berechnet» werden könne, dürfe sich nicht zu ihren Ungunsten auswirken (Beschwerden, Ziff. 2).

3.1 Sie berufen sich mithin auf das Unterliegerprinzip, wie es in Art. 144 Abs. 1 DBG und Art. 200 Abs. 1 StG zum Ausdruck kommt. Nach diesem wird kostenpflichtig, wer mit seinen Anträgen nicht durchdringt oder dafür sorgt, dass das Beschwerdeverfahren gegenstandslos wird. Werden die Begehren keiner Partei vollumfänglich gutgeheissen, unterliegen alle Parteien teilweise und richtet sich ihre Kostenpflicht im Normalfall nach dem Mass des Unterliegens (vgl. Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 108 N. 2). Allerdings auferlegt sich das Verwaltungsgericht in Bezug auf Bestimmung und Verlegung von Verfahrens- und Parteikosten praxisgemäss eine gewisse Zurückhaltung und billigt den vorinstanzlichen Behörden in dieser Hinsicht einen grossen Beurteilungs- und Ermessensspielraum zu; es greift nur dann ein, wenn die Vorinstanz ihr Ermessen rechtsfehlerhaft ausgeübt hat (vgl. BVR 2004 S. 133 E. 1.3; aus jüngerer Zeit etwa VGE 2013/147 vom 6.11.2013, E. 2.2, 2013/28 vom 17.9.2013, E. 6.1; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 80 N. 15, Art. 104 N. 7).

3.2 Die StRK hat nicht verkannt, dass die Verfahrenskosten nach Massgabe des Unterliegens zu verteilen sind, ist aber zum Schluss gekommen, dass die Gutheissungsquote vorliegend unter zehn Prozent liege und damit derart geringfügig

sei, dass auf eine Kostenausscheidung verzichtet werden könne. Die gesamten Verfahrenskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen sei auch darum gerechtfertigt, weil diese das Verfahren mangels Einreichens von aussagekräftigen Unterlagen selber verschuldet hätten (angefochtene Entscheide, E. 12). – Die Beschwerdeführenden haben im vorinstanzlichen Verfahren gemessen an ihren Anträgen tatsächlich nur in sehr geringem Umfang obsiegt. Bei diesen Gegebenheiten ist es nicht rechtsfehlerhaft, wenn die StRK ihnen die gesamten Verfahrenskosten auferlegt hat. Es liegt im Ermessen der urteilenden Gerichtsbehörde, ob sie ein Unterliegen oder Obsiegen von bloss untergeordneter Bedeutung bei der Kostenverlegung berücksichtigt oder nicht (vgl. etwa BGer 5A_83/2010 vom 11.3.2010, E. 7, 2A.69/2003 vom 31.8.2004, E. 10; VGE 2012/422 vom 10.2.2014, E. 6.1, 2012/72 vom 9.9.2013, E. 5.1). Es kann mithin offen bleiben, ob die Beschwerdeführenden das vorinstanzliche Rechtsmittelverfahren selber verschuldet haben bzw. ob sie bei pflichtgemäsem Verhalten schon im Veranlagungs- oder Einspracheverfahren zu ihrem Recht gekommen wären (vgl. Art. 144 Abs. 2 DBG; Art. 200 Abs. 2 StG).

4.

Schliesslich bringt der Beschwerdeführer vor, sein Verhalten sei als versuchte Steuerhinterziehung zu qualifizieren und die Steuerbusse auf die Hälfte, eventuell auf zwei Drittel zu reduzieren. – Der Beschwerdeführer räumt ausdrücklich ein, eine versuchte Steuerhinterziehung (vgl. Art. 176 Abs. 1 DBG; Art. 218 Abs. 1 StG) begangen zu haben; darauf kann abgestellt werden (vgl. auch die angefochtenen Entscheide, E. 8.2 ff.). Er übersieht dabei aber, dass – weil seine Falschdeklaration von der Steuerverwaltung vor der definitiven Veranlagung entdeckt worden ist – von Anfang an nur eine versuchte Steuerhinterziehung in Frage stand. Deshalb ist die Steuerbusse bereits von Gesetzes wegen auf zwei Drittel des Bussenbetrags bestimmt, der bei vorsätzlicher und vollendeter Steuerhinterziehung festzusetzen wäre (Art. 176 Abs. 2 DBG; Art. 218 Abs. 2 StG). Eine weitere Reduktion auf die Hälfte, wie sie der Beschwerdeführer unter Hinweis auf ein vermeintlich «geringes Vergehen» verlangt (Beschwerden, Ziff. 3), ist nicht vorgesehen. Im Übrigen hat die StRK die Busse, die für eine vollendete Steuerhinterziehung geschuldet wäre und von der hier zwei Drittel aufzuerlegen sind, bereits zugunsten des Beschwerdeführers auf das Regelstrafmass des Einfachen der hinterzogenen Steuer herabgesetzt, weil sie – im Unterschied zur Steuerverwaltung – das Fachwissen des Beschwerdeführers als

Betriebswirtschafter und Finanzchef einer Kapitalgesellschaft nicht strafscharfend gewichtete. Sie hat diesbezüglich erkannt, es lägen weder Strafschärfungs- noch Strafmilderungsgründe vor (angefochtene Entscheide, E. 8.5; vgl. zum Regelstrafmass auch VGE 2012/17/18 vom 30.5.2013, E. 7.1 [bestätigt durch BGer 2C_629/2013 und 2C_630/2013 vom 22.2.2014]). Weshalb diese Auffassung der Vorinstanz gegen Recht verstossen sollte, ist weder ersichtlich noch geltend gemacht.

5.

Mithin erweisen sich die Beschwerden als unbegründet und sind abzuweisen.

Bei diesem Ausgang der Verfahren werden die Beschwerdeführenden kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 sowie Art. 104 Abs. 1 und 3 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

6.

Rückweisungsentscheide gelten nach der Regelung des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110) in der Regel als Zwischenentscheide, die nur unter den (zusätzlichen) Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG mit dem in der Hauptsache offenstehenden Rechtsmittel selbständig angefochten werden können. Da die Rückweisung an die Steuerverwaltung jedoch nur noch der (rechnerischen) Umsetzung der Anordnungen der StRK dient, dürfte es sich vorliegend um einen Endentscheid im Sinn von Art. 90 BGG handeln (vgl. BGE 134 II 124 E. 1.3).

Demnach entscheidet der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2003, einschliesslich der Steuerbusse, wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2003, einschliesslich der Steuerbusse, wird abgewiesen.
3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr.1'500.--, werden den Beschwerdeführenden auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. Zu eröffnen:
 - den Beschwerdeführenden
 - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Der Einzelrichter:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Zustellung der schriftlichen Begründung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.