

Eine gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten hat das Bundesgericht am 8. Dezember 2015 abgewiesen (BGer 2C_1005/2015).

100.2015.192/193U
HAT/RAP

Verwaltungsgericht des Kantons Bern

Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil des Einzelrichters vom 22. Oktober 2015

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 sowie direkte Bundessteuer
2013 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom
5. Juni 2015; 100 14 504, 200 15 116)



Sachverhalt:

A.

Am 20. Mai 2014 hat die Steuerverwaltung des Kantons Bern (Steuerverwaltung) A._____ und B._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 62'400.-- und für die direkte Bundessteuer 2013 mit einem solchen von Fr. 71'600.-- veranlagt. Dabei hat sie die deklarierten Abzüge für selbstgetragene Krankheitskosten und Vergabungen nicht in vollem Umfang berücksichtigt, weshalb A._____ und B._____ Einsprache erhoben. Mit Entscheiden vom 10. September 2014 wies die Steuerverwaltung die Einsprachen ab.

B.

Am 24. September 2014 gelangten A._____ und B._____ mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK) und beantragten sinngemäss die Aufhebung der Einspracheentscheide und die Berücksichtigung von zusätzlichen Abzügen für Krankheitskosten und Vergabungen in der Höhe von Fr. 13'951.-- bzw. Fr. 625.-- sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer. Die StRK hat Rekurs und Beschwerde am 5. Juni 2015 abgewiesen.

C.

In einer einzigen Rechtsschrift vom 26. Juni 2015 erheben A._____ und B._____ sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer 2013 Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Sie beantragen sinngemäss die Aufhebung der Entscheide der StRK und die Reduktion ihres steuerbaren Einkommens um Fr. 14'576.--.

Mit Verfügung vom 29. Juni 2015 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Vernehmlassung vom 28. Juli 2015 bzw. Beschwerdeantwort vom 28. August 2015 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]). Die Verwaltungsgerichtsbeschwerden sind zwar im Namen beider Ehegatten erhoben, die Rechtsschrift ist aber einzig vom Beschwerdeführer unterzeichnet worden. Da unter Ehegatten eine gesetzliche Vertretungsvermutung gilt (vgl. Art. 156 Abs. 3 StG; Art. 113 Abs. 1 und 3 DBG; statt vieler VGE 2012/138/139 vom 26.11.2012, E. 1.1) ist jedoch ohne weiteres davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin im vorliegenden Verfahren durch ihren Ehemann vertreten wird. – 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). Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist einzutreten.

1.2 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 verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Weil vorliegend die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

1.3 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]).

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

2.

2.1 Bund und Kantone erheben von den natürlichen Personen eine Einkommenssteuer (Art. 1 Bst. a DBG; 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. 19-29 StG) die Aufwendungen und allgemeinen Abzüge (Art. 26-33a DBG; Art. 31-39 StG) subtrahiert werden (Art. 25 DBG; Art. 30 Abs. 1 StG). Als solche abgezogen werden gemäss Art. 33 Abs. 1 Bst. h DBG bzw. Art. 38a Bst. b StG die Krankheits- und Unfallkosten der steuerpflichtigen Person und der von ihr unterhaltenen Personen, soweit die steuerpflichtige Person die Kosten selber trägt und diese fünf Prozent der um die Aufwendungen verminderten Einkünfte übersteigen. Vorliegend haben die Beschwerdeführenden für das Jahr 2013 Krankheits- und Unfallkosten in der Höhe von Fr. 26'666.-- deklariert (act. 4B pag. 9). Hievon hat die Steuerverwaltung, nach Berücksichtigung des «Selbstbehalts» von 5 % des

Reineinkommens in der Höhe von Fr. 4'274.-- bzw. Fr. 4'339.--, Fr. 8'441.-- bzw. Fr. 8'376.-- zum Abzug zugelassen, während sie die übrigen Auslagen von Fr. 13'951.-- als nicht abzugsfähig beurteilte (Veranlagungsverfügungen; act. 4B pag. 17 und 21).

2.2 Die Vorinstanz hat dieses Vorgehen der Steuerverwaltung geschützt und erwogen, der Abzug für Krankheits- und Unfallkosten stelle eine Ausnahme vom Grundsatz dar, dass Lebenshaltungskosten nicht zu berücksichtigen seien, weshalb er restriktiv gehandhabt werden müsse. Es seien gemäss dem Kreisschreiben Nr. 11 über den Abzug von Krankheits- und Unfallkosten sowie von behinderungsbedingten Kosten, das die Eidgenössische Steuerverwaltung am 31. August 2005 erlassen hat (nachfolgend KS 11), nur nachgewiesene Auslagen für ärztlich oder von anerkannten Naturheilpraktikern verordnete Behandlungen und Medikamente abzugsfähig. Die Beschwerdeführenden hätten – trotz mehrfacher Aufforderung durch die Steuerverwaltung – keinen Nachweis für die medizinische Notwendigkeit der streitigen Auslagen für Heilmittel und Behandlungen erbracht, weshalb zu Recht kein weitergehender Abzug für Krankheits- und Unfallkosten zugelassen worden sei (angefochtene Entscheide, E. 3 f.). – Die Beschwerdeführenden wenden ein, die Beschwerdeführerin sei infolge einer Impfung gegen Zeckenzephalitis (FSME) chronisch krank, wobei ihre Erkrankung «keinen Namen habe» und die «Schulmedizin völlig ausserstande sei, Hilfe zu leisten»; deshalb konsultiere die Beschwerdeführerin «regelmässig komplementärmedizinisch arbeitende Ärzte». Weil sie keine private Zusatzversicherung abschliessen könne, müssten die Beschwerdeführenden sämtliche anfallenden Kosten selber tragen. In den einschlägigen Bestimmungen heisse es, dass die Krankheits- und Unfallkosten abgezogen werden könnten; eine Einschränkung der Abzugsfähigkeit sei gesetzlich nicht vorgesehen und dürfe nicht gestützt auf eine behördliche Weisung eingeführt werden. Ein entsprechendes Abweichen vom Wortlaut von Art. 33 Abs. 1 Bst. h DBG und Art. 38a Bst. b StG sei unzulässig.

2.3 Die Beschwerdeführenden übersehen zunächst, dass es sich bei den «allgemeinen Abzügen», zu denen der Abzug für Krankheits- und Unfallkosten zählt, um Aufwendungen der Steuerpflichtigen handelt, die aus

ausserfiskalischen Gründen berücksichtigt werden, obschon sie nicht direkt mit der Einkommenserzielung zusammenhängen; sie werden deshalb auch als anorganische oder sozialpolitische Abzüge bezeichnet. Sie betreffen in der Regel Lebenshaltungskosten, also Aufwendungen, die steuerlich gesehen blosser Einkommensverwendung darstellen und deshalb grundsätzlich keinen Abzug vom steuerbaren Einkommen rechtfertigen. Aus diesem Grund kommt den gesetzlich geregelten «allgemeinen Abzügen» Ausnahmecharakter zu, sodass – worauf die Vorinstanz zu Recht hingewiesen hat – ihre Rechtsgrundlagen restriktiv auszulegen sind (statt vieler BGer 2C_103/2009 vom 10.7.2009 in StE 2009 B 27.5 Nr. 15, E. 2.1, 2A.390/2006 vom 28.11.2006, E. 5.1; BVR 2010 S. 59 E. 3.4, in StE 2010 B 27.5 Nr. 18; Zigerlig/Jud, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Aufl. 2008, Art. 33 DBG N. 1 ff.).

2.4 Weiter verkennen die Beschwerdeführenden, dass der Begriff der Krankheits- und Unfallkosten im Gesetz selber nicht definiert wird und deshalb auslegungsbedürftig ist; es liegt insoweit eben gerade kein «klarer Wortlaut» vor. Die Tatsache, dass Rechtsprechung und Praxis für die Abzugsfähigkeit von Krankheitskosten die Verordnung einer medizinischen Fachperson verlangen, bildet denn auch das Ergebnis einer wiederholt bestätigten Gesetzesauslegung und stellt keine Beschränkung des vom Gesetzgeber gewährten Anspruchs auf Berücksichtigung von Auslagen durch die rechtsanwendenden Behörden dar. Daran ändert nichts, dass sich die entsprechende Voraussetzung aus dem von der StRK herangezogenen KS 11 ergibt. Als Verwaltungsverordnung richtet sich dieses zwar vorab an die Vollzugsorgane und ist für Gerichte nicht verbindlich. Gerichte berücksichtigen aber bei ihrer Entscheidung solche Weisungen, sofern diese eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Sie weichen also nicht ohne triftigen Grund von Verwaltungsweisungen ab, die eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben darstellen. Insofern wird dem Bestreben der Verwaltung, durch interne Regelungen eine rechtsgleiche Gesetzesanwendung zu gewährleisten, Rechnung getragen (BGer 2C_103/2009 vom 10.7.2009 in StE 2009 B 27.5 Nr. 15, E. 2; vgl. auch BGE 133 V 346 E. 5.4.2).

2.5 In Bezug auf das KS 11 hat das Bundesgericht bereits wiederholt entschieden, die enthaltene Konkretisierung des unbestimmten Rechtsbegriffs der Krankheits- und Unfallkosten gemäss Art. 33 Abs. 1 Bst. h DBG sei nicht zu beanstanden. Dabei hat es insbesondere auch festgehalten, dass das Erfordernis der ärztlichen Verordnung ein taugliches Kriterium für die Abgrenzung zwischen therapeutischen Heilbehandlungen einerseits und Massnahmen zur Steigerung des Wohlbefindens im Rahmen des allgemeinen Lebensunterhaltes andererseits darstellt (BGer 2C_103/2009 vom 10.7.2009 in StE 2009 B 27.5 Nr. 15, E. 3, 2C_316/2007 vom 6.7.2007, in: NStP 2007 S. 101, E. 3.2, 2A.390/2006 vom 28.11.2006, E. 6.2). Zu ergänzen bleibt, dass der harmonisierungsrechtliche (restriktive) Begriff der abzugsfähigen Krankheitskosten sich mit jenem von Art. 33 Abs. 1 lit. h DBG deckt, sodass die diesbezügliche Lehre und Rechtsprechung zur direkten Bundessteuer auch bei den Kantons- und Gemeindesteuern zum Tragen kommt (BGer 2A.390/2006 vom 28.11.2006, E. 3; Hugo Casanova, Kantonale Abgaben [inkl. Steuerharmonisierung], in ASA 77 S. 81).

2.6 Nach dem Gesagten erweist es sich nicht als rechtsfehlerhaft, wenn die Vorinstanz erwogen hat, für die zusätzlich geltend gemachten Aufwendungen zur Behandlung der Beschwerdeführerin sei nicht erstellt, dass es sich um Krankheitskosten im Sinn von Art. 33 Abs. 1 Bst. h DBG und Art. 38a Bst. b StG handle: Gemäss Ziff. 3.2.2, 3.2.4 und 3.2.5 des KS 11 werden Kosten für Heilmassnahmen (wie Massagen, Bestrahlungen, Heilbäder, Kuraufenthalte, Physiotherapie, Ergotherapie, Logopädie, Psychotherapie etc.), für Alternativmedizin sowie für Medikamente und Heilmittel nur als abzugsfähig anerkannt, sofern sie sich auf die Verordnung einer Fachperson (Arzt oder anerkannter Naturheilpraktiker) stützen können; darauf sind die Beschwerdeführenden – wie die StRK zu Recht betont – bereits im Einspracheverfahren hingewiesen worden (vgl. Schreiben vom 3.6.2014; act. 4B pag. 29). Da sie dennoch keine entsprechenden Verordnungen beigebracht haben, bleibt letztlich auch vor Verwaltungsgericht unbelegt, dass es sich bei den streitbetroffenen Auslagen um Krankheits- bzw. Unfallkosten und nicht um allgemeine Lebenshaltungskosten handelt. Die Folgen dieser Beweislosigkeit haben, da es sich hier um eine steuermindernde Tatsache handelt, die (insoweit mitwirkungspflichtigen; vgl.

Art. 167 StG und Art. 126 DBG) Beschwerdeführenden zu tragen (statt vieler BGE 121 II 257 E. 4c/aa; BVR 2011 S. 241 E. 4.1).

3.

3.1 Zu den allgemeinen Abzügen zählen auch Vergabungen. Als solche gelten gemäss Art. 33a DBG und Art. 38a Bst. a StG die freiwilligen Leistungen von Geld und übrigen bzw. anderen Vermögenswerten an juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, die im Hinblick auf ihre öffentlichen oder (ausschliesslich) gemeinnützigen Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind; Voraussetzung ist, dass die Zuwendungen im Steuerjahr 100 Franken erreichen, aber insgesamt 20 Prozent der um die Aufwendungen verminderten Einkünfte nicht übersteigen. Als Abzüge nach Art. 33a DBG bzw. Art. 38a Bst. a StG haben die Beschwerdeführenden für das Jahr 2013 einen Betrag von insgesamt Fr. 7'286.-- deklariert (act. 4B pag. 9). Die Steuerverwaltung liess davon Fr. 4'150.-- als eigentliche Vergabungen und Fr. 2'450.-- unter dem Titel «Beiträge an politische Parteien» zum Abzug zu, gewährte aber für die übrigen Auslagen von insgesamt Fr. 686.-- (Fr. 600.-- für kirchliche Kollekten, Strassenspenden von Fr. 25.-- und Fr. 61.-- für die Schweizerische Traktatmission) keinen Abzug (Veranlagungsverfügungen; act. 4B pag. 18-17 und 22-21).

3.2 Die StRK hat dieses Vorgehen der Steuerverwaltung geschützt und erwogen, die im vorinstanzlichen Verfahren streitigen Zahlungen für Kollekten und Strassenspenden seien unbewiesen und könnten deshalb nicht anerkannt werden. – Die Beschwerdeführenden machen geltend, die «vollständige Streichung» dieser Beträge sei «sehr kleinlich und unverhältnismässig». Zudem hätten sie den Behörden einen «Handbeleg zur Strassenspende und zu den Opferstockeinlagen in der Landeskirche» eingereicht, was in den angefochtenen Entscheiden nicht gewürdigt worden sei.

3.3 Diese Einwendungen sind unbehelflich: Beim angerufenen «Handbeleg» handelt es sich um eine handschriftliche Notiz des Beschwerdeführers, welche bloss die in der Steuererklärung als «Strassenspenden» und «Opferstock Landeskirchen» deklarierten Beträge wiederholt (act. 4A pag. 13). Mit diesem Dokument kann der Nachweis der fraglichen Zahlun-

gen nicht erbracht werden. Auch wenn es die Beschwerdeführenden als «kleinlich» erachten mögen, ist deshalb nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz erkannt hat, die Zahlungen von Fr. 600.-- und Fr. 25.-- seien unbewiesen und könnten nicht zum Abzug gebracht werden. Für eine teilweise Zulassung nicht nachgewiesener Vergabungen aus Verhältnismässigkeits- bzw. Billigkeitsüberlegungen besteht im Rechtsmittelverfahren kein Raum.

4.

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). Entschädigungspflichtige Parteikosten sind nicht angefallen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 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]).

Demnach entscheidet der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2013 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.