

*Eine gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten hat das Bundesgericht am 18. Juli 2016 abgewiesen (BGer 2C\_334/2016 und 2C\_335/2016).*

**100.2015.239/240/254/255U**

HAT/RAP

## **Verwaltungsgericht des Kantons Bern**

Verwaltungsrechtliche Abteilung

### **Urteil des Einzelrichters vom 21. März 2016**

Verwaltungsrichter Häberli  
Gerichtsschreiber Röthlisberger Brandenburg

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

Beschwerdeführer

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  
2010 und 2011 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons  
Bern vom 17. Juli 2015; 100 13 236, 200 13 201; 100 13 257, 200 13 208)



## **Sachverhalt:**

### **A.a**

Am 16. April 2013 hiess die Steuerverwaltung des Kantons Bern eine Einsprache von A. \_\_\_\_\_ bezüglich verfrühter Aufrechnung einer Rente der Alters- und Hinterlassenenversicherung gut und veranlagte ihn für die Kantons- und Gemeindesteuern 2011 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 92'900.-- und für die direkte Bundessteuer 2011 mit einem solchen von Fr. 104'300.--.

### **A.b**

Am 8. Mai 2013 gelangte A. \_\_\_\_\_ mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK) und beantragte, er sei zum «Verheiratetentarif» zu besteuern und ihm sei der Kinderabzug zu gewähren. Die StRK hat die Rechtsmittel mit Entscheiden vom 17. Juli 2015 abgewiesen.

### **A.c**

In einer einzigen Rechtsschrift vom 30. Juli 2015 erhebt A. \_\_\_\_\_ sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer 2011 Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Er beantragt die Aufhebung der Entscheide der StRK und die Besteuerung zum «Verheiratetentarif» sowie die Gewährung des Kinderabzugs.

Mit Verfügung vom 4. August 2015 hat der Abteilungspräsident i.V. die Verfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2011 vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Vernehmlassung vom 11. August 2015 bzw. Beschwerdeantwort vom 11. September 2015 je auf Abweisung der Beschwerden.

### **B.a**

Am 5. Juli 2013 hiess die Steuerverwaltung des Kantons Bern das Gesuch von A.\_\_\_\_\_ um Berichtigung der rechtskräftigen Veranlagungen für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer 2010 gut und gewährte ihm den verlangten hälftigen Kinderabzug. Gleichzeitig wies sie das dieselben Veranlagungen betreffende Revisionsgesuch ab, mit dem A.\_\_\_\_\_ nachträglich die Besteuerung zum Einelterntarif verlangte. Hiergegen erhob A.\_\_\_\_\_ erfolglos Einsprache (Entscheide vom 2.8.2013).

### **B.b**

Am 19. August 2013 gelangte A.\_\_\_\_\_ mit Rekurs und Beschwerde an die StRK. Er beantragte, er sei unter Aufhebung der abschlägigen Einspracheentscheide und in Revision der rechtskräftigen Veranlagungen bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie bei der direkten Bundessteuer 2010 zum Einelterntarif zu besteuern. Die StRK hat die Rechtsmittel mit Entscheiden vom 17. Juli 2015 abgewiesen.

### **B.c**

In einer einzigen Rechtsschrift vom 17. August 2015 erhebt A.\_\_\_\_\_ sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer 2010 Verwaltungsgerichtsbeschwerde. Er beantragt die Aufhebung der Entscheide der StRK und die Revision der betroffenen Veranlagungen; es sei ihm der Einelterntarif zu gewähren. Zudem seien die vorliegenden Verfahren mit jenen betreffend die Veranlagungen für das Steuerjahr 2011 zu vereinigen.

Mit Verfügung vom 19. August 2015 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2010 vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Vernehmlassung vom 14. September 2015 bzw. Beschwerdeantwort vom 29. September 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]). Der Beschwerdeführer hat an den vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, ist durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und hat 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** Gemäss Art. 17 Abs. 1 VRPG kann die instruierende Behörde die Verfahren vereinigen, wenn getrennt eingereichte Eingaben den gleichen Gegenstand betreffen, wobei insoweit die Verfahrensthematik massgebend ist (Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 17 N. 5). Wichtigste Richtschnur beim Entscheid über eine Vereinigung bildet die Prozessökonomie; der instruierenden Behörde kommt diesbezüglich ein grosser Ermessensspielraum zu (Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 17 N. 1). – Der Beschwerdeführer beantragt eine Vereinigung der vorliegenden Verfahren betreffend das Steuerjahr 2010 mit jenen betreffend das Steuerjahr 2011. Er will in allen Verfahren insbesondere die Anwendung eines günstigeren Steuertarifs erreichen, weshalb die Verfahrensthematik in der Sache zumindest teilweise dieselbe ist. Da zudem die Revisionsstreitigkeiten entschieden werden können, ohne die – an sich im Vordergrund stehende – verfahrensrechtliche Frage zu vertiefen, ob die Vorinstanzen zu Recht von einer Revision der rechtskräftigen Veranlagungen abgesehen haben (vgl. hinten E. 2.2), ist dem Antrag des Beschwerdeführers zu entsprechen und sind die Verfahren betreffend das Steuerjahr 2011 (100.2015.239/240) mit jenen betreffend das Steuerjahr 2010 (100.2015.254/255) zu vereinigen.

**1.4** Da der Streitwert aller vier 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]).

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

## **2.**

Der Beschwerdeführer lebt seit vielen Jahren mit seiner Partnerin in einem Konkubinat zusammen. Der gemeinsame Sohn des Paares ist volljährig und studierte im interessierenden Zeitraum an der Eidgenössischen Technischen Hochschule Zürich. Er hatte seine Schriften in Zürich hinterlegt, wo er zusammen mit einem Studienkollegen eine (günstige) 4-

Zimmer-Wohnung gemietet hatte und für die Steuerjahre 2010 und 2011 rechtskräftig veranlagt wurde. Nach Auffassung des Beschwerdeführers behielt sein Sohn aber den Wohnsitz am elterlichen Domizil in B. \_\_\_\_\_ bei, da er dort noch über ein eigenes Zimmer verfügte. Anders als die Steuerverwaltung und die StRK geht der Beschwerdeführer deshalb davon aus, mit seinem Sohn im gleichen Haushalt zusammengelebt und dementsprechend Anspruch auf Gewährung eines günstigeren Steuertarifs als des gesetzlichen Grundtarifs zu haben.

**2.1** Zunächst wird diese Frage für die Veranlagungen des Jahres 2011 geprüft (Verfahren 100.2015.239/240):

**2.1.1** DBG und StG kennen, je nach Lebenssituation bzw. familiären Verhältnissen der Steuerpflichtigen, unterschiedliche Steuertarife. Art. 42 StG enthält neben dem Grundtarif (Abs. 2) einen vergünstigten Verheirateten- bzw. Einelterntarif, der unter anderem auf ledige Steuerpflichtige Anwendung findet, die mit Kindern im gleichen Haushalt zusammenleben, deren Unterhalt sie zur Hauptsache bestreiten (Abs. 1; für die im Steuerjahr 2011 geltende Fassung vgl. Ziff. 2 der Übergangsbestimmungen zur Änderung des Steuergesetzes vom 23.3.2010 [BAG 10-113 S. 17]). Bei der direkten Bundessteuer haben solche Steuerpflichtige gemäss dem hier anwendbaren aArt. 214 Abs. 2<sup>bis</sup> DBG (AS 2010 457; in Kraft von Anfang 2011 bis Ende 2013) Anspruch auf Besteuerung nach dem sog. Elterntarif, dem günstigsten von drei gesetzlich geregelten Tarifen. Praxisgemäss steht ein Konkubinatsverhältnis der Eltern der Anwendung des (Ein-)Elterntarifs nicht entgegen (vgl. BGE 133 II 305 E. 6.6, 131 II 553 E. 3.4; VGE 22070 vom 13.6.2005 in StE 2005 B 29.3 Nr. 27, E. 4 [bestätigt durch BGer 2A.528/2005 vom 20.4.2006]; vgl. auch Ziff. 13 des Merkblatts 12 der Steuerverwaltung des Kantons Bern [MB 12], abrufbar unter: <[www.fin.be.ch](http://www.fin.be.ch)>, Rubriken «Steuern/Ratgeber/Lebenssituationen/Kinder»; Kreisschreiben Nr. 30 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 21.12.2010 zur Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [KS Nr. 30]; abrufbar unter <[www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch)>, Rubriken «Direkte Bundessteuer/Dokumentation/Kreisschreiben»; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, Art. 214 N. 38 ).

**2.1.2** Nach Art. 42 Abs. 1 StG und aArt. 214 Abs. 2<sup>bis</sup> DBG setzt die Gewährung des (Ein-)Elterntarifs voraus, dass der Beschwerdeführer mit seinem Sohn im gleichen Haushalt zusammenlebt und für dessen Unterhalt zur Hauptsache aufkommt. Die Bedingung des Zusammenlebens mit dem Kind ist dann erfüllt, wenn dieses seinen steuerrechtlichen Wohnsitz im Haushalt der steuerpflichtigen Person hat (VGE 23059/23060 vom 11.4.2008, E. 2.2.1; Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., Art. 214 N. 35; Bosshard/Bosshard/Lüdin, Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht, 2000, S. 223; Ivo P. Baumgartner, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Aufl. 2008, Art. 36 DBG N. 36b; Kästli/Schlup Guignard, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2014, Art. 42 N. 6; vgl. auch BGer vom 13.2.1989 in ASA 60 S. 378). Vorliegend steht fest, dass der Sohn des Beschwerdeführers für die Staats- und Gemeindesteuern 2011 rechtskräftig durch die Steuerbehörden der Stadt Zürich veranlagt worden ist (vgl. Schlussrechnung vom 15.10.2012; Beschwerdebeilage [BB] 2), dass also sein steuerrechtlicher Wohnsitz im Steuerjahr 2011 nicht mehr am elterlichen Domizil in B.\_\_\_\_\_ lag, wo der Beschwerdeführer seinerseits steuerpflichtig ist. Angesichts dieses Auseinanderfallens der steuerlichen Wohnsitze von Vater und Sohn fehlt es an der Voraussetzung des Zusammenlebens im Sinn von Art. 42 Abs. 1 StG und aArt. 214 Abs. 2<sup>bis</sup> DBG, weshalb die StRK die Anwendung des (Ein-)Elterntarifs zu Recht verweigert hat.

**2.1.3** Nichts anderes ergibt sich aus den Einwänden des Beschwerdeführers hiergegen (vgl. Beschwerde, S. 5-9): Zunächst braucht der Frage, ob die Vorinstanz zu Recht auf einen zivilrechtlichen bzw. steuerrechtlichen Wohnsitz des Sohnes des Beschwerdeführers in Zürich geschlossen hat, nicht weiter nachgegangen zu werden. Der Sohn hat den Besteuerungsanspruch des Kantons Zürich als Direktbetroffener anerkannt und ist dort – wenn auch mit einer Nulltaxation – rechtskräftig veranlagt worden. Ob der entsprechende Zugriff des Fiskus berechtigt war bzw. ob der Sohn seine Steuerpflicht im Kanton Zürich damals unter Geltendmachung eines Lebensmittelpunkts am elterlichen Domizil in B.\_\_\_\_\_ hätte bestreiten können, ist unerheblich. Ebenso ist nicht mehr zu erörtern, ob die Zürcher Steuerbehörden allein darum, weil der Sohn seine Schriften in Zürich hin-

terlegt hatte, auf eine dortige Steuerpflicht schliessen durften, oder ob sie weitere diesbezügliche Abklärungen hätten vornehmen sollen. Dem Sohn des Beschwerdeführers wäre es so oder anders freigestanden, das Besteuerungsrecht des Kantons Zürich zu bestreiten, falls er an dessen Rechtmässigkeit gezweifelt hätte. Der Hinweis des Beschwerdeführers, mangels steuerbaren Einkommens habe der Sohn keinen Anlass dazu gehabt, ist schon darum verfehlt, weil die implizite Anerkennung eines Lebensmittelpunkts in Zürich für ihn neben der Steuerpflicht mannigfaltige weitere Rechtswirkungen zeitigt. Unbehelflich ist sodann der Einwand, die rechtskräftige Veranlagungsverfügung regle nur das Verhältnis zwischen seinem Sohn und den Zürcher Steuerbehörden, weshalb sie ihm im vorliegenden Verfahren nicht vorgehalten werden könnten. Die Steuerpflicht wird notwendigerweise im direkten Verhältnis zwischen der betroffenen Person und der zuständigen Steuerbehörde geregelt und kann von Dritten nicht bestritten werden, auch wenn sich der fragliche Entscheid mittelbar auf ihre Rechtsstellung auswirkt. Die Hinweise des Beschwerdeführers auf Urteile des Bundesgerichts betreffend die Nichtigkeit behördlicher Erkenntnisse (BGE 129 I 361, 111 Ib 213) oder zur Stellung von Solidarschuldnern (BGE 93 II 329) gehen offensichtlich an der Sache vorbei. Um die unerwünschten Auswirkungen auf die eigene Besteuerung zu verhindern, hätte er seinen Sohn anhalten können, die Steuerpflicht im Kanton Zürich zu bestreiten. Nachdem der Sohn dies nicht getan hat, kann der Beschwerdeführer dessen Steuerpflicht nicht in seinem eigenen Veranlagungsverfahren gegenüber dem Kanton Bern in Frage stellen. Ebenso wenig vermag er diesen zu verpflichten, gegenüber dem Kanton Zürich nachträglich die Steuerhoheit über den Sohn zu beanspruchen. Schliesslich kann der Umstand, dass die StRK berücksichtigt hat, dass der Sohn des Beschwerdeführers in Zürich rechtskräftig veranlagt worden ist, schon darum keine «willkürliche Beweiswürdigung» darstellen, weil es sich bei der Steuerpflicht um ein Rechtsverhältnis handelt. Vor diesem Hintergrund ist auch irrelevant, in welcher Form und aus welchem Anlass die Steuerverwaltung das Steuerregister der Gemeinde B.\_\_\_\_\_ konsultiert hat.

**2.2** Weiter ist zu prüfen, wie es sich mit der Anwendung des Grundtarifs im Rahmen der Veranlagungen für das Steuerjahr 2010 verhält, die bereits formell rechtskräftig geworden sind (Verfahren 100.2015.254/255):

**2.2.1** Bund und Kanton kennen einen *numerus clausus* von Rechtsgründen, die es den Steuerbehörden erlauben, aus eigenem Antrieb oder auf Antrag hin auf formell rechtskräftige Veranlagungen zurückzukommen (vgl. BVR 2014 S. 404 E. 3.1.1; Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, Einführung zu Art. 147 ff. N. 16). Vorliegend ist streitig, ob die Veranlagungen für das Steuerjahr 2010 in Revision zu ziehen sind, weil wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt worden sind (Art. 202 Abs. 1 Bst. b StG und Art. 147 Abs. 1 Bst. b DBG), oder ob der Beschwerdeführer insoweit Umstände geltend macht, die er bei Anwendung der zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte vorbringen können (Art. 202 Abs. 2 StG und Art. 147 Abs. 2 DBG; vgl. BGer 2A.451/1996 vom 21.5.1997, in ASA 67 S. 391 E. 3d; BGer 2C\_177/2011 vom 24.5.2011, E. 2, 2A.55/2002 vom 30.10.2002, E. 3; Vallender/Looser, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. Aufl. 2008, Art. 147 DBG N. 24 und N. 26a). Die Vorinstanz hat offengelassen, ob ein gesetzlicher Revisionsgrund vorliegt (angefochtener Entscheid, E. 6), und Rekurs und Beschwerde abgewiesen, weil der Beschwerdeführer zu Recht zum Grundtarif besteuert worden sei (angefochtener Entscheid, E. 7 f.). Auch im vorliegenden Verfahren braucht nicht näher erörtert zu werden, ob die Veranlagungen 2010 in Revision zu ziehen sind, weil die diesfalls neu vorzunehmenden Veranlagungen ohnehin gleich ausfallen würde wie die streitbetroffenen.

**2.2.2** Anders als für das Steuerjahr 2011 (vgl. vorne E. 2.1.1) kennt das DBG für das Steuerjahr 2010 noch keinen eigentlichen Sondertarif für Eltern, sondern sieht neben dem Grundtarif einen einzigen vergünstigten Tarif vor, der als Einelterntarif unter anderem jenen ledigen Steuerpflichtigen zusteht, die mit Kindern im gleichen Haushalt zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten (aArt. 214 Abs. 2 DBG in der Fassung gemäss Art. 5 der Verordnung vom 4. März 1996 über den Ausgleich der Folgen der kalten Progression für die natürlichen Personen bei der direkten Bundessteuer [AS 1996 1121]). Obschon Art. 42 Abs. 1 StG nach dem Wortlaut der für das Steuerjahr 2010 anwendbaren ursprünglichen Fassung allein für (gemeinsam veranlagte) verheiratete Steuerpflichtige Geltung hat (vgl. BAG 00-124 S. 19), verhält es sich bei den Kantons- und Gemeindesteuern 2010 letztlich nicht anders: Gemäss

der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts findet dieser Tarif ebenfalls als Einelterntarif auf ledige Steuerpflichtige Anwendung, die mit Kindern zusammenleben (VGE 22070 vom 13.6.2005 in StE 2005 B 29.3 Nr. 27, E. 4 ff. [bestätigt durch BGer 2A.528/2005 vom 20.4.2006]). Voraussetzung für die Anwendbarkeit des Einelterntarifs bildet, wie gesehen, sowohl bei der direkten Bundessteuer als auch bei den Kantons- und Gemeindesteuern, dass die steuerpflichtige Person mit dem Kind im gleichen Haushalt zusammenlebt und für dessen Unterhalt zur Hauptsache aufkommt; die Bedingung des Zusammenlebens ist dabei erfüllt, wenn das Kind seinen steuerrechtlichen Wohnsitz im Haushalt der steuerpflichtigen Person hat (vgl. vorne E. 2.1.2).

**2.2.3** Der Sohn des Beschwerdeführers wurde unstreitig nicht nur für das Steuerjahr 2011, sondern auch für das Steuerjahr 2010 rechtskräftig durch die Steuerbehörden der Stadt Zürich veranlagt (Beschwerde, S. 4). Mithin steht fest, dass sein steuerrechtlicher Wohnsitz bereits im Steuerjahr 2010 nicht mehr am elterlichen Domizil in B.\_\_\_\_\_, sondern in Zürich lag. Angesichts dieses Auseinanderfallens der steuerlichen Wohnsitze von Vater und Sohn fehlt es an der Voraussetzung des Zusammenlebens im Sinn von Art. 42 Abs. 1 StG und aArt. 214 Abs. 2 DBG, weshalb die StRK – unabhängig davon, ob bezüglich der Veranlagungen für das Steuerjahr 2010 ein gesetzlicher Revisionsgrund vorliegt – die Gewährung des Einelterntarifs zu Recht verweigert hat; es kann insoweit auf die Ausführungen in Erwägung 2.1.2 f. verwiesen werden.

**2.3** Da der (Ein-)Elterntarif nach dem Gesagten ohnehin weder im Steuerjahr 2010 noch im Steuerjahr 2011 Anwendung findet, braucht nicht erörtert zu werden, ob seine Gewährung (auch) aufgrund der neusten bundesgerichtliche Rechtsprechung gemäss BGE 141 II 338 ausgeschlossen wäre. Dies könnte zutreffen, wenn bei volljährigen Kindern in Ausbildung – analog der Situation bei minderjährigen Kindern unter gemeinsamer elterlicher Sorge und alternierender Obhut – nicht mehr davon ausgegangen werden könnte, der Elternteil mit dem höheren Einkommen komme zur Hauptsache für den Unterhalt des Kindes auf, zumal der Beschwerdeführer ein höheres Einkommen als seine Lebenspartnerin erzielt (vgl. die diese betreffende Veranlagungsverfügungen vom 20.11.2012 [Verfahren

100.2015.239/240, act. 4A pag. 109] und vom 15.12.2011 [Verfahren 100.2015.254/255, act. 2B]), aber die Eltern offenbar gleich grosse Leistungen erbringen (vgl. hinten E. 3.3).

**2.4** Nach dem Gesagten erweisen sich die Beschwerden betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer 2010 (Verfahren 100.2015.254/255) als unbegründet und sind abzuweisen (für die Verfahren 100.2015.239/240 vgl. hinten E. 3.5).

### **3.**

Bezüglich der Veranlagungen für das Steuerjahr 2011 (Verfahren 100.2015.239/240) bleibt zu prüfen, ob der Beschwerdeführer Anspruch auf den Kinderabzug hat.

**3.1** Zwecks Erhebung der Einkommenssteuer (vgl. Art. 1 Abs. 1 Bst. a StG; Art. 1 Bst. a DBG) wird das Reineinkommen der Steuerpflichtigen ermittelt, indem von deren gesamten steuerbaren Einkünften (Art. 19-29 StG; Art. 16-24 DBG) die Aufwendungen und allgemeinen Abzüge (Art. 31-39 StG; Art. 26-33a DBG) abgezogen werden (Art. 30 Abs. 1 StG; Art. 25 DBG). Zur Berücksichtigung des sozialen Status der steuerpflichtigen Person und dessen Einflusses auf die individuelle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit werden anschliessend vom Reineinkommen noch weitere persönliche Abzüge gemacht (Art. 40 f. StG; Art. 35 DBG). Bei diesen sog. Sozialabzügen stehen die familiären Verhältnisse der Steuerpflichtigen und die mit diesen verbundenen zivilrechtlichen Lasten im Vordergrund (vgl. BGE 131 I 377 E. 4.2; VGE 2013/359/360 vom 13.10.2014, E. 2.1). Anders als die Regelung der übrigen Abzüge ist jene der Sozialabzüge nicht bundesrechtlich harmonisiert worden, sodass diese von den Kantonen frei bestimmt werden können (vgl. Art. 9 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]).

**3.2** Hier liegt der allgemeine Kinderabzug nach Art. 40 Abs. 3 Bst. a StG und Art. 35 Abs. 1 Bst. a DBG – bzw. dem bis Ende 2013 in Kraft stehenden und hier noch anwendbaren aArt. 213 Abs. 1 Bst. a DBG

(AS 2010 456) – im Streit; er betrug im Steuerjahr 2011 für die Kantons- und Gemeindesteuern Fr. 6'500.-- und für die direkte Bundessteuer Fr. 6'400.-- pro Kind (Ziff. 3 der Übergangsbestimmungen zur Änderung des Steuergesetzes vom 23.3.2010 [BAG 10-113 S. 18] und Art. 7 Bst. a der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements [EFD] vom 28. September 2010 über den Ausgleich der Folgen der kalten Progression für die natürlichen Personen bei der direkten Bundessteuer für das Steuerjahr 2011 [AS 2010 4487]). Ein Anspruch auf den Kinderabzug besteht auch für volljährige Kinder, die sich noch in Ausbildung befinden und deshalb unterstützungsbedürftig sind. Voraussetzung ist, dass die steuerpflichtige Person für den Unterhalt des Kindes aufkommt, wobei in erster Linie Geld- und Naturalleistungen und nicht persönliche Betreuung, Pflege und Erziehung als Unterhalt gelten. Um den Abzug geltend machen zu können, braucht die anspruchsberechtigte Person deshalb nicht mit dem Kind im selben Haushalt zu leben. Sie muss ferner nicht für den gesamten Unterhalt des Kindes aufkommen, sondern es reicht aus, wenn sie mindestens Aufwendungen in der Höhe des Kinderabzugs tätigt (VGE 2009/420 vom 13.8.2010, E. 2.3; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 213 N. 25 und N. 38 ff.). Zu beachten ist, dass pro Kind nur ein Kinderabzug zur Verfügung steht (vgl. BGE 133 II 305 E. 6.8; BGer 2C\_581/2009 vom 1.4.2010, E. 5), weshalb bei getrennt veranlagten Eltern jeweils zu prüfen ist, welcher Elternteil den Abzug geltend machen kann. Eine hälftige Aufteilung des Kinderabzugs ist gemäss dem Wortlaut von Art. 40 Abs. 3 Bst. a StG (Fassung vom 23.3.2010 [BAG 10-113 S. 18]) und aArt. 213 Abs. 1 Bst. a DBG (Fassung vom 28.9.2010 [AS 2010 456]) nur für (minderjährige) Kinder unter gemeinsamer elterlicher Sorge vorgesehen (vgl. auch KS Nr. 30 Ziff. 14.10 ff. und MB 12 Ziff. 3).

**3.3** Vorliegend ist unbestritten, dass der volljährige Sohn sich im Jahr 2011 in Ausbildung befand. Die Vorinstanz hat den verlangten Kinderabzug verweigert, weil der Beschwerdeführer nicht rechtsgenügend zu belegen vermöge, dass er im Steuerjahr 2011 Unterstützungsleistungen erbracht habe. Er habe keine Unterlagen eingereicht, aus denen ersichtlich wäre, dass sein Sohn auf Unterstützung angewiesen gewesen sei und dass er tatsächlich für dessen Unterhalt aufgekomen sei. Die eingereichten Belege betrafen nicht den interessierenden Zeitraum oder nicht Leistungen

des Beschwerdeführers selber, sondern von dessen Lebenspartnerin, oder seien als blosse Rechnungen keinem bestimmten Leistungserbringer zuzuordnen. Damit liege ein Zustand von Beweislosigkeit vor, dessen Folgen der Beschwerdeführer zu tragen habe (angefochtener Entscheid, E. 4.5). – Diese Erwägungen vermögen nicht zu überzeugen: Die Steuerverwaltung hat den Kinderabzug nicht verweigern wollen, sondern dieser ist gemäss der unbestritten gebliebenen Darstellung des Beschwerdeführers wegen eines Versehens nicht aus der handschriftlich ausgefüllten Steuererklärung ins Informatiksystem der Steuerverwaltung übernommen worden (vgl. act. 4A pag. 80). Diese hat denn auch diesbezüglich die Gutheissung von Rekurs und Beschwerde unter Gewährung eines (ganzen) Kinderabzugs beantragt (vgl. act. 4A pag. 100). Ferner hat sie die Veranlagungsverfügungen für das Steuerjahr 2010, die am selben Mangel litten, mit Verfügung vom 5. Juli 2013 berichtigt (vgl. BB 3, S. 4 f.; vorne Bst. B.a). Bei diesen Gegebenheiten durfte der Beschwerdeführer davon ausgehen, dass sein Anspruch auf den Kinderabzug unbestritten sei; er hatte deshalb keinen Anlass, besondere Anstrengungen zum Nachweis seiner Unterhaltsleistungen zu machen, zumal er von der StRK nicht darauf hingewiesen worden war, dass diesbezügliche Zweifel bestanden. Wollte die Vorinstanz dem gemeinsamen Antrag von Beschwerdeführer und Beschwerdegegnerin bezüglich des Kinderabzugs nicht Folge geben, hätte sie Ersterem bei diesen Gegebenheiten Gelegenheit zu weiteren Ausführungen und zum Einreichen zusätzlicher Beweismittel geben müssen. Im verwaltungsgerichtlichen Verfahren hat der Beschwerdeführer nunmehr ein Schreiben eingereicht, in dem sein Sohn bestätigt, dass der Beschwerdeführer zusammen mit seiner Lebenspartnerin für den gesamten Unterhalt während des Studiums aufgekommen ist, und dass er, der Sohn, in dieser Zeit selber keiner Erwerbstätigkeit nachgegangen ist (Schreiben vom 27.7.2015; BB 1). Mit Blick auf die rechtskräftige Veranlagung der Stadt Zürich, gemäss der der Sohn im Steuerjahr 2011 kein steuerbares Einkommen erzielt hat (vgl. vorne E. 2.1.2; BB 2), besteht kein Anlass am Wahrheitsgehalt dieser Bestätigung zu zweifeln. Weiter liegt der Unterhaltsvertrag vor, den der Beschwerdeführer und seine Lebenspartnerin am ...1989 im Zusammenhang mit seiner Vaterschaftsanerkennung geschlossen haben, und der ihn zur (wohl hälftigen) Beteiligung an den Kosten für den Unterhalt des gemeinsamen Sohnes verpflichtet (BB 8). Weiter belegt er für die

Jahre 2010 und 2011 umfangreiche «Ausgleichszahlungen» an seine Lebenspartnerin, die mit den Aufwendungen für den gemeinsamen Sohn im Zusammenhang stehen sollen (BB 9-11). Da seine Lebenspartnerin über wesentlich geringere Einkünfte verfügt als er, der Sohn ein Hochschulstudium absolviert, ohne selber Einkommen zu erzielen, und gleichzeitig unstreitig ist, dass der Beschwerdeführer rechtlich verpflichtet ist, für den Unterhalt seines Sohnes aufzukommen (vgl. auch VGE 2010/299/300 vom 25.8.2011, E. 2.4 f.), bestehen für das Verwaltungsgericht keine ernsthaften Zweifel, dass er hierfür im Jahr 2011 mindestens Aufwendungen in der Höhe des Kinderabzugs von Fr. 6'500.-- bzw. Fr. 6'400.-- getätigt hat. Mithin sind die Voraussetzungen für die Gewährung des Kinderabzugs erstellt (vgl. BVR 2011 S. 97 E. 4.2.3).

**3.4** Angesichts der Bezugnahme auf das elterliche Sorgerecht legt der Wortlaut der einschlägigen Bestimmungen (Art. 40 Abs. 3 Bst. a StG und Art. 35 Abs. 1 Bst. a bzw. aArt. 213 Abs. 1 Bst. a DBG) den Schluss nahe, dass eine Aufteilung des Kinderabzugs unter den Eltern nur bei minderjährigen Kindern möglich ist, was denn auch der publizierten Verwaltungspraxis entspricht (vgl. KS Nr. 30 Ziff. 14.10 ff. und MB 12 Ziff. 3). Wie es sich damit verhält, braucht indes nicht abschliessend beurteilt zu werden: Der Beschwerdeführer hatte zwar ursprünglich – weil auch seine Lebenspartnerin einen halben Kinderabzug beanspruchte – nur die Gewährung eines halben Kinderabzugs verlangt (vgl. act. 4A pag. 80), während die Steuerverwaltung auf den Zuspruch eines ganzen Abzugs schloss (vgl. act. 4A pag. 100), hat nun aber selber die Gewährung eines ganzen Kinderabzugs verlangt. Diesem Antrag kann hier ohne weiteres entsprochen werden: Aus den Akten ergibt sich, dass der Kinderabzug für das Steuerjahr 2011 weder dem Beschwerdeführer noch seiner Lebenspartnerin (vgl. Veranlagungsverfügungen vom 20.11.2012 [act. 4A pag. 107 und 102]) gewährt worden ist, sodass der Zuspruch eines ganzen Kinderabzugs im vorliegenden Beschwerdeverfahren nicht zu einer verpönten Kumulation von Abzügen (vgl. E. 3.2) führt. Bei diesen Gegebenheiten kann sodann offenbleiben, inwieweit sich die Rechtsprechung gemäss BGE 141 II 338 auf die Zuteilung des Kinderabzugs auswirken könnte bzw. ob auch im Streitfall der Kinderabzug dem Beschwerdeführer als besserverdienendem Elternteil zustehen würde.

**3.5** Zusammenfassend erweisen sich die Beschwerden betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer 2011 (Verfahren 100.2015.239/240) als begründet und sind gutzuheissen, soweit der Beschwerdeführer die Gewährung eines Kinderabzugs nach Art. 40 Abs. 3 Bst. a StG und aArt. 213 Abs. 1 Bst. a DBG verlangt; die angefochtenen Entscheide sind diesbezüglich aufzuheben und die Sache zur Neuveranlagung des Beschwerdeführers für das Steuerjahr 2011 an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. Soweit der Beschwerdeführer überdies die Besteuerung zum Einzeltern- bzw. Elterntarif verlangt, erweisen sich die Beschwerden als unbegründet und sind abzuweisen.

#### **4.**

**4.1** Bei diesem Ausgang obsiegt der Beschwerdeführer in den Verfahren 100.2015.239/240 teilweise, wobei er – da die Anwendung des (Ein-)Elterntarifs zur grösseren Steuerersparnis geführt hätte, als die Gewährung des Kinderabzugs – als zu zwei Dritteln unterliegend zu betrachten ist; in diesem Umfang wird er kostenpflichtig, wobei die verbleibenden Kosten nicht zu erheben sind (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Entsprechend diesem Verfahrensausgang sind auch die Kosten der Verfahren 100 13 236 und 200 13 201 vor der StRK neu zu verlegen.

**4.2** In den Verfahren 100.2015.254/255 unterliegt der Beschwerdeführer, weshalb ihm die Verfahrenskosten aufzuerlegen sind (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Dabei ist dem Umstand, dass die Verfahrensvereinigung zu einer gewissen Verringerung des Aufwands des Verwaltungsgerichts geführt hat, Rechnung zu tragen (Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 17 N. 7).

**4.3** In keinem der Verfahren sind ersatzpflichtige Parteikosten angefallen, weder vor dem Verwaltungsgericht noch vor der StRK (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 1 und 2 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

## 5.

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. Die Rückweisung an die Steuerverwaltung in den Verfahren 100.2015.239/240 dient nur noch der (rechnerischen) Umsetzung der Anordnungen des Verwaltungsgerichts, weshalb es sich vorliegend dennoch um Endentscheide im Sinn von Art. 90 BGG handeln dürfte (vgl. BGE 140 V 321 E. 3.2, 134 II 124 E. 1.3).

### **Demnach entscheidet der Einzelrichter:**

1. Die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer 2011 (100.2015.239/240) und jene betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer 2010 (100.2015.254/255) werden vereinigt.
2. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2011 wird teilweise gutgeheissen. Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. Juli 2015 wird aufgehoben, soweit er den Kinderabzug betrifft, und die Sache zur Neuveranlagung des Beschwerdeführers im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen. Soweit weitergehend wird die Beschwerde abgewiesen.
3. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2011 wird teilweise gutgeheissen. Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. Juli 2015 wird aufgehoben, soweit er den Kinderabzug

betrifft, und die Sache zur Neuveranlagung des Beschwerdeführers im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen. Soweit weitergehend wird die Beschwerde abgewiesen.

4. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2010 wird abgewiesen.
5. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2010 wird abgewiesen.
6. a) In den Verfahren 100.2015.239/240 werden die Kosten vor dem Verwaltungsgericht auf eine Pauschalgebühr von Fr. 1'200.-- bestimmt und dem Beschwerdeführer zu zwei Dritteln, ausmachend Fr. 800.--, auferlegt; die verbleibenden Kosten werden nicht erhoben.  
b) Die Kosten vor der Steuerrekurskommission des Kantons Bern werden auf eine Pauschalgebühr von Fr. 800.-- bestimmt und dem Beschwerdeführer zu zwei Dritteln, ausmachend Fr. 533.35, auferlegt; die verbleibenden Kosten werden nicht erhoben.  
c) In den Verfahren 100.2015.239/240 werden weder für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht noch für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission des Kantons Bern Parteikosten gesprochen.
7. a) In den Verfahren 100.2015.254/255 werden die Kosten vor dem Verwaltungsgericht auf eine Pauschalgebühr von Fr 1'200.-- bestimmt und dem Beschwerdeführer auferlegt.  
b) In den Verfahren 100.2015.254/255 werden keine Parteikosten gesprochen.

8. Zu eröffnen:

- dem Beschwerdeführer
- der Steuerverwaltung des Kantons Bern
- der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
- der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Der Einzelrichter:

Der Gerichtsschreiber:

**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.