

100.2020.261/262U
ARB/AEN/SPR

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil der Einzelrichterin vom 20. Oktober 2022

Verwaltungsrichterin Arn De Rosa
Gerichtsschreiberin Aellen

A. _____
Beschwerdeführer

gegen

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

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer
2017 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom
11. Juni 2020; 100 19 400, 200 19 346)



Prozessgeschichte:

A.

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern veranlagte A._____ am 12. März 2019 für das Steuerjahr 2017 abweichend von seiner Selbstdeklaration auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 140'756.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern und auf Fr. 147'968.-- bei der direkten Bundessteuer. Das steuerbare Vermögen setzte sie auf Fr. 388'834.-- fest. Die Abweichung beruht unter anderem darauf, dass die Steuerverwaltung bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer den Kinderabzug für die beiden minderjährigen Kinder verweigerte. Die gegen diese Veranlagungsverfügungen gerichteten Einsprachen hiess die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheiden vom 20. August 2019 teilweise gut; betreffend Kinderabzug hielt sie jedoch an den Veranlagungsverfügungen fest.

B.

Am 11. September 2019 gelangte A._____ mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese wies die Rechtsmittel mit Entscheiden vom 11. Juni 2020 ab.

C.

Gegen die Entscheide der StRK hat A._____ am 14. Juli 2020 in einer einzigen Rechtsschrift sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer 2017 Verwaltungsgerichtsbeschwerden erhoben. Er beantragt, es seien die Entscheide der StRK vom 11. Juni 2020 sowie der Steuerverwaltung des Kantons Bern vom 20. August 2019 aufzuheben und ihm sei für beide Kinder je der halbe Kinderabzug zu gewähren.

Am 15. Juli 2020 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Sowohl die StRK als auch die Steuerverwaltung beantragen mit Beschwerdevernehmlassung vom 3. August 2020 bzw. mit Beschwerdeantwort vom 3. September 2020 die Abweisung der Beschwerden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

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 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 am 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). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG). Auf die Beschwerden ist vorbehältlich von E. 1.2 einzutreten.

1.2 Anfechtungsobjekt bilden einzig die Entscheide der StRK vom 11. Juni 2020. Sie haben die Einspracheentscheide ersetzt, die ihrerseits an die Stelle der Veranlagungsverfügungen getreten sind (sog. Devolutiveffekt; BVR 2018 S. 528 E. 3.3, 2010 S. 411 E. 1.4; BGE 136 II 539 E. 1.2; Ruth Herzog, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 60 N. 30 f., Art. 72 N. 4, 18). Soweit der Beschwerdeführer auch die Aufhebung der Einspracheentscheide beantragt, ist auf die Beschwerden nicht einzutreten.

1.3 Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, da 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 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 E. 1.3.1 [Pra 99/2010 Nr. 37], 130 II 509 E. 8.3 [Pra 94/2005 Nr. 114]). Weil die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

1.4 Der Streitwert beträgt in beiden Verfahren weniger als Fr. 20'000.--, womit die Beurteilung der Beschwerden in die einzelrichterliche Zuständigkeit fällt (vgl. 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 Bst. a und b VRPG).

2.

Streitig ist, ob der Beschwerdeführer im Steuerjahr 2017 für seine beiden Kinder den halben Kinderabzug und allenfalls die damit zusammenhängenden Abzüge vornehmen kann.

2.1 Kanton und Bund erheben von den natürlichen Personen insbesondere eine Einkommenssteuer (Art. 1 Abs. 1 Bst. a StG; Art. 1 Bst. a DBG). Zu diesem Zweck wird das Reineinkommen der Steuerpflichtigen ermittelt, indem von deren gesamten steuerbaren Einkünften (Art. 19-29 StG; Art. 16-24 DBG) die mit der Einkommenserzielung zusammenhängenden Aufwendungen (Gewinnungskosten) und die allgemeinen Abzüge (Art. 31-39 StG; Art. 26-33a DBG) abgezogen werden (Art. 30 Abs. 1 StG; Art. 25 DBG). Vom so bestimmten Reineinkommen sind anschliessend allfällige Sozialabzüge (Art. 40 StG; Art. 35 DBG) vorzunehmen, um das steuerbare Einkommen zu

bestimmen. Die Sozialabzüge bezwecken, zusammen mit den Steuertarifen die Steuerbelastung an die spezifische persönliche und wirtschaftliche Situation jeder Kategorie von Steuerpflichtigen anzupassen. Dabei soll insbesondere den familiären Verhältnissen der Steuerpflichtigen und den damit verbundenen zivilrechtlichen Lasten Rechnung getragen werden (statt vieler BGE 131 I 377 E. 4.2; VGE 2020/10/11 vom 16.2.2021, in StE 2021 A 27 Nr. 7 E. 2.1, je mit Hinweisen). Ein gewisser Schematismus bei der Kategorienbildung ist namentlich aus Gründen der Praktikabilität unerlässlich und steht dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV; SR 101] bzw. Art. 104 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]) nicht entgegen (BGE 141 II 338 E. 4.5, 133 II 305 E. 5.1 [Pra 97/2008 Nr. 39]; BGer 2C_533/2021 vom 23.6.2022 E. 6.4.1, je mit Hinweisen). Die Regelung der Sozialabzüge ist nicht bundesrechtlich harmonisiert worden, weshalb 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]). Zu den Sozialabzügen gehört insbesondere der allgemeine Kinderabzug gemäss Art. 40 Abs. 3 Bst. a StG bzw. Art. 35 Abs. 1 Bst. a DBG. Da dabei die massgebenden kantonal- und bundesrechtlichen Bestimmungen gleich lauten, rechtfertigt sich trotz der fehlenden bundesrechtlichen Harmonisierung eine einheitliche Auslegung (BVR 2011 S. 249, in StE 2011 B 11.2 Nr. 9 und NStP 2010 S. 101 E. 3.1; VGE 2020/10/11 vom 16.2.2021, in StE 2021 A 27 Nr. 7 E. 2.1, 2009/176/177 vom 2.3.2010 E. 2.2.2 [bestätigt durch BGer 2C_357/2010 vom 14.6.2011, in StR 2011 S. 676 und NStP 2011 S. 75]; BGer 2C_235/2009 vom 30.10.2009, in StE 2010 A 23.21 Nr. 1 E. 4.4).

2.2 Gemäss Art. 40 Abs. 3 Bst. a StG bzw. Art. 35 Abs. 1 Bst. a DBG können für jedes minderjährige oder in der beruflichen oder schulischen Ausbildung stehende Kind, für dessen Unterhalt die steuerpflichtige Person sorgt, Fr. 8'000.-- bzw. Fr. 6'500.-- abgezogen werden. Bei getrennt besteuerten Eltern wird der Kinderabzug hälftig aufgeteilt, wenn das Kind unter gemeinsamer elterlicher Sorge steht und keine Unterhaltsbeiträge nach Art. 38 Abs. 1 Bst. c StG bzw. Art. 33 Abs. 1 Bst. c DBG für das Kind in Abzug gebracht werden. Massgebend sind die Verhältnisse am Ende der Steuerpe-

riode oder der Steuerpflicht (Art. 67 Abs. 3 StG; Art. 35 Abs. 2 DBG). – Die Vorinstanz hat den halben Kinderabzug mit der Begründung verweigert, der Gesetzeswortlaut schliesse eine Kumulation des Abzugs für Unterhaltsbeiträge mit dem (halben) Kinderabzug ausdrücklich aus (sog. Kumulationsverbot). Sie hat weiter erwogen, die durch die Leistung von Kinderunterhaltsbeiträgen geschaffene Umverteilung der Mittel gehe vor und es wäre systemwidrig, den Abzug von Unterhaltszahlungen für Kinder mit dem Kinderabzug zu kumulieren (zum Ganzen angefochtene Entscheide E. 3.2 f., 5). Hiergegen wendet der Beschwerdeführer ein, eine Kumulation finde bei einer Aufteilung des Kinderabzugs auf beide Elternteile insofern nicht statt, als die Gesamtheit der Abzüge gleich bleibe. Zudem würden gerade keine Mittel umverteilt, da beide Elternteile den Betreuungsunterhalt bei alternierender Obhut unabhängig von allfälligen Unterhaltszahlungen je hälftig tragen würden (vgl. Beschwerden Rz. 14).

2.3 In Konstellationen wie der vorliegenden (getrennt besteuerte Eltern mit gemeinsamem Sorgerecht) ist für die Gewährung des (halben) Kinderabzugs entscheidend, ob gestützt auf Art. 38 Abs. 1 Bst. c StG bzw. Art. 33 Abs. 1 Bst. c DBG Unterhaltsbeiträge für das Kind geleistet werden. Gegebenenfalls kann der leistende Elternteil diese von seinem Einkommen abziehen. Der empfangende Elternteil hat sie als Einkommen zu versteuern (Art. 28 Abs. 1 Bst. f StG; Art. 23 Bst. f DBG; sog. Kongruenz- oder Korrespondenzprinzip; dazu etwa JTA 2014/337/338 vom 1.6.2015 E. 2.4, 3.1; BGE 133 II 305 E. 6.5 [Pra 97/2008 Nr. 39]; BGer 2C_544/2019 vom 21.4.2020 E. 5.2, 2C_139/2019 vom 18.12.2019 E. 2.1.4, je mit weiteren Hinweisen). Diese Umverteilung von Ressourcen hat zur Folge, dass der unterhaltsberechtigten Elternteil, der zur Hauptsache für den Unterhalt des Kindes sorgt, Anspruch auf den ganzen Kinderabzug hat. Eine Kumulation des Unterhalts- mit dem (halben) Kinderabzug ist unzulässig (so ausdrücklich für die Kantons- und Gemeindesteuern Art. 40 Abs. 4 StG; ferner BGE 133 II 305 E. 6.5, 6.8 [Pra 97/2008 Nr. 39]; BGer 2C_533/2021 vom 23.6.2022 E. 6.3.1 und 6.4 ff., 2C_380/2020 vom 19.11.2020 E. 4.3.3, 2C_905/2017 vom 11.3.2019, in StE 2019 B 27.7 Nr. 23 E. 2.1.2 mit Hinweisen; vgl. auch Leuch/Schlup Guignard, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2. Aufl. 2014, Art. 40 N. 26).

2.4 Der Beschwerdeführer richtete seiner Ehefrau nach der im Steuerjahr 2017 erfolgten Trennung unbestrittenermassen Unterhaltsbeiträge aus und beanspruchte in der Folge den Abzug nach Art. 38 Abs. 1 Bst. c StG bzw. Art. 33 Abs. 1 Bst. c DBG. Die Steuerverwaltung gewährte diesen im Umfang von Fr. 21'660.-- (vgl. Vorakten StV [act. 5B] pag. 52 und 59). Sein Vorbringen, es würden keine Mittel umverteilt, wenn die Kinder von beiden Elternteilen betreut würden, verfängt nicht. Der Kindesunterhalt, der mit dem Kinderabzug schematisch berücksichtigt wird, bezieht sich von vornherein bloss auf die finanziellen Verpflichtungen (vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, Art. 35 N. 9; zu den zivilrechtlichen Unterhaltsformen BGE 144 III 481 E. 4.3 mit Hinweisen). Wird wie hier weder geltend gemacht noch nachgewiesen, dass für die Kinder nebst den Unterhaltszahlungen zusätzliche Auslagen getätigt werden (vgl. auch hinten E. 3.3), erübrigen sich weitergehende Ausführungen. Eine alternierende Obhut vermag demnach nichts daran zu ändern, dass der Abzug von Kindesunterhaltsbeiträgen nicht mit dem Kinderabzug kumuliert werden darf (so ausdrücklich JTA 2014/337/338 vom 1.6.2015 E. 3.1; BGE 133 II 305 E. 8.4 [Pra 97/2008 Nr. 39]; BGer 2C_580/2009 und 2C_581/2009 vom 1.4.2010 E. 4.1 mit weiteren Hinweisen).

2.5 Bei dieser Sach- und Rechtslage ist mit der Vorinstanz zu schliessen, dass der Beschwerdeführer entsprechend den gesetzlichen Vorgaben (vorne E. 2.2 f.) veranlagt worden ist, was er im Übrigen auch nicht bestreitet. Ergänzend kann auf die angefochtenen Entscheide verwiesen werden, die insoweit zu bestätigen sind (E. 3 und 5).

3.

3.1 Der Beschwerdeführer erachtet dieses Ergebnis insofern als verfassungswidrig, als es der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des alimentenzahlenden Elternteils, der gleichzeitig zur Hälfte die Obhut der Kinder innehat, zu wenig Rechnung trage und den veränderten gesellschaftlichen Realitäten nicht gerecht werde. Die mit der Obhut einhergehenden zusätzlichen wirtschaftlichen Belastungen würden mit der Abzugsfähigkeit der Alimente nicht hinreichend ausgeglichen, weshalb zusätzlich der halbe Kinderabzug

zu gewähren sei. Werde in Fällen wie dem vorliegenden nur einem Elternteil der ganze Kinderabzug zugestanden, führe dies zudem zu einer unzulässigen Ungleichbehandlung (Beschwerden insb. Rz. 6 ff., 11 ff., 16).

3.2 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass gerade im Zusammenhang mit Sozialabzügen eine gewisse Schematisierung und Pauschalisierung zulässig und oft unausweichlich ist (vgl. vorne E. 2.1, auch zum Folgenden). Die verfassungsmässigen Grundsätze verlangen nicht, dass jede einzelne steuerpflichtige Person mathematisch exakt gleich bzw. nach Massgabe der Ungleichheit exakt ungleich behandelt wird; dieses Ziel ist aus praktischen Gründen oft nicht erreichbar (vgl. BGE 128 I 240 E. 2.3; BGer 2C_533/2021 vom 23.6.2022 E. 6.4.3, 2C_87/2016 und 2C_88/2016 vom 19.8.2016 E. 6.2, 2C_835/2009 vom 7.5.2010 E. 3.2, je mit Hinweisen; zur Verfassungskonformität des Kumulationsverbots BGer 2C_580/2009 und 2C_581/2009 vom 1.4.2010 E. 4.2).

3.3 Wie die Vorinstanz zutreffend festgestellt hat (angefochtene Entscheidung E. 5), fehlt es hier zudem bereits am Nachweis, dass die erfolgte Besteuerung der wirtschaftlichen Situation des Steuerpflichtigen nicht (genügend) Rechnung trage. Den Akten ist dazu Folgendes zu entnehmen: Der Beschwerdeführer und seine Exfrau lösten per 1. September 2017 den gemeinsamen Haushalt auf (Beschwerden Rz. 3; Vorakten StV [act. 5B] pag. 21, 27). Das Regionalgericht Berner Jura-Seeland ordnete im Eheschutzverfahren mit Entscheid vom 26. November 2018 «für die Dauer der Aufhebung des gemeinsamen Haushalts» die alternierende Obhut an, wobei die Kinder 50 % vom Kindsvater und 50 % von der Kindsmutter betreut werden sollten (Vorakten StRK [act. 5] pag. 6). Der Beschwerdeführer arbeitete soweit aus den Akten ersichtlich im Jahr 2017 nach der Trennung weiterhin Vollzeit. So blieb auch sein Jahreslohn (brutto, ohne Lohnnebenleistungen, Kaderbonus o.ä.) im Vergleich zum Vorjahr unverändert (zum Ganzen Vorakten StV [act. 5B] pag. 1, 3, 13, 15). Wie die behaupteten Betreuungspflichtigen seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit (zusätzlich) hätten vermindern können, erschliesst sich dem Verwaltungsgericht bei dieser Sachlage nicht (vgl. auch vorne E. 2.4). Er ist im Gegenteil gegenüber der Situation vor der Trennung insofern bessergestellt, als er die zuvor nur im Rahmen der Kinderabzüge berücksichtigten Aufwendungen für die Kinder nun im Umfang

der geleisteten Unterhaltszahlungen zum Abzug bringen kann (vgl. hierzu Peter Locher, a.a.O., Art. 23 N. 47).

3.4 Schliesslich beziffert der Beschwerdeführer weder seine Steuerlasten, die er im Trennungsjahr 2017 im Vergleich zu 2016 zusätzlich zu tragen hatte, noch legt er konkret dar, worin in seinem Fall die behauptete systematische Ungleichbehandlung tatsächlich besteht. Auch die Akten enthalten keinerlei Anhaltspunkte, die seine diesbezüglichen Behauptungen stützen würden. Die angefochtenen Entscheide sind somit auch insoweit zu bestätigen, als die Vorinstanz die strittigen Veranlagungen als verfassungskonform erachtet hat.

4.

Die Beschwerden erweisen sich nach dem Gesagten in allen Teilen als unbegründet und sind abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann. Bei diesem Ausgang der Verfahren wird der Beschwerdeführer 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 und Art. 104 Abs. 3 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]).

Demnach entscheidet die Einzelrichterin:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2017 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
3. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr.1'500.--, werden dem Beschwerdeführer auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. Zu eröffnen:
 - Beschwerdeführer
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - Eidgenössische Steuerverwaltung

Die Einzelrichterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung 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.