



100 15 223

200 15 181

Gemeinde: E. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 22.9.2016 RNA/JRO/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 20. September 2016

Es wirken mit: Vizepräsidentin Nanzer, Fachrichter Junod und Studer sowie Röthlisberger und Gribi als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer pro 2011

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A. _____ (Rekurrent) trennte sich per 1. Juni 2011 von seiner Ehegattin B. _____. Die zwei gemeinsamen Kinder wurden gemäss Trennungsvereinbarung unter die gemeinsame Obhut der Eltern gestellt, wobei sie von Sonntag- bis Donnerstagabend bei B. _____ (Ex-Ehegattin) und von Donnerstag- bis Sonntagabend beim Rekurrenten wohnten. In der Steuererklärung 2011 deklarierte der Rekurrent pro Kind einen halben Kinderabzug, auswärtige Ausbildungskosten von je CHF 1'140.-- für die Spielgruppe bzw. je CHF 9'000.-- für die Kita sowie bezahlte Unterhaltsbeiträge an seine von ihm damals getrennt lebende (Ex-)Ehegattin von insgesamt CHF 13'200.--. Mit definitiver Veranlagungsverfügung vom 20. November 2014 wurde der Rekurrent von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Steuerverwaltung) auf ein steuerbares Einkommen bei den Kantons- und Gemeindesteuern von CHF 46'200.-- und ein solches bei der direkten Bundessteuer von CHF 57'700.-- veranlagt. Das steuerbare Vermögen wurde auf CHF Null festgesetzt. Dabei wich die Steuerverwaltung insofern von der Selbstschätzung des Rekurrenten ab, als sie nur die bezahlten Unterhaltsbeiträge anerkannte, nicht aber die hälftigen Kinderabzüge und die auswärtigen Ausbildungskosten. Dies mit der Begründung, dass bei Abzug von Unterhaltsbeiträgen nicht auch die Kinderabzüge geltend gemacht werden könnten und es sich bei den Kosten für die Spielgruppe um keine Ausbildungskosten handle. Bei den Kosten für die Kita handle es sich zwar nicht um Ausbildungskosten, jedoch um Drittbetreuungskosten. Da die Ex-Ehegattin des Rekurrenten in ihrer Steuererklärung pro 2011 bloss CHF 2'232.-- als Drittbetreuungskosten geltend gemacht habe, könne die Differenz zu den Kosten gemäss der eingereichten Rechnung der Kita (CHF 9'000.--) beim Rekurrenten als (zusätzliche) Unterhaltsbeiträge (CHF 6'768.--) abgezogen werden, weshalb Unterhaltsbeiträge von insgesamt CHF 19'968.-- anerkannt werden. Mit Schreiben vom 4. April 2012 (Datum offensichtlich falsch, da Veranlagungsverfügung vom 20.11.2014 und Eingangsdatum Steuerverwaltung: 9.12.2014) erhob der Rekurrent Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung. Hierbei führte er im Wesentlichen aus, er und seine Ex-Ehegattin hätten die Kinderkosten je hälftig in ihren Steuererklärungen pro 2011 deklariert, da sie die Kinder zu je 50 Prozent betreuten und seit ihrer Trennung auch das gemeinsame elterliche Sorge- und Obhutsrecht hätten. Die Kinderdrittbetreuungskosten habe jedoch ausschliesslich er bezahlt. Falls die Steuerverwaltung an ihrer Lösung festhalten wolle, beantragte der Rekurrent für das Steuerjahr 2011 (und den Folgejahren) die vollständigen Drittbetreuungskosten von je CHF 9'000.-- (Kita) und von je CHF 570.-- (Spielgruppe) pro Kind, ausmachend insgesamt CHF 19'140.--. Mit Einspracheentscheid vom 20. Mai 2015 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab.

B. Gegen den Einspracheentscheid hat der Rekurrent mit Eingabe vom 30. Mai 2015 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Rekurs und Beschwerde

erhoben und beantragt darin sinngemäss, der Einspracheentscheid sei aufzuheben und ihm die Drittbetreuungskosten von nun insgesamt CHF 10'140.-- zu gewähren. Zur Begründung führt er aus, er akzeptiere zwar die heutige Gesetzgebung bezüglich des (hälftigen) Kinderabzugs, bittet jedoch um Steuergerechtigkeit, indem ihm wenigstens die geleisteten Drittbetreuungskosten vollständig gewährt werden (im Gegenzug erhalte seine Ex-Ehegattin den ganzen Kinderabzug).

C. Die Steuerverwaltung beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 14. Juli 2015 die Abweisung von Rekurs und Beschwerde unter Kostenfolge. Für den Fall, dass der Rekurrent im vorliegenden Verfahren den Nachweis erbringen könne, die Drittbetreuungskosten im Steuerjahr 2011 voll oder mehr als im bereits gewährten Umfang selber getragen zu haben, stellt die Steuerverwaltung den Eventualantrag, den Rekurs und die Beschwerde im entsprechenden Umfang (teilweise) gutzuheissen. Sie führt im Wesentlichen aus, gemäss Trennungsvereinbarung sei davon auszugehen, der Rekurrent habe überhaupt nicht für die Kinderdrittbetreuung aufkommen müssen. In seiner Steuererklärung pro 2011 habe der Rekurrent jedoch Kinderdrittbetreuungskosten von je CHF 1'140.-- (Spielgruppe) und je CHF 9'000.-- (Kita) geltend gemacht. In der Steuererklärung pro 2011 der Ex-Ehegattin seien bloss Kinderdrittbetreuungskosten von CHF 2'232.-- aufgeführt worden. Der Rekurrent habe in seinem Einspracheschreiben erklärt, er trage die Kinderdrittbetreuungskosten vollumfänglich selber. In den Akten habe ein Beleg der Kita über insgesamt CHF 9'000.-- vorgelegen. Deshalb sei die Steuerverwaltung zu Gunsten des Rekurrenten davon ausgegangen, er habe die Differenz zwischen dem von seiner Ex-Ehegattin (CHF 2'232.--) und den in Rechnung gestellten Kosten (CHF 9'000.--) von CHF 6'768.-- bezahlt und demzufolge zum Abzug zugelassen. Dies obwohl keine Belege vorgelegen hätten und sie dies vom Rekurrenten nicht eingefordert habe.

D. Der Rekurrent hat Gelegenheit erhalten, dazu Stellung zu nehmen, wovon er keinen Gebrauch gemacht hat.

E. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

F. Mit Schreiben vom 12. April 2016 hat die Vizepräsidentin der Steuerrekurskommission dem Rekurrenten angekündigt, dass die Veranlagung pro 2011 voraussichtlich zu seinem Nachteil abgeändert werden müsse und ihm Gelegenheit gegeben, sich zur möglichen reformation in peius zu äussern. Davon hat der Rekurrent mit Eingabe vom 3. Mai 2016 Gebrauch gemacht.

Auf den Inhalt der Rechtsschriften wird, soweit für den Entscheid wesentlich, in den nachfolgenden Erwägungen näher eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Einkommens- und Vermögensveranlagung können bei der Steuerrekurskommission durch Rekurs bzw. Beschwerde angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und 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. Der Rekurrent ist im vorinstanzlichen Verfahren mit seinen Anträgen nicht durchgedrungen. Er ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG und 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 Eingabe ist deshalb einzutreten.

Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt (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. Zu prüfen ist, ob die Auslagen des Rekurrenten für die Kinderbetreuung durch Drittpersonen zum Abzug zuzulassen sind.

3. Gemäss Art. 33 Abs. 1 DBG bzw. Art. 38 Abs. 1 StG werden von den gesamten steuerbaren Einkünften unter anderem die allgemeinen Abzüge abgezogen. Das DBG lässt neben den Gewinnungskosten, die durch die Einkommenserzielung bedingt sind und deren Berücksichtigung sich deshalb folgerichtig aus dem Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung ergibt, weitere Abzüge zu, die mit der Einkommenserzielung nicht in einem direkten Zusammenhang stehen. Sie betreffen i.d.R. Lebenshaltungskosten, die grundsätzlich nicht zum Abzug zugelassen sind (Art. 34 Bst. a DBG bzw. Art. 39 Bst. a StG). Mit den allgemeinen Abzügen wird immer tatsächlichen Aufwendungen, die der Steuerpflichtige erbracht hat, Rechnung getragen. Darin unterscheiden sie sich in ihrer Ausgestaltung von den Sozialabzügen, die nicht unmittelbar tatsächlich getätigte Ausgaben voraussetzen, sondern das Vorliegen bestimmter persönlicher Verhältnisse, auf Grund derer eine unwiderlegbare gesetzliche Vermutung gegeben ist, dass ein gewisses Mass an Aufwendungen angefallen ist (Zigerlig/Jud in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl., 2008, N. 1 und N. 3 zu Art. 33 DBG). Während bei den Gewinnungskosten das Periodizitätsprinzip massgebend ist und bei den Sozialabzügen das Stichtagsprinzip gilt (vgl. Art. 67 Abs. 3 StG; Art. 213 Abs. 2 DBG in der im Jahr 2011 geltenden Fassung vom 14. Dezember 1990 [AS 1991 1184]), kommt bei den allgemeinen Abzügen je nach Abzug das

eine oder das andere Prinzip zur Anwendung (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., 2009, N. 4 zu Art. 33 DBG).

3.1 Zu den allgemeinen bzw. anorganischen Abzügen gehört auch der Kinderdrittbetreuungsabzug (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 2 zu Art. 212 DBG; Leuch/Schlup Guignard in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Artikel 1 bis 125, 2014, N. 106 zu Art. 38 StG). Gemäss Art. 212 Abs. 2^{bis} DBG in der im Jahr 2011 geltenden Fassung vom 25. September 2009 [AS 2010 455] bzw. Art. 38 Abs. 1 Bst. I StG in der im Jahr 2011 geltenden Fassung vom 23. März 2010 (StG 2011; BAG 10-113) werden von den Einkünften die nachgewiesenen Kosten abgezogen, jedoch höchstens CHF 10'000.-- (Bund) bzw. CHF 3'100.-- (Kanton) für die Drittbetreuung jedes Kindes, das das 14. Altersjahr noch nicht vollendet hat und mit der steuerpflichtigen Person, die für seinen Unterhalt sorgt, im gleichen Haushalt lebt, soweit diese Kosten in direktem kausalem Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit, Ausbildung oder Erwerbsunfähigkeit der steuerpflichtigen Person stehen. Hierbei ist darauf hinzuweisen, dass dieser Abzug bei der direkten Bundessteuer erst seit dem Steuerjahr 2011 geltend gemacht werden kann. Auch ist dieser Abzug seit dem Steuerjahr 2011, mit Ausnahme des Maximalbetrags, harmonisiert (Art. 9 Abs. 2 Bst. m des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]; in Kraft seit 1.1.2011; AS 2010 455), weshalb der kantonal bereits bestehende Kinderdrittbetreuungsabzug per 1. Januar 2011 angepasst worden und seither u.a. nicht mehr vom Kinderabzug abhängig ist ("aus dem Gesetzeswortlaut gestrichen").

3.2 Die Drittbetreuung kann extern (Kinderhort, Kindertagesstätte, Tagesfamilie usw.) oder am Wohnort erfolgen (Nanny, Au-pair). Abziehbar sind nur die Betreuungskosten. Nicht abziehbar sind Erziehungskosten wie z.B. Kosten für den Besuch einer Spielgruppe. Der Abzug setzt voraus, dass die Mehrkosten für Kinder unter 14 Jahren entstehen, und dass diese im gleichen Haushalt wie die steuerpflichtige Person leben (Leuch/Schlup Guignard, a.a.O., N. 107 ff. zu Art. 38 StG). Hierbei darf das Kind am Ende der Steuerperiode das 14. Altersjahr noch nicht vollendet haben (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 2 zu Art. 212 DBG). Ferner setzt der Abzug voraus, dass die Kinderbetreuungskosten in einem direkten kausalen Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit oder der Erwerbsunfähigkeit der steuerpflichtigen Person stehen (Leuch/Schlup Guignard, a.a.O., N. 107 ff. zu Art. 38 StG). Als Erwerbstätigkeit gilt jede selbstständige wie auch jede unselbstständige Tätigkeit im Sinne der Art. 17 DBG (bzw. Art. 20 StG) und Art. 18 DBG (bzw. Art. 21 StG). Arbeitslose Eltern, die beispielsweise auf Veranlassung eines regionalen Arbeitsvermittlungszentrums Kurse besuchen müssen oder die zu einem Vorstellungsgespräch aufgeboten wurden etc., können für diesen Zeitraum ebenfalls den Kinderdrittbetreuungskostenabzug beanspruchen. Solche Bemühungen zur Wiedereingliederung in

die Arbeitswelt sind einer Erwerbstätigkeit gleichzusetzen (vgl. Ziff. 8.3 des Kreisschreibens Nr. 30 der Eidgenössischen Steuerverwaltung [ESTV] vom 21. Dezember 2010 "Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem DBG" [nachfolgend KS Nr. 30], einsehbar unter <http://www.estv.admin.ch>), Dokumentation "Direkte Bundessteuer / Kreisschreiben / 1-030-D-2010-d"). Bei Ehepaaren, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, können die Kinderdrittbetreuungskosten geltend gemacht werden, wenn beide gleichzeitig einer Erwerbstätigkeit nachgehen bzw. in Ausbildung stehen oder erwerbsunfähig und zugleich betreuungsunfähig sind. Die nachgewiesenen Kosten für die Kinderdrittbetreuung werden bis zum Maximalbetrag von der gemeinsamen Bemessungsgrundlage abgezogen (vgl. Ziff. 8.4.2 des KS Nr. 30). Bei getrennten, geschiedenen oder unverheirateten Eltern kann grundsätzlich derjenige Elternteil, welcher mit dem Kind zusammenlebt und einer Erwerbstätigkeit nachgeht, erwerbsunfähig und gleichzeitig betreuungsunfähig ist oder sich in Ausbildung befindet, die Kinderdrittbetreuungskosten in Abzug bringen. Dies ist in der Regel der Elternteil, der die elterliche Sorge (allein oder gemeinsam) innehält und die Unterhaltszahlungen für das Kind gemäss Art. 23 Bst. f DBG (bzw. Art. 28 Bst. f StG) erhält. Befindet sich das Kind in alternierender Obhut, kann jeder Elternteil maximal CHF 5'000.-- (Bund) bzw. CHF 1'550.-- (Kanton) der nachgewiesenen Kosten für die Kinderdrittbetreuung in Abzug bringen. Es besteht hier jedoch die Möglichkeit, dass die Eltern eine andere Aufteilung beantragen. Diesfalls haben sich die beiden Elternteile zu einigen und eine andere Aufteilung zu begründen und nachzuweisen. Jeder Elternteil kann nur jene Kosten geltend machen, die während der Dauer seiner Obhutspflicht für die Drittbetreuung entstanden sind. Betragen die geltend gemachten Kosten beider Elternteile zusammen mehr als den Maximalbetrag von CHF 10'000.-- (Bund) bzw. CHF 3'100.-- (Kanton), werden die Abzüge im Verhältnis der nachgewiesenen Kosten auf diesen Maximalbetrag gekürzt (vgl. Ziff. 8.4.4 i.V.m. Ziff. 8.4.3 des KS Nr. 30; vgl. auch das Merkblatt 12 [MB 12] der Steuerverwaltung des Kantons Bern über die Besteuerung von Familien, einsehbar unter <http://www.fin.be.ch>, Rubriken "Steuern / Ratgeber / Publikationen / Merkblätter / Einkommens- und Vermögenssteuern / Steuerjahr 2011 / MB 12", S. 2 und S. 4).

4. Vorliegend geht aus der gerichtlich genehmigten Trennungsvereinbarung vom 12. September 2011 hervor, dass sich der Rekurrent per 1. Juni 2011 von seiner (Ex-)Ehegattin trennte und Letztere am selben Datum die eheliche Wohnung verliess und in eine eigene Wohnung zog (vgl. Ziff. 1 der Trennungsvereinbarung; Steuermossier, pag. 55). Ferner geht daraus hervor, dass die gemeinsamen Kinder, die Zwillinge C._____ und D._____ (geboren 2007) unter die gemeinsame Obhut der Eltern gestellt wurden, wobei sie von Sonntag- bis Donnerstagabend bei der Mutter und von Donnerstag- bis Sonntagabend beim Vater bzw. Rekurrenten wohnten bzw. betreut wurden. Die Kita besuchten die Kinder am Dienstag (vgl. Ziff. 2 der Trennungsvereinbarung; Steuermossier, pag. 55). Des Weiteren verpflichtete sich der Rekurrent, ab

1. Juli 2011 für seine zwei Kinder monatlich vorauszahlbare Unterhaltsbeiträge von jeweils CHF 1'100.--, somit insgesamt CHF 2'200.-- pro Monat, zu leisten. Die Ex-Ehegattin, welche die Kinder- und Betreuungszulagen von damals CHF 532.-- pro Monat bezog, verpflichtete sich im Gegenzug, ab dem 1. Juli 2011 sämtliche Rechnungen für die Kinder (Krankenkasse, Kindersparplan, Versicherungen, Kita und Spielgruppe) zu bezahlen (vgl. Ziff. 3 der Trennungsvereinbarung; Steuermass, pag. 54). Der Rekurrent macht nun entgegen der klaren Trennungsvereinbarung geltend, dass er die Kinderdrittbetreuungskosten im Steuerjahr 2011 (und 2012) vollständig bezahlt habe. Dies belegt er mit detaillierten Kontoauszügen des auf ihn lautenden Privatkontos Nr. _____ der G. _____ Bank (vgl. Beilagen zum Schreiben des Rekurrenten vom 22.6.2015), woraus ersichtlich ist, dass er im Jahr 2011 monatlich CHF 744.--, ausmachend insgesamt CHF 8'928.-- (zwölf mal CHF 744.--) an den Verein F. _____ in E. _____ (Kita) sowie CHF 225.-- (Valuta: 28.2.2011) und zweimal CHF 285.-- (Valuta: 29.7.2011 und 31.10.2011), ausmachend insgesamt CHF 795.--, an die Spielgruppe H. _____ in E. _____ bezahlt hat. Der Verein F. _____ hat zudem bestätigt, dass die Familie für die Betreuung der beiden Kinder in der Kita im Jahr 2011 CHF 9'000.-- bezahlt habe (vgl. Bestätigungsschreiben vom Januar 2012; Steuermass, pag. 56).

4.1 Zu prüfen ist zunächst, ob für diese Kosten die Voraussetzungen für den Kinderdrittbetreuungsabzug erfüllt sind. Hierbei geht es ausschliesslich um die Kosten im Zusammenhang mit der Kita von insgesamt CHF 8'928.-- (zwölf mal CHF 744.--), die der Rekurrent, der bis am 31. Mai 2011 in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebte, nachweislich für beide Kinder im Jahr 2011 bezahlt hat (siehe E. 3.3 hiervor). Bei den Kosten für die Spielgruppe handelt es sich dagegen nicht um Betreuungskosten, sondern um Erziehungskosten, die nicht in einem direkten kausalen Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit oder der Erwerbsunfähigkeit stehen und daher nicht abzugsfähig sind. Die beiden Kinder (Jahrgang 2007) hatten am Ende der Steuerperiode (Stichtag: 31.12.2011) das 14. Altersjahr noch nicht vollendet und wohnten im hier interessierenden Steuerjahr sowohl vor als auch nach der Trennung – auf Grund der alternierenden Obhut – (teilweise) im gleichen Haushalt wie der Rekurrent. Der Kinderdrittbetreuungsabzug kommt jedoch nur für das erste Halbjahr 2011 (1.1.2011 bis 30.6.2011) in Frage, da die Ex-Ehegattin des Rekurrenten die Rechnungen der Kita ab dem 1. Juli 2011 (bzw. für das zweite Halbjahr 2011) gemäss Trennungsvereinbarung hätte übernehmen müssen (siehe E. 3.3 hiervor). Hinzu kommt, dass die Zwillinge, die sich ab der Trennung in alternierender Obhut befanden, die Kita am Dienstag besuchten (siehe E. 3.3 hiervor), womit die Kinderdrittbetreuungskosten von CHF 4'464.-- (sechs mal CHF 744.--) im zweiten Halbjahr 2011 in keinem direkten kausalen Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit des Rekurrenten standen, da die Kinder an diesem Tag von der Ex-Ehegattin betreut wurden. Im ersten Halbjahr 2011 waren der Rekurrent vom 1. Januar 2011 bis 13. April 2011 zu 100 Prozent erwerbstätig, danach arbeits-

los (vgl. Lohnausweis 2011 der I. _____ vom 14.2.2012; Steuermass, pag. 57; Formular 2 der Steuererklärung 2011; Steuermass, pag. 69) und seine Ex-Ehegattin im Jahr 2011 zu 40 Prozent erwerbstätig (vgl. Formulare 2 und 6 der Steuererklärung der Ex-Ehegattin pro 2011). Im ersten Halbjahr 2011 in der Zeit bis zum 13. April 2011 waren die Voraussetzungen des Kinderdrittbetreuungsabzugs kumulativ erfüllt, da Mehrkosten (ein Tag pro Woche bzw. 20 Prozent in der Kita) für die (rund) 4-jährigen Kinder entstanden und diese im gleichen Haushalt wie die Eltern lebten. Auch entstanden Kosten für die Drittbetreuung (20 Prozent), weil der Rekurrent und seine Ex-Ehegattin zusammen mehr als 100 Prozent, nämlich 140 Prozent erwerbstätig waren, womit ein direkter kausaler Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit bestand. Für die arbeitslose Zeit danach (ab 14.4.2011) bis zur Trennung bzw. bis zum Zeitpunkt (1.7.2011), ab welcher seine Ex-Ehegattin die Rechnungen der Kita gemäss Trennungsvereinbarung hätte übernehmen müssen, fehlte dagegen ein direkter kausaler Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit. Da es sich bei den Kinderdrittbetreuungskosten um eine steuermindernde Tatsache handelt, für welche die steuerpflichtige Person beweispflichtig ist, wurde beim Rekurrenten nachgefragt, weshalb er auf Grund seiner Arbeitslosigkeit ab dem 14. April 2011 die (Eigen-)Betreuung der beiden Kinder nicht wahrnehmen konnte (vgl. Schreiben der Steuerrekurskommission vom 22.4.2016). Gleichzeitig ist der Rekurrent aufgefordert worden, die entsprechenden Belege (wie bspw. Taggeldabrechnungen, Bestätigung des RAV über Taggeldbezüge 2011 bzw. Bestätigungen/Belege bezüglich allfälligen Beschäftigungs- oder Wiedereingliederungskursen, Nachweise hinsichtlich Jobsuche/Vorstellungsgespräche etc.) mit einzureichen. Mit Schreiben vom 3. Mai 2016 hat der Rekurrent geantwortet, er sei in dieser Zeit öfters krankgeschrieben gewesen (27.3.2011 bis 10.4.2011 und 9.1.2012 bis 4.3.2012) und habe neben seinen stetigen Arbeitsbemühungen und Vorstellungsgesprächen beim (zuständigen) Regionalen Arbeitsvermittlungszentrum einen Kurs zur allfälligen Selbstständigkeit und Geschäftsführung besucht (29.8.2011 bis 23.9.2011). Die mit einem Datum versehenen Begründungen betreffen jedoch nicht den im ersten Halbjahr 2011 interessierenden Zeitraum (14.4.2011 bis 30.6.2011), womit nicht ersichtlich ist, weshalb der Rekurrent die Eigenbetreuung der Kinder nicht wahrnehmen konnte und er für diesen Zeitraum den Kinderdrittbetreuungskostenabzug beanspruchen kann. Der Rekurrent hat den geforderten Nachweis nicht erbracht. Demzufolge sind dem Rekurrenten im ersten Halbjahr 2011 (höchstens) die effektiv angefallenen monatlichen Kinderdrittbetreuungskosten von CHF 744.-- vom 1. Januar 2011 bis 13. April 2011 bzw. für rund 3.5 Monate zu gewähren, ausmachend rund CHF 2'604.-- (pro Kind CHF 1'302.--). Hierbei ist zu berücksichtigen, dass seine Ex-Ehegattin gemäss ihrer Steuererklärung pro 2011 bezahlte Kinderdrittbetreuungskosten von insgesamt CHF 2'232.-- (pro Kind CHF 1'116.--) übernahm und dementsprechend rechtskräftig veranlagt wurde (vgl. Veranlagungsverfügung der Ex-Ehegattin pro 2011). Damit belaufen sich die Kinderdrittbetreuungskosten beider Elternteile im Jahr 2011 zusammen auf insgesamt CHF 4'836.-- (pro Kind CHF 2'418.--). Da

diese Kinderdrittbetreuungskosten die maximal von den steuerbaren Einkünften gewährten Abzüge pro Kind und Jahr (Bund: CHF 10'000.--; Kanton: CHF 3'100.--) nicht überschreiten, sind die vom Rekurrenten im Jahr 2011 effektiv angefallenen Kinderdrittbetreuungskosten von CHF 2'604.-- zum Abzug zuzulassen.

5. Im zweiten Halbjahr 2011 hat der Rekurrent entgegen der Trennungsvereinbarung ab 1. Juli 2011 nachweislich (weiterhin) die monatlichen Kosten für die Kita (CHF 4'464.--) und zwei Rechnungen für die Spielgruppe (CHF 570.--) bezahlt, obwohl diese von der Ex-Ehegattin zu bezahlen waren, womit er letztlich einen über die vereinbarten Unterhaltsbeiträge hinausgehenden höheren Unterhaltsabzug geltend macht.

5.1 Unterhaltsbeiträge, die ein Ehegatte bei gerichtlicher oder tatsächlicher Trennung für sich (oder unter seiner Obhut stehende Kinder) erhält, sind als Einkommen steuerbar (Art. 28 Bst. f StG; Art. 23 Bst. f DBG). Spiegelbildlich kann der leistungspflichtige Ehegatte (oder Elternteil) solche Beiträge von seinen Einkünften in Abzug bringen (Art. 38 Abs. 1 Bst. c StG; Art. 33 Abs. 1 Bst. c DBG). Als abzugsfähige Alimente gelten alle regelmässig oder unregelmässig wiederkehrenden Unterstützungen und Unterhaltsleistungen, die der Deckung des laufenden Lebensbedarfs dienen und ihren Rechtsgrund in der Trennung bzw. im Kindsverhältnis haben (VGE 100.2014.88/89U vom 15.9.2014, E. 2.1, mit Hinweisen, nicht publiziert). Die maximal zulässige Höhe der Abzüge entspricht hierbei den im streitbetroffenen Steuerjahr tatsächlich erbrachten Unterhaltsleistungen; im Gegensatz zu den rechtssatzmässig bezifferten Sozialabzügen (z.B. Kinderabzügen) ist hinsichtlich der Höhe allein die tatsächliche Höhe der gemachten Aufwendungen massgebend (VGE 100.2006.22795/22796U vom 30.04.2008, in NStP 2008 S. 53 ff. E. 2.2.2). Für die Abziehbarkeit von Unterhaltsbeiträgen wird grundsätzlich vorausgesetzt, dass diese in einem Gerichtsurteil, einer richterlich oder vormundschaftlich genehmigten oder zumindest in einer schriftlichen Vereinbarung betragsmässig festgehalten sind. Zudem muss die Höhe der geleisteten Unterhaltszahlungen nachgewiesen werden (Leuch/Schlup Guignard, a.a.O., N. 32 zu Art. 38 StG). Werden Unterhaltsbeiträge ohne bzw. entgegen einer schriftlichen Vereinbarung geleistet, sind sie bloss ausnahmsweise abziehbar, wenn beide Elternteile sie in der Steuererklärung übereinstimmend als Einkommen bzw. als Abzug deklariert haben (Ausfluss des Kongruenz- bzw. Korrespondenzprinzips; vgl. zum Ganzen BGer 2C_242/2010 vom 30.6.2010, E. 2.1 mit Hinweisen). Auch als Unterhaltsbeiträge gelten beispielsweise Rechnungen, die für das Kind entstanden und vom unterhaltsverpflichteten Elternteil direkt bezahlt worden sind, sofern eine schriftliche Vereinbarung besteht oder ausnahmsweise übereinstimmende Angaben bzw. Nachweise der beiden Elternteile vorliegen. Wenn die beiden Elternteile in ihrer Steuererklärung keine kongruenten Angaben gemacht haben, wird im Rekurs- und Beschwerdeverfahren dem Kongruenz- bzw. Korrespondenzprinzip

nur ausnahmsweise Genüge getan. Als Beispiel ist vorstellbar, dass der empfangende Elternteil während des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens des Leistenden gegenüber der Steuerverwaltung schriftlich nachmeldet bzw. bestätigt, über die schriftliche Vereinbarung hinausgehende Unterhaltsbeiträge erhalten zu haben und diese zusätzlichen Leistungen vom Leistenden auch belegt werden.

5.2 Die ab 1. Juli 2011 gemäss Trennungsvereinbarung geschuldeten Unterhaltsbeiträge für beide Kinder von insgesamt CHF 13'200.-- (sechs mal CHF 2'200.--; Steuerdossier, pag. 54) hat der Rekurrent im Jahr 2011 unstrittig geleistet. Diese Unterhaltsbeiträge sind in der Veranlagung der Ex-Ehegattin als steuerbares Einkommen erfasst und beim Rekurrenten als Abzug zugelassen worden. Bei den Kosten für die Kita und für die Spielgruppe im zweiten Halbjahr 2011, für die der Kinderdrittbetreuungsabzug nicht gewährt werden kann (siehe E. 3.4 hier-
vor), handelt es sich somit um Rechnungen, die für die Kinder entstanden und offenbar vom Rekurrenten entgegen der Trennungsvereinbarung direkt bezahlt worden sind. Gemäss Trennungsvereinbarung hatte sämtliche Rechnungen für die Kinder (u.a. Kita und Spielgruppe) jedoch die (Ex-)Ehegattin zu bezahlen (Steuerdossier, pag. 54). Bei den bezahlten Rechnungen könnte es sich somit allenfalls um über die schriftliche Trennungsvereinbarung hinausgehende geleistete Unterhaltsbeiträge handeln (siehe E. 4 hier-
vor). Solche zusätzliche Unterhaltsbeiträge, die entgegen der Vereinbarung geleistet worden sind, sind ausnahmsweise abziehbar, wenn beide Elternteile sie in der Steuererklärung übereinstimmend als Einkommen bzw. als Abzug deklariert haben. Dies ist vorliegend nicht der Fall. Auch fehlt in den Akten ein Nachweis, dass sich der Rekurrent und seine Ex-Ehegattin tatsächlich über eine Änderung der Trennungsvereinbarung geeinigt haben. Hinzu kommt, dass die über die Trennungsvereinbarung hinaus geleisteten Unterhaltszahlungen von der Ex-Ehegattin pro 2011 weder deklariert noch mittels einer entsprechenden Bestätigung attestiert worden sind, obwohl der Rekurrent mit Schreiben vom 9. März 2016 seitens der Steuerrekurskommission aufgefordert worden ist, die entsprechenden Unterlagen einzureichen.

5.3 Festzuhalten ist, dass die Steuerverwaltung zu Gunsten des Rekurrenten davon ausgegangen ist, dass er die Differenz (CHF 6'768.--) zwischen dem vom Verein F. _____ bestätigten Kitakosten von CHF 9'000.-- und den von der Ex-Ehegattin in ihrer Steuererklärung pro 2011 als Kinderdrittbetreuungskosten deklarierten CHF 2'232.-- vollumfänglich selber getragen und (kulanterweise) die unstrittig in Abzug gebrachten Unterhaltsbeiträge von CHF 13'200.-- entsprechend um CHF 6'768.-- auf CHF 19'968.-- erhöht hat (vgl. Veranlagungsverfügung pro 2011; Steuerdossier, pag. 76, 71). Konkrete Belege darüber, wer in welchem Umfang die (Kinderdrittbetreuungs)Kosten bezahlt hat, haben der Steuerverwaltung jedoch nicht vorgelegen und sind von ihr offenbar auch nie eingefordert worden (vgl. Vernehmlassung

der Steuerverwaltung vom 14.7.2015, S. 3). Der Rekurrent ist seitens der Steuerverwaltung denn auch nicht aufgefordert worden, eine Bestätigung seiner Ex-Ehegattin einzureichen, dass sie sich über eine Änderung des (nachehelichen) Unterhalts geeinigt haben. Weiter hat es die Steuerverwaltung unterlassen, den Rekurrenten darüber zu informieren, dass ein zusätzlicher bzw. über die Trennungsvereinbarung hinausgehender Unterhaltsbeitrag steuerlich nur abzugsfähig ist, wenn die begünstigte Person bzw. seine Ex-Ehegattin die zusätzlich erhaltenen Leistungen auch (nach)versteuert. Erst im vorliegenden Rekurs- und Beschwerdeverfahren ist der Rekurrent über diese für seine Ex-Ehegattin nachteiligen Folgen informiert worden. Hierbei ist er aufgefordert worden, eine (schriftliche) Bestätigung seiner Ex-Ehegattin beizubringen, worin sie den zusätzlich (über den gemäss Trennungsvereinbarung hinausgehenden) erhaltenen (und auch versteuerten) Betrag bestätigt (vgl. Schreiben der Steuerrekurskommission vom 9.3.2016). Eine entsprechende Änderung der Trennungsvereinbarung in Form einer schriftlichen Bestätigung seiner Ex-Ehegattin hat der Rekurrent jedoch nicht eingereicht. Dementsprechend können die Kosten im zweiten Halbjahr 2011 für die Kita (CHF 4'464.--) und für die Spielgruppe (CHF 570.--), ausmachend insgesamt CHF 5'034.--, vorliegend nicht als weitere Unterhaltsbeiträge berücksichtigt werden.

6. Der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass im vorliegenden Fall die für die Kinder im Jahr 2011 bezahlten Unterhaltsbeiträge von insgesamt CHF 13'200.-- dem Rekurrenten zum Abzug zugelassen worden sind (siehe E. 4.2 hiervor). Da weder das bernische Steuerrecht (vgl. Art. 40 Abs. 4 StG), noch das Bundessteuerrecht zulassen, dass zusätzlich zu den Unterhaltsbeiträgen der Kinder der ganze oder anteilmässige Kinderabzug und die sich darauf abstützenden Folgeabzüge abgezogen werden können (sog. Kumulationsverbot), hat die Steuerverwaltung den vom Rekurrenten geltend gemachten halben Kinderabzug zu Recht nicht berücksichtigt. Da dies vom Rekurrenten im Rekurs- und Beschwerdeverfahren nicht (mehr) in Frage gestellt wird, erübrigt es sich, weiter darauf einzugehen. Auch ist in Übereinstimmung mit der Steuerverwaltung nicht auf die weiteren Ausführungen des Rekurrenten betreffend das Steuerjahr 2012 (und Folgejahre) einzugehen, da diese nicht Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens bilden.

7. Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass im Steuerjahr 2011 neben den bezahlten Unterhaltsbeiträgen von CHF 13'200.-- (Kanton/Bund), Kinderdrittbetreuungskosten von CHF 2'604.-- (Kanton/Bund) zu berücksichtigen sind. Gegenüber dem Einspracheentscheid pro 2011 (CHF 6'768.--) entspricht dies letztlich einer Reduzierung der Abzüge um CHF 4'164.-- (Kanton/Bund). Dementsprechend erfolgt durch die Steuerrekurskommission eine Abänderung des steuerbaren Einkommens zum Nachteil des Rekurrenten. Gemäss Art. 198 Abs. 2 StG bzw. Art. 142 Abs. 4 DBG hat die Steuerrekurskommission im Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahren

die gleichen Befugnisse wie die kantonale Steuerverwaltung im Veranlagungsverfahren. Sie entscheidet gestützt auf das Ergebnis ihrer Untersuchungen und kann nach Anhörung der steuerpflichtigen Person die Veranlagung auch zu deren Nachteil (sog. "reformatio in peius") abändern (Art. 199 Abs. 1 und 2 StG und Art. 143 Abs. 1 DBG). Mit Schreiben vom 12. April 2016 hat die Steuerrekurskommission dem Rekurrenten unter Hinweis auf Art. 199 Abs. 2 StG bzw. Art. 143 Abs. 1 DBG auf eine drohende "reformatio in peius" hingewiesen und es wurde ihm eine Frist zur Stellungnahme gewährt. Der Rekurrent hat sich dazu vernehmen lassen, doch ergaben sich daraus keine neuen Erkenntnisse, die etwas am Ergebnis ändern würden. Mit der gewährten Gelegenheit zur Stellungnahme sind die Voraussetzungen für die vorliegende Anpassung zu seinen Ungunsten ("reformatio in peius") erfüllt. Dies führt zur Abweisung von Rekurs und Beschwerde. Die Akten werden zur Neufestsetzung des steuerbaren Einkommens im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.

8. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Rekurrent kostenpflichtig. Er hat die gesamten Verfahrenskosten zu tragen einschliesslich allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten (Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG sowie Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Vorliegend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 800.-- damit dem unterlegenen Rekurrenten aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Ist der Rekurrent vertreten, so kann bei ganz- oder teilweiseм Obsiegen eine Parteikostenentschädigung gesprochen werden. Da der Rekurrent im vorliegenden Fall unterliegt und ausserdem nicht vertreten ist, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG sowie Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen. Die Akten gehen zur Neufestsetzung des steuerbaren Einkommens im Sinn der Erwägungen zurück an die Steuerverwaltung des Kantons Bern.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen. Die Akten gehen zur Neufestsetzung des steuerbaren Einkommens im Sinn der Erwägungen zurück an die Steuerverwaltung des Kantons Bern.
3. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 800.--, werden dem Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt.
4. Parteikosten werden keine gesprochen.

5. **Gegen den Entscheid betreffend die kantonalen Steuern kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** 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. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen. Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten.

Gegen den Entscheid betreffend die direkte Bundessteuer 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. Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten.

Wird beim Verwaltungsgericht für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer Beschwerde erhoben, können diese, soweit den gleichen Gegenstand betreffend, in einer gemeinsamen Rechtsschrift eingereicht werden. Sie hat insbesondere die jeweiligen **Rechtsbegehren** sowie die **Begründungen** zu enthalten.

6. Zu eröffnen an:
- A. _____
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Eidgenössische Steuerverwaltung
 - Einwohnergemeinde E. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Vizepräsidentin

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Röthlisberger