



100 18 275

Gemeinde: F. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 20.8.2019 RNA/DGR/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Am 20. August 2019

hat die Vizepräsidentin der Steuerrekurskommission im Rahmen ihrer Kompetenz als Einzelrichterin im Sinn von Art. 70 Abs. 4 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft in der Rekursache von

A. _____

vertreten durch

E. _____ **AG**

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern 2016

den Akten entnommen:

A. A. _____ (Rekurrentin) hat drei Kinder (B. _____, Jahrgang 2005; C. _____, Jahrgang 2007; D. _____, Jahrgang 2011) und lebt vom Kindsvater bzw. ihrem Ex-Ehemann getrennt. Gemäss der am 20. August 2015 gerichtlich genehmigten Scheidungsvereinbarung haben die Rekurrentin und ihr Ex-Ehemann die gemeinsame elterliche Sorge vereinbart. Der zivilrechtliche Wohnsitz der Kinder ist bei der Rekurrentin. Weiter haben die Rekurrentin und ihr Ex-Ehemann unter Ziff. 3 der Scheidungsvereinbarung "Unterhaltsbeiträge für B. _____, C. _____ und D. _____" vereinbart, dass die "aufenthaltsabhängigen Kosten für die Kinder" von jedem Elternteil selber bzw. direkt getragen werden. Die "aufenthaltsunabhängigen Kosten" trägt die Rekurrentin. Als "Ausgleichsbetrag" für die unterschiedlichen direkten Kinderkosten bezahlt der Ex-Ehemann einen monatlichen Betrag von CHF 100.-- pro Kind an die Rekurrentin, welche auch die Kinder- und Ausbildungszulagen bezieht. In der Steuererklärung pro 2016 deklarierte die Rekurrentin die erhaltenen Zahlungen des Ex-Ehemannes von monatlich CHF 100.-- pro Kind, ausmachend total CHF 3'600.--, als erhaltene Unterhaltsbeiträge/Alimente im Formular 2 (Ziff. 2.24). Weiter machte die Rekurrentin für ihre Kinder je den ganzen Kinderabzug sowie bezahlte Kinderdrittbetreuungskosten von je CHF 8'000.-- geltend.

B. Letztmals mit Einspracheentscheid vom 22. Mai 2018 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Steuerverwaltung), die Rekurrentin bei den kantonalen Steuern auf ein steuerbares Einkommen von CHF 49'633.-- und auf ein steuerbares Vermögen von CHF 104'366.--. Dabei wich die Steuerverwaltung insofern von der Selbstschätzung der Rekurrentin ab, als dass sie nur den hälftigen Kinderabzug berücksichtigte. Auch der Versicherungsabzug und der Vermögensabzug pro Kind sowie die geltend gemachten Kinderdrittbetreuungskosten wurden nur zur Hälfte anerkannt. Die erhaltenen Zahlungen des Ex-Ehemanns pro Kind wurden allerdings gemäss Selbstdeklaration als erhaltene Alimente dem Einkommen der Rekurrentin aufgerechnet. Im Verlauf des Einspracheverfahrens hielt die Steuerverwaltung mit Schreiben vom 12. Februar 2018 dazu fest, dass die Rekurrentin und ihr Ex-Ehemann die gemeinsame elterliche Sorge vereinbart hätten und aus der Scheidungsvereinbarung hervorgehe, dass die Kinder je hälftig von den Elternteilen betreut würden. Entsprechend könnten die in der Scheidungsvereinbarung vereinbarten Unterhaltsbeiträge von CHF 100.-- pro Monat und Kind nicht als ordentliche Alimente betrachtet werden, weshalb sie auch nicht ausschlaggebend für die Zuteilung der Kinderabzüge seien.

C. Gegen die Einspracheverfügung betreffend die kantonalen Steuern pro 2016 hat die E. _____ AG (Vertreterin) im Namen der Rekurrentin am 14. Juni 2018 Rekurs bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Sie beantragt:

- "1. Der Einspracheentscheid vom 22. Mai 2018 betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2016 sei aufzuheben.
2. Das steuerbare Einkommen sei auf CHF 36'583.-- festzulegen.
3. Das steuerbare Vermögen sei auf CHF 77'366.-- festzulegen.
4. Eventualiter sei das steuerbare Einkommen auf CHF 46'033.-- festzulegen.
5. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Rekursgegnerin."

Zur Begründung bringt die Vertreterin im Wesentlichen vor, dass gemäss bernischem Steuerrecht die Unterhaltsbeiträge, die ein Elternteil für die unter seiner Obhut stehenden Kinder erhält, bei diesem der Einkommenssteuer unterliegen. Spiegelbildlich könne der leistende Elternteil die geleisteten Kinderalimente von seinem Einkommen in Abzug bringen. Bei Eltern, die getrennt veranlagt würden und in separaten Haushalten lebten, stehe der Kinderabzug demjenigen Elternteil voll zu, welcher die Kinderalimente versteuere. Gleiches habe sodann auch für die vom Kinderabzug abhängigen weiteren Abzüge zu gelten. Da vorliegend die Rekurrentin hauptsächlich für die Kinder Sorge und insbesondere auch die "aufenthaltsunabhängigen Kosten" trage sowie die Kinderalimente zu versteuern habe, stünde ihr der Kinderabzug pro Kind voll zu. Weder das Zivilrecht noch das Steuerrecht würden eine Regelung zu einem "minimalen Kinderunterhalt" kennen. Vorliegend sei die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Rekurrentin höher als jene des Ex-Ehemannes, weshalb die Unterhaltsbeiträge lediglich in geringem Umfang festgesetzt worden seien. Es sei nicht ersichtlich, wieso die Steuerverwaltung zum Schluss gelange, dass die Unterhaltsbeiträge vorliegend nicht als ordentliche Alimente betrachtet werden könnten. Weiter hält die Vertreterin fest, dass die "aufenthaltsabhängigen Kosten", also Ernährung und Unterkunft, lediglich ca. 40 % des Unterhaltsbedarfs der Kinder ausmache. Bezogen auf die Betreuungstage der Rekurrentin entspreche dies 57 % von 40 %. Zusammen mit den "aufenthaltsunabhängigen Kosten" trage die Rekurrentin über 80 % der Kosten für die drei Kinder. Eine hälftige Teilung der Sozialabzüge sei daher nicht gerechtfertigt. Demzufolge sei bei der Rekurrentin pro Kind der ganze Kinderabzug sowie die damit zusammenhängenden Abzüge und die vollen Kinderdrittbetreuungskosten zu berücksichtigen. Eventualiter beantragt die Vertreterin, falls die Steuerrekurskommission der Ansicht der Steuerverwaltung folge, die vom Ex-Ehemann bezahlten Unterhaltszahlungen für die Kinder von der Besteuerung auszunehmen bzw. nicht dem steuerbaren Einkommen der Rekurrentin hinzuzurechnen.

D. Am 18. Juli 2018 hat sich die Steuerverwaltung vernehmen lassen und die kostenpflichtige Abweisung, eventualiter die kostenpflichtige teilweise Gutheissung des Rekurses beantragt. Zusammengefasst bringt sie vor, dass der vorliegende Sachverhalt im Kreisschreiben Nr. 30

der Eidgenössischen Steuerverwaltung und vom bernischen Steuergesetz nicht geregelt werde. So sehe das Kreisschreiben Nr. 30 vor, dass bei gemeinsamer elterlicher Sorge und alternierender Obhut, sofern keine Kinderalimente geleistet würden, derjenige Elternteil, der zur Hauptsache für den Unterhalt der Kinder aufkomme, zum Elterntarif besteuert werde. Dabei sei davon auszugehen, dass dies derjenige mit dem höheren Einkommen sei. Der andere Elternteil werde zum Grundtarif besteuert. Der Kinderabzug werde je hälftig zwischen den Eltern aufgeteilt (Ziff. 14.4). Würden hingegen Unterhaltszahlungen geleistet, so seien diese beim leistenden Elternteil in Abzug zu bringen. Dem empfangenden Elternteil stehe sodann der Kinderabzug und damit auch der Elterntarif zu (Ziff. 14.5). Aufgrund der vorliegenden Betreuungssituation und der Höhe der Unterhaltszahlungen sei davon auszugehen, dass die geleisteten Zahlungen lediglich als anteilige (50 %) Beiträge an die hälftige Betreuungsleistung durch die Rekurrentin und nicht als volle Unterhaltszahlungen zu verstehen seien. Der Kindsvater übernehme damit aber hauptsächlich die Kosten für den Unterhalt der Kinder, wie in Ziff. 14.4 des Kreisschreibens Nr. 30 erwähnt. In Ziff. 14.5 werde dies hingegen nicht vorausgesetzt. Somit liege eine Vermischung der im Kreisschreiben Nr. 30 dargestellten Sachverhalte von Ziff. 14.4 (Hauptsache für Unterhalt aufkommend, keine Unterhaltsbeiträge zahlend mit Elterntarif) sowie Ziff. 14.5 (Unterhaltsbeiträge zahlend, Grundtarif) vor. Nach Ansicht der Steuerverwaltung seien die geleisteten Beiträge vorliegend nicht als Kinderalimente zu sehen. Demnach seien der Kinderabzug sowie die damit zusammenhängenden Abzüge je zur Hälfte zu gewähren. Hinsichtlich des Eventualantrags hält die Steuerverwaltung fest, dass die bei der Rekurrentin aufgerechneten erhaltenen Zahlungen des Ex-Ehemannes, falls diese nicht als Unterhaltszahlungen qualifiziert würden, von der Besteuerung bei der Rekurrentin auszunehmen seien.

E. Mit Eingabe vom 31. Juli 2018 hat die Vertreterin zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung genommen und an den gestellten Rechtsbegehren vollumfänglich festgehalten. Ergänzend bringt sie vor, dass die Lebenssituation der Rekurrentin exakt dem in Ziff. 14.5 des Kreisschreibens Nr. 30 umschriebenen Tatbestand entspreche. Sodann sei der Begriff der Unterhaltszahlungen einzig durch das Zivilrecht determiniert; ein eigenständiger steuerlicher Begriff der Unterhaltszahlungen existiere dagegen im geltenden Recht nicht.

F. Mit Schreiben vom 15. April 2019 hat die Steuerrekurskommission die Steuerverwaltung zur Beantwortung diverser Fragen aufgefordert. Insbesondere wurde die Steuerverwaltung angehalten darzulegen, wie die strittigen Unterhaltszahlungen beim Ex-Ehemann im Jahr 2016 steuerlich erfasst worden seien sowie inwiefern diese Zahlungen keine Unterhaltsbeiträge darstellten.

G. Ebenfalls am 15. April 2019 ist die Vertreterin seitens der Steuerrekurskommission aufgefordert worden, die in der Steuererklärung pro 2016 geltend gemachten Kinderdrittbetreuungskosten von CHF 8'000.-- pro Kind zu belegen.

H. Am 1. Mai 2019 ist die Steuerverwaltung der Aufforderung der Steuerrekurskommission nachgekommen. Die Steuerverwaltung hält fest, dass der Ex-Ehemann in der Steuererklärung pro 2016 die Unterhaltsbeiträge für die drei Kinder in Höhe von total CHF 3'600.-- geltend gemacht habe und diese ihm zum Abzug zugelassen worden seien. Die in der Scheidungsvereinbarung getroffene Abmachung zwischen der Rekurrentin und ihrem Ex-Ehemann stelle nach Ansicht der Steuerverwaltung keine Regelung betreffend Kinderunterhalt im herkömmlichen Sinn dar, da die Eltern im Grundsatz je selbstständig für den Kinderunterhalt aufkommen würden. Die getroffene Vereinbarung widerspiegle sodann die tatsächliche finanzielle Situation der Eltern und es wäre stossend, wenn der vereinbarte Ausgleichsbetrag, welcher im Vergleich zu herkömmlichen Kinderalimenten eher gering ausfalle, als Kinderunterhalt qualifiziert würde und folglich sämtliche für die Kinder anfallende Abzüge der Rekurrentin zustehen würden. Deshalb habe sich die Steuerverwaltung bei der Veranlagung der Eltern auf jene Konstellation gestützt, welche zur Anwendung gelange, wenn keine Kinderalimente bezahlt werden. Konsequenterweise hätte die Steuerverwaltung allerdings beim Ex-Ehemann den Abzug von CHF 3'600.-- verweigern müssen und den entsprechenden Betrag bei der Rekurrentin nicht als erhaltene Unterhaltsbeiträge besteuern dürfen.

I. Mit Eingabe vom 6. Mai 2019 hat die Vertreterin die verlangten Unterlagen bezüglich der Kinderdrittbetreuungskosten eingereicht.

Auf den Inhalt der einzelnen Rechtsschriften wird, soweit entscheiderelevant, in den nachfolgenden Erwägungen näher eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Einkommens- und Vermögensveranlagung können bei der Steuerrekurskommission angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Die Rekurrentin ist im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf den form- und fristgerecht eingereichten Rekurs ist deshalb einzutreten.

Da der Streitwert unter CHF 10'000.-- liegt, fällt der vorliegende Entscheid in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 70 Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Vorliegend strittig und zu beurteilen ist, ob die Rekurrentin auf kantonaler Ebene für ihre drei Kinder Anspruch auf den vollen Kinderabzug sowie die damit zusammenhängenden Abzüge hat. Weiter ist von Amtes wegen zu klären, ob die Kinderdrittbetreuungskosten in geltend gemachter Höhe vom steuerbaren Einkommen der Rekurrentin in Abzug zu bringen sind.

3. In einem ersten Schritt zu prüfen ist, ob die vom Ex-Ehemann an die Rekurrentin geleisteten Zahlungen pro 2016 Unterhaltsbeiträge bzw. Kinderalimente i.S. von Art. 28 Abs. 1 Bst. f StG und Art. 38 Abs. 1 Bst. c StG darstellen.

3.1 Die steuerpflichtige Person kann Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden Ehegatten sowie die Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge stehenden Kinder abziehen (Art. 38 Abs. 1 Bst. c StG). Nicht abziehbar sind hingegen Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten (Art. 39 Bst. a StG). Der Begriff "Unterhaltsbeitrag" stammt aus dem Zivilrecht (Art. 125 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs [ZGB; SR 210]). In der Regel werden Unterhaltsbeiträge gemäss Art. 125 ZGB in der Form einer periodisch zu leistenden Rente zugesprochen, die Unterhaltsverpflichtung kann jedoch durch Vereinbarung oder durch richterliches Urteil auch kapitalisiert und durch Bezahlung einer Kapitaleistung erfüllt werden (Art. 126 Abs. 1 und 2 ZGB; BGE 116 II 103). 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 und dass die Höhe der geleisteten Unterhaltszahlungen nachgewiesen wird (Leuch/Schlup Guignard in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Artikel 1 bis 125, 2014, N. 31 zu Art. 38 StG; VGE 100 2008 23478/23479U vom 19.1.2010, in BVR 2011 S. 241 E. 4.3 und 4.5). Dabei ist unerheblich, ob die Unterhaltsbeiträge als wiederkehrende Leistungen, durch indirekte Zahlung (Übernahme von Miet- oder Schuldzinsen, Krankenkassenprämien, Steuern, Schulgelder etc.) oder mittels Naturalleistungen erfolgen (vgl. zum StG analoge Ausführungen für die direkte Bundessteuer: Hunziker/Mayer-Knobel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 18a zu Art. 33 DBG). Nach dem Grundsatz des Kongruenz- bzw. Korrespondenzprinzips (nachfolgend: Kongruenzprinzip) sind all jene Unterhaltsleistungen, die beim Leistungsschuldner abgezogen werden können, vom Leistungsempfänger zu versteuern (Art. 28 Abs. 1 Bst. f StG). Dabei hat die zum Abzug zugelassene Leistung betragsmässig derjenigen zu entsprechen, die auf Seiten der empfangenden Person einkommenssteuerlich erfasst wird

(Leuch/Schlup Guignard, a.a.O., N. 32 zu Art. 38 StG; BGE 133 II 305 E. 4.2; BGer 2C_242/2010 vom 30.6.2010, in NStP 2010 S. 115 E. 2.1; VGE 100 2014 88/89 vom 15.9.2014, E. 2.2, mit Hinweisen, nicht publiziert; VGE 100 2008 23478/23479 vom 19.1.2010, in BVR 2011 S. 241 E. 4; VGE 100 2006 22795/22796 vom 30.4.2008, in NStP 2008 S. 53 E. 2.2.).

3.2 Vorliegend geht aus den Akten hervor, dass am 20. August 2015 die Scheidungsverhandlung vor dem H._____ (Gericht) stattgefunden hat, anlässlich welcher die Ehe zwischen der Rekurrentin und dem Ex-Ehemann geschieden wurde (Stellungnahme vom 31.7.2018, Beilage 8). Aus dem Scheidungsurteil geht hervor, dass die Kinder unter gemeinsamer elterlicher Sorge belassen werden, mit alternierender Obhut und zivilrechtlichem Wohnsitz bei der Rekurrentin. Weiter wurde die zwischen der Rekurrentin und ihrem Ex-Ehemann abgeschlossene Scheidungsvereinbarung von März 2015 sowie die Ergänzungsvereinbarung vom 23. Juni 2015 gerichtlich genehmigt. Gemäss Scheidungsvereinbarung einigten sich die Rekurrentin und ihr Ex-Ehemann darüber, dass der Ex-Ehemann die Kinder in einer Woche jeweils von Dienstag 08.00 Uhr bis Mittwoch 08.00 Uhr sowie am Donnerstag von 18.00 Uhr bis Samstag 10.00 Uhr betreut und in der darauffolgenden Woche von Dienstag 08.00 Uhr bis Mittwoch 08.00 Uhr und von Freitag 08.00 Uhr bis Sonntag 18.00 Uhr. Zusätzlich kann er vier Wochen Ferien pro Jahr mit den Kindern verbringen. In der übrigen Zeit befinden sich die Kinder bei der Rekurrentin (Ziff. 2 der Scheidungsvereinbarung). Ziff. 3 der Scheidungsvereinbarung trägt den Titel "Unterhaltsbeiträge für B._____, C._____ und D._____" und besagt, dass beide Elternteile die "aufenthaltsabhängigen Kosten" für die Kinder je separat tragen. Die "aufenthaltsunabhängigen Kosten" übernimmt die Rekurrentin. Als "Ausgleichsbetrag" für die unterschiedlichen direkten Kinderkosten bezahlt der Ex-Ehemann der Rekurrentin einen Betrag von CHF 100.-- pro Monat und Kind. Die Kinder- und Ausbildungszulagen bezieht die Rekurrentin. In Ziff. 4 der Scheidungsvereinbarung wird ferner festgehalten, dass die Unterhaltsbeiträge gemäss Ziff. 3 auf dem Landesindex der Konsumentenpreise basieren. In der Ergänzungsvereinbarung wird weiter vereinbart, dass die Erziehungsgutschriften beiden Elternteilen je zur Hälfte zustehen. Weiter wird die erfolgte Indexierung der Unterhaltsbeiträge für die Kinder präzisiert. Vorliegend steht fest, dass die Rekurrentin für die drei gemeinsamen Kinder von ihrem Ex-Ehemann im Jahr 2016 nachweislich monatliche Zahlungen von CHF 100.-- pro Kind bzw. total CHF 3'600.-- erhalten hat (Stellungnahme vom 31.7.2018, Beilage 9). Weiter ist erstellt, dass die vereinbarten Zahlungen für die Kinder als Anteil für die direkten Kinderkosten zu gelten haben. Direkte Kinderkosten können dabei sowohl unter die genannten "aufenthaltsabhängigen" wie "aufenthaltsunabhängigen Kosten" subsumiert werden. So stellen bspw. Krankenkassenkosten direkte Kosten dar, welche unabhängig vom Aufenthalt der Kinder anfallen und durch die Rekurrentin zu tragen sind. Es ist daher nicht ersichtlich, inwiefern die erfolgten Zahlungen des Ex-Ehemannes

nicht als Unterhaltsbeiträge bzw. Kinderalimente i.S. von Art. 28 Abs. 1 Bst. f StG und Art. 38 Abs. 1 Bst. c StG zu verstehen sind. Dies zumal die Unterhaltsbeiträge auch indexiert wurden und als solche in der gerichtlich genehmigten Scheidungsvereinbarung und der Ergänzungsvereinbarung bezeichnet wurden. Auch ist nicht ersichtlich, dass die Zahlungen als Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten (Art. 29 Abs. 1 Bst. e StG; Art. 39 Bst. a StG) zu qualifizieren wären. Dass die Unterhaltsbeiträge in eher geringem Umfang festgesetzt worden sind, da die Rekurrentin die wirtschaftlich stärkere Leistungsfähigkeit aufweist, erscheint logisch, vermag an der Qualifikation als Unterhaltsbeiträge allerdings nichts zu ändern. Bezüglich des Arguments der Steuerverwaltung, wonach die Qualifikation als Kinderalimente stossend sei, da insofern einzig die Rekurrentin die Sozialabzüge voll beanspruchen könne, jedoch bei vorliegender Konstellation beide Elternteile für den Unterhalt der Kinder grundsätzlich je selbstständig aufkommen, ist festzuhalten, dass aus steuerrechtlicher Sicht in eine vom Zivilgericht genehmigte Vereinbarung nicht eingegriffen wird, sofern keine steuerrechtlichen Grundsätze verletzt werden. Sind die mit der Vereinbarung einhergehenden Steuerfolgen nicht gewollt, steht es den Eltern grundsätzlich frei für nachfolgende Steuerjahre die vereinbarten Unterhaltsbeiträge für die Kinder (einvernehmlich) abzuändern. Folglich stellen die im Jahr 2016 an die Rekurrentin bezahlten Beiträge des Ex-Ehemannes Unterhaltszahlungen für ihre Kinder bzw. Kinderalimente dar und sind korrekterweise als steuerbares Einkommen bei der Rekurrentin berücksichtigt worden (Art. 28 Abs. 1 Bst. f StG). Obwohl das Veranlagungsverfahren des Ex-Ehemannes vorliegend nicht zu beurteilen ist, ist dennoch festzuhalten, dass das Kongruenzprinzip eingehalten ist, da gemäss der Steuerverwaltung bei ihm die geleisteten Zahlungen für die Kinder vom steuerbaren Einkommen in Abzug gebracht worden sind (Schreiben der Steuerverwaltung vom 1.5.2019).

4. Nachdem feststeht, dass es sich bei den geleisteten Zahlungen des Ex-Ehemannes an die Rekurrentin von total CHF 3'600.-- im Jahr 2016 um Unterhaltsbeiträge bzw. Kinderalimente handelt, ist nachfolgend zu prüfen, wie es sich mit dem Kinderabzug verhält.

4.1 Der Kinderabzug (und somit auch die übrigen vom Kinderabzug abhängigen Abzüge, wie der Versicherungsabzug, der Kinder-Haushaltsabzug und der Vermögensabzug) stehen bei geschiedenen oder getrennt lebenden Elternteilen jenem Elternteil voll zu, welcher das minderjährige Kind betreut. Werden die Eltern getrennt besteuert, so wird der Kinderabzug hälftig aufgeteilt, wenn keiner der beiden Elternteile für die minderjährigen Kinder Kinderalimente bezahlt und die Kinder von den Eltern abwechselnd betreut werden (alternierende Obhut) bzw. grundsätzlich beide Elternteile für deren Unterhalt sorgen (Art. 40 Abs. 3 Bst. a StG; vgl. auf Bundesebene Art. 35 Abs. 1 Bst. a des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]; VGer vom 13.8.2010, in NStP 2010 S. 77 E. 3; vgl. auch

Merkblatt Nr. 12 der kantonalen Steuerverwaltung "Besteuerung von Familien", gültig ab 2016 [MB 12], Ziff. 3, abrufbar unter: <<http://www.sv.fin.be.ch>>, Menu "Dokumente / Publikationen > Merkblätter > Einkommens- und Vermögenssteuern > 2016 "; bez. der direkten Bundessteuer vgl. auch Kreisschreiben Nr. 30 der Eidgenössischen Steuerverwaltung "Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG]", 2. Aufl. vom 1.1.2014 [KS Nr. 30], Ziff. 10.2 und 14.1 ff., abrufbar unter: <<https://www.estv.admin.ch>>, Rubriken "Dir. Bundessteuer Quellensteuer Wehrpflichtersatz > Direkte Bundessteuer > Fachinformationen > Kreisschreiben"; vgl. bez. elterliche Sorge und Obhut auch RKE 100 2015 407 vom 1.12.2016, E. 4.2). Diese beiden Voraussetzungen (keine Unterhaltsbeiträge und gemeinsame elterliche Sorge) müssen kumulativ erfüllt sein. Kann die steuerpflichtige Person Kinderalimente von ihrem Einkommen abziehen, hält das bernische Steuerrecht ausdrücklich fest, dass der Kinderabzug nicht beansprucht werden kann (Kumulationsverbot; Art. 40 Abs. 4 StG). Diesfalls können auch die übrigen vom Kinderabzug abhängigen Abzüge für Kinder nicht gewährt werden. Das Steuergesetz schliesst diese Abzüge in genereller Weise aus, wenn im betreffenden Steuerjahr für das gleiche Kind Kinderalimente vom Einkommen abgezogen werden (vgl. Wegleitung für natürliche Personen zum Ausfüllen der Steuererklärung 2016, zu Formular 2, Ziff. 2.1, abrufbar unter: <<http://www.fin.be.ch>>, Rubriken "Steuern / Steuererklärung / Publikationen / Wegleitungen / 2016"; vgl. auch MB 12, Ziff. 3). Es sieht keine Einschränkung des Kumulationsverbots vor und lässt auch keine anteilmässige Berücksichtigung des Kinderabzugs zu, wie sie z.B. im Jahr der Ehescheidung durchaus denkbar wäre, weil nur während eines Teils des Jahres Kinderalimente geflossen sind (NStP 2005 S. 67 E. 2.2). Das Kumulationsverbot gilt auch dann, wenn die elterliche Sorge gemeinsam ausgeübt wird und die Kinder alternierend von beiden Elternteilen betreut werden. Die (hälftige) Aufteilung des Kinderabzugs ist für minderjährige Kinder immer nur dann möglich, wenn keiner der beiden Elternteile Unterhaltsbeiträge für die Kinder leistet (VGer vom 13.8.2010, in NStP 2010 S. 77 E. 2.4 und 3.6.2; VGE 100 2014 337/338 vom 1.6.2015, E. 3.1; RKE 100 2016 398 vom 4.5.2017, E. 5 ff., nicht publiziert; bezüglich der direkten Bundessteuer analog BGer 2C_437/2010 vom 11.10.2010, E. 2.2 ff.).

4.2 Die Anwendung des Kumulationsverbots erscheint denn auch sachlich gerechtfertigt. So handelt es sich beim Kinderabzug und den Folgeabzügen um Sozialabzüge. Bei diesen sog. Sozialabzügen stehen die familiären Verhältnisse der Steuerpflichtigen und die mit diesen verbundenen zivilrechtlichen Lasten im Vordergrund. 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]; VGE 100 2015 239/240/254/255 vom 21.3.2016, E. 3.1; vgl. Botschaft zum Bundesgesetz über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern vom 20.5.2009 [Bot-

schaft], BBl 2009 4729, 4741 Ziff. 1.1.5.1). Die durch die Leistung von Kinderunterhaltsbeiträgen geschaffene Umverteilung der Mittel geht vor und es wäre systemwidrig, den Abzug von Unterhaltszahlungen für Kinder mit dem Kinderabzug zu kumulieren (BGer 2C_580/2009 vom 1.4.2010, in StR 2010 S. 668 E. 4.1; BGer 2C_835/2009 vom 7.5.2010, E. 3.4). Auch wenn durch diese schematische Zuteilung des Kinderabzugs keine absolute Gleichheit erreicht wird, ist dies nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zulässig. Das Bundesgericht hat dabei erwogen, die Sozialabzüge (und auch Steuertarife) bezweckten, die Steuerlast schematisch den besonderen persönlich-wirtschaftlichen Verhältnissen jeder Kategorie von Steuerpflichtigen entsprechen zu lassen. Dadurch werde dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit Rechnung getragen (Art. 127 Abs. 2 Bundesverfassung [BV; SR 101]; ebenso Art. 104 Abs. 1 der Verfassung des Kantons Bern vom 6. Juni 1993 [Kantonsverfassung; BSG 101.1]). Angesichts der Vielzahl von möglichen Lebenssituationen, die geregelt werden müssten, seien die entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen gezwungenermassen von einem gewissen Schematismus geprägt, was jedoch mit den in Art. 127 BV (sowie Art. 104 Kantonsverfassung) verankerten Grundsätzen durchaus vereinbar sei. Aus Praktikabilitätsgründen sei es nicht möglich, jede steuerpflichtige Person mathematisch genau gleich zu behandeln. Der Gesetzgeber dürfe deshalb schematische Lösungen wählen, solange diese nicht ganz allgemein für eine bestimmte Kategorie von Steuerpflichtigen zu einer deutlich höheren Steuerlast oder einer systematischen Ungleichbehandlung führen würden. Zudem könnten die verschiedenen Lebensumstände nur bedingt verglichen werden, so dass das Risiko bestehe, neue Ungleichheiten zu schaffen (BGE 133 II 305, in Pra 97/2008 Nr. 39 E. 5.1; BGer 2C_3/2008 vom 18.4.2008, E. 2.2; BGer 2C_835/2009 vom 7.5.2010, E. 3.2; VGE 100 2009 420 vom 13.8.2010, in NStP 2010 S. 77 ff. E. 3.6.1, jeweils mit Hinweisen; Rühner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 27 zu Art. 35 DBG).

4.3 Da vorliegend die Rekurrentin die Kinderalimente zu versteuern hat, steht ihr gemäss klarer gesetzlicher Regelung und bundesgerichtlicher Rechtsprechung der Kinderabzug sowie die damit zusammenhängenden Sozialabzüge vollumfänglich zu. Daran ändert nichts, dass die Steuerverwaltung dem Ex-Ehemann in seinem Veranlagungsverfahren unter Verletzung des Kumulationsverbots den hälftigen Kinderabzug gewährt hat, ist doch die Veranlagung des Ex-Ehemannes nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens (VGE vom 13.8.2010, in NStP 2010, S. 77 ff. E. 4.4). Folglich ist der Rekurrentin pro Kind der volle Kinderabzug von CHF 8'000.-- (pro 2016; Art. 40 Abs. 3 Bst. a StG in der Fassung vom 23. September 2012 [BAG 12-84]) zu gewähren. Darüber hinaus ist ihr auch der volle Versicherungsabzug von CHF 700.-- pro Kind (pro 2016; Art. 38 Abs. 1 Bst. g Ziff. 4 StG in der Fassung vom 24. Februar 2008 [BAG 08-28]), der Kinder-Haushaltsabzug von je CHF 1'200.-- (Art. 40 Abs. 3 Bst. c StG in der Fassung vom 26. März 2013 [BAG 13-77]) und der Vermögensabzug von je CHF 18'000.--

(Art. 64 Abs. 1 Bst. b StG in der Fassung vom 26. März 2013 [BAG 13-77]) zu gewähren. Damit ist die Veranlagung der Rekurrentin auf kantonaler Ebene insofern anzupassen, als anstatt des hälftigen Kinderabzugs der volle in Abzug zu bringen und damit ein Betrag von CHF 24'000.-- (anstatt CHF 12'000.--; pag. 63) zu berücksichtigen ist. Gleich verhält es sich beim Versicherungsabzug für die drei Kinder in Höhe von CHF 2'100.-- (statt CHF 1'050.--; pag. 63; vgl. auch Wegleitung 2016, zu Formular 4, Ziff. 4.2). Bezüglich des Kinder-Haushaltsabzugs sind keine Korrekturen erforderlich, da dieser der Rekurrentin in vollem Umfang (CHF 3'600.--; pag. 63) bereits gewährt worden ist. Daraus folgt, dass insgesamt Abzüge von CHF 13'050.-- zusätzlich vom steuerbaren Einkommen in Abzug zu bringen sind (CHF 12'000.-- Kinderabzug und CHF 1'050.-- Versicherungsabzug). Schliesslich ist noch der Vermögensabzug von CHF 54'000.-- (anstatt CHF 27'000.--; pag. 62) zu berücksichtigen.

5. Weiter sind von Amtes wegen die in der Steuererklärung geltend gemachten Kinderdrittbetreuungskosten von CHF 8'000.-- pro Kind zu prüfen (pag. 32 f.). Auch in diesem Fall hat die Steuerverwaltung, ohne nähere Prüfung, die von der Rekurrentin geltend gemachten Kosten für die Kinderdrittbetreuung von total CHF 24'000.-- zur Hälfte bei der Rekurrentin zum Abzug zugelassen (pag. 63).

5.1 Gemäss Art. 38 Abs. 1 Bst. I StG (in der Fassung vom 9. September 2015 [BAG 16-012]) werden von den Einkünften die nachgewiesenen Kinderdrittbetreuungskosten abgezogen. Für die Drittbetreuung jedes Kindes, welches das 14. Altersjahr noch nicht vollendet hat und mit der steuerpflichtigen Person, die für seinen Unterhalt sorgt, im gleichen Haushalt lebt, können jedoch höchstens CHF 8'000.-- in Abzug gebracht werden. Die Abziehbarkeit der Kinderdrittbetreuungskosten ist dabei nicht an den Kinderabzug geknüpft. Bei getrennt veranlagten Eltern in separaten Haushalten und alternierender Obhut können beide Eltern Kinderdrittbetreuungskosten geltend machen, wobei die Summe der Abzüge pro Kind den Maximalbetrag nicht übersteigen darf (Leuch/Schlup Guignard, a.a.O., N. 110 zu Art. 38 StG). Die Kosten der Kinderdrittbetreuung müssen sodann in direktem kausalem Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit, Ausbildung oder Erwerbsunfähigkeit der steuerpflichtigen Person stehen. Dabei kann die Drittbetreuung extern (Kinderhort, Kindertagesstätte, Tagesfamilie usw.) oder am Wohnort erfolgen (Nanny, Au-pair). Abziehbar sind nur Kosten, die durch die reine Betreuungsarbeit entstanden sind (vgl. Botschaft, BBI 2009 4766). Nicht abziehbar sind Verpflegungskosten oder Kosten für anderen Unterhalt der Kinder. Solche Kosten sind als Lebenshaltungskosten zu qualifizieren, welche auch ohne Drittbetreuung anfallen würden (Leuch/Schlup Guignard, a.a.O., N. 107 zu Art. 38 StG; Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., N. 43 zu Art. 33 DBG).

5.2 Da sich der Abzug für Kinderdrittbetreuungskosten steuermindernd auswirkt, ist die steuerpflichtige Person für die diesen Abzug begründenden Tatsachen – d.h. auch für den kausalen

Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit – beweisbelastet (Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., N. 44 zu Art. 33 DBG). Sie hat die entsprechenden Tatsachen mittels geeigneter Dokumente zu belegen und es ist zu ihren Ungunsten zu entscheiden, falls ihr der rechtsgenügli­che Nachweis misslingt. Bewiesen ist eine Tatsache dann, wenn das Gericht aufgrund der erhobe­nen Bewei­se zur Überzeugung gelangt ist, dass sie – so wie behauptet bzw. angenommen – Bestand hat. Es ist keine absolute Gewissheit erforderlich, sondern es genügt ein so hoher Grad an Wahr­scheinlichkeit, dass keine vernünftigen Zweifel verbleiben (VGE 100 2013 253/254 vom 5.6.2015, E. 2.3).

5.3 Mit Schreiben vom 15. April 2019 ist die Rekurrentin bzw. ihre Vertreterin seitens der Steuerrekurskommission aufgefordert worden, Belege zu den geltend gemachten Kinderdrittbe­treuungskosten von CHF 8'000.-- pro Kind einzureichen. Dieser Aufforderung ist die Vertreterin mit Eingabe vom 6. Mai 2019 nachgekommen. Aus den eingereichten Unterlagen ergibt sich, dass die Kinder sich jeweils am Donnerstag in der Tagesschule befanden. Gemäss Schei­dungsvereinbarung befinden sich die Kinder am Donnerstag durch den Tag bei der Rekurrentin bzw. werden von ihr betreut. Aus der eingereichten Aufstellung der Arbeitseinsätze der Rekur­rentin geht hervor, dass sie am Donnerstag i.d.R. ihrer Erwerbstätigkeit nachgeht. Entspre­chend ist der Zusammenhang der Erwerbstätigkeit mit der Kinderdrittbetreuung gegeben und in genügender Weise nachgewiesen. Aus den Abrechnungen der Tagesschule geht allerdings hervor, dass sich die Kosten für die Tagesschule der drei Kinder inkl. Verpflegung insgesamt auf CHF 2'789.90 belaufen haben. Die Kosten für die Verpflegung in Höhe von CHF 973.-- stel­len dabei nicht abzugsfähigen Auslagenersatz dar. Daraus folgt, dass einzig die der Rekurrentin effektiv angefallenen und gemäss Bankauszügen nachgewiesenen Kinderdrittbetreuungskosten von gesamthaft rund CHF 1'817.-- zu berücksichtigen sind, anstelle von CHF 12'000.-- (pag. 63) bzw. CHF 24'000.-- (pag. 32 f.). Insofern ist darauf hinzuweisen, dass die Steuerrekurskommis­sion gemäss Art. 198 Abs. 2 StG im Rekursverfahren über die gleichen Befugnisse wie die kan­tonale Steuerverwaltung im Veranlagungsverfahren verfügt. Sie entscheidet gestützt auf das Ergebnis ihrer Untersuchungen und kann von Amtes wegen einzelne Punkte der angefochtenen Verfügung auch zum Nachteil der steuerpflichtigen Person anpassen, sofern diese mit den an­zuwendenden Rechtsgrundsätzen offensichtlich unvereinbar sind und sich eine Anpassung ge­radezu aufdrängt bzw. diese offensichtlich unrichtig sind. Vorliegend steht fest, dass die Steuer­verwaltung der Rekurrentin bei den Kinderdrittbetreuungskosten einen wesentlich zu hohen Abzug vom Einkommen gewährt hat (CHF 12'000.-- anstatt CHF 1'817.--). Die Kinderdrittbe­treuungskosten sind daher einzig im nachgewiesenen Umfang zum Abzug zuzulassen bzw. der seitens der Steuerverwaltung gewährte Kinderdrittbetreuungskostenabzug ist im Umfang von CHF 10'183.-- zu streichen (CHF 12'000.-- abzüglich CHF 1'817.--). Aufgrund des Umstands, dass beim Einkommen der Rekurrentin zusätzliche Abzüge von gesamthaft CHF 13'050.-- (Kin-

derabzug und damit zusammenhängende Abzüge; E. 4.3 hiervor) zu berücksichtigen sind, fällt der vorliegende Entscheid gesamthaft bzw. im Umfang von CHF 2'867.-- (CHF 13'050.-- abzüglich CHF 10'183.--) zu Gunsten der Rekurrentin aus, weshalb eine vorgängige Ankündigung gemäss Art. 199 Abs. 2 StG nicht erforderlich ist. Dementsprechend ist der Rekurs teilweise gutzuheissen und die Akten werden zur Vornahme der Korrekturen (Gewährung voller Kinderabzug und der damit zusammenhängenden Abzüge beim Einkommen und Vermögen sowie Kürzung der Kinderdrittbetreuungskosten) an die Steuerverwaltung zurückgeschickt.

6. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Rekurrentin einen Anteil der gesamten Verfahrenskosten, einschliesslich eines Anteils allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten zu tragen (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 obsiegt die Rekurrentin unter Berücksichtigung der Gewährung des beantragten vollen Kinder-, Kinderversicherungs- und Kindervermögensabzug sowie der von Amtes wegen erfolgten Kürzung bei den Kinderdrittbetreuungskosten zu rund 20 %. Die Verfahrenskosten in Höhe von total CHF 1'300.-- werden der Rekurrentin im Umfang des Unterliegens von 80 % bzw. in Höhe von (gerundet) CHF 1'000.-- zur Bezahlung auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

Weil die Rekurrentin im vorliegenden Verfahren vertreten ist und ihr notwendige und verhältnismässig hohe Kosten entstanden sind, wird ihr eine Parteikostenentschädigung zugesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG). _____

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Akten werden zur Neuberechnung der Steuereffaktoren i.S. der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgeschickt.
2. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'300.--, werden der Rekurrentin anteilmässig im Betrag von CHF 1'000.-- zur Bezahlung auferlegt.
3. Es werden Parteikosten im Betrag von pauschal CHF 400.-- (inkl. Mehrwertsteuer) gesprochen.

4. **Gegen diesen Entscheid 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. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.
5. Zu eröffnen an:
- E. _____ AG zuhanden von A. _____
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Gemeinde F. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Vizepräsidentin

Die Gerichtsschreiberin

Nanzer

Gribi