



100 18 495
200 18 399
Gemeinde: E. _____
ZPV-Nr.: _____
Eröffnung: 11.12.2019 RNA/JRO/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 10. Dezember 2019

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Nanzer, die Fachrichter Bütikofer und Fankhauser sowie Röthlisberger als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

A. _____ und B. _____

vertreten durch

C. _____ AG

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2016

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Die Ehegatten A. _____ (Rekurrent; CEO der D. _____ AG) und B. _____ (Rekurrentin; Administrative Leiterin der D. _____ AG; zusammen Rekurrenten) haben in ihrer Steuererklärung pro 2016 den Kinderabzug sowie den Abzug für auswärtige Ausbildung in der Höhe von CHF 7'365.-- für ihre volljährige Tochter F. _____ (geb. am _____; ZPV-Nr.: _____), die im Jahr 2016 an der Universität G. _____ (GB) studierte, geltend gemacht. Mit definitiven Veranlagungsverfügungen pro 2016 vom 5. Juni 2018 wies die Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Steuerverwaltung), unter anderem insofern von der Selbstschätzung der Rekurrenten ab, als sie den Kinderabzug sowie die geltend gemachten Ausbildungskosten nicht zum Abzug zuliess. Dies mit der Begründung, dass der Kinderabzug für volljährige Kinder in Erstausbildung voraussetze, dass die Kinder auf die Unterstützung der Eltern angewiesen, also unterstützungsbedürftig seien. Bei einem Kindsvermögen von mehr als CHF 50'000.-- liege keine Unterstützungsbedürftigkeit vor, weshalb der Kinderabzug und die Folgeabzüge nicht abgezogen werden könnten. Mit Schreiben vom 6. Juni 2018 erhoben die Rekurrenten, vertreten durch die C. _____ AG (Vertreterin), Einsprachen gegen die Veranlagungsverfügungen und verlangten den Kinderabzug, den Versicherungsabzug und den Abzug für Ausbildungskosten für ihre Tochter. Nach einem Schriftenwechsel wurden die Einsprachen von der Steuerverwaltung mit Einspracheentscheiden vom 9. Oktober 2018 mit dem Verweis auf ihre Ausführungen in den definitiven Veranlagungsverfügungen pro 2016, auf die Ziff. 3 des Merkblatts Nr. 12 und auf den Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz Art. 40 Abs. 3 Bst. a StG abgewiesen.

B. Gegen die Einspracheentscheide hat die Vertreterin im Auftrag der Rekurrenten mit Eingabe vom 26. Oktober 2018 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Rekurs und Beschwerde erhoben und beantragt darin, die Einspracheentscheide seien unter Kostenfolge aufzuheben und der Kinderabzug sowie die Folgeabzüge zu gewähren. Zur Begründung bringt die Vertreterin im Wesentlichen vor, dass bei der Beurteilung der Unterstützungsbedürftigkeit beim Kinderabzug sich in der Steuerpraxis des Kantons Bern ab dem Jahr 2010 für das Einkommen eine Einkommensgrenze von CHF 24'000.-- etabliert habe. Hinsichtlich des Vermögens sei dagegen keine Vermögensgrenze bekannt gewesen, vielmehr sei der Einzelfall gewürdigt worden. Die Steuerverwaltung habe nun aber, erstmals wirksam für das Steuerjahr 2017, nebst der Einkommensgrenze eine zusätzliche Vermögensgrenze von CHF 50'000.-- festgelegt. Die Tochter der Rekurrenten, die weder im Jahr 2016 noch in den Jahren zuvor ein nennenswertes Einkommen erzielt habe, habe per 31. Dezember 2016 über ein Wertschriftenvermögen von CHF 63'498.-- verfügt, wovon CHF 52'172.-- in zwei Wertschriftendepots langfristig angelegt gewesen seien. Dieses Vermögen stamme aus Schenkungen der

Rekurrenten, die bereits während der Unmündigkeit der Tochter getätigt und bis zum Erreichen der Volljährigkeit in der Steuererklärung der Rekurrenten, danach in der Steuererklärung der Tochter aufgeführt worden seien. Vor der Einführung der neuen Vermögensgrenze sei der Kinderabzug den Rekurrenten gewährt worden (z.B. im Steuerjahr 2015). Für das hier interessierende Steuerjahr 2016 fehle auch eine Vermögensgrenze als Grundlage für die Aufrechnung, da die Vermögensgrenze erst für das Steuerjahr 2017 von der Steuerverwaltung publiziert worden (z.B. im Merkblatt Nr. 12) und entsprechend erst ab dem Steuerjahr 2017 gültig gewesen sei. Überhaupt entbehre eine solche Vermögensgrenze, welche die Mittelherkunft nicht berücksichtige, der gesetzlichen Grundlage und widerspreche dieser. Vermögen, das dem Kind während seiner Unmündigkeit oder später kraft gesetzlicher Vorgaben von Quellen ausserhalb der Familie zufalle, sei für die Beurteilung der Unterstützungsbedürftigkeit sicherlich relevant. Bei einer Vermögensgrenze führten jedoch freiwillige Zuwendungen von Eltern und Verwandten zu einer Ungleichbehandlung der Eltern von volljährigen Kindern, indem die eigenen Zuwendungen zu einer Verweigerung des Kinderabzugs führten. Auch verlören vermögende Eltern, die ihre in der Ausbildung befindlichen Kinder mit finanziellen Mitteln für die Zukunft nach der Ausbildung ausstatteten, dadurch den Kinderabzug. Hätten die Rekurrenten mit den Schenkungen bis zur Vollendung der Ausbildung zugewartet, würde ihnen der Kinderabzug dagegen gewährt. Damit habe der Schenkungszeitpunkt direkt einen Einfluss auf die Besteuerung, was im Kontext des Kinderabzugs dem Gedanken eines Sozialabzugs widerspreche. Mangels Einkommen und mangels anderem Vermögen sei die Tochter während ihrer Ausbildung zudem auf Unterstützung angewiesen gewesen. Dass eine vorzeitige Schenkung der Eltern daran etwas ändere, sei fraglich, da das vorhandene Vermögen nicht ausreichend sei, um die gesamte Ausbildung zu finanzieren.

C. In ihrer Vernehmlassung vom 17. Dezember 2018 hat die Steuerverwaltung die kostenfällige Abweisung von Rekurs und Beschwerde beantragt. Sie führt im Wesentlichen aus, dass die Tochter der Rekurrenten aufgrund ihres zur Verfügung stehenden Vermögens von mehr als CHF 50'000.-- im Jahr 2016 nicht auf die Unterstützung der Rekurrenten angewiesen gewesen sei und damit nicht sämtliche Voraussetzungen für die Gewährung des Kinderabzugs und die damit zusammenhängenden Abzüge erfüllt habe. Die Argumentation der Vertreterin, wonach eine absolute Vermögensobergrenze bisher nicht bekannt gewesen sei und die Aufnahme in Ziff. 3 des Merkblatts Nr. 12 des Jahres 2017 für die Steuerperiode 2016 noch keine Rechtswirkung habe, sei für sie nicht nachvollziehbar. Auch sei nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung bei der Beurteilung der finanziellen Verhältnisse der Grund des Vermögenszuflusses irrelevant. Entscheidend sei, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit durch diese Vermögenspositionen positiv beeinflusst werde und als Folge davon die Leistungsempfänger nicht auf

die Unterstützung angewiesen seien. Daher spiele es vorliegend keine Rolle, dass die Rekurrenten das Vermögen ihrer Tochter durch freiwillige Zuwendungen geäußert hätten.

D. Die Vertreterin hat Gelegenheit erhalten, dazu Stellung zu nehmen, wovon sie mit Eingabe vom 8. Januar 2019 Gebrauch gemacht hat.

E. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

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. Die Rekurrenten sind im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie sind 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 die Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Vorliegend ist streitig und zu prüfen, ob die Rekurrenten Anspruch auf den Kinderabzug und die Folgeabzüge haben.

3. 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, zu denen beispielsweise der Kinderabzug gehört, stehen die familiären Verhältnisse der Steuerpflichtigen und die mit diesen verbundenen zivilrechtlichen Lasten im Vordergrund (VGE 100 2015 239/240/254/255 vom 21.3.2016, E. 3.1). Sinn und Zweck der Sozialabzüge ist in erster Linie die Berücksichtigung der verminderten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, die sich durch die sittliche oder rechtliche Pflicht zur Unterstützung von der steuerpflichtigen Person nahe stehenden Personen ergibt, wobei diese Berücksichtigung in schematischer Weise erfolgt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 2 zu Art. 35 DBG). Die Sozialabzüge sind in besonderem Masse von Praktikabilitätsüberlegungen geprägt, was es bei der Auslegung der einzelnen Bestimmungen zu berücksichtigen gilt. Die Folge davon sind weitgehende Typisierungen und Schematisierungen, welche die eigentliche Zielsetzung der Abzüge, nämlich eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit aufgrund des tatsächlich disponiblen Einkommens, relativieren (Baumgartner/Eichenberger in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 1c zu Art. 35 DBG; vgl. auch Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 1. Aufl., 2001, N. 2 zu Art. 35). Typisierungen und Schematisierungen sind nur dann zu beanstanden, wenn die damit erreichten Vorteile nicht nur in einem Einzelfall, sondern in ihrer Allgemeinheit nicht mehr in einem rechten Verhältnis zur damit zwangsläufig verbundenen individuellen Ungleichheit und damit auch Ungerechtigkeit stehen. Unter diesem Vorbehalt sind sie auch dann nicht zu beanstanden, wenn sich herausstellt, dass es allenfalls noch differenzierende Möglichkeiten des Gesetzesvollzugs gäbe. Dem Prinzip der Praktikabilität im Steuerrecht im Allgemeinen und in der Steuertarifierung bzw. bei den Sozialabzügen im Besonderen kommt daher eine überragende Bedeutung zu (Bosshard/Bosshard/Lüdin, Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht, 2000, S. 76 f.). 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).

3.1 Laut Gesetzgebung kann die steuerpflichtige Person für jedes minderjährige oder in der beruflichen oder schulischen Ausbildung stehende Kind, für dessen Unterhalt sie sorgt, einen Betrag von CHF 8'000.-- (Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. von CHF 6'500.-- (direkte Bundessteuer) abziehen (sog. Kinderabzug; Art. 40 Abs. 3 Bst. a StG und Art. 35 Abs. 1 Bst. a DBG). Diese Abzugsmöglichkeit besteht vor dem Hintergrund der zivilrechtlichen Unterhaltspflicht der Eltern, sofern zumutbar für ihre Kinder bis zu deren Mündigkeit oder bis zum ordentlichen Abschluss der Ausbildung aufzukommen (Art. 277 Abs. 2 des Schweizerischen

Zivilgesetzbuchs [ZGB; SR 210]; Leuch/Schlup Guignard in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Artikel 1 bis 125, 2014, N. 17 zu Art. 40 StG, mit Hinweisen; Bosshard/Bosshard/Lüdin, a.a.O., S. 154 f.; VGE 100 2009 420 vom 13.8.2010 in NStP 2010 S. 77 ff. E. 2.2). Der Kinderabzug wird bei mündigen Kindern praxisgemäss nur gewährt, wenn die steuerpflichtige Person aufgrund einer gesetzlichen Pflicht für den Unterhalt des Kindes sorgt, die berufliche oder schulische Erstausbildung über die Mündigkeit hinaus dauert und das Kind auf die Unterstützung der Eltern angewiesen ist (Leuch/Schlup Guignard, a.a.O., N. 20 zu Art. 40 StG, mit Hinweisen). Die steuerpflichtige Person muss jedoch nicht für den gesamten Unterhalt des Kindes aufkommen, sondern es reicht aus, wenn sie mindestens Aufwendungen in der Höhe des Kinderabzugs tätigt (VGE 100 2015 239/240/254/255 vom 21.3.2016, E. 3.2). Des Weiteren kann bei den Kantons- und Gemeindesteuern vom Reinvermögen für jedes Kind, für das der Kinderabzug beansprucht werden kann, ein Betrag von CHF 18'000.-- abgezogen werden (sog. Vermögensabzug pro Kind; Art. 64 Abs. 1 Bst. b StG). Auch ist ein Abzug von höchstens weiteren CHF 6'200.-- pro Kind bei auswärtiger Ausbildung oder für nachgewiesene zusätzliche Ausbildungskosten zulässig. Im Rahmen dieses Betrags sind die tatsächlichen Mehrkosten zu berücksichtigen (sog. Ausbildungsabzug; Art. 40 Abs. 3 Bst. b StG). Für Krankenkassen- und Versicherungsprämien der Kinder können sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer pro Kind weitere CHF 700.-- abgezogen werden, wenn für das entsprechende Kind ein Kinderabzug zulässig ist (sog. zusätzlicher Versicherungsabzug; Art. 38 Abs. 1 Bst. g Ziff. 4 StG; Art. 33 Abs. 1^{bis} Bst. b DBG), wobei es sich hierbei um einen allgemeinen Abzug und nicht um einen Sozialabzug handelt.

3.2 Massgebend für die Festsetzung der Sozialabzüge sind nach dem Stichtagsprinzip grundsätzlich die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode (Art. 67 Abs. 3 StG; Art. 35 Abs. 2 DBG). Da die Steuerperiode bei den natürlichen Personen mit dem Kalenderjahr zusammenfällt (Art. 67 Abs. 2 StG; Art. 40 Abs. 1 DBG), gilt für die massgebenden persönlichen Verhältnisse der 31. Dezember des entsprechenden Kalenderjahres als Stichtag (BGer 2C_905/2017 vom 11.3.2019, E. 2.3).

3.3 Die mit dem Kinderabzug zusammenhängenden Abzüge, wie der Vermögensabzug pro Kind und der zusätzliche Versicherungsabzug pro Kind können nach dem Gesetzeswortlaut nur dann gewährt werden, wenn der steuerpflichtigen Person auch der Kinderabzug für das Kind zusteht. Beim Ausbildungsabzug geht aus dem Wortlaut und der Gesetzessystematik hervor, dass dieser nur dann zum Tragen kommen kann, wenn für das fragliche Kind auch die Voraussetzungen für den Kinderabzug erfüllt sind (Leuch/Schlup Guignard, a.a.O., N. 40 zu Art. 40 StG). Es ist somit vorab zu klären, ob die Voraussetzungen für dessen Gewährung erfüllt sind.

4. Vorliegend geht die Steuerverwaltung (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 17.12.2018, S. 3) davon aus, dass sich die volljährige Tochter der Rekurrenten im hier interessierenden Jahr 2016 – soweit ersichtlich – an der Universität G._____ (GB) in schulischer Erstausbildung befunden hat, dass grundsätzlich eine gesetzliche Unterhaltsverpflichtung der verheirateten Rekurrenten bestanden hat und die Rekurrenten für ihre Tochter vermutungsweise Unterstützungsleistungen (von mindestens der Höhe des jeweiligen Kinderabzugs [Kantons- und Gemeindesteuern, CHF 8'000.-- bzw. direkte Bundessteuer, CHF 6'500.--]) erbracht haben. Der einzige Streitpunkt des vorliegenden Verfahrens bildet die Frage, ob die volljährige Tochter im Steuerjahr 2016 als unterstützungsbedürftig im steuerrechtlichen Sinn zu qualifizieren ist.

4.1 Hierbei ist zentral, dass mit dem Kinderabzug die gesetzliche Unterhaltspflicht der Eltern gegenüber ihren Kindern steuerlich berücksichtigt werden soll. Nun sind die Eltern gemäss Art. 276 Abs. 3 ZGB von der Unterhaltspflicht in dem Mass befreit, als dem Kind zugemutet werden kann, den Unterhalt aus seinem Arbeitserwerb oder andern Mitteln selber zu bestreiten (VGE 100 2009 176/177 vom 2.3.2010, E. 2.2.2, nicht publiziert). Die Voraussetzungen für einen Anspruch auf Unterhalt seitens des mündigen (sich in Erstausbildung befindenden) Kinds sind wesentlich restriktiver als diejenigen beim unmündigen Kind. So ist die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des mündigen (sich in Erstausbildung befindenden) Kinds bei der Festlegung des Unterhaltsanspruchs stärker zu gewichten als beim unmündigen Kind, wobei stets ein gerechter Ausgleich nach den Umständen des Einzelfalls gesucht werden muss (Baumgartner/Eichenberger, a.a.O., N. 14 zu Art. 35 DBG; BGE 111 II 410). Bedarf das Kind angesichts seiner eigenen finanziellen Möglichkeiten keiner Unterstützung durch die Eltern, so trifft diese auch keine zivilrechtliche Unterhaltspflicht mehr. Damit entfällt der Anlass für die Gewährung des Kinderabzugs, erfolgen doch allfällige Leistungen an das Kind nicht in Erfüllung einer Rechtspflicht. Die Geltendmachung des Kinderabzugs sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer hängt somit davon ab, ob das mündige (sich in Erstausbildung befindende) Kind auf die Unterstützung der Eltern angewiesen (VGE 100 2009 176/177 vom 2.3.2010, E. 2.2.2, nicht publiziert), d.h. unterstützungsbedürftig ist (BGer 2C_357/2010 vom 14.6.2011, E. 2.1; BGer 2A.323/2003 vom 30.1.2004, E. 4.2; BGer 2A.536/2001 vom 29.5.2002 in StR 2002 S. 632 ff. E. 3.2.1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 41 zu Art. 35 DBG; Leuch/Schlup Guignard, a.a.O., N. 20 zu Art. 40 StG, mit Hinweisen). Dies ist – wie bereits ausgeführt – nicht der Fall, wenn das mündige Kind trotz dem Umstand, dass es sich in Erstausbildung befindet, in der Lage ist, seinen Unterhalt aus seinem Arbeitserwerb oder anderen Mitteln selber zu bestreiten. Dabei sind auch die Vermögensverhältnisse des Kindes zu berücksichtigen, soweit die Verwertung des Vermögens zur Finanzierung des Lebensunterhalts zumutbar erscheint (BGer 2C_357/2010 vom 14.6.2011, E. 2.1; VGE 100 2009 176/177 vom 2.3.2010, E. 2.3.2, nicht publiziert;

Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 41 zu Art. 35 DBG; Leuch/Schlup Guignard, a.a.O., N. 20 zu Art. 40 StG, mit Hinweisen). Die Beurteilung der Unterstützungsbedürftigkeit hat sich daher nach objektiven und nicht nach subjektiven Kriterien zu richten (Baumgartner/Eichenberger, a.a.O., N. 25b zu Art. 35 DBG; vgl. auch BGer 2C_357/2010 vom 14.6.2011, E. 3.2).

4.2 Nach dem in E. 3.1 hiavor Ausgeführten, lehnt sich das Steuerrecht in Bezug auf den Kinderabzug bei volljährigen Kindern an die Regelung an, die im Zivilrecht in Art. 277 Abs. 2 ZGB getroffen wurde, wonach die Eltern auch nach der Volljährigkeit des Kindes bis zum ordentlichen Abschluss der Ausbildung für dessen Unterhalt aufzukommen haben, soweit ihnen dies zugemutet werden darf (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 41 zu Art. 35 DBG; Peter Locher, a.a.O., N. 30 zu Art. 35 DBG). Zivilrechtliche und steuerrechtliche Unterhaltspflicht brauchen sich zwar nicht unbedingt zu decken, für Art. 35 Abs. 1 Bst. a DBG (bzw. Art. 40 Abs. 3 Bst. a StG) kann jedoch von einer Übereinstimmung ausgegangen werden. So wird an sich wünschbare Wertungskongruenz zwischen den beiden Rechtsgebieten hergestellt (Peter Locher, a.a.O., N. 30 zu Art. 35 DBG). Denn eine die individuelle Leistungsfähigkeit berücksichtigende Steuerordnung muss angesichts der zwingenden privatrechtlichen Leistungsverpflichtungen innerhalb einer Familiengemeinschaft die ohnehin nicht disponible Einkommensquote (weitgehend) von der Besteuerung ausnehmen, damit der Einzelne nicht über seine echte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit hinaus besteuert wird (Bossard/Bosshard/Lüdin, a.a.O., S. 96). Mit der Parallelität von steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Auslegung wird im Bereich der Sozialabzüge dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit am ehesten Rechnung getragen und zugleich eine unnötige Rechtsunsicherheit vermieden (Bossard/Bosshard/Lüdin, a.a.O., S. 174). Andererseits hat das Steuerrecht auch dem Umstand Rechnung zu tragen, dass die Steuerveranlagung insbesondere im Bereich der Einkommens- und Vermögenssteuern ein Massenverfahren darstellt. Mit anderen Worten müssen im Steuerrecht aus Praktikabilitäts- und veranlagungsökonomischen Gründen zur Verfahrensvereinfachung regelmässig schematische Lösungen angewendet werden und notgedrungen die Eigenheiten des Einzelfalls bis zu einem gewissen Grad vernachlässigt werden. Damit kann die rechtsgleiche Behandlung nicht restlos in gewünschtem Mass gewährleistet werden. Schematisierungen sind nicht nur bei der Rechtsetzung, sondern auch bei der Rechtsanwendung häufig unumgänglich (vgl. Peter Locher, a.a.O., N. 63 zu Vorbemerkungen).

4.3 Bei der Prüfung, ob das mündige (sich in Erstausbildung befindende) Kind auf die Unterstützung der Eltern angewiesen ist, steht den rechtsanwendenden Behörden ein grosser Ermessensspielraum zu, da in Bezug auf die finanziellen Verhältnisse des Kindes keine gesetzlichen Grenzbeträge bestehen, ab deren Erreichen der Kinderabzug nicht mehr zu gewähren ist

(VGE 100 2009 176/177 vom 2.3.2010, E. 2.3.1, nicht publiziert). Auch wird die Frage, wann eine (finanzielle) Bedürftigkeit gegeben ist, naturgemäss nicht von allen gleich beantwortet und lässt einen grossen Interpretationsspielraum zu. Eine rechtsgleiche Anwendung des Gesetzes bedingt nun aber, dass in vergleichbaren Fällen stets gleich entschieden wird (Bossard/Bosshard/Lüdin, a.a.O., S. 184). Da man es vorliegend mit einem Sozialabzug zu tun hat, für dessen Anwendung Schematismus gefragt ist, ist es jedoch grundsätzlich sachgerecht, die Unterstützungsbedürftigkeit mit Hilfe leicht feststellbarer Kriterien, beispielsweise durch Festlegung bestimmter Einkommens- und Vermögensobergrenzen, zu definieren (Peter Locher, a.a.O., N. 59 f. zu Art. 35 DBG). Solche Grenzbeträge haben den Vorteil, dass sie den Steuerbehörden eine praktikable Handhabung ermöglichen, ohne der notwendigen Flexibilität verlustig zu gehen, indem in besonderen Fällen, z.B. bei schwerer Krankheit, auch ausnahmsweise bei einem Einkommen (bzw. Vermögen) oberhalb dieser Grenzbeträge eine Bedürftigkeit angenommen werden kann (Bossard/Bosshard/Lüdin, a.a.O., S. 184). Im Kanton Bern wird zur Konkretisierung des Angewiesenseins des Kindes auf elterliche Unterhaltszahlungen auf die Praxis zum kantonalen Unterstützungsabzug gemäss Art. 40 Abs. 5 StG abgestellt. Nach dieser gilt eine Person dann nicht mehr als unterstützungsbedürftig, wenn ihr Reinvermögen CHF 50'000.-- und/oder ihr Reineinkommen CHF 16'000.-- pro Jahr übersteigt (VGE 100 2009 176/177 vom 2.3.2010, E. 2.3.1, nicht publiziert; VGE 100 2010 387-390 vom 11.3.2011, E. 2.2.1, nicht publiziert; Peter Locher, a.a.O., N. 60 zu Art. 35 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 68 zu Art. 35 DBG). Beim Kinderabzug sieht die Wegleitung 2016 (auch in der aktuellen Fassung für das Steuerjahr 2018) vor, dass die Einkommensgrenze bei (erhöhten) CHF 24'000.-- liegt (vgl. Wegleitung 2016 zum Ausfüllen der Steuererklärung, einsehbar unter: <<http://www.sv.fin.be.ch>>, Rubriken "Themen > Dokumente, Publikationen, Merkblätter, Wegleitungen, Formulare > Wegleitungen > Steuerjahr 2016 > Natürliche Personen", S. 21 Ziff. 2.1 [abgerufen am 23.10.2019]; vgl. auch Merkblatt 12 [MB 12] der Steuerverwaltung des Kantons Bern über die Besteuerung von Familien, einsehbar unter: <<http://www.sv.fin.be.ch>>, Rubriken "Themen > Dokumente, Publikationen, Merkblätter, Wegleitungen, Formulare > Merkblätter > Einkommens- und Vermögenssteuern > Steuerjahr 2016 > MB 12", S. 1 [abgerufen am 23.10.2019]). Anders als die Steuerrekurskommission kannte die Steuerverwaltung im Jahr 2016 zwar noch keine (ausdrückliche) Obergrenze für das Kindsvermögen, es lag gemäss Verwaltungsgericht jedoch (bereits im Steuerjahr 2001) auf der Hand, dass auch ein solches das Angewiesensein auf elterliche Unterhaltsleistungen mindern oder ausschliessen kann. Deshalb sind beim Kinderabzug – gleich wie beim Unterstützungsabzug gemäss Art. 40 Abs. 5 StG – auch die Vermögensverhältnisse des Kindes zu berücksichtigen; dies jedoch nur insoweit, als die Verwendung von Vermögen zur Bestreitung des Lebensunterhalts zumutbar erscheint. Ob auch bezüglich der betragsmässigen Obergrenze (CHF 50'000.--) auf die Praxis zum Unterstützungsabzug abzustellen ist, liess das Verwaltungsgericht damals

jedoch offen (VGE 100 2009 176/177 vom 2.3.2010, E. 2.3.2, nicht publiziert). Seit dem Jahr 2017 werden beide Grenzwerte (CHF 24'000.-- pro Jahr [Einkommen] und CHF 50'000.-- [Vermögen]) bzw. die (langjährige) Praxis beim Kinderabzug in den entsprechenden Fassungen der Wegleitung und des MB 12 ausdrücklich festgehalten, wobei es sich hier nicht etwa um eine Praxisänderung handelte. Auch das Bundesgericht hat bisher offen gelassen, in welchem konkreten Umfang das Vermögen des Kindes beizuziehen ist (BGer 2C_357/2010 vom 14.6.2011, E. 2.1 und E. 3.2), jedoch bereits ausdrücklich festgehalten, dass es weder willkürlich sei noch gegen das Gleichbehandlungsgebot verstosse, wenn ein Kanton für die Gewährung des Kinderabzugs voraussetze, dass das Kind nicht über eigenes Einkommen oder Vermögen von einer bestimmten Höhe verfügt und dies nicht im Gesetz selbst vorgesehen ist, sondern bloss Verwaltungs- oder Gerichtspraxis ist (BGer 2P.110/1994 vom 13.12.1996, in StR 1997 S. 273 ff. E. 3d; VGE 100 2009 176/177 vom 2.3.2010, E. 2.2.3, nicht publiziert). Schliesslich ist noch darauf hinzuweisen, dass die Vertreterin aus der Ziff. 10.3 des Kreisschreibens Nr. 30 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 21. Dezember 2010 betreffend Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem DBG (nachfolgend KS Nr. 30, einsehbar unter: <http://www.estv.admin.ch>), Rubriken "Direkte Bundessteuer > Kreisschreiben > 1-030-D-2010-d", abgerufen am 23.10.2019), in der nur vom Einkommen des Kindes die Rede ist, das ihm den selbstständigen Lebensunterhalt ermöglicht, nichts zu Gunsten der Rekurrenten ableiten kann. Dies, weil sich das KS Nr. 30 hier nicht zum Vermögen von einer bestimmten Höhe, sondern bloss zum Einkommen des Kindes äussert und ein umfangreiches Vermögen des Kindes, dessen Vermögenserträge einen selbstständigen Unterhalt des Kindes erlauben, bloss als Beispiel für ein Einkommen aufführt.

4.4 Bei der für das hier interessierende Steuerjahr 2016 massgebenden Praxis des Kantons Bern handelt es sich um eine objektive, klare Regelung, die sich an einer Einkommens- und Vermögensgrenze orientiert und dadurch auch Gewähr dafür bietet, dass alle Steuerpflichtigen gleich behandelt werden. Daher sieht die Steuerrekurskommission keinen Anlass, von dieser (langjährigen) Praxis abzuweichen und hält an der Regelung fest, wonach ein Kind dann nicht mehr als (wirtschaftlich) unterstützungsbedürftig im steuerrechtlichen Sinn gilt, wenn sein Reineinkommen CHF 24'000.-- pro Jahr bzw. und/oder ihr Reinvermögen CHF 50'000.-- übersteigt. Vor diesem Hintergrund ist es im Steuerrecht grundsätzlich unerheblich, ob die Eltern sittlich oder rechtlich zur Leistung von Unterhalt verpflichtet sind, wenn die Einkommens- oder Vermögensgrenze überschritten wird. Dies, weil die gesetzliche Unterhaltspflicht der Eltern und die Unterstützungsbedürftigkeit des mündigen Kindes im Steuerrecht letztlich je zwei separate Voraussetzungen für die Gewährung des Kinderabzugs sind. Ob der Kinderabzug in Fällen, in denen im Scheidungsurteil eine vorbehaltlose Unterhaltspflicht des einen Elternteils auch nach der Mündigkeit statuiert wird, trotzdem zu gewähren ist, obwohl streng (steuer-)rechtlich

betrachtet das mündige Kind nicht als unterstützungsbedürftig gilt (vgl. Bosshard/Bosshard/Lüdin, a.a.O., S. 158 f.), braucht letztlich nicht weiter geklärt zu werden, da vorliegend kein Scheidungsurteil vorliegt, der Sachverhalt also anders gelagert ist.

5. Vorliegend können die Familienverhältnisse als intakt bezeichnet werden und die volljährige Tochter der Rekurrenten hat im Steuerjahr 2016 unstreitig kein genügend hohes Erwerbseinkommen zur Deckung ihres Unterhaltsbedarfs erzielt. Sie hat jedoch über ein nicht unerhebliches Vermögen von CHF 63'498.-- verfügt, wobei es sich beim Vermögen um Bankguthaben (hauptsächlich Anlagefonds von insgesamt CHF 52'172.--) handelt. Im Kanton Bern gelten mündige (sich in Erstausbildung befindende) Kinder u.a. als unterstützungsbedürftig, wenn ihr Reinvermögen die Grenze von CHF 50'000.-- nicht erreicht, weshalb in Übereinstimmung mit der Steuerverwaltung die Tochter der Rekurrenten mit einem Vermögen von CHF 63'498.-- als nicht unterstützungsbedürftig gilt (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 17.12.2018, S. 3). Dies umso mehr, als nicht ersichtlich ist, dass es der Tochter der Rekurrenten nicht zumutbar wäre, ihr liquides Vermögen von CHF 63'498.--, das hauptsächlich aus Anlagefonds von insgesamt CHF 52'172.-- besteht, zur Bestreitung ihres Lebensunterhalts zu verwenden.

Dem spricht in Übereinstimmung mit der Steuerverwaltung nicht entgegen, dass das Vermögen der Tochter aus Schenkungen der Rekurrenten stammt (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 17.12.2018, S. 3). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist bei der Beurteilung der finanziellen Verhältnisse der Grund, weshalb die unterstützte Person über Vermögen verfügt, nicht relevant. Entscheidend ist, dass die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit durch diese Vermögenspositionen positiv beeinflusst wird (BGer 2C_357/2010 vom 14.6.2011, E. 3.2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 68 zu Art. 35 DBG). Wesentlich ist, ob objektiv eine Bedürftigkeit vorliegt. Auf die subjektiven Überlegungen der Rekurrenten, die durchaus nachvollziehbar sind, kommt es dagegen nicht an (BGer 2C_357/2010 vom 14.6.2011, E. 3.2). Unerheblich ist weiter, dass vermögende Eltern, welche ihre in der Ausbildung befindlichen Kinder mit finanziellen Mitteln für die Zukunft nach der Ausbildung ausstatten, den Kinderabzug verlieren, weil die Vermögensgrenze überschritten wird. Vielmehr wären sie frei gewesen, sich wirtschaftlich so zu betätigen, dass eine möglichst geringe Steuerlast anfällt bzw. mit der Schenkung bis zur Vollendung der Ausbildung der Tochter zu warten ("erlaubte Steuerplanung"). Das Steuerrecht erlaubt es der steuerpflichtigen Person, durch Planung – im Rahmen des gesetzlich Zulässigen – die Höhe der Steuerbelastung zu beeinflussen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 37 zu VB zu Art. 109-121 DBG). Entscheidend ist vorliegend letztlich, dass das Steuerrecht an die gegebenen Lebensverhältnisse anknüpft und der Kinderabzug nach den Verhältnissen am Ende der Steuerperiode festgesetzt wird, weshalb am hier massgebenden Stichtag (31.12.2016) die Tochter aufgrund der Höhe ihres Vermögens nicht als

unterstützungsbedürftig gilt. Inwiefern vermögende Eltern dadurch ungleich behandelt werden, ist für die Steuerrekurskommission nicht ersichtlich, da die Vermögensgrenze bei allen steuerpflichtigen Personen zur Anwendung kommt und in vergleichbaren Fällen stets gleich zu berücksichtigen ist. Ferner wird in der von der Vertreterin zitierten Kommentarstelle hinsichtlich der Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes (vgl. Baumgartner/Eichenberger, a.a.O., N. 15 zu Art. 35 DBG) auf den – bereits in E. 4.3 hiavor erwähnten – BGer 2P.110/1994 vom 13. Dezember 1996 (in StR 1997 S. 273 ff.) verwiesen (vgl. Rekurs- und Beschwerdeschreiben vom 26.10.2018, S. 4). In dieser zürcherischen Streitsache hat das Bundesgericht aufgezeigt, weshalb das (frühere) Zürcher Steuergesetz bei eigenem Vermögen oder Einkommen des Kindes – im Gegensatz zur Regelung in anderen Kantonen (z.B. Kanton Bern) – den Kinderabzug nicht ausschloss. Folglich ist diese zitierte Kommentarstelle bzw. der entsprechende Bundesgerichtsentscheid, der auf einer wesentlich anderen Rechtsgrundlage fusst, vorliegend nicht einschlägig, weshalb nicht weiter darauf eingegangen werden muss (vgl. hierzu auch VGE 100 2009 176/177 vom 2.3.2010, E. 2.2.3, nicht publiziert). Ferner ist nicht entscheidend, dass die Rekurrenten und die Tochter offenbar gemeinsam zum Schluss gelangt sind, dass das Auslandsstudium in Grossbritannien die richtige Ausbildung für die Tochter sei. Ein Auslandsstudium, das dem Anschein nach mehrere Jahre dauert und mehrere zehntausend Schweizer Franken pro Jahr kostet (vgl. Stellungnahme der Vertreterin vom 8.1.2019, S. 2) und im Vergleich zu einer allfällig äquivalenten Ausbildung in der Schweiz entsprechend höhere Kosten verursacht. Zumindest im hier massgebenden Steuerjahr 2016 konnte die Tochter für ihr Auslandsstudium (voll) aufkommen. Die Tochter hat jedenfalls keinen Anspruch darauf, dass ihr Vermögen bis nach Abschluss ihres Studiums unberührt bleibt. Am vorliegenden Ergebnis ändert zudem nichts, dass die Rekurrenten im Steuerjahr 2016 über ein jährliches Nettoeinkommen von insgesamt rund CHF 595'000.-- bzw. ein Reineinkommen von rund CHF 411'000.-- und ein Vermögen von insgesamt rund CHF 17 Mio. verfügt haben (vgl. definitive Veranlagungsverfügungen pro 2016 vom 5.6.2018; Steuerdossier, pag. 65 und 64), wobei das Vermögen aus Wertschriften und Guthaben von insgesamt rund CHF 15 Mio. (u.a. sämtliche Aktien der H._____ Holding AG [korrigierter Steuerwert per 31.12.2016: rund CHF 9 Mio.]; Steuerdossier, pag. 63, 52) sowie Liegenschaften von rund CHF 2 Mio. bestanden hat. Werden die finanziellen Verhältnisse der Rekurrenten denjenigen der Tochter gegenübergestellt, so erscheint zwar eine grosszügige bzw. vollumfängliche Unterhaltspflicht der Rekurrenten gegenüber der Tochter zumutbar. Daran ändert jedoch nichts, dass der Kanton Bern für die Gewährung des Kinderabzugs voraussetzt, dass das Kind nicht über eigenes Einkommen oder Vermögen von einer bestimmten Höhe verfügen darf. Im Steuerrecht im Allgemeinen bzw. bei den Sozialabzügen im Besonderen kommt, wie gesehen, dem Prinzip der Praktikabilität eine überragende Bedeutung zu. Deshalb kann die Steuerverwaltung auf eine detaillierte (zivilrechtliche) Abklärung verzichten, ob die Tochter für die Finanzierung ihrer Unterhaltsbedürfnisse auf

die Substanz ihres erst in zweiter Linie für den laufenden Unterhalt aufzuwendenden Vermögens zu greifen und ihr eigenes sowie deutlich tieferes und im Verhältnis zur Leistungsfähigkeit der Rekurrenten unbedeutendes Vermögen anzuzehren hatte.

6. Aus dem Gesagten folgt, dass die mündige (sich in Erstausbildung befindende) Tochter der Rekurrenten im Steuerjahr 2016 nicht als unterstützungsbedürftig im steuerrechtlichen Sinn gilt und den Rekurrenten somit die Kinderabzüge gemäss Art. 40 Abs. 3 Bst. a StG und Art. 35 Abs. 1 Bst. a DBG nicht zu gewähren sind. Da der Kinderabzug nicht zulässig ist, sind auch die entsprechenden Folgeabzüge, d.h. für die Kantons- und Gemeindesteuern der Vermögensabzug von CHF 18'000.-- (Art. 64 Abs. 1 Bst. b StG), der Ausbildungsabzug in der Höhe der nachgewiesenen Ausbildungskosten, jedoch höchstens in der Höhe von CHF 6'200.-- (Art. 40 Abs. 3 Bst. b StG) sowie der zusätzliche Versicherungsabzug von CHF 700.-- nicht zu gewähren (Art. 38 Abs. 1 Bst. g Ziff. 4 StG). Auch ist den Rekurrenten für die direkte Bundessteuer pro 2016 der zusätzliche Versicherungsabzug von CHF 700.-- nicht zuzugestehen (Art. 33 Abs. 1^{bis} Bst. b DBG). Nach dem Ausgeführten ist der angefochtene Einspracheentscheid pro 2016 nicht zu beanstanden, weshalb der Rekurs und die Beschwerde abzuweisen sind.

7. Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die Rekurrenten kostenpflichtig. Sie haben 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 1'000.-- damit den unterlegenen Rekurrenten aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Sind die Rekurrenten vertreten, so kann bei ganz- oder teilweisem Obsiegen eine Parteikostenentschädigung gesprochen werden. Da die Rekurrenten im vorliegenden Fall unterliegen, 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.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.
3. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'000.--, werden den Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt.

4. Es werden keine Parteikosten 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 Rechtschrift 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 Rechtschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

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. 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.

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.

5. Zu eröffnen an:

- C._____ AG zuhanden von A._____ und B._____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Steuerverwaltung der Stadt Bern

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Röthlisberger