



100 19 329

200 19 289

Gemeinde: D. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 28.4.2020 RNA/DGR/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Am 28. April 2020

hat die hauptamtliche Richterin 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 sowie Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer in der Rekurs- und Beschwerdesache von

A. _____

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer pro 2017

den Akten entnommen:

A. A. _____ (Rekurrentin) ist verwitwet und lebt mit ihren beiden Kindern (B. _____, geb. _____ 1999, und C. _____, geb. _____ 1995) in einer Mietwohnung in D. _____. Im Jahr 2017 besuchte B. _____ das Gymnasium in D. _____ und C. _____ studierte an der Universität. Beide Kinder beziehen Halbwaisenrenten der AHV und der Pensionskasse von Total CHF 22'445.-- (B. _____) bzw. CHF 22'444.-- (C. _____). Daneben erzielte B. _____ aus Erwerbstätigkeit ein Einkommen von CHF 2'088.-- und C. _____ ein solches von CHF 13'684.--. In der Steuererklärung pro 2017 machte die Rekurrentin für ihre beiden Kinder den Unterstützungsabzug geltend. Weiter beantragte sie den Abzug für Alleinstehende bzw. den Kinder-Haushaltsabzug.

B. Letztmals mit Einspracheentscheiden vom 9. Juli 2019 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Steuerverwaltung), die Rekurrentin bei den kantonalen Steuern auf ein steuerbares Einkommen von CHF 167'015.-- und bei der direkten Bundessteuer auf ein solches von CHF 176'615.--. Das steuerbare Vermögen wurde auf CHF 18'900.-- (satzbestimmend CHF 19'743.--) festgesetzt. Dabei wich die Steuerverwaltung u.a. insofern von der Selbstschätzung der Rekurrentin ab, als sie die geltend gemachten Unterstützungsabzüge als Kinderabzüge uminterpretierten und diese nicht zum Abzug zuliess mit der Begründung, dass beide Kinder über Einkommen von mehr als CHF 24'000.-- verfügten, da auch die Waisenrenten als Einkommen mitberücksichtigt würden und nicht als Alimente zu gelten hätten. Der beantragte Alleinstehendenabzug wurde ebenfalls nicht berücksichtigt und der Tarif 1 (Alleinstehende) angewandt.

C. Dagegen hat die Rekurrentin am 7. August 2019 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Rekurs und sinngemäss Beschwerde erhoben und beantragt, dass ihr für die beiden Kinder je der Kinder- bzw. Unterstützungsabzug sowie der Abzug für Alleinstehende mit eigenem Haushalt und eigenen Kindern (Kinder-Haushaltsabzug) zu gewähren und der Tarif 2 (Elterntarif) zu berücksichtigen sei. Zur Begründung bringt sie vor, dass ihre beiden Kinder sich in Erstausbildung befänden und Halbwaisenrenten beziehen würden. Laut Wegleitung bestehe der Anspruch auf den Kinderabzug auch dann, wenn das Kind volljährig sei und sich in beruflicher oder schulischer Erstausbildung befinde sowie unterstützungsbedürftig sei. Dass die erhaltenen Waisenrenten als Einkommen bei der Prüfung der Unterstützungsbedürftigkeit zu berücksichtigen seien, werde bestritten. Vielmehr seien die Halbwaisenrenten i.S. von Alimenten zu verstehen, hätten sie doch denselben Zweck. Folglich hätten beide Kinder über kein genügendes Einkommen verfügt. Darüber hinaus könne sich bei B. _____ die Frage der Unterstützungsbedürftigkeit auch erst ab ihrem 18. Geburtstag, dem _____ 2017, stellen. Weiter macht die Rekurrentin Willkür bzw. die Verletzung ihres rechtli-

chen Gehörs geltend, in dem die Steuerverwaltung in den Veranlagungs- und Einspracheentscheiden mit keinem Wort darauf hingewiesen, geschweige denn begründet habe, dass nicht mehr der in den Vorjahren berücksichtigte Elterntarif, sondern der Alleinstehendentarif angewendet wurde.

D. Mit Eingangsbestätigung vom 8. August 2019 hat die Steuerrekurskommission die Rekurrentin aufgefordert, Nachweise hinsichtlich der an die (volljährigen) Kinder getätigten Unterstützungsleistungen einzureichen. Dieser Aufforderung ist die Rekurrentin mit Schreiben vom 22. August 2019 nachgekommen und macht erfolgte Unterstützungsleistungen für B. _____ in Höhe von CHF 10'912.-- und für C. _____ solche von CHF 5'722.-- geltend.

E. Am 6. September 2019 hat sich die Steuerverwaltung vernehmen lassen und die teilweise Gutheissung von Rekurs und Beschwerde beantragt, dies unter Kostenfolge. Die Steuerverwaltung bringt im Wesentlichen vor, dass vorliegend keine Kinderalimente ausgerichtet worden seien und sich beide Kinder in Erstausbildung befänden, weshalb anstelle des Unterstützungsabzugs der Kinderabzug zu prüfen sei. Der Kinderabzug stehe der Rekurrentin zu, sofern das entsprechende Kind unterstützungsbedürftig sei, also dessen Einkommen den Betrag von CHF 24'000.-- pro Jahr nicht übersteige. Bei Halbweisenrenten handle es sich um Einkünfte aus Vorsorge, welche besteuert würden. Demgegenüber handle es sich bei Alimenten an volljährige Kinder um Leistungen in Erfüllung familienrechtlicher Verpflichtungen, welche beim Empfänger steuerfrei seien und beim Leistungserbringer grundsätzlich nicht in Abzug gebracht werden könnten. Aus steuerrechtlicher Sicht würden die Halbweisenrenten nicht den gleichen Zweck wie Alimente erfüllen und seien deshalb für die Bestimmung des Kindereinkommens zu berücksichtigen. Im Jahr 2017 habe C. _____ über Einkünfte aus Erwerbstätigkeit und Halbweisenrenten in Höhe von insgesamt CHF 36'128.-- verfügt. Folglich habe sie nicht als unterstützungsbedürftig zu gelten. Bei B. _____, welche im Jahr 2017 volljährig geworden sei, sei bei der Berechnung des Einkommens aus den Halbweisenrenten von zwölf Monaten ausgegangen worden, anstatt von zehn. Unter diesen Umständen sei das Einkommen von B. _____ neu zu berechnen. Unter Berücksichtigung der Einkünfte aus Erwerbstätigkeit habe B. _____ somit über ein Einkommen von insgesamt CHF 20'792.-- verfügt, weshalb der Rekurrentin für B. _____ der Kinderabzug zu gewähren sei und insofern Rekurs und Beschwerde gutzuheissen seien. Aus diesem Grund seien Rekurs und Beschwerde auch hinsichtlich des geltend gemachten Tarifs 2 (Elterntarif) gutzuheissen. Bezüglich des Abzugs für Alleinstehende bzw. des Kinder-Haushaltsabzugs seien Rekurs und Beschwerde abzuweisen, da C. _____ die Voraussetzungen des Kinderabzugs nicht erfülle und im gleichen Haushalt wie die Rekurrentin lebe. Schliesslich hält die Steuerverwaltung fest, dass die von der Rekurrentin geltend gemachte Verletzung des rechtlichen Gehörs bzw. die willkürliche Verhaltensweise der Steuerverwal-

tung ins Leere ziele. Der Tarifwechsel sei infolge Streichung der Kinderabzüge systembedingt erfolgt. Der Alleinstehendentarif sei auf den Veranlagungsverfügungen separat aufgedruckt und für die Rekurrentin ersichtlich gewesen.

F. Mit Eingabe vom 30. September 2019 hat die Rekurrentin zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung genommen. An ihren geltend gemachten Anträgen hält sie fest. Ergänzend bringt sie vor, dass die Steuerverwaltung im Einspracheverfahren nicht darauf hingewiesen habe, dass das System einen Unterstützungsabzug nur bei erfolgten Alimentenzahlungen zulasse. Den Standpunkt, dass Waisenrenten kein (Erwerbsersatz-)Einkommen darstellen und den gleichen Zweck, wie Alimentenzahlungen darstellen, vertritt die Rekurrentin auch weiterhin. Schliesslich bringt die Rekurrentin vor, dass sie gleich zu behandeln sei, wie getrennt oder geschiedene Ehegatten.

G. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf den weiteren Inhalt der Rechtsschriften und die weiteren Vorbringen der Parteien wird, sofern entscheidrelevant, 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 Rekurrentin ist im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie 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.

Da der Streitwert unter CHF 10'000.-- liegt, fallen die vorliegenden Entscheide 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. Vorab ist das Vorbringen der Rekurrentin zu prüfen, wonach die Steuerverwaltung das rechtliche Gehör verletzt und in willkürlicher Weise gehandelt haben soll, in dem sie in den Einspracheentscheiden bzw. den Veranlagungsverfügungen ohne nähere Begründung oder Hinweis anstelle des in den Vorjahren angewendeten Elterntarifs den Alleinstehendentarif angewendet habe.

2.1 Aus Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV; SR 101) ergibt sich der Anspruch auf rechtliches Gehör als selbstständiges Grundrecht, das Geltung für alle Rechtsanwendungsorgane von Bund und Kantonen hat (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., 2010, N. 1674). Ein Teilaspekt des rechtlichen Gehörs ist der Anspruch auf Begründung von Verfügungen. Den Anforderungen von Art. 29 Abs. 2 BV an die Begründungsdichte wird entsprochen, wenn der Verfügungsadressat dadurch in die Lage versetzt wird, die Tragweite der Entscheidung zu beurteilen und sie in voller Kenntnis der Umstände an eine höhere Instanz weiter zu ziehen. Die Behörde ist jedoch nicht verpflichtet, sich zu allen Rechtsvorbringen der Parteien zu äussern. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken. Es genügt, wenn ersichtlich ist, von welchen Überlegungen sie sich hat leiten lassen (Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., N. 1706, mit Verweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung). An die Begründung von Verfügungen sind im Allgemeinen keine hohen Anforderungen zu stellen, namentlich dann nicht, wenn den betroffenen Personen die wesentlichen Umstände bereits bekannt sind oder wenn es sich um Akte der Massenverwaltung handelt. Unter solchen Verhältnissen können sehr einfache, knappe oder formelhafte Begründungen wie z.B. der Hinweis auf eine Rechtsnorm genügen (Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., N. 7 zu Art. 52 VRPG, mit Verweisen auf die Rechtsprechung).

2.2 Die Steuerverwaltung ist nicht gehalten, die steuerpflichtige Person auf Abweichungen im Vergleich zur Vorperiode hinzuweisen (vgl. Art. 175 Abs. 3 StG bzw. Art. 131 Abs. 2 DBG), geschweige denn bei einer solchen Abweichung der steuerpflichtigen Person vorab das rechtliche Gehör zu gewähren. Doch selbst bei einer Verletzung des rechtlichen Gehörs kann von einer Rückweisung an die Steuerverwaltung abgesehen werden, da nicht jeder Verfahrensmangel zur Aufhebung eines Verfahrens führen kann und der Steuerrekurskommission die gleiche Überprüfungsbefugnis wie der Steuerverwaltung zusteht, womit allfällige Verfahrensmängel geheilt werden können (vgl. Art. 198 Abs. 2 StG bzw. Art. 142 Abs. 4 DBG). Hinzu kommt, dass die Rekurrentin letztlich die Tarifänderung bereits anhand der Veranlagungsverfügungen vom 12. März 2019 erkannt hat, was ihr aufgrund der neuen Tarifbezeichnung (pag. 48, 55 aber auch pag. 72 und 78) auch ohne entsprechenden Hinweis seitens eines Steuerfachmannes (vgl. dazu Rekurs und Beschwerde vom 7.8.2019) hätte auffallen können bzw. müssen. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs ist damit nicht ersichtlich. Auch lässt sich daraus kein willkürliches Verhalten

der Steuerverwaltung erblicken. Ergänzend festzuhalten ist, dass die Steuerverwaltung in den Veranlagungsverfügungen vom 12. März 2019 auch darauf hingewiesen hat, dass anstelle des beantragten Unterstützungsabzug der Kinderabzug geprüft wurde (pag. 82 und 46; vgl. dazu Vorbringen der Rekurrentin in der Stellungnahme vom 30.9.2019). Damit sind Rekurs und Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

3. Vorliegend strittig und zu prüfen ist demnach, ob der Rekurrentin für ihre beiden Kinder der Kinder- oder Unterstützungsabzug sowie der Kinder-Haushaltsabzug zu gewähren sind und der Elterntarif Anwendung findet.

4. 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, Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht, 2000, 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 (sog. Unterstützungsbedürftigkeit; 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. 1bis Bst. b DBG).

4.1 Der Unterstützungsabzug gemäss Art. 40 Abs. 5 Satz 1 StG bzw. Art. 35 Abs. 1 Bst. b DBG ist wie der Kinderabzug ebenfalls ein Sozialabzug, wobei allerdings kein bestimmtes Verwandtschaftsverhältnis vorausgesetzt wird. Beim Unterstützungsabzug können für jede unterstützungsbedürftige erwerbsunfähige (oder beschränkt erwerbsfähige) Person (maximal) CHF 4'600.-- bzw. CHF 6'500.-- vom Einkommen abgezogen werden, an deren Unterhalt die steuerpflichtige Person mindestens in der Höhe der Abzüge in der fraglichen Steuerperiode tatsächlich beiträgt. Die steuerliche Gewährung des Unterstützungsabzugs setzt somit kumulativ die Unterstützungsbedürftigkeit und die Erwerbsunfähigkeit (oder beschränkte Erwerbsfähigkeit) der unterstützten Person sowie die tatsächliche Leistung der Unterstützung – mindestens im abziehbaren Umfang – voraus (VGE 22832/22833 vom 30.7.2007, in NStP 2007 S. 129 ff. E. 2.1).

4.2 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).

4.3 Zu erwähnen ist, dass das Gesetz den Unterstützungsabzug für Kinder, für die bereits ein Kinderabzug gewährt wird, ausschliesst (Kumulationsverbot, Art. 35 Abs. 1 Bst. b DBG). Diese Praxis wird auch bei den kantonalen Steuern angewendet (RKE 100 2018 183 vom 7.2.2019, E. 6, nicht publiziert; Leuch/ Guignard, a.a.O., N. 59 zu Art. 40 StG). Entsprechend ist vorab zu prüfen, ob der Rekurrentin für ihre beiden Kinder der Kinderabzug zusteht.

5. Vorliegend ist grundsätzlich unbestritten, dass die per Stichtag (31.12.2017) volljährigen Kinder der Rekurrentin im hier interessierenden Steuerjahr 2017 – soweit ersichtlich – sich in schulischer Erstausbildung befunden haben (vgl. dazu Bst. A hiavor) und dass grundsätzlich eine gesetzliche Unterhaltsverpflichtung der Rekurrentin bestanden sowie dass die Rekurrentin für ihre Kinder Unterstützungsleistungen erbracht hat. Der einzige Streitpunkt des vorliegenden Verfahrens bildet die Frage, ob die volljährigen Kinder im Steuerjahr 2017 als unterstützungsbedürftig im steuerrechtlichen Sinn zu qualifizieren sind.

5.1 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 anderen 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) Kindes sind wesentlich restriktiver als diejenigen beim unmündigen Kind. So ist die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des mündigen (sich in Erstausbildung befindenden) Kindes 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, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, 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 kantonalen Steuern 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).

5.2 Nach dem in E. 5.1 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).

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 ange-

nommen werden kann (Bosshard/Bosshard/Lüdin, a.a.O., S. 184). Im Kanton Bern wird zur Konkretisierung des Angewiesenseins des Kindes auf elterliche Unterhaltszahlungen (im Zusammenhang mit dem Kinderabzug) grundsätzlich auf die Praxis zum kantonalen Unterstützungsabzug gemäss Art. 40 Abs. 5 StG abgestellt. Im Sinn des Unterstützungsabzugs 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). Obwohl auch beim Kinderabzug grundsätzlich auf die vorgenannte Praxis abgestellt wird, gelangt davon abweichend bei der Prüfung der Unterstützungsbedürftigkeit des Kindes eine "erhöhte" Einkommensgrenze von CHF 24'000.-- zur Anwendung (statt CHF 16'000.-- wie beim Unterstützungsabzug). Dies sieht die Wegleitung 2017 explizit vor (vgl. Wegleitung 2017 zum Ausfüllen der Steuererklärung, einsehbar unter: <http://www.sv.fin.be.ch>, Menu "Dokumente / Publikationen > Wegleitungen > Steuerjahr 2017 > Natürliche Personen", S. 21 Ziff. 2.1 [abgerufen am 4.3.2020]; Merkblatt 12 [MB 12] der Steuerverwaltung des Kantons Bern über die Besteuerung von Familien, einsehbar unter: <http://www.sv.fin.be.ch>, Menu "Dokumente / Publikationen > Merkblätter > Einkommens- und Vermögenssteuern > Steuerjahr 2017 > Merkblatt 12", S. 1 Ziff. 3 [abgerufen am 4.3.2020]). Insofern anzumerken ist, dass bei der vorliegend interessierenden Einkommensobergrenze im Zusammenhang mit dem Kinderabzug gemäss Praxis der Steuerverwaltung und der Steuerrekurskommission das Nettoeinkommen und nicht das Reineinkommen (wie beim Unterstützungsabzug) massgebend ist; dies ist aus den Wegleitungen 2015 bis 2017 im Gegensatz zu jenen für die Jahre 2018 und 2019 – bei welchen nur noch von Einkommen die Rede ist – ersichtlich. Aus verfahrensökonomischen Gründen macht es denn auch Sinn auf das Nettoeinkommen abzustützen, muss dieses im Gegensatz zum Reineinkommen (Nettoeinkommen minus "zusätzliche Abzüge", vor Sozialabzügen) doch nicht vorab berechnet werden (vgl. Wegleitung 2015, 2016 und 2018, einsehbar unter <http://www.sv.fin.be.ch>, Menu "Dokumente / Publikationen > Wegleitungen > Steuerjahr 2015 [oder] 2016 [oder] 2018 > Natürliche Personen", jeweils Formular 2, Ziff. 2.1 [abgerufen am 9.3.2020]; Wegleitung 2019, einsehbar unter <https://www.wegleitung.fin.be.ch>, Rubriken: "Stammdaten > Angaben zu Kindern > Kinder-/Unterstützungsabzug für volljährige Kinder" [abgerufen am 4.3.2020]; Leuch/Schlup Guignard, a.a.O., N. 20 zu Art. 40 StG; RKE 100 2009 10126 vom 31.8.2010, E. 6, nicht publiziert; RKE 100 2015 242 vom 7.6.2016, E. 2.1 und 3; RKE 100 2017 49 vom 12.6.2018, E. 6.2; in Abweichung zu RKE 100 2018 495 vom 10.12.2019, E. 4.4, soweit festgehalten worden ist, dass das Reineinkommen bezüglich Über- oder Unterschreitens der Einkommensgrenze von CHF 24'000.-- massgebend ist). Beim Vermögen ist wie beim Unterstützungsabzug gemäss Art. 40 Abs. 5 Satz 1 StG bzw. Art. 35 Abs. 1 Bst. b DBG auf das Reinvermögen abzustellen

(welches auch das Nettovermögen darstellt; Bruttovermögen abzüglich Schulden, vor Sozialabzügen).

5.3 Diese objektiv klare Regelung, die sich an einer Einkommens- und Vermögensgrenze orientiert, bietet Gewähr dafür, 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 volljähriges sich in Erstausbildung befindendes Kind im Zusammenhang mit der Prüfung des Kinderabzugs dann nicht mehr als (wirtschaftlich) unterstützungsbedürftig im steuerrechtlichen Sinn gilt, wenn sein Nettoeinkommen 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.

5.4 Vorliegend bestreitet die Rekurrentin die für die Gewährung des Kinderabzugs zu berücksichtigende Nettoeinkommensgrenze von CHF 24'000.-- nicht. Allerdings vertritt sie die Ansicht, dass die den beiden Kindern ausgerichteten Halbwaisenrenten für die Berechnung der Einkommensgrenze unberücksichtigt zu bleiben haben, da es sich hierbei um sinngemässe Alimente handle. Insofern macht sie geltend, dass einzig das Erwerbseinkommen der Kinder massgebend sei. In die Bemessung der Einkünfte von Kindern zwecks Überprüfung von deren Unterstützungsbedürftigkeit (für die Gewährung des Unterstützungsabzugs sowie des Kinderabzugs) werden praxisgemäss die Ersatzeinkommen und die Stipendien, nicht aber die Alimente bzw. der Kinderunterhalt gemäss Art. 38 Abs. 2 Bst. c StG bzw. Art. 33 Abs. 1 Bst. c DBG einbezogen (Leuch/Schlup Guignard, a.a.O., N. 20 zu Art. 40 StG). Obwohl der Zweck der (Halb-)Waisenrenten ist, die durch Todesfall entfallenden familienrechtlichen Unterhaltsleistungen auszugleichen (BGer 2C_516/2013, 2C_517/2013 vom 4.2.2014, E. 2.4), ändert diese "Ausgleichsfunktion" der Waisenrenten nichts am Umstand, dass zwischen Waisenrenten und Alimenten steuersystematisch ein grundlegender Unterschied besteht. Volljährige Kinder müssen die ihnen ausgerichteten Alimente nicht als Einkommen versteuern, weil solche Zahlungen (steuerfreie) Leistungen in Erfüllung familienrechtlicher Pflichten darstellen (Art. 29 Abs. 1 Bst. e StG und Art. 24 Bst. e DBG). Demgegenüber sind Renten aus der AHV und der beruflichen Vorsorge gemäss Art. 26 Abs. 1 StG und Art. 22 Abs. 1 DBG als Einkünfte aus Vorsorge steuerbar. Bei Alimenten für Kinder ist zudem von Bedeutung, dass solche Leistungen nach Erreichen der Mündigkeit des Kindes nicht mehr abgezogen werden können, dem weiterhin Leistenden bei gegebenen Voraussetzungen aber dafür der Kinderabzug zusteht (BGer 2C_905/2017

vom 11.3.2019, E. 2.9). Ob die steuerpflichtige Person, welche Alimente an volljährige Kinder leistet, den Kinderabzug beanspruchen kann, hängt ebenfalls von der Unterstützungsbedürftigkeit des Kindes ab; d.h. entscheidend ist, ob das Kind auf diese Leistungen angewiesen ist oder nicht. Daraus ergibt sich, dass bei der Beurteilung der Unterstützungsbedürftigkeit die Alimente nicht dem Kindereinkommen zugerechnet werden dürfen. Grundsätzlich anders verhält es sich mit den angesprochenen Renten (vgl. RKE 100 2007 8234 vom 12.2.2008, E. 7, nicht publiziert). Folglich sind die Halbwaisenrenten der AHV und der Pensionskasse als Einkommensbestandteile zu berücksichtigen.

5.4.1 Im Jahr 2017 wurden C._____ Halbwaisenrenten (aus AHV und beruflicher Vorsorge) in der Höhe von CHF 22'444.-- entrichtet. Daneben erzielte sie ein Einkommen aus Erwerbstätigkeit in der Höhe von CHF 13'684.--. Zuzüglich Nettoertrag (bzw. -verlust) aus Wertschriften verfügte sie damit über ein Nettoeinkommen von CHF 35'950.-- (Veranlagungsverfügungen von C._____ vom 12.3.2019, Beilagen zur Vernehmlassung vom 6.9.2019). Damit ist C._____ nicht als unterstützungsbedürftig anzusehen, weshalb der Rekurrentin – dem Antrag der Steuerverwaltung folgend – der Kinderabzug nicht zu gewähren ist. Da gemäss Veranlagungsverfügungen vom 12. März 2019, das Reineinkommen von C._____ über CHF 16'000.-- liegt, sind auch die Voraussetzungen für den Unterstützungsabzug nicht gegeben.

5.4.2 Bezüglich B._____ hat die Steuerverwaltung mit Vernehmlassung vom 6. September 2019 die Gewährung des Kinderabzugs beantragt. Insofern folgt sie dem Vorbringen der Rekurrentin, wonach die Rentenleistungen von B._____ erst mit Eintritt der Volljährigkeit, also dem ab dem _____ 2017, von ihr zu versteuern sind und die Unterstützungsbedürftigkeit analog MB 12 Ziff. 3 (getrennt besteuerte Eltern mit Kinderalimentenzahlungen im Jahr der Volljährigkeit) auch erst ab diesem Zeitpunkt zu ermitteln ist (Rekurs und Beschwerde vom 7.8.2019). Die Steuerverwaltung berücksichtigte die Halbwaisenrenten (neu) noch für zehn Monate, woraus sich ein relevantes Einkommen von CHF 20'792.-- ergab. Die Steuerverwaltung folgerte daraus, da das Einkommen von B._____ somit unter dem Grenzbetrag von CHF 24'000.-- liege, sei der Rekurrentin der Kinderabzug zu gewähren. Dem ist indes nicht zu folgen. Wie bereits erwähnt, sind Alimente und Waisenrenten nicht gleich zu behandeln. Waisenrenten sind im Jahr der Volljährigkeit während des ganzen Jahres vom Kind, also von B._____, zu versteuern (Art. 69 StG bzw. Art. 5 Abs. 1 der Verordnung vom 14. August 2013 über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer [SR 642.117.1]); vgl. auch <<http://www.taxinfo.sv.fin.be.ch>>; Rubriken "Themen > 2. Einkommens- und Vermögenssteuern > Kinder- und Waisenrenten" [abgerufen am 4.3.2020]). Dem Stichtagsprinzip (E. 4.2) liegt eine Gesamtbetrachtung zu Grunde, bei der in Kauf genommen wird, dass im Einzelfall eine steuer-

liche Bevorzugung oder Benachteiligung einer steuerpflichtigen Person erfolgen kann. Das Stichtagsprinzip stellt eine gesetzliche Vereinfachung im Rahmen der Steuerveranlagung dar, indem Veränderungen in den persönlichen Verhältnissen nicht laufend, sondern (grundsätzlich) nur einmal in der Steuerperiode berücksichtigt werden (Entscheid des Kantonsgerichts Luzern [KGE LU] 7W 13 40 / 7W 13 41 vom 12.5.2014, E. 3.3, mit Hinweisen). Das Stichtagsprinzip kann indessen nur für die Beurteilung des Status des Steuerpflichtigen (Zivilstand, Alter, Erstausbildung etc.), nicht aber für die übrigen Voraussetzungen des entsprechenden Sozialabzugs gelten (wie Unterhaltsbedarf, Einkommen; Bosshard/Bosshard/Lüdin, a.a.O., S. 109 f.; Urteil des Verwaltungsgerichts St. Gallen [VGE SG] B_2007_142 vom 12.2.2008, E. 2.3.2). Daher kann es sich rechtfertigen, für die Prüfung der übrigen Voraussetzungen die Verhältnisse eines bestimmten Zeitabschnitts zu berücksichtigen (vgl. dazu auch VGE SG B_2007_142 vom 12.2.2008, E. 2.3.3; KGE LU 7W 13 40 / 7W 13 41 vom 12.5.2014, E. 3.3; Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich [StRG ZH] DB.2018.143, ST.2018.167 vom 23.11.2018, E. 3.e). Da sich B._____ unbestrittenermassen während des ganzen Jahres 2017 in Erstausbildung befand – wobei die Ausbildung zusammen mit der Volljährigkeit die hier massgebenden stichtagsbezogenen Statusmerkmale darstellen – ist zur Beurteilung der Unterstützungsbedürftigkeit auf ihr Gesamtjahreseinkommen (netto) abzustellen (vgl. auch Leuch/Schlup Guignard, a.a.O., N. 20 zu Art. 40 StG; Baumgartner/Eichenberger, a.a.O., N. 25b zu Art. 35 DBG). Das Einkommen von B._____ pro 2017 betrug aus Halbwaisenrenten und Einkünften aus Erwerbstätigkeit CHF 24'533.--. Zuzüglich Nettoertrag aus Wertschriften verfügte sie über ein Nettoeinkommen von CHF 24'850.-- (vgl. Veranlagungsverfügungen von B._____ vom 4.12.2018). Damit liegt das massgebende Einkommen von B._____ über dem Grenzbetrag von CHF 24'000.--, weshalb sie nicht als unterstützungsbedürftig anzusehen ist und der Rekurrentin der Kinderabzug nicht zusteht. Den Unterstützungsabzug ist der Rekurrentin sodann ebenfalls nicht zu gewähren, da das Reineinkommen von B._____ auch über CHF 16'000.-- liegt (vgl. Veranlagungsverfügungen von B._____ vom 4.12.2018).

5.5 Aus dem Gesagten folgt, dass die mündigen (sich in Erstausbildung befindenden) Kinder der Rekurrentin im Steuerjahr 2017 nicht als unterstützungsbedürftig im Sinn des Kinderabzugs gemäss Art. 40 Abs. 3 Bst. a StG und Art. 35 Abs. 1 Bst. a DBG – infolge Überschreitens des Grenzbetrags beim Nettoeinkommen – gelten. Damit steht der Rekurrentin für ihre beiden Kinder der Kinderabzug nicht zu, weshalb auch der Kinder-Haushaltsabzug nicht berücksichtigt werden kann. Ebenfalls gelangt der Elterntarif nicht zur Anwendung. Auch kann ihr kein Unterstützungsabzug gemäss Art. 40 Abs. 5 Satz 1 StG bzw. Art. 35 Abs. 1 Bst. b DBG für die beiden volljährigen Kinder – mangels Unterstützungsbedürftigkeit bzw. Überschreitens des Grenzbetrags beim Reineinkommen – gewährt werden. Es ist denn auch keine rechtswidrige Ungleich-

behandlung der Rekurrentin zu getrennt oder geschiedenen Ehegatten auszumachen. Dementsprechend sind der Rekurs und die Beschwerde vollumfänglich abzuweisen.

6. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die Rekurrentin kostenpflichtig. Sie 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 1'000.-- damit der unterlegenen Rekurrentin aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

Da die Rekurrentin im vorliegenden Fall unterliegt, 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 [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend die kantonalen Steuern pro 2017 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer pro 2017 wird abgewiesen.
3. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'000.--, werden der Rekurrentin 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.

6. Zu eröffnen an:

- A. _____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Gemeinde D. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die RichterIn

Die Gerichtsschreiberin

Nanzer

Gribi