



100 21 226

200 21 150

Gemeinde: D. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 17.3.2022 RNA/JRO/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 15. März 2022

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Nanzer, die Fachrichter Junod und Studer sowie Röthlisberger als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern sowie die direkte Bundessteuer 2019

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A. _____ (Rekurrentin), unverheiratet, lebte in der Steuerperiode 2019 allein mit ihren aus zwei verschiedenen Beziehungen stammenden Töchtern B. _____ (geb. 10.12.2009) und C. _____ (geb. 25.4.2001) in E. _____. Mit Veranlagungsverfügungen vom 6. Oktober 2020 wurde die Rekurrentin von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Steuerverwaltung), auf ein steuerbares Einkommen bei den Kantons- und Gemeindesteuern von CHF 51'300.-- und ein solches bei der direkten Bundessteuer von CHF 65'800.-- veranlagt. Das steuerbare Vermögen wurde auf CHF 71'000.-- festgesetzt. Dabei wich die Steuerverwaltung insofern von der Selbstschätzung der Rekurrentin ab, als sie neben der deklarierten AHV- (Waisen-)Rente von CHF 15'943.-- noch zusätzlich die (Waisen-)Rente aus beruflicher Vorsorge in der Höhe von CHF 5'838.-- als Einkommen aufrechnete. Dagegen erhob die Rekurrentin mit Eingabe vom 25. Oktober 2020 Einsprache und beantragte, die nun doppelt berücksichtigte Rente aus beruflicher Vorsorge zu korrigieren. Sie habe in der Steuererklärung pro 2019 versehentlich die Gesamtsumme (CHF 15'943.--) der beiden Waisenrenten (vom verstorbenen Vater von B. _____) der AHV (CHF 10'104.--) und der Pensionskasse (CHF 5'839.--) ins Feld der "AHV- und IV-Renten" eingegeben. Mit Einspracheentscheiden vom 20. Mai 2021 wurde die Waisenrente der Pensionskasse (CHF 5'839.--) ausgeschieden, da diese auf entsprechender Zeile bereits berücksichtigt wurde. Zusätzlich kürzte die Steuerverwaltung den Kinderabzug der Tochter C. _____, die am 25. April 2019 volljährig wurde, von CHF 8'000.-- (Kanton) bzw. CHF 6'500.-- (Bund) auf einen pro rata temporis (1.1.2019 bis 25.4.2019) Kinderabzug von CHF 2'498.-- (Kanton) bzw. CHF 2'030.-- (Bund). Hierbei kürzte sie bezüglich der Tochter C. _____ auch den zusätzlichen Versicherungsabzug um die Hälfte (CHF 350.--; Kanton und Bund), strich den ganzen Vermögensabzug (CHF 18'000.--; nur Kanton) und eine zusätzliche Steuerermässigung von CHF 251.-- (nur Bund).

B. Gegen die Einspracheentscheide hat die Rekurrentin mit Eingabe vom 16. Juni 2021 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Rekurs und Beschwerde erhoben. Darin beantragt sie, für die Tochter C. _____ den vollumfänglichen Kinderabzug für volljährige Kinder in Erstausbildung sowie die Folgeabzüge. Eventuell sei der Unterstützungszug zusätzlich zum pro rata temporis Kinderabzug zu gewähren. Ihren Antrag stützt sie auf Ziff. 14.2 des Merkblatts 12 "Besteuerung von Familien" ("Getrennt veranlagte Eltern in separaten Haushalten: Kinder, die im Steuerjahr volljährig werden").

C. Die Steuerverwaltung hat sich mit Schreiben vom 18. August 2021 vernehmen lassen. Sie beantragt die kostenfällige Abweisung von Rekurs und Beschwerde. Zur Begründung führt sie aus, dass bis zur Volljährigkeit der Kinderabzug dem Elternteil gewährt werde, der Kinderalimente empfangt, ab diesem Tag hingegen dem Elternteil, der Kinderalimente leiste.

Daher sei der Kinderabzug im Jahr der Volljährigkeit pro rata für die Zeit vom 1. Januar 2019 bis 25. April 2019 berücksichtigt worden (Kanton: CHF 8'000.-- ./ 365 Tage x 114 Tage = CHF 2'498.--; Bund: CHF 6'500.-- ./ 365 Tage x 114 Tage = CHF 2'030.--). Die Rekurrentin verkenne mit dem Verweis auf Ziff. 14.2 des Merkblatts 12, dass in der entsprechenden Zeile ("Mit Kinderalimenten" / "Kinderabzug") auf die taggenaue Berechnung hingewiesen werde. Ferner könne der Unterstützungsabzug im Jahr der Volljährigkeit aufgrund des Kumulationsverbots von Kinder- und Unterstützungsabzug nicht gewährt werden.

D. Die Rekurrentin hat Gelegenheit erhalten, dazu Stellung zu nehmen, wovon sie mit Eingabe vom 8. September 2021 Gebrauch gemacht hat. Hierbei führt sie u.a. aus, dass es für sie nicht nachvollziehbar sei, weshalb im Jahr der Volljährigkeit der Tochter C._____ in Ausbildung bei getrennt lebenden Eltern kein Unterstützungsabzug geltend gemacht werden könne.

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 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.

Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt (Art. 70 Abs. 3 und Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Vorliegend ist unbestritten, dass die im Jahr 2019 für die Tochter C. _____ bis zu ihrer Volljährigkeit (25.4.2019) erhaltenen Unterhaltsbeiträge in der Höhe von rund CHF 1'799.-- (4 x CHF 449.65) zu Recht bei der Rekurrentin besteuert worden sind (vgl. Art. 23 Bst. f DBG bzw. Art. 28 Bst. f StG). Spiegelbildlich hat der leistungspflichtige Elternteil die Unterhaltsbeiträge in dieser Höhe von seinen Einkünften in Abzug bringen können (Art. 33 Abs. 1 Bst. c DBG; Art. 38 Abs. 1 Bst. c StG). Mit Erreichen der Mündigkeit sind die Voraussetzungen für den Abzug der Unterhaltsbeiträge beim leistenden und deren Besteuerung als Einkommen beim empfangenden Elternteil bzw. volljährigen Kind nicht mehr erfüllt. Dies hat das Bundesgericht wiederholt und unzweideutig festgehalten, zuletzt im Urteil 2C_429/2017 vom 21. Februar 2018 (E. 3.3.2, vgl. auch Leuch/Schlup Guignard in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Artikel 1 bis 125, 2014, N. 46 zu Art. 38 StG; Hunziker/Knobel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 21e zu Art. 33 DBG). Dass Unterhaltsleistungen für minderjährige Kinder abzugsfähig sind, solche für volljährige Kinder dagegen nicht, mag ungerecht erscheinen. Indessen hat das Bundesgericht im bereits zitierten Urteil 2C_429/2017 vom 21. Februar 2018 in E. 3.3.2 ausgeführt, dass die Steuergesetze eindeutig seien und den Abzug der Unterhaltsleistungen ab der Volljährigkeit des Kindes ausschliessen würden. Es bleibt der Steuerrekurskommission somit kein Spielraum für eine Gewährung des Abzugs (in vollem Umfang), weil dies dem Gesetz und der Praxis des Bundesgerichts widersprechen würde.

3. Die steuerpflichtige Person kann laut Gesetzgebung für jedes minderjährige Kind und jedes in der beruflichen 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).

3.1 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, a.a.O., N. 17 zu Art. 40 StG, mit Hinweisen; VGE 100 2009 420 vom 13.8.2010, in NStP 2010 S. 77 ff. E. 2.2). Der Kinderabzug wird gewährt, wenn die steuerpflichtige Person für den Unterhalt eines Kindes sorgt, das entweder noch minderjährig oder bereits volljährig ist, aber noch in der beruflichen (oder schulischen) Erstausbildung steht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 19 und N. 43 zu Art. 35 DBG). Ein Anspruch auf den Kinderabzug besteht somit

auch für volljährige Kinder, die sich noch in beruflicher (oder schulischer) Erstausbildung befinden und deshalb unterstützungsbedürftig sind (vgl. VGE 100 2009 420 vom 13.8.2010, in

NStP 2010 S. 77 ff. E. 2.3). Den ledigen Eltern, die mit ihren unmündigen Kindern, nicht jedoch mit dem anderen Elternteil, zusammenleben, steht der Kinderabzug zu, wobei davon ausgegangen wird, dass sie über die alleinige Sorge verfügen (Baumgartner/Eichenberger in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 20 zu Art. 35 DBG). Alleinstehende Eltern können für mündige Kinder in Ausbildung den Kinderabzug geltend machen, wenn das Kind bei ihnen lebt und im Falle von Unterhaltszahlungen sie die höheren Unterhaltsleistungen erbringen. Leisten sie die tieferen Beiträge, können sie grundsätzlich den Unterstützungsabzug (vgl. E. 3.1 f. hiernach) geltend machen, wenn sie Leistungen von mindestens der Höhe des Sozialabzugs erbringen (Baumgartner/Eichenberger, a.a.O., N. 20a zu Art. 35 DBG). Zu beachten ist, dass der Kinderabzug und die Folgeabzüge pro Kind höchstens einmal zur Verfügung stehen (sog. Verbot der Kumulation der Abzüge), weshalb bei getrennt veranlagten Eltern jeweils zu prüfen ist, welchem Elternteil die Sozialabzüge zustehen (vgl. VGE 100 2009 420 vom 13.8.2010, in NStP 2010 S. 77 ff. E. 2.3 und E. 3 ff.).

3.2 Der Beweis für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen – zu denen auch die sachverhaltlichen Voraussetzungen des Kinderabzugs und die sich darauf abstützenden Folgeabzüge gehören – obliegt der steuerpflichtigen Person, vorliegend der Rekurrentin. Sie hat die steuermindernde Tatsache nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (VGE 100 2008 23307/23308 vom 23.3.2009, E. 4.1).

3.3 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). Das Stichtagsprinzip stellt das Beispiel einer gesetzlichen Vereinfachung im Rahmen der Steuerveranlagung dar (Baumgartner/Eichenberger, a.a.O., N. 33a zu Art. 35 DBG).

3.4 Wie die Steuerverwaltung bereits darauf hingewiesen hat, hat sich das Bundesgericht im Urteil 2C_905/2017 vom 11. März 2019 (E. 2.9 f.) erstmals mit der Frage befasst, welchem Elternteil (bei getrennter Besteuerung und Zahlung von Unterhaltsbeiträgen) der Kinderabzug im Jahr der Volljährigkeit des Kindes zu gewähren ist und ist in Durchbrechung des Stichtagsprinzips zum folgenden Schluss gekommen: Bis zum (Vor-)Tag des Volljährigwerdens des Kindes hat der unterhaltsberechtigte Elternteil Anspruch auf den Kinderabzug (pro rata temporis). Ab diesem Tag hingegen der unterhaltsleistende Elternteil, sofern die während des ganzen Jahres geleisteten Unterhaltsbeiträge den Betrag des Kinderabzugs übersteigen. Die Durch-

brechung des Stichtagsprinzips wird damit begründet, dass während der Leistende die für das Kind gezahlten Unterhaltsbeiträge bis zu dessen Volljährigkeit von seinem Einkommen abziehen kann und der andere Elternteil sich die Beiträge als Einkommen anrechnen lassen muss, werden die Unterhaltsbeiträge nach Erreichen der Volljährigkeit des Kindes einkommenssteuerlich beim Alimentenleistenden erfasst. Steuersystematisch betrachtet kommt damit bis zum Volljährigwerden des Kindes der unterhaltsberechtigte Elternteil für den Unterhalt des Kindes auf, nach dem Volljährigwerden des Kindes hingegen der unterhaltleistende Elternteil. Dieser Systemwechsel rechtfertigt es, den Kinderabzug im Jahr des Volljährigwerdens des Kindes getrennt besteuerten Eltern pro rata temporis auf die beiden Elternteile zu verteilen, zumal die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit damit am besten abgebildet wird und jedenfalls der Fall ausgeschlossen ist, dass überhaupt kein Kinderabzug gewährt wird (BGer 2C_905/2017 vom 11.3.2019, E. 2.9).

3.5 Aus dem Gesagten folgt, dass die Steuerverwaltung für die Tochter C._____ (geb. 25.4.2001), die am 25. April 2019 volljährig wurde, den Kinderabzug aufgrund des obgenannten Bundesgerichtsentscheids zu Recht kürzte, da die ledige Rekurrentin als unterhaltsberechtigtes Elternteil, mit ihrer Tochter zusammenlebte und bis zum (Vor-)Tag des Volljährigwerdens der Tochter (1.1.2019 bis 24.4.2019; 114 Tage) Anspruch auf den Kinderabzug hatte. Dies ergibt in Übereinstimmung mit der Steuerverwaltung bei einer taggenauen Berechnung einen Kinderabzug pro rata temporis von rund CHF 2'498.-- (Kanton: CHF 8'000.-- ./ 365 Tage x 114 Tage) bzw. CHF 2'030.-- (Bund: CHF 6'500.-- ./ 365 Tage x 114 Tage).

4. Die Rekurrentin macht zusätzlich zum Kinderabzug pro rata temporis den Unterstützungsabzug geltend. Es ist daher weiter zu prüfen, ob ihr als mit dem Kind zusammenlebenden Elternteil im Jahr der Volljährigkeit bzw. ab dem Tag des Volljährigwerdens des Kindes der Unterstützungsabzug zu gewähren ist.

4.1 Beim Unterstützungsabzug gemäss Art. 40 Abs. 5 Satz 1 StG bzw. Art. 35 Abs. 1 Bst. b DBG können für jede unterstützungsbedürftige erwerbsunfähige (oder beschränkt erwerbsfähige) Person (maximal) CHF 4'600.-- (Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. CHF 6'500.-- (direkte Bundessteuer) 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 dieser (pauschal bemessenen) Unterstützungsabzüge setzt somit kumulativ die Unterstützungsbedürftigkeit und die Erwerbsunfähigkeit (bzw. die beschränkte Erwerbsfähigkeit bei der direkten Bundessteuer) 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). Als unterstützungsbedürftig gilt, wer ein Reinvermögen vor Sozialabzügen von weniger als CHF 50'000.-- und ein Reinein-

kommen vor Sozialabzügen von weniger als CHF 16'000.-- (Alleinstehende) erzielt. Bei der Beurteilung der finanziellen Verhältnisse sind sämtliche Einkommensquellen einzubeziehen (Leuch/Schlup Guignard, a.a.O., N. 48 zu Art. 40 StG). Als beschränkt erwerbsfähig gelten volljährige Kinder in Erstausbildung (Bosshard/Bosshard/Lüdin, Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht, 2000, S. 191; Baumgartner/Eichenberger, a.a.O., N. 23b zu Art. 35 DBG), da die Unterstützungsbedürftigkeit ihren Grund zulässigerweise darin haben kann, dass die unterstützte Person einer Ausbildung nachgeht, die sie darin hindert, selber ein ausreichendes Einkommen zur Deckung ihrer notwendigen Lebenshaltungs- und Ausbildungskosten zu erzielen (Roman Blöchliger, Das Verhältnis vom Kinderabzug zum Unterstützungsabzug, in StR 2009 S. 258). Die Beweislast für die Erbringung der Unterhaltsleistungen sowie deren Höhe obliegt der steuerpflichtigen Person, wobei dieser Nachweis in der Regel anhand von Belegen erbracht werden muss. Der Nachweis erübrigt sich nur dann, wenn aufgrund der gesamten Umstände ohnehin klar ist, dass der Steuerpflichtige für den Lebensunterhalt der unterstützten Person aufkommt, weil er z.B. mit dieser zusammenwohnt (Bosshard/Bosshard/Lüdin, a.a.O., S. 196 f.). Hier ist aber zu prüfen, ob die Unterstützungsleistung (i.d.R. Gewährung von Kost und Logis) tatsächlich unentgeltlich erfolgt ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 58 zu Art. 35 DBG). Nicht als Unterstützung gelten namentlich Naturalleistungen und Geldzahlungen an Personen, die im gleichen Haushalt leben und der steuerpflichtigen Person den Haushalt führen oder die deren Kinder betreuen (Baumgartner/Eichenberger, a.a.O., N. 29 zu Art. 35 DBG).

4.2 Wird von der steuerpflichtigen Person für eine Person der Unterhaltsabzug (Art. 33 Abs. 1 Bst. c DBG) oder der Kinderabzug (Art. 35 Abs. 1 Bst. a DBG) geltend gemacht, so ist der Unterstützungsabzug (Art. 35 Abs. 1 Bst. b DBG) ausgeschlossen. Der Unterstützungsabzug ist gegenüber dem Kinderabzug subsidiär (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 53 zu Art. 35 DBG; Baumgartner/Eichenberger, a.a.O., N. 32 zu Art. 35 DBG). Art. 35 Abs. 1 Bst. b 2. Satz schliesst aus, dass einem Elternteil, der bereits den (vollen) Kinderabzug nach Art. 35 Abs. 1 Bst. a DBG geltend macht, zusätzlich noch der (volle) Unterstützungsabzug nach Art. 35 Abs. 1 Bst. b DBG gewährt wird (ASA 72 S. 470 f.; Leuch/Schlup Guignard, a.a.O., N. 24 zu Art. 40 StG). Der Ausschluss der Abzugskumulation beschränkt sich auf den nämlichen Steuerpflichtigen. So ist es durchaus möglich, dass bei volljährigen Kindern in Erstausbildung einem (separat besteuerten) Elternteil der Kinderabzug und dem anderen, Alimente zahlenden Elternteil der Unterstützungsabzug gewährt wird (Baumgartner/Eichenberger, a.a.O., N. 32 zu Art. 35 DBG). Dies bedeutet, dass nicht gemeinsam besteuerten Eltern ein Unterstützungsabzug zugestanden wird, wie dieser bei verheirateten Personen nicht besteht (Roman Blöchliger, a.a.O., S. 253).

4.3 Bei getrennter Besteuerung und Zahlung von Unterhaltsbeiträgen wird dem unterhaltsberechtigten Steuerpflichtigen im Jahr der Volljährigkeit bis zum (Vor-)Tag der Volljährigkeit der Kinderabzug pro rata temporis gewährt (vgl. E. 3.4 hiavor). Wie in den Vorjahren wird dem unterhaltsberechtigten Steuerpflichtigen, der die Unterhaltsbeiträge (bis zur Volljährigkeit des Kindes) versteuert, somit der Kinderabzug gewährt. In den Folgejahren ist es bei volljährigen Kindern in Erstausbildung möglich, einem Elternteil den (vollen) Kinderabzug und dem anderen Elternteil den (vollen) Unterstützungsabzug zu gewähren. Entweder erhält der unterhaltsleistende Elternteil oder wenn beide Elternteile Unterhaltsbeiträge leisten, derjenige mit den höheren finanziellen Leistungen (i.d.R. mit dem höheren Einkommen) den Kinderabzug und der andere Elternteil grundsätzlich den Unterstützungsabzug (vgl. Baumgartner/Eichenberger, a.a.O., N. 19d zu Art. 35 DBG). Insbesondere mit Blick auf die Folgejahre ist die Steuerrekurskommission der Ansicht, dass ab dem Tag der Volljährigkeit des Kindes der Unterstützungsabzug pro rata temporis gewährt werden kann. Da dem Unterhaltsleistenden im Jahr des Volljährigwerdens des Kindes der Kinderabzug pro rata temporis zugestanden wird, steht der Unterstützungsabzug pro rata temporis ab dem Tag des Volljährigwerdens der (bisher) unterhaltsberechtigten Person zu. Eine solche pro rata temporis Besteuerung bei ein und demselben Elternteil kollidiert nicht mit dem Kumulationsverbot, da insgesamt nicht mehr als der volle Kinderabzug gewährt wird. Beim Bund gibt es bei einer pro rata temporis Besteuerung insgesamt genau CHF 6'500.--, da der (volle) Kinder- und der (volle) Unterstützungsabzug gleich hoch sind (je CHF 6'500.--). Beim Kanton gibt es bei einer pro rata temporis Besteuerung insgesamt weniger als der volle Kinderabzug, da dieser höher ist (CHF 8'000.--) als der Unterstützungsabzug (CHF 4'600.--). Insgesamt hat die pro rata temporis Besteuerung im Jahr der Volljährigkeit bei getrennt besteuerten Eltern (in separaten Haushalten und Zahlung von Unterhaltsbeiträgen) zur Folge, dass der unterhaltsleistende Elternteil ab dem Tag der Volljährigkeit kein Unterhaltsabzug, aber den Kinderabzug pro rata temporis geltend machen kann und der (bisher) unterhaltsberechtigte Elternteil, der ab diesem Zeitpunkt keine Unterhaltsbeiträge mehr versteuern muss, was bei ihm zu einer steuerlichen Entlastung führt (vgl. Erich Bosshard, Familienbesteuerung im Umbruch, ASA 69 S. 773, im Zusammenhang mit dem anwendbaren Steuertarif), den Unterstützungsabzug pro rata temporis.

4.4 Das Kriterium der beschränkten Erwerbsfähigkeit ist vorliegend erfüllt, da die im Jahr 2019 volljährig gewordene Tochter C. _____ (ZPV-Nr. _____) einer Erstausbildung (Lehre als _____) nachging (vgl. Lehrvertrag vom 19.12.2016/5.1.2017; Dossier der Steuerverwaltung, pag. 49-48). Auch das Kriterium der Unterstützungsbedürftigkeit der Tochter, die im dritten Lehrjahr einen Lehrlingslohn von CHF 1'100.-- pro Monat (brutto) erzielte (vgl. Lehrvertrag vom 19.12.2016/5.1.2017; pag. 48), ist erfüllt, da ihr tiefes Reineinkommen (Nettoeinkommen minus Aufwendungen und allgemeine Abzüge) die Einkommensgrenze von CHF 16'000.--

klar nicht erreicht (vgl. Veranlagungsverfügungen der Tochter pro 2019 vom 1.12.2020). Daran würde auch nichts ändern, wenn die im Jahr 2019 ab der Volljährigkeit vom unterhaltsleistenden Elternteil geleisteten Unterhaltsbeiträge von insgesamt rund CHF 3'200.--, die weiterhin an die Rekurrentin überwiesen wurden (vgl. Kontoauszug der _____, lautend auf die Rekurrentin; pag. 60-53), rechtlich aber der volljährigen Tochter zustanden und deren Einkünften hinzugerechnet worden wären. Auch ist anzunehmen, dass die Rekurrentin, die mit der Tochter zusammenwohnte, auch tatsächlich Unterstützungsleistungen mindestens in der Höhe der Abzüge in der fraglichen Steuerperiode 2019 leistete. Damit ist im Jahr 2019 für die Zeit ab der Volljährigkeit der Tochter C. _____, der Rekurrentin der Unterstützungsabzug pro rata temporis zu gewähren. Dies ergibt bei einer taggenauen Berechnung einen Unterstützungsabzug pro rata temporis im Jahr der Volljährigkeit von rund CHF 3'165.-- (Kanton: CHF 4'600.-- ./ 365 Tage x 251 Tage) bzw. rund CHF 4'470.-- (Bund: CHF 6'500.-- ./ 365 Tage x 251 Tage).

5. Zu prüfen ist weiter, ob die Steuerverwaltung die im Zusammenhang mit der Tochter C. _____ sich auf den Kinderabzug abstützenden Folgeabzüge (bei den Kantonssteuern der zusätzliche Ausbildungsabzug, der Kinder-Haushaltsabzug, der Vermögensabzug pro Kind, der zusätzliche Versicherungsabzug und der erhöhte Abzug für tiefe Einkommen; bei der direkten Bundessteuer der zusätzliche Versicherungsabzug) korrekt vorgenommen hat. Hierbei ist darauf hinzuweisen, dass wenn der Kinderabzug hälftig gewährt wird, auch die Folgeabzüge im Interesse einer einfachen Veranlagungspraxis höchstens hälftig zu gewähren sind (VGE 100 2009 420 vom 13.8.2010, E. 5; Leuch/Schlup Guignard, a.a.O., N. 28 zu Art. 40 StG, N. 40 zu Art. 40 StG, N. 92 zu Art. 38 StG, N. 5 zu Art. 64 StG). Auch diesbezüglich gilt im Prinzip das Kumulationsverbot (Leuch/Schlup Guignard, a.a.O., N. 28 zu Art. 40 StG). Analog ist es vorliegend angebracht, im Jahr der Volljährigkeit eines Kindes der (bisher) unterhaltsberechtigten Person die Folgeabzüge pro rata temporis zu gewähren, wenn sich die Folgeabzüge auf den pro rata temporis Kinderabzug abstützen. Stützen sich die Folgeabzüge aber nicht (nur) auf den (pro rata temporis) Kinderabzug, sondern (auch) auf den (pro rata temporis) Unterstützungsabzug (u.a. Kinder-Haushaltsabzug), sind diese voll zu gewähren.

5.1 Bei den Kantons- und Gemeindesteuern – nicht dagegen bei der direkten Bundessteuer – ist ein Abzug pro Kind bei auswärtiger Ausbildung oder für nachgewiesene zusätzliche Ausbildungskosten zulässig (sog. Ausbildungsabzug). Er beträgt höchstens (weitere) CHF 6'200.-- (vgl. Art. 40 Abs. 3 Bst. b StG) und ist grundsätzlich nur möglich, wenn am Stichtag (d.h. am 31.12.) die Voraussetzungen für den Kinderabzug gegeben sind (Leuch/Schlup Guignard, a.a.O., N. 39 zu Art. 40 StG). Der Ausbildungsabzug kann diesfalls kumulativ zum Kinderabzug geltend gemacht werden. Er ist jedoch insofern an den Kinderabzug gekoppelt, als er nur im Verhältnis zum gewährten Kinderabzug zulässig ist (Leuch/Schlup Guignard, a.a.O., N. 40 zu

Art. 40 StG). Bei einem pro rata temporis Kinderabzug beträgt der maximale Ausbildungsabzug – wieder in Durchbrechung des Stichtagsprinzips – im Jahr der Volljährigkeit rund CHF 1'935.-- (CHF 6'200.-- ./ 365 Tage x 114 Tage). Die von der Rekurrentin geltend gemachten zusätzlichen Ausbildungskosten von CHF 787.-- (vgl. Steuererklärung pro 2019; pag. 29), die ungefähr dem Preis eines Libero Jahresabos entsprechen, liegen unter dem maximalen Abzug. Sie wurden von der Steuerverwaltung – soweit ersichtlich – trotz fehlender Nachweise akzeptiert. Da der Nachweis jedoch vorausgesetzt wird, sind diese zusätzlichen Ausbildungskosten – sofern der Nachweis der Steuerverwaltung nicht noch nachgeliefert werden wird – zu streichen.

5.2 Alleinstehende (verwitwete, geschiedene oder ledige Personen sowie getrennt veranlagte Ehegatten), die mit eigenen Kindern einen eigenen Haushalt führen und denen für diese Kinder der Kinderabzug oder der Unterstützungsabzug zusteht, können bei den Kantons- und Gemeindesteuern einen Betrag von CHF 1'200.-- pro Kind abziehen (sog. Abzug für Alleinstehende mit Kindern bzw. Kinder-Haushaltsabzug; Art. 40 Abs. 3 Bst. c StG). Der Abzug ist somit an den Kinder- bzw. Unterstützungsabzug gekoppelt und nur möglich, wenn sowohl die Voraussetzungen des Kinderabzugs oder Unterstützungsabzugs als auch jene des Haushaltsabzugs (vgl. Art. 40 Abs. 2 StG: "allein, mit eigenen Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen einen selbstständigen Haushalt führen") erfüllt sind (Leuch/Schlup Guignard, a.a.O., N. 42 zu Art. 40 StG). Diese Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt, da die ledige Rekurrentin am Stichtag (31.12.2019) allein, mit ihren zwei Töchtern, der minderjährigen B._____, für die der Kinderabzug zusteht und der volljährigen C._____, für die der Unterstützungsabzug zusteht, einen selbstständigen Haushalt führte. Die pro rata temporis Besteuerung bei C._____ hat somit keine Auswirkung auf den Kinder-Haushaltsabzug, da dieser Abzug an den Kinder- bzw. Unterstützungsabzug gekoppelt ist. Die Steuerverwaltung hat den Kinder-Haushaltsabzug in der Höhe von CHF 1'200.-- zu Recht nicht nur für die minderjährige Tochter B._____, sondern auch für C._____ gewährt, ausmachend insgesamt CHF 2'400.-- (je CHF 1'200.--).

5.3 Des Weiteren können für jedes Kind, für das der Kinderabzug beansprucht werden kann, vom Reinvermögen ein Betrag von CHF 18'000.-- (sog. Vermögensabzug pro Kind; Art. 64 Abs. 1 Bst. b StG) sowie für Krankenkassen- und Versicherungsprämien der Kinder je weitere CHF 700.-- abgezogen werden (sog. zusätzlicher Versicherungsabzug; Art. 38 Abs. 1 Bst. g Ziff. 4 StG bzw. Art. 33 Abs. 1^{bis} Bst. b DBG). Wird kein Kinderabzug gewährt, kann auf Bundesebene (vgl. Art. 33 Abs. 1^{bis} Bst. b DBG) – anders als bei den Kantons- und Gemeindesteuern (vgl. Art. 38 Abs. 1 Bst. g Ziff. 4 StG) – der zusätzliche Versicherungsabzug mit dem Unterstützungsabzug gekoppelt werden (Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., N. 30a zu Art. 33 DBG). Bei einem pro rata temporis Kinderabzug im Jahr der Volljährigkeit sind bei den Kantons- und Gemeindesteuern in Durchbrechung des Stichtagsprinzips somit auch der Vermögensabzug und

der zusätzliche Versicherungsabzug pro Kind pro rata temporis zu gewähren. Dies bedeutet, dass vorliegend bei den Kantons- und Gemeindesteuern für C._____ ein Vermögensabzug in der Höhe von rund CHF 5'620.-- (CHF 18'000.-- ./ 365 Tage x 114 Tage) und der zusätzliche Versicherungsabzug in der Höhe von rund CHF 220.-- (CHF 700.-- ./ 365 Tage x 114 Tage) zu gewähren sind. Bei der direkten Bundessteuer hat die pro rata Besteuerung keine Auswirkung auf den zusätzlichen Versicherungsabzug, da der Abzug auch hier an den Kinder- bzw. Unterstützungsabzug gekoppelt ist. Da am Stichtag die Voraussetzungen des Unterstützungsabzugs vorliegend erfüllt sind, ist nicht nur ein pro rata temporis, sondern der volle Abzug (CHF 700.--) zu gewähren. Der zusätzliche Versicherungsabzug für C._____ wird somit bei den Kantons- und Gemeindesteuern pro rata temporis (CHF 220.--) und bei der direkten Bundesteuer voll (CHF 700.--) gewährt.

5.4 Da das anrechenbare Einkommen der Rekurrentin im Jahr 2019 CHF 15'000.-- überstieg, kann der erhöhte Abzug für bescheidene Einkommen pro Kind (Art. 40 Abs. 6 StG) bei den Kantons- und Gemeindesteuern von vornherein nicht gewährt werden.

5.5 Sodann haben ledige steuerpflichtige Personen, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen im gleichen Haushalt zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten, sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer Anspruch auf die Besteuerung zum sog. Einelterntarif (Art. 42 Abs. 1 StG; Tarif 2) bzw. Elterntarif (Art. 36 Abs. 2 DBG; Tarif 2). Bei der direkten Bundessteuer ermässigt sich der gemäss Art. 36 Abs. 2 DBG ermittelte Steuerbetrag um CHF 251.-- für jedes Kind oder jede unterstützungsbedürftige Person (Art. 36 Abs. 2^{bis} DBG). Die Voraussetzung der Besteuerung zum Eltern- bzw. Einelterntarif beurteilt sich in Analogie zum Kinder-Haushaltsabzug, der vorliegend bezüglich der volljährigen Tochter C._____, für die der Unterstützungsabzug zusteht, zu gewähren ist (vgl. E. 5.2 hiavor). Dementsprechend hat die Rekurrentin vorliegend Anspruch auf die Besteuerung zum Eltern- bzw. Einelterntarif und auf Bundesebene auch auf eine zusätzliche Steuerermässigung von CHF 251.--.

6. Zusammenfassend gelangt die Steuerrekurskommission zum Schluss, dass die pro rata temporis Besteuerung des Kinderabzugs im Zusammenhang mit der im Jahr 2019 volljährig gewordenen Tochter C._____ (Kanton: CHF 2'498.--; Bund: CHF 2'030.--) nicht zu beanstanden ist. Auch nicht zu beanstanden ist bei den Kantons- und Gemeindesteuern der gewährte Kinder-Haushaltsabzug von CHF 1'200.--. Zusätzlich zu gewähren ist jedoch der Unterstützungsabzug pro rata temporis (Kanton: CHF 3'165.--; Bund: CHF 4'470.--) und der Vermögensabzug pro rata temporis (nur Kanton: CHF 5'620.--). Auch der zusätzliche Versicherungsabzug ist zu korrigieren, wobei beim Kanton ein pro rata temporis und beim Bund der volle Abzug zu gewähren ist (Kanton: CHF 220.--; Bund: CHF 700.--). Ferner ist im

Zusammenhang mit dem zu Recht von der Steuerverwaltung gewährten Tarif 2 bei der direkten Bundessteuer noch ein zusätzlicher Abzug vom Steuerbetrag von CHF 251.-- zu gewähren. Der bei den Kantons- und Gemeindesteuern gewährte zusätzliche Ausbildungsabzug in der Höhe von CHF 787.-- ist, sofern hierzu kein Nachweis erbracht wird, zu streichen. Der Kinderabzug und die Folgeabzüge bei der im Jahr 2019 noch minderjährigen Tochter B._____ sind – soweit ersichtlich – nicht zu beanstanden. Der Rekurs und die Beschwerde werden teilweise gutgeheissen und die Sache zur Neuberechnung des steuerbaren Einkommens und Vermögens der Rekurrentin an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.

7. 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. 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]). Die Rekurrentin hat verlangt, dass die Abzüge für die Tochter C._____ gemäss Merkblatt 12 (Ziff. 14.2) sowie der vollständige Vermögensabzug und allenfalls zusätzlich noch der (vollständige) Unterstützungsabzug zu gewähren seien. Im Einspracheentscheid pro 2019 wurden die Abzüge gemäss Merkblatt (Ziff. 14.2; mit Ausnahme der Steuerermässigung von CHF 251.--) korrekt vorgenommen. Aufgrund der Berücksichtigung eines Vermögensabzugs und Unterstützungsabzugs pro rata temporis in der Höhe von insgesamt rund CHF 8'780.-- ist die Rekurrentin hier mit ihrem Begehren im Umfang von rund 40 % durchgedrungen. Die Verfahrenskosten in Höhe von total CHF 1'000.-- werden der Rekurrentin im Umfang des Unterliegens (60 %) bzw. in Höhe von abgerundet CHF 600.-- zur Bezahlung auferlegt und sind mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Weil die Rekurrentin im vorliegenden Verfahren nicht vertreten ist und weil keine notwendigen und verhältnismässig hohen Kosten entstanden sind, 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 wird teilweise gutgeheissen. Die Akten gehen zur Neufestsetzung des steuerbaren Einkommens und Vermögens zurück an die Steuerverwaltung des Kantons Bern.
2. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die Akten gehen zur Neufestsetzung des steuerbaren Einkommens und Vermögens zurück an die Steuerverwaltung des Kantons Bern.
3. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 600.--, 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
- Steuerverwaltung E. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Röthlisberger