



100 24 258

Gemeinde: D. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 1.4.2025 RNA/NZB/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Am 1. April 2025

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 in der Rekursache von

A. _____

vertreten durch

B. _____

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern 2022

den Akten entnommen:

A. A. _____ (Rekurrentin) bestätigte ihrer Lebensfreundin C. _____ (Lebensfreundin; wohnhaft in _____, Deutschland) mit Schreiben vom 5. Januar 2021, sie aufgrund ihrer kleinen Rente in Zukunft mit € 2'200.-- pro Jahr zu unterstützen. Konkret werde sie ihr jeweils zu Beginn des Jahres € 1'000.-- und zusätzlich jeden Monat € 100.-- überweisen, solange sich die finanziellen Verhältnisse beider Frauen nicht grundsätzlich veränderten (Akten der Steuerverwaltung, pag. 74). Bereits am 10. November 2020 hatte die Rekurrentin bei der Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Steuerverwaltung), beantragt, ab dem Jahr 2021 einen Betrag von max. € 3'000.-- für die Unterstützung ihrer Lebensfreundin von den Steuern abziehen zu können (pag. 76). Am 15. Dezember 2020 hatte die Steuerverwaltung der Rekurrentin per E-Mail einen Link geschickt, unter welchem sie Informationen zum Unterstützungsabzug abrufen konnte. Weiter hatte sie der Rekurrentin u.a. mitgeteilt, dass der konkrete Fall im Veranlagungsverfahren begutachtet und entschieden werde (pag. 75).

B. In ihrer Steuererklärung 2022 deklarierte die Rekurrentin in Formular 5 unter Ziff. 5.3 diverse Vergabungen. Eine dieser Vergabungen betrug CHF 2'172.-- und war mit der Beschreibung "C. _____, jährliche Spende" versehen (pag. 61).

C. Mit Veranlagungsverfügungen vom 29. Dezember 2023 akzeptierte die Steuerverwaltung die deklarierte Vergabung im Umfang der CHF 2'172.-- nicht. Als Vergabung seien nur Beiträge an gemeinnützige steuerbefreite Institutionen mit Sitz in der Schweiz abzugsfähig (pag. 69-66).

D. Dagegen erhob die Rekurrentin am 24. Januar 2024 Einsprache. Sinngemäss beantragte sie, die CHF 2'172.-- seien als Unterstützungsabzug zuzulassen (pag. 79-77). Gemäss Art. 40 Abs. 5 Satz 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 (StG; BSG 661.11; in der für das Jahr 2022 anwendbaren Fassung des StG) könnten für Leistungen der steuerpflichtigen Person an unterstützungsbedürftige erwerbsunfähige Personen CHF 4'600.-- abgezogen werden, wenn die steuerpflichtige Person mindestens in der Höhe des Abzugs an deren Unterhalt beitrage. Die Lebensfreundin sei unterstützungsbedürftig, da ihre Rente im Jahr 2022 unter dem für Deutschland errechneten Existenzminimum gelegen habe. Mit ihrer Unterstützung habe sie der Lebensfreundin ein besseres und würdigeres Leben im Alter ermöglicht. Der Gesetzestext sei dahingehend zu verstehen, dass es sich nicht um einen Pauschalabzug handle, sondern nur die tatsächlich geleisteten Beiträge abgezogen werden könnten. Da der Gesetzeswortlaut kein "höchstens", "bis zu" o.ä. enthalte, würde eventuell vertreten werden können, dass der Unterstützungsbeitrag mindestens CHF 4'600.-- betragen müsse. Eine solche rein grammatikalische Auslegung gehe jedoch fehl. Bei der Bestimmung handle es sich um einen von zahlreichen Abzugstatbeständen, welche allesamt Obergrenzen enthielten. Dass entweder CHF 4'600.--

abzugsfähig seien oder gar nichts, wäre eine zu schematische, zu starre Regelung, die gegen das verfassungsmässige Gebot der Rechtsgleichheit verstiesse. Zudem wäre die Regelung diskriminierend, indem finanziell besser gestellte Steuerpflichtige gegenüber finanziell schwächeren Personen (wie sie selbst) bevorteilt würden. In Art. 38a Abs. 1 Bst. a StG sei vorgesehen, dass gemeinnützige Zuwendungen mindestens CHF 100.-- betragen müssten, damit diese abzugsfähig seien. Es seien keine sachlichen Gründe ersichtlich, weshalb bereits sehr geringe Beiträge an gemeinnützige Organisationen abzugsfähig sein sollten, nicht jedoch ebensolche an unterstützungsbedürftige Privatpersonen, da in beiden Fällen altruistisches Verhalten steuerlich begünstigt werde. Eine direkte Unterstützung gelange zudem ohne Overhead-Kosten zur begünstigten Person. Ausschlaggebend für die Abzugsfähigkeit der Unterstützung sollte im Übrigen die stetige Leistungsverpflichtung sein, was in ihrem Fall hinreichend dokumentiert sei. Gemäss dem Prinzip der Verhältnismässigkeit müssten die finanziellen Grundverhältnisse der unterstützten Person im jeweiligen Land und in ihrem Lebensumfeld berücksichtigt werden. Ihre Unterstützung erhöhe die der Lebensfreundin monatlich zur Verfügung stehenden Mittel um ca. einen Drittel, was dieser ein essenziell besseres Leben ermögliche.

E. Die Steuerverwaltung stellte der Rekurrentin mit Vorabdruck zu den Einspracheentscheiden 2022 (fälschlicherweise als Vorabdruck Veranlagungsverfügung 2022 bezeichnet) vom 7. Februar 2024 in Aussicht, die CHF 2'172.-- nicht zum Abzug zuzulassen. Unterstützungsleistungen seien keine Vergabungen und daher unter Ziff. 5.2 als Abzug für Unterstützte zu deklarieren. Ein Abzug für Unterstützungsleistungen sei nur zulässig, sofern mindestens CHF 4'600.-- (kantonale Steuern) bzw. CHF 6'500.-- (direkte Bundessteuer) geleistet worden seien (pag. 84-81). Mit Schreiben vom 22. Februar 2024 hielt die Rekurrentin an ihrer Einsprache fest (pag. 85). Zudem bemängelte sie, von der Steuerverwaltung nicht schon mit E-Mail vom 15. Dezember 2020 (vgl. Bst. A) auf die richtige Deklaration hingewiesen worden zu sein. In der Folge versandte die Steuerverwaltung der Rekurrentin am 2. April 2024 einen weiteren Vorabdruck. Ergänzend zur Begründung im ersten Vorabdruck teilte die Steuerverwaltung der Rekurrentin explizit die anstehende Abweisung der Einsprache mit. Die Kriterien gemäss dem einschlägigen TaxInfo-Beitrag zu Vergabungen seien nicht erfüllt. Der Unterstützungsabzug sei nur zulässig, wenn Beiträge in der Höhe von mindestens CHF 4'600.-- (kantonale Steuern) bzw. CHF 6'500.-- (direkte Bundessteuer) erbracht worden seien. Vorliegend würden die Beiträge dieses Abzugskriterium nicht erfüllen (pag. 89-86). Mit Schreiben vom 26. April 2024 hielt die Rekurrentin weiter an ihrer Einsprache fest (pag. 90).

F. Mit Einspracheentscheiden 2022 vom 6. Juni 2024 wies die Steuerverwaltung die Einsprache mit der inhaltlich gleichen Begründung wie im zweiten Vorabdruck ab (pag. 94-91).

G. Dagegen hat die Rekurrentin am 5. Juli 2024 Rekurs betreffend die kantonalen Steuern an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Sie stellt folgende Anträge:

- "1. Der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung _____ vom 6. Juni 2024 sei aufzuheben.
2. Bei den Kantons- und Gemeindesteuern 2022 sei mein steuerbares Einkommen um den Sozialabzug von € 2200 (zum Tageskurs in Fr.) zu reduzieren.
3. Es seien mir für das Rekursverfahren keine Kosten aufzuerlegen und eine angemessene Entschädigung zuzusprechen."

Ihre Lebensfreundin habe im Jahr 2023 eine Rente in Höhe von gesamthaft € 9'480.54 bezogen. Dieser Betrag liege unter dem für Deutschland errechneten Existenzminimum für eine Einzelperson von € 9'888.-- pro Jahr. Insofern sei die Lebensfreundin bedürftig. Entsprechend ihrer Verpflichtung (vgl. Bst. A) habe sie in den Jahren 2021, 2022 und 2023 jährlich Zahlungen im Umfang von € 2'200.-- an die Lebensfreundin geleistet. Damit sei eine dauernde Unterstützungsverpflichtung an eine unterstützungsbedürftige und arbeitsunfähige Person gemäss Art. 40 Abs. 5 StG ausreichend belegt. Die im Wesentlichen schon in der Einsprache gemachten Vorbringen (vgl. Bst. D) ergänzt sie dahingehend, dass 19 Kantone einen tieferen jährlichen Mindestbetrag für abzugsfähige Unterstützungsleistungen vorsehen würden. Die diskriminierende Wirkung des hohen Mindestbeitrags vergrössere sich mit dessen steigender Höhe, da finanziell schwächere Personen aufgrund ihres sozialen Status gegenüber einer finanziell besser gestellten Person benachteiligt würden. Der hohe Mindestbeitrag laufe zudem dem ursprünglichen Ziel eines organischen Abzugs zuwider, wonach damit eine positive sozialpolitische Wirkung erzielt werden solle. Der hohe Mindestbeitrag verunmögliche es Mittel- und Minderbemittelten, eine Hilfeleistung in Form einer kontinuierlichen Unterstützung an eine bedürftige Privatperson zu entrichten. So werde sie ihre Unterstützung bei Nichtgewährung des Abzugs um rund 40 % kürzen müssen, weil sonst die Belastung zu gross sei. Zudem herrsche eine parallele Verhältnismässigkeit zwischen ihrer tatsächlich geleisteten Unterstützung und der Wirkung des Mindestbeitrags in der Schweiz. Demgegenüber wäre der Beitrag bei einer Unterstützung von CHF 4'600.-- unverhältnismässig hoch mit Blick auf die Lebenshaltungskosten in Deutschland. Bei der Totalrevision des StG sei es dem Gesetzgeber im Übrigen darum gegangen, die Steuerpflichtigen mit tiefen und mittleren Einkommen zu entlasten und ein effizientes Verfahren vorzusehen. Das öffentliche Interesse an einer rechtsgleichen und diskriminierungsfreien Anwendung des StG sei jedoch stärker zu gewichten als die Effizienz. Da Unterstützungsleistungen in jedem Fall nachzuweisen seien, würde sich der Arbeitsaufwand der Steuerverwaltung durch die Zulassung von geringeren Mindestbeiträgen kaum erhöhen.

Die Steuerverwaltung habe sich in keiner Weise mit den dargelegten Umständen des Einzelfalls und ihren Argumenten zur verfassungskonformen Auslegung von Art. 40 Abs. 5 StG auseinandergesetzt, sondern lediglich auf das TaxInfo verwiesen, welches als Richtlinie nicht bindend sei. Damit habe die Steuerverwaltung ihr rechtliches Gehör verletzt. Zudem habe sich die Steuerverwaltung übertrieben formaljuristisch verhalten, indem sie erst im Vorabdruck darauf hingewiesen habe, dass Unterstützungsleistungen unter Ziff. 5.2 zu deklarieren seien in der Steuererklärung.

H. Am 30. August 2024 hat sich die Steuerverwaltung vernehmen lassen und die Abweisung des Rekurses unter Kostenfolgen beantragt. Der im Rekursverfahren eingereichte Überweisungsnachweis hinsichtlich der im Jahr 2022 von der Rekurrentin an die Lebensfreundin geleisteten Zahlungen über € 2'200.-- sei weder im Veranlagungs- noch im Einspracheverfahren vorgelegt worden. Da die Lebensfreundin eine natürliche Person mit Wohnsitz in Deutschland sei, könne die Rekurrentin die € 2'200.-- nicht als Vergabung abziehen. Weiter sei zu prüfen, ob die € 2'200.-- als Unterstützungsbeitrag abgezogen werden könnten, wie es die Rekurrentin seit dem Einspracheverfahren beantrage. Die Steuerverwaltung sei an den klaren Wortlaut von Art. 40 Abs. 5 StG gebunden, wonach die geleistete Hilfe mindestens CHF 4'600.-- betragen müsse, damit diese bei den kantonalen Steuern abzugsfähig sei. Sei dies nicht der Fall, so könne kein gekürzter oder gar voller Abzug gewährt werden (mit Verweis auf Lehre und Rechtsprechung zu Art. 35 Abs. 1 Bst. b des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Vorliegend sei unbestritten, dass die geleistete Hilfe den Mindestbeitrag nicht erreiche, weshalb die Unterstützungsbedürftigkeit und die Erwerbsunfähigkeit nicht näher geprüft werden müssten. Die Steuerverwaltung sei zudem mit den Veranlagungsverfügungen und den Einspracheentscheiden der Begründungspflicht genügend nachgekommen. Jedenfalls sei aufgrund der vollen Kognition der Steuerrekurskommission auf eine Aufhebung und Rückweisung des Einspracheentscheids aus formellen Gründen zu verzichten.

I. B. _____ (Vertreter) hat am 16. Oktober 2024 namens und im Auftrag der Rekurrentin an den gestellten Anträgen festgehalten. Im Wesentlichen bestreitet er, dass der Wortlaut von Art. 40 Abs. 5 StG klar sei. Unzutreffend sei zudem die nicht begründete Auffassung der Steuerverwaltung, wonach Art. 40 Abs. 5 StG und Art. 35 Abs. 1 Bst. b DBG identisch ausgestaltet seien. Im Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) seien die Sozialabzüge aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht enthalten. Insofern könnten die beiden Normen nicht unbesehen gleichgesetzt werden, sondern Art. 40 Abs. 5 StG sei unabhängig von der DBG-Norm auszulegen. Insofern könnte auch nicht auf die DBG-spezifischen Quellen abgestellt werden. Hinsichtlich des gerügten Verstosses gegen das Gebot der Rechtsgleichheit

und gegen das Diskriminierungsverbot bringt er vor, dass die Steuerrekurskommission zu einer akzessorischen Normenkontrolle kantonaler Erlasse berechtigt und verpflichtet sei. Das Bundesgericht dürfe demgegenüber Bundesgesetze nicht auf ihre Verfassungswidrigkeit prüfen, weshalb sich dieses nicht mit der Frage habe befassen dürfen, ob Art. 35 Abs. 1 Bst. b DBG im Einklang mit der Bundesverfassung stehe. Abschliessend hält er fest, dass es nicht zutreffe, dass die Steuerverwaltung ihrer Begründungspflicht nachgekommen sei.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien wird, soweit entscheiderelevant, im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

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

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

3. Strittig und zu prüfen ist, ob die Rekurrentin bei den kantonalen Steuern Anspruch auf einen Unterstützungsabzug hat für die ihrer Lebensfreundin geleisteten Zahlungen im Umfang von € 2'200.--. Weiter rügt die Rekurrentin die Verletzung ihres rechtlichen Gehörs. Nicht strittig ist im vorliegenden Rekursverfahren, dass die Vergütung an die Lebensfreundin steuerlich nicht abzugsfähig ist als Vergabung nach Art. 38a Abs. 1 Bst. a StG.

4. Der Kanton Bern erhebt von den natürlichen Personen insbesondere eine Einkommenssteuer (Art. 1 Abs. 1 Bst. a StG). Zu diesem Zweck wird das Reineinkommen der Steuerpflichtigen ermittelt, indem von deren gesamten steuerbaren Einkünften (Art. 19-29 StG) die mit der Einkommenserzielung zusammenhängenden Aufwendungen (Gewinnungskosten) und die allgemeinen Abzüge (Art. 31-39 StG) abgezogen werden (Art. 30 Abs. 1 StG). Vom so bestimmten Reineinkommen sind anschliessend allfällige Sozialabzüge (Art. 40 StG) vorzunehmen, um das steuerbare Einkommen zu bestimmen. Zu den Sozialabzügen gehört auch der

Unterstützungsabzug. Unter diesem Titel können die steuerpflichtigen Personen für Leistungen an unterstützungsbedürftige erwerbsunfähige Personen CHF 4'600.-- steuerlich zum Abzug bringen, wenn die steuerpflichtige Person mindestens in der Höhe des Abzugs an deren Unterhalt beiträgt (Art. 40 Abs. 5 Satz 1 StG in der für das Jahr 2022 anwendbaren Fassung des StG).

4.1 In einem ersten Schritt ist Art. 40 Abs. 5 StG auszulegen. Ausgangspunkt jeder Auslegung eines Rechtssatzes bildet der Wortlaut der Bestimmung (grammatikalisches Element). Nur für den Fall, dass der Wortlaut der Bestimmung unklar bzw. nicht restlos klar ist und verschiedene Interpretationen möglich bleiben, muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden. Dabei sind alle anerkannten Auslegungselemente zu berücksichtigen (pragmatischer Methodenpluralismus). Von Bedeutung sind insbesondere der Wille des Gesetzgebers, wie er sich namentlich aus den Gesetzesmaterialien ergibt (historisches Element), der Zweck der Regelung und die dem Text zugrunde liegenden Wertungen (teleologisches Element) sowie der Sinnzusammenhang, in dem die Norm steht (systematisches Element; statt vieler: BGE 149 II 442 E. 4.3.2).

4.2 Wie die Rekurrentin korrekterweise selbst anmerkt, kann der Wortlaut von Art. 40 Abs. 5 StG dahingehend verstanden werden, dass ein Mindestbeitrag von CHF 4'600.-- notwendig ist, damit der Unterstützungsabzug gemacht werden kann. Die Rekurrentin bringt aber vor, dass ein solches Verständnis eines Pauschalabzugs falsch sei. Art. 40 Abs. 5 StG sei einer von zahlreichen Abzugs-Tatbeständen, die allesamt Obergrenzen enthielten. Da schon nur in Art. 40 StG diverse Pauschalabzüge vorgesehen sind (etwa die Abzüge gemäss Abs. 1 und 2), kann diesem Argument der Rekurrentin nicht gefolgt werden. Vielmehr verdeutlichen die Abzugstatbestände in Art. 40 StG, dass deren Einschlägigkeit von unterschiedlichen Voraussetzungen abhängig ist, wobei auch eine Mindestleistung eine solche Voraussetzung sein kann. Weiter argumentiert die Rekurrentin, dass es einer Person mit einem tieferen oder mittleren Einkommen nicht möglich sei, Unterstützungsleistungen in Höhe von CHF 4'600.-- zu leisten, um deren Abzugsfähigkeit zu erreichen. Ziel der StG-Revision sei es aber gewesen, tiefere und mittlere Einkommen zu entlasten. Diesbezüglich kann auf die progressive Ausgestaltung des Steuertarifs verwiesen werden (vgl. Art. 42 StG; vgl. E. 5.1). Zudem geht die Haltung der Rekurrentin fehl, dass sämtliche StG-Normen insbesondere die tieferen und mittleren Einkommen entlasten müssten. Darüber hinaus verkennt die Rekurrentin, dass auch durch die Abzugsfähigkeit von Unterstützungsleistungen ab einer gewissen Höhe eine positive sozialpolitische Wirkung erzielt werden kann. Aufgrund dieser Punkte besteht kein Anlass, vom Wortlaut von Art. 40 Abs. 5 StG abzuweichen. Dies gilt insbesondere, da im Kanton Bern eine langjährige (Gerichts-)Praxis besteht, nach welcher der Abzug für Unterstützungsleistungen lediglich möglich ist, wenn der im

Gesetz normierte Mindestbeitrag erreicht wird (VGE vom 30.7.2007 i.S. C. = NStP2007 S. 129 ff. E. 2.1 und E. 3.3.2; zuletzt RKE 100 2024 104 vom 12.12.2024, E. 3.4, nicht publiziert; Leuch/Schlup Guignard in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Artikel 1 bis 125, 2014, N. 46 und N. 58 zu Art. 40 StG; so auch festgehalten auf S. 203 der Wegleitung der Steuerverwaltung "Natürliche Personen 2022", abrufbar unter: <https://www.sv.fin.be.ch>, Rubriken "Publikationen > Wegleitungen > 2022 > Natürliche Personen > Zur Wegleitung"). Im Übrigen entspräche es gerade nicht der von der Rekurrentin gewünschten rechtsgleichen Behandlung, wenn der Rekurrentin entgegen der Praxis auch ohne Erreichen der Mindestunterstützung der Abzug gewährt werden würde.

4.3 Obwohl sich damit eine Bezugnahme auf die Rechtsprechung und Lehre zu Art. 35 Abs. 1 Bst. b DBG grundsätzlich erübrigt, sei doch darauf hinzuweisen, dass die Vorbringen des Vertreters dazu nicht nachvollzogen werden können. Da die DBG-Norm quasi identisch ist mit Art. 40 Abs. 5 StG, wäre es an ihm gelegen zu begründen, warum die beiden Normen unterschiedlich zu interpretieren sind (zur analogen Interpretation von übereinstimmenden kantonalen Normen und dem DBG: BGer 9C_159/2024 vom 25.7.2024, E. 6, mit Hinweis). Tatsächlich stimmen die Praxis zu den kantonalen Steuern und diejenige zur direkten Bundessteuer jedenfalls überein: Auch hinsichtlich der direkten Bundessteuer wird der Abzug nur gewährt, wenn die Unterstützungsleistung die gesetzlich vorgesehene Schwelle erreicht (BGer 2C_656/2020 vom 16.3.2021, E. 6.1, mit Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl., 2023, N. 52 zu Art. 35 DBG; Baumgartner/Eichenberger in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl., 2022, N. 28 zu Art. 35 DBG).

4.4 Folglich ergibt die Auslegung von Art. 40 Abs. 5 StG, dass Unterstützungsleistungen nur abzugsfähig sind, wenn diese (mindestens) CHF 4'600.-- ausmachen. Die Rekurrentin hat unstrittig lediglich € 2'200.-- (geltend gemacht worden sind CHF 2'172.--) an ihre Lebensfreundin überwiesen. Damit ist die Mindestunterstützung klarerweise nicht erreicht worden, weshalb offengelassen werden kann, ob die weiteren Voraussetzungen (Unterstützungsbedürftigkeit und Erwerbsunfähigkeit der Lebensfreundin) erfüllt wären. Die CHF 2'172.-- sind somit gemäss Art. 40 Abs. 5 StG nicht abzugsfähig.

5. Wie der Vertreter zu Recht vorbringt, berechtigt und verpflichtet Art. 66 Abs. 3 der Verfassung des Kantons Bern (KV; BSG 101.1) die Justizbehörden jedoch, die dem angefochtenen Entscheid zugrundeliegenden kantonalen Erlasse auf ihre Rechts- und Verfassungskonformität zu überprüfen (konkrete, sog. akzessorische Normenkontrolle). Denn die Kantone sind in der Ausgestaltung ihrer Steuerhoheit nur insoweit selbständig, als sie darin nicht durch ausdrückliche Vorschriften der Bundesverfassung oder allgemeine grundrechtliche Vorgaben beschränkt

werden (statt vieler VGE 100 2023 363 vom 22.1.2025, E. 3.2). Ergibt die Prüfung, dass kantonale Erlasse höherrangigem Recht widersprechen, sind sie nicht anzuwenden (VGE 100 2021 205 vom 29.6.2022, in BVR 2023 S. 51 E. 4.4; Ruth Herzog in: Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2. Aufl., 2020, N. 47 ff. zu Art. 66 VRPG). Insofern ist in einem nächsten Schritt die Rechts- und Verfassungskonformität der Mindestunterstützungsleistung zu prüfen.

5.1 Konkret rügt die Rekurrentin, dass die gesetzlich vorgesehene Mindestunterstützung gegen das Gebot der Rechtsgleichheit und das Diskriminierungsverbot verstosse. Der Grundsatz der Rechtsgleichheit (Art. 8 Abs. 1 BV, vgl. auch Art. 10 KV) wird im Steuerrecht konkretisiert durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie durch das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV). Diese verfassungsmässigen Grundsätze verlangen jedoch nicht, dass jede einzelne steuerpflichtige Person mathematisch exakt gleich bzw. nach Massgabe der Ungleichheit exakt ungleich behandelt wird; dieses Ziel ist aus praktischen Gründen oft nicht erreichbar. Eine gewisse Schematisierung und Pauschalisierung des Abgaberechts ist zulässig und oft unausweichlich (BGer 9C_159/2024 vom 25.7.2024, E. 5.1, mit Hinweisen). Gerade die Sozialabzüge, zu welchen der Unterstützungsabzug gehört, bezwecken (wie die Steuertarife), die Steuerbelastung – in schematischer Weise – an die spezifische persönliche und wirtschaftliche Situation jeder Kategorie von Steuerpflichtigen anzupassen und mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) möglichst in Einklang zu bringen (BGer 9C_696/2022 vom 18.10.2023, E. 2.1.1, mit Hinweisen). Die möglichst genaue Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und die administrative Praktikabilität stehen in einem Spannungsverhältnis. Aus praktischen Gründen ist es gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung nicht durchführbar, jede steuerpflichtige Person mathematisch genau gleich zu behandeln, weshalb der Gesetzgeber befugt ist, schematische Lösungen zu wählen. Dazu kommt, dass die Möglichkeiten zum Vergleich verschiedener Situationen begrenzt bleiben und die Gefahr besteht, dass neue Ungleichheiten geschaffen werden (BGer 9C_696/2022 vom 18.10.2023, E. 2.1.2, mit Hinweisen). Insofern ist ein gewisser Schematismus mit den in Art. 127 Abs. 2 BV verankerten Grundsätzen vereinbar.

5.2 Folglich ist es grundsätzlich zulässig, dass der Unterstützungsabzug an gewisse – schematische – Vorgaben wie die Mindestunterstützung geknüpft wird. Dies gilt auch hinsichtlich des vom bernischen Gesetzgeber normierten Betrags von CHF 4'600.--. Insbesondere kann die Rekurrentin nichts zu ihren Gunsten aus dem Umstand ableiten, dass andere kantonale Steuererlasse Mindestbeiträge von CHF 1'300.-- bis CHF 3'300.-- vorsehen. Dies, da die Festlegung der Sozialabzüge gänzlich in der Kompetenz der Kantone liegt (vgl. Art. 9 Abs. 4 StHG). Zudem

ist darauf hinzuweisen, dass gewisse Kantone Mindestbeiträge von CHF 5'000.-- oder darüber vorsehen oder gar keinen Abzug für Unterstützungsleistungen zulassen (vgl. Beilage 9 zum Rekurs vom 5.7.2024, abrufbar unter: <<https://www.estv.admin.ch>>, Rubriken "Die ESTV > Steuersystem Schweiz > Steuermäppchen > Frühere Steuerperioden > Steuermäppchen 2022 > Sozialabzüge > 'Unterstützungsabzug für Personen, die vom Steuerpflichtigen unterhalten werden'"). Insofern hat der Kanton Bern keine augenfällig von den anderen Kantonen abweichende Variante normiert.

5.3 Soweit die Rekurrentin den Abzug für Unterstützungsleistungen mit den Vergabungen vergleicht, ist festzuhalten, dass der Prüfaufwand von Seiten der Steuerverwaltung viel höher ist für den Unterstützungsabzug. Denn bei diesem muss die Unterstützungsbedürftigkeit und die Erwerbsunfähigkeit bei jeder unterstützten Person geprüft werden. Demgegenüber gibt es Listen von steuerbefreiten Institutionen, die eine effiziente Prüfung der Zulässigkeit der deklarierten Vergabung ermöglichen (vgl. Art. 38a Abs. 1 Bst. a StG; vgl. <<https://www.wegleitung.sv.fin.be.ch>>, Rubriken "Steuerjahr 2022 > Abzüge > Spenden an steuerbefreite Institutionen > Vergabungsabzug > 'Verzeichnis der steuerbefreiten Institutionen per 05.03.2025'"). Wie die Rekurrentin in ihrem Rekurs vom 5. Juli 2024 zudem selbst vorgebracht hat, war das Ziel der StG-Revision unter anderem ein effizientes Veranlagungsverfahren. Entgegen der Ansicht der Rekurrentin würde sich der Aufwand der Steuerverwaltung jedoch erheblich erhöhen, wenn jegliche Unterstützungsleistungen abzugsfähig wären. Denn diesfalls müsste die Unterstützungsbedürftigkeit und die Erwerbsunfähigkeit bei jedem geltend gemachten Abzugsbetrag geprüft werden und nicht erst bei Unterstützungsleistungen ab einem gewissen Gewicht. Dieser Überprüfungsaufwand würde im Übrigen noch massiv höher, wenn die wirtschaftlichen Verhältnisse von im Ausland lebenden unterstützten Personen bei der Prüfung mitzuberücksichtigen wären. Folglich kann die Steuerverwaltung entlastet werden, wenn der Unterstützungsabzug erst ab einer fixen Mindestunterstützung zugelassen wird. Insofern kann festgehalten werden, dass durch die Festsetzung eines Mindestbeitrags und die resultierende Schematisierung das Gebot der rechtsgleichen Behandlung nicht verletzt wird.

5.4 Die Rekurrentin bringt weiter vor, dass eine Diskriminierung aufgrund des sozialen Status vorliege. Gemäss dem in Art. 8 Abs. 2 BV verankerten Diskriminierungsverbot darf niemand diskriminiert werden, namentlich nicht wegen der Herkunft, der Rasse, des Geschlechts, des Alters, der Sprache, der sozialen Stellung, der Lebensform, der religiösen, weltanschaulichen oder politischen Überzeugung oder wegen einer körperlichen, geistigen oder psychischen Behinderung. Zunächst einmal kann festgehalten werden, dass Art. 40 Abs. 5 StG neutral verfasst ist und alle steuerpflichtigen Personen gleichermassen betrifft. Insofern ist die Norm nicht direkt diskriminierend. Darüber hinaus ist schon im Ansatz fraglich, ob die Gruppe der Menschen mit

tiefern oder mittlerem Einkommen, zu welcher sich die Rekurrentin trotz Jahreseinkünften im Jahr 2022 von CHF 72'006.-- (pag. 93) zählt (vgl. Bst. D), als solche i.S.v. Art. 8 Abs. 2 BV zu qualifizieren ist. So wird vom Bundesgericht und der Lehre vorgebracht, dass sich das Diskriminierungsverbot nicht auf die Einebnung tatsächlich vorhandener Unterschiede in der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit richtet (BGE 141 I 241 E. 4.3.3; vgl. auch BGer 2C_301/2016 vom 19.7.2017, E. 4.6). Nach Ansicht der Steuerrekurskommission wird durch die Normierung eines Mindestunterstützungsabzugs das Diskriminierungsverbot jedenfalls nicht verletzt.

5.5 Im Übrigen bemerkt der Vertreter richtigerweise, dass nach Art. 190 BV die Bundesgesetze und das Völkerrecht für das Bundesgericht und die anderen rechtsanwenden Behörden massgebend sind. Dabei handelt es sich aber lediglich um ein Anwendungsgebot und kein Prüfungsverbot (BGE 148 II 392 E. 4.2.1), wie vom Vertreter behauptet. Das Bundesgericht hält zudem selbst fest, dass wenn mehrere Auslegungen möglich sind, jene zu wählen ist, welche den verfassungsrechtlichen Vorgaben am besten entspricht (BGE 143 III 385 E. 4.1). Insofern wäre es dem Bundesgericht durchaus möglich gewesen, Art. 35 Abs. 1 Bst. b DBG auf seine Verfassungsmässigkeit hin zu prüfen. Dass das Bundesgericht die Norm als verfassungsrechtlich bedenklich eingestuft hätte, geht aber nicht aus BGer 2C_656/2020 vom 16. März 2021 hervor.

5.6 Damit kann festgehalten werden, dass Art. 40 Abs. 5 StG der akzessorischen Normenkontrolle standhält und somit anzuwenden ist. Die deklarierten CHF 2'172.-- sind folglich nicht abziehbar.

6. Damit bleibt zu prüfen, ob das rechtliche Gehör der Rekurrentin verletzt worden ist. Der in Art. 29 Abs. 2 BV und Art. 26 Abs. 2 KV sowie Art. 21 ff. VRPG garantierte Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst namentlich das Recht, dass die zuständige Behörde die Argumente der vom Entscheid betroffenen Personen tatsächlich hört, prüft und bei der Entscheidfindung berücksichtigt (vgl. Michel Daum in: Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2. Aufl., 2020, N. 2 zu Art. 21 VRPG).

6.1 Daraus folgt u.a. die grundsätzliche Verpflichtung der Behörde, ihr ordnungsgemäss angebotene Beweise abzunehmen und ihren Entscheid zu begründen. Beide Pflichten gelten jedoch nicht uneingeschränkt. In Bezug auf die Begründungspflicht ist zu beachten, dass sich die Steuerverwaltung nicht mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzen und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegen muss. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss aber zumindest so abgefasst sein, dass die Betroffenen die Verfügung oder den Entscheid gegebenenfalls sachgerecht anfechten können. Die Begründung muss kurz die wesentlichen Überlegungen nennen, von

denen sich die Behörde resp. das Gericht hat leiten lassen und auf die sie resp. es seinen Entscheid stützt (BGE 149 V 156 E. 6.1; BGE 142 III 433 E. 4.3.2, mit vielen Hinweisen; Michel Daum, a.a.O., N. 7 zu Art. 52 VRPG).

6.2 In den Einspracheentscheiden hat die Steuerverwaltung einerseits ausgeführt, dass die Kriterien für eine Vergabung nicht erfüllt seien (mit Verweis auf den einschlägigen TaxInfo-Beitrag). Nachdem die Rekurrentin die CHF 2'172.-- als Vergabung deklariert hatte (pag. 61), erscheint dieses Vorgehen nicht komplett abwegig. Andererseits hat die Steuerverwaltung ausgeführt, dass der Mindestunterstützungsbetrag nicht erreicht worden und deshalb kein Unterstützungsabzug möglich sei (vgl. pag. 92-91). Wie vorstehend ausgeführt, entspricht es der langjährigen Praxis sowohl im Kanton Bern als auch vom Bundesgericht, dass die CHF 4'600.-- (kantonale Steuern) als Mindestbetrag zu verstehen sind. Indem die Steuerverwaltung in den Einspracheentscheiden die gemäss dieser Rechtsprechung und Lehre massgeblichen Kriterien genannt (vgl. dazu E. 4.2 ff.), diese auf den konkreten Einzelfall angewendet und ein Fazit gezogen hat, ist sie ihrer Begründungspflicht genügend nachgekommen. Zudem ist nicht ersichtlich, welcher Nachteil der Rekurrentin entstanden sein soll, indem ihr erst im Verlauf des Verfahrens erläutert worden ist, unter welcher Ziffer in der Steuererklärung der Unterstützungsabzug zu deklarieren ist. Dies gilt insbesondere, da die Steuerverwaltung im Einspracheverfahren sowohl die Abzugsfähigkeit der CHF 2'172.-- als Vergabung wie auch als Unterstützungsleistung geprüft hat. Zudem findet sich in den Akten kein Hinweis dafür, dass die Rekurrentin um Auskunft ersucht hätte, wie die Leistung zu deklarieren ist. Damit ist das rechtliche Gehör der Rekurrentin nicht verletzt worden und der Rekurs auch diesbezüglich abzuweisen. An dieser Stelle sei immerhin angemerkt, dass aufgrund der ausführlichen Einsprache der Rekurrentin eine etwas weitergehende Begründung der Steuerverwaltung durchaus wünschenswert gewesen wäre.

7. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die Rekurrentin kostenpflichtig. Sie hat die gesamten Verfahrenskosten zu tragen (Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Demnach sind die Verfahrenskosten, welche auf CHF 1'000.-- festgelegt werden, der Rekurrentin aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

8. Da die Rekurrentin im vorliegenden Fall unterliegt, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend die kantonalen Steuern 2022 wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'000.--, werden der Rekurrentin zur Bezahlung auferlegt.
3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
4. **Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.
5. Zu eröffnen an:
 - B._____ zuhanden von A._____
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Einwohnergemeinde D._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die RichterIn

Die Gerichtsschreiberin

Nanzer

Zbinden