

5+6

die neue Steuerpraxis

Mai/Juni
2009
63. Jahrgang

Monatsschrift für
bernisches
und eidgenössisches
Steuerrecht

rubmedia
graf-lehmann

Inhaltsverzeichnis

– <i>Mitteilungen/Notifications</i>	65
– <i>Unterstützungsabzug, Erwerbsunfähigkeit wegen Ausbildung, Verheiratetentarif, Haushaltabzug für Alleinstehende; Art. 35 Abs. 1 Bst. b, Art. 36 Abs. 2, Art. 41 und 213 Abs. 1 Bst. b und Art. 214 Abs. 2 DBG; Art. 40 Abs.2 und 5 und Art. 42 Abs. 1 StG-2000.</i>	67
– <i>Erbschaftssteuer, Wohngemeinschaft, Haushaltabzug; Art. 18 und 19 ESchG, Art. 40 Abs. 2 StG.</i>	77
– <i>Haushaltabzug, Alleinstehende mit Kindern, Kinderabzug; Art. 40 Abs. 2, Art. 40 Abs. 3 Bst. a und Art. 40 Abs. 3 Bst. c StG-2000.</i>	86

Redaktion

Kantonale Steuerverwaltung, Postfach 8334, 3001 Bern, Telefon 031 633 6074

Verlag, Druck und Administration

Rub Graf-Lehmann AG, Postfach, 3001 Bern, Murtenstrasse 40
Telefon 031 380 14 80, Telefax 031 380 14 89, Postcheck 30-2337-7
info@rubmedia.ch, www.rubmedia.ch

Abonnementspreis

Fr. 70.– (inkl. 2,4% MWSt) pro Jahr. Einzelnummer Fr. 10.– (inkl. 2,4% MWSt).
12 Ausgaben in 6 Doppelnummern

Einbanddecken

für sämtliche Jahrgänge sind vorrätig und können zum Preis von Fr. 40.– (inkl.
7,6% MWSt) bezogen werden.

Bücher-Bestellungen

Buchhandlung Haupt
Falkenplatz 14, Postfach, 3001 Bern
Telefon 031 309 09 09, Telefax 031 309 09 10
www.haupt.ch, buchhandlung@haupt.ch

Mitteilungen

Art. 32 des Gesetzes über die Erbschafts- und Schenkungssteuer (ESchG): Zinslose Anrechnung bei nachträglichen Ausgleichsleistungen bzw. bei nachträglicher Erfassung von Erlösen aus Liquidationen von Kapitalgesellschaften.

Praxisfestlegung

Sind Zuwendungen zu Lebzeiten (Erbvorbezüge, Schenkungen) im Rahmen des späteren Erbanges auszugleichen, so sieht Art. 32 Abs. 1 ESchG eine zinslose Anrechnung der bezahlten Schenkungssteuer oder eine Rückerstattung der zuviel bezahlten Steuer vor.

Art. 32 Abs. 2 ESchG sieht bei nachträglicher Besteuerung von Erlösen im Zusammenhang mit Liquidationen von Kapitalgesellschaften durch die Einkommenssteuer eine parallele Rückerstattung der zu viel bezahlten Erbschafts- und Schenkungssteuern vor. Allerdings wird die Rückerstattung auf Liquidationen innert 10 Jahren seit Eröffnung des Erbanges begrenzt.

Art. 32 ESchG lässt jedoch offen, wie das Verfahren der nachträglichen Berücksichtigung von Ausgleichsleistungen oder der steuerlichen Erfassung von Liquidationsgewinnen durch die Einkommenssteuer geregelt ist. Eine solche Gesetzeslücke ist in erster Linie durch analoge Anwendung öffentlich-rechtlicher Normen zu schliessen.

Ein Revisionstatbestand im eigentlichen Sinne (Art. 202 StG) liegt nicht vor, da der neue Sachverhalt sich erst nach der Veranlagung verwirklicht. Es drängt sich die analoge Anwendung der Ergänzungsveranlagung nach Art. 178 Abs. 3 und 4 StG auf, bei der im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer nachträgliche Sachverhaltselemente rückwirkend auf die Veranlagung angewendet werden. Art. 178 Abs. 2 StG sieht eine Antragsstellung durch die steuerpflichtige Person vor, die innert einem Jahr seit Vorliegen der Voraussetzungen erfolgen muss (Verwirkungsfrist).

Im Rahmen eines Erbanges werden die entsprechenden Anrechnungen nach Art. 32 Abs. 1 ESchG bei Kenntnis der Behörden von Amtes wegen vorgenommen. Bei Liquidationen gemäss Art. 32 Abs. 2 ESchG ist die Kenntnis bei den Behörden selten vorhanden, sodass auf eine Antragsstellung und deren Befristung nicht verzichtet werden kann. Die Befristung richtet sich nach der parallelen Lösung der Ergänzungsveranlagung mit einer einjährigen Verwirkungsfrist.

Damit eine einheitliche Handhabung der Praxisfestlegung und der Befristung sowie deren Erkennbarkeit für die Betroffenen (Vertrauensschutz) gewährleistet ist, erfolgt die Inkraftsetzung nach erfolgter Publikation auf 1. Juli 2009.

Notifications

Art. 32 de la loi concernant l'impôt sur les successions et donations (LISD): imputation sans intérêt en cas de rapport et de taxation après-coup du produit de la liquidation d'une société de capitaux

Pratique

En cas de libéralités entre vifs soumises au rapport (avancements d'hoirie, donations), l'article 32, alinéa 1 LISD prévoit que l'impôt déjà perçu sur la donation est imputé sans intérêt ou remboursé s'il s'avère trop élevé.

L'article 32, alinéa 2 LISD prévoit un remboursement de même type des impôts sur les successions et donations perçus en trop sur les produits de liquidation de sociétés de capitaux assujettis après-coup à l'impôt sur le revenu. Cependant, le remboursement est limité aux liquidations intervenant dans un délai de 10 ans à compter de l'ouverture de la succession.

L'article 32 LISD ne précise toutefois pas la procédure de prise en compte des sommes rapportées, ni d'assujettissement après-coup des gains de liquidation à l'impôt sur le revenu. Ce vide juridique doit être en premier lieu comblé en appliquant des normes de droit public par analogie.

Ces cas ne constituent pas des motifs de révision au sens strict (art. 202 LI), car le fait nouveau est postérieur à la taxation. L'application par analogie de la taxation complémentaire visée à l'article 178, alinéas 3 et 4 s'impose. Elle permet, en matière d'imposition des gains immobiliers, de tenir rétroactivement compte de faits postérieurs à la taxation. L'article 178, alinéa 2 LI donne au contribuable un délai d'un an à compter de l'existence des conditions pour en faire la demande (délai de péremption).

Lorsqu'elles en ont connaissance, les autorités procèdent d'office aux imputations de ce type visées à l'article 32, alinéa 1 LISD à l'occasion d'une succession. Comme elles en ont rarement connaissance dans le cas des liquidations visées à l'article 32, alinéa 2 LISD, l'imputation doit dans ces cas nécessairement faire l'objet d'une demande, laquelle doit être déposée dans un certain délai. Ce délai est calqué sur le délai de péremption d'un an prévu pour la taxation complémentaire appliquée par analogie.

Pour garantir l'application uniforme de cette pratique et de ce délai et pour que les intéressés aient connaissance de ce dernier (protection de la bonne foi), la présente pratique entre en vigueur après publication le 1^{er} juillet 2009.

Juin 2009

Intendance des impôts du canton de Berne

Justizentscheide

Unterstützungsabzug, Erwerbsunfähigkeit wegen Ausbildung, Verheirateten-tarif, Haushaltabzug für Alleinstehende; Art. 35 Abs. 1 Bst. b, Art. 36 Abs. 2, Art. 41 und 213 Abs. 1 Bst. b und Art. 214 Abs. 2 DBG; Art. 40 Abs. 2 und 5 und Art. 42 Abs. 1 StG-2000.

Unterstützungsbedürftigkeit liegt vor, wenn Einkommen und Vermögen einer Person nicht ausreichen, um ihren Unterhaltsbedarf zu decken. Massgebend sind die objektiven Verhältnisse im Einzelfall. Personen in Ausbildung sind nicht grundsätzlich erwerbsunfähig. Erwerbsunfähigkeit liegt nur vor, wenn jemand ungewollt, beispielsweise wegen Krankheit, nicht erwerbstätig sein kann. Für die Gewährung des Verheirateten-tarifs ist vorausgesetzt, dass eine Unterstützungsbedürftigkeit vorliegt. Die gleiche Voraussetzung muss erfüllt werden, damit der Haushaltabzug des kantonalen Rechts gewährt werden kann.

Déduction pour aide, incapacité d'exercer une activité lucrative en raison d'une formation, barème pour personnes mariées, déduction pour ménage indépendant des personnes seules; art. 35, al. 1, lit. b, art. 36, al. 2, art. 41, art. 213, al. 1, lit. b et art. 214, al. 2 LIFD; art. 40, al. 2 et 5 et art. 42, al. 1 LI-2000.

Une personne n'est financièrement dépendante que lorsqu'elle ne peut pas subvenir elle-même à ses besoins par manque de revenu et de fortune. La dépendance financière se détermine au cas par cas selon un examen objectif de la situation. Le simple fait d'être en formation ne constitue pas une incapacité d'exercer une activité rémunérée. Est incapable d'exercer une activité rémunérée celui ou celle qui, indépendamment de sa volonté, ne peut pas exercer d'activité rémunérée, en raison d'une maladie par exemple. L'application du barème pour personnes mariées suppose une dépendance financière. Il en va de même pour l'octroi de la déduction pour ménage du droit cantonal.

Sachverhalt:

A. Mit Verfügungen vom 13. März 2007 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern D. für das Steuerjahr 2004 in Abweichung seiner Selbstveranlagung auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 60'021.– bei den Kantons- und Gemeindesteuern bzw. von Fr. 68'951.– bei der direkten Bundessteuer.

B. Gegen diese Veranlagungsverfügungen erhob D. am 12. April 2007 Einsprache und beantragte u.a. einen Abzug für unterstützungsbedürftige erwerbsunfähige Personen sowie die Anwendung des Verheiratetentarifs. Eventualiter verlangte er anstelle des Verheiratetentarifs bei den Kantons- und Gemeindesteuern den Abzug für Alleinstehende mit eigenem Haushalt. Mit Einspracheentscheiden vom 10. Dezember 2007 wies die Steuerverwaltung die Einsprache in Bezug auf die genannten Begehren ab. Die teilweise Gutheissung in anderen Punkten führte zur Veranlagung eines steuerbaren Einkommens von neu Fr. 47 511.– bei den Kantons- und Gemeindesteuern bzw. von Fr. 56 441.– bei der direkten Bundessteuer.

C. Gegen diese Einspracheentscheide gelangte D. am 9. Januar 2008 an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Mit Entscheiden vom 12. August 2008 wies die StRK die Rechtsmittel ab.

D. Gegen die Entscheide der StRK hat D. am 25. September 2008 Beschwerde erhoben. Er beantragt deren Aufhebung und den Abzug für unterstützungsbedürftige erwerbsunfähige Personen sowie die Anwendung des Verheiratetentarifs. Eventualiter sei ihm anstelle des Verheiratetentarifs bei den Kantons- und Gemeindesteuern der Abzug für Alleinstehende mit eigenem Haushalt zu gewähren.

Mit Verfügung vom 26. September 2008 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 21. Oktober 2008 bzw. Beschwerdeantwort vom 4. November 2008 die Abweisung der Beschwerden.

Erwägungen:

1.

1.1 Die angefochtenen Entscheide stützen sich auf öffentliches Recht. Das Verwaltungsgericht beurteilt nach Art. 74 ff. sowohl der bis am 31. Dezember 2008 als auch der seit 1. Januar 2009 gültigen Fassung des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) als letzte kantonale Instanz Beschwerden gegen solche Entscheide. – Neues Verfahrensrecht ist grundsätzlich sofort anwendbar. Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen, ist durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG). Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist einzutreten.

1.2 Sind sowohl Entscheide bezüglich der kommunalen bzw. kantonalen als auch der eidgenössischen Steuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Entscheide fällen; denn es handelt sich um zwei verschiedene Steuern, die unterschiedlichen Gemeinwesen zukommen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Die beiden Entscheide können aber in ein und derselben Urteilsschrift enthalten sein (vgl. BGE 130 II 509 E. 8.3). – Vorliegend ist umstritten, wie die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Unterstützungsleistungen steuerlich zu behandeln sind. Da die massgeblichen Rechtsnormen des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 (StG; BSG 661.11) und des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) zumindest teilweise gleich lauten, rechtfertigt sich nicht nur die Vereinigung der Verfahren (Art. 17 Abs. 1 VRPG; vgl. vorne Bst. D), sondern auch die gemeinsame Beurteilung für die kommunale, die kantonale und die eidgenössische Steuer in derselben Urteilsschrift.

1.3 Die Gutheissung der gestellten Rechtsbegehren (vgl. vorne Bst. D) würde zu einer Steuerersparnis von weniger als Fr. 20 000.– führen, weshalb die Beurteilung der Beschwerden grundsätzlich in die einzelrichterliche Zuständigkeit fallen würde (Art. 128 Abs. 1 VRPG). Die rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse rechtfertigen indes eine Beurteilung durch die Kammer (Art. 128 Abs. 6 VRPG).

1.4 Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG).

2. Der Beschwerdeführer macht geltend, die Vorinstanz habe – im Zusammenhang mit dem von ihm geltend gemachten Abzug für unterstützungsbedürftige erwerbsunfähige Personen wegen seinen Leistungen an den Unterhalt der Lebenspartnerin – zwar eingeräumt, dass auch aus wirtschaftlichen Gegebenheiten eine Erwerbsunfähigkeit vorliegen könne. Auf die von ihm diesbezüglich aufgeführten Argumente sei sie jedoch mit keinem Wort eingegangen. Weiter sei sie fälschlicherweise davon ausgegangen, er wolle den Verheiratetentarif aufgrund seiner Ehe beanspruchen. Sie habe nicht bemerkt, dass er den Tarif deshalb fordere, weil er mit seiner Lebenspartnerin einen gemeinsamen Haushalt führe. Damit rügt der Beschwerdeführer sinngemäss eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör.

2.1 Der Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV; SR 101) und Art. 26 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern (KV; BSG 101.1) ist formeller Natur. Seine Verletzung führt – vorbehältlich einer Heilung durch die Rechtsmittelinstanz – zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde in der Sache selbst (vgl. statt vieler BGE 125 I 113 E. 3). Der Gehörsanspruch verlangt u.a., dass in der Begründung einer Verfügung oder eines Entscheids wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich

die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihre Verfügung oder ihr Entscheid stützt (Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 52 N. 5; BGE 129 I 232 E. 3.2, 126 I 97 E. 2b auch zum Folgenden). Das bedeutet nicht, dass sich die Behörde ausdrücklich mit jeder tatbeständlichen Behauptung, mit jedem rechtlichen Einwand und mit jedem Beweismittel auseinandersetzen muss. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken.

2.2 Die Vorinstanz hat in ihren Entscheiden erklärt, aus welchen Gründen sie die Partnerin des Beschwerdeführers nicht als erwerbsunfähig bzw. beschränkt erwerbsfähig betrachte. Da es damit an einer Voraussetzung für die Unterstützungsbedürftigkeit mangelte, erübrigten sich weitere Ausführungen hierzu. Der Beschwerdeführer geht auch fehl in der Annahme, dass die StRK den Verheiratetentarif einzig im Zusammenhang mit seiner Ehe geprüft habe. Ihre Ausführungen hat sie vielmehr auch auf die Hausgemeinschaft mit seiner Partnerin bezogen. Auch wenn die Vorinstanz nicht auf jedes Vorbringen des Beschwerdeführers eingegangen ist, gehen doch ihre wesentlichen Überlegungen aus den Entscheiden hervor. Damit ist sie ihrer aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör fliessenden Begründungspflicht nachgekommen. Die Beschwerden erweisen sich als unbegründet, soweit darin eine Verletzung des rechtlichen Gehörs gerügt wird.

3. Der Beschwerdeführer beantragt den Abzug für unterstützungsbedürftige Personen, weil er für den Unterhalt seiner Lebenspartnerin aufkomme, die aus fremdenpolizeilichen Gründen in der Schweiz keiner Erwerbstätigkeit nachgehen dürfe.

3.1 Gemäss Art. 40 Abs. 5 StG in der hier noch anwendbaren Fassung vom 21. Mai 2000 (BAG 00-124; nachfolgend aArt. 40 Abs. 5 StG) bzw. Art. 213 Abs. 1 Bst. b i.V.m. Art. 41 DBG und Art. 7 Bst. b der Verordnung vom 4. März 1996 über den Ausgleich der Folgen der kalten Progression für die natürlichen Personen bei der direkten Bundessteuer (Verordnung über die kalte Progression, VKP, SR 642.119.2 [in der Fassung vom 4.3.1996; AS 1996 S. 1118, 1122]) kann für Leistungen an unterstützungsbedürftige erwerbsunfähige Personen Fr. 4400.– (Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. für jede erwerbsunfähige oder beschränkt erwerbsfähige Person Fr. 5600.– (direkte Bundessteuer) vom Einkommen abgezogen werden, an deren Unterhalt die steuerpflichtige Person mindestens in der Höhe der Abzüge sowie in der gleichen Steuerperiode tatsächlich beiträgt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, 2003, Art. 213 N. 47; Ivo Baumgartner, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Aufl. 2008, Art. 35 DBG N. 28). Diese Unterstützungsabzüge setzen sowohl nach kantonalem wie auch nach eidgenössischem Recht kumulativ Unterstützungsbedürftigkeit und Erwerbsunfähigkeit oder beschränkte Erwerbsfähigkeit der unterstützten Person voraus (vgl. Leuch/Kästli, Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Art. 1 bis 125, 2006, Art. 40 N. 33; Ivo Baumgartner, a.a.O.,

Art. 35 DBG N. 21). Gemäss Art. 67 Abs. 3 StG bzw. Art. 213 Abs. 2 DBG werden die Abzüge gewährt, sofern die Voraussetzungen am Ende der Steuerperiode (Stichtag) erfüllt sind.

3.1.1 Erwerbsunfähigkeit bzw. beschränkte Erwerbsfähigkeit liegt vor, wenn es einer Person unabhängig von ihrem Willen effektiv unmöglich bzw. beschränkt möglich ist, einer Erwerbstätigkeit nachzugehen. Die Gründe dafür dürfen nicht durch die unterstützte Person direkt beeinflussbar sein. Diese Voraussetzungen sind u.a. dann zu bejahen, wenn die unterstützte Person mit Blick auf ihre physische oder psychische Gesundheit objektiv nicht bzw. nur beschränkt in der Lage ist, zu arbeiten und sich ihren Lebensunterhalt zu verdienen (vgl. VGE 20086 vom 31. Juli 1997, in NStP 1997 S. 139 E. 2b und 3a; Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., Art. 213 N. 64; Leuch/Kästli, a.a.O., Art. 40 N. 41 f. je mit Hinweisen; Ivo Baumgartner, a.a.O., Art. 35 DBG N. 23 f.). Ferner kann die Unfähigkeit, Arbeitseinkommen zu generieren, auch in persönlichen und wirtschaftlichen Gegebenheiten begründet sein. So bei einer altersbedingten Arbeitslosigkeit, mangelnder Ausbildung oder konjunkturellen Entwicklungen. In solchen Fällen wäre die Fähigkeit zur Arbeitsleistung grundsätzlich intakt, es mangelt jedoch an der Möglichkeit, wodurch auch in diesen Fällen von einer Zwangslage auszugehen ist (vgl. Ivo Baumgartner, a.a.O., Art. 35 DBG N. 23b; Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., Art. 213 N. 66 je mit Hinweisen).

3.1.2 Unterstützungsbedürftigkeit liegt vor, wenn das Einkommen und das Vermögen einer Person nicht ausreichen, um ihren Unterhaltsbedarf angemessen zu decken. Die Bestimmung des Unterhaltsbedarfs und damit der Unterstützungsbedürftigkeit richtet sich nach den Verhältnissen im Einzelfall. Dabei sind objektive Gesichtspunkte und nicht die subjektiven Bedürfnisse der unterstützten Person massgebend (Leuch/Kästli, a.a.O., Art. 40 N. 35; Ivo Baumgartner, a.a.O., Art. 35 DBG N. 25 je mit Hinweisen).

3.1.3 Der Nachweis der Erwerbsunfähigkeit oder beschränkten Erwerbsfähigkeit, der Unterstützungsbedürftigkeit und der tatsächlich erbrachten Unterhaltsleistungen obliegt – wie bei anderen steuermindernden Tatbeständen – dem Steuerpflichtigen (vgl. BGE 121 II 257 E. 4c/aa; BGE 2A.16/2006 vom 23.6.2006, E. 3.1; VGE 22832/33 vom 30.7.2007, E. 2.2). In aller Regel wird der belegmässige Nachweis verlangt. Die Nachweise, welche die unterstützte Person betreffen, müssen vom Steuerpflichtigen bei dieser beschafft werden. Die Veranlagungsbehörde wird sich auf die Kontrolle dieser Beweismittel beschränken (vgl. Ivo Baumgartner, a.a.O., Art. 35 DBG N. 31a; Peter Locher, Kommentar zum DBG, 2001, Art. 35 DBG N. 66).

3.2 Der Beschwerdeführer führt in seinen Beschwerden aus, seine Lebenspartnerin sei Ausländerin. Sie studiere an der Universität Bern Betriebswirtschaft und bereite sich

auf ihren MBA-Abschluss vor. Dieser erfolge voraussichtlich im Herbst 2006 (richtig wohl 2008; vgl. Rekurs vom 9.1.2008, Vorakten StRK, pag. 38). Sie habe nur studieren können, weil er sich verpflichtet habe, für ihren Lebensunterhalt (u.a. Universitätsgebühren, Krankenkasse, Arzt- und Zahnarztrechnungen, Essen, Trinken, Wohnen, AHV, Versicherungen) aufzukommen. Die von ihm aufgewendeten Kosten hätten ein Mehrfaches des zulässigen Abzugs betragen. Seine Partnerin verfüge weder über ein Vermögen noch über ein Einkommen, da sie aus fremdenpolizeilichen Gründen keiner Erwerbstätigkeit nachgehen dürfe.

3.3 Mit Verweis auf ihre bisherige Rechtsprechung (insbesondere Entscheidung vom 17.8.1982, in NStP 1983 S. 54) hat die Vorinstanz die Erwerbsunfähigkeit der Partnerin des Beschwerdeführers verneint. In Ausbildung stehende Personen seien nicht erwerbsunfähig, selbst wenn sie daneben aus Zeitgründen nicht arbeiten könnten. Erwerbsunfähigkeit liege nur vor, wenn eine Person ungewollt – beispielsweise wegen Krankheit – keine Erwerbstätigkeit aufnehmen könne. Ausländerinnen und Ausländer, die zur Ausbildung in die Schweiz gekommen seien und aus fremdenpolizeilichen Gründen einem Arbeitsverbot unterlägen, hätten sich dieser Einschränkung freiwillig unterzogen. Sie seien daher nicht erwerbsunfähig.

3.4 Der Beschwerdeführer belegt die finanziellen Leistungen zugunsten seiner Lebenspartnerin nicht. Zwar ist der Nachweis für zusätzliche Auslagen bei Übernahme der Lebenshaltungskosten einer anderen Person, die mit der steuerpflichtigen in einem gemeinsamen Haushalt lebt, nicht ohne weiteres zu erbringen und mit einem gewissen Aufwand verbunden (vgl. auch Bosshard/Bosshard/Lüdin, Sozialabzüge und Steuerbefreiungen im schweizerischen Steuerrecht, Zürich 2000, S. 196 f.). Andere Leistungen, beispielsweise regelmässige Zahlungen auf ein Konto der unterstützten Person zu ihrer Verfügung, die Übernahme von Krankenkassenrechnungen, Studiengebühren usw., könnten hingegen ohne unverhältnismässigen Aufwand belegt werden. Die fehlenden Nachweise fallen vorliegend umso mehr ins Gewicht, als zur Erwerbsfähigkeit der Lebenspartnerin widersprüchliche Angaben vorliegen. Vor Verwaltungsgericht sowie in seinem Rechtsmittel an die StRK vom 9. Januar 2008 (Vorakten StRK, pag. 46, insbes. pag. 41 und 40) macht der Beschwerdeführer geltend, sie habe im (hier nicht massgebenden) Jahr 2003 aus fremdenpolizeilichen Gründen «keiner Erwerbstätigkeit» nachgehen dürfen, weil sie einzig zu Studienzwecken in die Schweiz eingereist sei und als Ausländerin nicht in den Genuss einer Arbeitsbewilligung komme. In seiner Stellungnahme vom 30. April 2008 an die StRK führt er hingegen aus, seine Lebenspartnerin habe im (vorliegend interessierenden) Jahr 2004 einer beschränkten Erwerbstätigkeit nachgehen dürfen. Das erzielte Einkommen habe aber bei Weitem nicht ausgereicht, um mehrheitlich ihren Lebensunterhalt zu decken. Im gleichen Zusammenhang weist er darauf hin, dass sie bereits über ein abgeschlossenes Studium in Anglistik verfüge und staatlich diplomierte Übersetzerin für Englisch/Russisch sei

(Vorakten StRK, pag. 61, insbes. 58 und 57). Wie hoch das Einkommen ist, das sie mit ihrer Teilzeiterwerbstätigkeit erzielen kann, legt der Beschwerdeführer nicht dar und ergibt sich auch nicht aus den Akten. Geht es wie vorliegend um die Unterstützung einer Person, die über berufliche Qualifikationen verfügt, welche auf dem Arbeitsmarkt gefragt sind, wären – losgelöst von der Grundsatzfrage, ob die Unterstützung von Personen in Zweitausbildung überhaupt abzugsberechtigt sein kann – Angaben zur Höhe ihres Einkommens notwendig, um ihre allfällige Bedürftigkeit abklären zu können. Der Umstand allein, dass sie für die Ausübung ihrer Erwerbstätigkeit auf ein Fahrzeug angewiesen sei, reicht nicht aus, um das Einkommen als unbedeutend zu relativieren, werden doch in der Regel entsprechende Auslagen separat entschädigt oder mit dem Lohn abgegolten.

3.5 Vorliegend steht fest, dass die unterstützte Person trotz geltend gemachtem Vollstudium offenbar nicht «derart beansprucht ist, dass ihr daneben die Ausübung einer Erwerbstätigkeit nicht möglich» wäre (Vorakten StRK, pag. 58). Unter diesen Umständen vermag der Hinweis auf ein Vollzeitstudium und auf fremdenpolizeiliche Einschränkungen die Erwerbsunfähigkeit bzw. Unterstützungsbedürftigkeit nicht genügend zu begründen. So ist nicht ausgeschlossen, dass es der Lebenspartnerin – wie anderen Studierenden auch – gelingt, ihren Lebensunterhalt selbst zu finanzieren (vgl. vorne E. 3.4). Denkbar ist aber auch, dass sie einen Teil der freien Zeit genutzt hat, um sich mehr als anteilmässig um den gemeinsamen Haushalt zu kümmern. Insofern stünde allfälligen Leistungen des Beschwerdeführers eine Gegenleistung gegenüber, womit es an der Unentgeltlichkeit der Unterstützung fehlen würde (vgl. Bosshard/Bosshard/Lüdin, a.a.O., S. 195; Ivo Baumgartner, a.a.O., Art. 35 DBG N. 25a; Peter Locher, a.a.O., Art. 35 DBG N. 53).

3.6 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer die von ihm geltend gemachten finanziellen Leistungen nicht nachweist, dass Angaben fehlen, in welchem zeitlichen Umfang die Lebenspartnerin im Jahr 2004 berufstätig war und wie hoch ihr dabei erzieltetes Einkommen ausfiel, und keine Ausführungen darüber gemacht werden, wer die Haushaltsführung hauptsächlich bestreitet. Gestützt auf diese Beweislage und den Sachverhalt, wie er sich aus den Akten ergibt, müssen die Voraussetzungen für die Gewährung eines Abzugs im Sinn von aArt. 40 Abs. 5 StG bzw. Art. 213 Abs. 1 Bst. b DBG verneint werden. Dabei kann offen bleiben, ob eine Person, die sich in einer Zweitausbildung befindet, überhaupt als (teilweise) erwerbsunfähig im Sinn des Steuerrechts betrachtet werden kann. Offen bleiben kann ebenfalls, ob Personen, die zu Studienzwecken in die Schweiz einreisen und sich insofern fremdenpolizeilichen Arbeitsbeschränkungen unterziehen, ihre (teilweise) Erwerbsunfähigkeit nicht selbst beeinflusst haben (vgl. vorne E. 3.1.1; VGE 22832/33 vom 30.7.2007 E. 3.2). Die StRK hat damit den Abzug für unterstützungsbedürftige Personen zu Recht verneint.

4. Der Beschwerdeführer beantragt weiter, es sei auf ihn der Verheiratetentarif anzuwenden, weil er mit einer unterstützungsbedürftigen Person im gleichen Haushalt zusammenlebe.

4.1 Der Verheiratetentarif nach Art. 42 Abs. 1 StG in der hier noch anwendbaren Fassung vom 21. Mai 2000 (BAG 00-124; nachfolgend aArt. 42 Abs. 1 StG) und nach Art. 36 Abs. 2 DBG bzw. Art. 214 Abs. 2 DBG gilt für rechtlich und tatsächlich in ungetrennter Ehe lebende sowie für verwitwete, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen im gleichen Haushalt zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten.

4.2 Obwohl aArt. 42 Abs. 1 StG für diesen Tarif nur die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden steuerpflichtigen Personen aufführt, gilt die Ermässigung gestützt auf Art. 11 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) auch für nicht verheiratete Steuerpflichtige, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten (vgl. Art. 42 Abs. 1 StG; BGE 131 II 697 E. 5.4, 131 II 710 E. 4.4; VGE 22070 vom 13.6.2005, in StE 2005 B 29.3 Nr. 27 E. 4, bestätigt durch BGer 2A.528/2005 vom 20.4.2006, in NStP 2006 S. 48 E. 5).

4.3 In Art. 36 Abs. 2 DBG (Verheiratetentarif) ist von «unterstützungsbedürftigen Personen» und in Art. 35 Abs. 1 Bst. b DBG (Unterstützungsabzug) von «erwerbsunfähiger oder beschränkt erwerbsfähiger Person» die Rede. Trotz des unterschiedlichen Wortlauts kommt beiden Formulierungen die gleiche Bedeutung zu. Sowohl für den Verheiratetentarif als auch für den Unterstützungsabzug ist der (Ober-)Begriff der «unterstützungsbedürftigen Personen» massgebend. Dieser wird durch die Merkmale der Erwerbsunfähigkeit oder beschränkten Erwerbsfähigkeit zusätzlich konkretisiert (vgl. Bosshard/Bosshard/Lüdin, a.a.O., S. 237 f.). Der Verheiratetentarif kommt also bei Steuerpflichtigen, die mit einer «unterstützungsbedürftigen Person» zusammenleben, nur dann zur Anwendung, wenn die Voraussetzungen für den Unterstützungsabzug gemäss Art. 35 Abs. 1 Bst. b DBG erfüllt sind (vgl. Ivo Baumgartner, a.a.O., Art. 36 DBG N. 36c; Peter Locher, a.a.O., Art. 36 DBG N. 25; vgl. zur grundsätzlichen Fragwürdigkeit, den Verheiratetentarif auch dann anzuwenden, wenn die unterstützte Person mit der steuerpflichtigen nicht verwandt ist, Peter Locher, a.a.O., Art. 36 DBG N. 23 f.).

4.4 Da vorliegend der Unterstützungsabzug nicht gewährt werden kann (vgl. E. 3.6), fehlt es an einer Voraussetzung für die Anwendung des Verheiratetentarifs gemäss aArt. 42 Abs. 1 StG und Art. 36 Abs. 2 DBG bzw. Art. 214 Abs. 2 DBG.

5. Eventualiter beantragt der Beschwerdeführer den Abzug für Alleinstehende mit eigenem Haushalt gemäss Art. 40 Abs. 2 StG in der hier noch anwendbaren Fassung vom 21. Mai 2000 (BAG 00-124; nachfolgend aArt. 40 Abs. 2 StG).

5.1 Nach dieser Bestimmung können verwitwete, geschiedene oder ledige Personen sowie Ehegatten, die je einen selbstständigen Wohnsitz haben oder getrennt veranlagt werden, Fr. 2200.– abziehen, sofern sie allein, mit eigenen Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen einen selbstständigen Haushalt führen.

Diesen sogenannten Haushaltabzug sieht nur das StG vor. Zweck der Norm ist es, die verminderte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, die einen eigenen Haushalt führen. Der Abzug wird nur den Steuerpflichtigen gewährt, die ihren Haushalt allein, mit eigenen Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen führen (vgl. Leuch/Kästli, a.a.O., Art. 40 N. 5 ff. mit Hinweisen auf die Rechtsprechung der StRK).

5.2 Der Beschwerdeführer bringt vor, beim Haushaltabzug werde nicht verlangt, dass die unterstützte Person erwerbsunfähig bzw. beschränkt erwerbsfähig sei. Im Gegensatz zum Unterstützungsabzug genüge es, wenn Unterstützungsbedürftigkeit vorliege. Dies sei bei seiner Partnerin der Fall und werde auch von der Vorinstanz nicht bestritten.

6.3 Das Gesetz enthält beim Unterstützungsabzug nach aArt. 40 Abs. 5 StG die Formulierung «unterstützungsbedürftige erwerbsunfähige Personen», während beim Haushaltabzug gemäss aArt. 40 Abs. 2 StG der Begriff der «unterstützungsbedürftigen Personen» verwendet wird. Der Beschwerdeführer erblickt im unterschiedlichen Wortlaut einen Anhaltspunkt dafür, dass die Voraussetzungen für beide Abzüge nicht identisch sind (vgl. auch Hans Gruber, Handkommentar zum bernischen StG 44, 5. Aufl. 1987, Art. 39 N. 2). Einem solchen Verständnis stehen jedoch Überlegungen der systematischen Gesetzesauslegung entgegen. Auch das DBG weist beim Unterstützungsabzug («erwerbsunfähige oder beschränkt erwerbsfähige Person») und beim Verheiratenentarif («unterstützungsbedürftige Personen») unterschiedliche Wortlaute auf. Dennoch ist sich die Lehre einig, dass der Begriff der «unterstützungsbedürftigen Personen» als Oberbegriff zu verstehen ist und sowohl für die Anwendung des Verheiratenentarifs als auch für die Gewährung des Unterstützungsabzugs gilt (vgl. E. 4.3). Nichts anderes kann bei der Auslegung des Begriffs «unterstützungsbedürftig» im Sinn von aArt. 40 Abs. 2 StG (bzw. Art. 40 Abs. 2 StG) gelten. Der Haushaltabzug kann daher nur gewährt werden, wenn die Voraussetzungen für den Unterstützungsabzug (aArt. 40 Abs. 5 bzw. Art. 40 Abs. 5 StG) gegeben sind, was vorliegend nicht der Fall ist (vgl. E. 3.6). Damit erweist sich die Beschwerde auch in diesem Punkt als unbegründet.

6. Schliesslich wirft der Beschwerdeführer der Steuerverwaltung widersprüchliches Verhalten vor. So habe sie in der Steuerperiode 2002 den Unterstützungs- und Haus-

haltabzug nicht beanstandet. Im hier betroffenen Steuerjahr 2004 habe sie diese Abzüge jedoch nicht mehr akzeptiert, obwohl sich seine Lebensumstände seither nicht verändert hätten. Dies sei nicht nachvollziehbar.

6.1 Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung können frühere Veranlagungsentseide grundsätzlich keine Zusicherung für künftige Steuerveranlagungen sein, da sie sich ausschliesslich auf die betreffende Steuerperiode – vorliegend Steuerperiode 2002 – beziehen (vgl. BGer» 2P.284/2004 vom 6.4.2005 E. 4.4; BGer 11.7.2001, in NStP 2001 S. 76 ff., 83).

6.2 Die Voraussetzungen für einen Unterstützungs- und Haushaltabzug müssen in jeder Steuerperiode erfüllt sein, damit diese in der zu beurteilenden Steuerperiode gewährt werden können. Die Steuerverwaltung würdigt die vorgelegten Beweise frei und ist nicht an frühere oder spätere Veranlagungen gebunden. Der Umstand, dass dem Beschwerdeführer in der Steuerperiode 2002 der Unterstützungsabzug im Umfang von Fr. 4400.– bzw. Fr. 5600.– und der Haushaltabzug im Betrag von Fr. 2200.– gewährt worden sind, hat auf die Veranlagung pro 2004 keinen Einfluss. Es ist daher nicht zu beanstanden, dass die Veranlagungen pro 2002 und 2004 diesbezüglich unterschiedlich ausgefallen sind. Im Übrigen geht aus den vorliegenden Akten und Eingaben des Beschwerdeführers nicht hervor, aufgrund welcher Nachweise und Belege ihm der Abzug in der Steuerperiode 2002 gewährt worden ist. Selbst wenn sich die für das Steuerjahr 2002 eingereichten Unterlagen nicht wesentlich von denjenigen der nachfolgenden Jahre unterscheiden würden, ergäbe sich daraus kein Anspruch auf Anerkennung der verlangten Abzüge (vgl. auch VGE 23476/23477 vom 30.1.2009, E. 4.3 mit Hinweis, 22737/22738 vom 23.1.2007, E. 4.2).

7. Somit erweisen sich die Beschwerden als unbegründet und sind abzuweisen.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 108 Abs. 1 VRPG, Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 108 Abs. 3 i.V.m. Art. 104 Abs. 3 VRPG, Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

VGE vom 24. März 2009 i.S. D.

Erbschaftssteuer, Wohngemeinschaft, Haushaltabzug; Art. 18 und 19 ESchG, Art. 40 Abs. 2 StG.

Die Erbschaftssteuer wird tiefer angesetzt, wenn die begünstigte Person mindestens 10 Jahre in Wohngemeinschaft mit dem Erblasser gelebt hat. Die steuerrechtlichen Wohnsitze müssen identisch gewesen sein. Das führt dazu, dass für die Einkommenssteuer nicht gleichzeitig der Abzug des Alleinstehenden mit eigenem Haushalt beansprucht werden konnte. Wer trotzdem den Haushaltabzug beansprucht hat, müsste für die Erbschaftssteuer nachweisen, dass diese Angaben nicht den Tatsachen entsprachen, wenn er vom günstigeren Tarif bei der Erbschaftssteuer profitieren will. Wer in einer eigenen, von derjenigen des Erblassers unabhängigen Wohnung gelebt hat, kann keinen gemeinsamen Haushalt geltend machen, auch wenn er einen grossen Teil des Tages gemeinsam und meistens in der Wohnung des Erblassers verbracht hat. Auch starke emotionale und soziale Bindungen genügen für sich allein nicht für die Gewährung des privilegierten Tarifs.

Impôt sur les successions, vie commune, déduction pour ménage; art. 18 et 19 LISD, art. 40, al. 2 LI.

L'impôt sur les successions est réduit lorsque la personne recevant la succession a vécu au moins dix ans avec le de cujus. Ces deux personnes doivent avoir eu le même domicile fiscal. En conséquence, elles ne peuvent pas avoir bénéficié de la déduction pour personne seule tenant ménage indépendant pour l'imposition du revenu. Quiconque a bénéficié de la déduction pour ménage doit, pour bénéficier du barème plus avantageux d'imposition des successions, établir la preuve, au moment de l'imposition d'une succession, que ses déclarations d'alors ne correspondaient pas à la réalité. Celui ou celle qui disposait de son propre logement distinct de celui du de cujus ne peut pas faire valoir un ménage commun, même si il ou elle passait une grande partie de la journée avec le de cujus et la plupart du temps chez lui. La force des liens affectifs et sociaux ne justifie pas en soi l'application du barème privilégié.

Sachverhalt:

A. Der am 14. Februar 2006 verstorbene G. hatte mit Testament vom 21. September 2001 C. als Alleinerbin eingesetzt.

Am 17. November 2006 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Abteilung Erbschafts-, Schenkungs- und Nachsteuer (ESN), C. auf eine Erbschaftssteuer von Fr. 141 568.–. Die ESN legte dieser Veranlagung den Erbschaftsteuersatz für «die übrigen steuerpflichtigen Personen» gemäss Art. 19 Abs. 1 Bst. d des Gesetzes vom 23. November 1999 über die Erbschafts- und Schenkungssteuer (ESchG; BSG 662.1, in der Fassung vom 23.11.2004, BAG 05-27 [II.]) zugrunde.

Hiegegen erhob C. am 18. Dezember 2006 Einsprache und verlangte, die Veranlagung sei gestützt auf Art. 19 Abs. 1 Bst. b ESchG vorzunehmen, da sie mit dem Erblasser seit mindestens zehn Jahren in Wohngemeinschaft mit gleichem steuerrechtlichen Wohnsitz gelebt habe. Mit Einspracheentscheid vom 29. März 2007 wies die ESN die Einsprache ab.

B. Gegen den Einspracheentscheid erhob C. am 4. April 2007 Rekurs bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Sie beantragte erneut, die Erbschaftssteuer sei gestützt auf Art. 19 Abs. 1 Bst. b ESchG zu veranlagern.

Mit Entscheid vom 8. April 2007 (eröffnet am 14. April 2008) wies die StRK den Rekurs ab.

C. Am 21. Mai 2008 hat C. gegen den Entscheid der StRK Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben mit folgendem Rechtsbegehren:

«Die Steuerveranlagung der Steuerverwaltung des Kantons Bern gemäss Einspracheentscheid vom 29. März 2007 betreffend des Vermögensanfalls der Beschwerdeführerin aus dem Nachlass des Herrn G., verstorben am 14. Februar 2006, sei aufzuheben und der Vermögensanfall von CHF 569 911.– sei gestützt auf Art. 19 lit. b ESchG zu veranlagern

unter Kostenfolge»

Die StRK und die Steuerverwaltung haben mit Vernehmlassung vom 26. Mai 2008 bzw. Beschwerdeantwort vom 31. Juli 2008 je Abweisung der Beschwerde beantragt.

Am 24. November 2008 hat der Instruktionsrichter eine Instruktionsverhandlung mit Einvernahmen durchgeführt. C. ist als Partei, ihre Tochter A. als Zeugin einvernommen worden.

Mit Verfügung vom 2. Dezember 2008 haben die Parteien und die StRK Gelegenheit erhalten, Schlussbemerkungen einzureichen. C. und die Steuerverwaltung halten mit Eingaben vom 19. Dezember 2008 bzw. 19. Januar 2009 an ihren Anträgen fest, während die StRK auf die Einreichung einer Stellungnahme verzichtet hat.

Erwägungen:

1. Der angefochtene Entscheid stützt sich auf öffentliches Recht. Das Verwaltungsgericht beurteilt nach Art. 74 ff. sowohl der bis am 31. Dezember 2008 als auch der seit 1. Januar 2009 gültigen Fassung des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) als letzte kantonale Instanz Beschwerden gegen solche Entscheide. – Neues Verfahrensrecht ist grundsätzlich sofort anwendbar. Die Beschwerdeführerin hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen, ist durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 24 ESchG i.V.m. Art. 201 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

Das Verwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG).

2.

2.1 Die Berechnung der Erbschaftssteuer ist, soweit hier interessierend, in Art. 18 und 19 ESchG geregelt. Diese Bestimmungen lauten in der massgeblichen Fassung vom 23. November 2004 wie folgt:

Art. 18

Tarif

Der Ansatz der zu entrichtenden Erbschafts- und Schenkungssteuer beträgt

<i>Steuersatz in Prozent</i>	<i>steuerbarer Vermögenserwerb in Franken</i>
1,00 für die ersten	100 000
1,25 für die weiteren	100 000
1,50 für die weiteren	100 000
1,75 für die weiteren	100 000
2,00 für die weiteren	100 000
2,25 für die weiteren	100 000
2,50 für jeden weiteren Vermögenserwerb	

Art. 19

Steuerbetrag

¹ Die Erbschafts- und Schenkungssteuer beträgt

a ... [Aufgehoben am 23.11.2004]

b das Sechsfache des Tarifs für Eltern, Stiefeltern, Pflegeeltern, Geschwister, Halbgeschwister, Grosseltern, Stief- und Pflegegrosseltern sowie für Personen, die zum Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs mit der zuwendenden Person seit mindestens zehn Jahren in Wohngemeinschaft mit gleichem steuerrechtlichem Wohnsitz gelebt haben,

- c das Elffache des Tarifs für Neffen, Nichten, Schwiegerkinder, Schwiegereltern, Onkel und Tanten,
- d das Sechzehnfache des Tarifs für die übrigen steuerpflichtigen Personen.

² Pflegekinder, bei denen das Pflegeverhältnis weniger als zwei Jahre gedauert hat, werden nach Absatz 1 Buchstabe b besteuert. [Fassung vom 23.11.2004]

Bei der Festlegung der Erbschaftssteuer ist der Tarif gemäss Art. 18 ESchG mit dem nach den Kriterien von Art. 19 ESchG (Verwandtschaftsgrad oder Beziehungsnähe zwischen der steuerpflichtigen Person und der Erblasserin bzw. dem Erblasser) anwendbaren Faktor zu multiplizieren und anschliessend in Abhängigkeit des Vermögenszugangs zu berechnen.

2.2 Vor dem Erlass des ESchG 1999 sah Art. 10 des Gesetzes vom 6. April 1919 (aESchG) in der Fassung vom 1. September 1988 (GS I 1989 S. 4, 6 f.) für Hausangestellte, die mindestens zehn Jahre in der gleichen Familie tätig gewesen waren, einen Steuersatz von 5% und für Nichtverwandte einen solchen von 20% vor. Mit Urteil vom 25. Oktober 1993 (BVR 1994 S. 510 ff.) erkannte das Verwaltungsgericht, dass es mit dem Rechtsgleichheitsgebot (Art. 4 der damals geltenden Bundesverfassung [aBV; BS 1 S. 3]) nicht vereinbar sei, Zuwendungen an eine langjährige Konkubinatspartnerin – im beurteilten Fall hatte die Erbin mit dem Erblasser während 30 Jahren einen gemeinsamen Haushalt geführt – höher zu besteuern als solche an eine Hausangestellte. Die Konkubinatspartnerin müsse mindestens gleich behandelt werden wie die Hausangestellte. Gestützt auf dieses Urteil änderte die Steuerverwaltung ihre Praxis und gewährte Personen, die mindestens zehn Jahre in Haus- oder Wohngemeinschaft gelebt hatten, ohne miteinander verheiratet zu sein, den privilegierten Steuersatz von 5%, wobei unbeachtlich war, ob die Haus- oder Wohngemeinschaft auf einem Angestelltenverhältnis, einem Konkubinat oder einer anderen Form des Zusammenlebens beruht hatte (vgl. zum Ganzen NStP 1994 S. 16).

2.3 Mit Erlass des ESchG 1999 (Inkraftsetzung per 1. Januar 2001) wurden die Privilegierungstatbestände neu gefasst. Dabei diskutierte der Grosse Rat die erbschaftssteuerrechtliche Behandlung von Konkubinatspaaren einlässlich. Der anlässlich der Beratung von Art. 9 ESchG gestellte Antrag, Konkubinatspaare gleich wie Ehepaare zu behandeln und sie bei unentgeltlichen Zuwendungen sowie bei Vermögenserwerb von Todes wegen von der Steuer zu befreien, wurde mit Verweis auf die (geplante) Regelung in Art. 19 ESchG abgelehnt (Tagblatt des Grossen Rates 1999, S. 643). Auch wenn bei der Ausgestaltung der Bestimmung von Art. 19 Abs. 1 Bst. b ESchG die privilegierte Besteuerung von Konkubinatspaaren im Vordergrund gestanden hat (Tagblatt des Grossen Rates 1999, S. 646), ist hinsichtlich der steuerrechtlichen Gleichstellung unterschiedlicher Lebensformen ausdrücklich auf das Erfordernis des Vorliegens einer eheähnlichen Gemeinschaft verzichtet worden (Tagblatt des Grossen Rates 1999,

S. 643). Der privilegierte Tarif von Art. 19 Abs. 1 Bst. b ESchG soll demnach Personen zukommen, die seit mindestens 10 Jahren in Wohngemeinschaft gelebt und den gleichen steuerrechtlichen Wohnsitz gehabt haben. Näheres über den unbestimmten Rechtsbegriff der Wohngemeinschaft lässt sich den Materialien zwar nicht entnehmen. Die französische Fassung von Art. 19 Abs. 1 Bst. b ESchG verdeutlicht indessen, dass ein Zusammenleben in einem *gemeinsamen Haushalt* – «*faisaient ménage commun*» – erforderlich ist.

2.4

2.4.1 Wer mit einer (erwachsenen) Person in Wohngemeinschaft im Sinn von Art. 19 Abs. 1 Bst. b ESchG gelebt und demnach einen gemeinsamen Haushalt geführt hat (vgl. E. 2.3 hiervor), kann für diese Zeit nicht als alleinstehend im Sinn des Steuergesetzes gelten (vgl. Art. 40 Abs. 2 und Art. 40 Abs. 3 Bst. c StG). Dies ist logisch, ergibt sich aber darüber hinaus auch aus Gründen der Einheit der Steuerrechtsordnung und der Praktikabilität; denn es wäre nicht zu rechtfertigen, einkommenssteuerrechtlich als alleinstehend zu behandeln, wer erbschaftssteuerrechtlich als in Wohngemeinschaft lebend einzustufen wäre (und umgekehrt). Die Begriffe der Wohngemeinschaft nach ESchG und der alleinstehenden Person nach StG sind demnach im Sinn einander gegenseitig ausschliessender Möglichkeiten zu verstehen. Bei der näheren Bestimmung des Begriffs der Wohngemeinschaft gemäss ESchG kann demnach – unter umgekehrten Vorzeichen – auch die Rechtsprechung und die Literatur zum Begriff der alleinstehenden Person beigezogen werden.

2.4.2 Der Haushaltabzug gemäss Art. 40 Abs. 2 StG steht jenen steuerpflichtigen Personen zu, die – allein oder mit eigenen Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen – einen selbständigen Haushalt führen. Damit sollen die Kosten, die die Führung eines selbständigen Haushalts mit sich bringen, im Rahmen des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit pauschal berücksichtigt werden. Keinen Anspruch auf den Haushaltabzug hat, wer im Konkubinat oder in einer Wohngemeinschaft lebt. Denn solchen Steuerpflichtigen unterstellt das Gesetz einen Haushaltvorteil, der sich aus dem durch die gemeinsame Haushaltsführung resultierenden Synergieeffekt ergeben soll und den alleinstehende und alleinerziehende Personen im Vergleich zu Paarhaushalten nicht realisieren können (vgl. Leuch/Kästli, Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Art. 1 bis 125, 2006, Art. 40 N. 6 ff.; Peter Locher, in recht 1995 S. 166 ff., S. 172 f.). Zusätzlich zum Haushaltabzug (und zum Kinderabzug) steht alleinstehenden Personen gemäss Art. 40 Abs. 3 Bst. c StG der Kinder-Haushaltabzug zu, sofern sie mit den von ihnen unterhaltenen Kindern einen eigenen Haushalt führen. Konkubinats- und Mehrpersonenhaushalte sowie Wohngemeinschaften haben keinen Anspruch auf diese Abzüge (vgl. Leuch/Kästli, a.a.O., Art. 40 N. 28 f.).

3. Nach dem Grundsatz, wonach die Steuerverwaltung die Beweislast für die steuerbegründenden Tatsachen trägt, die steuerpflichtige Person dagegen jene für Tatsachen, welche die Steuerschuld mildern oder aufheben, ist der Nachweis, dass ein privilegierter Tarif zur Anwendung gelangt, von der Beschwerdeführerin zu erbringen (BGE 121 II 257 E. 4c/aa; BGer 2A.16/2006 vom 23.6.2006, E. 3.1; BVR 2007 S. 49 E. 2.4 mit Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, 2003, Art. 123 N. 69). Bewiesen ist eine Tatsache dann, wenn das Gericht aufgrund der erhobenen Beweise zur Überzeugung gelangt ist, dass sie – so wie behauptet bzw. angenommen – Bestand hat. Es ist keine absolute Gewissheit erforderlich, sondern es genügt ein so hoher Grad an Wahrscheinlichkeit, dass keine vernünftigen Zweifel verbleiben (VGE 23476/23477 vom 30.1.2009, E. 3.1 mit Verweis auf Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 19 N. 6).

3.1 Die Beschwerdeführerin hat in den aktenkundigen Steuererklärungen 2001–2005 jeweils angegeben, alleinstehend zu sein und mit ihrer Tochter, für deren Unterhalt sie sorgt, einen eigenen Haushalt zu führen. Sie hat daher jeweils den *Abzug für Alleinstehende mit eigenem Haushalt* beansprucht (vgl. E. 2.4.2 hiervor; Steuererklärungen 2001 bis 2005, unpaginierte Vorakten ESN). Ihre Selbstdeklaration, welche von der Steuerverwaltung übernommen wurde, ist zwar für das vorliegende Verfahren nicht ohne weiteres massgeblich; indes muss sich die Beschwerdeführerin ihre im Einkommenssteuerveranlagungsverfahren gemachten Angaben insoweit anrechnen lassen, als deren Richtigkeit zunächst zu vermuten ist, zumal die gestützt darauf ergangenen Veranlagungen längst in Rechtskraft erwachsen sind. Die Vermutung ist widerlegbar, wenn der Beschwerdeführerin der Nachweis gelingt, dass ihre Angaben in den Steuererklärungen unzutreffend waren (vgl. auch VGE 20847 vom 3.3.2000, E. 4b, bestätigt durch BGer 2P.76/2000 vom 7.8.2000, in NStP 2000 S. 80 E. 3b) und sie demzufolge in den Steuerjahren 2001–2005 zu Unrecht in den Genuss des Haushaltabzugs (vgl. Art. 40 Abs. 2 StG) sowie des Kinder-Haushaltabzugs (vgl. Art. 40 Abs. 3 Bst. c StG) gekommen ist.

3.2 Die Beschwerdeführerin bringt vor, sie habe für G. die Haushaltarbeiten (Wäsche machen, einkaufen, kochen, putzen) besorgt, während dieser, solange es ihm aus gesundheitlichen Gründen möglich gewesen sei, handwerkliche Arbeiten übernommen habe. Als es dem Erblasser gesundheitlich schlechter gegangen sei, habe sie ihn nicht nur im Rahmen ihrer Spitex-Tätigkeit, sondern auch privat gepflegt. Die Mahlzeiten hätten sie und ihre Tochter gemeinsam mit dem Erblasser eingenommen. Sie hätten oft zusammen kulturelle Anlässe besucht, Ausflüge unternommen und gemeinsam Familienfeste gefeiert. Zwischen ihnen habe ein grosses Vertrauensverhältnis bestanden. Gegen aussen seien sie wie eine Familie aufgetreten. Die Tochter der Beschwerdeführerin hat diese Angaben anlässlich ihrer Einvernahme vom 24. November 2008 bestätigt und ausgesagt, der Erblasser sei immer für sie da gewesen und

habe mit ihr auch die Schulaufgaben gemacht. Er sei für sie wie ein Grossvater gewesen.

3.3 Diese Aussagen beziehen sich vorab auf die enge Beziehung, die die Beschwerdeführerin und ihre Tochter zum Erblasser hatten. Eine enge emotionale und soziale Bindung wird zudem durch zahlreiche zu den Akten gereichte Bestätigungen von Freunden, Bekannten und Verwandten belegt und auch von der Steuerverwaltung nicht bestritten. Bei einer Person, die, ohne dass ihr ein gesetzliches Erbrecht zustünde, durch eine andere Person in erheblichem Umfang erbrechtlich begünstigt wird, ist eine besonders enge Beziehung ohnehin zu vermuten (vgl. VGE 22362 vom 6.12.2006, E. 3.6.4). Keine ausschlaggebende Bedeutung ist dagegen dem von der Vorinstanz stark gewichteten Umstand beizumessen, dass sich die Beschwerdeführerin und der Erblasser zeitlebens gesiezt haben (vgl. Protokoll vom 24.11.2008, S. 5, act. 9); die Qualität einer Beziehung lässt sich nicht allein anhand gesellschaftlicher Umgangsformen ablesen. Eine enge persönliche Beziehung zum Erblasser kann demnach zwar als erstellt gelten, reicht indes noch nicht aus. Vielmehr ist für das Vorliegen einer Wohngemeinschaft nachzuweisen, dass während der gesetzlich vorgesehenen Dauer von 10 Jahren ein *gemeinsamer Haushalt* geführt worden ist (vgl. E. 2.3 hiervor).

3.3.1 Als Wohngemeinschaft wird in der Regel das Zusammenleben zweier oder mehrerer erwachsener Personen in einer Wohnung bzw. einem Einfamilienhaus bezeichnet. Stehen den Bewohnerinnen und Bewohnern mehrere Wohnungen zur Verfügung, so ist eine Wohngemeinschaft, wie die Vorinstanz zutreffend erwogen hat (vgl. angefochtener Entscheid, E. 6, S. 7, act. 1B) zwar nicht grundsätzlich ausgeschlossen; es bedarf jedoch einer besonderen Begründung, inwiefern trotz mehrerer Wohnungen ein einziger, gemeinsamer Haushalt gegeben sein soll.

3.3.2 Die Beschwerdeführerin schloss mit dem Erblasser bei ihrem Einzug in die 1-Zimmer-Dachwohnung im August 1993 einen Mietvertrag ab (vgl. Mietvertrag vom 10.8.1993, unpaginierte Vorakten ESN). Per Januar 1994 mietete sie die im 2. Stock freigewordene 3-Zimmer-Wohnung zu einem Mietzins von Fr. 600.– (vgl. Schreiben vom 16.6.1995, unpaginierte Vorakten ESN). Am 29. August 1995 wurde der Mietvertrag erneuert und der Mietzins neu auf Fr. 700.– festgelegt (vgl. Mietvertrag vom 29.8.1995, unpaginierte Vorakten ESN). Das vertragliche Mietverhältnis hatte bis zum Hinschied des Erblassers Bestand. Gemäss Aussagen der Beschwerdeführerin und ihrer Tochter anlässlich der Einvernahmen vom 24. November 2008 war die Wohnung im 2. Stock komplett eingerichtet und verfügte mithin über ein Badezimmer und eine funktionsfähige, normal ausgestattete Küche (vgl. Protokoll vom 24.11.2008, S. 3–5, act. 9; abweichend davon die Beschwerdeschrift, S. 3, act. 1). Die Mahlzeiten seien zu rund 70% gemeinsam eingenommen worden; im Übrigen hätten die Beschwerdeführerin und ihre Tochter bei sich gekocht (Protokoll vom 24.11.2008, S. 4, act. 9). Die

Beschwerdeführerin verfügte überdies gemäss unbestritten gebliebener Feststellung der Steuerverwaltung über einen eigenen Telefonanschluss.

3.3.3 Diese Tatsachen lassen keinen anderen Schluss zu, als dass die Beschwerdeführerin über eine eigene, komplett ausgestattete Wohneinheit mit einer klar von derjenigen des Erblassers abgrenzbaren persönlichen Lebenssphäre verfügte; sie legte ihren eigenen Haushalt nie mit jenem des Erblassers zu einem gemeinsamen Haushalt zusammen, sondern hat ihren eigenen Haushalt stets aufrechterhalten. Daran vermag auch nichts zu ändern, dass die Beschwerdeführerin angibt – was durch verschiedene ins Recht gelegte Schreiben von Drittpersonen belegt wird –, sie habe den Keller, die Terrasse und den Garten gemeinsam mit dem Erblasser genutzt. Auch die Angaben der Tochter der Beschwerdeführerin, wonach diese jeweils, wenn sie den Erblasser in seiner Wohnung aufsuchte, an die Wohnungstüre klopfte und seine Eintretensaufforderung abwartete, lassen nicht auf eine Einheit der Haushalte schliessen. Dass auch die Beschwerdeführerin offenbar von je zwei selbständigen Wohnungen ausgegangen ist, lässt sich, wenigstens indirekt, auch aus den von ihr zu den eingereichten Fotos angebrachten Legenden entnehmen, welche jeweils danach unterscheiden, ob die Fotos in ihrer eigenen Wohnung (vgl. Fotos Nrn. 1, 10 und 11, Beilage 2 zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde, act. 1 C) oder in der Wohnung des Erblassers aufgenommen worden sind (vgl. Foto Nr. 25, Beilage 2 zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde, act. 1C). – Hinsichtlich des *Mietverhältnisses* bringt die Beschwerdeführerin zwar vor, der Mietvertrag sei im Jahr 1995 (nur) mit Blick auf das laufende Ehescheidungsverfahren erneuert worden, da für den Abschluss einer Trennungvereinbarung bzw. Ehescheidungskonvention für die Wohnkosten ein Betrag auszuweisen gewesen sei. Dieses Vorbringen vermag jedoch, wie die Vorinstanz zutreffend ausgeführt hat, die Bedeutung des Mietvertrags für den vorliegenden Zusammenhang nicht zu relativieren. Dass die Beschwerdeführerin bis zum Hinschied des Erblassers den Mietzins gemäss Mietvertrag tatsächlich entrichtet hat (vgl. Protokoll vom 24.11.2008, S. 5 f., act. 9), zeigt, dass dem Vertragsverhältnis auch inhaltlich nachgelebt wurde und diesem nicht bloss eine fiktive oder symbolische Bedeutung zugekommen ist. Das Bestehen zweier je vollständig ausgestatteter Wohnungen und eines förmlichen, schriftlichen Mietverhältnisses sind als Indizien für das Bestehen zweier selbständiger Haushalte insgesamt stärker zu gewichten als die Mithilfe der Beschwerdeführerin im Haushalt und bei der Pflege des Erblassers, die zahlreichen gemeinsamen Unternehmungen, die teilweise gemeinsam eingenommenen Mahlzeiten und die gemeinsame Nutzung von Nebenräumen, Garten und des Autos.

3.4 Auch im Licht des Alleinstehendenbegriffs von Art. 40 StG ergibt sich nichts zugunsten der Beschwerdeführerin. Der vom Gesetzgeber bei Wohngemeinschaften unterstellte Haushaltvorteil ist bei zwei grundsätzlich selbständig geführten Haushalten nicht gegeben. So konnte die Beschwerdeführerin bezüglich der Wohnkosten wie

Miete und Gebühren für Strom, Abwasser und Telefon keine Ersparnisse erzielen, wie dies bei einem gemeinsamen Haushalt typischerweise der Fall ist (vgl. E. 2.4.2 hiervor). Auch ist keine Gemeinschaftlichkeit der Mittel für die Bestreitung der Haushaltskosten ersichtlich. Die Beschwerdeführerin hat zwar anlässlich ihrer Einvernahme ausgesagt, der Erblasser habe ihr hie und da etwas Geld für den Einkauf gegeben oder ihr hin und wieder den Mietzins erlassen (vgl. Protokoll vom 24.11.2008, S. 5, act. 9). Eine gemeinsame Kasse für die laufenden Haushaltskosten, wie dies ein gemeinsam geführter Haushalt unter diesen Umständen erwarten liesse, lag indessen nicht vor, selbst wenn als erstellt gelten kann, dass die Beschwerdeführerin und der Erblasser in finanzieller Hinsicht jeweils nicht über alle Einzelpositionen abgerechnet haben, sondern gegenseitig eine gewisse Grosszügigkeit walten liessen (vgl. auch Protokoll vom 24.11.2008, S. 6, act. 9). Insoweit erweist sich die wiederholte Selbstdeklaration der Beschwerdeführerin und deren Veranlagung durch die Steuerverwaltung als Alleinstehende mit eigenem Haushalt im Sinn von Art. 40 StG auch im Nachhinein nicht als falsch.

3.5 Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin nicht nachzuweisen vermag, dass sie mit dem Erblasser in einer Wohngemeinschaft im Sinn von Art. 19 Abs. 1 Bst. b ESchG lebte und die wiederholte steuerliche Selbstdeklaration bzw. Veranlagung als Alleinstehende mit eigenem Haushalt insoweit unzutreffend gewesen wäre. Die Vorbringen der Beschwerdeführerin bezüglich der emotionalen und sozialen Bindung zum Erblasser erscheinen zwar glaubhaft, doch reichen solche Bindungen allein für die Gewährung des privilegierten Steuertarifs gemäss Art. 19 Abs. 1 Bst. b ESchG nicht aus. Da es der Beschwerdeführerin nicht gelungen ist, den Nachweis der gemeinsamen Haushaltsführung mit dem Erblasser zu erbringen, ist die Anwendung des privilegierten Tarifs für in Wohngemeinschaft Lebende gemäss Art. 19 Abs. 1 Bst. b ESchG ausgeschlossen. Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

4. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht zu tragen (Art. 108 Abs. 1 VRPG). Parteikosten sind nicht zu sprechen (Art. 108 Abs. 3 i.V.m. Art. 104 Abs. 3 VRPG).

VGE vom 7. April 2009 i.S. C.

Haushaltabzug, Alleinstehende mit Kindern, Kinderabzug; Art. 40 Abs. 2, Art. 40 Abs. 3 Bst. a und Art. 40 Abs. 3 Bst. c StG-2000.

Personen, die nicht verheiratet sind und allein oder mit eigenen Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen einen Haushalt führen, haben Anspruch auf den Haushaltabzug. Artikel 40 Absatz 2 StG definiert den Begriff des Kindes nicht. Sinn und Zweck der Bestimmung wie auch die systematische Auslegung zeigen klar, dass unter Kind nicht jedes vom Haushalteinhaber abstammende Kind gemeint sein kann. Vielmehr muss für die Gewährung des Haushaltabzuges bei gemeinsamem Haushalt zwischen einem Elternteil und einem oder mehreren Kindern die Voraussetzung für die Gewährung des Kinderabzuges für jedes Kind erfüllt sein. Erwachsene Nachkommen erfüllen diese Voraussetzung nach Abschluss der Ausbildung nicht mehr. Wenn auch keine Unterstützungsbedürftigkeit infolge Erwerbsunfähigkeit vorliegt, kann somit der Haushaltabzug nicht gewährt werden. Damit entfällt für die andern Kinder auch der zusätzliche Abzug, der an den Haushaltabzug gekoppelt ist.

Déduction pour ménage, personne seule avec enfants, déduction pour enfant; art. 40, al. 2, art. 40, al. 3, lit. a et art. 40, al. 3, lit. c LI-2000.

Les personnes qui ne sont pas mariées et qui vivent seules ou avec leurs enfants ou des personnes nécessiteuses ont droit à la déduction pour ménage. L'article 40, alinéa 2 LI ne définit pas la notion d'enfant. Il ressort clairement du sens et du but de cette disposition, ainsi que de l'interprétation systématique, que le terme «enfant» tel qu'il est employé ici ne peut pas désigner chaque enfant du foyer. Au contraire, l'octroi de la déduction pour ménage au parent qui vit avec l'un ou plusieurs de ses enfants suppose que chaque enfant du foyer ouvre droit à la déduction pour enfant. Ce n'est pas le cas des enfants adultes ayant terminé leur formation. A moins qu'ils soient incapables d'exercer une activité rémunérée, la déduction pour ménage ne peut pas être accordée. Le foyer fiscal perd du même coup le droit à la déduction supplémentaire pour les autres enfants, puisque cette déduction est liée à la déduction pour ménage indépendant.

Sachverhalt:

A. N. ist alleinerziehende Mutter und führte im Steuerjahr 2005 mit ihren Kindern S. (geb. 18.12.1985) und R. (geb. 3.5.1989) einen gemeinsamen Haushalt. Ihr Sohn C. (geb. 21.6.1987) absolvierte eine auswärtige Ausbildung. In der Steuererklärung 2005 gab N. an, sie sei alleinstehend und führe mit ihren Kindern einen eigenen Haushalt. Sie machte ausserdem den Kinderabzug für ihre drei Kinder geltend.

Mit Verfügungen vom 13. März 2007 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern N. für das Jahr 2005 auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 34 000.– bei den Kantons- und Gemeindesteuern und Fr. 33 600.– bei der direkten Bundessteuer. Den geltend gemachten Abzug für Alleinstehende und den zusätzlichen Abzug für Alleinstehende mit Kindern gewährte sie nicht.

Gegen die Veranlagungsverfügungen erhob N. am 27. März 2007 Einsprache, welche die Steuerverwaltung mit Entscheiden vom 8. Juni 2007 abwies.

B. Dagegen erhob N. am 6. Juli 2007 Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Mit Entscheiden vom 12. August 2008 hiess die STRK den Rekurs betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern teilweise gut, wogegen sie die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer abwies.

C. Am 12. September 2008 hat N. gegen den Entscheid der StRK bezüglich Kantons- und Gemeindesteuern beim Verwaltungsgericht Beschwerde erhoben. Sie beantragt, es sei ihr der Abzug für Alleinstehende von Fr. 2200.– sowie zweimal der zusätzliche Abzug von je Fr. 1200.– für ihre Kinder in Ausbildung zu gewähren. Zudem hat N. mit separater Eingabe ein Gesuch um unentgeltliche Prozessführung gestellt.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 16. September 2008 bzw. Beschwerdeantwort vom 14. November 2008, die Beschwerde sei abzuweisen.

Erwägungen:

1.

1.1 Der angefochtene Entscheid stützt sich auf öffentliches Recht. Das Verwaltungsgericht beurteilt nach Art. 74 ff. sowohl der bis am 31. Dezember 2008 als auch der seit 1. Januar 2009 gültigen Fassung des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwal-

tungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) als letzte kantonale Instanz Beschwerden gegen solche Entscheide. Neues Verfahrensrecht ist grundsätzlich sofort anwendbar. Die Beschwerdeführerin hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen, ist durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.

Das Verwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG).

1.2 Die vorliegend umstrittene Steuerforderung beträgt weniger als Fr. 20 000.–, weshalb für die Beurteilung der Beschwerde an sich die Einzelrichterin bzw. der Einzelrichter zuständig ist (Art. 128 Abs. 1 VRPG). Die rechtlichen Verhältnisse rechtfertigen indes die Überweisung an die Kammer (Art. 128 Abs. 6 VRPG).

2. Umstritten ist, ob der Beschwerdeführerin der Abzug für Alleinstehende mit eigenem Haushalt (nachfolgend Haushaltabzug) gemäss Art. 40 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 (StG; BSG 661.11) in der ursprünglichen Fassung (BAG 00-124; nachfolgend aArt. 40 Abs. 2 StG) zusteht.

Gemäss aArt. 40 Abs. 2 StG können verwitwete, geschiedene oder ledige Personen sowie Ehegatten, die je einen selbständigen Wohnsitz haben oder getrennt veranlagt werden, weitere Fr. 2200.– abziehen, sofern sie allein, mit eigenen Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen einen selbständigen Haushalt führen. Der Haushaltabzug soll die Ersparnis ausgleichen, die in einem Mehrpersonenhaushalt im Vergleich zu einem Einpersonenhaushalt erzielt werden kann (vgl. statt vieler Donatus Hürzeler, in ASA 70 S. 398 ff., S. 402). Das Bundesgericht hat in BGE 110 Ia 7 E. 3e festgehalten, dass nicht nur Ehepaare unter sich und Ehepaare im Vergleich zu Konkubinatspaaren, sondern auch wirklich Alleinstehende im Vergleich zu Verheirateten nach dem Massstab der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gleich zu belasten sind. Im selben Entscheid (E. 4b) hat das Bundesgericht erkannt, dass Haushaltvorteile durch gemeinsames Wirtschaften nicht nur bei Ehepaaren, sondern ebenso bei anderen Haushaltgemeinschaften entstehen, weshalb eine steuerliche Höherbelastung von Ehepaaren gegenüber Konkubinatspaaren mit gleichem Einkommen insoweit nicht gerechtfertigt ist. Häusliche Dienste sind nicht zu den Haushaltvorteilen zu rechnen, da es sich dabei um steuerlich nicht erfassbare Eigenleistungen des Paares handelt. – Der Kanton Bern hat der vom Bundesgericht verlangten Berücksichtigung des fehlenden Haushaltvorteils bei Alleinstehenden mit der Einführung des Haushaltabzugs Rechnung getragen (vgl. Peter Locher, in recht 1995 S. 162 ff., S. 172 f.; Donatus Hürzeler, a.a.O., S. 404 f.). Den Haushaltabzug können nicht nur «echte» Alleinstehende, sondern auch Alleinstehende, die mit eigenen Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen einen selbständigen Haushalt führen, geltend machen (vgl. Leuch/Kästli, Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Art. 1 bis 125, 2006, Art. 40 N. 10 f.).

3.

3.1 Die Beschwerdeführerin macht sinngemäss geltend, der Begriff «Kinder» in aArt. 40 Abs. 2 StG sei im Sinn des Abstammungsverhältnisses zu verstehen. Es sei deshalb keine zwingende Voraussetzung für den Haushaltabzug, dass für die Kinder auch der Kinderabzug gemäss aArt. 40 Abs. 3 Bst. a StG zulässig sei. Gemäss der Praxis der Steuerverwaltung sind in aArt. 40 Abs. 2 StG demgegenüber nur minderjährige oder in der beruflichen Ausbildung stehende Kinder, d.h. Kinder im Sinn von aArt. 40 Abs. 3 Bst. a StG, gemeint.

3.2

3.2.1 Im juristischen Sprachgebrauch kann der Begriff des Kindes einerseits das Abstammungsverhältnis bezeichnen, mit dem eine Person rechtlich einer Mutter und/oder einem Vater zugeordnet wird. Andererseits dient der Begriff des Kindes als Abgrenzung des Kindes- vom Erwachsenenalter. Das schweizerische Recht kennt keinen einheitlichen Begriff des Kindes (vgl. Martina Fuchs, Die Haftung des Familienhaupts nach Art. 333 Abs. 1 ZGB im veränderten sozialen Kontext, 2007, S. 38 f.). Das StG definiert den Begriff des Kindes zwar nicht generell, präzisiert ihn jedoch meist in einzelnen Bestimmungen (z.B. Art. 40 Abs. 3 Bst. a StG: für jedes *minderjährige* Kind und für jedes *in der beruflichen Ausbildung stehende* Kind). Dem Wortlaut von aArt. 40 Abs. 2 StG ist eine solche Präzisierung nicht zu entnehmen.

3.2.2 Art. 39 Abs. 2 Ziff. 1 des alten Gesetzes vom 29. Oktober 1944 über die direkten Staats- und Gemeindesteuern (aStG; GS 1944 S. 153 ff.) in der bis zum 1. Januar 1991 geltenden Fassung (GS 1986 S. 71 ff.) bestimmte noch ausdrücklich, dass bei einem selbständigen Haushalt mit Kindern der Haushaltabzug nur möglich sei, wenn für die Kinder der Abzug gemäss Art. 39 Abs. 2 Ziff. 3 Bst. a aStG (Kinderabzug) zulässig sei. Anlässlich der Änderung vom 7. Februar 1990 des Art. 39 Abs. 2 Ziff. 1 aStG (GS 1990 S. 112 ff.) wurde diese Voraussetzung gestrichen. Den Materialien zur Änderung vom 7. Februar 1990 ist nicht zu entnehmen, weshalb diese Streichung erfolgt ist. Im Mittelpunkt der Debatten im Grossen Rat stand die Ausdehnung des Haushaltabzugs auch auf Alleinstehende ohne Kinder sowie die Höhe des Abzugs. Weshalb das Kriterium des Kinderabzugs weggefallen ist, wurde nicht diskutiert. Insofern ist den Materialien keine eindeutige Absicht des Gesetzgebers zu entnehmen, den Haushaltabzug neu auf steuerpflichtige Personen auszudehnen, die mit erwachsenen und nicht mehr in der beruflichen Ausbildung stehenden Kindern (d.h. mit Kindern, für die der Kinderabzug nicht mehr geltend gemacht werden kann) in Haushaltgemeinschaft leben.

3.2.3 aArt. 40 Abs. 2 StG bezweckt – wie erwähnt – den Ausgleich der Haushaltvorteile einer Haushaltgemeinschaft gegenüber Einzelhaushalten. Die im Haushalt anfallenden Kosten können in einem Mehrpersonenhaushalt aufgeteilt werden (vgl. vorne

E. 2). Spätestens mit Abschluss der beruflichen Ausbildung können sich auch «Kinder» in der Regel an den Kosten des Haushalts beteiligen, womit für die steuerpflichtige Person ein Haushaltvorteil entsteht oder zumindest entstehen kann. Es entspricht somit offensichtlich nicht Sinn und Zweck von aArt. 40 Abs. 2 StG, den Haushaltabzug bereits zuzulassen, wenn ein Elternteil mit seinem Kind – lediglich im Sinn des Abstammungsverhältnisses – einen Haushalt führt. Dies würde namentlich bei erwachsenen Kindern, die ihre Ausbildung abgeschlossen haben, zu einer zweckwidrigen Ausdehnung des Tatbestands führen, die der Gesetzgeber nicht gewollt haben kann.

3.2.4 Auch die Gesetzssystematik lässt darauf schliessen, dass in aArt. 40 Abs. 2 StG nicht Kinder im Sinn des Abstammungsverhältnisses gemeint sind. Sowohl in aArt. 40 Abs. 3 Bst. a (Kinderabzug) als auch in aArt. 40 Abs. 3 Bst. c StG (zusätzlicher Kinder-Haushaltabzug) ist Voraussetzung des Abzugs, dass es sich um minderjährige oder in Ausbildung stehende Kinder handelt. Es ist davon auszugehen, dass einem sich im selben Artikel wiederholenden Begriff an jeder Stelle der Bestimmung dieselbe Bedeutung zukommt. Zudem steht Art. 40 StG unter dem Titel «Sozialabzüge», deren Sinn und Zweck es ist, dass alle Steuerpflichtigen nach Massgabe ihrer persönlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und unter Berücksichtigung ihres sozialen Umfelds, d.h. als Einzelperson oder Mitglied einer Lebensgemeinschaft, besteuert werden (vgl. Bosshard/Bosshard/Lüdin, Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht, 2000, S. 95 f.). Mit den Sozialabzügen sollen die sittlich oder rechtlich bedingten Pflichten der steuerpflichtigen Person gegenüber ihr nahestehenden Personen, namentlich den Familienmitgliedern, berücksichtigt werden (Ivo P. Baumgartner, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. Aufl. 2008, Art. 35 DBG N. 1a). Diese Zielsetzung der Sozialabzüge macht deutlich, dass es beim Haushaltabzug nicht nur auf das Abstammungsverhältnis ankommen kann, sondern weitere, mit der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen im Zusammenhang stehende Voraussetzungen – wie z.B. Unterhaltspflichten – gegeben sein müssen.

3.3 Die Auslegung von aArt. 40 Abs. 2 StG ergibt somit, dass der Haushaltabzug bei einer Haushaltgemeinschaft mit Kindern nur dann zulässig ist, wenn für diese der Abzug gemäss aArt. 40 Abs. 3 Bst. a StG gewährt werden kann. Es ist zwar durchaus denkbar, dass in gewissen Fällen ein erwachsenes Kind trotz Abschluss der beruflichen Ausbildung nicht zu den Kosten des Haushalts beitragen kann und somit an sich kein Haushaltvorteil für die steuerpflichtige Person entsteht. Die Sozialabzüge sind aber pauschalierte Beträge, die weder einen konkreten Bezug zu bestimmten Einkommensquellen noch zu tatsächlich getätigten Aufwendungen haben müssen (Ivo P. Baumgartner, a.a.O., Art. 35 DBG N. 1c). Im Interesse der Praktikabilität ist eine gewisse Schematisierung und Pauschalisierung des Abgaberechts unausweichlich und deshalb auch zulässig (vgl. BGE 126 I 76 E. 2a).

3.4 Der älteste Sohn der Beschwerdeführerin wurde im Jahr 2005 zwanzig Jahre alt und hat im August 2005 die Lehre abgeschlossen. Er war demzufolge am massgebenden Stichtag kein Kind im Sinn von aArt. 40 Abs. 2 StG mehr. Die Beschwerdeführerin macht den Kinderabzug gemäss aArt. 40 Abs. 3 Bst. a StG mithin zu Recht nicht (mehr) geltend.

4. Anspruch auf den Abzug gemäss aArt. 40 Abs. 2 StG haben auch verwitwete, geschiedene oder ledige Personen sowie Ehegatten, die je einen selbständigen Wohnsitz haben oder getrennt veranlagt werden, sofern sie mit *unterstützungsbedürftigen Personen* einen selbständigen Haushalt führen.

4.1 Wie im Zusammenhang mit der Auslegung des Begriffs «Kinder» (vgl. vorne E. 3.2.4) ist auch bei der Auslegung des Begriffs der Unterstützungsbedürftigkeit davon auszugehen, dass dieser im Rahmen des gleichen Artikels – also aArt. 40 Abs. 2 und aArt. 40 Abs. 5 StG – gleich zu verstehen ist. Bei der Auslegung von Bestimmungen zu den Sozialabzügen ist zudem stets der Zusammenhang mit den privatrechtlichen Unterhaltspflichten zu beachten. Soweit es sich bei den fraglichen Leistungen um solche aufgrund einer lediglich moralischen oder sittlichen Obliegenheit handelt, ist eine engere Auslegung der Bestimmung angebracht (vgl. Bosshard/Bosshard/Lüdin, a.a.O., S. 97). Wie die Vorinstanz zutreffend erkannt hat, würde der Verzicht auf die Voraussetzung der Erwerbsunfähigkeit zur Gewährung des Haushaltabzugs auch bei Haushaltgemeinschaften (z.B. Konkubinat) führen, die nach Sinn und Zweck der Bestimmung nicht entlastet werden sollen. Die Unterstützungsbedürftigkeit gemäss aArt. 40 Abs. 2 StG ist demnach im Übereinstimmung mit aArt. 40 Abs. 5 StG so auszulegen, dass neben der Unterstützungsbedürftigkeit im engeren Sinn auch Erwerbsunfähigkeit vorliegen muss. Mit anderen Worten ist der Haushaltabzug bei einer Haushaltgemeinschaft mit einer Person, die kein Kind im Sinn von aArt. 40 Abs. 3 Bst. a StG ist, nur dann zulässig, wenn der Unterstützungsabzug gemäss aArt. 40 Abs. 5 StG gewährt werden kann (vgl. auch VGE 23429 vom 24.3.2009, E. 5.3; a.M. Hans Gruber, Handkommentar zum bernischen StG 44, 5. Aufl. 1987, Art. 39 N. 2).

4.2

4.2.1 Gemäss aArt. 40 Abs. 5 StG können für Leistungen der steuerpflichtigen Person an unterstützungsbedürftige erwerbsunfähige Personen Fr. 4400.– abgezogen werden, wenn die steuerpflichtige Person mindestens in der Höhe des Abzugs an deren Unterhalt beiträgt.

4.2.2 Unterstützungsbedürftigkeit im engeren Sinn liegt vor, wenn das Einkommen und das Vermögen einer Person nicht ausreichen, um ihren Unterhaltsbedarf angemessen zu decken. Die Bestimmung des Unterhaltsbedarfs und damit der Unterstützungsbedürftigkeit richtet sich nach den Verhältnissen im Einzelfall. Dabei sind objektive

Gesichtspunkte und nicht die subjektiven Bedürfnisse der unterstützten Person massgebend (Leuch/ Kästli, a.a.O., Art. 40 N. 35 ff., auch zum Folgenden). Als angemessen gilt dabei das um einen Zuschlag von 25% erhöhte betriebsrechtliche Existenzminimum (vgl. BVR 1984 S. 114 E. 5). Gemäss der vom Verwaltungsgericht gestützten Praxis der Steuerverwaltung ist die Unterstützungsbedürftigkeit bei Alleinstehenden dann gegeben, wenn sie ein Reinvermögen vor Sozialabzügen von weniger als Fr. 50 000.– und ein Reineinkommen vor Sozialabzügen von weniger als Fr. 16 000.– versteuern (vgl. BVR 1998 S. 264 E. 3b).

4.2.3 Erwerbsunfähigkeit liegt vor, wenn es einer Person unabhängig von ihrem Willen effektiv unmöglich ist, einer Erwerbstätigkeit nachzugehen. Dies ist u.a. dann der Fall, wenn sie mit Blick auf ihre physische oder psychische Gesundheit objektiv nicht in der Lage ist, zu arbeiten und sich ihren Lebensunterhalt zu verdienen (vgl. Leuch/ Kästli, a.a.O., Art. 40 N. 41). Arbeitslose oder Personen in Ausbildung gelten demnach in der Regel nicht als erwerbsunfähig im Sinn von aArt. 40 Abs. 5 StG (vgl. BVR 1998 S. 150 E. 3a).

4.3 Die Beschwerdeführerin macht den Unterstützungsabzug gemäss aArt. 40 Abs. 5 StG zu Recht nicht geltend, da bei ihrem älteren Sohn keine Erwerbsunfähigkeit im erwähnten Sinn (vgl. vorne E. 4.2.3) gegeben ist.

Zusammenfassend ergibt sich somit, dass die Beschwerdeführerin weder allein noch mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen im Sinn von aArt. 40 Abs. 2 StG einen selbständigen Haushalt führt, weshalb der Haushaltabzug nicht zulässig ist.

5. Gemäss aArt. 40 Abs. 3 Bst. c StG können Alleinstehende (verwitwete, geschiedene oder ledige Personen sowie getrennt veranlagte Ehegatten), die mit eigenen Kindern, für die der Abzug nach Abs. 3 Bst. a zulässig ist, einen eigenen Haushalt führen, Fr. 1200.– pro Kind abziehen (Kinder-Haushaltabzug). Der Abzug ist nur möglich, wenn sowohl der Kinder- als auch der Haushaltabzug geltend gemacht werden können (vgl. Leuch/ Kästli, a.a.O., Art. 40 N. 29). Da der Haushaltabzug vorliegend nicht zulässig ist, kann auch der Kinder-Haushaltabzug nicht gewährt werden. – Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und ist vollumfänglich abzuweisen.

6.

6.1 Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die unterliegende Beschwerdeführerin grundsätzlich die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 108 Abs. 1 VRPG). Die Beschwerdeführerin hat jedoch ein Gesuch um Gewährung der unentgeltlichen Prozessführung und um Beiordnung von Fürsprecher G. als amtlicher Anwalt gestellt.

6.2 Auf Gesuch hin befreit die Verwaltungsjustizbehörde eine Partei von den Verfahrenskosten, wenn sie ihre Prozessbedürftigkeit nachweist und das Verfahren nicht von vornherein aussichtslos ist (Art. 111 Abs. 1 VRPG). Unter den gleichen Voraussetzungen kann einer Partei überdies eine Anwältin oder ein Anwalt beigeordnet werden, wenn die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse es rechtfertigen (Art. 111 Abs. 2 VRPG). Ein Prozess ist nicht aussichtslos, wenn berechtigte Hoffnung besteht, ihn zu gewinnen, das heisst wenn Gewinnaussichten und Verlustgefahren sich ungefähr die Waage halten oder jene nur wenig geringer sind als diese. Als aussichtslos sind nach der bundesgerichtlichen Praxis demgegenüber Prozessbegehren anzusehen, bei denen die Gewinnaussichten beträchtlich geringer sind als die Verlustgefahren und deshalb kaum als ernsthaft bezeichnet werden können. Massgebend ist dabei, ob eine Partei, die über die nötigen Mittel verfügt, sich bei vernünftiger Überlegung zu einem Prozess entschliessen oder aber davon absehen würde; eine Partei soll einen Prozess, den sie auf eigene Rechnung und Gefahr nicht führen würde, nicht deshalb austragen können, weil er sie nichts kostet (129 I 129 E. 2.3.1, 128 I 225 E. 2.5.3, 125 II 265 E. 4b, 124 I 304 E. 2c; vgl. zum Ganzen auch Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 111 N. 12).

6.3 Die Prozessarmut der Beschwerdeführerin ist ausgewiesen, obwohl bei der Berechnung des Zwangsbedarfs einige Korrekturen vorzunehmen sind (Krankenkasse, Miete). Die Beschwerde kann auch nicht als aussichtslos bezeichnet werden. Somit ist das Gesuch um unentgeltliche Prozessführung gutzuheissen und der Beschwerdeführerin ist für das verwaltungsgerichtliche Verfahren Fürsprecher G. als amtlicher Anwalt beizuordnen.

6.4 Der tarifmässige Parteikostenersatz ist im vorliegenden Fall entsprechend dem geltend gemachten Aufwand von 8 Stunden, welcher zu keinen Bemerkungen Anlass gibt, festzusetzen. Dem Parteikostenersatz wird praxisgemäss ein Stundenansatz von Fr. 230.– zugrunde gelegt, was vorliegend ein Honorar von Fr. 1840.– (zuzüglich Auslagen und MWSt) ergibt. Die amtliche Entschädigung bestimmt sich nach Art. 112 VRPG i.V.m. Art. 42 Abs. 1 KAG, wonach der Kanton die amtlich bestellten Anwältinnen und Anwälte mit zwei Dritteln des tarifmässigen Parteikostenersatzes entschädigt und Auslagen sowie Mehrwertsteuer zusätzlich vergütet. Mit Blick auf die höchstrichterliche Rechtsprechung ist ausserdem ein reduzierter Stundenansatz von Fr. 180.– zu berücksichtigen, da eine durchschnittliche Entschädigung in dieser Höhe das verfassungsrechtliche Minimum darstellt (vgl. BGE 132 I 201 E. 8.7 und Nachtrag vom 20.6.2006 zum Kreisschreiben Nr. 15 des Obergerichts des Kantons Bern vom 29.3.1999 über die Entschädigung der amtlich bestellten Anwälte und Anwältinnen). Bei einem massgeblichen Zeitaufwand von 8 Stunden ist die amtliche Entschädigung daher auf Fr. 1440.– (8 x Fr. 180.–) zuzüglich Fr. 20.– Auslagen und Fr. 111.– MWSt (7,6% von Fr. 1460.–), insgesamt Fr. 1571.–, festzusetzen. Der Rechtsvertreter ist vor-

erst aus der Gerichtskasse zu entschädigen. Sollte die Beschwerdeführerin innerhalb von zehn Jahren seit Rechtskraft dieses Urteils zu hinreichendem Vermögen gelangen, hat sie dem Kanton Bern und dem amtlichen Anwalt die Kosten der unentgeltlichen Prozessführung nachzuzahlen (Art. 113 VRPG i.V.m. Art. 82 des Gesetzes vom 7. Juli 1918 über die Zivilprozessordnung [ZPO; BSG 271. 1]).

VGE vom 28. Mai 2009 i.S. N.

Es empfehlen sich für Buchführung und Abschlussberatung, Steuerberatung, Bücher- und Bilanzrevisionen, Revisionsstellenmandate, betriebswirtschaftliche Gutachten und Beratung, Organisations- und Unternehmensberatung, Treuhandfunktionen

3270 Aarberg	Revisia AG, Murtenstrasse 4	032	392 47 27
3000 Bern	ADT Aebischer & Dietrich, Zieglerstrasse 44	031	398 70 40
	Altra Treuhand AG, Speichergasse 5, Postfach 5061	031	329 90 90
	Ernst & Young AG, Belpstrasse 23	058	286 61 11
	ATO Treuhand AG, Blumensteinstrasse 2, Postfach 511	031	306 66 66
	Bommer + Partner, Treuhandgesellschaft, Strandweg 33	031	307 11 11
	Von Graffenried AG Treuhand, Waaghausgasse 1	031	320 56 11
	Gfeller + Partner AG, Amthausgasse 6, Postfach 619	031	310 40 00
	Treuhand-, Revisions- und Steuerberatungsbüro Lehmann AG, Mezenerweg 8a	031	340 03 13
	Méroz André, Treuhand + Revision, Spitalackerstrasse 51	031	332 88 11
	OBT AG, Niesenstrasse 4	031	300 30 00
	PricewaterhouseCoopers AG, Bahnhofplatz 10	031	306 81 11
	Dr. Röhliberger AG, Schönburgstrasse 41	031	336 14 14
	Stupnicki + Germann AG, Bolligenstrasse 18	031	332 70 30
	Treuhand Cotting AG, Münzgraben 4	031	318 25 25
	Treuhand und Verwaltungs AG Bern, Hallwylstrasse 48	031	352 83 33
	BDO Visura, Aarberggasse 33	031	327 17 17
	Wolfsberg Treuhand, Sulgeneckstrasse 35, Postfach	031	390 30 30
4562 Biberist	Villiger Treuhand AG, Bleichemattstrasse 33	032	672 21 21
2500 Biel	Revisia AG, P.-E. Brandt-Strasse 4	032	344 85 20
	COT Treuhand AG, Bahnhofstrasse 17	032	387 42 24
3065 Bolligen	Karlen Treuhand AG, Kistlerstrasse 43	031	925 80 80
3400 Burgdorf	Dr. oec. H.P. Bieri Steuer-, Finanz- und Wirtschaftsberatung AG, Alpenstrasse 41	034	420 20 10
	BDO Visura, Kirchbergstrasse 215	034	421 88 11
3714 Frutigen	Rüegsegger Treuhand, unt. Bahnhofstrasse 1	033	671 31 50
3073 Gümligen	KPMG AG, Steuerabteilung, Hofgut	031	384 76 00
	Fuchs & Partner Treuhand- und Revisions AG, Mattenstrasse 9	031	954 00 29
	Grossglauser Treuhand AG, Füllerichstrasse 34	031	962 60 00
	T & R AG, Sägeweg 11	031	950 09 09
4950 Huttwil	Mumenthaler Treuhand und Beratung, Marktgasse 11	062	962 33 03
4900 Langenthal	accontax Markus Gfeller Treuhand AG, Jurastrasse 29	062	919 91 11
	Clavadetscher Diego, Steuer-Advokatur, Marktgasse 14	062	916 10 50
	Gfeller + Partner AG, Treuhandgesellschaft, Bahnhofstrasse 26	062	916 60 60
	Lehmann, Müller + Kopp AG, Aarwangenstrasse 4	062	919 01 70
	Treuhandbüro Geissbühler, Murgenthalstrasse 15	062	916 30 60
	Wälchli, Steiner + Siegenthaler AG, Marktgasse 19	062	916 20 80
3097 Liebefeld	Engel Copera AG, Waldeggstrasse 37	031	950 25 00
3250 Lyss	COT Treuhand AG, Bielstrasse 29	032	387 42 24
3860 Meiringen	Lehmann + Bacher Treuhand AG, Siechenplatz 2	033	972 50 60
3074 Muri	Treuhand- und Beratungsbüro Hans-Peter Schwab, Thunstrasse 24	031	951 72 27
	G+S Treuhand AG, Kranichweg 6	031	958 99 99
2560 Nidau	Revistag Treuhand, Ipsachstrasse 10	032	332 87 71
3173 Oberwangen	FIGAS Autogewerbe-Treuhand der Schweiz, Mühlestrasse 20	031	982 04 04
3072 Ostermundigen	Huwiler Treuhand AG, Bernstrasse 102	031	939 01 01
3700 Spiez	Markus Spring, dipl. Wirtschaftsprüfer, Oberlandstrasse 10	033	655 80 80
	Schläpfer Treuhand, Oberlandstrasse 6	033	654 77 00
3600 Thun	Dr. oec. H.P. Bieri Steuer-, Finanz- und Wirtschaftsberatung AG, Mattenstrasse 34	033	334 50 30
	PricewaterhouseCoopers AG, Bälliz 44	033	226 58 11
	unico thun ag, Niesenstrasse 1	033	227 33 99
	WISTAG Treuhand AG, Bahnhofstrasse 1	033	225 17 77

PP

CH-3001 Bern