

Lösungsraster

Formelles

Rubrum:

- Verwaltungsgericht + Abteilung, Urteil vom;
- Besetzung Gericht

Parteien:

- Karl und Maria Müller ("Beschwerdeführer")
- StV ("Beschwerdegegnerin")
- StRK (nicht "Beschwerdegegnerin");

betreffend

- Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2010 (Rekurs- und Beschwerdeentscheide StRK vom 14. November 2017)

Zuständigkeit:

Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung von Beschwerden als letzte kantonale Instanz zuständig und zwar gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 VRPG (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 StG) sowie Art. 145 Abs. 1 DBG sowie Art. 9 Abs. 3 BStV.

Parteien/Beschwerdelegitimation:

Die Beschwerdeführerin hat am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, ist durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG, vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG).

Die Tatsache, dass nur Frau Müller, nicht aber ihr Ehemann, die Verwaltungsgerichtsbeschwerde eingereicht/unterzeichnet hat, nicht schädlich. Auch wenn die Ehefrau vordergründig alleine Beschwerde führt, ist aufgrund der gemeinsamen Veranlagung der Ehegatten und der gesetzlichen Vertretungsvermutung (Art. 9 Abs. 1 und Art. 113 Abs. 3 DBG; Art. 156 Abs. 3 StG) auch der Ehemann Prozessbeteiligter (BGE 2C_1042/2014 vom 5.02.2015 Erw. 2.1). Analoges galt auch bereits für das Verfahren vor Steuerrekurskommission.

Frist:

Es stellt sich die Frage, ob die Beschwerde durch Frau Maria Müller noch rechtzeitig eingereicht wurde.

Die Beschwerdefrist beträgt 30 Tage (Art. 81 Abs. 1 VRPG i.V.m Art. 151 StG und Art. 140 Abs. 1 i.V.m Art. 145 Abs. 2 DBG). Fristauslösendes Ereignis ist die Eröffnung (Art. 81 Abs. 1 VRPG und 140 Abs. 1 DBG), d.h. die Zustellung des Entscheides per Post am 16. November 2017 (Art. 44 Abs. 1 VRPG). Der erste Tag der Frist war damit der 17. November 2017 (Art. 41 Abs. 1 VRPG). Der letzte Tag der Frist war der Samstag 16. Dezember 2017 und die Frist endete somit am nächstfolgenden Werktag, am Montag 18. Dezember 2017 (Art. 133 Abs. 1 DBG i.V.m. Art. 145 Abs. 2 DBG und Art. 140 Abs. 4 DBG; Art. 41 Abs. 2 VRPG i.V.m. Art. 151 Abs. 1 StG).

Es gibt keine Gerichtsferien im Steuerrecht (Bund und Kanton Bern). Der Poststempel auf dem Couvert der Verwaltungsgerichtsbeschwerde trägt das Datum vom 19. Dezember 2017, und

wäre somit eigentlich um einen Tag verspätet.

Wie das Bundesgericht aber festgehalten hat, kann die Rechtzeitigkeit des Ergreifens eines Rechtsmittels nicht bloss mittels Poststempel, sondern auch anderweitig bewiesen werden. Die im Sachverhalt geschilderte Passage ist in Anlehnung an das Urteil des Bundesgerichts 9C_791/2015 vom 1. September 2016, StR 2016, S. 978 ff., formuliert. Diesem Urteil zufolge ist die Erwähnung auf dem Briefumschlag, dass eine Zweitperson beim Einwurf desselben in einen Briefkasten zugegen war, im Prinzip dazu geeignet darzutun, dass eine Beschwerde tatsächlich rechtzeitig zugestellt worden ist. Gleiches gilt auch, wenn eine Zweitperson eine Fotografie derjenigen Person erstellt, welche den Umschlag in den Briefkasten wirft. Die fotografierende Person ist damit Zeugin für den Einwurf des Briefumschlages. Da somit zeugen-/beweismässig erstellt ist (vgl. auch Art. 19 Abs. 1 lit. e VRPG resp. Art. 115 DBG¹), dass die Beschwerde am 18. Dezember 2017 der Post übergeben wurde, ist die Rechtsmittelfrist gewahrt.

Form:

Auf die im Übrigen formgerecht eingereichte Beschwerde ist grundsätzlich (unter Vorbehalt der folgenden Ausführungen zur Ausdehnung des Streitgegenstandes und zum Ausstandbegehren) einzutreten (Art. 81 i.V.m. Art. 32 VRPG).

Zur Frage der Befangenheit des Präsidenten der Steuerrekurskommission

Frau Müller macht in ihrer Beschwerde an das Verwaltungsgericht **erstmalig** geltend, der Präsident der Steuerrekurskommission sei befangen gewesen und hätte gar nicht urteilen dürfen. Sie macht somit eine Verletzung von Art. 109 DBG/Art. 152 StG (diese Bestimmungen gehen Art. 9 VRPG i.V.m. Art. 11 StRKG vor, was im Ergebnis aber keinen Unterschied macht) resp. Art. 30 Abs. 1 BV geltend.

Dieses Begehren erfolgt **verspätet**. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung verstösst es gegen Treu und Glauben, Ablehnungsgründe erst nach einem ungünstig verlaufenen Prozess im Rechtsmittelverfahren vorzubringen, wenn der Mangel, wie in casu, schon vorher hätte festgestellt werden können (Urteil des Bundesgerichts 2C_918/2015 resp. 2C_919/2015 vom 20. Juli 2017 E. 2.2.). Begründung: Die Teilnahme des Präsidenten der StRK war bereits bei den Verfügungen bekannt. Der Präsident wie auch die Vize-Präsidentin der StRK müssen den Parteien bekannt sein (Staatskalender, Internet, Verfügungen usw.). Auf dieses Begehren kann somit das Verwaltungsgericht materiell nicht eintreten (bzw. diese Rüge ist verwirkt)

Das Bundesgericht hat den Ausstandsgrund in einem vergleichbaren Sachverhalt wie dem vorliegenden auch materiell mit folgender Formulierung verneint: „Das Bundesgericht hat der Steuerpflichtigen die Rechtslage zuletzt im Urteil 2C_674/2017 vom 14. August 2017 E. 3.3.7, publ. in ASA 86 S. 137, dargelegt und aufgezeigt, dass auch in zweidimensionalen abgaberechtlichen Verhältnissen, wie sie im Fall von Aktiengesellschaft und Aktionär bestehen, nicht ohne weiteres von einem Anschein der Befangenheit ausgegangen werden dürfe. Die Steuerpflichtige begründet ihr Ausstandsgesuch einzig damit, dass Mitglieder des Gerichts an den früheren gegen sie bzw. den Alleinaktionär ergangenen Urteilen beteiligt waren. Da dies nach dem Gesagten kein gesetzlicher Ausstandsgrund ist, kann auf das untaugliche Gesuch nicht eingetreten werden, wo-

¹ In Art. 115 DBG sind Zeugen nicht explizit vorgesehen. Sie sind aber zulässig (Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Teil III, Basel 2015, Art. 115 DBG N 14).

bei an diesem Nichteintretensentscheid auch die abgelehnten Gerichtsmitglieder mitwirken können“ (Urteil des Bundesgerichts 2C_853/2017 vom 13. Dezember 2017 E. 2.2.). Das Urteil der Steuerrekurskommission ist somit mit Bezug auf die Frage der Zusammensetzung des Gerichts korrekt erfolgt.

Infolge verspäteter Rüge kann der Ausstandgrund nicht mehr geprüft werden (und auch materiell wäre dieser nicht gegeben).

Zu Lit. f von Beilage 1: Auslandsdarlehen an Mutter/Schwiegermutter (Ausdehnung des Streitgegenstandes)

Frau Müller macht erstmals vor Verwaltungsgericht geltend, die Zinszahlungen an ihre Mutter, aufgrund des von dieser gewährten Darlehens, seien abzugsfähig.

Das entsprechende Begehren von Frau Müller bedeutet eine unzulässige Ausdehnung des Streitgegenstandes, weshalb darauf nicht einzutreten ist (Urteile des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern 18256 vom 24.11.1997 resp. 100/2003/21777 vom 7.6.2004 m.w.N; vgl. ferner BGE 123 II 369 mit Verweis auf Thomas Merkli/Arthur Aeschlimann/Ruth Herzog, Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, Bern 1997, N 13 zu Art. 25 VRPG und N 6 f. zu Art. 72 VRPG).

Zu dem vor Verwaltungsgericht neu vorgetragenen Begehren ist im Übrigen zu sagen, dass es wohl selbst dann nicht zur Gutheissung führen würde, wenn es im Rahmen des Vorgebrachten materiell geprüft werden könnte. Für die Abzugsfähigkeit der Schuldzinsen ist gemäss der sog. Normentheorie **Frau Müller beweispflichtig**, weil es sich um eine steuermindernde resp. steuerausschliessende Tatsache handelt (vgl. zur Normentheorie Urteil des Bundesgerichts 2C_1039/2016 resp. 2C_1040/2016 vom 22. November 2016 E. 3.1). In Auslandverhältnissen werden dabei gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung besonders strenge Anforderungen an den Beweis gestellt (vgl. das ebenfalls einen Darlehenssachverhalt betreffende Urteil des Bundesgerichts 2C_356/2017 vom 10. November 2017 E. 5.4; vgl. allgemein auch Urteil des Bundesgerichts 2C_148/2016 resp. 2C_149/2016 vom 25. August 2017 E. 8.1). Bloss mündliche Ausführungen/Behauptungen, wie in casu, reichen dafür regelmässig nicht.

Kognition

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

Zwei Entscheide

Sofern wie im vorliegenden Fall sowohl Entscheide bezüglich der bernischen Staats- und Gemeindesteuern, als auch der direkten Bundessteuer angefochten sind, muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um verschiedene Steuern unterschiedlicher Gemeinden handelt. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1.). Vorliegend rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich der in Frage stehenden Steuern, da die jeweiligen Gesetzesbestimmungen in Bund und Kanton analog lauten.

(Ein Verweis auf Art. 17 VRPG ist unnötig, wird aber als Begründung akzeptiert.)

Spruchkörper

Da der Streitwert über CHF 20'000 liegt (massgebend ist der Steuerbetrag und nicht das steuerbare Einkommen), entscheidet das Verwaltungsgericht in Dreierbesetzung, da angenommen werden kann, es liege keine Streitigkeit von grundsätzlicher Bedeutung vor (die eine Fünferbesetzung erfordern würde). Vgl. Art. 56 Abs. 1 i.V.m. Art. 56 Abs. 2 lit. a und Art. 57 Abs. 1 GSOG.

Materielles

Frage des Eintretens vor Steuerrekurskommission

Die Steuerverwaltung macht in ihrer Eingabe vor Verwaltungsgericht geltend, die Steuerrekurskommission des Kantons Bern hätte auf den von Frau Müller eingereichten Rekurs resp. die von ihr eingereichte Beschwerde infolge Verpassens der 30-tägigen Rechtsmittelfrist gar nicht eintreten dürfen.

Diese Frage ist vor dem bernischen Verwaltungsgericht als Teil der **materiellen (oder formellen) Prüfung vorab zu beurteilen**. Sie könnte ja zur einfachen Abweisung der Beschwerde (oder zum Nichteintreten auf die Beschwerde) führen, verbunden mit der Aufhebung von Amtes wegen der Entscheide der StRK. Die Zulässigkeit der Beschwerde vor einer Vorinstanz ist übrigens auch **von Amtes wegen** zu prüfen.

Der Ansicht der Steuerverwaltung kann im vorliegenden Fall allerdings nicht zugestimmt werden. Das fragliche Sachverhaltselement ist dem Urteil des Bundesgerichts 2C_298/2015 resp. 2C_299/2015 vom 26. April 2017 E. 3 nachgebildet. Darin hat das Bundesgericht in einem analogen Fall festgehalten, dass es einen *Zeitraum bis zu einem Jahr* seit der letzten verfahrensrechtlichen Handlung der Behörde als vertretbar erachte und während dieser Zeitspanne die Zustellfiktion (Art. 133 Abs. 1 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 und 4 DBG; Art. 44 Abs. 3 VRPG i.V.m. Art. 196 Abs. 1 und 151 StG) aufrechterhalten werden dürfe. Im vorliegenden Fall dagegen wurde diese Zeitspanne – die der Zeitspanne im erwähnten Urteil entspricht – massiv überschritten (Zeitraum „letzte verfahrensrechtliche Handlung“ bis „Einspracheentscheid“: 23 Monate; Zeitraum „Erhebung Einsprache“ bis „Einspracheentscheid“: 39 Monate), so dass Frau Müller (oder das Ehepaar Müller) nicht mehr mit einer Zustellung rechnen musste. Die fingierte Zustellung des Einspracheentscheides kann der damaligen Beschwerdeführerin (Frau Müller alleine) somit nicht mehr entgegengehalten werden. Der damalige Rekurs/die damalige Beschwerde wurde aus folgenden Gründen rechtzeitig bei der bernischen Steuerrekurskommission eingereicht:

Beginn der 30-tägigen Rechtsmittelfrist am folgenden Tag nach Rückkehr der Eheleute Müller aus dem Ausland (am 15. November 2015) frühestens am 16. November 2015 oder sogar erst am 18. November 2015 (Tag nach Erhalt der Einspracheentscheide); Ablauf der Frist somit am 15. Dezember 2015 (oder am 17. Dezember 2015). Mit Einreichung des Rekurses/der Beschwerde am 10. Dezember 2015 wurde die Frist für das Verfahren vor der bernischen Rekurskommission somit offensichtlich gewahrt.

Zu Lit a:

Es kommt die sog. "**Dreieckstheorie**" zur Anwendung (betreffend einen Aktionär mit Beteiligungen im Privatvermögen vgl. bspw. Urteil des Bundesgerichts 2C_674/2015, 2C_675/2015 vom 26. Oktober 2017 E. 7.1). Als Folge davon wird beim Alleinaktionär Karl Müller die geldwerte Leistung als Vermögensertrag besteuert (Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG, Art. 24 Abs. 1 lit. c StG). Da

allerdings auch bei verdeckten Gewinnausschüttungen das **Teilbesteuerungsverfahren** zur Anwendung gelangen kann (KS Nr. 27 der ESTV vom 17.12.2009, Ziff. 2.4.1.; Merkblatt 11 der kant. Steuerverwaltung, Ziff. 3.1., rechtfertigt sich nur eine Erfassung im Umfang von **60% oder CHF 60'000** (direkte Bundessteuer; **Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG**) resp. muss das **Teilsatzverfahren** (bernische Staats- und Gemeindesteuer, Art. 42 Abs. 3 StG) Anwendung finden. Zur Berechnung des **Teilsatzes** ist die Sache an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückzuweisen (siehe Dispositiv).

[Die Voraussetzungen der sog. modifizierten Dreieckstheorie mit Revers gemäss Praxis der bernischen Steuerverwaltung und damit ein Verzicht auf die steuerliche Erfassung beim Alleinaktionär Karl Müller sind dagegen nicht gegeben, weil keine Offenlegung der geldwerten Leistung erfolgte und kein Gesuch um Anwendung der modifizierten Dreieckstheorie gestellt wurde (vgl. zum Ganzen Taxinfo „Geldwerte Leistungen – Anwendung der Dreieckstheorie, modifizierte Dreieckstheorie“, Ziff. 3.1.1.) (in Prüfung nicht verlangt)].

Das Argument der Wohnsitzverlegung auf die Segeljacht im Mittelmeer ist gemäss Bundesgericht nicht stichhaltig. Ein Wohnsitz in der Schweiz bleibt im internationalen Verhältnis bestehen **bis zum Nachweis eines neuen Wohnsitzes im Ausland** (Prinzip der „rémance du domicile“). Es gilt im Steuerrecht die **analoge Regelung wie im Zivilrecht** (vgl. Art. 24 Abs. 1 ZGB). Auf einer Mittelmeerjacht kann kein neuer Wohnsitz begründet werden. Die Wohnsitzverlegung von Karl Müller ist **somit nicht anzuerkennen**. Es kann auf den bundesgerichtlichen Leitentscheid in BGE 138 II 300 verwiesen werden.

Korrekt ist somit eine Aufrechnung im Betrag von **CHF 60'000 (direkte Bundessteuer)** resp. im vollen Betrag von **CHF 100'000, unter Anwendung des Teilsatzverfahrens (bernische Staats-/ Gemeindesteuer)**.

Zu Lit. b:

Es handelt sich um **abzugsfähige, werterhaltende Unterhaltskosten** gemäss Art. 32 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 lit. a Ziff. 1 ESTV-Liegenschaftskostenverordnung resp. Art. 36 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 lit. c VUBU. Davon geht auch Ziff. 7.6. des Merkblattes 5 der bernischen Steuerverwaltung aus.

Die Verweigerung des Abzuges der CHF 7'000 war somit **nicht korrekt**.

[Die vorliegende Lösung geht von der Annahme aus, dass die Steuerpflichtigen nicht den Pauschalabzug gemäss Art. 32 Abs. 4 DBG/Art. 36 Abs. 2 StG gewählt haben. Sonst wäre der individuelle Abzug bereits mit dem Pauschalabzug abgegolten und nicht mehr zusätzlich zu gewähren (Nicht verlangt in Prüfung)].

Zu Lit. c:

Dieses Sachverhaltselement beruht auf dem Urteil des Bundesgerichts 2C_842/2016 vom 3. April 2017. Darin hat das Lausanner Gericht die Qualifikation einer analogen Vorgehensweise als **Steuerungumgehung** durch die Steuerbehörden und die Vorinstanz (Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen) geschützt.

Eine Steuerumgehung liegt gemäss Bundesgericht vor, wenn

- „(1) eine von den Beteiligten gewählte **Rechtsgestaltung als ungewöhnlich (insolite), sachwidrig oder absonderlich**, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten

ten völlig unangemessen erscheint, wenn zudem

- (2) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich **lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen**, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären, und wenn
- (3) das gewählte Vorgehen **tatsächlich zu einer erheblichen Steuereinsparnis** führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde“ [BGE 28.1.2005, StE 2005 B 25.2 Nr. 7, E. 4, Hervorhebungen hinzugefügt].

In casu ist die Kombination einer Schenkung mit einem „Rückdarlehen“, d.h. die **zeitgleiche Vornahme von zwei gegenläufigen Rechtsgeschäften als ungewöhnlich zu betrachten**. Zudem sind für die gewählte Rechtsgestaltung **keine aussersteuerlichen Gründe erkennbar**. Und schliesslich resultierte aus der Vorgehensweise eine **Steuerersparnis**. Hätten die Eltern Müller nämlich die fraglichen Zahlungen von CHF 45'000 als Unterhaltsbeiträge gemäss Art. 34 lit. a DBG/Art. 39 Abs. 1 lit. a StG anstatt als Zinsen gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG/Art. 38 Abs. 1 lit. a StG bezahlt, wäre kein steuerlicher Abzug möglich gewesen.

Bei Annahme einer Steuerumgehung greift im Ergebnis eine Sachverhaltsfiktion, d.h. der Besteuerung **ist die Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen** (Urteil des Bundesgerichts 2C_842/2016 vom 3. April 2017 E. 3.1). D.h. konkret würde in casu fingiert, die Eheleute Müller hätten **Unterhaltsbeiträge geleistet** anstatt Zinsen welche abzugsfähig wären.

[Nicht verlangt: Die dogmatische Vorgehensweise des Bundesgerichts unter Rückgriff auf die antiquierte Steuerumgehungsdoktrin wird in der Literatur kritisiert. Zum gleichen Ergebnis könnte man dem Schrifttum zufolge auch auf „eleganterem“ Wege durch Auslegung gelangen (vgl. zum Ganzen Peter Locher, Schuldzinsen als nicht abziehbare Unterhaltszahlungen (Schulbeispiel zur Rechtsanwendung im Steuerrecht) BGE vom 12. Juli 2001 i.S. A., StE (Der Steuerentscheid) 2001 A 12 Nr. 10, recht 2002, S. 118 ff.]

Ergebnis: Die **Verweigerung** des Abzuges von CHF 45'000 **war korrekt**.

Zu Lit. d:

Wird eine Festhypothek vorzeitig gekündigt, stellt der Kreditgeber den ihm dadurch entgangenen Zins als sog. „Vorfälligkeitsentschädigung“ in Rechnung. Einer derartigen Vorfälligkeitsentschädigung kann somit, je nach konkreter Sachverhaltskonstellation, **wirtschaftlich der Charakter eines Schuldzinses zukommen**.

Etwas anderes gilt gemäss einer **Praxisänderung des Bundesgerichts**, wenn die Auflösung der Hypothek und damit die Zahlung der Vorfälligkeitsentschädigung in einem **untrennbaren Zusammenhang mit dem Verkauf einer Liegenschaft steht**. In einem solchen Fall gehört die geleistete Entschädigung zu den Anlagekosten, die **ausschliesslich bei der Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen ist** (vgl. zum Ganzen BGE 143 II 396 und BGE 143 II 382, sowie Taxinfo „Schuldzinsen“, Ziff. 8.3). Dies ist in casu aber **nicht der Fall**, da das fragliche Wohnhaus der Eheleute Müller nicht veräussert wird.

Falls eine Liegenschaft nicht veräussert wird, hat das Bundesgericht im Sinne eines obiter dictum (BGE 143 II 396 E. 2.3. S. 400 und Regeste; BGE 143 II 382 E. 5.3. S. 393 f.) zudem noch danach unterschieden, ob die neue Hypothek beim **gleichen oder bei einem anderen Bankinstitut**

abgeschlossen wird. Gemäss diesem obiter dictum würden nur dann abzugsfähige Schuldzinsen vorliegen, wenn die Hypothek **beim gleichen Finanzinstitut ersetzt wird**, nicht dagegen, wenn dafür, wie in casu, eine andere Bank herangezogen wird.

Die Praxis der bernischen Steuerverwaltung macht diese Differenzierung dagegen nicht und lässt eine Vorfälligkeitsentschädigung auch dann zum Abzug zu, wenn die neue Hypothek mit einer anderen Bank abgeschlossen wird (vgl. dazu Taxinfo „Schuldzinsen, Ziff. 8.3).

Da in casu für die Veranlagungsbehörden kein Anlass bestand, von der Praxisfestlegung ihrer eigenen Behörde abzuweichen und es sich bei den höchstrichterlichen Aussagen eher um obiter dicta handelt, wird **der Abzug von CHF 10'000 im vorliegenden Fall als korrekt erachtet**. Dies nicht zuletzt aufgrund der Hinweise in der Aufgabenstellung, wonach bei der Berechnung der Vorfälligkeitsentschädigung auf das ursprünglich hingeebene Kapital, den Zinssatz und die (hypothetisch) verbleibende Restlaufzeit abgestellt wurde. Es ist somit nicht abwegig resp. denkbar, wirtschaftlich von einem Zins auszugehen (und der Zinsbegriff ist bekanntlich wirtschaftlich aufzufassen).

Nebenbei: Die Verweigerung des Abzuges würde in der Prüfung bei entsprechender Begründung **ebenfalls als korrekt bewertet**. Gemäss der oben erwähnten bundesgerichtlichen obiter dicta rechtfertigt sich nämlich bei einer **neuen Gläubigerbank** eine Gleichstellung der Vorfälligkeitsentschädigung mit Schuldzinsen nicht mehr, da der Darlehensgeber nicht mehr derselbe ist und deshalb nicht gesagt werden könne, die Entschädigung habe innerhalb des weiter bestehenden, gleichen Schuldverhältnisses primär Entgelt-, d.h. Schuldzinsen-Charakter (BGE 143 II 382 E. 5.3.2. S. 394)

Zu Lit e:

Dieser Sachverhaltskomponente liegt das **Urteil des Bundesgerichts 2C_745/2017** vom 21. September 2017 zugrunde.

Darin hat das Höchstgericht den fraglichen pauschalen Fahrradabzug von CHF 700 entgegen der Zürcher Steuerverwaltung und in Übereinstimmung mit den gerichtlichen Vorinstanzen (Steuerrekursgericht des Kantons Zürich resp. Verwaltungsgericht des Kantons Zürich) **zum Abzug zugelassen**.

Im Einzelnen stellt sich die Frage, ob sog. Gewinnungskosten, d.h. konkret sog. **Berufskosten** i.S.v. Art. 26 Abs. 1 lit. a DBG/Art. 31 Abs. 1 lit. a StG vorliegen. Das Bundesgericht hat dies bejaht, unter anderem mit folgenden Aussagen/Erwägungen im genannten Urteil (Hervorhebungen hinzugefügt):

- „Auf welche Weise der Berufsweg zurückgelegt wird, lässt das Gesetz offen, zumal es ohnehin **nicht Sache des Steuerrechts sein kann, Vorschriften zur Gestaltung des Berufswegs zu machen**“ (E. 2.4.1).
- „Bei aller Präferenz schliesst das Gesetz aber **weder die Kosten des privaten Fahrzeugs** aus **noch** sieht es überhaupt vor, dass der Arbeitsweg ‚artrein‘ – **entweder ausschliesslich mit privatem oder öffentlichem Verkehrsmittel** – zu bewältigen wäre“ (E. 2.4.1.).
- „Eine derartige Einschränkung der Handlungsfreiheit der steuerpflichtigen Personen bedürfte in jedem Fall einer gesetzlichen Grundlage“ (E 2.4.2.).
- „Eine **Differenzierung** anhand dessen, ob der Berufsweg mit verschiedenartigen Verkehrsmitteln bewältigt wird, findet im Gesetz **keine Stütze**“ (E. 2.5.2.).
- „Bei einer Zeitersparnis von einer **Viertelstunde pro Arbeitstag** ist es einsichtig, dass die

Velofahrt bevorzugt wird. Die erforderliche **Kausalität** [im Sinne des kausalen Gewinnungskostenbegriffes, Anm. d. Verf.] **liegt vor**“ (E. 2.5.4.).

Was die „Unzumutbarkeit“ anbelangt, die in Art. 5 Abs. 2 lit. b Berufskostenverordnung (EFD) (siehe auch Art. 7 Abs. 3 und Art. 6 Abs. 2 BKV) auch erwähnt ist, hält das Bundesgericht fest, dass der vorliegende Abgrenzungsfall „Fussmarsch und Busfahrt“ versus „Velofahrt“ **nicht mit der Abgrenzung „Verwendung Privatfahrzeug“ versus „Benutzung öffentlicher Verkehr“ vergleichbar** sei. Denn die zuletzt genannte Grenzziehung folge eigenen **Gesetzmässigkeiten**, als eine Präferenz für das öffentliche Verkehrsmittel bestehe. Bei der hier interessierenden Abgrenzung bezüglich Fahrradbenützung **entfalle dagegen die Bevorzugung des öffentlichen Verkehrs**. Entscheidend könne mit Blick auf das Gesetz nur sein, so das Bundesgericht, „ob die Velofahrt, die gegenüber dem Fussmarsch mit zusätzlichen Kosten verbunden ist, einen inneren, wirtschaftlichen Bezug zur Sphäre der Einkommenserzielung aufweist“ (E. 2.5.1.). Das ist in casu zu bejahen.

Die Aufrechnung von CHF 700 durch die Steuerverwaltung erfolgte somit **zu Unrecht**.

Fazit:

Die Beschwerden erweisen sich somit gestützt auf die oben gemachten Ausführungen als teilweise begründet. Sie sind deshalb teilweise gutzuheissen. Soweit weitergehend sind sie abzuweisen, soweit auf sie einzutreten ist (bzgl. Befangenheit des Präsidenten der StRK und bzgl. Bst. f von Beilage 1 [Mutterdarlehen])

Kosten

Bei diesem Ausgang der Verfahren obsiegt die Beschwerdeführerin bloss teilweise und unterliegt dementsprechend auch teilweise. Aufgrund des Verfahrensausganges rechtfertigt es sich, ihr die Kosten im Umfang von (3/5, 2/3 oder 4/5 je nach Ergebnis) für die Verfahren vor Verwaltungsgericht (eine Pauschalgebühr von CHF 3'500 erscheint als angemessen, Art. 2 ff. und 51 Bst. a VKD) als auch für jene vor der Steuerrekurskommission (Pauschalgebühr von CHF 1'000) aufzuerlegen; die verbleibenden Kosten sind nicht zu erheben (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG; Art. 200 Abs. 1 StG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG).

Parteikosten sind für beide Instanzen keine zu sprechen, da die Beschwerdeführerin nicht anwaltlich vertreten ist (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 1 und 3 VRPG; Art. 200 Abs. 4 StG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 VwVG) und keine Parteientschädigung im Sinne von Art. 104 Abs. 2 VRPT verlangt hat.

Dispositiv

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2010 wird, soweit darauf einzutreten ist, teilweise gutgeheissen und der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 14. November 2017 aufgehoben. Das steuerbare Einkommen für das Jahr 2010 wird auf CHF 445'000 festgesetzt. Zur Bestimmung des anwendbaren Steuersatzes im Sinne der Erwägungen ist die Sache an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückzuweisen. Soweit weitergehend wird die Beschwerde abgewiesen.

Allenfalls alternativ betreffend Steuersatz auch:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2010 wird, soweit darauf einzutreten ist, teilweise gutgeheissen und der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 14. November 2017 aufgehoben. Das steuerbare Einkommen für das Jahr 2010 wird auf CHF 445'000 festgesetzt. Der Steuersatz für ein steuerbares Einkommen von CHF 345'000 wird auf x% und für ein steuerbares Einkommen von CHF 100'000 auf 1/2x% festgesetzt. Soweit weitergehend wird die Beschwerde abgewiesen.

2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2010 wird, soweit darauf einzutreten ist, teilweise gutgeheissen und der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 14. November 2017 aufgehoben. Das steuerbare und das satzbestimmende Einkommen für das Jahr 2010 wird auf CHF 405'000 festgesetzt. Soweit weitergehend wird die Beschwerde abgewiesen.

3. a) Die Kosten vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 3'500 werden der Beschwerdeführerin zu [3/5, 2/3 oder 4/5], ausmachend CHF [...] auferlegt. Die restlichen Kosten werden nicht erhoben.

b) Die Kosten der Verfahren vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'000, werden der Beschwerdeführerin zu [3/5, 2/3 oder 4/5], ausmachend CHF [...], auferlegt. Die restlichen Kosten werden nicht erhoben.

4. Es werden für beide Instanzen keine Parteikosten gesprochen.

5. Zu eröffnen:

- der Beschwerdeführerin
- der Steuerverwaltung des Kantons Bern
- der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
- der Eidgenössischen Steuerverwaltung.

Die Abteilungspräsidentin:

Der Gerichtsschreiber:

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Zustellung der schriftlichen Begründung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG, SR 173.110) geführt werden.

Lösungsbeilage 1

Verwaltungsgericht des Kantons Bern

Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 14. März 2018

Verwaltungsrichter X., Abteilungspräsident
Verwaltungsrichtern W. und Z
Kammerschreiber K

In der Beschwerdesache

Frau Maria Müller und Herr Karl Müller, [Strasse], 3600 Thun
Beschwerdeführerin

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern,
Brünnenstrasse 66, Postfach 8334, 3001 Bern

Beschwerdegegnerin

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Sägemattstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer Jahr n (Entscheide
der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 14. November Jahr n + 7)

Sachverhalt

A.

[...]

[...]

B.

[...]

[...]

Erwägungen

1.

[...]

2.

[...]

Zusammenstellung betreffend Einkommen der Eheleute Müller

LÖSUNGSBEILAGE 2

	KOLONNE 1		KOLONNE 2		KOLONNE 3		KOLONNE 4		KOLONNE 5		KOLONNE 6		KOLONNE 7	
	Steuerveranlagungen der Steuerverwaltung betr. Steuerjahr 2010		In den Einsprachen vom Ehepaar Müller geltend gemacht		Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betr. Steuerjahr 2010		In Rekurs/Beschwerde von Frau Müller geltend gemacht		Entscheide der Steuerrekurskommission betreffend Steuerjahr 2010		In den Rechtsmitteln an die obere Rechtsmittelbehörde durch Frau Müller geltend gemacht		Entscheid der Rechtsmittelbehörde betr. Steuerjahr 2010	
	steuerbares Einkommen Kt./Gde.	steuerbares Einkommen Bund	steuerbares Einkommen Kt./Gde.	steuerbares Einkommen Bund	steuerbares Einkommen Kt./Gde.	steuerbares Einkommen Bund	steuerbares Einkommen Kt./Gde.	steuerbares Einkommen Bund	steuerbares Einkommen Kt./Gde.	steuerbares Einkommen Bund	steuerbares Einkommen Kt./Gde.	steuerbares Einkommen Bund	steuerbares Einkommen Kt./Gde.	steuerbares Einkommen Bund
"Übriges" Einkommen (unumstritten)	300'000	300'000	300'000	300'000	300'000	300'000	300'000	300'000	300'000	300'000	300'000	300'000	300'000	300'000
Umstrittene/diskutable Positionen: ("Aufrechnungen")														
a) Aufrechnung verdeckte Gewinnausschüttung	100'000	100'000	0	0	100'000	100'000	0	0	100'000	100'000	0	0	100'000	60'000
b) Aufrechnung Kosten für neue Alarmanlage	7'000	7'000	0	0	7'000	7'000	0	0	7'000	7'000	0	0	0	0
c) Aufrechnung Darlehenszinsen an Tochter	45'000	45'000	0	0	45'000	45'000	0	0	45'000	45'000	0	0	45'000	45'000
d) Aufrechnung Vorfalligkeitsentschädigung	10'000	10'000	0	0	10'000	10'000	0	0	10'000	10'000	0	0	0	0
e) Aufrechnung Pauschalabzug für Fahrrad	700	700	0	0	700	700	0	0	700	700	0	0	0	0
f) Abzug Darlehenszinsen an Mutter											-4'000	-4'000	0	0
TOTAL (steuerbares) Einkommen Kt./Gde.	462'700		300'000		462'700		300'000		462'700		296'000		445'000	
TOTAL (steuerbares) Einkommen Bund		462'700		300'000		462'700		300'000		462'700		296'000		405'000

*) Anwendung Teilsatzverfahren