

100.2016.313/314U
HER/BER/ROS

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 20. September 2018

Verwaltungsrichter Burkhard, Abteilungspräsident
Verwaltungsrichter Häberli, Verwaltungsrichterin Herzog
Gerichtsschreiberin Bernasconi Zenger

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

gegen

A. _____ und B. _____
vertreten durch Rechtsanwältin ...
Beschwerdegegnerschaft

und

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

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer
2012; Unterstützungsabzug (Entscheide der Steuerrekurskommission des
Kantons Bern vom 20. September 2016; 100 14 690, 200 14 604)



Sachverhalt:

A.

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region ..., veranlagte die Eheleute A._____ und B._____ am 15. April 2014 für das Steuerjahr 2012 abweichend von ihrer Selbstdeklaration auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 87'900.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern und Fr. 114'400.-- bei der direkten Bundessteuer. Die Abweichung beruht im Wesentlichen darauf, dass die Steuerverwaltung die von den Eheleuten A._____ und B._____ geltend gemachten Abzüge für die Unterstützung ihrer schwer behinderten volljährigen Tochter von Fr. 19'888.-- nicht (bei der Bundessteuer) bzw. nur teilweise (Fr. 4'600.- bei den Kantons- und Gemeindesteuern) akzeptierte.

Mit Entscheiden vom 10. Dezember 2014 wies die Steuerverwaltung die gegen die Veranlagungsverfügungen erhobenen Einsprachen ab.

B.

Dagegen erhoben A._____ und B._____ am 22. Dezember 2014 Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese hiess die Rechtsmittel am 20. September 2016 teilweise gut und anerkannte bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie bei der direkten Bundessteuer je einen Abzug von insgesamt Fr. 7'020.50.-- für die Unterstützung der behinderten Tochter. Sie wies die Akten zur Neufestsetzung des steuerbaren Einkommens im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurück.

C.

Gegen diese Entscheide hat die Steuerverwaltung am 25. Oktober 2016 in einer einzigen Rechtsschrift sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer 2012 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben mit dem Antrag, die Entscheide der StRK vom 20. September 2016 seien aufzuheben.

Die StRK beantragt mit Beschwerdevernehmlassung vom 11. November 2016, die Beschwerden seien abzuweisen. A. _____ und B. _____ schliessen mit Beschwerdeantwort vom 24. November 2016 ebenfalls auf Abweisung der Beschwerden.

Erwägungen:

1.

1.1 Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerden als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Steuerverwaltung ist zur Verwaltungsgerichtsbeschwerde befugt (Art. 79 Abs. 2 VRPG i.V.m. Art. 201 Abs. 2 StG; Art. 145 i.V.m. Art. 141 Abs. 1 DBG). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten, da der (unvollständige) Antrag der Steuerverwaltung im Verbund mit der Begründung ohne weiteres dahin zu deuten ist, dass sie die Aufhebung der Entscheide der StRK unter Bestätigung der Einspracheentscheide verlangt.

1.2 Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Ver-

waltungsgericht zwei Urteile fällen, da es sich um verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Weil vorliegend die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonalen und eidgenössischer Steuern.

1.3 Die Beurteilung von Beschwerden, deren Streitwert Fr. 20'000.-- nicht erreicht, fällt grundsätzlich in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 57 Abs. 2 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]). Die rechtlichen Verhältnisse rechtfertigen vorliegend aber die Überweisung der Sache an die Kammer (vgl. Art. 57 Abs. 6 i.V.m. Art. 56 Abs. 1 GSOG).

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

2.

Die Tochter der Beschwerdegegnerschaft, geboren 1989, hat ein schweres Geburtsgebrechen (Cerebralparese). Sie ist auf einen Rollstuhl angewiesen, kann nicht sprechen und braucht für sämtliche Verrichtungen rund um die Uhr Hilfe. Sie lebt und lebte auch im Jahr 2012 dauernd in einem Heim und verbringt jedes zweite Wochenende sowie rund drei Wochen Ferien pro Jahr mit ihren Eltern. Aufgrund ihrer schweren Behinderung kann sie nicht arbeiten und wird mit einer Invalidenrente (IV-Rente), Ergänzungsleistungen (EL) und einer Hilflosenentschädigung (HiE) unterstützt. Diese Leistungen beliefen sich im Jahr 2012 auf insgesamt Fr. 75'396.-- (Vorakten StRK [act. 3A] pag. 92). Zusätzliche finanzielle Unterstützung leisten ihre Eltern. Für das Jahr 2012 machten sie abzugsfähige Kosten im Betrag von Fr. 19'888.-- geltend (act. 3A pag. 48). Davon anerkannte die Steuerverwaltung Fr. 4'600.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern (act. 3A

pag. 12 und 69); bei der direkten Bundessteuer verweigerte sie einen Abzug (act. 3A pag. 9 und 71). Die StRK kam zum Schluss, sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer sei ein Abzug von je insgesamt Fr. 7'020.50 zulässig (angefochtene Entscheide E. 3.5, insb. E. 3.5.5).

3.

3.1 Strittig ist, ob der der Beschwerdegegnerschaft von der StRK für das Steuerjahr 2012 gewährte Abzug für die Unterstützung ihrer behinderten volljährigen Tochter von je Fr. 7'020.50 bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie bei der direkten Bundessteuer rechtmässig ist.

3.2 Die Steuerverwaltung hat lediglich bei den Kantons- und Gemeindesteuern den Abzug von Fr. 4'600.-- gemäss Art. 40 Abs. 5 Satz 2 StG anerkannt: Abzug für Leistungen an Nachkommen, die dauernd pflegebedürftig oder die auf Kosten der steuerpflichtigen Person in einer Anstalt oder an einem Pflegeplatz versorgt sind, sowie für die Mehrkosten, die für behinderte Nachkommen entstehen. Weitere Abzüge (u.a. bei der direkten Bundessteuer) für die von den Eltern getragenen behinderungsbedingten Kosten ihrer Tochter hat sie nicht zugelassen mit der Begründung, dass dies die Unterstützungsbedürftigkeit der unterhaltenen Person voraussetze, was bei der Tochter nicht gegeben sei. Gemäss Wegleitung und Praxis gelte eine Person dann als unterstützungsbedürftig, wenn das Reineinkommen inklusive EL vor den Sozialabzügen weniger als Fr. 16'000.-- und das Reinvermögen weniger als Fr. 50'000.-- betrage. Das Einkommen der Tochter der Beschwerdegegnerschaft liege wesentlich über diesem Betrag (vgl. Vernehmlassung vom 25.2.2015 an die StRK, Vorakten pag. 147 ff.).

3.3 Die StRK hat die Unterstützungsbedürftigkeit der Tochter der Beschwerdegegnerschaft bejaht mit der Begründung, die steuerbefreiten EL zur IV und die HiE der IV dürften als Unterstützungsleistungen aus öffentlichen Mitteln bei der Berechnung des Reineinkommens nicht berücksichtigt werden. Massgebend für die Unterstützungsbedürftigkeit sei deshalb das in der Veranlagungsverfügung der Tochter festgestellte Reineinkommen, welches sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der di-

rekten Bundessteuer unter Fr. 16'000.-- liege. Folglich sei die Tochter unterstützungsbedürftig. Dies zeige sich schon darin, dass die Tochter aufgrund ihrer schweren Behinderung nicht nur eine IV-Rente, sondern auch EL zur IV-Rente und eine HiE erhalte, was die Unterstützungsbedürftigkeit als sehr wahrscheinlich erscheinen lasse (vgl. angefochtener Entscheid E. 3.4.4).

3.4 Die Beschwerdegegnerschaft ist ebenfalls der Ansicht, ihre Tochter sei unterstützungsbedürftig (vgl. Beschwerdeantwort S. 3).

4.

4.1 Die massgebenden Gesetzesgrundlagen sehen Folgendes vor: Als allgemeiner Abzug werden von den (steuerbaren) Einkünften die behinderungsbedingten Kosten der steuerpflichtigen Person und der von ihr unterhaltenen Personen mit Behinderungen im Sinn des Bundesgesetzes vom 13. Dezember 2002 über die Beseitigung von Benachteiligungen von Menschen mit Behinderungen (Behindertengleichstellungsgesetz, BehiG; SR 151.3) abgezogen, soweit die steuerpflichtige Person die Kosten selber trägt (Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG bzw. Art. 33 Abs. 1 Bst. h^{bis} DBG). Als Sozialabzug können bei den Kantons- und Gemeindesteuern für Leistungen der steuerpflichtigen Person an unterstützungsbedürftige erwerbsunfähige Personen 4'600 Franken abgezogen werden, wenn die steuerpflichtige Person mindestens in der Höhe des Abzugs an deren Unterhalt beiträgt (Art. 40 Abs. 5 Satz 1 StG); der gleiche Abzug ist soweit hier interessierend zulässig für Leistungen an Nachkommen, die dauernd pflegebedürftig sind, sowie für die Mehrkosten, die für behinderte Nachkommen entstehen (Art. 40 Abs. 5 Satz 2 StG). Bei der direkten Bundessteuer werden vom Einkommen 6'500 Franken für jede erwerbsunfähige oder beschränkt erwerbsfähige Person abgezogen, zu deren Unterhalt die steuerpflichtige Person mindestens in der Höhe des Abzugs beiträgt (aArt. 41 und aArt. 213 Abs. 1 Bst. b DBG [AS 1991 1184 und AS 2010 S. 456; beide in Kraft bis 31.12.2013; neu: Art. 35 Abs. 1 Bst. b DBG] i.V.m. Art. 7 Bst. b der Verordnung des EFD vom 22. September 2011 über den Ausgleich der Folgen der kalten Progression für die natürlichen Personen bei der direkten Bun-

dessteuer für das Steuerjahr 2012 [Verordnung über die kalte Progression, VKP; AS 2011 S. 4503]). Behinderungsbedingte Kosten von unterhaltenen Personen im Sinn von Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG bzw. Art. 33 Abs. 1 Bst. h^{bis} DBG (allgemeiner Abzug) sind – um Doppelabzüge zu vermeiden – nur in dem Umfang abzugsfähig, in dem sie den Unterstützungsabzug (Sozialabzug) nach Art. 40 Abs. 5 StG bzw. Art. 35 Abs. 1 Bst. b DBG (im Jahr 2012 noch aArt. 41 und aArt. 213 Abs. 1 Bst. b DBG i.V.m. Art. 7 Bst. b VKP) übersteigen (vgl. Hunziker/Mayer-Knobel, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 33 N. 33b; Leuch/Schlup Guignard, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2014, Art. 38 N. 103).

4.2 Sowohl für den allgemeinen Abzug als auch für den Sozialabzug nach Art. 40 Abs. 5 Satz 1 StG sowie nach Bundesrecht verlangt die Praxis, dass die Person, an welche die oder der Steuerpflichtige leistet, unterstützungsbedürftig ist (vgl. VGE 2009/176/177 vom 2.3.2010 E. 5, 2010/387-390 vom 11.3.2011 E. 2.1; Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 33 N. 33b; Baumgartner/Eichenberger, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 35 N. 21 und 25 ff., Leuch/Schlup Guignard, a.a.O., Art. 38 N. 103 und Art. 40 N. 46; Kreisschreiben [KS] Nr. 11 der Eidgenössischen Steuerverwaltung [ESTV] vom 31.8.2005 betreffend Abzug von Krankheits- und Unfallkosten sowie von behinderungsbedingten Kosten S. 11 Ziff. 5.2.2; KS Nr. 30 der ESTV vom 21.12.2010 betreffend Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG] S. 21 f. [beide KS einsehbar unter: <<http://www.estv.admin.ch>>, Rubriken «Dir. Bundessteuer, Quellensteuer, Wehrpflichtersatz/Kreisschreiben»]). Unterstützungsbedürftigkeit ist dann gegeben, wenn die unterstützte Person aus objektiven Gründen, unabhängig von ihrem freien Willen, längerfristig nicht oder nicht mehr in der Lage ist, für ihren Lebensunterhalt aufzukommen, und dies mangels ausreichenden Einkommens oder Vermögens (BVR 1998 S. 264 E. 3b; VGE 23429/23430 vom 24.3.2009, in NStP 2009 S. 67 E. 3.1.2; VGE 2010/387-390 vom 11.3.2011 E. 2.2.1; Baumgartner/Eichenberger, a.a.O., Art. 35 N. 25; Leuch/Schlup Guignard, a.a.O., Art. 40 N. 48; Peter Locher, Kommentar zum DBG, 2001, Art. 35 N. 52). Die unterstützte Person muss demnach auf die Unterstützung angewiesen sein. Dabei sind objektive Ge-

sichtspunkte massgebend, nicht die subjektiven Bedürfnisse der unterstützten Person (VGE 2010/387-390 vom 11.3.2011 E. 2.2.1).

5.

5.1 Wie dargelegt (vgl. E. 2), wird die Tochter der Beschwerdegegnerschaft mit einer IV-Rente, EL und einer HiE unterstützt und erhielt im Jahr 2012 Sozialversicherungsleistungen von insgesamt Fr. 75'396.--. Es stellt sich die Frage, ob sie in diesem Steuerjahr trotzdem unterstützungsbedürftig im Sinn der steuerrechtlichen Bestimmungen war.

5.2 Nach Art. 112 Abs. 2 Bst. b der Bundesverfassung (BV; SR 101) haben die IV-Renten den Existenzbedarf angemessen zu decken. Bund und Kantone richten EL aus an Personen, deren Existenzbedarf durch die Leistungen der Invalidenversicherung nicht gedeckt ist (Art. 112a Abs. 1 BV). Das Gesetz legt den Umfang der EL sowie die Aufgaben und Zuständigkeiten von Bund und Kantonen fest (Art. 112a Abs. 2 BV). Mit den EL wird der Existenzbedarf u.a. von Personen gedeckt, welche eine IV-Rente beziehen (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 Abs. 1 Bst. c des Bundesgesetzes vom 6. Oktober 2006 über Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung [ELG; SR 831.30]). Die EL bestehen aus der jährlichen Ergänzungsleistung sowie der Vergütung von Krankheits- und Behinderungskosten (Art. 3 Abs. 1 ELG). Die jährliche EL entspricht dem Betrag, um den die anerkannten Ausgaben die anrechenbaren Einnahmen übersteigen (Art. 9 Abs. 1 ELG). Bei Personen, die dauernd in einem Heim leben, werden die Tagestaxe und ein vom Kanton zu bestimmender Betrag für persönliche Auslagen als Ausgaben anerkannt (Art. 10 Abs. 2 ELG). Die Kantone können die Kosten begrenzen, die wegen des Aufenthalts in einem Heim berücksichtigt werden; sie sorgen dafür, dass durch den Aufenthalt in einem anerkannten Pflegeheim in der Regel keine Sozialhilfe-Abhängigkeit begründet wird (Art. 10 Abs. 2 Bst. a ELG). Als Ausgabe ebenfalls anerkannt wird u.a. ein jährlicher Pauschalbetrag für die obligatorische Krankenpflegeversicherung (Art. 10 Abs. 3 Bst. d ELG). Als Einnahme wird u.a. die IV-Rente angerechnet (Art. 11 Abs. 1 Bst. d ELG). Die HiE wird dann als Einnahme angerechnet, wenn in der Tagestaxe eines Heims auch

die Kosten für die Pflege einer hilflosen Person enthalten sind (Art. 11 Abs. 4 ELG i.V.m. Art. 15b der Verordnung vom 15. Januar 1971 über die Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung [ELV; SR 831.301]). Nicht als Einnahmen angerechnet werden u.a. Verwandtenunterstützungen nach Art. 328-330 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB; SR 210) sowie private Leistungen mit ausgesprochenem Fürsorgecharakter (Art. 11 Abs. 3 Bst. a und c ELG). Krankheits- und Behinderungskosten werden zusätzlich vergütet (Art. 3 Abs. 1 Bst. b i.V.m. Art. 14 ELG).

5.3 Nach dem Gesagten werden EL ausgerichtet, um Bezügerinnen und Bezüger u.a. von IV-Renten den Existenzbedarf zu gewährleisten. Mit den Leistungen gemäss ELG soll somit der gegenwärtige Grundbedarf gedeckt werden, d.h. die laufenden Lebensbedürfnisse (BGE 130 V 185 E. 4.3.3 mit Hinweisen; BGer 9C_901/2014 vom 16.3.2015 E. 3.4.1). Der Tochter der Beschwerdegegnerschaft werden die jährlichen Heimkosten, die obligatorische Krankenpflegeversicherung, ein Betrag für persönliche Auslagen sowie ausgewiesene Krankheits- und Behinderungskosten durch die IV-Rente, die EL und die HiE finanziert. Es ist nicht ersichtlich, inwiefern ihr Lebensunterhalt trotzdem nicht gedeckt ist, sie mithin auf zusätzliche finanzielle Unterstützung angewiesen sein soll. Die von der Beschwerdegegnerschaft als Rekurs- bzw. Beschwerdebeilage 4 eingereichte Zusammenstellung der Einnahmen und Ausgaben ihrer Tochter zeigt, dass Ausgaben wie Heimkosten, Krankenkasse, Selbstbehalte der Krankenkasse, Zahnartztkosten, Beiträge an die AHV/IV/EO sowie Steuern gedeckt sind und nach Abzug dieser Kosten ein Betrag für persönliche Auslagen von Fr. 6'013.-- übrigbleibt (act. 3A pag. 63). Daraus, dass dieser Freibetrag möglicherweise nicht ausreicht, um sämtliche Bedürfnisse ihrer Tochter zu befriedigen, lässt sich nicht auf deren Unterstützungsbedürftigkeit im steuerrechtlichen Sinn schliessen. Denn die Deckung allein des gesetzlich umschriebenen Existenzbedarfs bringt es mit sich, dass Bezügerinnen und Bezüger von EL gewisse finanzielle Einschränkungen hinzunehmen haben.

5.4 Gegen die Unterstützungsbedürftigkeit von Personen, bei welchen der Existenzbedarf im Sinn des ELG gedeckt ist, spricht auch Folgendes: Unterstützungen aus (öffentlichen oder) privaten Mitteln sind bei den Emp-

fängerinnen und Empfängern dann steuerfrei im Sinn von Art. 24 Bst. d DBG, wenn diese bedürftig sind, d.h. ihr Existenzbedarf im Sinn des ELG nicht gedeckt ist (vgl. BGE 137 II 328 E. 5 [Pra 100/2011 Nr. 103]; zustimmender Kommentar von Felix Richner, in ASA 81 S. 319 ff., 338 f.). Umgekehrt ist jede Unterstützungsleistung, die den gemäss ELG ermittelten Existenzbedarf übersteigt, im Umfang des Mehrbetrags bei der Empfängerin bzw. beim Empfänger steuerbar (BGE 137 II 328 E. 5.3). Es ist kein Grund ersichtlich, weshalb an die hier in Frage stehende Unterstützungsbedürftigkeit, anhand der sich entscheidet, ob die Leistungen von Steuerpflichtigen an den Lebensunterhalt einer Drittperson abzugsfähig sind, weniger strenge Anforderungen gestellt werden sollten als an die Bedürftigkeit der Empfängerin bzw. des Empfängers, welche dafür massgebend ist, ob sie bzw. er die Unterstützungsleistungen versteuern muss oder nicht.

5.5 Nach dem Erwogenen ist die Tochter der Beschwerdegegnerschaft nicht unterstützungsbedürftig im Sinn der anwendbaren steuerrechtlichen Normen.

6.

6.1 Der vorliegende Fall unterscheidet sich wesentlich von demjenigen, welcher dem verwaltungsgerichtlichen Urteil 2010/387-390 vom 11. März 2011 zugrunde lag und worauf die StRK sich u.a. stützt. Dort bezeichnete das Verwaltungsgericht es als fraglich, ob sachliche Gründe vorlägen, um für die Bestimmung der Unterstützungsbedürftigkeit vom steuerbaren Reineinkommen als massgebender Grösse abzuweichen und Sozialhilfeleistungen als steuerlich relevanten «Einkommensbestandteil» zu behandeln. Das Verwaltungsgericht hat diese Auffassung damit begründet, dass Sozialhilfeleistungen nach den einschlägigen Bestimmungen des Sozialhilferechts die Bedürftigkeit der unterstützten Person voraussetzen und das Gericht dementsprechend in konstanter Rechtsprechung erwogen hat, dass als unterstützungsbedürftig gilt, wer Leistungen der öffentlichen Fürsorge bezieht. Es folgte, dass dies umso mehr gilt, als Sozialhilfeleistungen gegenüber privaten Unterstützungsleistungen subsidiär sind und der Unterstützungsabzug gerade auch in der Absicht ins Gesetz aufgenommen

wurde, Anreize zu schaffen, das Gemeinwesen mittels privater Unterstützung finanziell zu entlasten (E. 2.2.2).

6.2 EL sind gegenüber privaten Unterstützungsleistungen nicht subsidiär. Sie werden unabhängig davon gewährt, ob und mit welchem Betrag die Bezügerin bzw. der Bezüger der EL zusätzlich privat unterstützt wird (vgl. Art. 11 Abs. 3 Bst. a und c ELG). Private Unterstützungsleistungen entlasten die Sozialversicherung somit nicht. Sie bewirken, dass die Empfängerinnen oder Empfänger der Leistungen, deren Grundbedarf durch die EL bereits gedeckt ist, mehr zur Verfügung haben als den Existenzbedarf im Sinn des ELG. Gegenteiliges gilt bei den Sozialhilfeleistungen, welche nur gewährt werden, wenn die bedürftige Person nicht anderweitig finanziell unterstützt wird (vgl. Art. 9 des Gesetzes vom 11. Juni 2001 über die öffentliche Sozialhilfe [Sozialhilfegesetz, SHG; BSG 860.1]). Zudem ist das sozialhilferechtliche Existenzminimum grundsätzlich tiefer als der Existenzbedarf im Sinn des ELG (vgl. BGE 137 II 328 E. 5.2). Bezügerinnen und Bezüger von EL sind somit mit Sozialhilfeempfängerinnen und -empfängern hinsichtlich der Unterstützungsbedürftigkeit nicht vergleichbar.

6.3 Die Wegleitung 2012 der Steuerverwaltung betreffend unterstützungsbedürftige erwerbsunfähige Personen sieht vor, dass Unterstützungsbedürftigkeit vorliegt, wenn das Reineinkommen (zuzüglich allfälliger [steuerfreier] Ergänzungs- und Fürsorgeleistungen) vor den Sozialabzügen bei Alleinstehenden weniger als Fr. 16'000.-- beträgt (vgl. S. 36 Ziff. 5.2; Wegleitung einsehbar unter: <www.fin.be.ch>, Rubriken «Steuern/Ratgeber/Publikationen/Wegleitungen/2012/Wegleitung natürliche Personen»). Die StRK hat zwar auf die für die Beurteilung der Unterstützungsbedürftigkeit festgelegte Einkommensgrenze von Fr. 16'000.-- abgestellt, jedoch entgegen der Wegleitung allein (d.h. unter Ausklammerung der EL und HiE) das steuerbare Reineinkommen als massgebend erachtet (vgl. vorne E. 3.3). Dies hätte bei behinderten Personen, welche zusätzlich zu einer IV-Rente auch EL und eine HiE beziehen, zur Folge, dass sie bei gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit hinsichtlich ihrer Unterstützungsbedürftigkeit unterschiedlich eingeschätzt würden, je nachdem, ob ihr Einkommen hauptsächlich aus der steuerbaren IV-Rente oder aus den nicht steuerbaren EL bzw. HiE besteht. Ob die Zuwenderinnen und Zuwender ihre

Unterstützungsleistungen vom Einkommen abziehen könnten und folglich nicht versteuern müssten, wäre mithin von dieser Zufälligkeit bei den Begünstigten abhängig, was nicht sachgerecht wäre.

6.4 Die Wegleitung ist im Übrigen (auch in der aktuellen Fassung vom 21.8.2015) in Fällen, in denen eine Person – wie hier – dauerhaft in einem Heim lebt und vollumfänglich durch die Sozialversicherung unterstützt wird, ohnehin nicht zielführend. Dies zeigt der Umstand, dass selbst die Steuerverwaltung bei der Ermittlung der Unterstützungsbedürftigkeit nicht gemäss der Wegleitung vorgegangen ist und auf das Reineinkommen zuzüglich EL und HiE abgestellt hat, sondern zusätzlich die Heimkosten abgezogen und die Lebenshaltungskosten aufgerechnet hat. Dass sie die Lebenshaltungskosten dabei mit Fr. 20'000.-- veranschlagt, die Unterstützungsbedürftigkeit gemäss Wegleitung jedoch verneinen will, wenn das Reineinkommen Fr. 16'000.-- oder mehr beträgt, wirft zudem einmal mehr die Frage auf, ob diese Einkommensgrenze noch zeitgemäss ist, zumal sie beim Kinderabzug gemäss Art. 40 Abs. 3 StG heute bei Fr. 24'000.-- liegt (vgl. Merkblatt 12, Natürliche Personen ab 2016, Ziff. 3 Kinderabzug, einsehbar unter: <www.taxinfo.sv.fin.be>, Rubriken «Themen/2. Einkommens- und Vermögenssteuern/Art. 40 StG, Kinder»; dazu auch VGE 2010/387-390 vom 11.3.2011 E. 2.2).

7.

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Tochter der Beschwerdegegnerschaft nicht unterstützungsbedürftig im Sinn der einschlägigen steuerrechtlichen Bestimmungen ist und die Beschwerdegegnerschaft, abgesehen von dem durch die Steuerverwaltung gewährten Abzug bei den Kantons- und Gemeindesteuern von Fr. 4'600.-- nach Art. 40 Abs. 5 Satz 2 StG (vgl. vorne E. 3.2), für die Unterstützung ihrer behinderten Tochter keine weiteren Abzüge von den Einkünften vornehmen kann.

8.

8.1 Nach dem Gesagten erweisen sich die Beschwerden der Steuerverwaltung im Ergebnis als begründet und sind gutzuheissen. Die Entscheide der StRK sind aufzuheben und die Einspracheentscheide vom 10. Dezember 2014 unter Substitution der Entscheidungsgründe gemäss dem Erwogenen (vgl. BVR 2018 S. 139 E. 5.2.2) zu bestätigen.

8.2 Bei diesem Ausgang der Verfahren wird die unterliegende Beschwerdegegnerschaft kostenpflichtig und hat die Kosten für die verwaltungsgerichtlichen Verfahren zu tragen (Art. 108 Abs. 1 VRPG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 108 Abs. 3 i.V.m. Art. 104 Abs. 1 und 3 VRPG).

8.3 Angesichts der Aufhebung der Entscheide der Steuerrekurskommission sind die Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens neu zu verlegen und gemäss Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. Art. 102 VRPG i.V.m. Art. 200 Abs. 1 StG vollumfänglich der unterliegenden Beschwerdegegnerschaft aufzuerlegen. Diese hat keinen Anspruch auf Parteikostenersatz im vorinstanzlichen Verfahren (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021] bzw. Art. 102 VRPG i.V.m. Art. 200 Abs. 4 StG).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 wird gutgeheissen. Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 20. September 2016 wird aufgehoben und der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Bern vom 10. Dezember 2014 bestätigt.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2012 wird gutgeheissen. Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 20. September 2016 wird aufgehoben und der Einspracheent-

scheid der Steuerverwaltung des Kantons Bern vom 10. Dezember 2014 bestätigt.

3. a) Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 3'500.--, werden der Beschwerdegegnerschaft auferlegt.
b) Für die Verfahren vor dem Verwaltungsgericht werden keine Parteikosten gesprochen.
4. a) Die Kosten der Verfahren vor der Steuerrekurskommission des Kantons Bern, von dieser auf eine Pauschalgebühr von Fr. 1'300.-- bestimmt, werden der Beschwerdegegnerschaft auferlegt.
b) Für die Verfahren vor der Steuerrekurskommission werden keine Parteikosten gesprochen.
5. Zu eröffnen:
 - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - der Beschwerdegegnerschaft
 - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Der Abteilungspräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung 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.