

100.2019.341U
ARB/FLN/SPR

Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil der Einzelrichterin vom 8. Februar 2022

Verwaltungsrichterin Arn De Rosa
Gerichtsschreiberin Flückiger

1. **A.** _____
Willensvollstreckerin im Nachlass B. _____ (verstorben)
2. **C.** _____
Beschwerdeführerinnen

gegen

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

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016 (Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. September 2019; 100 18 579)



Sachverhalt:

A.

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern veranlagte B._____ (verstorben am ... 2018) und C._____ für das Jahr 2016 am 20. November 2017 abweichend von deren Selbstdeklaration auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 45'972.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie Fr. 50'645.- - bei der direkten Bundessteuer. Die Abweichung beruhte im Wesentlichen darauf, dass sie die geltend gemachten Kosten für den Aufenthalt der Eheleute in einem Alterswohnheim nur teilweise zum Abzug zuliess. Infolge der gegen die Veranlagungsverfügungen gerichteten Einsprachen setzte die Steuerverwaltung das steuerbare Einkommen am 6. Februar 2018 neu auf Fr. 41'160.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern und auf Fr. 45'833.-- bei der direkten Bundessteuer fest. Die hiergegen ergriffenen Rechtsmittel hiess die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK) mit Entscheiden vom 12. Juni 2018 insoweit gut, als sie die Sache zur Neubeurteilung an die Steuerverwaltung zurückwies. Mit Einspracheentscheiden vom 4. Dezember 2018 veranlagte die Steuerverwaltung B._____ und C._____ neu auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 47'626.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie Fr. 52'299.-- bei der direkten Bundessteuer. Dabei liess sie die geltend gemachten Kosten weiterhin nur teilweise zum Abzug zu.

B.

Am 10. Dezember 2018 gelangten C._____ sowie A._____, Tochter von B._____ und Willensvollstreckerin in dessen Nachlass, bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern an die StRK. Diese hiess den Rekurs mit Entscheid vom 17. September 2019 teilweise gut und wies die Sache zur Neufestsetzung des steuerbaren Einkommens im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurück.

C.

Gegen den Entscheid der StRK haben C._____ und A._____ mit innert Nachfrist verbesserter Rechtsschrift vom 31. Oktober 2019 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragen, der Entscheid der StRK vom 17. September 2019 sei aufzuheben und das steuerbare Einkommen auf Fr. 5'800.-- bzw. eventualiter auf null Franken festzusetzen.

Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Beschwerdevernehmlassung vom 5. November 2019 bzw. mit Beschwerdeantwort vom 9. Dezember 2019 auf Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1.

1.1 Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerde 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]). Beim angefochtenen Rückweisungsentscheid handelt es sich um einen Endentscheid, verbleibt der Steuerverwaltung doch kein Entscheidungsspielraum mehr; die Rückweisung dient nur der (rechnerischen) Umsetzung des Angeordneten (vgl. BVR 2017 S. 205 E. 1.4 mit Hinweisen). Die zusätzlichen Voraussetzungen von Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 VRPG für die Anfechtung von Zwischenentscheiden müssen daher nicht erfüllt sein.

1.2 Die vorliegende Angelegenheit betrifft die gemeinsame Veranlagung der Beschwerdeführerin 2 und ihres am ... 2018 verstorbenen Ehemanns für das Jahr 2016. Mit dem Ableben von B._____ gingen dessen Rechte und Pflichten grundsätzlich ipso iure auf die gesetzlichen und eingesetzten Erbinnen und Erben über; diese treten in die Rechtsstellung des Erblassers ein (Art. 14 StG; vgl. Kästli/Teuscher, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.],

Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2. Aufl. 2014, Art. 14 N. 5 f.; zum soweit hier interessierend gleichlautenden Art. 12 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] Hunziker/Mayer-Knobel, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 12 DBG N. 1 f., 9 ff.; Michel Daum, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 13 N. 21). Es ist daher davon auszugehen, dass neben der Beschwerdeführerin 2 auch die Beschwerdeführerin 1 als Tochter von B._____ zur Prozessführung legitimiert ist. Darüber hinaus wurde die Beschwerdeführerin 1 vom Verstorbenen als Willensvollstreckerin eingesetzt (vgl. Willensvollstreckerzeugnis vom 8.3.2018 [act. 1C]), weshalb sie in jedem Fall unter diesem Titel befugt ist, Ansprüche gegen die Hinterlassenschaft abzuwehren und als Prozessstandschafterin in eigenem Namen anstelle der materiell Berechtigten Prozesse zu führen (Art. 518 Abs. 1 i.V.m. Art. 596 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB; SR 210]; vgl. BGE 146 III 106 E. 3.2.2, 129 V 113 E. 4.2; BGer 2C_400/2020 und 2C_405/2020 vom 22.4.2021 E. 1.5). Sowohl die Beschwerdeführerin 1 als auch die Beschwerdeführerin 2 haben am vorinstanzlichen Rekursverfahren teilgenommen, sind durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.3 Die Gutheissung der vorliegenden Beschwerde würde zu einer Steuerersparnis von weniger als Fr. 20'000.-- führen, womit die Beurteilung in die einzelrichterliche Zuständigkeit fällt (Art. 57 Abs. 1 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

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

2.

Strittig ist, ob bzw. in welchem Umfang die von den Beschwerdeführerinnen für das Jahr 2016 geltend gemachten selbst getragenen Heimkosten bei den Kantons- und Gemeindesteuern abzugsfähig sind.

2.1 Der Kanton erhebt von den natürlichen Personen insbesondere eine Einkommenssteuer (Art. 1 Abs. 1 Bst. a StG). Zu diesem Zweck wird das Reineinkommen der Steuerpflichtigen ermittelt, indem von deren gesamten steuerbaren Einkünften (Art. 19-29 StG) die mit der Einkommenserzielung zusammenhängenden Aufwendungen (Gewinnungskosten) und die allgemeinen Abzüge (Art. 31-39 StG) abgezogen werden (Art. 30 Abs. 1 StG). Zu letzteren zählen 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), soweit die steuerpflichtige Person die Kosten selber trägt (Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG; vgl. auch Art. 9 Abs. 2 Bst. h^{bis} des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Ebenfalls Teil der allgemeinen Abzüge bilden ferner die Krankheits- und Unfallkosten der steuerpflichtigen Person und der von ihr unterhaltenen Personen, soweit die steuerpflichtige Person die Kosten selber trägt und diese 5 % der um die Aufwendungen verminderten Einkünfte übersteigen (Art. 38a Bst. b StG; vgl. auch Art. 9 Abs. 2 Bst. h StHG).

2.2 Sowohl Art. 38 StG als auch Art. 38a StG stehen unter der Überschrift bzw. dem Randtitel «Allgemeine Abzüge» (sog. sozialpolitische oder anorganische Abzüge). Diese betreffen überwiegend Lebenshaltungskosten, die als solche an sich nicht zum Abzug zugelassen wären. Den allgemeinen Abzügen kommt also Ausnahmecharakter zu, weshalb ihre Rechtsgrundlagen restriktiv auszulegen sind (vgl. BVR 2010 S. 59 E. 3.4; vgl. zum insofern mit dem kantonalen Recht übereinstimmenden Bundesrecht BGer 2C_1005/2015 vom 8.12.2015 E. 2.2, 2C_103/2009 vom 10.7.2009, in StE 2009 B 27.5 Nr. 15 E. 2.1; Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 33 DBG N. 1 ff.). Damit Auslagen als behinderungsbedingte Kosten im Sinn von Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG anerkannt werden, müssen folgende Voraussetzun-

gen erfüllt sein: Es liegt eine Behinderung im Sinn des Behindertengleichstellungsgesetzes vor (vgl. Art. 2 Abs. 1 BehiG), die von der steuerpflichtigen Person getragenen Kosten bilden direkte Folge dieser Behinderung (adäquate Kausalität) und stellen weder Lebenshaltungs- noch Luxusausgaben dar. Schliesslich müssen die Kosten grundsätzlich in der interessierenden Steuerperiode entstanden sein (BVR 2010 S. 59 E. 3.4; vgl. auch BGer 2C_450/2020 vom 15.9.2020 E. 3.3.1 ff., 2C_479/2016 und 2C_480/2016 vom 12.1.2017, in StE 2017 B 27.5 Nr. 21 E. 3.4 f., 2C_439/2015 und 2C_440/2015 vom 21.1.2016, in StR 2016 S. 522 E. 3.2 f.; Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 33 DBG N. 32I). Die den Abzug begründenden Tatsachen wirken sich steuermindernd aus und sind folglich von der steuerpflichtigen Person nachzuweisen (BVR 2017 S. 529 [VGE 2016/340 vom 9.8.2017] nicht publ. E. 6.2, 2010 S. 59 E. 3.4; vgl. auch BGE 144 II 427 E. 2.3.2, 143 II 661 E. 7.2, 140 II 248 E. 3.5; zum Ganzen VGE 2019/346/347 vom 22.3.2021, in StE 2021 B 27.5 Nr. 26 E. 2.2).

2.3 Der Abzug für behinderungsbedingte Kosten sowie für Krankheitskosten wird im Kreisschreiben (KS) Nr. 11 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 31. August 2005 betreffend Abzug von Krankheits- und Unfallkosten sowie von behinderungsbedingten Kosten näher geregelt (einsehbar unter: <www.estv.admin.ch>, Rubriken «Direkte Bundessteuer/Direkte Bundessteuer Formulare/Fachinformationen/Kreisschreiben»; vgl. auch <www.taxinfo.sv.fin.be.ch>, Rubriken «Einkommens- und Vermögenssteuern/Artikel 38 StG/Behinderungsbedingte Kosten» [nachfolgend: Taxinfo behinderungsbedingte Kosten] und <www.taxinfo.sv.fin.be.ch>, Rubriken «Einkommens- und Vermögenssteuern/Artikel 38a StG/Krankheits- und Unfallkosten»). Dabei handelt es sich um eine sog. Verwaltungsverordnung. Deren Hauptfunktion besteht darin, im Sinn einer behördlichen Weisung über die Auslegung und Anwendung der massgebenden Bestimmungen eine schematische und praktikable sowie – damit einhergehend – einheitliche und sachgerechte Praxis sicherzustellen. Obwohl Verwaltungsverordnungen nicht die Verbindlichkeit von Rechtssätzen zukommt, sind sie zu berücksichtigen, soweit ihre Anwendung nicht gegen gesetzliche Regelungen verstösst und eine einzelfallgerechte Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulässt bzw. die rechtlichen Vorgaben überzeugend und in praktikabler Weise konkretisiert (vgl. BVR 2019 S. 293 [VGE 2016/59 vom

24.4.2018] nicht publ. E. 3.1, 2018 S. 139 E. 2.3, 2017 S. 7 E. 4.1; BGE 146 V 233 E. 4.2.1, 146 I 105 E. 4.1, 142 II 182 E. 2.3.2 f.). Das KS Nr. 11 entspricht grundsätzlich gefestigter Praxis und wurde vom Bundesgericht und vom Verwaltungsgericht verschiedentlich als sachgerecht und zweckmässig beurteilt (vgl. etwa BGE 147 II 248 E. 2.2.1; VGE 2019/346/347 vom 22.3.2021, in StE 2021 B 27.5 Nr. 26 E. 2.3 mit Hinweisen; Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 33 DBG N. 31a).

3.

3.1 Den Akten ist Folgendes zu entnehmen: Die Beschwerdeführerin 2 (Jg. 1923) ist seit rund 60 Jahren beidseitig vollständig blind; sie kann weder Handbewegungen noch Lichtschimmer wahrnehmen (vgl. ärztliches Zeugnis vom 16.8.2018 [nachfolgend: Arzzeugnis], Vorakten StRK [act. 5A] pag. 42, auch zum Folgenden). Trotzdem war sie jahrzehntelang – u.a. dank der Unterstützung ihres Ehemanns – nicht auf zusätzliche Hilfe angewiesen und konnte offenbar einer Berufstätigkeit als Telefonistin nachgehen (vgl. Beschwerde S. 3 f. und 5 f.; Schreiben vom 9.10.2018 S. 2 f., Vorakten StRK [act. 5A] pag. 33 ff.; Schreiben vom 29.10.2018 S. 1 f., Vorakten StRK [act. 5A] pag. 28 ff.; Rekurs vom 10.12.2018 S. 4 und 6, Vorakten StRK [act. 5A] pag. 13 ff., je auch zum Folgenden). Seit 2016 lebt die damals 93-jährige Beschwerdeführerin 2 gemeinsam mit ihrem (inzwischen verstorbenen) Ehemann im Alterswohnheim Die Kosten für den Heimaufenthalt der Beschwerdeführerin 2 beliefen sich im Jahr 2016 auf Fr. 66'550.60; jene für ihren Ehemann auf Fr. 71'577.60 (vgl. Abrechnungen vom 9.2.2017 [nachfolgend: Abrechnungen Heimkosten], Vorakten StV [act. 5B] pag. 25 ff.).

3.2 Die StRK hat die von der Beschwerdeführerin 2 und ihrem Ehemann selbst getragenen Heimkosten zum überwiegenden Teil nicht als behinderungsbedingte Kosten zum Abzug zugelassen. Zur Begründung führte sie aus, es fehle der Nachweis, dass der Heimaufenthalt aus medizinischer Sicht (allein) aufgrund der Erblindung notwendig gewesen sei. Eine seit 60 Jahren bestehende Sehbehinderung stelle im Alter zwar eine zusätzliche Erschwerung dar, für sich genommen mache sie einen Heimeintritt jedoch nicht zwin-

gend erforderlich (vgl. angefochtener Entscheid E. 4.2). Die Beschwerdeführerin 2 habe im Jahr 2016 an 333 Tagen den steuerlich massgebenden Pflegeaufwand von 60 Minuten nicht erreicht, womit die in diesem Zeitraum anfallenden Heimkosten grundsätzlich als nicht abziehbare Lebenshaltungskosten zu qualifizieren seien. Nur im Umfang von rund Fr. 4'134.-- könnten die Heimkosten als selbstgetragene Pflege- bzw. Krankheitskosten berücksichtigt werden. Dasselbe gelte für die dem Ehemann der Beschwerdeführerin 2 angefallenen Heimkosten, wobei hier der abzugsfähige Anteil Fr. 6'133.-- betrage. Lediglich für die zehn Tage, an denen die Beschwerdeführerin 2 der Pflegestufe 4 zugeteilt war, seien die entsprechenden Heimkosten (ausmachend Fr. 1'278.--) vollumfänglich als behinderungsbedingte Kosten zum Abzug zuzulassen (vgl. angefochtener Entscheid E. 4 Ingress und E. 5 Ingress und 5.1 f.). – Die Beschwerdeführerinnen bestreiten nicht, dass der Pflegeaufwand für die Beschwerdeführerin 2 nur an wenigen Tagen des Jahres 2016 die Schwelle von 60 Minuten erreicht hat. Die Beschwerdeführerin 2 sei jedoch bereits damals vollständig auf fremde Hilfe angewiesen gewesen, weshalb der Heimaufenthalt zwingend notwendig geworden sei, als sich ihr Ehemann aufgrund seines Alters nicht mehr zu Hause um sie habe kümmern können (vgl. Beschwerde S. 3, 5 f.). Ihre Heimkosten seien daher unabhängig von der Pflegestufeneinteilung als behinderungsbedingte Kosten zu berücksichtigen (vgl. Beschwerde S. 6). Ferner seien die Heimkosten des Ehemanns und die Auslagen der Familienmitglieder im Umfang von Fr. 10'000.-- als Assistenzkosten zum Abzug zu bringen (vgl. Beschwerde S. 7 f.).

4.

4.1 Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG verweist für den Begriff der Behinderung auf das Behindertengleichstellungsgesetz; die entsprechende Definition ist für die Steuergesetzgebung verbindlich (zum insoweit gleichlautenden Art. 33 Abs. 1 Bst. h^{bis} DBG vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 33 N. 163; vgl. BGer 2C_588/2011 vom 16.12.2011, in StE 2012 B 27.5 Nr. 20 E. 3, 2C_1187/2016 und 2C_1188/2016 vom 2.2.2017 E. 3.1). Gemäss Art. 2 Abs. 1 BehiG gilt als Mensch mit Behinderung eine Person, der es eine voraussichtlich dauernde

körperliche, geistige oder psychische Beeinträchtigung erschwert oder verunmöglicht, alltägliche Verrichtungen vorzunehmen, soziale Kontakte zu pflegen, sich fortzubewegen, sich aus- und weiterzubilden oder eine Erwerbstätigkeit auszuüben. Die Beeinträchtigung ist dauernd, wenn sie bereits während mindestens eines Jahres die Ausübung der genannten Tätigkeiten verunmöglicht oder erschwert hat oder voraussichtlich während mindestens eines Jahres verunmöglichen oder erschweren wird (vgl. KS Nr. 11 Ziff. 4.1; Taxinfo behinderungsbedingte Kosten Ziff. 2.1, je auch zum Folgenden; Hunziker/Mayer-Knobel a.a.O., Art. 33 DBG N. 32l; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 33 N. 164). Ferner muss die Einschränkung ihre Ursache in der körperlichen, geistigen oder psychischen Beeinträchtigung haben (kausaler Zusammenhang; vgl. BGer 2C_450/2020 vom 15.9.2020 E. 3.3.3, 2C_500/2018 vom 8.4.2020 E. 5.3, 2C_479/2016 und 2C_480/2016 vom 12.1.2017, in StE 2017 B 27.5 Nr. 21 E. 3.5; zum Ganzen VGE 2019/346/347 vom 22.3.2021, in StE 2021 B 27.5 Nr. 26 E. 4.1, 2018/297/298 vom 10.9.2019 E. 4.1).

4.2 Im Massenverfahren der Steuerveranlagung ist insbesondere bei anorganischen Abzügen – die mit der Einkommenserzielung in keinem direkten Zusammenhang stehen und deshalb an sich Einkommensverwendung darstellen – eine gewisse Schematisierung und Pauschalisierung unabdingbar und zulässig (vgl. BGer 2C_22/2016 und 2C_23/2016 vom 21.4.2016 E. 3.2.4, 2C_162/2010 vom 21.7.2010 E. 6.3; VGE 2016/193/194 vom 25.7.2017 E. 4.1, auch zum Folgenden; Peter Locher, Praktikabilität im Steuerrecht [unter besonderer Berücksichtigung des materiellen Rechts der direkten Steuern], in Behnisch/Marantelli [Hrsg.], Beiträge zur Methodik und zum System des schweizerischen Steuerrechts, 2014, S. 229 ff., 233 f., 243). Dies gilt auch für die Beurteilung, ob bei der steuerpflichtigen Person eine Behinderung vorliegt. Es erscheint daher sachgerecht, im Veranlagungsverfahren bei Vorliegen gewisser typischer Merkmale und Umstände ohne Detailprüfung in jedem Fall von einer Behinderung auszugehen (Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 33 DBG N. 32m). Vier entsprechende Personengruppen – unter anderem auch jene der Heimbewohnerinnen und -bewohner bzw. Spitex-Patientinnen und -Patienten (vgl. dazu ausführlich E. 4.3 hiernach) – werden in KS Nr. 11 Ziff. 4.1 definiert (vgl. ausserdem die Praxis der Steuerverwaltung gemäss Taxinfo behinderungsbedingte Kosten

Ziff. 2.1 sowie <www.taxinfo.sv.fin.be.ch>, Rubriken «Einkommens- und Vermögenssteuern/Artikel 38 StG/Aufenthalt in einem Alters- oder Pflegeheim» [nachfolgend: Taxinfo Alters- oder Pflegeheim]). Darüber hinaus gelten im Kanton Bern gemäss der Praxis der Steuerverwaltung seit 2019 jene steuerpflichtigen Personen als behindert, die einen Hörverlust ab 41 dB Hearing Level (HL) im besser hörenden Ohr oder eine Sehbehinderung mit einem Sehrest von 5 % oder weniger auf dem besseren Auge aufweisen (vgl. Taxinfo behinderungsbedingte Kosten Ziff. 2.1; Wegleitung Steuerjahr 2019 [nachfolgend: Wegleitung 2019] einsehbar unter <www.wegleitung.sv.fin.be.ch> Rubriken «Steuerjahr 2019/Abzüge/Behinderungsbedingte Kosten/Übersicht»; anders noch die Wegleitungen für die Jahre 2016 bis 2018, jeweils einsehbar unter <<https://www.sv.fin.be.ch>> Rubriken «Publikationen/Wegleitungen/Jahr/Natürliche Personen»).

4.3 Heimbewohnerinnen und -bewohner sowie Spitex-Patientinnen und -Patienten gelten steuerrechtlich als behindert, wenn ihre Pflege und Betreuung pro Tag mindestens 60 Minuten beansprucht (vgl. KS Nr. 11 Ziff. 4.1 Bst. d; Taxinfo behinderungsbedingte Kosten Ziff. 2.1; Taxinfo Alters- oder Pflegeheim Ziff. 2 f., je auch zum Folgenden). In diesem Fall wird nicht nur davon ausgegangen, dass eine Behinderung vorliegt, sondern auch, dass die Behinderung den Grund für den Heimaufenthalt bildet und die Heimkosten als behinderungsbedingte Aufwendungen steuerrechtlich abziehbar sind (vgl. KS Nr. 11 Ziff. 4.3.4). Beträgt der Pflege- und Betreuungsaufwand hingegen weniger als 60 Minuten pro Tag, gilt die Vermutung, dass die betreffende Person ohne medizinische Indikation im Heim wohnt; in diesem Fall stellen die Heimkosten grundsätzlich nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten dar, und nur die separat in Rechnung gestellten Pflegekosten sind als Krankheitskosten abzugsfähig (vgl. KS Nr. 11 Ziff. 3.2.7; zum Ganzen ausführlich Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 33 DBG N. 32i, 32n, 32u). Ob die Schwelle von 60 Minuten erreicht wird, beurteilt sich grundsätzlich anhand der Einstufung in einem der drei in der Schweiz anerkannten Pflegeklassifikationssysteme (vgl. Fn. 8 zu KS Nr. 11 Ziff. 4.1 Bst. d). Zu diesem Zweck gelangt im Kanton Bern entweder das «Bewohnerinnen-Einstufungs- und Abrechnungssystem» (BESA) oder das System «Resident Assessment Instrument/Resource Utilization Groups» (RAI/RUG) zur Anwendung (Art. 5 Abs. 2 Bst. a des Einführungsgesetzes vom 27. November 2008 zum Bun-

desgesetz über Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung [EG ELG; BSG 841.31] i.V.m. Art. 3 Abs. 2 der Einführungsverordnung vom 16. September 2009 zum Bundesgesetz über Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung [EV ELG; BSG 841.311]). Gestützt auf die Erhebung in den Pflegeklassifikationssystemen wird sodann eine Zuordnung zu einer der zwölf Pflegestufen des zentralen Systems vorgenommen (Art. 3 Abs. 4 und Anhang 1 EV ELG; vgl. auch die zwölf Pflegebedarfsstufen gemäss Art. 7a Abs. 3 der Verordnung des Eidgenössischen Departements des Innern [EDI] vom 29. September 1995 über Leistungen in der obligatorischen Krankenpflegeversicherung [Krankenpflege-Leistungsverordnung, KLV; SR 832.112.31]; BGE 145 V 380 E. 4.1), wobei die massgebliche Schwelle von 60 Minuten ab Pflegestufe 4 erreicht wird (vgl. Anhang 1 zu Art. 3 EV ELG; Taxinfo behinderungsbedingte Kosten Ziff. 2.1; Taxinfo Alters- oder Pflegeheim Ziff. 2 f.). Die Pflegeklassifikationssysteme erscheinen grundsätzlich geeignet, die behinderungsbedingten Einschränkungen der allermeisten Heimbewohnerinnen und -bewohner zutreffend abzubilden. Es ist daher nicht zu beanstanden, wenn aus Gründen der Veranlagungsökonomie auf den Pflegeaufwand bzw. die Pflegestufe abgestellt wird (zum Ganzen ausführlich VGE 2019/346/347 vom 22.3.2021, in StE 2021 B 27.5 Nr. 26 E. 4.2 ff. mit Hinweisen; vgl. auch VGE 2016/193/194 vom 25.7.2017 E. 4.1 und 5.1).

4.4 Weder die Vorinstanz noch die Steuerverwaltung haben bestritten, dass bei der Beschwerdeführerin 2 aufgrund ihrer vollständigen Erblindung eine Behinderung vorliegt. Somit kann auch offenbleiben, ob die seit 2019 bestehende Praxis der Steuerverwaltung betreffend blinde Personen (vgl. vorne E. 4.2) im vorliegenden Fall eine gewisse Vorwirkung entfalten könnte. Mit der Anerkennung als behinderte Person ist steuerrechtlich jedoch noch nichts dazu gesagt, ob die Heimkosten als behinderungsbedingt zu qualifizieren und steuerlich abzugsfähig sind; dies ist erst in einem zweiten Schritt zu prüfen (vgl. vorne E. 2.2; Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 33 DBG N. 32q). Eine Ausnahme gilt in Bezug auf Heimbewohnerinnen und -bewohner, bei denen ab einem Pflegebedarf von 60 Minuten pro Tag vermutet wird, dass der Heimeintritt wegen der Behinderung erforderlich war bzw. die Kausalität der Heimkosten gegeben ist (vgl. E. 4.3 hiervor). Die Beschwerdeführerin 2 war im Jahr 2016 unbestrittenermassen nur während

zehn Tagen der Pflegestufe 4 zugeordnet; im Übrigen betrug ihr Pflege- und Betreuungsbedarf weniger als 60 Minuten pro Tag (vgl. vorne E. 3.2; Abrechnungen Heimkosten S. 1 f.). Daran ändert auch nichts, dass ihr Ehemann sie im Altersheim vermutlich weiterhin unterstützt und dabei einen Teil der Betreuungs- und Pflegeleistungen übernommen haben dürfte (vgl. sinngemäss Beschwerde S. 7). So sind bei der Ermittlung des nach KS Nr. 11 Ziff. 4.1 Bst. d massgebenden Pflege- und Betreuungsaufwands ausschliesslich entgeltliche Leistungen des Heimpersonals zu berücksichtigen, nicht jedoch Leistungen, die sich Heimbewohnerinnen und -bewohner gegenseitig zukommen lassen (vgl. VGE 2016/193/194 vom 25.7.2017 E. 4.2.1; vgl. auch Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 33 DBG N. 32g zur ambulanten Pflege zu Hause und 32r zu den Assistenzkosten). Da auch nicht anzunehmen ist, dass die Heimleitung nachträglich von der durch das Pflegepersonal vorgenommenen Beurteilung abweichen und einen (nicht in Rechnung gestellten) höheren Pflege- und Betreuungsbedarf der Beschwerdeführerin 2 bestätigen würde (vgl. auch VGE 2016/193/194 vom 25.7.2017 E. 4.2.2), erübrigt sich die von den Beschwerdeführerinnen beantragte schriftliche Befragung der Heimleitung (sog. antizipierte Beweiswürdigung; vgl. dazu statt vieler BGE 144 II 427 E. 3.1.3; BVR 2021 S. 285 E. 3.3.2, 2017 S. 255 E. 5.1, je mit Hinweisen; Michel Daum, a.a.O., Art. 18 N. 27). Entsprechend ist auch der StRK entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerinnen (vgl. Beschwerde S. 3) nicht vorzuwerfen, dass sie trotz Beweisofferte auf eine schriftliche Befragung der Heimleitung verzichtet hat. – Nach dem Gesagten hat die Beschwerdeführerin 2 die Voraussetzungen von KS Nr. 11 Ziff. 4.1 Bst. d im Jahr 2016 an 333 Tagen nicht erfüllt. Damit gilt grundsätzlich die Vermutung, dass sie in dieser Zeit ohne medizinische Indikation im Altersheim wohnte und es sich bei den Heimkosten um nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten handelt (vgl. E. 4.3 hiervor). Die Beschwerdeführerinnen machen jedoch geltend, dass bei der Beschwerdeführerin 2 aufgrund ihrer vollständigen Erblindung in jedem Fall eine Behinderung vorliege, weshalb der Heimaufenthalt unabhängig von ihrem Pflege- und Betreuungsbedarf zwingend notwendig gewesen sei (vgl. Beschwerde S. 3, 6).

4.5 Gemäss KS Nr. 11 Ziff. 4.1 können Personen, die keiner der in Bst. a bis d genannten Personengruppen zuzuordnen sind, in geeigneter Weise

– z.B. mit Hilfe eines ärztlichen Fragebogens – nachweisen, dass eine Behinderung vorliegt. Bislang ist indes nicht abschliessend beurteilt worden, ob diese Möglichkeit grundsätzlich allen Heimbewohnerinnen und -bewohnern offensteht, welche die vorgegebene Schwelle von 60 Minuten nicht erreichen (vgl. VGE 2019/346/347 vom 22.3.2021, in StE 2021 B 27.5 Nr. 26 E. 5.1 mit Hinweisen). So oder anders wäre es jedoch Aufgabe der steuerpflichtigen Person, die nötigen Beweise zu erbringen und darzulegen, warum der durch das Pflegepersonal ermittelte Pflegeaufwand den Umständen im konkreten Einzelfall nicht ausreichend Rechnung trägt. Entsprechende Nachweise – so auch den in KS Nr. 11 Ziff. 4.1 erwähnten Fragebogen – bringen die Beschwerdeführerinnen hier nicht bei; dies obwohl die StRK sie bereits mit Entscheidung vom 12. Juni 2018 auf ihre Beweispflicht hingewiesen und die Steuerverwaltung sie anschliessend mehrfach zum Einreichen weiterer Beweismittel aufgefordert hat (vgl. Schreiben vom 20.9.2018, 5.10.2018 und 19.10.2018, Vorakten StV [act. 5B] pag. 64 ff.). Insbesondere genügt das eingereichte Zeugnis des Augenarztes entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerinnen nicht, um nicht nur das Vorliegen einer Behinderung, sondern auch deren Kausalität für den Heimeintritt nachzuweisen. So ist dem genannten Arztzeugnis lediglich zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin 2 (bereits seit 60 Jahren) vollständig blind ist (vgl. Arztzeugnis S. 1). Erfahrungsgemäss zeigen jedoch Personen, die ihr Leben lang mit einer schweren Sehbehinderung leben, in dem ihnen bekannten Umfeld insbesondere in Bezug auf die Bewältigung ihres Alltags (wie Körperpflege, Essen, Kochen, Waschen, Putzen, Einkaufen) und die Pflege sozialer Kontakte regelmässig einen beeindruckenden Grad an Selbständigkeit und entwickeln zahlreiche Strategien, um ihre Einschränkungen zu kompensieren. So hatte auch die Beschwerdeführerin 2 jahrzehntelang trotz ihrer Sehbehinderung ohne externe Hilfe gelebt und war zweitweise sogar einer Erwerbstätigkeit nachgegangen, bevor sie mit über 90 Jahren schliesslich in ein Alters- und Pflegeheim zog (vgl. vorne E. 3.1). Die StRK ist daher gestützt auf die verfügbaren Beweismittel zu Recht zum Schluss gelangt, dass die Erblindung nicht (allein) Ursache des Heimeintritts gewesen sein kann (vgl. angefochtener Entscheid E. 4.2). Vielmehr dürften sowohl bei der Beschwerdeführerin 2 als auch bei ihrem Ehemann altersbedingte Gebrechen hinzugetreten sein, welche die Eheleute zum Heimeintritt bewogen haben (vgl. auch Beschwerde S. 5 ff.). Damit bleibt zu klären, ob die Einschränkungen der Be-

schwerdeführerin 2 im Jahr 2016 insgesamt ein Ausmass erreicht haben, aufgrund dessen der Heimeintritt zwingend erforderlich war. Genau für diese im Einzelfall mitunter schwierige Beurteilung wurde mit KS Nr. 11 Ziff. 4.1 Bst. d die Schwelle des Pflege- und Betreuungsaufwands von 60 Minuten pro Tag eingeführt, um aus Gründen der Veranlagungsökonomie eine zwar pauschalisierte, jedoch einheitliche und sachgerechte Praxis sicherzustellen (vgl. vorne E. 2.3 und E. 4.2 f.). Es ist weder ersichtlich noch dargetan, warum im vorliegenden Fall von diesem Vorgehen abzuweichen wäre. Vielmehr erscheint einleuchtend, eine gesamthafte Beurteilung des Gesundheitszustands bzw. der Hilfsbedürftigkeit der betagten Beschwerdeführerin 2 unter Mitberücksichtigung der Erblindung anhand des durch das Pflegepersonal ermittelten Pflegeaufwands vorzunehmen. So ist davon auszugehen, dass dieses die Situation aufgrund seiner Erfahrungen aus der täglichen Arbeit und der sich daraus ergebenden Nähe zu den Bewohnerinnen und Bewohnern zuverlässiger beurteilen kann als der Augenarzt der Beschwerdeführerin 2.

4.6 Nach dem Gesagten gelingt den Beschwerdeführerinnen der Nachweis nicht, dass es sich bei den gesamten von der Beschwerdeführerin 2 im Jahr 2016 selbst getragenen Heimkosten um behinderungsbedingte Kosten handelt. Die StRK hat daher zutreffend festgehalten, dass die Heimkosten der Beschwerdeführerin 2 lediglich für zehn Tage als behinderungsbedingt zu qualifizieren und vollumfänglich zum Abzug zuzulassen sind (ausmachend Fr. 1'278.--; vgl. angefochtener Entscheid E. 5 Ingress und 7). Ausserdem hat sie im Umfang von Fr. 4'134.-- übrige Pflegekosten der Beschwerdeführerin 2 ebenso wie die massgebenden Pflegekosten von B._____ sowie weitere krankheitsbedingte Auslagen in der Höhe von Fr. 7'004.45 als Krankheitskosten qualifiziert, mithin insgesamt Fr. 11'138.45, die abzüglich eines Selbstbehalts von 5 % des Reineinkommens zum Abzug zu bringen sind (vgl. vorne E. 2.1; angefochtener Entscheid E. 5.1 f.). Entgegen der Auffassung der Steuerverwaltung (vgl. Beschwerdeantwort vom 9.12.2019 S. 1) erweist sich als sachgerecht, dass sie der Beschwerdeführerin 2 zusätzlich die Blindenpauschale von Fr. 2'500.-- gewährt hat. Zur Begründung kann auf die zutreffenden Ausführungen der Vorinstanz verwiesen werden (vgl. angefochtener Entscheid E. 5.3). Die StRK hat die behinderungsbedingten Kosten damit zu Recht auf

gesamthaft Fr. 3'778.-- beziffert (vgl. angefochtener Entscheid E. 5 Ingress, 5.3 und 7).

5.

Die Beschwerdeführerinnen machen weiter geltend, es sei als «Assistenzkosten geschätzt» ein Betrag von Fr. 10'000.-- zum Abzug zu bringen. So seien die Unterstützungsleistungen des Ehemanns der Beschwerdeführerin 2 nicht als unentgeltlich zu qualifizieren, habe er sich doch gezwungen gesehen, mit seiner Frau ins Altersheim zu ziehen (vgl. Beschwerde S. 7 f.). Ferner seien den übrigen Familienmitgliedern für ihre Hilfestellungen zahlreiche Auslagen entstanden (Autokosten, Telefonate etc.; vgl. Beschwerde S. 4). – Als Assistenzkosten abzugsfähig sind die Kosten der behinderungsbedingt notwendigen, ambulanten Pflege (Behandlungs- und Grundpflege), Betreuung und Begleitung, die im Zusammenhang mit der Vornahme alltäglicher Verrichtungen, der Pflege angemessener sozialer Kontakte, der Fortbewegung und der Aus- und Weiterbildung anfallen, sowie die Kosten behinderungsbedingt notwendiger Überwachung. Unwesentlich ist dabei, wer diese Assistenzleistungen erbringt; exemplarisch genannt werden «Spitexorganisationen, private Pflegekräfte, Assistenten und Entlastungsdienste». Erforderlich ist indessen, dass die Assistenzleistung entgeltlich erfolgt (vgl. KS Nr. 11 Ziff. 4.3.1; Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 33 DBG N. 32r; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 33 N. 170). Nicht abzugsfähig sind daher die freiwilligen und in der Regel entschädigungslos erbrachten Unterstützungsleistungen von Angehörigen. Dabei ändert sich an der Unentgeltlichkeit dieser Leistungen auch nichts, wenn den Familienmitgliedern daraus Auslagen (wie etwa Fahr- oder Telefonkosten) erwachsen. Dasselbe gilt für die von den Beschwerdeführerinnen unter diesem Titel angeführten Heimkosten des Ehemanns der Beschwerdeführerin 2, zumal diese Unterstützungsleistungen für sich allein betrachtet den Umzug ins Altersheim nicht zu begründen vermögen. Die von den Beschwerdeführerinnen als Assistenzkosten geltend gemachten Kosten sind damit von vornherein nicht zum Abzug zuzulassen. Demnach kann der Vorinstanz entgegen der Rüge der Beschwerdeführerinnen auch nicht vorgeworfen werden, sie habe das rechtliche Gehör verletzt, indem sie die Assistenzkosten nicht geschätzt und zum

Abzug zugelassen habe (vgl. Beschwerde S. 7; vgl. dazu auch hinten E. 6.1). Soweit der Ehemann der Beschwerdeführerin 2 aufgrund seiner Altersgebrechen selber Pflegeleistungen in Anspruch nehmen musste, ohne die Pflegestufe 4 zu erreichen, sind die entsprechenden Kosten – wie die StRK zu Recht festgehalten hat (vgl. angefochtener Entscheid E. 5.2) – im Umfang von Fr. 6'133.-- als Krankheitskosten zu berücksichtigen (vgl. vorne E. 2.1, 3.2, 4.2 f., 4.6).

6.

Die von den Beschwerdeführerinnen angerufenen übergeordneten Prinzipien führen zu keinem anderen Ergebnis.

6.1 Die Beschwerdeführerinnen beanstanden an verschiedener Stelle, die Vorinstanz habe ihren Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt (vgl. Beschwerde S. 3 ff., 7). Diese Rüge ist unbegründet: Der Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 21 ff. VRPG sowie Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV; SR 101) und Art. 26 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern (KV; BSG 101.1) garantiert namentlich das Recht, dass die Behörde die Vorbringen der vom Entscheid in ihrer Rechtsstellung Betroffenen tatsächlich hört, prüft und bei der Entscheidungsfindung berücksichtigt. Daraus folgt die Verpflichtung der Behörde, ihren Entscheid zu begründen (vgl. auch Art. 52 Abs. 1 Bst. b VRPG), wobei sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken kann (vgl. etwa BGE 143 III 65 E. 5.2; BVR 2018 S. 341 E. 3.4.2; Michel Daum, a.a.O., Art. 21 N. 15 und 28, Art. 52 N. 6 f.). Die StRK hat sich mit sämtlichen Rügen der Beschwerdeführerinnen auseinandergesetzt. Sie hat insbesondere detailliert dargelegt, weshalb die geltend gemachten Kosten nicht als behinderungsbedingte Kosten, sondern lediglich teilweise als Krankheitskosten zum Abzug gebracht werden können (vgl. angefochtener Entscheid E. 4 f.). Der angefochtene Entscheid war ausreichend begründet und erlaubte ohne weiteres eine sachgerechte Anfechtung. Sofern eine Gehörsverletzung darin zu sehen wäre, dass sich die StRK mit dem Antrag zur Befragung der Heimleitung nicht ausdrücklich auseinandergesetzt hat, wäre die Verletzung mit dem verwaltungsgerichtlichen Verfahren als geheilt zu betrachten (vgl. zur Heilung von Gehörsverletzungen statt vie-

ler BGE 145 I 167 E. 4.4 [Pra 108/2019 Nr. 119]; BVR 2012 S. 28 E. 2.3.5 mit Hinweisen), zumal der entsprechende Antrag ohnehin abzuweisen ist (vgl. vorne E. 4.4).

6.2 Unbegründet sind ferner die weiteren formellen Rügen der Beschwerdeführerinnen. So liegt insbesondere kein «überspitzter Formalismus» (vgl. Beschwerde S. 5) vor, wenn die StRK, ebenso wie die Steuerverwaltung, von den Beschwerdeführerinnen verlangt hat nachzuweisen, dass der Heimeintritt behinderungsbedingt erforderlich war. Bei dem durch die steuerpflichtige Person zu erbringenden Kausalitätsnachweis behinderungsbedingter Abzüge handelt es sich um eine gesetzliche Voraussetzung (vgl. vorne E. 2.2). Der in diesem Zusammenhang bei Heimbewohnerinnen und -bewohnern verlangte Pflege- und Betreuungsaufwand von 60 Minuten entspricht einer gefestigten und langjährigen Praxis der Steuerverwaltung, die in den Wegleitungen und auf Taxinfo publiziert ist (vgl. vorne E. 4.2 f.). Es bestehen keinerlei Hinweise, dass die Steuerverwaltung bei anderen Steuerpflichtigen (ohne zusätzliche Beweismittel über behinderungsbedingte Einschränkungen) von diesem Schwellenwert abweicht, womit – wie auch die StRK zutreffend festgehalten hat (vgl. angefochtener Entscheid E. 6) – kein Anlass besteht, einen Amtsbericht der Steuerverwaltung (vgl. Beschwerde S. 4) einzuholen. So haben die Beschwerdeführerinnen ihre Behauptung, die Steuerverwaltung verzichte bei anderen Heimbewohnerinnen und -bewohnern auf ergänzende Nachweise (vgl. Beschwerde S. 3 f.), in keiner Weise belegt. Damit ist auch nicht ersichtlich, inwiefern im vorliegenden Fall eine Verletzung des Grundsatzes der Rechtsgleichheit (Art. 8 Abs. 1 BV; Art. 10 Abs. 1 KV) vorliegen sollte; im Übrigen kann auf die zutreffenden Ausführungen der Vorinstanz verwiesen werden (vgl. angefochtener Entscheid E. 6).

7.

Zusammenfassend erweist sich die Beschwerde sowohl hinsichtlich des Haupt- als auch des Eventualbegehrens als unbegründet und ist abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die Beschwerdeführerinnen kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG). Parteikosten

sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 3 VRPG).

Demnach entscheidet die Einzelrichterin:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 1'000.--, werden den Beschwerdeführerinnen auferlegt.
3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
4. Zu eröffnen:
 - Beschwerdeführerinnen
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - Eidgenössische Steuerverwaltung

Die Einzelrichterin:

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.