

100.2019.346/347U
ARB/FLN/SPR

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 22. März 2021

Verwaltungsrichter Häberli, Abteilungspräsident
Verwaltungsrichterin Arn De Rosa, Verwaltungsrichter Bürki
Gerichtsschreiberin Flückiger

A. _____
vertreten durch Rechtsanwalt ...
Beschwerdeführerin

gegen

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

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer
2016 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom
17. September 2019; 100 18 580, 200 18 475)



Sachverhalt:

A.

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern veranlagte A._____ am 6. Februar 2018 für das Steuerjahr 2016 abweichend von deren Selbstdeklaration auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 21'153.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern und auf Fr. 24'766.-- bei der direkten Bundessteuer. Die Abweichung beruhte im Wesentlichen darauf, dass sie den deklarierten Abzug für selbstgetragene behinderungsbedingte Kosten nicht akzeptierte. Die gegen diese Veranlagungsverfügungen gerichteten Einsprachen wies die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheiden vom 4. Dezember 2018 ab.

B.

Am 10. Dezember 2018 gelangte A._____ mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese wies die Rechtsmittel mit Entscheiden vom 17. September 2019 ab.

C.

Gegen die Entscheide der StRK hat A._____ am 16. Oktober 2019 in einer einzigen Rechtsschrift sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer 2016 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragt, die Entscheide der StRK vom 17. September 2019 sowie die Einspracheentscheide der Steuerverwaltung vom 4. Dezember 2018 seien aufzuheben. Die Heimkosten in der Höhe von Fr. 64'149.-- seien abzüglich der Lebenshaltungskosten von Fr. 20'000.--, ausmachend Fr. 44'149.--, als selbstgetragene behinderungsbedingte Kosten zum Abzug zuzulassen.

Am 18. Oktober 2019 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Sowohl die StRK als auch die Steuerverwaltung beantragen mit Beschwerdevernehmlassung vom 22. Oktober 2019 bzw. mit Beschwerdeantwort vom 2. Dezember 2019 die Abweisung der Beschwerden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

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 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 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 Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG). Auf die Beschwerden ist unter Vorbehalt von E. 1.2 hiernach einzutreten.

1.2 Anfechtungsobjekt im vorliegenden Verfahren bilden einzig die Entscheide der StRK vom 17. September 2019. Sie haben die Einspracheentscheide ersetzt, die ihrerseits an die Stelle der Veranlagungsverfügungen getreten sind (sog. Devolutiveffekt; BVR 2018 S. 528 E. 3.3, 2010 S. 411

E. 1.4; BGE 136 II 539 E. 1.2; Ruth Herzog, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 60 N. 30 f., Art. 72 N. 4, 18). Soweit die Beschwerdeführerin auch die Aufhebung der Einspracheentscheide beantragt, ist auf die Beschwerden nicht einzutreten.

1.3 Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal 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 142 II 293 E. 1.2, 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, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

1.4 Für die Berechnung der Streitwerte betrachtet das Verwaltungsgericht die Steuerarten separat (vgl. E. 1.3 hiervor). Die Gutheissung der Beschwerden würde im vorliegenden Fall zu einer Steuerersparnis von weniger als Fr. 20'000.-- führen, womit die Beurteilung grundsätzlich 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]). Die rechtlichen Verhältnisse rechtfertigen indes eine Beurteilung in Dreierbesetzung (vgl. Art. 57 Abs. 6 i.V.m. Art. 56 Abs. 1 GSOG).

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

2.

Strittig ist, ob die Beschwerdeführerin als behinderte Person im steuerrechtlichen Sinn zu gelten hat und ob die von ihr getragenen Heimkosten als behinderungsbedingte Aufwendungen abzugsfähig sind.

2.1 Kanton und Bund erheben von den natürlichen Personen insbesondere eine Einkommenssteuer (Art. 1 Abs. 1 Bst. a StG; Art. 1 Bst. a DBG). Zu diesem Zweck wird das Reineinkommen der Steuerpflichtigen ermittelt, indem von deren gesamten steuerbaren Einkünften (Art. 19-29 StG; Art. 16-24 DBG) die mit der Einkommenserzielung zusammenhängenden Aufwendungen (Gewinnungskosten) und die allgemeinen Abzüge (Art. 31-39 StG; Art. 26-33a DBG) abgezogen werden (Art. 30 Abs. 1 StG; Art. 25 DBG). 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; Art. 33 Abs. 1 Bst. h^{bis} DBG; 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]).

2.2 Art. 38 StG und Art. 33 DBG stehen je unter der Überschrift bzw. dem Randtitel «Allgemeine Abzüge» (sog. sozialpolitische oder anorganische Abzüge). Sie 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; 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, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 33 DBG N. 1 ff.). Damit Auslagen als behinderungsbedingte Kosten im Sinn von Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG und Art. 33 Abs. 1 Bst. h^{bis} DBG anerkannt werden, müssen folgende Voraussetzungen 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. 32l). 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; VGE 2018/297/298 vom 10.9.2019 E. 2.2; vgl. BGE 144 II 427 E. 2.3.2, 143 II 661 E. 7.2, 140 II 248 E. 3.5; BGer 2C_500/2018 vom 8.4.2020 E. 5.3, 2C_154/2009 vom 28.9.2009 E. 5.2).

2.3 Der Abzug für behinderungsbedingte Kosten 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 «Dir. Bundessteuer, Quellensteuer, Wehrpflichtersatz/Kreisschreiben»; vgl. auch <www.taxinfo.sv.fin.be.ch>, Rubriken «Einkommens- und Vermögenssteuern/Artikel 38 StG/Behinderungsbedingte Kosten [nachfolgend: Taxinfo behinderungsbedingte Kosten]). 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 Rechtsätzen 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, 145 V 84 E. 6.1.1, 142 II 182 E. 2.3.2 f., 138 II 536 E. 5.4.3). Umgekehrt ist ihnen die Anwendung zu versagen, wenn das Ergebnis im Einzelfall mit Sinn und Zweck der Gesetzesbestimmung nicht mehr in Einklang zu bringen ist oder die im Sinn des Rechtsgleichheitsgebots erforderlichen Differenzierungen allzu sehr vernachlässigt werden (vgl. VGE 2020/10/11 vom 16.2.2021 E. 3.3.2; 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,

Bern 2014, S. 229 ff. [nachfolgend: Praktikabilität] 233 f.; Beatrice Weber-Dürler, Verwaltungsökonomie und Praktikabilität im Rechtsstaat, in ZBl 87/1986 S. 193 ff., 214; Michael Beusch, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 102 DBG N. 9 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 199 N. 17 ff.; Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 102 N. 26 ff.; zu Verwaltungsverordnungen allgemein statt vieler Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, N. 87; Ruth Herzog, a.a.O., Art. 66 N. 41). Das KS Nr. 11 entspricht grundsätzlich gefestigter Praxis und wurde vom Bundesgericht und vom Verwaltungsgericht verschiedentlich als sachgerecht und zweckmässig beurteilt (vgl. etwa BGer 2C_450/2020 vom 15.9.2020 E. 3.3.2, 2C_500/2018 vom 8.4.2020 E. 5.3, 2C_1187/2016 und 2C_1188/2016 vom 2.2.2017 E. 3.2, 2C_479/2016 und 2C_480/2016 vom 12.1.2017, in StE 2017 B 27.5 Nr. 21 E. 3.5; VGE 2018/297/298 vom 10.9.2019 E. 2.3, 2016/193/194 vom 25.7.2017 E. 2.3; Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 33 DBG N. 31a).

3.

Zum massgeblichen Sachverhalt und den Standpunkten der Verfahrensbeteiligten ist den Akten Folgendes zu entnehmen:

3.1 Die Beschwerdeführerin (Jg. 1935) erlitt im Jahr 2014 einen Schlaganfall. Seither ist sie rechtsseitig teilweise gelähmt und kann den rechten Arm nicht einsetzen. Alltägliche Handlungen, für die beide Hände erforderlich sind, wie etwa das Öffnen von Flaschen und Briefumschlägen sowie das Schneiden oder Bestreichen eines Brotes, kann sie seither ohne fremde Hilfe nicht mehr vornehmen (vgl. den Bericht der Universitätsklinik für Neurologie, Inselspital Bern, vom 5.11.2014 [nachfolgend: Bericht Universitätsklinik] S. 2 f., Vorakten StV [act. 3B] pag. 41 ff.; Beschwerden Ziff. 12, je auch zum Folgenden). Die Beschwerdeführerin kann hingegen selbständig essen und trinken, die Toilette benutzen, aufstehen und sich hinsetzen oder hinlegen. Lediglich beim Ankleiden und Ausziehen sowie bei der Körperpflege (insbesondere beim Duschen) bedarf sie pflegerischer Unterstützung. Zur Fortbewegung ist sie grundsätzlich auf einen Rollstuhl angewiesen. Sie kann kein

Fahrzeug mehr lenken und nicht mehr selbständig ein öffentliches Verkehrsmittel benützen (vgl. den vom Hausarzt ausgefüllten Fragebogen vom 28.8.2017 [nachfolgend: Fragebogen] S. 3, Vorakten StV [act. 3B] pag. 25 ff., auch zum Folgenden). Zudem leidet die Beschwerdeführerin seit dem Schlaganfall an einer schweren Sprachstörung; sie antwortet mit «Ja» und «Nein», spricht aber ansonsten «sehr unverständlich und kaum in ganzen Sätzen» (vgl. Bericht Universitätsklinik S. 3). Aufgrund ihrer Beeinträchtigungen zog die Beschwerdeführerin am 11. Juni 2014 in das Alters- und Pflegeheim B._____. Die Kosten für den Heimaufenthalt beliefen sich im Jahr 2016 auf Fr. 64'149.-- (vgl. Kostenaufstellung der Beschwerdeführerin, Vorakten StV [act. 3B] pag. 24; Rechnungen B._____, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 101 ff.).

3.2 Die StRK hat ihre abschlägigen Entscheide damit begründet, dass die Beschwerdeführerin im steuerrechtlichen Sinn nicht als behindert gelte. So sei gemäss KS Nr. 11 bei Heimbewohnerinnen und -bewohnern nur dann von einer Behinderung auszugehen, wenn der Pflege- und Betreuungsaufwand mindestens 60 Minuten pro Tag betrage (vgl. KS Nr. 11 Ziff. 4.1 Bst. d; angefochtene Entscheide E. 3.2 f.). Die Beschwerdeführerin sei im Jahr 2016 im Alters- und Pflegeheim unstreitig durchgehend in der Pflegestufe 2 eingestuft gewesen und habe damit den Pflegeaufwand von 60 Minuten nicht erreicht. Die Heimkosten seien daher nicht als behinderungsbedingte Kosten abzugsfähig (angefochtene Entscheide E. 3.5 f.). Entsprechend hat die StRK die Entscheide der Steuerverwaltung bestätigt, wonach lediglich die krankheitsbedingten Kosten gemäss Art. 38a Bst. b StG bzw. Art. 33 Abs. 1 Bst. h DBG zum Abzug zuzulassen seien. – Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass ihr täglicher Pflegebedarf im Pflegeheim unter 60 Minuten pro Tag liegt (Beschwerden Bst. B). Entgegen der StRK ist sie jedoch der Auffassung, dass sie keiner der in KS Nr. 11 Ziff. 4.1 definierten Personengruppen zugeordnet werden könne, weshalb mit Hilfe eines Fragebogens ermittelt werden müsse, ob eine Behinderung im Sinn von Art. 2 Abs. 1 BehiG vorliege. Dies sei gestützt auf die Antworten ihres Hausarztes in dem am 28. August 2017 ausgefüllten Fragebogen zu bejahen (Beschwerden Ziff. 7 ff.).

4.

4.1 Sowohl Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG als auch Art. 33 Abs. 1 Bst. h^{bis} DBG verweisen für den Begriff der Behinderung auf das Behindertengleichstellungsgesetz; die entsprechende Definition ist für die Steuergesetzgebung verbindlich (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., 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. 321; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 33 N. 164). Die Einschränkung der alltäglichen Verrichtungen, des sozialen Lebens, der Aus- und Weiterbildung oder der Erwerbstätigkeit muss 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; VGE 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, S. 233 f., 243). Dies gilt auch für die Beurteilung, ob bei der steuerpflichtigen Person eine Behinderung vorliegt. So erscheint es 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). Entsprechende Personengruppen werden in KS Nr. 11 Ziff. 4.1 definiert (vgl. auch Taxinfo behinderungsbedingte Kosten Ziff. 2.1). Gemäss Bst. d gelten Heimbewohnerinnen und -bewohner sowie Spitex-Patientinnen und -Patienten als behindert im Sinn von Art. 33 Abs. 1 Bst. h^{bis} DBG (und Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG), wenn ihre Pflege und Betreuung pro Tag mindestens 60 Minuten beansprucht. In diesem Fall wird davon ausgegangen, 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; vgl. auch Taxinfo behinderungsbedingte Kosten Ziff. 2.1 sowie <www.tax-info.sv.fin.be.ch>, Rubriken «Einkommens- und Vermögenssteuern/Artikel 38 StG/Aufenthalt in einem Alters- oder Pflegeheim [nachfolgend: Taxinfo Heimaufenthalt] Ziff. 2 f., je auch zum Folgenden). Ob bei Heimbewohnerinnen und -bewohnern 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; vgl. auch den im Auftrag des Bundesamts für Gesundheit [BAG] erstellten Schlussbericht vom 10.3.2017 «Mindestanforderungen für Pflegebedarfserfassungssysteme» [nachfolgend: Schlussbericht] S. 7 ff., einsehbar unter <<https://www.infras.ch>> Rubriken «Themen, Gesellschaft, Gesundheit, Mindestanforderungen für Pflegebedarfserfassungssysteme»). Im Kanton Bern gelangt hierfür u.a. 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 Bundesgesetz über Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung [EG ELG; BSG 841.31]; Art. 3 Abs. 2 und 3 der Einführungsverordnung vom 16. September 2009 zum Bundesgesetz über Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen und Invalidenversicherung [EV ELG; BSG 841.311]). Nach dieser Methode werden pflegebedürftige Personen aufgrund einer Beurteilung ihres Gesundheitszustands in eine von 36 Pflegeaufwandgruppen eingeteilt. Die Pflegeaufwandgruppe wird sodann einer der zwölf Pflege- bzw. Bedarfsstufen 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) zugeordnet (vgl. Art. 3 Abs. 4 und Anhang 1 EV ELG; zum Ganzen BGE 145 V 380 E. 4.1; vgl. auch Schlussbericht S. 7 f., 17 ff.). Dabei erreichen alle Pflegeaufwandgruppen des RAI/RUG-Systems mit Ausnahme der PA0, PA1, PA2 und BA1 die Pflegestufe 4 oder höher bzw. einen Pflegeaufwand von mindestens 60 Minuten (vgl. Anhang 1 EV ELG; Taxinfo behinderungsbedingte Kosten Ziff. 2.1 sowie Taxinfo Heimaufenthalt Ziff. 2; insoweit überholt KS NR. 11 Ziff. 4.1 Fn. 8).

4.3 Die Pflegeklassifikationssysteme wurden für die Bedürfnisse der obligatorischen Krankenversicherung und der Ergänzungsleistungen eingeführt (vgl. Art. 7 KLV); sie dienen der an den krankenkassenpflichtigen Pflegeleistungen orientierten Zuordnung der Heimbewohnerinnen und -bewohner zu einer Pflegebedarfsgruppe gemäss Art. 7a Abs. 3 KLV (vgl. Schlussbericht S. 7, 17, 22 f.). Das hier massgebliche RAI/RUG-System basiert damit grundsätzlich auf einem am Krankenversicherungsrecht orientierten Begriff der Pflege, der insbesondere Untersuchungs- und Behandlungsmassnahmen (z.B. Messung der Vitalzeichen, Vorbereiten und Verabreichen von Medikamenten, Spülen, Reinigen und Versorgen von Wunden usw.; vgl. Art. 7 Abs. 2 Bst. b KLV) sowie die Grundpflege erfasst (z.B. Betten, Lagern, Bewegungsübungen, Hilfe bei der Mund- und Körperpflege, beim An- und Auskleiden sowie beim Essen und Trinken; vgl. Art. 7 Abs. 2 Bst. c KLV; zum Begriff der Pflege auch Hardy Landolt, Pflegebedarfsabklärung aus versicherungs- und haftpflichtrechtlicher Sicht, in Pflegerecht 2014, S. 139 ff., 149). Von diesem Pflegebegriff abzugrenzen sind die Betreuungsleistungen, die nicht der eigentlichen Behandlung dienen, sondern andere Funktionsdefizite kompensieren – so etwa beim Einkaufen, Kochen, Putzen und Waschen sowie in Bezug auf die Pflege sozialer Kontakte (vgl. Hardy Landolt, a.a.O., S. 150; Schlussbericht S. 80, auch zum Folgenden). Solche Dienstleistungen im Bereich der Betreuung werden in Alters- und Pflegeheimen weitgehend durch die Hotellerie sowie teilweise durch Fachpersonal wie Aktivierungsfachleute erbracht und grundsätzlich von den Heimbewohnerinnen und -bewohner selber bezahlt. Sie haben damit keinen Einfluss auf den krankenkassenrechtlichen Pflegebedarf und werden im RAI/RUG-System nicht berücksichtigt (im Gegensatz zu dem im Spitex-Bereich üblichen «Homecare»-Modell [RAI-HC], das auch nicht kassen-

pflichtigen Betreuungsleistungen Rechnung trägt; vgl. Hardy Landolt, a.a.O., S. 147 f.; zum RAI-HC auch BGer 9C_176/2016 vom 21.2.2017, in SVR 2017 Nr. 13 S. 59 E. 6.2.2).

4.4 Anders als im Krankenversicherungsrecht ist Einschränkungen, die sich nicht auf den Pflege-, sondern den Betreuungsbedarf auswirken, bei der Beurteilung, ob eine Behinderung gemäss Art. 2 Abs. 1 BehiG vorliegt, Rechnung zu tragen (vgl. vorne E. 4.1). Entsprechend bestimmt sich die gemäss KS Nr. 11 Ziff. 4.1 Bst. d massgebende Schwelle von 60 Minuten nicht nur anhand des Pflege-, sondern auch des Betreuungsaufwands. Allerdings gelten die meisten Heimbewohnerinnen und -bewohner ohnehin bereits aufgrund ihres erhöhten Pflegebedarfs als behindert, womit die Pflegestufe die behinderungsbedingten Einschränkungen in der Regel ausreichend wieder spiegelt bzw. der Betreuungsaufwand diesbezüglich nicht zusätzlich ins Gewicht fällt (vgl. S. 3 des Berichts des Bundesamts für Statistik [BFS] «Personen in Alters- und Pflegeheimen 2017», einsehbar unter <www.bfs.admin.ch>, Rubriken «Statistiken finden/Gesundheit/Gesundheitswesen/Alters- und Pflegeheime/Publicationen»). Entsprechend ist im Sinn der Veranlagungsökonomie und einer gerade bei anorganischen Abzügen unerlässlichen Schematisierung (vgl. vorne E. 4.2) nicht zu beanstanden, dass beim Abzug behinderungsbedingter Heimkosten in erster Linie auf den krankenversicherungsrechtlich massgebenden Pflegebedarf abgestellt wird. Insofern ist das RAI/RUG-System auch für den Bereich der Einkommenssteuer grundsätzlich geeignet, die behinderungsbedingten Einschränkungen der allermeisten Heimbewohnerinnen und -bewohner zutreffend abzubilden, und trägt zudem dem Erfordernis nach einer gut handbaren bzw. schematischen Abgrenzung in der Massenverwaltung Rechnung (vgl. auch VGE 2016/193/194 vom 25.7.2017 E. 4.1 und 5.1; vorne E. 4.2 und 2.3).

4.5 Das Alters- und Pflegeheim B._____ hat die Beschwerdeführerin im Jahr 2016 gegenüber der Krankenversicherung unbestrittenermassen in der RAI/RUG-Pflegeaufwandgruppe PA1 eingestuft, was der Pflegestufe 2 entspricht (vgl. RAI/RUG Pflege- und Behandlungsausweis vom 22.1.2016, Vorakten StV [act. 3B] pag. 46; Anhang 1 EV ELG). Auch die Beschwerdeführerin bestreitet nicht, dass ihr Pflegebedarf weniger als 60 Minuten pro Tag beträgt (vorne E. 3.2). Die StRK hat damit korrekt festgehalten, dass die

Beschwerdeführerin die Voraussetzungen von KS Nr. 11 Ziff. 4.1 Bst. d nicht erfüllt.

5.

Zu prüfen bleibt, ob das Vorliegen einer steuerlich relevanten Behinderung vorliegend auch gestützt auf den von der Beschwerdeführerin eingereichten Fragebogen beurteilt werden kann.

5.1 Gemäss KS Nr. 11 Ziff. 4.1 ist bei Personen, die keiner der in Bst. a bis d genannten Personengruppen zugeordnet werden können, in geeigneter Weise – z.B. mit Hilfe eines ärztlichen Fragebogens – festzustellen, ob eine Behinderung vorliegt. Fraglich ist, ob der genannte Fragebogen bei Heimbewohnerinnen und -bewohnern, bei denen der Pflegeaufwand gemäss der Einstufung in einem anerkannten Pflegeklassifikationssystem weniger als 60 Minuten beträgt, überhaupt zur Anwendung gelangen kann. Während sowohl die Vorinstanz als auch die Steuerverwaltung dies verneinen (vgl. angefochtene Entscheide E.3.6 mit Hinweis auf VGE 2016/193/194 vom 25.7.2017 E. 4.2.2), vertritt zumindest ein Teil der Lehre (implizit) die Auffassung, dass Heimbewohnerinnen und -bewohner, welche die in KS Nr. 11 Ziff. 4.1 Bst. d definierte Schwelle von 60 Minuten nicht erreichen, alternativ mittels eines Fragebogens nachweisen können, dass bei ihnen trotzdem eine Behinderung vorliegt und der Heimeintritt behinderungsbedingt erfolgte (vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, Art. 33 N. 88; wohl auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 33 N. 163; vgl. auch VGer AG vom 17.6.2009, in StE B 27.5 Nr. 16 E. 5.2.3; nicht eindeutig Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 33 N. 32n f.; Leuch/Schlup Guignard, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2. Aufl. 2014, Art. 38 N. 97). Tatsächlich erscheint nicht restlos klar, in welchem Verhältnis KS Nr. 11 Ziff. 4.1 Bst. d zu dem im darauffolgenden Abschnitt des KS geregelten Auffangtatbestand steht. Wie es sich damit *im Allgemeinen* verhält, kann hier allerdings offenbleiben. Jedenfalls *im vorliegenden Fall* muss die Möglichkeit eines alternativen Nachweises mittels eines Fragebogens offenstehen: So ist aufgrund der erheblichen Beeinträchtigungen der Beschwerde-

führerin (vgl. vorne E. 3.1 und E. 5.2 hiernach) ohne Weiteres erkennbar, dass eine Beurteilung der Behinderung allein anhand des mit dem RAI/RUG-System ermittelten Pflegeaufwands hier zu einem Ergebnis führen würde, das mit Sinn und Zweck von Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG und Art. 33 Abs. 1 Bst. h^{bis} DBG bzw. Art. 2 Abs. 1 BehiG nicht zu vereinbaren ist und den Umständen des Einzelfalls nicht ausreichend Rechnung trägt. Dies liegt daran, dass die Beschwerdeführerin für ihre Grundpflege nur auf wenig Unterstützung angewiesen ist, während sie einen erheblichen Betreuungsbedarf aufweist (vgl. zu dieser Unterscheidung vorne E. 4.3 f.). Für sie sind die in einem Alters- und Pflegeheim erbrachten Betreuungsleistungen daher im Unterschied zu anderen nur leicht pflegebedürftigen Heimbewohnerinnen und -bewohnern nicht nur Annehmlichkeiten, sondern zur Bewältigung ihres Alltags und für eine minimale Teilhabe am sozialen Leben unerlässlich. So hat denn auch die Steuerverwaltung nicht daran gezweifelt, dass bei der Beschwerdeführerin an sich eine Behinderung vorliegt (vgl. Schreiben vom 8.5.2018 S. 2, Vorakten StV [act. 3B] pag. 48 f.). Das Auslegungsergebnis der Vorinstanz erscheint überdies auch deshalb nicht sachgerecht, weil bei erwerbstätigen Personen mit den umschriebenen Funktionseinbussen typischerweise ein Anspruch auf Leistungen der Invalidenversicherung bestehen würde, womit gemäss KS Nr. 11 Ziff. 4.1 Bst. a in jedem Fall von einer Behinderung auszugehen wäre. Es kann nicht angehen, dass die Beurteilung einer Behinderung davon abhängt, ob die in Frage stehende Person pensioniert ist, zumal die Beeinträchtigungen der Beschwerdeführerin gerade nicht Folge üblicher Altersgebrechen darstellen, sondern auf ein cerebrovaskuläres Ereignis (Schlaganfall) zurückzuführen sind. Daran ändert nichts, dass das Risiko eines Schlaganfalls bei älteren Personen erhöht ist. Würde den Funktionseinbussen der Beschwerdeführerin nicht Rechnung getragen, ergäbe sich zudem eine Ungleichbehandlung gegenüber Personen in Heimpflege, bei denen der Aufwand für hauswirtschaftliche Betreuungsleistungen mitberücksichtigt wird (zum Spitex-Bereich vgl. vorne E. 4.3). Nach dem Gesagten muss der Beschwerdeführerin mit Blick auf eine einzelfallgerechte Auslegung sowie Sinn und Zweck der einschlägigen Bestimmungen (vgl. vorne E. 2.3) hier die Möglichkeit eingeräumt werden, mithilfe des in KS Nr. 11 Ziff. 4.1 genannten Musterfragebogens nachzuweisen, dass bei ihr eine Behinderung vorliegt.

5.2 Dem vom Hausarzt am 28. August 2017 ausgefüllten Fragebogen ist zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin beim Ankleiden und Ausziehen, der Körperpflege sowie beim Duschen nur auf wenig Unterstützung durch das Pflegepersonal angewiesen ist; zudem kann sie selbständig essen und trinken, die Toilette benutzen, aufstehen und sich hinsetzen oder hinlegen. Die Beschwerdeführerin ist aber nicht mehr in der Lage, einfachste Haushaltstätigkeiten zu verrichten (etwa selbständig eine einfache Mahlzeit zuzubereiten, zu waschen, zu putzen und einzukaufen), und kann zudem wegen fehlender Mobilität und stark reduzierter Kommunikationsmöglichkeiten nur noch in sehr bescheidenem Umfang am sozialen Leben teilnehmen (Fragebogen S. 2 f.; vgl. auch Bericht Universitätsklinik S. 2 f., je auch zum Folgenden; vorne E. 3.1). Die genannten Beeinträchtigungen bestehen dabei seit mehr als einem Jahr bzw. seit dem Schlaganfall im Jahr 2014. Die Beschwerdeführerin ist somit unstrittig in einer Vielzahl alltäglicher Verrichtungen sowie der Pflege sozialer Kontakte massiv und dauerhaft eingeschränkt. Demnach liegen verschiedene gemäss Art. 2 Abs. 1 BehiG relevante Funktionseinbussen vor und es ist unzweifelhaft von einer Behinderung auszugehen. Der Eintritt der Beschwerdeführerin in das Alters- und Pflegeheim B._____ erfolgte aufgrund dieser Behinderung und die Heimkosten sind gemäss Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG und Art. 33 Abs. 1 Bst. h^{bis} DBG unter Vorbehalt von E. 5.3 hiernach abzugsfähig.

5.3 Die von der Beschwerdeführerin selbst getragenen abzugsfähigen Heimkosten sind um denjenigen Betrag zu kürzen, der für Lebenshaltungskosten im eigenen Haushalt hätte aufgewendet werden müssen (KS Nr. 11 Ziff. 4.3.4; BGer 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; Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 33 DBG N. 32q und 32u; Peter Locher, a.a.O., Art. 33 N. 87; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 33 N. 168). Die Lebenshaltungskosten berechnen sich dabei entweder nach den Richtlinien über die Berechnung des Existenzminimums gemäss Art. 93 des Bundesgesetzes vom 11. April 1889 über Schuldbetreibung und Konkurs (SchKG; SR 281.1) oder nach entsprechenden kantonalen Vorgaben (vgl. KS Nr. 11 Ziff. 4.3.4; Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 33 DBG N. 32u). Gemäss Praxis der Steuerverwaltung sind im Kanton Bern bei Heimbewohnerinnen und -bewohnern, die mindestens in der Pflegestufe 4 eingestuft sind, die ge-

samten Heimkosten abzüglich einer Pauschale für die Lebenshaltungskosten abzugsfähig. Diese Pauschale beträgt bei alleinstehenden Personen Fr. 20'000.-- (vgl. Taxinfo Heimaufenthalt Ziff. 3). Die Höhe der Lebenshaltungskosten bestimmt sich losgelöst von den Pflege- und Betreuungsleistungen, die den Heimbewohnerinnen und -bewohnern zukommen, bzw. der Einstufung in eine bestimmte Pflegestufe. Sie umfassen die üblichen Kosten für Nahrung, Kleidung, Unterkunft, Gesundheitspflege, Freizeit und Vergnügen, die unabhängig von der Behinderung angefallen wären (KS Nr. 11 Ziff. 4.2; Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 33 DBG N. 32q; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 33 N. 168; vgl. auch VGer AG vom 17.6.2009, in StE 2010 B 27.5 Nr. 16 E. 5.3.3.2). Entsprechend rechtfertigt es sich, die Pauschale von Fr. 20'000.--, welche die Steuerverwaltung üblicherweise berücksichtigt, auch hier zum Abzug zu bringen. Die von der Beschwerdeführerin getragenen Heimkosten belaufen sich für das Jahr 2016 auf Fr. 64'148.70. Abzüglich der Pauschale von Fr. 20'000.-- resultiert damit ein Betrag von Fr. 44'148.70.

6.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass es mit Sinn und Zweck von Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG und Art. 33 Abs. 1 Bst. h^{bis} DBG bzw. Art. 2 Abs. 1 BehiG nicht zu vereinbaren ist, wenn im Fall der Beschwerdeführerin das Vorliegen einer Behinderung allein gestützt auf die Einstufung gemäss RAI/RUG-System bzw. die Pflegestufe verneint wird – auch wenn die Beurteilung von Behinderungen bei Personen in Alters- und Pflegeheimen anhand der anerkannten Pflegeklassifikationssysteme in der Regel zu einem gesetzeskonformen Auslegungsergebnis führt. Entsprechend ist zumindest im vorliegenden Fall der von der Beschwerdeführerin eingereichte ärztliche Fragebogen zu berücksichtigen, obwohl sie die Voraussetzungen von KS Nr. 11 Ziff. 4.1 Bst. d nicht erfüllt. Dabei gelingt es der Beschwerdeführerin, mithilfe des Fragebogens nachzuweisen, dass bei ihr eine Behinderung vorliegt und der Eintritt in das Alters- und Pflegeheim B. _____ als behinderungsbedingt zu qualifizieren ist. Nach dem Gesagten erweisen sich die Beschwerden als begründet und sind gutzuheissen. Die im Jahr 2016 von der Beschwerdeführerin selbst getragenen Heimkosten in der Höhe von

Fr. 64'148.70 sind abzüglich der Pauschale für die Lebenshaltungskosten in der Höhe von Fr. 20'000.--, ausmachend Fr. 44'148.70, als behinderungsbedingte Kosten gemäss Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG bzw. Art. 33 Abs. 1 Bst. h^{bis} DBG zum Abzug zuzulassen. Die angefochtenen Entscheide sind aufzuheben, soweit darauf einzutreten ist, und die Sache ist zur Neuveranlagung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

7.

7.1 Bei diesem Ausgang sind für die Verfahren vor Verwaltungsgericht keine Verfahrenskosten zu erheben, zumal das teilweise Nichteintreten (vgl. vorne E. 1.2) keine Kostenausscheidung rechtfertigt (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Die Beschwerdeführerin hat zudem Anspruch auf Ersatz ihrer Parteikosten durch den Kanton Bern (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG sowie Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]). Die Kostennote ihres Rechtsvertreters vom 12. Januar 2021 gibt zu keinen Bemerkungen Anlass.

7.2 Entsprechend dem Obsiegen der Beschwerdeführerin sind auch für die Verfahren vor der StRK keine Kosten zu erheben (Art. 200 Abs. 1 sowie Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 2 VRPG; Art. 144 Abs. 1 DBG). Weiter hat die Steuerverwaltung der Beschwerdeführerin eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 200 Abs. 4 StG; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 VwVG). Weil der StRK bezüglich der Höhe der Entschädigung für die berufliche Vertretung ein erheblicher Ermessensspielraum zukommt, ist die Sache praxisgemäss vorab zu deren Festsetzung an die Vorinstanz zurückzuweisen (BVR 2006 S. 440 E. 6.3.4).

8.

Rückweisungsentscheide gelten nach der Regelung des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110) in der Regel als Zwischenentscheide, die nur unter den (zu-

sätzlichen) Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG mit dem in der Hauptsache offenstehenden Rechtsmittel selbständig angefochten werden können. Hier dient die Rückweisung an die Steuerverwaltung bloss der (rechnerischen) Umsetzung der Anordnungen des Verwaltungsgerichts, weshalb es sich vorliegend um einen Endentscheid im Sinn von Art. 90 BGG handeln dürfte (vgl. BGE 145 III 42 E. 2.1, 140 V 321 E. 3.2).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 wird gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. September 2019 wird aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung der Beschwerdeführerin im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2016 wird gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. September 2019 wird aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung der Beschwerdeführerin im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen.
3. a) Für die Verfahren vor Verwaltungsgericht werden keine Kosten erhoben.
b) Der Kanton Bern (Steuerverwaltung) hat der Beschwerdeführerin die Parteikosten für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf insgesamt Fr. 3'695.75 (inkl. Auslagen und MWSt), zu ersetzen.
4. a) Für die Verfahren vor der Steuerrekurskommission des Kantons Bern werden keine Verfahrenskosten erhoben.

- b) Zur Festsetzung der Höhe der Parteientschädigung in den Verfahren vor der Steuerrekurskommission des Kantons Bern wird die Sache vorab an die Vorinstanz zurückgewiesen. Die Akten sind anschliessend an die Steuerverwaltung des Kantons Bern weiterzuleiten.

5. Zu eröffnen:

- Beschwerdeführerin
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Steuerrekurskommission des Kantons Bern
- Eidgenössische 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.