

100.2023.109/110U
BUC/FRM/CHS

Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil des Einzelrichters vom 12. April 2024

Verwaltungsrichter Bürki
Gerichtsschreiberin Fritschi

A. _____ und **B.** _____
vertreten durch Rechtsanwalt ...
Beschwerdeführer

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
2014 und 2015 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
vom 7. März 2023; 100 22 87/88, 200 22 65/66)



Prozessgeschichte:

A.

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern veranlagte A._____ und B._____ am 20. Mai 2019 für die Steuerjahre 2014 und 2015 abweichend von deren Selbstdeklarationen auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 118'393.-- (2014) bzw. Fr. 100'857.-- (2015) bei den Kantons- und Gemeindesteuern und auf Fr. 122'882.-- (2014) bzw. Fr. 106'135.-- (2015) bei der direkten Bundessteuer. Die Abweichungen beruhen im Wesentlichen darauf, dass die Steuerverwaltung die den gesetzlichen Unterstützungsabzug übersteigenden Zahlungen an die in Jordanien lebende Mutter von B._____ nicht als selbstgetragene behinderungsbedingte Kosten zum Abzug zuliess.

Mit Entscheiden vom 1. September 2020 hiess die Steuerverwaltung die Einsprachen von A._____ und B._____ in Bezug auf das Jahr 2014 teilweise gut und liess die für die Mutter von B._____ geltend gemachten Kosten in der Höhe von Fr. 3'732.-- als selbstgetragene krankheitsbedingte Kosten soweit zum Abzug zu, als diese zusammen mit den übrigen Krankheitskosten 5 % des Reineinkommens überstiegen (ausmachend Fr. 251.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern bzw. Fr. 290.-- bei der direkten Bundessteuer). In Bezug auf das Jahr 2015 wies sie die Einsprachen ab.

B.

Hiergegen gelangten A._____ und B._____ am 21. September 2020 mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese wies die Rechtsmittel mit Entscheiden vom 4. März 2021 ab, nahm eine reformatio in peius vor und wies die Akten zur Neufestsetzung des steuerbaren Einkommens im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurück. Das Verwaltungsgericht hiess die dagegen erhobenen Beschwerden dahin gut, dass es die Entscheide aufhob und die

Sache zwecks Wahrung des rechtlichen Gehörs an die StRK zurückwies. Im Übrigen wies es die Beschwerden ab (VGE 2021/93/94 vom 27.1.2022).

C.

Nachdem die StRK A._____ und B._____ zur beabsichtigten Schlechterstellung angehört hatte, hiess sie die Rechtsmittel mit Entscheidungen vom 7. März 2023 teilweise gut und wies die Sache zur Neufestsetzung des steuerbaren Einkommens an die Steuerverwaltung zurück. Dabei gewährte sie zum einen sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern 2014 und 2015 als auch bei der direkten Bundessteuer 2015 den Unterstützungsabzug nicht nur für die Mutter, sondern auch für den Vater von B._____. Bei der direkten Bundessteuer 2014 gewährte sie den Unterstützungsabzug nur für die Mutter. Zum anderen liess sie in Bezug auf das Jahr 2014 unter Berücksichtigung der für einen Spitalaufenthalt der Mutter geltend gemachten Aufwendungen selbstgetragene krankheitsbedingte Kosten in der Höhe von Fr. 251.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern bzw. Fr. 290.-- bei der direkten Bundessteuer zum Abzug zu (vgl. vorne Bst. A). Im Übrigen wies die StRK die Rechtsmittel (sinngemäss) ab (vgl. zur Ergänzung des insoweit unvollständigen Dispositivs angefochtene Entscheide E. 5.1 und 7).

D.

Gegen die Entscheide der StRK haben A._____ und B._____ am 5. April 2023 in einer einzigen Rechtsschrift sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer 2014 und 2015 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragen, die angefochtenen Entscheide seien bezüglich des nicht gewährten Abzugs für selbstgetragene behinderungsbedingte Kosten aufzuheben und es seien Aufwendungen in der Höhe von Fr. 860.-- (2014) bzw. Fr. 5'000.-- (2015) bei den Kantons- und Gemeindesteuern und von Fr. 3'560.-- (2014) bzw. Fr. 3'784.-- (2015) bei der direkten Bundessteuer als selbstgetragene behinderungsbedingte Kosten zum Abzug zuzulassen. Eventuell sei diesbezüglich

die Angelegenheit an die Steuerverwaltung zurückzuweisen, verbunden mit der verbindlichen Weisung, die genannten Beträge als Abzüge für selbstgetragene behinderungsbedingte Kosten zu gewähren. Subeventuell sei die Sache zur Bestimmung des mutmasslichen Aufwands an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

Am 11. April 2023 hat die Abteilungspräsidentin die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Sowohl die StRK als auch die Steuerverwaltung beantragen mit Beschwerdevernehmlassung vom 18. April 2023 bzw. mit Beschwerdeantwort vom 24. Mai 2023 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 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 Beschwerdeführer haben am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, sind durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und haben 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 einzutreten.

1.2 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 Urteilschrift getroffen werden (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2, 135 II 260 E. 1.3.1 [Pra 99/2010 Nr. 37], 130 II 509 E. 8.3 [Pra 94/2005 Nr. 114]). Da hier die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

1.3 Der Streitwert liegt sowohl im Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2014 und 2015 (Verfahren 100.2023.109) als auch betreffend die direkte Bundessteuer 2014 und 2015 (Verfahren 100.2023.110) unter Fr. 20'000.--, womit die Beurteilung der Beschwerden 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 die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

2.

Strittig ist, ob bzw. in welchem Umfang die in den Jahren 2014 und 2015 an die in Jordanien lebende Mutter des Beschwerdeführers geleisteten Zahlungen bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie bei der direkten Bundessteuer als selbstgetragene behinderungsbedingte Kosten abzugsfähig sind, soweit sie die von der StRK anerkannten Unterstützungsabzüge übersteigen.

2.1 Kanton und Bund erheben von den natürlichen Personen insbesondere eine Einkommensteuer (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]). Ebenfalls Teil der allgemeinen Abzüge bilden 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; Art. 33 Abs. 1 Bst. h DBG; vgl. auch Art. 9 Abs. 2 Bst. h StHG). Vom so bestimmten Reineinkommen sind anschliessend allfällige Sozialabzüge (Art. 40 StG; Art. 35 DBG) vorzunehmen, um das steuerbare Einkommen zu bestimmen, so namentlich der Unterstützungsabzug: Die steuerpflichtige Person ist berechtigt, von ihrem Einkommen für jede unterstützungsbedürftige erwerbsunfähige (bzw. beschränkt erwerbsfähige) Person, an deren Unterhalt sie mindestens in der Höhe der Abzüge beiträgt, Fr. 4'800.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern bzw. Fr. 6'700.-- bei der direkten Bundessteuer abzuziehen (Art. 40 Abs. 5 StG bzw. Art. 35 Abs. 1 Bst. b DBG; für die hier massgebenden Abzüge in der Höhe von Fr. 4'600.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern bzw. Fr. 6'500.-- bei der direkten Bundessteuer vgl. Art. 40 aAbs. 5 StG in der Fassung vom 23.3.2010 [BAG 10-113] bzw. Art. 35 Abs. 1 aBst. b DBG i.V.m. Art. 4 Bst. b der alten Verordnung des EFD vom 2. September 2013 über den Ausgleich der Folgen der kalten Progression für die natürlichen Personen bei der direkten Bundessteuer [Verordnung über die kalte Progression, aVKP; AS 2013 S. 3027, in Kraft vom 1.1.2014 bis 31.12.2022]). Behindierungsbedingte Kosten von unterhaltenen Personen im Sinn von Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG bzw. Art. 33 Abs. 1 Bst. h^{bis} DBG sind – um Doppelabzüge zu vermeiden – nur in dem Umfang abzugsfähig, in dem sie den Unterstützungsabzug übersteigen (vgl. Hunziker/Mayer-Knobel, in Zweifel/Beusch

[Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, Art. 33 N. 33b; Leuch/Schlup Guignard, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2014, Art. 38 N. 103).

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; VGE 2019/341 vom 8.2.2022 E. 2.2 [bestätigt durch BGer 9C_635/2022 vom 31.1.2023, insb. E. 2.2.3]; BGer 9C_635/2022 vom 31.1.2023, in StE 2023 B 27.5 Nr. 27 E. 2.2.3, 2C_1005/2015 vom 8.12.2015 E. 2.2; 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 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 9C_635/2022 vom 31.1.2023 E. 2.2.2, 2C_450/2020 vom 15.9.2020 E. 3.3.1 ff., 2C_500/2018 vom 8.4.2020 E. 5.3; Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 33 DBG N. 32i; zum Ganzen VGE 2019/346/347 vom 22.3.2021, in StE 2021 B 27.5 Nr. 26 E. 2.2 mit weiteren Hinweisen). Der Abzug für behinderungsbedingte Kosten wird im Kreisschreiben 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 DBST/ Kreisschreiben» [nachfolgend: KS Nr. 11]; vgl. auch <www.taxinfo.sv.fin.be.ch>, Rubriken «Einkommens- und Vermögenssteuern/Artikel 38 StG/Behinderungsbedingte Kosten» in der heute geltenden Fassung vom 31.8.2023 [nachfolgend: Taxinfo behinderungsbedingte Kosten] sowie, soweit hier interessierend damit übereinstimmend, in den früheren Fassungen in und seit den massgeblichen Steuerjah-

ren). Dabei handelt es sich um eine sog. Verwaltungsverordnung. Diese sind für Gerichte zwar nicht verbindlich, werden aber bei der Entscheidungsfindung berücksichtigt, sofern sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen darstellen (BGE 146 II 359 E. 5.3 [Pra 110/2021 Nr. 14]; vgl. etwa BVR 2022 S. 202 E. 2.4, 2021 S. 530 E. 5.2 und 2018 S. 249 E. 4.1, je mit Hinweisen). Das KS Nr. 11 entspricht dabei grundsätzlich gefestigter Praxis und wurde vom Bundesgericht und vom Verwaltungsgericht verschiedentlich als sachgerecht und zweckmässig beurteilt (vgl. statt vieler BGE 147 II 248 E. 2.2.1; BGer 9C_635/2022 vom 31.1.2023 E. 2.3.1; VGE 2019/346/347 vom 22.3.2021, in StE 2021 B 27.5 Nr. 26 E. 2.3; Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 33 DBG N. 31a).

2.3 Nach dem auch im Steuerrecht geltenden Untersuchungsgrundsatz stellen die Behörden den entscheidungswesentlichen Sachverhalt von Amtes wegen fest (Art. 151 StG i.V.m. Art. 18 Abs. 1 VRPG; Art. 166 StG; Art. 123 DBG). Sie sind verpflichtet, diesen richtig und vollständig abzuklären, wobei die Untersuchungspflicht ihre Grenze an der Mitwirkungspflicht der Parteien findet (Art. 151 StG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 VRPG; Art. 166 Abs. 2 und Art. 167 StG; Art. 123 Abs. 1 und Art. 125 f. DBG). Danach hat die steuerpflichtige Person aktiv an der Feststellung des behaupteten Sachverhalts mitzuwirken, aus dem sie Rechte für sich ableitet, und unaufgefordert sachdienliche Unterlagen einzureichen (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 20 VRPG; Art. 167 StG; Art. 126 DBG). Für die Verteilung der Beweisführungslast zwischen Behörde und Partei bedeutet dies, dass die Behörde nicht gehalten ist, von sich aus weitere Abklärungen zu treffen, wenn die Partei einen Sachumstand aufklären könnte, die ihr obliegende Mitwirkung aber unterlässt (vgl. BVR 2022 S. 537 E. 2.6 mit Hinweisen, auch zum Folgenden; VGE 2016/139/140 vom 27.11.2017, in StE 2018 B 22.3 Nr. 120 E. 2.2; Michel Daum, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 18 N. 5 f., Art. 20 N. 1 ff., 16 f.). Die den Abzug begründenden Tatsachen wirken sich steuermindernd aus und sind folglich prinzipiell von der steuerpflichtigen Person nachzuweisen (vgl. statt vieler BGE 147 II 338 E. 3.2 [Pra 111/2022 Nr. 29], 144 II 427 E. 2.3.2).

2.4 Grundsätzlich gilt auch im Steuerveranlagungs- und -justizverfahren das Regelbeweismass. Eine Tatsache gilt mithin als bewiesen, wenn die entscheidende Behörde aufgrund der erhobenen Beweise zur Überzeugung gelangt, dass diese, so wie behauptet oder angenommen, besteht. Absolute Gewissheit ist allerdings allein aus praktischen Gründen nicht erforderlich. Es genügt vielmehr ein so hoher Grad an Wahrscheinlichkeit, dass keine vernünftigen resp. erheblichen Zweifel bleiben; umgekehrt reicht aber im Normalfall ein blosses «Glaubhaftmachen» nicht aus (vgl. BGE 144 II 332 E. 4.1.2, 140 III 610 E. 4.1, 130 III 321 E. 3.2; BVR 2009 S. 385 E. 4.3.2; VGE 2020/26 vom 7.4.2021 E. 3.2 [betreffend lebensmittelrechtliche Inspektion], 2013/253/254 vom 5.6.2015 E. 2.3; Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Einführung zu Art. 122 ff. N. 29; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. 2023, Art. 123 N. 74, je mit Hinweisen; allgemein statt weiterer Michel Daum, a.a.O., Art. 19 N. 19). Für den Nachweis von als steuermindernd geltend gemachten Unterstützungsleistungen bzw. -zahlungen ins Ausland gelten nach der Rechtsprechung besonders strenge Anforderungen, da diese Leistungen nicht einfach nachzuprüfen sind. Insbesondere wird ein plausibler Beweis dafür verlangt, dass die unterstützte Person die fragliche Zahlung tatsächlich erhalten hat. Der blosse Zollbeleg über die Aus- bzw. Einfuhr des Geldes ins Ausland genügt nicht. In der Regel setzt die Anerkennung von Unterstützungsleistungen vielmehr die Vorlage von Bank- oder Postbelegen voraus, welche die Überweisung an die unterstützungsbedürftige Person bestätigen. Kann die steuerpflichtige Person diese nicht vorlegen, ist es ihr zuzumuten, zumindest einen schriftlichen Beleg (Quittung) der Empfängerin bzw. des Empfängers beizubringen und in geeigneter Form (bspw. über behördliche Bestätigungen) nachzuweisen, dass die unterstützte Person die Zahlungen erhalten hat (vgl. BGer 2C_890/2018 vom 18.9.2019 E. 6.3, 2C_974/2018 vom 4.12.2018 E. 5.1, 2C_582/2017 vom 23.2.2018 E. 4.2 mit Hinweisen; VGE 2016/247/248 vom 6.2.2018 E. 4.5.2, 2013/253/254 vom 5.6.2015 E. 2.4; Baumgartner/Eichenberger, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, Art. 35 N. 26a und 31a; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, Art. 35 N. 36; ders., a.a.O., Einführung zu Art. 122 ff. N. 33; Leuch/Schlup Guignard, a.a.O., Art. 40 N. 46; zum Ganzen VGE 2021/93/94 vom 27.1.2022 E. 2.3 mit weiteren Hinweisen).

3.

3.1 In sachverhaltlicher Hinsicht ist Folgendes festzuhalten (die verfahrensrelevanten Akten des ersten Rechtsgangs befinden sich in den Vorakten, womit sich eine förmliche Edition der verwaltungsgerichtlichen Akten der Verfahren 100.2021.93/94 erübrigt [vgl. Editionsantrag in den Beschwerden Rz. 2]): Die Mutter des einen der beiden Beschwerdeführer, ... (geb. 1953; nachfolgend: Mutter), lebt in einem Vorort von Amman, Jordanien (vgl. Beschwerden vom 1.4.2021 aus dem ersten Rechtsgang Rz. 14 und 22, Beschwerdebeilage aus dem zweiten Rechtsgang [BB] 4; vgl. auch VGE 2021/93/94 vom 27.1.2022 E. 3.1). Sie leidet an starkem Übergewicht (Adipositas permagna; Körpergewicht von 110 kg bei einer Körpergrösse von 150 cm; Body-Mass-Index [BMI] von 47 kg/m² im Jahr 2016; vgl. ärztlicher Bericht vom 2.5.2016, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 106), einer Herzmuskelentzündung, Wassereinlagerungen in den Beinen, beidseitigen chronischen Gelenkentzündungen (Osteoarthritis) und wiederkehrenden Schwindelanfällen (vgl. ärztlicher Bericht vom 9.12.2020, BB 6, auch zum Folgenden). Im Jahr 2012 wurde der elffachen Mutter überdies ein generalisiertes Wachstum der Gebärmutter Schleimhaut (Endometriumhyperplasie) diagnostiziert. Im Jahr 2014 unterzog sie sich aufgrund einer Entzündung der Gallenblase (akute Cholezystitis) sowie eines Nabelbruchs (Umbilikalhernie) einer Operation (vgl. Spitalaustrittsbericht vom 2.7.2014, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 107; ärztlicher Bericht vom 21.6.2012, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 108). Infolge ihrer verschiedenen Leiden ist sie gemäss den Angaben ihres Hausarztes auf Unterstützung angewiesen, insbesondere beim An- und Ausziehen, beim Aufstehen und Hinsetzen sowie bei der Körperpflege. Sie kann ohne Hilfe keine Treppen steigen, nur für kurze Zeit aufrecht stehen und ist nicht mehr in der Lage, selbständig zu putzen, zu waschen oder schwere Lasten zu tragen. Betreuung leisten tagsüber abwechselnd ihre vier in Amman lebenden Töchter sowie abends ihr jüngster Sohn (vgl. ärztlicher Bericht vom 9.12.2020, BB 6).

3.2 Dem vorliegenden Streit geht zusammenfassend folgender Verfahrensgang voraus:

3.2.1 In ihren Steuererklärungen der Jahre 2014 und 2015 tätigten die Beschwerdeführer diverse Abzüge; dabei führten sie namentlich Unter-

stützungszahlungen an die Mutter in der Höhe von Fr. 9'732.-- (2014) bzw. von Fr. 11'800.-- (2015) als selbstgetragene behinderungsbedingte Kosten auf (vgl. Formular 5 je zu den Steuererklärungen 2014 und 2015, Vorakten StV [act. 3B] pag. 82 [2014] bzw. 223 [2015]). Die Steuerverwaltung verweigerte allerdings den geltend gemachten Abzug und qualifizierte stattdessen Spitalkosten von Fr. 3'732.-- aus dem Jahr 2014 als selbstgetragene Krankheitskosten (vgl. Einspracheentscheide 2014 und 2015 je vom 1.9.2020, Vorakten StV [act. 3B] pag. 164 ff. und 280 ff.). Mit Entscheiden vom 4. März 2021 liess die StRK (im Sinn einer reformatio in peius) ohne vorgängige Anhörung der Parteien nebst den Unterstützungsabzügen auch die selbstgetragenen Krankheitskosten nicht mehr zum Abzug zu. Den Eventualantrag, auch für den Vater einen Unterstützungsabzug zu gewähren, wies sie ab (vgl. vorne Bst. A f.; angefochtene Entscheide Bst. B). In den verwaltungsgerichtlichen Verfahren 100.2021.93/94 (vgl. vorne Bst. B) rügten die Beschwerdeführer nebst der rechtsfehlerhaften materiellen Beurteilung der strittigen Abzüge, die StRK habe die Einspracheentscheide ohne vorgängige schriftliche Anhörung zu ihren Ungunsten abgeändert (vgl. Beschwerden vom 1.4.2021 aus dem ersten Rechtsgang Rz. 78 ff., BB 4). Das Verwaltungsgericht hiess die Beschwerden mit Urteil vom 27. Januar 2022 bezüglich der gerügten Gehörsverletzung gut und wies die Sache zur weiteren Behandlung im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zurück. Im Übrigen wies es die Beschwerden ab (VGE 2021/93/94 vom 27.1.2022).

3.2.2 Nachdem die StRK den Beschwerdeführern im zweiten Rechtsgang das rechtliche Gehör gewährt hatte, hiess sie die Rechtsmittel mit Entscheiden vom 7. März 2023 teilweise gut und liess sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern 2014 und 2015 als auch bei der direkten Bundessteuer 2015 den Unterstützungsabzug nicht nur für die Mutter, sondern auch für den Vater zu. Bei der direkten Bundessteuer 2014 gewährte sie den Abzug hingegen lediglich für die Mutter, da die erbrachten Leistungen den massgeblichen Grenzbetrag nicht für beide Elternteile überschritten (vgl. angefochtene Entscheide E. 3 und 6). Den Hauptantrag der Beschwerdeführer, die über den Unterstützungsabzug der Mutter hinausgehenden Kosten als behinderungsbedingte Kosten zum Abzug zuzulassen, wies die StRK ab (E. 5.1 und 7). Zur Begründung führte sie aus, bei der Mutter des Beschwerdeführers sei zwar von einer Behinderung auszugehen (E. 4), die Beschwerdeführer könn-

ten jedoch nur die effektiv angefallenen und tatsächlich nachgewiesen behinderungsbedingten Kosten abziehen. Dabei seien die geltend gemachten Transportkosten von rund Fr. 6'000.-- und die Kosten für die von den Töchtern erbrachten Assistenzleistungen in der Höhe von rund Fr. 5'800.-- in keiner Weise belegt (E. 5 Ingress und 5.1). Die in Bezug auf das Jahr 2014 geltend gemachten Spitalkosten in der Höhe von Fr. 3'732.-- qualifizierte die StRK mangels eines Kausalzusammenhangs zur Behinderung der Mutter als krankheitsbedingte Kosten und liess diese soweit zum Abzug zu, als sie zusammen mit den übrigen Krankheitskosten 5 % des Reineinkommens der Beschwerdeführer überstiegen (E. 5.2; vgl. auch vorne Bst. C).

3.2.3 Die Beschwerdeführer bringen dagegen zusammenfassend vor, bei der unterstützten Mutter sei mit der StRK von einer behinderten Person auszugehen, da diese die Voraussetzungen für eine mindestens leichte Hilflosenentschädigung in der Schweiz erfüllen würde (Beschwerden Rz. 7 und 10, auch zum Folgenden). Weiter habe die StRK zutreffend festgehalten, dass die Beschwerdeführer Unterstützungsleistungen nach Jordanien im Umfang von Fr. 10'060.-- (2014) bzw. Fr. 16'784.-- (2015) geleistet hätten. Soweit daher diese Zahlungen den gewährten Unterstützungsabzug überstiegen, seien sie als behinderungsbedingte Kosten zum Abzug zuzulassen, handle es sich doch um Aufwendungen für behinderungsbedingte Assistenz- und Transportkosten der Mutter (der im Jahr 2016 offenbar verstorbene Vater wird nicht mehr erwähnt). Dabei sei unerheblich, dass für diese Auslagen keine Quittungen oder andere Belege eingereicht worden seien. Das Fehlen entsprechender Nachweise sei vielmehr auf das Wirtschaftssystem in Jordanien sowie den Analphabetismus der unterstützten Mutter zurückzuführen; es sei überspitzt formalistisch und praxisfremd, mehrere Jahre nach den massgebenden Steuerperioden den strikten Beweis mittels schriftlicher Quittungen zu verlangen (Beschwerden Rz. 12). Abgesehen davon sei als notorisch und gegeben zu erachten, dass seitens der Mutter behinderungsbedingte (und von den Beschwerdeführern getragene) Kosten angefallen seien, fielen doch «im Fall einer Behinderung immer gewisse Zusatzkosten» an, die «bei nicht bestehender Behinderung nicht [existierten]», und hätten die Beschwerdeführer doch alles ihnen Zumutbare beigetragen, um den zu beurteilenden Sachverhalt vollständig und transparent darzustellen. Unter den gegebenen Umständen seien die behinderungsbedingten Kosten ent-

sprechend zu schätzen; die hierzu erforderlichen Anhaltspunkte hätten die Beschwerdeführer geliefert (Beschwerden Rz. 12 ff.; vgl. auch Beschwerden vom 1.4.2021 aus dem ersten Rechtsgang Rz. 73 f. und 76 f., BB 4). – Dem hält die Steuerverwaltung im Wesentlichen entgegen, die geltend gemachten Kosten für Marktbesuche und die Pflege sozialer Kontakte seien offensichtlich keine Folge der Behinderung; es handle sich stattdessen um Freizeitbeschäftigungen, die als Lebenshaltungskosten nicht abzugsfähig seien (Beschwerdeantwort S. 1 f.). In Bezug auf die übrigen Transportkosten seien weder deren Bestand noch der Zusammenhang mit der geltend gemachten Behinderung nachgewiesen (Beschwerdeantwort S. 2). Sodann seien Aufwendungen für Assistenzleistungen nur als behinderungsbedingte Kosten zu berücksichtigen, wenn sie tatsächlich entschädigt würden. Die von Familienmitgliedern unentgeltlich erbrachten Assistenzleistungen seien daher nicht abzugsfähig. Im vorliegenden Fall erscheine aufgrund der konkret gelebten Familienstrukturen aussergewöhnlich, dass die Unterstützungsleistungen entgeltlich erfolgt wären. Entsprechend hätten die Beschwerdeführer Unterlagen vorlegen müssen, die Anhaltspunkte für die Entgeltlichkeit und die Höhe der tatsächlichen Leistungen geliefert hätten. Die Beschwerdeführer seien ihrer Nachweispflicht jedoch nicht genügend nachgekommen. Insbesondere komme den eingereichten eidesstattlichen Erklärungen nur die Bedeutung von Parteibehauptungen zu, auch wenn die Vorinstanz diese in Bezug auf den Unterstützungsabzug ausnahmsweise als Empfangsbestätigung im Sinn eines schriftlichen Belegs interpretiert habe. Weder der Analphabetismus der Mutter noch das Wirtschaftssystem in Jordanien würden das Fehlen jeglicher Unterlagen zu den geltend gemachten Kosten erklären (Beschwerdeantwort S. 2 f.).

4.

Nicht mehr strittig ist, dass die Mutter bzw. die Eltern von den Beschwerdeführern Zahlungen von Fr. 10'060.-- (2014) bzw. von Fr. 16'784.-- (2015) erhalten haben, und dass den Beschwerdeführern hierfür sowohl für die Mutter als auch für den Vater (betreffend den Vater im Jahr 2014 indessen nur bei den Kantons- und Gemeindesteuern) der Unterstützungsabzug zu gewähren ist (vgl. vorne E. 3.2.2, auch zum Folgenden). Ebenfalls nicht mehr umstrit-

ten ist, dass die Aufwendungen für den Spitalaufenthalt der Mutter in der Höhe von Fr. 3'732.-- im Jahr 2014 als selbstgetragene krankheitsbedingte Kosten (beschränkt; vgl. vorne Bst. A und C) zu berücksichtigen sind. Strittig ist einzig noch, ob zusätzlich selbstgetragene behinderungsbedingte Kosten in beantragter Höhe zum Abzug zuzulassen sind, soweit die nachgewiesenen Leistungen den Unterstützungsabzug übersteigen (vgl. vorne Bst. D).

4.1 Zunächst ist zu prüfen, ob die von den Beschwerdeführern geltend gemachten *Assistenzkosten* als behinderungsbedingte Kosten einer unterhaltenen Person zum Abzug zuzulassen sind.

4.1.1 Behinderungsbedingte Kosten von unterhaltenen Personen im Sinn von Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG bzw. Art. 33 Abs. 1 Bst. h^{bis} DBG sind in dem Umfang abzugsfähig, in dem sie den Unterstützungsabzug übersteigen (vgl. vorne E. 2.1). Dabei können (soweit hier interessierend) bei unterhaltenen Personen ausschliesslich die effektiven Kosten zum Abzug gebracht werden; die Anwendung der gemäss der Praxis der Steuerverwaltung für behinderte Personen in deren Veranlagungen zulässigen Pauschalen ist ausgeschlossen (vgl. KS Nr. 11 Ziff. 5.2.2; Taxinfo behinderungsbedingte Kosten Ziff. 2.2, wonach «allfällige Pauschalabzüge [...] ausschliesslich für behinderungsbedingte Kosten von minderjährigen Kindern [geltend] gemacht werden [können]. In allen anderen Fällen können nur die effektiven Kosten zum Abzug gebracht werden»). Zu den abzugsfähigen behinderungsbedingten Kosten zählen u.a. die sog. Assistenzkosten, d.h. 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 (z.B. Spitexorganisationen, private Pflegekräfte oder Entlastungsdienste). Erforderlich ist indessen, dass die Leistungen entgeltlich erfolgen; unentgeltliche Unterstützungsleistungen – wie sie oftmals von engen Angehörigen erbracht werden – können daher nicht mit einem hypothetischen Kostenansatz umgerechnet und abgezogen werden (vgl. KS Nr. 11 Ziff. 4.3.1; VGE 2019/341 vom 8.2.2022 E. 5 [bestätigt durch BGer 9C_635/2022 vom 31.1.2023]; Hunziker/

Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 33 DBG N. 32r; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., Art. 33 N. 170 f.).

4.1.2 Die Beschwerdeführer bringen vor, die Mutter könne aufgrund ihres Gesundheitszustands Haushaltstätigkeiten nur noch erschwert oder gar nicht mehr verrichten. Eine Haushaltshilfe sei zwingend notwendig. Dabei werde die Mutter tagsüber abwechslungsweise von ihren vier Töchtern und am Abend von ihrem jüngsten Sohn unterstützt, der ebenfalls im gleichen Haus wohne. Für diese Assistenzleistungen habe die Mutter den Töchtern eine Entschädigung von rund Fr. 5'800.-- im Jahr ausgerichtet (365 Tage à zwei Stunden, mithin 730 Stunden zu JOD 5.60 [Fr. 7.94]), da diese während der Betreuungszeiten keiner Erwerbstätigkeit hätten nachgehen können. Dabei habe die Mutter ihren Töchtern nicht nur die Arbeit, sondern auch die im Zusammenhang mit der Betreuung anfallenden Auslagen entgolten (vgl. Beschwerden Rz. 17 mit Hinweis auf die Beschwerden vom 1.4.2021 aus dem ersten Rechtsgang Rz. 73 f., BB 4). Belege für diese Behauptungen haben die Beschwerdeführer jedoch, wie sie selber einräumen (Beschwerden Rz. 12, 14), nicht ins Recht gelegt.

4.1.3 Soweit die Beschwerdeführer geltend machen, es sei «notorisch», dass im Fall einer Behinderung Assistenzkosten anfielen, womit diese Aufwendungen infolge der nicht von ihnen zu verantwortenden Beweisschwierigkeiten zu schätzen seien (Beschwerden Rz. 12 ff.), ist ihnen Folgendes entgegenzuhalten: Derartige Schätzungen kommen nur (bzw. erst dann) in Betracht, wenn der Grundtatbestand steueraufhebender oder -mindernder Umstände (hier das tatsächliche Vorliegen entgeltlich erbrachter behinderungsbedingter Assistenzkosten) erstellt ist und der steuerpflichtigen Person (einzig) der Nachweis der quantitativen Tatsachen aus Gründen, die sie nicht zu vertreten hat, unmöglich oder unzumutbar ist (vgl. BGer 2C_295/2018 vom 6.2.2019 E. 4.2, 2C_785/2017 vom 5.4.2018 E. 2.2.2, 2C_112/2014 und 2C_113/2014 vom 15.9.2014 E. 6.3.1). Nichts anderes ergibt sich aus den von den Beschwerdeführern angeführten Bundesgerichtsentscheiden (vgl. Beschwerden Rz. 14 f.; BGer 2C_154/2009 vom 28.9.2009 bezüglich behinderungsbedingter Kosten, in dem das Bundesgericht die Behinderung des Beschwerdeführers entgegen der Vorinstanz anerkannte, jedoch einen Pauschalabzug verneinte [E. 5.2 f.] und die Vorinstanz anwies, dem Be-

schwerdeführer die Gelegenheit zu geben, seine behinderungsbedingten Kosten «darzutun, zu beziffern und soweit möglich zu belegen» [E. 6]; BGer 2C_708/2007 vom 19.5.2008, in StR 63/2008 S. 889, in dem das Vorliegen von Gestehungskosten beim Verkauf von Antiquitäten in selbständiger Erwerbstätigkeit als notorisch qualifiziert und aufgrund der Unmöglichkeit des strikten Nachweises eine Schätzung des mutmasslichen Aufwands für zulässig erachtet wurde). Im vorliegenden Fall hat die Vorinstanz zwar sowohl die Zahlung und den Zugang von Unterstützungsleistungen an die Mutter als auch deren Behinderung (ausnahmsweise) anerkannt (vgl. angefochtene Entscheide E. 3.1 f. und 4.2 ff.); zum Nachweis entgeltlicher und somit steuerlich abzugsfähiger behinderungsbedingter Assistenzkosten, die lediglich noch zu quantifizieren wären, ist damit indessen noch nichts gesagt. So kann entgegen den Beschwerdeführern keineswegs als notorisch gelten, dass Unterstützungsleistungen von Familienmitgliedern üblicherweise entschädigt werden. Im Gegenteil spricht die allgemeine Lebenserfahrung dafür, dass solche Leistungen grundsätzlich unentgeltlich erfolgen. Dies gilt namentlich im zu beurteilenden Fall, wo die Mutter mit drei ihrer Söhne, deren Familien und insgesamt acht Enkelkindern im selben Haus wohnt (Beschwerden vom 1.4.2021 aus dem ersten Rechtsgang Rz. 22, BB 4). In Anbetracht solcher Familienstrukturen erscheint zum einen ungewöhnlich, dass die Mutter die Assistenzleistungen einzelner Familienmitglieder entschädigt haben soll. Zum anderen ist angesichts eines Mehrfamilienhaushalts mit zahlreichen engen Verwandten wenig glaubwürdig, dass zusätzlich jeden Tag eine der (offenbar über 60 Minuten entfernt lebenden) vier Töchter anreiste, um für zwei Stunden gegen Entgelt der Mutter Betreuungsleistungen zu erbringen (vgl. Beschwerden vom 1.4.2021 aus dem ersten Rechtsgang Rz. 73, BB 4).

4.1.4 Mit Blick auf die genannten Umstände wäre es an den Beschwerdeführern gewesen, den Nachweis zu erbringen, dass die verschiedenen Familienmitglieder ihre Assistenzleistungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung und der dargelegten Indizien entgeltlich erbrachten. In diesem Zusammenhang können sie sich auch nicht auf die angeführten Beweisschwierigkeiten (Wirtschaftssystem in Jordanien, Analphabetismus der Mutter) berufen, wäre es doch auch bei diesen Gegebenheiten ohne weiteres möglich gewesen, die Auszahlung der behaupteten Entschädigungen mittels

Quittungen zu belegen und etwa Buch über die von den Familienmitgliedern aufgewendeten Stunden zu führen. Stattdessen beschränken sich die Beschwerdeführer auf pauschale Behauptungen. Sie äussern sich beispielsweise nicht zur konkreten Aufteilung der Betreuungsleistungen unter den verschiedenen Familienmitgliedern oder zu den Zahlungsmodalitäten (Auszahlung täglich, wöchentlich oder monatlich; in bar oder in Naturalien etc.) und unterscheiden auch nicht namentlich zwischen den «vier Töchtern». Völlig unsubstanziert bleibt insbesondere die Behauptung, diese hätten «während den Betreuungszeiten keiner Erwerbstätigkeit nachgehen» können (so aber Beschwerden vom 1.4.2021 aus dem ersten Rechtsgang Rz. 73, BB 4). So legen die Beschwerdeführer etwa nicht dar, ob die Töchter über eine Ausbildung und Anstellung verfügten, wie sich deren familiäre Verhältnisse gestalten und inwiefern sie aufgrund der Betreuungsleistungen ihre Arbeit reduziert oder auf die Aufnahme einer solchen trotz entsprechender Möglichkeiten verzichtet hätten, zumal sich die tägliche Betreuungszeit offenbar lediglich auf zwei Stunden belief. Unter diesen Umständen kann nicht gesagt werden, die Beschwerdeführer hätten alles ihnen Zumutbare getan, um die behaupteten Tatsachen nachzuweisen. Aus dem Vorbringen, sie seien «von Anbeginn weg transparent» gewesen und hätten sich «bei der Aufarbeitung des zugrunde liegenden Sachverhaltes mit einem riesigen Aufwand und entsprechenden Kosten darum bemüht, die [...] notwendigen Beweismittel und Dokumente vorzulegen» (Beschwerden Rz. 12), können die Beschwerdeführer unter den gegebenen Umständen nichts zu ihren Gunsten herleiten.

4.1.5 Keine anderen Schlussfolgerungen sind aufgrund der eidesstattlichen Erklärungen der Mutter und des Bruders des Beschwerdeführers zu ziehen. So behauptet die Mutter darin zwar, die Unterstützungsleistungen seien unter anderem für die «Bezahlung der Assistenzkosten (Entschädigung für Hilfe im Haushalt)» verwendet worden; die Erklärung enthält indes keine Aussagen, wann, in welcher Höhe und an wen sie die behaupteten Zahlungen geleistet hat, worauf die Steuerverwaltung zutreffend hinweist (vgl. eidesstattliche Erklärung der Mutter vom 7.3.2022, BB 5; eidesstattliche Erklärung des Bruders vom 7.3.2022, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 63; Beschwerdeantwort S. 2 f.). Abgesehen davon kommt entsprechenden Erklärungen in Bezug auf den durch die Urkundsperson nicht verifizierten bzw. verifizierbaren Inhalt, wie die Vorinstanz richtig ausgeführt hat (angefochtene

Entscheide E. 3.1), ohnehin lediglich die Wirkung von Parteibehauptungen zu (vgl. BGE 144 IV 13 E. 2.2.4 [zur erhöhten Beweiskraft öffentlicher Urkunden im Zusammenhang mit dem strafrechtlichen Tatbestand der Falschbeurkundung], 5A_507/2010 und 5A_508/2010 vom 15.12.2010 E. 4.2 [zur Beweiskraft öffentlicher Urkunden im Privatrecht]; Michel Mooser, in Commentaire Romand, Code civil I, 2010, Art. 9 N. 25). Daran ändert nichts, dass die StRK die eidesstattlichen Erklärungen in Bezug auf den Zugang der geltend gemachten Unterstützungsleistungen im Rahmen einer Gesamtwürdigung aller konkreten Umstände «ausnahmsweise als Empfangsbestätigung im Sinne eines [...] schriftlichen Belegs (Quittung)» berücksichtigt hat (vgl. auch Beschwerdeantwort S. 2; vorne E. 3.2.3).

4.1.6 Nach dem Gesagten kann insbesondere aufgrund der hier konkret vorliegenden Familienstrukturen nicht als notorisch gelten, dass Assistenzleistungen von Familienangehörigen üblicherweise entgeltlich erbracht werden (vgl. zum Erfordernis der Entgeltlichkeit von Assistenzleistungen allgemein vorne E. 4.1.1). Diesbezüglich kann auch nicht gesagt werden, die Beschwerdeführer hätten alles ihnen Zumutbare getan bzw. ihnen wäre es unmöglich gewesen, die entsprechenden Umstände zu belegen (vgl. vorne E. 4.1.4 f.). Dabei musste ihnen – anders auch als den steuerpflichtigen Personen in den von ihnen zitierten bundesgerichtlichen Entscheiden (vgl. Beschwerden Rz. 14 f.; vorne E. 4.1.3) – bekannt sein, dass sie für den Abzug behinderungsbedingter Kosten unterstützter Personen die effektiven Aufwendungen würden nachweisen müssen, soweit diese den Unterstützungsabzug überstiegen (vgl. vorne E. 4.1.1). Beim Abzug behinderungsbedingter Kosten im Ausland lebender unterstützter Personen gelten zudem grundsätzlich erhöhte Beweisanforderungen (vgl. vorne E. 2.4; vgl. auch den ausdrücklichen Hinweis der Steuerverwaltung in Taxinfo behinderungsbedingte Kosten Ziff. 2.2 sowie der ESTV in KS Nr. 11 Ziff. 6). Das Einverlangen entsprechender Belege ist daher weder als überspitzt formalistisch noch als «welt- und praxisfremd» zu bezeichnen (so aber Beschwerden Rz. 12). Damit ist hier mangels gegenteiliger Nachweise davon auszugehen, dass die geltend gemachten Unterstützungsleistungen der engen Familienangehörigen unentgeltlich erfolgten und der Mutter keine abzugsfähigen behinderungsbedingten Assistenzkosten angefallen sind. Fehlt es somit bereits am Nachweis des geltend gemachten

Grundtatbestands, besteht für eine Schätzung der quantitativen Tatsachen von vornherein kein Raum (vgl. vorne E. 4.1.3). Die Vorinstanz ist demnach zu Recht zum Schluss gelangt, im vorliegenden Fall seien keine behinderungsbedingten Assistenzkosten zum Abzug zuzulassen. Daran ändert auch nichts, soweit den Familienmitgliedern aus ihren Assistenzdiensten Auslagen erwachsen sein sollten (vgl. auch VGE 2019/341 vom 8.2.2022 E. 5 [bestätigt durch BGer 9C_635/2022 vom 31.1.2023]).

4.2 Weiter ist die Abzugsfähigkeit der von den Beschwerdeführern geltend gemachten *Transportkosten* zu prüfen.

4.2.1 Transport- bzw. Fahrkosten sind als behinderungsbedingte Mehrkosten zum Abzug zuzulassen, wenn der Kausalzusammenhang zwischen Behinderung und Kosten rechtsgenügend feststeht. Dies trifft zu, wenn sich eine behinderte Person wegen ihrer Behinderung zum Arzt, zu einer Therapie oder in eine Tagesstätte begeben muss (vgl. KS Nr. 11 Ziff. 4.3.6; BGer 2C_258/2010 vom 23.5.2011 E. 4.3; Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 33 DBG N. 32w). Abzugsfähig sind dabei grundsätzlich die Kosten öffentlicher Verkehrsmittel oder eines Behindertenfahrdienstes. Nur wenn die Benutzung dieser Transportmittel nicht möglich oder nicht zumutbar ist, können die Kosten eines privaten Motorfahrzeugs (d.h. die Kilometerentschädigung) berücksichtigt werden. Kosten für andere Transporte, insbesondere für Freizeitfahrten, gelten in der Regel nicht als behinderungsbedingt, sondern als nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten (vgl. vorne E. 2.2; zum Begriff der Lebenshaltungskosten vgl. KS Nr. 11 Ziff. 4.2; Taxinfo behinderungsbedingte Kosten Ziff. 3.1; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., Art. 33 N. 168). Ein Abzug ist allerdings ausnahmsweise zulässig, wenn die behinderte Person glaubhaft machen kann, dass sie ohne Behinderung ausschliesslich öffentliche Verkehrsmittel benützt hätte, behinderungsbedingt dazu nun aber nicht in der Lage ist. In diesem Fall sind die im Vergleich zu den öffentlichen Verkehrsmitteln entstandenen Mehrkosten zu berücksichtigen (vgl. KS Nr. 11 Ziff. 4.3.6; Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 33 DBG N. 32w; VGE 2018/297/298 vom 10.9.2019 E. 6.1, 2015/73/74 vom 21.10.2016 E. 3.7.1 [bestätigt durch BGer 2C_1187/2016 und 2C_1188/2016 vom 2.2.2017]).

4.2.2 Wie bereits im Zusammenhang mit den Assistenzkosten machen die Beschwerdeführer auch in Bezug auf die Transportkosten im Wesentlichen geltend, es sei notorisch, dass bei Vorliegen einer Behinderung Zusatzkosten anfallen würden, die hier aufgrund der Unmöglichkeit des strikten Nachweises zu schätzen seien (Beschwerden Rz. 14 ff.). Dabei benötige die Mutter aufgrund ihrer Behinderung pro Jahr rund 270 Taxifahrten für Marktbesuche, Pflege von sozialen Kontakten sowie für Arztbesuche. Die Kosten pro Fahrt (Hin- und Rückfahrt) würden sich dabei auf ca. JOD 16.-- belaufen, weshalb daraus jährliche Fahrkosten in der Höhe von umgerechnet rund Fr. 6'000.-- resultierten. Für den Transport sei überdies ein «Spezial-Taxi» erforderlich (vgl. Beschwerden Rz. 17; Beschwerden vom 1.4.2021 aus dem ersten Rechtsgang Rz. 56 und 74, BB 4). Wie dargelegt (vgl. vorne E. 4.1.3), bedingt eine solche Schätzung indessen zunächst den Beweis des Grundtatbestands (hier des Vorliegens steuerlich abzugsfähiger behinderungsbedingter Transportkosten). Dabei ist zwischen den Transportkosten im Zusammenhang mit Arztbesuchen und den Aufwendungen für Freizeitfahrten zu unterscheiden, da letztere grundsätzlich als Lebenshaltungskosten gelten und steuerlich in der Regel nicht abzugsfähig sind (vgl. E. 4.2.1 hiervor).

4.2.3 Die von den Beschwerdeführern geltend gemachten Fahrten für Marktbesuche und die Pflege sozialer Kontakte sind als Freizeitfahrten zu qualifizieren. Als solche wären entsprechende Aufwendungen nur abzugsfähig, wenn die Mutter ohne Behinderung ausschliesslich öffentliche Verkehrsmittel benutzt hätte (vgl. vorne E. 4.2.1), wozu sich die Beschwerdeführer mit keinem Wort äussern und was angesichts der anscheinend schlechten Erschliessung auch wenig wahrscheinlich erscheint (vgl. Beschwerden vom 1.4.2021 aus dem ersten Rechtsgang Rz. 22, BB 4). Ein ohnehin nur ausnahmsweise zu gewährender Abzug für Freizeitfahrten fällt entsprechend ausser Betracht. In Frage kommt damit einzig ein Abzug für Transportkosten, die direkt mit der Behinderung in Zusammenhang stehen, etwa für Arztbesuche oder Therapien. Soweit dabei nicht mit ärztlicher Bescheinigung belegt ist, dass die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels, eines Behindertenfahrdiensts oder eines privaten Motorfahrzeugs nicht möglich oder zumutbar ist, wären dabei grundsätzlich nur die Kosten öffentlicher Verkehrsmittel zu berücksichtigen (vgl. vorne E. 4.2.1). Die Angaben der Beschwerdeführer sind in dieser Hinsicht

widersprüchlich: Während sie auf der einen Seite behaupten, die Mutter lebe in einem Haus, das verkehrstechnisch praktisch nicht erschlossen sei, machen sie auf der anderen Seite geltend, den Töchtern werde jeweils auch die «Unterstützung für Transportkosten mit dem Bus» entgolten (vgl. Beschwerden vom 1.4.2021 aus dem ersten Rechtsgang Rz. 22 und 73, BB 4), womit zumindest von einer gewissen Erreichbarkeit mit den öffentlichen Verkehrsmitteln auszugehen ist. Selbst wenn indessen zu Gunsten der Beschwerdeführer davon auszugehen wäre, die Mutter sei schon allein aufgrund ihres Gesundheitszustands nicht in der Lage gewesen, die öffentlichen Verkehrsmittel zu benutzen (vgl. etwa das entsprechende Kreuzchen gemäss ärztlichem Bericht vom 9.12.2020, BB 6), ändert dies nichts an der Tatsache, dass für die behaupteten zwölf Arztbesuche keinerlei Beweise vorliegen. Der Hinweis auf die angeführten Beweisschwierigkeiten überzeugt (auch) hier nicht, wäre es doch durchaus möglich gewesen, bspw. die Arztbesuche mittels Terminbestätigungen und Rechnungen der behandelnden Ärzte oder des Spitals nachzuweisen. Stattdessen stützen die Beschwerdeführer ihre Behauptung einzig auf einen Arztbericht des Jahres 2012 (vgl. Beschwerden vom 1.4.2021 aus dem ersten Rechtsgang Rz. 72, BB 4), dem lediglich die Empfehlung zur Wahrnehmung monatlicher Kontrollen zu entnehmen ist («should be [examined] here every one month and measure it», ärztlicher Bericht vom 8.4.2012, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 105). Nachweise, dass die Mutter dieser Empfehlung tatsächlich nachgekommen ist, liegen keine vor. Diesbezüglich lässt sich auch den eingereichten eidesstattlichen Erklärungen der Mutter nichts entnehmen. Im Übrigen kommt diesen ohnehin ausschliesslich die Bedeutung von Parteibehauptungen zu (vgl. vorne E. 4.1.5). Insgesamt kann daher nicht gesagt werden, die Beschwerdeführer hätten alles ihnen Zumutbare getan, das Vorliegen steuerlich abzugsfähiger behinderungsbedingter Transportkosten rechtsgenügend nachzuweisen. Dabei hätte ihnen auch in Bezug auf die Transportkosten klar sein müssen, dass sie ihre effektiven Aufwendungen würden nachweisen müssen, soweit diese den Unterstützungsabzug übersteigen – insbesondere mit Blick auf die allgemeine Restriktion sowie die erhöhten Beweisanforderungen beim Abzug behinderungsbedingter Kosten im Ausland lebender unterstützter Personen (vgl. vorne E. 2.2, 2.4 und 4.1.6).

4.2.4 Nach dem Gesagten kommt ein Abzug für die im Zusammenhang mit den Marktbesuchen und der Pflege sozialer Kontakte geltend gemachten Aufwendungen nicht in Betracht, handelt es sich hierbei doch um reine Lebenshaltungskosten. In Bezug auf die Transportkosten für Arztbesuche kann sodann nicht gesagt werden, die Beschwerdeführer hätten alles ihnen Zumutbare getan, um die entsprechenden Aufwendungen nachzuweisen (vgl. E. 4.2.3 hiervor). Selbst wenn indessen zu ihren Gunsten davon ausgegangen würde, der Mutter wären im Zusammenhang mit ihrer Behinderung tatsächlich abzugsfähige monatliche Aufwendungen für Transportkosten angefallen (etwa für die geltend gemachten Arztbesuche oder Therapien), kann keineswegs als notorisch gelten, dass diese den bereits gewährten Unterstützungsabzug übersteigen. Einen entsprechenden Nachweis bleiben die Beschwerdeführer schuldig; im Gegenteil deuten selbst ihre eigenen Berechnungen darauf hin, dass die entsprechenden Auslagen deutlich unter dem Unterstützungsabzug liegen (zwölf Fahrten à JOD 16.-- entsprechen bei dem von den Beschwerdeführern zugrunde gelegten Umrechnungskurs von 1.41 rund Fr. 271.--; vgl. zu den diesbezüglichen Berechnungen der Beschwerdeführer vorne E. 4.2.2). Für die von den Beschwerdeführern angebotenen Schätzungen bleibt bei diesen Gegebenheiten kein Raum (vgl. vorne E. 4.1.3). Ein über den Unterstützungsabzug hinausgehender Abzug für behinderungsbedingte Transportkosten kommt demnach so oder anders nicht in Betracht.

4.3 Zusammenfassend sind die von den Beschwerdeführern für die Mutter geltend gemachten Assistenzleistungen mangels Entgeltlichkeit nicht als behinderungsbedingte Kosten abzugsfähig (vgl. vorne E. 4.1.1 und 4.1.4 ff.). Da es damit bereits am Nachweis des Grundtatbestands steuermindernder Tatsachen fehlt, kommt eine Schätzung entsprechender Kosten nicht in Betracht (vgl. vorne E. 4.1.3). Dasselbe gilt in Bezug auf die für Marktbesuche und die Pflege sozialer Kontakte geltend gemachten Transportkosten, handelt es sich dabei doch um reine Lebenshaltungskosten, die steuerlich nicht zum Abzug gebracht werden können (vgl. vorne E. 4.2.1 ff.). Soweit in Bezug auf die übrigen geltend gemachten Auslagen für Taxifahrten überhaupt von abzugsfähigen behinderungsbedingten Transportkosten auszugehen ist, bleiben die Beschwerdeführer jeden Nachweis schuldig, dass die betreffenden Aufwendungen den Unterstützungsabzug übersteigen (vgl. vorne

E. 4.2.3 f.). Die StRK hat daher zu Recht keine (umfangmässig die jeweiligen vorinstanzlich gewährten Unterstützungsabzüge übersteigenden) behinderungsbedingten Kosten zum Abzug zugelassen (dies gilt im Übrigen auch für allfällige Aufwendungen, die im Zusammenhang mit einer möglichen Behinderung des inzwischen verstorbenen Vaters angefallen wären, was die Beschwerdeführer im zweiten Rechtsgang indessen ohnehin nicht mehr geltend machen; so aber noch Beschwerden vom 1.4.2021 aus dem ersten Rechtsgang Rz. 62 ff., BB 4). Damit kann auch offenbleiben, ob mit der StRK überhaupt eine Behinderung der Mutter zu bejahen ist, weil sie mutmasslich die Voraussetzungen einer Hilfslosenentschädigung im Sinn von Art. 42 des Bundesgesetzes vom 19. Juni 1959 über die Invalidenversicherung (IVG; SR 831.20) erfüllt hätte (angefochtene Entscheide E. 4.2 ff.). Soweit die Beschwerdeführer im Übrigen mit ihrem Hinweis auf einen Abzug behinderungsbedingter Kosten von «maximal CHF 5'000.-- und minimal CHF 2'500.--» die von der ESTV bzw. der Steuerverwaltung festgelegten Pauschalen für behinderungsbedingte Kosten zur Anwendung bringen wollen (vgl. Beschwerden Rz. 18), ist ihnen entgegenzuhalten, dass bei unterhaltenen Personen ausschliesslich die effektiven Kosten zum Abzug gebracht werden können (vgl. vorne E. 4.1.1). Die angefochtenen Entscheide halten der Rechtskontrolle stand. Die Beschwerden erweisen sich als unbegründet und sind abzuweisen.

5.

Bei diesem Ausgang der Verfahren werden die Beschwerdeführer unter Solidarhaft kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 106 und Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 3 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

Demnach entscheidet der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2014 und 2015 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2014 und 2015 wird abgewiesen.
3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 1'500.--, werden den Beschwerdeführern auferlegt und dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe entnommen.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. Zu eröffnen:
 - Beschwerdeführer
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - Eidgenössische Steuerverwaltung

Der Einzelrichter:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, 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.