



100 17 123
100 17 124
200 17 100
200 17 101
Gemeinde: E. _____
ZPV-Nr.: _____
Eröffnung: 14.6.2018 PKA/JRO/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 12. Juni 2018

Es wirken mit: Präsident Kästli, die Fachrichter Glauser und Glatthard sowie Röthlisberger als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____ und B. _____

vertreten durch

C. _____

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern sowie die direkte Bundessteuer 2014 und 2015

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Die Ehegatten A. _____ (geboren 1926) und B. _____ (geboren 1930; Rekurrenten) wohnen seit Dezember 2012 im Alters- und Pflegeheim D. _____. In den Steuererklärungen pro 2014 und 2015 machten die Rekurrenten Heimkosten bzw. selbstgetragene behinderungsbedingte Kosten von CHF 87'786.-- (2014) und CHF 90'763.-- (2015) geltend. Mit definitiven Veranlagungsverfügungen vom 6. Dezember 2016 wurden die Rekurrenten von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Steuerverwaltung) auf steuerbare Einkommen bei den kantonalen Steuern von CHF 96'100.-- (2014) bzw. CHF 87'500.-- (2015) und solche bei der direkten Bundessteuer von CHF 92'700.-- (2014) und CHF 84'200.-- (2015) veranlagt. Das steuerbare Vermögen wurde auf CHF 818'000.-- (2014) bzw. CHF 803'000.-- (2015) festgesetzt. Dabei wich die Steuerverwaltung u.a. insofern von der Selbstschätzung der Rekurrenten ab, als sie die geltend gemachten behinderungsbedingten Kosten jeweils nicht akzeptierte. Dies mit der Begründung, dass bei einem Aufenthalt in einem Alters- und Pflegeheim ohne Pflegestufe bzw. in der Pflegestufe 0 keine Heimkosten als behinderungsbedingte Kosten berücksichtigt würden. Erst die Heimkosten, welche die Pflegestufe 0 überstiegen, seien als Krankheitskosten bzw. ab Pflegestufe 4 als behinderungsbedingte Kosten zu berücksichtigen. Da die Rekurrentin ab dem 9. Juni 2015 in der Pflegestufe 2 eingestuft worden sei, seien ihre Pflegekosten im Jahr 2015 (gemäss Tarifliste des Alters- und Pflegeheims D. _____: CHF 31.35 pro Tag) als Krankheitskosten berücksichtigt worden. Zusätzlich wies die Steuerverwaltung auf den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) vom 26. März 2015 (richtig: 7.6.2016; RKE 100.2015.82) hin, in der bereits für das Steuerjahr 2013 die Heimkosten der Rekurrenten aufgrund fehlender Behinderung nicht akzeptiert wurden. Gegen die Veranlagungsverfügungen pro 2014 und 2015 erhob C. _____ (Vertreter) namens und im Auftrag der Rekurrenten mit Schreiben vom 16. Dezember 2016 (pro 2014) und vom 20. Dezember 2016 (pro 2015) Einsprachen, welche die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheiden vom 7. März 2017 abwies.

B. Gegen diese Einspracheentscheide hat der Vertreter namens und im Auftrag der Rekurrenten mit Eingaben vom 17. März 2017 bei der Steuerrekurskommission Rekurse und Beschwerden erhoben und beantragt darin sinngemäss, die Einspracheentscheide pro 2014 und 2015 seien aufzuheben und die Heimkosten vollständig als behinderungsbedingte Kosten zu berücksichtigen. Zur Begründung führt der Vertreter zusammengefasst aus, die Rekurrenten lebten aufgrund ihrer alters- und krankheitsbedingten Situation, die sich zwischenzeitlich verschlechtert habe, im Alters- und Pflegeheim D. _____. Hierbei sei die Behinderung der Rekurrenten trotz der Pflegestufeneinteilung 0 anderweitig nachgewiesen worden (u.a. mit Hilfe eines vom Arzt ausgefüllten Fragebogens). Ferner werde die Ansicht, dass durch die Einstufung in die Pflegestufe 0 die Heimkosten nicht eine Abgeltung von Betreuungs- und

Pflegeleistungen darstellten, sondern als reine Lebenshaltungskosten zu qualifizieren seien, bestritten. Der Heimtarif, auf den sich die Steuerverwaltung beziehe, setze sich vielmehr aus den vier Kostenelementen Hotellerie, Betreuung, Infrastruktur sowie Pflege zusammen. Hierbei seien die Kosten für die Betreuung in den sog. Normkosten Aufenthalt (Pflegestufe 0) enthalten, die aus den Kostenelementen Hotellerie, Betreuung und Infrastruktur beständen.

C. Da am Verwaltungsgericht des Kantons Bern (Verwaltungsgericht) eine Verwaltungsgerichtsbeschwerde der Rekurrenten betreffend Heimkosten des Steuerjahrs 2013 hängig war, hat der Präsident der Steuerrekurskommission mit Verfügung vom 20. März 2017 die Rekurs- und Beschwerdeverfahren betreffend die Steuerjahre 2014 und 2015 bis zum Vorliegen des entsprechenden Entscheids pro 2013 sistiert. Nachdem der rechtskräftige Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 25. Juli 2017 (VGE 100.2016.193/194) vorlag, hat er die Verfahren pro 2014 und 2015 am 14. September 2017 wieder aufgenommen. Im Lichte dieses Entscheids hat der Vertreter Gelegenheit erhalten, die Rekurse und die Beschwerden pro 2014 und 2015 zu ergänzen oder diese ohne Kostenfolge zurückzuziehen. Mit Eingabe vom 27. September 2017 hat der Vertreter die Rekurse und die Beschwerden ergänzt.

D. Die Steuerverwaltung beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 24. November 2017 die kostenfällige Abweisung der Rekurse und Beschwerden. Sie bringt im Wesentlichen vor, im vorliegenden Fall gelte es erneut zu beurteilen, ob die Rekurrenten aus steuerrechtlicher Sicht als behindert zu qualifizieren seien und ob ein entsprechender Abzug für die Kosten im Pflege- und Altersheim vorgenommen werden könnte. Diese Beurteilung sei für die Steuerperiode 2013 in den entsprechenden Entscheiden der Steuerrekurskommission und des Verwaltungsgerichts bereits vorgenommen worden. Gemäss Tarifaussagen seien im Jahr 2014 beide Rekurrenten unverändert mit einer Pflegestufe 0 und im Folgejahr einzig die Rekurrentin in die Pflegestufe 2 eingestuft worden. Da der Pflegeaufwand gemäss Tarifeinstufung weiterhin weniger als 60 Minuten pro Tag betrage, stellten die Heimkosten somit grundsätzlich Lebenshaltungskosten dar. Demzufolge seien die Rekurrenten aus steuerrechtlicher Sicht nicht behindert, sondern altersgebrechlich und die Kosten nicht als behinderungsbedingte Kosten abzugsfähig.

E. Der Vertreter hat Gelegenheit erhalten, dazu Stellung zu nehmen, wovon er mit Eingabe vom 29. Dezember 2017 Gebrauch gemacht hat.

F. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf den Inhalt der einzelnen Rechtsschriften ist, soweit für den Entscheid wesentlich, in den Erwägungen näher einzugehen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Einkommens- und Vermögensveranlagung können bei der Steuerrekurskommission durch Rekurs bzw. Beschwerde angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] i.V.m. Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Die Rekurrenten sind im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie sind daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG und Art. 140 ff. DBG i.V.m. Art. 3 BStV i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf die form- und fristgerecht eingereichten Eingaben ist deshalb einzutreten.

Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da der Streitwert über CHF 10'000.-- liegt (Art. 70 Abs. 3 und Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Strittig ist, ob die von den Rekurrenten geleisteten Heimkosten in den Steuerjahren 2014 und 2015 von ihrem Einkommen zum Abzug gebracht werden können.

3. Die steuerliche Abzugsfähigkeit von geleisteten Heimkosten war bei den Rekurrenten bereits im Vorjahr 2013 strittig und in einem vorangegangenen Verfahren vor der Steuerrekurskommission zu beurteilen. Hierbei kam die Steuerrekurskommission zum Schluss, dass beide Rekurrenten im Jahr 2013 in der Pflegestufe 0 des zentralen Systems des Kantons Bern eingestuft worden sind, weshalb sie im Steuerjahr 2013 nicht als behindert galten und die Heimkosten nicht als behinderungsbedingte Kosten in Abzug bringen konnten (vgl. RKE 100.2015.82 vom 7.6.2016, E. 2 ff., nicht publiziert). Jenen Entscheid haben die Rekurrenten beim Verwaltungsgericht mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde angefochten, welches die Beschwerde vollständig abwies (vgl. VGE 100.2016.193/194 vom 25.7.2017). Die massgeblichen Gesichtspunkte für die steuerliche Abzugsfähigkeit von behinderungsbedingten Kosten haben sowohl die Steuerrekurskommission als auch das Verwaltungsgericht in den Entscheiden pro 2013 ausführlich dargelegt, weshalb darauf verwiesen werden kann, zumal der Vertreter deren Richtigkeit sinngemäss anerkennt. Es sei an dieser Stelle bloss wiederholt, dass als behinderungsbedingte Kosten solche gelten, die als Folge einer Behinderung entstehen (kausaler Zusammenhang) und weder Lebenshaltungskosten noch Luxusausgaben darstellen. Heimbewohner und Spitex-Patienten gelten 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. Der Pflegebedarf von einer Stunde ist dabei als Schwelle zu verstehen, die in den Jahren 2014 und 2015 – wie im Vorjahr – erst ab 22 BESA-Punkten (Bewohnerinnen-Einstufungs- und Abgrenzungssystem) bzw. ab der Pflegestufe 4 erreicht wird (vgl. Anhang 1 zu Art. 3 der Einführungsverordnung vom 16. September 2009 zum Bundesgesetz über Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung [EV ELG; BSG 841.311] in der für die Jahre 2014 und 2015 gültigen Fassungen). Heimbewohner ab Pflegestufe 4 gelten somit aus steuerrechtlicher Sicht als behindert und können die Kosten für Heimaufenthalte, abzüglich einer Pauschale für Lebenshaltungskosten, abziehen. Wenn der Heimaufenthalt nicht aufgrund einer Behinderung erfolgt (Pflegestufe 0 bis 3), sind die Kosten des Aufenthalts in einem Alters- und Pflegeheim nicht als behinderungsberechtigte Kosten abzugsfähig.

3.1 Vorliegend wurden beide Rekurrenten gemäss den Tarifaussweisen vom 4. März 2014 (Steuerdossier, pag. 103 und 106) für das Jahr 2014 mit einer Pflegestufe 0 eingestuft, was einem Pflege- und Betreuungsaufwand im Sinn des Kreisschreibens Nr. 11 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 31. August 2005 (nachfolgend KS Nr. 11, einsehbar unter: <http://www.estv.admin.ch>), Rubriken "Dir. Bundessteuer / Kreisschreiben / 1-011-D-2005-d) von unter 60 Minuten entspricht, womit sie im Jahr 2014 – wie im Vorjahr 2013 – nicht als behindert gelten. Auch im Jahr 2015 gelten beide Rekurrenten, obwohl die Pflegestufe der Rekurrentin im Laufe des Jahres 2015 auf die Pflegestufe 2 erhöht wurde, nicht als behindert, da ihr Pflege- und Betreuungsaufwand im Sinn von KS Nr. 11 weiterhin nicht die Pflegestufe 4 erreichte (vgl. Tarifaussweise des Rekurrenten vom 5.3.2015 und der Rekurrentin vom 11./15.6.2015; Steuerdossier, pag. 105 und 104). Da keine Behinderung im steuerrechtlichen Sinn vorliegt, stellen die Heimkosten auch keine behinderungsbedingten Kosten dar, weshalb diese in den Steuerjahren 2014 und 2015 von der Steuerverwaltung zu Recht nicht zum Abzug zugelassen worden sind.

3.2 Was der Vertreter dagegen vorbringt, ändert nichts daran, dass bei den Rekurrenten in den Jahren 2014 und 2015 keine Behinderung im Sinn des KS Nr. 11 bestand. Daran ändert insbesondere nichts, dass der an sich sinnvolle Heimeintritt nicht freiwillig, sondern eine sog. Unterbringung war (VGE 100.2016.193/194 vom 25.7.2017, E. 4.2.2) und die gesundheitliche Situation der Rekurrenten sich zwischenzeitlich offenbar verschlechtert hat. Unerheblich ist auch, dass der Hausarzt der Rekurrenten den Heimeintritt aus medizinischen Gründen unterstützte und später selber im Alters- und Pflegeheim D. _____ als Heimarzt tätig war. Auch taugen die eingereichten Arztberichte vom 7. bzw. 11. November 2014 (vgl. Beilagen zum Rekurs- und Beschwerdeschreiben 2014 vom 17.3.2017) nicht zum Nachweis einer Behinderung.

Insoweit ist allein die Pflegestufeneinteilung durch das Alters- und Pflegeheim massgebend (VGE 100.2016.193/194 vom 25.7.2017, E. 4.2.2). Da bloss die Pflegestufeneinteilung in den hier interessierenden Steuerjahren 2014 und 2015 massgebend ist, kann der Vertreter auch aus der im Steuerjahr 2017 erhöhten Pflegestufeneinteilung der Rekurrentin (gültig ab 5.9.2017: Pflegestufe 4; vgl. Tarifausschuss der Rekurrentin vom 22./25.9.2017; Beilage zur Stellungnahme des Vertreters vom 29.12.2017) nichts zu Gunsten der Rekurrenten ableiten. Auch muss entgegen der Ansicht des Vertreters bei Personen, die nicht in der Pflegestufe 4 eingereiht sind, nicht anderweitig nachgewiesen werden, dass sie eine Behinderung haben. Vielmehr ergeht aus Ziff. 4.1 des KS Nr. 11, dass nur bei Personen, welche keiner der in Bst. a-d genannten Personengruppen zugeordnet werden können, in geeigneter Weise (z.B. mit Hilfe eines Fragebogens) zu ermitteln ist, ob eine Behinderung vorliegt. Vorliegend gehören die Rekurrenten jedoch zur Gruppe der Heimbewohner, für die allein der konkrete Pflege- und Betreuungsaufwand massgebend ist und es nicht auf die allgemeine Beurteilung des Gesundheitszustands durch den Hausarzt ankommt (VGE 100.2016.193/194 vom 25.7.2017, E. 4.2.3). Mit Pflege- und Betreuungsaufwand im Sinn von KS Nr. 11 ist zudem einzig der Zeitaufwand des Heimpersonals gemeint, weshalb die teilweise gegenseitige Pflege der Rekurrenten nicht zur Folge hat, dass der Pflege- und Betreuungsaufwand erhöht und der Schwellenwert von 60 Minuten überschritten wird (VGE 100.2016.193/194 vom 25.7.2017, E. 4.2.1). Auch gibt der Tarifausschuss entgegen der Ansicht des Vertreters (vgl. Rekurs- und Beschwerdeschreiben 2014 vom 17.3.2017, S. 4; Schreiben des Vertreters vom 27.9.2017, S. 2) nicht bloss den Pflege-, sondern auch den Betreuungsaufwand im Sinn des KS Nr. 11 in Form von Pflegestufen wieder. Mit Betreuungsaufwand im Sinn von KS Nr. 11 ist die medizinische bzw. pflegerische Betreuung gemeint. Daran ändert die Zusammensetzung der Heimkosten gemäss EV ELG nichts, die sich auf die Kosten für den Aufenthalt (Hotellerie [Verpflegung und Unterkunft] und Betreuung [soziale Begleitung der pflegebedürftigen Person] sowie Infrastruktur) und für die eigentliche Pflege (im krankenversicherungsrechtlichen Bereich insbesondere die Grund- und Behandlungspflegeleistungen) aufteilen (vgl. Informationsschreiben 2015 der Gesundheits- und Fürsorgedirektion des Kantons Bern [GEF] "Information zur Pflegefinanzierung und Festlegung der Kostenobergrenzen 2015"; Botschaft vom 16. Februar 2005 zum Bundesgesetz über die Neuordnung der Pflegefinanzierung [BBl 2005 S. 2054]). Beim Kostenelement Betreuung handelt es sich vielmehr um (nicht-medizinische) Betreuungsleistungen wie beispielsweise den Kontakt mit den Angehörigen, die Hilfe im Umgang mit Ämtern und die Unterstützung im Alltag (z.B. Alltagsgestaltung, Hilfe bei Finanzen, Spazierengehen; vgl. Informationen der Stadt Zürich zu BESA, S. 2, einsehbar unter: <<http://stadt-zuerich.ch>>, Rubriken "Departement wählen / Gesundheits- und Umweltdepartement / Alter / neues Zuhause / Alterszentren / Publikationen & Broschüren / Das BESA-Abrechnungssystem") und nicht um medizinische bzw. pflegerische Betreuungsleistungen im Sinn des KS Nr. 11, die dem Kostenelement Pflege zuzuordnen sind (z.B. gezielte Be-

betreuung und Begleitung im Zusammenhang mit gesundheitlichen Beeinträchtigungen). Die notwendigen Abgrenzungen der nicht-medizinischen von den medizinischen Betreuungsleistungen, die offensichtlich fliegend sind, werden denn auch mit Hilfe des Pflegeklassifikationssystems BESA vorgenommen. Neben dem Pflege- und Betreuungsaufwand im Sinn des KS Nr. 11 ist somit kein weiterer Betreuungsaufwand zu berücksichtigen, der den Pflege- und Betreuungsaufwand erhöhen könnte.

4. Weil die Rekurrenten aus steuerrechtlicher Sicht nicht als behindert qualifiziert werden, kommt bei ihnen allenfalls der Krankheitskostenabzug in Frage, was als nächstes zu prüfen ist. Hierbei kann bezüglich der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Krankheitskosten auf die rechtlichen Erwägungen in den obgenannten Entscheiden verwiesen werden (vgl. E. 3 hiavor). Es ist jedoch nochmals darauf hinzuweisen, dass erst Heimkosten, die die Pflegestufe 0 (Grundtaxe) des zentralen Systems des Kantons Bern bzw. die Kosten des Aufenthalts übersteigen, als Krankheitskosten gelten.

4.1 Im vorliegenden Fall war die Rekurrentin unstrittig ab dem 9. Juni 2015 in der Pflegestufe 2 des zentralen Systems des Kantons Bern eingestuft (vgl. Tarifaussweis der Rekurrentin vom 11./15.6.2015; Steuerdossier, pag. 104). Die Heimkosten der Rekurrentin des Jahres 2015 stellen somit abzugsfähige Krankheitskosten dar, soweit sie die Grundtaxe (Pflegestufe 0) übersteigen, demgegenüber fällt die Grundtaxe bzw. fallen die Kosten des Aufenthalts (Kosten für Hotellerie, nicht medizinische Betreuungsleistungen sowie Infrastruktur) nicht unter die abzugsfähigen Pflegekosten, sondern unter die nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten. Gemäss dem Informationsschreiben 2015 der GEF "Information zur Pflegefinanzierung und Festlegung der Kostenobergrenzen 2015" betragen die Normkosten für die Pflegestufe 2 CHF 31.35 pro Tag (vgl. Anhänge 1 und 2 des Informationsschreibens). Da die Rekurrentin ab dem 9. Juni 2015 in die Pflegestufe 2 eingestuft wurde, ist die Steuerverwaltung für das Steuerjahr 2015 zu Recht von Kosten von CHF 31.35 pro Tag ausgegangen. Hiervon ist jedoch der Krankenkassenbeitrag "Pflege" von CHF 18.-- pro Tag abzuziehen, da bloss der Bewohnerbeitrag "Pflege" von CHF 13.35 pro Tag, der vorliegend nicht von Ergänzungsleistungen finanziert wurde, als selbstgetragene Krankheitskosten zu berücksichtigen ist (vgl. auch die Differenz zwischen den Pflegestufen 0 und 2 gemäss Art. 3 Abs. 1 EV ELG). Der tägliche Bewohnerbeitrag "Pflege" von CHF 13.35 ist mit 206 Tagen (ab 9.6.2015 bis 31.12.2015) zu vervielfachen, ausmachend rund CHF 2'750.--. Bei unveränderten weiteren Krankheitskosten im Steuerjahr 2015 von CHF 7'851.-- (vgl. Steuererklärung 2015; Steuerdossier, pag. 139) ergibt dies Krankheitskosten von insgesamt CHF 10'601.-- abzüglich eines Selbstbehalts von 5 % des Reineinkommens (bei den kantonalen Steuern rund CHF 5'380.-- und bei der direkten Bundessteuer rund

CHF 4'848.--), ausmachend CHF 5'221.-- (kantonale Steuern) bzw. CHF 5'753.-- (direkte Bundessteuer).

4.2 Die von der Steuerverwaltung vorgenommene Berechnung des Krankheitskostenabzugs im Steuerjahr 2015 ist somit zu hoch ausgefallen, weshalb durch die Steuerrekurskommission eine Abänderung zum Nachteil der Rekurrenten erfolgt. Gemäss Art. 198 Abs. 2 StG bzw. Art. 142 Abs. 4 DBG hat die Steuerrekurskommission im Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahren die gleichen Befugnisse wie die kantonale Steuerverwaltung im Veranlagungsverfahren. Sie entscheidet gestützt auf das Ergebnis ihrer Untersuchungen und kann nach Anhörung der steuerpflichtigen Person die Veranlagung auch zu deren Nachteil (sog. "reformatio in peius") abändern (Art. 199 Abs. 1 und 2 StG und Art. 143 Abs. 1 DBG). Mit Schreiben vom 1. Februar 2018 hat die Steuerrekurskommission die Rekurrenten bzw. deren Vertreter unter Hinweis auf Art. 199 Abs. 2 StG bzw. Art. 143 Abs. 1 DBG auf eine drohende reformatio in peius hingewiesen und es wurde ihnen eine Frist zur Stellungnahme gewährt. Mit der gewährten Gelegenheit zur Stellungnahme sind die Voraussetzungen einer reformatio in peius erfüllt und die von der Steuerverwaltung im Einspracheentscheid pro 2015 berücksichtigten selbstgetragenen Krankheitskosten von insgesamt CHF 8'930.-- (kantonale Steuern) bzw. CHF 9'462.-- (direkte Bundessteuer) auf CHF 5'221.-- (kantonale Steuern) bzw. CHF 5'753.-- (direkte Bundessteuer) zu kürzen. Die Akten werden zur Neufestsetzung des steuerbaren Einkommens pro 2015 im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen. Der Einspracheentscheid pro 2014 kann dagegen bestätigt werden. Dies führt zur Abweisung der Rekurse und Beschwerden pro 2014 und 2015.

4.3 An diesem Ergebnis ändert nichts, dass der Vertreter sinngemäss geltend macht, dass eine Steuerbelastung, die dazu führe, dass die Vermögenssubstanz der Rekurrenten verzehrt werden müsse, gegen die verfassungsrechtlich garantierte Eigentumsgarantie verstosse (vgl. Schreiben des Vertreters vom 27.9.2017, S. 2; Stellungnahme des Vertreters vom 29.12.2017, S. 2). Die vom Vertreter geltend gemachte Verletzung der Eigentumsgarantie (Art. 26 der Bundesverfassung [BV; SR 101]; Art. 24 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]) ist verfehlt und zielt an der Sache vorbei, weshalb darauf nicht näher einzugehen ist. Es ist bloss darauf hinzuweisen, dass es sich vorliegend um eine gesetzeskonforme Besteuerung handelt, welche grundsätzlich keine verfassungsmässigen Rechte verletzt.

5. Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die Rekurrenten kostenpflichtig. Sie haben die gesamten Verfahrenskosten zu tragen einschliesslich allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten (Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG sowie Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret,

VKD; BSG 161.12]). Vorliegend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 1'600.-- damit den unterlegenen Rekurrenten aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Sind die Rekurrenten vertreten, so kann bei ganz- oder teilweisem Obsiegen eine Parteikostenentschädigung gesprochen werden. Da die Rekurrenten im vorliegenden Fall unterliegen, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG sowie Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs pro 2014 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde pro 2014 wird abgewiesen.
3. Der Rekurs pro 2015 wird abgewiesen. Die Akten gehen zur Neufestsetzung des steuerbaren Einkommens im Sinn der Erwägungen zurück an die Steuerverwaltung des Kantons Bern.
4. Die Beschwerde pro 2015 wird abgewiesen. Die Akten gehen zur Neufestsetzung des steuerbaren Einkommens im Sinn der Erwägungen zurück an die Steuerverwaltung des Kantons Bern.
5. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'600.--, werden den Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt.
6. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
7. **Gegen den Entscheid betreffend die kantonalen Steuern kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Gegen den Entscheid betreffend die direkte Bundessteuer kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden (Art. 145 DBG i.V.m. Art. 9 Abs. 3 BStV).

Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Wird beim Verwaltungsgericht für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer Beschwerde erhoben, können diese, soweit den gleichen Gegenstand betreffend, in einer gemeinsamen Rechtsschrift eingereicht werden. Sie hat insbesondere die jeweiligen Rechtsbegehren sowie die **Begründungen** zu enthalten.

8. Zu eröffnen an:

- C._____ zuhanden von A._____ und B._____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Einwohnergemeinde E._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Der Präsident

Der Gerichtsschreiber

Kästli

Röthlisberger