



100 17 557

200 17 456

Gemeinde: D. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 14.6.2018 RNA/JRO/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 12. Juni 2018

Es wirken mit: Vizepräsidentin Nanzer, Fachrichter Fankhauser und Lüthi sowie Röthlisberger als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____ und B. _____

vertreten durch

C. _____, c/o A. _____ und B. _____

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern sowie die direkte Bundessteuer 2016

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A. _____ (geboren 1929) wohnt seit dem 22. Oktober 2014 im Pflegeheim E. _____ in D. _____. Für diesen Heimaufenthalt machten die Ehegatten A. _____ und B. _____ (Rekurrenten) in der Steuererklärung pro 2016 Heimkosten bzw. selbstgetragene behinderungsbedingte Kosten von CHF 72'248.-- geltend. Im Rahmen des Veranlagungsverfahrens zog die Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Steuerverwaltung), zunächst in Erwägung, diese behinderungsbedingten Kosten vollständig zu streichen, da der Rekurrent gemäss Bestätigung des Pflegeheims sowie den Angaben auf dem Formular 5 der Steuererklärung pro 2016 offenbar in der Pflegestufe 3 eingestuft worden war. Hierzu führte die Steuerverwaltung im Vorabdruck der Veranlagungsverfügung 2016 vom 3. Mai 2017 aus, dass es sich bis und mit Pflegestufe 3 nicht um behinderungsbedingte Kosten handle und deshalb bloss ein Betrag von CHF 21.60 pro Tag, ausmachend CHF 7'884.-- im Jahr, als Krankheitskosten abzugsberechtigt sei. Überdies wurden die Rekurrenten von der Steuerverwaltung aufgefordert, Gegenbemerkungen mit den entsprechenden Beilagen einzureichen, falls der Rekurrent die Pflegestufe unter dem Jahr gewechselt haben sollte und für eine Zeitspanne der Pflegestufe 4 oder höher zugeteilt worden sei. Mit Schreiben vom 14. Mai 2017 führten die Rekurrenten in ihren Gegenbemerkungen aus, der Rekurrent sei aufgrund seiner Behinderung auf eine dauerhafte Pflege im Pflegeheim angewiesen und es sei am 16. Juni 2016 eine Rückstufung von Pflegestufe 4 auf 3 erfolgt. Diesbezüglich reichten sie ein ärztliches Attest und eine Bescheinigung des Pflegebedarfs des Pflegeheims ein, womit sie die Behinderung gestützt auf die Wegleitung der Steuerverwaltung (Ziff. 5.5 "andere Personen müssen ihre Behinderung nachweisen") nachweisen würden. Anschliessend wurden die Rekurrenten von der Steuerverwaltung mit definitiver Veranlagungsverfügung vom 11. Juli 2017 auf ein steuerbares Einkommen bei den kantonalen Steuern von CHF 53'200.-- und auf ein solches bei der direkten Bundessteuer von CHF 57'900.-- veranlagt. Das steuerbare Vermögen wurde auf CHF 674'000.-- festgesetzt. Aufgrund der Gegenbemerkungen der Rekurrenten berücksichtigte die Steuerverwaltung für die Zeit in der Pflegestufe 4 (1.1. bis 16.6.2016) behinderungsbedingte Kosten von CHF 30'585.--, abzüglich eines Anteils Lebenshaltungskosten von CHF 9'150.--, ausmachend CHF 21'435.--. Für die Zeit in der Pflegestufe 3 (17.6. bis 31.12.2016) berücksichtigte sie Krankheitskosten von CHF 21.60 pro Tag, ausmachend CHF 4'277.--. Gegen die Veranlagungsverfügung pro 2016 vom 11. Juli 2017 erhoben die Rekurrenten mit Schreiben vom 31. Juli 2017 Einsprache, welche die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 20. November 2017 abwies.

B. Gegen diesen Einspracheentscheid haben die Rekurrenten, nun vertreten durch ihren Sohn C. _____ (Vertreter), mit Eingabe vom 20. Dezember 2017 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Rekurs und Beschwerde erhoben und beantragen darin sinngemäss, der Einspracheentscheid pro 2016 sei aufzuheben und die

Heimkosten vollständig als behinderungsbedingte Kosten zu berücksichtigen. Zur Begründung führt der Vertreter zusammengefasst aus, sein Vater bzw. der Rekurrent sei im Oktober 2014 aufgrund seiner Pflegebedürftigkeit ins Pflegeheim eingetreten. Zu Beginn sei er in die Pflegestufe 4, ab 16. Juni 2016 vorübergehend in die Pflegestufe 3 und ab Juni 2017 wieder in die Pflegestufe 4 eingestuft worden. Dass die Pflegestufe zwischenzeitlich reduziert worden sei, ändere an seiner Pflegebedürftigkeit nichts. Diese vorübergehende Reduktion der Pflegestufe habe die Steuerverwaltung jedoch zum Anlass genommen, die gesamten Pflegekosten nicht als behinderungsbedingte Kosten anzuerkennen. In der Wegleitung zum Ausfüllen der Steuererklärung für natürliche Personen sei festgehalten, welche Personen in jedem Fall als behindert gelten würden (u.a. Heimbewohner in Stufe 4 und höher) und dass andere Personen ihre Behinderung nachweisen müssten. Diesen Nachweis hätten sie mit ärztlichen und pflegerischen Attesten beigebracht. Die Steuerverwaltung habe diese Atteste allerdings kaum beachtet und keine Rückfragen gestellt. Im Einspracheverfahren hätten die Rekurrenten gestützt auf das Kreisschreiben Nr. 11 der Eidgenössischen Steuerverwaltung zudem einen vom Arzt vollständig ausgefüllten Fragebogen eingereicht, der die Behinderung des Rekurrenten belegen würde. Die Steuerverwaltung habe jedoch auch hier keine Rückfragen gestellt. Vielmehr habe sie die Tatsache, dass Behinderungen in der Wegleitung und im Kreisschreiben Nr. 11 nicht nur durch die Pflegestufe definiert sei, negiert.

C. Die Steuerverwaltung beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 26. Januar 2018 die kostenfällige Abweisung des Rekurses und der Beschwerde. Sie bringt im Wesentlichen vor, der Rekurrent sei seit seinem Heimeintritt im Oktober 2014 während rund eindreiviertel Jahren auf eine Betreuung nach Pflegestufe 4 angewiesen gewesen. Die in der allgemeinen Definition einer Behinderung genannte Voraussetzung, dass die Beeinträchtigung seit mehr als einem Jahr andauern müsse, wäre damit im Jahr 2016 grundsätzlich erfüllt gewesen. Im Juni 2016 habe sich sein Gesundheitszustand indessen verbessert, sodass der nachgewiesene Pflegeaufwand neu auf weniger als 60 Minuten pro Tag gesunken sei, was zu einer Korrektur der Pflegestufe von 4 auf 3 geführt habe. Zum Zeitpunkt der Verbesserung des Gesundheitszustands im Juni 2016 sei ungewiss gewesen, ob und wann der Rekurrent wieder eine höhere Pflegestufe benötigen würde. Insofern habe zum Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung 2016 im Februar 2017 noch davon ausgegangen werden dürfen, dass der Gesundheitszustand des Rekurrenten stabil bleiben könnte. Erst im Zeitpunkt der Eröffnung der Veranlagungsverfügung 2016 im Juli 2017, habe sich der Pflege- und Betreuungsaufwand des Rekurrenten wiederum auf Pflegestufe 4 erhöht. Da der Rekurrent gemäss Kreisschreiben Nr. 11 der Personengruppe "Heimbewohner" zugewiesen werden könne, sei für die Beurteilung, ob es sich bei den Heimkosten um behinderungsbedingte Kosten handle, allein der konkrete Pflege- und Betreuungsaufwand in der fraglichen Steuerperiode massgebend. Im Gegensatz zu den typischen

körperlichen oder geistigen Behinderungen, bei welchen aus medizinischer Sicht von einer dauernden Beeinträchtigung gesprochen werden dürfe, sei bei Heimbewohnern mit Altersgebrechen eine jährliche Neubeurteilung des konkreten Pflege- und Betreuungsaufwandes angebracht. Des Weiteren würden die Ausführungen in ihrer Einsprachevernehmlassung vom 10. August 2017 zeigen, dass sie sich bei ihrer Beurteilung nicht ausschliesslich auf die Pflegestufe gestützt, sondern auch andere Aspekte, wie beispielsweise das in derselben Steuerperiode erzielte Erwerbseinkommen, in ihre Überlegungen einbezogen habe ("eine gemäss Lohnausweis ausgeübte Teilerwerbstätigkeit würde gegen eine Beeinträchtigung im Sinn des Kreisschreibens Nr. 11 sprechen"). Aufgrund der anschliessenden Stellungnahme der Rekurrenten vom 7. September 2017 habe sie dann jedoch erfahren, dass es sich bei den deklarierten Löhnen der Rekurrenten nicht um solche, sondern um Rentenleistungen im Zusammenhang mit dem Verkauf ihres damaligen Unternehmens F. _____ AG an ihre Söhne gehandelt habe. Man habe seinerzeit offenbar einen tieferen Verkaufspreis für das Unternehmen vereinbart und sich dafür eine Rente von je rund CHF 15'000.-- pro Jahr vergüten lassen. Von dieser Vereinbarung habe die Steuerverwaltung bislang keine Kenntnis gehabt. Durch die Falschdeklaration der faktischen Renten, hätten die Rekurrenten in den vergangenen Jahren in ihren Steueranmeldungen zu Unrecht die Pauschale für übrige Berufskosten geltend gemacht, obschon sie keinen Anspruch auf einen solchen Abzug gehabt hätten. Im Weiteren hätten sie mit dieser Vereinbarung die unrechtmässige Verbuchung von nicht geschäftsmässig begründetem Aufwand in der F. _____ AG begünstigt. Obwohl die Rekurrenten gewusst hätten, dass die Leistungen der F. _____ AG keine Entschädigung für eine Arbeitstätigkeit darstellen würden, hätten sie die Steuerverwaltung nicht darüber aufgeklärt bzw. hätten die faktischen Renten über Jahre hinweg als Lohn ausgewiesen. Diese Erkenntnisse habe die Steuerverwaltung dazu bewogen, an ihrer Beurteilung festzuhalten und den Einspracheentscheid ohne weitere Rückfragen bzw. Abklärungen abzuweisen. Sollte die Steuerrekurskommission wider Erwarten ihrem Antrag nicht vollumfänglich entsprechen, beantragt die Steuerverwaltung die Streichung der übrigen Berufskosten für die faktischen Renteneinkommen der Rekurrenten. Allenfalls sei auch eine Busse wegen versuchter Steuerhinterziehung in Erwägung zu ziehen.

D. Der Vertreter hat Gelegenheit erhalten, dazu Stellung zu nehmen, wovon er mit Eingabe vom 18. Februar 2018 Gebrauch gemacht hat.

E. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf den Inhalt der Rechtsschriften wird, soweit für den Entscheid wesentlich, in den nachfolgenden Erwägungen näher eingegangen.

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 eingereichte Eingabe 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 im Steuerjahr 2016 vollumfänglich als behinderungsbedingte Kosten von ihrem Einkommen zum Abzug gebracht werden können.

3. Gemäss Art. 33 Abs. 1 DBG bzw. Art. 38 Abs. 1 StG werden von den gesamten steuerbaren Einkünften unter anderem die allgemeinen Abzüge abgezogen. Das DBG (bzw. das StG) lässt neben den Gewinnungskosten, die durch die Einkommenserzielung bedingt sind und deren Berücksichtigung sich deshalb folgerichtig aus dem Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung ergibt, weitere Abzüge zu, die mit der Einkommenserzielung nicht in einem direkten Zusammenhang stehen.

3.1 Zu den allgemeinen Abzügen gehören 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), die vollumfänglich (ohne Selbstbehalt) von den Einkünften abgezogen werden können, soweit die steuerpflichtige Person die Kosten selber trägt (Art. 33 Abs. 1 Bst. h^{bis} DBG bzw. Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG). Als behinderungsbedingte Kosten gelten Kosten, die als Folge einer Behinderung entstehen (kausaler Zusammenhang) und weder Lebenshaltungskosten noch Luxusausgaben

darstellen. Zu den Lebenshaltungskosten sind die Aufwendungen zu zählen, die der Befriedigung persönlicher Bedürfnisse dienen. Darunter fallen die üblichen Kosten für Nahrung, Kleidung, Unterkunft, Gesundheitspflege, Freizeit und Vergnügen. Als Luxusausgaben gelten Aufwendungen, die den Rahmen üblicher und notwendiger Massnahmen übersteigen, nur aus Gründen der persönlichen Annehmlichkeit anfallen oder besonders kostspielig sind (Hunziker/Mayer-Knobel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 32q zu Art. 33 DBG). Im Behindertengleichstellungsgesetz ist ein Mensch mit Behinderungen 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 fortzubilden oder eine Erwerbstätigkeit auszuüben (Art. 2 Abs. 1 BehiG). Es werden Funktionsverluste des Menschen umschrieben und als Behinderung bezeichnet. Erfasst werden somit auch betagte Menschen, bei denen aufgrund des Alters dauerhafte Funktionsausfälle (z.B. verminderte Gehfähigkeit) eingetreten sind (Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., N. 32l zu Art. 33 DBG). Für die Steuergesetzgebung ist die Umschreibung gemäss Art. 2 Abs. 1 BehiG verbindlich (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 163 zu Art. 33 DBG), da im Steuerrecht kein eigener Begriff der Behinderung angewendet wird. Bei Vorliegen gewisser typischer Merkmale und Umstände erscheint es daher sachgerecht, im Veranlagungsverfahren ohne Detailprüfung des Einzelfalls auf jeden Fall von einer Behinderung im Sinn des BehiG auszugehen. Dieses Vorgehen drängt sich insbesondere in jenen Fällen auf, in denen vor den Steuerbehörden bereits andere staatliche Stellen qualifizierte gesundheitliche Beeinträchtigungen festgestellt haben (Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., N. 32m zu Art. 33 DBG). Als behinderte Personen gelten gemäss Ziff. 4.1 des Kreisschreibens Nr. 11 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 31. August 2005 (nachfolgend KS Nr. 11, einsehbar unter <http://www.estv.admin.ch>), Rubriken "Direkte Bundessteuer / Kreisschreiben / 1-011-D-2005-d") in jedem Fall Bezüger von Leistungen der Invalidenversicherung, Bezüger von Hilflosenentschädigungen oder Hilfsmitteln der Alters- und Hinterlassenenversicherung, der Unfallversicherung und der Militärversicherung sowie Heimbewohner und Spitex-Patienten, für die ein Pflege- und Betreuungsaufwand von mindestens 60 Minuten pro Tag anfällt.

3.2 Für Heimbewohner und Spitex-Patienten drängt sich eine gewisse Pauschalbetrachtung auf, wobei sich dies mitunter als nicht ganz einfach erweist, weil der Grad der Pflegebedürftigkeit in den Heimen in der Schweiz nach mehreren Systemen (u.a. BESA [Bewohnerinnen-Einstufungs- und Abrechnungssystem] und RAI/RUG [Resident Assessment Instrument / Resource Utilization Group]) festgesetzt wird und selbst innerhalb der Systeme verschiedene Abstufungen vorgesehen sind, weswegen es, insbesondere aus praktischen Gründen, sachgerecht erscheint, den Umfang des täglichen Pflege- bzw. Betreuungsumfangs als

Abgrenzungskriterium beizuziehen. Erreicht dieser täglich mindestens 60 Minuten, ist davon auszugehen, dass die betreffende Person als behindert im Sinn des BehiG gilt (Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., N. 32n zu Art. 33 DBG). Für Personen, die dauernd oder längere Zeit in einem Heim im Kanton Bern leben, wird der Pflegeaufwand aufgrund eines im Kanton Bern anerkannten Bewohnerbeurteilungssystems (BESA und RAI/RUG) ermittelt (vgl. Art. 3 Abs. 1 und 2 in der für das Steuerjahr 2016 gültigen Fassung der Einführungsverordnung vom 16. September 2009 zum Bundesgesetz über Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung [EV ELG 2016; BSG 841.311]). Das Pflegeheim E._____ in D._____ stuft ihre Pflegeleistungen nach dem Pflegeklassifikationssystem BESA ein (vgl. die vom Bundesamt für Gesundheit [BAG] aufgeschalteten Kennzahlen für das Pflegeheim E._____ in D._____ des Jahres 2016, einsehbar unter <<http://www.bag.admin.ch>>, Rubriken "Service / Zahlen & Fakten / Zahlen & Fakten zu Pflegeheimen / Pflegeheim suchen / nach Name / E._____ D._____"). Bei diesem Klassifikationssystem wird die zeitliche Limite von 60 Minuten nach einer Erhebung von CURAVIVA, Verband Heime und Institutionen Schweiz (vgl. <<https://www.curaviva.ch>>), bei einer Einstufung ab 22 Punkten erreicht (Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., N. 32n zu Art. 33 DBG; Fussnote 8 zu Ziff. 4.1 Bst. d des KS Nr. 11). Dies entspricht im zentralen System des Kantons Bern der Pflegestufe 4 (vgl. Anhang 1 zu Art. 3 EV ELG 2016). Heimbewohner des Pflegeheims E._____ in D._____ gelten somit ab der Pflegestufe 4 als behindert.

3.3 Gemäss Ziff. 4.2 des KS Nr. 11 gelten als behinderungsbedingt die notwendigen Kosten, die als Folge einer Behinderung entstehen und weder Lebenshaltungskosten noch Luxusausgaben darstellen. Zu den Lebenshaltungskosten zählen u.a. die üblichen Kosten für Unterkunft, Nahrung sowie Freizeit und Vergnügen (vgl. E. 3.1 hiavor). Als Kosten für Heim- und Entlastungsaufenthalte abzugsfähig sind gemäss Ziff. 4.3.4 des KS Nr. 11 Kosten, Taxen und Gebühren für den Aufenthalt in einem Wohnheim für Behinderte oder in einem Alters- und Pflegeheim. Diese (gesamten) Heimkosten sind aber um denjenigen Betrag zu kürzen, der für Lebenshaltungskosten im eigenen Haushalt hätte aufgewendet werden müssen. 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 Richtlinien. Den Kantonen steht ein Ermessensspielraum bezüglich der Anrechnung der Lebenshaltungskosten zu, da die Richtlinien bzw. Pauschalen der Kantone den örtlichen Verhältnissen am besten gerecht werden (vgl. Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., N. 32u zu Art. 33 DBG mit Verweis auf Ziff. 4.3.4 des KS Nr. 11). Die Pauschale beträgt im Kanton Bern CHF 20'000.-- (Alleinstehende Personen und Ehepaare, wenn nur eine Person als behindert gilt) bzw. CHF 30'000.-- (bei Ehepaaren, wenn beide Personen als behindert gelten; vgl. TaxInfo, Praxis der Steuerverwaltung

des

Kantons Bern zum Aufenthalt in einem Alters- und Pflegeheim, publiziert unter <http://www.taxinfo.sv.fin.be.ch/taxinfo>, Rubriken "Themen / Einkommens- und Vermögenssteuern / Artikel 38 StG / Aufenthalt in einem Alters- und Pflegeheim / Ziff. 3 'Personen mit Behinderung'"; Ziff. 5.5 der Wegleitung 2016 der Steuerverwaltung des Kantons Bern zum Ausfüllen der Steuererklärung, einsehbar unter: <http://www.fin.be.ch>, Rubriken "Steuern / Ratgeber / Publikationen / Wegleitungen / Wegleitung 2016", S. 37; nachfolgend Wegleitung). Nicht abzugsfähig sind die Kosten des Aufenthalts in einem Alters- und Pflegeheim, wenn der Heimaufenthalt nicht aufgrund einer Behinderung erfolgt (vgl. Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., N. 32u zu Art. 33 DBG). In diesem Fall stellen die Heimkosten grundsätzlich Lebenshaltungskosten dar (vgl. Ziff. 3.2.7 des KS Nr. 11). 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 behinderungsbedingte Kosten abzugsfähig.

3.4 Das KS Nr. 11 richtet sich als Verwaltungsanweisung vorab an die Vollzugsorgane und ist für die Gerichte – wie die Steuerrekurskommission es ist – nicht verbindlich. Das Gleiche gilt für die Wegleitung und die im Internet publizierte Praxis der Steuerverwaltung. Die Gerichte berücksichtigen die darin enthaltenen Anweisungen aber bei ihrer Entscheidung, sofern sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Die Gerichte weichen also nicht ohne triftigen Grund von Verwaltungsanweisungen ab, wenn diese eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben darstellen. Das KS Nr. 11 entspricht gefestigter Praxis und wurde vom Bundesgericht und vom Verwaltungsgericht des Kantons Bern verschiedentlich als sachgerecht und zweckmässig beurteilt (vgl. etwa VGE 100.2016.193/194 vom 25.7.2017, E. 2.3; VGE 100.2009.77/78 vom 20.11.2009, in BVR 2010 S. 59, E. 3.3; BGer 2C_1187/2016 vom 2.2.2017, E. 3.2; BGer 2C_258/2010 vom 23.5.2011, E. 4.2; vgl. zum Ganzen Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., N. 31a zu Art. 33 DBG; Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl., 2015, N. 81 ff.).

4. Vorliegend ist die Steuerverwaltung im Rahmen des Veranlagungsverfahrens pro 2016 aufgrund des Bestätigungsschreibens des Pflegeheims vom 31. Januar 2017 (Steuerdossier, pag. 67) sowie den Angaben auf dem Formular 5 der Steuererklärung pro 2016 der Rekurrenten (Steuerdossier, pag. 63) zunächst davon ausgegangen, der Rekurrent sei im Jahr 2016 in der Pflegestufe 3 des zentralen Systems des Kantons Bern eingestuft worden, womit er im Jahr 2016 nicht als behindert zu gelten habe (vgl. Vorabdruck Veranlagungsverfügung 2016

vom 3.5.2017; Steuerdossier, pag. 54 und 56). Die Rekurrenten haben hierzu jedoch Stellung genommen und darauf hingewiesen, dass am 16. Juni 2016 eine Rückstufung von Pflegestufe 4 auf 3 erfolgt sei (vgl. Gegenbemerkungen der Rekurrenten vom 14.5.2017; Steuerdossier, pag. 49). Gestützt auf diesen Hinweis hat die Steuerverwaltung den Rekurrenten bis zur Rückstufung bzw. für die Zeit, in welcher er in der Pflegestufe 4 eingestuft worden ist, als behindert anerkannt. Daraus folgend hat die Steuerverwaltung für das Steuerjahr 2016 die Pflegestufe 4 bzw. behinderungsbedingte Kosten bis am 16. Juni 2016 berücksichtigt. Hierbei hat sie (letztmals) im Einspracheentscheid pro 2016 bis am 16. Juni 2016 behinderungsbedingte Kosten von rund CHF 30'585.-- (167 Tage à CHF 183.14) abzüglich eines Anteils Lebenshaltungskosten von CHF 9'150.--, ausmachend CHF 21'435.--, anerkannt.

4.1 Für die Zeit, in welcher der Rekurrent mit der Pflegestufe 4 eingestuft worden ist, hat die Steuerverwaltung grundsätzlich zu Recht behinderungsbedingte Kosten berücksichtigt. Aus den eingereichten monatlichen Aufenthaltsrechnungen des Jahres 2016 der Hotel E. _____ D. _____ AG (bzw. des Pflegeheims E. _____ in D. _____) kann jedoch entnommen werden (vgl. Beilagen zum Schreiben der Rekurrenten vom 9.1.2018), dass der Rekurrent im hier interessierenden Steuerjahr 2016 vom 1. Januar bis 31. Mai (und nicht bis am 16.6.) in der Pflegestufe 4 und vom 1. Juni bis 31. Dezember in der Pflegestufe 3 des zentralen Systems des Kantons Bern eingestuft worden ist. Dies stimmt denn auch mit dem ärztlichen Zeugnis von Dr. med. G. _____ vom 7. Mai 2017 überein (Steuerdossier, pag. 22 und 51), worin festgehalten worden ist, per 1. Juni 2016 habe dank der Routine die Pflegestufe 4 auf die Pflegestufe 3 reduziert werden können. Die Steuerrekurskommission geht somit davon aus, dass die Rückstufung tatsächlich bereits ab 1. Juni 2016 gültig gewesen ist und der Rekurrent bis am 31. Mai 2016 mit einer Pflegestufe 4 eingestuft worden ist. Danach ist er auf die Pflegestufe 3 zurückgestuft worden, womit ab 1. Juni 2016 keine Behinderung im steuerrechtlichen Sinn (mehr) vorgelegen hat. Da der Rekurrent im Jahr 2016 vom 1. Januar bis am 31. Mai 2016 (152 Tage; "Schaltjahr") in der Pflegestufe 4 eingestuft worden ist, sind die täglich maximal zu berücksichtigenden Ausgaben von CHF 182.40 ("tägliches Höchstbetrug"; vgl. Art. 3 Abs. 1 Bst. d EV ELG 2016) mit 152 Tagen zu multiplizieren. Dies ergibt abzugsfähige behinderungsbedingte Kosten von rund CHF 27'725.-- (CHF 182.40 mal 152 Tage) abzüglich eines Anteils Lebenshaltungskosten für Ehepaare, wenn nur eine Person als behindert gilt, von rund CHF 8'306.-- (CHF 20'000.-- geteilt durch 366 Tage mal 152 Tage; vgl. E. 3.3 hiervor), ausmachend CHF 19'419.--. Gegenüber dem Einspracheentscheid pro 2016 (CHF 21'435.--) entsprechen die behinderungsbedingten Kosten von CHF 19'419.-- einer Senkung um CHF 2'016.--.

4.2 Was der Vertreter dagegen vorbringt, ändert nichts daran, dass beim Rekurrenten ab 1. Juni 2016 gestützt auf die Pflegestufeneinteilung (Pflegestufe 3) keine Behinderung im Sinn

des KS Nr. 11 (mehr) bestanden hat. Daran ändert insbesondere nichts, dass der Rekurrent ab 1. Juni 2016 mit der Rückstufung in die Pflegestufe 3 bloss vorübergehend die Pflegestufe 4 nicht erreicht hat, da er offenbar ab Juni 2017 wieder in die Pflegestufe 4 eingestuft worden ist. Aus dieser vorübergehenden Rückstufung kann der Vertreter nichts zu Gunsten der Rekurrenten ableiten. Dasselbe gilt für die im Steuerjahr 2017 erhöhte Pflegestufeneinteilung, da bloss die Pflegestufeneinteilung im hier interessierenden Steuerjahr 2016 massgebend ist, worauf sich die Steuerverwaltung zu Recht gestützt hat. An dieser Einstufung für das Steuerjahr 2016 ändert auch nichts, dass der Rekurrent aufgrund seiner Pflegebedürftigkeit unfreiwillig ins Pflegeheim eingetreten ist. Weiter taugt das von den Rekurrenten nachträglich eingereichte ärztliche Zeugnis von Dr. med. G. _____ vom 7. Mai 2017 (Steuerdossier, pag. 22 und 51) nicht zum Nachweis einer Behinderung. Insoweit ist allein die Pflegestufeneinteilung durch das Pflegeheim massgebend, da die Beurteilung des Rekurrenten durch das Pflegeheim sich auf Erfahrungen aus der täglichen Arbeit und die sich daraus ergebende Nähe zum Rekurrenten stützt. Der Hausarzt kann den anfallenden Pflege- und Betreuungsaufwand dagegen lediglich grob abschätzen (VGE 100.2016.193/194 vom 25.7.2017, E. 4.2.2). Der Nachweis einer Behinderung für die Zeit ab 1. Juni 2016 ist auch mit dem Schreiben des Pflegeheims vom 9. Mai 2017 (Steuerdossier, pag. 23), in welcher der Pflegebedarf beschrieben wird, nicht dargetan. Dieses Schreiben des Pflegeheims äussert sich denn auch nicht speziell zum Pflege- und Betreuungsaufwand im Jahr 2016. Vielmehr wird der allgemeine bzw. damalige Pflegebedarf im Mai 2017 beschrieben und zudem keine Pflegestufeneinteilung vorgenommen. An dieser Stelle sei erwähnt, dass die Pflegebedürftigkeit des Rekurrenten an sich nicht bezweifelt wird. Des Weiteren hat entgegen der Ansicht des Vertreters von Seite der Steuerverwaltung keine Notwendigkeit bestanden, neben der Pflegestufeneinteilung weitere medizinische Unterlagen zu beachten oder Rückfragen zu stellen. Es ist nicht Aufgabe der Steuerbehörden, die medizinische Beurteilung des Fachpersonals zu hinterfragen. 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 gehört der Rekurrent 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). Nichts anderes ergeht aus Ziff. 5.5 der Wegleitung. Da es sich beim Steuerveranlagungsverfahren um ein typisches Massenverfahren handelt und in der Regel weder die Steuerbehörden noch die Steuerpflichtigen selbst über vertiefte medizinische Fachkenntnisse verfügen, dürfte ein umfassender Fragebogen nur ausnahmsweise zum Einsatz kommen. Einzelfallabklärungen dürften am ehesten bei der Personengruppe

der Nichtheimbewohner im AHV-Alter zu erwarten sein (Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., N. 32o zu Art. 33 DBG).

5. Bei Heimbewohnern, die nicht mindestens in der Pflegestufe 4 eingestuft worden sind, kommt allenfalls die Berücksichtigung (eines Teils) der Kosten fürs Alters- und Pflegeheim als Krankheitskosten gemäss Art. 33 Abs. 1 Bst. h DBG und Art. 38a Bst. b StG in Frage. Nach diesen Bestimmungen sind die Krankheits- und Unfallkosten der steuerpflichtigen Person und der von ihr unterhaltenen Personen abziehbar, soweit die steuerpflichtige Person die Kosten selber trägt und diese fünf Prozent der um die Aufwendungen und allgemeinen Abzüge verminderten Einkünfte (sog. Reineinkommen) übersteigen. Auch insoweit ist auf das KS Nr. 11 zurückzugreifen: Gemäss Ziff. 3.2.7 ist davon auszugehen, dass Steuerpflichtige, für die ein Pflege- und Betreuungsaufwand von weniger als 60 Minuten anfällt, ohne medizinische Indikation im Heim wohnen. Die Kosten für den Heimaufenthalt stellen deshalb grundsätzlich Lebenshaltungskosten dar und sind nicht abzugsfähig. Gesondert in Rechnung gestellte Pflegekosten sind allerdings zum Abzug zuzulassen. Diese Regelung des KS Nr. 11 ist vertretbar und sachgerecht, zumal es den Heimbewohnern offen steht, den Nachweis für das Vorliegen eigentlicher Krankheitskosten zu erbringen (VGE 100.2016.193/194 vom 25.7.2017, E. 5.1; vgl. auch Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., N. 32i zu Art. 33 DBG mit Verweis auf Ziff. 3.2.7 des KS Nr. 11). Die Wegleitung hält in Ziff. 5.4 zudem fest, dass Heimkosten, welche die Pflegestufe 0 (Grundtaxe) des zentralen Systems des Kantons Bern übersteigen, als Krankheitskosten gelten. Ab Pflegestufe 4 gelten die Heimkosten, welche die Pflegestufe 0 (Grundtaxe) übersteigen, als behinderungsbedingte Kosten. Bei den Grundtaxen von Alters- und Pflegeheimen handelt es sich um Kosten der Hotellerie und Betreuung, die als Lebenshaltungskosten gelten. Da der Rekurrent ab dem 1. Juni 2016 in die Pflegestufe 3 des zentralen Systems des Kantons Bern zurück- bzw. eingestuft worden ist (vgl. Aufenthaltsrechnungen ab 1.6.2016; Beilagen zum Schreiben der Rekurrenten vom 9.1.2018), sind für die Monate Juni bis Dezember 2016 von selbstgetragenen Krankheits- bzw. Pflegekosten von CHF 21.60 pro Tag auszugehen. Der tägliche Bewohnerbeitrag "Pflege" von CHF 21.60 ist mit 214 Tagen (ab 1.6. bis 31.12.2016) zu vervielfachen, ausmachend rund CHF 4'622.--. Bei unveränderten weiteren Krankheitskosten im Steuerjahr 2016 von CHF 11'376.-- (vgl. Steuererklärung 2016; Steuermuster, pag. 63) ergibt dies Krankheitskosten von insgesamt CHF 15'998.-- abzüglich eines Selbstbehalts von fünf Prozent des Reineinkommens (bei den kantonalen Steuern rund CHF 3'792.-- und bei der direkten Bundessteuer rund CHF 3'643.--), ausmachend CHF 12'206.-- (kantonale Steuern) bzw. CHF 12'355.-- (direkte Bundessteuer). Gegenüber dem Einspracheentscheid pro 2016 (CHF 11'861.-- [kantonale Steuern] bzw. CHF 12'010.-- [direkte Bundessteuer]) entsprechen die zu berücksichtigenden Krankheitskosten von CHF 12'206.-- (kantonale Steuern) bzw. CHF 12'355.-- (direkte Bundessteuer) einer Erhöhung um je CHF 345.--.

6. Zu prüfen bleibt von Amtes wegen, ob den Rekurrenten im Jahr 2016 zu Recht übrige Berufskosten von je CHF 2'000.-- gewährt worden sind.

6.1 Als übrige Berufskosten (Art. 31 Abs. 1 Bst. c StG; Art. 26 Abs. 1 Bst. c DBG) abziehbar sind alle mit der Einkommenserzielung bei unselbstständiger Erwerbstätigkeit zusammenhängenden Kosten, die nicht unter die speziell genannten Berufskosten von Art. 31 Abs. 1 Bst. a und b StG bzw. Art. 26 Abs. 1 Bst. a und b DBG fallen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 29 zu Art. 26 DBG). Unter diesem Titel werden insbesondere Auslagen für Berufswerkzeuge, Fachliteratur, privates Arbeitszimmer, Berufskleider, besonderer Schuh- und Kleiderverschleiss oder Schwerarbeit anerkannt (Art. 9 Abs. 1 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über die Berufskosten [BKV; BSG 661.312.56]; Art. 7 Abs. 1 der Verordnung des EFD vom 10. Februar 1993 über den Abzug von Berufskosten der unselbstständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer [Berufskostenverordnung, VBK; 642.118.1]). Die steuerpflichtige Person hat die Möglichkeit, für übrige Berufskosten zwischen dem Pauschalabzug in der Höhe von drei Prozent des Nettolohns, aber von mindestens CHF 2'000.-- und höchstens CHF 4'000.-- oder den tatsächlich nachgewiesenen höheren Kosten zu wählen (Art. 6 und 9 BKV; Art. 3, 4 und 7 VBK sowie Anhang zur VBK in der Fassung vom 6. März 2015 [AS 2015 861]).

6.2 Vorliegend hat die Steuerverwaltung entsprechend den in der Steuererklärung 2016 deklarierten Einkünften aus unselbstständiger Haupterwerbstätigkeit von je CHF 15'600.-- (Steuerdossier, pag. 59; vgl. auch die zwei Formulare 11 der F._____ AG, die das Feld A angekreuzt haben und somit als Lohnausweise verwendet worden sind; Steuerdossier, pag. 78 f.) übrige Berufskosten von je CHF 2'000.-- zum Abzug zugelassen. Im Rahmen des Einspracheverfahrens haben die Rekurrenten der Steuerverwaltung dann jedoch mitgeteilt (vgl. Schreiben der Rekurrenten vom 7.9.2017; Steuerdossier, pag. 12), dass es sich nicht um Einkünfte aus unselbstständiger Haupterwerbstätigkeit, sondern um Rentenleistungen im Zusammenhang mit dem Verkauf ihrer damaligen F._____ AG an ihre Söhne im Jahr 1994 gehandelt habe. Dass die F._____ AG den Rekurrenten jährlich eine Rente von CHF 15'000.-- zu zahlen habe, sei im entsprechenden Kaufvertrag festgehalten worden. Ferner sei diesem Umstand damals mit einem tieferen Verkaufspreis Rechnung getragen worden. Hinzu käme, dass der Rekurrent seit vielen Jahren gar nicht (mehr) in der Lage gewesen wäre, eine (Teilzeit-)Erwerbstätigkeit auszuüben. Aufgrund dieser Ausführungen und der Tatsache, dass im hier interessierenden Steuerjahr 2016 die Rekurrenten 87- bzw. 83-jährig gewesen sind, geht die Steuerrekurskommission davon aus, dass es sich im Jahr 2016 tatsächlich um Rentenleistungen und nicht um Lohnzahlungen gehandelt hat. Damit hat es sich bei den von den Rekurrenten deklarierten Einkünften nicht um Lohn, sondern um eine jeweilige Rente gehandelt,

womit den Rekurrenten trotz fehlendem Anspruch versehentlich übrige Berufskosten von je CHF 2'000.-- steuerlich zum Abzug zugelassen worden sind. Die übrigen Berufskosten von je CHF 2'000.-- im Jahr 2016 sind daher zu streichen.

Daran ändert nichts, dass der Vertreter im vorliegenden Rekurs- und Beschwerdeverfahren ausführt, die Rekurrenten hätten nach dem Austritt aus der operativen Geschäftstätigkeit im Jahr 1994 weiterhin repräsentative Aufgaben in der Kundenpflege übernommen, weshalb die jährlichen Zahlungen durchaus legitim seien (vgl. Stellungnahme der Rekurrenten vom 18.2.2018, S. 2). Es mag zwar sein, dass die Rekurrenten nach dem Verkauf der F. _____ AG zu Beginn noch repräsentative Aufgaben für das Unternehmen übernommen haben, für das Jahr 2016 ist diese Aussage jedoch aufgrund der Ausführungen und des Alters der beiden Rekurrenten nicht glaubhaft. Dagegen spricht insbesondere, dass die Rekurrenten zuerst ausgeführt haben, der Rekurrent sei seit vielen Jahren nicht mehr in der Lage gewesen, eine (Teilzeit-)Erwerbstätigkeit auszuführen. Auch spricht dagegen, dass die Darstellung im Laufe der Zeit bzw. nachdem die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung vom 26. Januar 2018 (S. 5) eine allfällige Busse wegen versuchter Steuerhinterziehung in Erwägung gezogen hat, gewechselt worden ist. Den Angaben, die im Einspracheverfahren gemacht worden sind, kommt daher das grössere Gewicht zu, als jenen nach Kenntnis eines allfälligen Steuerhinterziehungsverfahrens.

6.3 Angesichts dieser Umstände bzw. der Falschdeklaration der jeweiligen Rente als Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit erscheint es wahrscheinlich, dass vorliegend im Jahr 2016 der Tatbestand der versuchten Steuerhinterziehung nach Art. 218 StG und Art. 176 DBG bzw. in den vorangegangenen Jahren jeweils der Tatbestand der vollendeten Steuerhinterziehung nach Art. 217 StG und Art. 175 DBG erfüllt sind. Allenfalls könnte auf Seiten der F. _____ AG auch eine (versuchte) Steuerhinterziehung vorliegen. Es ist allerdings nicht Sache der Steuerrekurskommission, in dieser Hinsicht als erste Instanz tätig zu werden. Vielmehr obliegt es der Steuerverwaltung, die notwendigen Abklärungen vorzunehmen und nötigenfalls die entsprechenden Schritte einzuleiten. Der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass vorliegend allenfalls auch der objektive Tatbestand des Steuerbetrugs (vgl. Art. 223 StG bzw. Art. 186 DBG) erfüllt sein könnte, da im Verkehr mit den Steuerbehörden Lohnausweise Urkunden darstellen, welche geeignet sind, die Wahrheit darin festgehaltener Sachverhalte zu gewährleisten (BGer 6B_101/2009 vom 14.5.2009, E. 3.3). Für die Beurteilung, ob vorliegend durch die Verwendung des Formulars 11 als Lohnausweis statt als Rentenbescheinigung (Steuerdossier, pag. 78 f.) der objektive Tatbestand eines Steuerbetrugs vorliegen könnte, wäre jedoch der ordentliche Strafrichter zuständig. Die entsprechenden Schritte zu prü-

fen und nötigenfalls einzuleiten, obliegt der Steuerverwaltung und nicht der Steuerrekurskommission in erster Instanz.

7. Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die von der Steuerverwaltung im Steuerjahr 2016 vorgenommene Berechnung der behinderungsbedingten Kosten und der Krankheitskosten somit insgesamt zu hoch ausgefallen und zu kürzen ist. Ferner sind die übrigen Berufskosten von je CHF 2'000.-- im Jahr 2016 zu streichen, 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 20. April 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 2016 berücksichtigten selbstgetragenen behinderungsbedingten Kosten um CHF 2'016.-- auf CHF 19'419.-- zu kürzen, die Krankheitskosten um CHF 345.-- auf CHF 12'206.-- (kantonale Steuern) bzw. CHF 12'355.-- (direkte Bundessteuer) zu erhöhen sowie die übrigen Berufskosten von je CHF 2'000.-- zu streichen. Dies führt zur Abweisung des Rekurses und der Beschwerde pro 2016. Die Akten werden zur Neufestsetzung des steuerbaren Einkommens pro 2016 im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.

8. 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 1'000.-- damit den unterlegenen Rekurrenten aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Sind die Rekurrenten vertreten, so kann bei ganz- oder teilweiseм 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 2016 wird abgewiesen. Die Akten gehen zur Neufestsetzung des steuerbaren Einkommens im Sinn der Erwägungen zurück an die Steuerverwaltung des Kantons Bern.
2. Die Beschwerde pro 2016 wird abgewiesen. Die Akten gehen zur Neufestsetzung des steuerbaren Einkommens im Sinn der Erwägungen zurück an die Steuerverwaltung des Kantons Bern.
3. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'000.--, werden den Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. **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.

6. Zu eröffnen an:

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

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Vizepräsidentin

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Röthlisberger