



100 18 374
200 18 299
Gemeinde: C. _____
ZPV-Nr.: _____
Eröffnung: 19.9.2019 RNA/JRO/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 17. September 2019

Es wirken mit: Vizepräsidentin Nanzer, die Fachrichter Glauser und Junod sowie Röthlisberger als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____

vertreten durch

B. _____

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern sowie die direkte Bundessteuer 2017

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A. _____ (geboren _____; Rekurrentin) wohnt seit dem 4. Mai 2016 im Alters- und Pflegeheim D. _____ in E. _____. Für diesen Heimaufenthalt machte sie in der Steuererklärung pro 2017 Heimkosten bzw. selbstgetragene behinderungsbedingte Kosten von CHF 66'548.-- abzüglich Lebenshaltungskosten von CHF 20'000.--, ausmachend CHF 46'548.--, geltend. Ferner deklarierte sie selbstgetragene Krankheitskosten von CHF 1'000.-- (F. _____ Krankenversicherung). Mit Veranlagungsverfügungen vom 10. April 2018 wurde die Rekurrentin von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Steuerverwaltung), für das Steuerjahr 2017 auf ein steuerbares Einkommen bei den kantonalen Steuern von CHF 76'800.-- und ein solches bei der direkten Bundessteuer von CHF 70'800.-- veranlagt. Das steuerbare Vermögen wurde auf CHF 281'000.-- festgesetzt. Dabei wich die Steuerverwaltung u.a. insofern von der Selbstschätzung der Rekurrentin ab, als sie die geltend gemachten Heimkosten bzw. selbstgetragenen behinderungsbedingten Kosten von CHF 46'548.-- nicht akzeptierte. Dies mit der Begründung, dass die Heimkosten bis und mit Pflegestufe 3 als Lebenshaltungskosten gälten. Da die Rekurrentin in der Pflegestufe 2 eingestuft worden sei, sei jedoch der Pflegeanteil (pro Tag CHF 13.95) als Krankheitskosten in der Höhe von CHF 5'091.75 (365 Tage à CHF 13.95) zu berücksichtigen. Hiervon zog die Steuerverwaltung 5 % des Reineinkommens bei den kantonalen Steuern (CHF 4'161.95) ab, ausmachend rund CHF 930.--, und bei der direkten Bundessteuer (CHF 3'627.90), ausmachend rund CHF 1'464.--. Gegen die Veranlagungsverfügungen pro 2017 vom 10. April 2018 erhob die Rekurrentin, vertreten durch ihren Bruder B. _____ (Vertreter), mit Schreiben vom 18. April 2018 Einsprache, welche die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheiden vom 10. Juli 2018 teilweise guthiess. Die Krankheitskosten wurden von CHF 930.-- auf CHF 1'930.-- (kantonale Steuern) bzw. von CHF 1'464.-- auf CHF 2'464.-- (direkte Bundessteuer) angepasst. Diese Anpassungen waren die Folge der nun nachträglich berücksichtigten weiteren Krankheitskosten von rund CHF 1'000.-- (F. _____ Krankenversicherung).

B. Gegen diese Einspracheentscheide hat der Vertreter namens und im Auftrag der Rekurrentin mit Eingabe vom 6. August 2018 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Rekurs und sinngemäss Beschwerde erhoben. Er beantragt darin sinngemäss, die angefochtenen Einspracheentscheide seien aufzuheben. Zur Begründung führt er zusammengefasst aus, die Rekurrentin sei am 4. Mai 2016 nach einem Spitalaufenthalt als Langzeitpatientin ins Krankenhaus D. _____ in E. _____ eingetreten. Hierbei sei sie aufgrund der Unterlagen des Spitals G. _____ in der Pflegestufe 5 eingeteilt worden. Um Kosten des Pflegepersonals zu sparen, hätten er und die Rekurrentin bei der Heimleitung auf Ende 2016 die Einteilung in eine tiefere Pflegestufe beantragt, woraufhin die Rekurrentin neu in der Pflegestufe 2 eingestuft worden sei. Auf diese Pflegestufeneinteilung stütze sich nun die Steu-

erverwaltung. Der Vertreter versteht nicht, weshalb für den Entscheid nur die Pflegestufeneinteilung massgebend sein soll. Seiner Ansicht nach falle die Rekurrentin gemäss Ziff. 5.5 des Formulars 5 (Wegleitung) unter den Begriff "Andere Personen müssen ihre Behinderung nachweisen".

C. Die Steuerverwaltung beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 27. September 2018 die kostenfällige Abweisung von Rekurs und Beschwerde. Sie bringt im Wesentlichen vor, die Kosten der Heimbewohner mit Pflegestufe 1 bis 3 unterlägen den Krankheits- und Unfallkosten. Es sei nicht Sache der Steuerverwaltung, die medizinische Einstufung des pflegenden Fachpersonals durch eine eigene Beurteilung zu ersetzen. Massgebend sei allein die Pflegestufeneinteilung durch das Alters- und Pflegeheim. Die Steuerverwaltung habe somit zu Recht die Pflegestufe 2 berücksichtigt. Die Einstufung werde vom Vertreter auch nicht bestritten.

D. Der Vertreter hat Gelegenheit erhalten, dazu Stellung zu nehmen, wovon er mit Eingabe vom 5. November 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 Rekurrentin ist im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie ist 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 bzw. in welchem Umfang die Heimkosten der Rekurrentin pro 2017 steuerlich in 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 BehiG 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 gewis-

ser 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" [abgerufen am 21.5.2019]) 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 oder RAI/RUG) ermittelt (vgl. Art. 3 Abs. 1 und 2 in der für das Steuerjahr 2017 gültigen Fassung der Einführungsverordnung vom 16. September 2009 zum Bundesgesetz über Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung [EV ELG 2017; BSG 841.311]). Das Pflege- und Altersheim D._____ in E._____ ("D._____ E._____ Langzeitpflege") stuft seine Pflegeleistungen nach dem Pflegeklassifikationssystem RAI/RUG ein (vgl. die vom Bundesamt für Gesundheit [BAG] aufgeschalteten Kennzahlen für die D._____ E._____ Langzeitpflege des Jahres 2017, einsehbar unter: <http://www.bag.admin.ch>), Rubriken "Zahlen & Statistiken > Pflegeheime > Pflegeheime: Zahlen & Fakten > Pflegeheim suchen > nach Name > D._____ E._____ > Kennzahlen 2017" [abgerufen am 21.5.2019]). Bei diesem Klassifikationssystem erreichen alle Gruppen mit Ausnahme der Gruppen PA0, PA1, PA2 und BA1 die zeitliche Limite von mindestens 60 Minuten (vgl. Anhang 1 zu Art. 3 EV ELG 2017; Hunzi-

ker/Mayer-Knobel, a.a.O., N. 32n zu Art. 33 DBG) und entsprechen im zentralen System des Kantons Bern mindestens der Pflegestufe 4 (vgl. Anhang 1 zu Art. 3 EV ELG 2017). Heimbewohner des Pflege- und Altersheims D._____ in E._____ gelten daher 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 Luxusaufgaben darstellen. Zu den Lebenshaltungskosten zählen u.a. die üblichen Kosten für Unterkunft, Nahrung sowie Freizeit und Vergnügen (vgl. E. 3.1 hiervor). Als Kosten für Heim- und Entlassungsaufenthalte 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- oder Pflegeheim, publiziert unter <<http://www.taxinfo.sv.fin.be.ch/taxinfo>>, Rubriken "Themen > Einkommens- und Vermögenssteuern > Artikel 38 StG > Aufenthalt in einem Alters- oder Pflegeheim / Ziff. 3 'Personen mit Behinderung"; Ziff. 5.5 der Wegleitung 2017 der Steuerverwaltung des Kantons Bern zum Ausfüllen der Steuererklärung, einsehbar unter: <<http://www.sv.fin.be.ch>>, Rubriken "Steuererklärung ausfüllen > Privatperson inkl. selbstständig Erwerbstätige, Landwirte > Wegleitungen > Steuerjahr 2017 > Natürliche Personen: Wegleitung 2017", S. 39; nachfolgend Wegleitung [abgerufen am 21.5.2019]). 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). Altersgebrechen gelten erst ab einem bestimmten Grad als Behinderung. Da davon ausgegangen wird, dass Bewohner von Altersheimen, für welche ein Pflege- und Betreuungsaufwand von weniger als 60 Minuten pro Tag anfällt, ohne medizinische Indikation im Heim wohnen, stellen in diesem Fall 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.).

3.5 Vorliegend wurde die Rekurrentin, die an Altersgebrechen leidet, gemäss Steuerausweis der Stiftung D._____ (1.1.2017 bis 31.12.2017; Steuerdossier, pag. 41) und den entsprechenden Rechnungen (Steuerdossier, pag. 42-53) für das Jahr 2017 durchgehend mit einer Pflegestufe 2 eingestuft, was einem Pflege- und Betreuungsaufwand im Sinn des KS Nr. 11 von unter 60 Minuten entspricht, womit sie als Bewohnerin eines Alters- und Pflegeheims im Jahr 2017 nicht als behindert gilt. Auch ist keine der anderen im KS Nr. 11 typisierten Voraussetzungen für eine Behinderung erfüllt (vgl. Ziff. 4.1 Bst. a-c betreffend behinderungsbedingte Bezüge von Sozialversicherungsleistungen; VGE 100 2016 193/194 vom 25.7.2017, E. 4.1). Da keine Behinderung im steuerrechtlichen Sinn vorliegt, stellen die Heimkosten auch keine behinderungsbedingten Kosten dar, weshalb diese im Steuerjahr 2017 von der Steuerverwaltung zu Recht nicht zum Abzug zugelassen worden sind.

3.6 Was der Vertreter dagegen vorbringt, ändert nichts daran, dass bei der Rekurrentin im Jahr 2017 keine Behinderung im Sinn des KS Nr. 11 bestand. Daran ändert insbesondere nichts, dass die Rekurrentin nach ihrem wegen akuter Atemnot bedingten Aufenthalts im Spital nicht mehr nach Hause zurückkehren konnte. Auch taugen das eingereichte Arztzeugnis vom 26. April 2016 und der eingereichte Austrittsbericht vom 9. Mai 2016 (vgl. Beilagen zum Rekurs- und Beschwerdeschreiben vom 6.8.2018) nicht zum Nachweis einer Behinderung (aufgrund

des konkreten Pflege- und Betreuungsaufwands). Insoweit ist allein die Pflegestufeneinteilung durch das Alters- und Pflegeheim massgebend. Die Beurteilung der Rekurrentin durch das Alters- und Pflegeheim stützt sich denn auch auf Erfahrungen aus der täglichen Arbeit und sich daraus ergebende Nähe zu den Bewohnerinnen und Bewohnern. Dabei kann vorausgesetzt werden, dass das Heim bei gestiegenem Aufwand ohne weiteres eine höhere Pflegestufe geltend machen würde. Zum einen besteht hierzu ein gewisser finanzieller Anreiz, ist doch der massgebende Tarif von der Höhe der Pflegestufe abhängig. Zum andern ist das Heim gehalten, der Ausgleichskasse tarifrelevante Änderungen der Pflegestufe anzuzeigen (VGE 100 2016 193/194 vom 25.7.2017, E. 4.2.2). Da bloss die Pflegestufeneinteilung im hier interessierenden Steuerjahr 2017 massgebend ist, kann der Vertreter auch aus der im Steuerjahr 2016 allenfalls höheren Pflegestufeneinteilung der Rekurrentin nichts zu Gunsten der Rekurrentin ableiten. Ebenfalls unerheblich ist, dass die Rekurrentin offenbar eine tiefere Pflegestufeneinteilung beantragt hat. Ferner ist es nicht Aufgabe der Steuerverwaltung, die medizinische Beurteilung des Fachpersonals zu hinterfragen (VGE 100 2016 193/194 vom 25.7.2017, E. 4.2.3). 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 die Rekurrentin 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. Vorliegend bestand somit kein Anlass, auf den ärztlichen Fragebogen gemäss KS Nr. 11 zurückzugreifen (VGE 100 2016 193/194 vom 25.7.2017, E. 4.2.3).

4. Weil die Rekurrentin aus steuerrechtlicher Sicht nicht als behinderte Heimbewohnerin qualifiziert wird, kommt bei ihr allenfalls der Krankheitskostenabzug gemäss Art. 38a Bst. b StG und Art. 33 Abs. 1 Bst. h DBG in Frage, was als nächstes zu prüfen ist. 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 5 % des Reineinkommens übersteigen. Auch insoweit ist auf das KS Nr. 11 zurückzugreifen: Gemäss Ziff. 3.2.7 ist davon auszugehen, dass Steuerpflichtige, für welche ein Pflege- und Betreuungsaufwand von weniger als 60 Minuten pro Tag 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 jedem Heimbewohner im konkreten Einzelfall offen steht, den Nachweis für

das Vorliegen eigentlicher Krankheitskosten zu erbringen (VGE 100 2016 193/194 vom 25.7.2017, E. 5.1; Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., N. 32i zu Art. 33 DBG). Die Wegleitung hält in Ziff. 5.4 fest (S. 38), 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 übersteigen, als behinderungsbedingte Kosten. Bei den Grundtaxen von Alters- und Pflegeheimen handelt es sich um Kosten der Hotellerie und Betreuung, die als Lebenshaltungskosten gelten. Erst ab der Pflegestufe 1 handelt es sich um Pflegekosten, die entweder als Krankheitskosten (mit Selbstbehalt) oder (ab Pflegestufe 4) als behinderungsbedingte Kosten (ohne Selbstbehalt) zu berücksichtigen sind.

4.1 Im vorliegenden Fall war die Rekurrentin im Jahr 2017 unstreitig durchgehend in der Pflegestufe 2 des zentralen Systems des Kantons Bern eingestuft (vgl. E. 3.5 hiavor). Damit stellen die Heimkosten der Rekurrentin des Jahres 2017 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. Laut Art. 3 Abs. 1 EV ELG 2017 beträgt die Differenz der täglichen Höchstbeträge von Pflegestufe 0 (Grundtaxe: CHF 161.55) zu Pflegestufe 2 (CHF 175.50) CHF 13.95 pro Tag. Da die Rekurrentin vorliegend im Jahr 2017 durchgehend in der Pflegestufe 2 (365 Tage) eingestuft wurde, sind die täglichen Pflegekosten von CHF 13.95 mit 365 Tagen zu multiplizieren. Dies ergibt abzugsfähige Krankheitskosten von CHF 5'091.75 (CHF 13.95 mal 365 Tage). Bei unveränderten weiteren Krankheitskosten von CHF 1'000.-- (F. _____ Krankenversicherung) ergibt dies Krankheitskosten von insgesamt CHF 6'091.75 abzüglich eines Selbstbehalts von 5 % des Reineinkommens (bei den kantonalen Steuern CHF 4'161.95 und bei der direkten Bundessteuer CHF 3'627.90), ausmachend rund CHF 1'930.-- (kantonale Steuern) bzw. CHF 2'464.-- (direkte Bundessteuer). Der Einspracheentscheid pro 2017 ist daher nicht zu beanstanden. Dementsprechend erweisen sich der Rekurs und die Beschwerde als unbegründet und sind abzuweisen.

5. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die Rekurrentin kostenpflichtig. Sie hat 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 1'200.-- damit der unterlegenen Rekurrentin aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

Ist die Rekurrentin vertreten, so kann bei ganz- oder teilweiseem Obsiegen eine Parteikostenentschädigung gesprochen werden. Da die Rekurrentin im vorliegenden Fall unterliegt, 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 [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.
3. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'200.--, werden der Rekurrentin 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:

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

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Vizepräsidentin

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Röthlisberger