

BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2013 256 vom 20. Januar 2015

BE Verwaltungsgericht, 2015-01-20, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2013_256

FR: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2013 256 du 20 janvier 2015

IT: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2013 256 del 20 gennaio 2015

Regeste

Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2009 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 18. Juni 2013 - 100 11 445 - 200 11 336) | Einkommen/Gewinn Vermögen/Kapital Kanton

Erwägungen

E. 1.1

Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerden als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Beschwerdeführenden haben am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, sind – als Steuernachfolgerin und -nachfolger der Erblasserin (Art. 14 Abs.1 StG und Art. 12 Abs. 1 DBG) – durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG). Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist einzutreten.

E. 1.2

Sind sowohl Entscheide bezüglich der kantonalen Steuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). – Vorliegend ist der Abzug für behinderungsbedingte Kosten umstritten. Da die massgeblichen Normen des kantonalen und eidgenössischen Rechts gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

E. 1.3

Die Gutheissung der Beschwerden würde sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer zu einer Steuerersparnis von weniger als Fr. 20'000.-- führen, womit die Beurteilung in die einzelrichterliche Zuständigkeit fällt (Art. 57 Abs. 1 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

E. 1.4

Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.01.2015, Nrn. 100.2013.256/257U, Seite 4

E. 2

Die Erblasserin (Jahrgang 1905) wohnte bis zu ihrem Hinschied in einem Pflegeheim. Für die Zeit vom 1. Januar 2009 bis zum Todeszeitpunkt am ... 2009 fielen für den Aufenthalt und die Pflege im Heim Kosten von gesamthaft Fr. 86'496.-- an. Die Krankenkasse entrichtete an die Pflegekosten Beiträge in der Höhe von Fr. 24'263.40 (vgl. act. 4A pag. 4). Zudem bezog die Erblasserin nebst einer AHV- bzw. IV-Rente in der Höhe von Fr. 25'080.-- Hilflosenentschädigung in der Höhe von Fr. 10'032.-- und erzielte Einkommen aus der Vermietung von Liegenschaften (Fr. 102'575.--; vgl. Vorakten Steuerverwaltung [in act. 4A] pag. 3, 4 und 17).

E. 2.1

Bund und Kantone erheben von den natürlichen Personen eine Einkommenssteuer (Art. 1 Bst. a DBG; Art. 1 Abs. 1 Bst. a StG). Zu diesem Zweck wird das Reineinkommen der Steuerpflichtigen ermittelt, indem von deren gesamten steuerbaren Einkünften (Art. 16-24 DBG; Art. 19-29 StG) die Aufwendungen und allgemeinen Abzüge (Art. 26-33a DBG; Art. 31-39 StG) subtrahiert werden (Art. 25 DBG; Art. 30 Abs. 1 StG). Als solche abgezogen werden gemäss Art. 33 Abs. 1 Bst. h bis DBG bzw. Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG die behinderungsbedingten Kosten der Steuerpflichtigen im Sinn des Bundesgesetzes vom 13. Dezember 2002 über die Beseitigung von Benachteiligungen von Menschen mit Behinderungen (Behinderten- gleichstellungsgesetz [BehiG; SR 151.3]), soweit die Steuerpflichtigen solche Kosten selber tragen. Vorliegend wurde die der Erblasserin ausgerichtete Hilflosenentschädigung in der Höhe von Fr. 10'032.-- zwar nicht als steuerbares (Roh-)Einkommen in die Bemessungsgrundlage einbezogen, sie hat sich aber insofern auf die Höhe des Reineinkommens ausgewirkt, als sie beim Abzug für behinderungsbedingte Kosten angerechnet wurde und diesen dadurch um Fr. 10'032.-- reduzierte. Es stellt sich die Frage, ob die entsprechende Berücksichtigung der Hilflosenentschädigung beim Abzug für behinderungsbedingte Kosten rechtmässig ist.

E. 2.2

Die Vorinstanz führte aus, es sei unbestritten, dass die Hilflosenentschädigung zu den steuerfreien Einkünften gehöre (angefochtene Entscheide, E. 3.4 f.). Ein auf der Einkommenseite gewährtes Privileg könne sich jedoch nicht zusätzlich noch auf der Ausgabenseite auswirken (angefochtene Entscheide, E. 4). Somit sei die Hilflosenentschädigung nicht wie die Ergänzungsleistungen im Sinn von Art. 3 Abs. 1 Bst. a des Bundesgesetzes vom 6. Oktober 2006 über Ergänzungsleistungen zur

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.01.2015, Nrn. 100.2013.256/257U, Seite 5 Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (ELG; SR 831.30), sondern wie jene gemäss Art. 3 Abs. 1 Bst. b ELG zu behandeln (angefochtene Entscheide, E. 5). Die Hilflosenentschädigung sei mithin beim Abzug für behinderungsbedingte Kosten anzurechnen, da es insoweit an effektiven Ausgaben fehle. – Die Beschwerdeführenden wenden dagegen ein, die Anrechnung der Hilflosenentschädigung bei den

behinderungsbedingten Kosten gemäss Art. 33 Abs. 1 Bst. h bis DBG bzw. Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG verleihe die vom Gesetzgeber gewollte Steuerfreiheit. Die Hilflosenentschädigung werde unabhängig von anfallenden Kosten typisiert ausgerichtet und es bestehe kein direkter Kausalzusammenhang zwischen ihr und den effektiv anfallenden Mehrkosten. Die Reduktion des Abzugs für behinderungsbedingte Kosten führe zu zusätzlichem steuerbarem Einkommen, was im Ergebnis einer dem Willen des Gesetzgebers zuwiderlaufenden Besteuerung und Schmälerung der an sich steuerfreien Hilflosenentschädigung gleichkomme.

E. 2.3

Unbestritten ist, dass der Zufluss von Hilflosenentschädigung steuerfrei ist, wobei offenbleiben kann, ob sich die Steuerfreiheit aus Art. 24 Bst. d DBG bzw. Art. 29 Bst. d StG oder – wie ein Teil der Lehre argumentiert – aus ihrem Charakter als (steuerfreier) Schadenersatz ergibt (vgl. angefochtene Entscheide, E. 3.4; Beschwerden, II/Ziff. 5). Weiter ist unbestritten, dass Pflegekosten betagter Menschen als behinderungsbedingte Kosten im Sinn von Art. 33 Abs. 1 Bst. h bis DBG bzw. Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG gelten. Streitig und zu prüfen ist einzig, ob erhaltene Hilflosenentschädigung beim Abzug für behinderungsbedingte Kosten anzurechnen ist. Diese Frage ist mittels Auslegung zu beantworten. Wie das Bundesgericht lässt sich das Verwaltungsgericht bei der Auslegung von Rechtsnormen von einem pragmatischen Methodenpluralismus leiten, der keinem Auslegungselement einen grundsätzlichen Vorrang zuerkennt (vgl. statt vieler BVR 2013 S. 151 E. 3.2 f. mit Hinweisen).

E. 3.1

Nach dem Wortlaut von Art. 33 Abs. 1 Bst. h bis DBG bzw. Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG sind behinderungsbedingte Kosten abziehbar, soweit die steuerpflichtige Person die Kosten selber trägt (französisch: *que la personne contribuable supporte elle-même les frais*; italienisch: *quando tali spese sono sopportate dal contribuente medesimo*). Aus dieser Formulierung ergibt sich, dass für die Abzugsfähigkeit mehr verlangt wird, als das blosses Bezahlen der behinderungsbedingten Kosten. Das «Tragen» bedeutet

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.01.2015, Nrn. 100.2013.256/257U, Seite 6 grammatikalisch, dass die steuerpflichtige Person die angefallenen Kosten in wirtschaftlicher Hinsicht in einer Weise aufbringen muss, dass ihre eigenen finanziellen Mittel endgültig vermindert werden. Wird sie schadlos gehalten, indem sie ihre Aufwendungen von Dritten rückvergütet erhält, können die behinderungsbedingten Kosten nicht als «selber getragen» (bzw. «supportés» oder «sopportate») gelten. So verhält es sich, wenn Hilflosenentschädigung bezogen wird: Diese deckt diejenigen Kosten ab, die wegen des Zustands von Hilflosigkeit und des dadurch bedingten Bezugs von Drittpersonen für die Bewältigung des täglichen Lebens entstehen. Sie wird anhand der Einschränkungen in den alltäglichen Lebensverrichtungen, wie Ankleiden, Auskleiden, Aufstehen, Absitzen, Abliegen, Essen, Körperpflege, Verrichtung der Notdurft, Fortbewegung im oder ausser Haus und Kontaktaufnahme bemessen (Maute/Steiner/Rufener/Lang, Steuern und Versicherungen, 3. Aufl. 2011, S. 83; Ueli Kieser, Alters- und Hinterlassenenversicherung, in Koller/Müller/Rhinow/Zimmerli [Hrsg.], Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht, Band XIV, Soziale Sicherheit, 2. Auflage 2007, § 39 N. 439 ff.). Die Entschädigungssätze werden nach dem Grad der Hilflosigkeit pauschaliert und stellen Leistungen für anfallende Heil- und Pflegekosten dar (vgl. etwa BGE 127 V 113 E. 1b-1d mit Hinweisen;

Maute/Steiner/Rufener/Lang, a.a.O., S. 84). Aufgrund dieser Zweckgebundenheit der Leistungen besteht entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden (Beschwerden, II/Ziff. 5) ein direkter Zusammenhang zwischen den tatsächlich zu tragenden Mehrkosten und der Höhe der Hilflosenentschädigung, wenn auch die Bemessung aus verwaltungsökonomischen und praktischen Gründen schematisch nach Hilflosigkeitsgraden erfolgt (vgl. bezüglich Zulässigkeit eines schematischen Massstabes BGE 126 II 275 E. 4c f.). Im Umfang von erhaltener Hilflosenentschädigung erscheinen behinderungsbedingte Kosten demnach nicht als «selber getragen» im dargelegten Sinn. Inwiefern bei dieser Auffassung ein «unerlaubter Zirkelschluss» vorliegen sollte, ist weder ersichtlich noch dargetan (vgl. Beschwerden, II/Ziff. 5). Der Wortlaut von Art. 33 Abs. 1 Bst. h bis DBG bzw. Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG legt mithin nahe, dass behinderungsbedingte Kosten nur soweit von den Einkünften abgezogen werden können, als sie die erhaltene Hilflosenentschädigung übersteigen.

E. 3.2

In gesetzessystematischer Hinsicht fällt auf, dass der Abzug für behinderungsbedingte Kosten unter dem Titel «Allgemeine Abzüge» aufgeführt ist. Bei diesen handelt es sich um Abzüge für tatsächlich angefallene Aufwendungen der Steuerpflichtigen, die aus ausserfiskalischen Gründen berücksichtigt werden, obschon sie nicht direkt mit der Einkommenserzielung zusammenhängen; sie werden auch als

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.01.2015, Nrn. 100.2013.256/257U, Seite 7 anorganische oder sozialpolitische Abzüge bezeichnet. Sie betreffen in der Regel Lebenshaltungskosten, also Aufwendungen, die steuerlich gesehen blosser Einkommensverwendung darstellen. Den allgemeinen Abzügen kommt deshalb Ausnahmecharakter zu, weshalb ihre Rechtsgrundlagen restriktiv auszulegen sind (statt vieler BGE 126 II 103/2009 vom 10.7.2009, E. 2.1, 2A.390/2006 vom 28.11.2006, E. 5.1; BVR 2010 S. 59 E. 3.4, in StE 2010 B 27.5 Nr. 18; Zigerlig/Jud, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Aufl. 2008, Art. 33 DBG N. 1 ff.). Ein restriktives Verständnis von Art. 33 Abs. 1 Bst. h bis DBG bzw. Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG deutet darauf hin, dass der Begriff der Kosten, die die steuerpflichtige Person selber trägt, eng verstanden werden muss. Im vorliegenden Zusammenhang heisst dies, dass Kosten, die die steuerpflichtige Person nur vorübergehend «trägt», weil sie ihr zurückerstattet werden, nicht darunter fallen können. Vor dem Hintergrund einer restriktiven Zulassung von Abzügen steht der Umstand, dass die Hilflosenentschädigung nicht eine frankenmässige Abgeltung der effektiven Kosten darstellt, sondern pauschaliert ausgerichtet wird, ihrer Anrechnung nicht entgegen. Sodann geht der Gesetzgeber bezüglich des Assistenzbeitrags gemäss Art. 42quater ff. des Bundesgesetzes vom 19. Juni 1959 über die Invalidenversicherung (IVG; SR 831.20) ausdrücklich davon aus, dieser gelte «analog zur Hilflosenentschädigung» als steuerfrei gemäss Art. 24 Bst. h DBG und werde beim Abzug für behinderungsbedingte Kosten gemäss Art. 33 Abs. 1 Bst. h bis DBG angerechnet (Botschaft zur Änderung des Bundesgesetzes über die Invalidenversicherung [6. IV-Revision, erstes Massnahmenpaket], BBl 2010 S. 1906). Angesichts der engen Verwandtschaft zwischen den beiden Formen von Unterstützungsleistungen drängt sich der Schluss auf, dass die Hilflosenentschädigung parallel zum Assistenzbeitrag an die behinderungsbedingten Kosten anzurechnen ist. Das systematische Element spricht deshalb ebenfalls dafür, dass die Hilflosenentschädigung als Leistung Dritter für behinderungsbedingten Zusatzaufwand zu verstehen ist, so dass nur die über sie

hinausgehenden Kosten als selber getragen im Sinn von Art. 33 Abs. 1 Bst. h bis DBG bzw. Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG abziehbar sind.

E. 3.3

Aus den Materialien ergibt sich Folgendes: Durch das BehiG wurden unter anderem mit Wirkung ab 1. Januar 2005 die allgemeinen Abzüge bei der Einkommensteuer revidiert. Die neu in die einschlägigen Steuergesetze aufgenommenen Art. 33 Abs. 1 Bst. h bis DBG und Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG lassen nunmehr selbstgetragene behinderungsbedingte Kosten ohne Selbstbehalt zum Abzug zu. Zuvor waren solche Aufwendungen – gleich wie Krankheits- und Unfallkosten – nur

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.01.2015, Nrn. 100.2013.256/257U, Seite 8 unter der einschränkenden Voraussetzung steuerlich absetzbar gewesen, dass sie fünf Prozent der (um die Aufwendungen gemäss Art. 26-33 DBG bzw. Art. 31-38 StG verminderten) Einkünfte übersteigen (vgl. Art. 33 Abs. 1 Bst. h DBG in der Fassung vom 19.12.1990 [AS 1991 S. 1197]; Art. 38 Abs. 1 Bst. h StG in der Fassung vom 21.5.2000 [BAG 00-124]). Auch der bundesrätliche Entwurf des BehiG hatte noch einen Selbstbehalt vorgesehen: Selbstgetragene behinderungsbedingte Kosten sollten nur dann vollständig abziehbar sein, wenn sie zehn Prozent der steuerbaren Einkünfte übersteigen, während sie im Bereich von acht bis zehn Prozent der steuerbaren Einkünfte immerhin zu zwei Dritteln berücksichtigt werden sollten (BBl 2001 S. 1847). In seiner Botschaft zum Gesetzesentwurf führte der Bundesrat aus, diese Lösung erlaube es, «die Steuerbelastung der besonders stark betroffenen Behinderten zu erleichtern, d.h. all jener, die auf Dauer einen wesentlichen Teil ihres Einkommens für Kosten aufwenden müssen, die mit ihrer Behinderung zusammenhängen». Er anerkannte, dass behinderte Personen ihre vielfältigen behinderungsbedingten Unkosten nie ganz ersetzt erhielten und durch die direkten und indirekten Steuern aus psychologischer Sicht stärker belastet werden könnten als nicht behinderte Steuerpflichtige. Er verzichtete aber darauf, die im Zusammenhang mit der Volksinitiative «Gleiche Rechte für Behinderte» verlangte uneingeschränkte Abziehbarkeit der durch die Invalidität verursachten Kosten umzusetzen. Behindertenkreise hatten argumentiert, der Selbstbehalt werde als «Bestrafung» der Behinderten empfunden, weil behinderte Personen dauerhaft mit höheren Kosten als Nichtbehinderte konfrontiert seien (BBl 2001 S. 1775 und 1788). Die eidgenössischen Räte gingen in der Folge weiter als der Bundesrat; in den parlamentarischen Beratungen wurde betont, es gelte die Gleichstellung von behinderten mit nichtbehinderten Personen zu erreichen und die Benachteiligung ersterer überall dort gänzlich zu eliminieren, wo dies möglich sei (Amtl. Bull. SR 2001 S. 609 ff.). Es wurde in den parlamentarischen Beratungen verschiedentlich darauf hingewiesen, dass mit Erlass des BehiG dem Rechtsgleichheitsgebot bzw. Diskriminierungsverbot von Art. 8 der Bundesverfassung (BV; SR 101) nachgelebt werden soll, indem bestehende Benachteiligungen von Behinderten beseitigt werden. In diesem Sinn sei Behindertengleichstellung nichts anderes als die Umsetzung verfassungsmässig garantierter Rechte (insb. Amtl. Bull. NR 2002 S. 903, Votum Kommissionssprecher Suter). Auch bezüglich der Anpassung der Steuergesetzgebung wurde ausdrücklich eine Verbesserung der Gleichstellung zum Ziel der Gesetzesänderung erklärt (Amtl. Bull. SR 2001 S. 611, Votum Kommissionssprecher Brändli). In der Folge haben die Räte den abgestuften Selbstbehalt, wie er im Gesetzesentwurf vorgesehen war, durch

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.01.2015, Nrn. 100.2013.256/257U, Seite 9 die Regelung in Art. 33 Abs. 1 Bst. h bis DBG und Art. 9 Abs. 2 Bst. h bis

StHG ersetzt, welche – wie gesehen – für die direkte Bundessteuer sowie die Kantons- und Gemeindesteuern die uneingeschränkte Abziehbarkeit selbstgetragener behinderungsbedingter Kosten vorschreiben (Amtl. Bull. SR 2001 S. 622, NR 2002 S. 978). Mithin ist aus den Materialien zwar nicht direkt ersichtlich, ob der Gesetzgeber eine bezogene Hilflosenentschädigung im Rahmen des allgemeinen Abzugs für behinderungsbedingte Kosten berücksichtigen wollte. Es geht aber klar hervor, dass das BehiG und damit auch die Neuregelung des Steuerabzugs zur Gleichstellung von behinderten und nichtbehinderten Personen führen sollen. Die verpönte steuerliche Schlechterstellung wird (bereits) dann behoben, wenn von den steuerbaren Einkünften sämtliche behinderungsbedingten Kosten abgezogen werden können, die tatsächlich von der behinderten Person getragen werden. Im Umfang der Hilflosenentschädigung liegt keine finanzielle Benachteiligung von behinderten Personen vor, da mit dieser ein Teil jener Kosten gedeckt wird, die durch die Behinderung verursacht wurden. Würden auch solche Kosten, die über Leistungen Dritter finanziert und nicht von der behinderten Person selber getragen werden, steuerlich berücksichtigt, käme es letztlich zu einer Privilegierung. Könnten behinderte Personen Aufwendungen zum Abzug bringen, für die sie mit finanziellen Leistungen der Sozialversicherungsträger wie der Hilflosenentschädigung unterstützt werden, würden sie nämlich im Vergleich zu nichtbehinderten Personen steuerlich besser gestellt, zumal die Bemessungsgrundlage unter ihrer tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit läge. Eine solche Besserstellung behinderter Personen bzw. eine sog. «positive Diskriminierung» entspricht nicht dem Willen des Gesetzgebers, weshalb auch das historische und das teleologische Auslegungselement nahe legen, nur insoweit abzugsfähige behinderungsbedingte Kosten zu anerkennen, als diese eine allenfalls bezogene Hilflosenentschädigung übersteigen.

E. 3.4

Für eine Anrechnung der Hilflosenentschädigung bei den behinderungsbedingten Kosten spricht sodann die verfassungskonforme Auslegung von Art. 33 Abs. 1 Bst. hbis DBG bzw. Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG: Personen, die keine behinderungsbedingten Kosten zu tragen haben, weil ihre Auslagen bereits durch Hilflosenentschädigung gedeckt wurden, werden auf diese Weise rechtsgleich besteuert mit Personen, denen keine behinderungsbedingten Kosten angefallen sind. Damit wird dem Grundsatz der Rechtsgleichheit Rechnung getragen, der verlangt, dass Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird (Art. 8 Abs. 1 BV und Art. 10

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.01.2015, Nrn. 100.2013.256/257U, Seite 10 Abs. 1 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]; BGE 139 I 242 E. 5.1, 138 I 321 E. 3.2). Sofern eine steuerpflichtige Person behinderungsbedingte Kosten nachweisen kann, die die Höhe der bezogenen Hilflosenentschädigung übersteigen, liegt in diesem Teil eine Ungleichheit, die (in steuerlicher Hinsicht) behoben werden kann, indem der die empfangene Hilflosenentschädigung übersteigende Betrag der Kosten als Abzug gemäss Art. 33 Abs. 1 Bst. hbis DBG bzw. Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG geltend gemacht werden kann. Diese Regelung verwirklicht zudem das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 127 Abs. 2 BV und Art. 104 Abs. 1 KV wesentlich besser, als wenn ein Abzug gemacht werden könnte für Kosten, die durch die Hilflosenentschädigung gedeckt worden sind und die die steuerpflichtige Person deshalb nicht zu tragen hatte. Der Zufluss von Hilflosenentschädigung ist unbestrittenermassen

steuerfrei (vorne E. 2.3). Deren gleichzeitige Nichtberücksichtigung beim Abzug für behinderungsbedingte Kosten würde zu einem ungerechtfertigten steuerlichen Privileg führen und zum Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in einem Spannungsverhältnis stehen (vgl. BGer 2C_966/2011 und 2C_967/2011 vom 18.9.2012, E. 2, 2C_429/2008 vom 10.12.2008, in StR 64/2009 S. 376 E. 8.2; angefochtene Entscheide, E. 4).

E. 3.5

Zusammenfassend legen sämtliche Auslegungselemente den Schluss nahe, dass bezogene Hilflosenentschädigung beim Abzug für behinderungsbedingte Kosten gemäss Art. 33 Abs. 1 Bst. h bis DBG bzw. Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG anzurechnen ist. Ein solches Normverständnis deckt sich denn auch mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu ähnlichen Konstellationen: So wurde einer behinderten Steuerpflichtigen der Abzug für Fahrtkosten zu einer Tagesstätte als behinderungsbedingte Kosten verweigert, weil ihr die Fahrtkosten zurückerstattet wurden (BGer 2C_130/2012 und 2C_131/2012 vom 9.5.2012, E. 5). Weiter hat das Bundesgericht auch bezüglich des sog. «Versicherungsabzugs» entschieden, Ergänzungsleistungen sowie Leistungen zur Verbilligung der Krankenkassenprämien führten zu einer Reduktion des Abzugs, da im Umfang, in dem solche Unterstützungsleistungen bezogen werden, keine selber getragenen Ausgaben der steuerpflichtigen Person vorliegen (vgl. BGer 2C_966/2011 und 2C_967/2011 vom 18.9.2012, E. 2, 2C_429/2008 vom 10.12.2008, in StR 64/2009 S. 376 E. 8.2). Es ist nicht einzusehen, wieso Unterstützungsleistungen in der Form einer Hilflosenentschädigung bei den steuerlichen Abzügen anders behandelt werden

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.01.2015, Nrn. 100.2013.256/257U, Seite 11 sollten, als Prämienverbilligungen oder Ergänzungsleistungen, mit denen (ebenfalls) krankheits- und behinderungsbedingte Kosten erstattet werden (vgl. Art. 14 ff. ELG).

E. 3.6

Im Übrigen gelten auch gemäss Ziff. 5.1 des Kreisschreibens (KS) Nr. 11 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 31. August 2005 betreffend Abzug von Krankheits- und Unfallkosten sowie von behinderungsbedingten Kosten nur diejenigen Kosten als selber getragen, die der steuerpflichtigen Person nach Abzug aller Leistungen öffentlicher, beruflicher oder privater Versicherungen und Institutionen (AHV, IV, SUVA, Militärversicherung, Krankenkasse, Haftpflicht- und private Unfallversicherung, Hilfswerke und Stiftungen etc.) zur Zahlung verbleiben. Nicht anzurechnen sind bloss die jährlichen Ergänzungsleistungen gemäss Art. 3 Abs. 1 Bst. a ELG, während hingegen diejenigen Ergänzungsleistungen, die zur Vergütung von Krankheits- und Behinderungskosten gemäss Art. 3 Abs. 1 Bst. b ELG ausgerichtet werden, zu berücksichtigen sind. Gleiches gilt für die Hilflosenentschädigung, da diese zweckgebunden für die Abgeltung von Assistenz- und Transportkosten ausgerichtet wird. Das KS Nr. 11 entspricht gefestigter Praxis und wurde vom Bundesgericht verschiedentlich als sachgerecht und zweckmässig beurteilt (vgl. etwa BGer 2C_258/2010 vom 23.5.2011, E. 4.2, 2A.390/2006 vom 28.11.2006, E. 5.2; vgl. auch Zigerlig/Jud, a.a.O., Art. 33 DBG N. 31a). Es enthält auch für die hier streitige Rechtsfrage eine Regelung, die dem Einzelfall gerecht wird. Der Umstand, dass Gerichte nicht ohne triftigen Grund von Verwaltungsanweisungen abweichen, die eine überzeugende Konkretisierung der

rechtlichen Vorgaben enthalten, stärkt das Ergebnis der Gesetzesauslegung zusätzlich (BGE 133 V 346 E. 5.4.2, 133 II 305 E. 8.1; BVR 2010 S. 59 E. 3.3).

E. 3.7

Schliesslich wird in der Lehre nahezu einhellig die Meinung vertreten, dass der steuerpflichtigen Person im Umfang, in dem diese Hilflosenentschädigung bezieht, kein Abzug für behinderungsbedingte Kosten zustehe. Es wird argumentiert, die Hilflosenentschädigung diene der Finanzierung behinderungsbedingter Kosten bei der Grundpflege (Anziehen, Essen, Körperpflege usw.) und der Fortbewegung und sei bei der Ermittlung der Höhe dieser Kosten zu berücksichtigen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage 2009, Art. 33 N. 167; dies., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, § 31 N. 163a; Zigerlig/Jud, a.a.O., Art. 33 DBG N. 33; Leuch/Schlup Guignard, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Art. 1 bis 125, 2014, Art. 38 N. 104; Daniel Aeschbach, in Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.01.2015, Nrn. 100.2013.256/257U, Seite 12 Steuergesetz, 3. Aufl. 2009, § 40 N. 157 und 172f; Maute/Steiner/Rufener/Lang, a.a.O., S. 83 f.; differenzierend unter Verweis auf zwei hier nicht einschlägige Entscheide des Steuergerichts des Kantons Solothurn: Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 33 N. 81). Mithin steht fest, dass die Hilflosenentschädigung bei der Beurteilung der Frage zu berücksichtigen ist, ob und inwieweit selber getragene behinderungsbedingte Kosten vorliegen.

E. 4

Was die Beschwerdeführenden dagegen vorbringen, ändert an diesem Ergebnis nichts:

E. 4.1

Sie machen zunächst geltend, ein solches Verständnis von Art. 33 Abs. 1 Bst. h bis DBG und Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG führe bei den Betroffenen im Ergebnis zu zusätzlichem steuerbarem Einkommen und vereitle so die Steuerfreiheit der Hilflosenentschädigung (Beschwerden, II/Ziff. 3, 4 und 7). – Es trifft zu, dass das übrige Einkommen der steuerpflichtigen Personen bei Ausrichtung einer Hilflosenentschädigung wegen Reduktion des Abzugs für behinderungsbedingte Kosten steuerlich stärker belastet wird, als wenn sie keine Hilflosenentschädigung erhalten würden und trotzdem behinderungsbedingte Kosten nachweisen könnten. Das Bundesgericht hat im zitierten Urteil betreffend Leistungen zur Verbilligung der Krankenkassenprämien, dem nahezu die gleiche rechtliche Fragestellung zugrunde lag, indes das Vorliegen einer indirekten Besteuerung ausdrücklich verneint (BGer 2C_966/2011 und 2C_967/2011 vom 18.9.2012, E. 2.2; vgl. vorne E. 3.5). Dies ist korrekt, da die höhere Steuerbelastung des übrigen Einkommens nicht etwa die Hilflosenentschädigung auf «Umwegen» in die Bemessungsgrundlage einbezieht (vgl. Beschwerden, II/Ziff. 4), sondern bloss das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verwirklicht (vgl. vorne E. 3.4).

E. 4.2

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden (vgl. Beschwerden, II/Ziff. 7) hat der Gesetzgeber die Hilflosenentschädigung sodann nicht ausdrücklich «als steuerfreien Vermögenszugang normiert» (vgl. vorne E. 2.3). Weiter ist der von den Beschwerdeführenden behauptete (vgl. Beschwerden, II/Ziff. 2 und 4) gesetzgeberische

Wille, Empfängerinnen und Empfänger von Hilflosenentschädigung steuerlich zu begünstigen, indem ihnen ein Abzug gewährt wird für Kosten, die bereits

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 20.01.2015, Nrn. 100.2013.256/257U, Seite 13 durch steuerfreie Einkünfte gedeckt sind, nicht ersichtlich (vgl. vorne E. 3.3). Ferner ändert die (korrekte) Auslegung von Art. 33 Abs. 1 Bst. hbis DBG und Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG durch die Vorinstanz nichts daran, dass die Hilflosenentschädigung den begünstigten Personen ungeschmälert – also ohne Abzug von Steuern – zur Deckung behinderungsbedingter Kosten zur Verfügung steht (vgl. dazu BGE 137 II 328, E. 4.1 [Pra 2011 Nr. 103; StE 2011 B 28 Nr. 9; StR 2011 S. 506; ASA 81 S. 338 f.]; Zigerlig/Jud, a.a.O., Art. 24 DBG N. 16).

E. 4.3

Insgesamt steht damit fest, dass die erhaltene Hilflosenentschädigung beim Abzug für behinderungsbedingte Kosten gemäss Art. 33 Abs. 1 Bst. hbis DBG bzw. Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG anzurechnen ist. Die Vorinstanz hat die Verweigerung des Abzugs im Umfang von Fr. 10'032.-- beim Einkommen der Erblasserin zu Recht geschützt. Die Beschwerden erweisen sich als unbegründet und sind abzuweisen.

E. 5

Zu eröffnen: - den Beschwerdeführenden - der Steuerverwaltung des Kantons Bern - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern - der Eidgenössischen Steuerverwaltung
Der Einzelrichter: Die Gerichtsschreiberin: Rechtsmittelbelehrung Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Zustellung der schriftlichen Begründung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.