



100 18 315
200 18 249
Gemeinde: C. _____
ZPV-Nr.: _____
Eröffnung: 20.6.2019 RNA/JRO/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 18. Juni 2019

Es wirken mit: Vizepräsidentin Nanzer, die Fachrichter Glatthard und Steiner sowie Röthlisberger als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____ und B. _____

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern sowie die direkte Bundessteuer pro 2016

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Die Ehegatten A. _____ und B. _____ (Rekurrenten) haben ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in C. _____. Der Rekurrent ist als Gerichtsschreiber mit einem Beschäftigungsgrad von 80 % am D. _____ tätig. Seit dem 1. Juli 2012 ist sein Arbeitsort in E. _____ und seit dem 24. Dezember 2015 ist er in F. _____ als Wochenaufenthalter angemeldet. In ihrer Steuererklärung für das Jahr 2016 machten die Rekurrenten neben Fahrkosten des Rekurrenten für öffentliche Verkehrsmittel zwischen Wochenaufenthaltsort (F. _____) und Arbeitsort (E. _____) von CHF 910.-- auch Autofahrkosten zwischen dem Wohnort (C. _____) und dem Wochenaufenthaltsort (F. _____) von CHF 13'460.-- geltend. In der definitiven Veranlagungsverfügung pro 2016 vom 6. Februar 2018 wurden die geltend gemachten Fahrkosten des Rekurrenten auf insgesamt CHF 6'700.-- (Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. CHF 3'000.-- (direkte Bundessteuer) beschränkt.

B. Dagegen erhoben die Rekurrenten mit Eingabe vom 6. März 2018 Einsprache, welche die Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Steuerverwaltung), mit Einspracheentscheid vom 22. Mai 2018 teilweise guthiess. Bezüglich der geltend gemachten Fahrkosten für den auswärtigen Wochenaufenthalt hielt sie mit Verweis auf ihr Schreiben vom 15. März 2018 jedoch an ihrer Beurteilung fest. Die gesetzliche Beschränkung des Fahrkostenabzugs auf maximal CHF 6'700.-- (Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. CHF 3'000.-- (direkte Bundessteuer) gelte auch beim auswärtigen Wochenaufenthalt.

C. Gegen den Einspracheentscheid haben die Rekurrenten mit Eingabe vom 27. Juni 2018 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Rekurs und sinngemäss Beschwerde erhoben und beantragen darin, der Einspracheentscheid sei aufzuheben und die geltend gemachten Fahrkosten pro 2016 zum Abzug zuzulassen. Sie führen im Wesentlichen aus, es sei unzulässig die Fahrkosten des Rekurrenten zur Erreichung des Wochenaufenthaltsorts auf CHF 6'700.-- bzw. CHF 3'000.-- zu begrenzen, also auf einen Betrag in analoger Höhe des maximalen Pendlerabzugs gemäss revidierter Steuergesetzgebungen (Bund und Kanton), da hierfür keine genügende gesetzliche Grundlage bestehe. Die Begrenzung des sog. Pendlerabzugs sei in den eidgenössischen Räten zwar einlässlich diskutiert worden, es sei jedoch nie ein Thema gewesen, die notwendigen Fahrkosten der Wochenaufenthalter zum Erreichen des auswärtigen Aufenthaltsorts, zu begrenzen. Demzufolge enthalte der revidierte Art. 26 DBG keine entsprechende Regelung und der revidierte Art. 9 Abs. 4 der Berufskostenverordnung könne sich nicht auf eine genügende gesetzliche Grundlage stützen. Vielmehr sei vom Eidgenössischen Finanzdepartement bzw. von der Eidgenössischen Steuerverwaltung auf Stufe Verordnung eine Analogie hergestellt worden, die nicht vom Willen des Gesetzgebers abgedeckt sei. Dies gelte umso mehr, soweit es die kantonale

Steuergesetzgebung betreffe. In der Beratung des Grossen Rates des Kantons Bern sei ebenfalls nie die Rede davon gewesen, dass die Begrenzung der Fahrkosten die Wochenaufenthalter betreffe. Ferner bilde die Verordnungsänderung auf Stufe Bund keine Grundlage für eine Änderung der Abzugsfähigkeit auf Stufe Kantons- und Gemeindesteuern. Eine solche würde eine Grundlage in der kantonalen Gesetzgebung voraussetzen, die nicht vorliege, womit Art. 12 Abs. 4 der kantonalen Berufskostenverordnung keine tragfähige Grundlage habe.

D. Die Steuerverwaltung beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 27. August 2018 die kostenfällige Abweisung von Rekurs und Beschwerde. Sie führt im Wesentlichen aus, nach herrschender Lehre und gemäss Gesetzeswortlaut fallen die mit dem Wochenaufenthalt in Zusammenhang stehenden Fahrkosten unter Art. 31 Abs. 1 Bst. a StG bzw. Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG und stellen keine übrigen Berufskosten i.S. von Art. 31 Abs. 1 Bst. c StG (bzw. Art. 26 Abs. 1 Bst. c DBG) dar. Folglich seien die Fahrkosten, die im Zusammenhang mit dem Wochenaufenthalt stünden, unter denselben Gesichtspunkten zu würdigen wie die Fahrkosten vom Wohn- zum Arbeitsort. Hinsichtlich der Fahrten vom Wohn- zum Arbeitsort werde sowohl in Art. 31 Abs. 1 Bst. a StG als auch in Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG festgehalten, dass die steuerlich abziehbaren Fahrkosten begrenzt seien. Diese Begrenzung müsse somit nur schon aufgrund der gesetzessystematischen Einteilung der Fahrkosten, die im Zusammenhang mit dem Wochenaufenthalt stünden, im vorliegenden Fall zur Anwendung gelangen. Auf Verordnungsstufe (Kanton und Bund) werde zudem präzisiert, dass die Fahrkostenbeschränkung auf die Fahrten, die vom Wohn- zum Wochenaufenthaltort anfallen, anwendbar sei. Entgegen der Ansicht der Rekurrenten schaffen die Verordnungen somit keine neuen Rechte und Pflichten, sondern präzisieren lediglich den Gesetzeswortlaut, da die Fahrkostenbeschränkung bereits aufgrund der einschlägigen Gesetzesbestimmungen zum Tragen kommen müsse.

E. Die Rekurrenten haben Gelegenheit erhalten, dazu Stellung zu nehmen, wovon sie mit Eingabe vom 21. September 2018 Gebrauch gemacht haben.

F. In ihrer Vernehmlassung vom 23. Oktober 2018 hat die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, die Beschwerde sei unter Kostenfolge abzuweisen. In Bezug auf den Sachverhalt und die rechtliche Würdigung verweist sie vollumfänglich auf die Ausführungen der Steuerverwaltung. Ergänzend weist sie darauf hin, dass sie bereits im Rundschreiben vom 12. Mai 2015 betreffend "Änderung der Verordnung des EFD über den Abzug von Berufskosten der unselbstständigen Erwerbstätigkeit per 1. Januar 2016" unter Ziffer 2 klargestellt habe, dass die Beschränkung des Fahrkostenabzugs auch für sämtliche Fahrkosten nationaler wie internationaler Wochenaufenthalter gelte.

G. Mit Schreiben vom 14. November 2018 haben sich die Rekurrenten zur Vernehmlassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 23. Oktober 2018 geäußert.

Auf den Inhalt der einzelnen Rechtsschriften wird, soweit für den Entscheid wesentlich, in den nachstehenden 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 (Art. 70 Abs. 3 und Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und die Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Strittig ist vorliegend, ob die Steuerverwaltung die deklarierten mit dem Wochenaufenthalt in Zusammenhang stehenden notwendigen beruflichen Fahrkosten des Rekurrenten der Steuerperiode 2016 zu Recht auf die gesetzlichen Maximalbeträge gekürzt hat.

3. Bund und Kantone erheben von den natürlichen Personen eine Einkommenssteuer (Art. 1 Abs. 1 Bst. a StG; Art. 1 Bst. a DBG; Art. 2 Abs. 1 Bst. a des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Zu diesem Zweck wird das Reineinkommen der Steuerpflichtigen ermittelt, indem von deren gesamten steuerbaren Einkünften (vgl. Art. 19-29 StG; Art. 16-24 DBG; Art. 7-8 StHG) die mit der Einkommenserzielung zusammenhängenden Aufwendungen (Gewinnungskosten) und allgemeinen Abzüge (Art. 31-39 StG; Art. 26-33a DBG; Art. 9 f. StHG) abgezogen werden (Art. 30 Abs. 1 StG und Art. 25 DBG; Art. 9 Abs. 1 StHG). Unselbstständig erwerbstätige Personen dürfen als Gewinnungs- bzw. Berufskosten u.a. die notwendigen Kosten für

Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte bis zu einem Maximalbetrag von CHF 6'700.-- (Kantons- und Gemeindeebene) bzw. CHF 3'000.-- (Bundesebene), die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit sowie die übrigen für die Ausübung des Berufs erforderlichen Kosten von den gesamten steuerbaren Einkünften abziehen (vgl. Art. 31 Abs. 1 a bis c StG i.V.m. Art. 9 Abs. 1 StHG bzw. Art. 26 Abs. 1 Bst. a bis c DBG). Näheres regelt für die Kantons- und Gemeindesteuern die Verordnung vom 18. Oktober 2000 über die Berufskosten (Berufskostenverordnung, BKV; BSG 661.312.56) und für die direkte Bundessteuer die Verordnung des EFD vom 10. Februar 1993 über den Abzug der Berufskosten unselbstständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer (Berufskostenverordnung; SR 642.118.1, abgekürzt: VBK). Sowohl im Recht der direkten Bundessteuer als auch im bernischen Recht ist die Abziehbarkeit der Mehrkosten für auswärtigen Wochenaufenthalt (u.a. Fahrkosten für die regelmässige Rückkehr vom Wochenaufenthaltsort an den Wohnort) nicht ausdrücklich im Gesetz, sondern in den entsprechenden Berufskostenverordnungen geregelt. Gemäss Art. 12 Abs. 4 BKV bzw. Art. 9 Abs. 4 VBK können Steuerpflichtige bei auswärtigem Wochenaufenthalt als notwendige Fahrkosten die Kosten der regelmässigen Heimkehr an den steuerlichen Wohnsitz sowie die Fahrkosten zwischen auswärtiger Unterkunft und Arbeitsstätte bis zum Maximalbetrag nach Art. 7 Abs. 5 BKV (CHF 6'700.--) bzw. Art. 5 Abs. 1 VBK (CHF 3'000.--) abziehen.

4. Die Rekurrenten machen geltend, die Beschränkung der Fahrkosten zwischen Wohnort und Wochenaufenthaltsort auf den Maximalbetrag von CHF 6'700.-- (Kantons- und Gemeindeebene) bzw. CHF 3'000.-- (Bundesebene) gemäss Art. 12 Abs. 4 BKV bzw. Art. 9 Abs. 4 VBK widerspreche dem gesetzgeberischen Willen und dem klaren Wortlaut von Art. 31 Abs. 1 Bst. a StG und Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG. Dies ergebe sich u.a. bereits daraus, dass der Bundesgesetzgeber mit der neuen Begrenzung des Fahrkostenabzugs nicht die Wochenaufenthalter, sondern (bloss) die Pendler, die täglich innerhalb der grossen Agglomerationsräume zwischen Wohn- und Arbeitsort pendeln, in die Pflicht nehmen wollte. Auch könne vernünftigerweise ausgeschlossen werden, dass der Kantonsgesetzgeber neben den Pendlern auch die Wochenaufenthalter habe in die Pflicht nehmen wollen. Es sei vielmehr davon auszugehen, dass die Bestimmung von Art. 12 Abs. 4 BKV im klaren Widerspruch zum Willen des Grossen Rates des Kantons Bern stehe, sei die Begrenzung der Fahrkosten doch geeignet, die Steuerflucht aus dem Kanton Bern weiter zu fördern, jedenfalls dann, wenn der Wochenaufenthaltsort in einem steuergünstigeren Kanton als Bern liege. Ferner ergebe sich aus dem klaren Wortlaut des Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG, dass nur die notwendigen Kosten "für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte" einer Begrenzung unterlägen. Hätte der Bundesgesetzgeber jegliche Fahrkosten der neurechtlichen Begrenzung unterstellen wollen, hätte er auf jeden Fall auf diese unzweideutige Präzisierung ("für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte") verzichtet. Daher ist für die

Rekurrenten nicht ersichtlich, auf welche gesetzliche Grundlage sich Art. 9 Abs. 4 VBK stützen wolle. Das gelte auch für Art. 12 Abs. 4 BKV, zumal Art. 31 Abs. 1 Bst. a StG, mit Ausnahme der Höhe des Maximalbetrags, gleich laute wie Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG. Insoweit machen die Rekurrenten letztlich geltend, dass dem jeweiligen Verordnungsgeber die Kompetenz gefehlt habe, eine solche Regelung zu treffen, weshalb die Bestimmungen von Art. 12 Abs. 4 BKV bzw. Art. 9 Abs. 4 VBK vorliegend nicht zur Anwendung gelangen dürften.

5. Art. 66 Abs. 3 der Verfassung des Kantons Bern (KV; BSG 101.1) berechtigt und verpflichtet die Justizbehörden zur Überprüfung der Rechts- und Verfassungskonformität der kantonalen Norm, die dem konkreten Entscheid zugrunde liegt (akzessorische Normenkontrolle). Die Prüfung der Vereinbarkeit der betreffenden Norm mit dem übergeordneten Recht ist dabei nicht auf alle möglichen Konstellationen hin, sondern nur unter dem Gesichtswinkel des konkreten Falls vorzunehmen. Die Justizbehörden befinden auch vorfrageweise über die Gesetz- und Verfassungsmässigkeit eidgenössischer Verordnungsbestimmungen. Eidgenössische Verordnungsbestimmungen und kantonale Normen, die höherrangigem Recht widersprechen, dürfen nicht angewandt werden (vgl. VGE 22428/22429 vom 31.10.2005, E. 3.3, nicht publiziert).

6. Zu prüfen ist somit, ob Art. 12 Abs. 4 BKV Art. 31 Abs. 1 Bst. a StG und Art. 9 Abs. 4 VBK Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG widersprechen.

6.1 Nach Art. 74 Bst. c StG, auf den sich die BKV stützt, kann der Regierungsrat Ausführungsbestimmungen über die Bemessung der steuerlich zu berücksichtigenden Berufskosten mittels Teilpauschalen und einer Gesamtpauschale für unselbstständig Erwerbstätige erlassen (Art. 31 StG). Die VBK stützt sich auf Art. 26 DBG sowie auf Art. 1 Bst. a der Verordnung vom 18. Dezember 1991 über Kompetenzzuweisungen bei der direkten Bundessteuer an das Finanzdepartement (SR 642.118), worin dem Eidgenössischen Finanzdepartement (EFD) vom Bundesrat die Befugnis zum Erlass von Ausführungsbestimmungen zum DBG im Bereich Abzug von Berufskosten der unselbstständigen Erwerbstätigkeit (Art. 26 DBG) zugewiesen wird. Hinzu kommt, dass auf Kantonsebene die Delegation der Rechtssetzungsbefugnisse des Grossen Rates des Kantons Bern an den Regierungsrat bereits durch Art. 69 KV ausdrücklich zulässig ist (BGer 2C_283/2009 vom 23.11.2009, E. 3.4.1). Auf Bundesebene ermächtigt schon Art. 199 DBG den Bundesrat Ausführungsbestimmungen zum DBG zu erlassen, wobei die Kompetenz des Bundesrates zum Erlass von Ausführungs- bzw. Vollziehungsverordnungen auch in der allgemeinen, von Art. 182 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV; SR 101) eingeräumten Vollzugskompetenz enthalten ist (vgl. Martin E. Looser in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 1 f. zu Art. 199 DBG; BGE 127 V 10 E. 5b). Eine Kompetenz, die der Bundesrat – wie vorliegend an das EFD – zulässigerweise weiterdelegieren kann (sog. Subdelegation; vgl. Art. 48 Abs. 1 des

Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes vom 21. März 1997 [RVOG; SR 172.010]; vgl. auch Martin E. Looser, a.a.O., N. 2b zu Art. 199 DBG). Als Verordnungsgeber sind der Regierungsrat auf Kantonsebene und das EFD auf Bundesebene im Bereich Berufskosten der unselbstständigen Erwerbstätigkeit somit zum Erlass von Ausführungs- bzw. Vollziehungsverordnungen ermächtigt.

6.2 Vollziehungsverordnungen haben den Gedanken des Gesetzgebers durch Detailvorschriften näher auszuführen und auf diese Weise die Anwendbarkeit der Gesetze zu ermöglichen. Sie dürfen das auszuführende Gesetz – wie auch alle anderen Gesetze – weder aufheben noch abändern. Sie müssen der Zielsetzung des Gesetzes folgen und dürfen dabei lediglich die Regelung, die in grundsätzlicher Weise bereits im Gesetz Gestalt angenommen hat, aus- und weiterführen. Durch eine Vollziehungsverordnung dürfen dem Bürger grundsätzlich keine Rechte beschränkt und keine neuen Pflichten auferlegt werden, selbst wenn diese durch den Gesetzeszweck gedeckt wären (BGer 2C_283/2009 vom 23.11.2009, E. 3.3; BGE 130 I 140 E. 5.1; BGE 127 V 10 E. 5b; BGE 126 II 283 E. 3b).

6.3 Art. 12 Abs. 4 BKV bzw. Art. 9 Abs. 4 VBK begründen hinsichtlich den notwendigen Fahrkosten keine neuen Rechte und Pflichten. Sie bezeichnen einerseits die Kosten der regelmässigen Heimkehr an den steuerlichen Wohnsitz sowie die Fahrkosten zwischen auswärtiger Unterkunft und Arbeitsstätte als notwendige Fahrkosten. Andererseits stellen sie mit Verweis auf Art. 7 Abs. 5 BKV bzw. Art. 5 Abs. 1 VBK klar, dass die Beschränkung auf die Maximalbeträge von CHF 6'700.-- (Kantons- und Gemeindeebene) bzw. CHF 3'000.-- (Bundesebene) auch für die notwendigen Fahrkosten des Wochenaufenthalters gelten. Dementsprechend beantworten sie bloss eine für den Vollzug der Art. 31 Abs. 1 Bst. a StG und Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG bedeutsame, im Gesetz offen gelassene Detailfrage und weichen nicht von den gesetzlichen Regelungen ab. Gemäss Art. 31 Abs. 1 Bst. a StG und Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG dürfen nämlich unselbstständig erwerbstätige Personen die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte bis zu einem Maximalbetrag von CHF 6'700.-- (Kantons- und Gemeindeebene) bzw. CHF 3'000.-- (Bundesebene) als Gewinnungs- bzw. Berufskosten abziehen. Die kantonale Regelung stützt sich dabei auf Art. 9 Abs. 1 StHG, wonach für die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte (auch auf Kantonsebene) ein Maximalbetrag festgesetzt werden kann. In diesen revidierten und seit dem 1. Januar 2016 in Kraft getretenen Gesetzesbestimmungen, welche die notwendigen Fahrkosten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte neu begrenzen, gibt es somit in Übereinstimmung mit den Rekurrenten zwar keinen ausdrücklichen Hinweis darauf, dass damit auch die Fahrten zwischen dem Wochenaufenthaltort und dem Wohnort gemeint sind (vgl. Knüsel/Suter in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 16 zu Art. 26

DBG). Der Wortlaut ("Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte") macht jedoch – entgegen der Ansicht der Rekurrenten – auch nicht unmissverständlich klar, dass die Fahrkosten eines Wochenaufenthalters nicht diesen Bestimmungen unterstellt sind. Wenn im Wortlaut von Art. 31 Abs. 1 Bst. a StG und Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG keinerlei Einschränkung gemacht wird und die Fahrkosten des Wochenaufenthalters nicht explizit erwähnt werden, spricht dies dafür, dass diese Kosten miteingeschlossen, also der Bestimmung unterstellt sind. Hinzu kommt, dass es gemäss dem Wortlaut in Art. 31 Abs. 1 Bst. a StG bzw. Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG um die notwendigen Kosten für den Arbeitsweg geht. Der Weg zur Arbeit ist typischerweise eine notwendige Voraussetzung zur Erzielung des Erwerbseinkommens und beeinflusst damit die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit. Im Fall des Wochenaufenthalts gehören zum Arbeitsweg sowohl der Weg vom Wohnort zum Wochenaufenthaltsort wie auch die (meist) kurzen Fahrten von diesem Ort zur Arbeitsstätte (vgl. Knüsel/Suter, a.a.O., N. 17 zu Art. 26 DBG). Als abzugsfähige Fahrkosten gelten daher auch die Auslagen, welche für die (wöchentliche) Rückkehr an den Wohnort bei auswärtigem Wochenaufenthalt anfallen (vgl. Leuch/Nanzer in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Artikel 1 bis 125, 2014, N. 8 zu Art. 31 StG). In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass die notwendigen Fahrkosten des Wochenaufenthalters bereits unter der Herrschaft des alten, bis 31. Dezember 2015 in Kraft gestandenen Rechts (aArt. 31 Abs. 1 Bst. a StG bzw. aArt. 26 Abs. 1 Bst. a DBG) Geltung hatten und die Abziehbarkeit in den (bis zum 31.12.2015) geltenden aArt. 12 Abs. 4 BKV bzw. aArt. 9 Abs. 4 VBK explizit geregelt waren. Neu ist seit dem 1. Januar 2016 somit bloss die Begrenzung dieser Fahrkosten (vgl. hierzu auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 16 und N. 120a zu Art. 26 DBG).

6.4 Dies stimmt denn auch mit dem gesetzgeberischen Willen überein, der gerade darin besteht, mit den revidierten und seit dem 1. Januar 2016 in Kraft getretenen Bestimmungen den Fahrkostenabzug (bloss) zu begrenzen.

6.4.1 Den Gesetzesmaterialien des Bundes kann jedenfalls nicht entnommen werden, dass die Begrenzung des Fahrkostenabzugs die notwendigen Fahrkosten des Wochenaufenthalters nicht betreffen. Weder der Bundesrat noch die eidgenössischen Räte haben sich zu diesem Punkt geäußert. Mit Blick auf die Materialien des Bundes ergibt sich vielmehr, dass das primäre Ziel der Begrenzung des Fahrkostenabzugs die Erhöhung der Steuereinnahmen war, um als neue Finanzierungsquelle den Bahninfrastrukturfonds (BIF) mitzufinanzieren (vgl. Botschaft vom 18.1.2012 zur Volksinitiative "Für den öffentlichen Verkehr" und zum direkten Gegenentwurf [Bundesbeschluss über die Finanzierung und den Ausbau der Eisenbahninfrastruktur, FABI; BBl 2012 1577, 1621]; nachfolgend Botschaft FABI; vgl. auch amtliches Bulletin National- und Ständerat [Geschäft Nr. 12.016]). Die Begrenzung der Fahrkosten der Wochenaufenthalter

entspricht ohne weiteres diesem primären Ziel ("Erhöhung der Steuereinnahmen"). Die neue Begrenzung des Fahrkostenabzugs wurde ausserdem mit der Einschränkung für Pendler begründet, die nicht mehr begünstigt werden sollen (vgl. Knüsel/Suter, a.a.O., N. 17 zu Art. 26 DBG). Hierzu wurde in der Botschaft FABI u.a. ausgeführt (vgl. BBl 2012 1577, 1699), dass der Fehlanreiz, täglich lange Arbeitswege mit dem Auto zurückzulegen, durch die Begrenzung des Fahrkostenabzugs "etwas reduziert" würde. Insbesondere Langstreckenpendler würden "künftig steuerlich weniger begünstigt", womit der Anreiz langer Arbeitswege reduziert und der Trend zu immer längeren Arbeitswegen gebrochen werden sollen. Die Begrenzung der Fahrkosten der Wochenaufenthalter entspricht allenfalls auch solchen ausserfiskalischen Zielsetzungen ("die Pendler davon abzuhalten, weite Arbeitswege zurückzulegen" bzw. "die Pendler zu animieren, vom Auto auf den öffentlichen Verkehr umzusteigen"), sofern solche Zielsetzungen überhaupt beabsichtigt waren, was indes fraglich erscheint (vgl. zum Ganzen Severin Koller, Die Verfassungsmässigkeit einer Beschränkung des Fahrkostenabzuges bei der direkten Bundessteuer, in ASA 80 S. 789). Der wesentliche Unterschied zwischen einem Wochenaufenthalter, der als Wochenendpendler zwischen Wohn- und Arbeitsort hin- und her pendelt und einem Tagespendler mit einem langen Arbeitsweg, besteht nämlich letztlich bloss darin, dass es bei einem langen Arbeitsweg unter Umständen sinnvoll sein kann, einen Wochenaufenthaltsort zu begründen, um nicht täglich weit pendeln zu müssen. Dies ändert jedoch nichts an der Tatsache, dass beim Wochenaufenthalter der Wohn- und Arbeitsort auch weit auseinander liegen und der lange Arbeitsweg bzw. die Heimkehr an den Wohnort regelmässig zurückgelegt werden muss. Die Begrenzung der Fahrkosten des Wochenaufhalters auf Bundesebene widerspricht daher nicht dem gesetzgeberischen Willen.

6.4.2 Aus den kantonalen Materialien geht zunächst hervor, dass es auch dem Kantonsgesetzgeber bei der Begrenzung des Fahrkostenabzugs in erster Linie um die Erhöhung der Steuereinnahmen ging. Hierzu lässt sich dem Vortrag des Regierungsrates an den Grossen Rat zur Änderung des StG vom 26. November 2014 entnehmen, dass die Begrenzung des Fahrkostenabzugs die wesentlichste einnahmeseitige Massnahme im Paket der Angebots- und Strukturprüfung (ASP 2014) darstellte, um den Finanzhaushalt des Kantons Bern wieder nachhaltig ins Lot zu bringen (vgl. Tagblatt des Grossen Rates des Kantons Bern 2015, Beilage 8; nachfolgend Vortrag zur Änderung StG; S. 3 und S. 7). Der Regierungsrat ging davon aus, dass die bei der direkten Bundessteuer vorgesehene Begrenzung des Fahrkostenabzugs eine positive Lenkungswirkung entfalte und dazu beitrage, dass Wohn- und Arbeitsort näher zusammenrücken. Indem bei den Kantons- und Gemeindesteuern gestützt auf den revidierten Art. 9 Abs. 1 StHG die gleiche Begrenzung vorgesehen werden könne wie auf Bundesebene, könne dieser Effekt deutlich verstärkt werden (vgl. Vortrag zur Änderung StG; S. 4). Im Zusammenhang mit den Auswirkungen dieser Massnahme wies der Regierungsrat darauf hin, dass gemäss dem

Bundesamt für Statistik (BfS) 90 Prozent der erwerbstätigen Personen Pendler seien (vgl. Vortrag zur Änderung StG; S. 6). Gemäss BfS sind Pendler, Personen, die zum Aufsuchen des Arbeitsplatzes ihr Wohngebäude verlassen (vgl. <<https://www.bfs.admin.ch>>, Menu "Statistiken finden > Mobilität und Verkehr > Personenverkehr > Pendlermobilität" [abgerufen am 25.2.2019]), weshalb aufgrund dieser Definition Wochenaufenthalter bereits ab Verlassen ihres Wohnorts zu Pendler werden und entgegen der Ansicht der Rekurrenten nicht erst bei Erreichung ihres Wochenaufenthaltsorts (vgl. Stellungnahme der Rekurrenten vom 21.9.2018, S. 2). Weiter führte der Regierungsrat aus, dass der Kanton Bern aktuell einen positiven Pendlersaldo aufweise. Das bedeute, dass mehr Personen in den Kanton Bern pendeln, um hier zu arbeiten als umgekehrt. Volkswirtschaftlich wünschenswert wäre eigentlich die umgekehrte Situation, da Personen, die lediglich in den Kanton Bern zu pendeln, um hier zu arbeiten – die meisten Zupendler kämen aus den Nachbarkantonen Solothurn und Freiburg –, weiterhin im Wohnsitzkanton steuerpflichtig bleiben. Aus der vorgeschlagenen Begrenzung der Fahrkosten resultiere für die Betroffenen eine Verteuerung des Pendelns, so dass die Attraktivität des Wegpendelns abnehme, womit sich der bereits positive Pendlersaldo dadurch weiter erhöhen könnte (vgl. Vortrag zur Änderung StG; S. 6). Im Kanton Bern wurde die Begrenzung des Fahrkostenabzugs somit im Wissen, dass die Attraktivität des Wegpendelns abnehmen würde, festgelegt. Dementsprechend widerspricht die Begrenzung der Fahrkosten der Wochenaufenthalter auch in diesem Sinn – entgegen der Ansicht der Rekurrenten (vgl. Stellungnahme der Rekurrenten vom 21.9.2018, S. 3) – nicht dem gesetzgeberischen Willen.

6.4.3 Entgegen dem soeben Gesagten geht jedoch, anders als auf Bundesebene, aus den kantonalen Materialien bzw. dem Vortrag zur Änderung StG (S. 7 und S. 16) hervor, dass der Regierungsrat zunächst vorsah, dass die Wochenaufenthalter von der Begrenzung der Fahrkosten nicht betroffen seien. Dies mit der Begründung, dass die Begrenzung der Fahrkosten einzig die "Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte" betreffe, weshalb die notwendigen Kosten für die Fahrten zwischen dem Wochenaufenthaltsort und dem Wohnsitz weiterhin vollumfänglich abziehbar seien (vgl. Vortrag zur Änderung StG, S. 7 und S. 16). Hierzu äusserte sich der Grosse Rat des Kantons Bern nicht und die Äusserung des Regierungsrats blieb unwidersprochen. Die Gesetzesänderung von Art. 31 Abs. 1 Bst. a StG gab in den parlamentarischen Beratungen bloss bezüglich der vorgeschlagenen Höhe des Maximalbetrags zu Diskussionen Anlass (vgl. u.a. Vortrag zur Änderung StG, S. 21 und Voten in der parlamentarischen Beratung, Tagblatt des Grossen Rates des Kantons Bern 2015, S. 843-847). Aus den parlamentarischen Beratungen gibt es keine Hinweise, dass der Gesetzgeber die Wochenaufenthalter von der Begrenzung der Fahrkosten ausnehmen wollte. Eine solche vom Regierungsrat vorgesehene Ausnahme war im Gesetzesentwurf auch gar nicht vorgesehen und wäre auch nicht im Einklang mit dem alten Recht (bis 31.12.2015; vgl. E. 6.3 hiavor) gestanden, in der die mit

dem Wochenaufenthalt in Zusammenhang stehenden Fahrkosten bereits unter Art. 31 Abs. 1 Bst. a StG fielen. Dementsprechend kam im Gesetzestext kein allfälliger Wille des Gesetzgebers hinsichtlich einer Ausnahme der Begrenzung zum Ausdruck, der mit der Begrenzung der Fahrkosten des Wochenaufenthalters übergangen werden könnte. Ob sich der Grosse Rat des Kantons Bern einer Abweichung dieser Lösung zum bisherigen Recht sowie zur neurechtlichen Lösung auf Bundesebene überhaupt bewusst war oder nicht, geht aus den Materialien nicht hervor. Des Weiteren kann eine Äusserung des Regierungsrats, die im Gesetzestext keinen Niederschlag fand, für die Gesetzesauslegung nicht massgebend sein, was selbst für eine Äusserung, die vom Gesetzgeber – wie vorliegend – unwidersprochen blieb, gilt.

6.4.4 Die anfänglich angedachte Lösung des Regierungsrats fand zu Recht auch keinen Niederschlag auf Verordnungsstufe und wurde somit dem Anschein nach vom Regierungsrat selber verworfen. In vom Regierungsrat erlassenen Art. 12 Abs. 4 BKV wird explizit festgehalten, dass Steuerpflichtige bei auswärtigem Wochenaufenthalt als notwendige Fahrkosten die Kosten der regelmässigen Heimkehr an den steuerlichen Wohnsitz sowie die Fahrkosten zwischen auswärtiger Unterkunft und Arbeitsstätte bis zum Maximalbetrag nach Art. 7 Abs. 5 BKV (CHF 6'700.--) abziehen können. Hierzu ist dem Vortrag der Finanzdirektion an den Regierungsrat zur Verordnung über die BKV vom 16. September 2015 (nachfolgend Vortrag zur BKV, S. 2; vgl. <<https://www.rr.be.ch>>, Menu "Sitzungen Regierungsrat > 2015 > Regierungsdoppel-sitzung vom 15./16.9.2015 > Finanzdirektion [FIN] – Einzelgeschäfte" [abgerufen am 25.2.2019]) zu entnehmen, dass mit Bezug auf die (gesetzliche) Begrenzung der Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte (auf Verordnungsstufe) zwei Anpassungen nötig seien. In Art. 7 BKV sei der Maximalbetrag aufzuführen und in Art. 12 BKV sei festzuhalten, wie sich die Begrenzung bei Personen mit Wochenaufenthalt auswirke. Die sinngemäss gleiche Anpassung sei (auf Bundesebene) in der VBK vorgenommen worden. Infolgedessen entspricht die heutige kantonale Regelung in Art. 12 Abs. 4 BKV – mit Ausnahme der Höhe des Maximalbetrags (CHF 6'700.-- [Kanton] anstatt CHF 3'000.-- [Bund]) – derjenigen in Art. 9 Abs. 4 VBK, der die Fahrkosten des Wochenaufenthalters ebenfalls der neuen Begrenzung unterstellt (vgl. hierzu auch Rundschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung [ESTV] vom 12.5.2015 "Änderung der Verordnung des EFD über den Abzug von Berufskosten der unselbstständigen Erwerbstätigkeit per 1. Januar 2016", S. 1 Ziff. 2). Aus dem Gesagten folgt zudem, dass die von den Rekurrenten genannten Erläuterungen zur Steuergesetzrevision 2016 im TaxInfo der Steuerverwaltung (einsehbar unter: <<http://www.taxinfo.sv.fin.be.ch>>, Menu "Suchen > Suche nach Stichwort 'Erläuterungen' > Steuergesetzrevision 2016 > Erläuterungen zur Steuergesetzrevision 2016"; nachfolgend Erläuterungen zur StG 2016 [abgerufen am 25.2.2019]) zu Recht von der Steuerverwaltung angepasst worden sind. In der früheren Fassung der Erläuterungen zur StG 2016, auf die sich die Rekurrenten berufen, sei man gemäss Steuerverwaltung im Rahmen der

Anpassungen zum StG vielmehr fälschlicherweise davon ausgegangen, dass die Fahrkosten des Wochenaufhalters von der neuen Regelung ausgenommen seien (vgl. Schreiben der Steuerverwaltung vom 15.3.2018, S. 1; Steuerdossier, pag. 68). Aus der früheren Fassung der Erläuterungen zur StG 2016 können die Rekurrenten somit nichts zu ihren Gunsten ableiten.

6.5 Aus dem hiavor Ausgeführten ergibt sich daher, dass die mit dem Wochenaufenthalt in Zusammenhang stehenden (notwendigen) beruflichen Fahrkosten in Übereinstimmung mit der Steuerverwaltung (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 27.8.2018, S. 2) unter Art. 31 Abs. 1 Bst. a StG bzw. Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG fallen, obwohl dies (weiterhin) nicht ausdrücklich festgehalten wird. Neu ist bloss die Begrenzung der Fahrkosten. Eine einheitliche Auslegung der Art. 31 Abs. 1 Bst. a StG und Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG drängt sich mit Blick auf die vertikale Steuerharmonisierung zwischen Bund und Kanton denn auch auf, da sich das kantonale Recht auf den durch das StHG vorgegebenen Rahmen stützt, und sowohl das DBG wie auch das StG dieselben Rechtsbegriffe verwenden und die gleichen Unterscheidungen treffen (vgl. BGer 2C_343/2011 vom 25.10.2011, E. 2.2). Folglich verstossen Art. 12 Abs. 4 BKV bzw. Art. 9 Abs. 4 VBK nicht gegen Art. 31 Abs. 1 Bst. a StG bzw. Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG und die Begrenzung des Fahrkostenabzugs für die Wochenaufenthalter wurde von der Steuerverwaltung zu Recht vorgenommen.

7. Nach dem Ausgeführten ist der angefochtene Einspracheentscheid pro 2016 nicht zu beanstanden, weshalb der Rekurs und die Beschwerde abzuweisen sind.

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 900.-- 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 und nicht vertreten sind, 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 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.
3. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 900.--, 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:

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

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Vizepräsidentin

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Röthlisberger