



100 18 587
200 18 480
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. _____ und B. _____

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern sowie die direkte Bundessteuer 2016

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Die Ehegatten A. _____ (Rekurrent) und B. _____ (Rekurrentin; zusammen Rekurrenten) wohnen an der D. _____ in C. _____. Der als Kind an Kinderlähmung erkrankte, seither querschnittgelähmte und auf einen Rollstuhl angewiesene Rekurrent arbeitete im vorliegend strittigen Steuerjahr 2016 als Informatiktechniker TS in E. _____. In ihrer Steuererklärung für das Jahr 2016 machten die Rekurrenten (Auto)Fahrtkosten des Rekurrenten von CHF 10'780.-- (220 Arbeitstage à 70 km/Tag à CHF 0.70) geltend und gaben als Grund seine Invalidität an. In der definitiven Veranlagungsverfügung pro 2016 vom 20. August 2018 wurden die geltend gemachten Fahrtkosten des Rekurrenten von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Steuerverwaltung), auf insgesamt CHF 3'860.-- (Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. CHF 3'000.-- (direkte Bundessteuer) beschränkt. Zur Begründung führte die Steuerverwaltung aus, dass aufgrund der zu geringen Zeitersparnis (C. _____ nach E. _____) nur Fahrtkosten für den öffentlichen Verkehr zulässig seien. Dementsprechend seien die Kosten für ein Generalabonnement 2. Klasse von CHF 3'860.-- berücksichtigt worden, wobei bei der direkten Bundessteuer der Fahrtkostenabzug auf den gesetzlichen Maximalbetrag von CHF 3'000.-- beschränkt worden sei.

B. Dagegen erhoben die Rekurrenten, vertreten durch die F. _____ AG, mit Eingabe vom 28. August 2018 Einsprache, welche die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheiden vom 4. Dezember 2018 teilweise guthiess. Hierbei liess sie aufgrund der Behinderung die beruflich notwendigen Kosten des privaten Fahrzeugs zum Abzug zu, beschränkte den Fahrtkostenabzug jedoch auf die gesetzlich maximal zulässigen CHF 6'700.-- (Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. CHF 3'000.-- (direkte Bundessteuer).

C. Gegen die Einspracheentscheide haben die Rekurrenten mit Eingabe vom 17. Dezember 2018 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Rekurs und Beschwerde erhoben und beantragen darin, die Einspracheentscheide seien aufzuheben und die den gesetzlich maximal zulässigen Fahrtkostenabzüge übersteigenden Fahrtkosten im Betrag von CHF 4'080.-- (Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. CHF 7'780.-- (direkte Bundessteuer) als behinderungsbedingte Kosten zum Abzug zuzulassen. Zur Begründung führen sie im Wesentlichen aus, die Notwendigkeit des privaten Motorfahrzeugs für den Arbeitsweg sei allein auf die Behinderung zurückzuführen. Wer zufolge Behinderung auf ein privates Motorfahrzeug angewiesen sei, sollte die daraus entstandenen und nachgewiesenen Kosten vollumfänglich geltend machen können. Die Fahrtkostenbegrenzung dürfe hier nicht greifen. Die Zulassung der die Fahrtkostenbegrenzung übersteigenden Beträge als behinderungsbedingte Kosten stelle bei einem Rollstuhlfahrer steuerrechtlich keine Besserstellung dar, sondern eine Anerkennung der Behinderung als Härtefall. Im Gegenteil, die Abweisung des Abzugs sei eine

Schlechterstellung eines behinderten Steuerpflichtigen im Kanton Bern gegenüber Bürgern anderer Kantone und lasse sich mit Art. 33 Abs. 1 Bst. h^{bis} DBG nicht vereinbaren. Gemäss Art. 8 Abs. 4 BV seien Massnahmen zur Beseitigung von Benachteiligungen Behinderter erlaubt. Die Steuergesetzgebung dürfe Unterscheidungen vorsehen, für die ein vernünftiger Grund ersichtlich sei.

D. Die Steuerverwaltung beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 25. Januar 2019 die kostenfällige Abweisung von Rekurs und Beschwerde. Sie führt im Wesentlichen aus, die Fahrkosten des Rekurrenten fielen an, weil er eine Erwerbstätigkeit ausübe. Es handle sich somit um Berufskosten. Mit der Einführung von FABI sei beschlossen worden, die Bahninfrastruktur u.a. durch Beschränkung des Fahrkostenabzugs zu finanzieren. Bei der Beschränkung des Abzugs seien keine Ausnahmen vorgesehen, d.h. es werde nicht geprüft aus welchem Grund ein Mitarbeiter das Auto für den Arbeitsweg nutze. Es stelle sich somit die Frage, ob für Personen mit einer Behinderung eine Ausnahme gemacht werde. Die Steuerverwaltung ist der Meinung, dass dies nicht beabsichtigt gewesen sei. Unter Berücksichtigung des Arbeitswegs könne im Normalfall bloss der Abzug für die öffentlichen Verkehrsmittel beansprucht werden. Vorliegend seien die Kosten für das Auto im Einspracheverfahren aufgrund der Behinderung zum Abzug zugelassen worden, wobei diese der Beschränkung des Fahrkostenabzugs unterlägen. Ferner verweist die Steuerverwaltung auf Ziff. 4.3.6 des Kreisschreibens Nr. 11 der Eidgenössischen Steuerverwaltung, wo festgehalten sei, dass Fahrten zum Arbeitsplatz als Gewinnungskosten und nicht als behinderungsbedingte Kosten abzugsfähig seien. Sie gehe davon aus, dass die Beschränkung des Fahrkostenabzugs für alle Berufstätigen gelte. Eine Ausnahme für gewisse Kategorien sei nicht vorgesehen. Entgegen der Ansicht des Rekurrenten ergebe sich aus einer Erhöhung des Fahrkostenabzugs sehr wohl eine Besserstellung gegenüber anderen unselbstständig Berufstätigen im Kanton Bern. Die Möglichkeit einer Besserstellung sei durch den Gesetzgeber vorliegend jedoch nicht umgesetzt worden, d.h. der Gesetzgeber habe nicht beschlossen, Behinderte besserzustellen.

E. Die Rekurrenten haben Gelegenheit erhalten, zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung zu nehmen, wovon sie mit Eingabe vom 16. Januar 2019 (Eingangsdatum: 18.2.2019) Gebrauch gemacht haben. Sie führen u.a. aus, die Steuerverwaltung habe einen überholten Passus aus dem Kreisschreiben Nr. 11 der Eidgenössischen Steuerverwaltung aus dem Jahr 2005 zitiert. Dieses Kreisschreiben sei lange vor der Einführung der FABI per 1. Januar 2016 in Kraft gesetzt worden, um die Vorgaben im Behindertengleichstellungsgesetz anzugleichen und behinderten Menschen steuerliche Erleichterungen zu gewähren. Ferner weisen die Rekurrenten darauf hin, dass die neue Steuerpraxis und die in unterschiedlichen Arbeitsgruppen ausgearbeiteten Weisungen der Kantone Thurgau und Zürich, die in Bezug auf die aktuelle

Situation nach Einführung der FABI ausgearbeitet und erlassen worden seien, von der Steuerverwaltung weder erwähnt noch berücksichtigt würden.

F. Mit Schreiben vom 5. März 2019 hat die Steuerverwaltung hierzu Stellung genommen. Sie führt u.a. aus, es entziehe sich ihrer Kenntnis, dass im Kreisschreiben Nr. 11 der Eidgenössischen Steuerverwaltung eine Textstelle überholt sei. Auch sei ihr nicht bekannt, dass sich an der Haltung/Praxis des Bundes etwas geändert hätte. Für sie gelte das Kreisschreiben Nr. 11 und die darin gemachten Aussagen deshalb weiterhin. Indessen gehe sie mit dem Rekurrenten einig, dass bezüglich dieser Frage eine einheitliche Praxis bestehen sollte. Es entziehe sich jedoch ihrer Kenntnis, weshalb sich die beiden erwähnten Kantone nicht an das weiterhin gültige Kreisschreiben Nr. 11 halten würden. Dies sei aber eine Frage, die durch die Eidgenössische Steuerverwaltung als Aufsichtsbehörde zu beurteilen wäre. Die Steuerverwaltung sei aufgrund der Unterlagen somit weiterhin der Ansicht, dass vorliegend Berufskosten in Form von Fahrkosten vorlägen. Aufgrund der Gesetzesänderung seien diese aber nur beschränkt abzugsfähig, weshalb die Beschränkung der Fahrkosten zu Recht angewandt worden sei.

G. In ihrer Vernehmlassung vom 19. März 2019 hat die Eidgenössische Steuerverwaltung zusammenfassend festgehalten, dass mit Art. 33 Abs. 1 Bst. h^{bis} DBG eine Rechtsgrundlage für den betragsmässig unbeschränkten Abzug der behinderungsbedingten Fahrkosten bestehe, soweit diese nicht bereits unter einem anderen Titel (z.B. der Gewinnungskosten) zum Abzug gebracht werden könnten. Seit Inkrafttreten der FABI-Vorlage könnten steuerpflichtige Personen infolge einer Behinderung höheren Auslagen im Zusammenhang mit der Berufsausübung, namentlich wegen Benützung eines Privatfahrzeugs anstelle des öffentlichen Verkehrsmittels für den Arbeitsweg, in der Regel nicht mehr als Gewinnungskosten im Sinn von Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG zum Abzug bringen. Deshalb seien seit Inkrafttreten von FABI die Fahrkosten für den Arbeitsweg im Umfang der Differenz zu den Kosten der öffentlichen Verkehrsmittel als behinderungsbedingte Kosten im Sinn von Art. 33 Abs. 1 Bst. h^{bis} DBG zu berücksichtigen, wenn die behinderte Person glaubhaft machen könne, dass sie ohne ihre Behinderung ausschliesslich das öffentliche Verkehrsmittel benutzt hätte, dies aber behinderungsbedingt nicht tun könne. Die Praxisfestlegung gemäss Kreisschreiben Nr. 11, wonach behinderungsbedingte Fahrkosten für den Arbeitsweg als Gewinnungskosten und nicht als behinderungsbedingte Kosten abzugsfähig seien, erscheine seit der Einführung von FABI als nicht mehr bundesrechtskonform oder sachgerecht. Dementsprechend sei in diversen Kantonen die Praxis betreffend behinderungsbedingte Fahrkosten für den Arbeitsweg bereits angepasst worden.

H. Mit Schreiben vom 23. März 2019 haben die Rekurrenten auf eine Stellungnahme zur Vernehmlassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung verzichtet. Die Steuerverwaltung hat

dagegen mit Schreiben vom 9. April 2019 dazu Stellung genommen und an ihrem Antrag auf Abweisung des Rekurses und der Beschwerde festgehalten.

I. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich zur Stellungnahme der Steuerverwaltung vom 9. April 2019 nicht vernehmen lassen. Die Rekurrenten haben sich dazu mit Schreiben vom 17. April 2019 geäußert.

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 (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 notwendigen beruflichen Fahrkosten des Rekurrenten der Steuerperiode 2016 zu Recht auf die gesetzlichen Maximalbeträge begrenzt und die Fahrkosten für den Arbeitsweg, die über die Maximalbeträge hinausgehen, nicht unter dem Titel behinderungsbedingte Kosten zum Abzug zugelassen hat.

3. Kanton und Bund erheben von den natürlichen Personen insbesondere 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 (organische Abzüge oder Gewinnungskosten genannt) und allgemeinen Abzüge (d.h. Abzüge für besondere Aufwendungen; auch anorganische Abzüge genannt; 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). Vom so bestimmten Reineinkommen sind anschliessend allfällige Sozialabzüge (Art. 40 StG; Art. 35 DBG; Art. 9 Abs. 4 StHG) vorzunehmen, um das steuerbare Einkommen zu bestimmen (VGE 100 2016 14/15 vom 13.1.2017, E. 4; VGE 100 2016 193/194 vom 25.7.2017, E. 2.1).

4. 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) von den gesamten steuerbaren Einkünften abziehen (vgl. Art. 31 Abs. 1 Bst. a StG i.V.m. Art. 9 Abs. 1 StHG bzw. Art. 26 Abs. 1 Bst. a 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). Gemäss Art. 5 Abs. 2 VBK sind als Kosten abziehbar, (a) die notwendigen Auslagen für die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel oder (b) die notwendigen Kosten pro gefahrene Kilometer für die Benützung eines privaten Fahrzeugs, sofern kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung steht oder dessen Benützung objektiv nicht zumutbar ist. Kantonal entspricht Art. 7 Abs. 1-3 BKV materiell dieser Regelung. Gemäss Anhang zur VBK ist für die Benützung eines privaten Fahrzeugs pro Fahrkilometer ein Abzug von CHF 0.70 für Autos (bis zum Maximalbetrag) zulässig. Als Kosten für den Arbeitsweg sind somit nicht einfach die tatsächlich gemachten Aufwendungen abziehbar. Vielmehr wird davon ausgegangen, dass nur Kosten für den öffentlichen Verkehr notwendig sind. Wer sich aus persönlichen Gründen mit einem privaten Verkehrsmittel an den Arbeitsplatz begibt, hat grundsätzlich nur Anspruch auf Abzug der Kosten, die ihm bei Benützung des öffentlichen Verkehrs anfallen würden. Mit diesem Grundsatz wird eine gewisse Lenkungswirkung beabsichtigt, indem nicht die persönlichen Vorlieben, sondern die als zumutbar angesehene Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel berücksichtigt werden soll (Knüsel/Suter in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 8 zu Art. 26 DBG). Das Bundesgericht hat zur Frage der Zumutbarkeit eine Praxis entwickelt, wonach Unzumutbarkeit besteht, wenn die steuerpflichtige Person gebrechlich oder kränklich ist, wenn die nächste Haltestelle eines öffentlichen Verkehrsmittels weit von der Wohn- oder Arbeitsstätte entfernt ist, wenn Arbeitsbeginn und Arbeitsschluss zu nicht

fahrplanmässigen Zeiten erfolgen oder wenn sie ganz allgemein für ihre Berufsausübung auf ein Motorfahrzeug angewiesen ist. In den Fällen, die zu dieser Praxis führten, ging es durchwegs darum, ob es sich rechtfertige, die Kosten des Autos (anstelle des öffentlichen Verkehrsmittels) zum Abzug zuzulassen (BGer 2C_745/2017 vom 21.9.2017, E. 2.5.1, mit weiteren Hinweisen auf die Rechtsprechung).

5. Die allgemeinen Abzüge betreffen in der Regel Lebenshaltungskosten, die als solche an sich nicht zum Abzug zugelassen wären. Soweit sie aus ausserfiskalischen Gründen dennoch berücksichtigt werden, kommt ihnen Ausnahmecharakter zu, weshalb ihre Rechtsgrundlagen restriktiv auszulegen sind (VGE 100 2016 14/15 vom 13.1.2017, E. 4.1). Zu den allgemeinen Abzügen gehören unter anderem die behinderungsbedingten Kosten der steuerpflichtigen Person und der von ihr unterhaltenen Personen mit Behinderungen im Sinne 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. 38 Abs. 1 Bst. i StG bzw. Art. 33 Abs. 1 Bst. h^{bis} DBG). 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 Behinderung 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 weiterzubilden oder eine Erwerbstätigkeit auszuüben (Art. 2 Abs. 1 BehiG). Es werden Funktionsverluste des Menschen umschrieben und als Behinderung bezeichnet (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 (Richter/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.

5.1 Die sich im Zusammenhang mit dem Begriff behinderungsbedingte Kosten stellenden Auslegungs- und Abgrenzungsfragen hat die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) in Zusammenarbeit mit Behindertenverbänden im Kreisschreiben Nr. 11 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 14.8.2019]) geklärt.

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 ff. 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.).

5.2 Unter Ziff. 4.3.6 des KS Nr. 11 (Transport- und Fahrzeugkosten) wird geregelt: "Durch die Behinderung verursachte Kosten für den Transport zum Arzt, zu Therapien, zu Tagesstätten etc. können abgezogen werden. Zum Abzug zugelassen sind dabei die Kosten des öffentlichen Verkehrsmittels oder eines Behindertenfahrdienstes. Ist deren Benützung nicht möglich oder nicht zumutbar, können die Kosten eines privaten Motorfahrzeugs (Kilometerentschädigung) abgezogen werden. Kosten für übrige Transporte (insbesondere Freizeitfahrten) sind in der Regel nicht als behinderungsbedingte Kosten abzugsfähig. Ein Abzug ist ausnahmsweise dann zulässig, wenn die behinderte Person glaubhaft machen kann, dass sie ohne ihre Behinderung ausschliesslich das öffentliche Verkehrsmittel benützt hätte, dies nun aber behinderungsbedingt nicht tun kann. In diesem Fall sind die im Vergleich zur Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels entstehenden Mehrkosten der Benützung eines Motorfahrzeugs abzugsfähig (vgl. StRK ZH vom 18.6.2003 in Zürcher Steuerpraxis ZStP 2004, S. 213 f.). (...) Fahrten zum Arbeitsplatz sind als Gewinnungskosten und nicht als behinderungsbedingte Kosten abzugsfähig (vgl. StRK ZH vom 18.6.2003 in Zürcher Steuerpraxis ZStP 2004, S. 214)."

6. Vorliegend ist unbestritten, dass der Rekurrent zwingend auf einen Rollstuhl angewiesen ist. Unbestritten ist weiter, dass der Rekurrent im Jahr 2016 in E._____ bei der G._____ AG gearbeitet hat, die Fahrkosten für den Arbeitsweg in erster Linie Gewinnungskosten darstellen, die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel für ihn aufgrund seiner Behinderung (und nicht aus anderen Gründen [z.B. grosse Zeitersparnis]) objektiv unzumutbar gewesen ist

(vgl. E. 4 hiervor) und er demzufolge die Voraussetzungen erfüllt hat, um die Fahrkosten für die Benützung des privaten Motorfahrzeugs (anstelle des öffentlichen Verkehrsmittels) für den Arbeitsweg geltend zu machen.

6.1 Angesichts der Tatsache, dass die Adresse des Arbeitsorts aus den Akten nicht ersichtlich ist, geht die Steuerrekurskommission bei der Berechnung des entsprechenden Pauschalabzugs aufgrund des ausgeübten Berufs des Rekurrenten (Informatiktechniker TS) und die durch den Rekurrenten beschriebenen Transportmittel für den Arbeitsweg nach E. _____ (Trolleybus/Regionalzug/Postauto; vgl. auch E. 7.3 hiernach) davon aus, dass der Rekurrent pro 2016 bei der G. _____ AG an der H. _____ in E. _____ gearbeitet hat. Dies bedeutet zugleich, dass gemäss Routenplaner Google Maps (vgl. <<http://www.maps.google.ch/maps>>) die Strecke zwischen dem Wohnort (D. _____ in C. _____) und dem Arbeitsort (H. _____ in E. _____) nicht 70 km – wie von den Rekurrenten in der Steuererklärung pro 2016 deklariert (Steuerdossier, pag. 6) –, sondern 67.2 km (Hin- und Rückfahrt) und sich somit leicht tiefere Fahrkosten von CHF 10'348.80 (220 Arbeitstage à 67.2 km/Tag à CHF 0.70) ergeben würden. Die Steuerrekurskommission geht jedoch zu Gunsten der Rekurrenten von den geltend gemachten CHF 10'780.-- (220 Arbeitstage à 70 km/Tag à CHF 0.70) aus, da die Abweichung zur genauen Berechnung unbedeutend ist.

6.2 Ferner ist unbestritten, dass der Fahrkostenabzug gemäss Art. 31 Abs. 1 Bst. a StG bzw. Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG auch bei einer behinderten Person auf insgesamt CHF 6'700.-- (Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. CHF 3'000.-- (direkte Bundessteuer) zu beschränken ist, weshalb vorab die von den Rekurrenten geltend gemachten Kosten für das private Motorfahrzeug von CHF 10'780.-- von der Steuerverwaltung zu Recht als Gewinnungs- bzw. Berufskosten auf die gesetzlichen Maximalbeträge gekürzt worden sind.

7. Weiter ist zu prüfen, ob für die Fahrkosten für die Benützung des privaten Motorfahrzeugs, welche die Fahrkostenbegrenzung übersteigen, zusätzlich zum Fahrkostenabzug der Abzug für behinderungsbedingte Kosten gewährt werden kann.

7.1 Die Steuerverwaltung stellt sich im Wesentlichen auf den Standpunkt, dass mit der Einführung der Beschränkung des Fahrkostenabzugs per 1. Januar 2016 keine Ausnahmen, auch nicht für Personen mit Behinderung, beabsichtigt gewesen seien. Auch stützt sie sich auf Ziff. 4.3.6 des KS Nr. 11, worin insbesondere festgehalten ist, dass Fahrten zum Arbeitsplatz als Gewinnungskosten und nicht als behinderungsbedingte Kosten abzugsfähig sind. Die Frage, ob eine behinderte Person Fahrkosten für ein Privatfahrzeug geltend machen könne, sei im Rahmen der Berufskosten zu prüfen. Der Umstand, dass nicht sämtliche Arbeitswegkosten zum Abzug gebracht werden könnten, ergebe sich aufgrund der gesetzlichen Bestimmung betref-

fend die Fahrkostenbegrenzung und nicht aufgrund der Behinderung des Rekurrenten. Die Fahrkosten seien viel enger mit der Erwerbstätigkeit verknüpft als mit der Behinderung. Dies lasse sich daraus ableiten, dass die Fahrkosten nur aufgrund der Erwerbstätigkeit angefallen seien. Auch könnten die berufsbedingten Fahrkosten nicht mit den weiteren Fahrkosten einer behinderten Person verglichen werden. Diese Kosten fielen alle direkt kausal zur Behinderung und auch dann an, wenn die steuerpflichtige Person keine Erwerbstätigkeit ausübe. Die von der ESTV beantragte vollständige Gewährung der Fahrkosten unter Aufteilung der Fahrkosten in Berufskosten und behinderungsbedingte Kosten führe zu einer Besserstellung von Personen mit Behinderung gegenüber allen anderen Personen, die aus anderen Gründen (z.B. grosse Zeitersparnis) als Arbeitswegkosten die Kosten für ein privates Auto beanspruchen können. Dies sei jedoch nicht Sinn und Zweck des BehiG. Die vorgeschlagene Praxis der ESTV schiesse somit über das Ziel des BehiGs hinaus (vgl. u.a. Stellungnahme der Steuerverwaltung vom 9.4.2019). Dieser Sichtweise ist, wie nachfolgend ausgeführt, nicht zu folgen.

7.2 Der ESTV ist zuzustimmen (vgl. Stellungnahme der ESTV vom 19.3.2019, S. 2 und 4), dass trotz der gesetzlichen Begrenzung des Fahrkostenabzugs gemäss Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG (bzw. Art. 31 Abs. 1 Bst. a StG) mit Art. 33 Abs. 1 Bst. h^{bis} DBG (bzw. Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG) eine eigenständige Rechtsgrundlage für den betragsmässig unbeschränkten Abzug der behinderungsbedingten Fahrkosten besteht, soweit diese nicht bereits unter einem anderen Titel (z.B. der Gewinnungskosten) zum Abzug gebracht werden können. Vorliegend ist unbestritten, dass die Querschnittlähmung des Rekurrenten eine Behinderung i.S.v. Art. 2 Abs. 1 BehiG darstellt. Dementsprechend können die mit seiner Behinderung im Kausalzusammenhang stehenden Kosten, welche er selber zu tragen hat, als behinderungsbedingte Kosten abgezogen werden. Der Kausalzusammenhang (vgl. E. 7.3 hiernach) mit den Fahrkosten des Privatautos für den Arbeitsweg ist dabei offensichtlich. Die Fahrkosten stellen somit weder Lebenshaltungskosten noch Luxusausgaben dar, weshalb es sich bei diesen um behinderungsbedingte Kosten handelt.

7.3 Ferner kann den Gesetzesmaterialien des Bundes und des Kantons Bern nicht entnommen werden, dass der Bundes- bzw. der Kantonsgesetzgeber mit der Begrenzung des Fahrkostenabzugs auch die Abzugsmöglichkeit von behinderungsbedingten Kosten gemäss Art. 33 Abs. 1 Bst. h^{bis} DBG bzw. Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG hat begrenzen wollen. Vielmehr ergibt sich mit Blick auf die Materialien, dass das primäre Ziel der Begrenzung des Fahrkostenabzugs die Erhöhung der Steuereinnahmen gewesen ist (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; BBI 2012 1577, 1621]; nachfolgend Botschaft FABI; amtliches Bulletin National- und Ständerat [Geschäft Nr. 12.016];

Vortrag des Regierungsrates an den Grossen Rat zur Änderung des StG vom 26.11.2014 in Tagblatt des Grossen Rates des Kantons Bern 2015 [Junisession], Beilage 8; nachfolgend Vortrag zur Änderung StG; S. 3 und S. 7). Neben diesem primären Ziel ("Erhöhung der Steuereinnahmen") ist die Begrenzung der Fahrkosten für den Arbeitsweg mit der Einschränkung für Pendler begründet worden, die nicht mehr begünstigt werden sollen (vgl. Knüsel/Suter, a.a.O., N. 17 zu Art. 26 DBG). Hierzu ist in der Botschaft FABI u.a. ausgeführt worden (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. Solche ausserfiskalischen Zielsetzungen ("die Pendler davon abzuhalten, weite Arbeitswege zurückzulegen" bzw. "die Pendler zu animieren, vom Auto auf den öffentlichen Verkehr umzusteigen") sind jedoch – obwohl fraglich ist, ob diese überhaupt beabsichtigt gewesen sind (vgl. zum Ganzen Severin Koller, Die Verfassungsmässigkeit einer Beschränkung des Fahrkostenabzuges bei der direkten Bundessteuer, in ASA 80 S. 789) – offensichtlich nicht auf behinderte Personen ausgerichtet, da diese Zielsetzungen bei behinderten Personen kaum bzw. nur schwer zu erreichen wären. Dies, weil es für behinderte Personen weniger geeignete (bzw. behinderungsgerechte) Arbeitsstellen gibt und sie nicht einfach die Arbeitsstelle wechseln können, damit Arbeits- und Wohnort möglichst nahe liegen. Auch sind Behinderte, insbesondere berufstätige Rollstuhlfahrer wie der Rekurrent einer ist, je nach Wohnort und Infrastruktur oft auf das Privatauto angewiesen, damit sie überhaupt den Arbeitsweg zurücklegen können, da es für sie regelmässig nahezu unmöglich ist, den öffentlichen Verkehr zu benutzen. Vorliegend ist unbestritten (vgl. E. 6 hiervor), dass die Bewältigung des Arbeitswegs mit dem öffentlichen Verkehr für den Rekurrenten (allein) aufgrund seiner Behinderung unzumutbar und er notwendigerweise auf ein privates Fahrzeug angewiesen ist (u.a. mehrfaches Umsteigen [Trolleybus/Regionalzug/Postauto], mehrfache Ein- und Ausstiegshilfe [Trolleybus/Postauto] sowie schwierige Infrastruktur [z.B. lange und steile Rampe im Bahnhof C._____]; vgl. Stellungnahme des Rekurrenten vom 16.1.2019, S. 3 [zu Ziff. 2]).

7.4 Des Weiteren ist der ESTV zuzustimmen (vgl. Stellungnahme der ESTV vom 19.3.2019, S. 2 f.), dass die in Ziff. 4.3.6 des KS Nr. 11 enthaltene Praxisfestlegung, wonach Fahrten zum Arbeitsplatz als Gewinnungskosten und nicht als behinderungsbedingte Kosten abzugsfähig sind, auch nichts daran ändert, dass die über die gesetzlichen Maximalbeträge hinausgehenden Fahrkosten für den Arbeitsweg vorliegend unter dem Titel behinderungsbedingte Kosten zum Abzug zuzulassen sind. Im Zeitpunkt des Erlasses des KS Nr. 11 im Jahr 2005 war diese Praxis in Übereinstimmung mit der ESTV wohl noch sachgerecht, da die behinderungsbedingten Fahrkosten für den Arbeitsweg gemäss Art. 33 Abs. 1 Bst. h^{bis} DBG bzw. Art. 38 Abs. 1 Bst. i

StG ohnehin auch vom Begriff der Fahrkosten für den Arbeitsweg gemäss Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG bzw. Art. 31 Abs. 1 Bst. a StG gedeckt waren und es deshalb im Ergebnis unbedeutend war, ob die behinderungsbedingten Fahrkosten für den Arbeitsweg als Gewinnungskosten oder als behinderungsbedingte Kosten (jeweils betragsmässig unbeschränkt) berücksichtigt wurden. Mit der Einführung eines Maximalbetrags (seit 1.1.2016) für den Fahrkostenabzug gemäss Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG bzw. Art. 31 Abs. 1 Bst. a StG hat sich dies nun jedoch geändert. Folglich ist die Praxis gemäss Ziff. 4.3.6 des KS Nr. 11 vorliegend nicht mehr sachgerecht.

Dies bedeutet jedoch auch, dass die Fahrkosten für die Benützung des privaten Motorfahrzeugs für den Arbeitsweg, welche die Fahrkostenbegrenzung übersteigen, betragsmässig unbeschränkt als behinderungsbedingte Kosten zum Abzug zuzulassen sind. Jedenfalls können die Fahrkosten für den Arbeitsweg, welche die Fahrkostenbegrenzung übersteigen, nicht unter die in Ziff. 4.3.6 des KS Nr. 11 festgehaltene Kategorie von Kosten für übrige Transporte (insb. für Freizeitfahrten), die nur im Umfang der Differenz zu den Kosten des öffentlichen Verkehrs zum Abzug zuzulassen sind, subsumiert werden. Dies, weil die Fahrkosten für den Arbeitsweg gemäss Ziff. 4.3.6 des KS Nr. 11 bisher gerade nicht als behinderungsbedingte Kosten abzugsfähig waren und ausdrücklich eine eigene Kategorie darstellten. Da Ziff. 4.3.6 des KS Nr. 11 vor der Einführung der neuen Begrenzung des Fahrkostenabzugs gemäss Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG bzw. Art. 31 Abs. 1 Bst. a StG erlassen und bis anhin noch nicht angepasst worden ist, lässt die Ziff. 4.3.6 des KS Nr. 11 seither nicht mehr eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zu (vgl. E. 5.1 hiervor), weshalb vorliegend davon abgewichen werden kann (vgl. auch StRK BS vom 18.10.2018 in BStP 2019 Nr. 8 E. 4e). Für die behinderungsbedingten Fahrkosten für die Benützung des privaten Motorfahrzeugs für den Arbeitsweg, die über die gesetzlichen Maximalbeträge gemäss Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG bzw. Art. 31 Abs. 1 Bst. a StG hinausgehen, sind somit zusätzlich zum Fahrkostenabzug der Abzug für behinderungsbedingte Kosten gemäss Art. 33 Abs. 1 Bst. h^{bis} DBG bzw. Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG in der Höhe von CHF 4'080.-- (kantonale Steuern) bzw. CHF 7'780.-- (direkte Bundessteuer) zu gewähren.

7.5 Dies führt in Übereinstimmung mit der Steuerverwaltung zwar zu einer Besserstellung von Personen mit Behinderung gegenüber allen anderen Personen, denen es auch (z.B. aufgrund grossen Zeitersparnisses, weitem Weg bis zur nächsten Haltestelle, Nacht- oder Schichtbetrieb) nicht möglich oder unzumutbar ist, für den Arbeitsweg die öffentlichen Verkehrsmittel zu benutzen und die als Arbeitswegkosten ebenfalls die Kosten für ein privates Auto – jedoch bloss bis zum Maximalbetrag gemäss Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG bzw. Art. 31 Abs. 1 Bst. a StG – beanspruchen dürfen. Die Besserstellung der Behinderten im Steuerrecht ist jedoch in Übereinstimmung mit der ESTV (vgl. Stellungnahme der ESTV vom 19.3.2019, S. 3) mit der

Einführung von Art. 33 Abs. 1 Bst. h^{bis} DBG bzw. Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG vom Gesetzgeber gewollt, da die Behinderten ihre vielfältigen behinderungsbedingten Unkosten nie ganz ersetzt erhalten und weil die direkten und indirekten Steuern sie aus psychologischer Sicht stärker belasten können als nicht behinderte Steuerpflichtige (vgl. Botschaft vom 11.12.2000 zur Volksinitiative "Gleiche Rechte für Behinderte" und zum Entwurf eines Bundesgesetzes über die Beseitigung von Benachteiligungen behinderter Menschen, BBl 2001 1715, 1775). Neben den Änderungen im Steuerrecht, die zu einer Steuerentlastung behinderter Steuerpflichtiger führen mögen, sollten die verschiedenen im BehiG vorgesehenen Massnahmen dazu führen, dass Behinderte vermehrt in die Gesellschaft und damit in den Arbeitsprozess integriert werden können. Die damit erzielten Einkommen würden eine Zunahme der Einnahmen bei den direkten und indirekten Steuern bewirken (BBl 2001 1715, 1800), was letztlich wiederum dem primären Ziel des FABI ("Erhöhung der Steuereinnahmen") entsprechen dürfte. Aus dem Gesagten ergibt sich, dass betreffend die Fahrkosten zum Arbeitsplatz die (zulässige) Besserstellung von behinderten Steuerpflichtigen gegenüber nicht behinderten Steuerpflichtigen gewollt ist.

8. Zusammenfassend gelangt die Steuerrekurskommission daher zum Schluss, dass die geltend gemachten Fahrkosten des behinderten Rekurrenten für den Arbeitsweg von CHF 10'780.-- bis zu den gesetzlichen Maximalbeträgen von CHF 6'700.-- (kantonale Steuern) bzw. CHF 3'000.-- (direkte Bundessteuer) als Gewinnungs- bzw. Berufskosten und die darüber hinausgehenden Fahrkosten für den Arbeitsweg von CHF 4'080.-- (kantonale Steuern) bzw. CHF 7'780.-- (direkte Bundessteuer) vollständig als behinderungsbedingte Kosten zum Abzug zuzulassen sind. Dies führt zur vollständigen Gutheissung von Rekurs und Beschwerde pro 2016.

9. Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Rekurrenten keine Verfahrenskosten zu tragen (Art. 144 Abs. 1 DBG sowie Art. 200 Abs. 1 StG).

Weil die Rekurrenten im vorliegenden Verfahren nicht vertreten sind und somit keine notwendigen und verhältnismässig hohen Kosten entstanden 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 [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen.
2. Die Beschwerde wird gutgeheissen.
3. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben.
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
- Steuerverwaltung der Stadt C. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Vizepräsidentin

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Röthlisberger