



100 23 498
200 23 318
Gemeinde: D. _____
ZPV-Nr.: _____
Eröffnung: 31.10.2024 RNA/NZB/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 29. Oktober 2024

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Nanzer, die Fachrichter Schlup und Steiner sowie Zbinden als Gerichtsschreiberin

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2020

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A. _____ (Rekurrentin) leidet seit _____ an Multiplen Sklerose (MS). Aufgrund einer Immunschwäche hat sie zudem jegliche Menschenansammlungen zu meiden (inkl. dem öffentlichen Verkehr; ärztliche Bestätigung vom 1.12.2023, Beilage 3 zum Rekursschreiben vom 27.11.2023). Bis zum Tod des Ehemannes der Rekurrentin konnte dessen Geschäftsfahrzeug verwendet werden für den alltäglichen Gebrauch. Als Ersatz erwarb die Rekurrentin am _____ 2020 einen _____ abzüglich «Flottenrabatt Multiple Sklerose» zu einem Kaufpreis von CHF 52'552.45 (Kaufvertrag, Beilage 7 zum Rekursschreiben vom 27.11.2023). Für den Räderwechsel im Herbst 2020 fielen zudem Kosten von CHF 112.80 an (Akten der Steuerverwaltung, pag. 133; zusammen ausmachend CHF 52'665.25).

B. Mit Verfügungen vom 6. Juli 2023 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Steuerverwaltung), die Rekurrentin auf ein steuerbares Einkommen von CHF _____ (kantonale Steuern) bzw. CHF _____ (direkte Bundessteuer) und ein steuerbares Vermögen von CHF _____ (nur kantonale Steuern; pag. 158-149). Die Steuerverwaltung liess dabei insbesondere von den gesamten geltend gemachten behinderungsbedingten Kosten über CHF 59'790.-- die Fahrzeugkosten von CHF 52'665.-- nicht zum Abzug zu, sondern lediglich CHF 7'125.--. Ebenfalls nicht einkommensmindernd angerechnet wurden selbstgetragene Krankheitskosten im Umfang von CHF 1'297.--.

C. Die Rekurrentin erhob gegen diese beiden Punkte am 26. Juli 2023 erfolglos Einsprache (pag. 160-159). In den Einspracheentscheiden vom 2. November 2023 verwies die Steuerverwaltung auf den Vorbescheid und die Vorabdrucke (pag. 183-175). Im Vorbescheid vom 29. August 2023 hatte die Steuerverwaltung dargelegt, dass die Abziehbarkeit der Erwerbskosten eines Fahrzeugs im einschlägigen Kreisschreiben Nr. 11 der Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) "Abzug von Krankheits- und Unfallkosten sowie von behinderungsbedingten Kosten" vom 31. August 2005 (abrufbar unter: <<https://www.estv.admin.ch>>, Rubriken: "Direkte Bundessteuer > Kreisschreiben", nachfolgend: KS 11) nicht vorgesehen sei (pag. 169-168). In den Vorabdrucken vom 4. September 2023 hielt sie im Wesentlichen fest, dass der beigebrachte Bericht des behandelnden Neurologen, PD Dr. med. B. _____, keinen genügenden Nachweis dafür darstelle, dass die Anschaffung des Fahrzeugs in kausalem Zusammenhang mit der Behinderung stehe. Zudem sei ein im Nachhinein ausgestellt Dokument nicht zulässig. Die Krankheitskosten von CHF 1'297.-- könnten nicht abgezogen werden, da der Selbstbehalt von 5 % nicht überschritten werde (pag. 174-170).

D. Dagegen hat die Rekurrentin am 27. November 2023 Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Sie beantragt

die Aufhebung der Einspracheentscheide vom 2. November 2023 und dass CHF 52'665.-- als behinderungsbedingte Kosten sowie CHF 1'297.-- als Krankheitskosten (abzüglich des Selbstbehalts von 5 % des steuerbaren Einkommens) zum Abzug zugelassen werden, unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Eventualiter seien die Einspracheentscheide aufzuheben und die Sache zur Neuurteilung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

Gemäss dem KS 11 würden als behinderungsbedingte Kosten unter anderem Kosten für Hilfsmittel zum Abzug zugelassen, die es der behinderten Person erlaubten, die Folgen ihrer Behinderung zu minimieren. Unter dem Recht für die Invalidenversicherung seien Hilfsmittel Mittel, die eine behinderte Person unter anderem für die Fortbewegung, die Herstellung des Kontakts mit der Umwelt oder für die Selbstsorge benötige. Als Hilfsmittel gelte demnach beispielsweise ein Rollstuhl. Die Verordnung des Eidgenössischen Departements des Innern (EDI) vom 29. November 1976 über die Abgabe von Hilfsmitteln durch die Invalidenversicherung (HVI; SR 831.232.51) liste in Ziff. 10 ihres Anhangs explizit Motorfahrzeuge als Hilfsmittel auf. Vorliegend diene ihr das Auto als Hilfsmittel, welches ihr ein selbstbestimmtes Leben überhaupt ermögliche. So leide sie unter anderem an folgenden Einschränkungen: (*Beschrieb gesundheitlicher Probleme*). Deshalb könne sie ohne Auto nicht selbständig ihre Termine wahrnehmen oder alltägliche Verrichtungen erledigen (z.B. einkaufen). Ihr Bewegungsradius wäre stark eingeschränkt (...). Auch die Pflege sozialer Kontakte wäre ohne Auto bedeutend schwieriger. (...). Die Nutzung von Kranken- und Behindertentaxis sei jeweils die Notlösung, da damit ein Infektionsrisiko einhergehe. Im Übrigen wäre auch der Weg zur Arbeit ohne Auto mit unverhältnismässig grossen Hürden verbunden. Folglich stelle das Auto ein Hilfsmittel dar und die entsprechenden Anschaffungskosten seien als behinderungsbedingte Kosten einmalig zum Abzug zuzulassen. Mithin würden die Anschaffungskosten nicht bloss als Aufwand für Transportkosten im engeren Sinn qualifizieren. Eventuell seien einige Sonderausstattungen als Luxusausgaben zu werten, nicht aber die Grundausstattung, das Fahrassistenz-System, die ergonomischen Sitze sowie die verschiebbare Rückbank. Würden die Anschaffungskosten für das Auto zum Abzug zugelassen, reduziere sich das steuerbare Einkommen, sodass der Selbstbehalt für die selbstgetragenen Krankheitskosten sinke und diese entsprechend in die Festlegung der Bemessungsgrundlage einfliessen müssten.

E. Die Steuerrekurskommission hat die Rekurrentin mit Eingangsbestätigung vom 4. Dezember 2023 darauf hingewiesen, dass der Beweis steuermindernder oder -aufhebender Tatsachen von der steuerpflichtigen Person erbracht werden müsse. In diesem Sinn ist die Rekurrentin aufgefordert worden, eine Aufstellung über die gefahrenen Kilometer im Jahr 2020 einzureichen und diese nach medizinischen Fahrten, Versorgungsfahrten (Einkaufen etc.) und Freizeitfahrten zu gliedern sowie entsprechende Belege einzureichen. Dem ist die Rekurrentin mit

Schreiben vom 27. Dezember 2023 nachgekommen, wobei sie erneut angemerkt hat, dass das Auto als solches Hilfsmittel sei und dieses damit über ein reines Transportmittel hinausgehe.

F. Mit Vernehmlassung vom 11. Januar 2024 hat die Steuerverwaltung beantragt, den Rekurs und die Beschwerde unter Kostenfolge abzuweisen. Im KS 11 würden die behinderungsbedingten Kosten u.a. in den Rubriken Assistenzkosten, Kosten für Haushalthilfen und Kinderbetreuung sowie Transport- und Fahrzeugkosten detailliert erläutert. Da am Fahrzeug keine Umbaukosten für eine behinderungsgerechte Nutzung angefallen seien, berechne der Anschaffungspreis von CHF 52'665.-- zu keinem steuerlichen Abzug. Daran möge auch der nachträglich ausgestellte Beleg von PD Dr. med. B._____ nichts zu ändern.

G. Der Rekurrentin ist mit Schreiben vom 15. Januar 2024 Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben worden. Eine solche ist nicht eingegangen.

H. Die ESTV hat sich nicht vernehmen lassen.

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

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Einkommens- und Vermögensveranlagung können bei der Steuerrekurskommission durch Rekurs bzw. Beschwerde angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] i.V.m. Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Die Rekurrentin ist im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG und Art. 140 ff. DBG i.V.m. Art. 3 BStV i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Eingabe ist deshalb einzutreten.

2. Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da der Streitwert über CHF 10'000.-- liegt (Art. 70 Abs. 3 und Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

3. Strittig und zu prüfen ist, ob die Kosten im Zusammenhang mit dem Fahrzeug in Höhe von CHF 52'665.-- als behinderungsbedingte Kosten abgezogen werden können. Darüber hinaus macht die Rekurrentin mindestens sinngemäss eine Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend, was vorab zu prüfen ist.

4. Der in Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV; SR 101) und Art. 26 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern (KV; BSG 101.1) sowie Art. 21 ff. VRPG garantierte Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst namentlich das Recht, dass die zuständige Behörde die Argumente der vom Entscheid betroffenen Personen tatsächlich hört, prüft und bei der Entscheidungsfindung berücksichtigt (vgl. Michel Daum in: Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2. Aufl., 2020, N. 2 zu Art. 21 VRPG).

4.1 Daraus folgt u.a. die grundsätzliche Verpflichtung der Behörde, ihr ordnungsgemäss angebotene Beweise abzunehmen und ihren Entscheid zu begründen. Beide Pflichten gelten jedoch nicht uneingeschränkt. In Bezug auf die Begründungspflicht ist zu beachten, dass sich die Steuerverwaltung nicht mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzen und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegen muss. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss aber zumindest so abgefasst sein, dass die Betroffenen die Verfügung oder den Entscheid gegebenenfalls sachgerecht anfechten können (BGE 142 II 154 E. 4.2 [Pra 105/2016 Nr. 98]; BGE 140 II 262 E. 6.2; VGE 100 2016 104 vom 14.9.2017, E. 2.1, mit Hinweisen; Michel Daum, a.a.O., N. 7 zu Art. 52 VRPG).

4.2 Die Rekurrentin bemängelt, dass die Steuerverwaltung in ihrer Begründung der Einspracheentscheide nicht auf den konkreten Fall eingegangen sei, sondern bloss Auszüge aus dem KS 11 abgedruckt habe. Insbesondere habe die Steuerverwaltung das Zeugnis des Neurologen nicht gewürdigt. Zudem habe die Schwiegertochter versucht, die zuständige Sachbearbeiterin telefonisch zu erreichen (vgl. Beilage 15 zum Rekursschreiben vom 27.11.2023). Sie habe mittels Sprachnachricht um einen Rückruf gebeten sowie angemerkt, dass bei Bedarf weitere Beweismittel eingereicht werden könnten. Die Schwiegertochter sei in der Folge nicht zurückgerufen, sondern es seien direkt die Einspracheentscheide eröffnet worden. Damit macht die Rekurrentin sinngemäss eine Verletzung der Begründungspflicht sowie der Pflicht zur Beweisabnahme, welche Teilgehalt des rechtlichen Gehörs sind, geltend.

4.3 Wie die Rekurrentin zu Recht festhält, zitierte die Steuerverwaltung in ihrem Vorbescheid vom 29. August 2023 (pag. 169-168) das KS 11, um abschliessend zu subsumieren, dass im KS 11 die Abziehbarkeit der Kosten für den Erwerb eines Fahrzeugs nicht vorgesehen sei. Zudem hat die Steuerverwaltung sowohl im Vorbescheid als auch in den Vorabdrucken vom

4. September 2023 auf das ärztliche Zeugnis des Neurologen Bezug genommen. So hat sie etwa festgehalten, dass das Zeugnis nachträglich erstellt worden sei und dieses keine ärztliche Verordnung für das Fahrzeug darstelle. Damit hat sie das Zeugnis genügend gewürdigt und angemessen Stellung genommen zu den wesentlichen Punkten. Die Steuerverwaltung ist nicht verpflichtet, eine mündliche Stellungnahme einzuholen, wenn eine antizipierte Beweiswürdigung ergibt, dass ein Beweis nicht geeignet ist, das Beweisergebnis zu verändern oder den Entscheid zu beeinflussen (Regina Schlup-Guignard in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, Artikel 126 bis 293, 2011, N. 6 zu Art. 158 StG). Insofern kann die Rekurrentin auch aus dem fehlgeschlagenen Anruf nichts zu ihren Gunsten ableiten. Das rechtliche Gehör der Rekurrentin wurde folglich nicht verletzt.

5. Der Kanton Bern erhebt von den natürlichen Personen insbesondere eine Einkommenssteuer (Art. 1 Abs. 1 Bst. a StG; Art. 1 Bst. a DBG). Zu diesem Zweck wird das Reineinkommen der steuerpflichtigen Person ermittelt, indem von deren gesamten steuerbaren Einkünften (Art. 19-29 StG; Art. 16-24 DBG) die mit der Einkommenserzielung zusammenhängenden Aufwendungen (Gewinnungskosten) und die allgemeinen Abzüge (Art. 31-39 StG; Art. 26-33a DBG) abgezogen werden (Art. 30 Abs. 1 StG; Art. 25 DBG). Gemäss Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG bzw. Art. 33 Abs. 1 Bst. h^{bis} DBG können die behinderungsbedingten Kosten der steuerpflichtigen Person oder der von ihr unterhaltenen Personen mit Behinderungen im Sinn des Bundesgesetzes vom 13. Dezember 2002 über die Beseitigung von Benachteiligungen von Menschen mit Behinderungen (Behindertengleichstellungsgesetz, BehiG; SR 151.3) von den Einkünften abgezogen werden, soweit die steuerpflichtige Person die Kosten selber trägt. Die Bestimmung soll die Steuerbelastung für Menschen reduzieren, die Einkommen für Kosten aufwenden müssen, die im Zusammenhang mit ihrer Behinderung stehen (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, S. 1788; BGer 9C_635/2022 vom 31.1.2023, E. 2.1).

5.1 Der Abzug von behinderungsbedingten Kosten nach Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG bzw. Art. 33 Abs. 1 Bst. h^{bis} DBG setzt zunächst voraus, dass die den Anspruch fordernde steuerpflichtige Person behindert im Sinn des Behindertengleichstellungsgesetzes ist (vgl. dazu BGer 9C_635/2022 vom 31.1.2023, E. 2.2.1). Gemäss Art. 2 Abs. 1 BehiG bedeutet Mensch mit Behinderungen (Behinderte, Behinderter) 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. Die Rekurrentin bezieht eine _____ Invaliden (IV)-Rente (vgl. pag. 146 sowie Beilage 1 zum Rekurschreiben vom

27.11.2023). Aus den vorliegenden IV-Verfügungen ist nicht ersichtlich, aufgrund welcher Diagnose die Rekurrentin die IV-Rente erhält. Die Ausführungen der Rekurrentin sowie der Umstand, dass sie beim Autokauf einen Flottenrabatt der Multiple Sklerose Gesellschaft erhalten hat, deuten darauf hin, dass die MS der Auslöser der Invalidität ist. Jedenfalls genügt der Bezug der IV-Rente gemäss Ziff. 4.1 des KS 11 als Nachweis der Behinderung. Damit ist die Rekurrentin berechtigt, behinderungsbedingte Kosten geltend zu machen.

5.2 Aus dem Wortlaut und der Entstehungsgeschichte der Steuergesetze ergibt sich, dass nicht alle Aufwendungen vom Einkommen abgesetzt werden können, die im Zusammenhang mit einer Behinderung getätigt werden. Steuerlich abziehbar sind nur jene Kosten, die durch eine Behinderung bedingt sind, d.h. grundsätzlich und massgeblich als direkte Folge der Behinderung im Sinne von Art. 2 Abs. 1 BehiG entstehen. Zudem müssen die von der steuerpflichtigen Person getragenen Kosten direkte Folge dieser Behinderung bilden bzw. muss die Einschränkung ihre Ursache in der körperlichen, geistigen oder psychischen Beeinträchtigung haben. Schliesslich müssen die Kosten grundsätzlich in der interessierenden Steuerperiode entstanden sein (zum Ganzen: BGer 9C_635/2022 vom 31.1.2023, E. 2.2.2, mit Hinweisen).

5.3 Der Abzug für behinderungsbedingte Kosten (sowie für Krankheits- und Unfallkosten) wird im KS 11 näher umschrieben. Zu diesem Kreisschreiben hat das Bundesgericht explizit festgestellt, dass es mit dem Wortlaut und dem Geist von Art. 33 Abs. 1 Bst. h bzw. h^{bis} DBG übereinstimmt (und damit auch mit dem wörtlich quasi identischen Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG). Das KS 11 entspricht grundsätzlich gefestigter Praxis und wurde vom Bundesgericht verschiedentlich als sachgerecht sowie zweckmässig beurteilt. Als Verwaltungsverordnung richtet sich das Kreisschreiben vorab an die Vollzugsorgane und ist für das Gericht nicht verbindlich. Dieses berücksichtigt Kreisschreiben aber bei seiner Entscheidung, sofern sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Das Gericht weicht also nicht ohne triftigen Grund von Verwaltungsverordnungen ab, sofern deren generell-abstrakter Gehalt eine dem individuell-konkreten Fall angepasste und gerecht werdende Auslegung der massgebenden Rechtssätze zulässt, welche diese überzeugend konkretisiert (BGer 9C_635/2022 vom 31.1.2023, E. 2.3.1, mit Hinweisen; vgl. zudem Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl., 2023, N. 161 zu Art. 33 DBG).

5.4 Gemäss Ziff. 4.2 des KS 11 gelten als behinderungsbedingt die notwendigen Kosten, die in einem kausalen Zusammenhang zur Behinderung stehen und weder Lebenshaltungs- noch Luxusausgaben darstellen. Als Luxusausgaben gelten Aufwendungen, die über die üblichen und notwendigen Massnahmen hinausgehen, die nur aus Gründen des persönlichen Komforts getätigt werden oder die besonders kostspielig sind. Diese können nicht zum Abzug gebracht werden. Die Lebenshaltungskosten sind Ausgaben, die der Befriedigung individueller Bedürf-

nisse dienen, darunter die üblichen Kosten für Ernährung, Kleidung, Unterkunft, Körperpflege, Freizeit und Unterhaltung (BGer 9C_655/2022 vom 31.10.2023, E. 5.1.2, mit Hinweisen; vgl. zudem Hunziker/Mayer-Knobel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl., 2022, N. 32q zu Art. 33 DBG). Kosten, die bloss zweckmässig, nicht aber notwendig sind, können daher ebenfalls nicht abgezogen werden (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 167 zu Art. 33 DBG; VGE 100 2009 77/78 vom 20.11.2009, BVR 2010 S. 59, E.4.4).

5.5 In Ziff. 4.3 des KS 11 werden verschiedene Kategorien von behinderungsbedingten Kosten näher erläutert. Ziff. 4.3.6 hält zu Transport- und Fahrzeugkosten Folgendes fest: "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 (...). Fahrten zum Arbeitsplatz sind als Gewinnungskosten und nicht als behinderungsbedingte Kosten abzugsfähig (...). Abzugsfähig sind auch die Kosten einer behinderungsbedingten Abänderung eines (einzigen) Fahrzeugs oder von speziellem Zubehör (z.B. Rampen für den Verlad von Rollstühlen)."

Die Kosten für Hilfsmittel, Pflegeartikel und Kleider werden in Ziff. 4.3.8 wie folgt umschrieben: "Als behinderungsbedingte Kosten gelten Anschaffungs- oder Mietauslagen für Hilfsmittel, Geräte und Pflegeartikel (z.B. Windeln, Stoma-Artikel etc.) aller Art, die es der behinderten Person erlauben, die Folgen ihrer Behinderung zu minimieren. Darunter fallen auch die Kosten, die im Zusammenhang mit dem Gebrauchstraining (z.B. Einführung in den Gebrauch eines Lese- und Schreibgeräts für Blinde), der Reparatur und dem Unterhalt solcher Hilfsmittel und Geräte entstehen. Auch die Kosten einer behinderungsbedingt notwendigen Installation von Alarmanlagen und Notrufsystemen sind abzugsfähig (...)."

5.6 Die Rekurrentin stuft das erworbene Motorfahrzeug als Hilfsmittel i.S.v. Ziff. 4.3.8 von KS 11 ein, weshalb sie die Anschaffungskosten (sowie weitere damit zusammenhängende Kosten) als abziehbar erachtet. Sie verweist für ihre Einschätzung insbesondere auf Ziff. 10 des Anhangs der HVI, wo Automobile in der Liste der Hilfsmittel aufgeführt sind (wobei lediglich ein

jährlicher Amortisationsbeitrag von CHF 3'000.-- vorgesehen ist und nicht die gesamte Vergütung des Automobils). Zudem bezeichnet auch der Hausarzt der Rekurrentin, Dr. med. C._____, das Auto als Hilfsmittel in seiner ärztlichen Bestätigung vom 1. Dezember 2023 (Beilage 3 zum Rekurschreiben vom 27.11.2023). Der Neurologe der Rekurrentin, PD Dr. med. B._____, weist in seinem Bericht darauf hin, dass das Fahrzeug für die Rekurrentin zur Inklusion und zum Erhalt der Mobilität sowie der gesellschaftlichen Kontakte hoch relevant sei (pag. 165). Aufgrund der erwähnten gesundheitlichen Beeinträchtigungen der Rekurrentin (vgl. Bst. C) bezweifelt die Steuerrekurskommission nicht, dass das Fahrzeug, bei welchem etwa ergonomische Sitze und eine Klimaanlage eingebaut sind, ihr das Leben erleichtert und es insofern für sie ein "Hilfsmittel" gemäss allgemeinem Sprachgebrauch ist. Fraglich ist vorliegend jedoch, ob das Fahrzeug ein Hilfsmittel im Sinn von Ziff. 4.3.8 von KS 11 darstellt.

5.7 Mit Blick auf das KS 11 ist zunächst festzuhalten, dass dieses unter dem Titel Transport- und Fahrzeugkosten (Ziff. 4.3.6) explizit eine Kilometerentschädigung (soweit die Voraussetzungen dafür erfüllt sind) sowie die Vergütung der Kosten für eine behinderungsbedingte Abänderung eines Fahrzeugs vorsieht. Gerade keine Rede ist jedoch davon, dass die Kosten für ein Fahrzeug als solches abgezogen werden könnten. In Analogie zur Kilometerentschädigung hat das Bundesgericht hinsichtlich des Einbaus eines Schwimmbads festgehalten, dass sich die entsprechenden Kosten (soweit überhaupt abziehbar) an den Kosten des Besuchs eines externen Schwimmbads (Fahr- und Eintrittskosten) zu orientieren hätten bzw. diese auf die vergleichbare Kostenhöhe des externen Besuchs beschränkt seien (BGer 2C_450/2020 vom 15.9.2020, E. 3.4.1). Damit hat das Bundesgericht klar festgehalten, dass auch wenn die hohen Hürden der Abziehbarkeit überschritten werden, die Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten als solche nicht abzugsfähig sind. Da den behinderungsbedingten Kosten als anorganischen Abzügen Ausnahmecharakter zukommt, sind ihre Rechtsgrundlagen allgemein restriktiv zu handhaben (BGer 9C_635/2022 vom 31.1.2023, E. 2.2.3, mit Hinweis). Insofern spricht die wörtliche Auslegung von Ziff. 4.3.6 des KS 11 gegen die Abzugsfähigkeit der deklarierten Fahrzeugkosten.

5.8 Auch nach dem Sinn und Zweck des Abzugs gilt dasselbe: Wenn bei einem Fahrzeug nämlich einerseits die Erwerbskosten (sowie damit zusammenhängende Kosten) abgezogen und andererseits auch eine Kilometerentschädigung (soweit die Voraussetzungen dafür erfüllt sind) beansprucht werden könnten, würde dies zu einer doppelten Abziehbarkeit der Kosten führen. Denn die Kilometerentschädigung betrifft Versicherungen, Amortisation, Benzin, Pneu, Parkieren etc. (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 85 zu Art. 26 DBG; vgl. auch BGer 2C_630/2012 und 2C_631/2012 vom 20.2.2013, E. 2.2, mit Hinweisen) und damit insbesondere die Kosten für die Anschaffung und die fixen sowie variablen Kosten des Fahrzeugs.

Die dadurch resultierende Doppelberücksichtigung der Kosten kann nicht das beabsichtigte Resultat sein. Die Möglichkeit der doppelten Abziehbarkeit von behinderungsbedingten Kosten ergibt sich zudem nicht aus der gesetzlichen Grundlage und entspricht nicht der Lehre und Rechtsprechung. Sollte die Rekurrentin dagegen einwenden wollen, dass sie persönlich dafür keine Kilometerentschädigung geltend mache, ist darauf hinzuweisen, dass im Massenverfahren der Steuerveranlagung insbesondere bei anorganischen Abzügen – die mit der Einkommenserzielung in keinem direkten Zusammenhang stehen und deshalb an sich Einkommensverwendung darstellen – eine gewisse Schematisierung und Pauschalisierung unabdingbar und zulässig ist (BGer 9C_635/2022 vom 31.1.2023, E. 2.2.3, mit Hinweisen). Die Steuerrekurskommission erachtet die Anwendung des KS 11 zudem auch bei vorliegendem Sachverhalt als angebracht, weshalb eine Sonderbehandlung der Rekurrentin ausser Betracht fällt.

5.9 Die Rekurrentin möchte das Fahrzeug mit Blick auf die Einstufung bei der IV als Hilfsmittel abgezogen haben. Im KS 11 wird der Begriff des Hilfsmittels nicht näher definiert. Obige Ausführungen sprechen aber dagegen, ein Fahrzeug als Hilfsmittel im Sinn von KS 11 zu verstehen, da ansonsten die gleiche Doppelberücksichtigung resultieren würde. Zudem beschränkt sich auch der Vergleich der Rekurrentin einzig auf den Begriff des "Hilfsmittels", was ungenügend ist. Neben dem Amortisationsbeitrag vergütet die IV nämlich nur eine Kilometerentschädigung von CHF 0.30 bzw. CHF 0.25 für notwendige Fahrkosten (vgl. <https://www.ahv-iv.ch>, Rubriken: "Merkblätter & Formulare > Merkblätter > Leistungen der IV > 4.05 Vergütung der Reisekosten in der IV", Stand am 1.1.2022, Ziff. 2). Dieser Betrag ist deutlich tiefer als die bei den behinderungsbedingten Kosten anrechenbare Kilometerentschädigung von CHF 0.70 (vgl. dazu VGE 100 2018 297/198 vom 10.9.2019, E. 6.7). Der Unterschied ist etwa darauf zurückzuführen, dass bei der IV gerade kein Amortisationsanteil in der Kilometerentschädigung enthalten ist. Insofern ist die Einstufung als Hilfsmittel im Vergütungssystem der IV nicht mit derjenigen im steuerlichen Abzugssystem vergleichbar. Insofern stellt das Fahrzeug nach Ansicht der Steuerrekurskommission kein Hilfsmittel dar.

5.10 Der Vollständigkeit halber ist festzuhalten, dass die ärztliche Bestätigung von Dr. med. C._____ (Beilage 3 zum Rekursschreiben vom 27.11.2023) erst vom 1. Dezember 2023 datiert und damit deutlich nach dem Erwerb des Fahrzeugs im Juni 2020 erstellt wurde. Der Bericht des Neurologen PD Dr. med. B._____ ist nicht datiert. Aufgrund des E-Mails der Rekurrentin, mit dem sie diesen der Steuerverwaltung eingereicht hat, kann aber geschlossen werden, dass dieser aus dem Sommer 2023 stammt (pag. 167). Insofern ist auch dieser deutlich nach dem Erwerb des Fahrzeugs ausgestellt worden. Beide ärztlichen Dokumente beziehen sich im Übrigen nicht auf die fragliche Steuerperiode, sondern sind allgemein gehalten, weshalb eine zeitliche Einordnung der Bescheinigungen nicht möglich ist. Inhaltlich unterstützt

der Neurologe die Anschaffung eines Fahrzeugs lediglich. Dr. med. C. _____ hält immerhin fest, dass die Benutzung eines eigenen Fahrzeugs seines Erachtens zwingend sei. Es ist jedoch fraglich, ob mit den beiden ärztlichen Schreiben die Kausalität der Kosten für ein eigenes Fahrzeug genügend nachgewiesen wäre. Denn die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum Nachweis der behinderungsbedingten Notwendigkeit von Kosten ist streng. So muss etwa zur Abzugsfähigkeit von Haushaltshilfen nachgewiesen werden, dass die steuerpflichtige Person überhaupt nicht in der Lage ist, die konkreten Haushaltstätigkeiten zu übernehmen. Der verschmutzte Zustand einer Wohnung an sich mache noch keine Haushaltshilfe unabdingbar (BGer 2C_500/2018 vom 8.4.2020, E. 5.3). In einem früheren Fall hat das Bundesgericht zudem entschieden, dass eine allgemeine, zeitlich unbeschränkte Empfehlung, sich möglichst oft am Meer aufzuhalten, nicht als ärztliche Verordnung einer Heilmassnahme qualifiziert werden könne (BGer 2C_258/2010 vom 23.5.2011, E. 4.4.2; mit Verweis darauf VGE 100 2018 287/298 vom 10.9.2019, E. 5.4.1). An dieser Stelle kann die Frage der Kausalität aber offengelassen werden, da – wie vorstehend hergeleitet – schon die Kosten an sich nicht abzugsfähig sind.

5.11 Abschliessend kann festgehalten werden, dass die Erwerbskosten des Fahrzeugs (CHF 52'552.45; pag. 135-134 sowie Beilage 7 zum Rekurschreiben vom 27.11.2023) nicht als behinderungsbedingte Kosten abziehbar sind. Dasselbe gilt für die mit dem Fahrzeug zusammenhängenden Kosten, wie etwa für den Räderwechsel (CHF 112.80, pag. 133). Rekurs und Beschwerde sind insofern abzuweisen.

5.12 Jedoch scheint nicht ausgeschlossen, dass die Rekurrentin Anspruch auf den Abzug von Transportkosten hat. Transportkosten sind zum Abzug zuzulassen, wenn der Kausalzusammenhang zwischen Behinderung und Kosten rechtsgenügend feststeht. Dies wird etwa immer dann angenommen, wenn sich eine behinderte Person wegen ihrer Behinderung zum Arzt, zu einer Therapie usw. begeben muss (BGer 2C_258/2010 vom 23.5.2011, E. 4.3). Aufgrund der ärztlich bestätigten Immunschwäche (vgl. Beilage 3 zum Rekurschreiben vom 27.11.2023) scheint es plausibel, dass die Rekurrentin nicht in der Lage war, öffentliche Verkehrsmittel oder Behindertentaxis zu benutzen, weshalb sie für behinderungsbedingte Fahrten eine Kilometerschädigung für die Benutzung ihres privaten Fahrzeugs geltend machen kann. Im Rahmen des Rekursverfahrens hat die Rekurrentin mit Schreiben vom 27. Dezember 2023 diverse Belege eingereicht zu Terminen, welche sie mit dem Fahrzeug wahrgenommen hat. Jedoch ist für die Steuerrekurskommission mit dieser Aufstellung nicht abschliessend beurteilbar, inwiefern die Termine effektiv behinderungsbedingt waren oder nicht. Sicherlich nicht abziehbar sind jedenfalls die Fahrten an den Arbeitsort, da diese Gewinnungskosten hinsichtlich der unselbständigen Erwerbstätigkeit darstellen (E. 5.5) und dort bereits mit einem entsprechenden Abzug berücksichtigt wurden (pag. 180 und pag. 176).

5.13 Da sich die den Abzug begründenden Tatsachen steuermindernd auswirken, sind sie von der steuerpflichtigen Person nachzuweisen (BGer 9C_635/2022 vom 31.1.2023, E. 2.2.3, mit Hinweisen). Insofern hat die Rekurrentin die angefallenen Kosten zu belegen und namentlich die Kausalität zwischen der Behinderung und den Kosten nachzuweisen (RKE 100 2022 19 vom 21.2.2023, E. 4.2, nicht publiziert). Weder die Steuerverwaltung noch die Steuerrekurskommission haben die Rekurrentin bisher aufgefordert, umfassend Belege beizubringen sowie den Zusammenhang der deklarierten Kosten (sowie der Transportkosten) mit der Behinderung nachzuweisen und eine aussagekräftige ärztliche Verordnung hierzu vorzulegen.

5.14 Die Steuerrekurskommission ist grundsätzlich gehalten, einen reformatorischen Entscheid in der Sache zu fällen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 72 Abs. 1 VRPG). Sie hat jedoch auch die Möglichkeit, die Angelegenheit an die verfügende Behörde zurückzuweisen. Hierfür müssen besondere Gründe sprechen, welche die prozessökonomischen Gesichtspunkte in den Hintergrund treten lassen, damit die Vorinstanz noch einmal zum Entscheid über das streitige Rechtsverhältnis aufgerufen wird. Mangelnde Entscheidsreife der Angelegenheit kann einen solchen Grund abgeben, sofern die Steuerrekurskommission selber allzu umfangreiche Beweismassnahmen durchführen müsste. Die Rückweisung ist zudem auch möglich, wenn ein beträchtlicher Entscheidungsspielraum besteht, den die Steuerrekurskommission nicht als erste Behörde ausfüllen sollte (vgl. Ruth Herzog in: Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern, 2. Aufl., 2020, N. 8 zu Art. 72 VRPG). So ist es nicht Sache der Rechtsmittelinstanz, grundsätzliche Fragen erstmalig abzuklären, insbesondere dann, wenn sie umfangreiche Beweismassnahmen erfordern. Vorliegend wird die Rekurrentin insbesondere die Kausalität zwischen der Behinderung und den Transportkosten darzutun haben, indem sie weitere Belege dazu einreicht. Da die Steuerverwaltung die entsprechende Überprüfung unterlassen hat, rechtfertigt es sich, die Einspracheentscheide aufzuheben und die Sache zur Fortsetzung des Einspracheverfahrens an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. Dies gilt insbesondere auch mit Blick auf die nachfolgenden Ausführungen.

6. Da die Steuerrekurskommission im Rekursverfahren volle Kognition hat, kann sie sämtliche Sachverhalts- und Rechtsfragen prüfen, ohne an die Anträge der Parteien gebunden zu sein (Art. 198 Abs. 2 StG; Art. 142 Abs. 4 DBG).

6.1 So hat die Steuerrekurskommission bei der Prüfung der strittigen Punkte festgestellt, dass aus den Akten nicht hervorgeht, ob bzw. in welchem Umfang die übrigen deklarierten behinderungsbedingten Kosten auch tatsächlich behinderungsbedingt sind bzw. in einem kausalen Zusammenhang zur Behinderung stehen. Insbesondere geben die beigebrachten ärztlichen Bestätigungen sowie die Rezepte (pag. 120 und pag. 114) nicht hinreichend Aufschluss über die Kausalität der Behinderung für die Kosten. So ist etwa bei den Abrechnungen der _____

Krankenkasse (pag. 129-123) und den Belegen der _____ Drogerie (pag. 119-116) nicht ersichtlich, ob sich die Abrechnungspositionen auf behinderungsbedingte oder auf krankheitsbedingte Leistungen bezogen haben. Zudem finden sich in der Auflistung der Rekurrentin u.a. nicht belegte Kosten von CHF 108.-- der Autogarage _____, eine nicht weiter spezifizierte Zahlung an die _____ Versicherungsgesellschaft von CHF 774.95, eine aus unbekannten Gründen erfolgte Zahlung an _____ über CHF 2'591.-- und eine Rechnung der _____ GmbH für "Umzug innen" sowie Entsorgungskosten über gesamthaft CHF 477.96. Bei diesen erschliesst sich der Steuerrekurskommission der Zusammenhang mit allfällig behinderungsbedingten Kosten nicht.

6.2 Hinsichtlich der krankheitsbedingten Kosten von CHF 1'297.-- ist festzuhalten, dass der Steuerrekurskommission diesbezüglich nur zwei Belege über geringe Beträge vorliegen (pag. 127 [Abrechnung der _____ Krankenkasse; Selbstbehalt] und pag. 129 [Abrechnung der _____ Krankenkasse; Franchise]). Weitere krankheitsbedingte Kosten sind nicht belegt. Kann die Rekurrentin keine Belege dazu nachreichen, sind die Kosten unabhängig vom massgebenden Selbstbehalt nicht zum Abzug zuzulassen.

6.3 Bei der Durchsicht der Akten ist der Steuerrekurskommission weiter aufgefallen, dass im Rahmen der Liegenschaftsunterhaltskosten offensichtlich periodenfremde Rechnungen berücksichtigt wurden (pag. 69 und pag. 91; zu überprüfen ist auch die Qualität der als Teilrechnungen bezeichneten Rechnungen der _____ AG [pag. 99-92]) und dass für gewisse Beträge keine Belege vorhanden sind (vgl. handschriftliche Notiz auf pag. 68). Entsprechend hat die Steuerverwaltung die Veranlagung der Rekurrentin auch hinsichtlich dieser Punkte erneut zu prüfen und gegebenenfalls, nach Anhörung der Rekurrentin, zu deren Ungunsten anzupassen.

7. Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die mit dem Fahrzeug zusammenhängenden Kosten nicht als behinderungsbedingte Kosten abzugsberechtigt sind. Soweit nachgewiesen, wird die Rekurrentin immerhin eine Kilometerentschädigung sowie allfällige behinderungsbedingte Abänderungen am Fahrzeug in noch unbekannter Höhe unter diesem Titel beanspruchen können. Die Steuerverwaltung wird darüber hinaus erneut zu beurteilen haben, inwiefern die weiteren deklarierten behinderungsbedingten Kosten den Anforderungen für deren Abziehbarkeit genügen. Ebenfalls erneut prüfen muss sie insbesondere die zugelassenen Liegenschaftsunterhaltskosten sowie die krankheitsbedingten Kosten. Die Steuerverwaltung wird der Rekurrentin das rechtliche Gehör und die Möglichkeit zu gewähren haben, eine Stellungnahme und allfällige Belege einzureichen.

8. Das schlussendlich resultierende steuerbare Einkommen ist bei dieser Ausgangslage noch unbestimmt. Die Rückweisung an die Steuerverwaltung zur Klärung der diversen offenen

Punkte ist jedenfalls nicht direkt auf das Eventualbegehren der Rekurrentin zurückzuführen, sondern ergibt sich aufgrund der vorzunehmenden Untersuchungshandlungen und der festgestellten Unstimmigkeiten in den grundsätzlich unbestrittenen Teilen der Veranlagung. Aufgrund dieser Umstände und da nach aktuellem Aktenstand von einer Korrektur der Veranlagung zu Ungunsten der Rekurrentin auszugehen ist, ist diese als vollständig unterliegend anzusehen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird die Rekurrentin kostenpflichtig. Sie hat die gesamten Verfahrenskosten zu tragen (Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG sowie Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2 und 53 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Demnach sind die Verfahrenskosten, welche auf CHF 800.-- festgelegt werden, der Rekurrentin aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

9. Ist die Rekurrentin vertreten, so kann bei ganz- oder teilweisem Obsiegen eine Parteientschädigung gesprochen werden. Da die Rekurrentin im vorliegenden Fall unterliegt und sie auch nicht vertreten ist, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG; 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]).

10. Rückweisungsentscheide gelten nach der Regelung des Verfahrensrechts des Kantons Bern als Zwischenentscheide. Sie können nur unter den Voraussetzungen von Art. 74 Abs. 1 und Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 und Abs. 4 VRPG mit dem in der Hauptsache offenstehenden Rechtsmittel, hier mit der Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Bern, selbstständig angefochten werden (statt vieler VGE 100 2019 131/132 vom 18.7.2019).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 2. November 2023 betreffend die Kantons- und Gemeindessteuern 2020 wird aufgehoben und im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zur Durchführung des Einspracheverfahrens zurückgewiesen. Darüber hinausgehend wird der Rekurs abgewiesen.
2. Der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 2. November 2023 betreffend die direkte Bundessteuer 2020 wird aufgehoben und im Sinn der Erwägungen an die Vorinstanz zur Durchführung des Einspracheverfahrens zurückgewiesen. Darüber hinausgehend wird die Beschwerde abgewiesen.
3. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 800.--, werden der Rekurrentin zur Bezahlung auferlegt.

4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. **Gegen den Entscheid betreffend die kantonalen Steuern kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Gegen den Entscheid betreffend die direkte Bundessteuer kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden (Art. 145 DBG i.V.m. Art. 9 Abs. 3 BStV). Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Wird beim Verwaltungsgericht für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer Beschwerde erhoben, können diese, soweit den gleichen Gegenstand betreffend, in einer gemeinsamen Rechtsschrift eingereicht werden. Sie hat insbesondere die jeweiligen Rechtsbegehren sowie die **Begründungen** zu enthalten.

6. Zu eröffnen an:

- A. _____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Einwohnergemeinde D. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Die Gerichtsschreiberin

Nanzer

Zbinden