

BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2016 139 vom 27. November 2017

BE Verwaltungsgericht, 2017-11-27, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2016_139

FR: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2016 139 du 27 novembre 2017

IT: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2016 139 del 27 novembre 2017

Regeste

Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2013 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 7. April 2016 - 100 15 286, 200 15 234) | Einkommen/Gewinn Bund

Erwägungen

E. 1.1

Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerden als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Bei den angefochtenen Rückweisungsentscheiden handelt es sich um Endentscheide, verbleibt der Steuerverwaltung doch kein Entscheidungsspielraum mehr; die Rückweisung dient nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des Angeordneten (vgl. statt vieler BGE 134 II 124 E. 1.3; für das kantonale Verfahren auch BVR 2012 S. 558 [VGE 2011/324 vom 16.5.2012] nicht publ. E. 1.2). Die zusätzlichen Voraussetzungen von Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 VRPG für die Anfechtung von Zwischenentscheiden müssen daher nicht erfüllt sein. Die Beschwerdeführenden haben am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, sind durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG). Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist einzutreten.

E. 1.2

Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Weil vorliegend die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten,

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 27.11.2017, Nrn. 100.2016.139/140U, Seite 4 rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

E. 1.3

Da der Streitwert beider Verfahren unter Fr. 20'000.-- liegt, fällt die Behandlung der Beschwerden in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 57 Abs. 1 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

E. 1.4

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

E. 2

Vorab machen die Beschwerdeführenden in verschiedener Hinsicht eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör geltend (vgl. Art. 21 ff. VRPG; Art. 26 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]; Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV; SR 101]):

E. 2.1

Zunächst rügen sie, die Vorinstanz habe sich mit «keinem Wort» zum Eigenmietwert des vom Beschwerdeführer unter der Woche bewohnten Ferienhauses in B. _____ geäußert (Beschwerde S. 21). – Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör folgt die Pflicht der Behörde, ihren Entscheid zu begründen (vgl. Art. 52 Abs. 1 Bst. b VRPG). Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich sowohl die Betroffenen als auch die Rechtsmittelinstanz über dessen Tragweite ein Bild machen und Erstere ihn gegebenenfalls sachgerecht anfechten können. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (BVR 2012 S. 109 E. 2.3.3, 2009 S. 168 E. 2.3.1; BGE 142 II 154 E. 4.2, 140 II 262 E. 6.2). Die Vorinstanz hat sich entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführenden zum Eigenmietwert des Ferienhauses geäußert und dessen Nichtberücksichtigung nachvollziehbar begründet (vgl. angefochtene Entscheide E. 7), so dass eine sachgerechte Anfechtung ihrer Entscheide möglich war. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs liegt nicht vor.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 27.11.2017, Nrn. 100.2016.139/140U, Seite 5

E. 2.2

Weiter rügen die Beschwerdeführenden eine Gehörsverletzung dadurch, dass sie der Vorinstanz mehrere erfolglose Angebote zur Beweismittelreichung gemacht hätten (vgl. insb. Beschwerde S. 28). – In den Verfahren vor der StRK hat die rekurs- bzw. beschwerdeführende Partei die Beweismittel anzugeben sowie Beweisurkunden beizulegen oder genau zu bezeichnen (Art. 197 Abs. 3 StG; Art. 140 Abs. 2 DBG). Greifbare Beweismittel sind dabei direkt mit Rekurs- bzw. Beschwerdeschrift einzureichen (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 32 Abs. 2 VRPG). Das blosses Anbieten von Beweismitteln, welche im Rahmen der Mitwirkungspflicht gemäss Art. 151 StG i.V.m. Art. 20 VRPG (vgl. hierzu Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 20 N. 1 ff.) bzw. gestützt auf Art. 197 Abs. 3 StG bzw. Art. 140 Abs. 2 DBG unaufgefordert hätten eingereicht werden sollen, ist unzureichend (vgl. BVR 2014 S. 197 E. 3.1). Die StRK war demnach nicht gehalten auf das Angebot, Unterlagen einzureichen, welche als greifbar zu gelten haben, einfacher durch die Beschwerdeführenden beschafft werden können und

deren Inhalt sie besser kennen, einzugehen. Dies umso weniger, als sie die Beschwerdeführenden mit In- aussichtstellen einer reformatio in peius erneut darauf hinwiesen, dass gewisse Behauptungen unbelegt blieben (Kurtaxen) und nach wie vor die Möglichkeit bestehe, Unterlagen bzw. Beweismittel einzureichen (vgl. Schreiben StRK vom 9.2.2015, Vorakten StRK [act. 4A] pag. 51). Das rechtliche Gehör der Beschwerdeführenden wurde durch die StRK auch insoweit nicht verletzt.

E. 3

In materieller Hinsicht strittig ist die steuerliche Abzugsfähigkeit von Auslagen, die die Beschwerdeführenden im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit des Ehemanns im Jahr 2013 als Berufskosten geltend machen.

E. 3.1

Kanton und Bund erheben 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 ermittelt, indem von deren gesamten steuerbaren Einkünften (vgl. Art. 19-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 27.11.2017, Nrn. 100.2016.139/140U, Seite 6 29 StG; Art. 16-24 DBG) die mit der Einkommenserzielung zusammenhängenden Aufwendungen (Gewinnungskosten) und allgemeinen Abzüge (Art. 31-39 StG; Art. 26-33a DBG) abgezogen werden (Art. 30 Abs. 1 StG; Art. 25 DBG). Zu den Gewinnungskosten zählen die Berufskosten, die vor oder nach der eigentlichen Arbeit anfallen (vgl. BVR 2010 S. 169 [VGE 23225/23226 vom 7.12.2009] nicht publ. E. 3.1). Sie sind abzugrenzen von Auslagen, die den Arbeitnehmenden während der Ausübung der beruflichen Tätigkeit entstehen. Solche Spesen sind grundsätzlich von der Arbeitgeberin bzw. vom Arbeitgeber zu ersetzen (vgl. Art. 327a Abs. 1 des Schweizerischen Obligationenrechts [OR; SR 220]; vgl. dazu und auch zum Folgenden VGE 2014/116/117 vom 10.6.2016 E. 2.1 f., 2015/91/92 vom 4.12.2015 E. 3.1 ff.).

E. 3.2

Gemäss Art. 31 Abs. 1 StG bzw. Art. 26 Abs. 1 DBG dürfen unselbständig erwerbstätige Personen als Gewinnungs- bzw. Berufskosten u.a. die notwendigen Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte (Bst. a) und die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit (Bst. b) von den steuerbaren Einkünften abziehen, wobei das Gesetz Maximalbeträge bestimmt. Weiter können sie die übrigen für die Ausübung des Berufs erforderlichen Kosten, also etwa die notwendigen Mehrausgaben für einen auswärtigen Wochen- aufenthalt, in Abzug bringen (Bst. c). 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 Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) vom 10. Februar 1993 über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer (Berufskostenverordnung, VBK; SR 642.118.1). Gemäss diesen Erlassen sind die notwendigen Mehrkosten eines auswärtigen Wochenaufenthalts dann abzugsfähig, wenn die steuerpflichtige Person an den Arbeitstagen am Arbeitsort bleibt und dort übernachten muss, jedoch regelmässig für die Freitage an den steuerlichen Wohnsitz zurückkehrt (Art. 12 Abs. 1 BKV; Art. 9 Abs. 1 VBK).

E. 3.3

Nicht sämtliche mit der Erwerbstätigkeit zusammenhängenden Auslagen sind als Berufskosten abziehbar, sondern nur diejenigen Auf-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 27.11.2017, Nrn. 100.2016.139/140U, Seite 7 wendungen, die für die Erzielung des Einkommens erforderlich sind und in einem direkten ursächlichen Zusammenhang dazu stehen (vgl. Art. 2 Abs. 1 BKV; Art. 1 Abs. 1 VBK). Der Begriff der Erforderlichkeit ist weit zu verstehen, wobei die Rechtsprechung nicht verlangt, dass die steuerpflichtige Person das Erwerbseinkommen ohne die streitige Auslage überhaupt nicht hätte erzielen können. Es wird auch keine Rechtspflicht vorausgesetzt, die entsprechende Aufwendung zu tätigen, sondern es genügt, dass diese wirtschaftlich als der Gewinnung des Einkommens förderlich erscheint und es der steuerpflichtigen Person nicht zumutbar war, sie zu vermeiden (BGE 124 II 29 E. 3a mit zahlreichen Hinweisen; BGer 2C_666/2014 und 2C_667/2014 vom 16.2.2015 E. 2.1.2). Mit anderen Worten müssen die Gewinnungskosten für die Erzielung des Einkommens nützlich sein und nach der Verkehrsauffassung im Rahmen des Üblichen liegen (Reich/Hunziker, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 25 DBG N. 9). Die Gewinnungskosten sind von den Lebenshaltungskosten abzugrenzen, welche nicht der Einkommenserzielung, sondern der Befriedigung der persönlichen Bedürfnisse der Steuerpflichtigen dienen und damit Einkommensverwendung darstellen (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 25 N. 30). Im Fall von «unvernünftigen» Gewinnungskosten steht es den Steuerbehörden zu, in angemessenem Umfang tiefere Kosten zu berücksichtigen (vgl. BGer 2A.224/2004 vom 26.10.2004, in ASA 75 S. 253 E. 8.3 mit Hinweis).

E. 3.4

Der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen, zu denen das Anfallen von Berufskosten gehört, obliegt der steuerpflichtigen Person. Diese hat die steuermindernde Tatsache nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 140 II 248 E. 3.5, 121 II 257 E. 4c/aa; BVR 2011 S. 241 E. 4.1).

E. 4.1

Die Beschwerdeführenden bewohnen in C. _____ im ...quartier ein Eigenheim. In den Jahren 2012 bis 2016 war der Beschwerdeführer als «...» Mitglied der Geschäftsleitung der D. _____ AG; seiner Erwerbs-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 27.11.2017, Nrn. 100.2016.139/140U, Seite 8 Tätigkeit ging er dabei in E. _____ im Kanton St. Gallen nach (Schreiben D. _____ AG vom 6.5.2016, Beschwerdebeilage [BB] 14 [act. 3A]). Während dieser Zeit lag sein Wohnort damit ca. 220 Kilometer vom Arbeitsort entfernt. Die Strecke zwischen C. _____ und E. _____ ist sowohl mit den öffentlichen Verkehrsmitteln als auch mit dem Auto in rund zweieinhalb Stunden zurückzulegen (vgl. in der Folge zu den Reisezeiten <<http://www.maps.google.ch>>, wobei die genaue Dauer jeweils von der Tageszeit und den Verkehrsverbindungen bzw. dem Verkehrsaufkommen abhängt). Unter der Woche bewohnte der Beschwerdeführer ein (angeblich nur rudimentär eingerichtetes) 4-Zimmer-Ferienhaus in B. _____, das im Miteigentum der Beschwerdeführerin und deren Bruder steht und das nur über eine drei Kilometer lange, nicht asphaltierte bewilligungspflichtige Strasse (mit eingeschränktem Unterhaltsdienst) erreichbar sein soll (vgl. Schreiben Miteigentümer-Gemeinschaft ... vom 10.5.2016, BB 5 [act. 3A]). Die Strecke von 53 Kilometern zwischen dem Ferienhaus und dem Arbeitsort ist per Auto in

rund 45 Minuten zu bewältigen. Eine Verbindung mit öffentlichen Verkehrsmitteln besteht nicht.

E. 4.2

Die StRK nahm in den angefochtenen Entscheiden eine reformatio in peius vor und akzeptierte im Unterschied zur Steuerverwaltung nicht Aufwendungen von Fr. 21'200.--, sondern nur solche von insgesamt Fr. 17'999.-- als abzugsfähige Berufskosten des Beschwerdeführers (an- gefochtene Entscheide E. 9). Als Fahrkosten mit dem Privatauto aner- kannte sie Fr. 13'892.--, wobei sie die wöchentliche Reise von C._____ nach E._____ und zurück sowie für 17 auswärtige Übernachtungen die Strecke zwischen Arbeitsort und Hotel berücksichtigte, ausmachend eine Gesamtstrecke von 19'845.4 Kilometern à 70 Rappen (angefochtene Entscheide E. 6.2 f.). Die Fahrkosten zwischen dem Ferienhaus in B._____ und dem Arbeitsort in E._____ seien aufgrund der grossen Distanz als private Lebenshaltungskosten und nicht als Berufskosten anzusehen (angefochtene Entscheide S. 10 ff). Als Mehrkosten für die auswärtige Unterkunft liess die StRK Fr. 2'252.-- zum Abzug zu: Fr. 1'080.-- für die Stromkosten in B._____ sowie insgesamt Fr. 1'172.-- für 17 belegte Hotelübernachtungen. Nicht zu berücksichtigen seien der anteilige Eigenmietwert und die unbelegten Kurtaxen in B._____ (angefochtene Entscheide E. 7). Als Verpflegungskostenabzug wurden Fr. 1'855.--

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 27.11.2017, Nrn. 100.2016.139/140U, Seite 9 anerkannt. Neben Fr. 1'600.-- für die (verbilligte) Verpflegung am Arbeitsplatz wurden Fr. 255.-- für die auswärtige Verpflegung anlässlich der Hotelübernachtungen berücksichtigt. Ein zusätzlicher Abzug für die Verpflegung im Ferienhaus in B._____ sei aufgrund der vorhandenen Kochmöglichkeit nicht zuzulassen (angefochtene Entscheide E. 8).

E. 4.3

Die Beschwerdeführenden sind demgegenüber der Auffassung, dass als Berufskosten des Beschwerdeführers insgesamt Fr. 27'998.-- zum Abzug zuzulassen seien. Bei den Fahrkosten sei auch die Strecke zwi- schen E._____ und B._____ zu berücksichtigen, da die Übernachtungen im Ferienhaus beruflich und nicht privat bedingt gewesen seien. Es sei für den Beschwerdeführer nicht möglich gewesen, eine Wohnung in der Nähe des Arbeitsplatzes zu finden (Beschwerde S. 12 ff.). Ferner seien zusätzlich die Fahrten zum etwas weiter entfernten Hotel «...» einzurechnen, da dieses aufgrund des besten «Kosten-/Nutzen- Verhältnisses» ausgewählt worden sei (Beschwerde S. 20). Damit seien 39'160 Kilometer zu einem (reduzierten) Ansatz von 50 Rappen, ausmachend total Fr. 19'580.--, als Fahrkosten in Abzug zu bringen. Im Rahmen der Mehrkosten für die auswärtige Unterkunft von gesamthaft Fr. 3'618.-- sei der anteilmässige Mietwert der Beschwerdeführerin für das Ferienhaus (Fr. 1'500.--, soweit auf die Arbeitstage entfallend; Beschwerde S. 21 f.) sowie Kurtaxen in der Höhe von Fr. 532.-- zu berücksichtigen (Beschwerde S. 22 f.). Des Weiteren sei dem Beschwerdeführer zu Unrecht die Pauschale für die Abendessen im Ferienhaus verweigert worden (Beschwerde S. 23 ff.). Gesamthaft sei als Verpflegungskosten des Beschwerdeführers ein Abzug von Fr. 4'800.-- zuzulassen.

E. 5

Zunächst ist zu erörtern, wie es zu bewerten ist, dass der Beschwerde- führer seiner Arbeit unter der Woche von B._____ aus nachgegangen ist:

E. 5.1

Diesbezüglich ist unbestritten, dass ihm aufgrund der grossen Distanz zwischen dem Wohnort in C. _____ und dem Arbeitsort in

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 27.11.2017, Nrn. 100.2016.139/140U, Seite 10 E. _____ (vorne E. 4.1) eine tägliche Rückkehr nach Hause nicht zumutbar war. Dementsprechend ist die StRK beim Beschwerdeführer richtigerweise vom Status eines Wochenaufenthalters ausgegangen und hat die entsprechenden Abzüge für auswärtige Unterkunft, Fahrkosten und auswärtige Verpflegung gemäss Art. 31 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 12 BKV bzw. Art. 26 Abs. 1 DBG i.V.m. Art. 9 VBK geprüft. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden hat sie dabei zu Recht angenommen, der Entscheid, unter der Woche in B. _____ zu wohnen, sei nicht beruflich bedingt, sondern bilde Ausdruck von privater Lebenshaltung: Eine Unterkunft, die vorab zum Zweck gewählt wird, von dort aus täglich einer auswärtigen Erwerbstätigkeit nachzugehen, hat möglichst nahe am Arbeitsort zu liegen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 26 N. 16; Peter Locher, Kommentar zum DBG, a.a.O., Art. 26 N. 10). Die Distanz zwischen E. _____ und dem Ferienhaus in B. _____ beträgt indes 53 Kilometer pro Weg und dieses ist zudem weder mit dem öffentlichen Verkehr erschlossen noch mit dem Privatauto leicht erreichbar (vorne E. 4.1; vgl. auch Beschwerde S. 3). Wie die eigenen Berechnungen des Beschwerdeführers mit Gesamtkosten von knapp Fr. 28'000.-- zeigen, handelt es sich – vor allem wegen der Benützung des Privatfahrzeugs für den Arbeitsweg – auch nicht um eine preiswerte Lösung. Ist aber die Wahl der betreffenden Unterkunft weder praktisch noch kostengünstig, durfte die Vorinstanz ohne Rechtsverletzung davon ausgehen, sie sei nicht beruflich bedingt.

E. 5.2

Gleiches gilt, soweit die StRK erwogen hat, dem Beschwerdeführer wäre es möglich gewesen, in E. _____ selber oder in der näheren Umgebung eine geeignete kleine Wohnung oder ein Studio zu mieten. Zunächst ist nicht zu beanstanden, dass sie in diesem Zusammenhang aus eigenem Antrieb im Internet recherchiert hat, um Erkenntnisse über den Wohnungsmarkt und das Hotelangebot zu gewinnen (vgl. angefochtene Entscheide S. 11 f.). Die Rüge der Beschwerdeführenden, ihre Gehörrechte seien verletzt worden, weil sie keine Gelegenheit erhalten haben, sich vorgängig zu den betreffenden Erkenntnissen zu äussern (Beschwerde S. 15 und 18), geht ins Leere: Auf im Internet verfügbare, allgemein zugängliche Informationsquellen darf abgestellt werden, ohne den Parteien vorgängig Gelegenheit zur Äusserung einzuräumen, soweit ein Rückgriff

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 27.11.2017, Nrn. 100.2016.139/140U, Seite 11 auf die entsprechenden Informationen – wie hier betreffend Wohnungsinserate – naheliegender erscheint (BGer 1C_271/2011 vom 27.9.2011 E. 7.4, 2P.232/2000 vom 16.3.2001 E. 4d; VGE 2011/44/45 vom 2.4.2012 E. 2.1). Im Übrigen wären die entsprechenden Abklärungen gar nicht nötig gewesen, ist es doch als notorisch zu bezeichnen, dass die Suche gerade von kleinen Wohnungen ausserhalb der Wirtschaftszentren kaum mit Schwierigkeit verbunden ist. Dabei ist weder ersichtlich noch dargetan, weshalb es sich im Jahr 2013 in E. _____ und Umgebung anders verhalten haben sollte. Die Beschwerdeführenden stellen denn in ihren Ausführungen auch auf ähnliche Quellen ab wie die Vorinstanz und kamen dabei zu vergleichbaren Resultaten (Beschwerde S. 15; BB 12 und 13). Weiter hat sich die StRK mit den Einwänden der Beschwerdeführenden bezüglich möglichem Stellenverlust bzw. der Kündigungsfrist von

drei Monaten schlüssig auseinandergesetzt (angefochtene Entscheide S. 12). Was die Beschwerdeführenden dagegen vorbringen, vermag nicht zu überzeugen: Würde eine allfällige Mietwohnung aus Kostengründen bewusst einfach möbliert (Brockenhaus oder Discount-Möbelhaus), wären die Aufwendungen hierfür nicht derart hoch, dass sie im Falle einer kürzeren Tätigkeit in E._____ unverhältnismässig ins Gewicht gefallen wären. So oder anders hat der Beschwerdeführer nicht die kostengünstigste Variante gewählt, wenn er sich für das Bewohnen des Ferienhauses in B._____ und gegen eine mit öffentlichen Verkehrsmitteln erreichbare Mietwohnung in E._____ entschieden hat (vgl. hinten E. 9).

E. 5.3

Obschon sie den Verbleib in B._____ nicht als beruflich bedingt betrachtet und deswegen einen Abzug für die Fahrkosten zwischen B._____ und E._____ verworfen hat, ist die StRK bei der Berechnung der Mehrkosten für die auswärtige Unterkunft des Beschwerdeführers anschliessend von den Verhältnissen im Ferienhaus ausgegangen. Sie war der Auffassung, hinsichtlich der Mehrkosten für die auswärtige Unterkunft sei stets von den tatsächlichen Auslagen und nicht von hypothetischen Vergleichsverhältnissen auszugehen (vgl. dazu BGer 2C_728/2010 vom 25.3.2011 E. 2.3, 2C_14/2009 vom 22.4.2009, in StR 2009 S. 571 E. 2.2). Dabei hat die StRK ausser Acht gelassen, dass der Beschwerdeführer glaubwürdig geltend macht, darum im abgelegenen Ferienhaus gewohnt zu haben, weil er dieses weitgehend unentgeltlich

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 27.11.2017, Nrn. 100.2016.139/140U, Seite 12 benutzen konnte. Der Beschwerdeführer hat in seiner Steuererklärung – unter Einrechnung der umstrittenen Positionen «Kurtaxe» und «anteiligem Eigenmietwert» (vgl. angefochtene Entscheide E. 7) – hierfür lediglich Aufwendungen von Fr. 3'300.--, also Fr. 275.-- pro Monat deklariert (Vorakten Steuerverwaltung [act. 4B] pag. 35). Dafür hat er einen langen täglichen Arbeitsweg in Kauf genommen, den er nur mit dem Privatauto zurücklegen konnte und der mit entsprechend hohen Mehrkosten verbunden war. Werden diese Fahrkosten als übermässig beanstandet, fragt sich, wie der Umstand zu werten ist, dass sie mit den geringen Auslagen für die auswärtige Unterkunft in direktem Zusammenhang stehen. Letztlich kann aber offenbleiben, ob die Vorinstanz zu Recht nur die nachgewiesenen Kosten für das Ferienhaus in B._____ berücksichtigt hat, weil sie – wie die folgenden Erwägungen zeigen – dem Beschwerdeführer letztlich immer noch einen höheren Abzug für die Berufskosten zugestanden hat, als sie es von Gesetzes wegen hätte tun müssen.

E. 6.1

Gemäss Art. 12 Abs. 4 BKV (in seiner ursprünglichen Fassung; in Kraft bis 31.12.2015 [BSG 00-96]) bzw. Art. 9 Abs. 4 VBK (in seiner ursprünglichen Fassung; in Kraft bis 31.12.2015 [AS 1993 S. 1365]) können Steuerpflichtige bei auswärtigem Wochenaufenthalt als notwendige Fahrkosten die Kosten der regelmässigen Heimkehr an den steuerlichen Wohnsitz und die Fahrkosten zwischen auswärtiger Unterkunft und Arbeitsstätte abziehen. Dabei handelt es sich um jene Auslagen, die bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel tatsächlich entstehen (Art. 7 Abs. 1 BKV bzw. Art. 5 Abs. 1 VBK in seiner ursprünglichen Fassung, in Kraft bis 31.12.2015 [AS 1993 S. 1364]). Wird ein privates Fahrzeug benutzt, können als notwendige Kosten nur die Auslagen abgezogen werden, die bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel anfallen würden (Art. 7 Abs. 2 BKV bzw.

Art. 5 Abs. 2 VBK in seiner ursprünglichen Fassung, in Kraft bis 31.12.2015 [AS 1993 S. 1364]). Die tatsächlichen Kosten des Privatfahrzeugs (bzw. die einschlägigen Pauschalen) können nur dann zum Abzug gebracht werden, wenn kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung steht oder dessen

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 27.11.2017, Nrn. 100.2016.139/140U, Seite 13 Benützung objektiv nicht zumutbar ist (Art. 7 Abs. 3 BKV bzw. Art. 5 Abs. 3 VBK in seiner ursprünglichen Fassung, in Kraft bis 31.12.2015 [AS 1993 S. 1364]).

E. 6.2

Die StRK hat erwogen, es sei unbestritten, dass dem Beschwerdeführer für die wöchentliche Heimkehr an den steuerlichen Wohnsitz eine Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel unzumutbar sei, weshalb er für die Verwendung des privaten Fahrzeugs Kosten in der Höhe von Fr. 13'892.-- geltend machen könne (angefochtene Entscheide E. 6.2 f.). Diese Einschätzung der Verhältnisse vermag, selbst wenn sie unbestritten ist, offensichtlich nicht zu überzeugen: Für das Zurücklegen der Strecke C. _____-E. _____ benötigt der Beschwerdeführer mit seinem Privatauto nicht weniger, sondern bestenfalls etwa gleich viel Zeit wie mit den öffentlichen Verkehrsmitteln (vorne E. 4.1). Hinzu kommt, dass die Reise mit Zug und Bus bequem zu bewältigen ist; es genügt ein zweimaliges Umsteigen, wobei auf zwei Zugfahrten von je rund 55 Minuten (C. _____-F. _____, F. _____-G. _____) eine siebenminütige Busfahrt (G. _____-E. _____) folgt. Bei diesen Gegebenheiten kann der Beschwerdeführer die Zeit im Zug – anders als jene hinter dem Steuer seines Autos – als Ruhe- oder private Arbeitszeit nutzen, was ein wesentliches Argument für die Zumutbarkeit der Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel darstellt (vgl. BGer 2A.224/2004 vom 26.10.2004, in ASA 75 S. 253 E. 8.4.4). Mithin ist es ihm ohne weiteres zumutbar, für die wöchentliche Reise von C. _____ nach E. _____ und zurück Bahn und Bus zu benutzen. Auch wenn der Beschwerdeführer sein privates Fahrzeug verwendet hat, kann er demzufolge nur die Auslagen zum Abzug bringen, die bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel angefallen wären (vorne E. 6.1). Daran ändert nichts, dass er geltend macht, beruflich auf sein Privatauto angewiesen gewesen zu sein. Die Auslagen für berufliche Fahrten fallen nicht unter Art. 31 Abs. 1 StG bzw. Art. 26 Abs. 1 DBG, hat doch der Arbeitnehmer gegenüber dem Arbeitgeber gestützt auf Art. 327b OR einen (zwingenden) zivilrechtlichen Anspruch auf Spesenersatz (vorne E. 3.1; BGer 2C_630/2012 und 2C_631/2012 vom 20.2.2013, in StR 2013 S. 400 E. 2.6). Daraus folgt, dass sich aus einer allfälligen beruflichen Nutzung des Privatautos keine Notwendigkeit im Sinn von Art. 12 Abs. 4 i.V.m. Art. 7 BKV bzw. Art. 9 Abs. 4 i.V.m. Art. 5 VBK

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 27.11.2017, Nrn. 100.2016.139/140U, Seite 14 ableiten lässt, die Fahrten zwischen C. _____ und E. _____ mit dem privaten Fahrzeug zurückzulegen. Im Übrigen ist ohnehin nicht ersichtlich, weshalb der Beschwerdeführer als Personalverantwortlicher einer international tätigen Unternehmung bei seiner täglichen Arbeit auf ein Privatauto angewiesen sein sollte.

E. 6.3

Dem Beschwerdeführer sind damit einzig die Fahrkosten für die öffentlichen Verkehrsmittel zwischen C. _____ und E. _____ als Berufskosten anzurechnen. Als solche können die Ausgaben für ein Generalabonnement der SBB in der 2. Klasse berücksichtigt werden, was im Jahr 2013 einem Betrag von Fr. 3'550.-- entspricht. Bei

diesen Gegebenheiten fallen für die täglichen Fahrten von der auswärtigen Unterkunft zur Arbeitsstätte keine zusätzlichen Kosten an: Wie gesehen ist der Entscheid, unter der Woche im Ferienhaus in B._____ zu wohnen, nicht beruflich bedingt (vorne E. 5.1), weshalb die Vorinstanz die angefallenen Fahrkosten mit dem Privatauto zu Recht nicht als Berufskosten anerkannt hat. Weiter wäre es dem Beschwerdeführer möglich gewesen, in E._____ selber oder in der näheren Umgebung eine geeignete kleine Wohnung oder ein Studio zu mieten (vorne E. 5.2). Dabei ist ohne weiteres davon auszugehen, dass er ein Objekt hätte wählen können, das ihm das Zurücklegen des täglichen Arbeitswegs mit den öffentlichen Verkehrsmitteln erlaubt hätte, sodass er mit dem Generalabonnement ohne zusätzliche Kosten unterwegs gewesen wäre. Von G._____ aus ist E._____ in einer siebenminütigen Busfahrt erreichbar, von ..., ... oder ... aus hätte der Beschwerdeführer mit Bahn und Bus insgesamt knapp 25 Minuten gebraucht und selbst von ... aus würde die Fahrzeit nicht mehr als 35 Minuten betragen.

E. 7

Bei auswärtigem Wochenaufenthalt können Steuerpflichtige als notwendige Mehrkosten für die Unterkunft die ortsüblichen Auslagen für ein «Zimmer» zum Abzug bringen (Art. 12 Abs. 3 BKV bzw. Art. 9 Abs. 3 VBK). Der Begriff des Zimmers ist unter Berücksichtigung der Zumutbarkeit der auswärtigen Unterkunft auszulegen und darunter grundsätzlich eine 1-Zimmer-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 27.11.2017, Nrn. 100.2016.139/140U, Seite 15 Wohnung bzw. ein Studio mit Bad und kleiner Küche oder Kochecke zu verstehen (BGer 2C_374/2014 vom 30.7.2015, in StR 2015 S. 791 E. 2.4.2, 2C_728/2010 vom 25.3.2011 E. 2.1). – Da der Beschwerdeführer für die wöchentliche Reise von C._____ nach E._____ nicht auf das Auto angewiesen ist und die Auslagen für die Fahrten von B._____ nach E._____ nicht als Fahrkosten zum Abzug bringen kann, aber das Ferienhaus in B._____ ohne Privatauto nicht zu erreichen vermag (vorne E. 4.1), hätte er vernünftigerweise eine Unterkunft in E._____ und Umgebung gemietet (vgl. vorne E. 5.2). Bei diesen Gegebenheiten können ihm hier, da es auf den Ausgang des Verfahrens keinen Einfluss hat, hypothetische Auslagen für die Miete einer kleinen Wohnung bzw. eines Studios mit Küche oder Kochnische angerechnet werden, wobei maximal Aufwendungen im Bereich von Fr. 800.-- bis Fr. 1'000.-- (inkl. Nebenkosten) zu berücksichtigen sind (vgl. angefochtene Entscheide S. 11 unten). Die Beschwerdeführenden gehen selber von einem hypothetischen Betrag von Fr. 850.-- (Übersicht Berufskosten 2013, BB 8) bzw. Fr. 930.-- pro Monat aus (aktualisierte Übersicht Berufskosten 2013, BB 10; vgl. auch die von ihnen ermittelten Angebote bei «Immoscout», BB 12). Angesichts der Tatsache, dass der durchschnittliche Nettomietzins einer 1-Zimmer-Wohnung in der als deutlich teurer einzustufenden Stadt Bern im Jahr 2013 Fr. 663.-- betrug (vgl. Medienmitteilung der Statistikdienste der Stadt Bern vom 11.2.2014, Mietpreiserhebung im November 2013, einsehbar unter: <www.bern.ch>, Rubriken «Leben in Bern/Stadt und Politik/Bern in Zahlen/Publikationen/Medienmitteilungen»), ist ein solcher Betrag grosszügig bemessen. Als notwendige Mehrkosten für die auswärtige Unterkunft ist demnach ein Abzug von maximal Fr. 9'600.-- bis Fr. 12'000.-- zu berücksichtigen.

E. 8.1

Bei einem auswärtigen Wochenaufenthalt können als notwendige Mehrkosten für auswärtige Verpflegung Pauschalbeträge zum Abzug gebracht werden, deren Höhe das

EFD festsetzt (Art. 12 Abs. 2 BKV i.V.m. Art. 6 Abs. 2 BKV; Art. 9 Abs. 2 VBK i.V.m. Art. 3 VBK). So ergeben sich die verbindlichen Ansätze für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 27.11.2017, Nrn. 100.2016.139/140U, Seite 16 direkte Bundessteuer einheitlich aus dem Anhang der VBK. Hinsichtlich der «Mehrkosten für Verpflegung» unterscheidet dieser zwischen Steuerpflichtigen mit und ohne auswärtigem Wochenaufenthalt: Gleich wie nach der aktuellen, ab dem Steuerjahr 2016 geltenden Fassung des Anhangs können für das Steuerjahr 2013 (AS 2008 S. 4078) bei auswärtigem Wochenaufenthalt als «voller Abzug» Fr. 30.-- pro Tag bzw. Fr. 6'400.-- pro Jahr geltend gemacht werden. Falls für eine der beiden täglichen Hauptmahlzeiten wegen verbilligter Verpflegung durch den Arbeitgeber nur ein halber Abzug zulässig ist (vgl. Art. 8 Abs. 2 BKV und Art. 6 Abs. 2 VBK), werden als «gekürzter Abzug» Fr. 22.50 pro Tag bzw. Fr. 4'800.-- pro Jahr anerkannt (Bst. b). Ohne auswärtigen Wochenaufenthalt sind Fr. 15.-- pro Hauptmahlzeit bzw. Tag (im Jahr Fr. 3'200.--) als «voller Abzug» und – bei verbilligter Verpflegung durch den Arbeitgeber – Fr. 7.50 pro Hauptmahlzeit bzw. Tag (im Jahr Fr. 1'600.--) als «halber Abzug» zulässig (Bst. a). Aus dieser Regelung der Pauschalbeträge erhellt, dass das EFD bei auswärtigem Wochenaufenthalt grundsätzlich von zwei abzugsfähigen Hauptmahlzeiten ausgeht.

E. 8.2

Die StRK hat beim Beschwerdeführer nur die Mehrkosten für eine einzige (verbilligte) Hauptmahlzeit berücksichtigt, weil er im Ferienhaus in B._____ über eine Kochgelegenheit verfüge (vorne E. 4.2). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden (vgl. Beschwerde S. 23 ff.) ist dies nicht zu beanstanden: Der Pauschalabzug für die zweite Hauptmahlzeit setzt voraus, dass die steuerpflichtige Person am Ort ihres Wochenaufenthalts nur ein Zimmer nutzen kann. Verfügt sie dort über eine Wohnung mit Kochgelegenheit, kann sie nach höchstrichterlicher Rechtsprechung nicht den «vollen Abzug» von Fr. 30.-- pro Tag, sondern bloss die Pauschale für eine auswärtige Hauptmahlzeit geltend machen; dafür fallen in der Regel höhere Kosten für die auswärtige Unterkunft an (BGer 2C_177/2012 und 2C_178/2012 vom 25.9.2012 E. 3.3.3, 2C_14/2009 vom 22.4.2009, in StR 2009 S. 571 E. 2). Diese Rechtsprechung stösst in der Lehre auf Zustimmung (vgl. Peter Locher, a.a.O., Art. 26 N. 22; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 26 N. 27) und ist von der StRK zu Recht auf Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer angewandt worden. Daran ändert nichts, dass in der Wegleitung zum Ausfüllen der Steuererklärung kein dahingehender

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 27.11.2017, Nrn. 100.2016.139/140U, Seite 17 Hinweis gemacht wird (vgl. Formular 6 Ziff. 6.3, einsehbar unter: <<http://www.fin.be.ch>>, Rubriken «Steuern/Ratgeber/Publikationen/Wegleitungen»). Unabhängig von der rechtlichen Tragweite der Wegleitung sind die dortigen Ausführungen von allgemeiner Natur und äussern sich bereits deshalb nicht zu einer Detailfrage wie dem Bestehen einer Kochmöglichkeit.

E. 8.3

Der Beschwerdeführer verfügte im Ferienhaus in B._____ unbestrittenermassen über eine Kochmöglichkeit. Ferner werden ihm im Rahmen der vorliegenden Erwägungen nicht bloss die Aufwendungen für die Miete eines Zimmers, sondern höhere Mehrkosten für eine auswärtige Unterkunft mit Küche oder Kochnische angerechnet (vorne E. 7). Nach dem

Gesagten kann deshalb im Rahmen der Berufskosten nur die Pauschale für eine auswärtige Hauptmahlzeit berücksichtigt werden. Aus dem Lohnausweis des Beschwerdeführers für das Jahr 2013 ergibt sich, dass ihm am Arbeitsplatz eine Kantinenverpflegung zur Verfügung stand (act. 4B pag. 44). Als Mehrkosten für die auswärtige Verpflegung kann er demnach nur den «halben Abzug» in der Höhe von Fr. 1'600.-- pro Jahr geltend machen.

E. 9

Zusammenfassend sind beim Beschwerdeführer als Fahrkosten die Auslagen für ein Generalabonnement der SBB in der Höhe von Fr. 3'550.-- anzuerkennen (vorne E. 6). Wird deswegen – in der Annahme, dass der Beschwerdeführer unter diesen Umständen nicht das Ferienhaus in B. _____ als Wochenaufenthaltort gewählt hätte – in Bezug auf die auswärtige Unterkunft nicht auf die tatsächlichen Verhältnisse abgestellt, sondern zu Gunsten des Beschwerdeführers von der Miete einer Wohnung oder eines Studios in der Nähe des Arbeitsorts ausgegangen, fallen hiefür Kosten von Fr. 9'600.-- (bei einer Bruttomiete von Fr. 800.--) bzw. Fr. 12'000.-- (bei einer Bruttomiete von Fr. 1'000.--) an (vorne E. 7). Unter Berücksichtigung der Mehrkosten für die auswärtige Verpflegung von Fr. 1'600.-- (vorne E. 8) betragen die abzugsfähigen Berufskosten so höchstens Fr. 14'750.-- bzw. Fr. 17'150.--. Beide Summen liegen unter dem

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 27.11.2017, Nrn. 100.2016.139/140U, Seite 18 von der Vorinstanz akzeptierten Betrag von Fr. 17'999.--. Im Übrigen ergäbe sich auch dann ein wesentlich geringerer Abzug für die Berufskosten des Beschwerdeführers, wenn – ausgehend von den tatsächlichen Verhältnissen in B. _____ – ausser in Bezug auf die Fahrkosten (Fr. 19'500.--) auf die Vorbringen in der Beschwerdeschrift (Unterkunft Fr. 3'618.--, Verpflegung Fr. 4'800.--) abgestellt würde (Berufskosten von insgesamt Fr. 11'968.--). Vor einer weiteren Reduktion des Berufskostenabzugs sind die Beschwerdeführenden allerdings durch das im verwaltungsgerichtlichen Verfahren geltende umfassende Verschlechterungsverbot geschützt (Art. 84 Abs. 2 VRPG; sog. Verbot der reformatio in peius; BVR 2010 S. 169 E. 4.1, 2016 S. 261 E. 4.8; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., 1997, Art. 84 N. 8 und Art. 73 N. 2). Ihnen darf insgesamt nicht weniger zugesprochen werden, als sie mit den vorinstanzlichen Entscheiden erhalten haben. Diese halten damit in Bezug auf die geltend gemachten Abzüge der Rechtskontrolle stand.

E. 10

Daran ändert die Rüge der Beschwerdeführenden nichts, die Voraussetzungen für eine reformatio in peius seien vor der Vorinstanz nicht gegeben gewesen (vgl. Beschwerde S. 30):

E. 10.1

Die StRK hat im Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahren die gleichen Befugnisse wie die Veranlagungsbehörde im Veranlagungsverfahren (Art. 198 Abs. 2 StG; Art. 142 Abs. 4 DBG). Gemäss Art. 199 Abs. 1 StG bzw. Art. 143 Abs. 1 (erster Satz) DBG entscheidet sie gestützt auf das Ergebnis ihrer Untersuchungen. Sie kann nach Anhören der steuerpflichtigen Person die Veranlagung auch zu deren Nachteil abändern (Art. 199 Abs. 2 StG; Art. 143 Abs. 1 zweiter Satz DBG), wobei sie einem Rückzug von Rekurs und Beschwerde keine Folge geben muss (vgl. Art. 198 Abs. 3 StG). Im Fall eines Beschwerderückzugs ist allerdings nur dann zu einer Verschlechterung zu schreiten, wenn die angefochtene Verfügung mit den anzuwendenden Rechtsgrundsätzen offensichtlich unvereinbar ist und

sich eine Anpassung geradezu aufdrängt bzw. wenn der angefochtene Ent- scheid offensichtlich unrichtig und die Korrektur von erheblicher Bedeutung

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 27.11.2017, Nrn. 100.2016.139/140U, Seite 19 ist (vgl. BGer 2A.408/2002 vom 13.2.2004, in StE 2004 B 96.12 Nr. 14 E. 1.4; Hunziker/Mayer-Knobel, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 143 DBG N. 11). Ziehen die Steuerpflichtigen ihre Rechtsmittel jedoch nicht zurück, untersteht die StRK bei der Vornahme einer reformatio in peius keinen einschränkenden Voraussetzungen.

E. 10.2

Nachdem die Vizepräsidentin der StRK mit Schreiben vom 9. Feb- ruar 2016 eine Abänderung der Einspracheentscheide zu Ungunsten der Beschwerdeführenden angedroht hatte (act. 4A pag. 52-51), haben diese am 18. Februar 2016 eine ausführliche Stellungnahme eingereicht (act. 4A pag. 61-53), aber keinen Rechtsmittelrückzug erklärt. Deshalb setzte eine weitere Reduktion des Berufskostenabzugs, entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden, keine «Wesentlichkeit» der entsprechen- den Ver- schlechterung voraus. Daran ändert nichts, dass die StRK offenbar selber fälschlicherweise davon ausging, eine reformatio in peius nur unter ein- schränkenden Voraussetzungen vornehmen zu dürfen (vgl. angefochtene Entscheide E. 9).

E. 11

Die Beschwerden erweisen sich damit als unbegründet und sind abzu- weisen. Bei diesem Ausgang der Verfahren werden die Beschwerde- führenden kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 3 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundes- gesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 27.11.2017, Nrn. 100.2016.139/140U, Seite 20 Demnach entscheidet der Einzelrichter:

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