

BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2018 297 vom 10. September 2019

BE Verwaltungsgericht, 2019-09-10, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2018_297

FR: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2018 297 du 10 septembre 2019

IT: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2018 297 del 10 settembre 2019

Regeste

Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2014 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 9. August 2018; 100 17 94, 200 17 74) | Einkommen/Gewinn Vermögen/Kapital Kanton

Erwägungen

E. 1.1

Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerden als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 145 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] so wie 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 (BVR 2017 S. 205 E. 1.4 mit Hinweisen). Die zusätzlichen Voraussetzun-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 10.09.2019, Nrn. 100.2018.297/298U, Seite 4 gen von Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 VRPG für die Anfechtung von Zwischenentscheiden müssen daher nicht erfüllt sein. Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, ist durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und hat 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 im Übrigen 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 Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2, 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, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

E. 1.3

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

E. 1.4

Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

E. 2.1

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 (Art. 19-29 StG;

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 10.09.2019, Nrn. 100.2018.297/298U, Seite 5 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). Zu letzteren zählen die behinderungsbedingten Kosten der steuerpflichtigen Person und 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), soweit die steuerpflichtige Person die Kosten selber trägt (Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG; Art. 33 Abs. 1 Bst. h bis DBG; vgl. auch Art. 9 Abs. 2 Bst. h bis des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]).

E. 2.2

Art. 38 StG und Art. 33 DBG stehen je unter der Überschrift bzw. dem Randtitel «Allgemeine Abzüge» (sog. sozialpolitische oder anorganische Abzüge). Sie betreffen überwiegend Lebenshaltungskosten, die als solche an sich nicht zum Abzug zugelassen wären. Den allgemeinen Abzügen kommt also Ausnahmecharakter zu, weshalb ihre Rechtsgrundlagen restriktiv auszulegen sind (vgl. BVR 2010 S. 59 E. 3.4; BGer 2C_1005/2015 vom 8.12.2015 E. 2.2, 2C_103/2009 vom 10.7.2009, in StE 2009 B 27.5 Nr. 15 E. 2.1; Hunziker/Mayer-Knobel, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 33 DBG N. 1 ff.). Damit Auslagen als behinderungsbedingte Kosten im Sinn von Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG und Art. 33 Abs. 1 Bst. h bis DBG anerkannt werden, müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein: Es liegt eine Behinderung im Sinn des Behindertengleichstellungsgesetzes vor (vgl. Art. 2 Abs. 1 BehiG), die von der steuerpflichtigen Person getragenen Kosten bilden direkte Folge dieser Behinderung (adäquate Kausalität) und stellen weder Lebenshaltungs- noch Luxusausgaben dar. Schliesslich müssen die Kosten grundsätzlich in der interessierenden Steuerperiode entstanden sein (BVR 2010 S. 59 E. 3.4; vgl. auch BGer 2C_479/2016 und 2C_480/2016 vom 12.1.2017, in StR 2017 S. 341 E. 3.4 f., 2C_439/2015 und 2C_440/2015 vom 21.1.2016, in StR 2016 S. 522 E. 3.2 f.; Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 33 DBG N. 321). Die den Abzug begründenden Tatsachen wirken sich steuermindernd aus und sind folglich von der steuerpflichtigen Person nachzuweisen (BVR 2017 S. 529 [VGE

2016/340 vom

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 10.09.2019, Nrn. 100.2018.297/298U, Seite 6 [9.8.2017] nicht publ. E. 6.2, 2010 S. 59 E. 3.4; vgl. BGE 144 II 427 E. 2.3.2, 140 II 248 E. 3.5; BGer 2C_154/2009 vom 28.9.2009 E. 5.2, 2C_722/2007 und 2C_723/2007 vom 14.4.2008 E. 3.2 mit Hinweisen zur Beweislast bei Krankheits- bzw. behinderungsbedingten Kosten).

E. 2.3

Der Abzug für behinderungsbedingte Kosten wird im Kreisschreiben (KS) Nr. 11 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 31. August 2005 betreffend Abzug von Krankheits- und Unfallkosten sowie von behinderungsbedingten Kosten näher geregelt (einsehbar unter: <www.estv.admin.ch>, Rubriken «Dir. Bundessteuer, Quellensteuer, Wehrpflichtersatz/Kreisschreiben»). Als Verwaltungsverordnung richtet sich das KS Nr. 11 zwar vorab an die Vollzugsorgane und ist für Gerichte nicht verbindlich. Diese berücksichtigen die darin enthaltenen Weisungen 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 Verwaltungsweisungen ab, wenn diese eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben darstellen (BVR 2019 S. 293 [VGE 2016/59 vom 24.4.2018] nicht publ. E. 3.1, 2017 S. 7 E. 4.1, 2012 S. 193 E. 3.2.2; BGE 143 II 443 E. 4.5.2, 141 II 199 E. 5.5, 138 II 536 E. 5.4.3; vgl. auch BGE 142 II 182 E. 2.3.2 f.). Das KS Nr. 11 entspricht gefestigter Praxis und wurde vom Bundesgericht und vom Verwaltungsgericht verschiedentlich als sachgerecht und zweckmässig beurteilt (vgl. etwa BGer 2C_1187/2016 und 2C_1188/2016 vom 2.2.2017 E. 3.2, 2C_258/2010 vom 23.5.2011 E. 4.2; VGE 2016/193/194 vom 25.7.2017 E. 2.3, 2015/73/74 vom 21.10.2016 E. 2.2; Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 33 DBG N. 31a).

E. 3

Der Beschwerdeführer leidet an einer autosomal-dominanten polyzystischen Nierenerkrankung (ADPKD; vgl. Arztbericht von Dr. med. B._____ vom 14.5.2018 [nachfolgend: Arztbericht B._____] S. 2, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 114 ff.). Die Krankheit wurde bei ihm offenbar nach einer unfallbedingten Rückenoperation im Herbst 2010 diagnostiziert (vgl. Rekurs und Beschwerde vom 6.3.2017 S. 3 f., Vorakten StRK

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 10.09.2019, Nrn. 100.2018.297/298U, Seite 7 pag. 73 ff.). Die ADPKD ist eine relativ häufige, vererbte, progressive Nierenerkrankung, bei der sich in beiden Nieren Zysten bilden. Dadurch wird die Nierenfunktion eingeschränkt, was meist zwischen dem 40. und 50. Lebensjahr zu einem Nierenversagen führt. Im Zusammenhang mit der ADPKD treten als spezifische Beschwerden insbesondere chronische Flanken- und Rückenschmerzen sowie Verdauungsstörungen auf, die teilweise sehr ausgeprägt sind (Arztbericht B._____ S. 1). Die Therapiemöglichkeiten beschränkten sich bis vor Kurzem auf die Behandlung der durch die ADPKD auftretenden Beschwerden (vgl. Serra/Puhan/Rüfenacht/Patak/Reich, ADPKD: autosomal-dominante polyzystische Nierenerkrankung, Langfristige Betreuung von Patienten und Angehörigen, Swiss Medical Forum 2017 17 [14] S. 330 ff., 333). Beim Beschwerdeführer kam es 2014 im Alter von 45 Jahren zu einem Nierenversagen, weshalb er sich ab dem 6. November 2014 drei Mal pro Woche einer Dialysebehandlung unterziehen musste. Der Zeitaufwand für die Dialysebehandlungen belief sich auf rund 15

Stunden pro Woche (Arztbericht B. _____ S. 2; vgl. auch Arztzeugnis von Dr. med. C. _____ vom 5.5.2018 [nachfolgend: Arztzeugnis C. _____ 2018], Vorakten StRK pag. 138). Bereits seit Anfang des Jahres 2014 war der Beschwerdeführer in der Universitätsklinik für Nephrologie und Hypertonie des Inselspitals zur Abklärung einer Nierentransplantation in Behandlung. Für die Aufnahme auf die Warteliste für eine Nierentransplantation musste er sich standardmässig eingehenden Abklärungen zum Ausschluss von aktiven Herz-Kreislauf- oder Infektions- und Tumorerkrankungen bei verschiedenen Spezialärztinnen und -ärzten unterziehen. Am 16. April 2014 wurde er unter der Bedingung einer regelmässigen Kontrolle von beobachtungsbedürftigen Befunden bei den entsprechenden Ärztinnen und Ärzten als Transplantationsempfänger auf die Warteliste aufgenommen (ergänzender Arztbericht von Dr. med. B. _____ vom 31.8.2018 [nachfolgend: ergänzender Arztbericht B. _____], Beschwerdebeilage [BB] 3). Gemäss eigenen Angaben hatte der Beschwerdeführer im Jahr 2014 weit über 100 Arzt-, Dialyse- und Physiotherapietermine wahrzunehmen, dies nebst ärztlichen Notfallbehandlungen und individuellem Aufbautraining unter physiotherapeutischer Aufsicht (vgl. Liste Termine 2014, BB 4). Die ärztlichen Behandlungen fanden mehrheitlich in ..., die Physiotherapie in ..., in der Nähe seines Wohnorts

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 10.09.2019, Nrn. 100.2018.297/298U, Seite 8 statt (vgl. z.B. Rechnungen der Physiotherapie ... vom 8.7.2014 und von Dr. med. ... vom 7.3.2014, Vorakten StRK pag. 9 und 181). Am 17. Dezember 2016 wurde beim Beschwerdeführer erfolgreich eine Nierentransplantation durchgeführt. Seither ist er nicht mehr auf Dialysebehandlungen angewiesen (vgl. Arztbericht B. _____ S. 2). Seit März 2012 ist der Beschwerdeführer bei der ... AG angestellt, anfänglich als ... des ... und seit April 2017 als Er konnte seinen Beschäftigungsgrad von 100 % über die gesamte Zeit, so auch im Jahr 2014, beibehalten. 60-70 % seiner Arbeitszeit verbringt er am Sitz des Unternehmens in ..., die restlichen 30-40 % entfallen auf seine Aussendienst-Tätigkeit, die sich über weite Teile der Deutschschweiz verteilt. Hauptaufgabe des Beschwerdeführers ist der Besuch von Partnerunternehmungen. Diese Tätigkeit erfolgt oft kurzfristig und ist gemäss Angaben der Arbeitgeberin kaum planbar. Die Arbeitszeiten sind unregelmässig und fallen häufig auch auf die frühen Morgen- oder späten Abendstunden. Der Beschwerdeführer benötigt für diese Einsätze seinen Privatwagen. Die Kosten für die geschäftlichen Fahrten werden ihm vom Arbeitgeber als Spesen entschädigt, nicht aber die Kosten für den Arbeitsweg und für die Fahrten zu Behandlungen und Therapien. Abwesenheiten wegen Arzt- und Therapiebesuchen kann er nicht als Arbeitszeit verbuchen. Um die Anforderungen seines 100 %-Pensums erfüllen zu können, nutzte er jeweils die Zeit während der ambulanten Dialysebehandlungen, um die anfallenden administrativen Arbeiten zu erledigen (vgl. zum Ganzen Bestätigung der ... AG und Schreiben der ... AG vom 30.4.2018, Vorakten StRK pag. 76 und 111). Dr. med. B. _____ erachtet die Bewältigung eines vollen Arbeitspensums trotz schwerer Erkrankung und zeitaufwendiger Behandlungen als «bemerkenswert». Die «ungewöhnlich hohe Leistungsfähigkeit» des Beschwerdeführers sei insbesondere darauf zurückzuführen, dass dieser mit regelmässiger Physiotherapie und Sport, strikter Diät, alternativ-medizinischen Behandlungen und psychologischer Begleitung viel in seine Gesundheit «investiert» habe (vgl. Arztbericht B. _____ S. 2 f.).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 10.09.2019, Nrn. 100.2018.297/298U, Seite 9

E. 4

Als Grundvoraussetzung für einen Abzug von behinderungsbedingten Kosten nach Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG bzw. Art. 33 Abs. 1 Bst. h bis DBG muss beim Beschwerdeführer in der Steuerperiode 2014 eine Behinderung im Sinn des BehiG vorgelegen haben.

E. 4.1

Ein Mensch mit Behinderung ist 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). Die Beeinträchtigung ist dauernd, wenn sie bereits während mindestens eines Jahres die Ausübung der genannten Tätigkeiten verunmöglicht oder erschwert hat oder voraussichtlich während mindestens eines Jahres verunmöglichen oder erschweren wird. Die Einschränkung der alltäglichen Verrichtungen, des sozialen Lebens, der Aus- und Weiterbildung oder der Erwerbstätigkeit muss ihre Ursache in der körperlichen, geistigen oder psychischen Beeinträchtigung haben (kausaler Zusammenhang; KS Nr. 11 Ziff. 4.1, auch zum Folgenden). Es ist in geeigneter Weise zu prüfen, ob eine Behinderung vorliegt. Mithilfe des Musterfragebogens im Anhang zum KS Nr. 11 wird u.a. ermittelt, welchen Einfluss die Beeinträchtigung auf die Ausübung einer Erwerbstätigkeit hat und welche dauernden Behandlungen, Therapien oder Diäten erforderlich sind.

E. 4.2

Nierenkranken, die sich einer Dialyse unterziehen müssen, wird ein jährlicher Pauschalabzug von Fr. 2'500.-- für behinderungsbedingte Kosten gewährt. Es steht den Steuerpflichtigen frei, anstelle dieses Pauschalabzugs die tatsächlichen behinderungsbedingten Kosten geltend zu machen (vgl. KS Nr. 11 Ziff. 4.4; Praxis der Steuerverwaltung zu «Behinderungsbedingte Kosten» Ziff. 3.4, einsehbar unter: www.taxinfo.sv.fin.be.ch), Rubriken «Themen/Einkommens- und Vermögenssteuern/Artikel 38 StG»). Das fortschreitende Zystenwachstum führte beim Beschwerdeführer zu einem Nierenversagen, weshalb er sich ab November 2014 Dialysebehandlungen unterziehen musste. Angesichts dieser schweren Erkrankung ist das Vorliegen einer körperlichen Beeinträchtigung ohne weiteres zu bejahen. Aus den Akten ergibt sich zudem, dass der Beschwerdeführer seine

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 10.09.2019, Nrn. 100.2018.297/298U, Seite 10 Leistungsfähigkeit nur erhalten und damit die beruflichen Anforderungen weiterhin erfüllen konnte, weil er viel Zeit und Energie für seine psychische und physische Gesundheit aufwendete. Offenbar erschwerte die Erkrankung nicht nur die Ausübung der Erwerbstätigkeit, sondern behinderte ihn auch bei der Pflege der sozialen Kontakte (vgl. Rekurs und Beschwerde vom 6.3.2017 S. 4, Vorakten StRK pag. 73 ff.), was in Anbetracht der vielen Arzt- und Therapietermine sowie der mit der Krankheit verbundenen Beschwerden nachvollziehbar ist. Die Beeinträchtigung war dauernd, da sie zu Beginn des Jahres 2014 bereits bestand und jedenfalls nicht vor der Transplantation am 17. Dezember 2016 endete. Mit der Vorinstanz, der Steuerverwaltung und dem Beschwerdeführer ist somit in der hier massgebenden Steuerperiode vom Vorliegen einer Behinderung im Sinn von Art. 2 Abs. 1 BehiG auszugehen.

E. 5

Februar 2014 durch den Schweizerischen Verband für Gemeinschaftsaufgaben der Krankenversicherer «veranlasst» wurde, der u.a. Dienstleistungen auf den Gebieten «Dialysen» und «Transplantationen» erbringt (vgl. <www.svk.org>, Rubrik «Dienstleistungen»). Beide Behandlungen erfolgten ambulant im Spital und fielen in die Zeit kurz vor Aufnahme des Beschwerdeführers auf die Warteliste als Transplantationsempfänger und zwischen zwei stationäre Spitalaufenthalte (vgl. vorne E. 3; Leistungsabrechnungen der SWICA vom 24.9.2014 und 18.10.2014, Vorakten StRK pag. 8 f.). Angesichts dieser Umstände sowie des schlechten Gesundheitszustands des Beschwerdeführers Anfang 2014 aufgrund der ADPKD erscheint ein Zusammenhang zwischen den Behandlungen und der Nierenerkrankung gegeben. Der Betrag von Fr. 685.40 ist daher als behinderungsbedingt anzuerkennen.

E. 5.1

Der Beschwerdeführer macht zunächst «selbst getragene Kosten der ärztlich verordneten und notwendigen Behandlungen» in der Höhe von Fr. 2'955.65 geltend (Beschwerden Ziff. III./7.). Es handelt sich im Wesentlichen um Kosten für ärztliche Behandlungen und Laboranalysen, Medikamentenbezüge sowie Physiotherapie. Hinzu kommt der vom Beschwerdeführer separat geltend gemachte Betrag von Fr. 197.75 für weitere Physiotherapie (vgl. Übersicht behinderungsbedingte Kosten, Vorakten StRK pag. 3; [nachfolgend: Übersicht Kosten]). Die Vorinstanz hat von diesen Auslagen, ausmachend insgesamt Fr. 3'153.40, Fr. 1'480.85 als behinderungsbedingt anerkannt. Bei den übrigen Kosten sei die Kausalität zur Nierenerkrankung nicht gegeben (angefochtene Entscheide E. 5.2 f. und 6.6). Der Beschwerdeführer wirft der Vorinstanz im Wesentlichen vor, sie habe den Sachverhalt nicht richtig festgestellt, soweit sie die Kosten im Umfang von Fr. 1'672.55 nicht anerkannt habe (vgl. Beschwerden Ziff. III./3 und

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 10.09.2019, Nrn. 100.2018.297/298U, Seite 11 III./7.). Die strittigen Auslagen sind zu unterteilen in ärztliche Behandlungskosten im engeren Sinn und Laboranalysen (E. 5.2 hiernach), Selbsthalte bei Medikamentenbezügen (hinten E. 5.3) sowie Kosten für Physiotherapie bzw. Training (hinten E. 5.4).

E. 5.2

Von den geltend gemachten Kosten für ärztliche Behandlungen im engeren Sinn und Laboranalysen von insgesamt Fr. 1'285.75 hat die Vorinstanz Fr. 302.45 als behinderungsbedingt zum Abzug zugelassen (angefochtene Entscheide E. 5.1 f.). Zu den von der StRK nicht anerkannten Kosten in der Höhe von Fr. 983.30 ist Folgendes auszuführen:

E. 5.2.1

Streitig sind zunächst verschiedene Spitalkostenbeiträge (Fr. 60.-- für die Behandlung vom 27.1.2014 bis 30.1.2014 [Leistungsabrechnung der SWICA vom 24.9.2014], Fr. 105.-- für die Behandlung vom 28.2.2014 bis 6.3.2014 [Leistungsabrechnung der SWICA vom 18.10.2014], Fr. 30.-- für die Behandlung vom 30.9.2014 bis 1.10.2014 [Leistungsabrechnung der SWICA vom 14.3.2015 S. 1], alle in Vorakten StRK pag. 8 f. bzw. 189 f.). Dabei handelt es sich um Beiträge der versicherten Person an die Kosten des Aufenthalts im Spital, die dadurch gerechtfertigt sind, dass die vom Krankenversicherer zu deckenden Spitalkosten auch die reinen Aufenthalts- und Verpflegungskosten umfassen, die zu Hause ebenso anfallen würden. Da die versicherte Person damit eine Einsparung

erzielt, ist eine Beteiligung an den Aufenthaltskosten des Spitals angemessen (BGer 9C_716/2018 vom 14.5.2019 E. 4.2.3). Der Spitalkostenbeitrag stellt demnach ein Entgelt für (eingesparte) Lebenshaltungskosten dar (vgl. vorne E. 2.2). Diese Kosten hat die Vorinstanz zu Recht nicht als behinderungsbedingt zum Abzug zugelassen. Bezüglich des Betrags von Fr. 30.-- kann nach dem Gesagten offenbleiben, ob er überhaupt in der hier interessierenden Steuerperiode angefallen ist (vgl. angefochtene Entscheide E. 5.1).

E. 5.2.2

Nicht als behinderungsbedingt anerkannt hat die Vorinstanz auch die Kosten von Fr. 51.90 für eine Laboranalyse vom 27. Januar 2014, veranlasst durch Dr. med. D._____, Arzt für Allgemeinmedizin. Die Rechnung wurde direkt von der Krankenkasse beglichen und dem Beschwerdeführer anschliessend im Rahmen seiner Franchise in Rechnung gestellt (vgl. Leistungsabrechnung der SWICA vom 5.2.2014 S. 1, Vorakten StRK

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 10.09.2019, Nrn. 100.2018.297/298U, Seite 12 pag. 31 f.). Die Leistungsabrechnung enthält keine genaueren Angaben zur Laboranalyse. Der Zusammenhang zur ADPKD ist jedoch naheliegend. Die Vorinstanz hat die nachgewiesenen Termine bei Dr. med. D._____, darunter auch den Termin vom 27. Januar 2014, als behinderungsbedingt anerkannt; dies insbesondere, da Dr. med. D._____ den Beschwerdeführer im Zusammenhang mit der Nierenerkrankung für eine Ultraschalluntersuchung des Ober- und Unterbauchs an das ...institut verwies (vgl. angefochtene Entscheide E. 7.2). Die Ultraschalluntersuchung fand auch am 27. Januar 2014 statt (vgl. Rechnung des ...instituts vom 3.2.2014, Vorakten StRK pag. 185). Der Betrag von Fr. 51.90 für die Laboranalyse vom selben Tag gilt daher ebenfalls als behinderungsbedingt.

E. 5.2.3

Weiter sind Auslagen von Fr. 685.40 als Selbstbehalt für die Behandlungen vom 5. und 11. Februar 2014 im Insepsital streitig (vgl. Leistungsabrechnung der SWICA vom 8.3.2014 S. 1, Vorakten StRK pag. 26 f.). Der Leistungsabrechnung ist nicht zu entnehmen, wer der handelnde Arzt war oder welche Leistungen erbracht wurden. Da die Krankenkasse die Behandlungskosten in der Höhe von Fr. 6'800.-- bzw. Fr. 883.-- direkt bezahlt hat, sind die Originalrechnungen nicht aktenkundig. Indes ergibt sich aus der Leistungsabrechnung, dass die Behandlung vom

E. 5.2.4

Nicht zum Abzug zugelassen hat die Vorinstanz sodann die Kosten von Fr. 51.-- für eine Dentalhygienebehandlung vom 15. Mai 2014 (vgl.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 10.09.2019, Nrn. 100.2018.297/298U, Seite 13 Leistungsabrechnung der SWICA vom 5.7.2014 S. 1 und Rechnung von Dr. med. dent. ... vom 28.5.2014, Vorakten StRK pag. 17 f. und 165). Aufgrund des ergänzenden Arztberichts von Dr. med. B._____ (BB 3) ist erstellt, dass sich der Beschwerdeführer vor der Aufnahme auf die Warteliste als Transplantationsempfänger am 16. April 2014 einer zahnärztlichen Beurteilung unterziehen musste, um allfällige Infektionen auszuschliessen bzw. zu behandeln. Gemäss eigenen Angaben hatte er vier Termine bei Dr. med. dent. ...; drei davon vor bzw. am Tag der Aufnahme auf die Liste, die Dentalhygienebehandlung danach (vgl. Liste Termine 2014, BB 4). Die aufgrund der ADPKD notwendig gewordene zahnärztliche Behandlung dürfte an den drei Terminen vor

der Leistung durchgeführt worden sein, während die Dentalhygienebehandlung erst am 15. Mai 2014 erfolgte. Bereits aus diesem Grund erscheint ein Zusammenhang mit der Aufnahme auf die Liste fraglich. Zudem handelt es sich bei diesen Auslagen grundsätzlich um Lebenshaltungskosten, zumal Dental- hygienebehandlungen regelmässig auch bei Personen ohne ADPKD durchgeführt werden. Die Auslagen für die Behandlung vom 15. Mai 2014 gelten demnach nicht als behinderungsbedingt.

E. 5.2.5

Zusammenfassend sind unter dem Titel Kosten für ärztliche Be- handlungen im engeren Sinn und Laboranalysen zusätzlich Fr. 737.30 (Fr. 51.90 [E. 5.2.2] und Fr. 685.40 [E. 5.2.3]) als behinderungsbedingt zum Abzug zuzulassen.

E. 5.3

Der vom Beschwerdeführer geltend gemachte Selbstbehalt bei Me- dikamentenbezügen von Fr. 300.-- hat die Vorinstanz im Umfang von Fr. 288.50 als behinderungsbedingt anerkannt, da diese Auslagen ein Me- dikament zur Behandlung von Nierenfunktionsstörungen betreffen (vgl. an- gefochtene Entscheide E. 5.3). Die restlichen Kosten von Fr. 11.50 fielen für ein allgemein gebräuchliches Medikament bei Atemwegserkrankungen an (vgl. Übersicht Medikamentenbezüge der Apotheke ... S. 3, Vorakten StRK pag. 87 ff.). Ein Zusammenhang zwischen Atemwegsbeschwerden und der ADPKD ist angesichts der weitreichenden Folgeerkrankungen zwar möglich; ein solcher wird aber weder dargetan noch nachgewiesen, weshalb die Vorinstanz diese Auslagen zu Recht nicht berücksichtigt hat.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 10.09.2019, Nrn. 100.2018.297/298U, Seite 14

E. 5.4

Die Kosten für Physiotherapie von insgesamt Fr. 1'567.65 hat die Vorinstanz im Umfang von Fr. 889.90 als behinderungsbedingt anerkannt (vgl. angefochtene Entscheide E. 6.6). Streitig sind somit noch Kosten von Fr. 677.75 (Fr. 480.-- für ein Jahresabonnement für individuelles Aufbau- training unter physiotherapeutischer Aufsicht sowie Fr. 197.75 für die an- teilmässigen Kosten der Physiotherapie im November und Dezember 2014).

E. 5.4.1

Dem Beschwerdeführer obliegt der Nachweis der Auslagen für die Physiotherapie (vgl. vorne E. 2.2). Als Beweismittel können beispielsweise ärztliche Bescheinigungen, Rechnungen oder Belege des Krankenversi- cherers dienen (Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 33 DBG N. 33e). Die steuerpflichtige Person hat auch die medizinische Notwendigkeit einer be- stimmten, allenfalls selbst gewählten Therapieform zu erbringen (vgl. BGer 2A.84/2005 vom 24.2.2005 E. 4; Hunziker/Mayer-Knobel, a.a.O., Art. 33 DBG N. 33e). In Bezug auf Krankheits- und Unfallkosten sieht das KS Nr. 11 vor, dass Kosten besonderer Heilmassnahmen wie beispie- lweise Physiotherapie als abzugsfähig gelten, sofern sie ärztlich verordnet sind und von diplomierten Personen durchgeführt werden (Ziff. 3.2.2). Das Erfordernis der ärztlichen Verordnung bildet ein taugliches Abgrenzungs- kriterium zwischen therapeutischen Heilbehandlungen einerseits und Mass- nahmen zur Steigerung des allgemeinen Wohlbefindens im Rahmen des generellen Lebensunterhalts andererseits (BGer 2C_103/2009 vom 10.7.2009, in StE 2009 B 27.5 Nr. 15 E. 3.1 mit weiteren Hinweisen). Eine ärztliche Verordnung setzt eine vorgängige konkrete Anordnung

einer eid- genössisch diplomierten Medizinalperson zur Initiierung einer bestimmten Heilmassnahme voraus. Eine solche Therapie im Nachhinein als notwendig einzustufen, genügt selbst dann nicht, wenn die Massnahme an sich zweckmässig war und sich sogar ein Heilerfolg eingestellt hat (BGer 2C_103/2009 vom 10.7.2009, in StE 2009 B 27.5 Nr. 15 E. 3.1; in Bezug auf behinderungsbedingte Kosten vgl. BGer 2C_258/2010 vom 23.5.2011 E. 4.4.2).

E. 5.4.2

Das Jahresabonnement am Zentrum für ... kostete nach Abzug eines Beitrags des Krankenversicherers Fr. 480.-- (vgl. Leistungsabrechnung der SWICA vom 28.5.2014, Vorakten StRK pag. 22). Das Training

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 10.09.2019, Nrn. 100.2018.297/298U, Seite 15 wird nach einem unter physiotherapeutischer Leitung erstellten Programm selbständig durchgeführt, wobei die Physiotherapeutin bzw. der Physiotherapeut bei Bedarf Hilfe leistet (vgl. <www....ch>, Rubrik «...»). Für dieses Training liegt keine ärztliche Verordnung vor. Die behandelnde Ärztin bzw. der behandelnde Arzt führen lediglich aus, dass der Beschwerdeführer aufgrund der Nierenerkrankung regelmässige Physiotherapiesitzungen benötigte und eine regelmässige körperliche Betätigung in Form von «Physiotherapie, Fitnessstraining etc.» als «notwendig und förderlich» erachtet wird (vgl. Arztbericht B._____ S. 2; Arztzeugnis C._____ 2018; Arztzeugnis von Dr. med. C._____ vom 11.7.2016, Vorakten StRK pag. 4). Nachträglich ausgestellte, zeitlich unbeschränkte, allgemeine Empfehlungen vermögen eine konkrete ärztliche Anordnung von vornherein nicht zu ersetzen. Mit Blick auf die Erkrankung des Beschwerdeführers erscheint ein zusätzliches individuelles Training zwar durchaus sinnvoll und geeignet, seine allgemeine Leistungsfähigkeit zu erhalten und die Gesundheit zu fördern (vgl. auch vorne E. 3). Trotz physiotherapeutischer Begleitung überwiegt beim individuellen Training aber der sportliche Aspekt, weshalb die entsprechenden Kosten ohnehin eher dem Bereich der Lebenshaltungskosten zuzuordnen sind. Der Betrag von Fr. 480.-- ist aus diesen Gründen nicht abzugsfähig.

E. 5.4.3

Bezüglich des Betrags von Fr. 197.75 für anteilmässige Physiotherapie im November und Dezember 2014 (vgl. Übersicht Kosten) liegen weder eine Rechnung noch eine ärztliche Verordnung vor. Damit fehlt es an einem Nachweis, dass die Kosten dem Beschwerdeführer tatsächlich in der interessierenden Steuerperiode angefallen sind und dass sie Behandlungen betreffen, die ärztlich verordnet waren. Die geltend gemachten Auslagen können daher nicht berücksichtigt werden.

E. 5.4.4

Somit hat die Vorinstanz die Kosten von Fr. 677.75 für physiotherapeutische Leistungen zu Recht nicht als behinderungsbedingt anerkannt.

E. 5.5

Von den streitigen Kosten für «selbst getragene Kosten der ärztlich verordneten und notwendigen Behandlungen» sowie weitere Physiotherapie von insgesamt Fr. 1'672.55 (vorne E. 5.1) sind somit Fr. 737.30 zum Abzug zuzulassen. Mit dem von der Vorinstanz bereits anerkannten Betrag

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 10.09.2019, Nrn. 100.2018.297/298U, Seite 16 von Fr. 1'480.85 (vorne E. 5.1) ergeben sich unter diesem Titel behinderungsbedingte Kosten von insgesamt Fr. 2'218.15.

E. 6

Weiter macht der Beschwerdeführer Fahrkosten von insgesamt Fr. 11'252.80 als behinderungsbedingte Kosten geltend (vgl. Beschwerden Ziff. III./5). Davon hat die Vorinstanz einen Betrag von Fr. 1'068.20 zum Abzug zugelassen (angefochtene Entscheide E. 7.5). Die Fahr- und Transportkosten sind demnach im Umfang von Fr. 10'184.60 streitig und darauf zu überprüfen, ob sie auf die Behinderung zurückzuführen sind.

E. 6.1

Transportkosten können als behinderungsbedingte Kosten abgezogen werden, wenn der Kausalzusammenhang zwischen der Behinderung und den Kosten rechtsgenügend feststeht. Dies trifft zu, wenn sich eine behinderte Person wegen ihrer Behinderung beispielsweise zum Arzt oder zu einer Therapie begeben muss (BGer 2C_258/2010 vom 23.5.2011 E. 4.3; vgl. auch KS Nr. 11 Ziff. 4.3.6). Zum Abzug zugelassen sind dabei die Kosten für öffentliche Verkehrsmittel oder Behindertenfahrdienste. Ist deren Benutzung nicht möglich oder nicht zumutbar, können die Kosten eines privaten Motorfahrzeugs, d.h. eine Kilometerentschädigung, abgezogen werden (KS Nr. 11 Ziff. 4.3.6). Für die Beurteilung der Unzumutbarkeit ist eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen, die auf die Umstände des Einzelfalls abstellt (vgl. zu den Berufskosten VGE 2015/252/253 vom 23.6.2017 E. 4.3). Kosten für andere Transporte, insbesondere für Freizeitfahrten, sind in der Regel nicht behinderungsbedingt. Fahrten zum Arbeitsplatz gelten ebenfalls nicht als behinderungsbedingte Kosten, sondern sind als Gewinnungskosten abzugsfähig (KS Nr. 11 Ziff. 4.3.6; vgl. auch VGE 2015/73/74 vom 21.10.2016 E. 3.7.1).

E. 6.2

Die Vorinstanz hat die Fahrten zu den 23 Dialyseterminen als behinderungsbedingt anerkannt; ebenso die Fahrten zu den 18 Physiotherapiebehandlungen, deren Kosten sie zum Abzug zugelassen hat. Zudem hat sie sieben Arzt- und Spitaltermine der Nierenerkrankung zugeordnet und die Kosten dieser Fahrten zum Abzug zugelassen. Bei den übrigen Fahrten

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 10.09.2019, Nrn. 100.2018.297/298U, Seite 17 seien hingegen die Kausalität zur Behinderung des Beschwerdeführers oder der Termin als solcher nicht nachgewiesen (angefochtene Entscheide E. 7.2). Was die Höhe der Kosten anbelangt, hat sie erwogen, es könnten nur diejenigen für ein öffentliches Verkehrsmittel angerechnet werden, da der Beschwerdeführer nicht aufgrund seiner Behinderung, sondern wegen seiner beruflichen Tätigkeit auf ein Auto angewiesen sei (angefochtene Entscheide E. 7.4). – Der Beschwerdeführer bringt dagegen vor, es sei ihm wegen seiner unregelmässigen externen Einsätze in weiten Teilen der Schweiz im hier interessierenden Zeitraum nicht zumutbar gewesen, für die vielen Fahrten vom Arbeitsplatz zu den Arzt-, Spital- und Physiotherapiebehandlungen und umgekehrt den öffentlichen Verkehr zu benutzen (Beschwerden Ziff. III./8).

E. 6.3

Zunächst ist zu prüfen, welche der 132 von der Vorinstanz nicht anerkannten Fahrten adäquat kausal auf die Behinderung zurückzuführen sind. Anschliessend ist zu beurteilen,

ob der Beschwerdeführer für die als behinderungsbedingt anerkannten Fahrten die Kosten des öffentlichen Verkehrs oder des privaten Motorfahrzeugs abziehen kann.

E. 6.3.1

Mit der Vorinstanz ist gestützt auf das Dialyse-Protokoll des ...- Spitals von 23 Dialysebehandlungen im Jahr 2014 auszugehen (vgl. Vorakten StRK pag. 137; angefochtene Entscheide E. 7.2). Der Beschwerdeführer bringt nichts vor, was die von ihm geltend gemachte weitere Dialysebehandlung erklären und belegen würde (vgl. Übersicht Kosten). Die Vorinstanz hat daher zu Recht nur die Fahrkosten für 23 Behandlungen zum Abzug zugelassen.

E. 6.3.2

Für übrige Arztbesuche und Spitaltermine geht der Beschwerdeführer von durchschnittlich einer Hin- und Rückfahrt pro Woche aus, ausmachend 52 Fahrten im Jahr 2014 (vgl. Übersicht Kosten). Der von ihm anhand seiner Agenda nachträglich erstellte Liste sind für das Jahr 2014 insgesamt 74 Arzt- und Spitaltermine zu entnehmen (ohne Dialysetermine; vgl. Liste Termine 2014, BB 4). Zwei der Termine waren telefonische Konsultationen, weshalb dafür von vornherein keine Fahrkosten anerkannt werden können (Termine vom 15./18.8.2014, vgl. Rechnung von Dr. med. D. _____ vom 15.9.2014, Vorakten StRK pag. 155). Dasselbe gilt für die Fahrkosten im Zusammenhang mit der Dentalhygienebehandlung, da es

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 10.09.2019, Nrn. 100.2018.297/298U, Seite 18 sich dabei wie bei der Behandlung selber um Lebenshaltungskosten handelt (vorne E. 5.2.4). Weiter ist zu berücksichtigen, dass zum Teil mehrere Termine an einem Tag stattfanden und nicht auszuschliessen ist, dass der Beschwerdeführer gewisse Arzt- und Spitaltermine vor oder nach der Arbeit wahrnehmen konnte. In dem Fall würde die entsprechende Fahrt mit dem Arbeitsweg zusammenfallen, für den die Steuerverwaltung bereits einen Berufskostenabzug von Fr. 14'000.-- gewährt hatte (vgl.

Veranlagungsverfügungen 2014 vom 7.6.2016, Vorakten StRK pag. 52 ff.), weshalb die Kosten nicht zusätzlich als behinderungsbedingt abgezogen werden könnten. Indem der Beschwerdeführer die Anzahl Fahrten von 74 auf pauschal 52 beschränkt hat, trägt er diesen Umständen angemessene Rechnung. Der Zusammenhang zwischen den geltend gemachten Terminen und der Behinderung scheint gegeben: Die ADPKD ist eine schwere Erkrankung, die sich auf den gesamten Organismus auswirkt und interdisziplinär behandelt werden muss (vgl. vorne E. 3; Serra/Puhan/Rüfenacht/Patak/Reich, a.a.O., S. 330). So war der Beschwerdeführer gemäss dem ersten Arztbericht von Dr. med. B. _____ beispielsweise auf psychologische Behandlungen angewiesen (vgl. Arztbericht B. _____ S. 2; vgl. auch Serra/Puhan/Rüfenacht/Patak/Reich, a.a.O., S. 330). Für die Termine bei Dr. med. ... (psychotherapeutische/psychosoziale Beratungen) ist die Kausalität zur Nierenerkrankung daher erstellt. Zudem musste er sich insbesondere in der Zeit vor seiner Listung als Transplantationsempfänger bei verschiedenen Spezialärztinnen und -ärzten untersuchen lassen und auch später noch Kontrolltermine wahrnehmen (vgl. ergänzender Arztbericht B. _____, BB 3). Bei diesen Gegebenheiten sind die 52 Arzt- und Spitalbesuche adäquat kausal auf seine Behinderung zurückzuführen. Neben den von der Vorinstanz bereits anerkannten 7 Arzt- und Spitalterminen sind daher die 45 strittigen Termine ebenfalls als behinderungsbedingt anzuerkennen und die entsprechenden Fahrkosten zum Abzug zuzulassen.

E. 6.3.3

Die 86 streitigen Fahrten zur Physiotherapie und den physio-therapeutisch begleiteten Trainings können hingegen nicht berücksichtigt werden, da die entsprechenden Behandlungen und Trainings selber nicht als behinderungsbedingt gelten (vgl. vorne E. 5.4.2 f.). Demnach sind ein-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 10.09.2019, Nrn. 100.2018.297/298U, Seite 19 zig die Fahrten zu den 18 Physiotherapiebehandlungen, für die eine ärztliche Verordnung vorliegt, als behinderungsbedingt zu beurteilen, wie die Vorinstanz richtig erkannt hat (vgl. vorne E. 5.4; angefochtene Entscheide E. 6.6).

E. 6.4

Zusammenfassend sind von den vor Verwaltungsgericht streitigen 132 Fahrten 45 als behinderungsbedingt zu qualifizieren (vorne E. 6.3.2). Mit den von der Vorinstanz bereits anerkannten 48 Fahrten ergeben sich demnach insgesamt 93 behinderungsbedingte Fahrten im Jahr 2014.

E. 6.5

Zu prüfen bleibt, ob für die anerkannten Fahrten die geltend gemachten Kosten für die Benutzung des Privatfahrzeugs anzurechnen sind. Aufgrund der notwendigen Gesamtbetrachtung (vorne E. 6.1) sind bei der Beurteilung der Zumutbarkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel die konkreten Lebensumstände des Beschwerdeführers mitzubetrachten. Es ist unbestritten, dass er für die Arbeit auf sein Privatfahrzeug angewiesen ist und etwa einen Drittel seiner Arbeitszeit im Aussendienst verbringt, wobei diese Einsätze oft nicht im Voraus planbar sind. Behinderungsbedingt musste der Beschwerdeführer im Jahr 2014 zahlreiche Termine wahrnehmen, die nicht als Arbeitszeit angerechnet wurden (vorne E. 3). Um trotz dieser erheblichen zeitlichen Zusatzbelastung sein 100 %-Pensum erfüllen zu können, war er auf ein flexibles und schnelles Transportmittel angewiesen. Bei diesen Gegebenheiten war ihm nicht zuzumuten, die Fahrten vom jeweiligen Arbeitsort zu den Arzt- und Spitalterminen und umgekehrt mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zu bewältigen. Für die 93 anerkannten behinderungsbedingten Fahrten sind daher die Kosten des Privatfahrzeugs anzurechnen.

E. 6.6

Was die Wegstrecke anbelangt, geht der Beschwerdeführer als Ausgangspunkt von seinem Arbeitsort in ... aus, da es ihm im Nachhinein nicht mehr möglich sei, die einzelnen Fahrten von seinem jeweiligen Arbeitseinsatzort zur Behandlung oder Therapie nachzuvollziehen (Beschwerden Ziff. III./5.). Diese vereinfachte Betrachtungsweise ist zuzulassen, zumal genauere Angaben im Nachhinein kaum möglich sind. Der Weg von ... (...) nach ... und zurück beträgt über die schnellste Route jeweils rund 82 km, nach ... in die Physiotherapie (...) und retour jeweils rund 88 km (vgl. Routenplaner auf <www.google.ch/maps>). Bei 75 Fahrten zum

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 10.09.2019, Nrn. 100.2018.297/298U, Seite 20 Arzt oder zur Dialyse und 18 Fahrten zur Physiotherapie ergibt dies eine Gesamtstrecke von 7'734 km.

E. 6.7

Der Beschwerdeführer rechnet mit einem Kilometeransatz von Fr. 0.70 (vgl. Übersicht Kosten). Die Kosten für Fahrten mit dem privaten Motorfahrzeug sind durch eine

Kilometerentschädigung zu berücksichtigen (vgl. KS Nr. 11 Ziff. 4.3.6). Zur Höhe der Entschädigung äussert sich das KS Nr. 11 nicht. Mangels Regelung ist analog auf die Bestimmungen zur Entschädigung bei den Berufskosten abzustellen. Für das Jahr 2014 betrug der Pauschalansatz pro Fahrkilometer Fr. 0.70 für Autos (vgl. den Anhang zur Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom

E. 10

Februar 1993 über den Abzug der Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer [Berufskostenverordnung, VBK; SR 642.118.1] in der bis 31. Dezember 2015 gültigen Fassung [AS 2008 S. 4077]; Art. 7 Abs. 3 i.V.m. Art. 6 Abs. 2 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über die Berufskosten [Berufskostenverordnung, BKV; BSG 661.312.56]), wobei die Steuerbehörden eine Abstufung der Fahrkostenpauschalen im Verhältnis zur Fahrleistung anordnen konnten (aArt. 5 Abs. 4 VBK [AS 1993 S. 1363]). Die Steuerverwaltung sah in ihrer Wegleitung 2014 betreffend natürliche Personen (nachfolgend: Wegleitung 2014) folgende Abstufung vor: Fr. 0.70/km bei einer gesamten Fahrleistung bis 20'000 km pro Jahr, Fr. 0.60/km bei über 20'000 km pro Jahr und Fr. 0.50/km bei über 30'000 km pro Jahr (Ziff. 6.1; Wegleitung einsehbar unter: <www.taxme.ch>, Rubriken «Dokumente, Publikationen, Merkblätter, Wegleitungen, Formulare/Wegleitungen/Steuerjahr 2014»). Mit der Abstufung wird berücksichtigt, dass bei vielen Fahrkilometern im Jahr die davon unabhängigen Fixkosten auf eine grössere Anzahl Kilometer verteilt werden können (vgl. zur Rechtslage vor der Revision vom 21.6.2013 Bruno Knüsel, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Aufl. 2008, Art. 26 DBG N. 19). Es rechtfertigt sich, die Kilometer für den Arbeitsweg und für behinderungsbedingte Fahrten für die Bestimmung des Kilometeransatzes zusammenzurechnen, da beides zur jährlichen gesamten Fahrleistung beiträgt. Der Steuererklärung 2014 ist zu entnehmen, dass für den Arbeitsweg des Beschwerdeführers allein schon 21'560 km anfielen. Entsprechend rechnete er mit einem Kilometeransatz von Fr. 0.60 (vgl. Steuererklärung 2014 Formular 6, Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 10.09.2019, Nrn. 100.2018.297/298U, Seite 21 Vorakten Steuerverwaltung [act. 3B] pag. 37 ff.). Gleiches gilt für die Fahrten in Zusammenhang mit seiner Behinderung. Die Parkplatzkosten sind im Kilometeransatz bereits enthalten (vgl. BGer 2C_807/2011 vom 9.7.2012 E. 2.3.2; Wegleitung 2014 Ziff. 6.1), weshalb die geltend gemachten Kosten von Fr. 120.-- für Parkinggebühren während der Dialysebehandlungen nicht zusätzlich berücksichtigt werden können. Insgesamt ergibt sich ein Abzug für behinderungsbedingte Fahrkosten von Fr. 4'640.40 (7'734 km à Fr. 0.60) und damit ein Mehrbetrag von Fr. 3'572.20 gegenüber den von der Vorinstanz zugelassenen Kosten. 7. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Beschwerden teilweise gutzuheissen sind. Über die von der Vorinstanz anerkannten Kosten von Fr. 2'549.05 hinaus sind Behandlungskosten von Fr. 737.30 sowie Fahrkosten von Fr. 3'572.20, ausmachend Fr. 4'309.50, zusätzlich zum Abzug zuzulassen. Damit erhöht sich der zulässige Abzug für behinderungsbedingte Kosten auf insgesamt Fr. 6'858.55. Soweit weitergehend sind die Beschwerden abzuweisen. Die angefochtenen Entscheide sind aufzuheben und die Sache ist zur Neuveranlagung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. 8. 8.1 Bei diesem Ausgang der Verfahren obsiegt der Beschwerdeführer zu rund 40 %; die Verfahrenskosten sind ihm deshalb im Umfang von 60 % aufzuerlegen. Die übrigen Verfahrenskosten werden nicht erhoben (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Im Umfang seines Obsiegens hat der

Beschwerdeführer zudem Anspruch auf Ersatz seiner Parteikosten; die kantonale Steuerverwaltung hat ihm davon 40 % zu ersetzen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG sowie Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG;

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 10.09.2019, Nrn. 100.2018.297/298U, Seite 22 SR 172.021]). Sein Rechtsvertreter macht für das Verfahren vor Verwaltungsgericht ein Honorar von Fr. 3'800.-- sowie einen Zuschlag gemäss Art. 9 und 11 Abs. 2 der Verordnung vom 17. Mai 2006 über die Bemessung des Parteikostenersatzes (Parteikostenverordnung, PKV; BSG 168.811) von Fr. 1'600.-- (zzgl. Fr. 61.60 Auslagen sowie MWSt), ausmachend insgesamt Fr. 5'882.15 geltend (vgl. Kostennote vom 19.8.2019 [act. 8A]). Ein Zuschlag für die Wahrung bedeutender vermögensrechtlicher Interessen gemäss Art. 11 Abs. 2 PKV ist mit Blick auf den eher geringen Streitwert nicht gerechtfertigt. Ebenso wenig rechtfertigt sich ein Zuschlag nach Art. 16 i.V.m. Art. 9 PKV: Vor Verwaltungsgericht stellen sich weitgehend dieselben Sachverhalts- und Rechtsfragen wie vor der StRK. Ein Grossteil des Beweismaterials findet sich zudem bereits in den Vorakten der StRK, weshalb die Verfahren nicht als besonders zeitaufwendig zu bezeichnen sind. Die Steuerverwaltung hat dem Beschwerdeführer für die Verfahren vor Verwaltungsgericht damit Parteikostenersatz von Fr. 1'663.60 zu leisten (Fr. 1'520.-- Honorar und Fr. 24.65 Auslagen zzgl. Fr. 118.95 MWSt). Der Umstand, dass der Beschwerdeführer den ergänzenden Arztbericht von Dr. med. B. _____ (BB 3) erst vor Verwaltungsgericht eingebracht hat, stellt entgegen der Auffassung der Vorinstanz kein prozessuales Verhalten dar, das eine vom Umfang des Obsiegens abweichende Kostenverlegung rechtfertigen würde (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 3 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 2 DBG; vgl. auch BVR 2004 S. 133 E. 3.1 f. mit zahlreichen Hinweisen; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 108 N. 8). Der Bericht verdeutlicht bei den behinderungsbedingten Fahrten zwar den Zusammenhang zwischen der ADPKD und der Behandlung bei gewissen Spezialärztinnen und -ärzten; dass der Beschwerdeführer angesichts seines Gesundheitszustands im Jahr 2014 zahlreiche behinderungsbedingte Arzt- und Spitaltermine wahrnehmen musste, ergab sich aber bereits aus den Vorakten. 8.2 Die Kosten der Verfahren vor der StRK sind entsprechend dem Ausgang der verwaltungsrechtlichen Verfahren neu zu verlegen. Der Beschwerdeführer ist als zu 40 % obsiegend zu betrachten, sodass ihm die Verfahrenskosten im Umfang von 60 % aufzuerlegen sind (Art. 102 VRPG i.V.m. Art. 200 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 DBG). Die übrigen Verfahrens-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 10.09.2019, Nrn. 100.2018.297/298U, Seite 23 kosten werden nicht erhoben (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 2 VRPG). Ein Abweichen von der Kostenverteilung nach dem Unterliegerprinzip rechtfertigt sich hier ebenfalls nicht (vorne E. 8.1). Weiter hat die Steuerverwaltung dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 200 Abs. 4 StG; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 VwVG). Weil der StRK bezüglich der Höhe der Entschädigung für die berufliche Vertretung ein erheblicher Ermessensspielraum zukommt, ist die Sache praxismässig vorab zu deren Festsetzung an die Vorinstanz zurückzuweisen (BVR 2006 S. 440 E. 6.3.4). 9. Rückweisungsentscheide gelten nach der Regelung des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110) in

der Regel als Zwischenentscheide, die nur unter den (zusätzlichen) Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG mit dem in der Hauptsache offenstehenden Rechtsmittel selbständig angefochten werden können. Hier dient die Rückweisung an die Steuerverwaltung bloss der (rechnerischen) Umsetzung der Anordnungen des Verwaltungsgerichts, weshalb es sich vorliegend dennoch um einen Endentscheid im Sinn von Art. 90 BGG handeln dürfte (vgl. BGE 145 III 42 E. 2.1, 140 V 321 E. 3.2). Demnach entscheidet die Einzelrichterin: 1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2014 wird teilweise gutgeheissen. Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 9. August 2018 wird aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung des Beschwerdeführers im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen. Soweit weitergehend wird die Beschwerde abgewiesen.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 10.09.2019, Nrn. 100.2018.297/298U, Seite 24 2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2014 wird teilweise gutgeheissen. Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 9. August 2018 wird aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung des Beschwerdeführers im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen. Soweit weitergehend wird die Beschwerde abgewiesen. 3. a) Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 1'500.--, werden dem Beschwerdeführer zu 60 %, ausmachend Fr. 900.--, auferlegt. Die verbleibenden Kosten werden nicht erhoben. b) Der Kanton Bern (Steuerverwaltung) hat dem Beschwerdeführer die Parteikosten für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf insgesamt Fr. 4'159.-- (inkl. Auslagen und MWSt), zu 40 %, ausmachend Fr. 1'663.60 (inkl. Auslagen und MWSt), zu ersetzen. 4. a) Die Kosten der Verfahren vor der Steuerrekurskommission des Kantons Bern, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 1'200.--, werden dem Beschwerdeführer zu 60 %, ausmachend Fr. 720.--, auferlegt. Die verbleibenden Kosten werden nicht erhoben. b) Zur Festsetzung der Höhe der Parteientschädigung in den Verfahren vor der Steuerrekurskommission des Kantons Bern wird die Sache vorab an die Vorinstanz zurückgewiesen. Die Akten sind anschliessend an die Steuerverwaltung des Kantons Bern weiterzuleiten. 5. Zu eröffnen: - dem Beschwerdeführer - der Steuerverwaltung des Kantons Bern - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (zusammen mit den Vorakten) - der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 10.09.2019, Nrn. 100.2018.297/298U, Seite 25 Die Einzelrichterin: Die Gerichtsschreiberin: Rechtsmittelbelehrung Gegen diese Urteile kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.

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