

100.2015.73/74U
HAT/RED/RAP

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil des Einzelrichters vom 21. Oktober 2016

Verwaltungsrichter Häberli
Gerichtsschreiber Rechsteiner

A. _____
Beschwerdeführerin

gegen

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

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Sägemattstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer
2010 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom
13. Februar 2015; 100 13 173, 200 13 143)



Sachverhalt:

A.

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern veranlagte A._____ für das Steuerjahr 2010 abweichend von deren Selbstdeklaration auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 63'600.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern bzw. Fr. 71'800.-- bei der direkten Bundessteuer. Die Abweichung beruhte im Wesentlichen auf einer Kürzung der geltend gemachten behinderungsbedingten Kosten von Fr. 36'253.-- auf Fr. 16'391.--.

Gegen diese Veranlagungen erhob A._____ am 12. Juli 2012 Einsprachen, welche die Steuerverwaltung insoweit guthiess, als sie das steuerbare Einkommen bei den Kantons- und Gemeindesteuern auf Fr. 62'100.-- und bei der direkten Bundessteuer auf Fr. 70'300.-- reduzierte (Entscheide vom 5.3.2013).

B.

Am 25. März 2013 gelangte A._____ mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Mit Entscheiden vom 13. Februar 2015 hiess diese die Rechtsmittel teilweise gut; sie anerkannte zusätzliche Fr. 100.-- als selbstgetragene behinderungsbedingte Kosten, weshalb sie die Einspracheentscheide aufhob und die Sache zur Neuveranlagung im Sinn ihrer Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückwies.

C.

In einer einzigen Rechtsschrift vom 4. März 2015 hat A._____ sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch bezüglich der direkten Bundessteuer 2010 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben.

Am 11. März 2015 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie betreffend die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Vernehmlassung vom 24. April 2015 bzw. mit Beschwerdeantwort vom 26. Mai 2015 je die Abweisung der Beschwerden.

Mit Eingabe vom 9. Mai 2015 hat sich A. _____ erneut vernehmen lassen.

Erwägungen:

1.

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 materiell um Endentscheide, verbleibt der Steuerverwaltung doch kein Entscheidungsspielraum mehr; die Rückweisung dient nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des Angeordneten (vgl. statt vieler BVR 2012 S. 558 [VGE 2011/324 vom 16.5.2012], nicht publ. E. 1.2; BGE 140 V 321 E. 3.2, 134 II 124 E. 1.3). 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 Beschwerdeführerin hat am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, ist durch die angefochtenen Entschende 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).

1.2 Eine Verwaltungsgerichtsbeschwerde muss von Gesetzes wegen insbesondere einen Antrag und eine Begründung enthalten (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 Abs. 2 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 2 DBG). Das Rechtsbegehren sollte so präzise abgefasst sein, dass es unverändert ins Entscheiddispositiv übernommen werden kann. In der Praxis gilt das Antragserfordernis jedoch bereits als erfüllt, wenn sich aus dem Zusammenhang und unter Zuhilfenahme der Beschwerdebegründung sinngemäss ergibt, was angebeht wird (BVR 1993 S. 394 E. 1b; VGE 2014/331 vom 7.5.2015, E. 1.2 [bestätigt durch BGer 2C_579/2015 vom 2.10.2015]; Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 32 N. 13). Auch an die Begründung werden praxisgemäss (insbesondere bei Laieneingaben) keine hohen Anforderungen gestellt. Es genügt, wenn aus dem Rechtsmittel ersichtlich ist, inwiefern (in welchen Punkten) und weshalb der angefochtene Entscheid beanstandet wird. Die Begründung braucht nicht zuzutreffen, sie muss aber sachbezogen sein. Es genügt nicht, bloss zu behaupten, der angefochtene Entscheid sei falsch. Die Begründung muss sich wenigstens in minimaler Form mit dem angefochtenen Entscheid auseinandersetzen und sinngemäss darauf schliessen lassen, inwiefern dieser unrichtig sein soll (statt vieler BVR 2006 S. 470 E. 2.4). Auf Begehren ohne Begründung ist nicht einzutreten (Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 32 N. 15; zum Ganzen VGE 2014/107/108 vom 12.7.2016, E. 1.2 [bestätigt durch BGer 2C_683/2016 und 2C_684/2016 vom 18.8.2016]). Ob die fristgerecht eingereichten Beschwerden hinsichtlich Antrag und Begründung diesen Anforderungen genügen, ist zweifelhaft, kann aber mit Blick auf die nachfolgenden Erwägungen offenbleiben.

1.3 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 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.

1.4 Obschon die Beschwerdeführerin keine klaren Anträge stellt, steht fest, dass eine Gutheissung ihrer Beschwerden sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer zu einer Steuerersparnis von weniger als Fr. 20'000.-- führen würde. Die Behandlung der vorliegenden Streitigkeiten fällt mithin 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]).

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

2.

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; Art. 16-24 DBG) die mit der Einkommenserzielung zusammenhängenden Aufwendungen (Gewinnungskosten) und die allgemeinen Abzüge (Art. 31-39 StG; Art. 26-33 DBG) abgezogen werden (Art. 30 Abs. 1 StG; Art. 25 DBG). Zu letzteren zählen die behinderungsbedingten Kosten der steuerpflichtigen Person 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 sie die steuerpflichtige Person selber trägt (Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG bzw. 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]).

2.1 Art. 38 StG bzw. Art. 33 DBG stehen unter der Überschrift bzw. dem Randtitel «Allgemeine Abzüge» (sog. sozialpolitische oder anorganische Abzüge). Sie betreffen in der Regel 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; Zigerlig/Jud, in Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Aufl. 2008, Art. 33 DBG N. 1 ff.). Damit Auslagen als behinderungsbedingte Kosten im Sinn von Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG bzw. Art. 33 Abs. 1 Bst. h^{bis} DBG anerkannt werden, müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein: Es muss eine Behinderung im Sinn des Behindertengleichstellungsgesetzes vorliegen (vgl. Art. 2 Abs. 1 BehiG), die von der steuerpflichtigen Person getragenen Kosten müssen als direkte Folge dieser Behinderung anfallen (adäquate Kausalität) und dürfen weder Lebenshaltungs- noch Luxusausgaben darstellen. Schliesslich müssen die Kosten grundsätzlich in der interessierenden Steuerperiode angefallen sein (BVR 2010 S. 59 E. 3.4; vgl. auch BGer 2C_258/2010 vom 23.5.2011, E. 4.3; Zigerlig/Jud, a.a.O., Art. 33 DBG N. 32l ff.). Die den Abzug begründenden Tatsachen wirken sich steuermindernd aus und sind folglich von der steuerpflichtigen Person nachzuweisen (BVR 2010 S. 59 E. 3.4; vgl. BGE 140 II 248 E. 3.5; BGer 2C_722/2007 und 2C_723/2007 vom 14.4.2008, E. 3.2 mit Hinweisen zur Beweislast bei Krankheitskosten).

2.2 Der Abzug für behinderungsbedingte Kosten wird im Kreisschreiben (KS) Nr. 11 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 31. August 2005 betreffend Abzug von Krankheits- und Unfallkosten sowie von behinderungsbedingten Kosten (publ. in StR 2005 S. 795 ff.) näher geregelt. Als Verwaltungsanweisung richtet sich das KS Nr. 11 zwar vorab an die Vollzugsorgane und ist für Gerichte nicht verbindlich. Diese berücksichtigen die darin enthaltenen Anweisungen aber bei ihrer Entscheidung, sofern sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Die Gerichte weichen also nicht ohne triftigen Grund von Verwaltungsanweisungen ab, wenn diese eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben dar-

stellen (BVR 2010 S. 59 E. 3.3; BGE 141 II 199 E. 5.5, 133 V 346 E. 5.4.2; vgl. auch BGE 142 II 182 E. 2.3.2 f.). Das KS Nr. 11 entspricht gefestigter Praxis und wurde vom Bundesgericht verschiedentlich als sachgerecht und zweckmässig beurteilt (vgl. etwa BGer 2C_258/2010 vom 23.5.2011, E. 4.2, 2A.390/2006 vom 28.11.2006, E. 5.2; vgl. auch VGE 2013/256/257 vom 20.1.2015, E. 3.6; Zigerlig/Jud, a.a.O., Art. 33 DBG N. 31a).

3.

Bei der Beschwerdeführerin liegt nach unfallbedingter Amputation beider Unterschenkel offensichtlich eine Behinderung im Sinn von Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG bzw. Art. 33 Abs. 1 Bst. h^{bis} DBG vor. Umstritten und nachfolgend zu prüfen ist der Abzug verschiedener angeblich behinderungsbedingter Kosten.

3.1 Die Beschwerdeführerin beantragt zunächst die Anerkennung ihrer Ausgaben für die Mobiltelefonie als behinderungsbedingte Kosten. Sie macht geltend, dass sie ohne Behinderung mit Sicherheit kein Mobiltelefon hätte. Sie benutze dieses zudem zu mindestens 85 % für Gespräche mit Ärzten, Apothekern, Physiotherapeuten und Handwerkern. Im Übrigen sei für sie der Besitz eines Mobiltelefons mit Blick auf mögliche Notfälle oder Autopannen unerlässlich (Verwaltungsgerichtsbeschwerden, S. 4 und 6 f.). – In der streitbetreffenden Steuerperiode 2010 verfügten 91,7 % der schweizerischen Haushalte über ein Mobiltelefon (Bundesamt für Statistik [BFS], Indikator 30103: IKT-Ausstattung der Haushalte [Informations- und Kommunikationstechnologien], einsehbar unter: <<http://www.bfs.admin.ch>>, [nachfolgend: BFS, Indikator 30103]). Ein Mobiltelefon wird deshalb auch von der Invalidenversicherung (IV) zur Grundausstattung eines Haushalts gezählt (vgl. KS des Bundesamts für Sozialversicherungen [BSV] über die Abgabe von Hilfsmitteln durch die IV [KHMI], Rz. 2178; vgl. auch BVR 2012 S. 524 E. 3.1). Bei diesen Gegebenheiten gehören Auslagen für die Mobiltelefonie zu den Lebenshaltungskosten und sind nicht abzugsfähig (vgl. vorne E. 2.1). Daran vermag nichts zu ändern, dass die Beschwerdeführerin subjektiv davon überzeugt ist, sie würde sich ohne Behinderung kein Mobiltelefon leisten. Soweit sie am Rand zudem vorbringt, falls sie ohne

ihre Behinderung doch ein Mobiltelefon hätte, würde sie sicher über keinen Festnetzanschluss mehr verfügen (Verwaltungsgerichtsbeschwerden, S. 4), kann sie daraus nichts zu ihren Gunsten ableiten. Die Beschwerdeführerin legt insbesondere nicht dar, weshalb sie heute behinderungsbedingt, trotz Mobiltelefon, auf den Festnetzanschluss angewiesen wäre. Es ist denn auch nicht ersichtlich, inwiefern die Kosten für einen Festnetzanschluss in adäquatem Kausalzusammenhang zur Behinderung der Beschwerdeführerin stehen könnten.

3.2 Weiter macht die Beschwerdeführerin geltend, dass sie behinderungsbedingt auf eine grössere Wohnung angewiesen sei. Gehbehinderte Personen im Rollstuhl bräuchten mehr Raum, um sich zu bewegen und um Hilfsmittel und Utensilien aufzubewahren (Verwaltungsgerichtsbeschwerden, S. 4 ff.). – Als behinderungsbedingte Wohnmehrkosten sind etwa Auslagen für einen Treppenlift, eine Rollstuhlrampe oder ein Behinderten-WC abzugsfähig. Nicht berücksichtigt werden können hingegen Kosten für eine grössere Wohnung oder ein grösseres Eigenheim. Der Zusammenhang zwischen einer Behinderung und dem Bedarf nach erhöhtem Wohnraum lässt sich nicht rechtsgenügend belegen, zumal die Wohnungsgrösse nur eines von vielen Kriterien für die Höhe des Mietzinses bzw. Kaufpreises ist (BVR 2010 S. 59 E. 3.5; KS Nr. 11 Ziff. 4.3.9; Zigerlig/Jud, a.a.O., Art. 33 DBG N. 32z). Damit soll nicht in Abrede gestellt werden, dass es für die Beschwerdeführerin beschwerlich und aufwendig ist, eine passende behindertengerechte Wohnung zu finden. Dieser Umstand ändert jedoch nichts daran, dass die Wohnungsgrösse für den Mietzins nicht allein entscheidend ist.

3.3 Die Beschwerdeführerin wendet sich zudem gegen die Höhe der steuerlich anerkannten Kosten für den Umbau ihres Badezimmers (Verwaltungsgerichtsbeschwerden, S. 10).

3.3.1 Die StRK hat diesbezüglich erwogen, der Umbau habe Fr. 6'097.75 gekostet, wovon die IV Fr. 4'800.-- übernommen habe. Somit würden Kosten in der Höhe von rund Fr. 1'298.-- von der Beschwerdeführerin selber getragen; allerdings sei von der Steuerverwaltung in den Einspracheentscheiden bereits ein entsprechender Abzug gewährt worden (angefochtene Entscheide, E. 5.4). – Die Beschwerdeführerin wendet (lediglich) ein, sie

habe für den Umbau des Bades den «errechneten eigenen Beitrag» geleistet (Verwaltungsgerichtsbeschwerden, S. 10). Sie legt indes nicht dar, wie sich dieser Betrag im Einzelnen bestimmt. Da ihre Angaben in den Eingaben im Verfahren vor der Steuerverwaltung und der StRK zur Höhe der Kostenbeteiligung der IV variieren – sie reichen von Fr. 2'000.-- (Rekurs-/Beschwerdeschrift, act. 4A pag. 19), über Fr. 3'213.-- (Schreiben an die Steuerverwaltung vom 17.2.2012, act. 4B pag. 90) bis zu Fr. 4'000.-- (Einsprachen, act. 4A pag. 25) – bleibt letztlich unklar, von wie hohen selbstgetragenen Kosten die Beschwerdeführerin selber ausgeht. Demgegenüber entsprechen die Ausführungen der Vorinstanz der Aktenlage. Die Höhe der Baukosten ergibt sich aus der von der Beschwerdeführerin eingereichten Bauabrechnung (act. 4B pag. 112-110), die Kostenbeteiligung der IV aus deren Auskunft gegenüber der Steuerverwaltung (vgl. Aktennotiz der Steuerverwaltung vom 22.1.2013, act. 4B pag. 113). Mangels substantiierter Einwände der Beschwerdeführerin gegen die Erwägungen der Vorinstanz braucht auf diesen Punkt nicht weiter eingegangen zu werden.

3.3.2 Hinzu kommt, dass bereits in der Steuererklärung 2009 unter dem Titel «Anpassung Badewanne» für zwei Rechnungen mit Datum vom 28. Dezember 2009 über insgesamt Fr. 6'097.75 ein Abzug geltend gemacht worden ist (act. 4C pag. 3). Dieser Betrag entspricht den gesamten Baukosten (angefochtene Entscheide, E. 5.4; Bauabrechnung vom 2.3.2010, act. 4B pag. 112-110) ohne Berücksichtigung der Kostenbeteiligung der IV und ist ungeschmälert in den Abzug für behinderungsbedingte Kosten der Steuerperiode 2009 eingeflossen (Veranlagungsverfügungen vom 16.2.2011, act. 4C pag. 11 und 15). Somit hätten für den Umbau des Badezimmers an sich in der Steuerperiode 2010 nicht erneut Kosten geltend gemacht und der Abzug von Fr. 1'298.-- hätte nicht gewährt werden dürfen. Die Beschwerdeführerin ist jedoch durch das im verwaltungsgerichtlichen Verfahren geltende umfassende Verschlechterungsverbot geschützt (Art. 84 Abs. 2 VRPG; sog. Verbot der Reformatio in Peius; BVR 2016 S. 261 E. 4.8; VGE 2015/195 vom 30.5.2016, E. 3.5). Ihr darf insgesamt nicht weniger zugesprochen werden, als sie gemäss dem vorinstanzlichen Urteil erhalten hat. Deswegen ist eine Kürzung des Abzugs für behinderungsbedingte Kosten durch das Verwaltungsgericht um die fälschlicherweise gewährten Fr. 1'298.-- ausgeschlossen.

3.4 Die Beschwerdeführerin macht weiter erhöhte Kosten für Gebrauch und Unterhalt von Computer und Drucker als selbstgetragene behinderungsbedingte Ausgaben geltend. Sie gibt an, diese Geräte nur für die umfangreiche Korrespondenz mit Versicherungen und Behörden zu benötigen, weshalb sie diese als «normale Rentnerin» nicht angeschafft hätte (Verwaltungsgerichtsbeschwerden, S. 7 ff.). – Es ist zwar nachvollziehbar, dass die mit der Behinderung zusammenhängenden administrativen Tätigkeiten für die Beschwerdeführerin mühsam und zeitraubend sind. Der dazu notwendige Computer (und das entsprechende Zubehör) gehört jedoch heute zur Grundausstattung eines Haushalts (im Jahr 2010 verfügten 83,6 % der Haushalte über einen Computer, 75,1 % über einen Drucker; vgl. BFS, Indikator 30103). Aus diesem Grund finanziert die IV Computer nicht als Hilfsmittel (vgl. KHMI, Rz. 2178; vgl. auch BVR 2012 S. 524 E. 3.1). Somit stellen die Anschaffungs- und Unterhaltskosten für Computer und Drucker auch nach Art. 38 Abs. 1 Bst. i StG bzw. Art. 33 Abs. 1 Bst. h^{bis} DBG nicht abziehbare Lebenshaltungskosten dar (vgl. vorne E. 2.1).

3.5 Die Beschwerdeführerin will weiter Kosten für «Abonnemente etc.» zum Abzug bringen. Sie führt aus, dass sie keine «Massenveranstaltungen» (wie bspw. Filmvorführung im Kino) besuchen könne und deswegen darauf angewiesen sei, Nachrichten und Unterhaltung zu Hause konsumieren zu können. Dabei gehe es auch darum, im Freundes- und Bekanntenkreis über solche Themen mitreden zu können (Verwaltungsgerichtsbeschwerden, S. 4). – Sowohl bei den Kosten für den Besuch kultureller Veranstaltungen als auch bei den Auslagen für die von der Beschwerdeführerin als behinderungsbedingte Alternative angeführten Zeitungs- und Zeitschriftenabonnemente sowie bei Fernsehempfangs- und Internetgebühren handelt es sich um Ausgaben für die Freizeitgestaltung und damit klarerweise um Lebenshaltungskosten. Somit wurden die entsprechenden Ausgaben von der Vorinstanz zu Recht nicht als behinderungsbedingte Kosten anerkannt (vgl. angefochtene Entscheide, E. 5.6). Die Fernsehempfangsgebühren (sog. «Billag»-Gebühren) sind im Übrigen von jeder Person geschuldet, welche ein zum Empfang von Radio- und Fernsehprogrammen geeignetes Gerät zum Betrieb bereithält oder betreibt (aArt. 68 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 24. März 2006 über Radio und Fernsehen [RTVG, SR 784.40] in der bis 1.7.2016 gültigen Fassung [AS 2007 S. 737]; heute:

vgl. Art. 69 f. RTVG). Dass die Beschwerdeführerin ohne Behinderung über keinen Fernseher und über kein Radiogerät verfügen würde, ist nicht anzunehmen und wird von ihr auch nicht behauptet.

3.6 Weiter kritisiert die Beschwerdeführerin die Nichtanerkennung von angeblich höheren Stromkosten als behinderungsbedingten Abzug. Sie müsse die Prothesensocken häufig wechseln (und anschliessend waschen), weswegen die Waschmaschine behinderungsbedingt mehr genutzt werde. Zudem müsse der Akku des Badelifts und des Mobiltelefons regelmässig aufgeladen werden. Dadurch entstünden ihr behinderungsbedingte Mehrkosten (Verwaltungsgerichtsbeschwerden, S. 6).

3.6.1 Die StRK hat den Abzug verweigert, da die Beschwerdeführerin nicht angegeben habe, wie hoch die behinderungsbedingten Mehrkosten seien bzw. welchen Anteil von den gesamten Stromkosten sie ausmachten (angefochtene Entscheide, E. 5.7). Vor Verwaltungsgericht hat die Beschwerdeführerin nun ausgeführt, dass ungefähr die Hälfte ihrer Stromkosten auf ihre Behinderung zurückzuführen seien. Konkret gäbe es wöchentlich zwei zusätzliche Waschgänge mit 60 Grad Wäsche. Zudem müsse der Akku des Badelifts spätestens nach zweimaligem Baden und jener des Mobiltelefons nach jeder Abwesenheit aufgeladen werden (Verwaltungsgerichtsbeschwerden, S. 6).

3.6.2 Der von der Beschwerdeführerin bloss sehr pauschal als behinderungsbedingte Mehrkosten geltend gemachte Stromverbrauch ist ganz allgemein stark von den individuellen Angewohnheiten der steuerpflichtigen Person abhängig. So ist sowohl die Häufigkeit des Kleiderwechsels und -waschens als auch des Badens vorab vom subjektiven Empfinden abhängig und von Person zu Person unterschiedlich. Zudem macht die Beschwerdeführerin hierzu nur rudimentäre Angaben, welche einer Überprüfung nicht zugänglich sind. Ein Zusammenhang zwischen ihrer Behinderung und allfälligen überdurchschnittlichen Stromkosten ist damit nicht rechtsgenügend erstellt.

3.6.3 Im Übrigen fallen die Kosten für den von der Beschwerdeführerin als behinderungsbedingt geltend gemachten Stromverbrauch ohnehin nicht ins Gewicht: Durch zwei Waschgänge pro Woche entstehen jährliche Elekt-

rizitätskosten von weniger als Fr. 25.-- (Stromverbrauch von maximal 1.09 kWh pro Waschgang [vgl. <<http://www.stromverbrauchinfo.de>>] bei einem Tarif von 0.1935 Fr./kWh [Stromrechnungen der Beschwerdeführerin, act. 4B pag. 39-34]) und durch die Ladung des Akkus des Badelifts jeden zweiten Tag bloss solche von gut Fr. 5.-- (Stromverbrauch von 0.144 kWh pro Ladevorgang [vgl. <<http://www.pratec.de>>]). Ferner fallen für das tägliche Laden des Mobiltelefons jährliche Kosten von Fr. 1.-- an (vgl. <<http://www.stromverbrauchinfo.de>>), wobei diese als Aufwendung für die Mobiltelefonie ohnehin zu den nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten zählen (vgl. vorne E. 3.1). Angesichts des Umstands, dass der Beschwerdeführerin in der streitbetroffenen Steuerperiode fälschlicherweise zum zweiten Mal ein Abzug von über tausend Franken für den Umbau ihres Badezimmers gewährt wurde, könnten selbst ausgewiesene Strommehrkosten nicht zu einer (teilweisen) Gutheissung der Beschwerden führen (vgl. hinten E. 5).

3.7 Die Beschwerdeführerin bringt zudem vor, die behinderungsbedingten Fahrkosten seien falsch berechnet worden (Verwaltungsgerichtsbeschwerden, S. 1 f. und 9).

3.7.1 Transport- bzw. Fahrkosten sind als behinderungsbedingte Mehrkosten zum Abzug zuzulassen, wenn der Kausalzusammenhang zwischen Behinderung und Kosten rechtsgenügend feststeht. Dies trifft zu, wenn sich eine behinderte Person wegen ihrer Behinderung zum Arzt, zu einer Therapie oder ähnlichem begeben muss (BGer 2C_258/2010 vom 23.5.2011, E. 4.3; vgl. Zigerlig/Jud, a.a.O., Art. 33 DBG N. 32w). Dabei können grundsätzlich die Kosten des öffentlichen Verkehrsmittels oder eines Behindertenfahrdiensts in Abzug gebracht werden. Nur wenn die Benutzung dieser Transportmittel nicht möglich oder nicht zumutbar ist, können die Kosten eines privaten Motorfahrzeugs (d.h. die Kilometerentschädigung) berücksichtigt werden. Kosten für andere Transporte, insbesondere für Freizeitfahrten, können unter diesem Titel grundsätzlich nicht abgezogen werden. Nur wenn die behinderte Person glaubhaft machen kann, dass sie hierfür ohne Behinderung ausschliesslich öffentliche Verkehrsmittel benützt hätte, dies behinderungsbedingt nun aber nicht tun kann, sind die im Vergleich zu

den öffentlichen Verkehrsmitteln entstandenen Mehrkosten abzugsfähig (KS Nr. 11 Ziff. 4.3.6; Zigerlig/Jud, a.a.O., Art. 33 DBG N. 32w).

3.7.2 Die StRK hat erwogen, dass die Beschwerdeführerin auf ein privates Motorfahrzeug angewiesen ist und dass die Kosten für die damit vorgenommenen Fahrten zu Ärzten und Therapiesitzungen grundsätzlich als selbstgetragene behinderungsbedingte Kosten abziehbar sind. Dabei könne auf die von der Beschwerdeführerin eingereichte Auflistung abgestellt werden, welche 9'381 km ausweise; dies obschon die Angaben auf der Situation im Jahr 2013 beruhen. Zur Berücksichtigung von in der Agenda der Beschwerdeführerin nicht vermerkten Fahrten sei von insgesamt 10'000 km auszugehen, was bei Fr. 0.70 pro Kilometer Fahrkosten von Fr. 7'000.-- ergebe. Da der von der Steuerverwaltung gewährte Abzug von Fr. 7'200.-- nicht stark davon abweiche, sei dieser zu bestätigen (angefochtene Entscheide, E. 5.8.2). – Die Beschwerdeführerin wendet ein, sie habe in ihrer im Jahr 2015 gemachten Zusammenstellung die Fahrstrecken ausgehend von ihrem damaligen Wohnort B._____ angegeben. Im Jahr 2010 sei ihr Wohnort jedoch C._____ gewesen. Dadurch würden sich entsprechend längere Distanzen ergeben. Die einzelnen Strecken seien deshalb auf die Distanzen vom Wohnort C._____ aus umzurechnen (Verwaltungsgerichtsbeschwerden, S. 1 f. und 9).

3.7.3 Es kann mit der Vorinstanz von der Aufstellung der Beschwerdeführerin ausgegangen werden, in der für jede Fahrt Datum, Zielort und gefahrene Kilometer aufgeführt werden (act. 4A pag. 94-90). Weil die Beschwerdeführerin offenbar die Agenda des Jahres 2010 nicht mehr zur Hand hat (Verwaltungsgerichtsbeschwerden, S. 2), betreffen die Angaben zwar das die Situation im Jahr 2013. Mit Blick auf den Ausgang des Verfahrens kann aber für die Steuerperiode 2010 auf sie abgestellt werden; dies auch darum, weil keine Hinweise für eine zwischenzeitliche Veränderung des Gesundheitszustands der Beschwerdeführerin mit Auswirkungen auf die Fahrleistung vorliegen. Indes sind mit der Beschwerdeführerin die einzelnen Fahrstrecken an ihren damaligen Wohnort anzupassen (... , C._____ ; jeweils retour über die schnellste Route gemäss <<http://maps.google.ch>>):

Zielort	Weg (km)	Anzahl	Total (km)
Dr. med. ...	61.60	3	184.80
Dr. med. ...	27.60	15	414.00
Dr. med. ...	27.80	1	27.80
Dr. med. ...	73.00	5	365.00
Klinik ...	71.20	2	142.40
...spital	57.20	1	57.20
... AG	26.80	1	26.80
... AG	58.40	3	175.20
Physiotherapie ...	29.80	17	506.60
Physiotherapie ...	21.00	36	756.00
Rehaklinik ...	246.00	25	6'150.00
Rehaklinik ...	272.00	1	272.00
...	128.00	1	128.00
Gesamttotal			9'205.80

Diese angepasste Aufstellung zeigt, dass die Summe der gefahrenen Kilometer von C._____ aus nicht etwa höher, sondern etwas tiefer war als die von der Beschwerdeführerin für die Fahrten ab B._____ ermittelte Gesamtstrecke von 9'381 km. Da aber die Zusammenstellung der einzelnen Fahrten anhand der Situation in der Steuerperiode 2013 ohnehin hilfsweise erfolgt, besteht hier kein Anlass, von den Annahmen der Vorinstanz für die Berechnung der Fahrkosten abzuweichen. Es kann mithin zu Gunsten der Beschwerdeführerin von einer Gesamtstrecke von 10'000 km ausgegangen werden, was bei Fr. 0.70 pro Kilometer einen Abzug von Fr. 7'000.-- ergäbe, weshalb der von der StRK zugestandene Betrag von Fr. 7'200.-- für die Beschwerdeführerin vorteilhaft ist.

3.7.4 Weiter führt die Beschwerdeführerin aus, sie sei nicht zur Erfassung ihrer behinderungsbedingten Fahrten verpflichtet. Falls die Steuerverwaltung künftig genaue Angaben wolle, so müsse ihr eine dahingehende Auflage gemacht werden (Verwaltungsgerichtsbeschwerden, S. 2). Mit dieser Argumentation übersieht die Beschwerdeführerin, dass für Tatsachen, welche steuerliche Abzüge begründen, die Beweislast bei der steuerpflichtigen Person liegt (vgl. vorne E. 2.1). Es ist damit auch ohne besondere Anweisung durch die Steuerverwaltung in der Verantwortung der Beschwerdeführerin, auch künftig eine zumindest ungefähre Zusammenstellung der Fahrten, für welche sie einen Abzug verlangt, vorlegen zu können.

3.8 Die Beschwerdeführerin führt überdies aus, dass ihre Kleider und Schuhe sich behinderungsbedingt schneller abnutzen würden und deshalb häufiger ersetzt werden müssten als bei einer Person ohne Behinderung. Dadurch würden ihr zusätzliche Ausgaben entstehen (Verwaltungsgerichtsbeschwerden, S. 8). – Zwar dürfte es sich bei diesem vor Verwaltungsgericht nicht näher substantiierten Mehraufwand in der Tat um behinderungsbedingte Kosten handeln. Aus den Akten ist jedoch ersichtlich, dass hierfür bereits im Veranlagungsverfahren die von der Beschwerdeführerin unter den Titeln «Schuhersatz» und «Zusatzkosten Kleidung» geltend gemachten Auslagen zum Abzug zugelassen wurden (vgl. «Notizen zur Steuererklärung», act. 4A pag. 32). Dass ihr darüber hinaus weitere Mehrkosten entstanden wären, macht die Beschwerdeführerin vor Verwaltungsgericht nicht geltend.

3.9 Schliesslich bringt die Beschwerdeführerin noch vor, sie habe behinderungsbedingt Mobiliar ersetzen müssen (Verwaltungsgerichtsbeschwerden, S. 5). Die StRK hat erwogen, die Auslagen für neue Möbel seien bereits darum unbeachtlich, weil sie nicht in der Steuerperiode 2010, sondern im Vorjahr angefallen seien (vgl. angefochtene Entscheide, E. 5.5). Dies trifft zu, da die in den Akten liegenden Rechnungen der Möbel ... AG bis zum 24. Juni 2009 zu bezahlen waren (act. 4A pag. 82-80), wobei weder geltend gemacht noch ersichtlich ist, dass die Beschwerdeführerin die Zahlungen erst im 2010 veranlasst hätte. Somit betreffen die entsprechenden Ausgaben ohnehin nicht das hier streitbetroffene Steuerjahr 2010 und brauchen nicht weiter erörtert zu werden.

4.

In ihrer Eingabe vom 9. Mai 2015 bringt die Beschwerdeführerin vor, die «Gebühr» der StRK sei ungerechtfertigt hoch. Dies einerseits, da gewisse Textstellen der Urteilsbegründung, welche für den vorliegenden Fall unpassende Beispiele enthalten würden, aus früheren Urteilen übernommen worden seien. Und andererseits, da das Urteil mehrere Jahre auf sich habe warten lassen. – Das Verwaltungsgericht auferlegt sich in Bezug auf Bestimmung und Verlegung von Verfahrens- und Parteikosten praxisgemäss

eine gewisse Zurückhaltung und billigt den vorinstanzlichen Behörden in dieser Hinsicht einen grossen Beurteilungs- und Ermessensspielraum zu; es greift nur dann ein, wenn die Vorinstanz ihr Ermessen rechtsfehlerhaft ausgeübt hat (vgl. BVR 2004 S. 133 E. 1.3; zuletzt VGE 2015/37/38 vom 4.8.2016, E. 3.1; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 80 N. 15 und Art. 104 N. 7). Derartige Rechtsfehler sind hier nicht ersichtlich: Die Verwendung von Textbausteinen und die Übernahme von Erwägungen aus früheren Entscheiden in die Urteilsbegründung sind zulässig, üblich und gerade bei Ausführungen zu bereits entschiedenen Rechtsfragen auch geboten. Auf die Höhe der Verfahrenskosten hat ein solches Vorgehen keinen Einfluss. Auch die Dauer des Verfahrens wirkt sich nicht auf die Höhe der Verfahrenskosten aus. Der vorinstanzliche Kostenspruch ist demnach nicht zu beanstanden.

5.

Nach dem Gesagten halten die angefochtenen Entscheide der Rechtskontrolle stand. Zwar ist der Beschwerdeführerin für den Umbau ihres Badezimmers zu Unrecht erneut ein Abzug gewährt worden (E. 3.3.2), was mit Blick auf das Verschlechterungsverbot, dem das Verwaltungsgericht gemäss Art. 84 Abs. 2 VRPG unterliegt (BVR 2016 S. 261, E. 4.8; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 84 N. 8 und Art. 73 N. 2), indes keine Auswirkungen auf den Verfahrensausgang hat. Dieser ungerechtfertigte Abzug hat aber immerhin zur Folge, dass allfällige behinderungsbedingte Mehrkosten für den Elektrizitätsverbrauch, wenn sie rechtsgenügend erstellt wären (E. 3.6), nicht zu einer Verbesserung der Rechtsstellung der Beschwerdeführerin führen könnten. Dies weil die betreffenden Kosten maximal rund Fr. 30.-- ausmachen würden, während der zu Unrecht gewährte Abzug für Umbaukosten Fr. 1'298.-- beträgt. Mithin sind die Beschwerden abzuweisen, soweit auf sie einzutreten ist.

6.

Bei diesem Ausgang der Verfahren wird die Beschwerdeführerin 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 Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

7.

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. Da die vom Verwaltungsgericht geschützte Rückweisung an die Steuerverwaltung bloss der (rechnerischen) Umsetzung der Anordnungen der StRK dient (vorne E. 1.1), dürfte es sich vorliegend aber um einen Endentscheid im Sinn von Art. 90 BGG handeln (vgl. BGE 140 V 321 E. 3.2, 134 II 124 E. 1.3).

Demnach entscheidet der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2010 wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2010 wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 1'500.--, werden der Beschwerdeführerin auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. Zu eröffnen:
 - der Beschwerdeführerin
 - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Der Einzelrichter:

Der Gerichtsschreiber:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Zustellung der schriftlichen Begründung 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.