

100.2020.118/119U
BUC/IMA/SPR

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil des Einzelrichters vom 16. Juli 2021

Verwaltungsrichter Bürki
Gerichtsschreiberin Imfeld

A. _____ und B. _____
vertreten durch Fürsprecher ...
Beschwerdeführende

gegen

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

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2017
(Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 3. März 2020;
100 19 332, 200 19 292)



Sachverhalt:

A.

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern veranlagte A._____ und B._____ mit Verfügungen vom 12. März 2019 für das Steuerjahr 2017 abweichend von deren Selbstdeklaration auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 77'515.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern und auf Fr. 79'516.-- bei der direkten Bundessteuer. Die Abweichung beruhte im Wesentlichen darauf, dass die Steuerverwaltung die geltend gemachten Fahrkosten von B._____ in der Höhe von Fr. 19'404.-- nur im Umfang des gesetzlichen Höchstbetrags von Fr. 6'700.-- (Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 3'000.-- (direkte Bundessteuer) zum Abzug zuliess. Die gegen diese Veranlagungsverfügungen gerichteten Einsprachen wies die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheiden vom 9. Juli 2019 ab.

B.

Am 6. August 2019 gelangten A._____ und B._____ mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), die die Rechtsmittel mit Entscheiden vom 3. März 2020 abwies.

C.

Dagegen haben A._____ und B._____ am 3. April 2020 in einer einzigen Rechtsschrift sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer 2017 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragen zusammengefasst, die Entscheide der StRK vom 3. März 2020 seien aufzuheben und die Fahrkosten von B._____ seien im Umfang von Fr. 18'788.-- zum Abzug zuzulassen.

Mit Verfügung vom 6. April 2020 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Beschwerdevernehmlassung vom 7. April 2020 bzw. mit Beschwerdeantwort vom 14. Mai 2020 je die Abweisung der Beschwerden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht 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 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]). 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). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG). Auf die Beschwerden ist einzutreten.

1.2 Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, da 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 [Pra 99/2010 Nr. 37], 130 II 509 E. 8.3 [Pra 94/2005 Nr. 114]). Weil im vorliegenden Fall die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die ge-

meinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

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

2.

Streitig ist die Höhe des Fahrkostenabzugs der Beschwerdeführerin.

2.1 Bund und Kantone erheben von den natürlichen Personen 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. 19-29 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). Als Gewinnungs- bzw. Berufskosten abzugsfähig sind die gesetzlich umschriebenen notwendigen Aufwendungen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, unter anderem die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte «bis zu einem Maximalbetrag von Fr. 6'700.--» bei den Kantons- und Gemeindesteuern bzw. Fr. 3'000.-- bei der direkten Bundessteuer (vgl. Art. 31 Abs. 1 Bst. a StG; Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG). Bei den kantonalen Steuern erfolgt unter anderem der Abzug für die Fahrkosten nach Art. 31 Abs. 1 Bst. a StG grundsätzlich in Form eines Pauschalansatzes; der steuerpflichtigen Person steht jedoch der Nachweis höherer effektiver Kosten offen (Art. 31 Abs. 2 StG). 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 der Berufskosten unselbständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer (Berufskostenverordnung, VBK; SR 642.118.1). Steht kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung oder ist dessen Benützung objektiv nicht zumutbar, so können die Kosten des privaten Fahrzeugs gemäss dem vom EFD festgelegten Betrag pro gefahrenen

Kilometer abgezogen werden (Art. 7 Abs. 3 BKV; Art. 5 Abs. 2 Bst. b VBK). Der Ansatz für Autos beträgt ab dem Steuerjahr 2016 Fr. 0.70 pro Fahrkilometer (vgl. Art. 6 Abs. 2 BKV; Anhang Ziff. 2 VBK). Bei den kantonalen Steuern bleibt der Nachweis höherer berufsnöthiger Kosten vorbehalten (Art. 7 Abs. 3 BKV).

2.2 Die Beschwerdeführerin war im Jahr 2017 für die Fahrten zwischen ihrer Wohn- und Arbeitsstätte unbestrittenermassen auf die Benützung eines privaten Fahrzeugs angewiesen, wodurch ihr Kosten von Fr. 18'788.-- (122 km x 220 Arbeitstage x Fr. 0.70) entstanden sind (vgl. angefochtene Entscheide E. 5; Beschwerden S. 6 f.). Gemäss Art. 31 Abs. 1 Bst. a StG bzw. Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG sind diese «bis zu einem Maximalbetrag» von Fr. 6'700.-- (Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 3'000.-- (direkte Bundessteuer) zum Abzug zuzulassen.

2.3 Streitig ist zunächst, ob den Beschwerdeführenden gestützt auf Art. 31 Abs. 2 Satz 2 StG für die kantonalen Steuern der Nachweis höherer Kosten über den Maximalbetrag von Art. 31 Abs. 1 Bst. a StG hinaus offensteht. Bezüglich der direkten Bundessteuer machen die Beschwerdeführenden den Nachweis höherer Kosten gestützt auf Art. 26 Abs. 2 DBG zu Recht nicht mehr geltend, da die Bestimmung diese Möglichkeit für den Fahrkostenabzug ohnehin nicht vorsieht (vgl. angefochtene Entscheide E. 9).

2.3.1 Die StRK hat erwogen, der Nachweis von den Maximalbetrag übersteigenden Kosten sei gestützt auf Art. 31 Abs. 2 StG nicht möglich. Die Bestimmung sei als Ganzes zu betrachten. Sie betreffe die Festlegung von Teilpauschalen für die Berufskosten. Der in Art. 31 Abs. 2 Satz 2 StG erwähnte Nachweis höherer Kosten unter anderem bei den Fahrkosten sei bloss betreffend diese pauschalierten Ansätze pro Fahrkilometer zulässig, nicht aber bezüglich der betragsmässigen Begrenzung der Fahrkosten auf Fr. 6'700.--, die in Abs. 1 ausdrücklich als Maximalbetrag bezeichnet werde. Dieses Verständnis ergebe sich auch aus Art. 7 Abs. 3 und 5 BKV sowie den Gesetzesmaterialien (vgl. angefochtene Entscheide E. 8). – Die Beschwerdeführenden bringen dagegen vor, die von der StRK vorgenommene wörtliche Auslegung sei falsch. Die StRK gehe zu Unrecht davon aus, dass sich der in Art. 31 Abs. 2 Satz 2 StG vorgesehene Nachweis höherer Kosten bloss auf die Pauschalansätze gemäss Art. 31 Abs. 2 Satz 1 StG beziehe.

Vielmehr verweise die Bestimmung ausdrücklich auf Art. 31 Abs. 1 Bst. a StG und damit auf den Fahrkostenabzug insgesamt. Im Übrigen habe die falsche wörtliche Auslegung der StRK bei einer sachgerechten Güterabwägung ohnehin gegenüber einer verfassungs- und völkerrechtskonformen Auslegung zurückzutreten. Art. 31 Abs. 2 StG sei dahingehend auszulegen, dass der Nachweis höherer Kosten auch über den Maximalbetrag von Fr. 6'700.-- hinaus zulässig sei. So könne die verfassungs- und völkerrechtswidrige Begrenzung des Fahrkostenabzugs in Art. 31 Abs. 1 Bst. a StG mit höher- und vorrangigem Recht in Einklang gebracht werden (vgl. Beschwerden S. 10 f., 16 f.).

2.3.2 Art. 31 Abs. 2 StG sieht vor, dass unter anderem für die Fahrkosten Pauschalansätze (Teilpauschalen) festgelegt werden. Der steuerpflichtigen Person steht der Nachweis höherer Kosten offen. Isoliert betrachtet könnte Art. 31 Abs. 2 Satz 2 StG so verstanden werden, dass der Nachweis höherer Fahrkosten auch über den Maximalbetrag von Fr. 6'700.-- nach Art. 31 Abs. 1 Bst. a StG hinaus möglich ist. Im Licht der verschiedenen Auslegungselemente überzeugt ein solches Verständnis jedoch nicht. Art. 31 StG zu den Berufskosten inkl. Fahrkosten ist als Ganzes zu verstehen. Abs. 1 Bst. a hält unmissverständlich fest, dass die Fahrkosten nur bis zu einem Maximalbetrag von Fr. 6'700.-- abgezogen werden können. Diese Bestimmung würde weitgehend ihres Sinns entleert, wäre gestützt auf Art. 31 Abs. 2 Satz 2 StG dennoch ein darüberhinausgehender Fahrkostenabzug möglich. Zudem blieb Art. 31 Abs. 2 StG bei Einführung des Maximalbetrags für die Fahrkosten unverändert. Der Nachweis höherer Kosten bezog sich bereits vor der Änderung von Art. 31 Abs. 1 Bst. a StG eindeutig auf die Pauschalansätze pro Fahrkilometer (vgl. Leuch/Nanzer, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2. Aufl. 2014, Art. 31 N. 14), ergab diese Möglichkeit damals doch nur in diesem Zusammenhang einen Sinn, da die Fahrkosten nicht begrenzt waren. Auch unter geltendem Recht kann, wer höhere Fahrkosten hat, *anstelle des Kilometeransatzes* die tatsächlichen, nachgewiesenen Kosten geltend machen (vgl. Wegleitung zum Ausfüllen der Steuererklärung für natürliche Personen für das Jahr 2017 S. 42 [Hervorhebung durch das Gericht], abrufbar unter: <www.sv.fin.be.ch>, Rubriken «Dokumente, Publikationen, Merkblätter, Wegleitungen, Formulare/Wegleitungen/Steuerjahr 2017»). Die Weglei-

tung erwähnt den Nachweis höherer Fahrkosten entsprechend einzig in Bezug auf die Kilometerpauschale. In der Berufskostenverordnung wird der Nachweis höherer berufsnotwendiger Kosten ebenfalls im gleichen Absatz mit den Teilpauschalen für die Kosten bei Benützung des privaten Fahrzeugs erwähnt (vgl. Art. 7 Abs. 3 BKV; vorne E. 2.1). Festgehalten wird weiter, dass als Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte maximal Fr. 6'700.-- geltend gemacht werden können (Art. 7 Abs. 5 BKV). Sodann ist dem Vortrag zu entnehmen, dass anstelle des Kilometeransatzes weiterhin die tatsächlichen, nachgewiesenen höheren Kosten geltend gemacht werden können, der Fahrkostenabzug aber in jedem Fall höchstens dem Maximalbetrag entspricht (vgl. Vortrag des Regierungsrats zur Änderung des StG [nachfolgend: Vortrag StG], in Tagblatt des Grossen Rates 2015, Beilage 8 S. 3 ff., 16). Wie die StRK zu Recht festgehalten hat, ergibt die (grammatikalische, systematische, entstehungs- und geltungszeitliche sowie teleologische) Auslegung von Art. 31 Abs. 2 StG somit ohne weiteres, dass sich der Nachweis höherer Kosten auf den Pauschalansatz pro Kilometer bezieht und nur bis maximal Fr. 6'700.-- zulässig ist. Bei diesem klaren Auslegungsergebnis bleibt für eine verfassungs- oder völkerrechtskonforme Auslegung, wie die Beschwerdeführenden sie verlangen, kein Raum. Die verfassungskonforme Auslegung kann den Ausschlag darüber geben, welche von mehreren möglichen und vertretbaren Normsinnhypothesen vorzuziehen ist, darf aber nicht zu einer «klar korrigierenden Interpretation contra legem (genauer: contra rationem legis) führen» (statt vieler Ernst A. Kramer, Juristische Methodenlehre, 6. Aufl. 2019, S. 118 f., auch zum Folgenden). Sie findet mit anderen Worten – auch in Bezug auf die Auslegung und Anwendung kantonaler (oder kommunaler) Normen bzw. deren konkrete Normenkontrolle (hinten E. 3.3) – ihre Schranke im klaren Wortlaut und Sinn einer Gesetzesbestimmung (vgl. BGE 141 II 338 E. 3.1 [Pra 105/2016 Nr. 45], 133 II 305 E. 5.2 [Pra 97/2008 Nr. 39], 133 I 77 E. 2, 131 II 710 E. 4.1; vgl. auch etwa BVR 2015 S. 3 E. 2.2 mit weiteren Hinweisen; weiterführend bspw. Martin E. Looser, Verfassungsgerichtliche Rechtskontrolle gegenüber schweizerischen Bundesgesetzen, Diss. St. Gallen 2011, S. 1051 ff.; siehe auch hinten E. 3.7 ff.).

2.4 Zusammengefasst führt die Anwendung von Art. 31 Abs. 1 Bst. a und Abs. 2 StG bzw. Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG dazu, dass die Fahrkosten der

Beschwerdeführerin bloss im Umfang von Fr. 6'700.-- (Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 3'000.-- (direkte Bundessteuer) zum Abzug zuzulassen sind.

3.

Die Beschwerdeführenden bringen vor, dass – sofern die Fahrkosten nicht im geltend gemachten, sondern bloss im Umfang der Maximalbeträge von Fr. 6'700.-- (Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 3'000.-- (direkte Bundessteuer) nach Art. 31 Abs. 1 Bst. a StG bzw. Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG zum Abzug zuzulassen seien – die Anwendung dieser Normen gegen zwingend anzuwendendes Verfassungs- und Völkerrecht verstosse. Es bleibt somit die kritisierte Regelung (akzessorisch; vgl. E. 3.3) zunächst hinsichtlich der direkten Bundessteuer (hinten E. 3.6 ff.) und anschliessend hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern (hinten E. 4) auf ihre Vereinbarkeit mit übergeordnetem Recht zu prüfen.

3.1 Die StRK hat erwogen, insbesondere mit Blick auf das Anwendungsgebot für Bundesgesetze nach Art. 190 der Bundesverfassung (BV; SR 101) könne die Überprüfung der Verfassungskonformität von Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG offenbleiben. Der Anwendung von Art. 190 BV stehe auch das Völkerrecht nicht entgegen, da insbesondere die Verfahrensgarantien gemäss Art. 6 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK; SR 0.101) sowie allfälliges ungeschriebenes Völkerrecht in reinen Steuerverfahren nur beschränkt anwendbar seien. Zudem würde Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG als neueres Bundesrecht selbst bei einer tatsächlichen Kollision mit einer völkerrechtlichen Bestimmung «älterem» Völkerrecht gemäss der sog. «Schubert»-Praxis wohl vorgehen (angefochtene Entscheide E. 11 ff.).

3.2 Die Beschwerdeführenden sind der Ansicht, die StRK habe die Frage der Verfassungskonformität von Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG zu Unrecht offengelassen. Art. 190 BV erkläre nicht nur die Bundesgesetze, sondern auch das Völkerrecht für rechtsanwendende Behörden als massgebend. Gemäss der neueren Rechtsprechung des Bundesgerichts gehe bei einem echten Normenkonflikt zwischen Bundes- und Völkerrecht die völkerrechtliche Ver-

pflichtung der Schweiz grundsätzlich sogar gegenüber «jüngeren» Bundesgesetzen vor. Hier sei zudem die «Schubert»-Praxis von vornherein nicht anwendbar, da in den Beratungen zur Begrenzung des Fahrkostenabzugs die völkerrechtliche Problematik nicht thematisiert worden sei und damit die Änderung von Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG nicht einen bewussten Verstoss gegen Völkerrecht darstelle, der zu einem Anwendungsgebot der landesrechtlichen Bestimmung führen würde. Im Übrigen gehe zwingendes Völkerrecht sämtlichen landesrechtlichen Normen, inklusive Verfassungsrecht und Bundesgesetzen, vor. Zum zwingenden Völkerrecht gehöre nach herrschender Auffassung das Prinzip der Gleichheit der Staaten und daraus abgeleitet das Rechtsgleichheits- und Gleichbehandlungsgebot. Aus diesem völkerrechtlich zwingenden Gebot folge nach herrschender Lehre und Praxis in der Schweiz direkt der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und aus diesem wiederum das Nettoprinzip. Eine Verletzung dieser Prinzipien sei insbesondere angesichts der besonderen Situation der Beschwerdeführerin klar unzulässig und verfassungs- sowie völkerrechtswidrig (vgl. Beschwerden S. 17 ff.).

3.3 Art. 66 Abs. 3 der Verfassung des Kantons Bern (KV; BSG 101.1) berechtigt und verpflichtet die Justizbehörden, die dem angefochtenen Entscheid zugrundeliegenden *kantonalen* Erlasse auf ihre Rechts- und Verfassungskonformität zu überprüfen (sog. konkrete [auch: akzessorische] Normenkontrolle). Ergibt die vorfrageweise Prüfung, dass die fraglichen kantonalen Erlasse höherrangigem Recht widersprechen, sind sie nicht anzuwenden und der gestützt auf sie ergangene Entscheid (Anwendungsakt) ist aufzuheben (BVR 2018 S. 289 E. 4.4, 2014 S. 535 E. 2.1, 2014 S. 14 E. 3.1; Ruth Herzog, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 66 N. 48 ff., Art. 80 N. 39). Auf die Frage, ob und inwieweit kantonale Behörden *bundesrechtliche* Erlasse auf ihre Übereinstimmung mit übergeordnetem Bundesrecht überprüfen dürfen, gibt die Kantonsverfassung nicht ausdrücklich Antwort. Bundesrechtlich ist dies, vorbehaltlich von Art. 190 BV, nicht untersagt (Zimmerli/Kiener, Justizverfassung, in Kälin/Bolz [Hrsg.], Handbuch des bernischen Verfassungsrechts, 1995, S. 175 ff., 194; Pierre Tschannen, Staatsrecht der Schweizerischen Eidgenossenschaft, 4. Aufl. 2016, S. 198 N. 38). Jedenfalls auf Rüge hin ist somit grundsätzlich auch Bundesrecht auf seine Übereinstimmung mit höherrangigem Recht zu

überprüfen; das Hierarchieprinzip steht dem nicht entgegen, weil es nur innerhalb ein und desselben Gemeinwesens spielt. Bundesgesetze und Völkerrecht sind dagegen für alle rechtsanwendenden Behörden massgebend (Art. 190 BV; zum Ganzen BVR 2008 S. 284 E. 5.2; vgl. Ruth Herzog, a.a.O., Art. 66 N. 50; hinten E. 3.8; vgl. auch etwa Markus Reich, Steuerrecht, 3. Aufl. 2020 [nachfolgend: Steuerrecht], § 4 Rz. 183 ff.; weiterführend Martin E. Looser, a.a.O., S. 1048 ff.).

3.4 Gemäss Art. 127 Abs. 2 BV sind – soweit es die Art der Steuer zulässt – insbesondere die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten. Diese Prinzipien konkretisieren im Bereich der Steuern das Gleichbehandlungsgebot nach Art. 8 Abs. 1 BV. Nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten und müssen wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechend unterschiedlichen Steuerbelastungen führen. Die Abgabepflichtigen haben entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit bzw. den ihnen zur Verfügung stehenden Mitteln an die Abgabelasten beizutragen (BGE 145 II 206 E. 2.4.2, 144 II 313 E. 6.1 [Pra 108/2019 Nr. 38], 141 I 78 E. 9.1 f. [Pra 104/2015 Nr. 101], 140 II 157 E. 7.1 [Pra 103/2014 Nr. 84]). Im Bereich des Einkommens natürlicher Personen kommt das Leistungsfähigkeitsprinzip durch die Reinvermögenszugangstheorie zum Ausdruck (vgl. Art. 16 DBG); nach dieser Theorie entspricht der Begriff der steuerbaren Einkunft dem Überschuss aller Vermögenszugänge gegenüber den Vermögensabgängen innerhalb einer Steuerperiode (BGE 143 II 8 E. 7.1, 139 II 363 E. 2.1 f.). Als Unterprinzip aus der Reinvermögenszugangstheorie wird von einem Teil der Lehre das sog. «Nettoprinzip» vertreten, wonach bei der Besteuerung von natürlichen Personen sämtliche Gewinnungskosten vom Bruttoeinkommen abgezogen werden müssten, selbst wenn diese in den Art. 26-33a DBG nicht ausdrücklich erwähnt seien (vgl. BGE 143 II 8 E. 7.1; BGer 2C_916/2014 und 2C_917/2014 vom 26.9.2016 E. 7.1; Markus Reich, Steuerrecht, a.a.O., § 10 Rz. 38 ff.; Reich/Hunziker, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 25 DBG N. 14; vgl. auch etwa BVR 1997 S. 197 E. 2c).

3.5 Ob ein Steuergesetz den vorgenannten verfassungsrechtlichen Anforderungen genügt, kann nicht aufgrund formaler Kriterien entschieden werden, sondern fällt letztlich mit der Frage zusammen, ob das Gesetz gerecht ist. Gerechtigkeit ist jedoch ein relativer Begriff, der sich mit politischen, sozialen und wirtschaftlichen Verhältnissen wandelt. In diesem Zusammenhang gilt es zu vermeiden, die Einhaltung eines Verfassungsgrundsatzes nur isoliert zu betrachten, ohne die Pluralität der in der Verfassung enthaltenen Grundsätze zu berücksichtigen; diese sind nie ausnahmslos gültig und können einander auch widersprechen. Die Auslegung der Verfassung ist einem möglichst schonenden Ausgleich der verschiedenen Verfassungs- und Grundrechtsinteressen verpflichtet; sie soll praktische Konkordanz schaffen (vgl. BGE 147 I 16 E. 4.2.4 [Pra 109/2020 Nr. 116], 145 II 206 E. 2.4.3, 140 II 157 E. 7.2 [Pra 103/2014 Nr. 84]; BGer 2C_735/2017 vom 6.2.2018, in StR 2018 S. 404, StE 2018 A 21.11 Nr. 54 und RDAF 2018 II S. 34 E. 7.2; Markus Reich, Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, in ASA 74 S. 689 ff., 710 f.; Giovanni Biaggini, Verfassungsauslegung, in Diggelmann/Hertig Randall/Schindler [Hrsg.], Verfassungsrecht der Schweiz, 2020, Bd. 1, S. 235 ff., 239 ff.). Aus demokratischer und rechtsstaatlicher Sicht obliegt es dem Steuergesetzgeber (Art. 127 Abs. 1 BV) bzw. ist seinem Entscheid vorbehalten (Art. 164 Abs. 1 Bst. d BV; Art. 69 Abs. 4 Bst. b KV), das Steuersystem in den Grundzügen zu gestalten, bei Wertkonflikten zu entscheiden und die Besteuerungsgrundsätze in den wesentlichen Punkten so zu konkretisieren, dass das Abgaberecht die Kriterien der Klarheit, Berechenbarkeit und Sicherheit erfüllt. Der Gesetzgeber verfügt dabei über einen grossen Gestaltungsspielraum. An seine Entscheide sind die rechtsanwendenden und rechtsprechenden Behörden unabhängig davon gebunden, ob der Gesetzgeber möglicherweise eine sachgerechtere Lösung als die im geltenden Recht enthaltene hätte treffen können (Art. 5 Abs. 1 BV; Art. 66 Abs. 2 KV; vgl. etwa BVR 2012 S. 252 E. 3.6). Sie müssen sich bei der (hier: akzessorischen) Überprüfung der unvermeidlich nicht vollkommenen gesetzlichen Regelung Zurückhaltung auferlegen und dürfen grundsätzlich nicht (oder jedenfalls nicht leichtfertig) von den vom Gesetzgeber erlassenen gesetzlichen Vorschriften abweichen (vgl. BGE 147 I 16 E. 4.2.4 [Pra 109/2020 Nr. 116], 144 II 313 E. 6.1 [Pra 108/2019 Nr. 38], 140 II 157 E. 7.3 [Pra 103/2014 Nr. 84]; BGer

2C_735/2017 vom 6.2.2018, in StR 2018 S. 404, StE 2018 A 21.11 Nr. 54 und RDAF 2018 II S. 34 E. 7.3). Auch bei der Verfassungsgerichtsbarkeit durch akzessorische Normenkontrolle sind – wie überhaupt bei der Gesetzesauslegung und -korrektur bzw. Beurteilung der Ausfüllbarkeit von Lücken – die Schranken der richterlichen Rechtsfortbildung zu beachten (grundlegend Giovanni Biaggini, Verfassung und Richterrecht, Diss. Basel 1989, S. 194 ff., 289 ff., 327 f., 426 ff., 473 ff.; Thomas Gächter, Rechtsmissbrauch im öffentlichen Recht, 2005, S. 353 ff., 414 f., 589 f.; vgl. auch etwa Heinrich Koller, in Basler Kommentar, 3. Aufl. 2018, Art. 1 BGG N. 15 ff.).

3.6 Die Obergrenze für den Fahrkostenabzug in Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG wurde im Rahmen der Vorlage «Finanzierung und Ausbau der Bahninfrastruktur (FABI)» eingeführt. Bei dieser Vorlage handelt es sich um einen direkten Gegenentwurf des Bundesrats zur Volksinitiative «Für den öffentlichen Verkehr», die den Einsatz von Geldern aus der Mineralölsteuer für den öffentlichen Verkehr vorsah. Der Bundesrat anerkannte den Handlungsbedarf bei der Finanzierung des Bahnsystems, lehnte die Initiative aber ab. Um die Finanzierung des öffentlichen Verkehrs dennoch zu sichern, sah er im Gegenentwurf unter anderem Mehreinnahmen aus der direkten Bundessteuer durch Festlegung einer Obergrenze bei Fr. 3'000.-- für den Fahrkostenabzug vor. Dadurch sollten sich die Einnahmen des Bundes um rund 200 Mio. Franken erhöhen. Zudem war die Massnahme auch vom Wirkungsziel getragen, lange Arbeitswege zu reduzieren und längerfristig den Strassenverkehr leicht einzudämmen. Der Bundesrat wollte gleichzeitig den Kantonen ermöglichen, für ihre Einkommenssteuern ebenfalls einen Höchstbetrag für den Fahrkostenabzug vorzusehen (vgl. Botschaft des Bundesrats zur Volksinitiative «Für den öffentlichen Verkehr» und zum direkten Gegenentwurf, Bundesbeschluss über die Finanzierung und den Ausbau der Eisenbahninfrastruktur, FABI, in BBI 2012 S. 1577 ff. [nachfolgend: Botschaft FABI], 1578 f., 1621 f., 1699 f.). Die FABI-Vorlage beinhaltete somit unter anderem eine Anpassung von Art. 26 Abs. 1 Bst. a und Abs. 2 DBG sowie Art. 9 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14). Volk und Stände haben der Vorlage am 9. Februar 2014 zugestimmt. Die abgeänderten Art. 26 Abs. 1 Bst. a und 2 DBG sowie Art. 9

Abs. 1 StHG sind am 1. Januar 2016 in Kraft getreten (vgl. AS 2015 S. 651; AS 2015 S. 993).

3.7 In der Lehre wird die Verfassungsmässigkeit einer Obergrenze für den Fahrkostenabzug zum Teil kritisch diskutiert. Wie von den Beschwerdeführenden vorgebracht (vgl. vorne E. 3.2; hinten E. 4.1), erblicken verschiedene Stimmen in der Begrenzung eine Verletzung des Netto- und damit des Leistungsfähigkeitsprinzips, da echte Gewinnungskosten teilweise nicht zum Abzug zugelassen werden (vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, Art. 26 N. 77; Severin Koller, Die Verfassungsmässigkeit einer Beschränkung des Fahrkostenabzuges bei der direkten Bundessteuer, in ASA 80 S. 761 ff., 780 ff.; Markus Reich, Steuerrecht, a.a.O., § 10 Rz. 40 ff., § 13 Rz. 23; Knüsel/Suter, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 26 DBG N. 17; a.M. Felix Richner, Fahrkosten als Berufskosten, in ZStP 2014 S. 287 ff., 306, der eine generelle Maximalhöhe für die Fahrkosten aus steuerrechtlicher Sicht für zulässig hält, wobei die Obergrenze sach- bzw. realitätsgerecht festzulegen sei und Fr. 3'000.-- als eher zu niedrig erscheine; vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 26 N. 14). Unter dem Gesichtspunkt des Rechtsgleichheitsgebots nach Art. 8 Abs. 1 BV wird zudem als verfassungsrechtlich problematisch erachtet, dass nur unselbständig Erwerbende, nicht aber selbständig erwerbstätige Steuerpflichtige von der Obergrenze betroffen sind, was der Bundesrat damit begründet hat, dass eine Regelung auch für selbständig Erwerbende den Rahmen der FABI-Vorlage gesprengt hätte (vgl. Peter Locher, a.a.O., Art. 26 N. 77; Severin Koller, a.a.O., S. 768 f.; Markus Reich, Steuerrecht, a.a.O., § 13 Rz. 23; Botschaft FABI S. 1680). Nach gewissen Lehrmeinungen verstösst es sodann gegen den Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung, dass von der Begrenzung des Fahrkostenabzugs auf Fr. 3'000.-- nur rund 20 % der unselbständig erwerbstätigen Personen betroffen sind (vgl. Peter Locher, a.a.O., Art. 26 N. 77; Knüsel/Suter, a.a.O., Art. 26 N. 17).

3.8 Angesichts des klaren Entscheids des Bundesgesetzgebers, für den Fahrkostenabzug einen Maximalbetrag vorzusehen, ist bei der Überprüfung der Verfassungsmässigkeit von Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG Zurückhaltung geboten und ein gewisser Schematismus bei der Besteuerung ohne weiteres hinzunehmen. Das Bundesgericht hat bezüglich der Begrenzung des Fahrkostenabzugs auf Fr. 500.-- bei den kantonalen Steuern im Kanton Genf festgehalten, dass selbst dieser tiefe Betrag, der den Kosten für ein Jahresabonnement der öffentlichen Verkehrsmittel des Kantons entspricht, nicht derart gering ist, dass die Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen nicht mehr ausreichend berücksichtigt würde (vgl. BGer 2C_735/2017 vom 6.2.2018, in StR 2018 S. 404, StE 2018 A 21.11 Nr. 54 und RDAF 2018 II S. 34 E. 7.4). Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG begrenzt den Fahrkostenabzug auf Fr. 3'000.--. Damit soll garantiert werden, dass die Kosten für regionale Verbundabonnemente oder für ein 2. Klasse-Generalabonnement (GA) grösstenteils und bei der Benützung des privaten Fahrzeugs die Kosten für Distanzen zwischen 20 und 35 Kilometern am Tag abzugsfähig bleiben (Erläuterungen des Bundesrats zur Volksabstimmung vom 9.2.2014 S. 8, abrufbar unter: <www.bk.admin.ch>, Rubriken «Dokumentation/Sammlung der Abstimmungsbüchlein seit 1978»). Fahrkosten sind damit weiterhin in einem nicht unbedeutenden Ausmass und Rahmen abziehbar, womit das Leistungsfähigkeitsprinzip gebührend berücksichtigt oder jedenfalls nicht ausser Acht gelassen wird und im Licht der Grundsätze nach Art. 127 Abs. 2 BV keine offensichtlich unhaltbaren Ergebnisse resultieren. Insbesondere kann nicht gesagt werden, die Obergrenze sei willkürlich festgelegt worden (zur Willkür in der Rechtsetzung statt vieler BGE 134 I 23 E. 8; BGer 2C_236/2020 vom 28.8.2020 E. 3.3.1, je mit Hinweisen). Weiter ist zu beachten, dass die Begrenzung des Fahrkostenabzugs bei der direkten Bundessteuer bezweckt, Mehreinnahmen zur Verbesserung der Eisenbahninfrastruktur zu erzielen und die Anzahl Pendlerinnen und Pendler bzw. die Länge der Arbeitswege zu reduzieren. Es handelt sich dabei zwar um ausserfiskalische Zielsetzungen, die dem Steuersystem widersprechen können, die aber umgekehrt in Anbetracht des verfassungsmässigen Auftrags von Bund und Kantonen, für ein ausreichendes Angebot an öffentlichem Verkehr zu sorgen (Art. 81a Abs. 1 BV), auch nicht als verfassungswidrig bezeichnet werden können (vgl. BGer 2C_735/2017 vom 6.2.2018, in StR 2018 S. 404, StE 2018 A 21.11 Nr. 54 und RDAF 2018 II S. 34 E. 7.4). Selbst wenn die Begrenzung

des Fahrkostenabzugs in Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG einzelnen Verfassungsaspekten nach Art. 127 Abs. 2 BV tendenziell zuwiderlaufen könnte, bleibt schliesslich festzuhalten, dass gemäss Art. 190 BV Bundesgesetze und Völkerrecht für das Bundesgericht und die anderen rechtsanwendenden Behörden massgebend sind. Damit kann Bundesgesetzen prinzipiell weder im Rahmen der abstrakten noch der konkreten Normenkontrolle die Anwendung versagt werden (BGE 144 I 126 E. 3 mit Hinweisen). Der Gesetzgeber hat die Obergrenze von Fr. 3'000.-- in Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG ausdrücklich normiert und in Kenntnis der verfassungsrechtlichen Problematik eingeführt (vgl. etwa Voten Bundesrätin Leuthard und Kommissionssprecher Fluri, AB N 2013 S. 778, 781). An diesen gesetzgeberischen Vorentscheid ist das Verwaltungsgericht gebunden. Die Bestimmung ist ungeachtet der angeblich besonderen Situation der Beschwerdeführerin anzuwenden, die sich offenbar verpflichtet hat, für die Dauer einer von der Arbeitgeberin mitfinanzierten Weiterbildung sowie zwei Jahre darüber hinaus weiter für das Unternehmen zu arbeiten, was den langen Arbeitsweg und die entsprechend hohen Fahrkosten mindestens während der genannten Dauer bedinge (vgl. vorne E. 3.2; Beschwerden S. 8 f., 21).

3.9 Auch das Völkerrecht steht einer Anwendung von Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG nicht entgegen. Die Beschwerdeführenden berufen sich auf das Rechtsgleichheitsgebot und daraus abgeleitet auf das Leistungsfähigkeits- und das Nettoprinzip als zwingendes Völkerrecht (vgl. vorne E. 3.2). Es ist nicht ersichtlich, inwiefern aus Völkergewohnheitsrecht oder allgemeinen völkerrechtlichen Prinzipien für das schweizerische Steuerrecht ein Rechtsgleichheitsgebot abgeleitet werden könnte, das zum zwingenden Völkerrecht zu zählen wäre. Insbesondere ergibt sich aus der von den Beschwerdeführenden vorgebrachten Gleichheit der Staaten nichts Entsprechendes. Zwar wird die Gleichheit der Staaten als Beispiel für zwingendes Völkerrecht anerkannt (vgl. Bericht des Bundesrats vom 12.6.2015, «Klares Verhältnis zwischen Völkerrecht und Landesrecht», Ziff. 3.2, mit Hinweisen, abrufbar unter: <www.ejpd.admin.ch>, Rubriken «Aktuell/Medienmitteilungen/12.06.2015»). Der Grundsatz betrifft aber die Souveränität der Staaten und nicht die rechtsgleiche Behandlung von Steuerpflichtigen innerhalb ein und desselben Staates. Die Beschwerdeführenden können somit daraus von vornherein nichts zu ihren Gunsten ableiten. Als Quelle des Völkerrechts

kommt im Steuerrecht sodann vor allem Staatsvertragsrecht in Betracht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., VB zu DBG N. 101). Die Beschwerdeführenden berufen sich aber zu Recht nicht (mehr) auf staatsvertragliches Völkerrecht, so namentlich nicht auf die EMRK (vgl. Rekurs und Beschwerde vom 6.8.2019 S. 8 f. und Stellungnahme vom 4.10.2019 S. 6 f., Vorakten StRK [act. 4A] pag. 44 ff. und 62 ff.), sind daraus doch keine für den vorliegenden Fall einschlägigen Bestimmungen erkennbar. Insgesamt können die Beschwerdeführenden aus dem Völkerrecht in Bezug auf die Begrenzung des Fahrkostenabzugs bei der direkten Bundessteuer nichts zu ihren Gunsten ableiten, weshalb nicht näher auf das Verhältnis von Völkerrecht und Bundesrecht einzugehen ist. Schliesslich führt auch der Hinweis der Beschwerdeführenden auf die Verordnung des EFD vom 3. Oktober 2000 über den Abzug besonderer Berufskosten von Expatriates bei der direkten Bundessteuer (Expatriates-Verordnung, ExpaV; SR 642.118.3) zu keinem anderen Ergebnis: Wie die StRK richtig festgehalten hat, ist die Verordnung auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar (vgl. angefochtene Entscheide E. 9).

3.10 Die Obergrenze für den Fahrkostenabzug gemäss Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG akzessorisch im Licht ihrer Anwendung auf die Beschwerdeführerin für das Steuerjahr 2017 beurteilt, erweist sich zusammenfassend weder als verfassungs- noch als völkerrechtswidrig, weshalb sie hier anwendbar ist und dementsprechend die Fahrkosten der Beschwerdeführerin bei der direkten Bundessteuer bloss im Umfang von Fr. 3'000.-- zuzulassen sind. Bei diesem Ergebnis erübrigt es sich, die Voraussetzungen für eine Einschränkung von Grundrechten nach Art. 36 BV, wie von den Beschwerdeführenden vorgebracht, zu prüfen (vgl. Beschwerden S. 21 f.).

4.

Es bleibt, wie gerügt, Art. 31 Abs. 1 Bst. a StG akzessorisch auf seine Vereinbarkeit mit übergeordnetem Recht (Bundesverfassung und Völkerrecht) zu überprüfen.

4.1 Die Beschwerdeführenden bringen vor, die Beschränkung des Fahrkostenabzugs auf Fr. 6'700.-- führe zu einer Ungleichbehandlung der Be-

schwerdeführerin als unselbständige Erwerbstätige im Vergleich zu selbständig erwerbstätigen Steuerpflichtigen, die sämtliche geschäftsmässig begründeten Fahrkosten zum Abzug bringen könnten. Zudem könne die Beschwerdeführerin so nicht ihre gesamten notwendigen Berufskosten abziehen, womit bei ihr im Ergebnis Einkommen besteuert werde, das sie gar nicht erzielt habe. In diesen Umständen erkennen die Beschwerdeführenden einen Verstoss gegen das Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 BV) und gegen das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) und dem daraus abgeleiteten Nettoprinzip. Da gemäss Art. 49 BV Bundesrecht entgegenstehendem kantonalem Recht vorgehe, sei die Obergrenze für den Fahrkostenabzug gemäss Art. 31 Abs. 1 Bst. a StG nicht anzuwenden und es seien die gesamten geltend gemachten Fahrkosten der Beschwerdeführerin zum Abzug zuzulassen. Entgegen den falschen Äusserungen des Regierungsrats im Vortrag zur Änderung des StG gelte das Anwendungsgebot nach Art. 190 BV für die kantonale Regelung nicht. Art. 9 Abs. 1 StHG schreibe keine Begrenzung des Fahrkostenabzugs vor, sondern überlasse es den Kantonen, ob sie eine solche einführen und falls ja, in welcher Art und Höhe. Angesichts dieser «Kann-Bestimmung» könne nicht gesagt werden, das kantonale Steuergesetz setze unmittelbar Harmonisierungsrecht des Bundes um, weshalb das verfassungsrechtliche Anwendungsgebot hier nicht auf das kantonale Recht durchgreife (Beschwerden S. 12 ff.).

4.2 Für kantonale Gesetzesbestimmungen gilt das Anwendungsgebot von Art. 190 BV (vgl. vorne E. 3.3, 3.8) grundsätzlich nicht. Setzt das kantonale Steuergesetz allerdings unmittelbar Harmonisierungsrecht des Bundes um, das im StHG enthalten ist, greift das verfassungsrechtliche Anwendungsgebot auf das kantonale Recht durch. Das kantonale Steuergesetz, das an sich nicht unter das Anwendungsgebot fällt, wird davon als Umsetzungsakt der bundesgesetzlichen Ordnung erfasst (vgl. BGE 136 I 65 E. 3.3, 136 I 49 E. 3.2, 131 II 710 E. 5.4, 130 I 26 E. 2.2.2; Ruth Herzog, a.a.O., Art. 66 N. 50). Das gilt selbst dann, wenn das StHG den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum in der Umsetzung belässt, zumindest soweit die kantonale Regelung nicht über diejenige im Bundesrecht hinausgeht (vgl. BGE 136 I 49 E. 3.4, 4.1 f.). Massgebend ist, ob der Inhalt der kantonalen Regelung durch ein Bundesgesetz vorgegeben bzw. abgedeckt ist, was na-

mentlich dann der Fall ist, wenn der Bundesgesetzgeber eine Materie an die Kantone delegiert hat und ihnen vorgegeben hat, wie sie diese zu regeln haben (vgl. BGE 130 I 26 E. 2.2.2, 119 Ia 241 E. 5b [Pra 83/1994 Nr. 105]).

4.3 Die Kantone sind in der Ausgestaltung ihrer Steuerhoheit selbständig, soweit sie darin nicht durch ausdrückliche Vorschriften der Bundesverfassung oder allgemeine grundrechtliche Vorgaben beschränkt werden. Zusätzlich haben sie die vom Bund gestützt auf Art. 129 Abs. 1 BV erlassenen Bestimmungen zur Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden in Bezug auf Steuerpflicht, Gegenstand und zeitliche Bemessung der Steuern, Verfahrensrecht sowie Steuerstrafrecht zu beachten (vgl. VGE 2018/227 vom 17.9.2019 E. 4.2; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl. 2016, S. 60 f.; Reich/Beusch, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Vor Art. 1/2 StHG N. 11 ff.). Das zum Zweck der formellen Steuerharmonisierung erlassene StHG bestimmt die von den Kantonen zu erhebenden direkten Steuern und legt die Grundsätze fest, nach denen die kantonale Gesetzgebung auszugestalten ist (Art. 1 Abs. 1 StHG; Madeleine Simonek, in Basler Kommentar, 2015, Art. 129 BV N. 4 ff.; Reich/Beusch, a.a.O., Vor Art. 1/2 StHG N. 29 f.). Hinsichtlich der Abzüge schreibt es den Kantonen vor, dass von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge abgezogen werden. Für die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte können die Kantone einen Maximalbetrag festsetzen (Art. 9 Abs. 1 StHG).

4.4 Art. 9 Abs. 1 StHG sieht demnach ausdrücklich die Möglichkeit vor, auch bei den kantonalen Steuern eine Begrenzung des Fahrkostenabzugs einzuführen. Die Kantone sind frei, ob und in welcher Höhe sie bei ihren Steuern eine entsprechende Obergrenze vorsehen wollen (Botschaft FABI S. 1680; zu wohl aufgrund von Art. 9 Abs. 1 StHG unzulässigen alternativen Modellen für eine Beschränkung des Fahrkostenabzugs [z.B. %mässig begrenzter Abzug oder Beschränkung des Abzugs auf Fahrkosten, die einen bestimmten «Selbstbehalt» übersteigen] vgl. Vortrag StG S. 4). Der Kanton Bern hat von der Möglichkeit nach Art. 9 Abs. 1 StHG Gebrauch gemacht und den Fahrkostenabzug nach Art. 31 Abs. 1 Bst. a StG auf Fr. 6'700.-- be-

grenzt (vgl. vorne E. 2.1). Art. 31 Abs. 1 Bst. a StG entspricht Art. 9 Abs. 1 StHG und wird von diesem inhaltlich gedeckt. Die Begrenzung des Fahrkostenabzugs ergibt sich unmittelbar aus Art. 9 Abs. 1 StHG, auch wenn die Kantone nicht verpflichtet sind, eine solche einzuführen. Die kantonale Bestimmung ist mithin «immunisé» de manière indirecte par» Art. 190 BV bzw. untersteht – gleich wie Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG – (ungeachtet einer allfälligen punktuellen Verfassungswidrigkeit) dem Anwendungsgebot nach Art. 190 BV (vgl. Cour de justice, Chambre constitutionnelle, des Kantons Genf ACST/13/2017 vom 3.8.2017 E. 19 f. [bestätigt durch BGer 2C_735/2017 vom 6.2.2018, in StR 73/2018 S. 404, StE 2018 A 21.11 Nr. 54 und RDAF 2018 II S. 34]; Vortrag StG S. 5 f.; Felix Richner, a.a.O., S. 306 Fn. 64). Folglich ist die darin vorgesehene Obergrenze von Fr. 6'700.-- für den Fahrkostenabzug anzuwenden. Dies gilt umso mehr, als dieser Höchstbetrag mehr als doppelt so hoch ist wie derjenige bei der direkten Bundessteuer und damit die Kosten für ein GA sowie für ungefähr 20 Kilometer mit dem privaten Fahrzeug pro Tag abziehbar bleiben (vgl. Votum Kommissionspräsident Iseli, in Tagblatt des Grossen Rates 2015 S. 478; vgl. vorne E. 3.8, auch zum Folgenden). Vor diesem Hintergrund erscheint die Regelung in Art. 31 Abs. 1 Bst. a StG mit Blick auf die Verfassungsgrundsätze nach Art. 127 Abs. 2 BV, insbesondere das Leistungsfähigkeitsprinzip, ohnehin weniger problematisch als die Obergrenzen gemäss Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG oder anderer kantonaler Steuergesetze wie namentlich jene des Kantons Genf von Fr. 500.--. Hinsichtlich der Rüge, Art. 31 Abs. 1 Bst. a StG verstosse gegen zwingendes Völkerrecht, bringen die Beschwerdeführenden nichts Anderes vor als bezüglich Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG, weshalb auf die entsprechenden Erwägungen verwiesen wird (vgl. vorne E. 3.9). Demnach steht auch das Völkerrecht der Anwendung der Obergrenze nach Art. 31 Abs. 1 Bst. a StG nicht entgegen. An diesem Ergebnis ändert der von den Beschwerdeführenden ebenfalls angerufene Art. 49 Abs. 1 BV nichts (vgl. vorne E. 3.3 und 3.5).

4.5 Zusammenfassend hat die StRK die Fahrkosten der Beschwerdeführerin auch bei den kantonalen Steuern zu Recht bloss im Umfang des in Art. 31 Abs. 1 Bst. a StG vorgesehen Maximalbetrags von Fr. 6'700.-- zugelassen, weil diese Bestimmung durch Art. 9 Abs. 1 StHG abgedeckt und da-

mit – wie bereits Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG – durch Art. 190 BV «immuni-
siert» wird.

5.

5.1 Nach dem Gesagten halten die angefochtenen Entscheide der Rechtskontrolle ohne weiteres stand. Die Beschwerden erweisen sich als unbegründet und sind abzuweisen. Bei diesem Ergebnis kann auf die Durchführung einer Parteibefragung verzichtet werden, wie sie die Beschwerdeführenden verlangen (vgl. Beschwerden S. 7 ff.). Der Beweisantrag wird daher abgewiesen (vgl. zur antizipierten Beweiswürdigung statt vieler BGE 144 II 427 E. 3.1.3, 141 I 60 E. 3.3; BVR 2020 S. 113 E. 3.7, 2018 S. 206 E. 4.5).

5.2 Bei diesem Ausgang der Verfahren werden die Beschwerdeführenden unter Solidarhaft kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 106 und 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 [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

Demnach entscheidet der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2017 wird abgewiesen.

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

Der Einzelrichter:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil 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.