



100 17 326

100 17 327

100 17 328

100 17 329

100 17 330

100 17 331

200 17 278

200 17 279

200 17 280

200 17 281

200 17 282

200 17 283

Gemeinde: G. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 12.12.2018 RNA/JRO/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 11. Dezember 2018

Es wirken mit: Vizepräsidentin Nanzer, Fachrichterin Glauser und Fachrichter Bütikofer sowie Röthlisberger als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2009 bis 2014

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. Nach der Aufhebung ihres Konkubinats schlossen A. _____ (Rekurrent, geb. 1951) und B. _____ (ZPV-Nr. _____) am 25. Mai 2000 eine behördlich genehmigte Vereinbarung über die elterliche Sorge der gemeinsamen Kinder C. _____ (geb. 1992) und D. _____ (geb. 1993) ab. Darin vereinbarten sie, dass die Kinder unter gemeinsamer elterlicher Sorge stehen und sie je hälftig von beiden Elternteilen betreut werden. Mit Veranlagungsverfügungen je vom 21. November 2016 wurde der Rekurrent von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Steuerverwaltung), auf steuerbare Einkommen bei den kantonalen Steuern von CHF 18'000.-- (2009), CHF 11'600.-- (2010), CHF 29'500.-- (2011), CHF 34'600.-- (2012), CHF 37'000.-- (2013) bzw. CHF 39'200.-- (2014) und solche bei der direkten Bundessteuer von CHF 34'900.-- (2009), CHF 28'400.-- (2010), CHF 44'100.-- (2011), CHF 46'800.-- (2012), CHF 51'300.-- (2013) und CHF 53'300.-- (2014) veranlagt. Das steuerbare Vermögen wurde jeweils auf CHF Null festgesetzt. Dabei ergaben sich für die Steuerjahre 2009 bis 2014 diverse Korrekturen in Zusammenhang mit den Berufskosten (Fahrkosten), allgemeinen Abzügen (selbstgetragenen Krankheitskosten) und Sozialabzügen (Kinderabzug und Folgeabzüge).

B. Gegen diese Veranlagungsverfügungen erhob der Rekurrent je mit Schreiben vom 18. Dezember 2016 separat Einsprache. Er beantragte sinngemäss, dass ihm sämtliche geltend gemachten Abzüge zu gewähren seien. Gemäss der behördlich genehmigten Vereinbarung zur elterlichen Sorge leisteten beide Elternteile jeden Monat hälftig Beiträge zu den "laufenden Ausgaben" sowie zum "Kindersparen". Diese Ausgaben seien unter bezahlte Alimente (2009) und unter auswärtige zusätzliche Ausbildungskosten (2009 bis 2011 sowie 2013 und 2014) deklariert worden und zu berücksichtigen. Bezüglich der Fahrkosten (2011 bis 2014) führte er aus, dass er als Lehrer zwingend auf den Einsatz eines privaten Fahrzeugs angewiesen gewesen sei, da er bis zu zwei Tagen pro Woche am Schulort H. _____ in meist drei, manchmal vier, weit auseinanderliegenden Schulhäusern gearbeitet habe, die mit öffentlichen Verkehrsmitteln kaum erreichbar gewesen seien. Hierbei seien ihm die Fahrkosten während der Arbeitszeit nur teilweise rückerstattet worden. Ferner seien in den Steuerjahren 2009 bis 2014 jeweils der volle und nicht bloss der hälftige Kinderabzug und der volle kantonale Abzug "Alleinstehend Kind" (bzw. Kinder-Haushaltsabzug) zu gewähren. Dies begründete er im Wesentlichen damit, dass seine spezielle Lebenssituation als alleinerziehender Elternteil zu berücksichtigen sei. Ferner wollte er die Vergabungen im kulturellen und sozialen Bereich (2009), die er getätigt habe, berücksichtigt wissen. Im Zusammenhang mit den Krankheitskosten (2009 bis 2014) führte er u.a. aus, dass es von der Steuerverwaltung billig sei, ihm die Veranlagungsverfügungen der Jahre 2009 bis 2012 erst im Jahr 2016 zuzustellen und die darin aufgeführten Krankheitskosten aufgrund fehlender Belege vollständig zu streichen. Dies im Wissen darum,

dass es für ihn (nach dieser langen Zeit) schwierig sei, die Belege aufzufinden und nachträglich einzureichen.

C. Am 4. Mai 2017 erliess die Steuerverwaltung einen Vorbescheid (2009 bis 2014), worin die Abweisung der Einsprachen pro 2009 und 2010 sowie die teilweise Gutheissung der Einsprachen pro 2011 bis 2014 in Aussicht gestellt wurden. Dies wurde im Wesentlichen damit begründet, dass in den Jahren 2009 und 2010 nur die hälftigen Kinder- und entsprechenden (Folge-)Abzüge hätten vorgenommen werden können. Die Änderung der Familienbesteuerung sei erst im Jahr 2011 erfolgt, weshalb in den Jahren 2009 und 2010 sämtliche zulässigen Abzüge berücksichtigt worden seien. Nach der Gesetzesänderung im Jahr 2011 seien die ganzen Kinderabzüge und die halben zusätzlichen Ausbildungskosten in den Veranlagungsverfügungen 2011 bis 2014 berücksichtigt worden. Die Fahrkosten seien aufgrund der nachgereichten Unterlagen in den Jahren 2011 bis 2014 neu berechnet worden und jeweils von CHF 5'241.-- auf CHF 9'828.-- erhöht worden. Hierbei sei aufgrund der eingereichten Tabellen davon ausgegangen worden, dass der Rekurrent in den 39 Schulwochen maximal an drei Tagen pro Woche gearbeitet habe (117 Tage à 120 km à 0.70/km). Da der Rekurrent den Vorbescheid nicht beanstandete, wurden die Einsprachen mit vordatierten Einspracheentscheiden vom 11. Juli 2017 – wie angekündigt – abgewiesen (2009 und 2010) bzw. teilweise gutgeheissen (2011 bis 2014). Hierbei wurden die selbstgetragenen Krankheitskosten im Jahr 2013 von CHF 1'054.-- auf CHF 1'283.-- (kantonale Steuern) bzw. von CHF 1'010.-- auf CHF 1'239.-- (direkte Bundessteuer) angepasst. Diese Anpassungen waren die Folge des neuen Reineinkommens und des entsprechend angepassten Selbstbehalts von 5 %. Im Weiteren wurde, soweit zulässig, der Abzug für tiefe Einkommen in den Einspracheentscheiden pro 2009 bis 2014 vorgenommen bzw. angepasst.

D. Gegen die Einspracheentscheide hat der Rekurrent mit einer einzigen Eingabe vom 13. August 2017, ergänzt mit Schreiben vom 23. August 2017 und 24. September 2017, bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Rekurse und Beschwerden erhoben und beantragt darin für beide Kinder die vollen Kinderabzüge (2009 bis 2014), die vollen zusätzlichen Ausbildungskosten (2009 bis 2014), den Abzug für tiefe Einkommen (2011 bis 2014), den Abzug von selbstgetragenen Krankheitskosten (2009 bis 2014), den Fahrkostenabzug (2011 bis 2014), den Abzug für getätigte Vergabungen (2009) sowie erstmals die Abzüge für auswärtige Verpflegung von CHF 3'200.-- (2014) und für zusätzliche Ausgaben für auswärtiges Wohnen und Essen (2011 bis 2014). Er begründet seine Rechtsbegehren im Wesentlichen damit, dass er aufgrund seiner familiären, persönlichen und gesundheitlichen Situation nicht in der Lage gewesen sei bzw. sei, die Steuerrechnungen in der geforderten Höhe zu bezahlen. Dies hauptsächlich darum, weil er 20 Jahre lang als Hausmann mit seinen zwei

Kindern gelebt und nur Teilzeit gearbeitet habe. Diese Lebensgestaltung sei mit erheblichen finanziellen Aus- und Nachwirkungen verbunden, die sich nun im Pensionsalter verstärkt auswirkten. Ferner weist er darauf hin, dass er ab Dezember 2010 bis 2015 als Lehrperson für Begabtenförderung in I._____ angestellt und für die Förderung von ausserordentlich begabten Kindern in der Region zuständig gewesen sei. In diesem Zusammenhang macht er für die Steuerjahre 2011 bis 2014 zusätzliche Ausgaben für Wohnen und Verpflegung geltend, da er jeweils 1.5 Tage in H._____ verbracht und dort übernachtet und sich verpflegt habe. Bezüglich der Fahrkosten 2011 bis 2014 führt er aus, in den entsprechenden Einspracheentscheiden sei zwar neu jeweils ein Abzug von CHF 9'828.-- berücksichtigt worden. Diese Abzüge würden jedoch (weiterhin) nicht alle angefallenen Kosten decken, da bloss die einfachen Fahrten von seinem Wohnort G._____ zum Haupteinsatzort H._____ und zurück berücksichtigt worden seien (insgesamt 120 km). Aus stundenplantechnischen Gründen seien jedoch oft mehrmals pro Woche – und manchmal am gleichen Tag wiederholt – "interne" Fahrten (von Schulort/Schulhaus zu Schulort/Schulhaus) im ganzen Einsatzraum angefallen. Ferner weist er darauf hin, dass ihm als Lehrperson für Begabtenförderung bei jeder Fahrt ab dem offiziellen Arbeitsort I._____ die ersten 20 km Fahrt "abgezogen" worden seien. Schliesslich weist er noch darauf hin, dass die Fahrten zu Sitzungen und Besprechungen mit Lehrpersonen und Eltern in und um H._____ und I._____ nicht berücksichtigt worden seien. Bezüglich der Krankheitskosten 2009 bis 2014 reicht der Rekurrent Kostenzusammenstellungen der Krankenkassen ein.

E. Die Steuerverwaltung beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 30. Oktober 2017 die kostenfällige teilweise Gutheissung der Rekurse und der Beschwerden. Bezüglich der Krankheitskosten (2009 bis 2014) stellt sie fest, der Rekurrent mache in seiner Rekurs- und Beschwerdeingabe andere Krankheitskosten als bei der jeweiligen Selbstdeklaration geltend. In Berücksichtigung dieser neuen Krankheitskosten müssten die Steuerjahre 2010 und 2012 zu Gunsten des Rekurrenten um CHF 692.-- (2010) bzw. CHF 436.-- (2012) erhöht und die zuvor im Einspracheentscheid 2013 berücksichtigten Krankheitskosten von CHF 1'283.-- (Kanton) bzw. CHF 1'239.-- (Bund) zu Ungunsten des Rekurrenten gestrichen werden. Bezüglich des Kinderabzugs bringt die Steuerverwaltung vor, der Rekurrent habe für seine beiden Kinder nur Anspruch auf zwei halbe Abzüge, die in den Veranlagungen 2009 bis 2014 bereits berücksichtigt worden seien. Im Jahr 2012 könnten keine höheren zusätzlichen Ausbildungskosten berücksichtigt werden, da hierfür keine detaillierten Zahlungsbelege vorlägen. Die zusätzlichen Kosten für auswärtige Verpflegung seien in der Veranlagungsverfügung 2014 aufgrund der Selbstdeklaration mit CHF Null berücksichtigt und vom Rekurrenten im Einspracheverfahren nicht beanstandet worden. Da der Rekurrent jedoch nach wie vor für die gleiche Arbeitgeberin berufstätig sei, könne im Jahr 2014 der pauschale Abzug für die auswärtige Verpflegung im Umfang von

CHF 3'200.-- berücksichtigt werden. Bezüglich der zusätzlichen Ausgaben für auswärtiges Wohnen und Essen fehle dagegen der Nachweis der anteiligen Kosten, weshalb kein Abzug zu gewähren sei. Aufgrund fehlender Unterlagen seien auch die Vergabungen im Jahr 2009 steuerlich nicht abziehbar. Die Fahrkosten (2011 bis 2014) von jeweils CHF 9'828.-- seien zu bestätigen, da der Ansicht des Rekurrenten nicht gefolgt werden könne, dass die Fahrkosten zwischen Wohn- und Arbeitsort nie entschädigt worden seien. Vielmehr sei bei ihrer Berechnung nicht bloss Fahrten für den Arbeitsweg, sondern auch für Dienstfahrten berücksichtigt worden.

F. Der Rekurrent hat Gelegenheit erhalten, dazu Stellung zu nehmen, wovon er mit Eingabe vom 12. Dezember 2017 Gebrauch gemacht hat.

G. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

H. Mit Schreiben vom 10. September 2018 hat die Steuerrekurskommission den Rekurrenten über eine mögliche reformatio in peius informiert und ihm Gelegenheit gegeben, sich dazu zu äussern. Der Rekurrent hat sich mit Eingabe vom 16. Oktober 2018 vernehmen lassen.

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

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

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

Die vorliegende Streitsache wird in Dreierbesetzung beurteilt (Art. 70 Abs. 5 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und die Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Der Rekurrent macht in seinen Eingaben mehrmals geltend, dass er die Steuern aufgrund seiner selbstgewählten Lebensform als "50 %-Hausmann" in der geforderten Höhe nicht bezahlen könne. Auch geht es ihm im Wesentlichen darum, nachzuweisen, dass er in den Steuerjahren 2009 bis 2014 zu keinem Zeitpunkt über so viel Nettoeinkommen verfügt habe, wie in den Einspracheentscheiden aufgeführt und schliesslich zum steuerbaren Einkommen herangezogen werde. Aus diesem Grund ist vorab darauf hinzuweisen, dass die jeweilige Steuerveranlagung in der Regel der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV; SR 101]; Art. 104 Abs. 1 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]) entspricht, beruhen doch die Steuerbeträge auf in der Vergangenheit erzieltm Einkommen und vorhandenem Vermögen. Ist die Zahlung von rechtskräftig festgesetzten Steuern infolge einer Notlage jedoch mit einer erheblichen Härte verbunden, so können diese gestützt auf Art. 240 StG und Art. 167 DBG ausnahmsweise ganz oder teilweise erlassen werden. Das Erlassverfahren gehört jedoch nicht zum Veranlagungsverfahren, sondern setzt eine rechtskräftige Veranlagung voraus und ist damit Teil des Steuerbezugsverfahrens. Der Rekurrent kann somit erst im Anschluss an das vorliegende Rekurs- und Beschwerdeverfahren bzw. nachdem die vorliegend interessierenden Veranlagungen in Rechtskraft erwachsen sind, bei der entsprechenden Veranlagungsgemeinde Gesuche um Erlass für die rechtskräftig veranlagten kantonalen Steuern sowie der direkten Bundessteuer für die Steuerjahre 2009 bis 2014 stellen. Auf den sinngemässen Antrag auf Steuererlass kann daher nicht eingetreten werden.

3. Streitig sind vorliegend der Fahrkostenabzug (2011 bis 2014), der Abzug für auswärtige Verpflegung (2014), der Abzug betreffend die Berufskosten für auswärtigen Wochenaufenthalt (Kosten für Verpflegung und Unterkunft; 2011 bis 2014), der Abzug für selbstgetragene Krankheitskosten (2009 bis 2014), der Abzug für getätigte Vergabungen (2009), der Kinderabzug (2009 bis 2014), der Ausbildungsabzug (2009 bis 2014) sowie der Abzug für tiefe Einkommen (2014).

Hierbei ist darauf hinzuweisen, dass ein grosser Teil der obgenannten Abzüge beim Rekurrenten bereits in früheren Jahren strittig und in vorangegangenen Verfahren vor der Steuerrekurskommission zu beurteilen gewesen sind (letztmals vgl. RKE 100 2010 339 vom 3.5.2013 [Steuerjahre 2006 und 2007], nicht publiziert). Deshalb wird soweit sinnvoll (gleicher Sachverhalt, gleiche Rechtslage) an geeigneter Stelle auf diesen unangefochten gebliebenen, rechtskräftigen Entscheid verwiesen.

4. Zwecks Erhebung der Einkommenssteuer (vgl. Art. 1 Abs. 1 Bst. a StG; Art. 1 Bst. a DBG) wird das Reineinkommen der Steuerpflichtigen ermittelt, indem von deren gesamten steuerbaren Einkünften (Art. 19-29 StG; Art. 16-24 DBG) die Aufwendungen und allgemeinen Abzüge (Art. 31-39 StG; Art. 26-33a DBG) abgezogen werden (Art. 30 Abs. 1 StG; Art. 25 DBG). Zur Berücksichtigung des sozialen oder familiären Status der steuerpflichtigen Person (Familienstand, Anzahl Kinder, Unterstützungspflichten, Alter etc.) und dessen Einfluss auf die individuelle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit werden anschliessend vom Reineinkommen noch weitere persönliche Abzüge gemacht (Art. 40 f. StG; Art. 35 DBG). Wenn vom Reineinkommen die Sozialabzüge abgezogen werden, gelangt man zum steuerbaren Einkommen, von welchem ein nach dem Steuertarif zu bestimmender Teil als Steuer abzuliefern ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 36 zu VB zu Art. 16-39 DBG). Entgegen der Ansicht des Rekurrenten geht die Steuerverwaltung somit bei der Berechnung der fälligen Steuerbeträge nicht vom Reineinkommen, sondern vom steuerbaren Einkommen aus.

5. Als erstes sind die mit der Einkommenserzielung zusammenhängenden Aufwendungen bzw. die geltend gemachten Gewinnungs- bzw. Berufskosten zu prüfen.

5.1 Unselbstständig erwerbstätige Personen dürfen als Gewinnungs- bzw. Berufskosten u.a. die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte, die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit sowie die übrigen für die Ausübung des Berufs erforderlichen Kosten von den gesamten steuerbaren Einkünften abziehen (vgl. aArt. 31 StG in der bis 31.12.2015 gültigen Fassung [BAG 00-124] bzw. aArt. 26 DBG in der bis 31.12.2015 gültigen Fassung vom 14. Dezember 1990 [AS 1991 1184]). Näheres regelt für die Kantons- und Gemeindesteuern die Verordnung vom 18. Oktober 2000 über die Berufskosten (Berufskostenverordnung, BKV; BSG 661.312.56) und für die direkte Bundessteuer die Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) vom 10. Februar 1993 über den Abzug von Berufskosten der unselbstständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer (Berufskostenverordnung; SR 642.118.1, im Folgenden: VBK). Die (allgemeinen) Berufskosten fallen vor oder nach der eigentlichen Arbeit an. Nicht sämtliche mit der Erwerbstätigkeit zusammenhängenden Kosten sind als Berufskosten abziehbar, sondern nur diejenigen Aufwendungen, die für die Erzielung des Einkommens erforderlich sind und in einem direkten ursächlichen Zusammenhang dazu stehen (vgl. Art. 2 Abs. 1 BKV; Art. 1 Abs. 1 VBK).

5.2 Von den Berufskosten sind Spesen zu unterscheiden. Spesen sind geschäftliche Unkosten, die der steuerpflichtigen Person im Rahmen der Berufsausübung, also in Verrichtung eines konkreten dienstlichen Auftrags, entstehen. Im Gegensatz zu den Berufskosten fallen sie somit während der Arbeitszeit an (vgl. E. 5.1 hiavor). Die angestellte Person hat gegenüber der Ar-

beitgeberin (grundsätzlich) einen zivilrechtlichen Anspruch auf Ersatz dieser Unkosten (Art. 327a Abs. 1 und 3 des Schweizerischen Obligationenrechts [OR; SR 220]). Wird die angestellte Person für die angefallenen Kosten während der Arbeitsausführung entschädigt, stellen diese Entschädigungen Unkostenersatz dar und werden nicht als Einkommen besteuert, sofern sie die tatsächlichen Auslagen nicht übersteigen (vgl. Leuch/Nanzer in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Artikel 1 bis 125, 2014, N. 68 zu Art. 31 StG). Übersteigt dagegen die Vergütung der Arbeitgeberin die effektiv entstandenen Unkosten, ist der übersteigende Teil Lohnbestandteil. Übernimmt die Arbeitgeberin dagegen nicht die gesamten Kosten, die der steuerpflichtigen Person während der Arbeitszeit erwachsen sind, lässt die Steuerrekurskommission den überschüssenden Teil der Auslagen grundsätzlich als Berufskosten zum Abzug zu, wenn die steuerpflichtige Person die getätigten Auslagen (der Nachweis aller Auslagen wird i.d.R. vorausgesetzt) und deren berufsmässige Begründetheit nachweist und zudem belegt, dass die Arbeitgeberin nicht alle Auslagen entschädigt hat. Diese von der steuerpflichtigen Person selber getragenen Auslagen werden als übrige für die Ausübung des Berufs erforderlichen Kosten (aArt. 31 Abs. 1 Bst. c StG bzw. aArt. 26 Abs. 1 Bst. c DBG) abgezogen, soweit sie nicht unter die speziell definierten Berufskosten von aArt. 31 Abs. 1 Bst. a, b und d StG bzw. aArt. 26 Abs. 1 Bst. a, b und d DBG fallen. Erwachsen anlässlich eines konkreten dienstlichen Auftrags Auslagen für die Fahrt zum auswärtigen Zielort und zurück, handelt es sich dabei regelmässig nicht um Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und gewöhnlichem Arbeitsort (aArt. 31 Abs. 1 Bst. a StG bzw. aArt. 26 Abs. 1 Bst. a DBG), weshalb ein Abzug unter diesem Titel ausgeschlossen ist. Bezüglich der Auslagen für die Verpflegung während eines solchen Auftrags gilt analoges.

5.3 Da es sich bei den Gewinnungs- bzw. Berufskosten um steueraufhebende bzw. -mindernde Tatsachen handelt, sind diese von der steuerpflichtigen Person nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen. Dabei hat die steuerpflichtige Person für alle Tatsachen, die für die Gewährung des Abzugs erfüllt sein müssen, Beweis zu erbringen. Dieser Nachweis umfasst bei Berufskosten von unselbstständig erwerbstätigen Personen die Höhe der Kosten, deren berufsmässige Begründetheit und die Tragung dieser Kosten durch die steuerpflichtige Person. Gelingt der Beweis nicht, trägt die steuerpflichtige Person die Folgen der Beweislosigkeit (BGE 133 II 153 E. 4.3; Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs [ZGB; SR 210]), die darin bestehen, dass die entsprechenden Kosten steuerlich nicht zum Abzug zugelassen werden. Lässt sich eine Sachverhaltsbehauptung somit weder nachweisen noch widerlegen, so hat die Folgen der Beweislosigkeit jene Partei zu tragen, die aus dem Vorhandensein der behaupteten Tatsache zu ihren Gunsten Rechte ableitet. Diese sog. objektive Beweislast trägt nach einer im Steuerrecht allgemein gültigen Regel für steuerbegründende Tatsachen der Fiskus, für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen die steuerpflichtige Person (VGE 100 2010 387-

390 vom 11.3.2011, E. 3.3). Bewiesen ist eine Tatsache dann, wenn das Gericht aufgrund der erhobenen Beweise zur Überzeugung gelangt ist, dass sie – so wie behauptet bzw. angenommen – Bestand hat. Es ist keine absolute Gewissheit erforderlich, sondern es genügt ein so hoher Grad an Wahrscheinlichkeit, dass keine vernünftigen Zweifel verbleiben (VGE 100 2008 23320 vom 20.5.2009, in BVR 2009 465 ff. E. 3).

5.4 Vorab ist zu prüfen, ob der Rekurrent Anspruch auf die Abzüge für auswärtigen Wochenaufenthalt (Kosten für Unterkunft und Verpflegung) hat.

5.4.1 Unselbstständig erwerbstätige Personen, die an den Arbeitstagen am Arbeitsort bleiben und dort übernachten müssen, jedoch regelmässig für die freien Tage an den steuerlichen Wohnsitz zurückkehren (sog. Wochenaufenthalter), können die Mehrkosten für den auswärtigen Aufenthalt abziehen (Art. 12 Abs. 1 BKV und Art. 9 Abs. 1 VBK). Für den Abzug der notwendigen Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung werden nach Art. 12 Abs. 2 erster Satz BKV bzw. Art. 9 Abs. 2 erster Satz VBK feste Pauschalansätze bestimmt, wobei der Wochenaufenthalter nicht nur Mehrkosten für eine, sondern unter Umständen auch für die zweite Hauptmahlzeit geltend machen kann, womit sich der Pauschalabzug verdoppelt (BGer 2C_177/2012 vom 25.9.2012, E. 3.1; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 27 zu Art. 26 DBG). Für den Abzug der notwendigen Mehrkosten der Unterkunft sind nach Art. 12 Abs. 3 BKV bzw. Art. 9 Abs. 3 VBK die ortsüblichen Auslagen für ein Zimmer abziehbar (BGer 2C_177/2012 vom 25.9.2012, E. 3.1). Als Kosten des auswärtigen Wochenaufenthalts können ferner die Fahrkosten in Abzug gebracht werden. Hierbei ist zu unterscheiden zwischen den Kosten für Fahrten zwischen Wochenaufenthaltsort und Arbeitsstätte und denjenigen für Fahrten zwischen Wochenaufenthaltsort und Wohnort. Für Fahrten zwischen Wochenaufenthaltsort und Arbeitsstätte kann auf die allgemeinen Regeln (vgl. E. 5.5 hiernach) verwiesen werden (vgl. aArt. 12 Abs. 4 BKV in der hier noch anwendbaren bis 31.12.2015 gültigen Fassung [BAG 00-96] und aArt. 9 Abs. 4 VBK in der hier noch anwendbaren bis 31.12.2015 gültigen Fassung [AS 1993 1363]; vgl. Bruno Knüsel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl., 2008, N. 21 zu Art. 26 DBG). Die Abzüge für auswärtigen Wochenaufenthalt werden unter den Voraussetzungen gewährt, dass die steuerpflichtige Person ihren Wohnsitz tatsächlich am Wochenendort (und nicht am Wochenaufenthalts- bzw. Arbeitsort) hat, dass sie am Wochenaufenthalts- bzw. Arbeitsort eine Übernachtungsmöglichkeit unterhält, die für die Ausübung der beruflichen Tätigkeit notwendig ist und dass ihr das tägliche Pendeln zwischen Wohn- und Arbeitsort nicht zuzumuten ist (vgl. Leuch/Nanzer, a.a.O., N. 30 ff. zu Art. 31 StG; ASA 66 632 E. 2). Dem Bundesgericht erscheint ein täglicher Arbeitsweg von etwas mehr als 2.5 Stunden (unter Berücksichtigung der

konkreten Fahrstrecke [konkrete Arbeitszeiten]) als zumutbar (BGer 2A.224/2004 vom 26.10.2004, E. 8.4.4; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 16 zu Art. 26 DBG).

5.4.2 In den hier interessierenden Steuerjahren 2011 bis 2014 ist der steuerrechtliche Wohnsitz des als Lehrperson für Begabtenförderung tätigen Rekurrenten unstreitig in der Einwohnergemeinde G._____ und der Arbeits- bzw. Haupteinsatzort in I._____ gewesen. An einem Tag unter der Woche (Dienstag auf Mittwoch; vgl. Beilage 13 zum Schreiben des Rekurrenten vom 24.9.2017) hat der Rekurrent in H._____ übernachtet. Als Nachweis hierzu hat der Rekurrent bloss ein Bestätigungsschreiben von E._____ und F._____ vom 21. September 2017 eingereicht (vgl. Beilage 10 zum Schreiben des Rekurrenten vom 24.9.2017), worin festgehalten ist, dass der Rekurrent in den Jahren 2011 und 2012 für ein bis zwei Nächte pro Schulwoche bei ihnen gewohnt habe und sie für Kost und Logis entschädigt worden seien. Da die Höhe der Kosten und deren Bezahlung durch den Rekurrenten mit diesem Bestätigungsschreiben nicht belegt wird, ist mit der Steuerverwaltung festzustellen (vgl. Vernehmlassung vom 30.10.2017, S. 9), dass es vorliegend bereits am Nachweis der anteiligen Kosten fehlt (vgl. E. 5.3 hiavor). Damit erübrigt es sich weiter darauf einzugehen.

Aus dem Gesagten folgt, dass kein berufsbedingter Abzug für Mehrkosten des auswärtigen Wochenaufenthalts, sondern grundsätzlich bloss die berufsbedingten Abzüge für Fahrkosten und Verpflegungskosten zur Anwendung gelangen. Es können somit keine Mehrkosten für die Unterkunft in H._____, höchstens Mehrkosten für eine Hauptmahlzeit pro Tag sowie die Fahrkosten zwischen Arbeits- und Wohnort berücksichtigt werden. Als erstes ist zu prüfen, in welchem Umfang die deklarierten Fahrkosten der Steuerjahre 2011 bis 2014 zum Abzug zugelassen werden können.

5.5 Als notwendige Fahrkosten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte können bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel die tatsächlich entstehenden Auslagen abgezogen werden (Art. 7 Abs. 1 BKV; aArt. 5 Abs. 1 VBK in der hier noch anwendbaren bis 31.12.2015 gültigen Fassung [AS 1993 1363]). Bei Benützung privater Fahrzeuge sind als notwendige Kosten nur die Auslagen abziehbar, die bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel anfallen würden (Art. 7 Abs. 2 BKV; aArt. 5 Abs. 2 VBK in der hier noch anwendbaren bis 31.12.2015 gültigen Fassung [AS 1993 1363]). Steht kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung oder ist dessen Benützung objektiv nicht zumutbar, so können die Kosten des privaten Fahrzeugs abgezogen werden (Art. 7 Abs. 3 BKV; aArt. 5 Abs. 3 VBK in der hier noch anwendbaren bis 31.12.2015 gültigen Fassung [AS 1993 1363]).

5.5.1 Vorliegend ist unstreitig, dass der Rekurrent in den Jahren 2011 bis 2014 als Lehrperson für Begabtenförderung in der Region I._____-H._____ an verschiedenen Schulhäusern

unterrichtet hat und die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel für ihn daher unzumutbar gewesen ist. Dementsprechend ist in Übereinstimmung mit der Steuerverwaltung (vgl. Vernehmlassung vom 30.10.2017, S. 9) bloss zu prüfen, in welchem Umfang Kosten für die Benützung des privaten Fahrzeugs angefallen sind. Hierbei geht es grundsätzlich um die (selbstgetragenen) Fahrkosten, die vor oder nach der eigentlichen Arbeit angefallen sind bzw. die Fahrkosten zwischen Wohnort und Schul- bzw. Arbeitsort (vgl. E. 5.1 und 5.5 hiavor). Die Fahrten vom Wohnort zum ersten Schul- und Arbeitsort und vom letzten Schul- und Arbeitsort zum Wohnort wird den Lehrkräften denn auch nicht entschädigt (vgl. Art. 11 Abs. 5 der Direktionsverordnung vom 15. Juni 2007 über die Anstellung der Lehrkräfte [LADV; BSG 430.251.1]).

5.5.2 Anhand des vom Rekurrenten eingereichten Wochenplans "ab 29. Mai 2012" ist ersichtlich (vgl. Beilage 13 des Schreibens des Rekurrenten vom 24.9.2017), wo und wann der Rekurrent jeweils Arbeitseinsätze gehabt hat und an welchen Tagen. Hierbei ist zweifellos ersichtlich, dass er jeweils am Dienstagmorgen in I._____ und H._____ und am Dienstagnachmittag in H._____ Dorf, am Mittwochmorgen in H._____ Dorf und am Donnerstagmorgen in I._____ und I._____ und am Donnerstagnachmittag in J._____ tätig gewesen ist. Von Dienstag auf Mittwoch hat er jeweils in H._____ übernachtet (vgl. E. 5.4.2 hiavor). Dementsprechend geht die Steuerrekurskommission davon aus, dass der Rekurrent pro Schulwoche folgende Fahrstrecken (Wohnort - erster Schul- und Arbeitsort bzw. letzter Schul- und Arbeitsort - Wohnort) gemäss Routenplaner Google Maps (abrufbar unter <<https://www.google.ch/maps>>) hingelegt hat:

Dienstagmorgen	Wohnort - I._____	ca. 52.80 km
Mittwochmittag	H._____ Dorf - Wohnort	ca. 69.50 km
Donnerstagmorgen	Wohnort - I._____	ca. 52.80 km
Donnerstagnachmittag	J._____ - Wohnort	ca. 47.80 km
Streckentotal pro Schulwoche		ca. 222.90 km

Bei unstreitig 39 Schulwochen im Jahr (vgl. Stellungnahme des Rekurrenten vom 12.12.2017 zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung, S. 3) und dem anerkannten Ansatz von CHF 0.70 pro Kilometer gibt dies Fahrkosten von rund CHF 6'085.20 (222.90 km à 39 Wochen à CHF 0.70/km). Da vom Rekurrenten kein weiterer Wochenplan eingereicht worden ist, geht die Steuerrekurskommission davon aus, dass der Wochenplan in den Jahren 2011 bis 2014 ungefähr gleich ausgesehen hat. Folglich sind in den Jahren 2011 bis 2014 Fahrkosten von jeweils aufgerundet CHF 6'100.-- zu berücksichtigen.

5.5.3 Neben diesen Fahrkosten, die dem Rekurrenten vor und nach der Arbeit entstanden sind (sog. Berufskosten), sind ihm Fahrkosten während der Arbeitszeit entstanden (sog. Spesen), die nicht vollständig von seiner Arbeitgeberin übernommen worden sind. Dies, weil Lehrkräfte

bloss Anspruch auf Entschädigung von Fahrkosten haben, soweit sie für dieselbe Anstellungsbehörde am gleichen Tag zwischen verschiedenen Schul- und Arbeitsorten eine Wegstrecke von mehr als 20 km zurücklegen müssen (Art. 11 Abs. 1 LADV). Entschädigt wird die 20 km übersteigende Wegstrecke, sofern die Kosten je Semester mindestens CHF 100.-- betragen (Art. 11 Abs. 2 LADV). In den Akten befinden sich entsprechende Formulare (Steuerdossier, pag. 197-192) und Abrechnungen (Steuerdossier, pag. 191-182), woraus die effektiv gefahrenen Kilometer, der Selbstbehalt von 20 km sowie die anrechenbaren Kilometer ersichtlich sind. Die Unterlagen betreffen jeweils ein Semester eines Schuljahrs. Für die Steuerjahre 2011 und 2012 sind die Unterlagen vollständig eingereicht worden und ergeben auf die Steuerjahre 2011 und 2012 umgerechnet folgende nicht entschädigte Fahrkosten:

Steuerjahr 2011	
Schuljahr 2010/2011, 1. Semester (2011)	132 km (pag. 194)
Schuljahr 2010/2011, 2. Semester (2011)	768 km (pag. 195, 192, 193)
Schuljahr 2011/2012, 1. Semester (2011)	793 km (pag. 191, 190)
Total Schuljahr 2011	<u>1'693 km</u>
Nicht entschädigte Fahrkosten Steuerjahr 2011: 1'693 km à 0.70/km = CHF 1'185.10	
Steuerjahr 2012	
Schuljahr 2011/2012, 1. Semester (2012)	165 km (pag. 190)
Schuljahr 2011/2012, 2. Semester (2012)	740.50 km (pag. 189, 188)
Schuljahr 2012/2013, 1. Semester (2012)	710 km (pag. 186, 185)
Total Schuljahr 2012	<u>1'615.50 km</u>
Nicht entschädigte Fahrkosten Steuerjahr 2012: 1'615.50 km à 0.70/km = CHF 1'130.85	

In den Steuerjahren 2013 und 2014 liegen nur unvollständige (2013) bzw. keine (2014) Unterlagen vor. Hierzu führt der Rekurrent aus, dass die Formulare bzw. Abrechnungen für das Schuljahr 2013/2014 nicht – auch nicht mit Hilfe der Erziehungsdirektion des Kantons Bern – auffindbar gewesen seien (vgl. Schreiben des Rekurrenten vom 27.2.2017, S. 1; Steuerdossier, pag. 201). Im Schuljahr 2014/2015 habe er krankheitsbedingt reduziert gearbeitet, wobei auch diese Unterlagen nicht auffindbar gewesen seien, sofern sie überhaupt erstellt worden seien (vgl. Schreiben des Rekurrenten vom 27.2.2017, S. 2; Steuerdossier, pag. 200). Für das Steuerjahr 2013 liegen somit nur Abrechnungen bezüglich des 1. und 2. Semesters 2012/2013 bzw. für den Zeitraum vom 8. Januar 2013 bis 4. Juli 2013 vor, nicht dagegen für das 1. Semester 2013/2014:

Steuerjahr 2013	
Schuljahr 2012/2013, 1. Semester (2013)	233 km (pag. 185, 184)
Schuljahr 2012/2013, 2. Semester (2013)	764 km (pag. 183, 182)
Total	<u>997 km</u>

Obwohl die Unterlagen im Steuerjahr 2013 unvollständig sind, geht die Steuerrekurskommission davon aus, dass die nicht entschädigten Fahrkosten im Jahr 2013 ungefähr gleich hoch gewesen sind wie in den Vorjahren. Dies, weil die im Steuerjahr 2013 bzw. für das 1. und 2. Semes-

ter 2012/2013 zurückgelegten Kilometer (997 km), die nicht entschädigt worden sind, in etwa gleich hoch gewesen sind wie im gleichen Zeitraum 2011 (1. und 2. Semester 2010/2011: 900 km) und 2012 (1. und 2. Semester 2011/2012: 905.50 km). Ferner geht die Steuerrekurskommission bei den Fahrkosten während der Arbeitszeit – wie bei den Fahrkosten vor und nach der Arbeitszeit (vgl. E. 5.5.2 hiervor) – davon aus, dass der Wochenplan in den Jahren 2011 bis 2014 ungefähr gleich geblieben ist. Aufgrund der vollständigen Unterlagen der Jahre 2011 und 2012 sowie den unvollständigen Unterlagen des Jahres 2013 sind zu Gunsten des Rekurrenten in den Steuerjahren 2011 bis 2014 nicht entschädigte Fahrkosten von jeweils aufgerundet CHF 1'200.-- zu berücksichtigen. Diese Fahrkosten während der Arbeitszeit, die von der Arbeitgeberin nicht entschädigt worden sind, sind als übrige für die Ausübung des Berufs erforderlichen Kosten (aArt. 31 Abs. 1 Bst. c StG bzw. aArt. 26 Abs. 1 Bst. c DBG) zu berücksichtigen. Weitere Fahrkosten werden vom Rekurrenten nicht nachgewiesen.

5.6 Schliesslich ist noch darauf hinzuweisen, dass der Rekurrent gemäss eigenen Aussagen in den Jahren 2009 und 2010 einer reduzierten Erwerbstätigkeit (40-70 %) bzw. zwei Teilzeiterwerbstätigkeiten nachgegangen ist, mit denen er ungefähr ein 50 %-Einkommen erzielt hat und in dieser Zeit auch noch arbeitslos (inkl. Einstelltage) gewesen ist (vgl. Einspracheschreiben pro 2009 vom 18.12.2016, S. 3; Steuermass, pag. 110; Einspracheschreiben pro 2010 vom 18.12.2016, S. 3; Steuermass, pag. 144). Da die von der Steuerverwaltung in den Einspracheentscheiden pro 2009 und 2010 gewährten Fahrkosten von CHF 990.-- (2009: Kosten für öffentliche Verkehrsmittel) bzw. CHF 2'772.-- (2010: Kosten privates Motorfahrzeug; Arbeitsort K. _____; 220 Arbeitstage à 18 km à CHF 0.70/km) nicht seiner Teilzeiterwerbstätigkeit (50 %), sondern einer Vollzeiterwerbstätigkeit (100 %) entspricht, sind diese Fahrkosten um die Hälfte auf CHF 495.-- (2009) bzw. CHF 1'386.-- (2010) zu reduzieren.

5.7 Des Weiteren beantragt der Rekurrent im vorliegenden Rekurs- und Beschwerdeverfahren erstmals den Abzug für auswärtige Verpflegung für das Jahr 2014 (vgl. Schreiben des Rekurrenten vom 23.8.2017, S. 2). Die Steuerverwaltung stimmt dem zu und beantragt in ihrer Vernehmlassung vom 30. Oktober 2017 (S. 8), es sei im Steuerjahr 2014 der pauschale Abzug für die auswärtige Verpflegung im Umfang von CHF 3'200.-- zu berücksichtigen. Daraufhin will der Rekurrent diesen Abzug auch in den Jahren 2011 bis 2013 berücksichtigt haben (vgl. Stellungnahme des Rekurrenten vom 12.12.2017 zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung, S. 3). Dies ist im Folgenden zu prüfen.

5.7.1 Gemäss Art. 31 Abs. 1 Bst. b StG i.V.m. Art. 8 BKV bzw. Art. 26 Abs. 1 Bst. b DBG i.V.m. Art. 6 VBK steht der steuerpflichtigen Person ein pauschaler Abzug für Mehrkosten für die beruflich bedingte auswärtige Verpflegung zu. Steuerlich berücksichtigt werden sollen lediglich die nötigen Mehrkosten im Vergleich zur Verpflegung zu Hause (Bruno Knüsel, a.a.O., N. 20 zu

Art. 26 DBG; Leuch/Nanzer, a.a.O., N. 19 zu Art. 31 StG). Mehrkosten für Verpflegung liegen vor, wenn die steuerpflichtige Person wegen grosser Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsstätte oder wegen kurzer Essenspause eine Hauptmahlzeit nicht zu Hause einnehmen kann oder bei durchgehender Schicht- oder Nachtarbeit (Art. 8 Abs. 1 Bst. a und b BKV; Art. 6 Abs. 1 Bst. a und b VBK). Geht die steuerpflichtige Person einer unselbstständigen Teilzeiterwerbstätigkeit (Beschäftigungsgrad unter 100 %) nach, entfällt die Berechtigung für die Geltendmachung von Mehrkosten bei auswärtiger Verpflegung, wenn sie die Erwerbstätigkeit nur halbtags (z.B. am Vormittag) ausübt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 25 zu Art. 26 DBG). Der volle Abzug beträgt in den hier interessierenden Jahren pro Hauptmahlzeit bzw. Tag CHF 15.-- bzw. CHF 3'200.-- im Jahr (vgl. Anhang der VBK). Der Nachweis der berufsbedingten Mehrkosten für auswärtige Verpflegung ist als steuermindernde Tatsache von der steuerpflichtigen Person zu erbringen (vgl. E. 5.3 hiervor).

5.7.2 In den Einspracheentscheiden pro 2009 bis 2013 hat die Steuerverwaltung jeweils einen Verpflegungskostenabzug von CHF 3'200.-- berücksichtigt (Steuerdossier, pag. 116, 120, 148, 152, 202, 206, 230, 234, 260, 264). Im Einspracheentscheid pro 2014 dagegen nicht (Steuerdossier, pag. 288, 292), weil der Rekurrent dies in seiner Selbstdeklaration nicht geltend gemacht hatte. Da der Rekurrent in Übereinstimmung mit der Steuerverwaltung im Jahr 2014 wie in den Jahren 2011 bis 2013 weiterhin als Lehrperson für Begabtenförderung tätig gewesen ist und der Wochenplan ungefähr gleich geblieben ist, ist ein Abzug für auswärtige Verpflegung grundsätzlich zu berücksichtigen. Gemäss Wochenplan (vgl. E. 5.5.2 f. hiervor) hat der Rekurrent jedoch bloss an zwei vollen Tagen und am Mittwoch halbtags bzw. nur vormittags gearbeitet, weshalb ihm die Berechtigung für die Geltendmachung von Mehrkosten am Mittwoch entfällt und nur für zwei Hauptmahlzeiten (Dienstag- und Donnerstagmittag) einen entsprechenden Abzug zu gewähren ist. Dies bedeutet, dass in den Jahren 2011 bis 2013 der Abzug auf CHF 1'170.-- (2 Tage à 39 Schulwochen à CHF 15.--) zu kürzen ist und im Jahr 2014 im gleichen Umfang (CHF 1'170.--) festzusetzen ist.

Bezüglich der Steuerjahre 2009 und 2010 ist die Pauschale für auswärtige Verpflegung ebenfalls zu kürzen, da der Rekurrent in diesen Jahren nicht einer Vollzeiterwerbstätigkeit, sondern bloss einer reduzierten Erwerbstätigkeit nachgegangen ist (vgl. E. 5.6 hiervor). Hierbei hat der Rekurrent trotz Aufforderung der Steuerrekurskommission (vgl. Reformatioschreiben vom 10.9.2018) keine näheren Angaben über seine jeweilige Erwerbstätigkeit (Art und Umfang der Tätigkeit sowie an welchen Tagen er jeweils von wann bis wann und wo gearbeitet hat) gemacht. Vielmehr verweist er in seiner Stellungnahme vom 16. Oktober 2018 bezüglich dem Steuerjahr 2009 bloss auf die mit der damaligen Steuererklärung pro 2009 bereits eingereichten Dokumente, woraus u.a. hervorgeht, dass er damals bei der Stiftung L. _____ – einem ge-

meinnützigen und nicht gewinnorientierten Erwachsenenbildungsinstituts – angestellt gewesen ist (vgl. Lohnausweis 2009; Steuerdossier, pag. 47). Auch weist der Rekurrent in seiner Stellungnahme darauf hin, dass er im Jahr 2009 während Wochen (teilweise) krankgeschrieben und im Jahr 2010 u.a. als Lehrperson mit Teilzeitpensum bei der M._____ GmbH angestellt gewesen sei. Schliesslich führt er noch aus, dass er sowohl im Jahr 2009 als auch im Jahr 2010 (vorübergehend) arbeitslos und deshalb auf Arbeitslosen-Taggelder (2009: 69 Tage; 2010: 86 Tage; Steuerdossier, pag. 52, 133) angewiesen gewesen sei. An den Tagen an denen er Taggelder bezogen hat, ist er jedoch nicht erwerbstätig gewesen, womit es sich bei allfälligen Verpflegungskosten auch nicht um notwendige Kosten, die im Zusammenhang mit der Berufsausübung entstanden sind, gehandelt hat, sondern allenfalls um Kosten der Stellensuche (u.a. für allfällige auswärtige Verpflegung), welche zu den übrigen Berufskosten (Art. 26 Abs. 1 Bst. c DBG; Art. 31 Abs. 1 Bst. c StG) zählen. Der Rekurrent hat jedoch auch diesbezüglich keine näheren Angaben gemacht, weshalb es die Steuerrekurskommission als sachgerecht erachtet, die von der Steuerverwaltung in den Einspracheentscheiden pro 2009 und 2010 gewährten Verpflegungskosten von CHF 3'200.--, aufgrund seiner damaligen Teilzeiterwerbstätigkeit von rund 50 % auf jeweils CHF 1'600.-- zu kürzen.

6. Als nächstes sind die geltend gemachten Krankheitskosten pro 2009 bis 2014 zu prüfen.

6.1 Von den Einkünften können die Krankheits- und Unfallkosten des Steuerpflichtigen und der von ihm unterhaltenen Personen abgezogen werden, soweit der Steuerpflichtige diese selber trägt und sie fünf Prozent der um die Aufwendungen verminderten steuerbaren Einkünfte übersteigen ("Reineinkommen"; Art. 33 Abs. 1 Bst. h DBG und Art. 38a Bst. b StG). Bei den allgemeinen Abzügen, zu denen der Abzug für Krankheits- und Unfallkosten zählt, handelt es sich um Aufwendungen der Steuerpflichtigen, die aus ausserfiskalischen Gründen berücksichtigt werden, obschon sie nicht direkt mit der Einkommenserzielung zusammenhängen; sie werden deshalb auch als anorganische oder sozialpolitische Abzüge bezeichnet. Sie betreffen in der Regel Lebenshaltungskosten, also Aufwendungen, die steuerlich gesehen bloss Einkommensverwendung darstellen und deshalb grundsätzlich keinen Abzug vom steuerbaren Einkommen rechtfertigen. Aus diesem Grund kommt den gesetzlich geregelten allgemeinen Abzügen Ausnahmecharakter zu, sodass ihre Rechtsgrundlagen restriktiv auszulegen sind (VGE 100 2015 192/193 vom 22.10.2015, E. 2.3). Die Begriffe der Krankheits- und Unfallkosten werden durch das Gesetz nicht definiert. Da der Wortlaut von Art. 38a Bst. b StG mit der Vorschrift von Art. 33 Abs. 1 Bst. h DBG übereinstimmt, kann zur Auslegung der Vorschrift auf Lehre und Rechtsprechung zum Bundessteuerrecht zurückgegriffen werden (VGE 22835 vom 29.5.2007, E. 3.1, nicht publiziert). Der Nachweis der Kosten, aber auch der Notwendigkeit der Kosten (als medizinischer Behandlung) obliegt der steuerpflichtigen Person. Geltend gemachte

Kosten sind daher nicht nur durch Rechnungen, sondern nötigenfalls auch durch Arztzeugnisse und Krankenkassenbelege nachzuweisen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 153 zu Art. 33 DBG).

6.2 In Übereinstimmung mit der Steuerverwaltung ist festzustellen, dass der Rekurrent im vorliegenden Rekurs- und Beschwerdeverfahren pro 2009 bis 2014 andere Krankheitskosten als bei der Selbstdeklaration geltend macht (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 30.10.2017, S. 6 ff.; Schreiben des Rekurrenten vom 24.9.2017, S. 3). Diese Krankheitskosten werden mit eingereichten Kostenzusammenstellungen der Krankenkassen belegt (Krankenkasse Q._____ [Grundversicherung] und Krankenkasse R._____ [Zusatzversicherung "Komplementärmedizin"]; vgl. Beilagen 3 bis 8a zum Schreiben des Rekurrenten vom 24.9.2017: CHF 1'224.45 [2009]; CHF 2'812.20 [2010]; CHF 1'667.85 [2011]; CHF 2'854.30 [2012]; CHF 2'619.50 [2013] und CHF 3'809.20 [2014]). Die Steuerverwaltung wird die Krankheitskosten entsprechend anzupassen und den Abzug für Krankheitskosten neu zu berechnen haben (Berechnung des Selbstbehalts von 5 % des Reineinkommens). Daran ändert nichts, dass der Rekurrent geltend macht, dass das sogenannte Reineinkommen in seinem Fall eine falsche Berechnungsgrundlage sei.

7. Des Weiteren ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung die deklarierten Vergabungen in der Höhe von CHF 1'100.-- im Steuerjahr 2009 zu Recht gestrichen hat.

7.1 Zu den allgemeinen Abzügen zählen auch Vergabungen. Als solche gelten gemäss Art. 38a Bst. a StG die freiwilligen Geldleistungen und Leistungen von übrigen Vermögenswerten an juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, die im Hinblick auf ihre öffentlichen oder (ausschliesslich) gemeinnützigen Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind. Der Abzug setzt voraus, dass diese Leistungen im Steuerjahr CHF 100.-- erreichen und ist insgesamt auf 20 % des Reineinkommens beschränkt. Die im Wesentlichen gleiche Regelung findet sich in Art. 33a DBG (vgl. VGE 100 2015 192/193 vom 22.10.2015, E. 3.1). Hierbei ist ohne Belang, ob sich der Mindestbetrag von CHF 100.-- aus einer oder mehreren Spenden zusammensetzt (Daniel Aeschbach in, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Aufl., 2009, Band 1 §§ 1 bis 94, N. 177 zu § 40 StG AG). Alle Zuwendungen zusammen müssen in der Steuerperiode mindestens CHF 100.-- erreichen. Erreichen die gesamthaften Zuwendungen diesen Mindestbetrag nicht, können sie nicht abgezogen werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 19 zu Art. 33a DBG). Wird der Abzug von Vergabungen beansprucht, hat der Steuerpflichtige alle angeführten Zuwendungen nachzuweisen, handelt es sich bei den Vergabungen doch um eine steuermindernde Tatsache (vgl. E. 5.3 hiavor).

7.2 Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die im Jahr 2009 vom Rekurrenten nicht nachgewiesenen (Bar-)Zahlungen von insgesamt CHF 1'100.--, bestehend aus CHF 400.-- "diverse Bar-spenden" und CHF 700.-- "Jede Rappen zählt / Bundesplatz" (vgl. Steuererklärung pro 2009; Steuerdossier, pag. 49), von der Steuerverwaltung im Steuerjahr 2009 zu Recht nicht berücksichtigt worden sind (vgl. Veranlagungsverfügung pro 2009; Steuerdossier, pag. 100, 103). In den Steuerjahren 2010 bis 2014 hat die Steuerverwaltung die deklarierten Vergabungen kulan-terweise zum Abzug zugelassen (CHF 500.-- [2010]; CHF 600.-- [2011]; CHF 500.-- [2012]; CHF 500.-- [2013], CHF 300.-- [2014]; vgl. Einspracheentscheide pro 2010 bis 2014; Steuer-dossier, pag. 148, 152, 202, 206, 230, 234, 260, 264, 288, 292), dies, obwohl es sich hier auch um nicht nachgewiesene Bar- und Türspenden gehandelt hat. Für eine (teilweise) Zulassung nicht nachgewiesener Vergabungen aus Verhältnismässig- bzw. Billigkeitsüberlegungen be-steht im Rechtsmittelverfahren jedoch kein Raum (VGE 100 2015 192/193 vom 22.10.2015, E. 3.3). Die in den Jahren 2010 bis 2014 berücksichtigten Vergabungen können daher nicht zum Abzug gebracht werden.

8. Als Weiteres liegt der allgemeine Kinderabzug nach Art. 40 Abs. 3 Bst. a StG und Art. 35 Abs. 1 Bst. a DBG – bzw. dem bis Ende 2013 in Kraft stehenden aArt. 213 Abs. 1 Bst. a DBG in der Fassung vom 14. Dezember 1990 (AS 1991 1184) – im Streit. Dieser bestimmt, dass für jedes minderjährige oder in der beruflichen oder schulischen Ausbildung stehende Kind, für dessen Unterhalt der Steuerpflichtige sorgt, ein Kinderabzug geltend gemacht werden kann. Er betrug für die Kantons- und Gemeindesteuern CHF 6'300.-- (Steuerjahre 2009 und 2010), CHF 6'500.-- (Steuerjahr 2011), CHF 7'000.-- (Steuerjahr 2012) und CHF 8'000.-- (Steuerjah-re 2013 und 2014; vgl. Art. 40 Abs. 3 Bst. a StG in der Fassung vom 24. Februar 2008 [StG 2008; BAG 08-28; Steuerjahre 2009 und 2010], der Fassung vom 23. März 2010 im An-hang des StG [UeB StG 2011; BAG 10-113 [Steuerjahr 2011]], durch die Redaktionskommissi-on am 7. Mai 2010 berichtigte Fassung [Steuerjahr 2012] und der Fassung vom 23. September 2012 [Steuerjahre 2013 und 2014]). Für die direkte Bundessteuer betrug er CHF 6'100.-- (Steu-erjahre 2009 und 2010), CHF 6'400.-- (Steuerjahr 2011), CHF 6'500.-- (Steuerjahre 2012 bis 2014; vgl. für das Steuerjahr 2014 Art. 35 Abs. 1 Bst. a DBG i.V.m. Art. 4 Bst. a der Verordnung des EFD vom 2. September 2013 über den Ausgleich der Folgen der kalten Progression für die natürlichen Personen bei der direkten Bundessteuer [Verordnung über die kalte Progression, VKP; SR 642.119.2] und für die Steuerjahre 2009 bis 2013 aArt. 213 Abs. 1 Bst. a DBG i.V.m. Art. 7 Bst. a der Verordnung über die kalte Progression vom 4. März 1996 in der Fassung vom 16. Mai 2006 [VKP 2008, AS 2005 1937; Steuerjahre 2009 bis 2010]; vgl. auch VKP für die Steuerjahre 2011 bis 2013 vom 28. September 2010 [VKP 2011; AS 2010 4483]).

8.1 Beim Kinderabzug und den Folgeabzügen handelt es sich um Sozialabzüge. Bei diesen sog. Sozialabzügen stehen die familiären Verhältnisse der Steuerpflichtigen und die mit diesen verbundenen zivilrechtlichen Lasten im Vordergrund. Anders als die Regelung der übrigen Abzüge ist jene der Sozialabzüge nicht bundesrechtlich harmonisiert worden, sodass diese von den Kantonen frei bestimmt werden können (vgl. Art. 9 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]; VGE 100 2015 239/240/254/255 vom 21.3.2016, E. 3.1; vgl. Botschaft vom 20. Mai 2009 zum Bundesgesetz über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern, BBl 2009 4729, 4741 Ziff. 1.1.5.1). Sozialabzüge bezwecken die schematische Anpassung der Steuerlast an die persönlich-wirtschaftliche Situation bestimmter Gruppen von Steuerpflichtigen gemäss dem in Art. 127 Abs. 2 BV und Art. 104 Abs. 1 KV festgelegten Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Weil eine exakte Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen in der Praxis nicht erreicht werden kann, darf der Gesetzgeber schematische Lösungen vorsehen, solange diese nicht in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren Belastung oder systematischen Benachteiligung bestimmter Gruppen von Steuerpflichtigen führen. Der Kinderabzug und die mit diesem verbundenen zusätzlichen Abzüge im Speziellen sollen aus steuerlicher Sicht die finanziellen Lasten mildern, welche sich aus dem Unterhalt von Kindern ergeben und die subjektive Leistungsfähigkeit der Unterhaltspflichtigen im Vergleich zu Steuerpflichtigen ohne Kinderunterhaltsverpflichtungen schmälern (VGE 100 2009 420 vom 13.8.2010, in NStP 2010 S. 77 ff. E. 3.6.1 mit Hinweisen).

8.2 Der Kinderabzug wird gewährt, wenn die steuerpflichtige Person für den Unterhalt eines Kindes sorgt, das entweder noch minderjährig ist oder bereits volljährig ist, aber noch in der beruflichen (oder schulischen) Erstausbildung steht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 19 und N. 43 zu Art. 35 DBG). Ein Anspruch auf den Kinderabzug besteht somit auch für volljährige Kinder, die sich noch in beruflicher (oder schulischer) Erstausbildung befinden und deshalb unterstützungsbedürftig sind. Voraussetzung ist, dass die steuerpflichtige Person für den Unterhalt des Kindes aufkommt, wobei in erster Linie Geld- und Naturalleistungen und nicht persönliche Betreuung, Pflege und Erziehung als Unterhalt gelten (vgl. VGE 100 2009 420 vom 13.8.2010, in NStP 2010 S. 77 ff. E. 2.3). Zu beachten ist, dass der Kinderabzug und die Folgeabzüge pro Kind höchstens einmal zur Verfügung stehen (sog. Verbot der Kumulation der Abzüge), weshalb bei getrennt veranlagten Eltern jeweils zu prüfen ist, welchem Elternteil die Sozialabzüge zustehen. Werden die Eltern getrennt besteuert, so wird der Kinderabzug hälftig aufgeteilt, wenn das Kind unter gemeinsamer elterlicher Sorge steht und keine Unterhaltsbeiträge für das Kind geltend gemacht werden. Seit dem Jahr 2011 ist die hälftige Aufteilung des Kinderabzugs auf zwei Elternteile in Art. 40 Abs. 3 Bst. a StG und Art. 35 Abs. 1 Bst. a DBG (zuvor aArt. 213 Abs. 1 Bst. a DBG) explizit festgehalten, zuvor war dies im Kanton Bern bereits

seit längerem Praxis (vgl. VGE 100 2009 420 vom 13.8.2010, in NStP 2010 S. 77 ff. E. 2.3 und E. 3 ff.).

8.3 Bei der direkten Bundessteuer war bis zur Gesetzesänderung vom 1. Januar 2011 die hälftige Teilung des Kinderabzugs sowohl bei minderjährigen als auch bei volljährigen Kindern in Ausbildung nicht vorgesehen (vgl. VGE 100 2009 420 vom 13.8.2010, in NStP 2010 S. 77 ff. E. 2.5). Im bis Ende 2010 gültigen Kreisschreiben Nr. 7 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 20. Januar 2000 betreffend Familienbesteuerung nach dem DBG (ASA 68 S. 570; nachfolgend KS Nr. 7) wurde festgehalten, wie bei gemeinsamer Sorge und gleich grossem Anteil an der Betreuung der Kinderabzug zu handhaben sei. Dabei sollte weder eine Zuteilung an beide Elternteile im ganzen Umfang erfolgen noch sollte eine hälftige Teilung des Kinderabzugs zur Anwendung kommen. Vielmehr war er dem Elternteil mit dem höheren Einkommen zu gewähren (vgl. auch Botschaft zum Bundesgesetz über die steuerliche Entlastung von Familien und Kindern vom 20. Mai 2009, BBl 2009 4729, 4756, Ziff. 1.2.3.3.1). Das KS Nr. 7 wurde mit dem Kreisschreiben Nr. 30 der ESTV vom 21. Dezember 2010 zur Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem DBG (nachfolgend KS Nr. 30, einsehbar unter: <http://www.estv.admin.ch>), Rubriken "Direkte Bundessteuer / Kreisschreiben / 1-030-D-2010-d") ersetzt, welches per 1. Januar 2011 in Kraft trat. Darin wird u.a. festgehalten, dass bei getrennten, geschiedenen oder unverheirateten Eltern (zwei Haushalte) mit gemeinsamem minderjährigem Kind, mit gemeinsamer elterlicher Sorge, mit oder ohne alternierende Obhut sowie keine Unterhaltszahlungen, jeder Elternteil je den halben Kinderabzug geltend machen kann (vgl. Ziff. 14.4.1 des KS Nr. 30).

8.4 Eine hälftige Aufteilung des Kinderabzugs ist gemäss dem Wortlaut der seit dem Jahr 2011 gültigen Art. 40 Abs. 3 Bst. a StG und Art. 35 Abs. 1 Bst. a DBG – bzw. dem bis Ende 2013 in Kraft stehenden aArt. 213 Abs. 1 Bst. a DBG – nur für Kinder unter gemeinsamer elterlicher Sorge vorgesehen (VGE 100 2015 239/240/254/255 vom 21.3.2016, E. 3.2). Angesichts der Bezugnahme auf das elterliche Sorgerecht legt der Wortlaut der einschlägigen Bestimmungen den Schluss nahe, dass eine Aufteilung des Kinderabzugs unter den Eltern nur bei minderjährigen Kindern möglich ist, was denn auch der publizierten Verwaltungspraxis entspricht (vgl. KS Nr. 30 Ziff. 14.10 ff.; Merkblatt 12 [MB 12] der Steuerverwaltung des Kantons Bern über die Besteuerung von Familien, einsehbar unter: <http://www.fin.be.ch>), Rubriken "Steuern / Ratgeber / Publikationen / Merkblätter / Einkommens- und Vermögenssteuern / ab Steuerjahr 2011 / MB 12", S. 1). Obwohl das Verwaltungsgericht dies (noch) nicht abschliessend geklärt hat (VGE 100 2015 239/240/254/255 vom 21.3.2016, E. 3.4), ist für die Steuerrekurskommission eine hälftige Teilung des Kinderabzugs auch bei volljährigen Kindern (in Ausbildung) sachgerecht, wenn beide Elternteile an den Unterhalt des volljährigen Kindes beitragen

(d.h. wenn das Kind alternierend bei jedem der beiden Elternteile lebt [zwei Haushalte] und keine Unterhaltszahlungen geleistet werden). Dies umso mehr, als keine der vom KS Nr. 30 (Ziff. 14.10 ff.) und vom MB 12 (Ziff. 3) behandelnden Familienkonstellationen für die alternierende Kinderbetreuung von volljährigen Kindern in Erstausbildung ohne Unterhaltszahlungen in Frage kommt. Für die Möglichkeit der Aufteilung des Kinderabzugs auch bei volljährigen Kindern (in Erstausbildung) spricht zudem, dass das Verwaltungsgericht bereits in einem vor der Gesetzesänderung vom 1. Januar 2011 ergangenen Entscheid ausgeführt hat (vgl. VGE 100 2009 420 vom 13.8.2010, E. 3.7), dass die einschlägigen Bestimmungen, die sich vom Wortlaut her nur auf Eltern minderjähriger Kinder beziehen, in Zukunft auf Eltern, die sich beide am Unterhalt ihrer volljährigen, in Ausbildung befindlichen Kinder beteiligen, analog anzuwenden sein dürften (vgl. hierzu auch Peter Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2001, N. 35 zu Art. 35 DBG).

Der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen – zu denen auch die sachverhaltlichen Voraussetzungen des Kinderabzugs und die sich darauf abstützenden Folgeabzüge gehören – obliegt der steuerpflichtigen Person, vorliegend dem Rekurrenten. Er hat die steuermindernde Tatsache nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (VGE 100 2008 23307/23308 vom 23.3.2009, E. 4.1).

8.5 Gemäss Angaben des Rekurrenten, der Ende Mai 2016 das Pensionsalter erreicht hat, ist er, weil er die Kinder anfänglich mehrheitlich betreut hat, ab der Geburt seiner zwei Kinder C._____ und D._____ teilweise berufstätig gewesen (40-70 %), teilweise auch selbstständig erwerbend. Er sei als Schauspieler, Bio-Bäcker, Vertretung auf Bauernhöfen, Pferdepfleger, Alpsenn sowie als Lehrperson tätig gewesen. Im Jahr 1996 hätten er und die Mutter der Kinder das Konkubinat aufgehoben und von da an die Kinder alternierend (zu 50 %, inkl. alle Wochenenden und Schulferien) betreut. Ab 1996 (er bis Dezember 2014) hätten beide Elternteile jeweils einen eigenen Haushalt mit vollen Kosten geführt (vgl. Rekurs- und Beschwerdeschreiben vom 13.8.2017, S. 2 f.), wobei er mit den zwei Kindern in einer 3-Zimmerwohnung gewohnt habe. Hierbei hätten sich die Kinder hälftig bei ihm und hälftig bei der Mutter aufgehalten (Schulzeit / Freizeit / Ferien). Die entsprechenden Kosten (Mietzins, Haushalt, Nahrung und Strom) seien jedoch nicht nur zur Hälfte angefallen, sondern voll. Aus diesem Grund beantragt der Rekurrent die Gewährung des ganzen Kinderabzugs pro Kind (vgl. Schreiben des Rekurrenten vom 23.8.2017, S. 1; Einspracheschreiben pro 2009, S. 2; Steuerdossier, pag. 111). Als nächstes ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung den Kinderabzug jeweils richtig festgesetzt hat.

8.5.1 Im Jahr 2009 hat der Rekurrent für seine zwei, damals minderjährigen Kinder C._____ (geb. 1992) und D._____ (geb. 1993), je einen ganzen Kinderabzug geltend gemacht

(vgl. Steuererklärung pro 2009; Steuerdossier, pag. 52), wobei ihm für beide Kinder je bloss der halbe Kinderabzug gewährt worden ist. Da damals die gemeinsame elterliche Sorge unstreitig vorgelegen hat, die Kinder alternierend betreut worden sind und keine Unterhaltsbeiträge an die Mutter der Kinder oder umgekehrt geflossen sind, ist die hälftige Aufteilung der Kinderabzüge bei den kantonalen Steuern zu Recht vorgenommen worden. Bei der direkten Bundessteuer war im Jahr 2009 die hälftige Teilung des Kinderabzugs dagegen noch nicht vorgesehen. Hinzu kommt, dass die Gewährung der ganzen Kinderabzüge der Mutter der Kinder zu gewähren wäre, da sie unstreitig das höhere Einkommen als der Rekurrent gehabt hat. Dem Rekurrenten sind deshalb die gewährten halben Kinderabzüge bei der direkten Bundessteuer pro 2009 – wie bereits in den Jahren 2006 und 2007 (vgl. RKE 100 2010 339 vom 3.5.2013, E. 4.3) – zu streichen.

8.5.2 Im Jahr 2010 hat der Rekurrent für die weiterhin minderjährige Tochter D._____ und für den nun volljährigen Sohn C._____, der unstreitig das Gymnasium N._____ besucht hat, je einen halben Kinderabzug geltend gemacht (vgl. Steuererklärung pro 2010; Steuerdossier, pag. 133), die ihm von der Steuerverwaltung auch gewährt worden sind. Wie im Jahr 2009 ist die hälftige Aufteilung der Kinderabzüge für die damals minderjährige Tochter D._____ und den nun volljährigen Sohn C._____ bei den kantonalen Steuern nicht zu beanstanden, bei der direkten Bundessteuer dagegen wiederum zu streichen.

8.5.3 Im Jahr 2011 hat der Rekurrent (bloss) für seine nun volljährige Tochter, die unstreitig das Gymnasium O._____ besucht hat, den ganzen Kinderabzug geltend gemacht (vgl. Steuererklärung pro 2011; Steuerdossier, pag. 163). Für seinen volljährigen Sohn, der weiterhin in Erstausbildung gewesen ist, dagegen nicht. Dies habe er aus Resignation getan, weil die Steuerverwaltung seine spezielle Lebenssituation bereits in früheren Veranlagungsperioden nicht berücksichtigt habe (vgl. Einspracheschreiben pro 2011 vom 18.12.2016, S. 2; Steuerdossier, pag. 176). Hierbei verweist er auf ein Bundesgerichtsurteil, das festgehalten habe, dass jedem einzelnen alleinerziehenden Elternteil der volle Kinderabzug gewährt werden soll (Steuerdossier, pag. 175). Dies würde den obgenannten rechtlichen Ausführungen jedoch widersprechen (vgl. E. 8.2 ff. hiavor). Da der Rekurrent das Bundesgerichtsurteil nicht zitiert und auch keine weiteren Ausführungen diesbezüglich gemacht hat, geht für die Steuerrekurskommission aus den Akten nicht hervor, um welches Bundesgerichtsurteil es sich hier handeln soll, weshalb es sich erübrigt weiter darauf einzugehen. Obwohl der Rekurrent nur ein Kinderabzug für die Tochter geltend gemacht hat, geht die Steuerrekurskommission zu seinen Gunsten davon aus, dass sich weiterhin beide Kinder alternierend bei ihm aufgehalten haben und dass keine Unterhaltsbeiträge an die Mutter der Kinder oder umgekehrt geflossen sind. Da seit dem Jahr 2011 die hälftige Aufteilung des Kinderabzugs auf zwei Elternteile sowohl auf Kantons- als auch auf

Bundesebene explizit festgehalten ist (vgl. E. 8.2 hiavor), ist die hälftige Aufteilung der Kinderabzüge für die beiden volljährigen Kinder in Erstausbildung bei den kantonalen Steuern und bei der direkten Bundessteuer nicht zu beanstanden.

8.5.4 In den Jahren 2012 bis 2014 hat der Rekurrent jeweils bloss für seinen Sohn C._____ den ganzen Kinderabzug geltend gemacht, nicht dagegen für seine damals weiterhin in der Erstausbildung stehende Tochter D._____ (vgl. Steuererklärung pro 2012; Steuerdossier, pag. 215; Steuererklärung pro 2013; Steuerdossier, pag. 245; Steuererklärung pro 2014; Steuerdossier, pag. 274). Dies jeweils mit der gleichen Begründung wie im Jahr 2011 (vgl. E. 8.5.3 hiavor; Einspracheschreiben pro 2012, 2013 und 2014 je vom 18.12.2016, S. 2; Steuerdossier, pag. 227, 257, 285). Auch für die Steuerjahre 2012 bis 2014 geht die Steuerrekurskommission zu Gunsten des Rekurrenten davon aus, dass sich seine Lebenssituation nicht verändert hat, weshalb die hälftige Aufteilung der Kinderabzüge für die beiden volljährigen Kinder in Erstausbildung bei den kantonalen Steuern und bei der direkten Bundessteuer nicht zu beanstanden ist.

8.6 Der Vollständigkeit halber ist noch darauf hinzuweisen, dass die Steuerverwaltung im Jahr 2009 zu Recht den Betrag von CHF 2'400.-- nicht als Unterhaltsbeiträge (Art. 38 Abs. 1 Bst. c StG; Art. 33 Abs. 1 Bst. c DBG) akzeptiert hat (vgl. Veranlagungsverfügung pro 2009; Steuerdossier, pag. 100, 104). Dies, weil es sich bei diesem Betrag nicht um Unterhaltsbeiträge gehandelt hat, sondern um Leistungen an die gemeinsame Kasse für Ausgaben der Kinder. Die massgeblichen Gesichtspunkte für die steuerliche Abzugsfähigkeit von Unterhaltsbeiträgen sind dem Rekurrenten bereits im RKE 100 2010 339 vom 3. Mai 2013 (E. 5) aufgezeigt worden, weshalb darauf verwiesen werden kann.

9. Zu prüfen ist weiter, ob die Steuerverwaltung die sich auf den (hälftigen) Kinderabzug abstützenden Folgeabzüge (bei den Kantonssteuern der zusätzliche Ausbildungsabzug, der Kinder-Haushaltsabzug, der Vermögensabzug pro Kind, der zusätzliche Versicherungsabzug und der erhöhte Abzug für tiefe Einkommen; bei der direkten Bundessteuer der zusätzliche Versicherungsabzug) korrekt vorgenommen hat. Hierbei ist es im Interesse einer einfachen Veranlagungspraxis angebracht, auch die Folgeabzüge höchstens hälftig zu gewähren, wenn der Kinderabzug hälftig gewährt wird (vgl. VGE 100 2009 420 vom 13.8.2010, in NStP 2010 S. 77 ff. E. 5).

9.1 Bei den Kantons- und Gemeindesteuern – nicht dagegen bei der direkten Bundessteuer – ist ein Abzug pro Kind bei auswärtiger Ausbildung oder für nachgewiesene zusätzliche Ausbildungskosten zulässig (sog. Ausbildungsabzug). Er betrug höchstens weitere CHF 6'000.-- (Steuerjahre 2009 und 2010; vgl. Art. 40 Abs. 3 Bst. b StG 2008) bzw. CHF 6'200.-- (Steuerjah-

re 2011 bis 2014; vgl. Art. 40 Abs. 3 Bst. b StG). Im Rahmen dieses jeweiligen Betrags, der pro Kind höchstens hälftig zu gewähren ist (CHF 3'000.-- [2009 und 2010] bzw. CHF 3'100 [2011 bis 2014]) sind die tatsächlichen Mehrkosten zu berücksichtigen. Der Ausbildungsabzug ist grundsätzlich nur möglich, wenn am Stichtag (d.h. am 31.12.) die Voraussetzungen für den Kinderabzug gegeben sind (Leuch/Schlup Guignard in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Artikel 1 bis 125, 2014, N. 39 zu Art. 40 StG). Unter Ausbildung ist eine Erstausbildung im jeweiligen Beruf zu verstehen. Praxisgemäss geht die Steuerverwaltung davon aus, dass die erste berufliche Ausbildung i.d.R. mit 25 Jahren abgeschlossen ist, vorbehalten des Nachweises einer längeren Ausbildungsdauer (Leuch/Schlup Guignard, a.a.O., N. 31 zu Art. 40 StG). Als Kosten der auswärtigen Ausbildung eines Kindes können die Eltern, die im Zusammenhang mit der ordentlichen Grundausbildung verursachten Mehrkosten (z.B. Schulgelder, Lehrmittel, auswärtige Verpflegung und Fahrkosten), welche sie tatsächlich getragen haben, abziehen (Leuch/Schlup Guignard, a.a.O., N. 36 zu Art. 40 StG).

9.1.1 Vorliegend ist unstreitig, dass in den Jahren 2009 bis 2014 im Zusammenhang mit der Erstausbildung der beiden Kinder Ausbildungskosten angefallen sind. Hierbei ist davon auszugehen, dass dies jeweils für beide Kinder der Fall gewesen ist, obwohl der Rekurrent ab 2011 dies in den Steuererklärungen nur noch für ein Kind (vgl. E. 8.5.3 ff. hiavor; Steuerdossier, pag. 163 [2011], pag. 245 [2013], pag. 274 [2014]) oder für kein Kind (Steuerdossier, pag. 215 [2012]) geltend macht. Ferner ist davon auszugehen, dass der Rekurrent die Ausbildungskosten seiner Kinder mitgetragen hat, wobei diese Kosten vom Rekurrenten nachgewiesen werden müssen. Aus den Akten geht hierzu hervor, dass die Steuerverwaltung den Rekurrenten am 3. Dezember 2013 (Steuerdossier, pag. 56) aufgefordert hat, die von ihm geltend gemachten Ausbildungskosten der Kinder (2009 bis 2012) zu belegen. Für die Jahre 2013 und 2014 ist, soweit ersichtlich, keine entsprechende Aufforderung der Steuerverwaltung erfolgt. Für die Steuerjahre 2009 bis 2012 hat der Rekurrent versucht – dies im Gegensatz zum Verfahren bezüglich die Steuerjahre 2006 und 2007 (vgl. RKE 100 2010 339 vom 3.5.2013, E. 6) –, dieser Aufforderung mit Kontoauszügen des Privatkontos Nr. _____ lautend auf "B. _____, Kinder, P. _____" nachzukommen (Steuerdossier, pag. 92-61). Dieses auf den Namen seiner Ex-Partnerin B. _____ lautende Konto ist gemäss Rekurrent für die (damals minderjährigen) Kinder eingerichtet worden. Er sei für dieses Konto unterschriftsberechtigt (vgl. auch die behördlich genehmigte Vereinbarung zur gemeinsamen elterlichen Sorge vom 25.5.2000, Ziff. 10; Beilage 1 zum Schreiben des Rekurrenten vom 23.8.2017). Aus den unvollständigen und lediglich für einzelne Monate eingereichten Kontoauszügen geht nur teilweise hervor, dass die getätigten Zahlungen im Zusammenhang mit einer Ausbildung stehen und dass der Rekurrent für diese Kosten aufgekommen ist. Die Steuerverwaltung hat sich zudem nur in den Jahren 2011 (CHF 4'738.--) und 2012 (CHF 1'955.--) auf die vorhandenen Belege gestützt und ansons-

ten für beide Kinder (2009 und 2010) den hälftigen Höchstbetrag von je CHF 3'000.-- (total CHF 6'000.--) zum Abzug zugelassen. Für die Jahre 2013 und 2014 hat die Steuerverwaltung – trotz fehlender Nachweise – nur noch für ein Kind den hälftigen Höchstbetrag von CHF 3'100.-- zum Abzug zugelassen (vgl. Einspracheentscheide pro 2009 bis 2014; Steuerdossier, pag. 120, 152, 206, 234, 264, 292).

9.1.2 Auf Aufforderung der Vizepräsidentin der Steuerrekurskommission hin (vgl. Schreiben vom 28.8.2017), hat der Rekurrent mit Schreiben vom 24. September 2017 umfangreiche Zahlungen von seinem Privatkonto Nr. _____ an das obgenannte Privatkonto Nr. _____ mittels Buchungsnachweisen belegt. Hierbei handelt es sich offenbar um regelmässige monatliche Überweisungen gemäss der behördlich genehmigten Vereinbarung zur gemeinsamen elterlichen Sorge vom 25. Mai 2000 (vgl. Beilage 1 zum Schreiben des Rekurrenten vom 23.8.2017), regelmässige Überweisungen von Sozialzulagen (Betreuungs- und Kinderzulagen; sowie ab Studienbeginn von Ausbildungszulagen) und auch um unregelmässige Zahlungen (vgl. Beilage 2b zum Schreiben des Rekurrenten vom 24.9.2017). Obwohl mit diesen Zahlungen in den Jahren 2009 bis 2014 neben Ausbildungskosten wohl auch andere Kosten der Kinder gedeckt worden sind (gemäss Rekurrenten z.B. die Krankenkassenprämien der Kinder), berücksichtigt die Steuerrekurskommission zu Gunsten des Rekurrenten diese nachgewiesenen "Ausgleichszahlungen" ausnahmsweise als von ihm für die beiden Kinder bezahlten Ausbildungskosten in folgender Höhe: CHF 2'400.-- (2009), CHF 2'400.-- (2010), CHF 1'490.-- (2011), CHF 1'300.-- (2012), CHF 6'200.-- (2013) und CHF 6'200.-- (2014). Die Abweichung im Jahr 2012 zu den Angaben des Rekurrenten (CHF 3'700.--) ergibt sich daraus, dass die nachgewiesene Zahlung von CHF 2'400.-- erst am 3. Januar 2013 erfolgt ist, weshalb sie nicht im Jahr 2012, sondern erst im Jahr 2013 berücksichtigt werden kann. Die Abweichungen in den Jahren 2013 und 2014 sind darauf zurückzuführen, dass der Abzug pro Kind beschränkt ist und bloss der maximale halbe Abzug für nachgewiesene zusätzliche Ausbildungskosten (CHF 3'100.-- pro Kind; total CHF 6'200.--) zu berücksichtigen ist. Aus dem Gesagten folgt, dass der für die beiden Kinder zu berücksichtigende Ausbildungsabzug gegenüber den Einspracheentscheiden pro 2009 einer Kürzung um CHF 3'600.-- (2009 und 2010), CHF 3'248.-- (2011) und CHF 655.-- (2012) sowie einer Erhöhung um CHF 3'100.-- (2013 und 2014) entspricht.

9.1.3 Festzuhalten bleibt, dass in Zukunft diese sogenannten Ausgleichszahlungen wohl kaum als genügender Nachweis erachtet werden kann. Vielmehr obliegt es dem Rekurrenten näher darzulegen, welche Art von Kosten in welchem Umfang entstehen (vgl. RKE 100 2010 339 vom 3.5.2013, E. 6.1), ansonsten diese wohl nicht mehr ohne Weiteres in dieser Höhe gewährt werden können.

9.2 Alleinstehende (verwitwete, geschiedene oder ledige Personen sowie getrennt veranlagte Ehegatten), die mit eigenen Kindern einen eigenen Haushalt führen und denen für diese Kinder der Kinderabzug zusteht, können einen Betrag von CHF 1'200.-- pro Kind abziehen (sog. Abzug für Alleinstehende mit Kindern bzw. Kinder-Haushaltsabzug; Art. 40 Abs. 3 Bst. c StG; vgl. für die Steuerjahre 2009 bis 2013 die Fassung vom 21. Mai 2000 [BAG 00-124]). Für jedes Kind, für das der Kinderabzug beansprucht werden kann, kann vom Reinvermögen ein Betrag von CHF 17'000.-- (2009 und 2010) bzw. CHF 18'000.-- (2011 bis 2014) abgezogen werden (sog. Vermögensabzug pro Kind; Art. 64 Abs. 1 Bst. b StG; vgl. für die Steuerjahre 2009 und 2010 aArt. 64 Bst. b StG in der Fassung vom 21. Mai 2000 [BAG 00-124] und für die Steuerjahre 2011 bis 2013 in der Fassung vom 23. März 2010 [BAG 10-113]). Für Krankenkassen- und Versicherungsprämien der Kinder können pro Kind weitere CHF 700.-- abgezogen werden, wenn für das entsprechende Kind ein Kinderabzug zulässig ist (sog. zusätzlicher Versicherungsabzug; Art. 38 Abs. 1 Bst. g Ziff. 4 StG bzw. Art. 33 Abs. 1^{bis} Bst. b DBG; vgl. für die Steuerjahre 2009 bis 2013 aArt. 212 Abs. 1 DBG – und für die Steuerjahre 2009 und 2010 – auch Art. 6 Abs. 2 VKP in der Fassung vom 4. März 1996 [AS 1996 1118]).

Da der Rekurrent für seine zwei Kinder je nur den halben Kinderabzug beanspruchen kann, können auch die weiteren, daran anknüpfenden Abzüge nur hälftig zugestanden werden. Die von der Steuerverwaltung in den Jahren 2009 bis 2014 gewährten Abzüge, nämlich bei den Kantons- und Gemeindesteuern der hälftige Kinder-Haushaltsabzug von je CHF 600.-- (total CHF 1'200.--) und der hälftige Vermögensabzug pro Kind von je CHF 8'500.-- (total CHF 17'000.--; Steuerjahre 2009 und 2010) bzw. von je CHF 9'000.-- (total CHF 18'000.--; Steuerjahre 2012 bis 2014) sowie bei den Kantons- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer (2009, 2010 und 2012 bis 2014) der hälftige Versicherungsabzug pro Kind von je CHF 350.-- (total CHF 700.--), sind folglich nicht zu beanstanden. Allerdings hätte die Steuerverwaltung im Steuerjahr 2011 beim hälftigen Vermögens- und Versicherungsabzug korrekterweise jeweils nicht bloss ein halber Abzug (ein Kind), sondern zwei halbe Abzüge (zwei Kinder) gewähren müssen (vgl. Einspracheentscheid pro 2011; Steuerdossier, pag. 202, 205, 206). Dies ist entsprechend zu korrigieren.

9.3 Schliesslich können selbstständig veranlagte natürliche Personen bei den Kantons- und Gemeindesteuern CHF 1'000.-- abziehen, sofern ihr anrechenbares Einkommen CHF 15'000.-- nicht übersteigt (sog. Abzug für tiefe Einkommen). Für jedes Kind, für das der Abzug nach Art. 40 Abs. 3 StG ("Kinderabzug") zulässig ist, erhöht sich der Abzug um CHF 500.-- (bzw. bei einem hälftigen Kinderabzug um die Hälfte: CHF 250.--; sog. erhöhter Abzug für tiefe Einkommen). Pro CHF 2'000.-- Mehreinkommen wird der Abzug um CHF 150.-- (bei einem hälftigen Kinderabzug um die Hälfte: CHF 75.--) vermindert. Das anrechenbare Einkommen setzt sich

zusammen aus (a) dem steuerbaren Einkommen ohne den Abzug und (b) zehn Prozent des steuerbaren Vermögens (Art. 40 Abs. 6 StG). Die Steuerverwaltung hat den Abzug für tiefe Einkommen in den Einspracheentscheiden 2009 bis 2013 in der Höhe von CHF 1'050.-- (2009), CHF 1'500.-- (2010), CHF 350.-- (2011), CHF 300.-- (2012) und CHF 150.-- (2013) vorgenommen (Steuerdossier, pag. 120, 152, 206, 234, 264), nicht dagegen im Steuerjahr 2014 (Steuerdossier, pag. 292). Da das steuerbare Einkommen aufgrund der anderen Rekurs- und Beschwerdepunkte neu zu berechnen ist, ist der Abzug für tiefe Einkommen von der Steuerverwaltung neu festzulegen.

10. Zusammenfassend gelangt die Steuerrekurskommission zum Schluss, dass keine Mehrkosten für den auswärtigen Wochenaufenthalt in den Steuerjahren 2011 bis 2014 zu gewähren sind. Die Fahrkosten in den Jahren 2009 und 2010 sind auf CHF 495.-- (2009) bzw. CHF 1'386.-- (2010) zu reduzieren. Die Fahrkosten in den Steuerjahren 2011 bis 2014 sind auf CHF 6'100.-- zu kürzen, die nicht entschädigten Fahrkosten in den Steuerjahren 2011 bis 2014 in der Höhe von jeweils CHF 1'200.-- als übrige für die Ausübung des Berufs erforderlichen Kosten zu berücksichtigen. Des Weiteren ist der Verpflegungskostenabzug in den Jahren 2009 und 2010 auf CHF 1'600.-- bzw. in den Jahren 2011 bis 2013 auf CHF 1'170.-- zu kürzen und im Jahr 2014 im gleichen Umfang (CHF 1'170.--) festzusetzen. Die halben Kinderabzüge bei der direkten Bundessteuer in den Jahren 2009 und 2010 von jeweils insgesamt CHF 6'100.-- sind zu streichen, ansonsten ist die hälftige Aufteilung des Kinderabzugs in den Jahren 2009 bis 2014 nicht zu beanstanden. Ferner ist der zusätzliche Ausbildungsabzug auf CHF 2'400.-- (2009), CHF 2'400.-- (2010), CHF 1'490.-- (2011) und CHF 1'300.-- (2012) zu kürzen sowie auf CHF 6'200.-- (2013) und CHF 6'200.-- (2014) zu erhöhen. Der Vermögens- und der Versicherungsabzug sind im Steuerjahr 2011 um CHF 9'000.-- auf CHF 18'000.-- bzw. um CHF 350.-- auf CHF 3'100.-- (kantonale Steuern) bzw. CHF 2'400.-- (direkte Bundessteuer) zu erhöhen. Die Vergabungen im Steuerjahr 2009 sind zu Recht nicht berücksichtigt worden und die in den Jahren 2010 bis 2014 berücksichtigten unbelegten Vergabungen sind zu streichen. Schliesslich wird die Steuerverwaltung den Abzug für tiefe Einkommen und den Abzug für Krankheitskosten (Berechnung des Selbstbehalts von 5 % des Reineinkommens) neu zu berechnen haben.

11. Aus dem Gesagten erfolgt durch die Steuerrekurskommission insgesamt eine Abänderung zum Nachteil des Rekurrenten. Gemäss Art. 198 Abs. 2 StG bzw. Art. 142 Abs. 4 DBG hat die Steuerrekurskommission im Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahren die gleichen Befugnisse wie die kantonale Steuerverwaltung im Veranlagungsverfahren. Sie entscheidet gestützt auf das Ergebnis ihrer Untersuchungen und kann nach Anhörung der steuerpflichtigen Person die Veranlagung auch zu deren Nachteil (sog. "reformatio in peius") abändern (Art. 199 Abs. 1 und 2 StG und Art. 143 Abs. 1 DBG). Mit Schreiben vom 10. September 2018 hat die Steuerrekurs-

kommission den Rekurrenten unter Hinweis auf Art. 199 Abs. 2 StG bzw. Art. 143 Abs. 1 DBG auf eine drohende reformatio in peius hingewiesen und es wurde ihm eine Frist zur Stellungnahme gewährt. Mit der gewährten Gelegenheit zur Stellungnahme sind die Voraussetzungen einer reformatio in peius erfüllt und die obgenannten Korrekturen vorzunehmen. Dies und die Tatsache, dass die Beanstandungen des Rekurrenten sich als grösstenteils unbegründet erweisen, führen zur Abweisung der Rekurse und Beschwerden pro 2009 bis 2014, soweit darauf eingetreten werden kann. Die Akten werden zur Neufestsetzung der steuerbaren Einkommen und Vermögen pro 2009 bis 2014 im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.

In seiner Stellungnahme vom 16. Oktober 2018 zur drohenden reformatio in peius führt der Rekurrent erstmalig aus, dass die ihm im Jahr 2010 zu viel ausbezahlten Arbeitslosentaggelder für die Monate August 2010 bis November 2010 von insgesamt CHF 5'478.90 (vgl. Beilagen 1 und 2 zur Stellungnahme vom 16.10.2018) im Jahr 2012 von der Arbeitslosenkasse des Kantons Bern zurückgefordert worden sind. Ist diese Rückforderung bei der Veranlagung pro 2012 nicht berücksichtigt worden, ist das entsprechende Einkommen um diesen Betrag zu reduzieren. Da die Akten ohnehin zurückgewiesen werden, wird dies von der Steuerverwaltung zu prüfen sein.

12. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Rekurrent kostenpflichtig. Er hat die gesamten Verfahrenskosten zu tragen einschliesslich allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten (Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG sowie Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Vorliegend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 1'200.-- damit dem unterlegenen Rekurrenten aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

Ist der Rekurrent vertreten, so kann bei ganz- oder teilweisem Obsiegen eine Parteikostenentschädigung gesprochen werden. Da der Rekurrent im vorliegenden Fall unterliegt und nicht vertreten ist, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG sowie Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs pro 2009 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann. Die Akten gehen zur Neufestsetzung des steuerbaren Einkommens und Vermögens im Sinn der Erwägungen zurück an die Steuerverwaltung des Kantons Bern.
2. Die Beschwerde pro 2009 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann. Die Akten gehen zur Neufestsetzung des steuerbaren Einkommens und Vermögens im Sinn der Erwägungen zurück an die Steuerverwaltung des Kantons Bern.
3. Der Rekurs pro 2010 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann. Die Akten gehen zur Neufestsetzung des steuerbaren Einkommens und Vermögens im Sinn der Erwägungen zurück an die Steuerverwaltung des Kantons Bern.
4. Die Beschwerde pro 2010 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann. Die Akten gehen zur Neufestsetzung des steuerbaren Einkommens und Vermögens im Sinn der Erwägungen zurück an die Steuerverwaltung des Kantons Bern.
5. Der Rekurs pro 2011 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann. Die Akten gehen zur Neufestsetzung des steuerbaren Einkommens und Vermögens im Sinn der Erwägungen zurück an die Steuerverwaltung des Kantons Bern.
6. Die Beschwerde pro 2011 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann. Die Akten gehen zur Neufestsetzung des steuerbaren Einkommens und Vermögens im Sinn der Erwägungen zurück an die Steuerverwaltung des Kantons Bern.
7. Der Rekurs pro 2012 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann. Die Akten gehen zur Neufestsetzung des steuerbaren Einkommens und Vermögens im Sinn der Erwägungen zurück an die Steuerverwaltung des Kantons Bern.
8. Die Beschwerde pro 2012 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann. Die Akten gehen zur Neufestsetzung des steuerbaren Einkommens und Vermögens im Sinn der Erwägungen zurück an die Steuerverwaltung des Kantons Bern.
9. Der Rekurs pro 2013 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann. Die Akten gehen zur Neufestsetzung des steuerbaren Einkommens und Vermögens im Sinn der Erwägungen zurück an die Steuerverwaltung des Kantons Bern.

10. Die Beschwerde pro 2013 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann. Die Akten gehen zur Neufestsetzung des steuerbaren Einkommens und Vermögens im Sinn der Erwägungen zurück an die Steuerverwaltung des Kantons Bern.
11. Der Rekurs pro 2014 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann. Die Akten gehen zur Neufestsetzung des steuerbaren Einkommens und Vermögens im Sinn der Erwägungen zurück an die Steuerverwaltung des Kantons Bern.
12. Die Beschwerde pro 2014 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann. Die Akten gehen zur Neufestsetzung des steuerbaren Einkommens und Vermögens im Sinn der Erwägungen zurück an die Steuerverwaltung des Kantons Bern.
13. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'200.--, werden dem Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt.
14. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
15. **Gegen den Entscheid betreffend die kantonalen Steuern kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

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

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

16. Zu eröffnen an:

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

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Vizepräsidentin

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Röthlisberger