



100 17 345
200 17 291
Gemeinde: B. _____
ZPV-Nr.: _____
Eröffnung: 5.4.2018 RNA/JRO/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Am 5. April 2018

hat die Vizepräsidentin der Steuerrekurskommission im Rahmen ihrer Kompetenz als Einzelrichterin im Sinn von Art. 70 Abs. 4 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft sowie Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer 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 2015

den Akten entnommen:

A. A. _____ (Rekurrent) hat seinen steuerrechtlichen Wohnsitz bei seinen Eltern in B. _____. Im Jahr 2015 absolvierte er am Institut für C. _____ an der Universität Bern ein Masterstudium und besuchte Lehrveranstaltungen an der Pädagogischen Hochschule (PH) Bern. Neben seinem Vollzeitstudium war er bei zwei Arbeitgebern tätig. Er war als Spieler und Juniorentainer beim Sportklub D. _____ tätig und unterrichtete als Aushilfslehrer mit einem 10-Prozent-Pensum (1. Semester 2015) bzw. einem 20-Prozent-Pensum (2. Semester 2015) an jeweils zwei Tagen pro Woche am E. _____ in F. _____. Aus diesen zwei Teilzeitanstellungen resultierte im Jahr 2015 ein Nettoeinkommen von insgesamt CHF 25'842.--. Per 1. Februar 2015 bezog er eine eigene 1-Zimmerwohnung in Bern, von wo aus er im Jahr 2015 unter der Woche täglich zu den verschiedenen Tätigkeiten fuhr.

B. Mit vordatierter Veranlagungsverfügung vom 7. März 2017 wurde der Rekurrent von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Steuerverwaltung) für das Steuerjahr 2015 veranlagt. Bei den kantonalen Steuern wurde das steuerbare Einkommen auf CHF 12'200.-- und bei der direkten Bundessteuer auf ein solches von CHF 19'300.-- veranlagt. Das steuerbare Vermögen wurde auf CHF 15'300.-- festgesetzt. Dabei wich die Steuerverwaltung insofern von der Selbstschätzung des Rekurrenten ab, als sie u.a. die geltend gemachten Kosten für auswärtigen Wochenaufenthalt (CHF 20'274.--) nicht berücksichtigte, da die Distanz zwischen Wohnort (B. _____) und Wochenaufenthaltsort (Bern) zu gering sei. Gegen die Veranlagungsverfügung erhob der Rekurrent mit Schreiben vom 5. März 2017 Einsprache, welche die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 21. August 2017 teilweise guthiess. Bezüglich der geltend gemachten Kosten für auswärtigen Wochenaufenthalt hielt sie an ihrer Beurteilung fest, da die Rückkehr zum Wohnort zumutbar sei. Sie gewährte ihm jedoch mit Verweis auf ihre Schreiben vom 31. März 2017 und 29. Mai 2017 für die Lehrertätigkeit Fahrkosten von rund CHF 3'429.-- (79 Arbeitstage x 62 km x CHF 0.70) und Kosten für die auswärtige Verpflegung von CHF 1'185.-- (79 Arbeitstage x CHF 15.--). Kosten, die im Zusammenhang mit dem Sportklub D. _____ entstanden seien, könnten dagegen nicht abgezogen werden, da dem Rekurrenten gemäss Lohnausweis effektive Spesen vergütet worden seien.

C. Dagegen hat der Rekurrent mit Eingabe vom 30. August 2017 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Rekurs und Beschwerde erhoben und beantragt darin sinngemäss, der angefochtene Einspracheentscheid sei aufzuheben und die Veranlagung unter Berücksichtigung der Mehrkosten für den auswärtigen Wochenaufenthalt neu vorzunehmen. Zur Begründung führt er im Wesentlichen aus, er sei Student und finanziere sein Studium selber. Entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung seien die täglichen Rückfahrten nach B. _____ nicht zumutbar. Entscheidend sei bei der Beurteilung der Zumutbarkeit

der täglichen Rückfahrt nicht die einzelne Tätigkeit, sondern die Summe aller Aktivitäten. Hierbei spiele das Studium eine entscheidende Rolle und bestimme einen wesentlichen Teil des täglichen Zeitmanagements, wobei die obligatorischen Praktika, die Anwesenheitspflichten an beiden Instituten sowie die Gruppenarbeiten zu berücksichtigen seien. Erschwerend komme hinzu, dass zwischen der Universität und der PH Bern keine Koordination bestehe und sich die Zeitpläne von Semester zu Semester ändern würden. Auch verhindere das Studium, dass eine regelmässige Berufstätigkeit überhaupt möglich sei. Die sportlichen Aktivitäten fänden, mit einigen Ausnahmen, vorwiegend zwischen Spätnachmittag und Abend statt. Sein täglicher Zeitplan setze sich somit aus verschiedenen Terminen zusammen, die sehr variabel seien und an unterschiedlichen Orten stattfänden. Eine tägliche Rückfahrt nach B._____, insbesondere mit den öffentlichen Verkehrsmitteln, sei daher weder möglich noch sinnvoll.

D. Die Steuerverwaltung hat in ihrer Vernehmlassung vom 21. November 2017 beantragt, Rekurs und Beschwerde seien unter Kostenfolge abzuweisen. Sie bringt im Wesentlichen vor, die tägliche Rückkehr zum Wohnort sei mit dem Privatauto aufgrund der Fahrzeiten vom Wohnort (B._____) zu den verschiedenen "Arbeitsorten" (Schulhaus in F._____ und Sportplatz G._____ in Bern) zumutbar, weshalb die Kosten für den auswärtigen Wochenaufenthalt nicht gewährt werden können.

E. Der Rekurrent hat Gelegenheit erhalten, dazu Stellung zu nehmen, wovon er mit Eingabe vom 13. Dezember 2017 Gebrauch gemacht hat.

F. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf den Inhalt der einzelnen Rechtsschriften wird, soweit für den Entscheid wesentlich, in den 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.

Da der Streitwert unter CHF 10'000.-- liegt, fällt der vorliegende Entscheid in die einzelrichterliche Zuständigkeit (Art. 70 Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Vorliegend ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung dem Rekurrenten zu Recht den Abzug betreffend die Berufskosten für auswärtigen Wochenaufenthalt pro 2015 im Umfang von CHF 20'274.-- (Fahrkosten für Rückkehr an Wohnort von CHF 1'274.--, Kosten für Verpflegung von CHF 6'400.-- und Kosten für Unterkunft von CHF 12'600.--) gestrichen hat.

3. Bund und Kantone erheben von 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). Zu den Gewinnungskosten zählen auch die Berufskosten. Die zu berücksichtigenden Berufskosten fallen vor oder nach der eigentlichen Arbeit an. Sie sind abzugrenzen von Auslagen, die den Arbeitnehmenden während der Ausübung der beruflichen Tätigkeit entstehen. Solche Spesen sind grundsätzlich von der Arbeitgeberin zu ersetzen (vgl. Art. 327a Abs. 1 des Schweizerischen Obligationenrechts [OR; SR 220]) und werden entweder gestützt auf die tatsächlich entstandenen Kosten oder pauschal vergütet (VGE 100.2015.252/253 vom 23.6.2017, E. 4.1 und E. 5.5).

3.1 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 [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 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]). Insbesondere können unselbstständig erwerbstätige Personen, die an den Arbeitstagen am Arbeitsort bleiben und dort übernachten müssen, jedoch regelmässig für die frei-

en Tage an den steuerlichen Wohnsitz zurückkehren (sog. Wochenaufenthalter), 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 (gemäss Anhang zur VBK CHF 6'400.-- im Jahr [Fassung vom 21.7.2008 für die hier massgebende Steuerperiode 2015, AS 2008 4077]; BGer 2C_177/2012 vom 25.9.2012, E. 3.1; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 27 zu Art. 26 DBG). Geht die steuerpflichtige Person einer unselbstständigen Teilzeiterwerbstätigkeit (Beschäftigungsgrad unter 100 Prozent) nach, entfällt die Berechtigung für die Geltendmachung von Mehrkosten bei auswärtiger Verpflegung, wenn sie die Erwerbstätigkeit nur halbtags (z.B. jeweils am Vormittag) ausübt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 25 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). Wie das Bundesgericht mit Entscheid vom 25. März 2011 festgehalten hat, ist der Begriff "Zimmer" zeitgemäss auszulegen und stellt grundsätzlich eine 1-Zimmerwohnung bzw. ein Studio mit Bad und kleiner Küche bzw. Kochecke dar (BGer 2C_728/2010 vom 25.3.2011, E. 2.1).

3.2 Als Kosten des auswärtigen Wochenaufenthalts können ferner die Fahrkosten in Abzug gebracht werden. Hierbei ist zu unterscheiden zwischen den Kosten für Fahrten zwischen Wochenaufenthaltort und Arbeitsstätte und denjenigen für Fahrten zwischen Wochenaufenthaltort und Wohnort.

3.2.1 Für Fahrten zwischen Wochenaufenthaltort und Arbeitsstätte kann auf die allgemeinen Regeln 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], 2008, N. 21 zu Art. 26 DBG). Als Kosten für den Arbeitsweg sind somit nicht einfach die tatsächlichen Aufwendungen abziehbar. Vielmehr wird davon ausgegangen, dass grundsätzlich nur die Kosten für den öffentlichen Verkehr notwendig sind. Wer sich aus persönlichen Gründen mit einem privaten Verkehrsmittel an den Arbeitsplatz begibt, hat grundsätzlich nur Anspruch auf Abzug der Kosten, die ihm bei Benützung des öffentlichen Verkehrs anfallen würden (vgl. Bruno Knüsel, a.a.O., N. 19 zu Art. 26 DBG). Als notwendige Kosten für Fahrten zwischen Wochenaufenthaltort und Arbeitsstätte können bei öffentlichen Verkehrsmitteln 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]). 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]). Die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel ist beispielsweise dann unzumutbar, wenn gar kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung steht, oder dessen Benützung wegen eines Gebrechens, beachtenswerter Entfernung des Wohnorts oder der Arbeitsstätte von der nächsten Haltestelle (i.d.R. mehr als 1.5 km einfache Wegstrecke), ungünstigen Fahrplans oder aus anderen beachtlichen Gründen der steuerpflichtigen Person objektiv nicht zumutbar ist. Nach ständiger Praxis der Justizbehörden gilt der zeitliche Mehraufwand durch die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel (immer im Vergleich mit der Benützung des Privatwagens) als erheblich und damit als unzumutbar, wenn er zwischen ein und eineinhalb Stunden pro Tag liegt (vgl. Leuch/Nanzer in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band I, Artikel 1 bis 125, 2014, N. 10 f. zu Art. 31 StG). Dabei ist der zeitliche Mehraufwand von einer Stunde als Richtwert zu verstehen. Massgeblich ist eine Gesamtbetrachtung, welche auf die Umstände des Einzelfalls abstellt, wozu unter anderem die Quantität und die Qualität des Angebots des öffentlichen Verkehrs sowie Gesamtreisezeit gehören. Bei ohnehin schon langer Reisezeit von einer Stunde oder mehr pro Arbeitsweg wird in der Praxis auch ein zeitlicher Mehraufwand von einer knappen Stunde als unzumutbar angesehen (VGE 100.2015.252/253 vom 23.6.2017, E. 4.3; vgl. Leuch/Nanzer, a.a.O., N. 11 zu Art. 31 StG).

3.2.2 Für den Weg zwischen Wochenaufenthaltort und Wohnort ist wiederum grundsätzlich auf die Kosten des öffentlichen Verkehrs abzustellen. Wenn für diesen Weg ein privates Fahrzeug benutzt wird, können auch diese Kosten nur abgezogen werden, sofern kein zumutbares öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung steht. Abzugsfähig ist nur der Aufwand für eine wöchentliche Heimkehr an den Wohnort. Das Bundesgericht stellt in Übereinstimmung mit der Lehre fest, dass diese Beschränkung unabhängig vom Beschäftigungsgrad am Wochenaufenthaltort gilt (vgl. Bruno Knüsel, a.a.O., N. 21 zu Art. 26 DBG; Leuch/Nanzer, a.a.O., N. 31 zu Art. 31 StG).

3.3 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 S. 632 E. 2 S. 633 f.). Dem Bun-

desgericht erscheint ein täglicher Arbeitsweg von etwas mehr als 2.5 Stunden (unter Berücksichtigung der konkreten Fahrstrecke [längere Zugreise mit Ruhemöglichkeiten, 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). Die Frage der Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Wohnort kann somit nicht allgemein beantwortet werden und die Dauer des Arbeitswegs ist nicht allein massgebend. Im Einzelfall ist zu prüfen, ob der Zeitpunkt von Arbeitsbeginn und -ende eine tägliche Rückkehr zumutbar macht, wie lange die Arbeit dauert, ob die Arbeitszeiten (fix oder gleitend, Blockzeiten) der steuerpflichtigen Person in Bezug auf die Rückkehr an den Wohnort einen gewissen Spielraum lassen, ob Teilzeitarbeit vorliegt oder wie der Arbeitsweg zumutbarerweise bewältigt (öffentliche oder private Transportmittel; häufiger Wechsel von Tram/Bus/Zug) und ob ein Teil davon als Ruhe- oder Arbeitszeit (längere Zugreisen) genutzt werden kann (BGer 2C_177/2012 vom 25.9.2012, E. 3.2.2; BGer 2A.224/2004 vom 26.10.2004, E. 8.2). Darüber hinaus wird verlangt, dass die Rückkehr an den steuerrechtlichen Wohnsitz grundsätzlich nur einmal wöchentlich erfolgen darf (BGer vom 25.1.2007, in StE 2007 B 22.3 Nr. 93 E. 4). Wie bei allen abziehbaren Berufskosten muss es sich um Aufwendungen handeln, die für die Erzielung des Einkommens erforderlich sind und in einem direkten ursächlichen Zusammenhang dazu stehen (Art. 2 Abs. 1 BKV und Art. 1 Abs. 1 VBK). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung müssen sie wesentlich durch ein beruflich begründetes oder Erwerbszwecken dienendes Handeln verursacht oder bewirkt werden, mit der Folge, dass nicht alle irgendwie mit der Einkommenserzielung in Zusammenhang stehenden Kosten steuerlich unbegrenzt abziehbar sind. Die Berufskosten sind vor allem von den Lebenshaltungskosten abzugrenzen, also von den Aufwendungen, die nicht der Einkommenserzielung, sondern der Befriedigung der persönlichen Bedürfnisse dienen und damit Einkommensverwendung darstellen (BGer vom 12.5.2003, in StE 2003 B 22.3 Nr. 76 E. 3.2 mit weiteren Hinweisen auf die Lehre).

3.4 Da es sich bei den 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, Beweise 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.

4. Der steuerrechtliche Wohnsitz des Rekurrenten ist unstreitig bei seinen Eltern in B._____. Im Jahr 2015 studierte er in der Stadt Bern und hielt sich unter der Woche dort auf, wo er eine 1-Zimmerwohnung (monatlicher Bruttomietzins: CHF 1'055.--; vgl. Mietvertrag vom 25.11./1.12.2014; Beilage zum Schreiben des Rekurrenten vom 31.10.2017) und einen Autoeinstellplatz (monatlicher Bruttomietzins: CHF 170.--; vgl. Mietzins-Detail vom 16.8.2016; Beilage zum Schreiben des Rekurrenten vom 31.10.2017) mietete. Neben seinem Vollzeitstudium war er bei zwei verschiedenen Arbeitgebern teilweise erwerbstätig. Er war einerseits als Spieler und Juniorentainer beim Sportklub D._____ tätig (Heimspiele und Trainings fanden hierbei auf dem Sportplatz G._____ in Bern statt), wobei der zeitliche Aufwand von insgesamt 860 Stunden im Jahr (vgl. Schreiben des Rekurrenten vom 17.10.2017, S. 2 sowie vom 31.10.2017, S. 2) und der hierfür erhaltene Lohn von CHF 11'850.-- (vgl. Lohnausweis 2015 vom Sportklub D._____; Steuerdossier, pag. 10), ausmachend einen Stundenlohn von rund CHF 13.75, darauf hindeuten, dass der Lohn bei dieser sportlichen Tätigkeit nicht im Vordergrund stand und vom Rekurrenten in erster Linie als Hobby ausgeübt wurde. Andererseits unterrichtete er als Aushilfslehrer mit einem 10-Prozent-Pensum von drei Lektionen pro Woche (1. Semester 2015) bzw. einem 20-Prozent-Pensum von sechs Lektionen pro Woche (2. Semester 2015) an jeweils zwei Tagen pro Woche am E._____ in F._____ (vgl. Arbeitsbestätigung des E._____ vom 18.1.2017; Steuerdossier, pag. 18). Aus diesen Teilzeiterwerbstätigkeiten erzielte er im Jahr 2015 ein Nettoeinkommen von insgesamt CHF 25'842.-- (vgl. Lohnausweise 2015; Steuerdossier, pag. 10 bis 4). Unter diesen Umständen geht die Steuerrekurskommission davon aus, dass es sich beim Rekurrenten im Jahr 2015 um einen sogenannten Werkstudenten (verstanden als Student, der ohne Bezug zu seiner Ausbildung am Studienort einer regelmässigen Erwerbstätigkeit nachgeht ["jobbender Student"]); vgl. VSGE SG EO 2011/1 vom 2.2.2012, E. 2.1; abrufbar unter: <<http://www.gerichte.sg.ch>>; Daniel Staehelin in: Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I, 5. Aufl., 2014, N. 19f zu Art. 23 ZGB) handelte. Bei einem Werkstudenten, bei dem die Erwerbstätigkeit gegenüber dem Studium in zeitlicher Hinsicht von untergeordneter Bedeutung ist (weniger als 50 Prozent erwerbstätig), ist der Aufenthalt am Universitätsstandort vorab studien- und nicht erwerbsbedingt, weshalb kein Abzug für Mehrkosten des auswärtigen Wochenaufenthalts möglich ist (vgl. BGer 2C_177/2012 vom 25.9.2012, in StE 2013 B 22.3 Nr. 107 E. 3.3.2; RKE NP 20-69/1985-86 vom 14.8.1990, in BVR 1991 S. 151 E. 2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 51 zu Art. 26 DBG; Peter Locher, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2001, N. 24 zu Art. 26 DBG). An diesem Ergebnis ändert nichts, dass der Rekurrent sein Vollzeitstudium durch seine Teilzeiterwerbstätigkeiten finanzierte und auch nicht, dass er die Anstellungen ohne den Aufenthalt in der Stadt Bern allenfalls nicht angetreten hätte. Entscheidend ist, dass der massgebende Beweggrund für den Wochenaufenthalt in der Stadt Bern das Vollzeitstudium war. Dass das Studium im Jahr 2015 Priorität hatte, ergibt sich auch daraus, dass der Rekurrent

in seiner Steuererklärung 2015 Student als (ausgeübten) Beruf angab (vgl. Formular 6 der Steuererklärung 2015; Steuermuster, pag. 11). Auch kann der Rekurrent aus der Tatsache, dass er in der Stadt Bern als Wochenaufenthalter ordentlich angemeldet ist nichts zu seinen Gunsten ableiten.

4.1 Hinzu kommt, dass gemäss Routenplaner Google Maps (abrufbar unter <https://www.google.ch/maps>) für die Strecke vom Elternhaus in B._____ an den Universitätsstandort Bern bzw. an die Arbeitsorte in Bern und F._____ mit dem Privatauto über den H._____ oder die Autobahn I._____ bloss rund 26 bis 30 Minuten notwendig sind. Der Zeitaufwand ist in Berücksichtigung des notorischen Staus auf der Autobahn im Raum Bern während des Morgen- bzw. Abendverkehrs wohl noch ein bisschen höher, die tägliche Fahrzeit beträgt aber immer noch deutlich unter einer Stunde pro Weg, was als zumutbar anzusehen ist. Dem Rekurrenten wäre es jedoch auch möglich und zumutbar gewesen, die Strecke B._____ nach Bern bzw. F._____ mit den öffentlichen Verkehrsmitteln täglich zurückzulegen (vgl. E. 3.3 hiervor). Der Weg des Rekurrenten wäre mit einmaligem bzw. zweimaligem Umsteigen nicht besonders anstrengend und der Zeitaufwand (inkl. Fussweg) wäre hier bloss rund 41 Minuten bis knapp über eine Stunde pro Weg, was auch als zumutbar anzusehen ist. Auch gibt es vorliegend keine Anzeichen und wird seitens des Rekurrenten auch nicht vorgebracht, dass der Zeitpunkt von Arbeitsbeginn und -ende der Teilzeitarbeit eine tägliche Rückkehr mit den öffentlichen Verkehrsmitteln unzumutbar machen könnte.

Was der Rekurrent zur Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr vorbringt, vermag daran nichts zu ändern. Entgegen der Ansicht des Rekurrenten sind bei der Beurteilung der Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr nicht die Summe aller Tätigkeiten, sondern nur die Teilzeiterwerbstätigkeiten entscheidend, weshalb die Tätigkeiten im Zusammenhang mit seinem Vollzeitstudium für die entsprechende Beurteilung nicht zu berücksichtigen sind. Nicht entscheidend ist daher, dass die zeitliche Koordination zwischen seinen Teilzeiterwerbstätigkeiten und seinem Vollzeitstudium (inkl. Lernpensum und Gruppenarbeiten) ihn vor grosse Herausforderungen stellte. Ferner hätte er entgegen seiner Ansicht durch die tägliche Rückkehr an den Wohnort auch die für die Arbeitnehmer vorgesehenen (täglichen) Ruhezeiten von mindestens elf aufeinander folgenden Stunden (vgl. Art. 15a des Bundesgesetzes vom 13. März 1964 über die Arbeit in Industrie, Gewerbe und Handel [Arbeitsgesetz, ArG; SR 822.11) längstens einhalten können. Der Rekurrent bringt zwar vor, dass am Morgen einzelne Veranstaltungen an der Universität bzw. PH Bern bereits um 8.15 Uhr begonnen hätten, weshalb er seinen Wohnort (B._____) bereits um ca. 7.00 Uhr habe verlassen müssen und am Abend die Trainings beim Sportklub D._____ bis ca. 20.00 bis 20.15 Uhr dauerten, weshalb eine Heimkehr an den Wohnort vor 21.00 Uhr nicht möglich gewesen sei. Aus diesen Umständen kann der Rekurrent jedoch nichts

zu seinen Gunsten ableiten, da einerseits der Arbeitsweg zur Ruhezeit zu rechnen ist (vgl. BGer 2A.224/2004 vom 26.10.2004, E. 8.4 f.) und andererseits, weil die Ruhezeitvorschriften insbesondere nur für Arbeitnehmende gelten und nicht für Studierende, weshalb der Weg zu den morgendlichen Veranstaltungen an der Universität bzw. PH Bern nicht in die Berechnung der täglichen Ruhezeiten einzubeziehen ist. Der Steuerverwaltung ist somit beizupflichten (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 21.11.2017, S. 2), dass das tägliche Pendeln dem Rekurrenten zuzumuten gewesen wäre, weshalb es sich beim Rekurrenten auch aus diesem Grund nicht um einen Wochenaufenthalter im Rechtssinn handeln kann.

4.2 Es kann somit festgestellt werden, dass die Wahl des Wochenaufenthalts in Bern als Folge des Vollzeitstudiums und nicht im Hinblick auf die ausgeübten Teilzeiterwerbstätigkeiten gewählt wurde und die tägliche Rückkehr an den Wohnort für den Rekurrenten zumutbar gewesen wäre. Es ist im Weiteren nicht nötig, dass der Rekurrent mehrmals am Tag hätte pendeln müssen, allfällige freie Zeiträume zwischen zwei Terminen hätte er beispielsweise auch an der Universität bzw. PH Bern überbrücken können (vgl. BGer 5A_481/2016 vom 2.9.2016, E. 2.2.2). Die Annahme, dass der Wochenaufenthalt in Bern als Folge des Vollzeitstudiums und nicht im Hinblick auf die ausgeübten Teilzeiterwerbstätigkeiten gewählt wurde, wird durch den Vergleich der erzielten Erwerbseinkünfte (CHF 25'842.--) zu den angeführten Mehrkosten des Wochenaufenthalts (CHF 20'274.--) erhärtet. Die Wahl des Wochenaufenthalts in der Stadt Bern hat folglich nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Einkommenserzielung gestanden, sondern ist vielmehr in erster Linie aus persönlichen bzw. privaten studienbedingten Gründen gewählt worden. Mithin handelt es sich bei den entstandenen Mehrkosten in der Stadt Bern um nicht absetzbare Lebenshaltungskosten (vgl. Art. 39 Bst. a StG; Art. 34 Bst. a DBG).

4.3 Dies bedeutet, dass kein berufsbedingter Abzug für Mehrkosten des auswärtigen Wochenaufenthalts, sondern grundsätzlich bloss die normalen berufsbedingten Abzüge für Verpflegungsmehrkosten und Fahrkosten zur Anwendung gelangen. Es können somit keine Mehrkosten für die Unterkunft in der Stadt Bern, höchstens Mehrkosten für eine Hauptmahlzeit sowie die Fahrkosten zwischen Arbeits- und Wohnort berücksichtigt werden. Ob die vorliegenden Teilzeiterwerbstätigkeiten trotz fehlender Haupterwerbstätigkeit (wie dies bei Studierenden häufig der Fall ist) als Nebenerwerbstätigkeiten gelten, für die zur Abgeltung damit verbundener Berufskosten ein Pauschalabzug gemäss Art. 13 BKV bzw. Art. 10 VBK zulässig wäre, kann dagegen offen bleiben, da dieser Pauschalabzug nur bei gelegentlichen und nicht – wie vorliegend – bei regelmässigen Nebenberufen zulässig ist (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 13 f. zu Art. 17 DBG und N. 134 ff. zu Art. 26; Peter Locher, a.a.O., N. 57 ff. zu Art. 26 DBG). Im vorliegenden Fall ist im Zusammenhang mit den Mehrkosten für die auswärtige Verpflegung und den Fahrkosten zwischen Arbeits- und Wohnort jedoch zu berücksichtigen, dass

die Teilzeiterwerbstätigkeiten gegenüber dem Vollzeitstudium von untergeordneter Bedeutung (weniger als 50 Prozent) waren. Der Rekurrent war als Werkstudent in erster Linie aufgrund seines Vollzeitstudiums in der Stadt Bern anwesend und hatte zur Finanzierung seines Studiums Teilzeiterwerbstätigkeiten ausgewählt, die örtlich möglichst nahe am Universitätsstandort und Umgebung lagen. Der Rekurrent führt denn auch selber aus, dass kurze Wege für das "Gelingen" entscheidend waren (vgl. Schreiben des Rekurrenten vom 31.10.2017, S. 3).

4.3.1 Bezüglich der Fahrkosten kann somit festgestellt werden, dass der Rekurrent ohnehin von seinem Wohnort an den Universitätsstandort gependelt wäre, da er sich im Jahr 2015 bereits wegen seines Vollzeitstudiums in der Stadt Bern aufhielt. Aus diesen Umständen waren die Fahrten vom Wohnort an den Universitätsstandort in erster Linie studien- und nicht erwerbsbedingt, weshalb der Rekurrent auf dieser Strecke (überwiegend) als Student und nicht als Arbeitnehmender galt. Dies bedeutet, dass diese Fahrkosten nicht durch die Erzielung von Einkommen veranlasst wurden, weshalb diese nicht als Gewinnungs- bzw. Berufskosten anzuerkennen sind und für diese Strecke kein Abzug für beruflich bedingte Fahrkosten zu berücksichtigen ist.

4.3.2 Obwohl der Entscheid, unter der Woche am Universitätsstandort zu wohnen, nicht beruflich bedingt war, ist zu berücksichtigen, dass der Rekurrent von dort aus an die Arbeitsorte im Zusammenhang mit seinen Teilzeiterwerbstätigkeiten gelangen musste. Die in diesem Zusammenhang entstandenen Kosten sind als Gewinnungs- bzw. Berufskosten anzuerkennen. Hierbei sind die Arbeitsorte in Bern (Sportplatz G._____; "Tätigkeit als Spieler und Jugendtrainer") und in F._____" ("Lehrtätigkeit") vom Universitätsstandort mit dem öffentlichen Verkehr jeweils in etwa 20 Minuten gut erreichbar. Aus den Akten geht jedenfalls nicht hervor, dass die Benützung des öffentlichen Verkehrs für diese kurzen Strecken für den Rekurrenten unzumutbar gewesen wäre. Folglich sind für diese kurzen Strecken die Kosten für den öffentlichen Verkehr steuerlich zum Abzug zuzulassen. Hierbei erachtet die Steuerrekurskommission ein Abonnement des Tarifverbunds Libero in der Höhe von CHF 790.-- (Zonen 100 und 101, 2. Klasse [Erwachsene] / Tarif für das Jahr 2018 berücksichtigt) als angemessen.

4.3.3 Ferner sind die von der Steuerverwaltung berücksichtigten Mehrkosten für die auswärtige Verpflegung im Zusammenhang mit seiner Lehrtätigkeit in der Höhe von CHF 1'185.-- (79 Arbeitstage à CHF 15.--) zu streichen. Dies, weil es sich vorliegend um ein Vollzeitstudium handelte und sich der Rekurrent grösstenteils am Universitätsstandort aufhielt und die Mehrkosten für die auswärtige Verpflegung daher auch studienbedingt waren. Aus den eingereichten Veranstaltungsplänen (Frühlings- und Herbstsemester 2015) des Instituts für C._____" an der Universität Bern (vgl. Beilagen zum Schreiben des Rekurrenten vom 31.10.2017), geht nämlich hervor, dass der Rekurrent von Montag bis Donnerstag jeweils zwischen 8.15 Uhr bzw. 10.15 Uhr und 16.00 Uhr bzw. 18.00 Uhr mehrere Vorlesungen hatte. Hinzu kamen noch

einzelne Veranstaltungen in Fächern der Schulpädagogik an der PH Bern, die er offenbar auch besuchte sowie sein Lernpensum und seine (meistens am Abend in Gruppenräume der Universität stattfindenden) Gruppenarbeiten, die in den Veranstaltungsplänen nicht enthalten sind (vgl. Schreiben des Rekurrenten vom 17.10.2017, S. 1 sowie vom 31.10.2017, S. 1). Ferner verteilte er seine Lehrertätigkeit in F. _____ mit einem Pensum von drei bzw. sechs Lektionen jeweils auf zwei Tage, weshalb anzunehmen ist, dass er seine Teilzeiterwerbstätigkeit jeweils nur halbtags (z.B. am Vormittag) ausgeübt hat, womit die Berechtigung für die Geltendmachung dieser Mehrkosten ohnehin entfallen würde (vgl. E. 3.1 hiervor). Dies würde umso mehr für seine sportlichen Aktivitäten gelten, die erst zwischen Spätnachmittag und Abend stattfanden (vgl. Schreiben des Rekurrenten vom 17.10.2017, S. 2), weshalb die Steuerverwaltung hier zu Recht keine Mehrkosten für die auswärtige Verpflegung gewährt hat. Der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass der Rekurrent bezüglich seiner Teilzeiterwerbstätigkeit als Spieler und Jugendtrainer noch effektive Spesen von CHF 2'544.-- erhalten hat. Hierbei handelt es sich um Entschädigungen für Auslagen für Fahrt, Verpflegung und Übernachtung, die ihm als Arbeitnehmer im Rahmen seiner dienstlichen Tätigkeit (vgl. E. 3 hiervor), z.B. aufgrund von Auswärtsspielen, entstanden sind. Dass ihm solche Kosten während der Ausübung der beruflichen Tätigkeit (insbesondere im Zusammenhang mit Auswärtsspielen) entstanden und nicht entschädigt worden sind, wird vom Rekurrenten nicht geltend gemacht und ist auch aus den Akten nicht ersichtlich.

5. Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die geltend gemachten Abzüge betreffend die Berufskosten für auswärtigen Wochenaufenthalt pro 2015 im Umfang von CHF 20'274.-- (Fahrtkosten für Rückkehr an Wohnort von CHF 1'274.--, Kosten für Verpflegung von CHF 6'400.-- und Kosten für Unterkunft von CHF 12'600.--) zu Recht von der Steuerverwaltung gestrichen worden sind. Die von der Steuerverwaltung berücksichtigten Fahrtkosten von CHF 3'429.-- sind jedoch auf CHF 790.-- zu kürzen und die berücksichtigten Mehrkosten für auswärtige Verpflegung von CHF 1'185.-- zu streichen, weshalb durch die Steuerrekurskommission eine Abänderung zum Nachteil des Rekurrenten erfolgt. Gemäss Art. 198 Abs. 2 StG bzw. Art. 142 Abs. 4 DBG hat die Steuerrekurskommission im Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahren nämlich 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 22. Februar 2018 hat die Steuerrekurskommission 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 von der

Steuerverwaltung im Einspracheentscheid pro 2015 berücksichtigten Fahrkosten auf CHF 790.-- zu kürzen sowie die berücksichtigten Mehrkosten für auswärtige Verpflegung zu streichen. Die Akten werden zur Neufestsetzung des steuerbaren Einkommens pro 2015 im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen. Dies führt zur Abweisung von Rekurs und Beschwerde.

6. 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 800.-- damit dem unterlegenen Rekurrenten aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. Ist der Rekurrent vertreten, so kann bei ganz- oder teilweiseм 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 wird abgewiesen. Die Akten gehen zur Neufestsetzung des steuerbaren Einkommens im Sinn der Erwägungen zurück an die Steuerverwaltung des Kantons Bern.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen. Die Akten gehen zur Neufestsetzung des steuerbaren Einkommens im Sinn der Erwägungen zurück an die Steuerverwaltung des Kantons Bern.
3. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 800.--, werden dem Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. **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 Rechtsschrift 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.

6. Zu eröffnen an:

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

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Vizepräsidentin

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Röthlisberger