



100 19 247

200 19 220

Gemeinde: C. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 24.4.2020 RNA/JRO/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 31. März 2020

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Nanzer, die Fachrichter Antenen und Studer sowie Röthlisberger als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____

vertreten durch

B. _____ **AG**

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2017

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A. _____ (Rekurrent) ist seit seiner Rückkehr in die Schweiz Mitte 2017 für die D. _____ Hockey Club AG tätig. In seiner Steuererklärung für das Jahr 2017 machte er effektive übrige Berufskosten von insgesamt CHF 44'129.--, bestehend u.a. aus Agentenkosten von CHF 39'312.-- und Kosten für den Personal Coach in der Höhe von CHF 2'000.--, geltend. In den definitiven Veranlagungsverfügungen pro 2017 vom 4. Dezember 2018 (unterjährige Steuerpflicht: 16.6.2017 bis 31.12.2017 / 199 Tage) wurden die geltend gemachten übrigen Berufskosten des Rekurrenten von der Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Steuerverwaltung), auf den maximalen Pauschalabzug von CHF 4'000.-- gekürzt. Die Steuerverwaltung begründete dies damit, dass als Berufskosten nur die Aufwendungen gälten, die für die Erzielung des Einkommens erforderlich seien. Sie seien entweder unmittelbare Voraussetzung oder unvermeidliche Folge der Einkommenserzielung. Dementsprechend habe sie die Beratungsdienstleistungen (CHF 39'312.--) und die zusätzlichen Trainings (CHF 2'000.--) ausgeschieden, da die Arbeitgeberin genügend Trainingsmöglichkeiten zur Verfügung stelle. Dagegen erhob der Rekurrent, vertreten durch die B. _____ AG (Vertreterin), mit Eingabe vom 20. Dezember 2018 Einsprache, welche die Steuerverwaltung gemäss ihrem Schreiben vom 9. Januar 2019 mit Einspracheentscheiden vom 20. Mai 2019 abwies.

B. Gegen die Einspracheentscheide hat die Vertreterin namens und im Auftrag des Rekurrenten mit Eingabe vom 14. Juni 2019 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) Rekurs und sinngemäss Beschwerde erhoben und beantragt darin sinngemäss, die Einspracheentscheide seien aufzuheben und die geltend gemachten übrigen Berufskosten in der Höhe von CHF 44'129.-- steuerlich zum Abzug zuzulassen. Hierzu macht sie Ausführungen zu zwei Rechnungen in der Höhe von insgesamt CHF 41'312.--. Sie führt bezüglich der Rechnung der E. _____ GmbH vom 4. August 2017 von CHF 39'312.-- aus, dass sich diese einerseits in Vermittlungsleistungen von CHF 28'080.-- und andererseits in restliche Leistungen von CHF 11'232.-- aufteile, als Beratungshonorar bezeichnet werde und Leistungen wie Vertragsverhandlungen, Karriereplanung, persönliche Betreuung, Rechtsberatung (bei sportspezifischen Fragen), sportliche Weiterentwicklung, Beratung bei Ausbildung/Schule/Beruf sowie Versicherungs- und Vorsorgeberatung umfasse. Für die Vermittlungsleistungen seien 5 % bzw. für die restlichen Leistungen 2 % des vereinbarten Lohns von CHF _____.-- (zzgl. MWSt) in Rechnung gestellt worden. Die Vermittlungsleistungen hätten ausschliesslich in direktem Zusammenhang mit der ausgeführten Erwerbstätigkeit des Rekurrenten gestanden. Dies, weil ohne diese Leistungen bei den Vertragsverhandlungen mit allen potentiellen Arbeitgebern ein Vertragsabschluss nicht oder nicht in dieser Lohnhöhe zu Stande gekommen wäre. Auch hätten die persönlichen Interessen und Bedingungen des Rekurrenten gegenüber seiner Arbeitgeberin nicht in dieser Form ausgehandelt werden können. Folglich

handle es sich hier um Berufskosten, die mit der Erzielung des Einkommens verbunden seien. Auch habe nur aufgrund dieser Auslagen das im Steuerjahr 2017 erfasste hohe Einkommen realisiert werden können. Die Auslagen seien somit für den Erwerb und die Berufsausübung unmittelbar nützlich und vorteilhaft gewesen und hätten gemessen am erzielten Einkommen im Rahmen des Üblichen gelegen. Ferner sei es in der Eishockeybranche bis zum Jahr 2016 üblich gewesen, dass der Arbeitgeber die Vermittlungsleistungen direkt an den Vermittlungsagenten bezahlt und beim Arbeitnehmenden einen Lohnabzug vorgenommen habe. Danach sei die Praxis geändert worden und der Eishockeyspieler habe seither die Vermittlungsleistungen selber zu tragen, wobei im Gegenzug der steuerbare Nettolohn um diesen Betrag erhöht bzw. nicht gekürzt werde. Auch die restlichen Auslagen hätten ausschliesslich im direkten Zusammenhang mit der ausgeführten Erwerbstätigkeit als Eishockeyspieler gestanden und seien ebenfalls für den Erwerb und die Berufsausübung unmittelbar nützlich und vorteilhaft gewesen. Bezüglich der Rechnung der F. _____ GmbH vom 29. Juli 2017 von CHF 2'000.-- führt die Vertreterin aus, dass es für den Rekurrenten Pflicht sei, sich in den Sommermonaten mit einem Personal Coach auf eigene Kosten in Form zu bringen, damit er die von der Arbeitgeberin vorgeschriebenen Fitness-tests vor Beginn der Saison erfolgreich absolvieren könne. Auch diese Auslagen hätten in direktem Zusammenhang mit der ausgeübten Erwerbstätigkeit des Rekurrenten gestanden. Es sei zwar richtig, dass die Arbeitgeberin Trainingsmöglichkeiten zur Verfügung stelle. Diese beträfen jedoch im Wesentlichen die Trainingseinheiten während der Eishockeysaison auf dem Eis sowie die zuvor zu absolvierenden Aufwärm- und danach zu absolvierenden Auslaufeinheiten. Während der Saisonpause, bei Verletzungen und zur Förderung der individuellen Entwicklung habe sich der Rekurrent mit Sondertrainings selbst in Form zu halten bzw. zu bringen. Der Rekurrent könne sich zudem wegen den individuellen Trainings für weitere Aufgaben (z.B. Nationalmannschaft) empfehlen, seinen Marktwert steigern und seiner Leistung entsprechendes Lohneinkommen erzielen.

C. Die Steuerverwaltung hat sich mit Schreiben vom 24. Juli 2019 vernehmen lassen und beantragt die kostenfällige Abweisung von Rekurs und Beschwerde. Sie bringt im Wesentlichen vor, dass es sich bei den Beratungstätigkeiten im weiteren Sinn um freiwillige Aufwendungen handle, die den privaten Lebenshaltungskosten zuzuordnen und für die Ausübung der Erwerbstätigkeit als Eishockeyspieler nicht erforderlich seien. Bezüglich der Vermittlungskosten führt sie aus, dass ein Eishockeyspieler keinen Vermittlungsagenten brauche, damit es zu einer Anstellung in einem andern Klub komme. Bezüglich den weiteren Kosten stellt sie fest, dass der Kauf von Nahrungsmittelergänzungspräparaten als gewöhnliche Einkommensverwendung gelte und es sich bei den Kosten für die Massage nicht um eine notwendige Aufwendung handle, die Eishockeyspieler zwingend für die Ausübung ihres Berufs benötigten, weshalb diese Kosten nicht als übrige Berufskosten zu berücksichtigen seien. Das Beanspruchen eines Personal Coachs

diene primär der Erreichung oder Erhaltung der Erwerbstätigkeit, womit auch diese Auslagen als gewöhnliche Einkommensverwendung anzusehen seien. Gleich verhalte es sich mit den Kosten für den Sportpsychologen. Einzig die Kosten für die Ausrüstungs- und Trainingsgegenstände stellten abziehbare übrige Berufskosten dar.

D. Die Vertreterin hat Gelegenheit erhalten, dazu Stellung zu nehmen, wovon sie mit Eingabe vom 15. August 2019 Gebrauch gemacht hat. Hierbei hält sie, mit Ausnahme der Kosten für die Massage von CHF 99.--, an ihren bisherigen Rechtsbegehren fest.

E. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht 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 von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da der Streitwert über CHF 10'000.-- liegt (Art. 70 Abs. 3 und Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Streitig ist, ob und in welchem Umfang die vom Rekurrenten geltend gemachten Auslagen im Steuerjahr 2017 als übrige Berufskosten zum Abzug gebracht werden können.

3. Kanton und Bund erheben von den natürlichen Personen insbesondere eine Einkommenssteuer (Art. 1 Abs. 1 Bst. a StG; Art. 1 Bst. a DBG; Art. 2 Abs. 1 Bst. a des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Zu diesem Zweck wird das Reineinkommen der Steuerpflichtigen ermittelt, indem von deren gesamten steuerbaren Einkünften (vgl. Art. 19-29 StG; Art. 16-24 DBG; Art. 7-8 StHG) die mit der Einkommenserzielung zusammenhängenden Aufwendungen (organische Abzüge oder Gewinnungskosten genannt) und allgemeinen Abzüge (d.h. Abzüge für besondere Aufwendungen; auch anorganische Abzüge genannt; Art. 31-39 StG; Art. 26-33a DBG; Art. 9 f. StHG) abgezogen werden (Art. 30 Abs. 1 StG und Art. 25 DBG; Art. 9 Abs. 1 StHG). Vom so bestimmten Reineinkommen sind anschliessend allfällige Sozialabzüge (Art. 40 StG; Art. 35 DBG; Art. 9 Abs. 4 StHG) vorzunehmen, um das steuerbare Einkommen zu bestimmen (VGE 100 2016 14/15 vom 13.1.2017, E. 4; VGE 100 2016 193/194 vom 25.7.2017, E. 2.1).

4. Berufskosten sind Gewinnungskosten. Als übrige Berufskosten (Art. 31 Abs. 1 Bst. c StG; Art. 26 Abs. 1 Bst. c DBG) abziehbar sind alle erforderlichen Berufskosten, die nicht als Fahrkosten, Mehrkosten für auswärtige Verpflegung oder berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten (inkl. Umschulungskosten) zu qualifizieren sind. Da die in Art. 26 Abs. 1 Bst. c DBG (bzw. Art. 31 Abs. 1 Bst. c StG) genannten abzugsfähigen "übrigen Kosten" einen unbestimmten Rechtsbegriff darstellen, ist die Aufzählung der Berufskosten in Art. 26 Abs. 1 DBG (bzw. Art. 31 Abs. 1 StG) nicht abschliessend (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 1 zu Art. 26 DBG). 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 der Berufskosten unselbständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer (Berufskostenverordnung; SR 642.118.1, abgekürzt: VBK). 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. 1 Abs. 1 VBK; Art. 2 Abs. 1 BKV). Gemäss Art. 7 Abs. 1 VBK können als übrige Berufskosten insbesondere die für die Berufsausübung erforderlichen Auslagen für Berufswerkzeuge (inkl. EDV-Hard- und Software), Fachliteratur, privates Arbeitszimmer, Berufskleider, besonderen Schuh- und Kleiderverschleiss sowie Schwerarbeit als Pauschale nach Art. 3 VBK abgezogen werden. Vorbehalten bleibt der Nachweis höherer Kosten. Wird anstelle einer Pauschale nach Art. 7 Abs. 1 VBK höhere Kosten geltend gemacht, so sind gemäss Art. 4 VBK die gesamten tatsächlichen Auslagen und deren berufliche Notwendigkeit nachzuweisen. Der Pauschalabzug ist angemessen zu kürzen, wenn die unselbstständige Erwerbstätigkeit bloss während eines Teils des Jahres oder als Teil-

zeitarbeit ausgeübt wird (Art. 7 Abs. 2 VBK). Kantonal entspricht Art. 9 Abs. 1 und 3 BKV sowie Art. 6 Abs. 2 und 3 BKV materiell dieser Regelung. Gemäss Anhang 1 zur VBK besteht ein Pauschalabzug in der Höhe von 3 % des Nettolohns (aus der Haupterwerbstätigkeit), jedoch von jährlich mindestens CHF 2'000.-- und höchstens CHF 4'000.--. Der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen – zu denen auch die Berufskosten gehören – obliegt der steuerpflichtigen Person. Diese hat die steuermindernde Tatsache nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (VGE 100 2014 279/280 vom 23.5.2016, E. 3.4.3).

4.1 Massgeblich ist, dass alle Berufskosten nur bei beruflicher Notwendigkeit abzugsfähig sind (VGer ZH vom 28.6.1985 in StE 1986 B 22.3 Nr. 11 E. 3). Das Element der Notwendigkeit oder Erforderlichkeit gemäss den erwähnten Bestimmungen ist in einem weiten Sinn zu verstehen. Das Bundesgericht verlangt nicht, dass der Steuerpflichtige das betreffende Einkommen ohne die streitige Auslage überhaupt nicht hätte erzielen können. Es ist nach der Praxis auch nicht notwendig, dass eine rechtliche Pflicht zur Bezahlung der entsprechenden Aufwendungen besteht, sondern es genügt, dass die Aufwendungen nach wirtschaftlichem Ermessen als der Erzielung des Einkommens förderlich erachtet werden können und dass die Vermeidung dem Steuerpflichtigen nicht zumutbar ist. Als Gewinnungskosten gelten jene Aufwendungen, die für die Erzielung des Einkommens nützlich sind und nach der Verkehrsauffassung im Rahmen des Üblichen liegen. Es ist jeweils im Rahmen einer Gesamtbetrachtung der konkreten Umstände zu prüfen, ob zwischen den geltend gemachten Aufwendungen und der Einkommenserzielung ein genügend enger Zusammenhang besteht. Trotz des weiten Verständnisses des Begriffs der Notwendigkeit sind nur die Kosten abziehbar, die objektiv erforderlich sind, um die betreffenden Einkünfte zu erzielen (vgl. Reich/Hunziker in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 9 f. zu Art. 25 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 6 zu Art. 25 DBG).

4.2 Die Berufskosten sind somit von den freiwillig getätigten Auslagen abzugrenzen, die im Zusammenhang mit der Lebenshaltung anfallen. Nach dem Wortlaut des Gesetzes (vgl. Art. 26 Abs. 1 Bst. c DBG bzw. Art. 31 Abs. 1 Bst. c StG) sind nicht sämtliche irgendwie mit der Erwerbstätigkeit zusammenhängenden Kosten, sondern nur die für die Erzielung des Einkommens erforderlichen Aufwendungen zu berücksichtigen (Knüsel/Suter in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 1 zu Art. 26 DBG). Auch wenn gewisse Kosten unerlässliche Voraussetzung für das Erzielen eines Erwerbseinkommens sind (wie z.B. Verpflegungskosten, Wohnkosten), gehören sie nicht zu den Gewinnungskosten, wenn ein qualifiziert enger Konnex zur Einkommenserzielung fehlt. Aufwendungen, die nicht zur Erzielung eines ganz bestimmten Einkommens, sondern zur Erreichung oder Erhaltung der Erwerbstätigkeit schlechthin gemacht werden bzw. die

Voraussetzung bilden, damit überhaupt eine Erwerbstätigkeit ausgeübt werden kann, sind nicht abzugsfähig, da sie steuerlich grundsätzlich als gewöhnliche Einkommensverwendung zu behandeln sind (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 4 und N. 7 zu Art. 26 DBG; BGer 2C_860/2014 vom 24.5.2016, E. 4.1; BGE 124 II 29 E. 3d). Demzufolge stellen beispielsweise Kosten einer erwerbstätigen Person für die Suche einer neuen (Arbeits-)Stelle keine Gewinnungskosten dar (Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2. Aufl., 2019, N. 63 zu Art. 26 DBG).

5. Die Vertreterin ist der Ansicht, dass folgende nachgewiesenen Auslagen des Rekurrenten als effektive übrige Berufskosten zum Abzug zuzulassen seien, wobei sie im Laufe des vorliegenden Rekurs- und Beschwerdeverfahrens auf die Geltendmachung der Kosten für die Massage von CHF 99.-- verzichtet hat, weshalb sie anders als im Rekurs- und Beschwerdeschreiben vom 14. Juni 2019 (Auslagen von rund CHF 44'129.--) noch solche von insgesamt rund CHF 44'030.-- geltend macht (vgl. Stellungnahme der Vertreterin vom 15.8.2019):

Rechnungsempfänger	Datum	In CHF	Bemerkungen
E. _____ GmbH	04.08.2017	39'312.00	Beratungshonorar 2017
F. _____ GmbH	29.07.2017	2'000.00	Personal Coach
G. _____ GmbH	20.12.2017	162.00	Sportpsychologische Intervention
- H. _____ AG - I. _____ - J. _____	- 20.12./20.09./06.07.2017 - 12.10.2017 - 10.07.2017	504.36	Nahrungsmittelergänzungen
- K. _____ GmbH - L. _____ AG - M. _____ GmbH	- 26.10.2017 - 30.06./31.07./14.09./28.09.2017 - 04.12.2017	2'051.73	Ausrüstungsgegenstände und -geräte
Total Auslagen		44'030.09	

Die Steuerverwaltung hat von den geltend gemachten Auslagen die effektiven Kosten für die Ausrüstungsgegenstände und -geräte (u.a. Schlittschuhe) in der Höhe von rund CHF 2'052.-- als beruflich notwendig anerkannt und dementsprechend die Berufskostenpauschale im Maximalbetrag von CHF 4'000.-- gewährt (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 24.7.2019, S. 3 f.). Dies ist nicht zu beanstanden.

5.1 Insbesondere ist nicht zu beanstanden, dass die von der Vertreterin geltend gemachten Auslagen für die Vermittlungsleistungen und den restlichen Leistungen der E. _____ GmbH von insgesamt CHF 39'312.-- (vgl. Rechnung vom 4.8.2017; Beilage zum Schreiben der Vertreterin vom 8.7.2019) von der Steuerverwaltung nicht als übrige Berufskosten anerkannt worden sind. Gemäss Management- und Vermittlungsvertrag zwischen der E. _____ GmbH und dem Rekurrenten vom 25. Juli 2017 (S. 2; Beilage zum Schreiben der Vertreterin vom 8.7.2019) handelt es sich bei den erbrachten Dienstleistungen nämlich um eine reine Vermittlungstätigkeit sowie bei den restlichen Leistungen um Dienstleistungen wie Karriereplanung,

Vertragsverhandlungen, persönliche Betreuung, Rechtsberatung (auf sportspezifische Fragen), sportliche Weiterentwicklung, Beratung bei Ausbildung/Schule/Beruf sowie Versicherungs- und Vorsorgeberatung. Bezüglich der restlichen Leistungen bzw. Beratungstätigkeiten im weiteren Sinn ist der Steuerverwaltung vorab beizupflichten, dass hier kein direkter Zusammenhang zur Erwerbstätigkeit als Eishockeyspieler besteht und es sich vielmehr um freiwillige Aufwendungen handelt, die den privaten Lebenshaltungskosten zuzuordnen sind. Daran vermag in Übereinstimmung mit der Steuerverwaltung nichts zu ändern, dass sich der Rekurrent als Profisportler nach Aussagen seiner Vertreterin in diesen Bereichen nicht oder nicht gut auskennt und deshalb die entsprechenden Leistungen einkaufen muss (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 24.7.2019, S. 4). Bezüglich den Vermittlungsleistungen kann sodann festgestellt werden, dass der Vergleich der Vertreterin mit den Maklerkosten beim Verkauf von Grundstücken hinkt (vgl. Stellungnahme der Vertreterin vom 15.8.2019, S. 5), da die Maklerprovisionen nicht bei der Einkommenssteuer, sondern bei der Grundstückgewinnsteuer als abzugsfähige Aufwendungen anerkannt werden und es vorliegend um einen Abzug bei der Einkommenssteuer geht. Ferner ist darauf hinzuweisen, dass selbst wenn es zutreffen würde, dass ohne diese Leistungen ein Vertragsabschluss nicht oder nicht in dieser Lohnhöhe zu Stande gekommen wäre, dies nichts daran ändert, dass das Ziel der Vermittlung der Abschluss eines Arbeitsvertrages gemäss Art. 319 ff. des Schweizerischen Obligationenrechts (OR; SR 220) ist. Die Aufgabe des Vermittlers liegt darin, auch gemäss Vertreterin, für den Rekurrenten den geeigneten (zukünftigen) Arbeitgeber zu finden (vgl. Stellungnahme der Vertreterin vom 15.8.2019, S. 5). Folglich stehen die Auslagen des Rekurrenten als Stellensuchender nicht im Zusammenhang mit einer bestimmten Erwerbstätigkeit – insbesondere nicht mit jener bei der D._____ Hockey Club AG –, sondern bilden die Voraussetzung, damit überhaupt eine Erwerbstätigkeit (bei der D._____ Hockey Club AG) ausgeübt werden kann. Diese Auslagen sind somit in Hinblick auf die Erzielung von künftigen Einkommen erfolgt, weshalb auch hier kein direkter Zusammenhang zur (aktuellen) Erwerbstätigkeit des Rekurrenten als Eishockeyspieler (bei der D._____ Hockey Club AG) besteht und folgedessen es sich nicht um Berufskosten handeln kann (vgl. E. 4.2 hiervor). Daran vermag entgegen der Ansicht der Vertreterin nichts zu ändern, dass sich der Rekurrent vor seiner Vertragsunterzeichnung bei der D._____ Hockey Club AG in Nordamerika aufgehalten hat und dort seiner Arbeitstätigkeit in einer Organisation der National Hockey League (NHL) nachgegangen ist. Auch ändert daran nichts, dass wegen der im Eishockeygewerbe geänderten Abrechnungspraxis diese Auslagen erstmals beim Rekurrenten anfallen, zumal er von der Arbeitgeberin hierfür mehr Lohn erhält (vgl. Stellungnahme der Vertreterin vom 15.8.2019, S. 4).

5.2 Des Weiteren macht die Vertreterin Auslagen in der Höhe von CHF 2'000.-- in Zusammenhang mit einem Personal Coach geltend. Hierbei handelt es sich gemäss Rechnung der

F._____ GmbH vom 29. Juli 2017 (vgl. Beilage zum Schreiben der Vertreterin vom 8.7.2019) um Auslagen für die Trainingsplanung und Betreuung. Diese Auslagen sind gemäss Vertreterin notwendig gewesen, da der Rekurrent vor Saisonbeginn jeweils Fitness-tests absolvieren und sich hierfür in den Sommermonaten mit einem Personal Coach auf diese Tests vorbereiten muss (vgl. Rekurs- und Beschwerdeschreiben vom 14.6.2019, S. 4). Obwohl der Vertreterin beizupflichten ist, dass diese Fitness-tests von der Arbeitgeberin vorausgesetzt werden (vgl. Ziff. III./5. des Arbeitsvertrags mit der D._____ Hockey Club AG vom 25.4.2017; Beilage zum Schreiben der Vertreterin vom 8.7.2019), ist aus dem entsprechenden Arbeitsvertrag jedoch keine Pflicht zu entnehmen, dass der Rekurrent sich mit einem Personal Coach für diese (obligatorischen) Fitness-tests vorbereiten müsste. Auch wenn nicht bezweifelt wird, dass der Personal Coach für die körperliche Fitness des Rekurrenten mit Blick auf den Fitness-test (und darüber hinaus für die Leistung auf dem Eis) dienlich ist, geht die Steuerrekurskommission davon aus, dass sich der Rekurrent auch ohne Personal Coach auf den Fitness-test (bzw. auf die Saison) vorbereiten könnte und das Training mit dem Personal Coach vielmehr auf eine persönliche Wahl des Rekurrenten zurückzuführen ist bzw. ganz grundsätzlich der Erreichung oder Erhaltung der Erwerbstätigkeit des Rekurrenten dient. Jedenfalls sollte er in Übereinstimmung mit der Steuerverwaltung als Profisportler seinen Körper kennen und wissen, wie er sich körperlich (z.B. in der Saisonvorbereitung) in Form halten kann bzw. muss (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 24.7.2019, S. 3 f.). In den Sommermonaten geht es denn auch vor allem darum, sich für die neue Eishockeysaison vorzubereiten und hierfür fit zu sein bzw. zu bleiben. Entsprechend ist die Mandatierung eines Personal Coachs als gewöhnliche Einkommensverwendung anzusehen, weshalb die dafür angefallenen Kosten steuerlich nicht abziehbar sind. Was die Vertreterin weiter dagegen vorbringt, ändert an diesem Ergebnis nichts. Insbesondere ändert daran nichts, dass der Rekurrent sich mit diesen individuellen Trainings für weitere Aufgaben (z.B. Nationalmannschaft) empfehlen, seinen Marktwert steigern und seiner Leistung entsprechendes Lohneinkommen erzielen könnte (vgl. Rekurs- und Beschwerdeschreiben vom 14.6.2019, S. 4). Auch mag es zwar zutreffen, dass der Rekurrent durch diese spezifischen Trainings seine individuelle Leistungsfähigkeit steigern, seinen Körper besser kennenlernen sowie sich Wissen für zukünftige Trainings aneignen kann (vgl. Stellungnahme der Vertreterin vom 15.8.2019, S. 3). Es bleibt jedoch dabei, dass die Auslagen für die Trainingsplanung und Betreuung durch einen Personal Coach in den Sommermonaten aus steuerlicher Sicht nicht erforderlich sind. Schliesslich ist noch darauf hinzuweisen, dass die Vertreterin aus dem Vergleich mit den Weiterbildungskosten nichts zu Gunsten des Rekurrenten ableiten kann, da es beim Sommertraining um die Saisonvorbereitung geht.

5.3 Aus dem Gesagten folgt, dass es der Vertreterin bereits aufgrund der Nichtanerkennung der Vermittlungsleistungen und den restlichen Leistungen (CHF 39'312.--) und den Auslagen für

den Personal Coach (CHF 2'000.--) nicht gelingt, im Steuerjahr 2017 effektive Berufskosten nachzuweisen, welche die Maximalpauschale für übrige Berufskosten von CHF 4'000.-- übersteigen, weshalb es beim entsprechenden Pauschalabzug gemäss Einspracheentscheid pro 2017 bleibt. Mit der Berücksichtigung des Maximalpauschalabzugs erübrigt es sich, Ausführungen zu den weiteren von der Vertreterin geltend gemachten Auslagen (Sportpsychologie und Nahrungsmittelergänzungen in der Höhe von insgesamt rund CHF 666.--) zu machen, da diese ohnehin – mit den anerkannten Kosten für die Ausrüstungsgegenstände und -geräte von rund

CHF 2'052.-- – mit dem Maximalpauschalabzug für übrige Berufskosten abgegolten sind. Zwar müsste der Pauschalabzug vorliegend noch anteilmässig gekürzt werden (vorliegend um rund die Hälfte), da eine unterjährige Steuerpflicht (16.6.2017 bis 31.12.2017 / 199 Tage; vgl. Einspracheentscheid pro 2017 vom 20.5.2019; Steuerdossier, pag. 62) bestanden und der Rekurrent seine Erwerbstätigkeit bloss während eines Teils des Jahres in der Schweiz bzw. im Kanton Bern ausgeübt hat (vgl. Art. 6 Abs. 3 BKV bzw. Art. 7 Abs. 2 VBK). Eine Kürzung, die für den Rekurrenten eine entsprechende Schlechterstellung (sog. "reformatio in peius") bedeuten würde. Da die Steuerrekurskommission eine reformatio in peius (vgl. Art. 199 Abs. 1 und 2 StG; Art. 143 Abs. 1 DBG) jedoch regelmässig nur dann vornimmt, wenn die angefochtene Verfügung mit den anzuwendenden Rechtsgrundsätzen offensichtlich unvereinbar ist und sich eine Anpassung geradezu aufdrängt bzw. wenn der angefochtene Entscheid offensichtlich unrichtig und die Korrektur von erheblicher Bedeutung ist (vgl. BGer 2A.408/2002 vom 13.2.2004, E. 1.4; Hunziker/Mayer-Knobel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., 2017, N. 11 zu Art. 143 DBG), wird wegen der vorliegend geringen betraglichen Bedeutung der Kürzung auf eine solche verzichtet und die Einspracheentscheide pro 2017 bestätigt. Der Rekurs und die Beschwerde sind daher unbegründet und abzuweisen.

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 1'800.-- 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, 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 [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.
3. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 1'800.--, 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 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.

6. Zu eröffnen an:

- B. _____ AG zuhanden von A. _____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Einwohnergemeinde C. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Der Gerichtsschreiber

Nanzer

Röthlisberger