



100 23 381

200 23 248

Gemeinde: E. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 14.2.2024 RNA/NWE/cbi

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Am 14. Februar 2024

hat die hauptamtliche Richterin 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. _____ und B. _____

vertreten durch

D. _____

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2021

den Akten entnommen:

A. B. _____ (Rekurrentin) und A. _____ (eingetragene Partnerin; gemeinsam Rekurrentinnen) wurden letztmals mit Einspracheentscheiden vom 21. August 2023 für das Steuerjahr 2021 veranlagt (Akten der Steuerverwaltung, pag. 107-99). Dabei wurde das steuerbare Einkommen auf CHF 101'100.-- bei den kantonalen Steuern und auf CHF 101'000.-- bei der direkten Bundessteuer festgesetzt. Das steuerbare Vermögen betrug CHF 336'000.--. Die Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Steuerverwaltung), lehnte dabei die Berücksichtigung von geltend gemachten Aus- und Weiterbildungskosten der Rekurrentin für Tenniswettkampftrainings und eine Clown-Ausbildung im Umfang von insgesamt CHF 4'497.-- ab (vgl. pag. 66 und pag. 64 [Steuererklärung]; pag. 88 und pag. 86 [Vorabdruck]; pag. 101 und pag. 99 [Einspracheentscheid]).

B. Hiergegen haben die Rekurrentinnen, wie bereits im Einspracheverfahren vertreten durch D. _____ (Vertreterin), mit Eingabe vom 20. September 2023 Rekurs und Beschwerde bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Sie beantragte die vollumfängliche Berücksichtigung der Kosten für die Tenniswettkampftrainings sowie der Clown-Ausbildung der Rekurrentin. Zur Begründung bringt sie zusammengefasst vor, dass die Rekurrentin diplomierte Sportlehrerin und in dieser Funktion am Gymnasium in E. _____ (Arbeitgeberin) arbeite. Aus Platzgründen könnte nicht der gesamte Sportunterricht am Gymnasium abgehalten werden, weshalb ein Teil des Unterrichts der Rekurrentin auf dem Tennisplatz stattfinde. Mit den Trainings verbessere und erweitere sie ihre berufliche Qualifikation im Fach Tennis. Die blosse Möglichkeit, dass sich bei einer eindeutig mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildung, die unzweifelhaft auf die Vertiefung der beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten ausgerichtet sei, auch ein privater Nutzen ergeben könne, schliesse die Abzugsfähigkeit der Kosten nicht aus. Betreffend die Clown-Ausbildung macht die Vertreterin geltend, dass die Ausbildung klar auf Wissensvermittlung ausgelegt gewesen sei und ein methodisches Vorgehen beinhaltet habe. Die Ausbildung befähige die Rekurrentin einerseits auf Bühnen aufzutreten und damit selbstständig Geld zu verdienen. Andererseits habe die Arbeitgeberin bestätigt, dass sie beabsichtige, die Rekurrentin aufgrund ihrer Ausbildung zukünftig im Fach "Theater" einsetzen zu wollen. Damit sei erstellt, dass die beiden Aus- und Weiterbildungen der Rekurrentin als berufsorientierte Kosten steuerlich zum Abzug zuzulassen seien. Mit Schreiben vom 9. Oktober 2023 hat die Vertreterin auf Nachfrage der Steuerrekurskommission eine Bestätigung der Arbeitgeberin betreffend den Tennisunterricht sowie die Inaussichtstellung des Einsatzes der Rekurrentin im Fach "Theater" eingereicht.

C. Am 23. Oktober 2023 hat sich die Steuerverwaltung vernehmen lassen. Sie beantragt die kostenpflichtige teilweise Gutheissung von Rekurs und Beschwerde. Konkret hält sie an der

Nichtberücksichtigung der Kosten für das Tennistraining fest, hingegen beantragt sie die Berücksichtigung der Kosten für die Clown-Ausbildung. Sie begründet ihren Antrag zusammengefasst damit, dass die Tennistrainings vorwiegend aus privaten Gründen erfolgt seien. Insbesondere, da die Rekurrentin gemäss der Homepage von Swisstennis für den TC _____ lizenziert sei und somit unabhängig von ihrer Erwerbstätigkeit den Sport in der Freizeit betreibe. Darüber hinaus biete Jugend und Sport Aus- und Weiterbildungsmöglichkeiten im Bereich Tennis an, die anerkannt werden würden. Betreffend die Clown-Ausbildung kommt die Steuerverwaltung neu zum Schluss, dass diese aufgrund der Bestätigung der Arbeitgeberin nun als berufsorientiert zu qualifizieren und somit zum Abzug zuzulassen sei.

D. Mit Schreiben vom 14. November 2023 hat die Vertreterin zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung genommen. Sie bringt darin vor, dass die beantragte Anerkennung der Kosten für die Clown-Ausbildung bei den Kosten zu berücksichtigen sei, da die Bestätigung der Arbeitgeberin bereits im Einspracheverfahren vorgelegen habe.

E. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, soweit entscheidrelevant, im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen 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. Die Rekurrentinnen sind im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie sind 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, fallen die vorliegenden Entscheide 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. Vorab ist betreffend die Kosten für die Clown-Ausbildung festzuhalten, dass die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung vom 23. Oktober 2023 – in Abweichung zu den Einspracheentscheiden vom 21. August 2023 – deren Anerkennung als berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten beantragt hat. Dementsprechend liegen in diesem Punkt des vorliegenden Rekurs- und Beschwerdeverfahrens übereinstimmende Anträge der Parteien vor. Zwar besteht für die Steuerrekurskommission aufgrund der Officialmaxime keine Pflicht, übereinstimmenden Anträgen Folge zu geben. Sie übt jedoch praxisgemäss Zurückhaltung bei der Beurteilung von unbestrittenen Punkten. Vorliegend sieht sich die Steuerrekurskommission nicht veranlasst, von dieser Praxis abzuweichen. Demzufolge sind der Rekurs und die Beschwerde in Bezug auf die Anerkennung der Kosten der Clown-Ausbildung als berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten gutzuheissen.

3. Strittig und zu prüfen bleibt die Anerkennung der Kosten für die Tennistrainings der Rekurrentin als berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten.

4. Die Vertreterin bringt vor, dass es sich bei den besuchten Tennistrainings um berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten der Rekurrentin handle. Als dipl. Sportlehrerin habe sie mit den Trainings ihre beruflichen Kenntnisse erhalten bzw. vertieft. Den unmittelbaren Zusammenhang der Trainings mit ihrer gegenwärtigen Berufsausübung sei gegeben und notwendig, da am Gymnasium E. _____ aufgrund von Platzgründen ein Teil des Unterrichts der Rekurrentin auf dem Tennisplatz stattfinde. Die Rekurrentin vermittele ihren Schülern dabei das Tennisspielen mit- und gegeneinander. Die notwendigen Bausteine vermittele ihr die besuchte Weiterbildung "Wettkampftraining" der Tennis- und Wettkampfschule F. _____. Es liege in der Natur der Sache, dass eine Sportlehrerin Weiterbildungen im Fach Sport besuche. Nur weil die Rekurrentin auch privat Tennis spiele, sei es nicht richtig, ihr die Abzugsfähigkeit der Weiterbildungskosten auf diesem Gebiet nicht zu gewähren. Die blosse Möglichkeit, dass sich bei einer eindeutig mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildung, die unzweifelhaft auf die Vertiefung der beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten ausgerichtet sei, auch einen privaten Nutzen ergeben könne, schliesse deren Abzugsfähigkeit nicht aus. Die Steuerverwaltung qualifiziert die Tennistrainings als vorwiegend privat motiviert. Dies einerseits, weil die Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit gemäss Kreisschreiben Nr. 42 der ESTV nicht erfüllt seien und andererseits, da die Rekurrentin vom Tennisclub _____ lizenziert sei und Tennis somit unabhängig von ihrer Erwerbstätigkeit als Sport in ihrer Freizeit betreibe. Sie verweist zudem darauf, dass Jugend und Sport im Bereich Tennisunterricht diverse Aus- und Weiterbildungen anbiete, welche die Voraussetzungen des Kreisschreibens Nr. 42 der ESTV zur steuerlichen Anerkennung erfüllen würden.

4.1 Die Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung, einschliesslich der Umschulungskosten, können bis zum Gesamtbetrag von CHF 12'000.-- abgezogen werden, sofern: ein erster Abschluss auf der Sekundarstufe II vorliegt oder das 20. Lebensjahr vollendet ist und es sich nicht um die Ausbildungskosten bis zum ersten Abschluss auf der Sekundarstufe II handelt. Abzugsfähig sind nur die berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten sowie Umschulungskosten. Alle Bildungskosten, die nicht berufsorientiert sind, werden nicht zum Abzug zugelassen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn es sich um Weiterbildung im Bereich der Freizeitgestaltung (Liebhaberei, Hobby) handelt. Als berufsorientiert gelten Bildungslehrgänge, die zu einer beruflichen Qualifikation führen, auch wenn der Nachweis, dass die steuerpflichtige Person den neuen Beruf tatsächlich ausübt, nicht erbracht wird. Ein Bildungslehrgang wird demnach als Liebhaberei angesehen, wenn er zu keiner beruflichen Qualifikation führt und auch nicht berufsorientiert ist. Eine berufliche Qualifikation liegt vor, wenn die steuerpflichtige Person aufgrund des absolvierten Bildungslehrgangs dazu befähigt wird, unter Einsetzung des durch diesen Lehrgang erworbenen Wissens bei einer 100-prozentigen Anstellung die finanzielle Unabhängigkeit zu erlangen, d.h. dass sie fortan theoretisch in der Lage wäre, ihren Lebensunterhalt dank diesem Lehrgang selbst zu verdienen. Die steuerpflichtige Person hat diesen Nachweis zu erbringen. Absolviert die steuerpflichtige Person einen mehrstufigen Berufsbildungslehrgang über mehrere Steuerperioden hinweg, so wird sie den Nachweis zu erbringen haben, dass sie beabsichtigt, sämtliche Stufen bis zum Erlangen der beruflichen Qualifikation zu absolvieren (Hunziker/Mayer-Knobel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl., 2022, N. 36b zu Art. 33 DBG; vgl. auch <https://www.wegleitung.sv.fin.be.ch>, Menu "Steuerjahr 2021 > Abzüge > Berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten"). Das Kreisschreiben Nr. 42 der ESTV (einsehbar unter: <https://www.estv.admin.ch>, Rubriken "Direkte Bundessteuer DBST > Fachinformationen > Kreisschreiben > Kreisschreiben Nr. 42: Berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten"; nachfolgend KS Nr. 42 [abgerufen am: 9.2.2024]) präzisiert unter Ziffer 4.5, was nicht als berufsorientierte Aus- und Weiterbildung anerkannt werden kann. Danach muss eine Aus- und Weiterbildung, damit sie berufsorientierten Charakter hat, in erster Linie die Vermittlung von beruflichem Wissen zum Ziel haben. Nicht darunter fallen Trainings. Ferner stellt eine sportliche Betätigung selbst dann keine berufsorientierte Aus- und Weiterbildung dar, wenn sie noch ein (untergeordnetes) Bildungselement enthält (KS Nr. 42, Ziff. 4.5.2).

4.2 Die Rekurrentin mit Jahrgang _____ (pag. 63) hatte im Steuerjahr 2021 das 20. Lebensjahr vollendet und es ist davon auszugehen (und wird auch nicht in Frage gestellt), dass sie als Sportlehrerin am Gymnasium G. _____ zudem eine Ausbildung der Sekundarstufe II absolviert hat. Damit sind die Grundvoraussetzungen zur Anerkennung von berufsorientierten

Aus- und Weiterbildungskosten erfüllt. Konkret werden Kosten betreffend Tenniskurse der Tennis- und Wettkampfschule F._____ bzw. die folgenden Rechnungen geltend gemacht:

Rechnung Nr. 14102 vom 5.8.2021	Wettkampftraining Sommer 2021 (Verrechnung mit ausgefallenem Winterkurs)	CHF 30.00
Rechnung Nr. 14232 vom 21.10.2021	Privatunterricht (10 Mal 60 Minuten für 2 Personen)	CHF 550.00
Rechnung Nr. 14341 vom 27.10.2021	Wettkampftraining Winter 2021/2022 (22 Mal 90 Minuten)	CHF 660.00
Total		CHF 1'240.00

Den Rechnungen ist zu entnehmen, dass es sich einerseits um Wettkampftrainings und andererseits um Privatunterricht für zwei Personen handelt. Gemäss der Homepage der Tennis- und Wettkampfschule F._____ (<https://www._____.ch>, Rubriken "Angebot > Kursangebote > Wettkampftraining/Ausschreibung" [abgerufen am: 9.2.2024]), ist das Wettkampftraining gedacht für diejenigen, die ihr optimales Leistungsniveau erreichen wollen durch intensive Trainings; vom Durchschnittsspieler zum hochklassierten Wettkampfspieler werden wollen; die in homogenen Gruppen trainieren wollen, um technische, taktische, koordinative und mentale Fortschritte zu erzielen. Inwiefern Wettkampftrainings für den Unterricht von Gymnasialschülern nützlich sind bzw. die Vermittlung von beruflichem Wissen zum Ziel haben (vgl. KS Nr. 42, Ziff. 4.5), ist nicht erstellt und auch nicht nachvollziehbar. Daran ändern auch die Ausführungen der Vertreterin in ihrer Stellungnahme zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung nichts, in welchen sie den Inhalt des Trainings aufführt. Insbesondere, da diese nicht belegt sind und so auch auf der Homepage nicht ausgewiesen werden. Vielmehr wird das Training gemäss den vorangehenden Ausführungen zur Förderung der einzelnen Tennisspieler angepriesen und nicht um deren Fähigkeiten im Unterrichten von Tennis zu erweitern. Demzufolge haben die Wettkampftrainings nichts mit der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung der Rekurrentin zu tun. Im Weiteren wird eine Rechnung als berufsbedingte Aus- und Weiterbildungskosten für die Erteilung von Privatstunden für zwei Personen geltend gemacht. Wer als Zweitperson das Training besucht hat, kann offenbleiben, da dieser Kurs so oder anders ebenfalls – wie die Wettkampftrainings – und ausschliesslich für die private Förderung der Rekurrentin als Tennisspielerin zu qualifizieren ist. Demzufolge sind der Rekurs und die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

5. Aufgrund der vorangehenden Ausführungen wird dem übereinstimmenden Antrag betreffend die Anerkennung der Clown-Ausbildung der Rekurrentin als berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten stattgegeben (vgl. E. 2 hiavor). Hingegen sind die Kosten für das

Tennis-Wettkampftraining und den Privatunterricht der Rekurrentin nicht als solche zu qualifizieren. Deshalb sind Rekurs und Beschwerde teilweise gutzuheissen. Die Akten werden zur Neuberechnung der Veranlagung im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgeschickt.

6. Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Rekurrentinnen einen Teil der gesamten Verfahrenskosten zu tragen (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]). Die Rekurrentinnen obsiegen bezüglich ihrem Antrag um Anerkennung der Kosten für die Clown-Ausbildung (ausmachend CHF 3'257.--) und Unterliegen bezüglich der Kosten für die Tennistrainings (CHF 1'240.--), so dass von einem Obsiegen von rund 72 Prozent auszugehen ist. Somit rechtfertigt es sich, den Rekurrentinnen im Umfang des Unterliegens (rund 28 %) die Verfahrenskosten aufzuerlegen. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf CHF 800.--, werden den Rekurrentinnen somit im Umfang von CHF 200.-- (abgerundet) zur Bezahlung auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

7. Weil die Rekurrentinnen im vorliegenden Verfahren vertreten sind und ihnen notwendige und verhältnismässig hohe Kosten entstanden sind, wird ihnen eine Parteikostenentschädigung zugesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG bzw. 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]). Diese wird entsprechend dem Anteil des Obsiegens, gemäss dem vorgesehenen Rahmentarif (Art. 11 der Verordnung vom 17. Mai 2006 über die Bemessung des Parteikostenersatzes [Parteikostenverordnung, PKV; BSG 168.811]), pauschal auf CHF 600.-- (inklusive allfälliger Auslagen sowie 7.7 % Mehrwertsteuer) festgesetzt.

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend die kantonalen Steuern 2021 wird teilweise gutgeheissen. Die Akten werden zur Neuberechnung der Veranlagung an die Steuerverwaltung zurückgeschickt.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2021 wird teilweise gutgeheissen. Die Akten werden zur Neuberechnung der Veranlagung an die Steuerverwaltung zurückgeschickt.
3. Die Kosten für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 800.--, werden den Rekurrentinnen im Umfang von rund 28 % bzw. CHF 200.-- zur Bezahlung auferlegt.
4. Es werden Parteikosten von pauschal CHF 600.-- (inkl. allfälliger Auslagen, inkl. 7.7 % MwSt) 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 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.

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:

- D._____ zuhanden von A._____ und B._____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Einwohnergemeinde E._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Die Gerichtsschreiberin

Nanzer

Werren