

100.2015.252/253U
ARB/RED/RAP

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil der Einzelrichterin vom 23. Juni 2017

Verwaltungsrichterin Arn De Rosa
Gerichtsschreiber Rechsteiner

A. _____
Beschwerdeführer

gegen

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

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Sägemattstrasse 2, Postfach 54, 3097 Liebefeld

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundes-
steuer 2012 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
vom 17. Juli 2015; 100 13 604, 200 13 497)



Sachverhalt:

A.

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region ..., veranlagte A._____ am 11. September 2013 für das Steuerjahr 2012 abweichend von dessen Selbstdeklaration auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 29'600.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern und Fr. 37'500.-- bei der direkten Bundessteuer. Die Abweichung beruhte im Wesentlichen darauf, dass die Steuerverwaltung die Verrechnung seiner Einkünfte mit geltend gemachten Verlusten aus früherer selbständiger Erwerbstätigkeit und die von A._____ geltend gemachten Fahrkosten für die Benützung des privaten Fahrzeugs nicht akzeptierte.

Mit Entscheiden vom 11. Dezember 2013 hiess die Steuerverwaltung die Einsprachen teilweise gut. Sie liess die Fahrkosten für die Benützung des privaten Fahrzeugs grösstenteils zum Abzug zu und setzte das steuerbare Einkommen bei den Kantons- und Gemeindesteuern auf Fr. 19'200.-- und bei der direkten Bundessteuer auf Fr. 28'100.-- fest. Im Übrigen wies sie die Einsprachen ab.

B.

Am 20. Dezember 2013 gelangte A._____ mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese wies die Rechtsmittel am 17. Juli 2015 ab. Sie verweigerte den Verlustvortrag und den Abzug zusätzlicher Berufskosten; darüber hinaus kürzte sie die von der Steuerverwaltung gewährten Fahrkosten (im Rahmen einer sog. reformatio in peius) und wies die Sache zur Neufestsetzung der Steuerfaktoren an die Steuerverwaltung zurück.

C.

In einer einzigen Rechtsschrift vom 17. August 2015 hat A. _____ Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen die Entscheide der StRK erhoben. Er beantragt sinngemäss die Berücksichtigung der Verluste aus selbständiger Erwerbstätigkeit aus vergangenen Jahren, die vollständige Anerkennung der Kosten für die Benützung seines privaten Fahrzeugs als Berufskosten und die Gewährung der Pauschale für unselbständige Nebenerwerbstätigkeit.

Mit Verfügung vom 19. August 2015 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt. Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Beschwerdevernehmlassung vom 29. Oktober 2015 bzw. Beschwerdeantwort vom 24. November 2015 die Abweisung der Beschwerden. Mit Eingabe vom 16. Dezember 2015 hat sich A. _____ erneut zur Sache geäussert.

Erwägungen:

1.

1.1 Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerden als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 201 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 145 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Bei den angefochtenen Rückweisungsentscheiden handelt es sich um Endentscheide, verbleibt der Steuerverwaltung doch kein Entscheidungsspielraum mehr; die Rückweisung dient nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des Angeordneten (vgl. BGE 140 V 321 E. 3.2, 134 II 124 E. 1.3; für das kantonale

Verfahren BVR 2017 S. 205 E. 1.4). Die zusätzlichen Voraussetzungen von Art. 74 Abs. 3 i.V.m. Art. 61 Abs. 3 VRPG für die Anfechtung von Zwischenentscheiden müssen daher nicht erfüllt sein. Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, ist durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG). Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist einzutreten.

1.2 Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen und in getrennten Verfahren veranlagt werden. Allerdings können die Entscheide in ein und derselben Urteilsschrift getroffen werden (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1, 130 II 509 E. 8.3). Weil vorliegend die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitgehend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

1.3 Eine Gutheissung der Beschwerden würde sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer zu einer Steuerersparnis von deutlich weniger als Fr. 20'000.-- führen, womit die Behandlung der Beschwerden in die einzelrichterliche Zuständigkeit fällt (Art. 57 Abs. 1 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

1.4 Das Verwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG).

2.

Nachdem der Beschwerdeführer versucht hatte, mit der Anlage seines Vermögens an der Börse ein Einkommen zu erzielen und dabei über mehrere Jahre Verluste erlitten hatte, sah er sich gezwungen, seinen Lebens-

unterhalt mit verschiedenen unselbständigen Erwerbstätigkeiten ausserhalb seines Berufs als ... zu bestreiten. Im Steuerjahr 2012 arbeitete er mit einem Beschäftigungsgrad von 30 % als ... der B. _____ AG in C. _____ (vgl. Vorakten Steuerverwaltung pag. 62). Daneben war er zu 20 % als Zeitungsfrühzusteller mit Einsatzgebiet im Raum Bern bei der ... D. _____ AG angestellt (Vorakten Steuerverwaltung pag. 63; Vorakten StRK pag. 84). Weiter war er mit einem Beschäftigungsgrad von 8 % für die E. _____ AG als Zählerableser im Raum F. _____ tätig (Vorakten Steuerverwaltung pag. 27, 64). Schliesslich nahm er in dem von ihm mitbewohnten Wohnhaus die Funktion des Hauswarts war, wobei das Pensum bei einem monatlichen Bruttolohn von Fr. 325.20 unter 10 % gelegen haben dürfte (vgl. Vorakten StRK pag. 74 ff. sowie unpaginierte Vorakten Steuerverwaltung).

3.

Der Beschwerdeführer ist nicht einverstanden damit, dass seine frühere selbständige Erwerbstätigkeit steuerlich nicht anerkannt und die Verrechnung der damaligen Verluste mit seinem heutigen Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit verweigert worden ist (Beschwerden S. 1 f.).

3.1 Gemäss Art. 35 Abs. 1 StG bzw. aArt. 211 DBG in der bis am 31. Dezember 2013 gültigen Fassung (AS 1991 1184) können die Verluste aus selbständiger Erwerbstätigkeit der sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahre von den Einkünften abgezogen werden, soweit die Verluste bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten. Die Berücksichtigung eines Verlustvortrags setzt bei natürlichen Personen eine selbständige Erwerbstätigkeit voraus, weswegen nach deren Aufgabe keine Verlustverrechnung mehr stattfinden kann (vgl. BGer 2C_189/2016 und 2C_190/2016 vom 13.2.2017 E. 6.4.2 mit Hinweisen, 2C_33/2009 vom 27.11.2009, in StE 2010 B 23.9 Nr. 13 E. 3.3; Reich/Züger/Betschart, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 31 DBG N. 15b). – Die StRK hat gestützt auf die Akten festgestellt, dass der Beschwerdeführer seine selbständige Erwerbstätigkeit per Ende

April 2011 aufgegeben hat (vgl. Vorakten StRK pag. 44, 91; Vorakten Steuerverwaltung pag. 74; angefochtene Entscheide E. 3), was vom Beschwerdeführer nicht bestritten wird. Mangels Vorliegens einer selbständigen Erwerbstätigkeit im hier interessierenden Steuerjahr ist eine Verlustverrechnung von vornherein ausgeschlossen, unabhängig davon, ob die in den Vorjahren ausgeübte Tätigkeit als selbständige zu qualifizieren ist oder nicht. Daher ist entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz diese Frage unbeantwortet gelassen hat.

3.2 Der Beschwerdeführer rügt weiter eine Verletzung von Art. 104 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern (KV; BSG 101.1), wonach die Steuern insbesondere so zu bemessen sind, dass die wirtschaftlich Schwachen geschont werden und der Leistungswille der einzelnen erhalten bleibt (Beschwerden S. 1). – Dieser Einwand geht fehl. Die Bestimmung richtet sich an den Gesetzgeber (Kälin/Bolz, Handbuch des bernischen Verfassungsrechts, 1995, Art. 104 N. 5a) und nicht an die rechtsanwendenden Behörden, weswegen die steuerpflichtige Person daraus keine unmittelbaren Rechte ableiten kann. Soweit der Beschwerdeführer sinngemäss auch eine Verletzung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit geltend macht (Art. 104 Abs. 1 KV und Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV; SR 101]), so ist auf Folgendes hinzuweisen: Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann dieser Verfassungsgrundsatz bei seiner Umsetzung entweder mit dem Totalgewinn- oder mit dem Periodizitätsprinzip in Verbindung gebracht werden. Während das Totalgewinnprinzip die steuerliche Leistungsfähigkeit an einer möglichst langen Zeitspanne messen wolle, was einen Verlustvortrag während langer Zeit gestatten würde, verlange das Periodizitätsprinzip eine Beschränkung auf die jeweilige Steuerperiode. Angesichts der Bedeutung des Periodizitätsprinzips im Steuerrecht müsse letzterem in Fällen wie dem vorliegenden bei der Konkretisierung des Verfassungsprinzips der Vorrang gewährt werden. Der Ausschluss des Verlustvortrags nach Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit stehe daher nicht in Widerspruch zum Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (vgl. BGer 2C_33/2009 vom 27.11.2009, in StE 2010 B 23.9 Nr. 13 E. 3.2 f. mit Hinweisen).

4.

Strittig ist weiter die Abzugsfähigkeit der vom Beschwerdeführer geltend gemachten Auslagen für die Benützung des privaten Fahrzeugs als Berufskosten.

4.1 Bund und Kantone erheben von den natürlichen Personen 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 (Gewinnungskosten) und allgemeinen Abzüge (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). Zu den Gewinnungskosten zählen auch die Berufskosten. Die zu berücksichtigenden Berufskosten fallen *vor oder nach* der eigentlichen Arbeit an (vgl. BVR 2010 S. 169 [VGE 23225/23226 vom 7.12.2009] nicht publ. E. 3.1). Sie sind abzugrenzen von Auslagen, die den Arbeitnehmenden *während* der Ausübung der beruflichen Tätigkeit entstehen. Solche Auslagen sind grundsätzlich von der Arbeitgeberin bzw. vom Arbeitgeber zu ersetzen (vgl. Art. 327a Abs. 1 des Schweizerischen Obligationenrechts [OR; SR 220]; vgl. dazu und auch zum Folgenden VGE 2014/116/117 vom 10.6.2016 E. 2.1 ff., 2015/91/92 vom 4.12.2015 E. 3.1 ff.).

4.2 Unselbständig erwerbstätige Personen dürfen als Gewinnungs- bzw. Berufskosten u.a. die notwendigen Aufwendungen 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 Abs. 1 Bst. a StG in der bis 31. Dezember 2015 gültigen Fassung [BAG 00-124]; aArt. 26 Abs. 1 Bst. a DBG in der bis 31. Dezember 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 in der hier noch anwendbaren bis 31. Dezember 2015 gültigen Fassung [BAG 00-96]) und für die direkte Bundessteuer die Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 10. Februar 1993 über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer (Berufskostenverordnung, VBK; SR 642.118.1 in der hier noch anwendbaren bis 31. Dezember 2015 gültigen Fassung [AS 1993 1363]). Gemäss aArt. 7 BKV und aArt. 5 VBK können für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte die tatsächlich entstehenden, notwendigen Auslagen für die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel abgezogen werden. Nur wenn kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung steht oder dessen Benützung objektiv nicht zumutbar ist, können die Kosten des privaten Fahrzeugs gemäss den Kilometerpauschalen im Anhang der VBK zum Abzug gebracht werden.

4.3 Die Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels ist unter anderem dann unzumutbar, wenn der zeitliche Mehraufwand bei dessen Nutzung mehr als eine Stunde pro Tag beträgt (Praxisfestlegung der Steuerverwaltung «Fahrkosten für den Arbeitsweg», einsehbar unter <<http://www.taxinfo.sv.fin.be.ch>>, Rubriken «Themen/2. Einkommens- und Vermögenssteuern/Fahrkosten für den Arbeitsweg», nachfolgend: Praxisfestlegung Fahrkosten; vgl. Leuch/Nanzer, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2. Aufl. 2014, Art. 31 N. 11; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 26 N. 123; vgl. zur Praxis in Zürich und Luzern BGer 2C_343/2011 vom 25.10.2011 E. 3.1 bzw. KGer LU 9.12.2014 E. 2.2.1.1; VGer LU vom 15.12.2004, in LGVE 2004 II Nr. 23 E. 4c). 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 (KGer LU 9.12.2014 E. 2.2.1.2) sowie die 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 (Leuch/Nanzer, a.a.O., Art. 31 N. 11).

4.4 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). Der Begriff der Erforderlichkeit ist in einem weiten Sinn auszulegen, wobei das Bundesgericht nicht verlangt, dass die steuerpflichtige Person das Erwerbseinkommen ohne die streitige Auslage überhaupt nicht hätte erzielen können. Es wird auch keine Rechtspflicht vorausgesetzt, die entsprechende Aufwendung zu tätigen, sondern es genügt, dass diese wirtschaftlich als der Gewinnung des Einkommens förderlich erscheint und es der steuerpflichtigen Person nicht zumutbar war, sie zu vermeiden (BGE 124 II 29 E. 3a mit zahlreichen Hinweisen; BGer 2C_666/2014 und 2C_667/2014 vom 16.2.2015 E. 2.1.2). – Der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen, zu denen auch das Anfallen von Berufskosten gehört, obliegt der steuerpflichtigen Person. Diese hat die steuermindernde Tatsache nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 140 II 248 E. 3.5, 121 II 257 E. 4c/aa; BVR 2011 S. 241 E. 4.1).

5.

5.1 Es ist unbestritten, dass die Arbeit des Beschwerdeführers als Zeitungszusteller für die D._____ AG jeweils um 5.00 Uhr begann (vgl. Vorakten Steuerverwaltung pag. 63). Die Kosten für die Fahrt mit dem privaten Fahrzeug zum Einsatzgebiet und zurück hat die Vorinstanz wie bereits die Steuerverwaltung als Berufskosten anerkannt (312 Tage à 6 km). Bezüglich der Tätigkeit bei der B._____ AG hat die StRK erwogen, dass der Beschwerdeführer nur an 37 Tagen auf sein Auto angewiesen gewesen sei, um nach dem Zustelldienst rechtzeitig um 7.00 Uhr in C._____ die Arbeit aufnehmen zu können, wobei die Distanz vom Wohn- zum Arbeitsort und zurück 53 km betrage. An den übrigen 218 Arbeitstagen bei der B._____ AG hätte er sich aufgrund des späteren Arbeitsbeginns mit öffentlichen Verkehrsmitteln nach C._____ begeben können, weshalb für diese Tage nur die entsprechenden Kosten zu berücksichtigen seien. Die Steuerverwaltung

war von 255 Fahrten à 56 km ausgegangen. Bei den für die Arbeit bei der E._____ AG und die Hauswartstätigkeit geltend gemachten Fahrkosten, welche die Steuerverwaltung im Umfang von 30 à 45 km und 8 à 38 km zum Abzug zugelassen hatte, handle es sich um Auslagen, die während der Arbeit angefallen seien und daher nicht als Berufskosten abgezogen werden könnten. Aufgrund der von der StRK vorgenommenen Kürzungen resultierten anrechenbare Fahrkosten von insgesamt Fr. 4'536.-- (Fr. 2'683.-- für das Privatfahrzeug, Fr. 1'853 für ein 5-Zonen-Jahresabonnement); die Steuerverwaltung hatte Kosten von insgesamt Fr. 12'464.-- anerkannt (angefochtene Entscheide E. 6.1 ff.; Vorakten Steuerverwaltung pag. 84 ff., insb. pag. 73). – Der Beschwerdeführer erachtet die von der Vorinstanz im Rahmen einer reformatio in peius vorgenommenen Kürzungen in Anbetracht der schwierigen Situation, in der er sich nach dem Verlust seines gesamten Vermögens an der Börse befunden habe, als ungerechtfertigt und unnötig hart. Er macht geltend, dass ihm die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel und insbesondere die doppelten Ausgaben für ein Streckenabonnement und für das zur Berufsausübung notwendige private Auto bei seinem tiefen Einkommen nicht zumutbar gewesen seien (Beschwerden S. 2).

5.2 Mit den öffentlichen Verkehrsmitteln dauert die Fahrt nach C._____ 42-50 Minuten; für den Rückweg werden 47-56 Minuten benötigt (Arbeitsbeginn vor 16.00 Uhr, Arbeitsende nach 19.30 Uhr). Mit dem privaten Fahrzeug beträgt die Fahrzeit bei Wahl der schnellsten Strecke (vgl. dazu E. 5.3 hiernach) ca. 26 Minuten für den Hin-, und 24 Minuten für den Rückweg (vgl. auch zum Folgenden <<http://www.maps.google.ch>>; ... nach ... C._____ und zurück, wobei die genaue Dauer von der Tageszeit und dem Verkehrsaufkommen abhängt). Der zeitliche Mehraufwand von 39-56 Minuten macht die Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel noch nicht unzumutbar. Es sind hier jedoch weitere besondere Umstände zu berücksichtigen: So bestritt der Beschwerdeführer sein Teilzeitpensum von 30 % bei der B._____ AG nicht konzentriert auf wenige Wochentage, sondern auf 255 Arbeitstage verteilt zu unterschiedlichen Zeiten und mit unterschiedlich langer Einsatzdauer, wobei der kürzeste Einsatz 1,5 und der längste 7 Stunden dauerte (persönlicher Einsatzplan 2012, Vorakten Steuerverwaltung

pag. 61 ff. auch zum Folgenden). Das Arbeitsende war offenbar nicht im Voraus bestimmt; vielmehr hat der Beschwerdeführer im Jahr 2012 460 Überstunden geleistet (Beschwerden S. 2). Vor diesen Arbeitseinsätzen stellte er (an 312 Tagen) Zeitungen zu und war an 30 Tagen zusätzlich als Zählerableser für die E. _____ AG im Raum F. _____ tätig (Vorakten Steuerverwaltung pag. 34). Daneben verrichtete er an einer unbestimmten Anzahl von Tagen seine Tätigkeit als Hauswart. Die zeitliche Koordination seiner vier Teilzeiterwerbstätigkeiten an vier unterschiedlichen Standorten stellte den Beschwerdeführer vor grosse Herausforderungen. Erschwerend kam hinzu, dass Arbeitsbeginn und Arbeitsende bei der B. _____ AG von Tag zu Tag änderten, dass das Arbeitsende nicht immer im Voraus bekannt war und seine Einsätze mithin bis nach 20.30 Uhr dauerten. Aus diesen Gründen war der Beschwerdeführer auch an Tagen ohne Frühdienst auf die Benutzung des Privatautos angewiesen. Daran ändert nichts, dass die vier Anstellungen insgesamt nur einem Arbeitspensum von 60-65 % entsprochen haben, wie die Vorinstanz berechnet hat (angefochtene Entscheide E. 5.2), und dass es ihm wohl möglich war, gewisse Tätigkeiten auf weniger arbeitsintensive Tage zu verlegen. Der sehr frühe Arbeitsbeginn bei der D. _____ AG, die unregelmässigen Arbeitszeiten bei der B. _____ AG einschliesslich der Notwendigkeit zur Leistung von Überstunden und die relativ weit auseinander liegenden Arbeitsorte dürfen bei der Prüfung der Erforderlichkeit und der Zumutbarkeit nicht unberücksichtigt bleiben. Bei der notwendigen Gesamtbetrachtung (vorne E. 4.3 f.) muss mit der Steuerverwaltung geschlossen werden, dass es dem Beschwerdeführer nicht zuzumuten war, seinen Arbeitsweg nach C. _____ an gewissen Tagen mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurückzulegen.

5.3 Die StRK hat für die Berechnung der Auslagen bei Verwendung des privaten Fahrzeugs eine tägliche Wegdistanz von 53 km ermittelt; dies entspricht der kürzesten Strecke zwischen dem Wohn- und dem Arbeitsort in C. _____. Die Steuerverwaltung hatte ihren Berechnungen die Distanz über die schnellste Route von rund 56 km zugrunde gelegt (vgl. Schreiben der Steuerverwaltung vom 18.10.2013, Vorakten Steuerverwaltung pag. 73). Der Beschwerdeführer erachtet die Kürzung um 3 km pro Arbeitstag durch die Vorinstanz als nicht sachgerecht (Beschwerden S. 2).

– Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts wird nicht verlangt, dass die steuerpflichtige Person das Erwerbseinkommen ohne die streitige Auslage überhaupt nicht hätte erzielen können. Es genügt, dass diese wirtschaftlich als der Gewinnung des Einkommens förderlich erscheint und es der steuerpflichtigen Person nicht zumutbar war, sie zu vermeiden (vorne E. 4.4). Vom Wohnort des Beschwerdeführers führt der kürzeste Weg nach C._____ durch die Stadt Bern zum Autobahnanschluss in Ostermundigen und von dort via die A6 auf die A1 (26.5 km Hin- und 26.7 km Rückweg). Der schnellere Weg führt nach Westen zum Autobahnanschluss in Bümpliz, von wo die A1 über die A12 erreicht wird (27.5 km Hin- und 28 km Rückweg). Ab dem Autobahnknoten in Bern-Wankdorf sind die Routen identisch. Auf beiden Zufahrtsstrecken zur A1 können Staus die Fahrzeit deutlich verlängern. Wegen der längeren Strecke im Stadtverkehr und der häufigeren Staus auf der A6 erweist sich die Alternativvariante über den Autobahnanschluss in Bümpliz zu den meisten Tageszeiten jedoch als die deutlich bessere Wahl. Dem Beschwerdeführer ist nicht zuzumuten, zur Vermeidung eines Mehrwegs von lediglich knapp 3 km pro Tag eine (zu staufreien Zeiten) um 3-12 Minuten längere Fahrzeit in Kauf zu nehmen. Soweit die Vorinstanz den von der Steuerverwaltung ermittelten Arbeitsweg von 56 km auf 53 km reduziert hat, halten die angefochtenen Entscheide der Rechtskontrolle nicht stand. Die hier anwendbare Kilometerpauschale beträgt Fr. 0.70, was unbestritten ist (Wegleitung 2012 zum Ausfüllen der Steuererklärung, natürliche Personen, Ziff. 6.1 [S. 41], einsehbar unter <<http://www.fin.be.ch>>, Rubrik «Steuern/Ratgeber/Publikationen/Wegleitungen»). Bei einer Fahrleistung von 14'280 km (255 Tage à 56 km) kann der Beschwerdeführer für die Arbeit bei der B._____ AG Fr. 9'996.-- als Fahrkosten zum Abzug bringen (vgl. auch Vorakten Steuerverwaltung pag. 73).

5.4 Für die Tätigkeit als Zählerableser bei der E._____ AG hat die Steuerverwaltung Fahrkosten von Fr. 945.-- anerkannt (1'350 km à Fr. 0.70; Vorakten Steuerverwaltung pag. 73). Die Vorinstanz hat diesen Abzug mit der Begründung verweigert, dass es sich bei den Kosten für die Fahrten zu den Kundinnen und Kunden um während der Arbeitszeit angefallene Auslagen und nicht um Berufskosten handle. Die E._____

AG habe dem Beschwerdeführer für das Steuerjahr 2012 diese Auslagen als Spesen entschädigt, weshalb steuerlich keine Fahrkosten zu berücksichtigen seien (angefochtene Entscheide E. 6.3). Der Beschwerdeführer wendet ein, dass die von ihm geltend gemachten Fahrkilometer auf dem Weg zur Arbeit angefallen und gemäss Arbeitsvertrag nicht entschädigt worden seien (Beschwerden S. 2; vgl. auch Vernehmlassung der Steuerverwaltung, Vorakten StRK pag. 35). – Das Einsatzgebiet des Beschwerdeführers liegt zwischen Bern und F._____ (vgl. Vorakten StRK pag. 77). Gemäss genehmigtem Spesenreglement der E._____ AG werden grundsätzlich nur die Kosten für Fahrten ab dem Arbeitsort vergütet (Vorakten StRK pag. 64). Es sind keine Anhaltspunkte erkennbar, dass die E._____ AG dem Beschwerdeführer entgegen der expliziten Regelung im Spesenreglement auch Fahrten vom Wohn- an den Arbeitsort bzw. ins Einsatzgebiet entschädigt hat. Da der Beschwerdeführer für seine Tätigkeit bei der E._____ AG unbestrittenermassen auf sein privates Fahrzeug angewiesen war (vgl. Vorakten StRK pag. 80), sind die geltend gemachten Auslagen in dem von der Steuerverwaltung akzeptierten Umfang von Fr. 945.-- als Berufskosten zum Abzug zuzulassen.

5.5 Die Verwaltung des vom Beschwerdeführer bewohnten Mehrfamilienhauses befindet sich in G._____. Im Jahr 2012 hat er sich in seiner Funktion als Hauswart acht Mal mit dem Auto dorthin begeben, «um Waschgeld abzugeben oder andere Angelegenheiten zu klären». Anders als die Steuerverwaltung, die für die diesbezüglichen Auslagen einen Abzug von Fr. 213.-- (38 km à Fr. 0.70) gewährt hatte, verneinte die Vorinstanz das Vorliegen von abzugsfähigen Fahrkosten. Sie argumentierte, dem Beschwerdeführer würden für den Arbeitsweg keine Fahrkosten entstehen, weil der Arbeitsort mit dem Wohnort identisch sei. Bei den geltend gemachten Fahrkosten handle es sich vielmehr um während der Arbeitszeit entstandene Auslagen, weshalb davon ausgegangen werden könne, dass sie von der Arbeitgeberin entschädigt worden seien (vgl. angefochtene Entscheide E. 6.4). Ob dies tatsächlich zutrifft, hat die Vorinstanz nicht überprüft. – Auslagen der Arbeitnehmenden, die während der beruflichen Tätigkeit entstehen, sind von der Arbeitgeberin bzw. vom Arbeitgeber zu ersetzen (vorne E. 4.1). Solche Spesen werden entweder

gestützt auf die tatsächlich entstandenen Kosten oder pauschal vergütet. Sie können (ausnahmsweise) aber auch im Lohn bereits mitenthalten sein. Weist die steuerpflichtige Person hingegen nach, dass solche Kosten entstanden und nicht entschädigt worden sind, sind sie steuerlich zum Abzug zuzulassen (vgl. BGer 2C_71/2014 vom 15.9.2014 E. 5.5; VGE 2014/116/117 vom 10.6.2016 E. 2.2, je mit weiteren Hinweisen). Im «Hauswartvertrag» haben die Parteien vereinbart, dass das übliche Verbrauchs- und Reinigungsmaterial sowie die benötigten Maschinen und Geräte durch den Hauswart «organisiert und besorgt» würden und dass die entsprechenden Kosten in der Monatspauschale inbegriffen seien. Weitere Auslagen müssten vorgängig bewilligt werden (Ziff. 3 des Vertrags, Vorakten StRK pag. 73). Gemäss Lohnausweis wurden dem Beschwerdeführer für seine Hauswarttätigkeit im Jahr 2012 keine (nicht im Lohn enthaltenen) Spesen bezahlt (Ziff. 13, unpaginierte Vorakten der Steuerverwaltung). Bei diesen Gegebenheiten ist davon auszugehen, dass Kosten angefallen sind, die weder im Lohn mitenthalten noch als Spesen entschädigt worden sind. Was deren Höhe anbelangt, besteht für das Verwaltungsgericht kein Anlass (vgl. auch vorne E. 1.4.), von den Berechnungen der Steuerverwaltung abzuweichen. Für die Tätigkeit des Beschwerdeführers als Hauswart sind daher Fr. 213.-- als Berufskosten steuerlich abziehbar.

6.

Schliesslich beantragt der Beschwerdeführer, es sei ihm für die Tätigkeit bei der E. _____ AG ein Pauschalabzug zu gewähren (Beschwerden S. 2). Gemäss Art. 13 BKV bzw. Art. 10 VBK kann für die mit einer unselbstständigen Nebenerwerbstätigkeit verbundenen Berufskosten eine Teilpauschale abgezogen werden. Der Nachweis höherer Kosten bleibt vorbehalten. Die Vorinstanz hat erwogen, dass nur dann von einem Nebenerwerb gesprochen werden könne, wenn auch ein Haupterwerb vorliege. Letzterer müsse zwar nicht zwingend einer Vollzeiterwerbstätigkeit entsprechen, sollte jedoch ein Pensum von rund zwei Drittel der normalen Arbeitszeit erreichen. Da keine der vier Erwerbstätigkeiten des Beschwerdeführers dieses Kriterium erfülle, liege

auch keine Nebenerwerbstätigkeit vor (angefochtene Entscheide E. 5.1 f.).
– Ob bei der geschilderten Erwerbssituation des Beschwerdeführers im Jahr 2012 (vorne E. 5.1) die Anstellung bei der E. _____ AG als Nebenerwerbstätigkeit gelten kann, für die der Pauschalabzug gemäss Art. 13 BKV bzw. Art. 10 VBK zulässig wäre, kann aus den folgenden Gründen offenbleiben: Die Nebenerwerbs(teil-)pauschale umfasst alle Berufskosten, insbesondere auch die Fahrkosten (VRK SG vom 29.3.2011, in SGE 2011 Nr. 5 E. 2c/cc; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 26 N. 135). Gewährt werden entweder der Pauschalabzug oder die nachgewiesenen höheren tatsächlichen Kosten. Die vom Beschwerdeführer geltend gemachten, anerkannten Fahrkosten von Fr. 945.-- (vgl. vorne E. 5.4) sind höher als der Pauschalabzug gemäss Art. 13 i.V.m. Art. 6 Abs. 2 BKV bzw. Art. 10 VBK von Fr. 800.-- (vgl. Anhang VBK), weswegen die Berücksichtigung der tatsächlichen Kosten für den Beschwerdeführer vorteilhafter ist. Im Ergebnis hat die Vorinstanz den Pauschalabzug daher zu Recht verweigert.

7.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Beschwerden insoweit gutzuheissen sind, als bei der Veranlagung der Steuern 2012 Fahrkosten von insgesamt Fr. 12'464.-- als Berufskosten zum Abzug zuzulassen sind. Soweit weitergehend sind die Beschwerden abzuweisen.

8.

Bei diesem Ausgang der Verfahren dringt der Beschwerdeführer mit seinen Rechtsbegehren nur teilweise durch, wobei er als zur Hälfte unterliegend zu betrachten ist. In diesem Umfang wird er kostenpflichtig; die verbleibenden Kosten sind nicht zu erheben (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 und 2 VRPG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 1 und 3 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]). Die Kosten der

Verfahren vor der StRK sind entsprechend dem Ausgang dieser Verfahren neu zu verlegen (Art. 102 VRPG i.V.m. Art. 200 Abs. 1 StG; Art. 144 Abs. 1 DBG), wobei ebenfalls keine Parteikosten zu sprechen sind (Art. 200 Abs. 4 StG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 VwVG).

9.

Rückweisungsentscheide gelten nach der Regelung des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110) in der Regel als Zwischenentscheide, die nur unter den (zusätzlichen) Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG mit dem in der Hauptsache offenstehenden Rechtsmittel selbständig angefochten werden können. Da die Rückweisung an die Steuerverwaltung bloss der (rechnerischen) Umsetzung der Anordnungen des Verwaltungsgerichts dient (vorne E. 6), dürfte es sich vorliegend aber um einen Endentscheid im Sinn von Art. 90 BGG handeln (vgl. BGE 140 V 321 E. 3.2, 134 II 124 E. 1.3).

Demnach entscheidet die Einzelrichterin:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 wird dahin gutgeheissen, dass der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. Juli 2015 aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung des Beschwerdeführers im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen wird. Soweit weitergehend wird die Beschwerde abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2012 wird dahin gutgeheissen, dass der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. Juli 2015 aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung des Beschwerdeführers im Sinn der Erwägungen an die Steu-

erverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen wird. Soweit weitergehend wird die Beschwerde abgewiesen.

3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 1'500.--, werden dem Beschwerdeführer zur Hälfte, ausmachend Fr. 750.--, auferlegt. Die verbleibenden Kosten werden nicht erhoben.
4. Die Kosten der Verfahren vor der Steuerrekurskommission von Fr. 800.-- werden dem Beschwerdeführer zur Hälfte, ausmachend Fr. 400.--, auferlegt. Die verbleibenden Kosten werden nicht erhoben.
5. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
6. Zu eröffnen:
 - dem Beschwerdeführer
 - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Die Einzelrichterin:

Der Gerichtsschreiber:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Zustellung der schriftlichen Begründung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.