

100.2016.6/7U
ARB/DIS/KIB

Verwaltungsgericht des Kantons Bern
Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 7. Februar 2018

Verwaltungsrichterin Arn De Rosa, präsidierendes Mitglied
Verwaltungsrichter Häberli, Verwaltungsrichter Müller
Gerichtsschreiberin Kissel

A. _____

Beschwerdeführer

gegen

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

und

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

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuern
2009-2011 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
vom 15. Dezember 2015; 100 14 9-11, 200 14 7-9, 200 15 4)



Sachverhalt:

A.

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region ..., veranlagte A._____ am 16. April 2013 für die Steuerjahre 2009 bis 2011 abweichend von dessen Selbstdeklaration auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 62'800.-- (2009), Fr. 69'400.-- (2010) und Fr. 42'600.-- (2011) bei den Kantons- und Gemeindesteuern und Fr. 69'600.-- (2009), Fr. 77'100.-- (2010) und Fr. 49'500.-- (2011) bei der direkten Bundessteuer. Die Abweichung beruhte im Wesentlichen darauf, dass die Steuerverwaltung die in den Jahren 2009 bis 2011 geltend gemachten Verluste bzw. Verlustvorträge (2010 und 2011) aus selbständiger Nebenerwerbstätigkeit nicht zum Abzug zuließ und in den Jahren 2010 und 2011 den Eigenmietwert einer als Arbeitsraum genutzten Stockwerkeigentumseinheit aufrechnete. Zudem verweigerte sie im Jahr 2010 einen Abzug für die Unterstützung des Vaters des Steuerpflichtigen. Die dagegen gerichteten Einsprachen wies die Steuerverwaltung ab (Entscheide vom 11.12.2013).

B.

Am 7. Januar 2014 gelangte A._____ mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK) und beantragte sinngemäss die Veranlagung der Steuerjahre 2009 bis 2011 entsprechend seiner Selbstdeklaration sowie die Sistierung der Verfahren auf unbestimmte Zeit. Mit Zwischenverfügung vom 8. Januar 2014 wies die StRK das Sistierungsgesuch ab; die hiergegen erhobene Verwaltungsgerichtsbeschwerde blieb erfolglos (VGE 2014/31/32 vom 24.2.2014). In der Sache bestätigte die StRK die Einspracheentscheide, ordnete (im Rahmen einer sog. *reformatio in peius*) die Aufrechnung des Eigenmietwerts auch im Steuerjahr 2009 an und verweigerte den neu geltend gemachten Abzug für die Benützung eines privaten Arbeitszimmers. Mit Entscheiden vom 15. Dezember 2015 wies sie die Rechtsmittel ab, unter Rückweisung der Sache an die Steuerverwaltung zur Neufestsetzung der Steuerfaktoren für das Steuerjahr 2009.

C.

In einer einzigen Rechtsschrift vom 5. Januar 2016 hat A. _____ sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Er beantragt, seiner im vorinstanzlichen Verfahren eingereichten «Beschwerde vom 7. Januar 2014 sei vollumfänglich [...] stattzugeben».

Mit Verfügung vom 7. Januar 2016 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt. Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Beschwerdevernehmlassung vom 9. Februar 2016 bzw. Beschwerdeantwort vom 25. Februar 2016 die Abweisung der Beschwerden. Mit Eingabe vom 21. März 2016 hat sich A. _____ erneut zur Sache geäußert; er hält an seinem Antrag fest.

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. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Zwar wird die Sache in Bezug auf die Steuern 2009 an die Steuerverwaltung zurückgewiesen. Es liegen aber insoweit praxisgemäss auch Endentscheide vor, verbleibt der Steuerverwaltung doch kein Entscheidungsspielraum mehr; die Rückweisung dient nur noch der (rechnerischen) Umsetzung des Angeordneten (vgl. statt vieler 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 an den vorinstanzlichen Verfahren 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 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]).

1.2 Das Rechtsbegehren des Beschwerdeführers lautet auf Gutheissung der bei der StRK eingereichten Beschwerde. Dieses Rechtsmittel (richtig: Rekurs und Beschwerde) richtete sich gegen die Einspracheentscheide der Steuerverwaltung. Anfechtungsobjekt im Verfahren vor Verwaltungsgericht bilden jedoch einzig die Entscheide der StRK vom 15. Dezember 2015, welche die Einspracheentscheide ersetzt haben (sog. Devolutiveffekt der Beschwerde; vgl. BVR 2010 S. 411 E. 1.4; s. auch BGE 139 II 404 E. 2.5 mit Hinweisen, 136 II 539 E. 1.2). Da sich aus der Verwaltungsgerichtsbeschwerde zweifelsfrei ergibt (vgl. Überschrift und Ingress), dass der Beschwerdeführer der Sache nach auch die Entscheide der StRK in Frage stellt, ist das Rechtsbegehren dahin umzudeuten, dass die Aufhebung der vorinstanzlichen Entscheide beantragt wird. Soweit sich die vorgebrachten Rügen aber ausschliesslich auf das Verhalten der Steuerverwaltung beziehen und nicht erkennbar ist, inwiefern die dabei geübte Kritik nach Ergehen der Entscheide der StRK noch von Bedeutung ist, erübrigt es sich, darauf einzugehen. Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden ist unter Vorbehalt der nachfolgenden Erwägung 2.2 einzutreten.

1.3 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. 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). Da vorliegend die einschlägigen Bestimmungen des kantonalen und eidgenössischen Rechts weitge-

hend gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung der Streitigkeit hinsichtlich kommunaler, kantonaler und eidgenössischer Steuern.

1.4 Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 VRPG).

2.

2.1 In den hier interessierenden Steuerjahren war der Beschwerdeführer in B._____ wohnhaft, wo er eine aus einem Raum bestehende Stockwerkeigentumseinheit besitzt, die er als Arbeitszimmer nutzt. Nach Abschluss seines Studiums der ... und sowie der ... an der Universität C._____ hatte er von 2006 bis Anfang 2011 eine befristete Vollzeitstelle an der Universität D._____ inne. Die bereits seit 2005 ausgeübte selbständige Erwerbstätigkeit führte er in reduziertem Umfang weiter. Ab Ende Juni 2011 war er auf Stellensuche, arbeitete Teilzeit und liess sich zum ... ausbilden. Seit 2012 ist er als ... an einem ... in Deutschland angestellt, wohin er im Jahr 2013 auch seinen Hauptwohnsitz verlegt hat.

2.2 Der Beschwerdeführer beantragt die Berücksichtigung der Verluste aus selbständiger Nebenerwerbstätigkeit sowie (sinngemäss) der geltend gemachten Verlustvorträge (vgl. Beschwerde Ziff. 4 S. 7 f.). Zudem sei auf die Aufrechnung des Eigenmietwerts von Fr. 4'505.-- zu verzichten oder aber in gleicher Höhe ein Arbeitszimmerabzug zu gewähren (vgl. Rechtsbegehren Beschwerde S. 1 sowie Ziff. 5 S. 10 ff.). Soweit der Beschwerdeführer weiterhin die Anerkennung eines Unterstützungsabzugs beantragen sollte (vgl. Beschwerde Ziff. 3 S. 5 unten), wäre die Beschwerde in diesem Punkt ungenügend begründet. An die Begründungspflicht gemäss Art. 32 Abs. 2 VRPG werden zwar praxisgemäss keine hohen Anforderungen gestellt. Die Begründung muss sich aber wenigstens in minimaler Form mit dem angefochtenen Erkenntnis auseinandersetzen und sinngemäss darauf schliessen lassen, welche Rechtsnormen nach Auffassung der opponierenden Partei verletzt oder inwiefern Sachverhaltselemente unrichtig oder unvollständig festgestellt worden sind (BVR 2006 S. 470 E. 2.4;

Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, Art. 32 N. 15). Diese Voraussetzungen sind hier nicht erfüllt, weshalb auf die Beschwerde insoweit nicht einzutreten ist (vgl. BVR 2015 S. 175 [VGE 2012/172 vom 18.12.2014] nicht publ. E. 2.2 mit weiteren Hinweisen).

3.

Strittig und zu prüfen ist, ob der Beschwerdeführer in den Jahren 2009 bis 2011 einer selbständigen Erwerbstätigkeit in Sinn des Steuerrechts nachgegangen ist und ob die in diesem Zusammenhang deklarierten Verluste (Steuerjahre 2009-2011) und die geltend gemachten Verlustvorträge (Steuerjahre 2010 und 2011) zum Abzug zuzulassen sind.

3.1 Bei selbständiger Erwerbstätigkeit können die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden (Art. 30 Abs. 1 i.V.m. Art. 32 Abs. 1 StG; Art. 25 i.V.m. Art. 27 Abs. 1 DBG). Wenn Auslagen und Verluste nicht bei einer selbständigen Erwerbstätigkeit, sondern anderweitig, d.h. im Rahmen einer sog. Liebhaberei oder der Ausübung eines Hobbys entstehen, werden sie steuerlich nicht zum Abzug zugelassen (vgl. Leuch/Strahm, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2. Aufl. 2014, Art. 21 N. 15; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 18 N. 14 und 22 f.). Von der Liebhaberei oder einem Hobby grenzt sich die selbständige Erwerbstätigkeit dadurch ab, dass sie auf Gewinnerzielung bzw. auf die Erzielung eines Erwerbseinkommens ausgerichtet ist. Die Qualifizierung einer Tätigkeit als Liebhaberei bzw. Hobby oder als Erwerbstätigkeit ist eine steuerrechtliche; über die Qualität der Arbeit und über die Ernsthaftigkeit, mit der jene ausgeübt wird, sagt sie nichts aus (vgl. statt vieler VGE 2014/279/280 vom 23.5.2016 E. 2.1 f. mit Hinweisen, 23218/23219 vom 5.11.2008, in StE 2009 B 23.1 Nr. 63 E. 3.1). Bringt eine Tätigkeit auf Dauer nichts ein, so ist dies ein deutliches Indiz dafür, dass es entweder an der Gewinnstrebigkeit oder an der objektiven Eignung zur Gewinnerzielung mangelt. In der Praxis wird daher auf das Fehlen der einen oder anderen geschlossen, wenn aus einer Tätigkeit während längerer Dauer Verluste resultieren und ein Gewinn realistischerweise

nicht in Aussicht steht (vgl. etwa VGE 2015/322/323 vom 1.6.2017 E. 5.2, 23218/23219 vom 5.11.2008, in StE 2009 B 23.1 Nr. 63 E. 3.3).

3.2 Nach den allgemeinen Regeln über die Verteilung der objektiven Beweislast tragen die Steuerbehörden die Beweislast für steuerbegründende oder steuererhöhende Tatsachen. Hinsichtlich steueraufhebender oder steuermindernder Tatsachen haben indessen die Steuerpflichtigen die Folgen allfälliger Beweislosigkeit zu tragen (vgl. BVR 2009 S. 465 E. 3 Ingress, 2007 S. 49 [VGE 22065 vom 15.8.2006] nicht publ. E. 2.4). Dementsprechend obliegt der Nachweis, dass eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, grundsätzlich der Steuerbehörde. Ist in einem konkreten Fall aber streitig, ob eine bestimmte verlustbringende Betätigung überhaupt eine selbständige Erwerbstätigkeit darstellt, ist hierfür die steuerpflichtige Person beweispflichtig (vgl. VGE 2016/120/121 vom 31.8.2017 E. 2.7, 2015/322/323 vom 1.6.2017 E. 5.3, 2014/279/280 vom 23.5.2016 E. 2.5).

3.3 Die Veranlagungsbehörde stellt zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Art. 166 Abs. 2 StG; Art. 123 Abs. 1 DBG). Die steuerpflichtige Person muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 167 Abs. 1 StG; Art. 126 Abs. 1 DBG). Insbesondere muss sie Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen (Art. 167 Abs. 2 StG; Art. 126 Abs. 2 DBG), wobei alle Urkunden vorlagepflichtig sind, die in irgendeiner Beziehung zur beweismässigen Abklärung des für die Veranlagung der steuerpflichtigen Person massgebenden Sachverhalts notwendig sind. Dazu gehören etwa auch Bestätigungen oder Quittungen, die Auskunft über den Verwendungszweck einer Aufwendung geben können (vgl. BGer 2A.4/2003 vom 11.7.2003 E. 2.1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 126 N. 30).

3.4 Die Vorinstanz hat erwogen, der Beschwerdeführer habe mit seiner Nebenbeschäftigung mehrheitlich Verluste erlitten, weshalb diese nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtet gewesen sei. Zudem habe er trotz wiederholter Aufforderung nie dargelegt, worin diese Tätigkeit überhaupt bestehe noch genauere Angaben über die (unbelegten) Einnahmen und Aufwen-

dungen gemacht. Das Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit in den hier interessierenden Steuerjahren sei mithin nicht nachgewiesen, weshalb die Grundlage für die Berücksichtigung der geltend gemachten Verluste und Verlustvorträge fehle (vgl. angefochtene Entscheide E. 5.3 ff.). Der Beschwerdeführer hält dem entgegen, dass seine selbständige Nebenerwerbstätigkeit in den Jahren 2006 bis 2008 trotz einer Vollzeitanstellung anerkannt worden sei; dies müsse auch für die folgenden Jahre gelten. Die eingetretenen Verluste würden im Übrigen nicht gegen eine Gewinnstrebigkeit sprechen, zumal sich sein Unternehmen noch in der Aufbauphase befunden und seine Arbeit jeweils erst mit einer gewissen Verzögerung Einnahmen generiert habe (vgl. Beschwerde Ziff. 4 S. 7 ff.). Er beschreibt die selbständige Nebenerwerbstätigkeit im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht wie folgt: «Ich verkaufe letztlich meine Expertise, [...] meine Kenntnis alter Handschriften und Drucke, meine Erfahrung mit der Konstitution und Edition von Texten sowie meine Sprach- und Sachkenntnis der entsprechenden Materie. Dabei verkaufe ich allerdings nicht meine Expertise in Form von Ratschlägen, Gutachten o. dgl., auch nicht meine Arbeitszeit, sondern verkaufe gleichsam ein <Halbfabrikat>, das nach dem Verkauf weiterbearbeitet und gedruckt wird» (vgl. Beschwerde Ziff. 4 S. 7 und 9 mit Verweis auf Beschwerdebeilage 6 und 7). Allerdings erwirtschaftete er nach anfänglichen (geringfügigen) Gewinnen ab 2007 nur noch Verluste (2005: Fr. 5'177.--, 2006: Fr. 1'228.--, 2007: Fr. -676.--, 2008: Fr. -16'083.--, 2009: Fr. -17'346.--, 2010: Fr. -3'725.--, 2011: Fr. -3'169.--; vgl. angefochtene Entscheide E. 5.3; Steuererklärungen 2008 bis 2011, Vorakten Steuerverwaltung [act. 4B3] pag. 6, [act. 4B2] pag. 83, 126 und [act. 4B1] pag. 174).

3.5 Der Beschwerdeführer stellt sich auf den Standpunkt, der Erwerbszweck sei grundsätzlich ein steuervermehrender Faktor, weshalb es Aufgabe der Steuerverwaltung sei, das Vorliegen eines solchen nachzuweisen (vgl. Beschwerde Ziff. 4 S. 7). Soweit er damit ausdrücken will, die Steuerverwaltung habe nachzuweisen, dass er in den hier interessierenden Steuerjahren keiner selbständigen Erwerbstätigkeit im Sinn des Steuerrechts nachgegangen sei, kann ihm nicht gefolgt werden: Der Nachweis, dass eine bestimmte verlustbringende Betätigung überhaupt eine selbständige Erwerbstätigkeit darstellt und dass die geltend gemachten Verluste ab-

zugsberechtigt sind, obliegt der steuerpflichtigen Person (vorne E. 3.2). Sie hat gestützt auf ihre prozessuale Mitwirkungspflicht aktiv an der Feststellung des behaupteten Sachverhalts mitzuwirken, aus dem sie Rechte für sich ableitet, und unaufgefordert sachdienliche Unterlagen einzureichen (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 20 VRPG; vorne E. 3.3). Für die Verteilung der Beweisführungslast zwischen Behörde und Partei bedeutet dies, dass die Behörde nicht gehalten ist, von sich aus weitere Abklärungen zu treffen, wenn die Partei einen Sachumstand aufhellen könnte, die ihr obliegende Mitwirkung aber unterlässt (vgl. BVR 2014 S. 197 E. 3.1, 2008 S. 163 E. 6.4.4; VGE 2016/139/140 vom 27.11.2017 E. 2.2, 2014/274 vom 1.9.2015 E. 2.3; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 20 N. 1 ff.; weiterführend Markus Berger, Sachverhaltsermittlung im ursprünglichen Verwaltungsverfahren und im Verwaltungsprozess, in BVR 2014 S. 550 ff., insb. S. 564 ff.).

3.6 Dieser Mitwirkungspflicht ist der Beschwerdeführer nicht nachgekommen. Er hat auch auf entsprechende Aufforderung hin keine Unterlagen wie Geschäftsbücher, Kaufbelege und Quittungen vorgelegt, mit denen einerseits der Nachweis der selbständigen Erwerbstätigkeit hätte erbracht und andererseits die Einnahmen und Auslagen hätten belegt werden können. Sein Einwand, die Vorinstanzen hätten weder um Auskünfte über die Art seiner selbständigen Erwerbstätigkeit gebeten (vgl. Beschwerde Ziff. 4 S. 9 oben) noch die einzureichenden Belege genau bezeichnet (vgl. Beschwerde Ziff. 6 S. 14 unten, 15), geht fehl: Ist wie hier umstritten, ob die aus einer geltend gemachten selbständigen Erwerbstätigkeit entstandenen Verluste steuermindernd berücksichtigt werden können, hat die steuerpflichtige Person von sich aus die nötigen Nachweise zu erbringen (E. 3.5 hiervoor). Welche Unterlagen sich dazu am besten eignen, weiss nicht die Steuerverwaltung, sondern diejenige Person, die die behauptete selbständige Erwerbstätigkeit ausübt. Der Beschwerdeführer ist nicht nur diese Mitwirkung schuldig geblieben, er hat sich darüber hinaus geweigert, die von der Steuerverwaltung zur Klärung des Sachverhalts angeordnete Buchprüfung durchführen zu lassen (vgl. Briefwechsel zwischen dem Beschwerdeführer und der Steuerverwaltung, Vorakten Steuerverwaltung [act. 4B3] pag. 28 ff.).

3.7 Auch die im verwaltungsgerichtlichen Verfahren eingereichten Beweismittel erlauben keine (abschliessende) Beurteilung der hier interessierenden Fragen. Die Vorbringen des Beschwerdeführers sind jedenfalls nicht geeignet, die von den Vorinstanzen vorgenommene Sachverhaltsfeststellung als falsch oder ungenügend erscheinen zu lassen. Mit der StRK ist daher davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer seinen Lebensunterhalt in den Steuerjahren 2009 bis 2011 aus einer Vollzeitanstellung bestritt und seine Nebentätigkeit trotz beträchtlicher Verluste über mehrere Jahre fortsetzte. Zu Recht hat sie daraus geschlossen, dass er nicht in erster Linie beabsichtigte, damit Gewinn zu erzielen, sondern primär einem von der Erzielung eines kalkulierbaren Ertrags unabhängigen persönlichen Interesse nachging. Zwar trifft zu, dass während der Aufbauphase eines Unternehmens mit Verlusten gerechnet werden muss. Der Beschwerdeführer verzichtete aber auch nach Beendigung seiner Anstellung an der Universität D._____ darauf, seinen zum damaligen Zeitpunkt bereits seit sechs Jahren bestehenden Nebenerwerb weiter auszubauen, weil er offenbar nicht mit einträglichen Einkünften rechnete, und suchte nach einer neuen Anstellung (vgl. Beschwerde Ziff. 4 S. 8). Es ist nicht zu beanstanden, wenn die StRK bei diesen Begebenheiten von einer fehlenden Gewinnstrebigkeit ausgegangen ist und die Nebentätigkeit des Beschwerdeführers nicht als selbständige Erwerbstätigkeit im Sinn des Steuerrechts anerkannt hat (vgl. angefochtene Entscheide E. 5.3; vorne E. 3.1). Daran ändert nichts, dass die Steuerverwaltung in den Jahren 2007 und 2008 das Vorliegen einer solchen noch anerkannt hat (vgl. Beschwerde Ziff. 4 S. 7). Vorangehende Steuerveranlagungen präjudizieren spätere Veranlagungen nicht (vgl. VGE 2014/279/280 vom 23.5.2016 E. 3.4.2, 2013/310/311 vom 9.1.2015 E. 1.2), und die rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse, auf denen eine Veranlagung beruht, können in einer späteren Periode abweichend beurteilt werden (vgl. etwa BGE 140 I 114 E. 2.4.3 mit weiteren Hinweisen). Die Steuerverwaltung hat somit nicht widersprüchlich gehandelt, wenn sie die geltend gemachten Verluste in den Steuerjahren 2009 bis 2011 nicht (mehr) zum Abzug zugelassen hat.

3.8 Gemäss Art. 35 Abs. 1 StG bzw. dem per Ende 2013 aufgehobenen Art. 211 DBG (AS 1991 1184) können die Verluste aus selbständiger Er-

werbstätigkeit 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 das (Fort-)Bestehen einer selbständigen Erwerbstätigkeit voraus (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 Anerkennung der geltend gemachten Verlustvorträge scheitert daher bereits am Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit in den Steuerjahren 2009 bis 2011.

4.

Strittig ist weiter die Aufrechnung des Eigenmietwerts von Fr. 4'505.-- pro Jahr bzw. die Nichtgewährung des Arbeitszimmerabzugs in gleicher Höhe in den Steuerjahren 2009 bis 2011.

4.1 Der amtliche Wert bildet den Vermögenssteuerwert eines Grundstücks. Die Erträge aus unbeweglichem Vermögen werden als Einkünfte besteuert (Art. 25 Abs. 1 StG; Art. 21 Abs. 1 DBG). Dazu gehören insbesondere alle Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung, Nutzniessung oder sonstiger Nutzung (Bst. a) sowie der Mietwert von Grundstücken oder Grundstücksteilen, die der steuerpflichtigen Person aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen (Bst. b, sog. Eigenmietwert; vgl. auch Art. 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Die Steuerverwaltung hat im Jahr 2009 wie in den Vorjahren die Stockwerkeigentumseinheit in B. _____ als Geschäftsliegenschaft anerkannt und als Teil des Anlagevermögens besteuert (vgl. definitive Veranlagung Steuerjahr 2009 vom 16.4.2013, Vorakten Steuerverwaltung [act. 4B2] pag. 83, 107 ff.). In den nachfolgenden Steuerjahren 2010 und 2011 hat sie die Stockwerkeigentumseinheit dem Privatvermögen zugeteilt und den

Eigenmietwert von Fr. 4'505.-- bei den Einkünften aufgerechnet (vgl. definitive Veranlagung 2010 vom 16.4.2013, Vorakten Steuerverwaltung [act. 4B2] pag. 127, 152 ff.; definitive Veranlagung 2011 vom 16.4.2013, Vorakten Steuerverwaltung [act. 4B1] pag. 175, 199 ff.). Die StRK hat den Eigenmietwert wegen fehlender selbständiger Erwerbstätigkeit bereits für das Steuerjahr 2009 aufgerechnet (vorne Bst. B; angefochtene Entscheide E. 6 f.). – Der Beschwerdeführer macht geltend, die Stockwerkeigentumseinheit bestehe lediglich aus einem Raum und sei zum Wohnen weder eingerichtet noch geeignet, weshalb sich die Aufrechnung eines Eigenmietwerts als nicht sachgerecht erweise. Allenfalls sei aufgrund der Nutzung als privates Arbeitszimmer in der Höhe des Eigenmietwerts der Arbeitszimmerabzug zuzulassen. Zudem sei unklar, auf welcher Berechnungsgrundlage der Eigenmietwert beruhe, da ihm dieser nie förmlich eröffnet worden sei. Schliesslich sei unverständlich, weshalb die Liegenschaft in gewissen Jahren als Geschäftsraum und später als private Liegenschaft qualifiziert worden sei (Beschwerde Ziff. 5 S. 10 f.).

4.2 Wie dargelegt fehlt es in den Steuerjahren 2009 bis 2011 an einer selbständigen Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers (vorne E. 3.7), weshalb das Arbeitszimmer in den entsprechenden Veranlagungen nicht mehr Teil des Geschäfts- bzw. Anlagevermögens bildet. Die Unterschiede zu den Veranlagungen der Vorjahre ergeben sich daraus und sind nicht auf widersprüchliches Verhalten der Steuerbehörden zurückzuführen. Da die Liegenschaft dem Beschwerdeführer unbestrittenermassen für den Eigengebrauch zur Verfügung gestanden hat, erweist sich die Berücksichtigung des Eigenmietwerts von Fr. 4'505.-- als rechtmässig. Der Beschwerdeführer verkennt bei seiner Kritik an diesem Vorgehen, dass auch Räumlichkeiten mit ihrem Eigenmietwert der Besteuerung unterliegen, die sich nur (aber immerhin) zur Nutzung als privates Arbeitszimmer eignen. Er macht im Übrigen nicht hinreichend substantiiert geltend, mit Fr. 4'505.-- sei der Eigenmietwert zu hoch berechnet bzw. mit der Vermietung solcher Räume liessen sich keine Mieteinnahmen in dieser Höhe (entsprechend Fr. 375.40 pro Monat) erzielen.

4.3 Der Beschwerdeführer bringt weiter sinngemäss vor, sollte sich die Aufrechnung des Eigenmietwerts als rechtmässig erweisen, so sei ihm in

diesem Umfang der Arbeitszimmerabzug zu gewähren (vgl. Beschwerde Ziff. 5 S. 11). – Die Kosten für ein privates Arbeitszimmer können nur abgezogen werden, wenn die steuerpflichtige Person regelmässig einen wesentlichen Teil der beruflichen Arbeit zu Hause verrichten muss, weil am Arbeitsplatz kein geeignetes Arbeitszimmer zur Verfügung steht bzw. dessen Benützung nicht möglich oder nicht zumutbar ist (vgl. BVR 1991 S. 6 E. 1; BGer 2C_374/2014 vom 30.7.2015 E. 2.4.1 mit Hinweisen, 2C_71/2014 vom 15.9.2014 E. 5.5.1; Leuch/Nanzer, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2. Aufl. 2014, Art. 31 N. 25 ff.; Knüsel/Suter, in Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 26 DBG N. 39 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 26 N. 34). Es ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer über einen Arbeitsplatz an der Universität D._____ verfügt hat. Dieser sei jedoch nicht «ausreichend gross und angemessen ausgerüstet» gewesen (vgl. Beschwerde Ziff. 5 S. 11; Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 28.9.2015 zum Schreiben der StRK vom 21.9.2015, Vorakten StRK [act. 4A] pag. 118). Selbst wenn dies zutreffen sollte, kann daraus nicht geschlossen werden, dessen Benützung sei geradezu unzumutbar gewesen. Dies umso weniger, als der Beschwerdeführer weder behauptet noch nachweist, dass er seiner Arbeit zu einem wesentlichen Teil von zu Hause aus nachgegangen ist. Im Übrigen scheint auch der als privates Arbeitszimmer genutzte Raum gewisse Nachteile aufzuweisen (vgl. Beschwerde Ziff. 5 S. 11 f.). Zu Recht hat die Vorinstanz daher den Arbeitszimmerabzug für alle drei Steuerjahre verweigert. Die vom Beschwerdeführer gerügte Ungleichbehandlung scheidet bereits an der mangelnden Vergleichbarkeit, da er lediglich behauptet, der Arbeitszimmerabzug sei «allen meinen Nachbarn, die vergleichbare Räume besitzen, selbstverständlich gewährt worden», ohne darzulegen und zu belegen, inwiefern vergleichbare Verhältnisse vorliegen (vgl. Beschwerde Ziff. 5 S. 12).

5.

5.1 Der Beschwerdeführer übt insbesondere im Zusammenhang mit der angeblichen ungenügenden Berücksichtigung seiner ausserordentlichen anderweitigen zeitlichen Belastung Kritik am Verhalten der Steuerverwaltung und der StRK. Das Verwaltungsgericht verkennt nicht, dass er sich beruflich in einer schwierigen Situation befunden hat, nachdem die Möglichkeit einer Verlängerung der Anstellung an der Universität D._____ hinfällig geworden war. Auch ist nachvollziehbar, dass die anschliessend absolvierte Weiterbildung und gleichzeitige Stellensuche sowie die Reisen nach Deutschland sehr zeitaufwendig waren (vgl. Beschwerde Ziff. 3). Soweit er unter Hinweis auf diese Belastungen folgert, es sei ihm nicht möglich gewesen, die ohnehin zu knapp bemessenen Fristen einzuhalten (vgl. Beschwerde Ziff. 6 S. 14, 16 ff.), so ist ihm entgegenzuhalten, dass er einerseits (begründete) Fristerstreckungsgesuche hätte stellen können und andererseits die Möglichkeit gehabt hätte, in den Rechtsmittelverfahren die Beweismittel nachzureichen und aufzuzeigen, dass die Steuerverwaltung den Sachverhalt unzutreffend festgestellt hat (vgl. Art. 151 StG i.V.m. Art. 25 VRPG). Auch im Verfahren vor der StRK bestand dazu hinreichend Gelegenheit (vgl. etwa Schreiben der StRK vom 21.9.2015, Vorakten StRK [act. 4A] pag. 113). Von einer Verletzung des rechtlichen Gehörs im vorinstanzlichen Verfahren (vgl. Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV; SR 101], Art. 26 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]; vgl. auch Art. 52 Abs. 1 Bst. b VRPG; Beschwerde Ziff. 7 S. 19) kann daher keine Rede sein. Eine Gehörsverletzung ist auch nicht darin zu erblicken, dass sich die StRK nicht mit jedem seiner Vorbringen auseinandergesetzt hat. Sie durfte sich vielmehr auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (BGE 142 II 154 E. 4.2 [Pra 105/2016 Nr. 98], 140 II 262 E. 6.2; BVR 2016 S. 529 E. 4.3; Merkli/Aeschlimann/Herzog, a.a.O., Art. 52 N. 5 ff.).

5.2 Ebenso unberechtigt ist der Vorwurf der Bevorteilung der Steuerverwaltung in vorinstanzlichen Verfahren (vgl. Beschwerde Ziff. 7 S. 18 f.): Die Frist zur Einreichung der Vernehmlassung der Steuerverwaltung ist auf entsprechendes telefonisches Ersuchen (nochmals) erstreckt worden (vgl. Telefonnotiz, Vorakten StRK [act. 4A] pag. 73), wobei der Vorinstanz einzig

vorzuhalten ist, dass sie den Beschwerdeführer darüber hätte informieren müssen. Er argumentiert im Übrigen widersprüchlich, wenn er der Steuerverwaltung und der StRK einerseits eine Verschleppung der Verfahren vorwirft und andererseits den Zeitmangel für das Einreichen von Unterlagen beklagt. Der Vorwurf befremdet umso mehr, als eine gewisse Verzögerung in der Veranlagung gerade auf die verweigerte Mitwirkung zurückzuführen ist (vorne E. 3.6). Was schliesslich den Umstand anbelangt, dass die Entscheide der Vorinstanzen nicht in allen Punkten deckungsgleich sind (vgl. Beschwerde Ziff. 4 S. 7), ist der Beschwerdeführer darauf hinzuweisen, dass die StRK das Recht von Amtes wegen anwendet (Art. 151 StG i.V.m. Art. 20a Abs. 1 VRPG) und von der Begründung der Steuerverwaltung abweichen kann.

5.3 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die angefochtenen Entscheide auch insofern der Rechtskontrolle standhalten, als sie nicht unter Verletzung wichtiger Verfahrensgrundsätze zustande gekommen sind.

6.

Die Beschwerden erweisen sich damit als unbegründet und sind abzuweisen. Bei diesem Ausgang der Verfahren wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 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]).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 bis 2011 wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuern 2009 bis 2011 wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 3'500.--, werden dem Beschwerdeführer auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. Zu eröffnen:
 - dem Beschwerdeführer
 - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - der Eidgenössischen Steuerverwaltung

Das präsidierende Mitglied:

Die Gerichtsschreiberin:

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.