

100.2020.200/201U  
BUC/FLN/SPR

**Verwaltungsgericht des Kantons Bern**  
Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil des Einzelrichters vom 24. März 2021**

Verwaltungsrichter Bürki  
Gerichtsschreiberin Flückiger

**A.** \_\_\_\_\_  
vertreten durch Rechtsanwalt ...  
Beschwerdeführerin

gegen

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

Beschwerdegegnerin

und

**Steuerrekurskommission des Kantons Bern**  
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer  
2017 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom  
28. April 2020; 100 19 373, 200 19 325)



## **Sachverhalt:**

### **A.**

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern veranlagte A. \_\_\_\_\_ am 9. April 2019 für das Steuerjahr 2017 abweichend von deren Selbstdeklaration auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 56'202.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern und auf Fr. 65'949.-- bei der direkten Bundessteuer. Die Abweichung beruhte im Wesentlichen darauf, dass die Steuerverwaltung die geltend gemachten effektiven übrigen Berufskosten in der Höhe von Fr. 6'439.-- nicht zum Abzug zuliess. Stattdessen gewährte sie A. \_\_\_\_\_ die Pauschale von 3 % des Nettoeinkommens, ausmachend Fr. 2'471.--. Die gegen diese Veranlagungsverfügungen gerichteten Einsprachen wies sie mit Einspracheentscheiden vom 3. September 2019 ab.

### **B.**

Am 6. September 2019 gelangte A. \_\_\_\_\_ mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Mit Schreiben vom 9. September 2019 forderte die StRK sie auf, ihre Anträge nachvollziehbar darzulegen und zu begründen sowie die erforderlichen Unterlagen einzureichen. Am 27. und 30. September sowie am 26. Oktober 2019 reichte A. \_\_\_\_\_ verschiedene Dokumente ein. Die StRK wies die Rechtsmittel mit Entscheiden vom 28. April 2020 ab.

### **C.**

Gegen die Entscheide der StRK hat A. \_\_\_\_\_, nunmehr anwaltlich vertreten, am 27. Mai 2020 in einer einzigen Rechtschrift sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer 2017 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Sie beantragt, es seien die Entscheide der StRK vom 28. April 2020 aufzuheben und die übrigen Berufskosten in der Höhe von gesamthaft Fr. 6'439.-- sowohl bei den Kantons- und

Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer zum Abzug zuzulassen.

Am 29. Mai 2020 hat der Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Sowohl die StRK als auch die Steuerverwaltung beantragen mit Beschwerdevernehmlassung vom 5. Juni 2020 bzw. mit Beschwerdeantwort vom 16. Juli 2020 die Abweisung der Beschwerden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

### **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 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]). Die Beschwerdeführerin 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). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 151 StG i.V.m. Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 DBG). Auf die 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, da 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 142 II 293 E. 1.2, 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** Da der Streitwert beider Verfahren unter Fr. 20'000.-- liegt, fällt die Behandlung der Beschwerden in die einzelrichterliche Zuständigkeit (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 die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

## **2.**

Strittig ist der Abzug von effektiven übrigen Berufskosten in der Höhe von gesamthaft Fr. 6'439.--, welche die Beschwerdeführerin in Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit als Mittelschullehrerin an der Mittelschule B. \_\_\_\_\_ (Fach ...) geltend macht.

**2.1** Kanton und Bund erheben von den natürlichen Personen insbesondere eine Einkommenssteuer (Art. 1 Abs. 1 Bst. a StG; Art. 1 Bst. a DBG). Zu diesem Zweck wird das Reineinkommen der Steuerpflichtigen ermittelt, indem von deren gesamten steuerbaren Einkünften (Art. 19-29 StG; Art. 16-24 DBG) die mit der Einkommenserzielung zusammenhängenden Aufwendungen (Gewinnungskosten) und die allgemeinen Abzüge (Art. 31-39 StG; Art. 26-33a DBG) abgezogen werden (Art. 30 Abs. 1 StG; Art. 25 DBG). Vom so bestimmten Reineinkommen sind anschliessend allfällige Sozialabzüge (Art. 40 StG; Art. 35 DBG) vorzunehmen, um das steuerbare Einkommen zu bestimmen. Als Gewinnungs- bzw. Berufskosten abzugsfähig sind die gesetzlich umschriebenen notwendigen Aufwendungen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, u.a. die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte, die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb

der Wohnstätte und bei Schichtarbeit, die Beiträge an Berufsverbände sowie die übrigen für die Ausübung des Berufs erforderlichen Kosten (vgl. Art. 31 Abs. 1 StG; Art. 26 Abs. 1 DBG). Für die Berufskosten nach Art. 31 Abs. 1 Bst. a bis c StG bzw. Art. 26 Abs. 1 Bst. b und c DBG erfolgt der Abzug grundsätzlich in Form eines Pauschalansatzes; der steuerpflichtigen Person steht jedoch u.a. in Bezug auf die übrigen Berufskosten (Art. 31 Abs. 1 Bst. c StG bzw. Art. 26 Abs. 1 Bst. c DBG) der Nachweis höherer effektiver Kosten offen (Art. 31 Abs. 2 StG; Art. 26 Abs. 2 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 Eidgenössischen Finanzdepartements vom 10. Februar 1993 über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer (Berufskostenverordnung, VBK; SR 642.118.1). 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 142 II 293 E. 3.2, 124 II 29 E. 3a mit Hinweisen; BGer 2C\_860/2014 und 2C\_861/2014 vom 24.5.2016 E. 3.2, 2C\_666/2014 und 2C\_667/2014 vom 16.2.2015 E. 2.1.2). Die Gewinnungskosten sind von den Lebenshaltungskosten abzugrenzen, die nicht der Einkommenserzielung, sondern der Befriedigung der persönlichen Bedürfnisse dienen und damit Einkommensverwendung darstellen (zum Ganzen VGE 2014/116/117 vom 10.6.2016 E. 2.1; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, Art. 26 N. 61).

**2.2** Die den Abzug begründenden Tatsachen wirken sich steuermindernd aus und sind folglich von der steuerpflichtigen Person nachzuweisen (BVR 2017 S. 529 [VGE 2016/340 vom 9.8.2017] nicht publ. E. 6.2, 2011

S. 241 E. 4.1, 2010 S. 59 E. 3.4; vgl. BGE 144 II 427 E. 2.3.2, 143 II 661 E. 7.2, 140 II 248 E. 3.5). Nach dem auch im Steuerrecht geltenden Untersuchungsgrundsatz stellen die Behörden den entscheidwesentlichen Sachverhalt von Amtes wegen fest (Art. 151 StG i.V.m. Art. 18 Abs. 1 VRPG; Art. 166 StG; Art. 123 DBG). Sie sind verpflichtet, diesen richtig und vollständig abzuklären, wobei die Untersuchungspflicht ihre Grenze an der Mitwirkungspflicht der Parteien findet (Art. 151 StG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 VRPG; Art. 166 Abs. 2 und Art. 167 StG; Art. 123 Abs. 1 und Art. 125 f. DBG; BVR 2011 S. 241 E. 4.1). Danach hat die steuerpflichtige Person 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; Art. 167 StG; Art. 126 DBG). 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 aufklären könnte, die ihr obliegende Mitwirkung aber unterlässt (vgl. BVR 2014 S. 197 E. 3.1, 2008 S. 163 E. 6.4.4; VGE 2019/68/69 vom 26.10.2020 E. 2.2, 2016/139/140 vom 27.11.2017, in StE 2018 B 22.3 Nr. 120 E. 2.2; Michel Daum, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 18 N. 5 f., Art. 20 N. 1 ff., 16 f.). Für die übrigen Berufskosten hat die steuerpflichtige Person dabei nicht nur nachzuweisen, dass die Aufwendungen tatsächlich angefallen, sondern auch, dass sie für die Erzielung des Einkommens notwendig sind. Bei Auslagen, die regelmässig auch im Rahmen der privaten Lebenshaltung anfallen, ist der Nachweis des Zusammenhangs mit der Berufsausübung von besonderer Bedeutung (zum Ganzen statt vieler VGE 2014/116/117 vom 10.6.2016 E. 2.1, 2015/91/92 vom 4.12.2015 E. 3.1, 2013/366/367 vom 1.9.2015 E. 2.1; vgl. zu den geschäftsbedingten Auslagen einer Aktiengesellschaft BGer 2C\_273/2013 und 2C\_274/2013 vom 16.7.2013, in StE 2013 B 93.5 Nr. 27 E. 4.1, 2A.461/2001 vom 21.2.2002, in StR 58/2003 S. 281 E. 3.1).

### 3.

**3.1** Die Beschwerdeführerin macht zunächst übrige Berufskosten für die *Anschaffung eines Computers* (Fr. 1'000.--), für *Mitgliederbeiträge* (Fr. 494.-

-) sowie für die *Rückgabe von Mitarbeiterbeteiligungen* (Fr. 190.--) geltend. Den Abzug dieser Kosten hat die StRK mit der Begründung verweigert, dass diese in keiner Weise nachgewiesen seien (angefochtene Entscheide E. 6.2). – Die Beschwerdeführerin hat in Bezug auf die behaupteten Aufwendungen weder in den Veranlagungs- und Einspracheverfahren noch in den Verfahren vor der StRK Belege eingereicht. Auch vor Verwaltungsgericht hat sie es unterlassen, die geltend gemachten Auslagen näher zu umschreiben bzw. zu substantizieren und mit Dokumenten darzutun, dass diese tatsächlich angefallen sind. Stattdessen hat sie sich darauf beschränkt, der StRK unter Hinweis auf die Untersuchungsmaxime vorzuwerfen, diese habe keine Belege eingefordert. Diese Rüge ist ebenso unbegründet wie der Vorwurf, die StRK habe es (wie bereits die Steuerverwaltung) «unterlassen, den Sachverhalt abzuklären und die Beschwerdeführerin darauf hinzuweisen, dass sie die Abzüge näher begründen und belegen» solle (Beschwerden S. 9 f.): Wie ausgeführt, obliegt es der Beschwerdeführerin, ihre Berufskosten zu belegen und nachzuweisen, dass die behaupteten Aufwendungen angefallen sind und für die Erzielung ihres Einkommens notwendig waren (vgl. vorne E. 2.2). In diesem Sinn hat die Steuerverwaltung bereits mit Schreiben vom 14. Mai 2019 bei der Beschwerdeführerin zusätzliche Unterlagen eingefordert, so etwa einen (von der Beschwerdeführerin bis heute nicht eingereichten) Zahlungsbeleg für den Computer (vgl. Vorakten StV [act. 3B] pag. 85). Weiter hat die StRK die Beschwerdeführerin in ihrem einlässlich begründeten Schreiben vom 9. September 2019 aufgefordert, ihre Vorbringen zu begründen und zu belegen (vgl. Vorakten StRK [act. 3A] pag. 11 f.). Hinzu kommt, dass die Beschwerdeführerin sowohl die Steuererklärung für das Jahr 2016 als auch jene für das hier massgebende Jahr 2017 durch die ... Finanzplanung ausfüllen liess (vgl. Vorakten StV [act. 3B] pag. 53 ff. und pag. 1 ff.) und zudem von dieser in den Verfahren vor der StRK vertreten wurde (vgl. Rekurs und Beschwerde vom 6.9.2019, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 10, sowie die Vollmacht vom 3.7.2019, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 5). Damit erscheint auch nicht glaubhaft, wenn die in den verwaltungsgerichtlichen Verfahren nunmehr (sogar) anwaltlich vertretene Beschwerdeführerin vorbringt, ihr sei nicht bewusst gewesen, dass sie zur Substantizierung und zum Nachweis der behaupteten steuermindernden Tatsachen verpflichtet gewesen wäre und entsprechende Belege hätte beibringen müssen. Dies gilt umso mehr, als sie bereits gegen die Steuerver-

anlegung 2016 (erfolglos) Einsprache geführt hatte (vgl. Vorakten StV [act. 3B] pag. 33 ff.) und zudem hinsichtlich des ebenfalls geltend gemachten Abzugs für die Nutzung eines privaten Arbeitszimmers (dazu hinten E. 3.2) ohne weiteres in der Lage war, nebst ausführlichen Erklärungen ausgewählte Dokumente zu liefern. Wie die StRK zutreffend erwogen hat, misslingt der Beschwerdeführerin folglich insoweit der Nachweis effektiv erbrachter Auslagen. Entgegen der Beschwerdeführerin ist es unter diesen Umständen (auch) nicht Sache des Verwaltungsgerichts, ihr (erneut) «Gelegenheit zu geben, sich zu diesen Posten [...] zu äussern» (Beschwerden S. 10).

**3.2** Die Beschwerdeführerin macht zudem Kosten in der Höhe von Fr. 4'755.-- für die *Nutzung eines privaten Arbeitszimmers* geltend. Dessen Abzugsfähigkeit hat die StRK mit der Begründung verneint, es sei nicht nachgewiesen, dass die Beschwerdeführerin darauf angewiesen gewesen sei und einen wesentlichen Teil ihrer beruflichen Tätigkeit von zu Hause verrichtet habe (angefochtene Entscheide E. 6.1). Die Beschwerdeführerin bringt dagegen zusammenfassend vor, sie wende mehr als die Hälfte ihrer Arbeitszeit für Tätigkeiten auf, die zusätzlich zum Präsenzunterricht anfielen und die sie in Ermangelung eines zumutbaren Arbeitsplatzes an der Mittelschule B.\_\_\_\_\_ von zu Hause aus erbringe. Aus diesem Grund habe sie in ihrer Wohnung einen eigenen Raum ausgeschieden, der ausschliesslich gewerblichen Zwecken diene (Beschwerden S. 7 ff.).

**3.2.1** Die Kosten für die Benutzung eines privaten Arbeitszimmers sind grundsätzlich im Pauschalbetrag für übrige Berufskosten enthalten (vgl. Art. 31 Abs. 2 StG i.V.m. Art. 6 und 9 VBK; Art. 26 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 4 und 7 Abs. 1 BKV; Peter Locher, a.a.O., Art. 26 N. 44); dieser beträgt 3 % des Nettolohns, mindestens jedoch Fr. 2'000.-- und höchstens Fr. 4'000.-- (vgl. Art. 6 Abs. 2 VBK und Anhang Ziff. 1 BKV). Sollen an Stelle der Pauschale höhere effektive Kosten zum Abzug gebracht werden, hat die steuerpflichtige Person die gesamten tatsächlichen Auslagen sowie deren berufliche Notwendigkeit nachzuweisen (vgl. vorne E. 2.1 f.), wobei die Anforderungen an die Abzugsfähigkeit von Kosten für ein privates Arbeitszimmer besonders streng sind (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 26 N. 34; Peter Locher, a.a.O., Art. 26 N. 44 f.): Entsprechende Aufwendungen sind nur dann nicht als Lebenshaltungskos-

ten, sondern als übrige für die Ausübung des Berufs erforderliche Kosten im Sinn von Art. 31 Abs. 1 Bst. c StG bzw. Art. 26 Abs. 1 Bst. c DBG einzustufen, wenn die steuerpflichtige Person regelmässig einen wesentlichen Teil ihrer beruflichen Tätigkeit zu Hause erledigen muss, weil ihr am Arbeitsort kein geeignetes Arbeitszimmer zur Verfügung steht, und wenn sie in ihrer Privatwohnung über einen besonderen Raum verfügt, der zur Hauptsache beruflichen und nicht privaten Zwecken dient (vgl. Art. 9 Abs. 2 BKV; Wegleitung zum Ausfüllen der Steuererklärung für natürliche Personen für das Jahr 2017 [nachfolgend: Wegleitung 2017] S. 43, einsehbar unter <<https://www.sv.fin.be.ch>>, Rubriken «Dokumente, Publikationen, Merkblätter, Wegleitungen, Formulare/Wegleitungen/Steuerjahr 2017»; BGer 2C\_1033/2017 vom 31.5.2018, in StE 2018 B 22.3 Nr. 122 E. 3.1 mit Hinweisen; BVR 2010 S. 169 [VGE 23225/23226 vom 7.12.2009] nicht publ. E. 3.4.6; VGE 2016/14/15 vom 13.1.2017 E. 4.3.5, 2014/116/117 vom 10.6.2016 E. 4.3, 2013/366/367 vom 1.9.2015 E. 3.5; Knüsel/Suter in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Aufl. 2017, Art. 26 DBG N. 39 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 26 N. 34; Peter Locher, a.a.O., Art. 26 N. 44 ff.). Diese Voraussetzungen kommen grundsätzlich ungeachtet der heutigen (durch die Corona-Pandemie noch verstärkten) Tendenz zum Tragen, dass Arbeitgeber immer häufiger Arbeitsplatzkonzepte etablieren, die sich erheblich vom klassischen Einzelbüro bzw. Grossraumbüro mit individuell ausgeschiedenen Einzelarbeitsplätzen und marginaler Heimarbeitskomponente entfernen. So ist auch bei flexiblen Arbeitsplatzmodellen ohne ständigen Einzelarbeitsplatz grundsätzlich davon auszugehen, dass der steuerpflichtigen Person am Arbeitsort ein geeigneter Arbeitsplatz zur Verfügung steht (vgl. BGer 2C\_1033/2017 vom 31.5.2018, in StE 2018 B 22.3 Nr. 122 E. 3.2 f.; Marlene Kobierski, Corona-virus-Krise als Herausforderung für die Steuerverwaltung, in StR 2020 S. 816 ff., 818; vgl. zur Abzugsfähigkeit bei Home Office auch Knüsel/Suter, a.a.O., Art. 26 DBG N. 40). Die allgemeinen Grundsätze gelten auch in Bezug auf Lehrpersonen (vgl. BGer 2C\_71/2014 vom 15.9.2014 E. 5.5 f. [Pra 104/2015 Nr. 42], 2C\_260/2008 vom 6.8.2006 E. 3.3 ff., 2A.330/1989 vom 23.8.1990, in StE 1991 B 22.3 Nr. 41 E. 2 f., BGer vom 27.5.1999, in ASA 69 S. 872 E. 3 f.; StRK 15.6.1999, in StE 2000 B 22.3 Nr. 69 E. 8; Knüsel/Suter, a.a.O., Art. 26 DBG N. 41; Leuch/Nanzer in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1,

2. Aufl. 2014, Art. 31 N. 25 ff. mit Hinweisen; vgl. etwa auch die Entscheide des Steuergerichts Basel-Landschaft vom 12.8.2009, 510 09 12 E. 3c f., und vom 26.9.2008, 101/2008 E. 6; VGer SZ vom 30.5.1984, in StE 1985 B 22.3 Nr. 9 E. 2 und 4, je mit weiteren Hinweisen). Wird ein privates Arbeitszimmer hauptsächlich, aber nicht ausschliesslich für berufliche Zwecke verwendet, ist der für die private Nutzung anfallende Kostenanteil den Lebenshaltungskosten zuzurechnen (BGer 2C\_1033/2017 vom 31.5.2018, in StE 2018 B 22.3 Nr. 122 E. 3.1, 2C\_374/2014 vom 30.7.2015, in StE 2015 B 23.41 Nr. 6 bzw. StR 2015 S. 791 E. 2.4.1, 2C\_21/2013 und 2C\_22/2013 vom 5.7.2013, in ASA 82 S. 74 E. 5.3; Peter Locher, a.a.O., Art. 26 N. 46).

**3.2.2** Die Beschwerdeführerin verfügte gemäss den Bestätigungsschreiben der Mittelschule B.\_\_\_\_\_ im strittigen Jahr 2017 über keinen ständigen Arbeitsplatz. So sei es der Mittelschule B.\_\_\_\_\_ «mit über 140 Lehrkräften [...] nicht möglich, für jede Lehrkraft einen Arbeitsplatz vor Ort anzubieten»; der Beschwerdeführerin habe in den Jahren 2017 und 2018 kein (eigener) Arbeitsplatz zur Verfügung gestanden (vgl. Bestätigungsschreiben der Mittelschule B.\_\_\_\_\_ vom 7.11.2018, Vorakten StV [act. 3B] pag. 83, sowie vom 19.9.2019, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 16). Aus den schriftlichen Erläuterungen der Beschwerdeführerin ergibt sich indes, dass im Schulhaus zwei Räume mit mehreren Arbeitsplätzen vorhanden sind, die das Lehrpersonal zur Vor- und Nachbereitung des Unterrichts nutzen kann. Dabei enthält der eine Raum sieben Tische, fünf Computer und drei Drucker, während es sich beim anderen offenbar um ein unbenutztes Schulzimmer handelt (vgl. Beschwerden S. 8 f.; ausführlich auch die mit Eingabe vom 26.10.2019 eingereichte Stellungnahme der Beschwerdeführerin vom 28.10.2019, S. 1, 5, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 27 ff., je auch zum Folgenden). Die Beschwerdeführerin bringt vor, in diesen Räumlichkeiten sei ein ruhiges und konzentriertes Arbeiten aufgrund der Beanspruchung durch mehrere Lehrpersonen bzw. im zweiten Raum aufgrund der Licht- und Temperaturverhältnisse sowie des veralteten Mobiliars unzumutbar. Diese Behauptung lässt sich weder auf die Bestätigungsschreiben der Mittelschule B.\_\_\_\_\_ abstützen, noch ist sie in anderer Weise belegt. Die Tatsache allein, dass ein Raum zugleich mehreren Personen als Arbeitsort dient, lässt das dortige Arbeiten jedenfalls noch nicht als unzumutbar erscheinen (vgl. E. 3.2.1 hiervor). Ferner wird die Wahrscheinlichkeit einer Überbelegung der

gemeinsamen Arbeitsplätze zusätzlich dadurch reduziert, dass Lehrpersonen mehrheitlich im Teilpensum tätig sind und die Arbeitsplätze während ihren Schulstunden nicht nutzen (vgl. BGer 2C\_71/2014 vom 15.9.2014 E. 5.6.2). Gesamthaft betrachtet erscheint zumindest zweifelhaft, ob es der Beschwerdeführerin im hier interessierenden Jahr 2017 an einer zumutbaren Möglichkeit fehlte, ihre Arbeit an der Mittelschule B.\_\_\_\_\_ zu verrichten. Anders wäre dies allenfalls zu beurteilen, wenn die Beschwerdeführerin – wie sie geltend macht – effektiv keine Möglichkeit hatte, dort Unterlagen aufzubewahren (vgl. Knüsel/Suter, a.a.O., Art. 26 DBG N. 41). Weiter ist fraglich, ob die Beschwerdeführerin ausreichend substantiiert dargetan und belegt hat, dass sie ihr privates Arbeitszimmer zumindest regelmässig für einen wesentlichen Teil ihrer beruflichen Tätigkeit nutzte: Zu Recht stellt zwar die Steuerverwaltung nicht in Abrede, dass die Beschwerdeführerin einen Teil ihrer Arbeit von zu Hause aus verrichtet haben dürfte (vgl. Beschwerdeantwort S. 2), so namentlich für Tätigkeiten, die absolute Ruhe und hochkonzentriertes Arbeiten oder besondere Platzverhältnisse erforderten. Hingegen ist die Beschwerdeführerin den Nachweis schuldig geblieben, dass es sich dabei um einen wesentlichen Teil ihres Pensums handelte, das rund 70 % (Januar bis Juli 2017) bzw. 60 % (August bis Dezember 2017) betrug (vgl. Zusatzblatt zum Lohnausweis vom 18.1.2018, Vorakten StV [act. 3B] pag. 54). Auch wenn bei Lehrpersonen erfahrungsgemäss ein Teil der Arbeit ausserhalb des Präsenzunterrichts anfällt, lässt sich hier in Ermangelung von Belegen wie etwa von Stundenplänen nicht feststellen, zu welchen Zeiten und wie viele Stunden die Beschwerdeführerin tatsächlich unterrichtete und wie viel Zeit sie infolge von Zwischenstunden an der Mittelschule B.\_\_\_\_\_ zubrachte. Daran ändert auch der wiederholte Hinweis der Beschwerdeführerin auf die behördliche Untersuchungspflicht nichts, trifft sie doch eine Mitwirkungspflicht und trägt sie im Übrigen die Beweislast für die von ihr behaupteten steuermindernden Tatsachen (vorne E. 2.2), was ihr auch bewusst sein musste (vgl. vorne E. 3.1). Nach dem Gesagten spricht einiges dagegen, dass die Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit des privaten Arbeitszimmers im Fall der Beschwerdeführerin erfüllt sind, zumal insoweit besonders strenge Anforderungen gelten (vgl. E. 3.2.1 hiervor). Wie es sich damit verhält, braucht jedoch mit Blick auf die nachfolgende Erwägung nicht abschliessend beurteilt zu werden.

**3.2.3** Selbst wenn davon auszugehen wäre, dass die Beschwerdeführerin auf ein privates Arbeitszimmer angewiesen war und einen wesentlichen Teil ihrer Tätigkeit von zu Hause aus verrichtete, ist mit der StRK festzuhalten, dass der von der Beschwerdeführerin als Arbeitszimmer ausgeschiedene Raum auf jeden Fall nicht ausschliesslich beruflichen Zwecken diene (vgl. angefochtene Entscheide E. 6.2). Vielmehr ist aufgrund des Umstands, dass sich in diesem Zimmer auch ein Sofa, ein Fernseher und ein Sportgerät befanden (vgl. die mit Eingabe vom 26.9.2018 [richtig: 2019] eingereichten Bilder des Arbeitszimmers, Vorakten StRK [act. 3A] pag. 13 ff.), davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin, die in einem Teilzeitpensum arbeitete (vgl. E. 3.2.2 hiervor), das Zimmer zumindest teilweise auch privat nutzte. Nicht überzeugend ist dabei ihre Behauptung, sie nutze diese Gegenstände lediglich zu beruflichen Zwecken, da sie sich für ihre Lehrtätigkeit über das aktuelle Tagesgeschehen informieren müsse, Besprechungen per Video auf dem Fernseher durchführe und aus gesundheitlichen Gründen einige Minuten pro Tag auf dem Hometrainer verbringe (Beschwerden S. 9). Entsprechend wäre der für die private Nutzung des Arbeitszimmers anfallende Kostenteil so oder anders als Lebenshaltungskosten auszuscheiden (vgl. vorne E. 3.2.1). Dabei berechnet sich die Höhe des steuerrechtlichen Abzugs für die Kosten eines Arbeitszimmers in der Praxis – analog der Berechnung des Unternutzungsabzugs – nach der Formel «Nettomietzins / (Anzahl Zimmer + 2)». Zu diesem Wert sind anteilige Kosten für Heizung, Beleuchtung und Reinigung hinzuzählen, wobei im Kanton Bern von einem jährlichen Betrag von Fr. 150.-- bis Fr. 350.-- auszugehen ist (vgl. BVR 2010 S. 169 [VGE 23225/23226 vom 7.12.2009] nicht publ. E. 3.4.6; Leuch/Nanzer, a.a.O., Art. 31 N. 28; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 26 N. 35 f. mit Hinweisen; vgl. auch Wegleitung 2017, S. 43). Die Beschwerdeführerin bezahlte im Jahr 2017 für ihre 3-Zimmer-Wohnung einen Nettomietzins von monatlich Fr. 1'178.-- bzw. jährlich Fr. 14'136.-- (vgl. Mietvertrag vom 6.7.2016, Vorakten StV [act. 3B] pag. 89). Da die Beschwerdeführerin im Jahr 2017 durchschnittlich zu 65 % angestellt war, ist von einer privaten Nutzung des in Frage stehenden Zimmers von mindestens einem Drittel auszugehen. Selbst unter Berücksichtigung eines maximalen Nebenkostenanteils von Fr. 350.-- würde sich der auf die berufliche Nutzung des fraglichen Zimmers entfallende Anteil damit auf jährlich Fr. 2'118.15 belaufen ( $[\text{Fr. } 14'136.-- / 5 + \text{Fr. } 350.--] * 2/3$ ). Der pauschale Abzug für übrige Berufs-

kosten von 3 % des Nettolohns, den die Steuerverwaltung der Beschwerdeführerin gewährt hat, beträgt hier Fr. 2'471.-- (vgl. vorne Bst. A und E. 3.2.1). Da die von der Beschwerdeführerin neben dem Arbeitszimmer geltend gemachten berufsbedingten Aufwendungen beweismässig nicht erstellt sind (vgl. vorne E. 3.1), würden damit die effektiven Berufskosten den Pauschalbetrag auch dann nicht übersteigen, wenn die Kosten für das private Arbeitszimmer zum Abzug zuzulassen wären.

**3.3** Zusammenfassend hat die StRK die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten effektiven Berufskosten im Licht der steuergesetzlichen Grundlagen und der diesbezüglichen Lehre und Rechtsprechung zu Recht nicht zum Abzug zugelassen.

#### **4.**

Die von der Beschwerdeführerin angerufenen übergeordneten Prinzipien führen zu keinem anderen Ergebnis.

**4.1** Soweit die Beschwerdeführerin eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben rügt (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 der Bundesverfassung [BV; SR 101]; Art. 11 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]), indem die StRK und die Steuerverwaltung den Abzug der effektiven Kosten für das Arbeitszimmer im Veranlagungsverfahren 2017 ohne nähere Begründung nicht mehr anerkannt hätten, obwohl der Abzug in den Vorjahren stets gewährt worden sei (vgl. Beschwerden S. 4), ist ihr entgegen zu halten, dass einer Veranlagung bei periodischen Steuern nur für die betreffende Periode Rechtskraft zukommt (vgl. angefochtene Entscheide E. 3). Jede Veranlagung stellt ein eigenes, von früheren unabhängiges Verfahren dar, in dem die Behörden die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse neu (bzw. zutreffender) beurteilen dürfen. Dabei ist unerheblich, dass sie den gleichen Sachverhalt in den vorangehenden Steuerjahren anders beurteilt haben (vgl. BGE 140 I 114 E. 2.4; BGer 2C\_249/2019 vom 6.5.2019 E. 5; BVR 2013 S. 506 E. 4.3; VGE 2019/68/69 vom 26.10.2020 E. 3, 2016/122/123 vom 5.12.2017 E. 4.4 [bestätigt durch BGer 2C\_52/2018 vom 23.3.2018], 2010/280/281 vom 24.3.2011, in StE 2011 B. 25.6 Nr. 59 E. 1.2;

Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Vorb. zu Art. 109-121 N. 80 mit Hinweisen). Für den vorliegenden Fall ist daher von vornherein unerheblich, dass die Steuerverwaltung den Abzug der effektiven Kosten für das private Arbeitszimmer im Jahr 2013 offenbar akzeptiert, in den Jahren 2014 bis 2016 hingegen nicht gewährt hatte (vgl. Beschwerdeantwort S. 1). Eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben ist nicht ersichtlich.

**4.2** Darüber hinaus beanstandet die Beschwerdeführerin, die StRK habe ihren Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt; so sei den angefochtenen Entschieden nicht zu entnehmen, weshalb der Abzug für das Arbeitszimmer nun plötzlich anders beurteilt werde als in den Vorjahren (Beschwerden S. 4). Auch diese Rüge ist unbegründet: Der Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 21 ff. VRPG sowie Art. 29 Abs. 2 der BV und Art. 26 Abs. 2 KV garantiert namentlich das Recht, dass die Behörde die Vorbringen der vom Entscheid in ihrer Rechtsstellung Betroffenen tatsächlich hört, prüft und bei der Entscheidungsfindung berücksichtigt. Daraus folgt die Verpflichtung der Behörde, ihren Entscheid zu begründen (vgl. auch Art. 52 Abs. 1 Bst. b VRPG), wobei sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken kann (Michel Daum, a.a.O., Art. 21 N. 15 und 28, Art. 52 N. 6 f.). Die StRK hat sich mit sämtlichen von der Beschwerdeführerin erhobenen Rügen auseinandergesetzt. Sie hat insbesondere dargelegt, weshalb die geltend gemachten Abzüge nicht gewährt werden können (angefochtene Entscheide E. 5 f.) und aus welchen Gründen die in früheren Jahren möglicherweise gewährten Abzüge keinen Einfluss haben auf deren Beurteilung im strittigen Jahr (angefochtene Entscheide E. 3; vgl. auch E. 4.1 hiervor). Die angefochtenen Entscheide waren ausreichend begründet und erlaubten ohne weiteres eine sachgerechte Anfechtung.

**4.3** Soweit die Beschwerdeführerin schliesslich vorbringt, anderen Mittelschullehrerinnen und -lehrern der Mittelschule B.\_\_\_\_\_ werde der Abzug des Arbeitszimmers gewährt (vgl. Beschwerden Ziff. 3), weshalb es gegen den Grundsatz der Rechtsgleichheit nach Art. 8 Abs. 1 BV verstosse, wenn vorliegend anders entschieden werde, ist ihr unter Verweis auf die auch insoweit zutreffenden Ausführungen der StRK (vgl. angefochtene Entscheide E. 4) entgegenzuhalten, dass weder ersichtlich noch dargetan ist, dass es sich dabei um vergleichbare Verhältnisse handelt. Auch die Rüge, die an-

gefochtenen Entscheide verstiessen gegen das Gleichbehandlungsgebot, ist damit unbegründet.

## **5.**

Nach dem Gesagten erweisen sich die Beschwerden als unbegründet und sind abzuweisen. Bei diesem Ausgang der Verfahren wird die Beschwerdeführerin 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 [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

### **Demnach entscheidet der Einzelrichter:**

1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2017 wird abgewiesen.
3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von insgesamt Fr. 1'500.--, werden der Beschwerdeführerin auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

5. Zu eröffnen:

- Beschwerdeführerin
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Steuerrekurskommission des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung

Der Einzelrichter:

Die Gerichtsschreiberin:

**Rechtsmittelbelehrung**

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung 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.