

BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2014 116 vom 10. Juni 2016

BE Verwaltungsgericht, 2016-06-10, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/be_verwaltungsgericht_100_2014_116

FR: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2014 116 du 10 juin 2016

IT: BE_VERWALTUNGSGERICHT 100 2014 116 del 10 giugno 2016

Regeste

Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2009 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 25. März 2014 - 100 11 981, 200 11 618) | Einkommen/Gewinn Bund

Erwägungen

E. 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] so wie 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. statt vieler BGE 134 II 124 E. 1.3; für das kantonale Verfahren auch BVR 2012 S. 558 [VGE 2011/324 vom 16.5.2012], nicht publ. E. 1.2). Die

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 10.06.2016, Nrn. 100.2014.116/117U, Seite 4 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. Die Beschwerdeführenden haben am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, sind durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und haben 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 grundsätzlich einzutreten. Die Beschwerdeführenden beantragen, «nach ihrer Selbstdeklaration» veranlagt zu werden. Sie haben sich im vorinstanzlichen Verfahren jedoch den Anträgen der Beschwerdegegnerin teilweise unterzogen (vgl. Vorakten StRK pag. 46; vorne Bst. B). Im Umfang von Fr. 370.60 liegt ihr Begehren daher ausserhalb des Streitgegenstands; insoweit ist auf die Verwaltungsgerichtsbeschwerden nicht einzutreten.

E. 1.2

Sind sowohl Entscheide bezüglich der kantonalen Steuern 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). – Vorliegend sind als Gewinnungskosten geltend gemachte Aufwendungen umstritten. Da die massgeblichen Normen des kantonalen und eidgenössischen Rechts im Wesentlichen gleich lauten, rechtfertigt sich die gemeinsame Beurteilung hinsichtlich kommunaler, kantonalen und eidgenössischer Steuern.

E. 1.3

Die Gutheissung der Beschwerden würde sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer zu einer Steuerersparnis von weniger als Fr. 20'000.-- führen, womit die Beurteilung 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]).

E. 1.4

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

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 10.06.2016, Nrn. 100.2014.116/117U, Seite 5

E. 2

Strittig ist vorliegend die Abzugsfähigkeit von Auslagen, die die Beschwerdeführenden im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit des Ehemanns als «übrige Berufskosten» geltend machen.

E. 2.1

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 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]) 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). Unselbständig erwerbstätige Personen dürfen als Gewinnungs- bzw. Berufskosten u.a. die notwendigen Kosten 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. Art. 31 Abs. 1 Bst. a bis c StG i.V.m. Art. 9 Abs. 1 StHG; Art. 26 Abs. 1 Bst. a bis c 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). Die (allgemeinen) 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). Nicht sämtliche mit der Erwerbstätigkeit zusammenhängenden Kosten sind als

Berufskosten abziehbar, sondern nur diejenigen Aufwendungen, die für die Erzielung des Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 10.06.2016, Nrn. 100.2014.116/117U, Seite 6 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). Die Gewinnungskosten sind von den Lebenshaltungskosten abzugrenzen, welche nicht der Einkommenserzielung, sondern der Befriedigung der persönlichen Bedürfnisse dienen und damit Einkommensverwendung darstellen (Peter Locher, Kommentar zum DBG, 2001, Art. 25 N. 30). – 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; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, Art. 123 N. 77 ff., mit Hinweisen). Dieser Nachweis umfasst für die Gewinnungskosten nicht nur die Tatsache, 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 (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; zum Ganzen: VGE 2015/91/92 vom 4.12.2015, E. 3.1, 2013/366/367 vom 1.9.2015, E. 2.1).

E. 2.2

Auslagen, die den Arbeitnehmenden während der Ausübung der beruflichen Tätigkeit entstehen, sind von der Arbeitgeberin bzw. vom Arbeitgeber zu ersetzen (vgl. Art. 327a Abs. 1 des Schweizerischen Obligationenrechts [OR; SR 220]). Solche Spesenvergütungen bilden nicht Teil des Arbeitseinkommens, ausser sie übersteigen die tatsächlich angefallenen

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 10.06.2016, Nrn. 100.2014.116/117U, Seite 7 nen Unkosten (vgl. BVR 2010 S. 169 [VGE 23225/23226 vom 7.12.2009], nicht publ. E. 3.1; BGer 2A.382/2006 vom 29.11.2006, in ASA 78 S. 95 E. 2.3.2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 17 N. 50 ff.). Spesen werden grundsätzlich effektiv nach Spesenereignis und gegen Originalbeleg abgerechnet. Pauschal entrichtete Spesenvergütungen sind die Ausnahme und dienen einerseits der Vereinfachung der Lohnadministration in Unternehmen und andererseits der Erleichterung der Veranlagungstätigkeit der Steuerverwaltung. Sie sind Ausdruck des Vertrauens, welches ein Unternehmen den leitenden Angestellten im Bereich der Kleinausgaben entgegenbringt (BGer 2C_214/2014 vom 7.8.2014, E. 3.2.2). Solche pauschalen Spesenvergütungen werden steuerlich nur dann als Auslagenersatz anerkannt und nicht als Einkommensbestandteil behandelt, wenn sie auf einem genehmigten Spesenreglement bzw. einer Vereinbarung mit der Steuerverwaltung beruhen oder nachgewiesenermassen

geschäftsmässig begründet sind (vgl. BGer 2C_214/2014 vom 7.8.2014, E. 3.2.2 f., 2C_30/2010 vom 19.5.2010, E. 3.2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 17 N. 53). Deckt die pauschale Spesenentschädigung nicht alle beruflichen Auslagen, kann die steuerpflichtige Person den darüber hinausgehenden Betrag als Abzug bei den «übrigen Berufskosten» geltend machen, sofern sie nachweist, dass ihre effektiven Auslagen die erhaltene Pauschalentschädigung übersteigen (BGer 2C_326/2008 vom 23.9.2008, in RDAF 2008 II 519 E. 4.2 f., kritisch dazu Madeleine Simonek, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2008 – Direkte Bundessteuer, in ASA 79 S. 125 ff., 137 ff.). Der Umstand, dass die Arbeitgeberin bzw. der Arbeitgeber verpflichtet ist, alle durch die Ausübung der Arbeit verursachten Kosten zu erstatten (vgl. Art. 327a OR), schliesst die steuerliche Abziehbarkeit dieser Kosten durch die Arbeitnehmerin bzw. den Arbeitnehmer nicht von vornherein aus, sondern stellt eine Vermutung dar, die die lohnabhängige steuerpflichtige Person umstossen kann, wenn sie konkret nachweist, dass solche Kosten entstanden und nicht übernommen worden sind (vgl. BGer 2C_71/2014 vom 15.9.2014, E. 5.5 [Pra 104/2015 Nr. 42], 2C_937/2013 und 2C_938/2013 vom 6.6.2014, E. 2.3, 2C_326/2008 vom 23.9.2008, in RDAF 2008 II 519 E. 4.3; zum Ganzen: VGE 2015/91/92 vom 4.12.2015, E. 3.3, 2013/366/367 vom 1.9.2015, E. 2.4).

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 10.06.2016, Nrn. 100.2014.116/117U, Seite 8

E. 3.1

Der Beschwerdeführer war im Jahr 2009 bei der C._____ als Versicherungsberater für Privatkundinnen und Privatkunden tätig. Gemäss Arbeitsvertrag vom 14.8./20.9.2007 werden durch die Arbeitgeberin «alle dem Mitarbeiter durch die Erfüllung seiner Aufgabe notwendig entstehenden Auslagen, insbesondere die mit seiner Reisetätigkeit entstehenden Fahrtkosten sowie [...] zusätzliche Aufwände (Werbung, Verkaufsförderungsmassnahmen, Kundengeschenke, Reisespesen für Aus- und Weiterbildung etc.)» durch einen monatlichen pauschalen Spesenersatz abgegolten (vgl. Arbeitsvertrag, Vorakten StRK pag. 84 f.). Der Spesenersatz beträgt «15 % des massgebenden Verdienstes [...]. Minimal Fr. 750.-- und maximal Fr. 2'000.-- pro Monat» (vgl. Zusatz zum Arbeitsvertrag für Versicherungsberater vom 20.9.2007, Vorakten StRK pag. 76). Im Jahr 2009 wurde dem Beschwerdeführer eine Spesenentschädigung in der Höhe von Fr. 27'236.-- ausbezahlt (vgl. Lohnausweis 2009, Vorakten Steuerverwaltung pag. 39). Obwohl das Spesenreglement der C._____ von der Steuerverwaltung nicht genehmigt worden war, blieb diese Entschädigung im Veranlagungsverfahren bei der Einkommensbemessung unberücksichtigt. Die Steuerverwaltung erachtete auch weitere (nicht durch die Pauschalentschädigung abgegoltene) Auslagen als berufsmässig begründet. Im Verfahren vor der StRK beantragten die Beschwerdeführenden den Abzug von Fr. 13'681.40 als «übrige Berufskosten», die dem Ehemann zusätzlich zu den bereits berücksichtigten Auslagen entstanden sein sollen. Die StRK liess einzig Auslagen (Spesen und Berufskosten) in der Höhe der dem Beschwerdeführer ausbezahlten Spesenentschädigung (Fr. 27'236.--) zum Abzug zu, was im Vergleich zu den Veranlagungen gemäss Einspracheentscheiden zu einer Schlechterstellung im Umfang von Fr. 23'241.-- führte (Reformatio in Peius; vgl. vorne Bst. B.).

E. 3.2

Die Beschwerdeführenden werfen der StRK im Zusammenhang mit der Reformatio in Peius eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör vor. Zwar seien sie eingeladen worden, sich zur beabsichtigten Schlechterstellung zu äussern. Die Vorinstanz habe jedoch «mit keinem Wort» angedeutet, dass sie den Bestand und die Bindungswirkung einer

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 10.06.2016, Nrn. 100.2014.116/117U, Seite 9 (von den Beschwerdeführenden geltend gemachten) Vereinbarung mit der Steuerverwaltung grundsätzlich in Frage stelle, weshalb sie sich nicht veranlasst gesehen hätten, dazu Stellung zu nehmen (Beschwerden, S. 9 und 10). Diese Kritik ist unberechtigt: In ihrer Verfügung vom 11. Juli 2013 kündigte die StRK an, dass sie «alle geltend gemachten Spesen und Berufskosten (auch diejenigen, die von der Steuerverwaltung akzeptiert wurden)» darauf überprüfen werde, «ob Nachweise vorliegen [würden], welche die berufsmässige Notwendigkeit sowie die Tragung dieser Kosten durch den Rekurrenten belegen würden» (Vorakten StRK pag. 94 f., vgl. auch Verfügung vom 8.5.2013 pag. 58 f.; Art. 199 Abs. 2 StG; Art. 143 Abs. 1 Satz 2 DBG). Damit waren die Beschwerdeführenden aufgerufen, sämtliche Berufsauslagen des Ehemanns zu belegen oder aber nachzuweisen, dass sie gestützt auf die von ihnen behauptete Vereinbarung mit der Steuerverwaltung vom Sammeln entsprechender Belege dispensiert worden seien. Von einer Gehörsverletzung kann bei diesen Gegebenheiten keine Rede sein (vgl. Art. 21 ff. VRPG; Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung [BV; SR 101] und Art. 26 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern [KV; BSG 101.1]).

E. 3.3

Auch im vorliegenden Verfahren berufen sich die Beschwerdeführenden auf eine zwischen ihnen und der Steuerverwaltung bestehende «Abmachung» bzw. «Vereinbarung». Darin habe sich die Steuerverwaltung verpflichtet, nachgewiesene Berufskosten des Beschwerdeführers über Fr. 50.-- zu 100 % zum Abzug zuzulassen, während Auslagen bis zu einem Betrag von Fr. 50.-- nicht belegt werden müssten und mit einer Tagespauschale im Umfang von Fr. 30.--, ausmachend Fr. 7'500.-- pro Jahr (250 Tage), berücksichtigt würden. Diese Vereinbarung sei auch für Steuerjustizbehörden verbindlich und hätte von der StRK beachtet werden müssen.

E. 3.4

Vor dem Hintergrund der Bindung der Steuerbehörden an das Gesetz ist grundsätzlich ausgeschlossen, dass sie mit den Steuerpflichtigen Vereinbarungen treffen, die von der gesetzlichen Regelung Abweichendes vorsehen. In der Praxis verständigt sich die Steuerverwaltung jedoch häufig mit den Steuerpflichtigen über die Umschreibung und Würdigung gewisser für die Veranlagung voraussichtlich relevanter Sachverhaltselemente, um im Veranlagungsverfahren alsdann darauf abzustellen (sog. Ruling). Soweit

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 10.06.2016, Nrn. 100.2014.116/117U, Seite 10 zulässig haben solche Verständigungen zwar nicht die Wirkung eines verwaltungsrechtlichen Vertrags, binden aber sowohl die Steuer- und Steuerjustizbehörden als auch die Steuerpflichtigen nach Massgabe des verfassungsrechtlichen Grundsatzes von Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV; Art. 11 Abs. 2 KV; zum Ganzen BGE 141 I 161 E. 3.1; VGE 2009/148/149 vom 15.7.2010, in StE 2011 A 21.14 Nr. 19, E. 3.3 mit zahlreichen Hinweisen). Nach diesem kann eine (selbst unrichtige) Auskunft, die eine Behörde einer Privatperson erteilt, unter gewissen Umständen Rechtswirkungen entfalten. Vorausgesetzt wird, dass sich die Auskunft der Behörde auf eine konkrete, die betreffende

Person berührende Angelegenheit bezieht, dass die Behörde, welche die Auskunft erteilt hat, hierfür zuständig war oder die betroffene Person sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, dass Letztere die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres hat erkennen können, dass sie im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen getroffen hat, dass die Rechtslage zur Zeit der Verwirklichung des Tatbestands noch die gleiche ist wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung und dass das öffentliche Interesse an der Anwendung des positiven Rechts die geschützte private Vertrauensposition nicht überwiegt (vgl. BVR 2013 S. 85 E. 6.1; BGE 137 I 69 E. 2.5, 130 I 26 E. 8.1; zum Ganzen VGE 2014/115 vom 5.2.2016 [zur Publ. bestimmt; noch nicht rechtskräftig], E. 6.1, 2009/148/149 vom 15.7.2010, E. 3.3, in StE 2011 A 21.14 Nr. 19).

E. 3.5

Die StRK hat dargelegt unter welchen Voraussetzungen eine ausdrückliche Zusicherung der Steuerverwaltung Bindungswirkung entfalte. Der (E-Mail-)Korrespondenz zwischen den Beschwerdeführenden und der Steuerverwaltung sei keine solche Zusicherung mit Bindungswirkung zu entnehmen, weshalb die StRK alle Steuerfaktoren neu festsetzen und nach Anhören der steuerpflichtigen Personen die Veranlagung auch zu deren Nachteil abändern dürfe (vgl. angefochtene Entscheide, E. 8). – Die Beschwerdeführenden machen auch im vorliegenden Verfahren geltend, das Bestehen einer Vereinbarung gehe (indirekt) aus zwei E-Mails eines Mitarbeiters der Steuerverwaltung hervor. In der E-Mail vom 28. April 2008 teilte ein Sachbearbeiter den Beschwerdeführenden mit, dass ihnen pauschale Tagesspesen von Fr. 30.-- für 250 Tage gewährt würden (act. 1C, Beilage 2). Aussagen oder gar Zusicherungen, wonach eine solche Pauschal-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 10.06.2016, Nrn. 100.2014.116/117U, Seite 11 lösung für unbelegte Auslagen auch in kommenden Jahren zur Anwendung gelangen werde, finden sich jedoch keine. Das Abstellen auf eine Tagespauschale für Kleinauslagen ist – auch für die Beschwerdeführenden erkennbar – somit lediglich als ein Entgegenkommen des Sachbearbeiters im betreffenden Veranlagungsverfahren zu verstehen, das weder nachfolgende Rechtsmittelinstanzen zu binden noch (vertrauensbildende) Wirkung über das entsprechende Veranlagungs- bzw. Einspracheverfahren hinaus zu entfalten vermochte. Die Beschwerdeführenden durften deshalb nicht in guten Treuen erwarten, dass in jedem Jahr unbelegte Auslagen in der Höhe von Fr. 30.-- pro Tag zum Abzug zugelassen würden. Die E-Mail vom 21. August 2010 (Vorakten StRK pag. 6) ist von vornherein nicht geeignet, rückwirkend für das Jahr 2009 eine vertrauensbildende Wirkung zu entfalten. Soweit die Beschwerdeführenden argumentieren, diese E-Mail belege das gültige Zustandekommen einer Vereinbarung in der Vergangenheit, kann ihnen ebenfalls nicht gefolgt werden. Darin knüpft der zuständige Sachbearbeiter einzig an die Behandlung der Spesen in einem früheren Verfahren an und gibt zu verstehen, dass er für das hier interessierende Steuerjahr gleich vorzugehen gedenke. Daraus auf einen entsprechenden Anspruch der Beschwerdeführenden mit zeitlich unbeschränkter Geltung schliessen zu wollen, entbehrt einer Grundlage im Wortlaut der E-Mail. Allfällige Erleichterungen, die Mitarbeitende der Steuerverwaltung im Veranlagungsverfahren einzelfallweise für den Nachweis von Auslagen gewähren, beruhen auf Praktikabilitäts- und Effizienzüberlegungen (vgl. dazu auch die Ausführungen der Steuerverwaltung in Vorakten StRK pag. 32). Sie begründen keine Bindungswirkung für die Zukunft, zumal jede Veranlagung ein eigenes, von früheren unabhängiges Verfahren

darstellt, in welchem die Behörden den für die Besteuerung massgeblichen Sachverhalt neu (bzw. besser) beurteilen dürfen. Dabei ist unerheblich, dass die Behörden den gleichen Sachverhalt in den vorangehenden Steuerjahren anders beurteilt haben (vgl. BGer 2A.472/2005 vom 9.8.2005, E. 4.3). Im Übrigen hätte auch den Beschwerdeführenden klar sein müssen, dass eine allfällige, für die Steuerjustizbehörden verbindliche Vereinbarung der Schriftlichkeit bedurft hätte und dass der betreffende Sachbearbeiter zu deren Abschluss nicht zuständig gewesen wäre. Nachfolgende Rechtsmittelinstanzen im Steuerjustizverfahren sind verpflichtet, die Veranlagung auf ihre Rechtmässigkeit hin zu überprüfen und sind weder an die Sachverhalts-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 10.06.2016, Nrn. 100.2014.116/117U, Seite 12 feststellung noch an die rechtliche Würdigung des Sachverhalts durch die Steuerverwaltung gebunden. Der StRK kommt bei der Überprüfung der Einspracheentscheide volle Kognition zu (vgl. Art. 199 Abs. 2 StG, Art. 142 Abs. 4 DBG). Das Vertrauen in eine allfällige Abmachung bzw. eine Zusage, gemäss der die steuerpflichtige Person eine steuermindernde Tatsache, wie berufsbedingte Auslagen, nicht nachweisen muss, obwohl sie hierfür beweibelastet ist, würde ohnehin das öffentliche Interesse an einer rechtskonformen Anwendung des Steuergesetzes nicht überwiegen, zumal im Steuerrecht, das vom Grundsatz der Gesetzmässigkeit beherrscht wird, das Prinzip von Treu und Glauben nur beschränkt Anwendung findet (vgl. BGE 101 Ia 92 E. 3; Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2008, § 1 N. 6; Schreiber/Jaun/Kobierski, Steuerurteilung – Eine systematische Auslegeordnung unter Berücksichtigung der Praxis, in ASA 80 S. 293 ff., 318).

E. 3.6

Insgesamt ist nicht zu beanstanden, dass die StRK das Bestehen einer für das Steuerjahr 2009 gültigen, für Steuerjustizbehörden verbindlichen Vereinbarung betreffend die Höhe des Berufskostenabzugs verneint hat. Mit Blick auf die vorstehenden Ausführungen erübrigen sich weitere Beweismassnahmen. Die Beweisanträge werden daher abgewiesen (vgl. zur antizipierten Beweiswürdigung BVR 2012 S. 252 E. 3.3.3, 2011 S. 97 E. 4.2.1; BGE 136 I 229 E. 5.3.).

E. 4.1

Die StRK hat mangels Vorliegens eines genehmigten Spesenreglements die von der Steuerverwaltung als Auslagenersatz akzeptierte Spesenentschädigung von Fr. 27'236.-- nebst den zusätzlich zum Abzug zugelassenen Berufskosten des Beschwerdeführers auf ihre Berechtigung überprüft. Sie hat folgende Auslagen als nachgewiesen und beruflich notwendig erachtet: Repräsentationskosten Fr. 14'471.10 Tagesspesen Fr. 0.00 Arbeitszimmerpauschale Fr. 0.00

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 10.06.2016, Nrn. 100.2014.116/117U, Seite 13 Büro Fr. 719.80 Telefon Fr. 1'016.15 Fahrkosten Fr. 11'028.95 Total Fr. 27'236.00

E. 4.2

Soweit die Beschwerdeführenden die zusätzliche Berücksichtigung von Berufsauslagen mit dem Vorliegen einer verbindlichen Vereinbarung zwischen ihnen und der Steuerverwaltung begründen, kann auf das Gesagte verwiesen werden (vgl. vorne E. 3.5 f.). Gegen die von der StRK vorgenommene Kürzung der Repräsentationskosten auf einen Betrag von Fr.

14'471.10 (vgl. angefochtene Entscheide E. 10.3 S. 11) bringen die Beschwerdeführenden sodann vor, Anlässe mit Bezug zum Verein «...» dienten der Kundenakquisition. Die Tätigkeit für diesen Verein sei «klar erwerbsfördernd und generier[e] ein fünfstelliges Prämienvolumen» (Beschwerden, S. 14). – Der Nachweis des Geschäftsbezugs ist dort von besonderer Bedeutung, wo Auslagen – wie Konsumationskosten – regelmässig auch im Bereich der privaten Lebenshaltung anfallen. Das Bundesgericht stellt in Bezug auf Repräsentationsspesen auf die Muster-Spesenreglemente ab, die vorsehen, bei Einladungen von Drittpersonen neben dem Datum der Einladung sowie Namen und Ort des Lokals zusätzlich die Namen der anwesenden Personen und den Geschäftszweck der Einladung zu vermerken (BGer 2C_273/2013 und 2C_274/2013 vom 16.7.2013, in StE 2013 B 93.5 Nr. 27 E. 4.1). Angesichts dieser bundesgerichtlichen Anforderungen an den Nachweis von Repräsentationsspesen hat die StRK, die sämtliche Belege detailliert geprüft hat, nachvollziehbar den Geschäftsbezug eines Teils der geltend gemachten Auslagen verneint und von den grundsätzlich anerkannten Auslagen einen Anteil für die Lebenshaltung des Beschwerdeführers ausgeschieden (vgl. angefochtene Entscheide, E. 10.3 S. 10 ff.). Die Beschwerdeführenden setzen sich mit diesen Erwägungen nicht substantiiert auseinander und machen insbesondere nicht geltend, dass die eingereichten Belege einen Vermerk aller teilnehmenden Personen sowie den Geschäftszweck enthalten hätten und damit den hohen Anforderungen genügen würden, die die Vorinstanz zu Recht an abziehfähige Repräsentations- bzw. Konsumationskosten stellt. Mit ihren Ausführungen haben die Beschwerdeführenden den Geschäftsbezug der Ausga-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 10.06.2016, Nrn. 100.2014.116/117U, Seite 14 ben nur in allgemeiner Weise geltend gemacht. Sie hätten jedoch für jedes Ereignis konkret nachweisen müssen, welchen konkreten Geschäftszweck die betreffende Ausgabe hatte. Weil sie sich hierzu nicht substantiiert geäußert haben, ist nicht zu beanstanden, dass die StRK die Repräsentationskosten mangels Geschäftsbezugs auf einen Betrag von Fr. 14'471.-- gekürzt hat. (Klein-)Auslagen im Umfang von Fr. 7'500.-- haben die Beschwerdeführenden nicht nachgewiesen, weshalb die StRK keinen Anlass hatte, diese Aufwendungen zum Abzug zuzulassen.

E. 4.3

Die Beschwerdeführenden zeigen sich mit der Nichtanerkennung des Abzugs von Fr. 3'000.-- für ein Arbeitszimmer nicht einverstanden. Die Abzugsfähigkeit solcher Auslagen ist an besonders strenge Anforderungen geknüpft (vgl. Art. 9 Abs. 2 BKV; BGer 2C_71/2014 vom 15.9.2014, E. 5.5.1 [Pra 104/2015 Nr. 42]; BVR 2010 S. 169 [VGE 23225/23226 vom 7.12.2009], nicht publ. E. 3.4.6; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 26 N. 34). Es ist nicht ersichtlich, inwiefern die Voraussetzungen für einen Arbeitszimmerabzug erfüllt sein sollten, zumal die Beschwerdeführenden hierzu auch vor der Vorinstanz keine Ausführungen gemacht haben, obwohl sie mit Verfügung der StRK vom 11. Juli 2013 (Vorakten StRK pag. 94 f.) dazu aufgefordert worden waren. Bei diesen Gegebenheiten hält die Nichtberücksichtigung der Kosten für ein Arbeitszimmer der Rechtskontrolle ohne weiteres stand.

E. 4.4

Die Beschwerdeführenden beanstanden weiter, dass die StRK von den als «Bürokosten» geltend gemachten Fr. 2'110.70 nur einen Betrag von Fr. 719.80 für Zugbillette und Briefmarken akzeptiert hat. Zu Unrecht nicht zum Abzug zugelassen worden seien die

Kosten für Kundenpark- plätze (Fr. 1'200.--), Toner (Fr. 99.--) und Agenda (Fr. 91.90). Die Auslagen für Toner und Agenda sind nachgewiesen (vgl. Lohnabrechnung 2009 [in act. 1C], Beleg 54 und 65 [beide in act. 3A]) und ein geschäftsmässiger Bezug ist hinreichend dargetan. Die Mietkosten für einen Aussen- und einen Einstellhallenparkplatz haben die Beschwerdeführenden vor Verwal- tungsgericht erstmals rechtsgenügend belegt (vgl. act. 1C, Beilage 4). Dass die Miete der Parkplätze, die sich offenbar bei der Spezialagentur in D._____ befinden, geschäftlich begründet ist, geht aus den Akten hervor (vgl. Vorakten StRK pag. 40). Somit sind zusätzlich zu den von der

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 10.06.2016, Nrn. 100.2014.116/ 117U, Seite 15 Vorinstanz berücksichtigten Auslagen Aufwendungen in der Höhe von insgesamt Fr. 1'390.90 zum Abzug zuzulassen. Weiter erachten die Beschwerdeführenden die Kürzung des Abzugs für Telefonkosten für unzulässig. Diesbezüglich kann auf die überzeugenden Ausführungen der StRK verwiesen werden, die anhand der Übersicht der bezahlten Rechnungen (vgl. Vorakten StRK pag. 97) bei den Kosten für (zwei) Mobiltelefone und beim Festnetzanschluss ermessensweise festgesetzte Privatanteile ausgeschieden und den Abzug für Telefonkosten auf einen Betrag von Fr. 1'016.15 reduziert hat. Es ist nicht ersichtlich und wird von den Beschwerdeführenden nicht geltend gemacht, inwiefern die StRK das ihr zustehende Ermessen rechtsfehlerhaft ausgeübt haben soll (vgl. Art. 80 VRPG); insofern besteht kein Anlass, vom gewährten Abzug abzuweichen.

E. 4.5

Die StRK hat die Fahrkosten des Beschwerdeführers von Fr. 16'500.-- auf Fr. 11'029.95 (richtig: Fr. 11'028.95) herabgesetzt, was einer Fahrleistung von rund 20'000 km entspreche. Die Beschwerdeführen- den machen geltend, der Ehemann habe Kundinnen und Kunden in der ganzen Schweiz und die Annahme der StRK, er gehe seiner Arbeitstätig- keit vorwiegend in D._____ und Umgebung nach (vgl. angefochtene Entscheide, E. 10.6 S. 15), sei unzutreffend. Bei der örtlichen Einschränkung gemäss Arbeitsvertrag handle es sich lediglich um ein Werbeschutzgebiet, das ihm verbiete, seine Tätigkeit ausserhalb seines Rayons zu bewerben. Die schweizweite Tätigkeit sei ihm aber nicht nur gestattet, sondern werde von ihm sogar erwartet. Die Beschwerdeführenden belegen indessen weder, welche Fahrten der Ehemann für seine geschäftliche Tätigkeit zurückgelegt hat, noch weisen sie deren geschäftsmässige Notwendigkeit nach, obwohl Fahrkosten in der Regel mittels eines Fahrtenbuchs nachzuweisen sind (vgl. für den umgekehrten Fall von privater Nutzung von Geschäftsfahrzeugen VGE 2013/128/129 vom 5.12.2014, E. 4.1). Die StRK hat die gänzlich unbelegten Fahrkosten selbst nach der Reduktion auf Fr. 11'028.95 grosszügig festgelegt, zumal Besprechungen mit Kundinnen und Kunden offenbar auch am Domizil seiner Spezialagentur stattgefunden haben (vgl. vorne betreffend Kundenparkplätze, E. 4.4) und ihm dadurch etliche Fahrten erspart geblieben sein dürften; eine Rechtsverletzung ist darin nicht zu erblicken.

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 10.06.2016, Nrn. 100.2014.116/ 117U, Seite 16

E. 5

Insgesamt gelingt den Beschwerdeführenden der Nachweis nicht, dass unberücksichtigt gebliebene Berufskosten angefallen sind, die zur Erzie- lung des Einkommens erforderlich waren. Die von der StRK vorgenom- mene Kürzung der im Veranlagungsverfahren

gewährten Abzüge und die damit verbundene Schlechterstellung der Beschwerdeführenden halten – bis auf einen Betrag von Fr. 1'390.90 – der Rechtskontrolle stand. Damit erübrigt es sich, die geltend gemachten Gewinnungskosten im Sinn des Eventualbegehrens der Beschwerdeführenden von der Vorinstanz nochmals auf ihre Begründetheit überprüfen zu lassen und es braucht nicht erörtert zu werden, ob ein Rückzug von Rekurs und Beschwerde zulässig gewesen wäre (Beschwerden, S. 13), zumal die Beschwerdeführenden im Verfahren vor der StRK nie einen Rückzug erklärt haben. Die Beschwerden erweisen sich somit als teilweise begründet; die angefochtenen Entscheide sind aufzuheben und die Sache ist zur Neuveranlagung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. Soweit weitergehend sind die Beschwerden abzuweisen, soweit auf sie einzutreten ist.

E. 6

Die Beschwerden sind insoweit gutzuheissen, als die von der Vorinstanz gewährten berufsbedingten Auslagen von Fr. 27'236.-- auf Fr. 28'626.90 erhöht werden. Bei diesem Ausgang der Verfahren gelten die Beschwerdeführenden grösstenteils als unterliegend und werden grundsätzlich kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG, Art. 200 Abs. 1 StG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Das teilweise Obsiegen wirkt sich nur geringfügig auf die Steuerbeträge der Kantons- und Gemeindesteuern und der direkten Bundessteuer aus und rechtfertigt weder das Ausscheiden von Verfahrenskosten noch das Zusprechen von teilweise Parteikostenersatz (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 3 und Art. 104 Abs. 3 VRPG, Art. 200 Abs. 4 StG; Art. 145 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwal-

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 10.06.2016, Nrn. 100.2014.116/117U, Seite 17 tungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]). Das Gleiche gilt für die Verfahrens- und Parteikosten im Verfahren vor der StRK, die nicht neu zu verlegen sind.

E. 7

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, hier der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten, selbständig angefochten werden können. Da jedoch die Rückweisung an die Steuerverwaltung nur noch der (rechnerischen) Umsetzung der Anordnungen des Verwaltungsgerichts dient, dürfte es sich vorliegend um einen selbständig anfechtbaren Endentscheid gemäss Art. 90 BGG handeln (vgl. BGE 134 II 124 E. 1.3). Demnach entscheidet die Einzelrichterin: 1. Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 wird dahin gutgeheissen, dass der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 25. März 2014 aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung der Beschwerdeführenden im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen wird. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird. 2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2009 wird dahin gutgeheissen, dass der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 25. März 2014 aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung der Beschwerdeführenden im Sinn der Erwägungen an die

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 10.06.2016, Nrn. 100.2014.116/117U, Seite 18 Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen wird. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird. 3. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 3'500.--, werden den Beschwerdeführenden auferlegt. 4. Es werden keine Parteikosten gesprochen. 5. Zu eröffnen: - den Beschwerdeführenden - der Beschwerdegegnerin - der Steuerrekurskommission des Kantons Bern - der Eidgenössischen Steuerverwaltung Die Einzelrichterin: 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.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.