

100.2013.366/367U  
ARB/BCL/RAP

**Verwaltungsgericht des Kantons Bern**  
Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil der Einzelrichterin vom 1. September 2015**

Verwaltungsrichterin Arn De Rosa  
Gerichtsschreiberin Büchi

**A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_**  
vertreten durch Fürsprecher ...  
Beschwerdeführende

gegen

**Steuerverwaltung des Kantons Bern**  
Brünnenstrasse 66, Postfach 8334, 3001 Bern  
Beschwerdegegnerin

und

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

betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer  
2007 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom  
17. September 2013; 100 09 10565, 200 09 10430)



## **Sachverhalt:**

### **A.**

Mit Verfügungen vom 10. Juli 2009 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Bern (Steuerverwaltung), Kreis ..., A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ für das Steuerjahr 2007 in Abweichung von ihrer Selbstdeklaration auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 83'600.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern bzw. Fr. 94'800.-- bei der direkten Bundessteuer. Die Abweichungen beruhten im Wesentlichen darauf, dass die Steuerverwaltung die geltend gemachten Abzüge für «Übrige Berufskosten» in der Höhe von Fr. 74'693.-- um Fr. 14'000.-- auf einen Betrag von Fr. 60'693.-- kürzte. Die dagegen erhobenen Einsprachen wies die Steuerverwaltung am 10. November 2009 ab.

### **B.**

Am 9. Dezember 2009 gelangten A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK) und beantragten sinngemäss, die Einspracheentscheide seien aufzuheben und es seien die gesamten geltend gemachten Berufskosten von Fr. 74'693.-- zum Abzug zuzulassen. Die StRK wies Rekurs und Beschwerde am 17. September 2013 ab, kürzte den Berufskostenabzug auf insgesamt Fr. 5'230.-- (sog. reformatio in peius) und wies die Sache zur Neufestsetzung der Steuerfaktoren an die Steuerverwaltung zurück.

### **C.**

In einer einzigen Rechtsschrift vom 21. Oktober 2013 haben A. \_\_\_\_\_ und B. \_\_\_\_\_ gegen die Entscheide der StRK Verwaltungsgerichtsbeschwerden erhoben, mit den folgenden Anträgen:

«Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. September 2013 sei aufzuheben und der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Bern vom 10. November 2009 sei zu bestätigen;

Eventuell:

Der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. September 2013 sei aufzuheben und die Sache sei an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zur Neubeurteilung der Begründetheit der geltend gemachten Berufskostenabzüge zurückzuweisen.»

Mit Verfügung vom 22. Oktober 2013 hat der (damalige) Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Die StRK und die Steuerverwaltung beantragen mit Beschwerdevernehmung vom 30. Oktober 2013 bzw. Beschwerdeantwort vom 6. Dezember 2013 die Abweisung der Beschwerden.

## **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]). Beim angefochtenen Rückweisungsentscheid handelt es sich um einen Endentscheid, 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, nicht publ. E. 1.2 [VGE 2011/324 vom 16.5.2012]). 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. 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 einzutreten.

**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.

**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]).

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

## **2.**

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

**2.1** Zur Ermittlung des Reineinkommens werden von den 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 (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 nicht publ. E. 3.1 [VGE 23225/23226 vom 7.12.2009]). 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 ist auch nicht erforderlich, dass eine rechtliche Pflicht besteht, die entsprechenden Aufwendungen zu bezahlen, sondern es genügt, dass diese wirtschaftlich als der Gewinnung des Einkommens förderlich erachtet werden können und dass 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 die Berufskosten gehören – 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).

**2.2** Zur administrativen Vereinfachung hat der Gesetzgeber mit Bezug auf die *Kantons- und Gemeindesteuern* vorgesehen, dass für die Fahrkosten, die Mehrkosten für die auswärtige Verpflegung und bei Schichtarbeit sowie für die übrigen Berufskosten Teilpauschalen festzulegen sind (vgl. Art. 31 Abs. 2 Satz 1 StG). Die unselbständig Erwerbstätigen haben bei den Fahrkosten und den übrigen Berufskosten die Wahl, die entsprechende Teilpauschale oder die nachgewiesenen tatsächlichen Gewinnungskosten geltend zu machen. Bei den Mehrkosten für die auswärtige Verpflegung und bei Schichtarbeit besteht hingegen die Möglichkeit der Geltendmachung der effektiven Kosten nicht (vgl. Art. 31 Abs. 2 Satz 2 StG). Gestützt auf Art. 31 Abs. 3 StG legte der Regierungsrat für die Kantons- und Gemeindesteuern zudem eine Gesamtpauschale fest, die anstelle der tatsächlichen Gewinnungskosten bzw. der jeweiligen Teilpauschalen zum Abzug gebracht werden konnte (vgl. auch Art. 74 Bst. c StG). Die Gesamtpauschale betrug 20 % des Nettolohns, höchstens jedoch Fr. 7'000.-- (aArt. 5 Abs. 1 BKV in der hier massgebenden Fassung vom 18.10.2000, BAG 00-96). Macht die steuerpflichtige Person die Gesamtpauschale geltend, so darf sie daneben keine weiteren Berufskosten abziehen (vgl. Art. 31 Abs. 3 StG i.V.m. aArt. 5 Abs. 3 BKV; zum Ganzen VGE 2008/23378/23379 vom 6.1.2009, E. 2.3).

**2.3** Wie bei den Kantons- und Gemeindesteuern hat der Gesetzgeber auch bei der *direkten Bundessteuer* eine Pauschalisierung der Abzüge für Fahrkosten, Mehrkosten für auswärtige Verpflegung und bei Schichtarbeit sowie übrige Berufskosten vorgesehen (Art. 3 i.V.m. Anhang der VBK in der Fassung vom 3.11.2006 [AS 2006 S. 4887] bzw. 19.6.2006 [AS 2006 S. 3247 f.]). Die steuerpflichtige Person hat die Möglichkeit, bei den Fahrkosten und den übrigen Berufskosten anstelle der Teilpauschale die effektiven Kosten geltend zu machen (Art. 26 Abs. 2 DBG; Art. 4 und 5 VBK). Im Unterschied zu den Kantons- und Gemeindesteuern ist indes bei der direkten Bundessteuer keine Gesamtpauschale vorgesehen, die anstelle der tatsächlichen Berufskosten bzw. den Teilpauschalen zum Abzug gebracht werden könnte (vgl. zum Ganzen VGE 2008/23378/23379 vom 6.1.2009, E. 2.4).

**2.4** 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 Unkosten (vgl. BVR 2010 S. 169 nicht publ. E. 3.1 [VGE 23225/23226 vom 7.12.2009]; 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). Solcher pauschaler Spesenersatz wird steuerlich nur dann anerkannt und nicht als Einkommensbestandteil behandelt, wenn er auf einem genehmigten Spesenreglement bzw. einer Vereinbarung mit der Steuerverwaltung beruht oder nachgewiesenermassen geschäftsmässig begründet ist (vgl. BGer 2C\_214/2014 vom 7.8.2014, E. 3.2.3, 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 Höhe der erhaltenen 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).

### 3.

**3.1** Der Beschwerdeführer war im Jahr 2007 als Agent bei der Versicherungsgesellschaft C.\_\_\_\_\_ tätig. Für die im Rahmen dieser Tätigkeit angefallenen Auslagen hatte er Anspruch auf eine jährliche Spesenpauschale von Fr. 21'600.-- zuzüglich Fr. 600.-- (vgl. Arbeitsvertrag vom 22.11.2006/10.1.2007 und Nachtrag zum Arbeitsvertrag vom 2.5./27.5.2007, Vorakten StRK pag. 83-80). Im Jahr 2007 wurde ihm eine Spesenentschädigung in der Höhe von insgesamt Fr. 22'406.-- ausbezahlt («Spesen»: Fr. 21'600.--, «Zusatzspesen»: Fr. 600.--, «Spesen Leben»: Fr. 206.-- [Beiblatt zum Lohnausweis, Vorakten StRK pag. 210]). In seiner Steuererklärung 2007 deklarierte der Beschwerdeführer diese Spesen als Einkünfte («Entschädigungen, die im Nettolohn nicht enthalten sind») und machte bei den «übrigen Berufskosten» einen Abzug von Fr. 74'693.-- geltend (vgl. Formular 6, Vorakten Steuerverwaltung [in act. 3A] pag. 7).

**3.2** Die Steuerverwaltung folgte den Angaben in der Steuererklärung insofern, als sie die Spesenentschädigung vollumfänglich als Einkünfte

berücksichtigte und bei den «übrigen Berufskosten» nach Ausscheidung von «Privatanteilen» für Fahrzeug- und Konsumationskosten von je Fr. 7'000.-- insgesamt Fr. 60'693.-- zum Abzug zuliess (vgl. Vorakten Steuerverwaltung pag. 22, 29, 23, 30). – Die StRK hielt dazu einerseits fest, dass die gestützt auf ein genehmigtes Spesenreglement ausgerichteten Pauschalspesen Auslagenersatz darstellten und folglich nicht dem Einkommen der Beschwerdeführenden aufzurechnen seien. Sie reduzierte andererseits die geltend gemachten «übrigen Berufskosten» von insgesamt Fr. 74'693.-- auf einen Betrag von Fr. 3'800.-- und gewährte für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte einen Abzug von Fr. 1'430.--. Die Kürzung begründete sie damit, dass die dem Beschwerdeführer während Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit entstandenen Auslagen grundsätzlich durch die Pauschalspesen gedeckt seien. Die Beschwerdeführenden hätten nicht nachgewiesen, dass dem Beschwerdeführer höhere berufsmässig begründete Kosten entstanden seien, weshalb bei den «übrigen Berufskosten» lediglich der Pauschalabzug von Fr. 3'800.-- sowie Fr. 1'430.-- für den Arbeitsweg zu berücksichtigen seien. Die Beschwerdeführenden beantragten, dass ihnen von den als «übrige Berufskosten» geltend gemachten Fr. 74'693.-- der die erhaltene Spesenentschädigung übersteigende Betrag zum Abzug zugelassen wird. Sie werfen der StRK vor, sie habe unverhältnismässig hohe Anforderungen an die Mitwirkungspflicht der Beschwerdeführenden und an den Nachweis der geltend gemachten Aufwendungen gestellt. Zudem habe sie den Sachverhalt unrichtig festgestellt, indem sie sich nicht zur Begründetheit der Auslagen für öffentliche Verkehrsmittel, Telefon, Büro- und Verbrauchsmaterial, Abschreibungen auf PC, Büroschrank sowie den Anteil Miete für das Büro in der Privatliegenschaft geäußert habe und fälschlicherweise davon ausgegangen sei, der Arbeitsort des Ehemanns befinde sich in D.\_\_\_\_\_.

**3.3** Gemäss Spesenreglement der Versicherungsgesellschaft C.\_\_\_\_\_ werden mit der pauschalen Spesenentschädigung den Agentinnen und Agenten «alle bei der Ausübung seiner/ihrer beruflichen Tätigkeit entstandenen Auslagen, wie Reisekosten (Bahn, Tram, Taxi), Verpflegungskosten ausserhalb des Wohnsitzes, Repräsentations- und Mobiltelefonkosten, Benützung eines Motorfahrzeugs, usw. pauschal entschädigt. Die Höhe der jährlichen Spesenpauschale hängt ab von der

Grösse [des] eigenen Bestandes und der Produktion (Nichtleben und Leben)» (vgl. Ziff. 11 des Reglements Bezüge 2007, Vorakten StRK pag. 96 ff., 89 f.). Das Spesenreglement wurde von der Steuerverwaltung des Hauptsitzkantons der Versicherungsgesellschaft C. \_\_\_\_\_ (Kanton ...) am 22. Mai 2007 genehmigt (vgl. Beiblatt zum Lohnausweis, Vorakten StRK pag. 210) und ist deshalb grundsätzlich auch für den Kanton Bern verbindlich (vgl. Christoph Leuch/Raphaëla Nanzer, in Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Art. 1 bis 125, 2014, Art. 31 N. 74; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 17 N. 53, vgl. auch Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung, N. 54, sowie Muster-Spesenreglement gemäss Kreisschreiben Nr. 25 vom 18.1.2008 der SSK [je abrufbar unter <www.steuerkonferenz.ch>]). Die dem Beschwerdeführer gestützt auf das Spesenreglement ausgerichtete Pauschale von Fr. 22'406.-- sollte sämtliche bei der Ausübung der beruflichen Tätigkeit entstandenen Auslagen vergüten (vgl. auch vorne E. 3.1). Die Beschwerdeführenden können diese Vermutung umstossen, indem sie nachweisen, dass dem Beschwerdeführer höhere berufliche Kosten angefallen sind. Sie müssen aber konkret nachweisen, dass solche Kosten nicht übernommen wurden, d.h. nicht von den Pauschalspesen gedeckt wurden, jedoch für die Erzielung des Einkommens notwendig waren (vgl. vorne E. 2.4). – Die StRK hat zu Recht die Spesenentschädigung zugunsten der Beschwerdeführenden vom deklarierten Einkommen abgezogen (vgl. vorne E. 2.4) und weiter geprüft, ob der Beschwerdeführer über die Spesenentschädigung hinausgehende nachgewiesene notwendige Berufskosten zu tragen hatte (vgl. auch Beschwerdeantwort der Steuerverwaltung, Geschäftsbereich Recht und Koordination, vom 6.12.2013, act. 5).

**3.4** Die Beschwerdeführenden machen geltend, die StRK verhalte sich «unverhältnismässig und damit rechtswidrig», weil sie zum einen behauptete, Quittungen ohne Namensangabe des Beschwerdeführers fielen als Beweismittel von vornherein weg und weil sie zum andern anzweifelte, dass er die betreffenden Beträge tatsächlich bezahlt habe (vgl. Beschwerden S. 6). – 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 zu Recht verlangt, dass der Beschwerdeführer die Namen der eingeladenen Personen sowie den Geschäftszweck der Einladung auf den Belegen notierte (vgl. angefochtene Entscheide, E. 6.5.2 S. 20). Damit verhielt sie sich weder rechtswidrig noch unverhältnismässig. Die Beschwerdeführenden machen nicht geltend, dass die eingereichten Belege einen Vermerk der teilnehmenden Personen sowie den Geschäftszweck enthalten hätten und damit den hohen Anforderungen genügen würden, die die Vorinstanz zu Recht an abziehungsfähige Repräsentations- bzw. Konsumationskosten stellte. Im Verfahren vor der StRK haben die Beschwerdeführenden diesbezüglich lediglich vorgebracht, dass der Ehemann Personen, welche Kundinnen und Kunden vermitteln, jeweils zu einem Essen einlade, anstatt ihnen eine Vermittlungsprovision zu entrichten. Solche Einladungen erfolgten auch anlässlich von Besprechungen, die aus Zeitgründen nur über Mittag oder am Abend hätten stattfinden können (vgl. Rekurs- und Beschwerdeeingabe vom 9.12.2009, Vorakten StRK pag. 15). In ihrer Eingabe vom 8. Juli 2013 an die Vorinstanz fügten sie dem hinzu, «das Wirken eines Aussendienstmitarbeiters [sei] ähnlich eines selbständig Erwerbenden». Aufgrund des in der Branche herrschenden Verdrängungswettbewerbs zähle die Verbundenheit zwischen Aussendienstmitarbeitenden und Kundschaft umso mehr. Einladungen an Kundinnen und Kunden und an Vermittlungspersonen seien Bemühungen, «um auch zukünftig Erfolg zu haben im Vermitteln von Versicherungen» (vgl. Vorakten StRK pag. 217 ff.). Mit diesen Ausführungen haben die Beschwerdeführenden den Geschäftsbezug der Ausgaben nur in allgemeiner Weise geltend gemacht. Sie hätten jedoch für jedes Ereignis konkret nachweisen müssen, welchen Geschäftszweck die betreffende Ausgabe hatte. Weil sich die Beschwerdeführenden hierzu nicht substantiiert geäußert haben, ist nicht zu beanstanden, dass die StRK die Abzugsfähigkeit der Auslagen für Repräsentationskosten mangels Ge-

schäftsbezugs verneint hat. Bei diesen Gegebenheiten braucht nicht geprüft zu werden, inwiefern die Ausgaben über die erhaltene Spesenpauschale hinausgehen.

**3.5** Die Beschwerdeführenden werfen der Vorinstanz vor, sie habe den «Sachverhalt unvollständig festgestellt», weil sie die geltend gemachten Auslagen für öffentliche Verkehrsmittel, Telefon, Büro- und Verbrauchsmaterial, Miete für das Büro in der Privatliegenschaft sowie die Abschreibungen auf Computer und Büroschrank als von den Pauschalspesen gedeckt sah und deren Begründetheit nicht geprüft habe (Beschwerden, S. 4 f.). Die Abzugsfähigkeit derartiger Kosten ist an besonders strenge Anforderungen geknüpft (vgl. bezüglich eines privaten Arbeitszimmers: 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 nicht publ. E. 3.4.6 [VGE 23225/23226 vom 7.12.2009]; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 26 N. 34). Die StRK gab den Beschwerdeführenden am 21. Juni 2013 Gelegenheit, sich zu allen geltend gemachten Kosten zu äussern (vgl. Vorakten StRK pag. 114). Zu den Kosten für öffentliche Verkehrsmittel, Telefon, Büro- und Verbrauchsmaterial, Miete für das Büro in der Privatliegenschaft sowie die Abschreibungen auf Computer und Büroschrank haben die Beschwerdeführenden jedoch nicht Stellung genommen, sondern nur Kopien von Belegen und Quittungen eingereicht (Vorakten StRK pag. 200-115), ohne darzutun, ob und wenn ja, weshalb diese Auslagen für die Erzielung des Einkommens notwendig waren. Damit sind sie ihrer Begründungspflicht nicht nachgekommen und die StRK hat kein Recht verletzt – und auch den Sachverhalt nicht unvollständig festgestellt – wenn sie diese Auslagen nicht zum Abzug zuließ. Gleich verhält es sich in Bezug auf die «Provisionszahlungen, Spesenvergütungen und Kostenübernahmen». Deren berufsmässige Notwendigkeit ist entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden keineswegs offensichtlich und geht auch nicht «direkt aus den eingereichten Dokumenten hervor» (vgl. Beschwerden, Ziff. 7 S. 8). Sie haben damit keineswegs «alles getan, um die Behörde bei ihrer Untersuchung zu unterstützen» (vgl. Beschwerden, Ziff. 7 S. 6), weshalb die StRK keinen Anlass hatte, diese Aufwendungen als geschäftsmässig begründet anzuschauen. Da es sich dabei um steuermindernde Tatsachen handelt (vgl. vorne, E. 2.1), war die StRK nicht ge-

halten, weitere Beweismassnahmen zu treffen, nachdem die Beschwerdeführenden trotz entsprechender Aufforderung dazu nicht Stellung genommen hatten. Ausserdem unterliegen sie einem Irrtum, wenn sie davon ausgehen, dass bezüglich der geltend gemachten Aufwendungen das herabgesetzte Beweismass des Glaubhaftmachens zur Anwendung gelange (vgl. Beschwerden, Ziff. 11 S. 11; vorne E. 2.1). Die Vorinstanz stellte somit keine unverhältnismässigen Anforderungen an die Mitwirkungspflicht, und die Berücksichtigung einer Teilpauschale von Fr. 3'800.-- für «übrige Berufskosten» (vgl. Art. 6 Abs. 2 BKV i.V.m. Anhang der VBK in der Fassung gemäss Änderungen vom 3.11.2006 [AS 2006 S. 4887] und 19.6.2006 [AS 2006 S. 3247 f.]) ist nicht zu beanstanden.

**3.6** Die Beschwerdeführenden bringen weiter vor, der Beschwerdeführer halte sich nur während 20 – 25 % seiner eigentlichen Arbeitszeit in der Generalagentur in D.\_\_\_\_\_ auf, da er Kundschaft in der ganzen Schweiz betreue. Die entsprechenden Fahrkosten habe die Vorinstanz zu Unrecht nicht anerkannt (Beschwerden, S. 5). – Die StRK hat richtig erwogen, dass bei unselbständig Erwerbstätigen, die selber Eigentümerin bzw. Eigentümer des betreffenden Fahrzeugs sind, die Methode der Ausscheidung eines Privatanteils für Fahrzeugkosten nicht angewendet werden kann. Sie hat ausführlich dargelegt, dass Fahrkosten zu unterteilen sind in solche für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte, die sich vor bzw. nach dem eigentlichen Arbeitsbeginn ereignen (Berufskosten), und für Fahrten, die während der Ausübung der beruflichen Tätigkeit anfallen (Spesen). Gemäss Arbeitsvertrag ist der Beschwerdeführer direkt dem Agenturleiter der Generalagentur D.\_\_\_\_\_ unterstellt und arbeitet im Geschäftsgebiet der Generalagentur (Art. 2 des Arbeitsvertrags, Vorakten StRK pag. 82). Es ist somit nicht zu beanstanden, dass die StRK für die Berechnung der Berufskosten auf den Arbeitsort D.\_\_\_\_\_ abgestellt hat und Fahrten an Orte, die weiter von D.\_\_\_\_\_ entfernt liegen (vgl. Bestätigung der Versicherungsgesellschaft C.\_\_\_\_\_ vom 8.3.2010, Vorakten StRK pag. 29) von den Pauschalspesen gedeckt sah. Denn die Beschwerdeführenden hätten nachweisen müssen, dass die geltend gemachten Fahrkosten geschäftsmässig begründet waren und dass sie von der Arbeitgeberin nicht vergütet wurden. Mit den Ausführungen im vorinstanzlichen Verfahren, pro Jahr lege der Beschwerdeführer in Aus-

übung seiner beruflichen Tätigkeit durchschnittlich 30'000 bis 35'000 Kilometer zurück (vgl. Eingabe vom 9.3.2010, Vorakten StRK pag. 33) und die privat gefahrenen Autokilometer seien «äusserst gering» und würden «geschätzt» 2'000 bis 3'000 Kilometer pro Jahr ausmachen (vgl. Eingabe an die StRK vom 8.7.2013, Vorakten StRK pag. 218), vermochten sie nicht darzutun, dass die Vorinstanz zur Ermittlung der Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte auf einen falschen Arbeitsort abgestellt oder den Betrag von Fr. 1'430.-- falsch berechnet hätte. Der Beschwerdeführer hat unbestrittenermassen kein Fahrtenbuch geführt und auch nicht anderweitig belegt, welche Fahrzeugkosten für die Erzielung des Einkommens notwendig waren sowie, dass ihm diese von seiner Arbeitgeberin nicht erstattet wurden. Dies hätte er tun müssen, wenn er Fahrkosten, die ihm *während* der Arbeitstätigkeit angefallen sind, über die grosszügige Spesenentschädigung hinaus zum Abzug hätte bringen wollen.

4. Insgesamt vermögen die Beschwerdeführenden nicht darzutun, inwiefern die StRK den Sachverhalt unrichtig festgestellt oder eine Rechtsverletzung begangen haben soll, da sie den doppelten Nachweis, dass die geltend gemachten Kosten zur Erzielung des Einkommens erforderlich waren und dass sie von der Arbeitgeberin des Beschwerdeführers nicht vergütet wurden, nicht erbracht haben. Die StRK hat zu Recht festgehalten, dass die Pauschalspesen in der Höhe von Fr. 22'406.-- nicht dem Einkommen der Beschwerdeführenden aufzurechnen sind, und dass er keine die Teilpauschalen von Fr. 3'800.-- für «übrige Berufskosten» sowie Fr. 1'430.-- für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte übersteigenden Berufskosten nachgewiesen hat. Damit erübrigt es sich, die geltend gemachten Gewinnungskosten im Sinn des Eventualbegehrens der Beschwerdeführenden nochmals auf ihre Begründetheit überprüfen zu lassen. Hingegen ist vorliegend von Amtes wegen bei den Kantons- und Gemeindesteuern des Jahrs 2007 anstelle der Teilpauschalen von Fr. 3'800.-- und Fr. 1'430.-- die für die Beschwerdeführenden günstigere Gesamtpauschale gemäss aArt. 5 Abs. 1 BKV von 20 % des Nettolohns, höchstens jedoch Fr. 7'000.--, als Berufskostenabzug zum Abzug zuzulassen (vgl. vorne, E. 2.2). Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern erweist sich somit als teil-

weise begründet; der angefochtene Entscheid ist aufzuheben und die Sache ist zur Neuveranlagung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. Bezüglich der direkten Bundessteuer, die beim Berufskostenabzug keine Gesamtpauschale kannte (vgl. vorne, E. 2.3), hält der angefochtene Entscheid der Rechtskontrolle stand; die Beschwerde ist abzuweisen.

## 5.

Die Beschwerde betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern ist insoweit gutzuheissen, als der Berufskostenabzug von Fr. 5'230.-- auf Fr. 7'000.-- erhöht wird. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer ist abzuweisen. 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 den Steuerbetrag der Kantons- und Gemeindesteuern 2007 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 Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]). Das Gleiche gilt für die Verfahrens- und Parteikosten im Verfahren vor der StRK, die nicht neu zu verlegen sind.

## 6.

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 (rechneri-

schen) Umsetzung der Anordnungen des Verwaltungsgerichts bzw. der StRK 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 2007 wird dahin gutgeheissen, dass der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 17. September 2013 aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung der Beschwerdeführenden im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgewiesen wird. Soweit weitergehend wird die Beschwerde abgewiesen.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2007 wird abgewiesen.
3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 1'500.--, werden den Beschwerdeführenden auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
5. Zu eröffnen:
  - den Beschwerdeführenden
  - der Steuerverwaltung des Kantons Bern
  - 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.