

100.2022.328/329U  
BUC/FLN/SPR

**Verwaltungsgericht des Kantons Bern**  
Verwaltungsrechtliche Abteilung

**Urteil des Einzelrichters vom 18. Juli 2023**

Verwaltungsrichter Bürki  
Gerichtsschreiberin Flückiger

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

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  
2018 (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom  
21. September 2022; 100 21 446, 200 21 326)



## **Prozessgeschichte:**

### **A.**

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern veranlagte A. \_\_\_\_\_ mit Veranlagungsverfügungen vom 18. März 2021 für das Steuerjahr 2018 abweichend von dessen Selbstdeklaration auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 191'224.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern sowie Fr. 202'873.-- bei der direkten Bundessteuer. Die Abweichung beruhte im Wesentlichen auf einer Aufrechnung von Fr. 50'000.--, die sich aus einer Vergleichsberechnung von Vermögensentwicklung und Lebensaufwand ergab. Die dagegen erhobenen Einsprachen hiess die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheiden vom 4. November 2021 teilweise gut, sah von der vorerwähnten Aufrechnung von Fr. 50'000.-- ab und veranlagte A. \_\_\_\_\_ stattdessen infolge Aufrechnung von Pauschalspesen in der Höhe von Fr. 42'144.-- neu auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 185'488.-- bei den Kantons- und Gemeindesteuern und Fr. 197'137.-- bei der direkten Bundessteuer.

### **B.**

Am 6. Dezember 2021 gelangte A. \_\_\_\_\_ mit Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK). Diese wies die Rechtsmittel mit Entscheiden vom 21. September 2022 ab.

### **C.**

Hiergegen hat A. \_\_\_\_\_ am 24. Oktober 2022 in einer einzigen Rechtsschrift sowohl bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer 2018 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben. Er beantragt zusammengefasst, die Entscheide der StRK vom 21. September 2022 seien aufzuheben, von einer einkommensrelevanten Aufrechnung der pauschalen Spesenentschädigungen in der Höhe von Fr. 42'144.-- sei abzusehen und die «Steuerveranlagung 2018 sei entsprechend zu korrigieren bzw. zu reduzieren».

Am 26. Oktober 2022 hat der (damalige) Abteilungspräsident die Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer vereinigt.

Sowohl die StRK als auch die Steuerverwaltung beantragen mit Beschwerdevernehmlassung vom 17. November 2022 bzw. mit Beschwerdeantwort vom 15. Dezember 2022 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]). Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Rekurs- und Beschwerdeverfahren teilgenommen, ist durch die angefochtenen Entscheide besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 201 Abs. 2 StG sowie Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG). 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 unter Vorbehalt von E. 1.2 hiernach einzutreten.

**1.2** Anfechtungsobjekt in den verwaltungsgerichtlichen Verfahren bilden allein die Entscheide der StRK vom 21. September 2022. Sie haben die Einspracheentscheide ersetzt, die ihrerseits an die Stelle der Veranlagungsverfügungen getreten sind (sog. Devolutiveffekt; vgl. statt vieler BVR 2022 S. 515 E. 1.7). Soweit der Beschwerdeführer nebst der Aufhebung der Ent-

scheide der StRK auch die Korrektur der Veranlagungsverfügungen der Steuerverwaltung verlangt, ist auf die Beschwerden nicht einzutreten.

**1.3** Sind sowohl Entscheide bezüglich der Kantons- und Gemeindesteuern als auch der direkten Bundessteuer angefochten, so muss das Verwaltungsgericht zwei Urteile fällen, zumal es sich um verschiedene Steuern handelt, die unterschiedlichen Gemeinwesen zustehen 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.

**1.4** Sowohl im Verfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern (Verfahren 100.2022.328) als auch betreffend die direkte Bundessteuer (Verfahren 100.2022.329) beträgt der Streitwert weniger als Fr. 20'000.--, womit die Beurteilung der Beschwerden in die einzelrichterliche Zuständigkeit fällt (Art. 57 Abs. 1 des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

**1.5** Das Verwaltungsgericht überprüft die angefochtenen Entscheide auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

## **2.**

Der Beschwerdeführer rügt vorab eine (mehrfache) Verletzung seines Anspruchs auf rechtliches Gehör. So habe er vor der StRK zumindest sinngemäss geltend gemacht, die Steuerverwaltung habe ihm im Einspracheverfahren keine Gelegenheit gegeben, zur Aufrechnung der Pauschalspesen vorgängig Stellung zu nehmen. Die StRK wäre daher verpflichtet gewesen, sich mit diesem «gravierenden Verfahrensfehler von Amtes wegen und in Anwendung der Untersuchungsmaxime» auseinanderzusetzen (Beschwerden Ziff. III./2.1 Rz. 8 ff.).

**2.1** Der Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 21 ff. VRPG sowie Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV; SR 101) und Art. 26 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Bern (KV; BSG 101.1) 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). Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich die betroffenen Personen über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und diesen sachgerecht anfechten können. Sie muss zwar die wesentlichen Überlegungen enthalten, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sie ihren Entscheid stützt. Nicht erforderlich ist aber, dass sich die Rechtsmittelinstanz in ihrer Begründung mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt (BGE 146 II 335 E. 5.1, 143 III 65 E. 5.2; BVR 2022 S. 51 E. 2.3, 2018 S. 341 E. 3.4.2). Obgleich der Anspruch auf rechtliches Gehör formeller Natur ist (statt vieler BGE 147 I 433 E. 5.1; BVR 2018 S. 281 E. 3.1), lässt die Praxis unter gewissen Umständen und im Interesse der Verfahrensökonomie die Heilung einer Gehörsverletzung zu. Vorausgesetzt wird, dass der Rechtsmittelinstanz dieselbe Kognition wie der Vorinstanz zusteht und der betroffenen Person aus der Heilung kein Nachteil erwächst, d.h. sie ihre Rechte im Beschwerdeverfahren vollumfänglich wahrnehmen konnte. Für die Heilung stehen dabei nicht besonders schwerwiegende Verletzungen des rechtlichen Gehörs im Vordergrund; sie ist indessen auch bei schwerwiegenden Verletzungen nicht ausgeschlossen (vgl. zum Ganzen BGE 147 IV 340 E. 4.11.3, 142 II 218 E. 2.8.1 [Pra 106/2017 Nr. 2]; BVR 2021 S. 285 E. 3.4.3; Michel Daum, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 21 N. 11).

**2.2** Wie der Beschwerdeführer selbst darlegt, hat er eine Verletzung seines Anspruchs auf rechtliches Gehör vor der Vorinstanz trotz anwaltlicher Vertretung nicht ausdrücklich geltend gemacht. Er hat auf die von ihm monierten Umstände vielmehr einzig in Zusammenhang mit dem Grundsatz von Treu und Glauben hingewiesen (vgl. Rekurs und Beschwerde vom 6.12.2021 Rz. 4 f., 9). In der Folge hat auch die StRK dieses Vorbringen nicht als Gehörsverletzung behandelt, den entsprechenden Ausführungen bei der Beurteilung des Grundsatzes von Treu und Glauben jedoch Rechnung ge-

tragen (vgl. angefochtene Entscheide E. 3.2 ff.). Selbst wenn die StRK diese Umstände allerdings (auch) im Licht des Anspruchs auf rechtliches Gehör hätte prüfen müssen, wäre eine allfällige Gehörsverletzung der Steuerverwaltung ohne Weiteres als im Rekurs- und Beschwerdeverfahren geheilt zu betrachten gewesen bzw. folgenlos geblieben: Der Vorinstanz kommt dieselbe freie und umfassende Prüfungsbefugnis zu wie der Steuerverwaltung im Veranlagungsverfahren (vgl. Art. 198 Abs. 2 und Art. 199 Abs. 1 und 2 StG; Art. 142 Abs. 4 und Art. 143 Abs. 1 DBG); der Beschwerdeführer konnte seine Verfahrensrechte vor der StRK vollumfänglich wahrnehmen (vgl. zur Heilung E. 2.1 hiervor), zumal diese ihn nochmals ausdrücklich aufgefordert hat, Belege zum Nachweis seiner Spesen und Berufskosten einzureichen (vgl. Schreiben vom 7.12.2021, Vorakten StRK [act. 5A] pag. 42 f.). Im Übrigen erscheint ohnehin sehr fraglich, ob die Steuerverwaltung das Anhörungs- und Äusserungsrecht des Beschwerdeführers überhaupt verletzt hat, hat dieser doch selbst die Pauschalspesen als (einzige) mögliche Begründung für den festgestellten Fehlbetrag eingebracht, wie die StRK zutreffend bemerkt (vgl. Einsprachen vom 13.4.2021 S. 1, Vorakten StV [act. 5B] pag. 131 f.; Beschwerdevernehmlassung vom 17.11.2022 S. 1 f.; hinten E. 4.1). Darüber hinaus hat die Steuerverwaltung dem Beschwerdeführer mit Vorabdruck vom 24. August 2021 die vorgesehene Aufrechnung der Pauschalspesen mitgeteilt und ihm die Möglichkeit gegeben, weitere Ausführungen zu verlangen oder Gegenbemerkungen einzureichen (vgl. Schreiben vom 24.8.2021, Vorakten StV [act. 5B] pag. 135 ff.). Von einem «gravierenden» Verfahrensfehler kann auf jeden Fall keine Rede sein, womit die StRK eine allfällige Gehörsverletzung selbst im Kostenpunkt nicht hätte berücksichtigen müssen, was der Beschwerdeführer denn auch nicht (im Sinn eines Eventualstandpunkts) vorbringt. Selbst wenn im Übrigen davon auszugehen wäre, die StRK hätte ihre Prüfungs- und Begründungspflicht verletzt (auch hinsichtlich der angeblich unterbliebenen konkreten Bezugnahme auf die «rechtliche Begründung in der Rekurs- und Beschwerdeschrift»; Beschwerden Ziff. III./2.2 Rz. 15), wäre diese durch die verwaltungsgerichtlichen Verfahren ohne Weiteres als geheilt zu betrachten. So stellen sich soweit hier interessierend nur Rechts- und keine Angemessenheitsfragen, womit dem Verwaltungsgericht dieselbe Prüfungsbefugnis zukommt wie der Vorinstanz (vgl. Art. 66 Abs. 1 i.V.m. Art. 80 VRPG sowie vorne E. 1.5); ein Rechtsnachteil für den Beschwerdeführer ist nicht ersicht-

lich. Strittig und im Folgenden zu prüfen bleibt somit die (von den Gehörsrügen zu unterscheidende) materiell-rechtliche Frage der Aufrechnung von Pauschalspesen.

### **3.**

**3.1** Bund und Kantone erheben von den natürlichen Personen insbesondere eine Einkommenssteuer (Art. 1 Abs. 1 Bst. a StG; Art. 1 Bst. a DBG; vgl. auch 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 (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). Unselbständig erwerbstätige Personen dürfen als Gewinnungs- bzw. Berufskosten von den gesamten steuerbaren Einkünften die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte (Bst. a), die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit (Bst. b) sowie die übrigen für die Ausübung des Berufs erforderlichen Kosten abziehen (Art. 31 Abs. 1 StG; Art. 26 Abs. 1 DBG); darüber hinaus besteht bei den Kantons- und Gemeindesteuern ein Anspruch auf Abzug für Beiträge an Berufsverbände (Art. 31 Abs. 1 Bst. e StG). Als Berufskosten abziehbar sind allerdings nicht sämtliche mit der Erwerbstätigkeit zusammenhängenden Kosten, 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 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über die Berufskosten [Berufskostenverordnung, BKV; BSG 661.312.56]; Art. 1 Abs. 1 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 10. Februar 1993 über den Abzug der Berufskosten unselbständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer [Berufskostenverordnung, VBK; SR 642.118.1]; zum Ganzen VGE 2020/414/415 vom 13.7.2022 E. 2.1, 2019/262/263 vom 15.3.2021 E. 2.1).

**3.2** Die Berufskosten sind von den Spesen zu unterscheiden: Während erstere vor oder nach der eigentlichen Arbeit anfallen, stellen Spesen Auslagen dar, die den Arbeitnehmenden während der Ausübung der beruflichen Tätigkeit entstehen. Diese sind grundsätzlich von der Arbeitgeberin bzw. vom Arbeitgeber zu ersetzen (vgl. Art. 327a f. des Schweizerischen Obligationenrechts [OR; SR 220]; zur Unterscheidung BGE 148 II 504 E. 5.1.1 ff.; BVR 2010 S. 169 [VGE 23225/23226 vom 7.12.2009] nicht publ. E. 3.1; VGE 2020/414/415 vom 13.7.2022 E. 2.3, 2016/139/140 vom 27.11.2017, in StE 2018 B 22.3 Nr. 120 E. 3.1 und 6.2, auch zum Folgenden). Spesen sind in der Regel effektiv nach Spesenereignis und gegen Originalbeleg abzurechnen. Pauschal entrichtete Spesenvergütungen bilden die Ausnahme und 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. BGE 148 II 504 E. 5.1.3; BGer 2C\_316/2020 vom 20.10.2020 E. 3.1 f., 2C\_214/2014 vom 7.8.2014, in ASA 83 142 und StE 2014 B 101.2 Nr. 27 E. 3.2.2 f.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Art. 17 N. 50 ff.; zum Ganzen VGE 2019/262/263 vom 15.3.2021 E. 2.1).

**3.3** Der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen, zu denen auch das Anfallen von Berufskosten oder Spesen gehört, obliegt der steuerpflichtigen Person. Diese hat die steuermindernde Tatsache nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BVR 2017 S. 529 [VGE 2016/340 vom 9.8.2017] nicht publ. E. 6.2, 2011 S. 241 E. 4.1; BGE 148 II 285 E. 3.1.3 mit Hinweisen, 140 II 248 E. 3.5). Sie muss nachweisen, dass die Aufwendungen einerseits tatsächlich angefallen und dass sie andererseits für die Erzielung des Einkommens notwendig sind (vgl. zum Ganzen VGE 2021/68/69 vom 3.4.2023 E. 4.3, 2020/414/415 vom 13.7.2022 E. 2.4).

#### **4.**

Den Akten ist Folgendes zu entnehmen:

**4.1** Der Beschwerdeführer war im Jahr 2018 als Verkaufsleiter und in dieser «Kaderposition» nach eigenen Angaben «überwiegend» im Aussendienst bei der B. \_\_\_\_\_, tätig (vgl. Beschwerden Ziff. III./1. Rz. 2; Lohnausweis 2018, Vorakten StV [act. 5B] pag. 104, auch zum Folgenden). Für die im Rahmen dieser Tätigkeit angefallenen Auslagen erhielt er im Jahr 2018 eine pauschale Spesenentschädigung von Fr. 42'144.--. Mit Schreiben vom 22. Juli 2020 teilte die Steuerverwaltung dem Beschwerdeführer mit, dass aus der Vermögensentwicklung 2018 ein Einkommensmanko von Fr. 50'136.-- resultiere. Sie forderte ihn auf, den Fehlbetrag zu erläutern sowie die notwendigen Beweismittel beizubringen, ansonsten eine entsprechende Aufrechnung im steuerbaren Einkommen erfolge (Vorakten StV [act. 5B] pag. 66). Nachdem der Beschwerdeführer diesbezüglich keine Unterlagen eingereicht hatte, wiederholte die Steuerverwaltung ihre Aufforderung (Mail vom 7.10.2020 sowie Mahnschreiben vom 30.12.2020, Vorakten StV [act. 5B] pag. 71 und 73), worauf der Beschwerdeführer ihr diverse Unterlagen zukommen liess (vgl. Mail vom 29.1.2021, Vorakten StV [act. 5B] pag. 82). Diese erachtete die Steuerverwaltung indessen nicht als geeignet, den Fehlbetrag zu erklären, sodass sie in den Veranlagungsverfügungen vom 18. März 2021 beim Einkommen ermessenweise eine Aufrechnung von Fr. 50'000.-- vornahm; die Pauschalspesen blieben unberücksichtigt (vgl. Veranlagungsverfügungen vom 18.3.2021, Vorakten StV [act. 5B] pag. 83 ff.). Am 13. April 2021 erhob der Beschwerdeführer u.a. bezüglich der Aufrechnung von Fr. 50'000.-- Einsprache und äusserte die Vermutung, dass «die Differenz durch die Pauschalspesen, welche auf dem Lohnausweis ersichtlich sind, zu erklären» sei (Einsprache vom 13.4.2021 S. 1, Vorakten StV [act. 5B] pag. 131 f.). Am 4. November 2021 hiess die Steuerverwaltung die Einsprachen teilweise gut und rechnete dem Einkommen des Beschwerdeführers statt des ursprünglich ermittelten Fehlbetrags von Fr. 50'000.-- die Pauschalspesen in der Höhe von Fr. 42'144.-- auf (Einspracheentscheide vom 4.11.2021, Vorakten StV [act. 5B] pag. 141 ff.). Hiergegen ist der Beschwerdeführer mit Rekurs und Beschwerde an die StRK gelangt (Rekurs und Beschwerde vom 6.12.2021, Vorakten StRK [act. 5A] pag. 2 ff.).

**4.2** Die StRK ist in Übereinstimmung mit der Steuerverwaltung sowohl in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern als auch die direkte Bundes-

steuer 2018 zum Schluss gekommen, dass die vom Beschwerdeführer deklarierten pauschalen Spesenentschädigungen als steuerbare Lohnnebenleistungen dem Einkommen aufzurechnen seien. Ein genehmigtes Spesenreglement liege nicht vor und der Beschwerdeführer habe keinerlei effektiv angefallenen und geschäftsmässig begründeten Spesen nachgewiesen, obgleich sie ihn mit Schreiben vom 7. Dezember 2021 ausdrücklich aufgefordert habe, sämtliche geltend gemachten Spesen und Berufskosten detailliert aufzuführen und zu belegen (angefochtene Entscheide E. 4.1 f. und 4.4). Eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben sei bereits deshalb zu verneinen, weil aufgrund des im Jahr 2018 erstmals festgestellten Fehlbetrags von rund Fr. 50'000.-- Umstände vorliegen würden, die mit jenen des Vorjahrs nicht vergleichbar seien (angefochtene Entscheide E. 3.3 f.). Abgesehen davon käme allfälligen Erleichterungen, welche die Steuerverwaltung dem Beschwerdeführer in früheren Veranlagungen gewährt hätte, nach ständiger Steuerjustizpraxis für zukünftige Veranlagungsverfahren grundsätzlich keine Bindungswirkung zu (angefochtene Entscheide E. 3.1 und 3.4). Auch liege weder eine unzulässige Praxisänderung vor (E. 3.5) noch sei eine Verletzung des Gleichbehandlungsgebots ersichtlich, zumal die entsprechenden Behauptungen mangels Belege nicht überprüfbar seien (angefochtene Entscheide E. 3.6).

**4.3** Der Beschwerdeführer macht geltend, bei der im Steuerjahr 2018 erstmals erfolgten Aufrechnung der in den Vorjahren anerkannten Pauschalspesen als Einkommensbestandteil handle es sich um eine unangekündigte und für ihn nachteilige Änderung einer langjährigen und gefestigten Praxis, ohne dass die Voraussetzungen für eine solche Praxisänderung erfüllt gewesen seien. Damit habe die Steuerverwaltung das berechtigte Vertrauen des Beschwerdeführers in eine den Vorjahren entsprechende Besteuerung verletzt und gegen den Grundsatz von Treu und Glauben sowie das Gebot der Rechtssicherheit verstossen (Beschwerden Ziff. III./2.2 Rz. 12 ff.). Zudem stelle die Qualifikation der Spesen als Einkommensbestandteil eine Verletzung von Art. 17 Abs. 1 DBG, Art. 20 Abs. 1 StG und Art. 7 Abs. 1 StHG dar (Beschwerden Ziff. III./2.4 Rz. 46). Weiter rügt der Beschwerdeführer eine Verletzung des Gleichbehandlungsgebots sowie der verfassungsrechtlichen Verfahrensgarantien gemäss Art. 29 Abs. 1 BV und des Grundsatzes der gleichmässigen Besteuerung gemäss Art. 127 Abs. 2 BV,

indem Aussendienstmitarbeitende im Kanton Bern in Bezug auf die Besteuerung von Pauschalspesen in denselben Steuerperioden ungleich behandelt würden (Beschwerden Ziff. III./2.3 Rz. 39 ff.).

## **5.**

Umstritten ist die Aufrechnung pauschaler Spesenentschädigungen in der Höhe von Fr. 42'144.-- als Einkommensbestandteil.

**5.1** Zunächst gilt es festzuhalten, dass der Beschwerdeführer auch vor Verwaltungsgericht weder ausführt noch belegt, welche tatsächlichen Spesen und Berufskosten der ihm ausbezahlten Spesenentschädigung hätten gegenüberstehen sollen. Er beschränkt sich vielmehr auf die Rüge, allgemeine Prinzipien seien missachtet worden (vgl. hierzu E. 5.2 f. hiernach). Darüber hinaus scheint er zu verkennen, dass er – sollte er die entrichteten Pauschalspesen zur Deckung von steuerlich zu berücksichtigenden beruflichen Auslagen verwendet haben – eine Erklärung für die von der Steuerverwaltung festgestellte Vermögenszunahme (vgl. vorne E. 4.1) bzw. den Einkommensfehlbetrag von rund Fr. 50'000.-- trotz mehrmaliger Aufforderung bis heute schuldig geblieben ist (vgl. Schreiben der Steuerverwaltung vom 22.7.2020 und vom 30.12.2020, Vorakten StV [act. 5B] pag. 66 und 73; Mail vom 7.10.2020, Vorakten StV [act. 5B] pag. 71; Code 1 zu den Veranlagungsverfügungen vom 18.3.2021, Vorakten StV [act. 5B] pag. 83 ff.; angefochtene Entscheide E. 3.3; zur Zulässigkeit einer Vergleichsrechnung unter Berücksichtigung von Privataufwand und Vermögensentwicklung vgl. etwa BGer 2C\_183/2017 und 2C\_185/2017 vom 6.3.2017 E. 3.4; VGE 2021/170/171 vom 24.5.2023 E. 2.1, 2019/253/254 vom 8.10.2020 E. 3.2 f.; Zweifel/Hunziker, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, Art. 130 DBG N. 48d f.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 130 N. 70 ff.).

**5.2** Der Beschwerdeführer bringt zunächst vor, die «vertraglich zugesicherten Pauschalspesen» seien von der Vorinstanz «bis und mit Steuerveranlagung 2018 [richtig: 2017] jeweils als pauschaler Spesenersatz in vollem Umfang, ohne Belege oder ein Spesenreglement einzufordern, steuerlich als

Spesen anerkannt» worden (Beschwerden Ziff. III./2.2 Rz. 13). Für das Jahr 2018 habe die Steuerverwaltung jedoch unangekündigt eine Praxisänderung vorgenommen, ohne dass die hierfür erforderlichen Voraussetzungen gegeben gewesen seien. Dieses Vorgehen verstosse gegen Art. 5 Abs. 1 und 3 sowie Art. 9 BV, insbesondere den verfassungsmässigen Grundsatz von Treu und Glauben und das Gebot der Rechtssicherheit (Beschwerden Ziff. III./2.2 Rz. 12 ff.).

**5.2.1** Bei periodischen Steuern gilt, dass in früheren Steuerperioden ergangene Taxationen für spätere Veranlagungen grundsätzlich keine Verbindlichkeit zukommt. Jede Veranlagung stellt ein eigenes, von früheren Veranlagungen weitgehend unabhängiges Verfahren dar, in dem die Behörden sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage vollumfänglich neu (bzw. zutreffender) beurteilen dürfen. In (formelle) Rechtskraft erwächst jeweils nur die einzelne Veranlagung, die ausschliesslich für das betreffende Steuerjahr Rechtswirkung entfaltet (vgl. BGE 148 II 233 E. 5.5.2, 147 II 155 E. 10.5.1, 140 I 114 E. 2.4.3; BVR 2013 S. 506 E. 4.3; VGE 2021/68/69 vom 3.4.2023 E. 5.6, 2019/23/24 vom 4.3.2020 E. 7.1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 131 N. 6 sowie Vorbem. zu Art. 147-153a N. 10). Eine frühere Veranlagungspraxis vermag daher grundsätzlich keine schützenswerte Vertrauensgrundlage zu begründen, zumal der Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht aufgrund des strengen Legalitätsprinzips ohnehin nur zurückhaltende Anwendung findet (BGE 131 II 627 E. 6.1). Zwar ist ein überwiegendes privates Interesse an Vertrauensschutz im Bereich von Verfahrensfragen und materiellrechtlich dort, wo den Steuerpflichtigen gesetzlich ein gewisser Ermessensspielraum zusteht, nicht gänzlich ausgeschlossen. Erforderlich wäre insoweit aber eine qualifizierende, einzelfallbezogene, ausdrücklich über eine konkrete Steuerperiode hinausreichende Auskunft oder eine Verfügung der Behörde (BGE 147 II 155 E. 10.5.1; BGer 2C\_461/2021 vom 19.1.2022 E. 5.1, 2C\_1082/2014 vom 29.9.2016 E. 2.3.1, 2C\_214/2014 vom 7.8.2014, in ASA 83 142 und StE 2014 B 101.2 Nr. 27 E. 3.7.4 mit Hinweisen).

**5.2.2** Im vorliegenden Fall liegt unbestrittenermassen keine in die Zukunft gerichtete Auskunft oder Verfügung vor. Der Beschwerdeführer ist jedoch der Ansicht, der Umstand, dass die Steuerverwaltung die Pauschalspesen

in den vergangenen Veranlagungsjahren anerkannt habe, begründe eine vertrauensbildende Veranlagungspraxis (vgl. Beschwerden Ziff. III./2.2 Rz. 16 ff.). Dies ist indessen gemäss langjähriger Rechtsprechung sowohl des Verwaltungsgerichts als auch des Bundesgerichts gerade nicht der Fall (vgl. E. 5.2.1 hiervor). Im Gegenteil: Sofern die steuerpflichtigen Personen nicht nachzuweisen vermögen, dass die mit Pauschalspesen entschädigten Auslagen tatsächlich angefallen und geschäftsmässig begründet sind, entspricht deren Aufrechnung – wie die StRK richtig festhält (vgl. angefochtene Entscheide E. 4.1 f.) – der langjährigen Rechtsprechung und gefestigten Praxis im Kanton Bern zur Auslegung des Einkommensbegriffs (vgl. vorne E. 3.2). Somit liegt entgegen dem Beschwerdeführer (Beschwerden Ziff. III./2.4 Rz. 46) auch keine Verletzung von Art. 17 Abs. 1 DBG, Art. 7 Abs. 1 StHG und Art. 20 Abs. 1 StG vor. Sollten dem Beschwerdeführer in der Vergangenheit entgegen der klaren Gerichtspraxis Erleichterungen beim Nachweis seiner Auslagen gewährt worden sein, kann er hieraus nichts zu seinen Gunsten ableiten. Nichts anderes ergibt sich aus der vom Beschwerdeführer angeführten Literatur (Beschwerdebeilage [BB] 6; Beschwerden Ziff. III./2.2 Rz. 33 ff.), weil die dort nebst anderem behandelte Frage nach der Zulässigkeit von Praxisänderungen aufgrund der fehlenden Bindungswirkung von früheren Veranlagungsverfahren im vorliegenden Fall von vornherein unbeachtlich ist (vgl. E. 5.2.1 hiervor), zumal die früheren Veranlagungen entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers auch keine Verwaltungsverordnungen darstellen (vgl. Beschwerden Ziff. III./2.2 Rz. 36 ff.; zum Begriff der Verwaltungsverordnung vgl. etwa BVR 2021 S. 530 E. 5.2 mit Hinweisen; BGE 147 II 248 E. 2.2.1, 142 II 182 E. 2.3.2 f.). Wie die StRK im Übrigen zu Recht betont (vgl. angefochtene Entscheide E. 3.3 f.; Beschwerdevernehmlassung vom 17.11.2022 S. 2), lagen im vorliegenden Fall schon allein aufgrund des im Jahr 2018 erstmals festgestellten Fehlbetrags (vgl. vorne E. 4.1) Verhältnisse vor, die mit den Vorjahren nicht vergleichbar sind und eine Neuurteilung in jedem Fall erforderlich gemacht hätten. Insgesamt erweist sich die Rüge der Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben und (erst recht) des (allgemeineren) Rechtssicherheitsgebots damit als unbegründet.

**5.3** Der Beschwerdeführer macht sodann geltend, die StRK bzw. die Steuerverwaltung habe das Gleichbehandlungsgebot gemäss Art. 8 Abs. 1

BV verletzt. So würden die Pauschalspesen bei verschiedenen für die B.\_\_\_\_\_ in gleicher oder ähnlicher Funktion tätigen Aussendienstmitarbeitenden steuerlich nicht berücksichtigt, während in anderen Fällen schon länger eine Aufrechnung erfolge (Beschwerden Ziff. III./2.3 Rz. 39 ff.). Diesbezüglich kann auf die zutreffenden Ausführungen der StRK verwiesen werden, wonach insbesondere nicht ersichtlich ist, dass hier tatsächlich tatbestandlich gleiche Sachverhalte vorliegen, die unterschiedlich behandelt wurden (vgl. angefochtene Entscheide E. 3.6; Beschwerdevernehmlassung vom 17.11.2022 S. 2). Die in diesem Zusammenhang in Aussicht gestellten Unterlagen (Beschwerden Ziff. III./2.3 Rz. 42) hat der Beschwerdeführer nicht eingereicht. Es ist jedoch ohne Weiteres davon auszugehen, dass diese zu keinem anderen Ergebnis führen würden, zumal die Anerkennung unbelegter Pauschalspesen ohne genehmigtes Spesenreglement der langjährigen und gefestigten Gerichtspraxis widersprechen würde (vgl. vorne E. 3.2 und 5.2.2) und ein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht hier zu verneinen wäre (vgl. zu den diesbezüglich strengen Voraussetzungen etwa BGE 146 I 105 E. 5.3.1, 139 II 49 E. 7.1 [Pra 102/2013 Nr. 33]; BVR 2019 S. 15 [VGE 2018/23 vom 13.9.2018] nicht publ. E. 5.2, 2013 S. 85 E. 8.1). Eine Beweiserhebung von Amtes wegen kann daher unterbleiben (sog. antizipierte Beweiswürdigung; vgl. hierzu etwa BVR 2021 S. 441 E. 5.8 mit Hinweisen; Michel Daum, a.a.O., Art. 18 N. 27). Eine Verletzung des allgemeinen Gleichbehandlungsgebots ist somit weder hinreichend dargetan noch belegt. Inwiefern sodann ein Verstoss gegen die Verfahrensgarantien von Art. 29 Abs. 1 BV und die Grundsätze der Besteuerung gemäss Art. 127 Abs. 2 BV vorliegen sollte, führt der Beschwerdeführer nicht näher aus und ist auch nicht ersichtlich.

## 6.

Nach dem Gesagten hat die StRK sowohl eine Verletzung der angerufenen steuergesetzlichen Bestimmungen als auch die Missachtung verfassungsrechtlicher Prinzipien zu Recht verneint (vgl. vorne E. 4 f.); eine allfällige Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör wäre als geheilt zu betrachten (vgl. vorne E. 2). Die angefochtenen Entscheide halten der Rechtskontrolle somit ohne Weiteres stand. Die Beschwerden erweisen sich als unbegründet

und sind abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Bei diesem Ausgang der Verfahren wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 151 StG i.V.m. Art. 108 Abs. 1 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG), wobei die von ihm geltend gemachten Gehörsverletzungen – sofern solche überhaupt vorliegen (was sehr zweifelhaft ist) – als leicht zu qualifizieren wären, sodass sich eine Berücksichtigung im Kostenpunkt (auch) in den verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht rechtfertigen würde (vgl. Ruth Herzog, in Herzog/Daum [Hrsg.], Kommentar zum bernischen VRPG, 2. Aufl. 2020, Art. 108 N. 21 und 39; Michel Daum, a.a.O., Art. 21 N. 11 und 28). Die Verfahrenskosten sind entsprechend gestützt auf Art. 51 Bst. d des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft (Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12) – unter praxisgemässer Mitberücksichtigung der Verfahrensvereinigung (vgl. vorne Bst. C und E. 1.3) – auf eine Pauschalgebühr von Fr. 2'000.-- festzusetzen. 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 2018 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2018 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.
3. Die Kosten der Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 2'000.--, werden dem Beschwerdeführer auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten gesprochen.

5. Zu eröffnen:

- Beschwerdeführer
- 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, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, 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.