



100 17 106

200 17 85

Gemeinde: C. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 15.3.2018 RNA/CNI/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 13. März 2018

Es wirken mit: Vizepräsidentin Nanzer, Fachrichter Kaiser und Steiner sowie Niklaus und Röthlisberger als Gerichtsschreiber

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____

vertreten durch

B. _____

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer pro 2014

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A. _____ (Rekurrentin) ist seit dem 1. Januar 2009 als _____ Beraterin für die D. _____ AG (nachfolgend D. _____ AG oder Arbeitgeberin) tätig, welche zur E. _____ AG gehört. Der Lohnausweis des Jahres 2014 bescheinigt ein Nettosalär von CHF 306'750.-- und zeigt, dass der Rekurrentin Spesen von CHF 46'891.-- ausbezahlt worden sind (Akten Vorinstanz, pag. 36). Ein Hinweis der Arbeitgeberin auf ein genehmigtes Spesenreglement ist nicht vorhanden. In der Steuererklärung für das Steuerjahr 2014 hat die Rekurrentin im Formular 6 einerseits eine Pauschale für auswärtige Verpflegung in der Höhe von CHF 3'200.-- und andererseits unter Ziff. 6.5 "übrige Berufskosten" Auslagen in Höhe von CHF 89'030.-- mit dem Hinweis "siehe Jahresabschluss" deklariert (pag. 38). Insgesamt machte sie somit Berufskosten von CHF 92'230.-- geltend.

B. Mit Veranlagungsverfügungen vom 12. Juli 2016 für das Steuerjahr 2014 legte die Steuerverwaltung des Kantons Bern, _____ (Steuerverwaltung) das steuerbare Einkommen der Rekurrentin für die kantonalen Steuern auf CHF 282'038.-- (pag. 50) und für die direkte Bundessteuer auf CHF 290'338.-- (pag. 46) fest. Das steuerbare Vermögen wurde mit CHF 250'380.-- veranlagt. Anlässlich der Veranlagung wurden die gemäss Lohnausweis ausgewiesenen Pauschalspesen von CHF 46'891.-- seitens der Steuerverwaltung akzeptiert. Von den geltend gemachten übrigen Berufskosten von insgesamt CHF 89'303.-- (Bst. A) liess die Steuerverwaltung CHF 4'000.-- zum Abzug zu und rechnete im Gegenzug CHF 85'030.-- dem Einkommen der Rekurrentin auf.

C. Gegen diese Veranlagung erhob die Rekurrentin hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer am 8. August 2015 (recte 2016) Einsprache (pag. 67-68). Sie reklamierte die Aufrechnung bei den übrigen Berufskosten und begründete die Einsprache damit, dass das von ihr deklarierte Einkommen auf einer geordnet geführten Buchhaltung basiere (Bilanz, Erfolgsrechnung und Kontendetails Abschreibungen, Privatkonto und Kapital vgl. pag. 55-62) und der Kanton M. _____ ihre Angaben bisher gemäss Jahresabschluss stets akzeptiert habe. Sie betreue ihre eigene Kundschaft und es fielen daher erhebliche Repräsentationsspesen und Reklamebeträge an. Sie habe für die Umsatzerzielung als _____ Beraterin Mitarbeiter eingestellt und die Aufwendungen für diese steuerlich (Lohnausweis) und sozialversicherungsrechtlich (AHV etc.) jeweils abgerechnet. Sie führte weiter an, dass die ihr vergüteten Spesen dafür im Gegenzug im Honorar erfasst worden seien. Die Rekurrentin berechnete die deklarierten Berufskosten wie folgt (vgl. pag. 64):

	CHF
Honorar gem. Jahresabschluss	321'367.00
./. Haupterwerb gem. Lohnausweis	-306'750.00
Differenz	14'617.00
Unkosten gem. Jahresabschluss	106'847.00
./. Differenz Honorar/Lohn	-14'617.00
Gemäss Formular 6	92'230.00

Vom Betrag von CHF 92'230.-- deklarierte die Rekurrentin CHF 3'200.-- in der Steuererklärung als Pauschale für auswärtige Verpflegung und die Differenz von CHF 89'030.-- als übrige Berufskosten.

D. Mit Schreiben vom 30. September 2016 kündigte die Steuerverwaltung an, am Veranlagungsentscheid festzuhalten und die Einsprachen abzuweisen (pag. 70). Zur Begründung führte sie an, dass die Rekurrentin einer unselbständigen Erwerbstätigkeit nachgehe. Dieser Schluss werde nebst den allgemeinen Abgrenzungskriterien dadurch gefestigt, dass seitens der D._____ AG ein Lohnausweis erstellt worden sei. Daraus gehe hervor, dass Spesen (CHF 46'891.--) an die Rekurrentin bezahlt worden seien, diese Auslagenersatz für unselbständig erwerbende Personen darstellen würden, worauf ein Arbeitnehmer zivilrechtlich Anspruch habe, und dass daher kein Raum für den steuerlichen Abzug dieser Auslagen bleibe.

E. Am 28. Oktober 2016 reichte F._____, Treuhänder der Rekurrentin, unaufgefordert eine Stellungnahme zum Brief der Steuerverwaltung vom 30. September 2016 ein (pag. 72-74). Er beantragte, die Veranlagungsverfügung pro 2014 sei aufzuheben und der Abzug der deklarierten übrigen Berufskosten im Umfang von CHF 89'030.-- zuzulassen. Er brachte im Wesentlichen nochmals vor, dass die Rekurrentin als selbständig erwerbend zu gelten habe.

F. Letztmals mit Einspracheentscheiden vom 7. Februar 2017 (pag. 91-98). veranlagte die Steuerverwaltung die Rekurrentin entsprechend den Veranlagungsverfügungen vom 12. Juli 2016 (Bst. B). Die Steuerverwaltung begründete ihr Vorgehen damit, dass über die akzeptierten Abzüge hinausgehende infolge des unselbständigen Erwerbs der Rekurrentin nicht gewährt werden könnten.

G. Gegen die Einspracheentscheide vom 7. Februar 2017 hat die Rekurrentin, vertreten durch B._____ (Vertreter), am 10. März 2017 fristgerecht Rekurs und Beschwerde erhoben. Die Rekurrentin beantragt, die Einspracheentscheide vom 7. Februar 2017 seien unter Kosten- und Entschädigungsfolgen aufzuheben. Präzisierend wird festgehalten, dass die in der Steuerdeklaration geltend gemachten Berufskosten, welche die Pauschalspesen um CHF 89'030.--

übersteigen, zusätzlich zu den geltend gemachten auswärtigen Verpflegungskosten vollständig als Gewinnungskosten vom steuerbaren Einkommen zum Abzug zuzulassen seien. Die Rekurrentin begründet ihre Begehren im Wesentlichen damit, dass sie rechtlich gesehen zwar eine unselbständige Erwerbstätigkeit anerkenne, es aber zu beachten gelte, dass sie als Aussen-dienstmitarbeitende im _____Bereich einem speziellen Entlöhnungssystem unterliege. Sie habe kein Kunden-Portefeuille erhalten und sich ihren Kundenstamm selber aufbauen müssen. Ihr Basislohn betrage gemäss Arbeitsvertrag lediglich CHF 36'000.--. Die zur Erreichung der Vertragsabschlüsse getätigten Auslagen würden von der Rekurrentin selbst getragen, hingen unmittelbar mit der Einkommenserzielung zusammen und würden durch die von der Arbeitgeberin ausgerichteten Pauschalspesen bei weitem nicht gedeckt. Weiter wird ausgeführt, dass der Nachweis der Kosten, welche die Pauschalspesen übersteigen würden, mittels Führung einer Buchhaltung erbracht worden sei. Ferner wird vorgebracht, dass die Berufskosten durch das kantonale Steueramt M. _____ für die Jahre 2003 bis 2011 sowie die Steuerverwaltung des Kantons Bern für 2012 vollumfänglich akzeptiert worden seien. Pro 2013 habe sie die gesetzliche Einsprachefrist verpasst, um die damals vorgenommene Aufrechnung zu bestreiten, ansonsten hätte sie das Vorgehen der Steuerverwaltung bekämpft.

H. Mit Schreiben vom 10. April 2017 hat die Rekurrentin auf Aufforderung der Steuerrekurskommission vom 13. März 2017 weitere Unterlagen eingereicht. Sie erklärt in ihrem Begleitschreiben, dass die D. _____ AG über kein genehmigtes Spesenreglement verfüge. Weiter bringt sie eine neue Berechnung der selbst getragenen Berufskosten vor. So führt sie (neu) aus, insgesamt seien Berufskosten von CHF 135'749.-- von ihr getragen worden. Abzüglich der Pauschalspesen von CHF 46'891.-- würden somit (neu, gerundet) CHF 88'858.-- als Berufskosten geltend gemacht.

I. Am 4. Juli 2017 hat sich die Steuerverwaltung vernehmen lassen und beantragt die kostenpflichtige Abweisung des Rekurses und der Beschwerde. Zur Begründung bringt sie im Wesentlichen vor, dass das Einkommen der Rekurrentin aus unselbständigem Erwerb stamme. Sie legt weiter die Voraussetzungen für die Unterscheidung von Spesen und Berufskosten und die Beweislastregel dar.

J. Mit Schreiben vom 31. Juli 2017 hat die Rekurrentin zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung Stellung genommen.

K. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien wird, soweit für den Entscheid relevant, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Steuerrekurskommission zieht in Erwägung:

1. Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend die Einkommens- und Vermögensveranlagung können bei der Steuerrekurskommission durch Rekurs bzw. Beschwerde angefochten werden (Art. 195 ff. des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; BSG 661.11] und Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] i.V.m. Art. 9 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Steuerrekurskommission ist deshalb sachlich und örtlich zuständig. Die Rekurrentin ist im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie ist daher beschwert und zur Anfechtung befugt (Art. 195 Abs. 2 StG und Art. 140 ff. DBG i.V.m. Art. 3 BStV i.V.m. Art. 86 und 65 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG; BSG 155.21]). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Eingabe ist deshalb einzutreten.

Die vorliegende Streitsache wird von der Steuerrekurskommission in Dreierbesetzung beurteilt, da der Streitwert über CHF 10'000.-- liegt (Art. 70 Abs. 3 und Abs. 4 Bst. c des Gesetzes vom 11. Juni 2009 über die Organisation der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [GSOG; BSG 161.1]).

2. Strittig ist, ob bzw. in welchem Umfang Berufskosten resp. Spesen anzuerkennen sind. Hierbei hat die Steuerrekurskommission insbesondere zu beurteilen, ob der von der Steuerverwaltung zum Abzug zugelassene pauschale Spesenersatz von CHF 46'891.-- rechters ist und ob auch die von der Rekurrentin darüber hinaus geltend gemachten Unkosten im Betrag von CHF 88'858.-- (Bst. H) unter dem Titel "übrige Berufskosten" steuerlich zu berücksichtigen sind.

3. Die Rekurrentin bringt vor, dass die über die Pauschalspesen hinausgehenden von ihr getragenen Kosten in den Jahren 2003 bis 2011 durch das kantonale Steueramt M. _____ sowie im Jahr 2012 durch die Steuerverwaltung des Kantons Bern vollumfänglich akzeptiert worden seien (Bst. G). Dieser Umstand wirkt sich indes nicht vertrauensbegründend für die Rekurrentin aus und sie vermag daraus nichts zu ihren Gunsten abzuleiten. Denn bei periodischen Steuern gilt der allgemeine Grundsatz, dass jede Veranlagung ein eigenes, von früheren Veranlagungen weitgehend unabhängiges Verfahren darstellt, in dem die Behörden die tatsächliche und rechtliche Ausgangslage vollumfänglich neu beurteilen dürfen (VGE 100.2011.460 vom 5.7.2013 in BVR 2013 S. 506 E. 4.3, mit Hinweisen).

4. Im Vorfeld weiterer Überprüfungen ist der Erwerbsstatus der Rekurrentin verbindlich festzulegen. Zwar sind sich die Parteien seit Anhängigkeit des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens einig, dass die Rekurrentin im Jahr 2014 unselbständig erwerbend war (Bst. G). Bis zum Ende

des Einspracheverfahrens brachte Letztere jedoch konstant vor, selbständig erwerbend zu sein. Die Festlegung des Erwerbsstatus ist keine Sachverhalts- sondern eine Rechtsfrage. Rechtsvorbringen der Parteien sind für die Steuerrekurskommission nicht verbindlich und sie ist nicht verpflichtet, sich zu jedem solchen zu äussern. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken. Sie muss sich aber mit Rechtsvorbringen auseinandersetzen, wenn diese von einer gewissen Relevanz sind (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Auflage, 2010, N. 1632-1633). Sie ist bei der Prüfung der Vorbringen der steuerpflichtigen Person aufgrund ihrer umfassenden Überprüfungsbefugnis (Kognition) nicht an die Qualifikation der Vorinstanz gebunden (Art. 198 Abs. 2 i.V.m. Art. 199 Abs. 2 StG; Art. 142 Abs. 4 i.V.m. Art. 143 Abs. 1 DBG).

4.1 Kennzeichnend für einen in steuerlicher Hinsicht selbständigen Erwerb ist die Tätigkeit einer natürlichen Person, mit der diese auf eigenes Risiko, unter Einsatz der Produktionsfaktoren Arbeit und Kapital, in einer von ihr frei gewählten Arbeitsorganisation, dauernd oder vorübergehend, haupt- oder nebenberuflich, in jedem Fall aber mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. Untergeordnete Anhaltspunkte sind etwa die Beschäftigung von Personal, das Ausmass der Investitionen, ein vielfältiger, wechselnder Kundstamm und das Vorliegen eigener Geschäftsräumlichkeiten (BGE 125 II 113 E. 5b). Ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist stets nach den gesamten Umständen des Einzelfalls zu beurteilen (vgl. BGE 112 Ib 79 E. 2a S. 81; BGE 122 II 446 E. 3a S. 449). Die einzelnen Merkmale des Begriffs der selbständigen Erwerbstätigkeit dürfen nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten (BGE 125 II 113 E. 5b S. 120 f.).

Die vorliegend wichtigsten Kriterien sind, dass die Rekurrentin einen Arbeitsvertrag mit der D. _____ AG geschlossen hat (vgl. Beilage 6 zum Schreiben vom 10.4.2017) und Letztere für sie die Sozialversicherungen abrechnet (Lohnausweis vgl. pag. 36). Ferner ist beachtlich, dass die Rekurrentin ihren eigenen Angaben zufolge (Bst. C) beinahe die gesamten Einkünfte aus ihrer Tätigkeit als _____ Beraterin für die D. _____ AG erzielt. Aus den Akten geht denn auch hervor, dass die Rekurrentin von den gesamten Honorareinnahmen gemäss Jahresabschluss von CHF 321'367.-- einen Betrag von CHF 306'750.-- im Rahmen ihrer Erwerbstätigkeit bei der D. _____ AG erwirtschaftet hat. Somit hätte sie maximal CHF 14'617.-- im Rahmen eines selbständigen Nebenerwerbs erzielt (Bst. C). Diese Umstände sprechen insgesamt stark für einen unselbständigen Erwerb. Dass die Rekurrentin Personal angestellt hat und dieses in einem Zimmer ihrer privat genutzten Wohnung arbeiten lässt, kann zwar – je nach den Gesamtumständen – eher auf einen selbständigen Erwerb hinweisen. Vorliegend vermag dieser Umstand die vorgenannte Qualifikation jedoch nicht umzustossen. Dies umso mehr, weil nicht klar ist, in welchem zeitlichen Umfang das Personal genau tätig ist

und welche Arbeiten es genau ausübt. Vielmehr bleibt vorliegend offen (siehe auch E. 10.13), ob diese Kosten tatsächlich ausschliesslich im Zusammenhang mit der Aussendiensttätigkeit der Rekurrentin stehen bzw. in welchem Umfang sie nicht auch Reinigungs- bzw. Haushaltshilfeleistungen betreffen (vgl. Schreiben vom 10.4.2017). Am unselbständigen Erwerbsstatus ändert weiter weder der Umstand etwas, dass die Rekurrentin nur einen geringen Fixlohn erhalten und der Rest ihres Einkommens sich aufgrund der vermittelten Verträge bestimmt hat, noch dass sie im Laufe ihrer 25-jährigen Berufstätigkeit einen eigenen Kundenstamm aufbauen musste (Bst. G). Diese Vertragsvereinbarungen dürfen wohl eher als typisch für Arbeitsverhältnisse mit Aussendienstmitarbeitenden bezeichnet werden. Die Schlussfolgerung, dass eine unselbständige Erwerbstätigkeit gegeben ist, wird dadurch bestärkt, dass aus dem Auszug des Vermittlerregisters der Eidgenössischen Finanzmarktaufsicht FINMA als Arbeitgeber der Rekurrentin die D. _____ AG ausgewiesen wird (abrufbar unter: <https://www.finma.ch>, Rubriken "Bewilligung / Versicherungsvermittler / Vermittlerportal / Suche", letztmals besucht am 31.1.2018).

4.2 Somit ist im Folgenden in Übereinstimmung mit den Parteien (Bst. G) im vorliegenden Rekurs- und Beschwerdeverfahren von einer unselbständigen Erwerbstätigkeit der Rekurrentin pro 2014 auszugehen.

5. Steuerpflichtige Personen, die eine unselbständige Erwerbstätigkeit ausüben, können die selbst getragenen Berufskosten vom steuerbaren Einkommen abziehen (Art. 31 StG in der bis 31.12.2015 geltenden Fassung [Art. 31 aStG] bzw. Art. 26 DBG in der bis 31.12.2015 geltenden Fassung [Art. 26 aDBG] i.V.m. Art. 1 Abs. 2 der Verordnung des EFD vom 10. Februar 1993 über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer [Berufskostenverordnung, VBK; 642.118.1]). Bei allen abziehbaren Berufskosten muss es sich um Aufwendungen handeln, die für die Erzielung des Einkommens erforderlich sind und in einem direkten ursächlichen Zusammenhang dazu stehen (Art. 2 Abs. 1 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über die Berufskosten [BKV; BSG 661.312.56] bzw. 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 entsprechenden Aufwendung zu tätigen, sondern es genügt, dass diese wirtschaftlich als der Gewinnung des Einkommens förderlich erscheinen 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 2G_667/2014 vom 16.2.2015, E. 2.1.2). Berufskosten sind demnach Aufwendungen, die grundsätzlich vor dem eigentlichen Arbeitsbeginn oder nach Beendigung der eigentlichen Arbeitstätigkeit anfallen bzw. allgemein für die Arbeitstätigkeit benötigt werden

(Bosshard/Mösli, Der neue Lohnausweis, Das Handbuch für die Praxis, 2007, S. 91). Die Berufskosten sind von den Lebenshaltungskosten abzugrenzen, also von Aufwendungen, die nicht der Einkommenserzielung, sondern der Befriedigung der persönlichen Bedürfnisse dienen und damit Einkommensverwendung darstellen (BGer vom 12.5.2003 in StE 2003 B 22.3 Nr. 76 E. 3.2 mit weiteren Hinweisen auf die Lehre; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, N. 3 ff. zu Art. 34 DBG). Berufskosten sind darüber hinaus nur abzugsfähig, wenn sie die steuerpflichtige Person selber getragen hat. Der Beweis steuermindernder oder -aufhebender Tatsachen, zu denen auch die Berufskosten zu zählen sind, obliegt der steuerpflichtigen Person. Sie hat dabei diese Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 140 II 248 E. 3.5, 121 II 258 E. 4c/aa; BVR 2011 S. 241 E. 4.1; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 77 ff. zu Art. 123 DBG, 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 (VGE 100.2014.116/117 vom 10.6.2016, E. 2.1).

5.1 Das Gesetz definiert die Berufskosten wortgleich in Art. 31 Abs. 1 aStG und in Art. 26 Abs. 1 aDBG. Speziell erwähnt werden Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte (Bst. a), notwendige Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte (Bst. b) und die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten (Bst. d). Daneben werden allgemein auch die "übrigen für die Ausübung des Berufs erforderlichen Kosten" (Bst. c) als abziehbar erklärt.

5.1.1 Für die Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte werden diejenigen Kosten zum Abzug zugelassen, welche für den Arbeitsweg notwendigerweise anfallen. Nach der Praxis entstehen notwendige Fahrkosten erst dann, wenn die Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsort beträchtlich und die steuerpflichtige Person deshalb auf die Benützung eines öffentlichen oder privaten Verkehrsmittels angewiesen ist. Als notwendig gelten in der Regel nur die Kosten für den öffentlichen Verkehr. Aufwendungen für die Fahrten mit dem Privatwagen bzw. die Mehrkosten gegenüber dem öffentlichen Verkehrsmittel sind nur dann abzugsfähige Berufskosten, wenn die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels nicht zumutbar ist (Leuch/Nanzer in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Artikel 1 bis 125, 2014, N. 10 f. zu Art. 31 StG). Als Fahrkosten werden bei Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel die effektiv entstandenen Kosten berücksichtigt, bei Benutzung eines privaten Fahrzeugs werden – falls die Voraussetzungen für die Anrechenbarkeit erfüllt sind – die zwischen Wohn- und Arbeitsort zurückgelegten Kilometer mit einer Kilometerpauschale multipliziert (Wegleitung zum Ausfüllen

der Steuererklärung für natürliche Personen pro 2014 [Wegleitung 2014], Ziff. 6.1, abrufbar unter: <http://www.fin.be.ch>, Rubriken "Steuern / Steuererklärung / Publikationen / Wegleitungen / 2014").

5.1.2 Als Berufskosten ausdrücklich genannt sind weiter auch die Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte. Kosten für die Ernährung sind primär nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten. Soweit der steuerpflichtigen Person wegen der Berufsausübung Mehrkosten für die auswärtige Verpflegung erwachsen, sind diese jedoch abzugsfähig. Dabei wird vorausgesetzt, dass eine Hauptmahlzeit wegen zu grosser Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsstätte oder wegen kurzer Essenspause nicht zu Hause eingenommen werden kann (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 22 f. zu Art. 26 DBG). Für den Abzug der Verpflegungsmehrkosten werden Pauschalen festgelegt. Im Steuerjahr 2014 entsprachen diese einem Betrag von CHF 15.-- pro Arbeitstag und einem jährlichen Maximum von CHF 3'200.-- bzw. CHF 7.50 pro Arbeitstag und maximal CHF 1'600.-- pro Jahr, sofern die Verpflegung durch den Arbeitgeber verbilligt wird (vgl. Wegleitung 2014, Ziff. 6.2). Die Abziehbarkeit höherer Kosten ist ausgeschlossen (Art. 31 Abs. 2 aStG und Art. 26 Abs. 2 aDBG e contrario).

5.1.3 Weiter werden allgemein auch die "übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten" (Bst. c) als abziehbar erklärt. Unter dem Titel "übrige Berufskosten" können alle mit der Einkommenserzielung bei unselbständiger Erwerbstätigkeit zusammenhängenden Kosten abgezogen werden, die nicht unter die speziell genannten Berufskosten von Art. 31 Abs. 1 aStG und Art. 26 Abs. 1 aDBG fallen. Als "übrige Berufskosten" werden die durch die Berufstätigkeit veranlassten Auslagen für Berufswerkzeuge, Fachliteratur, privates Arbeitszimmer, Berufskleider, besonderer Schuh- und Kleiderverschleiss, Schwerarbeit etc. anerkannt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 29 ff. zu Art. 26 DBG; Leuch/Nanzer, a.a.O., N. 22 ff. zu Art. 31 StG). Unter dem Titel "übrige Berufskosten" kann eine Pauschale geltend gemacht werden, wobei der Nachweis höherer Kosten offen steht (Art. 31 Abs. 2 aStG und Art. 26 Abs. 2 aDBG). Werden keine effektiven Kosten nachgewiesen, können für das Steuerjahr 2014 pauschal 3 % des Nettolohns, jährlich aber mindestens CHF 2'000.-- und höchstens CHF 4'000.--, abgezogen werden (Art. 31 Abs. 1 Bst. c und Abs. 2 aStG i.V.m. Art. 9 Abs. 3 und Art. 6 Abs. 2 BKV sowie Art. 26 Abs. 1 Bst. c und Abs. 2 aDBG i.V.m. aArt. 3, aArt. 7 Abs. 1 und aAnhang I VBK; vgl. auch Wegleitung 2014, Ziff. 6.5).

6. Von den Berufskosten sind die Spesen zu unterscheiden. Im Gegensatz zu den Berufskosten fallen diese während der Arbeitszeit an bzw. entstehen regelmässig im Rahmen eines konkreten dienstlichen Auftrags (Art. 2 Abs. 3 Bst. d BKV bzw. Art. 1 Abs. 2 VBK; Bosshard/Mösli, a.a.O., S. 92). Nach Art. 327a Abs. 1 des Schweizerischen Obligationenrechts (OR; SR 220) hat der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer alle durch die Ausführung der Arbeit not-

wendig entstehenden Auslagen zu ersetzen, bei Arbeit an auswärtigen Arbeitsorten auch die für den Unterhalt erforderlichen Aufwendungen. Gemäss Art. 327a Abs. 2 OR kann durch schriftliche Abrede, Normalarbeitsvertrag oder Gesamtarbeitsvertrag als Auslagenersatz eine feste Entschädigung, wie namentlich ein Taggeld oder eine pauschale Wochen- oder Monatsvergütung festgesetzt werden, durch die jedoch alle notwendig entstehenden Auslagen gedeckt werden müssen. Gestützt auf Art. 327a Abs. 3 OR sind Abreden, dass der Arbeitnehmer die notwendigen Auslagen ganz oder teilweise selbst zu tragen habe, nichtig. Folglich sind Spesenaufwendungen des Arbeitnehmers zivilrechtlich zwingend vom Arbeitgeber zu ersetzen und bilden nicht Teil des Arbeitseinkommens, ausser sie übersteigen die tatsächlich angefallenen Unkosten (VGE 100.2015.116/117 vom 10.6.2016, E. 2.2 bzw. VGE 100.2013.366/367 vom 1.9.2015, E. 2.4).

6.1 Spesen werden grundsätzlich effektiv nach Spesenereignis und gegen Originalbeleg abgerechnet. Pauschal entrichtete Spesenvergütungen sind die Ausnahme und dienen einerseits der rationellen Abwicklung der Spesenabrechnung und andererseits der Erleichterung der Veranlagungstätigkeit der Steuerverwaltung. Sie werden insbesondere für Repräsentations- und Kleinauslagen vorgesehen, für welche Belege kaum oder nur unter schwierigen Bedingungen beschafft werden können. Typischerweise werden sie mit Angestellten vereinbart, denen gehäuft im Rahmen ihrer beruflichen Tätigkeit Auslagen für Repräsentation sowie Akquisition und Pflege von Kundenbeziehungen erwachsen. Pauschale Spesenvergütungen müssen in etwa den effektiven Auslagen entsprechen und werden deshalb auf der Basis von Erfahrungswerten festgelegt. 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 beruflich begründet sind (vgl. BGer 2C_214/2014 vom 7.8.2014, E. 3.2.3).

6.2 Werden durch die aufgrund eines genehmigten Spesenreglements entrichteten Spesen nicht alle beruflichen Auslagen abgedeckt, kann die steuerpflichtige Person den darüber hinausgehenden Betrag ausnahmsweise als Abzug bei den "übrigen Berufskosten" geltend machen (vgl. RKE 100.2009.10319 vom 2.11.2012, E. 6.1, nicht publiziert). Der Umstand, dass der Arbeitgeber verpflichtet ist, alle durch die Ausübung der Arbeit verursachten Kosten zu erstatten (vgl. Art. 327a OR; E. 6 hiavor), schliesst die steuerliche Abziehbarkeit dieser Kosten durch die Arbeitnehmerin bzw. den Arbeitnehmer nicht von vornherein aus, sondern stellt eine Vermutung dar, welche die lohnabhängige steuerpflichtige Person umstossen kann, wenn sie konkret nachweist, dass solche Kosten entstanden und nicht seitens des Arbeitgebers übernommen

worden sind (vgl. zum Ganzen VGE 100.2014.116/117 vom 10.6.2016, E. 2.2; VGE 100.2013.366/367 vom 1.9.2015, E. 2.4, je mit Hinweisen).

7. Die geltend gemachten Berufskosten (E. 5) sowie die selbst getragenen Spesen (E. 6) sind von der steuerpflichtigen Person nicht nur zu behaupten, sondern auch rechtsgenügend zu belegen. Dabei hat die steuerpflichtige Person für alle Tatsachen, die für die Gewährung des Abzugs erfüllt sein müssen, Beweis zu erbringen. Dieser Nachweis umfasst bei Spesen und Berufskosten von unselbstständig Erwerbenden die Höhe der Kosten, deren berufsmässige Begründetheit (E. 5) und die Tragung dieser Aufwendungen durch die steuerpflichtige Person bzw., dass der Arbeitgeber diese nicht entschädigt hat. Gelingt der Beweis nicht, trägt die steuerpflichtige Person die Folgen der Beweislosigkeit (BGE 133 II 153 E. 4.3; Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs [ZGB; SR 210]), die darin bestehen, dass die entsprechenden Kosten steuerlich nicht zum Abzug zugelassen werden.

8. Da vorliegend nicht von einer selbständigen Erwerbstätigkeit auszugehen ist (E. 4.2), ist die von der Rekurrentin (freiwillig) geführte Buchhaltung (pag. 55-62) weder im Veranlagungs-, noch in einem Rechtsmittelverfahren für die zuständigen Behörden massgebend. Ihr kann lediglich die Bedeutung einer Parteibehauptung zukommen, welcher – im Gegensatz zu einer ordnungsgemäss geführten Buchhaltung – kein erhöhter Wahrheitsgehalt zuzumessen ist. Die Steuerrekurskommission hat der Rekurrentin in der Eingangsbestätigung des Rekurses und der Beschwerde vom 13. März 2017 mitgeteilt, dass sie eine detaillierte Liste benötigt, aus welcher hervorgeht, welche Kosten der Rekurrentin 2014 genau entstanden sind und die entsprechenden Belege dazu (Rechnungen und Zahlungsbelege) einverlangt. Die Rekurrentin wurde ferner explizit darauf aufmerksam gemacht, dass bei Kundenessen und/oder -geschenken bzw. Akquisitionskosten jeweils vermerkt sein muss, wann der Anlass bzw. das Essen stattgefunden hat und mit wem resp. für wen das Geschenk gewesen ist (und in welchem Zusammenhang das Geschenk gestanden hat) und welchem Zweck der Event gedient hat. Die Rekurrentin hat daraufhin mit Schreiben vom 10. April 2017 eine neue Kostenauflistung eingereicht (vgl. Beilage 3), welche sich wie folgt präsentiert (vgl. nächste Seite):

	CHF
Personalkosten (Löhne G._____ und H._____ sowie Sozialleistungen) ./.. Privatanteil Personalkosten	45'664.40 -12'000.00
Kommissions-/Vermittlungsgebühren I._____, K._____ AG, L._____	40'000.00
Anteil Miete für Büro	5'454.00
Anteil Strom/Wasser für Büro	168.70
Treuhandkosten	7'027.55
IT	1'263.00
Büromobiliar	39.00
Werbungskosten (nur geschäftlich)	12'931.75
Reisespesen (nur geschäftlich)	10'460.90
Geschäftsreise VIP J._____	3'600.00
Porti	348.80
Bankspesen	258.00
Telefon/Internet	5'753.65
./.. Privatanteil Telefon/Internet	-1'140.00
Fachliteratur	3'315.35
Berufskleider inkl. Reinigung	7'753.55
./.. Privatanteil Berufskleider	-2'150.00
Fahrzeug (10'000 Km à 0.70)	7'000.00
Total	135'748.65
./.. Pauschalspesen Arbeitgeber	-46'891.00
Summe beantragter Abzug übrige Berufskosten	88'857.65

Aus dieser Zusammenstellung und den dazu eingereichten Beilagen geht hervor, dass es sich bei den unter dem Titel "übrige Berufskosten" geltend gemachten Auslagen sowohl um Spesen als auch um Berufskosten handelt. Die Rekurrentin hat diese Kosten nicht in Spesen und Berufskosten unterteilt. Um eine richtige Besteuerung zu gewährleisten sind gemäss konstanter Praxis des Verwaltungsgerichts und der Steuerrekurskommission diese beiden Kostenarten jedoch strikt auseinander zu halten (vgl. VGE 100.2014.116 vom 10.6.2016, E. 2.1 und 2.2; VGE 100.2015.91/92 vom 4.12.2015 E. 3.1; VGE 100.2013.366/367 vom 1.9.2015, E. 2.1 und 3.6; RKE 100.2013.283 vom 17.3.2015, E. 6; RKE 100.2010.573 vom 12.12.2013, E. 5 ff.; RKE 100.2012.144 vom 6.12.2013, E. 9.2; RKE 100.2010.902 vom 3.5.2013, E. 6 ff.; RKE 8721 NP 2006 vom 18.8.2008, E. 4 ff., alle nicht publiziert).

9. Die Arbeitgeberin der Rekurrentin verfügt über kein genehmigtes Spesenreglement (vgl. Schreiben vom 10.4.2017). Auch der Lohnausweis des Jahres 2014 weist nicht auf ein solches hin (vgl. pag. 36). Ferner gehen aus den Akten keine Hinweise auf eine mit der Steuerverwaltung im Veranlagungsverfahren festgelegte "Spesenpraxis" hervor. Folglich hätte die Steuerverwaltung den entrichteten Pauschalspesenersatz von CHF 46'891.-- dem Einkommen der Rekurrentin aufrechnen müssen (E. 6.1). Das Fehlen eines genehmigten Spesenreglements hat

weiter zu Folge, dass die Rekurrentin den Nachweis der effektiven geschäftlichen Verwendung des gesamten erhaltenen Spesenersatzes zu belegen hat (Leuch/Nanzer, a.a.O., N. 72 zu Art. 31 StG). Dabei hat sie insbesondere auch zu beweisen, dass es sich um Unkosten handelt, die unwiderruflich mit der Berufsausübung zusammenhängen und nicht um Lebenshaltungskosten.

Da jedoch bis zum Rekurs- und Beschwerdeverfahren strittig gewesen ist, ob es sich bei der Tätigkeit bei der D. _____ AG um eine selbständige oder unselbständige handelt, hat es die Steuerverwaltung versäumt, weitere Abklärungen in Zusammenhang mit den Spesen bzw. berufsbedingten Aufwendungen vorzunehmen. Insbesondere ist die Steuerverwaltung der Frage hinsichtlich genehmigtem Spesenreglement bzw. Spesenvereinbarung der Arbeitgeberin mit der Steuerverwaltung nicht nachgegangen. Die Steuerverwaltung hat vielmehr die gemäss Lohnausweis (pauschal) ausgewiesenen Spesen von CHF 46'891.-- sowie darüber hinausgehend einen Abzug von CHF 4'000.-- als übrige Berufskosten (Pauschale) akzeptiert (Bst. B), jedoch ohne dies zu begründen. Insbesondere hat sich die Steuerverwaltung bis anhin auch nicht mit dem nun (vor der Steuerrekurskommission) geltend gemachten Gesamtbetrag der Spesen und übrigen Berufskosten von CHF 135'748.65 bzw. nach Abzug der Spesen von CHF 88'857.65 und dazu erstmalig eingereichten Belegen vertieft auseinandergesetzt. Dies wird sie nun, wie sich aus den nachfolgenden Erwägungen ergibt, nachzuholen haben.

9.1 Die Steuerrekurskommission ist grundsätzlich gehalten, einen reformatorischen Entscheid in der Sache zu fällen (Art. 151 StG i.V.m. Art. 72 Abs. 1 VRPG). Sie hat jedoch auch die Möglichkeit, die Angelegenheit an die verfügende Behörde zurückzuweisen. Es müssen besondere Gründe dafür sprechen, welche die prozessökonomischen Gesichtspunkte in den Hintergrund treten lassen, damit die Vorinstanz noch einmal zum Entscheid über das streitige Rechtsverhältnis aufgerufen wird.

9.2 Ein Grund für eine Rückweisung ist mangelnde Entscheidreife der Angelegenheit. Diese ist gegeben, sofern die Steuerrekurskommission selber allzu umfangreiche Beweismassnahmen durchführen müsste (vgl. Merkli/Aeschlimann/Herzog, Kommentar zum bernischen VRPG, 1997, N. 3 zu Art. 72 VRPG). Wohl hat die Steuerrekurskommission die gleichen Befugnisse wie die Steuerverwaltung und kann eigene Untersuchungen durchführen (Art. 198 Abs. 2 StG; Art. 142 Abs. 4 DBG). Indes ist es nicht Sache der Rechtsmittelinstanz bzw. der Steuerrekurskommission, grundsätzliche Fragen erstmalig abzuklären, insbesondere dann, wenn diese umfangreiche Beweismassnahmen, Untersuchungen und Abklärungen erfordern. Die Rekurrentin hat erstmalig auf Aufforderung (vgl. Schreiben der Steuerrekurskommission vom 13.3.2017) und im Verfahren vor der Steuerrekurskommission gewisse Angaben und Belege zu den geltend gemachten Auslagen eingereicht. Auch hat sie ihr Begehren bezüglich Höhe der geltend

gemachten Auslagen im vorliegenden Verfahren geändert bzw. den Betrag der geltend gemachten Auslagen erhöht (Bst. H). Die Steuerverwaltung hat sich damit bis anhin nicht (oder zumindest nicht in genügender Tiefe) auseinandergesetzt. Vielmehr hat sich die Steuerverwaltung bis anhin auch nicht zu den von ihr zugelassenen Spesen im Umfang von CHF 46'891.-- bzw. der Verweigerung des Abzugs der geltend gemachten übrigen Berufskosten geäußert. Sie hat denn auch nicht dargelegt, inwiefern sie die Spesen von CHF 46'891.-- als rechtsgenüßlich nachgewiesen erachtet. Entsprechend ist das Vorgehen der Steuerverwaltung für die Steuerrekurskommission nicht nachvollziehbar und kann nicht überprüft werden. Wie vorstehend erwähnt, hat sich die Steuerverwaltung bis anhin vorwiegend auf die Frage der selbständigen bzw. unselbständigen Erwerbstätigkeit der Rekurrentin fokussiert. Es rechtfertigt sich folglich, die Akten zur detaillierten Überprüfung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. Sie wird dabei insbesondere auch zu begründen haben, welche der geltend gemachten Spesen bzw. Berufsauslagen sie akzeptiert und dabei die gemäss Gesetz und Rechtsprechung sowie Lehre massgebenden Grundsätze und Bedingungen zu berücksichtigen haben.

10. Die Steuerrekurskommission hat im Rahmen der Bearbeitung des Falls die Akten durchgesehen und hat dabei gewisse Feststellungen gemacht, die nachfolgend dargelegt werden und der Steuerverwaltung bei der neuerlichen Prüfung und Verarbeitung dienlich sein können. Der Rekurrentin sind dabei, aufgrund der vorstehenden Ausführungen, sämtliche geltend gemachten Auslagen von CHF 88'857.65 sowie die pauschal ausgerichteten Spesen im Umfang von CHF 46'891.--, total CHF 135'748.65 aufzurechnen. Die Steuerverwaltung wird im Einzelnen zu prüfen haben, welche Spesen rechtsgenüßlich nachgewiesen bzw. welche Abzüge als berufsbedingt und ausreichend belegt anzusehen und somit der Rekurrentin zum Abzug zuzulassen sind.

10.1 Fahrkosten

Wie vorstehend dargelegt (E. 5.1.1), können die nötigen Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte als Berufskosten in Abzug gebracht werden. Weil die Rekurrentin nur einige 100 Meter vom Büro der Arbeitgeberin entfernt wohnt und den Weg gemäss Routenplaner in rund vier Minuten zu Fuss bewältigen kann, entstehen ihr für den Arbeitsweg keine notwendigen Kosten. Sie hat entsprechend auch keine solchen in ihrer Steuererklärung deklariert. Die Rekurrentin macht jedoch Aufwendungen für das Generalabonnement SBB (GA) 1. Klasse im Betrag von CHF 5'800.--, diverse Taxifahrten (vgl. Beilage 3.12 des Schreibens vom 10.4.2017) und für die Benützung ihres privaten Autos pauschal CHF 7'000.-- (10'000 Km à CHF 0.70; vgl. Beilage 3 des Schreibens vom 10.4.2017) geltend, welche ihr in Ausübung ihrer dienstlichen Tätigkeit entstanden sein sollen.

Es darf als allgemein bekannt gelten, dass Mitarbeitende des Aussendienstes zu ihren Kunden reisen und hierfür entsprechende Kosten anfallen. Die Rekurrentin bringt indes nicht vor, dass sie ihre Mandanten mit dem Auto besucht hat. Nebst den Auslagen für das GA macht sie vielmehr auch Taxikosten geltend. Es ist daher davon auszugehen, dass sie die Wegstrecken für Kundenbesuche mit den öffentlichen Verkehrsmitteln, allenfalls auch noch mit dem Taxi (Reststrecke von einem Bahnhof zu einem Kunden) zurückgelegt hat. Demzufolge können ihr die Kosten für das GA 1. Klasse als im Zusammenhang mit ihrer dienstlichen Tätigkeit entstanden anerkannt werden. Wie es sich mit den Taxifahrten verhält, wird die Steuerverwaltung abzuklären bzw. aufgrund der Unterlagen zu prüfen haben. Sie wird hierbei zu berücksichtigen haben, an welchen Wochentagen und zu welchen Uhrzeiten die Fahrten unternommen worden sind. Wenn der Weg vom Bahnhof Bern nach C._____ (Wohnort der Rekurrentin) geführt hat (wie z.B. am 9. und 24.6.2014, vgl. Beilage 3.12 zum Schreiben vom 10.4.2017), ist nach Ansicht der Steuerrekurskommission wohl eine private Fahrt zu vermuten.

Ein weitergehender Abzug, insbesondere die geltend gemachte Pauschale für Autokosten (10'000 km à CHF 0.70, total CHF 7'000.--) im Rahmen der Ausübung ihrer dienstlichen Tätigkeit ist ausgeschlossen. Für den entsprechenden Nachweis genügt die Einreichung von einigen exemplarischen Rechnungen für Service, Versicherung und Motorfahrzeugkontrolle (vgl. Beilage 3.17 zum Schreiben vom 10.4.17) nicht. In Bezug auf Berufskosten ist der Abzug für das Auto ausgeschlossen. Dies alleine schon deshalb, weil die Rekurrentin in unmittelbarer Nähe ihres Arbeitsorts lebt und somit für den Arbeitsweg auch nicht auf das Auto angewiesen ist.

10.2 Kommissions- und Vermittlungsentgelte

Zunächst ist festzuhalten, dass es ungewöhnlich erscheint, dass Vermittlungsentgelte resp. Provisionen nicht durch die Arbeitgeberin, welche das Geschäft schlussendlich abschliesst, sondern durch die Rekurrentin als Angestellte zu bezahlen sind.

Die Rekurrentin hat in der Steuererklärung und im Einspracheverfahren zunächst die in der Buchhaltung enthaltenen Kosten für von ihr bezahlte Vermittlerprovisionen im Betrag von CHF 15'000.-- (pag. 59) geltend gemacht, welche im anschliessenden Rekursverfahren dann auf CHF 40'000.-- erhöht worden sind (E. 8). Die Prüfung der Akten zu diesem Punkt hat ergeben, dass die Rekurrentin mit I._____ einen Vertrag abgeschlossen hat, wonach dieser für an die Rekurrentin vermittelte Kunden eine Kommission erhält (vgl. Beilage 3.7 zum Schreiben vom 10.4.2017). Die Rekurrentin hat weiter als Beilage 5.1 zum Schreiben vom 10. April 2017 ein Abbuchungsbeleg im Betrag von CHF 40'000.-- mit Datum vom 1. Oktober 2014 eingereicht. Aus diesem wird ersichtlich, dass die Überweisung wohl an den Vertragspartner, I._____ erfolgt ist, jedoch wird darunter zusätzlich der Vermerk "K._____ Kommission" aufgeführt. Diese Angabe ist insofern widersprüchlich, als nicht die

K. _____ AG, sondern I. _____ Vertragspartner der Rekurrentin ist. Auf dem Überweisungsbeleg fehlt jeder weitere Hinweis. Auch kann dem Vertrag nichts entnommen werden. Die Rekurrentin hat dazu keine weiteren Angaben gemacht oder einen klärenden Beleg wie bspw. eine korrespondierende Rechnung eingereicht. Aus den Akten geht überdies weder hervor, wie sich die Kommission zusammensetzt bzw. was Basis der entsprechenden Berechnung bildet und wie sie konkret berechnet worden ist, noch wann sie fällig und durch wen zu entschädigen ist. Auch unklar bleibt, ob diese Kosten der Rekurrentin – allenfalls auch seitens der Arbeitgeberin – in irgendeiner Weise entschädigt bzw. rückvergütet werden bzw. worden sind. Die Steuerrekurskommission hat den Akten (pag. 43 und 62) ausserdem entnommen, dass die Rekurrentin I. _____ ein Darlehen gewährt hat (Stand am 31.12.2014 CHF 45'000.--). Ob dieses allenfalls in einem Zusammenhang mit dem Kommissionsvertrag bzw. der Zahlung der Kommission steht, kann den vorliegenden Akten nicht entnommen werden. Insgesamt ergibt sich für die Steuerrekurskommission, dass die geltend gemachten Kommissionszahlungen nicht rechtsgenüglich nachgewiesen sind.

10.3 Treuhandkosten

Weil die Rekurrentin nicht selbständig erwerbend und auch nicht buchführungspflichtig ist, gelten diese Aufwendungen (CHF 7'027.55, vgl. Beilage 3.9 zum Schreiben vom 10.4.2017) jedenfalls als private Lebenshaltungskosten (Art. 39 Abs. 1 Bst. a StG und Art. 34 Bst. a DBG).

10.4 Werbung

Als Werbekosten macht die Rekurrentin einen Gesamtbetrag von CHF 12'931.75 geltend und hat der Steuerrekurskommission u.a. das Kontodetail (6600) als Kostenzusammenstellung eingesandt (vgl. Beilage 3.11 des Schreibens vom 10.4.2017). Diese beinhaltet fast ausschliesslich Aufwendungen für Geschenke (essbare Artikel, Blumen und Karten).

Gerade bei Auslagen, die im Rahmen der Kundenwerbung, -betreuung sowie der Kontaktpflege anfallen, ist der Nachweis, dass diese in direktem Zusammenhang mit der dienstlichen Tätigkeit stehen bzw. berufsmässig begründet sind, von besonderer Bedeutung, da solche Kosten regelmässig im Bereich der privaten Lebenshaltung anfallen (E. 5). Nachdem die Rekurrentin von der Steuerrekurskommission mit Brief vom 13. März 2017 auf die besonderen Beweiserfordernisse hingewiesen worden ist (E. 8), hat sie zusammen mit dem Schreiben vom 10. April 2017 die Beilagen 3.11 und 5.1-5.3 eingereicht. Diesen Dokumenten lässt sich entnehmen, dass sich einige Transaktionen nicht in der zu beurteilenden Steuerperiode ereignet haben. Vier Käufe (CHF 148.10 Confiserie Sprüngli AG, CHF 78.-- und CHF 27.50 Hug Musique SA sowie CHF 5'779.15 Naturoel GmbH im Total von CHF 6'032.75) fanden im Jahr 2013 statt und bleiben folglich für die hier in Frage stehende Steuerperiode 2014 unbeachtlich.

Weiter ist festzuhalten, dass für die meisten Transaktionen kein Beleg vorhanden ist. So befindet sich in den Akten bspw. eine Rechnung im Betrag von CHF 2'200.-- für den Kauf von 400 Grusskarten bei der Orell Füssli Thalia AG vom 26. September 2014. Hierzu fehlt jedoch ein Zahlungsbeleg. Allgemein ist festzustellen, dass bei den meisten Käufen, welche mittels Bank-, Postkonto oder via Cornercard beglichen worden sind, kein Rechnungsbeleg vorhanden ist. Rechnungsbelege sind jedoch unumgänglich, da erst dadurch klar wird, welche Gegenstände genau bezogen wurden, wer der Rechnungsadressat ist und wann genau das Geschäft stattgefunden hat. Auf der Rechnung über den Erwerb von 200 Karten vom Kunstmuseum Basel vom 7. November 2014 in der Höhe von CHF 747.-- (überwiesen am 22.12.2014 vom Konto bei der N._____Bank [Beilage 5.1]) ist die Arbeitgeberin Adressatin, der Name der Rekurrentin ist nicht ersichtlich. Einige Einkäufe fanden an Wochenenden statt (vgl. z.B. am 8.11.2014 bei der O._____ GmbH im Betrag von CHF 39.30 und CHF 26.50). Hierzu gilt zu erwähnen, dass es selbst bei Aussendienstmitarbeitenden wenig glaubhaft erscheint, dass Arbeitstermine auf solche Tage gelegt werden und dass es sich um frisch zu verzehrende Konsumwaren handelt. Das Kontenblatt enthält schliesslich eine Saldoumbuchung in der Höhe von CHF 363.--. Hinsichtlich dieses Postens hat die Rekurrentin weder etwas explizit geltend gemacht noch hat sie den Betrag erläutert.

Somit ist nicht genügend erstellt, dass die vorerwähnten Auslagen, sofern überhaupt die Steuerperiode 2014 betreffend, letztendlich die Rekurrentin selber getragen hat bzw. tatsächlich auch Berufsauslagen darstellen. Eine genaue Prüfung wird die Steuerverwaltung nun vorzunehmen haben.

10.5 Porti

Die Rekurrentin macht Portokosten von CHF 348.80 als selbst getragene, beruflich begründete Auslagen geltend (vgl. Beilage 3.13 zum Schreiben vom 10.4.2017). Weiter ist den Akten nichts zu entnehmen. Ob bzw. in welchem Umfang diese allenfalls in direktem Zusammenhang mit der Berufsausübung der Rekurrentin stehen, wird die Steuerverwaltung abzuklären bzw. zu prüfen haben.

10.6 Auswärtige Verpflegung

In Zusammenhang mit der auswärtigen Verpflegung ist festzuhalten, dass den Steuerpflichtigen ein entsprechender pauschaler Abzug zusteht. Der Nachweis höherer Berufskosten im Bereich der auswärtigen Verpflegung steht der steuerpflichtigen Person dabei nicht offen. Berücksichtigt werden mittels der Pauschale die Mehrkosten, die gegenüber der Verpflegung zu Hause entstehen (Leuch/Nanzer, a.a.O., N. 20 zu Art. 31 StG). Der Rekurrentin wurde seitens der Steuerverwaltung pro 2014 denn auch die Pauschale von CHF 3'200.-- für auswärtige Verpfle-

gung sowohl im Veranlagungs- wie auch im Einspracheverfahren vollumfänglich gewährt (pag. 91 und 95).

Darüber hinaus macht die Rekurrentin, wie aus der Beilage 3.12 zum Schreiben vom 10. April 2017 hervorgeht, weitere Auslagen für Essen und Getränke geltend. Aus den Akten, insbesondere aus dem entsprechenden Kontoblatt können sowohl Aufwendungen für auswärtige Verpflegung als auch Reisekosten entnommen werden. Ein Total der Kosten für auswärtige Verpflegung geht daraus nicht hervor. Ein solches erschliesst sich auch nicht aus der Gesamtaufstellung aller geltend gemachten Aufwendungen (Beilage 3 zum Schreiben vom 10.4.2017). Aufgrund der Durchsicht der Beilagen 3.12 und 5.1-5.3 zum Schreiben vom 10. April 2017 kann festgehalten werden, dass sowohl Kosten für Einzelkonsumationen der Rekurrentin als auch für Kundenessen enthalten sind. Insoweit es sich um auswärtige Verpflegung der Rekurrentin allein handelt, fallen diese Aufwendungen unter die Berufskostenpauschale von CHF 3'200.--.

Hinsichtlich der geltend gemachten Kosten für Essen in Zusammenhang mit Einladungen von Drittpersonen ist zu erwähnen, dass die Schweizerische Steuerkonferenz im Zusammenhang mit Spesenreglementen festgehalten hat, dass bei solchen neben dem Datum der Einladung und dem Namen sowie Ort des Lokals zusätzlich die Namen der anwesenden Personen und der Geschäftszweck der Einladung zu vermerken sind (vgl. Kreisschreiben Nr. 25 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 18.1.2008 [Kreisschreiben Nr. 25], Ziff. 5.1.; abrufbar unter: <http://www.steuerkonferenz.ch>), Rubrik: "Dokumente / Kreisschreiben"). Bereits in einem im Jahr 2002 ergangenen Entscheid hat das Bundesgericht bestimmt, dass eine allgemeine Auflistung von Auslagen nicht ausreicht, sondern gerade bei Kundeneinladungen in Restaurants auf den Quittungen der Name des Kunden sowie die Geschäftsbeziehung zu vermerken sind (BGer 2A.461/2001 vom 21.2.2002, E. 3.1). Diese Anforderungen hat die Rechtsprechung konstant bestätigt (BGer 2C_273/2013 und 2C_274/2013 vom 16.7.2013, in StE 2013 B 93.5 Nr. 27 E. 4.1; VGE 100.2014.116/117 vom 10.6.2016, E. 4.2; VGE 100.2013.366/367 vom 1.9.2015, E. 3.4; vgl. auch RKE 100.2013.283 vom 17.3.2015, E. 7.3, nicht publiziert). Nach Hinweis auf die besonderen diesbezüglichen Beweiserfordernisse und auf Aufforderung der Steuerrekurskommission hat die Rekurrentin mit Schreiben vom 13. März 2017 weitere Unterlagen (Beilagen 3.12 und 5) eingereicht. Aus diesen ergibt sich, dass bei verschiedenen Konsumationen (insbesondere, wenn nicht bar bezahlt wurde) die entsprechenden Rechnungsbelege fehlen. Weiter ist ersichtlich, dass bei einigen der angeblich aufgesuchten Lokale kaum auf ein Geschäftsessen mit Kunden zu schliessen ist (z.B. Mac Donalds, Elvetino, Nordsee) und/oder nur eine Einzelbestellung erfolgt ist (z.B. am 9.6.2014 bei Migros Take away für CHF 3.30, am 10.6.2014 bei Tibits für CHF 18.10, am 11.6.2014 bei Autogrill Schweiz AG für CHF 14.30 usw.). Weiter ist den Unterlagen zu entnehmen, dass Geschäftsessen an Wochenenden

stattgefunden haben sollen. Selbst bei Aussendienstmitarbeitenden erscheint es wenig glaubhaft, dass Geschäftsessen auf das Wochenende gelegt werden. Die entsprechenden, geltend gemachten Geschäftsessen scheinen der Steuerrekurskommission wenig plausibel. Einzig auf drei Belegen ist ein Kundenname erwähnt (vgl. Quittungen vom 7.9.2014, Restaurant P._____ für CHF 146.30, vom 21.9.2014, Restaurant P._____ von CHF 146.80 und vom 23.10.2014 Hotel Q._____ für CHF 90.--). Jedoch enthält keine der drei Quittungen den Zweck des Essens, so dass sie den Kriterien der gängigen Bundesrechtsprechung genügen würden. Somit ist auch bezüglich dieser drei Essensquittungen kein Abzug zu berücksichtigen.

Festzuhalten ist der Vollständigkeit halber, dass – würde die Steuerverwaltung gewisse Essen als mit der Berufsausübung zusammenhängend anerkennen – dies Auswirkungen auf die Pauschale für auswärtige Verpflegung von CHF 3'200.-- hätte und diese wohl entsprechend der Anzahl der akzeptierten Kundenessen zu kürzen wäre (RKE 100.16.513 vom 12.12.2017, E. 8.2; RKE 100.16.556, E. 3.1, beide nicht publiziert).

10.7 Geschäftsreise VIP J._____

Den Akten ist nicht zu entnehmen, inwieweit diese Reise beruflich begründet sein soll. Daher haben die Auslagen im Betrag von CHF 3'600.-- als privat zu gelten.

10.8 IT und Büromobiliar

Unter diesem Titel bringt die Rekurrentin vor, sie habe CHF 1'263.-- für einen PC (vgl. handschriftliche Notiz neben Zahlungsbeleg als Beilage 5.3 zum Schreiben vom 10.4.2017) und CHF 39.-- für ein Smart Cover (iPad) bezahlt (vgl. Beilagen 3.10 und Beilage 3 zum Schreiben vom 10.4.2017, auf der die Anschaffung unter der Rubrik "Büromobiliar" geführt wird). Eine Rechnung, wonach die Rekurrentin Empfängerin der Leistung ist, liegt nicht vor. Wie es sich bezüglich dem PC und dem Smart Cover für das iPad verhält, wird die Steuerverwaltung zu prüfen und – sofern der entsprechende Nachweis gelingt – den Abzug unter Berücksichtigung des üblichen Privatanteils zu gewähren haben.

10.9 Bankspesen

Die unter dem Titel "Bankspesen" (als Berufsauslagen geltend gemachten) Kosten von CHF 258.-- (vgl. Beilagen 3 und 3.14 zum Schreiben vom 10.4.2017) können, soweit sie der Rekurrentin ursächlich im Rahmen der Wertschriftenverwaltung angefallen sind, unter der entsprechenden Rubrik in Abzug gebracht werden. Jedenfalls stellen sie keine Spesen oder berufsbedingten Auslagen dar. Festzuhalten ist, dass die Rekurrentin gemäss Steuererklärung (pag. 43) im Wertschriftenverzeichnis bereits Aufwendungen in der Höhe von CHF 600.-- geltend gemacht hat. Es wird der Steuerverwaltung obliegen, den Sachverhalt näher abzuklären und zu beurteilen.

10.10 Fachliteratur und Zeitschriften

Die Rekurrentin beantragt unter diesem Titel, einen Betrag von CHF 3'315.35 als übrige Berufskosten zum Abzug zuzulassen. Als Nachweis hat sie die Beilage 3.16 zum Schreiben vom 10. April 2017 eingereicht. Bei der Durchsicht der Kostenliste fällt auf, dass bei vielen Posten eine Rechnung fehlt, aus der die im Einzelnen bezogenen Zeitschriften und/oder Bücher ersichtlich wären. Den beigelegten Rechnungen kann jedoch entnommen werden, dass die gekauften Druckerzeugnisse oftmals keinen oder zumindest keinen direkten beruflichen Kontext aufweisen (z.B. Glückspost, Instyle, fussballbezogene Journale, Welt der Spiritualität, der Bund, Sonntagszeitung usw.). Da diese Kosten Lebenshaltungskosten darstellen, sind sie steuerlich unbeachtlich und ein entsprechender Abzug nicht zulässig.

10.11 Berufskleider

Die Rekurrentin macht für Berufskleider Auslagen von CHF 5'603.55 geltend. Kosten für Berufskleider stellen jedoch grundsätzlich private Lebenshaltungskosten dar. Berücksichtigt werden könnten nur Auslagen für spezielle Berufskleidung wie z.B. für Überkleider, Spezialschuhe etc. Auslagen für repräsentative Kleidung sind jedoch nicht abziehbar. Solche Kosten stellen Standeskosten dar, welche eine steuerpflichtige Person vielmehr mit Rücksicht auf ihr Amt, ihre Stellung im Geschäft oder in der Gesellschaft glaubt, auf sich nehmen zu müssen.

10.12 Telefon- und Internetkosten

Weiter macht die Rekurrentin Telefon- und Internetkosten in Höhe von CHF 5'753.65 abzüglich CHF 1'140.-- Privatanteil, d.h. insgesamt CHF 4'613.65 geltend. Als Nachweis dieser Auslagen hat die Rekurrentin mit Schreiben vom 10. April 2017 die Beilage 3.15 bei der Steuerrekurskommission eingereicht. Aus der Zahlungsliste sind Posten von Swisscom Mobile für die Monate Dezember 2013 und für die Monate Januar bis November 2014 ersichtlich, wobei die entsprechenden Rechnungen beigelegt worden sind. Kosten für 2013 können pro 2014 nicht berücksichtigt werden, weil sie periodenfremd sind. Auch sind zwei Rechnungen enthalten, auf denen eine Telefonnummer aufgeführt ist, die nicht mit der auf den übrigen Rechnungen enthaltenen Telefonnummer übereinstimmt.

Dass die Tätigkeit im Aussendienst Telefonate erfordert und entsprechende Kosten anfallen, darf als notorisch gelten. Die Steuerverwaltung wird zu prüfen haben, inwiefern Telefonkosten – unter Ausscheidung eines angemessenen Privatanteils – allenfalls zum Abzug zuzulassen sind.

Aus den Akten ergeben sich weiter Rechnungszusammenzüge der UPC Cablecom GmbH (nachfolgend UPC) für die Monate Mai, Juli, August, September, Oktober und November 2014. Den Rechnungszusammenzügen kann ein monatlicher Betrag von CHF 82.-- entnommen werden, welcher unter der Rubrik "Abonnementspreise und Zusatzdienste" aufgeführt wird. Was

genau der Betrag von CHF 82.-- umfasst, bleibt indes unklar, was folglich einen Abzug eines Anteils dieser Kosten als berufsbedingt mangels genügendem Nachweis ausschliesst.

10.13 Personalkosten, Arbeitszimmer / Miete für Büro, Strom und Heizkosten für Büro

Die Rekurrentin macht weiter Löhne für zwei Teilzeitangestellte sowie die damit zusammenhängenden Sozialversicherungen (unter Einbezug eines Privatanteils) in der Höhe von insgesamt CHF 33'664.40 geltend (vgl. Beilagen 3.1-3.6 zum Schreiben vom 10.4.2017). Gemäss Angaben der Rekurrentin (siehe Schreiben vom 10.4.2017) führen die beiden Angestellten administrative Tätigkeiten aber auch Reinigungsarbeiten aus. Die Rekurrentin führt im selben Schreiben denn auch aus, dass von den Personalkosten CHF 12'000.-- als privater Aufwand (Lebenshaltungskosten) für Reinigungsarbeiten steuerlich nicht abgezogen worden seien. In welchem Umfang die Teilzeitangestellten für die Rekurrentin tätig sind und welche Aufgaben durch diese genau ausgeführt werden, ist nicht bekannt. Festzuhalten bleibt, dass es unüblich ist, dass Angestellte selbst noch Personal beschäftigen, das sie bei der Erfüllung ihrer Tätigkeit unterstützt. Vielmehr hat eine angestellte Person die Arbeitsleistung persönlich zu erfüllen.

Weder aus dem Arbeitsvertrag noch aus dessen Anhang (vgl. Beilage 4 des Schreibens vom 10.4.2017) oder aus den anderen Akten ergibt sich eine von der persönlichen Leistungserfüllung abweichende Regelung. Dennoch ist nicht auszuschliessen, dass die D. _____ AG vom Zuzug von Hilfspersonen zur Erfüllung von gewissen Aufgaben wusste. Dieser Umstand ist aus Sicht der Steuerrekurskommission jedoch unbehelflich. Es ist nicht erstellt, dass die Teilzeitangestellten tatsächlich gewisse administrative Tätigkeiten (letztlich) für die D. _____ AG ausgeführt haben. Es wäre jedoch durchaus denkbar, dass das Personal die Rekurrentin in Bezug auf ihre persönlichen administrativen Erledigungen unterstützt und entlastet hat. Da die Rekurrentin diesbezüglich nichts weiter ausführt, sondern vielmehr sehr vage bleibt, ihre Ausführungen bzw. die Unterlagen bezüglich der Personalkosten überdies widersprüchlich sind (siehe unten stehend) bleiben die entsprechenden Kosten schon deshalb unbeachtlich. In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass die Rekurrentin die Möglichkeit hat, unternehmensinterne Telemarketingdienstleistungen ihrer Arbeitgeberin in Anspruch zu nehmen (siehe Art. 13 des Anhangs I zum Arbeitsvertrag).

Wie vorerwähnt sind die, von der Rekurrentin eingereichten Nachweise bezüglich der geltend gemachten Personalkosten widersprüchlich. Dem Schreiben vom 10. April 2017 hat die Rekurrentin die Lohnausweise der beiden angestellten Personen (als Beilagen 3.1 und 3.2) beigelegt. Werden die darin ausgewiesenen Löhne mit den Zahlungen vom Bankkonto (Beilage 5.1 zum Schreiben vom 10.4.2017) verglichen, stimmen die Summen nicht überein. Auch im Kontext mit den Zahlungslisten (Beilage 3.2a zum Schreiben vom 10.4.2017) und den

weiteren Belegen (Beilagen 3.3-3.6 zum Schreiben vom 10.4.2017) lassen sich die Zahlen nicht verifizieren.

Die Rekurrentin macht weiter zu berücksichtigende Mietkosten von CHF 5'454.-- für ein Zimmer ihrer 3½-Zimmerwohnung, für welche sie CHF 2'500.-- Mietzins pro Monat bezahlt, geltend (vgl. Schreiben vom 10.4.2017). Sie führt in diesem Zusammenhang aus, dass ein Zimmer der Wohnung als Büroraum diene. Weiter macht die Rekurrentin in diesem Zusammenhang Strom- und Wasserkosten von CHF 168.70 geltend. Nicht ganz klar ist, ob dieses Büro nun ausschliesslich von den Angestellten oder auch von ihr selbst genutzt wird (siehe Schreiben vom 10.4.2017 bzw. Stellungnahme vom 31.7.2017). So oder anders stünde der Rekurrentin maximal der Abzug für ein Arbeitszimmer zu. Ob die entsprechenden Voraussetzungen überhaupt erfüllt sind (siehe dazu insbesondere auch Art. 9 Abs. 2 BKV; RKE 100.2009.10023 vom 13.8.2010, nicht publiziert), was angesichts des Vernehmens der Rekurrentin, wonach sie das Arbeitszimmer gar nicht selber nutze, zweifelhaft erscheint, wird die Steuerverwaltung zu prüfen haben. Jedenfalls bringt die Rekurrentin auch nicht vor, über keinen Arbeitsplatz bei der Arbeitgeberin zu verfügen.

11. Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Steuerverwaltung aufgrund der Akten und Angaben erstmalig detailliert zu prüfen haben wird, ob bzw. welche Kosten genügend belegt und somit zum Abzug zuzulassen sind. Darüber hinausgehend wird sie die geltend gemachten Spesen (von insgesamt CHF 46'891.--) bzw. berufsbedingten Auslagen (von insgesamt CHF 88'857.65) dem Einkommen der Rekurrentin aufzurechnen haben (siehe E. 9). Die Steuerverwaltung wird ihre Würdigung dazu neu nachvollziehbar darzulegen und zu begründen haben.

12. Da die Rekurrentin sich im Rekurs- und Beschwerdeverfahren bezüglich der unselbständigen Erwerbstätigkeit der Steuerverwaltung unterzieht und aufgrund des Umstands, dass die seitens der Steuerrekurskommission eingeforderten Unterlagen nicht vollständig und teilweise unübersichtlich eingereicht worden sind, was zeitlich aufwändige Prüfungshandlungen seitens der Steuerrekurskommission notwendig machte, rechtfertigt es sich vorliegend, der Rekurrentin einen Anteil der gesamten Verfahrenskosten, einschliesslich eines Anteils allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG sowie Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 61 Abs. 4 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12] i.V.m. Art. 1, Art. 2 Abs. 2 und Art. 9 des Dekrets vom 17. November 1997 über die Gebühren des Verwaltungsgerichts und verwaltungsunabhängiger Verwaltungsjustizbehörden [GebD VJB; BSG 155.261]). Externe Kosten bzw.

Gutachterkosten sind vorliegend keine entstanden. Die Verfahrenskosten werden gesamthaft auf CHF 2'200.-- festgelegt und im Umfang von CHF 1'200.-- der Rekurrentin zur Bezahlung auferlegt.

13. Weil die Rekurrentin im vorliegenden Verfahren nur formell obsiegt und die materiellen Ansprüche der Rekurrentin erstmalig seitens der Steuerverwaltung detailliert abzuklären und festzulegen sein werden, sowie gestützt auf das in E. 12 Ausgeführte, werden Parteikosten von pauschal CHF 500.-- (inkl. allfälliger Auslagen und Mehrwertsteuer) gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG sowie Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs pro 2014 wird gutgeheissen. Der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung bezüglich der kantonalen Steuern pro 2014 wird aufgehoben. Die Akten gehen zur Neufestsetzung der Steuerfaktoren im Sinne der Erwägungen zurück an die Steuerverwaltung.
2. Die Beschwerde pro 2014 wird gutgeheissen. Der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung bezüglich der direkten Bundessteuer pro 2014 wird aufgehoben. Die Akten gehen zur Neufestsetzung der Steuerfaktoren im Sinne der Erwägungen zurück an die Steuerverwaltung.
3. Die Kosten des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von CHF 2'200.--, werden der Rekurrentin im Umfang von CHF 1'200.-- zur Bezahlung auferlegt.
4. Es wird eine Parteikostenpauschale von CHF 500.-- gesprochen.
5. **Gegen den Entscheid betreffend die kantonalen Steuern kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden.** Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Gegen den Entscheid betreffend die direkte Bundessteuer kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Verwaltungsgericht des Kantons Bern, Speichergasse 12, 3011 Bern, Beschwerde erhoben werden (Art. 145 DBG i.V.m. Art. 9 Abs. 3 BStV).

Die Frist ist eingehalten, wenn die Rechtsschrift am letzten Tag der Frist einer schweizerischen Poststelle übergeben wird. Die Beschwerdeschrift ist **in 3-facher Ausfertigung** einzureichen. Sie muss von der beschwerdeführenden Person selbst oder von einem zur Prozessführung vor bernischen Gerichten ermächtigten Anwalt verfasst und unterzeichnet sein (Art. 15 Abs. 4 VRPG). Die Rechtsschrift hat insbesondere das **Rechtsbegehren** und die **Begründung** zu enthalten. Der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Wird beim Verwaltungsgericht für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer Beschwerde erhoben, können diese, soweit den gleichen Gegenstand betreffend, in einer gemeinsamen Rechtsschrift eingereicht werden. Sie hat insbesondere die jeweiligen Rechtsbegehren sowie die **Begründungen** zu enthalten.

6. Zu eröffnen an:

- B. _____ zuhanden von A. _____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Einwohnergemeinde C. _____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Vizepräsidentin

Die Gerichtsschreiberin

Nanzer

Niklaus