



100 23 149

200 23 88

Gemeinde: E. _____

ZPV-Nr.: _____

Eröffnung: 20.6.2024 RNA/NWE/aae

STEUERREKURSKOMMISSION DES KANTONS BERN

Sitzung vom 18. Juni 2024

Es wirken mit: die hauptamtliche Richterin Nanzer, die Fachrichter Junod und Glauser sowie Werren als Gerichtsschreiberin

In der Rekurs- und Beschwerdesache

von

A. _____ und B. _____

vertreten durch

C. _____

gegen

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

betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer 2014

hat die Steuerrekurskommission den Akten entnommen:

A. A._____ (Rekurrent) ist als Generalagent bei der D._____ -Versicherung angestellt mit einem Fixlohn von CHF 5'000.--/Mt. sowie CHF 3'000.-- Pauschalspesen (ein genehmigtes Spesenreglement liegt nicht vor) und einem variablen Anteil. Der Rekurrent und seine Ehefrau B._____ (Rekurrentin; gemeinsam: Rekurrenten) deklarierten in ihrer Steuererklärung (vom 3.2.2016) für das Steuerjahr 2014 Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit des Rekurrenten (Alleinverdiener) von CHF 598'735.-- (Akten der Steuerverwaltung, pag. 155). Die Einkünfte hat der Rekurrent zum überwiegenden Teil als Generalagent der D._____ -Versicherung generiert. Dabei machte er Spesen und Berufskosten im Umfang von CHF 230'859.90 geltend.

B. Am 13. Dezember 2016 informierte die Steuerverwaltung des Kantons Bern, Region Bern-Mittelland (Steuerverwaltung), die Rekurrenten, dass die Steuerperioden der Jahre 2010 bis 2014 aufgrund diverser hängiger Abklärungen noch nicht hätten veranlagt werden können. Gleichzeitig machte sie mit dem Schreiben die Unterbrechung der Verjährung für die Steuerjahre 2010 bis 2014 geltend (pag. 165).

C. Mit Schreiben vom 20. Januar 2022 (pag. 167-166) sowie mit Mahnung vom 9. Mai 2022 (pag. 169-168) hat die Steuerverwaltung die Rekurrenten aufgefordert, weitere Unterlagen zu den Steuerjahren 2013 und 2014 – insbesondere auch zu den Berufskosten (genehmigtes Spesenreglement, Spesenvereinbarungen, Rechnungskopien zu Kundenessen, -einladungen, Sponsoring, Kundengeschenken, -anlässen und Vermittlerprovisionen) einzureichen. Mit E-Mailnachricht vom 27. Mai 2022 (pag. 170) teilte die damalige Vertreterin der Steuerverwaltung mit, sie werde die Unterlagen mit der Post versenden. Daraufhin stellte die Steuerverwaltung der damaligen Vertreterin mit Datum vom 14. Juli 2022 den Vorabdruck der Veranlagungsverfügungen pro 2014 zu. Sie hat darin diverse Aufrechnungen insbesondere im Bereich der Berufskosten (pag.179-171) vorgenommen, zu welchen die damalige Vertreterin mit Schreiben vom 30. August 2022 Gegenbemerkungen eingereicht hat (pag. 184-183).

D. Die Veranlagungsverfügungen pro 2014 hat die Steuerverwaltung mit Datum 3. November 2022 erlassen. Dabei hat sie von den geltend gemachten rund CHF 230'860.-- für Spesen und Berufskosten solche im Umfang von insgesamt CHF 82'030.-- anerkannt. Auch sind die ausbezahlten Pauschalspesen von CHF 36'000.-- anerkannt worden.

E. Hiergegen hat die neue Vertreterin der Rekurrenten, die C._____ (Vertreterin), im Namen der Rekurrenten am 30. November 2022 Einsprache bei der Steuerverwaltung erhoben. Sie führt aus, bei den Kundenessen bereits einen genügenden Privatanteil von CHF 11'258.--

ausgeschieden zu haben und ersucht die bezahlten Vermittlerprovisionen im Umfang von CHF 980.-- zu berücksichtigen. Mit Vorabdruck vom 23. Dezember 2022 hat die Steuerverwaltung die Vertreterin über die beabsichtigte teilweise Gutheissung der Einsprache (Gutheissung Anrechnung Privatanteil Kundenessen, Abweisung Vermittlerprovision) informiert. Jedoch hat sie neu die Aufrechnung der Hälfte der Kosten einer Reise an die U._____ (Tennisturnier) (Flug, Unterkunft und Hospitality, als Berufskosten) von insgesamt CHF 6'741.-- in Aussicht gestellt (pag. 215-206). In ihrer Stellungnahme hat die Vertreterin vorgebracht, die Provisionszahlungen seien für das Steuerjahr 2014 im Umfang von CHF 980.15 belegt und zum Abzug zuzulassen. Ferner stünden die Kosten für die Reise an die U._____ (Tennisturnier) in kausalem Zusammenhang mit der Tätigkeit des Rekurrenten und seien entsprechend steuerlich zu berücksichtigen (pag. 218-216). Im neuerlichen Vorabdruck der Veranlagungsverfügungen pro 2014 vom 13. Februar 2023 (pag. 228-219) hat die Steuerverwaltung sodann den Privatanteil Kundenessen sowie die Provisionszahlungen entsprechend den Gegenbemerkungen der Vertreterin akzeptiert. Jedoch hat sie nun die gesamten Kosten der Reise zu den U._____ (Tennisturnier) von CHF 13'482.-- als nicht geschäftsmässig begründet qualifiziert und aufgerechnet. Hierzu hat sich die Vertreterin ebenfalls geäussert (pag. 230-229). Mit Datum vom 9. März 2023 hat die Steuerverwaltung der Vertreterin die Einspracheentscheide pro 2014 gemäss den Vorabdrucken vom 13. Februar 2023 eröffnet. Insgesamt liess die Steuerverwaltung "übrige Berufskosten" im Umfang von CHF 72'010.-- zum Abzug zu (pag. 242 und pag. 234). Auch hat sie die gemäss Lohnausweis ausbezahlte Spesenpauschale von CHF 36'000.-- bzw. CHF 3'000.--/Mt. akzeptiert.

F. Am 3. April 2023 hat die Vertreterin Rekurs betreffend die kantonalen Steuern und Beschwerde bezüglich die direkte Bundessteuer bei der Steuerrekurskommission des Kantons Bern (Steuerrekurskommission) erhoben. Sie beantragt die Aufhebung der Einspracheentscheide sowie die Rückweisung an die Steuerverwaltung zur Neufestsetzung der Steuerberechnung unter Berücksichtigung der Kosten von CHF 13'482.-- für die Kundenreise an die U._____ (Tennisturnier) 2014 als Gewinnungskosten. Der Abzug der (vollen) Kosten betreffend die U._____ (Tennisturnier) stelle den noch einzig strittigen Punkt dar. Zur Begründung bringt die Vertreterin zusammengefasst vor, das Einkommen des Rekurrenten setze sich aus einem Fixlohn (CHF 60'000.-- pro Jahr) und einem variablen Teil zusammen. Dabei überlasse es die Arbeitgeberin dem Rekurrenten, wie er den flexiblen Einkommensanteil generiere. Zum Zweck der Einkommenssteigerung investiere der Rekurrent einerseits Zeit und Geld in die Kundenpflege und andererseits in die Organisation von Anreizsystemen für den Aussendienst. Die dadurch entstandenen Kosten stünden in direktem Kausalzusammenhang mit der Erzielung des den Grundlohn übersteigenden erwirtschafteten Einkommens. So falle die Reise an die U._____ (Tennisturnier) unter die Kategorie Kundenpflege, da der vom Rekurrenten einge-

ladene Teilnehmer durch seine Funktionen (Präsident des Schweizerischen Verbandes für F._____ und Direktor der G._____ AG) als Entscheidungsträger Einfluss auf die strategische Auswahl von Versicherungspartnern habe. Durch den Teilnehmenden habe der Rekurrent auch grosse Kunden gewinnen bzw. Einkommen generieren können (allein drei Verträge mit einem Einkommen aus Courtagen von jährlich CHF 30'455.--). Die Kosten der Reise würden zwar teilweise private Lebenshaltungskosten umfassen, diese hätten aber im Gesamtbild eine untergeordnete Rolle, weshalb der gesamte Betrag als Berufskosten zu betrachten sei. Schliesslich sei die Angelegenheit auch unter dem Aspekt der Gleichbehandlung zu beurteilen. So könne ein Generalagent als selbstständig oder unselbstständig Erwerbstätiger arbeiten. Dieser habe jedoch kein Wahlrecht, sondern müsse das Modell der jeweiligen Versicherungsgesellschaft übernehmen. Dies wirke sich sodann auf die Steuererklärung aus. So reiche beim selbstständig Erwerbstätigen der Ausweis der Kosten in der Jahresrechnung als Konnex zwischen Ausgaben und Einkommenserzielung aus. Wenn die Steuerbehörde nun lediglich die steuermindernden Tatsachen prüfe, ohne auch nur ansatzweise Überlegungen zur Plausibilität im Hinblick auf die deklarierten Einkünfte anzustellen, erscheine dies den Rekurrenten als Verletzung der rechtsgleichen Behandlung. Darüber hinaus sei der Rekurrent seit 1992 als Generalagent tätig und er habe sein Einkommen und seine Berufskosten wie in den Vorjahren deklariert. Dabei sei es nie zu solch pauschalen und schikanösen Nachfragen wie für das Steuerjahr 2014 gekommen. Zudem habe der Rekurrent sogar Kurse zum Thema "Berufskosten für den Versicherungsaussendienst" besucht und die Kosten exakt nach den Vorgaben aufgeführt. So dann wäre es möglich gewesen, die geltend gemachten Kosten im Gesamtkontext und im Verlauf der Jahre zu betrachten und zu plausibilisieren. Schliesslich habe die Veranlagungsbehörde das Beschleunigungsgebot verletzt, da sie über Gebühr lange mit den Veranlagungen zugewartet habe und der Rekurrent Sachverhalte nachzuweisen habe, die sich vor bald zehn Jahren ereignet hätten. Dies habe zu einer seelischen Unbill bei den Rekurrenten geführt. Im Weiteren rügt die Vertreterin das Vorgehen bzw. Verhalten der Steuerverwaltung bzw. Mitarbeitender dieser, insbesondere betreffend der Veranlagungsverfahren der Steuerjahre 2015 und 2016, in pauschaler Weise.

G. Mit Eingangsbestätigung vom 6. April 2023 hat die Steuerrekurskommission die Vertreterin aufgefordert, sämtliche Spesenzahlungen nachzuweisen (wie bspw. mittels genehmigtem Spesenreglement, Spesenabrechnungen, Belege/Quittungen hinsichtlich abgerechneter Spesen, etc.). Auch ist die Vertreterin aufgefordert worden, sämtliche geltend gemachten Berufskosten aufzuführen, zu erläutern und zu belegen. Die Vertreterin ist darauf hingewiesen worden, dass es sich bei Spesen und Berufskosten um steuermindernde Tatsachen handle, deren Nachweis der steuerpflichtigen Person bzw. deren Vertretung obliege. Gelingende der beweisbelasteten Partei der entsprechende Nachweis nicht, so habe sie die negativen Folgen zu tragen.

Mit Eingabe vom 14. April 2023 hat die Vertreterin eine Aufstellung (Übersicht "Allgemeine Berufsauslagen 2014"; diese wurde bereits im Veranlagungsverfahren eingereicht, pag. 161; nachfolgend: Aufstellung) der geltend gemachten Berufsauslagen inklusive Belege (separater Ordner "Berufskosten 2014" mit Rechnungskopien, nachfolgend: Ordner) eingereicht.

H. Die Steuerverwaltung hat sich am 22. Juni 2023 vernehmen lassen. Sie beantragt die kostenpflichtige Abweisung von Rekurs und Beschwerde. In ihrer Begründung hält sie zunächst fest, dass der Rekurrent im Jahr 2014 sein Einkommen als unselbstständig erwerbstätiger Generalagent generiert habe. Die geltend gemachten Berufskosten (Reise zu den U._____ (Tennisturnier)) seien zur Generierung von Erwerbseinkommen objektiv nicht erforderlich gewesen. Es sei wohl möglich, dass die eingeladene Person – die aufgrund ihrer aktuellen und bisherigen Positionen über ein grosses Netzwerk verfüge – ein wichtiger Geschäftspartner des Rekurrenten sei. Der Rekurrent habe in seinen Vorbringen jedoch lediglich auf die Einnahmen in Form von Courtagen durch die G._____ AG verwiesen. Der Eingeladene arbeite jedoch seit 2012 nicht mehr bei diesem Unternehmen. Auch habe der Rekurrent den Konnex weiterer Courtageeinnahmen mit der eingeladenen Person nicht nachweisen können. Aufgrund der engen Verknüpfung der Kosten für die Reise zu den U._____ (Tennisturnier) zwischen Berufs- und Privatleben – welche sich insbesondere darin äussere, dass die berufliche Stellung erhöhte Lebenshaltungskosten mit sich bringen könne – sei die Abgrenzung der Standeskosten zu den Gewinnungskosten schwierig. Wenn eine Ausscheidung in berufs- bzw. geschäftsmässig begründete Kosten nicht möglich sei, sei die Zuordnung nach dem überwiegenden Zweck vorzunehmen. Durch die Kundenbeziehung zur G._____ AG, die gemäss Rekurs und Beschwerde durch die eingeladene Person entstanden sei, vereinnahme der Rekurrent jährlich Courtagen von CHF 30'455.--. Dies stelle einen klaren Anreiz für die Erhaltung der Kundenbeziehung zur G._____ AG dar. Ein Besuch der U._____ (Tennisturnier) mit deren ehemaligem Direktor sei hierfür aber nicht zielführend. Zu weiteren im Zusammenhang mit dem Eingeladenen geltend gemachten Einnahmen aus Courtagen seien zudem weder Ausführungen gemacht worden noch ein Nachweis solcher erfolgt. Es handle sich bei den Kosten für die Reise zu den U._____ (Tennisturnier) nicht um Berufskosten, sondern vielmehr um Standeskosten, bedingt durch die berufliche Stellung des Rekurrenten, die nicht steuerlich berücksichtigt werden könnten.

I. Mit Eingabe vom 13. Juli 2023 hat die Vertreterin Stellung zur Vernehmlassung der Steuerverwaltung genommen. Sie bringt zusammengefasst vor, der Eingeladene habe sich in beruflichen Positionen befunden und habe nach wie vor solche Positionen inne, die ihm entscheidenden Einfluss auf die Vergabe von Versicherungsverträgen an den Rekurrenten verleihen würden. Es möge sein, dass der Eingeladene in der entscheidenden Steuerperiode keine im

Handelsregister eingetragene Position bei der G. _____ AG mehr innegehabt habe. Die bestehenden Versicherungsverträge und das Potenzial zur Kundengewinnung über dessen Netzwerk blieben davon aber unberührt. Der Eingeladene sei bis heute einer der wichtigsten Kunden bzw. Vermittler des Rekurrenten. Eine solch langjährige Kundenbeziehung sei alles andere als selbstverständlich und bedinge eine ausserordentliche und nachhaltige Beziehungspflege. Darüber hinaus handle es sich um eine rein geschäftliche Beziehung. Wäre sie persönlich, so wären auch die Ehegattinnen bei der Reise zugegen gewesen, was gerade nicht der Fall gewesen sei. Es sei erst im Rahmen solcher Events möglich, sich vertieft für den Kunden Zeit zu nehmen und ihm die notwendige Aufmerksamkeit zu widmen. Zudem sei es unüblich, jemanden (privat) in einem solchen Ausmass zu beschenken bzw. einzuladen. Abschliessend weist die Vertreterin darauf hin, dass es sich bei den Einnahmen des Rekurrenten durch die G. _____ AG um ein isoliertes Beispiel handle. Der Eingeladene habe dem Rekurrenten vielmehr weitere Grossaufträge vermittelt.

J. Die Steuerrekurskommission hat die Vertreterin am 15. Januar 2024 über eine allfällige Veranlagung zum Nachteil der Rekurrenten (sog. "reformatio in peius") informiert und ihr die Möglichkeit gegeben, dazu Stellung zu nehmen. Die Rekurrenten haben sich hierzu am 13. März 2024 persönlich geäussert. Zusammengefasst bringen sie vor, dass der Rekurrent entgegen den Ausführungen der Vertreterin der Ansicht sei, er sei als selbstständig Erwerbstätiger zu qualifizieren. Dies aufgrund des überwiegend erfolgsabhängigen Honorars und der von ihm getragenen Kosten. Sodann seien die Kosten selbst bei Annahme einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit zum Abzug zuzulassen, da ihm diese von der Arbeitgeberin nicht erstattet worden seien. Im Weiteren sei eine integrale Aufrechnung – selbst wenn einzelne Belege den bundesgerichtlichen Anforderungen nicht genügen würden – nicht zulässig, ja geradezu willkürlich. Schliesslich habe er die Belege seit 1992 stets nach dem gleichen vorgegebenen Muster abgelegt und bei Rückfragen eingereicht. Dies sei so akzeptiert worden. Dies werde nun in Frage gestellt, was seines Erachtens ein Verstoss gegen Treu und Glauben darstelle. Sodann beantragt er die Durchführung einer Einigungsverhandlung. Abschliessend macht er Ausführungen zu den einzelnen geltend gemachten Abzügen für Spesen und Berufskosten entsprechend seiner eingereichten Aufstellung.

K. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

L. Mit Schreiben vom 23. Mai 2024 hat die Steuerrekurskommission bei den Rekurrenten nachgefragt, ob sie im vorliegenden Verfahren denn nun noch vertreten seien oder nicht und um Rückmeldung – sollte das Vertretungsverhältnis noch bestehen – bis zum 7. Juni 2024 ersucht, andernfalls davon ausgegangen werde, dass die Rekurrenten das Verfahren vor der Steuerrekurskommission nun selbst führen würden.

M. Die Rekurrenten haben mit Schreiben vom 5. Juni 2024 mitgeteilt, dass das Vertretungsverhältnis nach wie vor besteht.

Auf die einzelnen Vorbringen der Parteien wird, soweit entscheidrelevant, im Rahmen der 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 Rekurrenten sind im vorinstanzlichen Verfahren mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen. Sie sind 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 unter Vorbehalt der nachfolgenden Erwägungen einzutreten.

1.1 Die Steuerrekurskommission ist Rechtsmittelinstanz und nicht Aufsichtsbehörde der Steuerverwaltung. Es steht ihr nicht zu, über das Vorgehen oder Verhalten der Steuerverwaltung bzw. Mitarbeitender dieser zu urteilen. Für aufsichtsrechtliche Belange müssten die Rekurrenten an die Finanzdirektion des Kantons Bern (Finanzverwaltung) gelangen. Soweit die Rekurrenten das Vorgehen der Steuerverwaltung oder Mitarbeitender dieser rügen, kann auf die entsprechenden Rügen nicht eingetreten werden.

1.2 Ferner bilden im vorliegenden Verfahren vor der Steuerrekurskommission einzig Einspracheentscheide der Steuerverwaltung betreffend das Steuerjahr 2014 das massgebende Anfechtungsobjekt. Liegt kein entsprechender Entscheid vor (wie bspw. bezüglich der Steuerjahre 2015 und 2016), so fehlt es an der Prozessvoraussetzung des tauglichen Anfechtungsobjekts bzw. an der funktionellen Zuständigkeit der Steuerrekurskommission. Die Prozessvoraussetzungen prüft die Steuerrekurskommission von Amtes wegen. Entsprechend wird auf die Vorbringen betreffend anderer Steuerjahre als dem hier im Streit stehenden Steuerjahr 2014 mangels Anfechtungsobjekt nicht eingetreten.

1.3 Auf die Rüge der Vertreterin, wonach die Steuerverwaltung das Beschleunigungsgebot verletzt habe, ist ebenfalls nicht einzutreten. Dies, weil mit Erlass der Einspracheentscheide vom 9. März 2022 das diesbezügliche schutzwürdige Interesse der Rekurrenten weggefallen ist.

1.4 Schliesslich bringen die Rekurrenten vor, sie hätten die Belege für die Spesen seit 1992 gleich abgelegt und dies sei so immer akzeptiert worden. Sie machen eine Verletzung von Treu und Glauben geltend. In Bezug auf den verfassungsrechtlichen Grundsatz von Treu und Glauben ist festzuhalten, dass sich die Rechtskraft einer Veranlagung nur auf das betreffende Steuerjahr und nur auf das Dispositiv, d.h. die Steuerfaktoren bezieht, weshalb die Veranlagungsbehörde die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse in einer späteren Veranlagungsperiode abweichend beurteilen kann (BGE 140 I 114 E. 2.4.3; BVR 2016 S. 190). Mit anderen Worten entfalten Veranlagungsverfügungen, die in früheren Steuerperioden ergangen sind, keine Rechtskraft für spätere Veranlagungen. Vielmehr kann die Steuerverwaltung im Rahmen jeder Neuveranlagung grundsätzlich sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage vollumfänglich überprüfen und, sofern erforderlich, auch abweichend zur Vorperiode würdigen, ohne dass darin ein Verstoß gegen Treu und Glauben zu erblicken wäre (StE 1997 B 93.4 Nr. 4 mit Hinweisen; StE 1995 A 21.14 Nr. 2; BGer 2P.153/2002 vom 29.11.2002, E. 4.2).

2. 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]).

3. Strittig zwischen den Parteien ist vorliegend die Abzugsfähigkeit der Reise zu den U._____ (Tennisturnier). Darüber hinaus haben die Rekurrenten eine Einigungsverhandlung beantragt. Sodann haben sich im Verlauf des Verfahrens weitere Fragen im Zusammenhang mit der Stellung des Rekurrenten als Generalagent und weitergehende Abgrenzungsfragen bezüglich Spesen und Berufskosten ergeben.

4. In seinem Schreiben vom 13. März 2024 ersucht der Rekurrent um Durchführung einer Einigungsverhandlung. Hierzu ist festzuhalten, dass das Rekurs- und Beschwerdeverfahren vor der Steuerrekurskommission von Gesetzes wegen grundsätzlich ein schriftliches ist (Art. 104 Abs. 4 DBG, Art. 3 BStV sowie Art. 151 StG und Art. 11 des Gesetzes vom 23. November 1999 über die Steuerrekurskommission [StRKG; BSG 661.611] i.V.m. Art. 31 VRPG). Sodann sieht das StRKG in Art. 13a die Möglichkeit einer Einigungsverhandlung nach dem ersten Schriftenwechsel vor. Die Parteien haben die massgeblichen Tatsachen und Umstände im Rahmen des erfolgten Schriftenwechsels schriftlich vorgebracht. Darüber hinaus haben die Rekurrenten den Antrag um Durchführung einer Einigungsverhandlung erst im Rahmen ihrer Stellungnahme

(vom 13.3.2024) zur Ankündigung der möglichen Abänderung zum Schlechteren (reformatio in peius, Schreiben vom 15.1.2024) ersucht. Zu diesem Zeitpunkt hat gemäss Wortlaut von Art. 13a StRKG die Möglichkeit eine Einigungsverhandlung durchzuführen nicht mehr bestanden, weshalb der Antrag entsprechend abgewiesen wird.

5. Aufgrund der Vorbringen der Vertreterin im Rahmen des Schriftenwechsels ist vorab die Frage zu klären, ob der Rekurrent als selbstständig oder unselbstständig erwerbstätig gilt.

5.1 Im Verfahren war zunächst unstrittig, dass der Rekurrent sein Einkommen als unselbstständig erwerbstätiger Generalagent erwirtschaftet (vgl. Rekurs und Beschwerde vom 3.4.2023, Ziff. III/2; Schreiben der Vertreterin vom 13. Juli 2023, S. 1; Vernehmlassung der Steuerverwaltung, Bst. B, Ziff. 2). Anlässlich der Stellungnahme zur Vernehmlassung vom 13. März 2024 bestreitet der Rekurrent jedoch, im Jahr 2014 unselbstständig erwerbstätig gewesen zu sein. Es sei zwar unbestritten, dass seine Arbeitgeberin für ihn AHV-Beiträge als unselbstständig Erwerbstätiger entrichtet habe, faktisch bzw. wirtschaftlich sei er hingegen selbstständig erwerbstätig. Dies sei aufgrund des überwiegend erfolgsabhängigen Honorars und der von ihm zu tragenden Kosten augenfällig.

5.2 Im DBG (und im StG) wird darauf verzichtet, den Begriff der selbstständigen Erwerbstätigkeit zu definieren. Gemäss Lehre und Praxis fällt unter den Begriff der selbstständigen Erwerbstätigkeit allgemein jede Tätigkeit, bei der ein Unternehmer auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. Dabei ist der Einzelfall stets nach den gesamten Umständen zu beurteilen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl., 2023, N. 6 zu Art. 18 DBG; Reich/von Ah in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl, 2022, N. 14 zu Art. 18 DBG). Die wesentlichen Unterscheidungsmerkmale zur unselbstständigen Erwerbstätigkeit sind die Eigenständigkeit in der Gestaltung der betrieblichen Abläufe, das Fehlen von Weisungsbefugnissen Dritter und das Geschäfts- bzw. Verlustrisiko. Der selbstständig Erwerbstätige handelt auf eigene Rechnung und eigene Gefahr (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 19 zu Art. 18 DBG; vgl. Leuch/Strahm in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Art. 1-125, 2014, N. 4 zu Art. 21 StG).

5.3 Bei Versicherungsagenten ist nur der sogenannte "Unternehmer-Generalagent" als Selbstständigerwerbender zu besteuern. Dieser hat selber eine geeignete Innen- und Aussenorganisation aufzuziehen. Er hat sich zwar an die Weisungen der Versicherungsgesellschaft zu halten, ist in der Gestaltung seiner Organisation und der Verwendung seiner Zeit aber frei. Die Versicherungsgesellschaft richtet ihm primär Abschluss- und Inkassoprovisionen aus. Demge-

gegenüber unterliegt der sogenannte "Regie-Generalagent" – dieser herrscht heute in der Praxis vor – einer weit strengeren Kontrolle durch die Versicherungsgesellschaft und ist weder rechtlich noch wirtschaftlich unabhängig. Er erhält für seine Tätigkeit einen Lohn, welcher sich aus einem Fixum und einer Provision zusammensetzt. Das Unternehmerrisiko trägt die Versicherungsgesellschaft. Steuerrechtlich übt der "Regie-Generalagent" somit eine unselbstständige Erwerbstätigkeit aus. Massgebend ist vor allem der Agenturvertrag. Ins Gewicht fallende Kriterien sind die Behandlung der Sozialversicherungsabgaben, die Beachtung von Konkurrenzverboten, die Tragung der Kosten der Agentur usw. Entscheidend ist letztlich das Gesamtbild (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 94 zu Art. 18 DBG).

5.4 Gemäss Anstellungsvertrag "Generalagent Nichtleben" vom 1. bzw. 2. Oktober 2013 (Beilage zu Rekurs und Beschwerde vom 3.4.2023) wird dem Rekurrenten durch die Arbeitgeberin monatlich einerseits ein Fixum von CHF 5'000.-- sowie eine pauschale Spesenentschädigung von CHF 3'000.-- vergütet (insgesamt CHF 8'000.--/Monat, Art. 3 des Arbeitsvertrags). Darüber hinaus werden ihm Provisionen für eigene Produktionsleistungen (Art. 4 des Arbeitsvertrags) sowie Anteilsprovisionen (Art. 5 des Arbeitsvertrags) gemäss den geltenden Reglementen ausgerichtet. Entgegen dem Vorbringen der Vertreterin (Eingabe vom 13.7.2023) ist der Rekurrent mit einem Jahreseinkommen von CHF 96'000.-- (im Jahr 2014) somit zur Bestreitung des Lebensunterhalts nicht zwingend auf Provisionen und Courtagen angewiesen. Das Einkommen für eine dreiköpfige Familie im liegt im schweizerischen Durchschnitt bei CHF 8'051.-- (vgl. durchschnittliches Haushaltseinkommen 2014, abrufbar unter <https://www.bfs.admin.ch>, Menu "Statistiken finden > Wirtschaftliche und soziale Situation der Bevölkerung > Einkommen, Verbrauch und Vermögen > Haushaltseinkommen und -ausgaben [sämtliche Tabellen der Jahre 2012-2014, xlsx]" [abgerufen am 21.5.2024]). Sodann trägt die Arbeitgeberin das Unternehmerrisiko. Sie beteiligt ihre angestellten Agenten wohl mittels Provisionen und Courtagen am positiven Ergebnis und belastet ihnen auf dem Provisionsrückbehaltsskonto vorzeitige Versicherungsvertragsauflösungen, das Inkasso von Prämien und anderen Geldern ist jedoch ausschliesslich Sache der Arbeitgeberin (Art. 7, Ziff. 7.1). Ebenfalls ist einzig die Arbeitgeberin zum Abschluss oder zur Kündigung des Mietvertrags für die Räumlichkeiten der Agentur befugt und sämtliches Mobiliar steht in ihrem Eigentum (Art. 2, Ziff. 2.5). Schliesslich verfügt die Arbeitgeberin über ein umfassendes Weisungsrecht gegenüber dem Rekurrenten. So hat er sich an die mündlichen und schriftlichen Instruktionen der Arbeitgeberin betreffend Sicherung und Ausbau des Versicherungsbestands zu halten (vgl. Art. 2, Ziff. 2.1). Weiter ist er wohl für die Führung von Mitarbeitern und die Organisation der Agentur zuständig, die letzte Entscheidung liegt aber immer bei der Gesellschaft bzw. der Direktion. Zudem benötigt der Rekurrent vor Ausübung einer Nebentätigkeit die Zustimmung der Arbeitgeberin (vgl. Art. 2, Ziff. 2.2. Führung von Mitarbeitern, Ziff. 2.3 Ausbau der Vertriebspartner-Organisation, Ziff. 2.4 Organisation der Agentur, Ziff. 2.5

Interessenvertretung/Nebentätigkeit). Schliesslich ist unbestritten und gemäss Lohnausweis nachgewiesen, dass die Arbeitgeberin für den Rekurrenten die Sozialversicherungsabgaben abgerechnet hat (pag. 160). Aufgrund der gesamten Umstände ist der Rekurrent als "Regie-Generalagent" und folglich als unselbständig erwerbstätig zu qualifizieren.

6. Im Zusammenhang mit der Qualifikation des Rekurrenten als unselbständig oder selbständig Erwerbender macht die Vertreterin implizit eine Verletzung des Grundsatzes der Rechtsgleichheit (Art. 8 Abs. 1 der Bundesverfassung [BV; SR 101]) geltend. Diese Maxime statuiert, dass Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit behandelt wird. Vorausgesetzt wird, dass die Gleich- oder Ungleichbehandlung sich dabei auf eine wesentliche Tatsache bezieht (BGE 125 I 173 E. 6a ff.). Die Vertreterin beanstandet, dass die Generalagenten nicht selber wählen könnten, ob sie selbstständig oder unselbstständig erwerbstätig sind. Dies habe Auswirkungen auf die Deklaration der Aufwendungen in der Steuererklärung. Einerseits, welche Kosten berücksichtigt werden können und andererseits, auf die Art des Nachweises. Sinngemäss macht die Vertreterin geltend, dass selbstständig und unselbstständig erwerbstätige Generalagenten steuerlich ungleich behandelt würden, was das Gebot der Rechtsgleichheit verletze. Inwiefern vorliegend eine konkrete Ungleichbehandlung vorliegt, bringt die Vertreterin nicht vor. Eine Verletzung des Grundsatzes der Rechtsgleichheit kann vorliegend jedenfalls nicht erkannt werden.

7. Unkosten, die der steuerpflichtigen Person im Rahmen ihrer beruflichen Tätigkeit entstehen, können sowohl selbstständig sowie unselbstständig Erwerbstätige steuerlich in Abzug bringen. Selbstständige erfassen die entsprechenden nachgewiesenen und mit der Einkommenserzielung stehenden Auslagen in ihrer Buchhaltung als geschäftsmässig begründeter Aufwand (allenfalls unter Ausscheidung eines Privatanteils).

7.1 Unselbstständig erwerbstätige Personen können die Gewinnungs- und Berufskosten vom steuerbaren Einkommen abziehen (aArt. 31 StG bzw. aArt. 26 DBG, jeweils in den bis zum 31.12.2015 gültigen Fassungen sowie Art. 31 StG und Art. 26 DBG in der ab dem 1.3.2021 bzw. 1.3.2024 gültigen Fassung). Bei allen abziehbaren Berufskosten muss es sich um Aufwendungen handeln, die für die Erzielung des Einkommens erforderlich sind und in einem direkten 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 der Verordnung des EFD vom 10. Februar 1993 über den Abzug der Berufskosten unselbstständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer [Berufskostenverordnung, VBK; SR 642.118.1]). Der Begriff der Erforderlichkeit ist in einem weiten Sinn auszulegen, wobei das Bundesgericht nicht verlangt, dass die steuerpflichtige Person das Erwerbseinkommen ohne die streitige Auslage überhaupt nicht hätte erzielen können. Es wird auch keine Rechtspflicht vorausgesetzt, die entsprechende Auf-

wendung 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 (Bossard/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/Rohner, a.a.O., N. 3 zu Art. 34 DBG). Berufskosten sind darüber hinaus nur abzugsfähig, wenn sie die steuerpflichtige Person selber getragen hat.

7.2 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/Rohner, a.a.O., N. 36 ff. zu Art. 26 DBG; Leuch/Nanzer in: Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, Artikel 1 bis 125, 2014, N. 22 ff. zu Art. 31 StG). Unter dem Titel "übrige Berufskosten" kann eine Pauschale geltend gemacht werden, wobei der Nachweis höherer Kosten offensteht (Art. 31 Abs. 2 StG und Art. 26 Abs. 2 DBG). Gemäss Art. 7 Abs. 1 VBK können als übrige Berufskosten u.a. insbesondere die für die Berufsausübung erforderlichen Auslagen für Berufswerkzeuge (inkl. EDV-Hard- und Software) als Pauschale nach Art. 3 VBK abgezogen werden. Vorbehalten bleibt der Nachweis höherer Kosten. Werden anstelle einer Pauschale nach Art. 7 Abs. 1 VBK höhere Kosten geltend gemacht, so sind gemäss Art. 4 VBK die gesamten tatsächlichen Auslagen und deren berufliche Notwendigkeit nachzuweisen. Kantonal entspricht Art. 9 Abs. 1 und 3 BKV materiell dieser Regelung. Gemäss Anhang 1 zur VBK besteht ein Pauschalabzug in der Höhe von 3 % des Nettolohns (aus der Hauptidealtätigkeit) von jährlich mindestens CHF 2'000.-- und höchstens CHF 4'000.--.

7.3 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; Bossard/Mösli, a.a.O., S. 92). Solche Auslagen sind grundsätzlich vom Arbeitgeber zu ersetzen (vgl. Art. 327a Abs. 1 des Schweizerischen Obligationenrechts [OR; SR 220]) und bilden nicht Teil des Arbeitseinkommens, ausser sie übersteigen die tatsächlich angefallenen Unkosten (vgl. VGE 100 2015 91/92 vom 4.12.2015, E. 3.3).

7.4 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 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).

7.5 Deckt die pauschale Spesenentschädigung nicht alle beruflichen Auslagen, kann die steuerpflichtige Person den darüberhinausgehenden Betrag als Abzug bei den "übrigen Berufskosten" geltend machen, sofern sie die gesamten getätigten Auslagen und deren berufsmässige Begründetheit nachweist und zudem belegt, dass sie die Auslagen selbst getragen bzw. der Arbeitgeber diese nicht entschädigt hat. Der Umstand, dass der Arbeitgeber verpflichtet ist, alle durch die Ausübung der Arbeit verursachten Kosten zu erstatten (vgl. Art. 327a OR; E. 7.3 hier vor), schliesst die steuerliche Abziehbarkeit dieser Kosten durch die Arbeitnehmerin bzw. den Arbeitnehmer nicht von vornherein aus, sondern stellt eine Vermutung dar, die die lohnabhängige steuerpflichtige Person umstossen kann, wenn sie konkret nachweist, dass solche Kosten entstanden und nicht seitens des Arbeitgebers übernommen worden sind (vgl. zum Ganzen VGE 100 2014 116/117 vom 10.6.2016; VGE 100 2013 366/367 vom 1.9.2015, E. 2.4, je mit Hinweisen).

7.6 Weil es sich bei den Abzügen, die eine steuerpflichtige Person geltend macht, stets um steueraufhebende bzw. -mindernde Tatsachen handelt, sind diese von ihr 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/Rohner, a.a.O., N. 77 zu Art. 123 DBG, mit Hinweisen). Dabei hat die steuerpflichtige Person für alle Tatsachen, die für die Gewährung des Abzugs erfüllt sein müssen, Beweis zu erbringen. Dieser Nachweis umfasst für die Gewinnungskosten nicht nur die Tatsache, dass die Aufwendungen tatsächlich angefallen sind, 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 Berufsaus-

übung von besonderer Bedeutung (VGE 100 2014 116/117 vom 10.6.2016, E. 2.1). Der Nachweis des Geschäftsbezugs ist dort von besonderer Bedeutung, wo Auslagen – wie Konsumationskosten – regelmässig auch im Bereich der privaten Lebenshaltung anfallen. Das Bundesgericht stellt in Bezug auf Repräsentationskosten auf die Muster-Spesenreglemente ab, die vorsehen, bei Einladungen von Drittpersonen neben dem Datum der Einladung sowie Namen und Ort des Lokals zusätzlich die Namen der anwesenden Personen zu vermerken (BGer 2C_274/2013 vom 16.7.2013, in StE 2013 B 93.5 Nr. 27 E. 4.1; VGE 100 2013 366/367 vom 1.9.2015, E. 3.4). Gelingt der Beweis nicht, trägt die steuerpflichtige Person die Folgen der Beweislosigkeit.

8. Wie eingangs in Bst. A erwähnt, werden dem Rekurrenten gemäss Lohnausweis (pag. 160) CHF 36'000.-- (3'000.--/Mt.) als pauschale Spesenentschädigung ausbezahlt. Ein genehmigtes Spesenreglement liegt indes nicht vor, was grundsätzlich zur Folge hat, dass sämtliche Spesenereignisse belegt sein müssen. Übersteigen nämlich ausbezahlte Pauschalspesen die effektiv entstandenen Kosten, sind diese als Lohn dem steuerbaren Einkommen hinzuzurechnen und somit zu versteuern (siehe dazu auch E. 7.4). Vorliegend stellt sich die Sachlage jedoch genau andersherum dar, weil die von den Rekurrenten geltend gemachten Aufwendungen die Pauschalspesen um ein Vielfaches übersteigen. Aufgrund der nachfolgenden Tabelle wird ersichtlich, dass die Steuerverwaltung sowohl die Pauschalspesen von CHF 36'000.-- (diese sind in der Tabelle als Minusposition aufgeführt, da als übrige Berufskosten nur diejenigen akzeptiert werden, welche die Spesenentschädigung übersteigen; vgl. E. 7.5) sowie darüber hinaus übrige Berufskosten im Umfang von CHF 72'010.-- berücksichtigt hat. Da die Steuerrekurskommission über volle Kognition verfügt, ist sie nicht an die Anträge der Parteien gebunden. Vielmehr verfügt sie im Rekurs- und Beschwerdeverfahren über dieselben Befugnisse wie die Steuerverwaltung im Veranlagungsverfahren (Art. 198 Abs. 2 StG; Art. 142 Abs. 4 DBG; vgl. auch E. 1.4 hiavor).

Die geltend gemachten Auslagen (Spesen wie Berufskosten) präsentieren sich wie folgt:

SPESEN UND ÜBRIGE BERUFSKOSTEN	Deklaration der Re- kurrenten gemäss	Berücksichtigung durch die Steuerverwaltung	
	Steuererklärung	Steuerveranla- gung	Einspracheent- scheid
	Ordner	ab pag. 202	ab pag. 246
Tagesspesen E.8.1	CHF 6'600.00	CHF 0.00	CHF 0.00
Berufskleider E.8.2	CHF 8'064.00	CHF 0.00	CHF 0.00
Arbeitszimmer E.8.3	CHF 5'244.00	CHF 0.00	CHF 0.00
Kundenessen E.8.4	CHF 50'175.00	CHF 38'918.00	CHF 41'400.00
Sponsoring, Kunden- geschenke, Anlässe mit Kunden oder Mitarbei- tern E.8.5	CHF 62'400.00	CHF 62'400.00	CHF 48'918.00
Mitgliedschaft ____ E.8.5.5	CHF 1'060.00	CHF 1'060.00	CHF 1'060.00
Mitgliedschaft ____ E.8.5.5	CHF 350.00	CHF 350.00	CHF 350.00
Vermittlerprovisionen E.8.6	CHF 105'065.00	CHF 0.00	CHF 980.00
Fremdkosten E.8.7	CHF 3'562.00	CHF 3'562.00	CHF 3'562.00
Bürokosten E.8.8	CHF 4'340.00	CHF 4'340.00	CHF 4'340.00
Pauschalspesen E.8.9	-CHF 36'000.00	-CHF 36'000.00	-CHF 36'000.00
öV pauschal E.9	CHF 600.00	CHF 0.00	CHF 0.00
Autokosten E.9	CHF 15'000.00	CHF 4'200.00	CHF 4'200.00
auswärtige Verpflegung E.9	CHF 4'400.00	CHF 3'200.00	CHF 3'200.00
ABZÜGE TOTAL	CHF 230'860.00	CHF 82'030.00	CHF 72'010.00

Entsprechend werden nachfolgend alle seitens der Rekurrenten geltend gemachten Aufwendungen geprüft.

8.1 Tagesspesen (CHF 6'600.--)

Die von den Rekurrenten im Veranlagungsverfahren geltend gemachten Tagesspesen wurden von der Steuerverwaltung nicht anerkannt, da diese bereits mit der Pauschale für die auswärtige Verpflegung berücksichtigt seien (pag. 196 und pag. 189). Dem ist zuzustimmen.

8.2 Berufskleider (CHF 8'064.--)

Berufskleider gelten grundsätzlich – sofern es sich nicht um Schutzkleidung oder vom Arbeitgeber angeordnete Kleidung handelt – als private Lebenshaltungskosten, selbst wenn die berufliche Stellung eine bestimmte Art von Kleidern oder einen bestimmten Stil erwarten lässt (sog.

Standeskosten; vgl. Suter/Meier in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl., 2022, N. 66 zu Art. 26 DBG). Ein Abzug für Berufskleider ist vorliegend nicht zulässig.

8.3 Arbeitszimmer (CHF 5'244.--)

Kosten für ein Arbeitszimmer können nur dann berücksichtigt werden, wenn die steuerpflichtige Person einen wesentlichen Teil ihrer beruflichen Tätigkeit zu Hause erledigen muss, weil der Arbeitgeber kein geeignetes Arbeitszimmer zur Verfügung stellt und wenn sie in ihrer Privatwohnung über einen besonderen Raum verfügt, der zur Hauptsache beruflichen und nicht privaten Zwecken dient (statt vieler BGer 2C_1033/2017 vom 31.5.2018, E. 3.1). Aus den Akten ist nicht ersichtlich, dass dem Rekurrenten am Arbeitsort kein Arbeitsplatz zur Verfügung steht, auch wird nicht vorgebracht, dass im privaten Domizil der Rekurrenten ein besonderer Raum zur Verfügung steht, der vorwiegend beruflichen Zwecken des Rekurrenten dient und er zu einem grossen Teil von zu Hause aus arbeitet. Die Rekurrenten bringen auch nichts Entsprechendes vor, so dass im Einklang mit der Steuerverwaltung kein Abzug für ein Arbeitszimmer gewährt werden kann.

8.4 Kundenessen und -einladungen im Umfang (CHF 50'175.--)

Hinsichtlich der Kosten für Essen im Zusammenhang mit Einladungen von Drittpersonen ist zu erwähnen, dass die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK) festgehalten hat, dass bei solchen Einladungen grundsätzlich Zurückhaltung zu üben ist, die anfallenden Kosten stets durch das Geschäftsinteresse gedeckt sein müssen und neben dem Datum der Einladung und dem Namen sowie dem Ort des Lokals zusätzlich die Namen aller anwesenden Personen und der Geschäftszweck der Einladung zu vermerken sind (vgl. <https://www.estv.admin.ch>, Rubriken "Direkte Bundessteuer > Lohnausweis/Rentenbescheinigung > Muster-Spesenreglemente" [abgerufen am 21.5.2024]). Darüber hinaus hat das Bundesgericht diese Anforderungen bereits 2002 als Voraussetzung zur steuerlichen Anerkennung festgelegt (BGer 2A.461/2001 vom 21.2.2002, E. 3.1), welche im Weiteren konstant bestätigt worden sind (BGer 2C_273/2013 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 2017 106 vom 13.3.2018, E. 10.6; RKE 100 2013 283 vom 17.3.2015, E. 7.3, nicht publiziert). Auf den im vorliegenden Verfahren eingereichten Belegen (Ordner, Register 3) sind weder die Namen der eingeladenen Personen noch der Geschäftszweck vermerkt bzw. sind bei einzelnen Quittungen zwar Namen aufgeführt, jedoch sind diese nicht zu entziffern und es fehlt der Geschäftszweck. Ferner sind viele Belege an sich kaum mehr leserlich. Im Weiteren ist anlässlich der Prüfung der Rechnungen aufgefallen, dass die Kosten für einzelne Einladungen doch sehr hoch ausgefallen und

auch Kinder dabei gewesen sind (Rechnung Parkhotel H._____ vom 26.8.2014 um 23.05 Uhr: CHF 1'252.-- für 2 Personen; Rechnung I._____ vom 17.7.2014: CHF 810.-- für 3 Personen und 2 Kinder). Darüber hinaus sind etliche Rechnungen an Samstagen und Sonntagen und/oder am Ort der Ferienwohnung der Rekurrenten in J._____ VS ausgestellt worden (bspw. Rechnungen Hotel Restaurant K._____ vom Sonntag, 21.9.2014, Samstag 27.9.2014 [Mittag und Abend], Samstag, 30.8.2014, sowie Sonntag 28. und die Feiertage 30./31.12.2014). Dabei erscheint es naheliegend, dass es sich wohl um Lebenshaltungskosten und nicht um Kosten im Zusammenhang mit der Einkommenserzielung handelt. Selbst wenn die Rekurrenten geltend machen, dass sie Kunden in ihre Ferienwohnung und zum Essen vor Ort eingeladen haben, fehlen die hierzu notwendigen Nachweise, die dies belegen würden. Die von der Vertreterin eingereichten Belege für Kundenessen und -einladungen entsprechen jedenfalls den bundesgerichtlichen Vorgaben für die steuerliche Berücksichtigung nicht (vgl. auch E. 7.6 hiervor). Entsprechend können die Kosten für Kundenessen und -einladungen nicht zum Abzug als Spesen zugelassen werden. Selbst wenn davon ausgegangen wird, dass dem Rekurrenten gewisse Kosten im Zusammenhang mit Kundenessen entstanden sind, wären diese durch die Spesenpauschale von CHF 36'000.-- abgedeckt (s. hierzu E. 8.9 nachfolgend).

8.5 Sponsoring, Kundengeschenke, Anlässe mit Kunden oder Mitarbeitern (insgesamt CHF 62'400.--)

Für die unter diesem Titel geltend gemachten Kosten ist im Register 4 des Ordners vor den Rechnungen und Belegen eine handschriftliche Aufstellung abgelegt, in welcher jeweils das Datum, der Lieferant und der Grund der Auslage aufgeführt wird. Nachfolgend werden die geltend gemachten Auslagen für Sponsoring, Kundengeschenke, Kundenanlässe bzw. Mitarbeiteranlässe jeweils näher geprüft.

8.5.1 Sponsoring (Bestandteil von Register 4 des Ordners; CHF 1'801.80)

Als Sponsoring werden eine Spende an den Verein der Ehemaligen des Fussballclubs L._____ (CHF 500.--), ein Beitrag für den Sponsorenlauf des Fussballclubs E._____ (CHF 100.--) sowie ein Beitrag an die Landschulwoche der Schulkasse 5b (seiner Tochter; CHF 201.80) aufgeführt. Darüber hinaus macht der Rekurrent unter diesem Titel den Mitgliederbeitrag für den Verein Freunde des FC L._____ in der Höhe von CHF 1'000.-- geltend. Inwiefern aus diesen Sponsorings bzw. der Mitgliedschaft des Vereins Freunde des FC L._____ Einkommen generiert werden konnte, ist weder ersichtlich noch werden hierzu Ausführungen gemacht. Vielmehr sind diese Ausgaben als im privaten Bereich des Rekurrenten angefallen anzusehen (ehemaliges Mitglied des FC L._____, Unterstützung der Landschulwoche der Tochter) und sind somit steuerlich nicht zu berücksichtigen. Selbst wenn davon aus-

gegangen würde, dass gewisse Auslagen für Sponsoring angefallen sind, sind diese durch die Spesenpauschale von CHF 36'000.-- abgedeckt (s. hierzu E. 8.9 nachfolgend).

8.5.2 Kundengeschenke (Bestandteil von Register 4 des Ordners, CHF 9'747.40)

Als "Lieferanten" der Kundengeschenke figurieren Unternehmen wie Top-CC, Lindt & Sprüngli oder Manor. Auffallend ist, dass gemäss den Rechnungsbelegen einige Einkäufe Ende Jahr getätigt wurden und Güter betreffen, die auch im privaten Bereich eingekauft werden, insbesondere in der Weihnachtszeit, so bspw. Wein, Goldvreneli, Spirituosen, Millionenlose, Gold. Es ist unklar, ob es sich dabei wirklich um Kundengeschenke handelt und wem sie zugekommen sind. Damit ist kein genügender Nachweis erbracht, dass die geltend gemachten Kundengeschenke steuerlich berücksichtigt werden können. Selbst wenn davon ausgegangen werden kann, dass gewisse Auslagen für Kundengeschenke angefallen sind, sind diese durch die Spesenpauschale von CHF 36'000.-- abgedeckt (s. hierzu E. 8.9 nachfolgend).

8.5.3 Anlässe mit Kunden (Bestandteil von Register 4 des Ordners, CHF 18'151.15)

Unter diesem Titel sind unter anderem die Kosten für die Reise an die U._____ (Tennisturnier) (Flug, Hotel, Hospitality Package, Taxikosten und Verpflegung) im Umfang von CHF 14'830.90 aufgeführt. Die Steuerverwaltung hat diese Kosten im Umfang von CHF 13'482.-- (Flug, Hotel und Hospitality Package), entgegen dem Antrag der Rekurrenten, nicht zum Abzug zugelassen und im Rahmen der Einsprache aufgerechnet (s. Ausführungen in den Bst. H und I vorstehend). Gemäss Handelsregistereintrag der G._____ AG (vgl. Beilage 5 der Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 22.6.2023) war die eingeladene Person bis zum 9. Juli 2012 kollektiv zeichnungsberechtigt. Seither besteht keine Zeichnungsberechtigung mehr und die eingeladene Person ist auch nicht mehr für die G._____ AG tätig. Im 2012 erfolgte vielmehr die Gründung der M._____ AG, für welche der Eingeladene seit Gründung als einziger über Einzelzeichnungsberechtigung verfügte und verfügt. Selbst wenn der Eingeladene aufgrund seiner guten beruflichen Vernetzung sich faktisch für Versicherungsabschlüsse beim Rekurrenten eingesetzt hat bzw. hätte einsetzen können, hat er jedenfalls im hier strittigen Steuerjahr 2014 nicht mehr die Möglichkeit gehabt, Zusicherungen oder Verträge im Namen der G._____ AG abzugeben bzw. abzuschliessen. Soweit die Vertreterin auf Versicherungsabschlüsse und damit zusammenhängendem Einkommen des Rekurrenten mit anderen Unternehmen (N._____ AG, O._____ Immobilien AG, P._____ AG, M._____ AG, Q._____ AG) hinweist, ändert dies nichts. Im Weiteren bringt die Vertreterin selbst vor, dass zumindest ein Teil dieser Kosten privater Natur ist. Noch wenn ein (geringer) Teil tatsächlich als Kundenanlass angesehen werden kann, ist es doch erstaunlich, dass lediglich ein Kunde daran teilgenommen hat, auch im Hinblick auf die Gesamtkosten. Überdies wäre dieser geringe Teil

durch die Spesenpauschale von CHF 36'000.-- jedenfalls abgedeckt (s. hierzu E. 8.9 nachfolgend). Die geltend gemachten Kosten betreffend die U._____ (Tennisturnier) sind in Übereinstimmung mit der Steuerverwaltung steuerlich nicht zu berücksichtigen.

Die weiteren gemäss Aufstellung geltend gemachten Kosten für Kundenanlässe bestehen aus Kosten für zwei Tickets für den Davis Cup (CHF 780.25), Kosten für einen Tennisplatz bei der Tennis Academy R._____ (CHF 1'550.--) sowie einer Rechnung von S._____ GmbH für eine Weinprobe mit Essen und Übernachtung (CHF 990.--). Dabei ist wiederum festzuhalten, dass nicht bekannt ist, wer den Davis Cup besucht hat und wer an der Weinprobe (mit Übernachtung) teilgenommen hat. Auch die Miete für den Tennisplatz ist wohl eher privater Natur, sind in der Aufstellung doch auch die Mitgliedschaft zum Tennisclub T._____ enthalten (s. hierzu E. 8.9 nachfolgend). Die geltend gemachten Kosten für Kundenanlässe sind somit steuerlich nicht zu berücksichtigen.

8.5.4 Anlässe mit Mitarbeitern (Bestandteil von Register 4 des Ordners, CHF 32'701.10)

Soweit die Aufstellung Kosten für Mitarbeiteranlässe (z.B. Strategiewoche, AD-Sitzung, Kadersitzung, Top 100 Anlass, etc.) betrifft, ist festzuhalten, dass der Rekurrent keine Angestellten hat (vgl. Art. 2 Ziff. 2.2 des Arbeitsvertrags). Vielmehr sind sowohl der Rekurrent als auch die anderen Mitarbeitenden im Innen- und Aussendienst der Agentur für die D._____-Versicherung (unselbstständig) erwerbstätig. Unselbstständig erwerbstätige Vorgesetzte können Auslagen für Mitarbeiteranlässe und -geschenke steuerlich nicht in Abzug bringen. Vielmehr handelt es sich i.d.R. um private Zuwendungen, welche Lebenshaltungskosten darstellen. Daran ändert auch das Vorbringen nichts, dass der Rekurrent als Generalagent sein Einkommen habe steigern können, indem er Mitarbeitende der Arbeitgeberin so zu persönlichen Höchstleistungen gebracht habe. Anzuerkennen ist, dass solche Incentives bzw. solche Anreize insbesondere auch bei Finanz- und Versicherungsvermittlern eingesetzt werden. Auch sind sie ganz allgemein für die Mitarbeitermotivation hilfreich, was allenfalls Auswirkungen auf die Provisionseinnahmen des Rekurrenten und somit auf sein Einkommen hat. Im Weiteren ist nicht nachgewiesen, dass die geltend gemachten Auslagen wie bspw. für ein "Goldvreneli", Hotel- oder Restaurantrechnungen, auch tatsächlich Mitarbeitenden der D._____-Versicherung zugekommen sind. Vielmehr erscheint dies eher unglaubwürdig und die Auslagen sind somit steuerlich nicht zu berücksichtigen. Noch wenn davon ausgegangen würde, dass dem Rekurrenten gewisse Auslagen entstanden sind, wären diese durch die Pauschalspesen von CHF 36'000.-- abgedeckt (s. hierzu E. 8.9 nachfolgend).

8.5.5 Mitgliedschaften Tennisclub T._____ (CHF 1'060.--) und Fischereiverein L._____ (CHF 350.--)

Bei den Mitgliedschaften im Tennisclub T._____ und im Fischereiverein L._____ macht die Vertreterin bzw. der Rekurrent geltend, diese habe er zur Kundenakquisition und -pflege abgeschlossen. Auch wenn dies im Bereich des Möglichen liegt, ist doch davon auszugehen, dass die Mitgliedschaften vielmehr privater Natur sind. Dies umso mehr, als die Rekurrenten tennisaffin zu sein scheinen, sind in der Aufstellung doch auch zwei Tickets für den Besuch des Davis Cups sowie die Kosten für die Jahresmiete eines Tennisplatzes enthalten. Jedenfalls steht der private Nutzen im Vordergrund und die damit verbundenen Aufwendungen stellen somit Lebenshaltungskosten dar.

8.6 Vermittlungsprovisionen (CHF 980.--)

Die Vermittlerprovisionen wurden von der Steuerverwaltung im Umfang von CHF 980.-- berücksichtigt, dies aufgrund des von den Rekurrenten erbrachten Nachweises. Dies ist nicht zu beanstanden. Dieser Betrag wird jedenfalls durch die Spesenpauschale von CHF 36'000.-- mitumfasst (s. hierzu E. 8.9 nachfolgend).

8.7 Fremdkosten (CHF 3'562.--)

Im Register 8 des Ordners sind gemäss Vertreter die Belege für übernommene Fremdkosten abgelegt. Diese umfassen laut Aufstellung Umschreibgebühren, ein Austauschkonto sowie freiwillige Schadenbeteiligungen von CHF 3'561.35. Nach Durchsicht sind in dem Register diverse Rechnungen, Zahlungsbestätigungen mit unterschiedlichen Adressaten sowie Kontoauszüge zu finden. Daraus ist weder ersichtlich, inwiefern der Rekurrent diese Kosten überhaupt selbst getragen hat, noch wie diese im Zusammenhang mit seiner Einkommenserzielung stehen. Eine abschliessende Beurteilung kann offenbleiben, da diese Kosten jedenfalls auch in der Spesenpauschale von CHF 36'000.-- enthalten sind (s. hierzu E. 8.9 nachfolgend).

8.8 Bürokosten (CHF 4'340.--)

Im Weiteren macht die Vertreterin Bürokosten als Spesen geltend (vgl. Aufstellung in E. 8). Gemäss Aufstellung betragen diese Kosten für Natel (CHF 2'022.--), Internet (CHF 960.--) und Telefon (CHF 1'023.90) insgesamt CHF 4'005.90. Für diese Auslagen liegen keine Belege vor, vielmehr enthält die Aufstellung den Verweis, dass diese Durchschnittswerten der Vorjahre entsprechen (vgl. Fussnote 2 in der Aufstellung). Da keine Belege vorliegen, können diese Kosten nicht berücksichtigt werden.

Sodann werden Auslagen für PC-Unterhalt in der Höhe von CHF 928.95 geltend gemacht. Gemäss Rechnung DataQuest handelt es sich dabei um ein I-Pad Air für CHF 639.-- sowie ei-

nen Drucker von CHF 289.95 (Rechnung Media-Markt). Es ist notorisch, dass solche Kosten auch immer im privaten Bereich anfallen. Daher scheint es zumindest fraglich, ob der Drucker wie auch das I-Pad von geschäftlichem Nutzen waren.

Schliesslich werden CHF 138.60 für ein Time-System sowie CHF 300.-- pauschal für Büromaterial und CHF 200.-- pauschal für Portokosten in der Aufstellung aufgeführt. Für die pauschal geltend gemachten Kosten liegen keine Belege vor. Bezüglich dem Time-System für CHF 138.60 liegt eine Rechnung bei den Akten. Es ist notorisch, dass Kosten für Büromaterial und Portokosten auch im privaten Bereich anfallen. Ein allfälliger geschäftlicher Anteil für Portokosten und Büromaterial wie auch die Kosten für das Time-System werden jedenfalls durch die Spesenpauschale von CHF 36'000.-- abgedeckt (s. hierzu E. 8.9 nachfolgend).

Betreffend die Kosten für das Natel reicht die Vertreterin im Register 9 des Ordners Swisscom Rechnungen über insgesamt CHF 1'412.85 für den Zeitraum von Dezember 2013 bis November 2014 ein. Aufgrund des Periodizitätsprinzips wäre die Rechnung vom Dezember 2013 nicht zu berücksichtigen, da die Rechnung für dieselbe Periode des Jahres 2014 fehlt, wird von dem ausgewiesenen Betrag als Durchschnittswert ausgegangen. Die Rechnungen sind an die D. _____-Versicherung, A. _____, gerichtet. Es ist notorisch, dass bei einem Aussendienstmitarbeiter Telefonkosten für ein Mobiltelefon anfallen. Allerdings kann dieses auch im privaten Bereich genutzt werden, so dass usanzgemäss ein Privatanteil auszuscheiden ist, der gemäss Praxis der Steuerrekurskommission auf 25 % festzulegen ist (RKE 100 2009 10319 vom 2.11.2012, E. 6.5.3, RKE 100 2010 565 vom 12.3.2013, E. 12, beide nicht publ.). Somit sind CHF 1'060.-- (gerundet) steuerlich abzugsfähig. Diese Kosten sind in der Spesenpauschale von CHF 36'000.-- enthalten (s. hierzu E. 8.9 nachfolgend).

8.9 Gestützt auf die vorstehenden Ausführungen kann zusammengefasst werden, dass für die Steuerrekurskommission Auslagen von CHF 980.-- für Vermittlungsprovision (vgl. E. 8.6), für Telefoniekosten von CHF 1'060.-- (vgl. E. 8.8), für das Time-System von CHF 138.60 (vgl. E. 8.8) sowie allenfalls die Fremdkosten von CHF 3'562.-- (vgl. E.8.7), ausmachend insgesamt CHF 4'542.-- anerkannt werden könnten. Des Weiteren ist davon auszugehen, dass dem Rekurrenten gewisse Aufwendungen entstanden sind, obwohl ihm der Nachweis dieser nicht bzw. nicht genügend gelungen ist.

Wie bereits vorerwähnt (s. hierzu Bst. A), bezieht der Rekurrent nebst dem Fixlohn eine pauschale Spesenentschädigung von CHF 3'000.--/Mt. (CHF 36'000.--/Jahr). Es kann festgehalten werden, dass kein genehmigtes Spesenreglement vorliegt. Jedenfalls ist trotz Aufforderung der Steuerverwaltung (pag. 167 und 169) und der Steuerrekurskommission (Eingangsbestätigung vom 6.4.2023; Schreiben vom 15.1.2024) kein genehmigtes Spesenreglement eingereicht wor-

den. Auch wird seitens der Rekurrenten nicht behauptet, dass ein solches vorliegen würde. Da Spesen in der Regel effektiv nach Spesenereignis und gegen Originalbeleg abzurechnen sind und pauschal entrichtete Spesenvergütungen die Ausnahme bilden, werden sie steuerlich nur dann als Auslagenersatz anerkannt und nicht als Einkommensbestandteil behandelt, wenn sie auf einem genehmigten Spesenreglement bzw. einer Vereinbarung mit der Steuerverwaltung beruhen oder nachgewiesenermassen geschäftsmässig begründet sind (vgl. BGer 2C_316/2020 vom 20.10.2020, E. 3.1 f.; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., N. 50 ff. zu Art. 17 DBG). Deckt die pauschale Spesenentschädigung nicht alle beruflichen Auslagen, kann die steuerpflichtige Person den darüber hinausgehenden Betrag als Abzug bei den "übrigen Berufskosten" geltend machen, sofern sie nachweist, dass ihre effektiven Auslagen die erhaltene Pauschalentschädigung übersteigen (BGer 2C_326/2008 vom 23.9.2008 in RDAF 2008 II 519 E. 4.2 f.; VGE 100 2019 262 vom 15.3.2021, E. 2.1).

Obwohl wie vorerwähnt dieser Nachweis bezüglich dem Grossteil der geltend gemachten Auslagen nicht gelungen ist, anerkennt die Steuerrekurskommission, dass dem Rekurrenten wohl gewisse Kosten entstanden sind. Diese sind nach Ansicht der Steuerrekurskommission durch die grosszügige Spesenpauschale von CHF 36'000.-- abgedeckt. Die Steuerrekurskommission verzichtet auf eine Aufrechnung der Spesenpauschale aufgrund der vorstehenden Ausführungen.

9. Berufskosten

Die Steuerverwaltung hat die Fahrkosten (CHF 4'200.--) und die Mehrkosten für auswärtige Verpflegung (CHF 3'200.--) anerkannt. Die Steuerrekurskommission sieht zu Gunsten der Rekurrenten von einer Korrektur dieser Berufskosten ab.

10. Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Steuerrekurskommission die von der Steuerverwaltung zum Abzug zugelassenen übrigen Berufskosten von CHF 72'010.-- nicht anerkennt und dem Einkommen des Rekurrenten aufrechnet. Im Einklang mit der Steuerverwaltung werden die Berufskosten für Fahrten und auswärtige Verpflegung anerkannt, auch wird von einer Aufrechnung der Spesenpauschale abgesehen (vgl. E. 7.5 und E. 8). Insgesamt führt dies zu einer Abänderung der Veranlagung im Umfang von CHF 72'010.-- zu Lasten der Rekurrenten.

10.1 Wie bereits in E. 1.4 erwähnt, hat die Steuerrekurskommission im Rekurs- und Beschwerdeverfahren die gleichen Befugnisse wie die kantonale Steuerverwaltung im Veranlagungsverfahren (Art. 198 Abs. 2 StG; Art. 142 Abs. 4 DBG). Sie entscheidet gestützt auf ihre Untersuchungen und kann darüber hinaus nach Anhörung der steuerpflichtigen Person die Veranla-

gung auch zu deren Nachteil (sog. "reformatio in peius") abändern (Art. 199 Abs. 1 und 2 StG; Art. 143 Abs. 1 Satz 2 DBG). Eine solche "reformatio in peius" nimmt die Steuerrekurskommission regelmässig nur dann vor, wenn die angefochtene Verfügung mit den anzuwendenden Rechtsgrundsätzen offensichtlich unvereinbar ist und sich eine Anpassung geradezu aufdrängt bzw. wenn der angefochtene Entscheid offensichtlich unrichtig und die Korrektur von erheblicher Bedeutung ist (vgl. BGer 2A.408/2002 vom 13.2.2004, E. 1.4; Hunziker/Mayer-Knobel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Aufl., 2022, N. 11 zu Art. 143 DBG). Aufgrund des vorstehend Ausgeführten drängt sich für die Steuerrekurskommission eine reformatio in peius auf. Sie hat die Rekurrenten mit Schreiben vom 15. Januar 2024 über die geplante Abänderung zu deren Ungunsten informiert und ihnen die Möglichkeit zur Einreichung einer Stellungnahme eingeräumt, wovon die Rekurrenten mit Eingabe vom 13. März 2024 Gebrauch gemacht haben. Dabei haben sie keine neuen Nachweise eingereicht oder neue Erkenntnisse geliefert. Damit sind die Voraussetzungen für die Anpassung zu Ungunsten der Rekurrenten erfüllt und die von der Steuerverwaltung pro 2014 berücksichtigten einkommensmindernden Auslagen im Umfang von CHF 72'010.-- zu reduzieren. Dies führt zur Abweisung von Rekurs und Beschwerde.

11. Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die Rekurrenten kostenpflichtig. Sie haben die gesamten Verfahrenskosten zu tragen, einschliesslich allfälliger Auslagen für Gutachten oder andere externe Kosten (Art. 144 Abs. 1 und 5 DBG sowie Art. 200 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 1, 2, 53, 58 und 59 des Dekrets vom 24. März 2010 betreffend die Verfahrenskosten und die Verwaltungsgebühren der Gerichtsbehörden und der Staatsanwaltschaft [Verfahrenskostendekret, VKD; BSG 161.12]). Die Kosten für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission, festgesetzt auf CHF 1'600.--, werden den Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt.

Da die Rekurrenten im vorliegenden Fall unterliegen, werden keine Parteikosten gesprochen (Art. 200 Abs. 4 StG; Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021]).

Aus diesen Gründen wird erkannt:

1. Der Rekurs betreffend die kantonalen Steuern pro 2014 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird. Der Einspracheentscheid vom 9. März 2023 betreffend die kantonalen Steuern 2014 wird aufgehoben. Die Akten werden zur Festsetzung der Steuerfaktoren im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgeschickt.

2. Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer pro 2014 wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird. Der Einspracheentscheid vom 9. März 2023 betreffend die direkte Bundessteuer 2014 wird aufgehoben. Die Akten werden zur Festsetzung der Steuerfaktoren im Sinn der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Bern zurückgeschickt.
3. Die Kosten für das Verfahren vor der Steuerrekurskommission, festgesetzt auf CHF 1'600.--, werden den Rekurrenten zur Bezahlung auferlegt.
4. Es werden keine Parteikosten 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:

- C._____ zuhanden von A._____ und B._____
- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Eidgenössische Steuerverwaltung
- Gemeinde E._____

IM NAMEN DER STEUERREKURSKOMMISSION
DES KANTONS BERN

Die Richterin

Die Gerichtsschreiberin

Nanzer

Werren