



Entscheid

1. Juni 2015

Mitwirkend:

Einzelrichterin Micheline Roth und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**
2. **Staat Zürich,**

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Nord,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2012 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2012

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend der Pflichtige bzw. zusammen die Pflichtigen) arbeiteten im Jahr 2012 als C bzw. D bei der E AG (nachfolgend E). In der Steuererklärung 2012 machten die Pflichtigen Berufsauslagen in Höhe von insgesamt Fr. 114'583.- geltend, wovon Fr. 102'020.- u.a. für Telefonkosten, Werbekosten und Repräsentationspesen, Kundengeschenke und Ähnliches seitens des Pflichtigen anfielen. In der Folge untersuchte die Steuerkommissärin, ob es sich bei den letzteren Kosten tatsächlich um beruflich relevante, abzugsfähige Ausgaben handelte.

Nach Auflage vom 1. Juli 2014 und Mahnung vom 27. August 2014 veranlagte das kantonale Steueramt die Pflichtigen am 21. Oktober 2014 für die Steuerperiode 2012 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 258'800.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 267'200.- (Staats- und Gemeindesteuern) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'476'000.- (Staats- und Gemeindesteuern). Dabei wurde ein Teil der geltend gemachten Berufsauslagen des Pflichtigen nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzt. Insgesamt wurden Fr. 58'300.- unter dem Titel Berufsauslagen des Pflichtigen steuermindernd berücksichtigt. Die gewährten Abzüge setzten sich dabei wie folgt zusammen:

Pauschalabzug für F-Tätigkeit:	Fr. 12'000.-
Weiterbildungs- und Umschulungskosten pauschal:	Fr. 500.-
Berufsauslagen aus C-Tätigkeit:	Fr. 45'800.-

Dabei teilte die Steuerkommissärin die Aufwendungen im Zusammenhang mit der C-Tätigkeit in insgesamt 13 Positionen auf, wovon jedoch im vorliegenden Verfahren nur noch zwei strittig sind (dabei entspricht die Aufteilung den Kategorien, die sich aus dem vom Pflichtigen ausgefüllten Fragebogen betreffend Berufseinkünfte von Aussendienstmitarbeitern ergeben):

a) Reklamekosten, Inserate, übernommene Schäden, Kulanzzahlungen, (geschätzt nach pflichtgemäßem Ermessen)	Fr. 12'000.-
--	--------------

b) Kundengeschenke (geschätzt nach pflichtgemäßem Ermessen)	Fr. 5'000.-
c) übrige Positionen (nicht mehr strittig)	<u>Fr. 28'800.-</u>
Total gewährte Abzüge	Fr. 45'800.-

B. Hiergegen erhoben die Pflichtigen am 18. November 2014 Einsprache. Sinngemäss verlangten sie, es sei zu prüfen, ob nicht ein höherer Anteil der vom Pflichtigen im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als C aufgeführten Aufwendungen anerkannt werden müssten.

Am 6. Januar 2015 wies das kantonale Steueramt die Einsprachen ab.

C. Mit Beschwerde/Rekurs vom 3. Februar 2015 führten die Pflichtigen aus, die Ausgaben stünden im Zusammenhang mit der Aussendiensttätigkeit des Pflichtigen, und die Einschätzung sei nicht objektiv ausgefallen; daher sei alles noch einmal zu überprüfen. Das kantonale Steueramt schloss mit Beschwerde-/Rekursantwort vom 24. Februar 2015 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete auf die Vernehmlassung.

Mit Verfügung vom 23. März 2015 wurden die Pflichtigen aufgefordert, einen ziffernmässig bestimmten Antrag nachzubringen. Im Schreiben vom 31. März 2015/ 1. April 2015 beantragten sie sinngemäss, die beiden nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzten Positionen seien wie folgt festzusetzen:

a) Reklamekosten, Inserate, übernommene Schäden, Kulanzzahlungen	Fr. 29'943.-
b) Kundengeschenke	<u>Fr. 15'599.-</u>
Total	Fr. 45'542.-

Damit verlangten sie eine Erhöhung der betreffend diese beiden Positionen gewährten Beträge um insgesamt Fr. 28'542.- (= Fr. 29'943.- ./ Fr. 12'000.- [gewährt] + Fr. 15'599.- ./ Fr. 5'000.- [gewährt]).

Auf die Parteivorbringen wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Einzelrichterin zieht in Erwägung:

1. Der Einwand der Pflichtigen, wonach der Einspracheentscheid von derselben Behörde wie die Einschätzung behandelt wurde und damit keine zweite, unabhängige Beurteilung vorgenommen wurde, geht fehl. Denn gemäss dem Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) ist die Einsprache von der Veranlagungsbehörde (Einschätzungsbehörde) zu behandeln (Art. 48 Abs. 1 StHG). Dementsprechend ist denn auch in Übereinstimmung mit dieser Vorschrift gestützt auf das kantonale Steuergesetz von 8. Juni 1997 (StG) das kantonale Steueramt sowohl für das Einschätzungs- als auch für das Einspracheverfahren zuständig (§§ 140 Abs. 1 und 141 Abs. 1 StG). Das Einspracheverfahren ist in funktioneller Hinsicht ein verwaltungsinternes Rechtsmittel, das der Überprüfung des Einschätzungsentscheids samt (allfälliger) Ergänzungen dient und damit eine Fortsetzung des Einschätzungsverfahrens durch die Einschätzungsbehörde darstellt. Erst für das Rekursverfahren ist eine von der Steuerbehörde unabhängige Justizbehörde vorgeschrieben (Art. 50 Abs. 1 StHG; vgl. zu allem Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 140 N 1 ff. und § 141 N 1 ff.).

2. a) aa) Laut Art. 25 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und § 25 StG werden zur Ermittlung des Reineinkommens die gesamten steuerbaren Einkünfte (Art. 16 - 24 DBG, § 16 - 24 StG) um die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und allgemeinen Abzüge (Art. 26 - 33 DBG, § 26 - 32 StG) vermindert.

bb) Notwendig bzw. abzugsfähig sind diejenigen Aufwendungen, die ihren Grund in der beruflichen Tätigkeit haben bzw. die durch die Einkommenserzielung verursacht werden, sei es, dass sie zum Zweck der Einkommenserzielung aufgewendet

werden oder Folge der einkommenserzielenden Tätigkeit bilden (Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, 2.A., 2002, Art. 9 N 8 f. StHG). Als (berufsnotwendige) Gewinnungskosten gelten indes nicht sämtliche Aufwendungen, die irgendeinen Zusammenhang zur ausgeübten Tätigkeit aufweisen bzw. im weiteren Sinn ihren Grund im Arbeitsverhältnis haben. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts erscheinen als berufsnotwendig vielmehr nur solche Kosten, welche in einem qualifiziert engen, d.h. rechtlich erheblichen (wesentlichen) Zusammenhang zur ausgeübten Tätigkeit stehen. Erforderlich ist mit anderen Worten ein wesentlicher Zusammenhang zwischen Art, Grund und Zweck der Ausgabe einerseits und der Natur der beruflichen Tätigkeit andererseits, während Aufwendungen, die vorwiegend mit der allgemeinen Lebenshaltung zusammenhängen, sogenannte Lebenshaltungskosten, vom Abzug ausgeschlossen sind (RB 1990 Nr. 32 = StE 1991 B 22.3 Nr. 38; RB 1991 Nr. 21 [Leitsatz]; StE 2000 B 22.3 Nr. 71).

cc) Der Steuerpflichtige muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG und § 135 Abs. 1 StG). Hat er trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor; sie kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen berücksichtigen (Art. 130 Abs. 2 DBG und § 139 Abs. 2 StG). Gewinnungskosten im Allgemeinen und Berufskosten im Besonderen sind steuermindernder Natur und daher vom Steuerpflichtigen darzutun und nachzuweisen (RB 1987 Nr. 35). Kann die für steuermindernde bzw. –aufhebende Tatsachen beweisbelastete Person den von ihr behaupteten Sachverhalt nicht nachweisen, wird im Allgemeinen zu deren Ungunsten angenommen, die behaupteten Tatsachen hätten sich nicht verwirklicht, weshalb regelmässig der steuermindernde Aufwand nicht berücksichtigt wird. Immerhin kann auch hinsichtlich steuermindernder oder –aufhebender Tatsachen eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vorgenommen werden, wenn der Grundsachverhalt bewiesen ist, Unklarheit aber über den Umfang besteht (VGr, 21. Mai 2003, SB.2002.00115 und SB.2003.00004, www.vgrzh.ch; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 130 N 42 f. DBG und § 139 N 62 f. StG). Formelle Voraussetzung einer (teilweisen) Ermessensveranlagung ist, dass die steuerpflichtige Person zur Erfüllung ihrer Verfahrenspflichten aufgefordert und gegebenenfalls gemahnt wurde.

b) aa) Vorliegend wurden die Pflichtigen mit Auflage vom 1. Juli 2014 und Mahnung vom 27. August 2014 aufgefordert, die vom Pflichtigen geltend gemachten Berufsauslagen detailliert nachzuweisen. Dazu seien die entsprechenden Belege einzureichen und eine nach Spesenart gegliederte, chronologische Zusammenstellung vorzulegen, aus welcher Art und Motiv jeder Auslage hervorgehe. Des Weiteren sei darzulegen, dass die geschäftlich notwendigen Auslagen nicht durch den Arbeitgeber getragen worden seien. Auflage und Mahnung waren geeignet, den Sachverhalt abzuklären. Bei den von den Pflichtigen nachzuweisenden Berufsauslagen gilt bezüglich der Darlegung der einzelnen Ausgaben derselbe Massstab wie bei Geschäftsvorfällen im Bereich der selbstständigen Erwerbstätigkeit. Gerade bei diesen Ausgaben wie auch bei Spesen ist die Steuerbehörde befugt, den beruflichen Zusammenhang jeder Position zu ergründen. Beweise sind nur dann zu erheben, falls sich die Sachverhaltsdarstellung betreffend jeder einzelnen Ausgabe als genügend detailliert erweist, um die geschäftliche Relevanz der Aufwendung nachzuvollziehen. Bei Kundengeschenken bzw. Reklamekosten hat der Steuerpflichtige neben dem Nachweis der Zahlung (durch Einreichung des Zahlungsbelegs) auch genau zu beschreiben, wann, wo und an wen die entsprechende Leistung – Sachwert, Geldbetrag und Ähnliches – geflossen ist. Ebenfalls darzulegen ist, in welchem persönlichen und geschäftlichen Verhältnis er zur empfangenden Organisation oder Person stand. Bei Geschenken, die üblicherweise unter Freunden, Bekannten und der Familie ausgetauscht werden, gilt naturgemäss ein strenger Massstab. Sehr oft überwiegt hier nämlich die persönliche Beziehung zu einer Person und nicht, dass möglicherweise auch noch berufliche Kontakte bestehen. Dasselbe gilt für Zuwendungen an Vereine, Fussballclubs, öffentlich-rechtliche Institutionen wie Schulen, Kindergärten usw. In der Regel handelt es sich dabei um Unterstützung und Förderung einer Sache oder Institution, die vor allem den eigenen sportlichen, kulturellen oder politischen Leidenschaften bzw. Interessen entspricht. Solche Zuwendungen beruhen aber auf einem Entschluss, welcher den Bereich der persönlichen Lebensführung bzw. der privaten Mittelverwendung betrifft, es sei denn, der Werbeeffect für den Arbeitgeber trete in den Vordergrund. Von grosser Bedeutung sind in diesem Zusammenhang gerade die Beschaffenheit, die Aufmachung und die Begleitumstände der entsprechenden Unterstützung (Geschenke, Plakate, Stände, Zelte, Geldbeiträge). Es muss auf den ersten Blick erkennbar sein, dass diese in erster Linie der Werbung dienen sollen. Nur dann ist davon auszugehen, dass sie, wenn sie wie vorliegend von einem Aussendienstmitarbeiter einer G vorgenommen und finanziert werden, vor allem dazu dienen, die Tätigkeit des Aussendienstmitarbeiters bzw. den Erfolg des Arbeitge-

bers zu fördern. Im Mittelpunkt steht dabei die Frage des Verhältnisses zwischen Kosten und Nutzen bzw. dem Kreis der erreichten potentiellen (Neu-)kunden (vgl. allgemein zum Grad der Substanziierung StE 2011 B 93.5 Nr. 25).

bb) Die Pflichtigen reichten zwar verschiedene Unterlagen ein, jedoch fehlte jeweils eine substanziierte Darstellung des beruflichen Bezugs. Allein die handschriftlichen Kurz-Notizen seitens des Pflichtigen, z.B. der Name des Begünstigten auf einer Rechnung, reichten bei Weitem nicht aus, um einen qualifizierten, engen Bezug zur beruflichen Tätigkeit nachzuweisen. Wo Namen aufgeführt wurden, fehlte nur schon die Angabe, ob eine Kundenbeziehung vorlag. Bei den Geldbeträgen und finanziellen Zuwendungen war nicht ersichtlich, in welchem persönlichen Verhältnis die Person zum Pflichtigen stand. Es wurde auch nicht ausgeführt, wie, wann und wo das Geschenk überbracht wurde bzw. die Begünstigung erfolgte. Auch die Übernahme der Kosten für Nahrungsmittel und beim zur Verfügungstellen der Zelte blieb unklar, welche Anlässe damit gefördert wurden und inwiefern es sich bei den Begünstigten um (potentielle) Kunden, Bekannte, Freunde, politische Kollegen, Letztere im Zusammenhang mit der Tätigkeit als F, handelte. Insbesondere war der berufliche Bezug der Ausgaben für die Zelte nicht nachvollziehbar, da es sich um Zelte handelte, auf denen kein Logo der E aufgedruckt ist, weshalb schon allein aus diesem Grund ein Werbeeffekt für die E im Unklaren bleibt. Dass der Pflichtige, z.B. durch einen Werbetisch oder durch Verteilung von Werbebroschüren usw., auf einen Zusammenhang der Zelte mit der E hingewiesen hat, ist unwahrscheinlich und auch auf den vom Pflichtigen eingereichten Fotos nicht erkennbar.

cc) Zu beachten ist ferner, dass der Pflichtige in seiner Wohngemeinde H tätig ist, wo er als C- und I und die Pflichtige als D seit Jahrzehnten – 24 Jahre gemäss der Einsprache – für die E arbeiten. Es ist daher davon auszugehen, dass sich in dieser Zeit neben den rein beruflichen Beziehungen auch freundschaftliche Kontakte zu den Kunden ergeben haben, so dass die "Kundengeschenke" seitens des Pflichtigen nicht nur einen geschäftlichen sondern auch persönlichen Bezug hatten. Ferner ist in Betracht zu ziehen, dass der Pflichtige auch aufgrund seiner politischen Tätigkeit in H bekannt ist und es daher nahe liegt, dass er auch – nicht zuletzt wegen seines politischen Amtes als F – diverse Vereine, die Feuerwehr, den Kindergarten und weitere Institutionen in H sowie Privatpersonen unterstützt. Diese Aufwendungen stellen hingegen steuerlich nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten dar. Allein die Behauptung,

Mitglieder eines Vereins oder Privatpersonen seien auch Kunden bei E, reichen nicht aus.

So gesehen bestanden nicht nur Abgrenzungsprobleme zum persönlichen, den Lebenshaltungskosten zuzuordnenden Bereich, sondern auch zur Nebentätigkeit des Pflichtigen in der Politik als F. Für letztere Tätigkeit wurde ihm zudem ein grosszügiger Pauschalabzug in Höhe von Fr. 12'000.- gewährt, welchen er auch deklariert hatte (!). Nur mit den Angaben von Namen und der Einreichung unzähliger, ungeordneter Belege ist der Pflichtige seiner Pflicht, bei der Aufklärung des unklaren Sachverhalts umfassend mitzuwirken, nicht nachgekommen. Es ist in diesem Zusammenhang auch darauf hinzuweisen, dass der Pflichtige von seiner Arbeitgeberin Fr. 29'510.- Pauschalspesen erhalten hat. Damit oblag es ihm, wie von der Steuerkommissarin ebenfalls mit Auflage und Mahnung angefordert, substantiiert darzulegen, welche Aufwendungen ihm durch die Arbeitgeberin ersetzt wurden und welche er selber tragen musste.

dd) Insgesamt ist festzustellen, dass bei allen Zuwendungen nicht nachgewiesen wurde, wie und in welcher Form der Name der Arbeitgeberin des Pflichtigen der Öffentlichkeit präsentiert wurde (z.B. durch Broschüren, Slogans, Plakate, Aufdruck des Schriftzugs "E", etc.). Da der Pflichtige angesichts dieser umfangreichen Unklarheiten im Zusammenhang mit seinen Berufsaufwendungen seinen Verfahrenspflichten nicht nachgekommen ist, ist er zu Recht mit Bezug auf diese Auslagen nach pflichtgemäsem Ermessen eingeschätzt worden.

3. a) Gegen die Einschätzung kann der Steuerpflichtige laut Art. 132 DBG bzw. § 140 StG binnen 30 Tagen nach Zustellung beim kantonalen Steueramt schriftlich Einsprache erheben (Abs. 1). Richtet sich die Einsprache gegen eine Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen, kann der Steuerpflichtige sie nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (Abs. 3 Satz 1 bzw. Abs. 2 Satz 1). Zudem ist die Einsprache diesfalls zu begründen und hat sie allfällige Beweismittel zu nennen (Abs. 3 Satz 2 bzw. Abs. 2 Satz 2). Mit anderen Worten obliegt es dem Steuerpflichtigen, den Nachweis zu erbringen, dass die Ermessensveranlagung offensichtlich unrichtig ist. Art. 132 Abs. 3 DBG bzw. § 140 Abs. 2 StG enthalten eine Kognitionsbeschränkung der Prüfungsinstanzen, welche eine zu Recht getroffene Ermessenstaxation nur aufheben

können, wenn sie sich als offensichtlich falsch erweist. Den entsprechenden Nachweis kann der Steuerpflichtige auf zwei Arten erbringen (Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 48 N 46 ff. StHG; ders., in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. A., 2008, Art. 132 N 39 ff. DBG, je auch zum Folgenden):

Er kann den tatsächlichen Sachverhalt dartun und den entsprechenden Nachweis leisten mit der Folge, dass die Ermessensveranlagung durch eine ordentliche Veranlagung ersetzt wird und die Steuerfaktoren nach den für "gewöhnliche" Veranlagungen geltenden Regeln ermittelt werden. Dieser Nachweis muss allerdings umfassend sein, d.h. den gesamten von der Ermessensveranlagung betroffenen Teil umfassen. Blosser Teilnachweise genügen grundsätzlich nicht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 132 N 64 DBG und § 140 N 75 f. StG mit verschiedenen Hinweisen; Zweifel, Art. 48 N 49 StHG und Art. 132 N 42 ff. DBG, je auch zum Folgenden). Im Sinn einer strikten Umkehr der Beweislast hat der Steuerpflichtige die Richtigkeit der von ihm verfochtenen Einschätzung nach allen Seiten darzutun und zu beweisen. Teilnachweise sind nur ganz ausnahmsweise, nämlich dann zulässig, wenn ihre Nichtberücksichtigung willkürlich wäre oder das rechtliche Gehör verletzen würde. Die versäumten Mitwirkungshandlungen müssen vollständig und formell ordnungsgemäss nachgeholt werden. Unter Umständen treffen den Steuerpflichtigen deshalb höhere Anforderungen hinsichtlich seiner Mitwirkungspflichten, als sie vor der Säumnis an ihn gestellt wurden.

Ist dieser Nachweis nicht möglich oder misslingt er, kann der Steuerpflichtige darlegen und nachweisen, dass die angefochtene Veranlagung offensichtlich unrichtig ist. Als offensichtlich unrichtig (namentlich zu hoch) erweist sich eine Schätzung dann, wenn sie sachlich nicht begründbar (z.B. erkennbar pönal oder fiskalisch begründet) ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder sonst wie mit den konkreten aktenkundigen Verhältnissen aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbar ist (Zweifel, Art. 48 N 59 StHG und Art. 132 N 52 DBG, je mit Hinweisen). Ist dieser Nachweis geleistet, bleibt es zwar bei einer Ermessensveranlagung, doch wird die angefochtene durch eine neue (tiefere) Schätzung der Rechtsmittelinstanz ersetzt.

All das hat binnen Einsprachefrist zu geschehen; d.h. der entsprechende Nachweis ist innerhalb dieser Frist anzutreten (Zweifel, Art. 48 N 48 StHG und Art. 132 N 41 DBG). Indes ist der Unrichtigkeitsnachweis auch noch vor Steuerrekursgericht zulässig (Zweifel, Art. 48 N 61 f. StHG und Art. 54 N 54, 55 DBG), wobei er wiederum innert Beschwerde-/Rekursfrist anzutreten ist.

b) aa) Weder im Einspracheverfahren noch im vorliegenden Beschwerde-/Rekursverfahren haben die Pflichtigen ihre Verfahrenspflichten nachgeholt und den wesentlichen Zusammenhang der Aufwendungen zur beruflichen Tätigkeit des Pflichtigen als C dargetan. Die Einspracheschrift ist ausserordentlich vage gehalten. Der Pflichtige erklärt allein, es handle sich bei der Hingabe von Sachwerten bzw. Barbeiträgen um sogenanntes "Sponsoring". Beispielsweise habe er Zelte angeschafft, die er Unternehmen und Vereinen zur Verfügung stelle. Nur schon diese Angaben, die ohnehin nur einen kleinen Teil der Ausgaben betreffen, sind lückenhaft. Von den als "Grosskunden" bezeichneten Organisationen, denen die Zelte zur Verfügung gestellt worden sind und die in neun Positionen aufgelistet werden, fehlt bei sieben eine konkrete Zeitangabe, wann die Zelte im betreffenden Steuerjahr genau eingesetzt wurden. Die Angabe "im Sommer" genügt dabei nicht. Wenig aussagekräftig ist auch die Aussage, einige Mitglieder der fünf Vereine, die keine Kundenbeziehung pflegten, seien bei der E.

So blieben nach den Behauptungen des Pflichtigen einzig zwei Anlässe (Frühlingsausstellung der J AG im März und Weihnachtsmarkt des K, wobei auch hier Datum und Zeiten völlig fehlten); diese Zahl der Anlässe steht mit den für die Zelte geltend gemachten Kosten von über Fr. 16'000.- in einem offensichtlichen Missverhältnis. Ohne Angaben zur Dauer der Anlässe sowie zur Art der Kundenbeziehung ist es unmöglich, einen einigermaßen plausiblen Bezug zum Beruf des Pflichtigen herzustellen. Dies auch mit Blick auf die Tatsache, dass die Zelte nicht einmal das Logo der E tragen und vom Pflichtigen selber angeschafft wurden. Bei den Kundengeschenken beschränkten sich die Pflichtigen auf die Auflistung von acht Namen und die jeweilige L. Weitere konkrete Informationen zu den einzelnen Geschenken fehlten völlig. Im Beschwerde- und Rekursverfahren machten die Pflichtigen überhaupt keine weiteren Angaben.

Der Unrichtigkeitsnachweis ist damit nicht erbracht, weshalb es bei einer Schätzung der Werbekosten und Repräsentationsspesen als Berufsauslagen des Pflichtigen bleiben muss. Es ist damit lediglich zu prüfen, ob die Schätzung des kantonalen Steueramts willkürlich ausgefallen ist bzw. ob sie mit der Realität schlicht nicht zu vereinbaren ist.

bb) Nachdem konkrete Anhaltspunkte fehlen, die zur Abgrenzung von Lebenshaltungskosten und den beruflich notwendigen Ausgaben hätten dienlich sein können, erscheint die Schätzung des kantonalen Steueramts in Höhe von Fr. 12'000.- für Reklamekosten, übernommene Schäden, Kulanzzahlungen sowie von Fr. 5'000.- für Kundengeschenke als angemessen. Von Willkür kann jedenfalls nicht gesprochen werden, denn Ausgaben in diesem Rahmen erscheinen, besonders mit Blick auf die vom Pflichtigen zusätzlich von der Arbeitgeberin erhaltenen Pauschalspesen in Höhe von fast Fr. 30'000.-, für einen C mit einem Nettolohn von Fr. 156'647.- nicht als niedrig sondern eher als ausserordentlich grosszügig.

c) Bemerkungsweise ist festzuhalten, dass eine Beurteilung der einzelnen Ausgabeposten auch nach einer erfolgreichen Untersuchung zu einem für die Pflichtigen wesentlich ungünstigerem Ergebnis führen dürfte. Sowohl die Geschenke als auch die Werbekosten dienen zum weitaus grössten Teil der privaten Kontaktpflege, der politischen Tätigkeit oder waren aufgrund von arbeitsrechtlichen Bestimmungen ohnehin zwingend von der Arbeitgeberin (der E) zu übernehmen (vgl. die ausdrückliche Vorschrift in Art. 317a OR).

Was Kundengeschenke zu bestimmten Anlässen betrifft, ist im Übrigen darauf hinzuweisen, dass bei diesen grundsätzlich vermutungsweise der persönliche Charakter der Hingabe im Vordergrund steht; das schliesst natürlich nicht aus, dass auch ein beruflicher Bezug besteht, doch muss dieser klar überwiegen, damit die Ausgabe als berufsbedingt anzusehen ist. Den Nachweis für die Intensität der Kundenbeziehung hat der Pflichtige zu erbringen, wobei die Höhe der Ausgabe auch mit der Wichtigkeit der Kundenbeziehung ins Verhältnis zu stellen ist.

4. Gestützt auf die vorstehenden Erwägungen sind Beschwerde und Rekurs abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt die Einzelrichterin:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]