

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2019.3

1 ST.2019.3

Entscheid

16. April 2019

Mitwirkend:

Einzelrichter Walter Balsiger und Gerichtsschreiber Marius Obertüfer

In Sachen

A,
Steuergemeinde B,

vertreten durch C AG,

**Beschwerdeführerin/
Rekurrentin,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

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

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2016 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2016

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend die Pflichtige) wurde vom kantonalen Steueramt gemäss Einschätzungsentscheid bzw. Berechnungsmitteilung vom 19. Oktober 2018 für die Direkte Bundessteuer 2016 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 205'100.- (satzbestimmend: Fr. 218'200.-) und für die Staats- und Gemeindesteuern 2016 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 200'200.- (satzbestimmend: Fr. 213'200.-) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 2'204'000.- (satzbestimmend: Fr. 3'333'000.-) veranlagt bzw. eingeschätzt. Abweichend von der Steuererklärung liess das kantonale Steueramt unter anderem als "Übrige Berufsauslagen" nicht die effektiv geltend gemachten Fr. 14'947.- zum Abzug zu, sondern gewährte lediglich den Pauschalabzug in der Höhe von Fr. 4'000.-.

B. Die dagegen erhobenen Einsprachen vom 20. November 2018, in welchen die Pflichtige beantragen liess, die übrigen Berufsauslagen von Fr. 4'000.- auf Fr. 8'347.- zu erhöhen, wies das kantonale Steueramt mit Einspracheentscheiden vom 3. Dezember 2018 ab.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 3. Januar 2019 liess die Pflichtige ihren Einspracheantrag wiederholen.

Das kantonale Steueramt schloss mit Beschwerde- und Rekursantwort vom 31. Januar 2019 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich nicht vernehmen.

Auf die Vorbringen der Pflichtigen wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Das kantonale Steueramt verweigerte der Pflichtigen in den Einspracheentscheiden den Abzug von übrigen Berufsauslagen im effektiv geltend gemachten Umfang von Fr. 8'347.- und gewährte ihr nur den gemäss ihrem Einkommen maximal zulässigen Pauschalabzug in der Höhe von jeweils Fr. 4'000.-. Es begründete seinen Entscheid damit, dass die Arbeitgeberin der Pflichtigen, die Universität Zürich, über ein genehmigtes Spesenreglement verfüge, nach welchem sämtliche Kosten, die zur Ausübung des Berufs erforderlich seien, gegen Beleg zurückerstattet würden. Die Beurteilung, welche Kosten tatsächlich für die Ausübung des Berufs notwendig seien, sei demnach bereits von der Arbeitgeberin vorgenommen und von der Steuerpflichtigen akzeptiert worden. Mithin seien die von der Arbeitgeberin nicht erstatteten Kosten eigentliche Lebenshaltungskosten und könnten nicht zum Abzug zugelassen werden.

b) Die Pflichtige lässt dem beschwerde- und rekursweise entgegenhalten, dass ihre effektiven übrigen Berufsauslagen im Umfang von Fr. 8'347.- zum Abzug zuzulassen seien. Die Begründung des kantonalen Steueramts sei nicht statthaft, da es nach dessen Auffassung aus steuerlicher Sicht gar keine übrigen Berufsauslagen mehr gebe, da entweder die Arbeitgeberin die Spesen bezahle und jene Kosten, die sie nicht bezahle, keine Berufsauslagen seien. Es frage sich demnach, weshalb es überhaupt einen pauschalen Abzug von maximal Fr. 4'000.- gebe.

2. a) aa) Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 16 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG] bzw. § 16 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). Steuerbar sind insbesondere alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen, geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen und andere geldwerte Vorteile (Art. 17 Abs. 1 DBG bzw. § 17 Abs. 1 StG).

bb) Steuerpflichtiges Einkommen setzt immer – aus Sicht der steuerpflichtigen Person – zunächst einen Vermögenszugang voraus. Steuerbar ist dieser nur dann,

wenn er zu einer Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person führt. Von den Bruttoeinkünften sind somit von Anfang an die mit dem Vermögenszugang unmittelbar kausal verbundenen Vermögensabgänge abzuziehen. Kein Reinvermögenszufluss liegt einmal vor, wenn der Vermögenszugang mit einer korrespondierenden Verpflichtung zur Rückgabe oder zur Übertragung eines anderen Vermögenswerts belastet ist (wobei vorausgesetzt wird, dass die Verpflichtung zur Rückzahlung auch tatsächlich eingefordert wird).

b) aa) Kein Einkommen stellen regelmässig Spesenentschädigungen dar. Als Spesen gelten Auslagen, welche dem Arbeitnehmer bei der Vornahme einzelner dienstlicher Verrichtungen erwachsen und grundsätzlich während der Arbeitszeit anfallen (Erich Bosshard, StR 1995, 561, auch zum Folgenden). Werden die Kosten zunächst vom Arbeitnehmer übernommen und anschliessend vom Arbeitgeber in Form einer Spesenentschädigung zurückerstattet, so stellt dies in steuerlicher Hinsicht nach Art. 16 f. DBG bzw. §§ 16 f. StG kein Einkommen dar, da kein Vermögenszugang beim Arbeitnehmer vorliegt (E. 2 a/bb; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 17 N 52 DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 17 N 46 ff. StG).

bb) Zu den typischen (echten) Spesen gehören etwa Reisekosten privater oder öffentlicher Verkehrsmittel im Rahmen eines konkreten Dienstauftrags, Entschädigungen für auswärtige Verpflegungskosten, Entschädigungen für auswärtige Übernachtungskosten in Hotels usw. oder Entschädigungen für Kleinauslagen, die einen Zusammenhang zur Arbeitstätigkeit haben (z.B. Telefonspesen, Portospesen, Parkgebühren, Trinkgelder; vgl. Bosshard, StR, 1996, 562; Neuer Lohnausweis - Wegleitung der Schweizerischen Steuerkonferenz und der ESTV zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung [Formular 11]). Die vom Arbeitnehmer beglichene Kosten für Arbeitsgeräte und Arbeitskleidung (Spezialkleidung) gehören ebenso dazu wie die Aufwendungen für geschäftlich verwendetes Papier, Briefmarken, die Organisation von Firmen- und Kundenanlässen, Geschäftsausflügen und den Kauf von Werbegeschenken, etc.

cc) Die vom Arbeitgeber bezahlten Spesenentschädigungen sind grundsätzlich im Lohnausweis separat auszuweisen. Der Arbeitgeber kann darauf verzichten, wenn er über ein vom kantonalen Steueramt genehmigtes Spesenreglement verfügt. In

solchen Fällen ist der Arbeitgeber von der betragsmässigen Bescheinigung der Spesen in den Lohnausweisen entbunden, sofern es sich dabei nicht um Pauschalspesen, d.h. Spesen die ungeachtet der effektiven Zahl der Kostenereignisse (Mahlzeiten, Übernachtungen usw.) und der effektiven Höhe der Kosten für einen bestimmten Zeitabschnitt (z.B. monatlich) pauschal festgelegt werden, handelt. Bei Vorliegen eines genehmigten Spesenreglements ist dem Arbeitgeber zudem das Auszahlen vom Reglement abweichender Spesen untersagt (vgl. Neuer Lohnausweis - Wegleitung der Schweizerischen Steuerkonferenz und der ESTV zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung [Formular 11]).

c) Von den Spesen strikt zu trennen sind Berufskosten. Berufskosten sind Auslagen, die dem Arbeitnehmer allgemein für die Verrichtung einer Tätigkeit erwachsen, diese als Ganzes erst ermöglichen und auch ohne einen konkreten Auftrag angefallen wären. Berufskosten sind Aufwendungen, die grundsätzlich vor dem eigentlichen Arbeitsbeginn oder nach Beendigung der eigentlichen Arbeitstätigkeit anfallen bzw. allgemein während der Arbeitstätigkeit benötigt werden (ausführlich Bosshard, StR, 1996, 561, mit weiteren Hinweisen). Berufskosten können, je nach Ausgestaltung und Umfang, vollumfänglich oder teilweise vom Einkommen abgezogen werden (vgl. Art. 26 DBG sowie § 26 StG).

3. a) Wenn das kantonale Steueramt nun im Ergebnis die effektiv geltend gemachten Berufsauslagen einzig unter Hinweis auf das genehmigte Spesenreglement den steuerlich nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten zuordnet (E. 1a), so weicht es die strikte Trennung von Berufskosten und Spesen auf. Wäre die Argumentation des Steueramts zutreffend, so wäre tatsächlich fraglich, wieso überhaupt der pauschale Abzug bei den übrigen Berufskosten gesetzlich vorgesehen ist (E. 1b).

b) Die Auffassung des Steueramts basiert auf der Annahme, dass das genehmigte Spesenreglement sämtliche Kosten, die zur Ausübung des Berufs erforderlich sind, regelt, was in dieser Absolutheit unzutreffend ist. Vielmehr regelt das Spesenreglement lediglich diejenigen Auslagen, die den Angestellten in Ausübung ihrer Tätigkeit am Arbeitsort oder auf Dienstreisen anfallen und gemäss Spesenreglement erstattet werden (vgl. § 3 des Spesenreglements der Universität Zürich bzw. § 64 der Vollzugsverordnung zum Personalgesetz vom 19. Mai 1999 [VVO]). Es betrifft mithin

nur die sogenannten echten Spesen und nicht auch die weiteren zur Ausübung des Berufs notwendigen Auslagen. Unter letzterem Begriff können namentlich auch die Berufskosten subsumiert werden, die theoretisch auf freiwilliger Basis ebenfalls (teilweise) vom Arbeitgeber übernommen werden können, dann allerdings entsprechend als Lohnbestandteil auszuweisen und, soweit sie nicht abzugsfähig sind, auch vom Steuerpflichtigen als Einkommen zu versteuern sind (Madeleine Simonek, Die steuerrechtliche Rechtsprechung im Jahre 2008, ASA 79, 137 ff.).

c) Da Spesen und Berufsauslagen klar zu trennen sind, hätte das Steueramt deshalb im Rahmen der Verfahrensleitung den Sachverhalt betreffend die geltend gemachten Berufskosten detailliert prüfen müssen (Art. 123 Abs. 1 DBG bzw. § 132 Abs. 1 StG) und dies nicht mit dem pauschalen Hinweis auf das genehmigte Spesenreglement unterlassen dürfen. Die Nichtqualifikation als Spesen nach dem genehmigten Spesenreglement der Universität Zürich gilt diesbezüglich lediglich als Indiz dafür, dass die entsprechenden Aufwendungen den Lebenshaltungskosten zuzurechnen sind. Es rechtfertigt sich indessen nicht, alleine gestützt darauf auf eine eingehende Prüfung zu verzichten.

d) Trotz der unterlassenen Überprüfung durch das kantonale Steueramt erscheint es vorliegend nicht gerechtfertigt, die Sache zunächst zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid zunächst an die Vorinstanz zurückzuweisen (§ 149 Abs. 3 StG; für das Bundessteuerrecht: Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art 143 N 26 ff. DBG), da Fehler, die ebenso gut von der Rekurs- bzw. Beschwerdeinstanz behoben werden können, nicht zu einer Rückweisung führen dürfen (RB 1983 Nr. 56). Im vorliegenden Beschwerde- bzw. Rekursverfahren ist demnach zu prüfen, ob die geltend gemachten effektiven Berufsauslagen als übrige Berufskosten (und damit abzugsfähige Gewinnungskosten) i.S.v. Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 26 Abs. 1 lit. c StG zu qualifizieren sind.

4. a) aa) Nach Art. 25 DBG bzw. § 25 StG werden zur Ermittlung des Reineinkommens von den gesamten steuerbaren Einkünften die zur Erzielung notwendigen Aufwendungen abgezogen. Abzugsfähig im Bereich der unselbstständigen Erwerbstätigkeit sind – neben den Auslagen für den Arbeitsweg und den Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung – die "übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten"

(sog. übrige Berufskosten; Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 26 Abs. 1 lit. c StG). Unter die übrigen Berufskosten fallen gemäss Art. 7 der Verordnung des EFD über den Abzug der Berufskosten unselbständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 (SR 642.118.1) bzw. der Verfügung der Finanzdirektion über die Pauschalierung von Berufsauslagen Unselbständigerwerbender vom 19. März 2015 (ZStB Nr. 17/204) beispielsweise Berufskleider, Berufswerkzeuge, Fachliteratur, ein privates Arbeitszimmer sowie Beiträge an Berufsverbände.

bb) Nur die "notwendigen" Aufwendungen können als Berufskosten einkommensmindernd berücksichtigt werden. 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 (Reich/von Ah/Bawand, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinde, 3.A., 2017, 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, sog. 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) Berufskosten können entweder in ihrem effektiven Ausmass oder als Pauschalbetrag geltend gemacht werden. Für namentlich Fahrtkosten, Verpflegungskosten und übrige Berufskosten, sind solche Pauschalen vorgesehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 26 N 113 ff. DBG und § 26 N 109 ff. StG, auch zum Folgenden). Die steuerpflichtige Person hat sämtliche Aufwendungen der entsprechenden Kategorie nachzuweisen, wenn sie die effektiven Kosten geltend macht. Es genügt nicht, die den Pauschalbetrag übersteigenden Aufwendungen nachzuweisen. Allgemein gilt dabei, dass steueraufhebende oder –mindernde Tatsachen vom Pflichtigen zu beweisen sind. Auf-

grund der allgemeinen Beweislastregel (ASA 62, 720 E. 5b; BGE 121 II 257 E. 4c/aa) ist andernfalls zu Ungunsten des für derartige Tatsachen beweisbelasteten Steuerpflichtigen anzunehmen, die behaupteten Tatsachen hätten sich nicht verwirklicht.

b) Die Pflichtige lässt beantragen, ihr seien die übrigen Berufskosten von pauschal Fr. 4'000.- auf effektiv Fr. 8'347.- anzupassen. Gemäss ihren Ausführungen setzt sich dieser Betrag im Einzelnen aus den folgenden Positionen zusammen:

<u>übrige Berufsauslage effektiv</u>	<u>Betrag</u>
Bücher und Fachzeitschriften	Fr. 326.78
Beiträge und Mitgliedschaften	Fr. 927.69
Reiseauslagen	Fr. 5'697.33
Repräsentationsspesen	Fr. 1'395.20
Total	Fr. 8'347.00

Zur beruflichen Notwendigkeit der einzelnen Positionen lässt die Pflichtige beschwerde- und rekursweise ausführen, dass sie Bücher und Fachzeitschriften für die diversen Vorträge und Studien im Bereich D und E benötige. Die Mitgliedschaftsbeiträge dienen ebenfalls der beruflichen Tätigkeit, um sich auf dem Laufenden halten zu können und um Zugriff auf diverse Fachartikel zu erhalten, die für die Arbeit an der Universität benötigt würden. Die Auslagen für Reisekosten an Vorträge, Konferenzen etc. seien ihr zudem von ihrer Arbeitgeberin nur teilweise zurückvergütet worden. Sie stünden in direktem Zusammenhang mit ihren Studien und Forschungen. Zu den geltend gemachten Repräsentationsspesen lässt die Pflichtige schliesslich ausführen, dass sie sich als F der Universitätsabteilung regelmässig mit anderen Professoren und Forschern treffe und austausche. Die dabei gewonnenen Erkenntnisse würden direkt in ihre Arbeit als F miteinbezogen, weshalb also auch die Repräsentationsspesen im direkten Zusammenhang mit der unselbständigen Erwerbstätigkeit stünden.

c) Die grösste Position der geltend gemachten Berufsauslagen betrifft die *Reiseauslagen*, weshalb es sich vorliegend rechtfertigt, diese Position zunächst einer eingehenden Untersuchung zu unterziehen. Wie der Detailaufstellung zu entnehmen ist, setzt sich diese Position aus einer Vielzahl von Forschungsreisen- und -aufenthalten, Tagungs-, Vortrags- und Sitzungsteilnahmen etc. zusammen, an denen die Pflichtige

unbestrittenermassen teilnahm. Insgesamt sind ihr in der Steuerperiode 2016 in diesem Zusammenhang Aufwendungen über Fr. 18'537.06 entstanden, wobei sie von ihrer Arbeitgeberin den Betrag über Fr. 12'839.73 zurückerstattet erhielt und sie nunmehr die nicht zurückerstattete Differenz über Fr. 5'697.33 als Berufskosten geltend macht. Gemäss den eingereichten Belegen stehen die der Pflichtigen entstandenen, nicht zurückerstatteten Reiseauslagen etwa im Zusammenhang mit Transport, Übernachtungs- und Verpflegungskosten, Visagebühren etc., wobei ihr einen Grossteil davon im Zusammenhang mit einem ca. zweimonatigen Forschungsaufenthalt in den USA angefallen ist. Der nicht zurückerstattete Betrag und die damit zusammenhängend geltend gemachten Reiseauslagen belaufen sich auf Fr. 4'324.91. Diesbezüglich eingereicht wurden Quittungen für ein Flugticket (ohne Preisangabe), das ESTA-Visum (USD 14.-), die Fahrzeugmiete (total USD 2'334.80), die Übernachtungen (Fr. 80.- pro Nacht pro Person; insgesamt Fr. 9'480.- für zwei Personen bzw. Fr. 4'740.- pro Person für 59 Übernachtungen) sowie für einen Drucker und Adapter (insgesamt ca. UDS 80.-). Die Pflichtige führte allgemein nicht näher aus, welche der genannten Positionen in welchem Umfang von ihrer Arbeitgeberin übernommen wurden bzw. wie sich die effektiv insgesamt geltend gemachten Fr. 5'697.33 konkret berechnen.

d) aa) Die bei der Pflichtigen angefallenen Reiseauslagen stehen unbestrittenermassen im direkten Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit im In- und Ausland als Professorin der Universität Zürich. Anstellungsverhältnisse von Professoren und Professorinnen sind öffentlich-rechtlicher Natur. Die gesetzlichen Grundlagen für das öffentlich-rechtliche Anstellungsverhältnis finden sich in der Personalverordnung der Universität Zürich vom 29. September 2014 (PVO-UZH) sowie im allgemeinen kantonalen Personalgesetz und den damit zusammenhängenden Verordnungen des Kantons Zürich (§ 2 PVO-UZH). Gestützt auf § 86 der Ausführungsverordnung zum Finanzreglement der Universität Zürich (Finanzhandbuch, FHB) vom 31. Januar 2013 erliess die Universität Zürich, ihr vom kantonalen Steueramt genehmigtes Spesenreglement vom 6. Juni 2013. Allgemein kann davon ausgegangen werden, dass die Universität analog Art. 327a Abs. 1 des Obligationenrechts sämtliche durch die Ausführung der Arbeit notwendig entstehenden Auslagen ersetzt und bei Arbeiten an auswärtigen Arbeitsorten auch die für den Unterhalt erforderlichen Aufwendungen für Transport, Übernachtung, Verpflegung etc. übernimmt. Dies sofern die Auslagen mit entsprechender Quittung geltend gemacht und die allgemeinen Rahmenbedingungen des Spesenreglements eingehalten werden. Die allgemeinen Rahmenbedingungen betref-

fen namentlich die Notwendigkeit. Angestellte sind verpflichtet, ihre Spesen möglichst auf das Notwendigste zu beschränken. Aufwendungen, die nicht notwendig sind, sind von den Angestellten selbst zu tragen (§ 4 Spesenreglement).

bb) Wenn nun gewisse Auslagen der Pflichtigen mit Bezug auf Forschungsreisen, Vortragsteilnahmen etc. nicht als Spesen gemäss Spesenreglement zu qualifizieren sind, bedeutet dies nicht automatisch, dass diese Ausgaben dennoch standardmässig als abzugsfähige Berufsauslagen nach DBG und StG gelten. Gefordert ist vielmehr auch in solchen Fällen, dass der Pflichtigen die Kosten allgemein bei der Verrichtung der dienstlichen Tätigkeit erwachsen und zudem ein wesentlicher Zusammenhang zur ausgeübten Tätigkeit besteht (E. 4a/bb). Mit Bezug auf längere beruflich bedingte Auslandsaufenthalte heisst dies namentlich, dass nicht sämtliche während des Aufenthalts angefallenen Kosten entweder als Spesen oder als Berufsauslagen geltend gemacht werden können. Lebenshaltungskosten, die der Pflichtigen anlässlich eines solchen Aufenthalts – z.B. an Wochenenden, in der Freizeit etc. – entstehen, sind steuerlich nicht abzugsfähig, auch wenn sie sich letztendlich aus beruflichen Gründen im Ausland befindet. Beachtlich ist zudem auch, dass die Pflichtige sämtliche Tatsachen zu beweisen hat, welche die Steuerschuld mindert oder aufhebt. Eine gegenteilige Standardvermutung ist gesetzlich nicht vorgesehen. Die Pflichtige hat demnach die Qualifikation der Auslagen als Berufsauslagen i.S.v. Art. 26 DBG bzw. § 26 StG nachzuweisen, respektive die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (E. 4a/cc).

cc) Den geforderten Nachweis vermag die Pflichtige vorliegend nicht im geltend gemachten Umfang zu erbringen. Sie hat lediglich nachgewiesen, dass die unter der Bezeichnung Reiseauslagen geltend gemachten Aufwendungen von insgesamt Fr. 5'697.33 in einem direkten Zusammenhang zur beruflichen Tätigkeit stehen. Alleine damit ist jedoch noch nicht nachgewiesen, dass diese Aufwendungen allesamt als wesentliche allgemeine Auslagen für die Verrichtung ihrer dienstlichen Tätigkeit zu qualifizieren sind. Letzteres ist gemäss eingereichter Belege höchstens mit Bezug auf die ESTA-Gebühr sowie den Auslagen für den während des Forschungsaufenthalts angeschafften Drucker und Adapter (insgesamt ca. USD 100.- bzw. Fr. 100.-) zu bejahen (E. 4c). Vergleichbare weitere derartige Auslagen innerhalb der Position Reiseauslagen, sind nicht ersichtlich. Kein Raum besteht hingegen, um die angefallenen, jedoch nicht nach Spesenreglement vergüteten Auslagen für Transport, Übernachtung etc. als übrige Berufsauslagen vom steuerbaren Einkommen abzuziehen. Gerade mit Bezug

auf den längeren Aufenthalt der Pflichtigen ist offensichtlich, dass gewisse Aufwendungen teilweise als Lebenshaltungskosten zu qualifizieren sind (z.B. die teilweise private Nutzung des Mietautos an Wochenenden). Diese Positionen sind deshalb gesamthaft in steuerlicher Hinsicht als Mischausgaben zu qualifizieren, die sowohl beruflich als auch privat veranlasst und entsprechend aufzuteilen sind (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 34 N 25 DBG). Vieles spricht dafür, bei der Aufteilung auf das Spesenreglement bzw. die von der Arbeitgeberin vorgenommene Ausscheidung abzustellen und demnach die (nach geltendem Arbeitsrecht) nicht zurückerstatteten Auslagen steuerlich als Lebenshaltungskosten zu qualifizieren. Dem Spesenreglement kommt somit, zumindest was die geltend gemachten Reiseauslagen anbelangt, ein gewisser Vorprüfungscharakter zu, da sowohl bei Spesen wie auch bei Berufsauslagen dem Kriterium der *Notwendigkeit* viel Gewicht beigemessen wird (E. 4a/bb).

5. a) Alleine der Umstand, dass der Pflichtigen Aufwendungen anlässlich von Seminarteilnahmen bzw. Forschungsaufenthalten etc. angefallen sind (sog. Reiseauslagen), führt zusammengefasst nicht zur Vermutung, dass sämtliche in dieser Zeit angefallenen Aufwendungen entweder als Spesen gelten oder aber als übrige Berufsauslagen steuerlich abzugsfähig sind. Auch in solchen Fällen ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die entsprechenden Aufwendungen, soweit nicht bereits durch das Spesenreglement abgegolten, als nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten gelten. Es obliegt der Pflichtigen, den geforderten qualifizierten engen rechtlich erheblichen Zusammenhang zur Berufstätigkeit und somit die Abzugsfähigkeit i.S.v. Art. 26 DBG bzw. § 26 StG nachzuweisen, was ihr vorliegend lediglich mit Bezug auf die ESTA-Gebühr sowie den in den USA gekauften Drucker und Adapter gelungen ist (insgesamt ca. USD 100.- bzw. ca. Fr. 100.-). Abgesehen davon besteht kein Grund dafür, die Reiseauslagen der Pflichtigen im gesamthaft effektiv geltend gemachten Umfang von Fr. 5'697.33 als übrige Berufsauslagen i.S.v. Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 26 Abs. 1 lit. c StG von ihrem steuerbaren Einkommen abzuziehen.

b) Da die geltend gemachten Reiseauslagen höchstens im äusserst beschränkten Umfang von ca. USD 100.- bzw. ca. Fr. 100.- als effektive übrige Berufsauslagen zum Abzug gebracht werden können, müssen die übrigen effektiv geltend gemachten Positionen (E. 4b) nicht im Detail auf ihre Notwendigkeit hin überprüft werden. Dies deshalb, weil sie gesamthaft mit Fr. 2'749.67 (Fr. 2'649.67 zzgl. Reiseausla-

gen von Fr. 100.-) ohnehin unter dem vorliegend der Pflichtigen pauschal zugestandenen Abzug von Fr. 4'000.- liegen.

c) Diese Erwägungen führen zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs.

6. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Parteienschädigungen wurden nicht beantragt und stehen der Pflichtigen bei diesem Verfahrensausgang auch nicht zu (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 und § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

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

[...]