

**BStP | 2026 | Nr. 2**

Betreff:	Einkommenssteuer, Berufskosten, Nachweise
Inстанz:	Verwaltungsgericht
Entscheidungsdatum:	1. April 2025
Verfahrensnummer:	VD.2024.143 und 144

Zu den Berufskosten gehören die notwendigen Kosten für die Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte, die notwendigen Mehrkosten für auswärtige Verpflegung sowie die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten. Als übrige Berufskosten abziehbar sind Aufwendungen, die für die Erzielung des Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit erforderlich sind und in einem direkten ursächlichen Zusammenhang dazu stehen. Nicht abziehbar sind insbesondere freiwillig getätigte Auslagen, Aufwendungen für den Unterhalt der steuerpflichtigen Person und ihrer Familie (Lebenshaltungskosten) und der durch die berufliche Stellung bedingte Privataufwand. In casu liegen keine Nachweise dafür vor, dass das Privatfahrzeug für alle geltend gemachten Fahrten erforderlich war. Auch für die geltend gemachten Kosten der Zugfahrten wurden keine Nachweise erbracht. Ausserdem wurde nicht belegt, dass die vom Steuerpflichtigen geltend gemachten Reisekosten notwendige Auslagen im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit standen. Die geltend gemachten Gerichtskosten waren nicht notwendiger Aufwand für die Erzielung des dortigen Erwerbseinkommens, sondern für ein sonstiges Einkommen. Bezüglich beschaffte Infrastruktur wurde keine Bestätigung der Hochschule beigebracht, dass diese aus ihrer Sicht für die unselbstständige Tätigkeit an der Hochschule notwendig gewesen ist. Bei einer Zweizimmerwohnung schliesslich ist es tendenziell nicht gerechtfertigt, ein Arbeitszimmer zu akzeptieren.

Sachverhalt:

A. (Rekurrent und Beschwerdeführer, nachfolgend Rekurrent) deklarierte in der Steuererklärung pro 2014 für die kantonalen Steuern ein steuerbares Einkommen in Höhe von CHF 26'179.-- und ein steuerbares Vermögen in Höhe von CHF 1'131'529.-- sowie für die direkte Bundessteuer ein steuerbares Einkommen in der Höhe von CHF 42'079.--. Mit Veranlagungsverfügungen vom 12. August 2021 nahm die Steuerverwaltung Basel-Stadt verschiedene Korrekturen vor. Dabei setzte sie für die kantonalen Steuern das steuerbare Einkommen auf CHF 109'700.-- zum Satz von CHF 130'700.-- sowie das steuerbare Vermögen auf CHF 1'422'000.-- zum Satz von CHF 1'764'000.-- fest. Für die direkte Bundessteuer setzte sie das steuerbare Einkommen auf CHF 115'600.-- zum Satz von CHF 139'600.-- fest. Am 19. August 2021 erhob der Rekurrent Einsprache gegen diese Verfügungen, welche die Steuerverwaltung teilweise guthiess. In der Folge setzte sie für die kantonalen Steuern das steuerbare Einkommen neu auf CHF 68'600.-- zum Satz von CHF 80'300.-- und das steuerbare Vermögen auf CHF 1'417'000.-- zum Satz von CHF 1'675'000.-- fest. Für die direkte Bundessteuer setzte sie das steuerbare Einkommen auf CHF 62'100.-- zum Satz von CHF 96'000.-- fest. Gegen diese Entscheide erhob der Rekurrent am 25. April 2022 Rekurs und Beschwerde an die Steuerrekurskommission Basel-Stadt. Diese wies beide mit Entscheiden vom 18. Januar 2024 ab.

Mit Eingabe vom 6. September 2024 erhob der Rekurrent gegen diese Entscheide Rekurs und Beschwerde. Er beantragt die Aufhebung der Entscheide der Steuerrekurskommission vom 6. August 2024 [korrekt: 18. Januar 2024] und die Anweisung der Steuerverwaltung «bei der

Neuveranlagung der Veranlagungsverfügungen pro 2014 (kantonale Steuern / direkte Bundessteuer 2014) Kosten im Umfang von CHF 98'855 (bestätigt sind erstinstanzlich CHF 49'371) zum Abzug vom steuerbaren Einkommen zuzulassen», alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Rekursgegnerin. Die Steuerrekurskommission beantragt mit Vernehmlassung vom 10. Oktober 2024 die kostenfällige Abweisung der Rechtsmittel. Die weiteren Tatsachen und die Parteistandpunkte ergeben sich, soweit sie für das vorliegende Urteil von Bedeutung sind, aus den nachfolgenden Erwägungen. Das vorliegende Urteil erging unter Beizug der Vorakten auf dem Zirkulationsweg.

Erwägungen:

2.1 Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens sind die vom Rekurrenten geltend gemachten Berufskosten, welche zur Bestimmung seines steuerbaren Einkommens für die kantonale Steuer sowie die direkte Bundessteuer pro 2014 dienen.

Zu den Berufskosten gehören die notwendigen Kosten für die Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte, die notwendigen Mehrkosten für auswärtige Verpflegung sowie die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten (§ 27 Abs. 2 StG; Art. 26 Abs. 1 DBG). Als übrige Berufskosten abziehbar sind Aufwendungen, die für die Erzielung des Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit erforderlich sind und in einem direkten ursächlichen Zusammenhang dazu stehen (§ 19 Abs. 1 der kantonalen Steuerverordnung [StV, SG 640.110]; Art. 1 Abs. 1 der Verordnung des EFD über den Abzug der Berufskosten unselbstständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer [Berufskostenverordnung, SR 642.118.1]). Dabei sind nicht sämtliche Ausgaben, die mit der Erzielung der Einkünfte in irgendeinem Zusammenhang stehen oder zu deren Erzielung aufgewendet wurden abzugsfähig (REICH/HUNZIKER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar Schweizerisches Steuerrecht, 4. Aufl., Basel 2022, Art. 25 DBG N 7). Nicht abziehbar sind insbesondere freiwillig getätigte Auslagen, Aufwendungen für den Unterhalt der steuerpflichtigen Person und ihrer Familie (Lebenshaltungskosten) und der durch die berufliche Stellung bedingte Privateaufwand (vgl. § 34 lit. a StG; § 19 Abs. 4 StV; Art. 34 DBG; SUTER/ MEIER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar Schweizerisches Steuerrecht, 4. Aufl., Basel 2022, Art. 26 DBG N 1). Damit Aufwendungen abziehbar sind, müssen sie wesentlich durch die Erzielung des Einkommens verursacht bzw. veranlasst sein und die Vermeidung der Aufwendungen darf der steuerpflichtigen Person nicht zumutbar sein (BGer 2C_745/2017 vom 21. September 2017 E. 2.2.2 m.H. auf BGE 142 II 293 E. 3.1 und 124 II 29 E. 3a; SUTER/ MEIER, a.a.O., Art. 26 DBG N 2). Es wird jedoch nicht verlangt, dass der Steuerpflichtige das betreffende Einkommen ohne die Aufwendung überhaupt nicht hätte erzielen können (vgl. REICH/HUNZIKER, a.a.O., Art. 25 DBG N 9, mit Hinweisen; VGE VD.2014.190 vom 28. September 2015 E. 2.3).

Die Art, Ursache und Höhe der geltend gemachten Berufskosten sind gemäss § 19 Abs. 6 StV bzw. Art. 4 Berufskostenverordnung vom Steuerpflichtigen mittels geeigneter Belege nachzuweisen. Dies entspricht der Regelung der Mitwirkungspflicht der steuerpflichtigen Person in § 153 StG bzw. Art. 126 DBG. Danach muss diese alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Sie hat auf Verlangen insbesondere auch Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorzulegen. In der Rechtsprechung und Doktrin gilt der allgemeine Grundsatz, dass die Steuerverwaltung die Beweislast für steuerbegründende und der Steuerpflichtige jene für steuermindernde Tatsachen trägt (BGE 148 II 285 E. 3.1.3; VGE VD.2024.97 vom 9. Dezember 2024; VGE VD.2020.120 und VD.2020.121 vom 11. Januar 2021 E. 2.5.; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des Schweizerischen Steuerrechts, 8. Aufl., Zürich 2023, S. 575). Der Rekurrent ist demnach beweispflichtig für alle Tatsachen, die seine Steuerpflicht aufheben oder vermindern. Wird kein entsprechender Beweis erbracht, so hat der Steuerpflichtige gemäss der vorzitierten Lehre und Rechtsprechung die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (vgl. VGE VD.2014.208 vom 1. Oktober 2015 E. 2.2).

2.2 Vorweg darf konstatiert werden, dass der Rekurrent mit dem vorliegenden Rekurs bzw. der vorliegenden Beschwerde berufsbedingte Aufwendungen im Betrag von insgesamt CHF 98'855.-- geltend macht. Dieser Aufwand steht einem deklarierten Einkommen im Haupterwerb als Professor an der [...] von CHF 125'497.-- gegenüber. Der Rekurrent stellt sich damit auf den Standpunkt, rund 80 % seines Nettoeinkommens für notwendige Berufsauslagen ausgeben zu müssen. Trotz der Bestätigung des Kanzlers der [...] vom 20. Mai 2022, wonach der Arbeitgeber keine Erstattung für Reisekosten oder Sachaufwänden leistet, erscheint fraglich, ob Aufwendungen in dieser Höhe für die Erzielung eines unselbständigen Einkommens erforderlich sein können. Hinzu kommt, dass der Rekurrent damit im Ergebnis geltend macht, für die Bestreitung seines allgemeinen Lebensbedarfs – neben seinem Nebeneinkommen von CHF 16'875.--, Kapitalerträgen von CHF 14'181.-- und Mieteinnahmen von CHF 19'125.-- – aus seinem Haupterwerb bloss noch über ein Einkommen von CHF 26'642.-- frei verfügen zu können.

3. Vor diesem Hintergrund strittig sind die vom Rekurrenten als Berufskosten geltend gemachten Fahrkosten.

3.1 Die Steuerrekurskommission hat diesbezüglich erwogen, dass der Rekurrent zunächst mit seiner Steuererklärung pro 2014 keine Fahrkosten deklariert habe, nun aber einen Aufwand von CHF 9'900.-- geltend mache. Zur Begründung mache er geltend, gemäss einer eingereichten Aufstellung regelmässig nach [...], [...] und [...] zu fahren. Er verweist unter Hinweis auf eingereichte Arztzeugnisse darauf, an Rückenproblemen zu leiden, weshalb es ihm nicht zumutbar sei, die öffentlichen Verkehrsmittel zu nutzen. Die Steuerrekurskommission anerkannte zwar, dass die eingereichten Arztzeugnisse dem Rekurrenten die geltend gemachten Rückenprobleme attestierten. Daraus könne aber keine Empfehlung für die Verwendung des privaten Fahrzeugs anstelle öffentlicher Verkehrsmittel entnommen werden. Die Tätigkeiten des Rekurrenten würden als vielseitig angegeben. Es handle sich etwa um den Besuch von Konzerten, um Presse- und PR-Arbeit sowie Sitzungen mit Künstlern. Es sei nicht ersichtlich, weshalb diese Tätigkeiten nicht auch ohne Fahrzeug absolviert werden könnten. Aus den eingereichten Unterlagen gehe überdies hervor, dass der Rekurrent regelmässig Zug fahre, was seine Argumentation bezüglich der Verwendung eines privaten Fahrzeugs infolge seiner Rückenprobleme in Frage stellt.

Die Steuerrekurskommission verwies darauf, dass die Steuerverwaltung in den Veranlagungsverfügungen vom 12. August 2021 im Sinne eines Entgegenkommens effektive Fahrkosten von CHF 2'311.-- zum Abzug zugelassen habe.

3.2 Mit dem vorliegenden Rekurs und der vorliegenden Beschwerde verweist der Rekurrent erneut auf den Bericht von Dr. med. B. vom 30. Januar 2015, worin ihm Hals-, Rücken- und Beckenprobleme und insbesondere eine Instabilität im Rücken mit Schwierigkeiten bei täglichen Belastungen wie Heben von Lasten attestiert worden seien. Die wiederkehrenden Rückenprobleme hätten im Jahre 2017 in zwei komplizierte Rückenoperationen gemündet. Da ihm die Hochschule keinen Platz für sein Archiv zur Verfügung stelle, müsse er alle für Unterricht, Klassenstunden und Proben benötigten Materialien wie Fachliteratur, Computer, Beamer, Partituren, Orchester- und Chorstimmen/-sets, dirigierpädagogische Hilfsmittel, Kompendien, CDs, Lautsprecher, Aufnahmegeräte, Kameras selber mitbringen. Dies führe zu sehr schwerem und unhandlichem Gepäck. Allein die mehrstimmigen Noten für die Chöre, zuhause eingerichtete Stimmsätze für das Orchester (für bis zu 60 Musiker) und Partituren könnten etliche Kilogramm schwer werden und müssten in wuchtigen, wasserresistenten Koffern verstaut werden. Problematisch seien für ihn weniger die Zugfahrten an sich, sondern die Laufwege mit dem schweren Gepäck. Er fahre daher entsprechend der mit der ergänzenden Stellungnahme im vorinstanzlichen Verfahren eingereichten Aufstellung der gemachten Fahrten regelmässig mit dem privaten Auto nach [...] und [...] an die jeweiligen Musikhochschulen, an welchen er Unterricht halte respektive Chor- und Orchesterproben leite. Er fahre «im Zweifel mit dem Auto», wenn er schwere Arbeitsutensilien mitnehmen müsse, auch wenn diese Empfehlung nicht explizit im Arztzeugnis enthalten sei. Mit seinem Rekurs reicht er nun eine

«verbesserte» Beilage mit Ergänzung der Vorlesungsverzeichnisse der [...] sowie der Daten des Chor-Projekts in [...] ein. Daraus werde ersichtlich, an welchen Tagen und zu welchem Zweck er an der [...] zugegen gewesen sei. An der [...] seien feste Ensemblezeiten vorgesehen. Zudem habe er im Jahr 2014 den Hochschulchor und einen Kammerchor für den Bundeschorwettbewerb betreut. Aufgrund der regelmässigen Reisen im Zusammenhang mit Forschung und künstlerischer Entwicklung hätten die grundsätzlich wöchentlich stattfindenden Unterrichts- und Probezeiten nachgeholt werden müssen, weshalb sich einige Terminverschiebungen ergeben hätten. Schliesslich macht er geltend, dass Fahrten mit dem öffentlichen Verkehrsmittel 1,5 bis 2 Stunden pro Weg dauerten. Zudem dauerten die Fahrten bis spät in den Abend, wenn die Züge nur noch unregelmässig fahren würden.

3.3.1 Gemäss § 22 Abs. 2 StV bzw. Art. 5 Abs. 2 lit. a Berufskostenverordnung sind bei der Benützung eines privaten Fahrzeugs für Fahrten zwischen dem Wohnort und der Arbeitsstätte als notwendige Kosten die Auslagen abziehbar, welche bei der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel anfallen würden. Die Kosten des privaten Fahrzeuges können zu den Pauschalansätzen der Berufskostenverordnung dann abgezogen werden, wenn kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung steht oder dessen Benützung wegen grosser Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsstätte oder aus anderen Gründen objektiv nicht zumutbar ist (§ 22 Abs. 3 StV; Art. 5 Abs. 2 lit. b Berufskostenverordnung). Dies gilt auch für die Fahrten an auswärtige Arbeitsorte, welche einem Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber nicht vergütet werden.

3.3.2 Vorliegend bestreitet der Rekurrent die vorinstanzliche Feststellung, dass er in der massgeblichen Veranlagungsperiode regelmässig Zug gefahren sei, nicht. Diese im angefochtenen Entscheid ausdrücklich festgestellte Tatsache gilt daher als anerkannt (§ 18 i.F. VRPG). Er macht denn auch selber geltend, dass «nicht jede Reise automatisch das Mitführen von schwerem Gepäck» beinhalte, sodass er ab und zu den Zug habe benutzen können. In diesem Zusammenhang verweist er auf Zugfahrten nach Stuttgart im Zusammenhang mit seiner selbständigen Dirigententätigkeit oder mit Anwaltsterminen und Gerichtsverfahren. Gemäss dem Schreiben des Kanzlers der [...] vom 20. Mai 2022 stellt die Schule die «Grundausstattung» zur Verfügung. Vor diesem Hintergrund ist nicht nachvollziehbar, dass der Rekurrent für seine Tätigkeit an der Hochschule die «Beamer, Partituren, Orchester- und Chorstimmen/-sets, dirigierpädagogische Hilfsmittel, Kompendien, CDs, Lautsprecher, Aufnahmegeräte, Kameras» jeweils auf seinen 85 in der nachgereichten Aufstellung (act. 3/10) ausgewiesenen Fahrten nach [...] mitgenommen hat. Dies gehört offensichtlich zur Grundausstattung einer Hochschule, welche für akademischen Unterricht unerlässlich erscheint. Dass die Hochschule diese als Grundausstattung erforderlichen Hilfsmittel im Veranlagungsjahr nicht zur Verfügung gestellt hat, ist daher nicht belegt. Auch die mehrstimmigen Noten für die Chöre, zuhause eingerichtete Stimmsätze für das Orchester (für bis zu 60 Musiker) und Partituren müssen offensichtlich nur einmal und nicht an jede Probe neu mitgebracht werden. Insgesamt ist damit nicht erstellt, dass der Rekurrent für die insgesamt 85 mit seiner nachgereichten Aufstellung ausgewiesenen Fahrten nach [...], [...], [...], [...] und [...] aufgrund seiner gesundheitlichen Einschränkung auf die Benutzung seines Privatfahrzeuges angewiesen gewesen ist.

3.3.3 Die Fahrt vom [...] in Basel an die [...] dauert mit öffentlichen Verkehrsmitteln zwischen rund 1,25 und 1,5 Stunden. Auch am Abend sind Verbindungen vorhanden. Demgegenüber dauert die Reise von der [...] in Basel an die Hochschule über anderthalb Stunden, während hierfür mit dem Auto rund eine Stunde veranschlagt werden muss. Mit Wirkung ab dem Umzug an die [...] per 1. Oktober 2014 erscheint die Fahrt mit dem öffentlichen Verkehrsmittel daher aufgrund der Dauer der Fahrtzeit nicht mehr zumutbar. Dies betrifft gemäss der nachgereichten Aufstellung (act. 3/10) 14 Fahrten. Für diese macht der Rekurrent gemäss dieser Aufstellung Fahrkosten von jeweils CHF 141.-- geltend. Deren Berechnung wird in der Rekursbegründung nicht konkretisiert. Die Strecke beträgt 73 km. Zum anwendbaren Kilometeransatz von CHF --.70 ergibt dies für die Hin- und Rückreise einen Betrag von CHF 102.--. Für die 14 Fahrten resultiert ein Betrag von CHF 1'428.--. Bei den übrigen Reisen ist aufgrund des nicht hinreichend konkretisierten Zielorts nicht klar, wie lange

die Reise mit dem öffentlichen Verkehrsmittel dauert. Aufgrund der Dauer der jeweiligen Zugfahrten erscheint aber klar, dass die Reise auch für Arbeiten genutzt werden konnte.

3.3.4 Mit einer Eventualbegründung rügt der Rekurrent, dass ihm die Kosten der Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels für die übrigen Fahrten ebenfalls verweigert worden seien. Korrekterweise seien ihm zumindest die Kosten für die Zugfahrten in der Höhe eines Streckenabonnements Basel[...] zu gewähren. Er belegt jedoch weder für die einzelnen Fahrten noch für das Abonnement, wie hoch die Kosten im Jahr 2014 ausgefallen wären. Die Kosten für die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels für die übrigen Fahrten sind daher nicht zum Abzug zuzulassen.

4. Weiter strittig sind die vom Rekurrenten als Berufskosten geltend gemachten Reisekosten im Betrag von CHF 28'402.--, die von den Vorinstanzen nicht zugelassen worden sind.

4.1 Die Steuerrekurskommission erwog, dass der Rekurrent diese Auslagen und insbesondere jene für seinen Aufenthalt am Massachusetts Institute of Technology (MIT) in Boston (USA) in Zusammenhang mit seiner Forschung stelle. Er bezeichne seine dortigen Tätigkeiten als Recherchen (bezgl. des Repertoires bzw. von Werken, Räumlichkeiten und Künstlern), um Vorsingen sowie Vorspielen, um Konzertbesuche sowie -tätigkeiten, um Proben und um Presse bzw. PR-Arbeiten, welche eine erhöhte Reisetätigkeit und entsprechende Aufenthalte erforderlich machten.

Die Steuerrekurskommission stellte dabei fest, dass die grössten Positionen mehrheitlich von Aufenthalten in Dänemark und in den USA stammten, bei denen er jeweils von C. begleitet worden sei, die bis im September 2014 mit ihm in einer Wohngemeinschaft am [...] in Basel gewohnt habe. Zudem habe der Rekurrent ihr seine Eigentumswohnung in Kopenhagen vermietet und bei seinen Aufenthalten in Kopenhagen bei ihr zur Untermiete gewohnt und diese Mietkosten als Aufwand geltend gemacht. C. habe ab Herbst 2014 als wissenschaftliche Mitarbeiterin am MIT in Boston gearbeitet. Der Rekurrent vermöge nicht aufzuzeigen, inwiefern seine Aufenthalte in Boston und in Kopenhagen geschäftlicher Natur gewesen seien. Er habe dort keine Einkünfte erzielt und keine Nachweise vorgebracht, warum diese Reisen als Gewinnungskosten zu qualifizieren seien. Er vermöge insbesondere nicht aufzuzeigen, inwiefern diese Kosten, falls sie in direktem Zusammenhang zur unselbständigen Arbeitstätigkeit stünden, allenfalls vom Arbeitgeber des Rekurrenten vergütet worden seien.

4.2 Mit seiner Rekursbegründung legt der Rekurrent eine Bescheinigung des Kanzlers der [...] vom 20. Mai 2022 ins Recht. Darin bestätigt dieser, dass «insbesondere Lehrende in den Fächern Chor- und Orchesterleitung in Forschung und Kunstpflege besonderen Herausforderungen» unterliegen würden, «da die praktische Ausübung regelmäßigen Zugang zu verschiedenen Ensembles auf entsprechendem Niveau» voraussetze. Für die Hochschule sei es «daher wertvoll und wünschenswert, dass künstlerisch Lehrende mit hohem künstlerischem und kunstpädagogischem Anspruch auch außerhalb der Institution tätig» seien. Der Rekurrent macht weiter geltend, seit den 90er-Jahren Grundforschung in der internationalen Spitze im Bereich Dirigieren betrieben und Methodiken und Hypothesen entwickelt zu haben, welche Didaktik und künstlerische Interpretation grundsätzlich ändern würden. Er habe deshalb an vielen Vorträgen von internationalen Tagungen (z.B. in San Francisco, Boston, Genf und Kopenhagen) teilgenommen, zahlreiche wissenschaftliche Artikel publiziert und im Ausland geforscht. Er verweist auf sein Forschungssemester 2015, während dem er freigestellt worden ist, um seinem Forschungsvorhaben in den USA nachzugehen.

4.3 Die Steuerrekurskommission hat zu Recht hervorgehoben, dass sämtliche vom Rekurrenten als Berufskosten geltend gemachten Reisen nach Boston, Kopenhagen und Paris entweder an Orte führten, an denen C. weilte, oder mit ihr unternommen worden sind.

4.3.1 Zur Begründung der beruflichen Notwendigkeit der Reise nach Boston macht der Rekurrent geltend, dass C., die damals mit ihm in einer Wohngemeinschaft lebte, eine Stelle als

wissenschaftliche Mitarbeiterin in den USA angenommen habe. Dadurch sei eine Forschungszusammenarbeit mit der technischen Universität MIT in Boston zustande gekommen. Diese habe neue Möglichkeiten für gemeinsame Forschung mit C. eröffnet, welche in den Jahren ab 2014 zu vielen Vorträgen an internationalen Tagungen und Veröffentlichungen in der internationalen Fachpresse geführt habe. Weiter weist er darauf hin, dass er im Jahr 2015 für diese Forschung ein halbes Jahr freigestellt worden sei. Als gemeinsame Präsentation nennt er einen im Jahr 2016 gehaltenen Vortrag an der [...] sowie einen wissenschaftlichen Artikel, der auf den Forschungsaufenthalten in den Jahren 2014 und 2015 beruht habe.

Vor dem Hintergrund, dass dem Rekurrenten im Jahr 2015 ein Forschungssemester bewilligt wurde, damit er seiner Forschung in den USA nachgehen konnte, erscheint nach wirtschaftlichem Ermessen nicht belegt, weshalb sich der Rekurrent bereits im Vorjahr aus Forschungszwecken zur Erzielung seines Einkommens aus unselbständigem Erwerb zudem zweimal nach Boston hat begeben müssen. Dies gilt umso mehr, als alle Ergebnisse dieser angeblichen Forschungsaufenthalte allein aus dem Jahr 2016 stammen. Entgegen der Auffassung des Rekurrenten ergibt sich diese Notwendigkeit auch nicht aus der Bestätigung des Kanzlers der [...] vom 20. Mai 2022 (act. 3/8). Auch wenn die Forschung ein «obligatorischer Bestandteil der festen Anstellung» gewesen ist, erscheint nicht nachvollziehbar und wird nicht erläutert, weshalb bereits vor dem Forschungssemester eine Reise nach Boston notwendig gewesen ist im Rahmen der unselbständigen Erwerbstätigkeit. Es ist ausserdem darauf hinzuweisen, dass der Rekurrent mit seiner im vorinstanzlichen Verfahren eingereichten «Übersicht berufliche Reisen / Anlässe» (Akten STRK S. 39) für 19 Tage Aufenthalt im September 2014 Übernachtungskosten von CHF 9'500.-- (CHF 500.-- pro Nacht) angibt, wofür er auf zwei Überweisungen an C. in dieser Höhe verweist (Akten STRK S. 78 f.).

4.3.2 Weiter bezieht sich der Rekurrent auf Aufenthalte in Kopenhagen. Diese seien im Zusammenhang mit seiner wiederkehrenden Kooperation mit dem Chor «[...]» gestanden. Er macht geltend, seit den 90er-Jahren Grundforschung in der internationalen Spitze im Bereich Dirigieren zu betreiben. Er nutze den Chor «[...]» um diese voranzutreiben. Seine mehrmaligen beruflichen Aufenthalte in Kopenhagen würden durch seine Nomination für den [...] und seine Einladung zur Verleihung am [...] belegt. Die Flüge seien jeweils auf eine Person ausgestellt. C. habe sich ab dem 4. September 2014 in Boston befunden. Es sei unerklärlich, weshalb auf den Flugtickets zwei Sitzplätze aufgeführt seien.

Wie der Aufstellung «Übersicht berufliche Reisen / Anlässe» (Akten STRK S. 39) entnommen werden kann, benutzte der Rekurrent für seine Aufenthalte mit insgesamt 65 Übernachtungen in Kopenhagen jeweils die Wohnung von C., mit der er auch in Basel in Wohngemeinschaft lebte, wobei er ihr hierfür pro Nacht EUR 75.-- vergütete (Akten STRK S. 56). Seine Aufenthalte in diesem Umfang begründete er jeweils mit dem genannten Chor respektive einem Hinweis auf das [...]. Inwiefern die Forschungstätigkeit im Zusammenhang mit der Betreuung des Chores einen Aufenthalt in Kopenhagen von insgesamt mehr als zwei Monaten notwendig machte, ist nicht ersichtlich. Die berufliche Verbindung des [...] zu seiner Tätigkeit in [...] begründet er nicht weiter. Weiter fällt auf, dass er im Zusammenhang mit einer Reise nach Kopenhagen Fahrkosten für mit dem Auto zurückgelegte 2'559 km im Betrag von CHF 1'791.30 geltend macht. Diese Reisekosten stehen in keinem Verhältnis zu jenen der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel.

4.3.3 Der Rekurrent macht ausserdem eine zusammen mit C. unternommene Zugreise nach Paris als Berufskosten geltend. Zur Begründung führt er aus, er sei mit C. nach Paris gereist, um sich mit Professor D. und seinem Team zu treffen, seine Empfehlungen auszusprechen und etwaige gemeinsame Forschungsvorhaben zu skizzieren. Er gibt dabei die Zugkosten für beide Reisende wie auch die Übernachtungskosten als notwendige Berufskosten im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit an der [...] an (Akten STRK S. 39 und 58). Gemäss den Ausführungen des Rekurrenten

handelte es sich bei der Reise offensichtlich primär um eine Gefälligkeit an C. Ein enger Zusammenhang mit oder eine Notwendigkeit für seine Forschungstätigkeit ist nicht ersichtlich.

4.3.4 Schliesslich bringt der Rekurrent vor, dass er mit C. in einer Wohngemeinschaft in Basel gelebt und deren Wohnung in Kopenhagen benutzt habe. Es habe sich aber nicht um ein Konkubinatsverhältnis gehandelt und ihre Zweitwohnung in Kopenhagen habe er in ihrer Abwesenheit genutzt. Auffällig erscheint aber, dass sämtliche geltend gemachten Auslandsreisen in Zusammenhang mit C. standen. Dabei leistete er ihr erhebliche Vergütungen für Übernachtungen, deren Höhe weder mit Bezug auf die Aufenthalte in Boston noch in Kopenhagen mit den tatsächlichen Kosten belegt werden. Eine persönliche Konstellierung der Reisen kann daher nicht negiert werden. Eine solche kann notorischerweise auch dann vorliegen, wenn keine geschlechtliche Beziehung besteht, was von C. bestätigt wurde (act. 3/20). Dies gilt umso mehr, wenn der Rekurrent selbst ausführen lässt, dass man in der Wohnung am [...] ein Zimmer gemeinsam als Wohn- und Schlafzimmer genutzt habe. Dies steht der Begründung als notwendige Berufsauslagen entgegen. Insgesamt vermag der Rekurrent nicht zu belegen, dass die von ihm geltend gemachten Reisekosten notwendige Auslagen im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit an der [...] waren.

5. Strittig ist weiter die Qualifikation von Gerichtskosten im Betrag von CHF 7'053.-- als Berufskosten. Diese betrafen ein Gerichtsverfahren gegen den [...] Musikverlag.

5.1 Die Steuerrekurskommission erwog dazu, dass es sich dabei um Forderungen aufgrund einer Urheberrechtsverletzung gegen den [...] Musikverlag gehandelt habe. Es lägen aber bezüglich der strittigen Aufwände von CHF 7'053.-- keine Unterlagen vor und es bleibe daher unklar, um welche Art Kosten es sich handle. Diesen Kosten seien in den Jahren 2012, 2013 und 2014 keine Erträge gegenübergestellt, weshalb der Gewinnungskostencharakter fraglich erscheine.

5.2 Mit seinem Rekurs und seiner Beschwerde macht der Rekurrent geltend, dass das Schreiben und Arrangieren von Musikwerken einen wichtigen Teil der professionellen Tätigkeit bilde. Sobald sie in Rundfunk und bei Konzerten aufgeführt würden, generierten sie Tantiemen für den Urheber. Oft würden die Tantiemen von den Verlagen und Verwertungsgesellschaften über eine gewisse Periode gesammelt und die Vergütung in grösseren Portionen und Abständen ausgezahlt. Würden die Rechte verletzt, so müsse eingegriffen werden. Er habe gemäss den eingereichten Belegen im Zusammenhang mit seinem Rechtsstreit gegen die [...] ein Gutachten für EUR 5'000.-- erstellen lassen und dieses im Jahr 2014 dem Gericht vorgelegt (act. 3/21).

5.3 Damit ist belegt, dass diese Auslagen im Zusammenhang mit der Erzielung eines Erwerbs aus Urheberrechtsentschädigungen standen. Wie der Rekurrent selber ausführt, lässt er seine Stücke urheberrechtlich registrieren mit dem Ziel, zu einem späteren Zeitpunkt ein zusätzliches Einkommen zu generieren. Die geschützten Werke mögen im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit an der [...] entstanden sein. Die Gerichtskosten waren aber nicht notwendiger Aufwand für die Erzielung des dortigen Erwerbseinkommens, sondern für ein sonstiges Einkommen. Er bestreitet nicht, dass er ein solches im Jahr 2014 wie auch den Vorjahren nicht erzielt und auch nicht versteuert hat. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist für die Qualifikation als Gewinnungskosten ein zeitlicher Konnex der Aufwendungen zu einer aktuell ausgeübten Tätigkeit erforderlich. Das heisst, Aufwendungen können nur insofern als Gewinnungskosten qualifiziert werden, als sie zeitgleich mit der Einkommenserzielung anfallen (BGE 142 II 293 E. 3.5). Zwar macht der Rekurrent geltend, dass die Tantiemen oft über eine gewisse Periode gesammelt und die Vergütung in grösseren Portionen und Abständen ausgezahlt würden, er zeigt aber nicht auf, inwiefern dies im Zusammenhang mit dem vorliegenden Rechtsstreit der Fall ist. Er kann die geltend gemachten Gerichtskosten daher nicht als Gewinnungskosten von seinem steuerbaren Einkommen in Abzug bringen.

6. Als Berufskosten macht der Rekurrent sodann weiterhin Kosten für Bürobedarf im Gesamtbetrag von CHF 4'128.-- geltend, wovon die Steuerverwaltung CHF 2'008.-- als Aufwand akzeptiert hat.

6.1 Mit dem angefochtenen Entscheid hat die Steuerrekurskommission mit der Steuerverwaltung festgestellt, dass elektronische Geräte wie Computer, Kopierer, Tablets, Kopfhörer, Speichermedien etc. in heutigen Haushalten weit verbreitet seien und nicht in jedem Fall als Berufswerkzeuge betrachtet werden könnten. Dies gelte auch für besonders leistungsfähige Geräte. Soweit der Rekurrent Kosten für ein Kopiergerät von CHF 1'600.-- inkl. einem Wartungsvertrag von CHF 510.-- geltend mache, sei es bei dessen tatsächlicher Verwendung für seine unselbständige Erwerbstätigkeit sehr unüblich, dass ihm sein Arbeitgeber die Auslagen dafür nicht erstatte. Einen Nachweis für das Gegenteil lege der Rekurrent nicht ins Recht. Auch die Kosten für mehrere Homepages von CHF 321.-- seien zu Recht nicht als Berufsauslagen akzeptiert worden, handle es sich doch teilweise um Webseiten von anderen Personen und zum anderen stünden diesen Kosten keine Erträge gegenüber.

6.2 Dem hält der Rekurrent mit seinem Rekurs entgegen, dass er die Ensemblevorbereitung sowie die Forschung mangels eines Raumangebots an der Hochschule im Homeoffice ausgeübt habe. Dabei habe zu seiner Büroausstattung spezielle Software für Musik und Bewegungsanalyse, ein schneller Computer für die Bearbeitung von Filmen, Highspeed-Videos und grossen Datenmengen, hochwertige Aufnahmegeräte für Audio und Video, entsprechende Speichermedien und ein Multifunktionsgerät zum Scannen, Drucken und Binden gehört. Diese für seine Forschung zwingend nötige Ausstattung habe er ausschliesslich für berufliche Zwecke genutzt. Sein Arbeitgeber habe ihm einen PC, einen Schreibtischdrucker und die nötigen Büromöbel bezahlt. Er bezieht sich dabei allein auf eine Bestätigung vom 29. April 2015 (act. 3/23), dass ihm der Arbeitgeber keinen Raum für seine Forschung und Vorbereitung des Unterrichts zur Verfügung stellen konnte. Eine Bestätigung der Hochschule, dass die vom Rekurrenten beschaffte Infrastruktur aus ihrer Sicht für die unselbständige Tätigkeit an der Hochschule notwendig gewesen ist, bringt er nicht bei. Dabei steht fest, dass die Hochschule dem Rekurrenten jene Ausstattung vergütet hat, die sie offensichtlich als notwendig für die Arbeit im Homeoffice angesehen hat. Wie er selber ausführt, waren die Geräte, deren Kosten er geltend macht, «im Jahr 2014 etwas ganz Besonderes und damals nicht Bestandteil eines 'modernen Haushalts'». Auch die Webseiten stehen nicht im Zusammenhang mit seiner unselbständigen Tätigkeit, sondern werden vom Rekurrenten selber in Bezug zu seiner Tätigkeit als «freiberuflicher Dirigent mit Einkommen auch aus selbständiger Erwerbstätigkeit» gestellt. Der Rekurs ist daher auch diesbezüglich abzuweisen.

7. Die Vorinstanzen haben dem Rekurrenten von den als Berufskosten geltend gemachten Kosten von insgesamt CHF 8'640.-- für zwei Arbeitszimmer die Hälfte für ein Arbeitszimmer zugelassen. Die Kosten des zweiten Arbeitszimmers sind weiterhin strittig.

7.1 Die Steuerrekurskommission erwog dabei, dass der Rekurrent bis zum 30. September 2014 zusammen mit C. in einer Wohngemeinschaft in einer 4.5-Zimmer-Wohnung am [...] in Basel gewohnt habe. Bei der Grösse der Wohnung und deren Verwendung als Wohngemeinschaft mit zwei erwachsenen Personen sei nicht nachvollziehbar, wie noch zwei Zimmer als Arbeitszimmer hätten verwendet werden können. Dies gelte auch für die von ihm ab dem 1. Oktober 2014 bewohnte 3-Zimmer-Wohnung an der [...] in Basel. Es fehlten daher Belege, welche den Abzug für ein zweites Arbeitszimmer rechtfertigen könnten.

7.2 Dem hält der Rekurrent mit seinem Rekurs und seiner Beschwerde entgegen, dass ihm auch in der Vergangenheit anderthalb Arbeitszimmer genehmigt worden seien. Der Platzbedarf aufgrund seiner Arbeit habe stetig zugenommen. Aufgrund der Grundrisse der beiden Wohnungen sehe man, dass der Grossteil der Wohnungen für seinen Beruf reserviert gewesen sei. Das Privatleben habe sich in einem einzigen Raum als Schlaf- und Privatzimmer abgespielt. Ein Wohnzimmer habe nicht existiert. Zum Beweis legt er nicht weiter datierte Fotografien der Wohnung in der [...] ein (act. 3/25).

Gemäss § 24 Abs. 1 StV bzw. Art. 7 Abs. 1 Berufskostenverordnung sind die Kosten für die berufliche Benützung eines eigenen Arbeitszimmers abziehbar, sofern am Arbeitsplatz keine Möglichkeit besteht, die Berufsarbeit zu erledigen, für die Berufsarbeit ein besonderes Arbeitszimmer eingerichtet ist und dieses Zimmer überwiegend und regelmässig für einen wesentlichen Teil der Berufsarbeit benützt wird. Vorliegend ist unstrittig, dass dem Rekurrenten an seinem Arbeitsplatz kein Raum zur Verfügung gestanden ist, weshalb ihm die Kosten eines Arbeitszimmers als Gewinnungskosten angerechnet worden sind. Für die Anrechnung von zwei Räumen ist vorausgesetzt, dass beide Räume ausschliesslich der beruflichen Tätigkeit gedient haben und nicht anderweitig genutzt werden konnten. Dabei muss die Arbeit zu einem wesentlichen Teil in diesen Räumlichkeiten ausgeübt werden. Ein Arbeitszimmer kann daher nur in Ausnahmefälle und nach Massgabe der Wohnungsgrösse und -belegung als Berufsauslage abgezogen werden. Bei einer Zweizimmerwohnung ist daher tendenziell nicht gerechtfertigt, ein Arbeitszimmer zu akzeptieren (WIRZ, in: Tarolli Schmidt/Villard/Bienz/Jaussi, Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 227 N 41 f.). Soweit die eingereichten Fotografien überhaupt für die Situation im Jahr 2014 repräsentativ sein können, zumal der Rekurrent selber ausführt, dass der Platzbedarf für die Arbeit stetig zugenommen habe, vermögen sie nicht zu belegen, dass das gesamte Privatleben des Rekurrenten sich nur noch in einem Raum abgespielt haben soll, er dort also geschlafen, gegessen und seine Freizeit verbracht hat. Dem Rekurrent gelingt der Beweis daher nicht, dass ihm zwei Räume ausschliesslich für berufliche Zwecke zur Verfügung standen. Dabei kann der Rekurrent aus seiner Behauptung, dass ihm früher anderthalb Zimmer angerechnet worden seien, nichts zu seinen Gunsten ableiten. Im System der periodischen Veranlagung beziehen sich Veranlagungsverfügungen nur auf die betreffende Veranlagungsperiode und können grundsätzlich keine behördliche Zusicherung für künftige Veranlagungen sein. Der Grundsatz von Treu und Glauben verbietet den Steuerbehörden deshalb nicht, eine Rechtsfrage, die früher zu Gunsten der steuerpflichtigen Person entschieden worden ist, in einer späteren Veranlagungsperiode anders zu beurteilen (vgl. BGE 140 I 114 E. 2.4.3, mit weiteren Hinweisen). Es liegt im Wesen der periodischen Veranlagung, dass die Steuerbehörde die Möglichkeit erhält, jeweils eine neue Beurteilung vorzunehmen und auch allfällige frühere Fehlleistungen zu korrigieren bzw. nicht mehr zu wiederholen; darin liegt kein widersprüchliches Verhalten, sondern es ist Ausprägung des Gesetzmässigkeitsprinzips im Steuerrecht (VGE VD.2020.234 vom 11. Juni 2021 E. 2.5, mit weiteren Hinweisen).

8. Daraus folgt, dass der Rekurs und die Beschwerde im weit überwiegenden Umfang abzuweisen sind. Von den strittig gebliebenen Berufskosten von CHF 49'484.-- können ihm bloss CHF 1'428.-- angerechnet werden. Er dringt damit mit seinem Rekurs bzw. seiner Beschwerde zu weniger als 3 Prozent durch. Bei diesem Ausgang der Verfahren hat er die gesamten Kosten der Verfahren mit einer Gebühr von je CHF 1'500.-- zu tragen.

Demgemäss erkennt das Verwaltungsgericht (Dreiergericht):

In teilweiser Gutheissung des Rekurses und der Beschwerde wird die Ziffer 1 der beiden Entscheide der Steuerrekurskommission STRK.2022.43 und STRK.2022.44 vom 18. Januar 2024 aufgehoben.

Es wird festgestellt, dass die effektiven Fahrkosten (Ziff. 503) mit CHF 3'759.– zu bemessen sind.

Die Sache wird zur neuen Festsetzung der Steuerbeträge an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.

Im Übrigen werden der Rekurs und die Beschwerde abgewiesen.

[Kosten]