



**Entscheid des Kantonsgesichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und  
Verwaltungsrecht**

**vom 2. September 2020 (810 19 292)**

---

**Steuern und Kausalabgaben**

**Direkte Bundessteuer 2015 / selbständige oder unselbständige Erwerbstätigkeit / Abzüge**

**Besetzung** Vizepräsident Daniel Ivanov, Kantonsrichter Hans Furer, Markus Clau-  
sen, Daniel Häring, Niklaus Ruckstuhl, Gerichtsschreiberin  
Chiara Piras

**Beteiligte** **A.**\_\_\_\_, Beschwerdeführer

gegen

**Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft  
(Abteilung Steuergericht)**, Kreuzbodenweg 1, 4410 Liestal, Be-  
schwerdegegner

**Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft**, Rechtsdienst,  
Rheinstrasse 33, Postfach, 4410 Liestal, Beschwerdegegnerin

**Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV**, Eigerstrasse 65, Post-  
fach, 3003 Bern, Beigeladene

**Betreff** Direkte Bundessteuer 2015  
(Entscheid der Abteilung Steuergericht vom 24. Mai 2019)

A. A.\_\_\_\_ arbeitet seit Januar 1997 als Vermittlungsagent bei der B.\_\_\_\_ AG mit Sitz in C.\_\_\_\_. Im Jahr 2015 zog er aus dem Kanton D.\_\_\_\_ nach E.\_\_\_\_ (BL). Mit Veranlagungsverfügung betreffend die direkte Bundessteuer 2015 vom 7. Dezember 2017 wurde A.\_\_\_\_ definitiv mit einem steuerbaren Einkommen in der Höhe von Fr. 240'600.-- veranlagt. Dagegen erhob A.\_\_\_\_ bei der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) mit Eingabe vom 2. Januar 2018 Einsprache. Er rügte insbesondere, dass ein grosser Teil der von ihm geltend gemachten Auslagen für die Aussendiensttätigkeit unbegründet gestrichen worden sei.

B. Mit Entscheid vom 17. Oktober 2018 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut und reduzierte das steuerbare Einkommen bei der direkten Bundessteuer 2015 von Fr. 240'600.-- auf Fr. 211'100.--. Bei den von A.\_\_\_\_ geltend gemachten Auslagen in der Höhe von Fr. 123'954.-- wurde ein Abzug in der Höhe von Fr. 78'921.-- gewährt.

C. Gegen diesen Entscheid wandte sich A.\_\_\_\_ mit Eingabe vom 16. November 2018 an das Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht).

D. Mit Urteil Nr. 530 18 57 vom 24. Mai 2019 (mitgeteilt am 3. Oktober 2019) wies das Steuergericht das von A.\_\_\_\_ erhobene Rechtsmittel ab. Die Steuerverwaltung wurde ferner angewiesen, in Abänderung des Einsprache-Entscheids vom 17. Oktober 2018 A.\_\_\_\_ einen Betrag von insgesamt Fr. 8'020.-- zum steuerbaren Einkommen aufzurechnen.

E. Gegen diesen Entscheid des Steuergerichts erhob A.\_\_\_\_ mit Eingabe vom 31. Oktober 2019 beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), Beschwerde. Er rügt sinngemäss, die Vorinstanzen seien zu Unrecht davon ausgegangen, er sei unselbständig erwerbstätig. Zudem stellt sich der Beschwerdeführer auf den Standpunkt, die im kantonsgerichtlichen Verfahren eingereichten Unterlagen würden beweisen, dass die von ihm geltend gemachten Auslagen zum Abzug zuzulassen seien.

F. Mit Vernehmlassung vom 12. November 2019 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde.

G. Demgegenüber beantragte das Steuergericht mit Vernehmlassung vom 27. November 2019 die teilweise Gutheissung der Beschwerde.

H. Mit verfahrensleitender Verfügung vom 18. Dezember 2019 wurde der Fall der Kammer zur Beurteilung im Rahmen einer Urteilsberatung überwiesen und entschieden, dass die Beschwerdeverfahren betreffend Staatssteuer 2015 (Verfahrens-Nr. 810 19 291) und die direkte Bundessteuer 2015 zusammen behandelt werden.

I. Mit Verfügung vom 17. März 2020 wurde die am 18. März 2020 vorgesehene Urteilsberatung abgeboten.

J. Am 26. März 2020 wurde der Beschwerdeführer vom Kantonsgericht aufgefordert, schriftliche und detaillierte Bescheinigungen sämtlicher Leistungen einzureichen, die er in Form von Lohn- bzw. Provisionszahlungen, Spesenentschädigungen etc. von der B.\_\_\_\_ AG im Jahr 2015 erhalten hatte.

K. Am 18. April 2020 reichte der Beschwerdeführer beim Kantonsgericht die geforderten Unterlagen ein.

L. Das Steuergericht verzichtete mit Eingabe vom 22. Mai 2020 auf eine ergänzende Vernehmlassung und verwies auf die Erwägungen in den angefochtenen Entscheiden sowie auf die Vernehmlassung vom 27. November 2019.

Das Kantonsgericht zieht **in Erwägung** :

1.1 Gemäss Art. 145 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 i.V.m. § 3 der Vollzugsverordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 13. Dezember 1994 und § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 können Entscheide des Steuergerichts mit verwaltungsgerichtlicher Beschwerde beim Kantonsgericht als letzter kantonaler Instanz angefochten werden. Da auch alle weiteren formellen Voraussetzungen nach Art. 140 ff. DBG sowie den §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 erfüllt sind, ist auf die Beschwerde einzutreten.

1.2 Mit der Beschwerde in Steuersachen können alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (§ 45 Abs. 2 VPO). Dem Kantonsgericht kommt im vorliegenden Fall somit volle Kognition zu. Zulässig sind auch neue Anträge, Behauptungen und Beweismittel (§ 6 Abs. 3 VPO; vgl. Urteil des Kantonsgerichts, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV], vom 10. August 2016 [810 16 9] E. 7.2).

2.1 Im vorliegenden Verfahren ist einerseits strittig, ob der Beschwerdeführer von den Vorinstanzen zu Recht als unselbständig erwerbstätig betrachtet worden ist. Andererseits steht die Abzugsfähigkeit diverser von ihm geltend gemachter Auslagen infrage. Strittig sind in diesem Zusammenhang Auslagen für Mitarbeiter- und Kundenessen in der Höhe von Fr. 9'792.30, Auslagen für Hotelübernachtungen und Reisen in der Höhe von Fr. 4'234.10, Auslagen für Events/Büro in der Höhe von Fr. 30'316.20 (insbes. Kosten für einen Reisewettbewerb nach Mallorca und für ein Sommerfest), Auslagen für über audible.de und amazon.de bezogene Bücher und Hörbücher in der Höhe von Fr. 1'540.-- sowie die Aufrechnung eines Privatanteils für das Fahrzeug Land Rover des Beschwerdeführers.

2.2 Der Beschwerdeführer reichte im kantonsgerichtlichen Verfahren erstmals folgende Belege ein: Eine PowerPoint-Präsentation zur Beförderungsreise nach Mallorca, ein Beförderungsschreiben der B.\_\_\_\_ AG vom 9. April 2015, eine Kopie der Einladung zur Beförderungsparty

vom 2. Juli 2015 an seine Mitarbeitenden, diverse Rechnungsbelege von audible.de und amazon.de sowie die mit Verfügung vom 26. März 2020 von ihm geforderten Sozialleistungs- und Provisionsabrechnungen für das Jahr 2015.

3.1 Zunächst zu prüfen ist, ob der Beschwerdeführer zu Recht von den Vorinstanzen als unselbständig erwerbstätig betrachtet worden ist.

3.2 Die Vorinstanz führte in diesem Zusammenhang aus, dass als Indiz für eine selbständige Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers spreche, dass dieser als Agent bei der B.\_\_\_\_ AG als selbständiger Gewerbetreibender und als Vermittlungsagent überwiegend für die B.\_\_\_\_ AG tätig sei. Er übe seine Beratungs- und Vermittlungstätigkeit selbst aus und dürfe diese Tätigkeit keinem Dritten übertragen. Zudem sei er in der Ausgestaltung seiner Tätigkeit in organisatorischer, zeitlicher und örtlicher Hinsicht sowie in Bezug auf die Auswahl seiner Kundschaft frei. Die Benutzung der von der B.\_\_\_\_ AG zur Verfügung gestellten Büroräumlichkeiten stehe ihm ebenfalls frei. Die Vorinstanz stellte hingegen auch Indizien fest, die für eine unselbständige Erwerbstätigkeit sprächen: Aus dem zwischen dem Beschwerdeführer und der B.\_\_\_\_ AG geschlossenen Agenturvertrag ergebe sich, dass der Beschwerdeführer auf eigene Kosten zwar Hilfspersonen, aber keine Unteragenten anstellen dürfe, er die als obligatorisch bezeichneten Ausbildungen besuchen müsse und dass die B.\_\_\_\_ AG die Kosten für die zur Verfügung gestellte Büroinfrastruktur, für die interne Ausbildung sowie teilweise auch für Werbe- und Sponsoring-Aktivitäten trage. Die B.\_\_\_\_ AG lege das Corporate Design sowie die Corporate Identity fest. Der unbefristet abgeschlossene Vertrag könne unter Einhaltung einer Frist von einem bzw. zwei Monaten auf Ende des Kalendermonats aufgelöst werden und nach Ablauf des Vertragsverhältnisses seien alle Unterlagen und Materialien, die Geschäftsdaten der B.\_\_\_\_ AG enthielten, zu retournieren. Darüber hinaus werde der Beschwerdeführer in sozialversicherungsrechtlicher Hinsicht nicht wie ein Selbständigerwerbender, sondern wie ein Arbeitnehmer behandelt, er unterstehe einem Konkurrenzverbot und sei nur für die B.\_\_\_\_ AG tätig, dies obwohl ihm die Tätigkeit für eine andere Versicherung nicht grundsätzlich untersagt sei. Aus all diesen Anhaltspunkten schloss die Vorinstanz, dass der Beschwerdeführer in der täglichen Routine seines Büroalltags und Ablaufs zwar frei sei, sich aber in wesentlichen Dingen einer Reihe von Vorschriften beugen müsse, weshalb sie zum Ergebnis kam, dass der Beschwerdeführer unselbständig erwerbstätig sei.

3.3 Der Beschwerdeführer stellt sich demgegenüber auf den Standpunkt, selbständig erwerbstätig zu sein, da er direkt von den Umsätzen profitiere, zu 100% auf Provisionsbasis arbeite und in der Lage sei, so viele Agenten anzustellen, wie er möchte. Die B.\_\_\_\_ AG biete ihm eine Plattform, auf welcher er Produkte von rund 60 verschiedenen Gesellschaften vermitteln könne. Die von der B.\_\_\_\_ AG vorgegebenen Richtlinien würden sich auf die von der Eidgenössischen Finanzmarktaufsicht FINMA für die Branche festgelegten Vorgaben stützen, so insbesondere das Erfordernis, gewisse Aus- und Weiterbildungen besuchen zu müssen. Zudem sei er an keine Arbeitszeiten gebunden, müsse Aufträge nicht ausführen, könne seinen Arbeitsort frei wählen, sei an keine Gebiete gebunden und es sei ihm gemäss Agenturvertrag erlaubt, auch anderen Tätigkeiten nachzugehen.

4.1 Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung beurteilt sich die Frage, ob im Einzelfall selbständige oder unselbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, nicht aufgrund der Rechtsnatur des Vertragsverhältnisses zwischen den Parteien. Entscheidend sind vielmehr die wirtschaftlichen Gegebenheiten (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_929/2019, 2C\_930/2019 vom 17. Januar 2020 E. 2.2). Die zivilrechtlichen Verhältnisse vermögen dabei Anhaltspunkte für die steuerrechtliche Qualifikation zu bieten, ohne jedoch ausschlaggebend zu sein (kritisch hierzu BRUNO KNÜSEL/CLAUDIA SUTER, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl., Basel 2017, N 2 zu Art. 17 DBG). Als unselbständig erwerbstätig ist im Allgemeinen zu betrachten, wer von einem Arbeitgeber in betriebswirtschaftlicher bzw. arbeitsorganisatorischer Hinsicht abhängig ist und kein spezifisches Unternehmerrisiko trägt (BGE 123 V 161 E. 1; Urteil des Bundesgerichts 2C\_603/2014 vom 21. August 2015 E. 2.2). Im Gegensatz dazu gelten diejenigen natürlichen Personen als selbständig erwerbend im Sinne des Gesetzes (vgl. Art. 18 Abs. 1 DBG und Art. 8 ff. des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG] vom 14. Dezember 1990), die einer Tätigkeit nachgehen, mit der sie auf eigenes Risiko, unter Einsatz der Produktionsfaktoren Arbeit und Kapital, in einer von ihnen frei gewählten Arbeitsorganisation, dauernd oder vorübergehend, haupt- oder nebenberuflich, in jedem Fall aber mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnehmen (Urteil des Bundesgerichts 2C\_948/2010 vom 31. Oktober 2011 E. 2.2). Untergeordnete Anhaltspunkte sind etwa die Beschäftigung von Personal, das Ausmass der Investitionen, ein vielfältiger, wechselnder Kundstamm und das Vorliegen eigener Geschäftsräumlichkeiten (BGE 138 II 251 E. 2.4.2; BGE 125 II 113 E. 5b). Die verschiedenen Gesichtspunkte der selbständigen und unselbständigen Erwerbstätigkeit abschliessend zu umschreiben, erweist sich als problematisch. Ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist deshalb stets nach den gesamten Umständen des Einzelfalls zu beurteilen. Die einzelnen Gesichtspunkte dürfen dabei nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten (BGE 138 II 251 E. 2.4.2; BGE 125 II 113 E. 5b; Urteil des Bundesgerichts 2C\_42/2015, 2C\_43/2015 vom 10. September 2015 E. 2.1). Aus den genannten Grundsätzen allein lassen sich noch keine einheitlichen, schematisch anwendbaren Lösungen ableiten. Die Vielfalt der im wirtschaftlichen Leben anzutreffenden Sachverhalte zwingt dazu, die Stellung einer erwerbstätigen Person jeweils unter Würdigung der gesamten Umstände des Einzelfalls zu beurteilen. Weil dabei vielfach Merkmale beider Erwerbsarten zu Tage treten, muss sich der Entscheid oft danach richten, welche dieser Merkmale im konkreten Fall überwiegen (vgl. statt vieler BGE 144 V 111 E. 4.2 m.w.H.).

4.2 Das Urteil der Vorinstanz ist in diesem Punkt zu bestätigen. Sie hat in ihrem Entscheid alle wichtigen Aspekte geprüft und die für und gegen eine Selbständigkeit des Beschwerdeführers sprechenden Indizien abgewogen. Zwar würde ein Indiz für sich allein für diese Folgerung nicht genügen. Bei gesamthafter Betrachtung aller Indizien (obligatorische Ausbildungen, Kostenübernahme für die Büroinfrastruktur durch die B.\_\_\_\_ AG, Werbe- und Sponsoring-Aktivitäten der B.\_\_\_\_ AG, vorgegebene Corporate Identity und Corporate Design, auf unbestimmte Zeit abgeschlossener Agenturvertrag, Kündigungsfrist von einem resp. zwei Monaten auf Ende eines Kalendermonats, Pflicht zur Rückgabe von Unterlagen und Materialien etc.) ist der Schluss des Steuergerichts zutreffend, dass alle Anhaltspunkte dafür sprechen, dass der Beschwerdeführer die tägliche Routine seines Büroalltags zwar frei bestimmen könne, er sich aber in wesentlichen

Dingen einer Reihe von Vorschriften beugen müsse, was im Ergebnis die Waage hin zur unselbständigen Erwerbstätigkeit kippen lasse. Der Beschwerdeführer bringt auch nichts vor, was zu einem vom angefochtenen Entscheid abweichenden Ergebnis führen könnte. Als Indiz einer wirtschaftlichen Abhängigkeit des Beschwerdeführers spricht die Tatsache, dass er in sozialrechtlicher Hinsicht nicht wie ein Selbständigerwerbender, sondern wie ein Arbeitnehmer behandelt wird (vgl. hierzu BGE 137 I 273 E. 4.4.1). Ein weiteres Indiz liegt in der Tatsache, dass der Beschwerdeführer nur für ein einziges Unternehmen tätig ist (vgl. auch THOMAS GEISER, Aus der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Arbeitsrecht, in: Aktuelle Juristische Praxis [AJP] 2007, S. 1514-1524, S. 1516, Ziff. 2.10). Aus der Tatsache, dass er Agenten rekrutieren und einstellen könne, kann nicht geschlossen werden, dass er dies auf selbständiger Basis tue, zumal der Beschwerdeführer selbst ausführt, dass die Vertragsbeziehung zwischen den Agenten und der B.\_\_\_\_ AG bestehe. Darüber hinaus ist darauf hinzuweisen, dass für den Beschwerdeführer allfällige Werbeauslagen entfallen. Auch wenn im von ihm ins Recht gelegten Muster-Agenturvertrag die Rechtsstellung des Agenten als selbständig Gewerbetreibender bezeichnet und festgehalten wird, dass er zu B.\_\_\_\_ AG in einem Auftragsverhältnis und somit weder in einem Anstellungsverhältnis noch in einer gesellschaftsrechtlichen Beziehung stehe (Ziff. 3.2 des Agenturvertrags), entscheiden wirtschaftliche Gegebenheiten und nicht die Bezeichnung des Vertrags bzw. der Parteiwille über die Frage, ob eine selbständige oder unselbständige Erwerbstätigkeit vorliegt. Der Schluss der Vorinstanz, es liege keine Selbständigkeit vor, ist deshalb nicht zu beanstanden und die Beschwerde erweist sich in diesem Punkt als unbegründet.

5.1 Weiter ist vorliegend strittig, ob beim Beschwerdeführer diverse Auslagen zum Abzug zuzulassen sind.

5.2 Gemäss Art. 25 DBG werden zur Ermittlung des Reineinkommens von den gesamten steuerbaren Einkünften die Aufwendungen (sog. Gewinnungskosten) und allgemeinen Abzüge nach den Art. 26 - 33a DBG abgezogen. Näheres regelt die Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer (Berufskostenverordnung, BKV) vom 10. Februar 1993. Unter den abzugsfähigen Berufskosten (Gewinnungskosten) versteht das DBG die für die Ausübung der unselbständigen Erwerbstätigkeit notwendigen Kosten und zählt insbesondere die Kosten für den Arbeitsweg auf (Art. 26 Abs. 1 lit. a DBG; BRUNO KNÜSEL/CLAUDIA SUTER, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl., Basel 2017, N 1 ff. zu Art. 26 DBG). Die abzugsfähigen Gewinnungskosten sind in erster Linie von den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebenshaltung abzugrenzen. Lebenshaltungskosten sind alle jene Ausgaben, welche nicht ausschliesslich zum Zweck der Einkommenserzielung getätigt werden. Sie dienen der Befriedigung der allgemeinen Lebensbedürfnisse des Menschen (Essen, Wohnen, Kleidung, Bildung, Erholung usw.) und bilden bei den meisten Personen den Anlass zur Einkommenserzielung. Sie entstehen somit nicht deshalb, weil eine Person Einkommen erzielt; vielmehr erzielt die Person Einkommen, weil sie finanzielle Mittel benötigt, um ihre allgemeinen Lebensbedürfnisse zu befriedigen. Die Lebenshaltungskosten stellen daher Einkommensverwertung dar. Wenn auch die Befriedigung der elementaren Bedürfnisse (Essen, Wohnen, Kleidung) eine unerlässliche Voraussetzung einer Erwerbstätigkeit ist, so handelt es sich bei den betreffenden

Ausgaben dennoch nicht um Gewinnungskosten für das Erwerbseinkommen, weil diese Ausgaben nicht speziell nur zum Zwecke der Einkommenserzielung aufgewendet werden. Die Abgrenzung zwischen Gewinnungskosten und Lebenshaltungskosten kann in einzelnen Fällen Schwierigkeiten bereiten. Dabei ist zu beachten, dass Gewinnungskosten nur jene Aufwendungen sind, welche eindeutig durch die Einkommenserzielung bedingt und ziffernmässig feststellbar sind. Alle anderen Auslagen sind Lebenshaltungskosten: im Zweifel gehören dazu auch solche, die einen gewissen Zusammenhang mit der Einkommenserzielung aufweisen, jedoch ziffernmässig nicht eindeutig von den Lebenshaltungskosten abgegrenzt werden können (vgl. ERNST HÖHN/ROBERT WALDBURGER, Steuerrecht, Band I, Bern, 2001, N 113 f. zu § 14).

6.1 Zunächst sind die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Kosten für Mitarbeiter- und Kundenessen, Hotelübernachtungen und Reisen zu prüfen. In der Steuererklärung 2015 forderte der Beschwerdeführer den Abzug von Auslagen für Reisen in der Höhe von Fr. 4'234.10 und für Essen mit Mitarbeitenden und Kunden in der Höhe von Fr. 9'792.30. Die Steuerverwaltung liess im Einsprache-Entscheid bezüglich Auslagen für Reisen einen Betrag von Fr. 1'352.-- zum Abzug zu. Ausgenommen wurden Auslagen für Reisen in der Höhe von Fr. 286.-- und für Parkgebühren, weil diese nicht nachgewiesen worden seien, sowie für diverse Übernachtungen, die als Weiterbildungskosten separat verrechnet worden seien. Da der Beschwerdeführer für die geltend gemachten Kosten für Essen mit seinen Mitarbeitenden und Kunden nur die Kreditkartenabrechnungen und keine Bestätigung des Vorgesetzten für die Beträge von über Fr. 300.-- beigebracht habe, liess die Steuerverwaltung nur einen Betrag in der Höhe von Fr. 4'165.-- zum Abzug zu. Im angefochtenen Urteil rechnete das Steuergericht von diesen Fr. 4'165.-- zu Ungunsten des Beschwerdeführers einen Anteil in der Höhe von Fr. 1'000.-- als private Lebenshaltungskosten auf.

6.2 Nach der allgemeinen Beweislastregel im Steuerrecht trägt die Veranlagungsbehörde die Beweislast für steuererhöhende und steuerbegründende Tatsachen, während die steuerpflichtige Person jene Tatsachen nachzuweisen und zu belegen hat, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (BGE 140 II 248 E. 3.5). Die Beweislast dafür, dass die geltend gemachten Auslagen Gewinnungskosten darstellen, trägt der Steuerpflichtige, da es sich dabei um steuermindernde Tatsachen handelt (vgl. BGE 121 II 257 E. 4c/aa). Sämtliche effektiven Auslagen sind somit – nicht nur betragsmässig, sondern auch unter dem Aspekt des geschäftsbedingten Zusammenhangs – grundsätzlich nachzuweisen oder (ausnahmsweise) zumindest glaubhaft zu machen. Dabei kann insbesondere im Zusammenhang mit Geschäftsessen längst als allgemein bekannt gelten, wie sehr im Einzelnen darzutun ist, worin der relevante berufliche Kontext besteht (Angaben zu Kunden, Hintergrund und Bedeutung der Geschäfte oder des Werbeeffekts usw.). Der Nachweis des Geschäftsbezugs ist von besonderer Bedeutung, wo Auslagen – wie die vorliegend geltend gemachten Konsumationsunkosten – regelmässig auch im Bereich der privaten Lebenshaltung anfallen. Mit Bezug auf Repräsentationsspesen sehen die Muster-Spesenreglemente denn auch vor, bei Einladungen von Drittpersonen neben dem Datum der Einladung und dem Namen sowie Ort des Lokals zusätzlich die Namen der anwesenden Personen und den Geschäftszweck der Einladung zu vermerken (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_273/2013, 2C\_274/2013 vom 16. Juli 2013 E. 4.1). Den geschäftlichen Zusammenhang der geltend gemachten Auslagen kann mit einem vertretbaren Aufwand umfassend und überprüfbar belegt oder

zumindest substantiiert werden. Die vom Beschwerdeführer eingereichten Kreditkartenabrechnungen belegen lediglich, dass er die Rechnungen für die Essen bezahlt hat, nicht jedoch den geschäftsbedingten Zusammenhang der Auslagen. Insofern hat der Beschwerdeführer diesbezüglich den geforderten konkreten Nachweis nicht erbracht und die Vorinstanzen haben in diesem Punkt zu Recht nicht die gesamten geltend gemachten Auslagen zum Abzug zugelassen (vgl. auch Urteil des Kantonsgerichts Freiburg vom 27. Juli 2016 [607 2015 22] E. i.1c). Da Verpflegungsauslagen grundsätzlich private Lebenshaltungskosten darstellen, ist in diesem Zusammenhang auch nicht zu beanstanden, dass das Steuergericht bei den geltend gemachten Auslagen für Essen einen ermessensweise festgelegten Betrag in der Höhe von Fr. 1'000.-- als private Lebenshaltungskosten des Beschwerdeführers aufgerechnet hat (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_807/2009 vom 19. April 2010 E. 2.1). Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass die Abzüge grundsätzlich in jeder Steuerperiode neu überprüft werden können. Eine für diese Periode entschiedene Frage kann in einer folgenden Periode erneut beurteilt werden und ist somit einer neuen, umfassenden Überprüfung zugänglich (vgl. BGE 140 II 157 E. 8; Urteil des Bundesgerichts 2A.367/2005 vom 20. Dezember 2005 E. 4.2.2). Grundsätzlich vermag eine behördliche Praxis für sich allein genommen kein berechtigtes Vertrauen zu begründen. Die von der Steuerverwaltung einmal getroffene Beurteilung hat daher keine Zusicherungswirkung für nachfolgende Steuerperioden. Die Steuerverwaltung kann demzufolge in späteren Steuerperioden aufgrund einer erneuten Prüfung zu einem anderen Ergebnis gelangen. Im Verhalten der Steuerbehörden des Kantons D.\_\_\_\_\_ anlässlich früherer Veranlagungen kann der Beschwerdeführer somit nichts zu seinen Gunsten ableiten. Die Beschwerde ist folglich auch in diesem Punkt abzuweisen.

7. Die B.\_\_\_\_\_ AG bestätigte, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2015 Kosten in der Höhe von Fr. 22'941.65 selbst zu tragen hatte (vgl. Bestätigung vom 27. Dezember 2016 betreffend Material, Seminar, Lohnkonto etc.). Diese Auslagen berücksichtigte die Steuerverwaltung im Einsprache-Entscheid vollumfänglich. Zu beantworten ist noch die Frage, ob die zusätzlichen Aufwendungen für Events/Büro in der vom Beschwerdeführer geltend gemachten Höhe von Fr. 30'316.20, unter anderem für einen Reisewettbewerb nach Mallorca und ein Beförderungsfest (Sommerfest), geschäftsmässig begründet waren. Das Steuergericht schützte die Ansicht der Steuerverwaltung und hielt fest, dass es am Nachweis eines konkreten Zusammenhangs zwischen den Ausgaben und der beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers fehle. Dieser habe beispielsweise die Unterlagen zur Ausschreibung des Reisewettbewerbs oder nähere Informationen zum Sommerfest beibringen können. Im kantonsgerichtlichen Verfahren reichte der Beschwerdeführer Unterlagen zum Reisewettbewerb nach Mallorca ein, aus welchen ersichtlich ist, unter welchen Bedingungen die Reise mit dem Ziel der Beförderung von Mitarbeitenden stattfand. Zudem reichte er ein Schreiben der B.\_\_\_\_\_ AG vom 9. April 2015, welches seine Beförderung zum Manager bestätigte, sowie die Einladung an seine Mitarbeitenden zum Beförderungsfest ein. Hierauf beantragte das Steuergericht eine Gutheissung der Beschwerde in diesem Punkt. Der Beschwerdeführer habe hinreichend nachgewiesen, dass er diese Veranstaltungen tatsächlich durchgeführt habe, wobei ersichtlich werde, dass es sich um berufsbedingte Auslagen gehandelt habe. Auch in diesem Punkt ist der Auffassung der Vorinstanz zu folgen. Wie der Beschwerdeführer in seiner Eingabe vom 31. Oktober 2019 ausführt, diene die Wettbewerbsausschreibung zur Reise nach Mallorca dazu, während den Qualifikationsmonaten mehr Umsatz zu erzielen. Ziel der Reise sei es gewesen, die Beförderung zum Manager zu erreichen. Obwohl nicht von

der Hand zu weisen ist, dass die Beförderungsreise berufliche Interessen mit privaten Annehmlichkeiten verband ("Shopping, kulinarisch verwöhnen lassen, extra Geld"), kommt das Gericht zum Schluss, dass die Reise des Beschwerdeführers mit 17 Mitarbeitenden, die den Wettbewerb gewonnen hatten, zum Zwecke der Einkommenserzielung erfolgte bzw. zumindest hierfür nützlich war. Dasselbe gilt für die Beförderungsparty, zu welcher der Beschwerdeführer seine Mitarbeitenden in der Folge eingeladen hat. Bei den Auslagen Events/Büro sind damit die Kosten für den Reisewettbewerb nach Mallorca in der Höhe von Fr. 18'530.-- und für das Catering des Beförderungsfestes (Sommerfest) in der Höhe von Fr. 3'159.70 als Gewinnungskosten zuzulassen. Die übrigen geltend gemachten Kosten sind hingegen nicht zum Abzug zuzulassen.

8.1 Bei den Weiterbildungskosten machte der Beschwerdeführer einen Betrag in der Höhe von insgesamt Fr. 21'011.80 geltend. Dieser Betrag setzt sich aus Kosten für Bücher für seine Agenten, Hörbücher, ein Seminar (zuzüglich Auslagen für das Seminar) sowie für ein Coaching zusammen. Die Vorinstanzen liessen die Kosten für das Seminar zum Abzug zu. Die geltend gemachten Kosten für ein Coaching in der Höhe von Fr. 720.-- wurden von der Steuerverwaltung nicht gewährt, während das Steuergericht diesen Abzug zulies, da die Kosten im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers stehen würden. Noch strittig ist die Gewährung des Abzugs der Kosten für Bücher und Hörbücher: Während die Steuerverwaltung den Abzug von Auslagen in der Höhe von Fr. 1'540.-- gewährte, rechnete das Steuergericht diesen Betrag wieder auf, weil unklar sei, welche Art Audiodateien der Beschwerdeführer erworben habe. Es fehle ein detaillierter Nachweis hierfür. Im kantonsgerichtlichen Verfahren reichte der Beschwerdeführer die detaillierten Rechnungen von audible.de und amazon.de zu den Akten. Das Steuergericht führte in seiner Vernehmlassung vom 27. November 2019 daraufhin aus, dass der Beschwerdeführer grösstenteils belegt habe, Bücher und Hörbücher erworben zu haben, die mit seiner beruflichen Tätigkeit im Zusammenhang stehen würden. Drei Rechnungen von audible.de in der Höhe von je € 30.-- für 3-Monats-Geschenkeabos könnten hingegen nicht der beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers zugeordnet werden und seien deshalb nicht zu berücksichtigen.

8.2 Von den Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit können als Gewinnungskosten u.a. "die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten" sowie "die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten", wozu die Praxis auch die sog. Wiedereinstiegskosten rechnet, abgezogen werden (Art. 26 Abs. 1 lit. c und d DBG). Als mit dem Beruf zusammenhängende Weiterbildungskosten sind gemäss der Rechtsprechung nur solche Auslagen abziehbar, die im Rahmen des bereits erlernten und ausgeübten Berufs anfallen. Abzugsfähig sind Aufwendungen, welche dazu dienen, dass der Steuerpflichtige den Anforderungen der bisherigen Tätigkeit besser gerecht wird (Urteil des Bundesgerichts 2C\_104/2010 vom 23. Juni 2010 E. 2.2 m.w.H.). Es sind alle Kosten der Weiterbildung abzugsfähig, die objektiv mit dem gegenwärtigen Beruf des Steuerpflichtigen im Zusammenhang stehen und die er zur Erhaltung seiner beruflichen Chancen für angezeigt hält, auch wenn sich die Ausgabe als nicht absolut unerlässlich erweist, um die gegenwärtige berufliche Stellung nicht einzubüssen. Es wird nicht verlangt, dass das Erwerbseinkommen ohne die streitige Auslage überhaupt nicht hätte erzielt werden können oder dass eine rechtliche Pflicht zur Bezahlung der entsprechenden Aufwendungen bestünde. Es genügt, dass die Kosten für die Erzielung des Einkommens nützlich sind und

nach der Verkehrsauffassung im Rahmen des Üblichen liegen (Urteil des Bundesgerichts 2C\_104/2010 vom 23. Juni 2010 E. 2.2.2).

8.3 Bei den vom Beschwerdeführer eingereichten Rechnungsnachweisen handelt es sich um Hörbücher und Bücher, die in guten Treuen zum Kreis der Unkosten gerechnet und somit steuerlich als geschäftsmässig begründet anerkannt werden können. Mit der Vorinstanz ist jedoch festzustellen, dass dies nicht für die drei Rechnungen von audible.de in der Höhe von je € 30.-- für 3-Monats-Geschenkeabos gilt, da diese nicht konkret der beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers zugeordnet werden können. Die Beschwerde ist in diesem Punkt somit teilweise gutzuheissen.

9.1 Schliesslich ist vorliegend noch zu prüfen, ob die Rüge des Beschwerdeführers, er habe in der Steuererklärung bei der Kostenaufstellung betreffend Autospesen in der Höhe von insgesamt Fr. 31'148.65 bereits einen Privatanteil für das Fahrzeug Land Rover in der Höhe von Fr. 4'672.30 berücksichtigt, zutreffend ist. Die Steuerverwaltung hatte im Einsprache-Entscheid erwogen, es sei auf einen Anteil für den Privataufwand zu verzichten, weil der Beschwerdeführer mehrere Fahrzeuge eingelöst habe. Daraufhin berücksichtigte die Steuerverwaltung Fahrzeugkosten in der Höhe von Fr. 27'295.--. Das Steuergericht änderte die Veranlagung zuungunsten des Beschwerdeführers und rechnete diesem für das Fahrzeug Land Rover einen Privatanteil von 9,6% des Kaufpreises von Fr. 64'629.--, und damit in der Höhe von Fr. 6'200.--, auf.

9.2 Steuerpflichtige Personen, die entweder von ihrer Arbeitgeberfirma ein Geschäftsfahrzeug zur Verfügung gestellt erhalten oder welche die gesamten Betriebspesen ihres eigenen, privaten Motorfahrzeugs von der Arbeitgeberfirma vergütet erhalten, müssen sich einen Privatanteil anrechnen lassen. Der Privatanteil bei Geschäftsfahrzeugen kann entweder effektiv oder pauschal berechnet werden. Bei der effektiven Berechnung werden die privat gefahrenen Kilometer mittels Fahrtenbuch nachgewiesen oder geschätzt und ins Verhältnis zur gesamten Fahrleistung des Fahrzeugs gesetzt. Der Privatanteil entspricht dem auf diese Weise ermittelten Anteil der gesamten Betriebskosten. In der Praxis wird die effektive Methode lediglich bei anteilmässig sehr tiefer privater Nutzung angewendet. Bei der pauschalen Berechnung beträgt der Ansatz pro Monat 0,8% (resp. 9,6% pro Jahr) des Kaufpreises exklusive Mehrwertsteuer (MWST). Die Berechnung basiert auf dem Kaufpreis des Fahrzeugs, welcher stellvertretend für sämtliche mit dem Kauf und Betrieb des Fahrzeugs in Zusammenhang stehenden Kosten (Fahrzeug, Benzin, Versicherung, Ersatzteile, Flüssigkeiten, Service, Steuern und Finanzierung) der Unternehmung steht (vgl. von der Schweizerischen Steuerkonferenz [SSK] und der ESTV herausgegebene Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung [Formular 11] vom 20. Januar 2010, S. 7). Diese Praxis ist auch bei mehreren Fahrzeugen anzuwenden, zumal der Beschwerdeführer während eines bestimmten Zeitraums nur ein Fahrzeug geschäftlich nutzen kann (vgl. KGE VV vom 14. März 2018 [810 17 28] E. 9.1). Unterbleibt die Ausscheidung eines Privatanteils, werden Ausgaben privater Art zu Unrecht als geschäftsbedingt dargestellt (Urteil des Bundesgerichts 6B\_755/2012 vom 4. Juli 2013 E. 2.4.2). Aus den Akten ist schliesslich nicht ersichtlich, dass der Beschwerdeführer für das Fahrzeug Land Rover bereits einen Privatanteil aufgerechnet hätte. Auch diese Rüge des Beschwerdeführers ist somit nicht zu hören.

10. Nach dem Gesagten ist der Entscheid des Steuer- und Enteignungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, Nr. 530 18 57 vom 24. Mai 2019 in teilweiser Gutheissung der Beschwerde aufzuheben und die Sache zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

11. Es bleibt über die Kosten zu entscheiden. Für die Beschwerde an das Kantonsgericht als weitere kantonale Beschwerdeinstanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 DBG die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG sinngemäss. Gemäss Art. 144 Abs. 1 DBG werden die Kosten des Verfahrens der unterliegenden Partei auferlegt. Nach Art. 144 Abs. 3 DBG kann von einer Kostenaufgabe abgesehen werden, wenn besondere Verhältnisse es rechtfertigen. Die Höhe der Kosten des Verfahrens wird durch das kantonale Recht bestimmt (Art. 144 Abs. 5 DBG). Vorliegend rechtfertigt es sich, dem teilweise obsiegenden Beschwerdeführer reduzierte Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 700.-- aufzuerlegen. Diese sind mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'800.-- zu verrechnen. Der zu viel bezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'100.-- ist dem Beschwerdeführer zurückzuerstatten. Die Parteikosten sind wettzuschlagen (Art. 145 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes [VwVG] vom 20. Dezember 1968).

Demgemäss wird **e r k a n n t** :

- ://:
1. In teilweiser Gutheissung der Beschwerde wird der Entscheid des Steuer- und Enteignungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, Nr. 530 18 57 vom 24. Mai 2019 aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.
  2. Die reduzierten Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 700.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'800.-- verrechnet. Der zu viel bezahlte Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'100.-- wird dem Beschwerdeführer zurückerstattet.
  3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Vizepräsident

Gerichtsschreiberin