



Entscheid

15. Oktober 2012

Mitwirkend:

Einzelrichter Marcus Thalmann und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

A,

**Beschwerdeführer/
Rekurrent,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

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

betreffend

Direkte Bundessteuer 2009 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2009

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) deklarierte in der Steuererklärung 2009 vom 30. November 2010 ein steuerbares Einkommen von Fr. 21'923.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 21'832.- (Staats- und Gemeindesteuern) sowie ein steuerbares Vermögen von Fr. 0.- (Staats- und Gemeindesteuern). In der Beweisaufgabe vom 7. Juli 2011 ersuchte der Steuerkommissär den Pflichtigen (unter anderem) um verschiedene Angaben und Beweisleistungen im Zusammenhang mit den vom Pflichtigen geltend gemachten Autofahrkosten. Da der Steuerkommissär die Unterlagen, welche der Pflichtige mit E-Mail vom 3. August 2011 eingereicht hatte, als ungenügend erachtete, erliess er am 9. und 29. August 2011 zwei Mahnungen, welche der Pflichtige unbeantwortet liess. In der Folge unterbreitete der Steuerkommissär dem Pflichtigen am 4. Oktober 2011 einen Veranlagungsvorschlag für die direkte Bundessteuer und einen Einschätzungsvorschlag für die Staats- und Gemeindesteuern. Anstelle einer Stellungnahme zu den Vorschlägen reichte der Pflichtige am 7. November 2011 eine rektifizierte Steuererklärung mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 36'475.- (direkte Bundessteuer) und Fr. 34'029.- (Staats- und Gemeindesteuern) ein. In der Veranlagungsverfügung vom 1. Dezember 2011 setzte der Steuerkommissär das steuerbare Einkommen auf Fr. 101'800.- fest. Gleichzeitig erliess er den Einschätzungsentscheid für die Staats- und Gemeindesteuern mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 99'900.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.-.

B. Mit Schreiben vom 30. Dezember 2011 erhob der Pflichtige Einsprache gegen diese Entscheide und beantragte ein steuerbares Einkommen von Fr. 36'400.- (direkte Bundessteuer) und Fr. 34'000.- (Staats- und Gemeindesteuern). Am 13. Januar 2012 erliess der Steuerkommissär eine weitere Beweisaufgabe, in welcher er den Pflichtigen um zusätzliche Beweisleistungen ersuchte. Der Steuerkommissär betrachtete die Eingabe des Pflichtigen vom 14. Februar 2012 als ungenügend und verfügte daher am 27. Februar 2012 eine Mahnung, welche der Pflichtige in der Folge unbeantwortet liess. Mit Einspracheentscheiden vom 29. Mai 2012 hiess das kantonale Steueramt die Einsprachen teilweise gut und setzte das steuerbare Einkommen auf Fr. 87'800.- (direkte Bundessteuer) und Fr. 85'900.- (Staats- und Gemeindesteuern) herab.

C. Am 3. Juli 2012 erhob der Pflichtige Beschwerde und Rekurs gegen diese Einspracheentscheide und erneuerte die Anträge, welche er im Einspracheverfahren gestellt hatte, worauf er sein Vorbringen mit Schreiben vom 10. Juli 2012 ergänzte. In der Beschwerde- und Rekursantwort vom 2. August 2012 verzichtete das kantonale Steueramt auf eine Stellungnahme zur Sache. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Unter sinngemässer Bezugnahme auf die rektifizierte Steuererklärung vom 7. November 2011 macht der Pflichtige Autofahrkosten 2009 von Fr. 28'560.- für die Strecke von B (Wohnort) nach C (Arbeitsort) und zurück geltend (85 km Streckenlänge, 240 Arbeitstage, 2 Fahrten pro Tag, Gesamtstrecke von 40'800 km, Fr. 0.70/km). Wie der Pflichtige in der Beschwerde und im Rekurs zu diesem Punkt ausführt, müssten nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts die Fahrkosten nicht näher belegt werden.

In den angefochtenen Einspracheentscheiden erwog das kantonale Steueramt in diesem Zusammenhang, dass der Pflichtige, was sich aus den vom Pflichtigen am 3. August 2011 eingereichten Autoservicebelegen ergebe, in den gut zwei Jahren zwischen dem 4. November 2008 (Kilometerstand 99'083 km) und dem 11. November 2010 (Kilometerstand 158'225 km) eine Strecke von 59'142 km zurückgelegt habe. Umgerechnet auf ein Jahr ergebe sich eine Strecke von rund 29'500 km, worin die Privatfahrten inbegriffen seien. Dies sei massiv weniger als die geltend gemachten 40'800 km. Da sich der wirkliche Sachverhalt nicht feststellen lasse, müsse er nach pflichtgemäsem Ermessen geschätzt werden. Angemessen seien 20'000 km, was Fahrkosten von Fr. 14'000.- entspreche.

b) Gemäss Art. 26 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und § 26 Abs. 1 lit. a des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) können unselbständig Erwerbstätige die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte von den gesamten steuerbaren Einkünften

abziehen. Laut Art. 26 Abs. 2 DBG und § 26 Abs. 2 StG werden für die Berufskosten gemäss Art. 16 Abs. 1 lit. a - c und § 26 Abs. 1 lit. a - c StG Pauschalansätze festgesetzt; im Fall von lit. a und c von Art. 26 Abs. 1 DBG bzw. § 26 Abs. 1 StG steht dem Steuerpflichtigen der Nachweis höherer Kosten offen.

Das Eidgenössische Finanzdepartement hat gestützt auf Art. 26 Abs. 2 DBG die Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbstständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 (in der für die Steuerperiode 2009 geltenden Fassung vom 21. Juli 2008; ZStB II Nr. 63/012 und Nr. 63/041, nachfolgend Berufskostenverordnung) erlassen. Gemäss Art. 5 Abs. 2 Berufskostenverordnung sind bei Benützung privater Fahrzeuge als notwendige Kosten die Auslagen abziehbar, die bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel anfallen würden. Steht kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung oder ist dessen Benützung objektiv nicht zumutbar, so können die Kosten des privaten Fahrzeugs gemäss den Pauschalen nach Art. 3 Berufskostenverordnung abgezogen werden. Der Nachweis höherer berufsnöthiger Kosten bleibt vorbehalten (Art. 5 Abs. 3 Berufskostenverordnung). Im Anhang sind die Fahrkosten privater Fahrzeuge auf Fr. -.70 pro Fahrkilometer festgesetzt worden.

In Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern enthält die Verfügung der Finanzdirektion vom 27. Oktober 2008 über die Pauschalierung von Berufsauslagen Unselbständigerwerbender bei der Steuereinschätzung (ZStB I Nr. 17/203) eine nahezu identische Regelung:

I. Unselbständigerwerbende können als notwendige Berufsauslagen im Sinn von § 26 StG ohne besondere Nachweise geltend machen:

1. Für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte:

a) bei ständiger Benützung öffentlicher Verkehrsmittel (Bahn, Schiff, Strassenbahn, Autobus) die notwendigen Abonnementskosten

b) (...)

c) bei ständiger Benützung eines Motorrades oder Autos die Abonnementskosten des öffentlichen Verkehrsmittels

Die Kosten für das private Motorfahrzeug können nur ausnahmsweise geltend gemacht werden:

- *wenn ein öffentliches Verkehrsmittel fehlt, d.h. wenn die Wohn- oder Arbeitsstätte von der nächsten Haltestelle mindestens 1 km entfernt ist oder bei Arbeitsbeginn oder -ende kein öffentliches Verkehrsmittel fährt;*
- *wenn sich mit dem privaten Motorfahrzeug eine Zeitersparnis von über einer Stunde (gemessen von der Haustüre zum Arbeitsplatz und zurück) ergibt;*
- *soweit der Steuerpflichtige auf Verlangen und gegen Entschädigung des Arbeitgebers das private Motorfahrzeug ständig während der Arbeitszeit benützt und für die Fahrten zwischen der Wohn- und Arbeitsstätte keine Entschädigung erhält;*
- (...)

In diesen Fällen können zum Abzug geltend gemacht werden:

(...)

für Auto 70 Rp. pro Fahrkilometer.

c) Die Veranlagungsbehörden stellen zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Art. 123 Abs. 1 DBG; ähnlich § 132 Abs. 1 StG). Daraus ergibt sich die Pflicht der Steuerbehörde, den für den Einschätzungsentscheid rechtserheblichen Sachverhalt von Amts wegen abzuklären und ihm nur solche Tatsachen zugrunde zu legen, von deren Vorhandensein sie sich selber überzeugt hat (Untersuchungsgrundsatz; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 123 N 6 ff., Art. 130 N 2 ff. DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 138 N 14). Der Steuerpflichtige muss auf Verlangen der Veranlagungsbehörde insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen sowie Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen (Art. 126 Abs. 2 DBG, § 135 Abs. 2 StG).

d) Hat ein Steuerpflichtiger trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Steuerbehörde gemäss Art. 130 Abs. 2 Satz 1 DBG bzw. § 139 Abs. 2 Satz 1 StG die Veranlagung bzw. die Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vor. Diese Bestimmungen setzen einen Untersuchungsnotstand voraus, der im Regelfall dadurch verursacht wird, dass der Steuerpflichtige trotz formgültiger Mahnung seinen Mitwirkungspflichten mit Bezug auf die Ermittlung der für die

Einschätzung massgeblichen Tatsachen nicht oder nur unvollständig nachgekommen ist.

Dass es sich bei den Berufskosten um steuermindernde Umstände handelt, ist einer Ermessenseinschätzung nicht abträglich, da gemäss verwaltungsgerichtlicher Rechtsprechung eine solche Veranlagung – anders als nach § 87 Abs. 2 des (alten) Steuergesetzes vom 8. Juli 1951 – auch bezüglich steuermindernder Tatsachen zulässig ist (VGr, 21. Mai 2003 = ZStP 2003, 343). Dies allerdings nur dann, wenn dem Steuerpflichtigen die gehörige Mitwirkung an der Ermittlung der steuermindernden Tatsachen aus Gründen, die er nicht zu vertreten hat, unmöglich oder unzumutbar ist oder wenn das Bestehen eines Abzugs zwar erwiesen ist, nicht aber dessen Umfang. In allen andern Fällen steuermindernder Tatsachen ist eine Ermessenseinschätzung nach wie vor nicht zulässig.

e) Nach der neuesten bundesgerichtlichen Rechtsprechung (BGr, 25. Oktober 2011, 2C_343/2011 = ASA 80, 617 = StR 2012, 43 = ZStP 2011, 332) besteht hinsichtlich der gefahrenen Kilometer für die Strecke zwischen Wohn- und Arbeitsort eine natürliche Vermutung, dass der Arbeitsweg an jedem Arbeitstag bewältigt wurde und dass dabei das private Motorfahrzeug benutzt wurde. Der Steuerpflichtige muss daher die tatsächlich zurückgelegte Strecke für die Bewältigung des Arbeitswegs nicht nachweisen, sofern die Steuerbehörde nicht begründete Zweifel anbringen kann, dass die natürliche Vermutung unzutreffend ist.

Das kantonale Steueramt beruft sich, unter Bezugnahme auf zwei Servicebelege des Pflichtigen, darauf, dass dieser im Jahr 2009 insgesamt eine Strecke zurücklegte, die deutlich unter der geltend gemachten Kilometerleistung liegt. Damit erschütterte das kantonale Steueramt tatsächlich die natürliche Vermutung, wie sie vom Bundesgericht formuliert wurde. Denn bei einer Fahrleistung von 59'142 km während zwei Jahren und einer Woche bestehen erhebliche Zweifel, dass der Pflichtige im Jahr 2009 die von ihm geltend gemachte Strecke von 40'800 km für die Bewältigung des Arbeitswegs zurücklegte. Die Tatsache, dass der Servicebeleg vom 11. November 2010 das betreffende Auto nicht nennt, ändert an diesen Zweifeln nichts. Denn es ist anzunehmen, dass der Pflichtige Einwendungen gegen die Berechnungsweise der Fahrstrecke erhoben hätte, wenn sich die beiden Servicebelege nicht auf dasselbe Fahrzeug bezogen hätten. In der tatsächlich zurückgelegten Strecke von rund 29'500

km, wie sie vom kantonalen Steueramt errechnet wurde, dürften wohl auch die Privatfahrten und allenfalls die Geschäftsfahrten des Pflichtigen enthalten sein, so dass sich die Arbeitswegstrecke entsprechend vermindert. Der Pflichtige konnte diese Zweifel nicht zerstreuen und beschränkte sich auf die blosser Behauptung, die für den Arbeitsweg zurückgelegte Strecke nicht nachweisen zu müssen. Tatsächlich aber war das kantonale Steueramt zu weiteren Beweiserhebungen berechtigt, nachdem ihm die Erschütterung der Vermutung gelungen war.

Man mag einwenden, dass das kantonale Steueramt vorliegend die vom Bundesgericht formulierte natürliche Vermutung nur deshalb erschüttern konnte, weil der Pflichtige zwei Servicebelege einreichte. Die Untersuchung der Gesamtfahrleistung während eines Zeitraums erscheint jedoch angemessen, sachgemäss und für einen Steuerpflichtigen zumutbar. Aus dem erwähnten Bundesgerichtsurteil lässt sich jedenfalls nicht ableiten, dass den Steuerämtern jegliche Untersuchung im Zusammenhang mit der Länge des mit dem Auto zurückgelegten Arbeitswegs verwehrt sei. Der Nachweis der Gesamtfahrleistung eines Autos während einer bestimmten Zeit ist in der Regel anhand von Servicebelegen problemlos möglich. Aus diesen Gründen und angesichts der fortbestehenden Ungewissheit im Sachverhalt schätzte das kantonale Steueramt zu Recht die Autofahrkosten nach pflichtgemäßem Ermessen.

3. a) Eine zu Recht ergangene Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung kann der Steuerpflichtige laut Art. 132 Abs. 3 DBG bzw. § 140 Abs. 2 StG einzig wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Diese Normen beinhalten eine Kognitionsbeschränkung der Prüfungsinstanzen. Letztere können eine zu Recht getroffene Ermessensveranlagung nur aufheben, wenn sie sich als offensichtlich falsch erweist (so im Ergebnis Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. A., 2008, Art. 130 N 33 DBG). Den entsprechenden Nachweis kann der Steuerpflichtige auf zwei Arten erbringen (Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 48 N 46 ff. StHG, auch zum Folgenden): Vorab kann er den tatsächlichen Sachverhalt dartun und den entsprechenden Nachweis leisten, mit der Folge, dass die im Streit stehende Ermessenseinschätzung durch eine ordentliche Veranlagung ersetzt wird und die Steuerfaktoren nach den für "gewöhnliche" Einschätzungen geltenden Regeln ermittelt werden. Ist die Ermessensveranlagung Folge einer versäumten Mitwirkungspflicht, so muss der Steuerpflichtige dabei

insbesondere die versäumten Handlungen innerhalb der Rechtsmittelfrist nachholen (RB 1999 Nr. 150).

Ist dieser Nachweis nicht möglich oder misslingt er, kann der Steuerpflichtige sodann noch darlegen und nachweisen, dass die angefochtene Einschätzung offensichtlich unrichtig (namentlich zu hoch) ist. Als offensichtlich unrichtig erweist sich eine Schätzung dann, wenn sie sachlich nicht begründbar (z.B. erkennbar pönal oder fiskalisch begründet) ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder Hilfsmittel stützt oder sonst wie mit den konkreten aktenkundigen Verhältnissen aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbar ist (Zweifel, Art. 48 N 59 StHG, mit Hinweisen). Ist dieser Nachweis geleistet, bleibt es zwar bei einer Ermessenseinschätzung der Rechtsmittelinstanz; doch wird die angefochtene durch eine neue Schätzung der Rechtsmittelinstanz ersetzt. Bei der Überprüfung der Höhe der Schätzung ist nach der Praxis des Steuerrekursgerichts auf den Aktenstand im Zeitpunkt der Entscheidung abzustellen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 132 N 67 DBG, § 140 N 79 StG; StE 1999 B 96.12 Nr. 10).

b) Mit Erhebung der Beschwerde und des Rekurses wies der Pflichtige die Strecke nicht nach, welche er im Jahr 2009 zur Bewältigung des Arbeitswegs zurücklegte. Damit holte er die im bisherigen Verfahrensverlauf unterlassenen Mitwirkungshandlungen nicht nach. Insbesondere reichte er keine Aufstellung über die private und geschäftliche Fahrleistung sowie über die gesamte Arbeitswegstrecke ein und leistete den Nachweis nicht, dass sich die Autoservicebelege nicht auf dasselbe Auto bezogen. Wie oben dargelegt (E. 2e), kann aus der neuen Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht abgeleitet werden, dass jegliche Untersuchungshandlungen im Zusammenhang mit der Länge des mit dem Auto zurückgelegten Arbeitswegs unzulässig wäre. Zudem war die Untersuchung im Einspracheverfahren schon deshalb zulässig und notwendig, weil die im Veranlagungs- und Einschätzungsverfahren eingereichten Servicebelege die natürliche Vermutung gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung erschütterten hatten. Die Ermessenseinschätzung bleibt daher im Grundsatz bestehen.

Das kantonale Steueramt rechnete die Gesamtfahrstrecke von 59'142 km zwischen dem 4. November 2008 (Kilometerstand 99'083 km) und dem 11. November 2010 (Kilometerstand 158'225) auf ein Jahr um und ermittelte eine jährliche Fahrleistung von rund 29'500 km. Diese Umrechnung ist korrekt. Auch die implizite Annahme

des kantonalen Steueramts, dass sich die Autoservicebelege auf dasselbe Auto beziehen würden, ist nicht zu beanstanden. Da zudem anzunehmen ist, dass in den 29'500 km nicht nur der jährliche Arbeitsweg, sondern auch Privat- und allenfalls auch Geschäftsfahrten enthalten sind, muss eine Kürzung vorgenommen werden. Die vom kantonalen Steueramt vorgenommene Kürzung auf 20'000 km erscheint angemessen. Die angefochtenen Einspracheentscheide sind daher in diesem Punkt zu bestätigen.

[...]

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

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

[...]