

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2016.26
1 ST.2016.29

Entscheid

6. Juli 2016

Mitwirkend:

Einzelrichter Walter Balsiger und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

A,

vertreten durch lic.iur. B,

**Beschwerdeführer/
Rekurrent,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

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

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2013 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2013

hat sich ergeben:

A. 1. A (nachfolgend der Pflichtige) arbeitet in leitender Stellung (Direktor) für die zum C-Konzern gehörende D AG und verdiente in der Steuerperiode 2013 gemäss Lohnausweis einen Nettolohn von Fr. 242'452.-. Auf dem Lohnausweis waren daneben effektive durch den Arbeitgeber vergütete Spesen von Fr. 1'005.- (Reise, Verpflegung, Übernachtung) bzw. Fr. 9'128.- (übrige Spesen gemäss Abrechnung) sowie Pauschalspesen von insgesamt Fr. 36'000.- (Fr. 6'000.- für Repräsentation; Fr. 26'400.- für Autofahrten; Fr. 3'600.- übrige Spesen, aufgeteilt in Fr. 1'800.- Natel sowie Fr. 1'800.- Kleinspesen) aufgeführt. In der Steuererklärung trug der Pflichtige unter der Rubrik "Einkünfte im In- und Ausland" den erwähnten Nettolohn, einen Nebenerwerb in Höhe von Fr. 3'183.-, einen Wertschriftenertrag von Fr. 630.- sowie Einkünfte aus Liegenschaften von Fr. 5'620.- ein, was ein Total der steuerbaren Einkünfte von Fr. 251'885.- (Ziff. 7 der Steuererklärung) ergab.

2. Im Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren forderte der Steuerkommissär den Pflichtigen mit Auflage vom 16. Juli 2015 u.a. auf, die geschäftlich mit dem Privatauto gefahrenen Kilometer anhand des Bordbuches oder evtl. durch andere Belege nachzuweisen. Weiter sollte er die gesamten Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Fahrzeug anhand von chronologisch geordneten Belegen nachweisen. Betreffend *sämtlichen* übrigen Spesen (sowohl pauschale als auch effektive) war der Pflichtige aufgefordert, eine Aufstellung und die chronologisch geordneten Belege mit entsprechender zusätzlicher Begründung einzureichen.

Mit dem Antwortschreiben vom 13. Oktober 2015 reichte der Pflichtige eine mit "Kalender 2013" überschriebene, mit dem Computer erstellte Tabelle ein, welche nach Datum geordnet Autofahrten mit kurzer Angabe des jeweiligen Zwecks der Fahrt enthielt. Indessen reichte er keinen einzigen Beleg und auch keine Liste sämtlicher Spesenausgaben ein. Der Steuerkommissär sah sich deshalb gezwungen, die Auflage am 16. Oktober 2015 zu mahnen. Der Pflichtige reagierte darauf mit Eingabe vom 2. November 2015 und reichte folgende Rechnungen ein:

Leasingrate Dez. 2013 für Audi RS3 Quattro	Fr. 1'226.65
Autoversicherung E, 2. Halbjahr 2013	Fr. 1'222.20
F AG, Montieren Sommerreifen	Fr. 116.-
G, Kauf 2 neue Reifen, inkl. Montage	Fr. 731.05
Beitrag 2013 für Golf-Verein "H"	Fr. 290.-
Beitrag 2013 im Golfclub I (u.a.)	Fr. 3'065.-
Beitrag 2013 an Golfverband J	Fr. 100.-
Beitrag 2013 Golfclub "K"	Fr. 1'040.-

Die Vertreterin des Pflichtigen teilte mit, dass nicht sämtliche Aufwendungen belegbar seien, was mit ein Grund für die Auszahlung von Pauschalspesen sei. Zudem sei es aus umwelttechnischen und administrativen Gründen wenig sinnvoll, sämtliche Belege zu kopieren und einzureichen.

Der Steuerkommissär schritt daraufhin am 6. November 2015 zur Veranlagung bzw. zur Einschätzung. Dabei legte er das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer auf Fr. 227'000.- fest. Das steuerbare Einkommen bei den Staats- und Gemeindesteuern betrug Fr. 226'100.-, bei einem steuerbaren Vermögen von Fr. 105'000.-. Den Nachweis der im Zusammenhang mit der Arbeitstätigkeit stehenden Verwendung der durch den Arbeitgeber vergüteten Pauschalspesen in Höhe von total Fr. 36'000.- erachtete er als ungenügend.

Den nicht durch Ausgaben im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis gedeckten Anteil an den Pauschalspesen schätzte er deshalb nach pflichtgemäsem Ermessen i.S.v. Art. 130 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 139 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) auf Fr. 32'000.- und schlug diesen Betrag den steuerbaren Einkünften hinzu. Er nahm darüber hinaus weitere Korrekturen vor, die im vorliegenden Verfahren indessen nicht mehr strittig sind.

B. Die am 1./2. Dezember 2015 erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt mit separaten Entscheiden vom 4. Januar 2016 ab.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 1. Februar 2016 beantragte der Pflichtige, auf die Aufrechnung der Pauschalspesen sei ganz zu verzichten. Eventualiter sei der aufgerechnete Betrag nach pflichtgemäsem Ermessen auf Fr. 12'000.- zu reduzieren.

Das kantonale Steueramt schloss mit Beschwerde- und Rekursantwort vom 18. Februar 2016 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich nicht vernehmen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. 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 vornherein 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 andern Vermögenswerts belastet ist (wobei vorausgesetzt wird, dass die Verpflichtung zur Rückzahlung auch tatsächlich eingefordert wird). So stellen beispielsweise Schadenersatzleistungen und reine Vermögensumschichtungen keinen Zufluss dar (vgl. zum Ganzen Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, VB zu Art. 16 - 39 N 20 ff. DBG, sowie Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, VB zu §§ 16 - 37a N 20 ff. StG). Regelmässig gibt die wegen des Grundsatzes der

Einheit der Rechtsordnung zu beachtende Zivilrechtsordnung vor, inwiefern der Übergang von Forderungen oder Vermögensgegenständen auf den Steuerpflichtigen zu korrespondierenden Schuldverpflichtungen und damit zu einer zeitgleichen und damit unmittelbar kausalen Schmälerung des Zuflusses führt. So hat etwa der Arbeitgeber nach Art. 327a Abs. 1 OR dem Arbeitnehmer alle durch die Ausführung der Arbeit notwendig entstehenden Auslagen zu ersetzen, bei Arbeit an auswärtigen Arbeitsorten gar auch die für den Unterhalt erforderlichen Aufwendungen. Diese zivilrechtliche Anspruchsgrundlage ist zwingend (Abs. 3) und hat zur Folge, dass entsprechende mit der Arbeitstätigkeit eng verknüpfte Ausgaben (oder Spesen; vgl. Rehbinder/Portmann, in: Basler Kommentar zum Obligationenrecht I, Art. 1 - 529 OR, 3. A., 2003, Art. 327a N 1 OR), sofern sie vom Steuerpflichtigen getätigt und ihm in der fraglichen Steuerperiode auch tatsächlich ersetzt wurden, ohne Weiteres von den Bruttoeinkünften auszunehmen sind. Dasselbe gilt für die dem Arbeitnehmer unter dem Titel "Pauschalspesen" regelmässig, in der Regel monatlich entrichteten Beträge, allerdings nur in dem Umfang, in dem der Arbeitnehmer in derselben Steuerperiode auch tatsächlich entsprechende Aufwendungen hatte. Pauschalspesenentschädigungen, die darüber hinausgehen, gehören kraft Art. 17 Abs. 1 DBG und § 17 Abs. 1 StG zu den steuerbaren Einkünften.

b) aa) Spesen sind Auslagen, die dem Arbeitnehmer im Rahmen eines konkreten dienstlichen "Auftrags" entstehen. Sie fallen grundsätzlich während der Arbeitszeit an (Erich Bosshard, Die steuerliche Behandlung von Spesenvergütungen im Lohnausweis und im Veranlagungsverfahren, StR 1996, 557 ff.), wobei sich die Ermittlung der konkreten Arbeitszeit freilich u.a. wegen der rasanten Entwicklung der Kommunikationstechnologie und der damit einhergehenden Zunahme der Möglichkeiten, von zu Hause aus zu arbeiten, immer schwieriger wird. Zu den Spesen gehören etwa Reisekosten privater oder öffentlicher Verkehrsmittel im Rahmen eines konkreten Dienstauftrags, die dadurch entstehen, dass der Arbeitnehmer von seiner ständigen Arbeitsstätte A zu einem Destinationsort B entsandt wird, Entschädigungen für auswärtige Verpflegungskosten, die einem Arbeitnehmer alleine oder mit einem bzw. mehreren Kunden im Rahmen eines konkreten Auftrags entstehen, Entschädigungen für auswärtige Übernachtungskosten in Hotels usw., die einem Arbeitnehmer im Rahmen eines *konkreten Auftrags* entstehen, Entschädigungen für Kleinauslagen anlässlich einer Reise (z.B. Telefonspesen, Portospesen, Parkgebühren, Trinkgelder; vgl. Bosshard, StR, 1996, 562; Neuer Lohnausweis - Wegleitung der Schweizerischen Steuerkonfe-

renz und der ESTV zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung (Formular 11), Stand 20. Januar 2010, S. 12 unten). Die Aufzählung ist keineswegs abschliessend. Die vom Arbeitnehmer beglichenen Kosten für Arbeitsgeräte und Arbeitskleidung gehören ebenso dazu wie die Aufwendungen für geschäftlich verwendetes Papier, Briefmarken, die Organisation von Firmen- und Kundenanlässen, Geschäftsausflügen und den Kauf von Werbegeschenken, etc.

bb) Durch den Arbeitgeber ersetzte Aufwendungen, die nicht in direktem Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis stehen, gehören dagegen nicht zu den Spesen. Entsprechenden Zahlungen steht kein automatischer Vermögensabgang gegenüber. Sie sind deshalb folgerichtig beim Arbeitnehmer in Anwendung von Art. 17 Abs. 1 DBG bzw. § 17 Abs. 1 StG den Einkünften zuzurechnen.

Hierzu zählen einerseits die Lebenshaltungskosten, die der Befriedigung von persönlichen Bedürfnissen dienen und damit Einkommensverwendung darstellen (vgl. hierzu ausführlich Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 26 N 2 und 4 DBG und § 26 N 3 und 5 StG, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung). Zu den Lebenshaltungskosten gehören gemäss langjähriger gerichtlicher Praxis insbesondere Repräsentations- und Standeskosten, wie Einladungskosten (Geschenke, Blumen, Trinkgelder usw.), die Anschaffung kostspieliger Kleidung (bzw. von jeglicher Kleidung, die auch privat verwendet werden kann; vgl. BGr, 23. September 2008, 2C_326/2008, E. 4.4), Vereinsbeiträge usw. Diese Auslagen beruhen im Wesentlichen auf der sozialen Stellung der steuerpflichtigen Person und sind daher überwiegend privat bedingt (StRG, 5. März 2013, 1 DB.2012.173/1 ST.2012.195, a.z.F.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 34 N 20 DBG und § 33 N 21 StG). Dasselbe gilt für Beziehungspflege (so genanntes "Networking"). Entgegen der Meinung von Bosshard gehören die von ihm als Sonderkategorie erwähnten Repräsentationsspesen demnach richtigerweise gerade *nicht* zu den Spesen (vgl. Bosshard, StR 1996, 563).

Abzugrenzen sind die Spesen andererseits auch von den Berufsauslagen, die dem Arbeitnehmer allgemein durch die Verrichtung seiner dienstlichen Tätigkeit erwachsen, diese als Ganzes erst ermöglichen und auch ohne einen konkreten "Auftrag" angefallen wären. Berufsauslagen sind Aufwendungen, die grundsätzlich vor dem (eigentlichen) Arbeitsbeginn oder nach Beendigung der (eigentlichen) Arbeitstätigkeit anfallen bzw. allgemein während der Arbeitstätigkeit benötigt werden (Bosshard,

StR 1996, 562 f.). Beiträge des Arbeitgebers, die lediglich Berufskosten (und damit Gewinnungskosten, vgl. Art. 25 und 26 DBG bzw. § 25 und 26 StG) abgelten, stellen zunächst steuerbare Einkünfte dar, weil mit ihnen nicht unmittelbar kausal (bzw. zivil- oder arbeitsrechtlich) eine entsprechende Vermögensminderung einhergeht.

c) aa) Pauschalspesen sind wie gesehen in jenem Umfang den steuerbaren Einkünften zuzurechnen, in welchem dem Steuerpflichtigen keine Spesen entstanden sind. Einzige Ausnahme bilden nach Literatur und Rechtsprechung diejenigen Fälle, in denen ein genehmigtes Spesenreglement vorliegt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 17 N 50 ff. DBG sowie § 17 N 49 ff. StG). Der steuerbare Anteil ist durch eine Untersuchung der Steuerbehörden zu ermitteln.

bb) Der Steuerpflichtige muss dabei alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 126 Abs. 1 DBG, § 135 Abs. 1 StG).

Werden dienstliche Fahrten mit einem privaten Motorfahrzeug behauptet, so sind in erster Linie die geschäftlich zurückgelegten zu den privat gefahrenen Kilometern ins Verhältnis zu setzen, um die gesamten jährlichen Fahrzeugkosten in entsprechendem Verhältnis aufteilen zu können. Hilfsweise ist es zulässig – falls die Anzahl privat gefahrener Kilometer und die gesamten Autokosten nicht feststehen – auf Kilometerpauschalen auszuweichen.

Der Nachweis der dienstlichen Fahrten ist mit einem manipulationssicher und zeitnah geführten Fahrten- bzw. Bordbuch zu führen. Die Einträge haben praxisgemäss zu jeder einzelnen Fahrt detaillierte Angaben zu enthalten (Abfahrts- und Zielort, Anfangs- und Endkilometerstand, Anfangs- und Endzeit sowie – in Form einer kurzen Bemerkung – die Angabe des geschäftlichen Zwecks). Das Bordbuch muss schliesslich fest gebunden sein. Eine elektronisch geführte Excel-Liste genügt diesen Anforderungen selbstredend nicht.

Eine nachträgliche Substanziierung und Beweisleistung bezüglich jeder einzelnen Fahrt dürfte sich ohne die entsprechende Dokumentation als äusserst schwierig erweisen (vgl. hierzu ausführlich STE 2011 B 93.5 Nr. 25). Der entsprechende Nachweis der dienstlichen Fahrten ist – analog zu dem von bargeldintensiven Unternehmen zu führenden Kassenbuch – daher nur durch ein ordnungsgemäss geführtes Fahrten-

buch zu erbringen. Jedenfalls ist es den Steuerbehörden mit Blick auf das Recht, eine antizipierte Beweiswürdigung vorzunehmen, unbenommen, lediglich nach dem Fahrtenbuch zu forschen, ohne umfassende Abklärungen zu den einzelnen Fahrten zu treffen. Ob der Steuerpflichtige befugt ist, von sich aus die einzelnen Fahrten zu rekonstruieren und zu beweisen, auch wenn kein Bordbuch geführt wurde, kann vorliegend offen bleiben.

Die Zahlung der behaupteten Spesen ist einzeln durch entsprechende Quittungen, Rechnungen und Zahlungsbelege nachzuweisen. Weiter ist zu jeder Ausgabe eine detaillierte, substantiierte Sachdarstellung unabdingbar, damit sich die Steuerbehörde in bezug auf den notwendigen dienstlichen Konnex ein klares Bild machen kann. Die Richtigkeit der Sachdarstellung ist durch Beweismittel zu untermauern.

cc) Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen vor (Art. 130 Abs. 2 DBG, § 139 Abs. 2 StG). Spesenauslagen des Steuerpflichtigen mindern den durch die Zahlungen des Arbeitgebers grundsätzlich steuerbaren Zufluss und sind damit steuermindernder Natur. Mithin sind sie vom Steuerpflichtigen darzutun und nachzuweisen. Kann die für steuermindernde bzw. -aufhebende Tatsachen beweisbelastete Person den von ihr behaupteten Sachverhalt nicht nachweisen, wird im Allgemeinen zu deren Ungunsten angenommen, die behaupteten Tatsachen hätten sich nicht verwirklicht, weshalb regelmässig der steuermindernde Aufwand nicht berücksichtigt wird. Immerhin kann auch hinsichtlich steuermindernder oder -aufhebender Tatsachen eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vorgenommen werden, wenn der Grundsachverhalt bewiesen ist, Unklarheit aber über den Umfang besteht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 130 N 42 f. DBG und § 139 N 62 f. StG). Formelle Voraussetzung einer solchen teilweisen Ermessensveranlagung ist, dass die steuerpflichtige Person zur Erfüllung ihrer Verfahrenspflichten aufgefordert und gegebenenfalls gemahnt wurde.

2. a) Der Pflichtige räumt ein, dass ein genehmigtes Spesenreglement nicht vorliegt.

Zur Ermittlung des steuerbaren Einkommens war somit in einem ersten Schritt der im Lohnausweis ausgewiesene Pauschalspesenersatz von total Fr. 36'000.- (= Fr. 6'000.- + Fr. 26'400.- + Fr. 3'600.-) vollumfänglich anzurechnen, wobei der Anteil, der dem Ersatz von Spesen diene, sofort wieder abzuziehen war. Das Vorgehen des Steueramts ist richtig.

Da nur der Lohnausweis vorlag, war der Steuerkommissär nach dem Gesagten gehalten, mit Auflage vom 16. Juli 2015 zur Abklärung des Sachverhalts rund um die Pauschalspesen Auskünfte, Zusammenstellungen und Beweismittel einzuverlangen. Die Aufforderung des Steuerkommissärs war präzise formuliert. So wurde dem Pflichtigen aufgegeben, die geschäftlich gefahrenen Kilometer anhand des Bordbuchs oder evtl. anderen Belegen nachzuweisen. Der gesamte Spesenverbrauch (inkl. Autospesen) sollte anhand von chronologisch geordneter Belege dargelegt und bewiesen werden, inkl. entsprechende Begründungen. Um sicherzustellen, dass Ausgaben nicht zwei Mal geltend gemacht worden waren, verlangte der Steuerkommissär richtigerweise auch die Belege für die übrigen, von der Arbeitgeberin gemäss Lohnausweis effektiv abgerechneten Spesen im Umfang von Fr. 10'133.- (= Fr. 1'005.- Reisespesen und Fr. 9'128.- übrige Spesen). Die Auflage erweist sich als geeignet und erforderlich, um den im Dunkeln liegenden Sachverhalt zu erhellen.

Der Auszug aus einem elektronischen Kalender, den der Pflichtige am 13. Oktober 2015 einreichte, erfüllte die strengen Anforderungen an ein Bordbuch in keiner Weise: So fehlten bei den einzelnen Fahrten jeweils der Abfahrtsort sowie Anfangs- und Endkilometerstand. Des weitern war das Dokument weder manipulationssicher noch – soweit ersichtlich – zeitnah geführt worden. Weitere Angaben bzw. Nachweise für die dienstlichen Fahrten fehlten trotz ausdrücklicher Erwähnung der Möglichkeit, die "Nachweise" auf andere Art zu erbringen, ebenfalls. Zu den übrigen Spesen reichte der Pflichtige keinen einzigen Beleg ein. Eine substantiierte Sachdarstellung (Begründung) zu den einzelnen Auslagen war nicht ersichtlich. Die allgemeinen Ausführungen des Pflichtigen genügten selbstredend nicht.

Der Steuerkommissär sah sich damit gezwungen, seine Auflage am 16. Oktober 2015 zu mahnen, wobei der Pflichtige es wiederum versäumte, ein vorschriftsgemäss geführtes Bordbuch sowie eine vollständige Liste der effektiv vergüteten bzw. durch die Pauschalzahlungen abgedeckten Spesenausgaben (inkl. Begründung und

Belege) einzureichen. Ohne Bordbuch und konkrete Kilometerstände war es für die Behörde nach wie vor unmöglich, die vom Pflichtigen im Zusammenhang mit seinem privat geleasteten Fahrzeug angefallenen Kosten präzise auf die privaten und geschäftlichen Kilometer aufzuteilen. Die übrigen vier Belege betrafen die Mitgliedschaft in zwei Golfclubs und einem Golfverband und damit Lebenshaltungskosten (Hobby) und nicht Spesenausgaben.

Die im Veranlagungs- bzw. Einschätzungsentscheid getroffene Veranlagung bzw. Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen bezüglich des nicht verbrauchten Pauschalspesenanteils in Höhe von Fr. 32'000.- ist daher zu Recht vorgenommen worden.

b) aa) Gegen die Einschätzung kann der Steuerpflichtige laut Art. 132 DBG bzw. § 140 StG binnen 30 Tagen nach Zustellung beim kantonalen Steueramt schriftlich Einsprache erheben (Abs. 1). Richtet sich die Einsprache gegen eine Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen, kann der Steuerpflichtige sie nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (Art. 132 Abs. 3 Satz 1 DBG bzw. § 140 Abs. 2 Satz 1 StG). Zudem ist die Einsprache diesfalls zu begründen und hat sie allfällige Beweismittel zu nennen (Art. 132 Abs. 3 Satz 2 DBG bzw. § 140 Abs. 2 Satz 2 StG). Mit anderen Worten obliegt es dem Steuerpflichtigen, den Nachweis zu erbringen, dass die Ermessensveranlagung offensichtlich unrichtig ist. Art. 132 Abs. 3 DBG bzw. § 140 Abs. 2 StG enthalten eine Kognitionsbeschränkung der Prüfungsinstanzen, welche eine zu Recht getroffene Ermessenstaxation nur aufheben können, wenn sie sich als offensichtlich falsch erweist. Den entsprechenden Nachweis kann der Steuerpflichtige auf zwei Arten erbringen (Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 48 N 46 ff. StHG; ders. in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. A., 2008, Art. 132 N 39 ff. DBG, je auch zum Folgenden):

Er kann den tatsächlichen Sachverhalt dartun und den entsprechenden Nachweis leisten mit der Folge, dass die Ermessensveranlagung durch eine ordentliche Veranlagung ersetzt wird und die Steuerfaktoren nach den für "gewöhnliche" Veranlagungen geltenden Regeln ermittelt werden. Dieser Nachweis muss allerdings umfassend sein, d.h. den gesamten von der Ermessensveranlagung betroffenen Teil umfassen. Blosser Teilnachweise genügen grundsätzlich nicht (Richner/Frei/Kauf-

mann/Meuter, Art. 132 N 64 DBG und § 140 N 75 f. StG mit verschiedenen Hinweisen; Zweifel, Art. 48 N 49 StHG und Art. 132 N 42 ff. DBG, je auch zum Folgenden). Im Sinn einer strikten Umkehr der Beweislast hat der Steuerpflichtige die Richtigkeit der von ihm verfochtenen Einschätzung nach allen Seiten darzutun und zu beweisen. Teilnachweise sind nur ganz ausnahmsweise, nämlich dann zulässig, wenn ihre Nichtberücksichtigung willkürlich wäre oder das rechtliche Gehör verletzen würde. Die versäumten Mitwirkungshandlungen müssen vollständig und formell ordnungsgemäss nachgeholt werden. Unter Umständen treffen den Steuerpflichtigen deshalb höhere Anforderungen hinsichtlich seiner Mitwirkungspflichten, als sie vor der Säumnis an ihn gestellt wurden.

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

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

bb) Weder mit der Einsprache noch mit Rekurs bzw. Beschwerde hat der Pflichtige weitere Belege eingereicht, die über die einzelnen Spesen-Ausgaben Auskunft geben könnten. Die neu dazu gekommene Bestätigung der Arbeitgeberin über die Auszahlung von Spesen ist allgemein gehalten und bestätigt lediglich die bereits im Lohnausweis dokumentierte Tatsache, dass unter dem Titel "Pauschalspesen" Zahlungen an den Pflichtigen erfolgten, um von ihm persönlich getragene "Spesen" abzugelten. Von einer vollständigen Nachholung der Mitwirkungspflichten kann damit keine

Rede sein. Die Ermessensscheidung bzw. -veranlagung bleibt damit als solche bestehen und ist in einem letzten Schritt auf Willkür hin zu prüfen.

cc) Über das Ausmass der dienstlichen Ausgaben des Pflichtigen kann aufgrund seiner konstanten Weigerung, seinen Mitwirkungspflichten nachzukommen, nur spekuliert werden. Eine Überprüfung der Schätzung des kantonalen Steueramts ist deshalb mit erheblichen Unsicherheiten verbunden. Zusammen mit den effektiv vergüteten Spesen, die dem Pflichtigen trotz fehlenden Nachweises des Spesenverbrauchs in vollem Umfang von über Fr. 10'000.- zugestanden wurden, kommt er mit dem geschätzten Pauschalspesenverbrauch von Fr. 4'000.- immerhin auf ein Spesenvolumen von über Fr. 14'000.-, d.h. über Fr. 60.- pro Arbeitstag, was im Vergleich zu einem Brutto-Jahressalär von rund Fr. 275'000.- als durchaus angemessen und für einen Firmendirektor einer kleineren Gruppengesellschaft bzw. stellvertretender Geschäftsführer der C Gruppe mit insgesamt 160 Mitarbeitern jedenfalls nicht als kleinlich oder etwa willkürlich niedrig erscheint. Dies gilt umso mehr, als seine (lediglich behauptete) Reisetätigkeit mit dem privaten Motorfahrzeug mit knapp 7'000 Kilometern pro Jahr nicht als besonders intensiv zu bezeichnen ist. Bei einer Kilometerpauschale von Fr. 0.70 ergäben sich zwar Kosten von rund Fr. 4'900.-, die über dem geschätzten Betrag von Fr. 4'000.- liegen: Die einzelnen Fahrten sind indessen wie dargelegt aufgrund des fehlenden Bordbuchs nicht nachgewiesen. Auch ist aufgrund der dürftigen Aktenlage nicht auszuschliessen, dass die Reisetätigkeit bereits im Rahmen der effektiven Spesenabrechnung durch die Arbeitgeberin direkt entgolten wurde. Das gleiche gilt auch für die übrigen Bereiche, für welche angeblich Spesen angefallen sind. Dass der Pflichtige etwa beruflich bedingte Telefonkosten berappen musste, und diese nicht bereits im Rahmen der effektiven Spesen erstattet wurden, blieb ebenso unbelegt.

Kosten im Zusammenhang mit Repräsentationsverpflichtungen, Kundenbesprechungen und Networking, wie sie der Pflichtige in lediglich pauschaler Weise erwähnt, stellen wie bereits dargelegt Lebenshaltungskosten dar und sind damit von vornherein nicht dienstlich bedingt.

Auch hilft dem Pflichtigen die blosser Erwähnung von anderen Unternehmen nicht weiter, die der Steuerbehörde ein Spesenreglement zur Bewilligung eingereicht haben, denn er erklärt nicht, um welche Unternehmen es sich handelt, und inwiefern deren Arbeitnehmer in den Genuss der von ihm behaupteten überaus grosszügigen

Regelungen gekommen sein sollen. Entgegen der Meinung des Pflichtigen ist davon auszugehen, dass die Genehmigung von Pauschalspesen-Reglementen aus Rechtsgleichheitsgründen nur mit Zurückhaltung erfolgt. Jedenfalls gibt es im vorliegenden Verfahren keine Anhaltspunkte dafür, dass es sich anders verhalten würde. Als stellvertretender Geschäftsführer hätte er des weitern genügend Gelegenheit gehabt, sich darum zu bemühen, dass seine Arbeitgeberin der Steuerbehörde ein entsprechendes genehmigungsfähiges Spesenreglement vorlege.

Weitere Untersuchungen sind dem Steuerrekursgericht wie erwähnt verwehrt, weshalb es bei der Schätzung des Zuflusses durch ungerechtfertigte Spesenentschädigungen nach pflichtgemäsem Ermessen auf Fr. 32'000.- sein Bewenden haben muss. Beschwerde und Rekurs sind demnach abzuweisen.

3. a) Der Vollständigkeit halber ist schliesslich zu prüfen, ob die geltend gemachten Kosten allenfalls über den zugestandenen Umfang von Fr. 4'000.- hinaus als Berufskosten (und damit abzugsfähige Gewinnungskosten) zu qualifizieren wären.

Nach Art. 25 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 25 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (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, den Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung und den mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten) die "übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten" (Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 26 Abs. 1 lit. c StG). Notwendig bzw. erforderlich sind Kosten, die ihren Grund in der beruflichen Tätigkeit haben, unbekümmert darum, ob sie objektiv unvermeidbar gewesen sind. Verlangt wird dabei ein qualifiziert enger, d.h. rechtlich erheblicher (wesentlicher) Zusammenhang zwischen Art, Grund und Zweck der Ausgabe einerseits und der Natur der beruflichen Tätigkeit andererseits. [...] Die Ausgaben müssen wesentlich durch ein beruflich begründetes oder Erwerbszwecken dienendes Handeln verursacht oder bewirkt werden. Wie die Spesen sind auch die Berufskosten von den Lebenshaltungskosten abzugrenzen (vgl. oben unter E. 1/b/bb).

Berufskosten stellen wie gesehen Ausgaben dar, die im Wesentlichen vor oder nach der Arbeitszeit anfallen. Entgegen der Meinung des Bundesgerichts können Spesen und Berufskosten nicht in einen Topf geworfen werden (vgl. BGr, 23. September 2008, 2C_326/2008 und die Kritik durch Madeleine Simonek, Die steuerrechtliche Rechtsprechung im Jahre 2008, ASA 79, 137 ff.). Zwar ist es offensichtlich, dass unter den Begriff der "übrigen für die Ausübung des Berufs *erforderlichen* Kosten" auch die während der Arbeitszeit angefallenen Spesen zu verstehen wären, doch bilden diese wie weiter oben eingehend dargelegt – mangels eines Zuflusses – gar nie Teil der steuerbaren Einkünfte bzw. schmälern diese von vornherein in direkt kausaler Weise. Sie können deshalb keine Gewinnungskosten darstellen.

b) Die vom Pflichtigen behaupteten Fahrkosten betreffen lediglich die dienstliche Tätigkeit und stellen keine Berufskosten dar. Die Vereinsbeiträge für die drei Golfclubs bzw. den Golfverband sind wie erwähnt als Lebenshaltungskosten einzustufen, von denen auch die Berufskosten abzugrenzen sind. Konkrete Anhaltspunkte für Auslagen, welche in weiterem Sinn als beruflich anzusehen wären, fehlen vollständig, weshalb es bei der Pauschale von drei Prozent des Nettolohns (max. Fr. 4'000.-), die dem Pflichtigen gewährt wurde, bleiben muss (vgl. die Verfügung der Finanzdirektion über die Pauschalierung von Berufsauslagen Unselbständigerwerbender bei der Steuereinschätzung ab 2009 vom 27. Oktober 2008, ZStB Nr. 17/2003 Ziff. I.3).

4. Diese Erwägungen führen zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

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

[...]