



Entscheid

27. Juni 2018

Mitwirkend:

Einzelrichter Christian Mäder und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

A,

**Beschwerdeführer/
Rekurrent,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

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

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2008 - 2012 sowie
Staats- und Gemeindesteuern 2008 - 2012**

hat sich ergeben:

A. 1. A (nachfolgend der Pflichtige) ist Eigentümer der Liegenschaft Vers.Nr. ..., ...strasse 2/4/4a, B, C. Bei dieser handelt es sich um ein Bauernhaus aus dem Jahr 1899, das aus folgenden Einheiten besteht: ...strasse 2: vom Pflichtigen selbst bewohnt; ...strasse 4: im Jahr 2007 umgebauter Scheunenteil mit drei Wohnungen [vermietet]; ...strasse 4a: Hausteil [vermietet]. Die Hauswartung und Verwaltung besorgt nach Angaben des Pflichtigen die D GmbH mit Sitz in E. Diese hat ein Stammkapital von Fr. 20'000.-, wovon Fr. 19'000.- der Pflichtige und Fr. 1'000.- F aufgebracht hat. Gemäss eigenen Angaben beschäftigt die GmbH den Pflichtigen als einzigen Angestellten.

In den jeweiligen Steuererklärungen 2008 bis 2012 deklarierte der Pflichtige mit Bezug auf seine Liegenschaft Folgendes:

<u>2008</u>	(in Fr.)
Eigenmiete	12'930.-
Mietertrag	89'260.-
Unterhalts-/Betriebskosten	./. 18'306.-
Umbaukosten (werterhaltend)	./. 103'725.-
Verbleibender Ertrag	./. 19'841.-

<u>2009</u>	(in Fr.)
Eigenmiete	0.-
Mietertrag	100'920.-
Betriebs-/Nebenkosten	./. 13'685.-
Unterhalt/Abgaben	./. 41'476.-
Verbleibender Ertrag	45'759.-

<u>2010</u>	(in Fr.)
Eigenmiete	0.-
Mietertrag	100'920.-
Betriebs-/Nebenkosten	./. 13'685.-
Unterhalt/Abgaben	./. 43'399.-
Verbleibender Ertrag	43'326.-

<u>2011</u>	(in Fr.)
Eigenmiete	0.-
Mietertrag	73'633.-
Betriebs-/Nebenkosten	./. 14'663.-
Unterhalt/Abgaben	./. 40'044.-
Verbleibender Ertrag	18'926.-

<u>2012</u>	(in Fr.)
Eigenmiete	0.-
Mietertrag	65'760.-
Betriebs-/Nebenkosten	./. 15'579.-
Unterhalt/Abgaben	./. 37'613.-
Verbleibender Ertrag	12'568.-

Die Deklaration gab u.a. mit Bezug auf die Liegenschaft zu verschiedenen Fragen Anlass. So fehlte in den Jahren 2009 bis 2012 die Eigenmiete vollständig. Des Weiteren hatte der Pflichtige nur die Nettomietzinsen (ohne Nebenkosten) aufgeführt, obwohl er jeweils in der Position "Betriebs-/Nebenkosten" auch Nebenkosten vom Ertrag abzog. In den Jahren 2009 und 2010 hatte der Pflichtige in den der Steuererklärung beigelegten Aufstellungen pauschal einen Betrag von je Fr. 36'088.- für "Unterhalt/Hauswartung" eingesetzt; in den Jahren 2011 und 2012 belief sich dieser Posten auf je Fr. 32'900.-. Schliesslich hatte es der Pflichtige versäumt, bei den Betriebs-/Nebenkosten einen adäquaten Anteil der Eigenmiete zuzurechnen; denn gewisse Nebenkosten stellen bei selbstbewohnten Liegenschaften nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten dar.

2. Das kantonale Steueramt verlangte mit Auflagen vom 25. Oktober 2013 und 9. November 2015 ergänzende Unterlagen, u.a. auch zu den Liegenschaftskosten. Dabei stellte sich heraus, dass die D GmbH für verschiedene Dienstleistungen (Liegenschaftsverwaltung, Hauswartung, Unterhalt) jeweils jährlich pauschal einen Betrag von Fr. 36088.- bzw. Fr. 32'900.- in Rechnung gestellt hatte. Am 8. Februar 2016 erliess die Steuerkommissärin die Veranlagungsverfügungen direkte Bundessteuer 2008 bis 2012 sowie die Einschätzungsentscheide Staats- und Gemeindesteuern 2008 bis 2012. Darin nahm sie zahlreiche Korrekturen der Steuererklärungen vor, so auch beim deklarierten Liegenschaftenertrag und -unterhalt. Insbesondere liess sie in den Jahren 2010 bis 2012 die Rechnungen der D GmbH nicht zum Abzug zu.

B. 1. Hiergegen erhob der Pflichtige am 6. März 2016 Einsprache. Mit Auflage vom 31. März 2016 stellte das kantonale Steueramt verschiedene Fragen, darunter auch zum Liegenschaftenertrag. Hierzu äusserte sich der Pflichtige am 1. Mai 2016. Mit einer weiteren Auflage vom 17. Januar 2017 verlangte die Amtsstelle Mietverträge, Änderungen derselben und Nebenkostenabrechnungen. Daraufhin reichte der Pflichtige am 22. Februar 2017 zusätzliche Unterlagen ein. Am 13. März 2017 erging aber-

mals eine Auflage, worin das kantonale Steueramt einen belegmässigen Nachweis sämtlicher Unterhaltskosten für 2008 bis 2012 verlangte. Am 15. April 2017 machte der Pflichtige ergänzende Ausführungen und übermittelte verschiedene Unterlagen, darunter eine Vereinbarung zwischen ihm und der D GmbH betreffend die Verwaltung und Hauswartung der Liegenschaft. Am 3. Mai 2017 mahnte das kantonale Steueramt die Auflage, worauf der Pflichtige am 22. Mai 2017 Aufstellungen über "Ausgaben Liegenschaft" für die Jahre 2008 bis 2012 einreichte.

2. Am 22. August 2017 hiess das kantonale Steueramt die Einsprachen teilweise gut und setzte die Steuerfaktoren wie folgt fest:

<u>Steuerperiode 2008</u>	Direkte Bundessteuer	Staats- und Gemeindesteuern
	Fr.	Fr.
Steuerbares Einkommen	68'500.-	67'800.-
Steuerbares Vermögen		40'000.-
<u>Steuerperiode 2009</u>	Direkte Bundessteuer	Staats- und Gemeindesteuern
	Fr.	Fr.
Steuerbares Einkommen	69'000.-	68'300.-
Steuerbares Vermögen		0.-
<u>Steuerperiode 2010</u>	Direkte Bundessteuer	Staats- und Gemeindesteuern
	Fr.	Fr.
Steuerbares Einkommen	92'700.-	92'000.-
Steuerbares Vermögen		0.-
<u>Steuerperiode 2011</u>	Direkte Bundessteuer	Staats- und Gemeindesteuern
	Fr.	Fr.
Steuerbares Einkommen	67'700.-	67'000.-
Steuerbares Vermögen		0.-
<u>Steuerperiode 2012</u>	Direkte Bundessteuer	Staats- und Gemeindesteuern
	Fr.	Fr.
Steuerbares Einkommen	85'500.-	84'600.-
Steuerbares Vermögen		0.-

Den Ertrag aus der Liegenschaft bemass die Amtsstelle wie folgt:

<u>Steuerperiode 2008</u>	(in Fr.)
Erträge (netto, ohne Nebenkosten, inkl. Eigenmietwert)	111'120.-
Umbaukosten	./. 102'097.-
Unterhalts- und Betriebskosten (geschätzt 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 20% der Nettoerträge)	./. 25'608.-
Liegenschaftenertrag 2008	./. 16'585.-
<u>Steuerperiode 2009</u>	(in Fr.)
Erträge (netto, ohne Nebenkosten, inkl. Eigenmietwert)	116'270.-
Unterhalts- und Betriebskosten (geschätzt wie vorstehend)	./. 25'608.-
	(recte: 24'782.-)
Liegenschaftenertrag 2009	90'662.-
<u>Steuerperiode 2010</u>	(in Fr.)
Erträge (netto, ohne Nebenkosten, inkl. Eigenmietwert)	128'040.-
Unterhalts- und Betriebskosten (geschätzt wie vorstehend)	./. 25'608.-
Liegenschaftenertrag 2010	102'432.-
<u>Steuerperiode 2011</u>	(in Fr.)
Erträge (netto, ohne Nebenkosten, inkl. Eigenmietwert)	100'320.-
Unterhalts- und Betriebskosten (geschätzt wie vorstehend)	./. 24'048.-
Liegenschaftenertrag 2011	76'272.-
<u>Steuerperiode 2012</u>	(in Fr.)
Erträge (netto, ohne Nebenkosten, inkl. Eigenmietwert)	94'680.-
Unterhalts- und Betriebskosten (geschätzt wie vorstehend)	./. 24'048.-
Liegenschaftenertrag 2012	70'632.-

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 19./20. September 2017 beantragte der Pflichtige dem Steuerrekursgericht, die Unterhalts- und Betriebskosten – unter Zusprechung einer Parteientschädigung – für die genannten Steuerperioden in folgendem Umfang zu gewähren: 2008: Fr. 35'977.55; 2009: Fr. 37'034.09; Steuerperiode 2010: Fr. 40'029.03; 2011: Fr. 37'209.90; 2012: Fr. 36'836.20. Dementsprechend sei das steuerbare Einkommen wie folgt festzusetzen (das steuerbare Vermögen ist unbestritten):

<u>Steuerperiode 2008</u>	Direkte Bundessteuer	Staats- und Gemeindesteuern
	Fr.	Fr.
Steuerbares Einkommen	58'100.-	57'400.-

<u>Steuerperiode 2009</u>	Direkte Bundessteuer	Staats- und Gemeindesteuern
	Fr.	Fr.
Steuerbares Einkommen	57'500.-	56'800.-
<u>Steuerperiode 2010</u>	Direkte Bundessteuer	Staats- und Gemeindesteuern
	Fr.	Fr.
Steuerbares Einkommen	78'200.-	77'500.-
<u>Steuerperiode 2011</u>	Direkte Bundessteuer	Staats- und Gemeindesteuern
	Fr.	Fr.
Steuerbares Einkommen	54'500.-	53'800.-
<u>Steuerperiode 2012</u>	Direkte Bundessteuer	Staats- und Gemeindesteuern
	Fr.	Fr.
Steuerbares Einkommen	72'700.-	71'800.-

In seiner Beschwerde-/Rekursantwort vom 24. Oktober 2017 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel.

Mit Stellungnahme vom 6. November 2017 hielt der Pflichtige an seinen Begehren fest und beantragte zusätzlich, es sei ihm in den Steuerperioden 2008 bis 2012 die Pauschale für die Benützung des Fahrrads für den Arbeitsweg, jeweils in Höhe von Fr. 700.-, zu gewähren.

Auf die Erwägungen der Einspracheentscheide und die Parteivorbringen wird, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen zurückgekommen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. Streitgegenstand des Beschwerde-/Rekursverfahrens bilden einerseits im Rahmen der Unterhaltskosten für die Liegenschaft ...strasse 2/4/4a die abzugsfähigen Aufwendungen für Hauswartung und Verwaltung. Andererseits hat der Pflichtige in der Stellungnahme zur Beschwerde-/Rekursantwort – unter Hinweis auf den Bundesgerichtsentscheid 2C_745/2017 vom 21. September 2017 – wiederum die Fahrradpauschale von Fr. 700.- geltend gemacht.

Liegenschaftenerhalt

2. a) Gemäss Art. 25 DBG bzw. § 25 StG werden zur Ermittlung des Reineinkommens die gesamten steuerbaren Einkünfte um die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge vermindert. Dazu gehören nach Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG bzw. § 30 Abs. 2 Satz 1 StG bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte.

b) Soweit ein Pflichtiger Liegenschaftenerhalt geltend macht, hat er nach der im Steuerrecht allgemein geltenden Beweislastregel von Art. 8 ZGB die steuermindernden Sachumstände darzutun und nachzuweisen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 123 N 78 DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 132 N 91 StG).

3. a) Die Steuerbehörden stellen zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Art. 123 Abs. 1 DBG und § 132 Abs. 1 StG). Die Abklärung des Sachverhalts und die Einschätzung obliegen der Steuerbehörde (Art. 130 Abs. 1 DBG; §§ 138 Abs. 1 und 139 Abs. 1 StG), während der Steuerpflichtige zur Einreichung der ausgefüllten Steuererklärung mitsamt Beilagen und zur Mitwirkung an der behördlichen Sachverhaltsermittlung verpflichtet ist (Art. 124 - 126 DBG; §§ 133 - 135 StG). Der Steuerpflichtige muss auf Verlangen der Steuerbehörde insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen und Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen (Art. 126 Abs. 2 DBG; § 135 Abs. 2 StG).

b) Zur Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen im Sinne von Art. 130 Abs. 2 DBG bzw. § 139 Abs. 2 StG wird geschritten, wenn der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden können. Vorausgesetzt ist ein Untersuchungsnotstand. Dieser ist im Regelfall dadurch verursacht, dass der Steuerpflichtige trotz Mahnung seinen Mitwirkungspflichten nicht oder nur unvollständig nachgekommen ist. Betrifft dies steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen, z.B. bei einem von ihm geltend gemachten Abzug, so führt dies nach verwaltungsgerichtlicher

Rechtsprechung (RB 2003 Nr. 92 = ZStP 2003, 343, auch zum Folgenden) grundsätzlich nicht zu einer Ermessenseinschätzung. Vielmehr ist diesfalls aufgrund der allgemeinen Beweislastregel (vgl. ASA 62, 720 E. 5b; BGE 121 II 257 E. 4c/aa) zu Ungunsten des für derartige Tatsachen beweisbelasteten Steuerpflichtigen anzunehmen, die behaupteten Tatsachen hätten sich nicht verwirklicht. Dementsprechend ist der in Frage stehende Abzug nicht zu berücksichtigen (vgl. BGE 92 I 398 = ASA 36, 192; ASA 46, 512). Nur ausnahmsweise ist auch bezüglich steueraufhebender oder -mindernder Tatsachen eine Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen, nämlich dann, wenn dem Steuerpflichtigen die gehörige Mitwirkung an der Ermittlung dieser Tatsachen aus Gründen, die er nicht zu vertreten hat, unmöglich oder unzumutbar ist (RB 1975 Nr. 54). Gleich verhält es sich, wenn feststeht, dass dem Steuerpflichtigen dem Grunde nach abziehbare Kosten erwachsen sind, diese aber hinsichtlich ihrer Höhe ungewiss sind. In diesem Fall wäre es sachwidrig und willkürlich, den Abzug nicht zu berücksichtigen, vielmehr muss diesfalls dessen Höhe nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzt werden (Zweifel/Beusch, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. A., 2017, Art. 46 N 30 ff. StHG).

c) Die Einsprache- bzw. Rechtsmittelbehörde hat bei Vorliegen einer Ermessenseinschätzung zunächst zu prüfen, ob der Steuerpflichtige eine Verfahrenspflicht verletzt hat. Wurde eine solche missachtet und hat diese Verletzung zu einem Untersuchungsnotstand geführt, so hat die Steuerbehörde zu Recht eine Ermessenseinschätzung vorgenommen. Andernfalls mangelt es an der erforderlichen rechtlichen Grundlage für eine solche Einschätzung.

d) Voraussetzung einer Ermessenseinschätzung bildet in formeller Hinsicht, dass der Steuerpflichtige zulässigerweise formrichtig zur Erfüllung seiner Verfahrenspflichten aufgefordert und gemahnt worden ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 130 N 46 ff. DBG und § 139 N 66 ff. StG). Dabei sind Begehren um Auskünfte bzw. Beweismittelvorlagen von der Steuerbehörde aus Beweisgründen schriftlich zu stellen und ist die vom Steuerpflichtigen vorzunehmende Mitwirkungshandlung klar und unmissverständlich zu bezeichnen; andernfalls ist dem Steuerpflichtigen die Erfüllung der Auflage unter Umständen nicht zumutbar (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 126 N 13 DBG und § 135 N 13 StG). Darüber hinaus müssen die geforderten Mitwirkungshandlungen auch geeignet und notwendig sein, den rechtserheblichen Sachverhalt abzuklären (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 126 N 33 DBG und § 135 N 34 StG).

4. a) Vorab fragt sich, ob das kantonale Steueramt hinsichtlich der Nebenkosten zu Recht eine partielle Ermessensveranlagung vorgenommen hat.

aa) Nachdem im Einspracheverfahren eine erste Auflage zum Liegenschaftunterhalt am 31. März 2016 ergangen war, welche der Pflichtige am 1. Mai 2016 beantwortet hatte, folgte am 17. Januar 2017 eine weitere solche, wozu sich der Pflichtige am 22. Februar 2017 äusserte. Daraufhin erliess das kantonale Steueramt am 13. März 2017 folgende "Einforderung Aktenunterlagen Einsprache":

"1. Liegenschaftsunterhalt 2008, 2009, 2010, 2011 und 2012

Wir bitten Sie um den belegmässigen Nachweis aller Aufwendungen beinhaltend sämtliche Rechnungskopien mit allen Details, die Auftragsverträge und die Arbeitsstundenrapporte.

Wir wiederholen diese Aufforderung aus verfahrensrechtlichen Gründen für alle Steuerperioden, die zur Zeit im Einspracheverfahren offen sind, obwohl Sie uns bereits für die Jahre 2010 bis 2012 im Schreiben vom 22. Februar 2017 mitgeteilt haben, dass keine Arbeitsrapporte vorliegen würden.

2. Wir bitten um die Zahlungsnachweise (Bank-/Postbelege) bezüglich der Zahlungen 2008, 2009, 2010, 2011 und 2012 der Pauschale gemäss Vereinbarung (Auftragsvertrag) an die D AG."

Am 15. April 2017 reichte der Pflichtige verschiedene Unterlagen ein.

bb) In der Folge wandte sich das kantonale Steueramt am 3. Mai 2017 mit folgender "Mahnung Einforderung Aktenunterlagen Einsprache" an den Pflichtigen:

"Besten Dank für Ihr E-Mail vom 16. April 2017 mit Ihrem Schreiben vom 15. April 2017 und die Beilagen im Anhang. Wir verstehen Ihren Hinweis im zweiten Abschnitt. Nichtsdestotrotz sind wir verpflichtet, geltend gemachte Liegenschaftsunterhaltskosten entsprechend den gesetzlichen Vorgaben abzuklären. Aus diesem Grunde bitten wir Sie, wie unter dem ersten Punkt aufgeführt, uns die entsprechenden Detailunterlagen zu allen geltend gemachten Unterhaltskosten (inkl. Rechnungen von Dritten) zukommen zu lassen, da die Auflage in diesem Punkt nicht erfüllt ist.

Bezüglich Ihrer Antwort zu den Liegenschaftsunterhaltskosten betreffend die Jahre 2008, 2009, 2010, 2011 und 2012 ergeben sich Abweichungen in der Höhe der geltend gemachten Kosten zu den deklarierten Beträgen in den Steuererklärungen. Aus diesem Grunde kommen wir nochmals auf Sie zu mit dieser Folgeaufgabe:

1. Liegenschaftsunterhalt 2008, 2009, 2010, 2011 und 2012

Wir bitten Sie um den belegmässigen Nachweis aller Aufwendungen beinhaltend sämtliche Rechnungskopien mit allen Details, die Auftragsverträge und die Arbeitsstundenrapporte. OFFEN

Wir wiederholen diese Aufforderung aus verfahrensrechtlichen Gründen für alle Steuerperioden, die zur Zeit im Einspracheverfahren offen sind, obwohl Sie uns bereits für die Jahre 2010 bis 2012 im Schreiben vom 22. Februar 2017 mitgeteilt haben, dass keine Arbeitsrapporte vorliegen würden.

2. Wir bitten um die Zahlungsnachweise (Bank-/Postbelege) bezüglich der Zahlungen 2008, 2009, 2010, 2011 und 2012 der Pauschale gemäss Vereinbarung (Auftragsvertrag) an die D AG. ERLEDIGT"

In der Folge präsentierte der Pflichtige am 22. Mai 2017 nochmals die Zusammenstellungen "Ausgaben Liegenschaft" für die Jahre 2008 bis 2012.

b) aa) Das kantonale Steueramt erwog in den Einspracheentscheiden, dass die Unterhaltskosten in der Einsprache nicht erwähnt worden seien, sich aber im weiteren Verfahrensablauf Abweichungen zur Deklaration gemäss Steuererklärungen 2008-2012 ergeben hätten. Am 22. Februar 2017 habe der Pflichtige Aufstellungen über die Unterhaltsaufwendungen eingereicht; diese hätten jedoch andere Beträge ausgewiesen als frühere Auflistungen vom 1. Mai 2016. Wieder eine andere Zusammenstellung finde sich in der auf die Mahnung vom 3. Mai 2017 versandten E-Mail vom 22. Mai 2017. Mit Ausnahme einer Rechnung der D GmbH für Liegenschaftsverwaltung über Fr. 32'900.- und einer Vereinbarung zwischen dieser und dem Pflichtigen seien keine Belege zu diesen Kosten präsentiert worden. Der aufgeführte Betrag ergebe sich aus keiner der eingereichten Aufstellungen. Ferner überschritten sich die separat aufgeführten Aufwendungen mit den gemäss Pauschale der D GmbH verrechneten. Auch habe der Pflichtige weder Stundenrapporte noch Belege von Dritten vorgelegt. Sodann liessen sich in der Pauschale die Bemühungen für werterhaltende und wertvermehrnde Aufwendungen nicht auseinanderhalten, weshalb es an einer genügenden Substanziierung fehle. Unter diesen Umständen sei die Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen zu Recht erfolgt.

bb) Zur Begründung von Beschwerde und Rekurs bringt der Pflichtige vor, ihm sei nicht bewusst gewesen, dass er nicht nur die Unterlagen zum Mandat der D GmbH betreffend Hauswartung und Liegenschaftenverwaltung, sondern alle die Liegenschaft betreffenden Unterlagen hätte einreichen müssen. Dies habe er als Laie den Auflagen des kantonalen Steueramts so nicht entnehmen können.

c) aa) Die streitbetroffene Auflage war klar, recht- und zweckmässig und die Erfüllung für den Pflichtigen zumutbar. Falls ihm deren Inhalt und die ihm daraus erwachsenen Pflichten unklar gewesen sein sollten, hätte es an ihm gelegen, bei der zuständigen Steuerkommissarin nachzufragen. Dass das kantonale Steueramt fünf Steuerperioden zusammen veranlagte, ist eher unüblich, verfahrensrechtlich jedoch zulässig. Ebenso wenig lässt sich gegen die vorliegend erfolgte Kaskade von mehreren Auflagen etwas einwenden. Denn es wäre Sache des Pflichtigen gewesen, bereits in den Steuererklärungen für klare Verhältnisse zu sorgen. Dies gilt insbesondere deswegen, weil die bezüglich des Unterhalts gewählte Vertragsgestaltung als sehr ungewöhnlich erscheint: Besorgt nämlich eine steuerpflichtige Person die Verwaltung ihres (beweglichen wie unbeweglichen) Vermögens selbst, kann sie dafür keinen Abzug beanspruchen; dies gilt nur für Drittkosten. Somit können Eigenleistungen an einer Liegenschaft nicht steuermindernd geltend gemacht werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 32 N 14 und N 120 DBG sowie § 30 N 13 und N 108 StG). Das Merkblatt des kantonalen Steueramts über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften vom 13. November 2009 (ZStB Nr. 18/821; im Folgenden Merkblatt) hält hierzu fest:

"Rz 24 Kosten der Verwaltung *durch Dritte* sind abzugsfähig. Als Verwaltungskosten qualifizieren sämtliche Ausgaben, die mit der allgemeinen Verwaltung einer Liegenschaft zusammenhängen, insbesondere Auslagen für Porto, Telefon, Inserate, Formulare, Betreibungen und Entschädigung an Liegenschaftsverwaltungen.

...

Rz 26 Nicht als Verwaltungskosten in Abzug gebracht werden können eigene Arbeiten (sog. Eigenleistungen) eines Hauseigentümers."

Für die direkte Bundessteuer sieht Art. 1 Abs. 1 lit. c der Verordnung der ESTV über die abziehbaren Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens vom 24. August 1992 eine ähnliche Bestimmung vor.

bb) Wie in lit. A.1. der Prozessgeschichte ausgeführt, verwaltet der Pflichtige die in seinem Privatvermögen stehende Liegenschaft ...strasse 2/4/4a selbst. Dies tut er jedoch nicht in seiner Eigenschaft als Grundeigentümer, sondern als einziger Angestellter der im Umfang von 19/20 ihm gehörenden D GmbH. Nachdem der Pflichtige mit Auflage vom 13. März 2017 u.a. zur Einreichung der "Auftragsverträge" aufgefordert

worden war, übermittelte er am 15. April 2017 eine Vereinbarung zwischen ihm und der D GmbH. Danach übernahm letztere "die vollständige Verwaltung und Hauswartung der Liegenschaft ...strasse 2, 4 und 4a". Die rückwirkend auf ... 2008 in Kraft getretene Vereinbarung sah ein jährliches Pauschalhonorar von Fr. 32'280.- sowie die zusätzliche Abgeltung von ausserordentlichen Aufwendungen vor. Die Vereinbarung ist weder datiert noch unterschrieben.

Als Auftraggeber tritt der Pflichtige auf; Auftragnehmerin ist die von ihm beherrschte D GmbH, als deren einzelzeichnungsberechtigter Geschäftsführer wiederum der Pflichtige handelt. Wirtschaftlich gesehen hat der Pflichtige somit sich selbst einen Auftrag erteilt. Mit Blick auf ein solches Selbstkontrahieren ergibt sich ein dem Innesgeschäft innewohnender Interessenkonflikt, der zur Ungültigkeit des betreffenden Geschäfts führen kann (VGr, 20. September 2017, SB.2017.00037 + 00038, E. 4.3, mit Hinweis auf BGr, 3. Dezember 2012, 4A_360/2012, E. 4; BGE 127 III 332), wobei selbst für ein gültiges Innesgeschäft ab Fr. 1'000.- die Schriftform verlangt wird (vgl. Art. 718b OR). Ein Vertrag, für den die Schriftform vorgeschrieben ist, muss laut Art. 13 Abs. 1 OR die Unterschriften aller Personen tragen, die durch ihn verpflichtet werden sollen. Weil die erwähnte Vereinbarung zwischen dem Pflichtigen und der D GmbH wie gesagt keine Unterschriften trägt, ist sie nicht zustande gekommen. Nachdem die Mahnung vom 3. Mai 2017 nochmals die Aufforderung zur Einreichung der Auftragsverträge enthält, welcher der Pflichtige in der Eingabe vom 22. Mai 2017 nicht nachgekommen ist, fehlt es schon aus formellen Gründen an einem gültigen Vertrag zwischen dem Pflichtigen und der D GmbH. Unter diesen Umständen braucht sich das Steuerrekursgericht nicht weiter mit der Frage zu befassen, ob die betreffende, rückwirkend geschlossene Vereinbarung als simuliert zu betrachten und daher auch aus diesem materiellen Grund unbeachtlich sei. Mangels einer gültigen Rechtsgrundlage kann der Pflichtige aus den am 15. April 2017 erbrachten Zahlungsnachweisen für die Jahre 2008 bis 2012 nichts zu seinen Gunsten ableiten. Weshalb die Überweisungen für diese fünf Jahre erst am 14. Februar 2013 erfolgt sind, vermag der Pflichtige nicht schlüssig darzulegen; der nicht näher substantiierte Hinweis auf "Liquiditätsgründe" genügt jedenfalls nicht.

cc) Aufgrund der mangelhaft erfüllten Auflage ist der Sachverhalt mit Bezug auf die behaupteten Liegenschaftenunterhaltskosten auch im Einspracheverfahren ungewiss geblieben. Das kantonale Steueramt hat daher zu Recht eine (Teil-)Ermessensveranlagung vorgenommen.

5. a) Eine zu Recht ergangene Ermessensveranlagung bzw. -einschätzung kann der Steuerpflichtige laut Art. 132 Abs. 3 DBG bzw. § 140 Abs. 2 StG einzig wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Diese Norm enthält eine Kognitionsbeschränkung der Prüfungsinstanzen. Letztere können eine zu Recht getroffene Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung nur aufheben, wenn sie sich als offensichtlich falsch erweist (Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. A., 2017, Art. 130 N 49 DBG). Den entsprechenden Nachweis kann der Steuerpflichtige auf zwei Arten erbringen (Zweifel/Hunziker, 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 Einschätzung 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, so kann der Steuerpflichtige noch darlegen und nachweisen, dass die angefochtene Einschätzung offensichtlich unrichtig ist. Dies trifft dann zu, 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 Ermessenseinschätzung, doch wird die angefochtene durch eine neue Schätzung der Rechtsmittelinstanz ersetzt.

Im Beschwerde- bzw. Rekursverfahren betreffend eine Ermessensveranlagung bzw. -einschätzung sind dem Steuerrekursgericht weitere Untersuchungen verwehrt. Es hat vielmehr bei seiner eingeschränkten Überprüfung des angefochtenen

Entscheidungs auf offensichtliche Unrichtigkeit hin nur jene im Zeitpunkt der Entscheidung vorhandenen Schriftstücke zu berücksichtigen, welche den behaupteten Sachverhalt sofort beweisen oder zumindest als sehr wahrscheinlich erscheinen lassen (VGr, 27. Mai 1986, SB 10/1986 und 11. September 1986, SB 38/1986; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, 1989, S. 144).

b) Der Pflichtige hat auch im Beschwerde-/Rekursverfahren keinen formell gültigen Vertrag mit der D GmbH eingereicht. Der Sachverhalt bleibt daher nach wie vor im Dunkeln und die Ermessensveranlagung hat weiterhin Bestand.

c) aa) Zur Schätzung der Kosten von Hauswartung und Verwaltung erwog das kantonale Steueramt, dass mit Ausnahme einer Rechnung der D GmbH für Liegenschaftsverwaltung über Fr. 32'900.- und einer Vereinbarung zwischen dieser und dem Pflichtigen keine Belege zu diesen hohen Kosten präsentiert worden seien. Ferner lasse sich die Rechnung mit keiner der genannten Aufstellungen abgleichen. Unter diesen Umständen rechtfertige es sich, die Nebenkosten mangels zuverlässiger Unterlagen nach pflichtgemäsem Teilermassen auf 20% der Nettomieteträge zu schätzen.

In ihrer Beschwerde-/Rekursantwort führt die Amtsstelle ergänzend aus, dass der geltend gemachte Unterhalt in keiner der streitbetroffenen Perioden umfassend nachgewiesen worden sei. Am 22. Februar 2017 habe der Pflichtige die Rechnungen der D GmbH für die Jahre 2008 bis 2012 eingereicht, jedoch ohne Stundenrapporte oder weitere Belege. Die präsentierten rudimentären Offerten für Hauswartungen wichen massiv voneinander ab und eigneten sich nicht zum Vergleich. Schliesslich stünden die verfochtenen Aufwendungen in keinem vernünftigen Verhältnis zu den Mieterträgen.

bb) Mit Beschwerde und Rekurs macht der Pflichtige geltend, dass die den Einspruchsentscheidungen zugrunde liegende Schätzung nachweislich falsch sei. Die Liegenschaftsverwaltung werde marktüblich mit 3% der Netto-Mietzinseinnahmen abgegolten. Im Vergleich mit einer Konkurrenzofferte sei für die von der D GmbH geleisteten Arbeiten eine jährliche Vergütung von Fr. 6'800.- angemessen. Für die Hauswartung lägen drei Offerten vor, nämlich über Fr. 73'825.20, Fr. 55'929.60 und Fr. 33'841.20. Wie diese Aufstellung zeige, handle es sich bei den in Rechnung gestell-

ten Fr. 32'900.- um einen marktgerechten Preis, zumal seine GmbH einen "Rundumservice" erbringe.

d) Wie sich aus der Zusammenstellung in der Beschwerde-/Rekursantwort ergibt, liegen die mit den angefochtenen Einspracheentscheiden gewährten Unterhaltskosten weder absolut noch relativ wesentlich unter den vom Pflichtigen mit Beschwerde und Rekurs verlangten Beträgen. Mit den drei Konkurrenzofferten von G, H und I vermag der Pflichtige die Schätzung des kantonalen Steueramts nicht zu entkräften: Schon formell erscheint es fraglich, ob diese als rechtsgültiger Antrag im Sinn von Art. 3 Abs. 1 OR aufgefasst werden können oder – mangels näherer Beschreibung der zu wartenden Liegenschaft und des nicht genau bestimmten Leistungsumfangs – eher als Einladung zur Offertstellung zu würdigen sind (vgl. dazu Zellweger-Gutknecht/Bucher in: Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 6. A., 2015, Art. 3 N 9 ff.). Materiell ist unklar, inwieweit die drei genannten Angebote, die bezüglich des versprochenen Leistungsumfangs und des Entgelts ebenfalls erheblich differieren, sich von jenem der D GmbH unterscheiden. Zumal allein der Pflichtige für letztere tätig wird, hätte er den von ihm erbrachten "kosteneffizienten Rundumservice" näher substantiieren müssen. Mithin lässt sich die den Einspracheentscheiden zugrundeliegende Schätzung des Unterhalts nicht als offensichtlich unrichtig bzw. willkürlich bezeichnen. Die Beschwerde und der Rekurs sind daher in diesem Punkt unbegründet.

Fahrradkosten

6. a) Das Bundesgericht bestätigte mit Entscheid 2C_745/2017 vom 21. September 2017 den Standpunkt von Verwaltungsgericht (SB.2017.00009 + 00010 vom 10. August 2017; www.vgrzh.ch) und Steuerrekursgericht (1 DB.2016.86 + 1 ST.2016.107 vom 19. Dezember 2016), wonach der Arbeitnehmer Teilstrecken vom Wohnort zum Arbeitsplatz nach eigener Wahl mit dem Fahrrad oder mit dem öffentlichen Verkehr zurücklegen dürfe. Entgegen der Auffassung des kantonalen Steueramts sei der Veloabzug auch dann zu gewähren, wenn ein Pflichtiger näher als 1 km zur nächsten Bushaltestelle wohne. Nach unbestrittener Sachdarstellung in den aufgeführten Präjudizien bewältigte der Pflichtige die Strecke vom Wohnort zum Bahnhof regelmässig mit dem Fahrrad und bestieg dort die S-Bahn nach J zum Arbeitsplatz.

b) aa) Das kantonale Steueramt erwog in den Einspracheentscheiden, dass der Pflichtige nach eigenen Angaben ein- oder zweimal wöchentlich mit dem Velo zum Bahnhof fahre, weil es ihm sonst nicht möglich wäre, um 07.00 Uhr zu Projektbesprechungen in K einzutreffen. Gemäss genehmigtem Spesenreglement der GmbH stehe dem Pflichtigen ein Generalabonnement zur Verfügung und würden ihm pro Monat noch 1'000 km Autofahrkosten à Fr. -.70, also Fr. 700.- bzw. Fr. 8'400.- jährlich, entschädigt. Weshalb derart hohe Autofahrkosten anfielen, wenn der Pflichtige üblicherweise mit dem öffentlichen Verkehr nach K gelange, sei unklar. Dass ihm Fahrradkosten erwachsen seien, habe der Pflichtige zwar behauptet, aber nicht nachgewiesen.

In seiner Stellungnahme zur Beschwerde-/Rekursantwort hält der Pflichtige dem entgegen, dass die ihm gewährten 1'000 km pro Monat lediglich sieben Hin- und Rückfahrten von C nach K von 145 km entsprächen. Hinzu kämen noch Fahrten zwischen C und E, die ebenfalls 95 km beanspruchten. Mit je einer Fahrt pro Woche nach K und E werde dieses Kontingent schon weitestgehend konsumiert.

bb) Wie das Bundesgericht ausdrücklich festhält, steht es einem Pflichtigen frei, einen Teil des Arbeitsweges mit dem Fahrrad zurückzulegen. Macht er von dieser Möglichkeit Gebrauch, steht ihm neben dem Abzug der Kosten für die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel zusätzlich der Abzug für die Verwendung des Fahrrades zu. Das kantonale Steueramt stellt – zumal eine diesbezügliche Untersuchung kaum praktikabel und wegen Geringfügigkeit des Abzugs unverhältnismässig wäre – nicht in Abrede, dass der Pflichtige ein- bis zweimal wöchentlich mit dem Velo von B zum Bahnhof L und wieder zurückfährt. Weil nach den Erwägungen des Bundesgerichts die Suche nach dem kürzesten Arbeitsweg sowie die Benützung des öffentlichen Verkehrs gefördert werden sollen, erscheint diese Frequenz als ausreichend und kann nicht der Gebrauch des Velos an jedem Arbeitstag verlangt werden. Ebenso ist unbestritten, dass dem Pflichtigen, der sich um 07.00 Uhr zu Sitzungen in K einfinden muss, frühmorgens keine Busverbindung von B zum Bahnhof L zur Verfügung steht. Schliesslich steht dem Fahrradabzug nicht entgegen, dass der Pflichtige laut genehmigtem Spesenreglement der GmbH über ein Generalabonnement verfügt und Autofahrkosten von 1'000 km/Monat abziehen kann. Sollte das Steueramt zum Schluss kommen, dass diese Abzüge zu hoch sind, wäre diesem Umstand durch eine Revision des Spesenreglements und nicht durch die Verweigerung der Fahrradkosten Rechnung zu tragen. Nach dem Gesagten ist dem Pflichtigen der beantragte Pauschalabzug zu gewähren,

der sich in den streitbetroffenen Steuerperioden durchwegs auf Fr. 700.- jährlich beläuft (Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 bzw. ZStB I Nrn. 17/202 und 17/203, Ziffer I.1.b).

7. a) Diese Erwägungen führen hinsichtlich der Fahrradkosten zur Gutheissung, hinsichtlich zusätzlicher Unterhaltskosten jedoch zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs. Das steuerbare Einkommen ist daher für die Steuerperioden 2008 bis 2012 um je Fr. 700.- zu ermässigen.

b) Bei diesem Prozessausgang sind die Gerichtskosten zu 9/10 dem Beschwerdeführer/Rekurrenten und zu 1/10 der Beschwerdegegnerin/dem Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG). Weil ersterer weit überwiegend unterliegt, bleibt ihm die Zusprechung einer Parteientschädigung verwehrt (Art. 144 Abs. 4 DGB i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Beschwerdeführer wird wie folgt veranlagt (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 1 DBG; Alleinstehendentarif):

Steuerperiode	steuerbares Einkommen
	Fr.
2008	67'800.-
2009	68'300.-
2010	92'000.-.
2011	67'000.-.
2012	84'800.-.

2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Rekurrent wird wie folgt eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 1 bzw. § 47 Abs. 1 StG; Grundtarif):

Steuerperiode	steuerbares Einkommen	steuerbares Vermögen
	Fr.	Fr.
2008	67'100.-	40'000.-
2009	67'600.-	0.-
2010	91'300.-	0.-
2011	66'300.-	0.-
2012	83'900.-	0.-

[...]