



## Entscheid

22. Mai 2018

Mitwirkend:

Einzelrichter Alexander Widl und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

A,

**Beschwerdeführer/  
Rekurrent,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,  
Division Süd,  
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) wohnt an der ...strasse 40 in B in einem ländlich gelegenen, ihm gehörenden ehemaligen Bauernhaus mit Umschwung. In der vorliegend strittigen Steuerperiode 2013 arbeitete er für die Firma C AG an der ...strasse 28 in D als Teamleiter. Bereits seit September 2011 hatte er für den eigenen Gebrauch in D, Stadtteil E, für Fr. 868.30 pro Monat (inkl. Nebenkosten; im Jahr 2013: Fr. 826.30 pro Monat) eine 2-Zimmer-Wohnung gemietet, die nach seinen eigenen Angaben vorwiegend dazu diente, an den Wochenenden (Freitag- und Samstagabend) nach dem Ausgang in D übernachten zu können und nicht mitten in der Nacht oder frühmorgens mit einem (teuren) Taxi nach Hause fahren zu müssen.

Der Pflichtige war unbestrittenermassen für seine Tätigkeit als Teamleiter auf das eigene Auto angewiesen, weshalb er dieses täglich benützte, um zur Arbeit zu gelangen. In der Steuererklärung 2013 machte er Fahrkosten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte für die Strecke D - B von pauschal Fr. 13'104.- geltend (240 Tage x 78 km pro Arbeitstag à Fr. 0.70).

2. Das Steueramt D führte im Jahr 2014 zur Feststellung des steuerrechtlichen Wohnsitzes eine Untersuchung und stellte dem Pflichtigen zu diesem Zweck am 28. April 2014 einen Fragebogen zu. Das Amt gelangte aufgrund der Antworten des Pflichtigen offenbar zum Schluss, dessen Lebensmittelpunkt befinde sich nach wie vor in B und sah in der Folge von einer Beanspruchung der Steuerhoheit ab.

Das kantonale Steueramt erliess am 10. November 2015 den Einschätzungs- bzw. Veranlagungsentscheid für die Steuerperiode 2013 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 95'500.- (Direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 94'600.- (Staats- und Gemeindesteuern) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 29'000.- (nur Staats- und Gemeindesteuern). Dabei gewährte es dem Pflichtigen nunmehr lediglich für jeden zweiten Tag den vollen Fahrkostenabzug nach B (120 Tage pro Jahr à 74 km). Es ging im weitem davon aus, der Pflichtige übernachtete an den anderen Tagen in der Wohnung in D und gelange von dort jeweils mit dem Auto zur Arbeit (120 Tage pro Jahr à 20 km). Der Fahrkostenabzug belief sich somit auf Fr. 7'896.-. Eine zumindest teilweise Berücksichtigung der Wohnungskosten als Wochenaufenthaltskosten kam für die

Steuerkommissärin nicht in Frage, weil es dem Pflichtigen nach ihren Worten zuzumuten war, unter der Woche jeweils nach Hause zurückzukehren, und er deshalb die vom Bundesgericht aufgestellten Kriterien für den Wochenaufenthalter-Status nicht erfülle.

B. Der Pflichtige erhob am 3. Dezember 2015 Einsprache mit dem Antrag, von einer Aufrechnung der Fahrkosten nach B abzusehen, weil er unter der Woche jeweils an seinen Lebensmittelpunkt in B zurückkehre und sich nur am Wochenende in der Wohnung in D aufhalte. Das kantonale Steueramt forderte den Pflichtigen mit Auflage vom 4. Januar 2016 und Mahnung vom 12. Februar 2016 auf, z.B. mittels Servicebelegen oder eines Fahrtenbuchs die mit seinem Fahrzeug bzw. seinen Fahrzeugen privat und geschäftlich bedingten Strecken nachzuweisen.

Nachdem die Auflageantwort vom 22. Februar 2016 inbezug auf die täglich gefahrenen Kilometer keine substantiierte Sachdarstellung enthielt, weil der Pflichtige zu seinen damals von ihm gehaltenen Fahrzeugen keine Belege mehr besass und im Jahr 2013 auch kein Fahrtenbuch geführt hatte, erliess die Steuerkommissärin am 14. Juni 2016 zwei Veranlagungsvorschläge, mit welchen sie dem Pflichtigen in Aussicht stellte, die Fahrkosten auf Fr. 3'964.- zu kürzen. Sie ging von der Annahme aus, dass der Pflichtige unter der Woche an vier Tagen jeweils in der Wohnung in D übernachtete (192 Tage à 10 km) und die Strecke D - B und zurück nur einmal pro Woche zurücklege (zwei Fahrten pro Woche bzw. 96 Tage à 39 km).

Mit Einspracheentscheiden vom 7. Februar 2017 setzte das kantonale Steueramt das steuerbare Einkommen neu auf Fr. 99'400.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 98'500.- (Staats- und Gemeindesteuern) und das steuerbare Vermögen auf Fr. 29'000.- (nur Staats- und Gemeindesteuern) fest. Die Fahrkosten schätzte es wie in den vorerwähnten Veranlagungsvorschlägen angedroht nach 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. 3'964.-.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 11. März 2017 verlangte der Pflichtige, es seien die Fahrkosten wie ursprünglich deklariert im Umfang von Fr. 13'104.- zum Abzug zuzulassen. Das kantonale Steueramt schloss in der Beschwerde- und Re-

kursantwort vom 30. März 2017 auf Abweisung. Der Gerichtsschreiber versuchte in der Folge, eine Einigung herbeizuführen. Seine Bemühungen führten indessen zu keinem Ergebnis.

Auf die Parteivorbringen wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Laut Art. 25 DBG und § 25 StG werden zur Ermittlung des Reineinkommens die gesamten steuerbaren Einkünfte (Art. 16 - 24 DBG, § 16 - 24 StG) um die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und allgemeinen Abzüge (Art. 26 - 33 DBG, § 26 - 32 StG) vermindert. Notwendig bzw. abzugsfähig sind diejenigen Aufwendungen, die unmittelbar zur Erzielung des Einkommens gemacht werden und die in einem direkten ursächlichen Zusammenhang dazu stehen (Reich/von Ah/Brawand, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., 2017, Art. 9 N 8 StHG). Als (berufsnotwendige) Gewinnungskosten gelten indes nicht sämtliche Aufwendungen, die irgendeinen Zusammenhang zur ausgeübten Tätigkeit aufweisen bzw. im weiteren Sinn ihren Grund im Arbeitsverhältnis haben. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts erscheinen als berufsnotwendig vielmehr nur solche Kosten, welche in einem qualifiziert engen, d.h. rechtlich erheblichen (wesentlichen) Zusammenhang zur ausgeübten Tätigkeit stehen. Erforderlich ist mit anderen Worten ein wesentlicher Zusammenhang zwischen Art, Grund und Zweck der Ausgabe einerseits und der Natur der beruflichen Tätigkeit andererseits, während Aufwendungen, die vorwiegend mit der allgemeinen Lebenshaltung zusammenhängen, sogenannte Lebenshaltungskosten, vom Abzug ausgeschlossen sind (RB 1990 Nr. 32 = StE 1991 B 22.3 Nr. 38; RB 1991 Nr. 21 [Leitsatz]; StE 2000 B 22.3 Nr. 71).

b) aa) Nach Art. 26 Abs. 1 lit. a DBG und § 26 Abs. 1 lit. a StG werden als Berufskosten u.a. die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte abgezogen. Das Eidgenössische Finanzdepartement bzw. die kantonale Finanz-

direktion legen Pauschalansätze fest; dem Steuerpflichtigen steht der Nachweis höherer Kosten offen (je Abs. 2).

bb) Gemäss Art. 5 Abs. 1 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartementes über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 (Stand am 1. Januar 2009; Berufskostenverordnung) sind als notwendige Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte bei Benützung privater Fahrzeuge die Auslagen abziehbar, die bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel anfallen würden (Abs. 2). Steht kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung oder ist dessen Benützung objektiv nicht zumutbar, so können die Kosten des privaten Fahrzeugs gemäss den Pauschalen nach Artikel 3 abgezogen werden (Abs. 3). Gemäss Art. 3 der Berufskostenverordnung legt das Eidgenössische Finanzdepartement Pauschalansätze fest und gibt sie in einem Anhang zur Verordnung bekannt. Der Pauschalansatz für die Benützung des Autos beträgt Fr. 0.70 pro Fahrkilometer.

Die entsprechende kantonale Dienstanweisung deckt sich inhaltlich mit der eben zitierten Regelung (vgl. Verfügung der Finanzdirektion über die Pauschalierung von Berufsauslagen Unselbständigerwerbender bei der Steuereinschätzung vom 27. Oktober 2008 [ZStB Nr. 17/203; Verfügung der Finanzdirektion]).

c) Aufgrund von Sinn und Zweck der Pauschalierungen und aufgrund der durch die Steuerbehörden verlangten Deklaration (Anzahl Arbeitstage x Anzahl Kilometer x Pauschalansatz = abziehbare Kosten) ergibt sich, dass bei der Ermittlung dieser Kosten verschiedene natürliche Vermutungen zum Zuge kommen: So ist davon auszugehen, dass der Arbeitnehmer seine Arbeitstage in der Regel am Arbeitsort verbringt, was vermuten lässt, dass er den Arbeitsweg an allen Arbeitstagen zurücklegt. Soweit die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels nach der Praxis als unzumutbar erachtet wird, ist zudem zu vermuten, dass der Steuerpflichtige für die tägliche Fahrt zur Arbeit auch tatsächlich das Privatfahrzeug benutzt. Auf Verlangen der Veranlagungsbehörde hat der Steuerpflichtige die Basis für diese Vermutungen als steuermindernde Tatsache nachzuweisen, d.h. insbesondere die Anzahl der Arbeitstage und die Unzumutbarkeit der Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel (mittels Zeitvergleich). Ist dieser Nachweis aber erbracht und will die Veranlagungsbehörde trotzdem von den genannten Vermutungen abweichen, so braucht sie hierfür stichhaltige Gründe, wie

etwa begründete Zweifel daran, dass die Arbeitstage nicht am Arbeitsort verbracht worden sind (beispielsweise bei Heimarbeit) oder dass der Arbeitsweg nicht täglich mit dem Privatfahrzeug zurückgelegt worden ist. Soweit die Veranlagungsbehörde solche Gründe geltend macht, kann sie vom Steuerpflichtigen – mit Blick auf dessen Mitwirkungspflicht – sehr wohl weitere Nachweise für den der Fahrkostenberechnung anfänglich bloss vermutungsweise zugrunde gelegten Sachverhalt verlangen (BGr, 25. Oktober 2011, 2C\_343/2011, E. 3.3.).

2. a) Zur Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen im Sinn von Art. 130 Abs. 2 DBG und § 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 46, 512). Nur ausnahmsweise ist auch bezüglich steueraufhebender oder -mindernder Tatsachen eine Schätzung nach pflichtgemäsem 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 pflichtgemäsem Ermessen geschätzt werden (Zweifel/Beusch, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., 2017, Art. 46 N 30 ff. StHG).

Anlass zu einer Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen bietet jede nicht zu beseitigende Ungewissheit des Sachverhalts, unbekümmert darum, worauf sie zurückgeht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 130 N 26 DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 139 N 46 StG, je mit weiteren Hinweisen).

b) 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, § 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 31 ff. DBG und § 135 N 34 StG).

3. a) Im vorliegenden Fall hatte die Steuerbehörde aufgrund der Meldung des Steueramts D, der Pflichtige miete in D eine Wohnung, im Einspracheverfahren einen stichhaltigen Grund, über die durch den Pflichtigen im Jahr 2013 tatsächlich aus beruflichen Gründen gefahrenen Strecken eine Untersuchung zu führen. Wegen der Übernachtungsmöglichkeit in D lag es nahe anzunehmen, der Pflichtige begeben sich unter der Woche nicht, oder jedenfalls nicht jeden Tag, an seinen Wohnort in B, sondern übernachtete (auch) in der Nähe seines Arbeitsorts in D. Die Auflage vom 4. Januar 2016 und die Mahnung vom 12. Februar enthielten die unmissverständliche Aufforderung, die durch die Berufstätigkeit bedingten tatsächlich gefahrenen Kilometer mittels beweiskräftigen Unterlagen (z.B. Fahrtenbuch, Servicebelege, etc.) nachzuweisen. In seiner Eingabe vom 22. Februar 2016 gab der Pflichtige zu, über die von ihm im Jahr 2013 gefahrenen Kilometer keine genaue Auskunft erteilen zu können, weil er nicht mehr im Besitz der Belege sei oder aufgrund von Bargeld-Transaktionen, etwa beim Tanken, gar nicht über Quittungen verfüge. Ein Fahrtenbuch, welches in der Regel für die Unterscheidung von privat und beruflich bezogenen Fahrten unerlässlich ist (vgl. StRG, 27. März 2012, 2 DB.2011.212 und 2 ST.2011.289, m.w.H.), führte der Pflichtige

nicht. Nach eigenen Aussagen begann er erst im Jahr 2015 mit der Aufzeichnung seines jeweiligen Aufenthaltsortes mittels Mobiltelefon und eines von der Firma Google eigens hierfür entwickelten Programms (so genannter "Tracker"). Die Verhältnisse im Jahr 2015 sind indes mit denjenigen im strittigen Jahr 2013 nicht zuletzt deshalb nicht vergleichbar, weil die Lebenspartnerin des Pflichtigen, G, Jahrgang 1984, damals noch in H wohnte und erst per ... 2014 zu ihm in dessen Haus an der ...strasse 40 in B zog. Der zu beurteilende Sachverhalt blieb damit im Dunkeln. Somit blieb dem kantonalen Steueramt überhaupt keine andere Wahl, als die beruflich bedingt gefahrenen Kilometer nach pflichtgemäsem Ermessen zu schätzen und mit der Kilometerpauschale von Fr. 0.70 zu multiplizieren. Die Ermessenseinschätzungen erfolgten damit zu Recht.

4. a) Eine zu Recht ergangene Ermessensveranlagung bzw. -einschätzung kann der Steuerpflichtige laut Art. 132 Abs. 3 DBG § 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, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 132 N 33 DBG). Den entsprechenden Nachweis kann der Steuerpflichtige auf zwei Arten erbringen (Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., 2017, 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 Ver-



hältnissen aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbar ist (Zweifel/Hunziker, Art. 48 N 59 StHG mit Hinweisen). Ist dieser Nachweis geleistet, bleibt es zwar bei einer Ermessenseinschätzung, doch wird die angefochtene durch eine neue Schätzung der Rechtsmittelinstanz ersetzt.

Im Rechtsmittelverfahren betreffend eine Ermessenseinschätzung sind dem Steuerrekursgericht weitere Untersuchungen verwehrt. Es hat vielmehr bei seiner eingeschränkten Überprüfung des angefochtenen Entscheids 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 die fehlenden Beweismittel auch im Beschwerde- und Rekursverfahren nicht nachgebracht und auch keine detaillierte Beschreibung der täglich gefahrenen Strecken abgegeben. Die Einvernahme der vom Pflichtigen angebotenen Zeuginnen verbietet sich aus letzterem Grund von vornherein: Damit überhaupt eine Zeugeneinvernahme durchgeführt werden kann, muss zunächst eine entsprechende Sachdarstellung vorliegen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 132 N 14 und 16 StG). Es ist nicht Aufgabe des Gerichts, die tatsächlichen Verhältnisse aufgrund von Zeugenaussagen zu rekonstruieren. Eine genaue Angabe ist im übrigen nicht einmal dem Pflichtigen möglich, weshalb sich eine Einvernahme der Zeuginnen zudem als zwecklos erwiese.

Damit ist der Unrichtigkeitsnachweis gescheitert und die getroffene Ermessenseinschätzung in betraglicher Hinsicht lediglich noch auf offensichtliche Unrichtigkeit hin zu überprüfen.

c) aa) Die Annahme der Steuerkommissärin, der Pflichtige habe unter der Woche regelmässig in seiner Mietwohnung in D übernachtet und sei lediglich an den Wochenenden nach B an seinen Wohnort zurückgekehrt, ist weder völlig lebensfremd noch aktenwidrig. Wie bereits dargestellt, lassen sich die effektiven Fahrgewohnheiten des Pflichtigen im Jahr 2013 anhand der für den Einzelrichter einzig massgeblichen Aktenlage schlicht nicht mehr rekonstruieren, und weitere Untersuchungshandlungen

sind im Rahmen einer Schätzung nach pflichtgemäßem Ermessen nicht statthaft. Beim Pflichtigen handelt es sich, wie die Steuerkommissärin richtigerweise feststellt, auch nicht um einen Wochenaufenthalter im Sinne der Rechtsprechung bzw. im Sinne von Art. 9 der Berufskostenverordnung, denn weder berufliche Umstände noch die Entfernung zum Wohnort verhindern die tägliche Heimkehr an den Lebensmittelpunkt (vgl. hierzu Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 26 N 16 DBG und § 26 N 16): Die Fahrzeit vom Arbeitsort an die Wohnadresse des Pflichtigen in B beträgt rund 45 Minuten (ein Weg) und ist somit ohne weiteres zumutbar. Der Abzug weiterer Kosten unter diesem Titel verbietet sich damit.

bb) Dieses Ergebnis ist insofern nicht haltbar, als es bedeutet, dass ein Steuerpflichtiger, der die vollen abzugsfähigen Heimkehrkosten an seinen Wohnort (Lebensmittelpunkt) vermeidet, indem er ausnahmsweise eine günstigere bzw. weniger einschneidende Alternative wählt, einen Nachteil erfährt. Übernachtet ein Arbeitnehmer anlässlich eines Besuchs auf halbem Weg oder auch in entgegengesetzter Richtung zu seinem Wohnort, so erscheinen die ihm entstandenen (minderen) alternativen Wegkosten vielmehr ebenso als beruflich notwendig. Gleiches gilt für Aufwendungen, die verursacht wurden, um in der Nähe des Arbeitsorts zu übernachten, denn sie sind bis zur Obergrenze der Heimkehrkosten an den Wohnort unvermeidbar und deshalb als Gewinnungskosten im Sinne des Gesetzes erforderlich. Die Schätzung des kantonalen Steueramts erweist sich so gesehen als willkürlich, denn sie enthält keinen angemessenen Anteil an den Wohnungskosten des Pflichtigen in D. Es ist erstellt und unbestritten, dass Letzterer, wenn er nicht nach B zurückkehrte oder seine Freundin in H besuchte, dort übernachtete: Jedenfalls wäre es – wie der Pflichtige zu Recht bemerkt – lebensfremd anzunehmen, er habe die Nächte in D jeweils gratis, etwa im Zelt oder unter der Brücke verbracht.

Aus ähnlichen Überlegungen werden einem Steuerpflichtigen, bei dem sich im Nachhinein herausstellt, dass er die Kriterien für den Wochenaufenthalter-Status, etwa weil sein Wohnort in der Nähe ist, nicht erfüllt, durch das Bundesgericht zumindest die Kosten für die Fahrt an den Wohnort gewährt, obwohl er die Strecke unbestrittenermassen gar nie oder nur ab und an zurückgelegt hat und deshalb gar keine Wegkosten angefallen sind. Auch hier handelt es sich letztlich um beruflich bedingte, tatsächlich angefallene Wohnkosten für die Wohnung in der Nähe des Arbeitsorts, die alternativ

bis zur Obergrenze der Fahrkosten als Gewinnungskosten gewährt werden (vgl. StE 1998 B 22.3 Nr. 62).

Die Kosten für die 2-Zimmer-Wohnung, die nach Aussage des Pflichtigen nicht ausschliesslich aus beruflichen Gründen angemietet wurde, beliefen sich in der vorliegend strittigen Steuerperiode 2013 auf Fr. 9'915.60, was auf einen Tag und ein Zimmer umgerechnet für jeweils eine Übernachtung in D den Betrag von Fr. 13.58 ergibt (= Fr. 9'915.60 / 365 Tage / 2 Zimmer).

Dem Pflichtigen sind demnach nach pflichtgemäsem Ermessen (alternative bzw. effektive) Arbeitswegkosten mindestens in folgender Höhe zu gewähren, ansonst die Schätzung als willkürlich bzw. unhaltbar erschiene:

Fahrkosten B - D und zurück (48 Tage x 2 x 39 km à Fr. 0.70)	Fr. 2'620.-
Fahrkosten D - D (192 Tage x 2 x 5 km à Fr. 0.70)	Fr. 1'344.-
alternative Fahrkosten (Zimmerkosten; 192 Tage x Fr. 13.58)	<u>Fr. 2'607.-</u>
Total	Fr. 6'571.-

Aufgrund dieser Erwägungen sind die Rechtsmittel teilweise gutzuheissen. Das steuerbare Einkommen reduziert sich damit gegenüber den Einspracheentscheiden um Fr. 2'607.- auf abgerundet Fr. 96'800.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 95'900.- (Staats- und Gemeindesteuern).

5. Entsprechend dem Verfahrensausgang sind die Verfahrenskosten zu zwei Dritteln dem Beschwerdeführer/Rekurrenten und zu einem Drittel der Beschwerdegegnerin/dem Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Beschwerdeführer wird für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2013, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 96'800.- veranlagt (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 1 DBG; Alleinstehendentarif).
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Rekurrent wird für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2013, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 95'900.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 29'000.- eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 1 bzw. § 47 Abs. 1 StG; Grundtarif).

[...]