

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 ST.2011.127

Entscheid

30. August 2011

Mitwirkend:

Einzelrichter Anton Tobler und Gerichtsschreiberin Nadja Obreschkow

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

Rekurrenten,

gegen

Staat Zürich,

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

Rekursgegner,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern 2008

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend der bzw. die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) reichten am 26. Oktober 2009 die Steuererklärung 2008 ein und deklarierten darin ein steuerbares Gesamteinkommen von Fr. 14'581.- bzw. ein steuerbares Einkommen im Kanton Zürich von Fr. 11'877.-, sowie ein steuerbares Vermögen von Fr. - 753'853.- (0.-). Mit Auflage vom 19. April und Mahnung vom 1. Juni 2010 forderte sie die Steuerkommissärin auf, einen Nachweis für die geltend gemachten Fahrkosten des Pflichtigen von Fr. 19'656.- bzw. die gefahrenen 30'240 Kilometer, sowie weitere Unterlagen betreffend Krankheitskosten, gemeinnützige Zuwendungen und Liegenschaftunterhaltskosten einzureichen. Am 7. Juni 2010 gingen beim kantonalen Steueramt entsprechende Unterlagen (Abrechnungen, Belege, etc.) der Pflichtigen ein. Mit Entscheid vom 27. Juli 2010 schätzte die Steuerkommissärin die Pflichtigen für die Staats- und Gemeindesteuern 2008 mit einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von Fr. 45'200.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.- ein. Dabei hatte sie insbesondere die Fahrkosten des Pflichtigen als nicht ausreichend nachgewiesen erachtet und in Anwendung von § 139 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) nach pflichtgemässem Ermessen auf Fr. 7'800.- geschätzt.

B. Hiergegen erhoben die Pflichtigen am 17. August 2010 Einsprache mit dem Antrag, die Einschätzung gemäss der eingereichten Steuererklärung vorzunehmen. Nachdem die Pflichtigen einen entsprechenden Einschätzungsvorschlag im Einspracheverfahren vom 7. Dezember 2010 am 23. Dezember 2010 sinngemäss abgelehnt hatten, wies das kantonale Steueramt die Einsprache mit Entscheid vom 21. April 2011 ab.

C. Mit Rekurs vom 16. Mai 2011 beantragten die Pflichtigen, die ursprünglich in der Steuererklärung geltend gemachten Fahrkosten von Fr. 26'456.- (recte: Fr. 19'656.-) in vollem Umfang zu berücksichtigen. Das kantonale Steueramt schloss am 29. Juni 2011 auf kostenfällige Abweisung des Rekurses.

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

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss § 26 Abs. 1 lit. a des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) können unselbstständig Erwerbstätige u.a. die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte von den gesamten steuerbaren Einkünften abziehen. Laut § 26 Abs. 2 StG legt die Finanzdirektion für die Berufskosten gemäss § 26 Abs. 1 lit. a - c StG Pauschalansätze fest; im Fall von lit. a und c steht dem Steuerpflichtigen der Nachweis höherer Kosten offen.

b) Die für die strittige Steuerperiode 2008 massgebende Verfügung der Finanzdirektion vom 23. Oktober 2006 über die Pauschalierung von Berufsauslagen Unselbständigerwerbender bei der Steuereinschätzung (ZStB I Nr. 17/202) enthält folgende 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 65 Rp. pro Fahrkilometer.*

Wenn die Verfügung davon spricht, dass die notwendigen Berufsauslagen ohne besondere Nachweise geltend gemacht werden können, so ist damit nicht gemeint, dass nicht nachgewiesen werden müsste, dass entsprechende Kosten überhaupt angefallen sind, sondern lediglich, dass der Pflichtige vom Nachweis der effektiven Kostenhöhe befreit ist. Hinsichtlich der Notwendigkeit der Arbeitswegkosten und hinsichtlich der gefahrenen Strecke trifft den Pflichtigen somit sehr wohl eine Beweispflicht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 26 N 123).

c) Die Veranlagungsbehörden stellen zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (§ 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, § 138 N 14 mit Hinweisen). Der Steuerpflichtige muss auf Verlangen der Veranlagungsbehörde insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen und Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen (§ 135 Abs. 2 StG).

Damit ist dem Steuerpflichtigen im Einschätzungsverfahren zunächst Gelegenheit einzuräumen, den von ihm geforderten Nachweis der Berufsauslagen zu erbringen. Der Steuerpflichtige ist dabei zur Mitwirkung an der Sachverhaltsaufklärung verpflichtet. Kommt er dieser Pflicht nur ungenügend (oder überhaupt nicht) nach, so greift grundsätzlich die allgemeine Beweislastregel und der Abzug der Berufsauslagen ist mangels Nachweises vollständig zu verweigern. Indes stellen nicht alle Berufsaus-

lagen eindeutige Einzeltatsachen dar, die ohne entsprechenden Nachweis ohne Weiteres als nicht gegeben betrachtet werden können (so z.B. die Notwendigkeit eines geltend gemachten Arbeitszimmers). Viele Berufsauslagen lassen sich zwar an sich exakt erfassen (z.B. Anzahl beruflich bedingter Fahrten), häufig fehlt es aber auch nach Durchführung der Untersuchung an einem schlüssigen Nachweis für den genauen Umfang der beruflich bedingten Auslagen, obwohl klar ist, dass jedenfalls in einem bestimmten Umfang entsprechende Auslagen beruflich bedingt entstanden sind. Da feststeht, dass zumindest ein Anteil der geltend gemachten Kosten angefallen und auch beruflich bedingt ist, kann dem Steuerpflichtigen der Abzug nicht generell gestützt auf die allgemeine Beweislastregel verweigert werden. In solchen Fällen sind vielmehr die beruflich bedingten Kosten – nach Vornahme einer hier zwingend erforderlichen Mahnung – in der Regel nach pflichtgemäßem Ermessen zu schätzen (§ 139 Abs. 2 StG).

d) aa) Die Pflichtigen machten in der Steuerklärung 2008 für Autofahrkosten des Ehemanns zwischen Wohn- und Arbeitsstätte den Betrag von Fr. 19'656.-, entsprechend 240 x 126 km x Fr. 0.65, geltend. Mit Auflage vom 19. April bzw. Mahnung vom 1. Juni 2010 forderte sie das kantonale Steueramt auf, mittels aussagekräftiger Belege (Bordbuch, Abgaswartungsdokumente, Servicebelege, etc.) den Nachweis der in der Steuerperiode 2008 zurückgelegten Autokilometer zu erbringen. Am 7. Juni 2010 reichten die Pflichtigen in diesem Zusammenhang je eine Rechnungskopie der C und der D AG betreffend Serviceleistungen am Fahrzeug ZH ... vom 5. Dezember 2007 bzw. vom 29. April 2008, einen Inspektionsnachweis der D AG vom 5. März 2009 (Fahrzeug nicht erwähnt) sowie einen nicht datierten und nicht unterzeichneten Kaufvertrag über das obige Fahrzeug ein. In einem Email vom 18. Mai bzw. 3. Juni 2010 hatten sie diesbezüglich folgende Angaben gemacht:

- KM Nachweis

○ Service Rechnung ...	05.12.2007	km 55'501
○ Service Rechnung ...	14.04.2008	km 71'997
○ Km-Stand beim Verkauf		km 82'000
○ Gefahrene km altes Fhz		km 26'499
○ Service Rechnung neues Fahrzeug	05.03.2009	km 15'000
Total gefahrene Km im 2008		km 41'499

bb) Die obige Aufstellung lässt sich jedoch anhand der eingereichten Belegkopien nicht vollständig nachvollziehen. So ist die Service Rechnung der C derart unleserlich, dass die Zahl "55'501" darauf zwar erkennbar, jedoch nicht als Kilometerstand eruierbar ist. Weiter ist der Stand von 82'000 km auf dem Kaufvertrag zwar vermerkt, indes ist nicht bekannt, zu welchem Zeitpunkt der Verkauf erfolgte bzw. dieser Kilometerstand tatsächlich erreicht war. Schliesslich enthält der Inspektionsnachweis vom 5. März 2009 neben dem Datum und dem Firmenstempel lediglich den Hinweis "Fahrleistung 20'991" und ist somit unklar, worauf sich die Angabe "Service Rechnung neues Fahrzeug, 05.03.2009, km 15'000" im obengenannten Email der Pflichtigen stützt. Mithin waren die eingereichten Unterlagen nicht geeignet, den Nachweis der im Jahr 2008 zurückgelegten Autokilometer zu erbringen und war eine Schätzung der Fahrkosten nach pflichtgemäsem Ermessen schon allein deswegen gerechtfertigt. Selbst wenn jedoch das kantonale Steueramt den Nachweis der gefahrenen 41'499 km als erbracht erachtet hätte, wären die Voraussetzungen für eine Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen mangels Klarheit über den genauen Umfang der beruflich bedingten Fahrten erfüllt gewesen:

cc) Der Pflichtige gab auf dem Beiblatt "Berufsauslagen 2008" zur Steuererklärung als Arbeitsort "...strasse 21, E" an. Gemäss Googlemaps (www.maps.google.ch) ergibt dies einen Arbeitsweg (ab dem Wohnsitz in F) von je 60 - 65 km hin und zurück, was mit den Angaben des Pflichtigen von 126 km für beide Wege übereinstimmen würde. Indes hat der Pflichtige gemäss den eingereichten Lohnausweisen von Januar bis und mit Juni 2008 bei der "G AG, ...strasse 10, H" und von Juli bis und mit Dezember 2008 bei "I GmbH, ...strasse 72, H" gearbeitet und verfügte gemäss Handelsregisterauszügen keine dieser Firmen über eine Zweigniederlassung in E. Ausserdem ergibt auch eine Suche im Telefonverzeichnis (www.local.ch) an der ...strasse 21 in E keine Treffer für die beiden genannten Arbeitgeber. Demnach ist nicht nachvollziehbar geschweige denn nachgewiesen, wieso sich der Arbeitsort des Pflichtigen im Jahr 2008 in E befunden haben soll. Lag dieser Ort jedoch in H – sei dies an der ...strasse oder an der ...strasse – so ergibt sich laut Googlemaps eine Strecke von rund 25 km für einen Weg bzw. 50 km hin und zurück, mithin 12'000 km an beruflich bedingten Fahrten für das ganze Jahr (240 x 50 km).

dd) Unter den gegebenen Umständen fehlte es auch nach Durchführung der Untersuchung an einem schlüssigen Nachweis über den Umfang der abzugsfähigen

Fahrkosten der Pflichtigen und hat das kantonale Steueramt diese daher zu Recht nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzt.

Bei alledem ist nicht streitig, dass der Pflichtige für den Arbeitsweg auf ein Auto angewiesen war und somit die entsprechenden Kosten als Berufsauslagen abziehen kann.

2. a) Ist eine Ermessenseinschätzung zu Recht ergangen, so kann sie gemäss § 140 Abs. 2 Satz 1 StG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden. Der Steuerpflichtige hat den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit im Einspracheverfahren, spätestens aber im Verfahren vor dem Steuerrekursgericht zu erbringen, und zwar dadurch, dass er innerhalb der Rechtsmittelfrist die versäumten Verfahrenspflichten erfüllt, eine zur Beseitigung der Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse erforderliche substantiierte Sachdarstellung gibt und hierfür notwendige Beweismittel beibringt oder zumindest anbietet (RB 1999 Nr. 150). Teilnachweis genügen grundsätzlich nicht; vielmehr hat der Nachweis umfassend zu sein (RB 1994 Nr. 45). Die Verfahrenspflichten müssen indes nicht nur formell, sondern auch materiell nachgeholt werden. Notwendig sind alle Handlungen, welche erforderlich sind, eine vollständige und richtige, d.h. gesetzmässige Einschätzung zu ermöglichen (vgl. § 135 Abs. 1 StG). Den Steuerpflichtigen treffen beim Unrichtigkeitsnachweis u.U. höhere Anforderungen hinsichtlich der Mitwirkungspflichten, als sie vor der Säumnis an ihn gestellt wurden (RB 1976 Nr. 55). Nur unter den genannten formellen Voraussetzungen wird der Steuerpflichtige überhaupt zur Leistung des Unrichtigkeitsnachweises zugelassen und ist die Einsprache- bzw. Rekursbehörde zur Untersuchung und Beweisabnahme verpflichtet. Andernfalls gilt der Nachweis ohne Weiteres als gescheitert mit der Folge, dass die Ermessenseinschätzung als solche bestehen bleibt und einzig ihrer Höhe nach der Prüfung auf offensichtliche Unrichtigkeit unterliegt (vgl. RB 1994 Nr. 45 mit Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 140 N 79 f.; Martin Zweifel, in : Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 48 N 58 StHG). 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 Nach-

weis geleistet, bleibt es zwar bei einer Ermessenseinschätzung, doch wird die angefochtene durch eine neue (tieferere) Schätzung der Rechtsmittelinstanz ersetzt.

Im Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahren betreffend eine Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung 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) Die Pflichtigen haben weder mit der Einsprache noch mit dem Rekurs weitere Belege betreffend die Autofahrkosten eingereicht noch diesbezüglich zusätzliche Angaben gemacht. Damit haben sie die Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse nach wie vor nicht beseitigt und muss es bei der Ermessenseinschätzung sein Bewenden haben. Diese ist somit lediglich noch der Höhe nach auf offensichtliche Unrichtigkeit zu prüfen.

c) Das kantonale Steueramt hat die Fahrkosten der Pflichtigen auf Fr. 7'800.- geschätzt. Dies entspricht $240 \times 50 \text{ km} \times 0.65 \text{ Fr.}$, mithin also dem Betrag, den der Pflichtige als Fahrkosten geltend machen kann, wenn man vom Arbeitsort in H ausgeht (siehe oben E. 1 d) cc)). Diese Schätzung ist somit ohne Weiteres sachlich begründbar und erweist sich keinesfalls als offensichtlich zu hoch.

3. Nach dem Gesagten ist der Einspracheentscheid des kantonalen Steueramts vom 21. April 2011 zu bestätigen und der Rekurs abzuweisen. Die Verfahrenskosten sind ausgangsgemäss den Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]