

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00064 vom 16. November 2016

ZH Verwaltungsgericht, 2016-11-16, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2016.00064

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00064 du 16 novembre 2016

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2016.00064 del 16 novembre 2016

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2013 | Die im Rahmen einer mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildung oder Umschulung anfallenden Kosten sind zum Abzug zuzulassen, soweit sie sich als notwendig erweisen. Fahrt- und Reisekosten an den Umschulungs- bzw. Weiterbildungsort sind dann abziehbar, wenn tatsächlich entsprechender Aufwand entstanden ist, welcher nicht von einem Dritten übernommen wurde. Die Kosten für die Benutzung eines privaten Motorfahrzeugs sind nur abzugsfähig, wenn die Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel nicht zumutbar ist. Die Kriterien über die Zumutbarkeit der Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel beim Arbeitsweg sind analog anzuwenden (E. 2.2.3). Der Pflichtige hat den Nachweis der Benutzung seines Privatfahrzeuges nicht erbracht und zudem handelt es sich bei den geltend gemachten Autofahrkosten um ein unzulässiges Novum. Der Antrag auf Abzug der Autofahrkosten erweist sich, nachdem er abzuweisen wäre, auch als unzulässig (E. 2.3). Es ist keine Verletzung von Treu und Glauben darin zu sehen, dass das Steueramt im Verfahren vor dem Steuerrekursgericht eine reformatio in peius beantragt. Eine Veranlagung kann auch noch im Verfahren vor dem Steuerrekursgericht zum Nachteil eines Steuerpflichtigen geändert werden (E.3.3). Das Nichterfüllen einer Auflage oder Mahnung stellt eine Mitwirkungspflichtverletzung dar. Die Vorinstanz hat ihm zufolge fehlerhafter Mitwirkung zu Recht die Gerichtskosten vollständig auferlegt und die Zusprache einer Parteientschädigung verweigert (E. 4.3) Abweisung der Beschwerden.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2016.00064 SB.2016.00065 Urteil der 2. Kammer vom 16. November 2016
Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Leana Isler, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiberin Linda Rindlisbacher. In Sachen A, Beschwerdeführer, gegen 1. Staat Zürich, 2. Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2013 Direkte Bundessteuer 2013, hat sich ergeben: I. A. A deklarierte für die direkte Bundessteuer 2013 ein steuerbares Einkommen von (gerundet) Fr. Für die Staats- und Gemeindesteuern 2013 deklarierte er ein steuerbares Einkommen von (gerundet) Fr. ... und ein steuerbares Vermögen von (gerundet) Fr. ... und gab an, an der B-Strasse 01 in C wohnhaft zu sein. B. Am 27. November 2014 unterbreitete ihm das kantonale Steueramt einen Veranlagungs- und Einschätzungsvorschlag mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... für die direkte Bundessteuer bzw. Fr. ... für die Staats- und Gemeindesteuern und einem steuerbaren Vermögen von Fr. Unter anderem strich es ihm den Abzug für die Unterstützung seiner Eltern sowie den damit

zusammenhängenden zusätzlichen Versicherungsprämienabzug. C. Mit Eingabe vom 4. Dezember 2014 lehnte A den Vorschlag ab. Mit Auflage vom 5. Dezember 2014 und 12. Januar 2015 ersuchte ihn das kantonale Steueramt um detaillierte Angaben und Belege der Unterstützungsleistungen an seine Eltern und der Wohnverhältnisse. Diese erfüllte A nur teilweise. Am 19. Februar 2015 mahnte das kantonale Steueramt A zur Erfüllung beider Auflagen. D. Am 16. März 2015 veranlagte das kantonale Steueramt A mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... für die direkte Bundessteuer bzw. schätzte ihn mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... für die Staats- und Gemeindesteuern und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... ein. In Abweichung zum Veranlagungs- und Einschätzungsvorschlag vom 27. November 2014 strich es bei den von A geltend gemachten Berufsauslagen die Autofahrkosten komplett und gewährte stattdessen die Kosten eines Generalabonnements der SBB. Die Weiterbildungsausgaben reduzierte es um die Kosten der einzelnen Zugfahrten von C nach G, wo die Weiterbildung stattfand. E. Hiergegen erhob A am 15. April 2015 Einsprache und beantragte u. a. die Gewährung des Unterstützungsabzugs und des zusätzlichen Versicherungsprämienabzugs sowie der Fahrt- und Weiterbildungskosten gemäss Veranlagungs- und Einschätzungsvorschlag. Dabei führte er erstmals aus, er habe in der Steuerperiode 2013 in einer Wohngemeinschaft mit D an der E-Strasse in C gewohnt. F. Mit Auflage vom 24. April 2015 und Mahnung vom 4. Juni 2015 ersuchte das kantonale Steueramt A um Nachweis seines Wohnsitzes an der E-Strasse in C sowie der Unterstützungszahlungen an seine Eltern. Die daraufhin beantragte Erstreckung der Mahnfrist lehnte das kantonale Steueramt mit der Begründung, dass Mahnfristen nicht erstreckbar seien, ab. G. Mit Entscheiden vom 10. Juli 2015 wies das kantonale Steueramt die Einsprachen ab. II. Die dagegen erhobenen Rechtsmittel hiess das Steuerrekursgericht am 31. Mai 2016 teilweise gut und veranlagte A für die direkte Bundessteuer 2013 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. Das steuerbare Einkommen für die Staats- und Gemeindesteuern 2013 setzte es auf Fr. ... bei einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... fest. Hierbei gestand es A einerseits steuermindernde Fahrtkosten für die Autofahrt zum Arbeitsort im Umfang von Fr. 17'136.- zu, liess aber andererseits zusätzlich geltend gemachte Fahrtkosten für die Autofahrt zum Weiterbildungsort in der Höhe von Fr. 9'580.- und den Unterstützungsabzug sowie den zusätzlichen Versicherungsprämienabzug (zugunsten seiner Eltern) nicht zum Abzug zu. Aufgrund der schuldhaften Verletzung seiner Verfahrenspflichten (namentlich durch die Angabe einer falschen Wohnadresse für die Steuerperiode 2013 und die darauffolgende Weigerung die gültige Adresse zu nennen) und dem Umstand, dass die Nachweise, die zur teilweisen Gutheissung führten, erst mit der Beschwerde bzw. mit dem Rekurs vorgebracht wurden, sind die Kosten des steuerrekursgerichtlichen Verfahrens A trotz teilweiser Gutheissung vollumfänglich auferlegt worden. III. A. Mit Beschwerde vom 13. Juli 2016 beantragte A, es sei der Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 31. Mai 2016 aufzuheben, ihm der Abzug von Weiterbildungskosten in der Höhe von Fr. 11'956.- zu gewähren und es sei das steuerbare Einkommen für die Staats- und Gemeindesteuern 2013 auf Fr. ... und für die direkte Bundessteuer 2013 auf Fr. ... festzulegen. Allenfalls sei die Sache zu neuer Entscheidung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Eventualiter sei ihm der Abzug von Weiterbildungskosten in der Höhe von Fr. 9'580.- zu gewähren und es sei das steuerbare Einkommen für die Staats- und Gemeindesteuern 2013 auf Fr. ... und für die direkte Bundessteuer 2013 auf Fr. ... festzulegen. Die vom Steuerrekursgericht festgesetzten und ihm auferlegten Verfahrenskosten von Fr. 1'260.- seien vollumfänglich der Beschwerdegegnerschaft aufzuerlegen, demgegenüber sei ihm eine ordentliche

Parteientschädigung zuzusprechen. Eventualiter seien die Verfahren betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2013 und direkte Bundessteuer 2013 zu vereinigen, die Verfahrenskosten auf Fr. 630.- festzusetzen und ihm zu einem Viertel aufzuerlegen sowie ihm eine reduzierte Parteientschädigung zuzusprechen, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. B. Mit Beschwerdeantwort vom 26. August 2016 beantragte das kantonale Steueramt die Abweisung der Beschwerde. Die am 19. September 2016 von A eingereichte Replik wurde dem kantonalen Steueramt zur Kenntnisnahme zugestellt. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, liessen sich die Eidgenössische Steuerverwaltung und das Gemeindesteuernamt nicht vernehmen. Die Einzelrichterin überwies den Fall an die 2. Kammer zur Entscheidung. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Die Beschwerden bezüglich die Staats- und Gemeindesteuern 2013 (SB.2016.00065) und die direkte Bundessteuer 2013 (SB.2016.00064) betreffen denselben Pflichtigen sowie dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie zu vereinigen sind. 1.2 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend die Staats- und Gemeindesteuern können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Für die Beschwerde an das Verwaltungsgericht als weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG über das Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Rekurskommission "sinngemäss", was nach der Rechtsprechung dahingehend auszulegen ist, dass die Überprüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts gleich wie bei den Staats- und Gemeindesteuern auf die Rechtskontrolle beschränkt ist (BGE 131 II 548 E. 2.5; vgl. RB 1999 Nr. 147). 1.3 Im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht gilt bei den Staats- und Gemeindesteuern wie bei der direkten Bundessteuer das Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist somit die gleiche Aktenlage massgebend wie für das Steuerrekursgericht. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Verfahren vor Steuerrekursgericht behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden. Vom Novenverbot ausgenommen sind dagegen echte Noven, namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen. Neue, erstmals vor Verwaltungsgericht gestellte Rechtsbegehren sind schliesslich allgemein zulässig, sofern sie sich nicht auf Tatsachen und Beweismittel stützen, welche unter das Novenverbot fallen (RB 1999 Nr. 149; BGE 131 II 548). 1.4 Wie im Verfahren vor der Rekurskommission besteht im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren die Möglichkeit einer sog. Verböserung. Das Verwaltungsgericht kann daher im Beschwerdeverfahren gegebenenfalls zu Gunsten oder zu Ungunsten der Parteien über deren Begehren hinausgehend entscheiden (reformatio in peius; vgl. § 149 Abs. 2 i. V. m. § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 143 Abs. 1 i. V. m. Art. 145 Abs. 2 DBG; RB 2003 Nr. 98, 2002 Nr. 116 = StE 2003 B 96.22 Nr. 2).

E. 2.1

Der Pflichtige bringt vor, dass für die im Rahmen seiner Weiterbildung angefallenen Reise- und Fahrtkosten die gleichen Ansätze wie bei den Berufsauslagen im Allgemeinen gelten würden und ihm daher die Autofahrkosten und nicht bloss die Kosten für ein Generalabonnement der zweiten Klasse zum Abzug zuzulassen seien. Das kantonale

Steueramt wendet dagegen ein, dass der ausnahmsweise Abzug der Autokosten infolge Zeitersparnis nur für den Arbeitsweg und damit für die Fahrt zwischen Wohn- und Arbeitsort gelte, nicht aber für die Fahrt zwischen Arbeits- und Weiterbildungsort.

E. 2.2.1

Nach § 26 Abs. 1 lit. d StG bzw. Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG (beide in der Fassung gültig im Jahr 2013) werden als Berufskosten die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten mit Einschluss der Wiedereinstiegskosten vom Reineinkommen abgezogen. Gemäss der in der Steuerperiode 2013 noch massgeblichen aArt. 8 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit (Berufskostenverordnung) sind die mit der gegenwärtigen Berufsausübung unmittelbar zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten abziehbar.

E. 2.2.2

Ob Reise- und Fahrtkosten, welche im Rahmen einer Umschulung oder Weiterbildung anfallen, vom Reineinkommen abgezogen werden können, ist vom Gesetzgeber nicht geregelt worden. Das Verwaltungsgericht wie auch das Bundesgericht (soweit ersichtlich) haben sich bisher nicht mit dieser Frage beschäftigt. Gemäss Praxis des kantonalen Steueramts, sind die Reisekosten sowie die Fahrtkosten an den Kursort abziehbar (Merkblatt des kantonalen Steueramtes über die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Bildungsmassnahmen vom 11. November 2009). Auch in der Lehre wird die Meinung vertreten, dass unter die Weiterbildungs- und Umschulungskosten nicht nur die unmittelbaren Kosten (z. B. Semestergebühren), sondern auch bloss mittelbare Kosten wie Fahrten zwischen der Wohnung und der Ausbildungsstätte fallen (vgl. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 26 StG N. 61; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., Zürich 2009, Art. 26 N. 68).

E. 2.2.3

Diese Meinung ist zu teilen, ergibt sich doch aus Art. 9 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), dass die zur Erzielung der Einkünfte notwendigen Aufwendungen generell abziehbar und die Kantone dazu verpflichtet sind, diese Abzüge ohne Abweichung oder Einschränkung auf kantonaler Ebene zu übernehmen (BGE 128 II 66 E. 4b). Was unter notwendigen Aufwendungen zu verstehen ist, ist durch Auslegung zu ermitteln. Namentlich unter dem Aspekt der vertikalen Harmonisierung erfolgt die Auslegung des kantonalen Rechts im Sinn des Bundessteuergesetzes (vgl. dazu ausführlich die BGr, 26. Oktober 2004, 2A.224/2004, E. 5, BGr, 25. Januar 2007, 2P.251/2006, E. 3). Gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts gelten als Gewinnungskosten diejenigen Auslagen, deren Vermeidung dem Steuerpflichtigen nicht zumutbar ist und die wesentlich durch die Erzielung von Einkommen verursacht bzw. veranlasst sind (sog. kausaler Gewinnungskostenbegriff). Als Gewinnungskosten gelten somit jene Aufwendungen, die für die Erzielung des Einkommens nützlich sind und nach der Verkehrsauffassung im Rahmen des Üblichen liegen (BGE 124 II 29 E. 3a; BGr, 24. Mai 2016, 2C_860/2014, 2C_861/2014, E. 3.2). Die im Rahmen einer mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildung oder Umschulung anfallenden Kosten sind daher zum Abzug zuzulassen, soweit sie sich als notwendig im Sinn der Rechtsprechung erweisen. Folglich sind Fahrt- und Reisekosten an den

Umschulungs- bzw. Weiterbildungsort vom Reineinkommen abziehbar, soweit sie nicht vermieden werden können. Als Gewinnungskosten im weiteren Sinn sind sie zudem grundsätzlich nur abziehbar, soweit dem Steuerpflichtigen tatsächlich ein entsprechender Aufwand entstanden ist (vgl. BGr, 9. Juli 2012, 2C_807/2011, E. 2.2). Ob die steuerpflichtige Person die Kosten für die Benutzung eines privaten Motorfahrzeugs oder für die öffentlichen Verkehrsmittel abziehen kann, hängt damit einerseits davon ab, ob ihr tatsächlich ein entsprechender Aufwand entstanden ist, welcher nicht von einem Dritten übernommen wurde, und andererseits davon, ob ihm die Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel zumutbar ist. Entgegen der Ansicht des Beschwerdegegners, ist es daher nicht zulässig, generell nur die Kosten für ein Generalabonnement der zweiten Klasse zum Abzug zuzulassen. Vielmehr erscheint es als sachgerecht die Kriterien, welche der Gesetzgeber über die Zumutbarkeit der Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel beim Arbeitsweg festgelegt hat, analog für den Weg an den Umschulungs- bzw. Weiterbildungsort anzuwenden.

E. 2.2.4

Gemäss Art. 5 Abs. 2 der Berufskostenverordnung sind bei Benutzung privater Fahrzeuge als notwendige Kosten die Auslagen abziehbar, die bei Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel anfallen würden. Steht kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung oder ist dessen Benutzung objektiv nicht zumutbar, so können die Pauschalen von Art. 3 der Berufskostenverordnung als Kosten des privaten Fahrzeugs abgezogen werden (Art. 5 Abs. 3 der Berufskostenverordnung). Die Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels ist nach der Rechtsprechung insbesondere dann nicht zumutbar, wenn der Steuerpflichtige gebrechlich oder kränklich ist, die nächste Haltestelle eines öffentlichen Verkehrsmittels weit von der Wohn- oder Arbeitsstätte entfernt ist, Arbeitsbeginn und Arbeitsschluss zu nicht fahrplanmässigen Zeiten erfolgen oder der Pflichtige für seine Berufsausübung auf ein Motorfahrzeug angewiesen ist (statt vieler BGr, 9. Juli 2012, 2C_807/2011, E. 2.3.1). Gemäss Praxis des Verwaltungsgerichts liegt objektive Unzumutbarkeit zudem bei einer markanten Zeitersparnis durch Benutzung des Privatfahrzeugs vor, wobei eine solche in der Regel mindestens eine Stunde pro Tag betragen muss (VGr, 6. April 2016, SB.2016.00022 und SB.2016.00023, E. 2.3). Die Verfügung der Finanzdirektion vom 23. Oktober 2006 über die Pauschalierung von Berufsauslagen Unselbständigerwerbender bei der Steuereinschätzung (Zürcher Steuerbuch [ZstB] Teil I Nr. 17/202, Ziff. I) sieht für die Staats- und Gemeindesteuern eine analoge Regelung vor. In diesen Fällen können für das Auto Fr. 0.70 pro Fahrkilometer Arbeitsweg in Abzug gebracht werden.

E. 2.3

Es ist daher zu prüfen, ob die vom Pflichtigen geltend gemachten Kosten für die Benutzung des Autos für den Weg an den Weiterbildungsort in der Höhe von Fr. 7'854.- zum Abzug zuzulassen sind. Vorausgesetzt wird dafür zunächst, dass ihm die Kosten auch tatsächlich entstanden sind. Davon ist vorliegend jedoch nicht auszugehen, machte der Pflichtige in der Steuererklärung 2013 (wie die Jahre zuvor) doch noch als Weiterbildungskosten die Kosten für die Benutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln, SBB Einzelfahrtbillette im Betrag von gesamthaft Fr. 7'476.- (Fahrt C–G, 14 Wochen Frühlingsemester 3 Vorlesungen/Übung pro Woche à je Fr. 89.- und 14 Wochen Herbstsemester 3 Vorlesungen/Übung pro Woche à je Fr. 89.-) geltend (ohne jedoch Belege für die Einzelfahrten einzureichen). Auch im Rekurs- bzw. erstinstanzlichen Beschwerdeverfahren beantragte er noch den gemäss Steuererklärung 2013 deklarierten Fahrkostenabzug für den Weg an den

Weiterbildungsort. Erst vor Verwaltungsgericht macht er geltend, mit seinem Privatfahrzeug von seinem Arbeitsplatz in F nach G gereist zu sein. Er hat denn auch die Benutzung eines privaten Motorfahrzeuges in keiner Art und Weise belegt. Es ist daher zu vermuten, dass er den Weg nach G jeweils mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zurückgelegt hat. Abgesehen davon handelt es sich bei den geltend gemachten Autofahrkosten um eine neu behauptete Tatsache, welche im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden kann (vgl. E. 1.3). Der Antrag auf Abzug der Autofahrkosten erweist sich, nachdem er abzuweisen wäre, auch als unzulässig.

E. 3.1

Eventualiter beantragt der Pflichtige die Gewährung der Kosten für die Einzelfahrten nach G. Der Steuerkommissär habe ihm in den Steuerperioden 2011 und 2012 insgesamt 66 Einzelfahrten zum Abzug zugelassen. Auch in der Steuerperiode 2013 habe er zunächst wiederum 66 Einzelfahrten Fr. 83.- pro Fahrt zum Abzug zugelassen und habe damit den Abzug als solches anerkannt. Im Rekursverfahren sei der Steuerkommissär jedoch erneut darauf zurückgekommen und habe beantragt, ihm sei selbst bei rechtsgenügendem Beweis des Wohnortes lediglich die Kosten des Generalabonnements zu gewähren. Das nachträgliche Verhalten des Steuerkommissärs verstosse gegen den Grundsatz von Treu und Glauben.

E. 3.2

Der in Art. 9 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) verankerte Grundsatz von Treu und Glauben statuiert ein Verbot widersprüchlichen Verhaltens und verleiht einer Person Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen oder sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden (BGE 131 II 627 E. 6.1). Das Verbot widersprüchlichen Verhaltens durch Behörden ist dem Grundrecht von Treu und Glauben nach Art. 9 BV zuzuordnen. Die rechtssuchende Person soll sich auf die Widerspruchsfreiheit und Beständigkeit des staatlichen Handelns verlassen können. So wie das Verbot des "venire contra factum proprium" ein Aspekt des zivilrechtlich gebotenen Handelns nach Treu und Glauben gemäss Art. 2 ZGB ist (vgl. BGr, 14. Juli 2014, 5A_171/2014, E. 3.2; 15. Mai 2014, 5A_98/2014, E. 4), stellt es auch im Verkehr zwischen Behörden und Privaten einen Teilgehalt des Rechts auf Treu und Glauben dar (BGr, 15. September 2014, 2C_112/2014, E. 6.2.2). Der Anspruch auf Behandlung nach Treu und Glauben nach Art. 9 BV setzt u. a. voraus, dass die rechtssuchende Person berechtigterweise auf eine behördliche Zusicherung oder ein bestimmtes Verhalten vertrauen durfte und der Bürger im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen getroffen hat (BGE 137 I 69 E. 2.5.1; zu den weiteren Voraussetzungen vgl. BGE 137 II 182 E. 3.6.2). Praxisgemäss findet der Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht aufgrund des strengen Legalitätsprinzips nur zurückhaltende Anwendung (BGE 137 II 182 E. 3.6.2; BGE 137 I 69 E. 2.5.1, BGr, 7. August 2014, 2C_214/2014, E. 3.7.4).

E. 3.3

Der Pflichtige macht aus dem Verhalten des Steueramts in vorangehenden Steuerperioden zu Recht kein berechtigtes Vertrauen auf Gewährung eines Abzugs für unbelegte Einzelfahrten geltend. Eine behördliche Praxis vermag grundsätzlich für sich allein genommen kein berechtigtes Vertrauen zu begründen (BGr, 15. September 2014, 2C_112/2014, E. 6.2.3; BGr, 7. April 2005, 1P.701/2004, E. 4.2). Jede Steuerperiode wird

neu beurteilt, ohne Rücksicht auf vorgängige, allenfalls unrichtige Veranlagungen (BGr, 15. September 2014, 2C_112/2014, E. 6.2.3; BGr, 16. Mai 2007, 2C_196/2007, E. 3.2). Er erblickt vielmehr im Verhalten des Steueramts anlässlich des Einschätzungs- bzw. Veranlagungsverfahrens der hier zu beurteilenden Steuerperiode 2013 eine Vertrauensgrundlage. In dem Umstand, dass das Steueramt ihm den Abzug für die Einzelfahrten gewährte und erst im Verfahren vor dem Steuerrekursgericht die Streichung des Abzugs beantragte, ist indes keine Zusicherung zu sehen. Eine Veranlagung kann auch noch im Verfahren vor dem Steuerrekursgericht zum Nachteil eines Steuerpflichtigen geändert werden, da das Steuerrekursgericht die gleichen Befugnisse wie die Veranlagungsbehörde im Veranlagungsverfahren hat (vgl. § 148 Abs. 3 StG i. V. m. § 149 Abs. 2 StG bzw. Art. 142 Abs. 4 DBG). Der Pflichtige durfte folglich nicht berechtigterweise darauf vertrauen, dass die Einschätzung bzw. Veranlagung nicht zu seinem Nachteil geändert wird. Als Steuerpflichtiger trägt er die Beweislast für die steuermindernden bzw. -aufhebenden Tatsachen (vgl. BGE 133 II 153 E. 4.3). Er hat die Einzelfahrten bis zum heutigen Zeitpunkt nicht belegt, weshalb er den nach § 26 Abs. 2 StG bzw. Art. 26 Abs. 2 DBG geforderten Nachweis höherer Kosten nicht erbracht hat. Eine Verletzung von Treu und Glauben nach Art. 9 BV liegt nicht vor. Das Steuerrekursgericht hat den Abzug der (höheren) Kosten für die Einzelfahrten somit zu Recht gestrichen.

E. 4.1

Weiter rügt der Pflichtige die Kostenauflegung der Gerichtskosten im vorinstanzlichen Verfahren. Die Vorinstanz habe ihm wegen schuldhafter Verletzung von Verfahrenspflichten zu Unrecht die Verfahrenskosten vollumfänglich auferlegt. Das Nichterfüllen von Auflagen stelle keine Verletzung von Verfahrenspflichten dar, da das Missachten der Auflage lediglich zur Folge habe, dass die nicht belegten Aufwendungen unberücksichtigt blieben. Es sei ihm aufgrund der Landesabwesenheit seiner Ex-Freundin bis Ende August 2015 objektiv nicht möglich gewesen, den Mietvertrag einzureichen. Dass er den Nachweis seiner Wohnadresse erst im Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahren habe erbringen können, sei auch in der willkürlichen Nichtgewährung der Fristerstreckung durch den Steuerkommissär begründet.

E. 4.2

Die Kosten des Verfahrens vor dem Steuerrekursgericht werden gemäss § 151 StG bzw. Art. 144 DBG der unterliegenden Partei auferlegt, wird der Rekurs bzw. die Beschwerde teilweise gutgeheissen, werden sie anteilmässig aufgeteilt (Abs. 1). Dem obsiegenden Rekurrenten werden die Kosten ganz oder teilweise auferlegt, wenn er bei pflichtgemässem Verhalten schon im Einschätzungs- oder Einspracheverfahren zu seinem Recht gekommen wäre oder wenn er die Untersuchung des Steuerrekursgerichts durch trölerisches Verhalten erschwert hat (Abs. 2). Gemäss § 135 Abs. 1 StG muss der Steuerpflichtige alles tun, um eine vollständige und richtige Einschätzung zu ermöglichen. Das Gesetz unterscheidet infolgedessen nicht, ob die Mitwirkung steuerbegründende und -mehrende oder aber steueraufhebende und -mindernde Tatsachen betrifft oder wer – der Steuerpflichtige oder die Steuerbehörde – die Beweislast für die infrage stehende beweisbedürftige Tatsache trägt. Denn Ziel der Sachverhaltsermittlung ist nach dem Grundsatz von § 132 StG stets, die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen (vgl. BGr, 22. Februar 1993, ASA 62 [1993/94], S. 720 E. 5b; BGE 121 II 257 E. 4c/aa; VGr, 24. Juni 2015, SB.2015.00027, E. 3; RB 1998 Nr. 136).

E. 4.3

Der Pflichtige musste mehrmals aufgefordert werden, den Behörden seine Wohnadresse mitzuteilen: Mit Auflage vom 5. Dezember 2014 ersuchte das kantonale Steueramt um detaillierte Angaben und Belege zu den Wohnverhältnissen, woraufhin der Pflichtige dem Steueramt mitteilte, dass er seit Jahren nicht mehr an der auf der Steuererklärung angegebenen Adresse (B-Strasse 01 in C) wohne, sondern bei seiner Freundin, deren Namen und Adresse er jedoch nicht bekannt gab. Am 12. Januar 2015 ersuchte ihn das kantonale Steueramt um Belege betreffend das Zusammenwohnen mit seiner Freundin. In der Folge reichte er eine schriftliche Bestätigung seines Vaters ein, gemäss welcher er im Jahr 2013 seinen Wohnsitz hauptsächlich nicht an der B-Strasse 01 gehabt habe. Die Mahnung vom 19. Februar 2015 zur Erfüllung der Auflagen, beantwortete er unter anderem mit der Aussage, sein Privatleben gehe das Steueramt nichts an. In der Einsprache vom 15. April 2015 klärte er die Behörden darüber auf, dass er in einer Wohngemeinschaft mit D, E-Strasse 02 in C, gelebt habe. Das Steueramt forderte ihn am 24. April 2015 auf, eine Kopie des (Unter-)Mietsvertrages oder eine schriftliche Bestätigung des Vermieters sowie der Nachweis der monatlichen Mietzinszahlungen einzureichen. Überdies forderte es ihn auf, substanziierte Angaben dazu zu machen, weshalb er im Einschätzungs- bzw. Veranlagungsverfahren angegeben hatte bei seiner Freundin zu leben, und weshalb er die Adressänderung nicht den Behörden gemeldet hat. Am 4. Juni 2015 wurde er wegen nichterfolgter Erfüllung der Einforderung gemahnt und ihm eine Frist zur Einreichung der gewünschten Unterlagen bis am 24. Juni 2015 gesetzt. Am letzten Tag der Frist reichte er per E-Mail ein Gesuch um Erstreckung der Mahnfrist ein. Zur Begründung führte er aus, seine Ex-Freundin befinde sich in den USA im Sprachaufenthalt, weshalb es ihm bis heute nicht möglich gewesen sei, an eine Kopie des Mietvertrages zu kommen. Das Gesuch um Fristerstreckung wurde in der Folge vom kantonalen Steueramt abgewiesen. Erst in seiner Beschwerde- und Rekurschrift klärte er die Behörden schliesslich darüber auf, dass er mit seiner Freundin ein Zimmer zur Untermiete bei Herrn D an der E-Strasse 01 in C bewohnt habe und reichte den zwischen ihm und D abgeschlossenen Untermietvertrag vom 29. September 2012 sowie Quittungen über den Erhalt von Mietzinszahlungen à Fr. ... (datiert von November 2012 bis November 2013) ein. Der Pflichtige war somit schon lange im Besitz von Beweismitteln, welche seine Wohnsituation im Jahr 2013 belegen. Weshalb er diese nicht vorher einreichte und die Behörden erst im Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahren über seine effektiven Wohnverhältnisse aufklärte, ist nicht nachvollziehbar. Insbesondere lässt sich die späte Erfüllung seiner Mitwirkungspflicht offensichtlich nicht mit der Landesabwesenheit seiner Ex-Freundin und der nichtgewährten Fristverlängerung der Mahnfrist erklären. D amit hat ihm die Vorinstanz zufolge fehlerhafter Mitwirkung zu Recht die Gerichtskosten vollständig auferlegt und die Zusprache einer Parteientschädigung verweigert.

E. 4.4

Schliesslich ist auch nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz für beide Rechtsmittel eine Gerichtsgebühr erhoben hat. Es handelt sich, unabhängig von einer Vereinigung, um zwei separate Verfahren, gegen welche einzeln der Rechtsmittelweg bestritten werden kann. Damit ist der Eventualantrag des Pflichtigen abzuweisen. Dies führt zur Abweisung der Beschwerden.

E. 5

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Eine Parteientschädigung steht diesem aufgrund seines Unterliegens nicht zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.