

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00022 vom 17. Oktober 2023

ZH Verwaltungsgericht, 2023-10-17, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2023.00022](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2023.00022)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00022 du 17 octobre 2023

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00022 del 17 ottobre 2023

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2016 | Bestätigung der vorinstanzlich festgestellten Mietzinserträge sowie Nichtgewährung eines Unternutzungsabzugs sowie von Mehrkosten für die auswärtige Verpflegung mangels rechtsgenügenden Nachweises. Das Steuerrekursgericht legte eingehend dar, wie es den Eigenmietwert berechnet hatte und führte aus, dass ein Unternutzungsabzug für die ersten sieben Monate der Steuerperiode nicht in Betracht komme. Dies ist nicht zu beanstanden, denn der Auszug des Sohnes aus erster Ehe wurde vor Vorinstanz nicht belegt und das nun eingereichte Novum (Familienbüchlein) ist für das Verwaltungsgericht einerseits unbeachtlich und belegt andererseits nicht, dass diese Räume nicht genutzt wurden (E. 3.5.3). Auch die Feststellungen der Vorinstanz zu den Mieterträgen der X. sind korrekt und zu bestätigen. Steuerbar sind zwar in erster Linie die vertraglich vereinbarten Miet- oder Pachtzinsen unter Abzug der vom Mieter geleisteten Entschädigungen für die Nebenkosten. Dies aber eben nur, falls sie die effektiven Aufwendungen nicht übersteigen und sofern sie in den Mietverträgen separat ausgewiesen werden (E. 3.5.4). Der Pflichtige hatte seinen Beschäftigungsgrad im Einspracheverfahren jedoch nicht offengelegt und keine genügenden Unterlagen eingereicht oder angeboten, die aufgezeigt hätten, dass ihm fast täglich Mehrkosten für die auswärtige Verpflegung angefallen seien – obwohl ihm hierfür die Beweislast zukam (E. 4.2.2). Abweisung der Beschwerde.

## Erwägungen

### E. 2

B, Beschwerdeführende, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Recht, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2016 sowie direkte Bundessteuer 2016, hat sich ergeben: I. A und B (nachfolgend die Pflichtigen) reichten für die Steuerperiode 2016 trotz Mahnung keine Steuererklärung ein, worauf das kantonale Steueramt androhungsgemäss am 21. August 2017 die Veranlagung bzw. Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vornahm. Dagegen erhoben die Pflichtigen Einsprache und reichten eine Steuererklärung 2016 nach, worauf das kantonale Steueramt eine Akteneinforderung im Einspracheverfahren erliess und diverse Unterlagen und Erläuterungen einforderte. Die Pflichtigen nahmen dazu Stellung, reichten jedoch keine Unterlagen ein. Darauf versandte das kantonale Steueramt nach entsprechender Mahnung einen Veranlagungs- bzw. Einschätzungsvorschlag im Einspracheverfahren. Die Pflichtigen waren damit nicht einverstanden und reichten Unterlagen nach. Daraufhin versandte das kantonale Steueramt einen weiteren Veranlagungs- bzw. Einschätzungsvorschlag im Einspracheverfahren, womit die Pflichtigen erneut nicht einverstanden waren. Am 22. Dezember 2021 erliess das kantonale Steueramt die Einspracheentscheide, setzte ein

steuerbares Einkommen von Fr. ... (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern) und ein steuerbares Vermögen von Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern) fest. In Abweichung zur Deklaration im Einspracheverfahren berücksichtigte das kantonale Steueramt einen Nettoeigenmietwert von Fr. ... und Mieterträge von Fr. ... (C) und Fr. ... (D AG) und liess einen Verpflegungsabzug von Fr. ... zum Abzug zu. II. Dagegen erhoben die Pflichtigen Beschwerde resp. Rekurs beim Steuerrekursgericht, welche beide am 21. Dezember 2022 teilweise gutgeheissen wurden; das steuerbare Einkommen für die Steuerperiode 2016 wurde mit Fr. ... (direkte Bundessteuer) resp. Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern) und das steuerbare Vermögen mit Fr. ... veranlagt. III. Dagegen erhoben die Pflichtigen am 18. Februar 2023 Beschwerde beim Verwaltungsgericht, wobei sie beantragten den Entscheid des Steuerrekursgerichts aufzuheben, den Eigenmietwert infolge Unternutzung auf Fr. ... festzusetzen, den Mietertrag für die D AG auf Fr. ... festzulegen und den Verpflegungsabzug auf Fr. ... zu erhöhen. Der Mietertrag in Höhe von Fr. ... (C) ab 1. August 2016 wurde anerkannt. Während das Steuerrekursgericht am 22. Februar 2023 auf Vernehmlassung verzichtete, beantragte das kantonale Steueramt die Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge für die Beschwerdeführenden. Die Eidgenössische Steuerverwaltung und die Stadt E liessen sich nicht vernehmen. Die Einzelrichterin erwägt: 1. Die Verfahren SB.2023.00022 (Staats- und Gemeindesteuern 2016) und SB.2023.00023 (direkte Bundessteuer 2016) betreffen dieselben Pflichtigen und dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie mit Präsidialverfügung vom 20. Februar 2023 zu Recht vereinigt wurden.

### **E. 2.1**

Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend 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.

### **E. 2.2**

In Bundessteuersachen ist die Kognition des Verwaltungsgerichts identisch: Soll die erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin ermöglichen (Art. 140 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]), muss sich die Aufgabe der zweitinstanzlichen Beschwerde, die die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle beschränken (BGE 131 II 548 E. 2.5; RB 1999 Nr. 147).

### **E. 2.3**

Im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht gilt für die Staats- und Gemeindesteuern wie bei der direkten Bundessteuer das Novenverbot (BGE 131 II 548 E. 2.2.2). 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 (RB 1999 Nrn. 149 und 150, bestätigt in BGE 131 II 548). Vom Novenverbot ausgenommen sind

dagegen echte Noven, namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund (§ 155 und § 160 StG bzw. Art. 147 und Art. 151 DBG) 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).

#### **E. 2.4**

Steuerpflichtige müssen laut § 135 Abs. 1 StG bzw. Art. 126 Abs. 1 DBG alles tun, um eine vollständige und richtige Einschätzung zu ermöglichen. Sie müssen unter anderem das amtliche Formular für die Steuererklärung wahrheitsgemäss und vollständig ausfüllen (vgl. § 133 Abs. 2 StG bzw. Art. 124 Abs. 2 DBG). Werden diese Verfahrenspflichten trotz Mahnung nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde die Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vor (§ 139 Abs. 2 StG; Art. 130 Abs. 2 DBG). Hiergegen kann vorab die Rüge der Unzulässigkeit der Ermessenseinschätzung bzw. -veranlagung erhoben werden (vgl. Martin Zweifel et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. A., Zürich etc. 2018, § 20 Rz. 23 [mit Hinweisen]). Eine zulässige bzw. zu Recht erfolgte Einschätzung bzw. Veranlagung nach pflichtgemäsem Ermessen kann sodann nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden (§ 140 Abs. 2 StG; Art. 132 Abs. 3 DBG). Die steuerpflichtige Person hat den Unrichtigkeitsnachweis dadurch zu erbringen, dass sie 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. Nur unter diesen formellen Voraussetzungen wird sie überhaupt zur Leistung des Unrichtigkeitsnachweises zugelassen. Andernfalls gilt der Nachweis ohne Weiteres als gescheitert mit der Folge, dass die Ermessenstaxation als solche bestehen bleibt und einzig hinsichtlich ihrer Höhe mit einer auf Willkür beschränkten Kognition überprüft werden kann. Willkürlich ist eine Schätzung dann, wenn sie sich nach den Akten als geradezu unmöglich, als sachlich nicht begründbar erweist (VGr, 16. April 2014, SB.2013.00159, E. 4.1, mit Hinweis auf RB 1994 Nr. 45 und RB 1963 Nr. 62). Ist eine steuerpflichtige Person somit in zulässiger Weise nach Ermessen eingeschätzt bzw. veranlagt worden, sind spätestens im Einspracheverfahren die versäumten Verfahrenspflichten nachzuholen bzw. eine zur Beseitigung der Ungewissheit über die tatsächlichen Verhältnisse erforderliche substantiierte Sachdarstellung zu geben und hierfür notwendige Beweismittel beizubringen oder zumindest anzubieten.

#### **E. 3.1**

In den Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht sind neben dem Einschlag auf den Eigenmietwert wegen Unternutzung u. a. die Nettomietwerte und der zu besteuerte Mietertrag für das von der D AG gemietete Atelier strittig. Der Mietertrag für die Vermietung des Dachgeschosses an C wurde von den Pflichtigen anerkannt.

#### **E. 3.2**

Gemäss § 39 Abs. 1 StG wird das Vermögen zum Verkehrswert bewertet. Der Regierungsrat erlässt gemäss § 39 Abs. 3 StG die für eine gleichmässige Bewertung von Grundstücken notwendigen Dienstanweisungen. Es kann eine schematische, formelmässige

Bewertung vorgesehen werden, wobei jedoch den Qualitätsmerkmalen der Grundstücke, die im Falle der Veräusserung auch den Kaufpreis massgeblich beeinflussen würden, angemessen Rechnung zu tragen ist. Die Formel ist so zu wählen, dass die am oberen Rand der Bandbreite liegenden Schätzungen nicht über dem effektiven Marktwert liegen. Führt in Einzelfällen die formelmässige Bewertung dennoch zu einem höheren Vermögenssteuerwert, ist eine individuelle Schätzung vorzunehmen und dabei ein Wert von 90 Prozent des effektiven Marktwerts anzustreben (§ 39 Abs. 4 StG). Gestützt auf diese Bestimmung hat der Regierungsrat die Weisung an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 2009 vom 12. August 2009 (LS 631.32; nachfolgend: Weisung 2009) erlassen. Die Weisung 2009 ist auch im Bereich der direkten Bundessteuer anwendbar (siehe ESTV, Die Besteuerung der Eigenmietwerte, Bern 2015, Ziff. 4.4.3 betreffend den Kanton Zürich).

### **E. 3.3**

Gemäss § 21 Abs. 1 lit. b StG bzw. Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG ist als Ertrag aus unbeweglichem Vermögen insbesondere der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen, steuerbar. Gemäss § 21 Abs. 2 StG erlässt der Regierungsrat auch für die durchschnittlich gleichmässige Bemessung des Eigenmietwerts selbst bewohnter Liegenschaften oder Liegenschaftsteile die notwendigen Dienstanweisungen. Dabei kann er hierbei ebenso eine schematische, formelmässige Bewertung der Eigenmietwerte vorsehen (§ 21 Abs. 2 StG). Auch hierbei werden die Steuerbehörden angewiesen, diese nach Massgabe derselben Weisung 2009 festzusetzen.

### **E. 3.4**

Gemäss Art. 21 Abs. 2 DBG erfolgt die Festsetzung des Eigenmietwerts unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse und der tatsächlichen Nutzung der am Wohnsitz selbstbewohnten Liegenschaft. Ebenso statuiert § 21 Abs. 2 lit. c StG, dass bei selbstbewohnten Liegenschaften der Eigenmietwert unter Berücksichtigung der tatsächlichen Nutzung festzulegen sei. Gemäss Ziff. 62 der Weisung 2009 kann auf dem Eigenmietwert ein angemessener Einschlag gewährt werden, wenn der Eigentümer eines Einfamilienhauses oder Stockwerkeigentums wegen Verminderung des Wohnbedürfnisses seiner Familie (wie Wegzug der Kinder) nur noch einen Teil seines Wohneigentums nutzt oder wenn ein Härtefall vorliegt. Der sogenannte Unternutzungsabzug ist von der steuerpflichtigen Person zu beantragen, darzutun und nachzuweisen. Praxisgemäss ist er grundsätzlich nur restriktiv zu gewähren (BGE 135 II 416 E. 2.6; BGr, 30. Oktober 2015, 2C\_279/2015 und 2C\_280/2015, E. 2.6.1). Der Abzug ist zu gewähren bei einer raummässigen, effektiven und dauerhaften Unternutzung des am Wohnsitz selbstgenutzten Eigentums, auf die der Pflichtige keinen direkten Einfluss hat, namentlich wenn die Kinder aus dem Eigenheim der alternden Eltern ausgezogen sind. Der Unternutzungsabzug ist zumindest dann gerechtfertigt, wenn der Modellfall (Auszug der Kinder oder alternativ Tod/Trennung vom Ehegatten) zu einem Härtefall Anlass gibt (BGE 135 II 416 E. 2.5). Der Unternutzungsabzug setzt voraus, dass gewisse Räume dauernd keine Verwendung finden. Dienen sie nur gelegentlich, etwa als Gäste-, Arbeitszimmer oder Bastelraum, so liegt keine Unternutzung vor. In der Regel wird eine Unternutzung abgelehnt, wenn eine Person in normalen bis guten finanziellen Verhältnissen 4 Zimmer bzw. zwei Personen 4–6 Zimmer bewohnen ( Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021

, § 21 N. 89). Ziff. 20 der Weisung 2009 hält zudem fest, dass ein Einschlag wegen tatsächlicher Unternutzung in der Regel auch nicht gewährt wird, wenn der Steuerpflichtige die selbstbenutzte Liegenschaft käuflich erworben hat und sich seine Wohnbedürfnisse seither nicht geändert haben.

### **E. 3.5.1**

Das Steuerrekursgericht gelangte zum Schluss, dass sich der formelmässig ermittelte Eigenmietwert der Wohnung auf Fr. ... beläuft. Einen Unternutzungsabzug für Januar bis Juli der strittigen Periode 2016 liess es aufgrund des nicht belegten Auszugs des Sohnes im Jahr 1992 (Beweislastverteilung) nicht zu – auch nicht in Bezug auf den im Jahr 2007 auf die Pflichtige übertragenen Miteigentumsanteil. Hingegen gewährte es den Einschlag für den Eigenmietwert durch die Vermietung des Dachgeschosses an C für die Monate August bis Dezember 2016 und reduzierte den Eigenmietwert auf Fr. ... Bezüglich der Besteuerung aus der Vermietung des Dachgeschosses an C hielt das Steuerrekursgericht fest, dass grundsätzlich der Nettomietzins als Einkommen zu versteuern ist, und unterstellte somit für die Vermietung des Dachgeschosses Fr. ... der Einkommenssteuer. Bei der Vermietung der Ateliers 01 und 02 an die D AG rechnete das Steuerrekursgericht die Nebenkosten in der Form des pauschalen Allgemestromanteils in Höhe von Fr. ... ( $[\text{Fr. ...} + \text{Fr. ...}] \times 12$  Monate) auf. Dies, weil es dieselben vor dem Hintergrund der effektiven Auslagen für den Allgemestrom, welche sich gemäss Stockwerkeigentumsabrechnung auf Fr. ... beliefen, als zu hoch erachtete. Es führte aus, dass die Entschädigungen des Mieters nur dann vom Bruttomietzins abzugsfähig sind, wenn sie die effektiven Auslagen decken und nicht dann, wenn sie diese (bei Weitem) übersteigen. Eventualiter begründete das Steuerrekursgericht, dass die Mietverträge simuliert sein könnten und dann unbeachtlich wären.

### **E. 3.5.2**

Die Pflichtigen akzeptierten aufgrund ihrer Berechnungen in der Beschwerdeschrift die Feststellung des formelmässig ermittelten Eigenmietwerts von Fr. ... Sie beantragen jedoch einen Eigenmietwert von Fr. ... für die Steuerperiode 2016, weil sie für den Leerstand der Galerie/des Dachgeschosses vom 1. Januar 2016 bis 31. Juli 2016 einen Unternutzungsabzug beantragen. Bei den Berechnungen gehen sie vom Einschlag des Eigenmietwerts für die Vermietung an C im zweiten Halbjahr aus. Im Weiteren beantragen sie sinngemäss, dass die pauschal vereinbarten Nebenkosten der Mietverträge zwischen der Pflichtigen und der D AG ihnen nicht als steuerbares Einkommen aufgerechnet werden. Die Mieterträge von Fr. ... für die Galerie/das Dachgeschoss für die Periode von August bis Dezember 2016 akzeptierten sie jedoch durch ihre Berechnungen sinngemäss.

### **E. 3.5.3**

Das Steuerrekursgericht legte in den Erwägungen 5 d) und e) eingehend dar, wie es den Eigenmietwert berechnet hatte, und führte aus, dass ein Unternutzungsabzug für die ersten sieben Monate der Steuerperiode nicht in Betracht komme. Dies ist nicht zu beanstanden, denn der Auszug des Sohnes aus erster Ehe wurde vor Vorinstanz nicht belegt und das nun eingereichte Novum (Familienbüchlein) ist für das Verwaltungsgericht einerseits unbeachtlich und belegt andererseits nicht, dass diese Räume nicht genutzt wurden. Die Vorinstanz hielt weiter zu Recht fest, dass es an einem Nachweis für das Kaufdatum und an der tatsächlichen Nichtnutzung einzelner Raumeinheiten in der Steuerperiode 2016 fehle. Rz. 20 der Weisung 2009 hält fest, dass kein Unternutzungsabzug gewährt wird, wenn der Steuerpflichtige die selbstgenutzte Liegenschaft käuflich erworben hat und sich seine

Wohnbedürfnisse seither nicht geändert haben. Ohne entsprechende Belege fehlt es an einem Nachweis über das Kaufdatum und kann nur festgestellt werden, dass der Pflichtige seinen Miteigentumsanteil im Jahr 2007 der Pflichtigen übertrug. Aufgrund der im Rekurs- bzw. Beschwerdeverfahren eingereichten Pläne ging die Vorinstanz von einer 5 1/2-Zimmer-Wohnung aus. Gemäss der Weisung 2009 gibt es jedoch regelmässig keinen Unternutzungsabzug für einen Zweipersonenhaushalt in guten finanziellen Verhältnissen, wenn die Personen in einer 4–6-Zimmer-Wohnung leben. Die Feststellung der Vorinstanz, dass somit kein Unternutzungsabzug zu gewähren ist, ist somit nicht zu beanstanden. Dies auch entgegen der Vorstellung der Pflichtigen, die aus dem Abzug, der für die Vermietung von August bis Dezember 2016 gewährt wird, schliessen, dass somit auch für die ersten sieben Monate des Jahres ein Abzug zu gewähren ist. Aufgrund des fehlenden Nachweises darüber, dass die Galerie/das Dachgeschoss nicht genutzt wurde, ist kein Einschlag zu gewähren und der von der Vorinstanz festgesetzte Eigenmietwert in der Höhe von Fr. ... zu bestätigen.

#### **E. 3.5.4**

Auch die Feststellungen der Vorinstanz zu den Mieterträgen der D AG sind korrekt und zu bestätigen. Steuerbar sind zwar in erster Linie die vertraglich vereinbarten Miet- oder Pachtzinsen unter Abzug der vom Mieter geleisteten Entschädigungen für die Nebenkosten. Dies aber eben nur, falls sie die effektiven Aufwendungen nicht übersteigen und sofern sie in den Mietverträgen separat ausgewiesen werden (Richner et al., § 21 N 35 StG). Ausgewiesen werden einzig die pauschal verrechneten Kosten für den Allgemeinstrom. Die Vorinstanz hat in Erwägung 5 g) aufgezeigt, dass hier somit die vereinbarten Nebenkosten in einem ersten Schritt aufzurechnen sind und in einem zweiten Schritt die effektiven Aufwendungen, wie sie aus der Stockwerkeigentumsabrechnung hervorgehen, zum Abzug zuzulassen sind. Da diese vorliegend jedoch schon als effektive Liegenschaftsunterhaltskosten in Abzug gebracht und zugelassen wurden, kann auf den zweiten Schritt verzichtet werden. Eventualiter erwo die Vorinstanz, dass die Mietverträge simuliert sein könnten, da sie den Mietbeginn auf den 1. Januar 2016 festsetzen, die D AG aber schon seit Längerem Mieterin sei. Diese Frage kann offengelassen werden, da aus den Akten bereits hervorgeht, dass die Entschädigung der Mieterin die effektiven Auslagen bei Weitem übersteigt.

#### **E. 4.1**

Strittig ist zudem der Abzug von Mehrkosten für die Verpflegung des Pflichtigen für seine Tätigkeit bei der D AG. Die Pflichtigen beantragen weiterhin den gesamten pauschalen Verpflegungsabzug von Fr. ..., während das kantonale Steueramt im Einspracheentscheid mittels Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen die Mehrkosten für die Verpflegung auf Fr. ... festlegte, was die Vorinstanz in ihrem Vergleichsvorschlag vom 30. März 2022 und in ihrem Entscheid vom 21. Dezember 2022 bestätigte.

#### **E. 4.2.1**

Berufsauslagen sind steuermindernder Natur, sodass sie von den Pflichtigen darzutun und nachzuweisen sind. Mit der Vorinstanz ist festzuhalten, dass sie keine weitere Untersuchungspflicht trifft, wenn es an einer hinreichenden Sachdarstellung oder Beweisofferte durch die Pflichtigen mangelt. Eine substantiierte Sachdarstellung hat somit spätestens in der Beschwerde- bzw. Rekursschrift zu erfolgen, sodass sämtliche für die rechtliche Würdigung massgeblichen Tatsachen im Einzelnen daraus hervorgehen. Die

Pflichtigen wurden am 12. Dezember 2017 aufgefordert, den Beschäftigungsgrad des Pflichtigen offenzulegen. Sie reagierten darauf mit dem Schreiben vom 15. Januar 2018 und liessen mitteilen, dass sie beide Rentner seien und sich eine Angabe erübrige. Mit der Stellungnahme vom 20. Januar 2021 gaben sie an, dass der Pflichtige an "mindestens 3 Tagen in H tätig" sei, und reichten dem kantonalen Steueramt Rechnungen der D AG an die F AG und die G AG ein. Auf den Rechnungen an die F AG wurde bestätigt, dass die Arbeiten für die Buchhaltung jeweils vor Ort vorgenommen worden seien. Die Rechnungen an die G AG enthielten keine entsprechende Bemerkung. Mit der Beschwerde resp. dem Rekurs an die Vorinstanz wurden als Beilagen zwei Bestätigungsschreiben der jeweiligen Rechnungsempfänger beigelegt, die ausführten, dass die Arbeiten vor Ort ausgeführt worden seien. In der Bestätigung der G AG wurde nun angeführt, dass der Pflichtige im 2016 an 101 Arbeitstagen vor Ort gewesen sei und die F AG gab an, dass der Pflichtige mindestens während zwei bis drei Tagen die Woche anwesend gewesen sei.

#### **E. 4.2.2**

Der Pflichtige hatte seinen Beschäftigungsgrad im Einspracheverfahren jedoch nicht offengelegt und keine genügenden Unterlagen eingereicht oder angeboten, die aufgezeigt hätten, dass ihm fast täglich Mehrkosten für die auswärtige Verpflegung angefallen seien – obwohl ihm hierfür die Beweislast zukam. Die Vorinstanz hat zudem zu Recht festgehalten, dass die nachgereichten Unterlagen den Unrichtigkeitsbeweis nicht zu erbringen vermögen und die Darlegungen wenig glaubhaft sind. Im Übrigen erscheint die steueramtliche Schätzung angesichts des ausbezahlten Lohns von Fr. ... in der Höhe angezeigt und keinesfalls willkürlich, weshalb die Beschwerden auch in diesem Punkt abzuweisen sind.

#### **E. 5**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG und Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und steht ihnen keine Entschädigung zu (§ 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG sowie Art. 64 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren 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.