

4.2.

4.2.1.

Gemäss § 45 Abs. 1 lit. f StG unterliegt die Summe der in den zwei letzten Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven einer vom übrigen Einkommen berechneten Jahressteuer zu 40 % des Tarifs, wenn die selbstständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Lebensjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben wird.

4.2.2.

Der Rekurrent hat sein Knowhow im Rahmen der Übertragung des EU X. in die Y. AG nach seinen eigenen Angaben nicht an diese mitübertragen bzw. verkauft. Er stellt die Patente der Y. AG gegen eine Entschädigung zur Verfügung. Damit kann die Regelung gemäss § 45 Abs. 1 lit. f StG und gestützt darauf eine separate Besteuerung nicht zum Tragen kommen. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Patente zum Geschäfts- oder Privatvermögen gehören.

65 Berufskosten; auswärtiger Wochenaufenthalt (§ 35 Abs. 1 lit. c StG)

Bei einer täglichen Fahrtdauer von 86 Minuten für die Hinfahrt an den Arbeitsplatz und von 116 Minuten für die Rückfahrt handelt es sich um einen Grenzfall. Indes ist infolge der Vollzeitanstellung und der deutlich mehr als 100 Minuten dauernden Rückfahrt am Abend ein Pendeln nicht zumutbar.

Aus dem Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 23. Juni 2016 in Sachen N.B. (3-RV.2016.2).

Aus den Erwägungen

4.

4.1.

Von den Einkünften aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit können gemäss § 35 StG Berufskosten in Abzug gebracht werden. Als Berufskosten gelten unter anderem "die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten" (§ 35 Abs. 1 lit. c StG).

4.2.

4.2.1.

Steuerpflichtige, die sich während der Woche notwendigerweise am Arbeitsort aufhalten, jedoch an arbeitsfreien Tagen regelmässig nach Hause zurückkehren und deshalb da steuerpflichtig bleiben (Wochenaufenthalterinnen und Wochenaufenthalter), können die Mehrkosten für den auswärtigen Aufenthalt abziehen. Abzugsfähig sind die notwendigen Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung und der Unterkunft sowie die notwendigen Fahrtkosten der regelmässigen Heimkehr an den steuerlichen Wohnsitz und die Fahrtkosten zwischen auswärtiger Unterkunft und Arbeitsstätte (§ 35 Abs. 1 lit. c StG in Verbindung mit §§ 12 und 14 StGV sowie Art. 9 der Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbstständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 [BkV; Fassung Anhang vom 21. Juli 2008]; StE 2013 B 22.3 Nr. 107; AGVE 2004 S. 295).

4.2.2.

Die Kosten des auswärtigen Wochenaufenthaltes können nur dann als Berufsauslagen abgezogen werden, wenn die tägliche Rückkehr an den Wohnort (Hauptsteuerdomizil) unmöglich oder unzumutbar ist bzw. der Grund für die nicht tägliche Rückkehr in erster Linie beruflicher Natur ist. Keine berufsbedingten Aufwendungen sind die Mehrkosten des Wochenaufenthaltes am Arbeitsort oder in einer umliegenden Gemeinde, wenn dieser lediglich der Bequemlichkeit oder anderen persönlichen Vorteilen des Steuerpflichtigen dient. Abziehbar sind bloss die Kosten für eine Heimfahrt pro Woche (Bundesgerichtsurteil vom 25. Januar 2007 [2P.251/2006], in: ASA 2009/2010 S. 70 = BStPra 2007 S. 475 = StE 2007 B 22.3 Nr. 93; AGVE 2004 S. 295).

4.3.

4.3.1.

Zur Prüfung der Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Wohnort ist, anders als bei den Fahrtkosten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte, nur auf die effektive Fahrzeit abzustellen, nicht aber auf die tägliche Zeitersparnis. Diese Unterscheidung ergibt sich aus dem Umstand, dass bei den Fahrtkosten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte die Notwendigkeit der Fahrt zur Berufsausübung unumstritten ist und lediglich das Transportmittel zur Diskussion steht, während bei den Wochenaufenthaltskosten die Erforderlichkeit des auswärtigen Aufenthalts zur Berufsausübung zu prüfen ist (AGVE 2004 S. 295; SGE vom 20. August 2015 in Sachen A.H. [3-RV.2015.28]). Das Bundesgericht hat diesbezüglich festgehalten (Bundesgerichtsurteil vom 25. September 2012 [2C_177/2012] = StE 2013 B 22.3. Nr. 107):

"Dieses von der Lehre einhellig begrüßte Urteil [...] stellt klar, dass die Dauer des Arbeitsweges nicht allein massgebend ist: 'Im Einzelfall ist zu prüfen, ob der Zeitpunkt von Arbeitsbeginn und -ende eine tägliche Rückkehr zumutbar macht, wie lange die Arbeit dauert, ob die Arbeitszeiten (fix oder gleitend, Blockzeiten) dem Steuerpflichtigen in Bezug auf die Rückkehr an den Wohnort einen gewissen Spielraum lassen, ob Teilzeitarbeit vorliegt, oder wie der Arbeitsweg zumutbarerweise bewältigt (öffentliche oder private Transportmittel; häufiger Wechsel von Tram/Bus/Zug) und ob ein Teil davon als Ruhe- oder Arbeitszeit (längere Zugsreisen) genutzt werden kann' (Urteil 2A.224/2004 vom 26. Oktober 2004 E. 8.2, in: ASA 75 S. 253 ff., 259)."

Die Praxis des Spezialverwaltungsgerichts zu den kantonalen Bestimmungen entspricht der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. etwa SGE vom 20. August 2015 in Sachen A.H. [3-RV.2015.28]).

4.3.2.

4.3.2.1.

In Analogie zur Rechtsprechung betreffend Feststellung der Steuerpflicht (RGE vom 20. Oktober 2011 in Sachen A.B. [3-RV.2011.72]) sind die Distanzen zwischen Arbeitsort und Wohnort unter anderem dann von Bedeutung, wenn sie relativ kurz sind. Wenn die Distanz zwischen Wochenaufenthalts- und Wohnort auch ein tägliches Pendeln erlauben würde, stellt dies ein gewichtiges In-

diz für die nicht berufliche Notwendigkeit des Wochenaufenthalts dar. Wenn die Entfernung zwischen den beiden Orten unter ein bestimmtes Mass fällt, kann nicht mehr gesagt werden, dass der Steuerpflichtige durch die Erwerbstätigkeit gezwungen wird, am Arbeitsort eine Wohnung zu mieten (ASA 57 S. 519; RGE vom 30. Januar 2003 in Sachen K.M. [RV.2002.50197]).

4.3.2.2.

Das Spezialverwaltungsgericht hat entschieden, dass bei einer Distanz von rund 40 Kilometern bzw. einer Fahrzeit von 30 Minuten pro Weg die tägliche Rückkehr an den Wohnort ohne weiteres zumutbar ist; auch wenn die Fahrt aufgrund des unterschiedlichen Einsatzgebietes teilweise länger dauern sollte (RGE vom 24. August 1994 in Sachen H.K. [RV.1993.50064]). Im RGE vom 1. März 2001 in Sachen J.W. (RV.2000.50223) entschied es betreffend eine berufsbegleitende Weiterbildung mit Hinweis auf den RGE vom 13. April 2000 in Sachen G.R. (RV.1999.50172), dass es zumutbar sei, zweimal wöchentlich die knapp zwei Stunden dauernde Heimreise an den Wohnort (Ankunft um ca. 23:00 Uhr) und am Samstagvormittag den Arbeitsweg von rund zwei Stunden auf sich zu nehmen. Weiter hat es eine Fahrdauer mit dem Auto von rund 50 Minuten als grundsätzlich zumutbar erachtet (RGE vom 20. Februar 2003 in Sachen D.H. [RV.2002.50227]). Auch bei einer Fahrzeit mit den öffentlichen Verkehrsmitteln von rund 70 Minuten pro Weg von Tür zu Tür wurde die tägliche Rückkehr als zumutbar erachtet (AGVE 2004 S. 295). Im RGE vom 24. Mai 2012 in Sachen H.Z. (3-RV.2011.105) wurde erwogen, dass bei 47 Minuten Autofahrt ein tägliches Pendeln vom Wohnort an den Arbeitsort zumutbar ist. Das Bundesgericht ging im Urteil vom 26. Oktober 2004 davon aus, dass bei einem nicht besonders anstrengenden Arbeitsweg von rund 75 Minuten die tägliche Rückkehr an den Wohnort zumutbar sei (ASA 75 S. 253). Andererseits anerkannte es die Notwendigkeit des auswärtigen Wochenaufenthalts bei einem Arbeitsweg von rund 100 Minuten pro Strecke und der Kombination von Vollzeitstudium und Erwerbstätigkeit von über 50 % (StE 2013 B 22.3. Nr. 107).

An eine allfällige grosszügigere Praxis anderer Kantone (...) ist das Spezialverwaltungsgericht nicht gebunden (SGE vom

25. Februar 2016 in Sachen C.P. [3-RV.2015.101]; SGE vom 21. Mai 2015 in Sachen U.Z. + F.T.Z. [3-RV.2014.34]).

(...)

5.

5.1.

Unbestrittenermassen legte die Rekurrentin die wöchentliche Heimfahrt mit den öffentlichen Verkehrsmitteln – und nicht mit dem privaten Fahrzeug – zurück. Es ist nachfolgend zu prüfen, ob ihr bei Nutzung der öffentlichen Verkehrsmittel eine tägliche Rückkehr an den Wohnort A. möglich und zumutbar war.

5.2.

5.2.1.

Vom Wohnort der Rekurrentin in A. bis zu der in unmittelbarer Nähe (80 m) gelegenen Bushaltestelle B. ist inklusive des (aufgrund der sehr kurzen Distanz minimen) Sicherheitszuschlags an der Haltestelle mit 2 Minuten zu rechnen (80 m/Min.; zum Ganzen: VGE vom 17. Dezember 2014 in Sachen A.H. [WBE.2014.17]; VGE vom 23. Januar 2008 in Sachen M. + G.M. [WBE.2007.176]; SGE vom 20. März 2014 in Sachen N.R. [3-RV.2013.67]). Ab B. bestand im Jahr 2013 bei Arbeitsbeginn um 8:30 Uhr folgende Verbindung nach C. (Fahrzeit mit den öffentlichen Verkehrsmitteln: 71 Minuten)

Der Fussweg von der Haltestelle C. an den Arbeitsort der Rekurrentin dauerte 6 Minuten (450 m). Bei einem Abstellen auf die Haltestelle D. ergibt sich unter Berücksichtigung der Wartezeit an der Haltestelle C., der Tramfahrt sowie des Fussweges keine andere Beurteilung. Aufgrund der fixen Arbeitszeiten ist die Zeit ab dem Eintreffen am Arbeitsplatz bis zum Arbeitsbeginn um 8:30 Uhr (7 Minuten) in die Berechnung mit einzubeziehen.

Der Zeitbedarf für den Hinweg beträgt damit 86 Minuten ($2 + 71 + 6 + 7$).

5.2.2.

Beim Rückweg sind für den Fussweg vom Arbeitsplatz zur Haltestelle C. und für den Sicherheitszuschlag gesamthaft 9 Minuten ($6 + 3$) zu berücksichtigen. Am Abend kann angesichts der Präsenzzeit bis (mindestens) 18:00 Uhr auf die Verbindung um 18:05 Uhr ab C. nicht abgestellt werden. Es stand daher bloss folgende Verbindung

zur Verfügung (Fahrzeit mit den öffentlichen Verkehrsmitteln: 96 Minuten).

Aufgrund ihres Tätigkeitsgebietes als (...) kann davon ausgegangen werden, dass die Rekurrentin (...) nicht stringent um 18:00 Uhr die Arbeit niederlegen konnte. Zu beachten ist weiter, dass sie selber vorbringt, für die täglichen Abschlussarbeiten (PC-Shutdown, Telefonumstellung, Agendaprüfung) einige Minuten zu benötigen (...). Es kann somit – insbesondere auch aufgrund der bestätigten Überstunden – darauf abgestellt werden, dass die Rekurrentin grundsätzlich länger als bis um 18:00 Uhr arbeiten musste, doch ist eine durchschnittliche Wartezeit von 10 Minuten bis zur Abfahrt an der Haltestelle C. sachgerecht.

Der Weg von der Haltestelle in A. an den Wohnort nahm 1 Minute in Anspruch.

Der Zeitbedarf für den Rückweg beträgt somit durchschnittlich 116 Minuten (9 + 10 + 96 + 1).

5.2.3.

Bei einer Fahrtdauer von täglich 86 Minuten für die Hinfahrt und 116 Minuten für die Rückfahrt handelt es sich um einen Grenzfall. In Anlehnung an die bundesgerichtliche Rechtsprechung (Erw. 4.3.2.2.) erachtet das Spezialverwaltungsgericht in diesem Einzelfall, insbesondere unter Berücksichtigung der Vollzeitanstellung der Rekurrentin sowie die 100 Minuten klar überschreitende Heimfahrt, die tägliche Rückkehr an den Wohnort A. als nicht mehr zumutbar. Insofern ist der Rekurs bezüglich des Wochenaufenthalts grundsätzlich gutzuheissen.

66 **Ermessensveranlagung; Rechtsmittelverfahren; Beweismittelausschluss (§ 194 Abs. 2 StG)**

Der Beweismittelausschluss greift nicht in Bezug auf Abzüge, wenn nach einer Ermessensveranlagung im Einspracheverfahren eine ordentliche Veranlagung (wenn auch mit Korrekturen) gestützt auf die nun eingereichte Steuererklärung erfolgt. Der Beweismittelausschluss kommt nur