

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

zur Anwendung, wenn im Einspracheverfahren der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit nicht erbracht wurde.

Aus dem Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 24. November 2016 in Sachen R. + I.S. (3-RV.2016.74).

Aus den Erwägungen

2.2.

Im vorliegenden Verfahren umstritten sind die in der Buchhaltung des Einzelunternehmens S. verbuchten Transitorischen Passiven (im Folgenden: TP) per 31. Dezember 2011. Die Steuerkommission N. hat diese mangels Nachweises der geschäftsmässigen Begründetheit vollumfänglich zum steuerbaren Einkommen und Vermögen hinzugerechnet. Die Rekurrenten machen geltend, da die TP per 31. Dezember 2011 nachgewiesen und belegt seien, müsse die Aufrechnung zum steuerbaren Einkommen und Vermögen reduziert werden.

3.

Die Rekurrenten wurden von der Steuerkommission N. wegen Nichteinreichens der Steuererklärung 2011 gemäss § 191 Abs. 3 StG nach Ermessen veranlagt. Die Ermessensveranlagung erfolgte zu Recht, was von den Rekurrenten nicht bestritten wird.

4.

4.1.

4.1.1.

Gegen Veranlagungen kann Einsprache erhoben werden. Die Einsprache muss einen Antrag enthalten, aus dem hervorgeht, gegen welche Punkte der Veranlagung sich die Einsprache richtet. Zudem soll die Einsprache eine Begründung enthalten (§ 193 Abs. 1 StG).

4.1.2.

Ist die Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen erfolgt, kann sie der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (§ 192 Abs. 2 und § 193 Abs. 3 Satz 1 StG; VGE vom 15. Juli 2009 in Sachen P.L. + C.O.L. [WBE.2009.101]). Der Nach-

weis obliegt dabei der steuerpflichtigen Person und ist bereits im Einspracheverfahren anzutreten (AGVE 2005 S. 125; VGE vom 23. Januar 2008 in Sachen E.U. [WBE.2007.342]).

Die Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (§ 193 Abs. 3 Satz 2 StG; vgl. dazu ausführlich Urteil der Bundesgerichts vom 29. April 2009 [2C_579/2008] = StE 2009 B 95.1 Nr. 14 = StR 2009 S. 659 = ZStP 2009 S. 247). Die Begründung stellt eine Sachurteilsvoraussetzung dar, die innerhalb der Einsprachefrist zu erbringen ist (Urteil des Bundesgerichts vom 2. Juli 2008 [2C_620/2007] = ZStP 2008 Nr. 28 = StE 2009 B 95.1 Nr. 13; VGE vom 6. März 2009 in Sachen W.M. [WBE.2008.353]).

4.2.

Die ausgefüllte Steuererklärung 2011 mit allen erforderlichen Belegen wurde durch die Rekurrenten innerhalb der Einsprachefrist eingereicht. Damit wurde unbestritten die Pflicht zur qualifizierten Begründung der Einsprache gemäss § 193 Abs. 3 StG erfüllt und die Untersuchungspflicht der Steuerkommission N. lebte wieder auf.

(Im Einspracheverfahren wurden keine Unterlagen zum Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit der geltend gemachten Transitorischen Passiven eingereicht.)

7.

7.1.

Die Rekurrenten haben erstmals im Rekursverfahren Unterlagen zu den verbuchten TP eingereicht. Es ist zu prüfen, ob diese im vorliegenden Verfahren berücksichtigt werden dürfen.

Die Rekurrenten führen dazu im Rekurs aus, der Beweismittelausschluss sei vorliegend nicht anwendbar, da mit dem Einspracheentscheid keine Ermessensveranlagung mehr vorliege.

Das KStA äussert sich in der Vernehmlassung nicht zum Beweismittelausschluss. Das Gemeindesteueramts N. verweist in seiner Vernehmlassung zwar darauf, dass der Beweismittelausschluss angeordnet worden sei. Dennoch hält es zusätzlich fest, dass mit den neu eingereichten Unterlagen eine materielle Prüfung nicht möglich sei.

7.2.

Soweit erkennbar, stellt sich dem Spezialverwaltungsgericht erstmals die Frage, ob der Beweismittelausschluss für geltend gemachte *Abzüge* gilt, wenn nach einer Ermessensveranlagung im Einspracheverfahren neu aufgrund der dort korrekt eingereichten Steuererklärung eine ordentliche Veranlagung – wenn auch mit Korrekturen – erfolgte (...).

7.3.

7.3.1.

Beweismittel, die in der Einsprache unerwähnt blieben und erst im Rekurs- oder Beschwerdeverfahren vorgebracht werden, sind unbeachtlich, sofern entweder in der Rechtsmittelbelehrung der Veranlagungsverfügung oder jedenfalls vor Abschluss des Einspracheverfahrens auf den Beweismittelausschluss ausdrücklich hingewiesen wurde und die verspätete Einreichung nicht (ausnahmsweise) entschuldbar ist. Der Beweismittelausschluss bezieht sich auf alle Beweismittel, nicht nur auf die im Einspracheverfahren klar und verständlich umschriebenen und eingeforderten (§ 194 Abs. 2 StG). Der Beweismittelausschluss hat einerseits zur Folge, dass neu eingereichte Unterlagen des Steuerpflichtigen unbeachtlich sind, andererseits jedoch auch, dass die gerichtlichen Rechtsmittelinstanzen keine neuen Unterlagen einfordern dürfen (VGE vom 14. Juli 2010 in Sachen G.H. [WBE.2009.312]).

7.3.2.

Das Verwaltungsgericht hat im AGVE 2005 S. 124 = StE 2005 B 96.12 Nr. 15 zum Beweismittelausschluss das Folgende ausgeführt (Kursivschrift nicht im Original):

"Wenn die Nennung der Beweismittel ausdrücklich vorgeschrieben wird, impliziert dies, dass im Rekurs- und im Beschwerdeverfahren keine neuen, im Einspracheverfahren nicht angebotenen Beweismittel zulässig sind, *um den im Einspracheverfahren gescheiterten Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung zu erbringen.*"

Aus diesen Überlegungen ergibt sich, dass der Beweismittelausschluss nur dann greift, wenn die neuen Beweismittel im Rekursverfahren zum Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung eingereicht werden. Wenn dagegen, wie hier,

im Einspracheverfahren die offensichtliche Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung bewiesen wurde und neu aufgrund der nachgereichten Steuererklärung eine ordentliche Veranlagung erfolgte, fallen die erschwerten formellen Anforderungen an Rechtsmittel gegen Ermessensveranlagungen weg.

7.3.3.

Der Beweismittelausschluss kommt damit vorliegend nicht zum Tragen, da im Einspracheverfahren keine Ermessensveranlagung mehr erfolgte.

67 Kinderabzug (§ 42 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 StG; § 27 StGV)

Der Tag der Diplomverleihung stellt das Ende der Ausbildung dar.

Aus dem Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 28. Januar 2016 in Sachen K.S. (3-RV.2015.152).

Aus den Erwägungen

3.

3.1.

S.S., der am 22. November 1988 geborene Sohn der Rekurrentin, besuchte in den Jahren 2014/15 die Schule X.. Die Diplomprüfungen fanden vom 12. – 19. Dezember 2014 (vgl. Kursbestätigung der Schule X. vom 6. November 2015) und die Diplomfeier am 20. Dezember 2014 (vgl. Schreiben der Schule X. vom 4. August 2012) statt. Das Schulgeld belief sich auf total CHF 37'180.00 (vgl. Schulvertrag zwischen der Schule X. und S.S. vom 31. Juli/4. August 2012), wofür gemäss ihren Angaben die Rekurrentin aufgekommen ist. Am 1. Februar 2015 hat S.S. seine neue Arbeitsstelle angetreten. Da er bis zum Stellenantritt kein Arbeitslosengeld erhielt, wurde er bis zu diesem Zeitpunkt weiterhin von der Rekurrentin finanziell unterstützt.