

2087

Gewinnungskosten. Die Kosten für die Fahrt zwischen dem Wochenaufenthaltesort und dem Arbeitsort stellen nicht abzugsfähige private Lebenshaltungskosten dar. Die Veranlagungsbehörde ist verpflichtet, auf früher gemachte nicht gerechtfertigte Zugeständnisse bei der Vorname der neuen Veranlagung zurückzukommen.

1. Einzig zu prüfende Rechtsfrage im Verfahren vor der Steuerrekurskommission ist, ob es sich bei den Fahrtkosten zwischen dem Wochenaufenthaltsort in Zürich und dem Arbeitsort in Zug um steuerlich abzugsfähige Gewinnungskosten oder um Kosten der privaten Lebenshaltung handelt. Gemäss Art. 25 Abs. 1 StG können von den Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit die zu deren Erzielung notwendigen allgemeinen und besonderen Aufwendungen abgezogen werden. Zusätzlich zu den allgemeinen Aufwendungen kann der Unselbständigerwerbende die vom Gesetz in Art. 25 Abs. 3 abschliessend genannten besonderen Aufwendungen in Abzug bringen. Als solche fallen die notwendigen Auslagen für die Fahrt zum Arbeitsort, die Mehrauslagen wegen auswärtiger Verpflegung und Unterkunft oder wegen Schichtarbeit sowie die Auslagen für berufliche Weiterbildung, soweit nicht vom Arbeitgeber übernommen, in Betracht. Bei den in Art. 25 StG aufgezählten allgemeinen und besonderen Aufwendungen handelt es sich um Gewinnungskosten. Als solche werden jene speziellen Kosten bezeichnet, die unmittelbar aufgewendet werden, um steuerbare Einkünfte zu erzielen. Sie stellen demnach eine notwendige Voraussetzung oder unvermeidliche Folge der Einkommensrealisierung dar (*E. Höhn*, Steuerrecht, 6. Auflage, Bern 1988, § 13, RZ 38). Von den Gewinnungskosten abzugrenzen sind die nicht abzugsfähigen Kosten der privaten Lebenshaltung. Sie stellen als solche nicht Voraussetzung der Einkommenserzielung dar, sondern erscheinen vielmehr als Folge der Einkommensverwendung (*Höhn*, a.a.O., § 13, RZ 40).

2. Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass der Rekurrent als Wochenaufenthalter in Zürich wohnt und in Zug arbeitet. Die Steuerbehörde anerkannte die Mehrauslagen für auswärtige Verpflegung und Unterkunft bei Wochenaufenthalt von insgesamt Fr. 5'500.-- pro Jahr.

Zusätzlich wurden dem Pflichtigen die Kosten für die wöchentliche Heimkehr vom Ort des Wochenaufenthaltes in Zürich nach W. zum Abzug zugelassen. Wenn die kantonale Steuerverwaltung die zusätzlichen Auslagen für die Fahrt vom Ort des Wochenaufenthaltes in Zürich zum Arbeitsort in Zug nicht als abzugsfähig erachtete, so erweist sich dies im Sinne der vorstehend gemachten Ausführungen als richtig. Wohl kann es dem Rekurrenten nicht verwehrt sein, seinen Aufenthaltsort in Zürich zu wählen. Soweit diese Wahl indessen allein privaten Interessen entspringt und nicht durch die berufliche Notwendigkeit im Zusammenhang mit der Einkommenserzielung bedingt ist, handelt es sich um Kosten der privaten Lebenshaltung, die steuerlich nicht abzugsfähig sind. Dass im vorliegenden Fall die Wahl des Aufenthaltsortes in Zürich beruflich bedingt sei, wird vom Pflichtigen nicht dargelegt. In steuerlicher Hinsicht ist damit das Auseinanderfallen von Aufenthalts- und Arbeitsort nicht beachtenswert. Dies gilt um so mehr, als vom Rekurrenten nicht angeführt wird, was in objektiver Hinsicht einer Verlegung des Aufenthaltsortes an den Arbeitsort entgegenstünde.

3. Der Rekurrent beruft sich auf eine seinen Antrag stützende Zusicherung eines Einschätzungsbeamten. Ob es sich dabei um eine nach Treu und Glauben bindende Zusicherung handelte, kann offen bleiben. Wie von der kantonalen Steuerverwaltung richtig erkannt wird, ist es der Veranlagungsbehörde nicht nur unbenommen, auf nicht gerechtfertigte Zugeständnisse bei der Vornahme neuer Einschätzungen zurückzukommen, sie ist sogar dazu verpflichtet. Vereinzelte Fehler bei der Rechtsanwendung vermitteln noch keinen Anspruch darauf, an der gesetzwidrigen Begünstigung (weiterhin) teilzuhaben (*F. Gygi*, Verwaltungsrecht, Bern 1986, 159, mit Verweis auf BGE 102 Ib 364, 107 Ib 88, 108 Ia 214). Allein wenn die Behörde die Aufgabe ihrer vom Gesetz abweichenden Rechtsanwendung ablehnt, kann eine rechtswidrige Begünstigung beansprucht werden (BGE 103 Ia 245). Davon kann im vorliegenden Fall gerade nicht ausgegangen werden. In ihrer Vernehmlassung bringt die kantonale Steuerverwaltung mit schlüssiger Begründung zum Ausdruck, dass das seinerzeitige Zugeständnis ungerechtfertigt war und zu korrigieren ist. Im übrigen würde im Vorgehen der kantonalen Steuerverwaltung auch kein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben erblickt werden können. Ein erhöhtes Vertrauensinteresse, das im Einzelfall einer Praxisänderung

entgegenstünde, ist nicht ersichtlich. Der Pflichtige macht nicht geltend, dass er durch die von ihm behauptete Zusicherung veranlasst wurde, Dispositionen zu treffen, die für ihn nicht ohne Nachteil wieder rückgängig zu machen sind (*Imboden/Rhinow*, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Basel 1976, Nr. 77 B VII).

StRK 7.12.1990 (Nr. 509)

2088

Ausbildungskosten nach Art. 29 Abs. 1 Ziffer 5 StG sind nur abziehbar, wenn sie rechtsgenügend nachgewiesen sind. Die Erschliessung einer neuen Erwerbsquelle stellt einen **Zwischenveranlagungsgrund** nach Art. 76 Abs. 1 lit. a StG dar.

1. Im Einspracheverfahren machte die Pflichtige zusätzlich zu den in der Steuererklärung aufgeführten Ausbildungskosten einen Pauschalabzug von Fr. 2'500.-- pro Bemessungsjahr für weitere Ausbildungskosten geltend. Gemäss Art. 29 Abs. 1 Ziffer 5 StG können die nachgewiesenen Ausbildungskosten von den reinen Einkünften abgezogen werden, insoweit sie den Betrag von Fr. 1'000.-- pro Bemessungsjahr übersteigen. Bei den Ausbildungskosten handelt es sich um steuermindernde Tatsachen, für welche die Pflichtige die Beweislast trägt (*P. Oesch*, Rekurs und Beschwerde gegen zürcherische Staatssteuereinschätzungen, Zürich 1990, Seite 80). Sie hat die Tatsachen von sich aus vorzubringen und belegmässig nachzuweisen. Die Rekurrentin hat es sowohl im Einsprache- als auch im Rekursverfahren unterlassen, die zusätzlich geltend gemachten Ausbildungskosten von pauschal Fr. 2'500.-- zu substantiieren und rechtsgenügend nachzuweisen. Der geltend gemachte Abzug kann daher nicht zugestanden werden.

2. Zusammen mit der Hauptveranlagung für die Steuerperiode 1989/90 wurde wegen wesentlicher Änderung der Erwerbsgrundlagen (Übergang von der bisherigen Nebenerwerbstätigkeit zu einer Vollbeschäftigung; Erschliessung einer neuen Erwerbsquelle) auch eine Neuveranlagung für die Periode 1987/88 mit partieller Gegenwarts-