



VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ZUG

ABGABERECHTLICHE KAMMER

Mitwirkende Richter: Dr. iur. Aldo Elsener, Vorsitz

Dr. iur. Matthias Suter und lic. iur. Ivo Klingler

Gerichtsschreiber: lic. iur. George Kammann

U R T E I L vom 29. Oktober 2020 *[rechtskräftig]*

gemäss § 29 der Geschäftsordnung

in Sachen

A. _____

Rekurrent

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Zug, Bahnhofstrasse 26,

Postfach, 6301 Zug

Rekursgegnerin

betreffend

Kantons- und Gemeindesteuern 2015 / Direkte Bundessteuer 2015

(Wochenaufenthalt)

A 2020 2

A. A. _____ machte in der Steuererklärung für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer für das Jahr 2015 u.a. Unterkunftskosten bei auswärtigem Wochenaufenthalt in Höhe von Fr. 26'500.– geltend (StV-act. 1, S. 13). Mit Schreiben vom 30. Mai 2018 ersuchte die Steuerverwaltung des Kantons Zug A. _____ um Einreichung eines Mietvertrages als Beleg für diese Kosten (StV-act. 3). Am 12. Oktober 2018 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Zug A. _____ definitiv, wobei Wochenaufenthaltskosten von Fr. 4'000.– zum Abzug zugelassen wurden. Zur Begründung dieses Abzugs führte die Steuerverwaltung des Kantons Zug aus, dass Mietkosten beim auswärtigen Wochenaufenthalt nur nach der steuerlichen Praxis gewährt werden könnten; da der Mietvertrag nicht eingereicht worden sei, sei eine Schätzung – Mietaufwand für ein Zimmer – erfolgt (StV-act. 5).

Am 12. November 2018 erhob A. _____ Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung und legte einen Mietvertrag für eine Wohnung in Gümligen, Muri bei Bern, ins Recht (StV-act. 6).

Mit Schreiben vom 20. August 2019 mit dem Betreff "Ihre Einsprache vom 12. November 2018 gegen die Veranlagung 2015 vom 12. Oktober 2018 / Rechtliches Gehör" nahm die Steuerverwaltung des Kantons Zug zur Einsprache Stellung, wobei sie unter dem Titel "Auswärtiger Wochenaufenthalt" festhielt, dass der in der Veranlagung gewährte Abzug von Fr. 4'000.– zu streichen sei. Begründend wurde ausgeführt, aus den Akten ergebe sich, dass A. _____ bis zum 28. Oktober 2015 in Gümligen wohnhaft gewesen sei. Anschliessend habe er seinen Wohnsitz per 29. Oktober 2015 nach X. _____ (ZG) verlegt. Als Arbeitsort habe A. _____ in der Steuererklärung 2015 Bern und Luzern angegeben. Bei dieser Sachlage könne die Wohnung in Gümligen nicht als auswärtiger Wochenaufenthaltort im Sinne des Steuerrechts anerkannt werden, habe es sich dabei doch um die Wohnung am damaligen steuerrechtlichen Wohnsitz und Arbeitsort gehandelt. Ferner wurde unter dem Titel "Liegenschaften in X. _____ (ZG)" ausgeführt, dass bei der Bearbeitung der Einsprache festgestellt worden sei, dass A. _____ in der zu beurteilenden Steuerperiode 2015 nach wie vor Gesamteigentümer zweier Liegenschaften in X. _____ (ZG) gewesen sei, weshalb die mit diesen Liegenschaften zusammenhängenden Werte nachträglich zu berücksichtigen seien, indem voraussichtlich einerseits 50 % der Mieteinnahmen und des Steuerwerts aufgerechnet und andererseits 50 % der Unterhaltskosten, Schulden und Schuldzinsen zum Abzug zugelassen würden. Schliesslich gab die Steuerverwaltung des Kantons Zug A. _____ Gelegenheit, bis zum

16. September 2019 zu dieser Stellungnahme seinerseits Stellung zu nehmen (StV-act. 10).

Im Anschluss daran gelangte A. _____ u.a. mit E-Mail vom 17. September 2019 an die Steuerverwaltung des Kantons Zug. Dem Mail legte er die Bestätigung der HR-Beraterin seiner Arbeitgeberin betreffend seinen Arbeitsort im Jahr 2015 bei (StV-act. 12).

Mit Einspracheentscheid vom 27. Januar 2020 verweigerte die Steuerverwaltung Zug A. _____ den Abzug von Kosten des auswärtigen Wochenaufenthalts gänzlich. Zur Begründung wurde (grundsätzlich gleich wie in der Stellungnahme vom 20. August 2019) ausgeführt, aus den Akten ergebe sich, dass A. _____ vom 1. Januar bis zum 28. Oktober 2015 am _____ in Gümligen wohnhaft gewesen sei. Anschliessend habe er seinen Wohnsitz per 29. Oktober 2015 an die _____ in X. _____ (ZG) verlegt. Bei dieser Sachlage könne die Wohnung in Gümligen für die Zeit bis zum Wohnsitzwechsel nicht als Wochenaufenthaltsort anerkannt werden, habe es sich dabei doch um die Wohnung am damaligen steuerrechtlichen Wohnsitz (und Arbeitsort) gehandelt. Die Kosten für die Wohnung am steuerrechtlichen Wohnsitz würden indes als allgemeine Lebenshaltungskosten gelten, die nicht abzugsberechtigt seien. Auch für die Zeit nach dem Wohnsitzwechsel könne kein Wochenaufenthalt beansprucht werden, nachdem A. _____ gemäss E-Mail seiner Arbeitgeberin seit dem 1. August 2015 in Luzern tätig sei. Es fehle damit am erforderlichen Zusammenhang zwischen dem Wochenaufenthaltsort und dem Arbeitsort. Allfällige unregelmässige Einsätze in Bern, die zwar geltend gemacht würden, aber nicht nachgewiesen seien, rechtfertigten keinen Abzug von auswärtigen Wohnkosten (StV-act. 15, S. 1 f.).

Im Weiteren wurden A. _____ die Steuerwerte der beiden (in der Bemessungsperiode) im Gesamteigentum der (damaligen) Ehegatten A. _____ stehenden Liegenschaften in X. _____ (ZG) und die damit verbundenen Hypothekarschulden zur Hälfte zugerechnet (StV-act. 15, S. 3 f.).

B. Mit Rekurs vom 25. Februar 2020 (Datum des Poststempels) beantragte A. _____, es sei ihm mit Bezug auf die Wochenaufenthaltskosten der volle in der ursprünglichen Veranlagung gewährte Abzug zu gewähren; falls "objektive Beweismittel" nachzuliefern seien, so seien diese von der Steuerverwaltung Zug dergestalt zu definieren, dass er diese auch vier Jahre nach der streitgegenständlichen Periode noch beizubringen vermöge. Zwar habe seine Arbeitgeberin ihm Luzern als Arbeitsort bestätigt. Allerdings lasse das interne Personalsystem die Angabe von zwei Arbeitsorten nicht zu.

Es werde jeweils derjenige Arbeitsort genommen, an dem ein Mitarbeiter hauptsächlich tätig sei. Weiter bemängle die Rekursgegnerin, allfällige Einsätze in Bern seien nicht belegt. Er würde nicht wissen, wann und wie er diese Einsätze in Bern hätte nachweisen können, da ihm einerseits nicht nach vier Jahren zugemutet werden könne, Beweismittel von damals vorzulegen, und er andererseits als Mitglied der Direktion keine "Stempelkarte" zu führen habe, woraus hervorgehen würde, dass er an bestimmten Tagen in Bern zu arbeiten gehabt habe. Ab Oktober/November 2012 habe er in Bern die Verantwortung zum Auf- und Ausbau einer Abteilung übernommen. Um die tägliche Reisetätigkeit zwischen X._____ (ZG) und Bern zu reduzieren, habe er sich zunächst entschieden, eine Wohnung in Sursee (auf halber Strecke zwischen X._____ (ZG) und Bern) zu nehmen. Anschliessend habe er eine kleine Wohnung in Bern angemietet, da die Arbeitszeit und die Reiserie zu anstrengend gewesen seien. Im Jahre 2014 habe er schliesslich beschlossen, ganz nach Bern zu ziehen. Aufgrund der neuen Strategie der Arbeitgeberin bzw. deren neuen Geschäftsleitung hätten sich einige Mitarbeiter in Luzern entschieden, die Arbeitgeberin zu verlassen. Um dieser Entwicklung Einhalt zu gebieten, sei er gebeten worden, als Leitung der Region Zentralschweiz Ruhe in die Mannschaft in Luzern zu bringen und "vorübergehend" die Abteilungsleitung in Bern weiterzuführen (act. 1, S. 1 f.).

Betreffend rechtliches Gehör machte der Rekurrent geltend, dass er erst jetzt aufgefordert bzw. darum gebeten worden sei, Beweismittel für den Beleg des Zusammenhangs der Arbeitsorte Luzern und Bern mit den Wohnungen in Gümligen und X._____ (ZG) vorzubringen. Schliesslich müsse er während dieser beruflich und privat schwierigen Zeit nicht davon ausgehen, dass die Rekursgegnerin nach vier Jahren "Beweismittel" für einen plötzlich nicht mehr gewährten Abzug geliefert haben wolle. Das sei ihm nicht zuzumuten (act. 1, S. 2).

Mit Bezug auf die Liegenschaften in X._____ (ZG) beantragte der Rekurrent, der Entscheid der Steuerverwaltung Zug sei aufzuheben (act. 1, S. 3 ff.).

C. Mit Verfügung vom 26. Februar 2020 wurde der Rekurrent aufgefordert, dem Verwaltungsgericht einen Kostenvorschuss von Fr. 2'000.– zu überweisen (act. 2). Dieser ging fristgerecht ein (act. 3).

D. In ihrer Vernehmlassung vom 9. April 2020 beantragte die Rekursgegnerin die Abweisung des Rekurses, soweit darauf einzutreten sei, und die Bestätigung des

Einspracheentscheids vom 27. Januar 2020; unter Kostenfolgen zulasten des Rekurrenten. Zur Begründung führte die Rekursgegnerin aus, dem Rekurrenten sei mit Schreiben vom 20. August 2019 Gelegenheit gegeben worden, zu den streitbetroffenen Fragen Stellung zu nehmen, wovon er in der Folge auch ausführlich Gebrauch gemacht habe. Sein Anspruch auf rechtliches Gehör sei damit vollständig gewahrt worden. Was die Frage des Wochenaufenthalts betreffe, so habe der Rekurrent seinen Wohnsitz in der massgeblichen Steuerperiode 2015 vom 1. Januar bis zum 28. Oktober unbestrittenermassen in Gümligen gehabt. So könne die Wohnung in Gümligen für die Zeit bis zur Wohnsitzverlegung nach X._____ (ZG) nicht als Wochenaufenthalt anerkannt werden. Auch für die Zeit nach dem 29. Oktober 2015 könne kein Wochenaufenthalt beansprucht werden, nachdem der Rekurrent laut E-Mail seiner Arbeitgeberin ab 1. August 2015 (gemäss Rekurs: hauptsächlich) in Luzern tätig gewesen sei. Es fehle mithin am erforderlichen Zusammenhang zwischen dem Wochenaufenthaltsort und dem Arbeitsort. Allfällige unregelmässige Einsätze in Bern würden daran nichts zu ändern vermögen, denn ein auswärtiger Wochenaufenthalt lasse sich nur bei regelmässigen Einsätzen (in der Regel Montag bis Freitag) rechtfertigen. Halte sich eine steuerpflichtige Person gelegentlich an einem zweiten Einsatzort auf, so sei es ihr durchaus zuzumuten, an den betreffenden Arbeitstagen an den steuerrechtlichen Wohnsitz zurückzukehren. An der Verweigerung des in der Veranlagung zu Unrecht gewährten Abzugs, der auf einer falschen Annahme der Bücherexpertin beruht habe, sei deshalb festzuhalten. Wie aus dem Einspracheentscheid hervorgehe, wäre der Abzug für auswärtige Wohnkosten selbst dann verweigert worden, wenn der Rekurrent die unregelmässigen Einsätze in Bern nachgewiesen hätte. Soweit er dennoch vorbringe, es sei ihm nicht zuzumuten gewesen, nach vier Jahren Beweismittel einzureichen, sei darauf hinzuweisen, dass nach der allgemeinen Beweislastregel steuermindernde Tatsachen von den steuerpflichtigen Personen nachzuweisen seien. Dabei würden sich die Steuerpflichtigen nicht darauf verlassen dürfen, dass die von ihnen beantragten Abzüge ohne Nachweis akzeptiert würden. Vielmehr obliege es ihnen, die massgeblichen Belege bis zum rechtskräftigen Abschluss der Veranlagung bzw. zum Ablauf der Veranlagungsverjährung aufzubewahren (act. 5, S. 3 f.).

Mit Bezug auf die Liegenschaften in X._____ (ZG) verwies die Rekursgegnerin auf ihre Ausführungen im Einspracheentscheid (act. 5, S. 4 f.).

E. Die Eidgenössische Steuerverwaltung, Bern, reichte keine Vernehmlassung ein, so dass davon ausgegangen wurde, dass sie auf eine weitere Verfahrensbeteiligung verzichtete.

F. Nach mehrmaligem Schriftenwechsel, bei dem es vornehmlich um die Liegenschaften in X._____ (ZG) und damit zusammenhängende prozedurale Fragen mit Blick auf eine etwaige Beiladung der Ex-Frau des Rekurrenten zum Verfahren ging (act. 6-14), erklärte der Rekurrent mit Schreiben vom 30. Juli 2020 den (Teil-)Rückzug seines Rekurses betreffend den Streitpunkt der Liegenschaften in X._____ (ZG) (act. 15).

G. Darauf räumte das Gericht dem Rekurrenten die Möglichkeit zur Einreichung einer weiteren Stellungnahme zu den verbliebenen strittigen Fragen (rechtliches Gehör, Wochenaufenthalt) bis 24. August 2020 ein (act. 16). Nachdem keine weitere Stellungnahme einging, teilte das Gericht den Parteien mit Schreiben vom 7. September 2020 mit, dass es den Schriftenwechsel als abgeschlossen erachte (act. 17).

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1.

1.1 Gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) kann der Steuerpflichtige gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde betreffend die direkte Bundessteuer innert 30 Tagen nach der Zustellung bei einer von der Steuerbehörde unabhängigen Rekurskommission schriftlich Beschwerde erheben. Gemäss § 75 Abs. 1 Gesetz über den Rechtsschutz in Verwaltungssachen (VRG; BGS 162.1) ist das Verwaltungsgericht die kantonale Rekursbehörde im Sinne der Vorschriften über die direkte Bundessteuer. Die Beschwerden werden, unter Vorbehalt abweichender und ergänzender Vorschriften des Bundesrechtes, wie kantonale Steuerstreitigkeiten behandelt (§ 75 Abs. 2 VRG). Nach § 136 Abs. 1 Steuergesetz (StG; BGS 632.1) kann die steuerpflichtige Person gegen den Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung innert 30 Tagen schriftlich Rekurs beim Verwaltungsgericht erheben. Gemäss § 121 StG sind die Bestimmungen des VRG unter Vorbehalt der Regelungen im StG sinngemäss anwendbar. Der Rekurs muss einen

Antrag und eine Begründung enthalten. Die notwendigen Beweisunterlagen sind beizulegen oder zu bezeichnen (§ 136 Abs. 3 StG; ähnlich: Art. 140 Abs. 2 DGB).

Die vorliegende Beschwerde (bezüglich der direkten Bundessteuer) bzw. Rekurs (bezüglich der kantonalen Steuern) wird der einfacheren Lesbarkeit halber im Folgenden als Rekurs bezeichnet, wobei der Begriff "Rekurs" beide Rechtsmittel (Beschwerde und Rekurs) umfasst. Der Rekurs erfüllt die formellen Anforderungen, weshalb darauf einzutreten ist.

Die Beurteilung erfolgt auf dem Zirkulationsweg gemäss § 29 Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichtes (GO VG; BGS 162.11).

1.2 Das Verwaltungsgericht kann Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung sowohl bezüglich kantonalen Steuern (§ 63 Abs. 3 VRG i.V.m. § 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 136 Abs. 2 StG) als auch bezüglich der direkten Bundessteuer (Art. 140 Abs. 3 DBG) in vollem Umfang überprüfen. Das Verwaltungsgericht stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 137 Abs. 1 StG sowie Art. 142 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 130 Abs. 1 DBG). Es gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 137 Abs. 2 StG sowie Art. 143 Abs. 1 DBG). Das Verwaltungsgericht ist demzufolge verpflichtet, auf den – unter Mitwirkung der Verfahrensbeteiligten – festgestellten Sachverhalt die richtige Rechtsnorm, d.h. jenen Rechtssatz anzuwenden, den es als zutreffend erachtet, und ihm jene Auslegung zu geben, von der es überzeugt ist. Aus der Rechtsanwendung von Amtes wegen folgt, dass das Verwaltungsgericht als Rekursinstanz nicht an die rechtliche Begründung der Begehren gebunden ist und einen Rekurs auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen (teilweise) gutheissen oder den angefochtenen Entscheid im Ergebnis mit einer von der Vorinstanz abweichenden Begründung bestätigen kann.

2. Anfechtungsobjekt ist vorliegend der Einspracheentscheid vom 27. Januar 2020 der Steuerverwaltung des Kantons Zug. Nach der Teilrückzugserklärung vom 30. Juli 2020 bleibt zu prüfen, ob die Rekursgegnerin bei der Veranlagung des Rekurrenten für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer 2015 den Abzug für Wochenaufenthaltskosten – in Abänderung der Veranlagungsverfügung vom 12. Oktober 2018 – zu Recht verweigert hat.

3. Der guten Ordnung halber sei zunächst angemerkt, dass die Rekursgegnerin kein Recht verletzt hat, indem sie mit dem Einspracheentscheid vom 27. Januar 2020 die Veranlagung des Rekurrenten im Vergleich zur Verfügung vom 12. Oktober 2018 – zu dessen Nachteil – abgeändert hat. Im Einspracheverfahren entscheidet die kantonale Steuerverwaltung gestützt auf die Untersuchung über die Einsprache; sie kann alle Steuerfaktoren neu festsetzen und, nach Anhören der steuerpflichtigen Person (vgl. dazu E. 4), die Veranlagung auch zu deren Nachteil abändern (Art. 135 Abs. 1 DBG; § 135 Abs. 1 StG).

4.

4.1 Der Rekurrent moniert u.a. eine Verletzung des rechtlichen Gehörs, da er im Einspracheverfahren nicht aufgefordert worden sei, Beweismittel beizubringen, die über die Arbeitsortsituation bzw. den Zusammenhang zwischen den Arbeitsorten Luzern und Bern und der Wohnungen in Gümligen und X._____ (ZG) hätten Aufschluss geben können. Es sei ihm nicht zuzumuten, vier Jahre nach der streitbetroffenen Periode diesbezüglich Beweismittel zu liefern. Die Rekursgegnerin hält dem entgegen, dass sie dem Rekurrenten mit Schreiben vom 20. August 2019 das rechtliche Gehör gewährt habe, wovon dieser auch Gebrauch gemacht habe. Nach der allgemeinen Beweislastregel seien steuermindernde Tatsachen von der steuerpflichtigen Person nachzuweisen. Die Steuerpflichtigen würden sich nicht darauf verlassen dürfen, dass die von ihnen beantragten Abzüge ohne Nachweis akzeptiert würden. Vielmehr obliege es ihnen, die massgeblichen Belege bis zum rechtskräftigen Abschluss der Veranlagung bzw. zum Ablauf der Veranlagungsverjährung aufzubewahren.

4.2 Das rechtliche Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 BV erfüllt als elementarer Teilaspekt der Verfahrensfairness eine doppelte Funktion: Es dient einerseits der Sachaufklärung, andererseits stellt es ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht beim Erlass eines Entscheids dar, welcher in die Rechtsstellung des Einzelnen eingreift. Es umfasst insbesondere das Recht, Beweisanträge zu stellen sowie das Recht, an der Erhebung wesentlicher Beweise entweder mitzuwirken oder sich zumindest zum Beweisergebnis zu äussern, wenn dieses geeignet ist, den Entscheid zu beeinflussen (Giovanni Biaggini, Orell Füssli Kommentar zur Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft, 2. Aufl. 2017, Art. 29 N 17 ff.). Eine – nicht besonders schwerwiegende – Verletzung des rechtlichen Gehörs kann ausnahmsweise als geheilt gelten, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Rechtsmittelinstanz zu äussern, die in der fraglichen

Sache dieselbe Überprüfungsbefugnis besitzt wie die Vorinstanz (BGE 141 IV 155 E. 5.2.2). Selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung ist von einer Rückweisung an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit eine Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wäre (BGE 137 I 195 E. 2.3.2, m.w.H.).

Auch wenn im harmonisierten Steuerrecht an sich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") herrscht, bedarf es keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen eines rechtserheblichen Sachumstandes überzeugt ist. Die Auffassung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis (BGer 2C_1067/2017 vom 11. November 2019 E. 2.2.3). Anders verhält es sich bei Beweisnot, bei welcher das mildere Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit als ausreichend erachtet wird. Von einer Beweisnot ist nicht schon zu sprechen, wenn eine Tatsache, die ihrer Natur nach ohne weiteres dem unmittelbaren Beweis zugänglich wäre, nicht bewiesen werden kann, weil der beweisbelasteten Partei die Beweismittel fehlen. Blosser Beweisschwierigkeiten im konkreten Einzelfall können zu keiner Beweiserleichterung führen (BGE 144 III 264 E. 5.3). Gelangt die Behörde zu keiner derart gewichtigen Überzeugung, kommen die Beweislastregeln von Art. 8 ZGB zur Anwendung. Im Abgaberecht gilt demnach gemäss der so genannten Normentheorie (BGE 143 II 661 E. 7.2), dass die Veranlagungsbehörde die Beweislast für die abgabebegründenden und -erhöhenden Tatsachen trägt, während die abgabepflichtige Person für die abgabeaufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet ist (BGer 2C_480/2019 vom 12. Februar 2020 E. 2.3.1). Gemäss Art. 126 Abs. 1 DBG und § 127 Abs. 1 StG muss die steuerpflichtige Person denn auch alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen.

4.3 Die Rekursgegnerin nahm mit Schreiben vom 20. August 2019 zur Einsprache des Rekurrenten Stellung (StV-act. 10). Das zweiseitige Schreiben trägt den Titel "Ihre Einsprache vom 12. November 2018 gegen die Veranlagung 2015 vom 12. Oktober 2018 / Rechtliches Gehör". Nach einleitenden Sätzen folgen zunächst zwei Absätze zum Thema Wochenaufenthalt. Den Absätzen vorangestellt ist ein Zwischentitel "Auswärtiger Wochenaufenthalt". Auf der nächsten Seite steht zuoberst ein weiterer Zwischentitel "Liegenschaften in X. _____ (ZG)", worauf zwei Absätze zu dieser Thematik folgen. Der dritte Absatz lautet im Wesentlichen wie folgt: "Wir möchten Ihnen hiermit Gelegenheit

geben, bis zum 16. September 2019 zu den oben aufgeworfenen Punkten Stellung zu beziehen (...). Dabei bitten wir Sie insbesondere, uns zu erläutern, wie es sich aus Ihrer Sicht in der hier zu beurteilenden Steuerperiode 2015 in Bezug auf die erwähnten Liegenschaften verhalten hat, und (soweit vorhanden) entsprechende Unterlagen einzureichen. Nach Erhalt Ihrer Stellungnahme werden wir Ihnen gegebenenfalls einen Einschätzungsvorschlag zukommen lassen". Der dritte Absatz wird nicht mit einem Zwischentitel eingeleitet.

Der Aufbau bzw. die Absatzbetitelung dieses Schreibens sind insofern etwas unklar, als man sich mit einiger Berechtigung auf den Standpunkt stellen könnte, dass sich die Einladung zur Stellungnahme bzw. zur Einreichung sachdienlicher Unterlagen nur auf den Streitpunkt der Liegenschaften in X._____ (ZG) bezieht. Im Titel des Schreibens steht auf der ersten Seite jedoch unübersehbar "Rechtliches Gehör", so dass auch ein juristischer Laie die Einladung zur Stellungnahme "zu den oben aufgeführten Punkten" im dritten Absatz auf der zweiten Seite wohl nur so versteht, dass es möglich ist, sich zu beiden Themenblöcken (Wochenaufenthalt und Liegenschaften) zu äussern. Ebenfalls lässt sich die erwähnte Aufforderung im dritten Absatz kaum so interpretieren, dass die Rekursgegnerin vom Rekurrenten lediglich Unterlagen zu den Liegenschaften sehen wollte und nicht betreffend seine Wohnsituation. Wäre es anders, hätte der entsprechende Satz Wörter wie "nur" oder "ausschliesslich" enthalten und nicht den Ausdruck "insbesondere", mit der die Rekursgegnerin eine Präferenz ausdrückte. Davon ging der Rekurrent offenbar auch selber aus, äusserte er sich im Anschluss an das Schreiben doch sowohl am 23. August 2019 telefonisch als auch am 17. September 2019 via E-Mail zu den für die Beurteilung des Wochenaufenthalts relevanten Umständen (vgl. handschriftliche Aktennotiz eines Mitarbeitenden der Rekursgegnerin in StV-act. 11 und dem E-Mail in StV-act. 12). Dem zuletzt erwähnten E-Mail hängte er ferner ein Mail der Personalabteilung seiner Arbeitgeberin an, welches im Betreff den Titel "Bestätigung Arbeitsort" trug. Der Rekurrent reichte somit als Reaktion auf das Schreiben der Rekursgegnerin vom 20. August 2019 ein Beweismittel ein. Er schien also zu wissen, was zu tun wäre, um die Rekursgegnerin von der Rechtmässigkeit des geltend gemachten Abzugs zu überzeugen. Dies festgestellt, mutet es widersprüchlich an, wenn der Rekurrent nunmehr geltend macht, er sei erst im Gerichtsverfahren zur Beibringung von Beweismitteln mit Bezug auf die Arbeitsortsituation aufgefordert worden. Aus Art. 29 Abs. 2 BV kann aber so oder anders nicht abgeleitet werden, dass die Steuerbehörde den Steuerpflichtigen dahingehend zu instruieren hat, wie er eine steuermindernde Tatsache –

beim Wochenaufenthalt handelt es sich klarerweise um eine solche – zu belegen hat (vgl. zur Beweislast E. 4.2).

Im Ergebnis ist mit der Rekursgegnerin festzuhalten, dass der Anspruch des Rekurrenten auf rechtliches Gehör nicht verletzt wurde. Im Übrigen würde selbst eine gegenteilige Annahme zu keiner Rückweisung an die Vorinstanz führen, da das Gericht dieselbe Überprüfungsbefugnis hat wie die Vorinstanz (vgl. E. 1.2 und 4.2).

5.

5.1 Zur Ermittlung des Reineinkommens werden von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und allgemeinen Abzüge abgezogen (Art. 25 DBG; § 24 Abs. 1 StG). Bei unselbständiger Erwerbstätigkeit werden als Berufskosten abgezogen: die notwendigen Kosten bis zu einem Maximalbetrag von Fr. 6'000.– bzw. Fr. 3'000.– für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte; die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit; die übrigen für die Ausübung des Berufs erforderlichen Kosten (§ 25 Abs. 1 lit. a-c StG; Art. 26 Abs. 1 lit. a-c DBG). Arbeitet ein unselbständig Erwerbstätiger ausserhalb seines Wohnortes und ist es ihm nicht zumutbar, täglich an den Wohnort zurückzukehren, liegt sogenannter Wochenaufenthalt vor. Artikel 9 Abs. 1 Verordnung des EFD über den Abzug der Berufskosten unselbstständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer (BKV; SR 642.118.1) definiert als Wochenaufenthalter konkretisierend diejenigen Steuerpflichtigen, die an den Arbeitstagen am Arbeitsort bleiben und dort übernachten müssen, jedoch regelmässig für die Freitage an den steuerlichen Wohnsitz zurückkehren. Diesfalls entstehen dem Steuerpflichtigen neben den Fahrtkosten und den Kosten für die auswärtige Verpflegung in der Essenspause noch Kosten für den auswärtigen Aufenthalt. Auch diese Kosten sind als notwendige Berufskosten gemäss Art. 9 Abs. 2 BKV zu berücksichtigen (Knüsel/Suter, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, Art. 26 N 25). Für die Berücksichtigung derartiger Unterkunftskosten sieht die BKV sodann vor, dass der Aufwand für die Miete eines Zimmers abgezogen werden kann (Art. 9 Abs. 3 BKV).

5.2 Der Rekurrent hatte in der hier interessierenden Periode 2015 bis zum 28. Oktober seinen steuerrechtlichen Wohnsitz unbestrittenermassen in Gümligen (BE). Er wohnte dort in einer gemieteten 4-½-Zimmer-Wohnung zum Monatszins von Fr. _____, inkl. Nebenkosten (StV-act. 6, Anhang Mietvertrag). Das Mietverhältnis dauerte vom 1. August 2014 bis April 2016 (gemäss Aktennotiz nach einem Gespräch mit der Steuerverwaltung

am 23. August 2019, StV-act. 11). Er arbeitete gemäss Aussagen seiner Arbeitgeberin bis Ende Juli 2015 bei der B._____ Bank in Bern und ab 1. August 2015 bei der B._____ Bank in Luzern (StV act. 12). Der Rekurrent bestreitet einen Arbeitsortwechsel per 1. August 2015. Aus seinen Vorbringen ist zu schliessen, dass aus seiner Sicht im Jahr 2015 von einem fließenden Übergang des Arbeitsorts von Bern nach Luzern gesprochen werden müsste. Wo er bis zum 28. Oktober 2015 genau arbeitete, ist indessen nicht von Belang, da er bis zu diesem Datum unbestrittenermassen nur eine Wohnung, nämlich diejenige in Gümligen (BE), bewohnte und nicht geltend macht, dass er arbeitsplatzbedingt gezwungen war, sich an den Arbeitstagen an einem anderen Ort aufzuhalten. Das bedeutet, dass er offenkundig auch an Tagen, an denen er bis zum 28. Oktober 2015 in Luzern arbeitete, regelmässig in Gümligen übernachtet und sich dort auch an den Wochenenden aufgehalten haben muss. Es ist somit festzuhalten, dass der Rekurrent bis zum 28. Oktober 2015 nicht als Wochenaufenthalter im Sinne von Art. 9 Abs. 1 BVK gilt. Er kann bis zu diesem Datum somit keine Kosten für einen auswärtigen Aufenthalt vom steuerbaren Einkommen abziehen.

5.3 Die relevante Zeitspanne für die Prüfung der Abzugsfähigkeit von Unterkunftskosten erstreckt sich demnach vom 29. Oktober bis zum 31. Dezember 2015, nachdem der Rekurrent seinen Steuerwohnsitz unbestrittenermassen nach X._____ (ZG) verlegte, was im Übrigen auch aktenkundig ist (Registerauszug Einwohnergemeinde X._____ (ZG), StV-act. 17; Mietzinsabzug ab 29. Oktober 2015 in der Steuererklärung 2015, StV-act. 1 S. 14). Es bleibt zu prüfen, ob der Rekurrent in diesem Zeitraum als Wochenaufenthalter qualifiziert.

5.3.1 Der Rekurrent stellt sich auf den Standpunkt, er sei im nunmehr zu untersuchenden Zeitraum Wochenaufenthalter im Kanton Bern gewesen, das heisst, dass er mit Blick auf Art. 9 Abs. 1 BVK zumindest an den Tagen, an denen er in Bern gearbeitet haben soll, in der Wohnung in Gümligen übernachtet haben müsste. Da der Rekurrent eine steuermindernde Tatsache geltend macht, trägt er hierfür die Beweislast. Er müsste also zunächst nachweisen, dass er überhaupt in Bern tätig war und an welchen Tagen. Ferner hätte er Belege beizubringen, aus denen auf tatsächliche Aufenthalte im Raum Gümligen geschlossen werden könnte. Kann er den Beweis nicht erbringen, gehen die Folgen der Beweislosigkeit zu seinen Lasten, das heisst, dass ihm die Anerkennung als Wochenaufenthalter versagt bleiben muss.

5.3.2 Nachdem die Rekursgegnerin in ihrer Vernehmlassung vom 9. April 2020 geltend machte, der Rekurrent habe die Unterkunfts-kosten bei auswärtigem Wochenaufenthalt als steuermindernde Tatsache zu beweisen und dass es ihm obliege, die massgeblichen Belege bis zum rechtskräftigen Abschluss der Veranlagung bzw. bis zum Ablauf der Veranlagungsverjährung aufzubewahren, äusserte sich der Rekurrent in der Folge dazu weder in seiner Eingabe vom 23. Juni 2020 (act. 9) noch in derjenigen vom 30. Juli 2020 (act. 15). Auch enthielten diese Eingaben keine Belege zur Wohn- und Arbeitssituation des Rekurrenten. Als er am 3. August 2020 vom Gericht ausdrücklich eingeladen wurde, sich nochmals zur Frage des Wochenaufenthalts zu äussern (act. 16), ging keine Stellungnahme mehr ein. Die Rekurschrift enthielt zwar Beilagen, jedoch keine, welche Rückschlüsse zur Wohn- und Aufenthaltssituation erlauben (Rek.-act. 1-5). Somit hat sich der Rekurrent vor Gericht einzig in der Rekurschrift zur Beweisthematik geäussert, allerdings nicht ohne einen gewissen Widerspruch. Denn einerseits rügte er, er sei "erst jetzt" aufgefordert worden, Beweismittel beizubringen (act. 1, S. 2 zweiter Absatz), andererseits brachte er vor, dass es sowieso nicht möglich sei, so viele Jahre nach der streitgegenständlichen Periode entsprechende Beweismittel vorzulegen (act. 1, S. 1 dritter Absatz). Nach dem Gesagten bleibt festzuhalten, dass der Rekurrent im Verlaufe des Rekursverfahrens keine Belege eingereicht hat, die Aufschlüsse über seine Arbeits- und Aufenthaltsorte für den Zeitraum 29. Oktober bis 31. Dezember 2015 geben könnten.

5.3.3 Als verwertbarer Beleg verbleibt das bereits im Einspracheverfahren eingereichte E-Mail vom 26. August 2019 der HR-Beraterin aus der Personalabteilung der Arbeitgeberin des Rekurrenten. Darin bestätigte sie, dass der Rekurrent bis 31. Juli 2015 als Leiter ____ in Bern und seit dem 1. August 2015 als Leiter ____ in Luzern tätig gewesen sei (StV-act. 12, Anhang). Der Rekurrent ergänzte im Rahmen des rechtlichen Gehörs im Einspracheverfahren, dass die Bestätigung "technisch" zu betrachten sei. Die HR-Beraterin könne nicht darauf eingehen, dass er auch nach dem 1. August 2015 noch einige Tage pro Woche jeweils in Bern tätig gewesen sei. Sie sage, dass sie ihm nur die technische Umstellung bestätigen könne (StV-act. 12, vgl. auch act. 1, S. 1). Diese Erklärung erscheint aufgrund der klaren Aussage im E-Mail als nicht besonders plausibel. Hätte die HR-Beraterin tatsächlich nur eine technische Umstellung bestätigen können, welche sich demzufolge mit den realen Verhältnissen nicht deckte, hätte sie auf diesen Umstand ohne weiteres in irgendeiner Form hinweisen können. Auch die Tatsache, dass der Rekurrent per 1. August 2015 als Leiter der Abteilung ____ in Luzern eine vermutlich nicht unbedeutende Position innerhalb der Arbeitgeberin bekleidete, bei der es gemäss seinen Aussagen unter anderem darum ging, einen weiteren Personalabfluss aus der

Abteilung zu verhindern (act. 1, S. 2), spricht dafür, dass er ab diesem Zeitpunkt die weitaus meiste Zeit für die Bank von Luzern aus gearbeitet haben dürfte. Der Rekurrent bringt vor, er habe nach seinem Wechsel nach Luzern "vorübergehend" weiterhin auch die Abteilung ____ in Bern geleitet (act. 1, S. 2). Im Einspracheverfahren gab er gegenüber der Rekursgegnerin in einem Telefongespräch an, dass er nach dem Umzug in den Kanton Zug noch an zwei Tagen pro Woche in Bern gearbeitet habe (StV-act. 11, Aktennotiz vom 23. August 2019). Es ist durchaus nicht ungewöhnlich, dass Kaderleute nach einem internen Wechsel zur Sicherstellung eines reibungslosen Übergangs ihre Arbeit für eine bestimmte Zeit bzw. an bestimmten Tagen noch am alten Arbeitsort verrichten. Dass der Rekurrent nach seinem Wechsel nach Luzern noch ab dem 29. Oktober 2015 sogar jeweils an zwei Tagen pro Woche in Bern gearbeitet haben soll, vermag er jedoch nicht zu belegen. Der Rekurrent bringt vor, die Steuerverwaltung solle die Beweismittel definieren, die er auch vier Jahre nach der streitgegenständlichen Periode noch beizubringen vermöge. Der Rekurrent wollte damit wohl andeuten, dass es solche Belege nach dieser Zeit nicht mehr gebe. Nach allgemeiner Lebenserfahrung ist dies aber durchaus der Fall. So existiert normalerweise Geschäftskorrespondenz (E-Mails, Briefe), wenn die Geschäftsleitung einer Bank einen Kaderangehörigen mit einer neuen Aufgabe betraut, ihn an einen anderen Ort versetzt und dabei gleichzeitig von ihm verlangt, am bisherigen Arbeitsort für eine Übergangszeit weiterhin an mehreren Tagen pro Woche präsent zu sein. Auch werden solche Entscheide den davon betroffenen Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern üblicherweise intern schriftlich kommuniziert. Es wäre dem Rekurrenten möglich gewesen, sich solche Unterlagen auch noch im Jahr 2020 bei seiner Arbeitgeberin zu beschaffen oder sich den Sachverhalt zumindest von seinen Vorgesetzten bestätigen zu lassen. Immerhin war er gemäss einem im Internet aufgeschalteten Pressecommuniqué bis Ende Juni 2020 nach wie vor als Leiter ____ Zentralschweiz für die B.____ Bank in Luzern tätig (https://www.____, eingesehen am 8. Oktober 2020). Ferner hätten auch nach fünf Jahren beispielsweise ohne weiteres Kreditkartenabrechnungen oder Verbindungsnachweise seines Mobiltelefonanbieters über seine Aufenthaltstage in Bern bzw. Gümligen Aufschluss geben können. Nach dem Gesagten gelingt dem Rekurrenten jedenfalls der Beweis, dass er vom 29. Oktober bis 31. Dezember 2015 Wochenaufenthalter in Bern war, nicht. Als beweisbelastete Partei trägt er die Folgen der Beweislosigkeit, womit ein Status als Wochenaufenthalter in Gümligen (BE) nicht anerkannt werden kann. Die Beschwerde erweist sich mithin als unbegründet und ist abzuweisen.

5.3.4 Im Übrigen ist der Rekursgegnerin auch insoweit zuzustimmen, als selbst bei Gelingen des Nachweises von regelmässiger Arbeitsverrichtung (bzw. an jeweils zwei Tagen pro Woche) in Bern ab 29. Oktober 2015 nicht von Wochenaufenthalt im Sinne des Gesetzes gesprochen werden könnte. Dem Wochenaufenthalt liegt die Konzeption zu Grunde, dass Steuerpflichtige an den Arbeitstagen am Arbeitsort bleiben und dort übernachten müssen, jedoch regelmässig für die Freitage an den steuerlichen Wohnsitz zurückkehren. Der Rekurrent dürfte jedoch nicht nur an den freien Tagen an den steuerlichen Wohnsitz in X._____ (ZG) zurückgekehrt sein, sondern aufgrund der deutlich kürzeren Distanzen offensichtlich auch an den Tagen, an denen er in Luzern arbeitete (Distanz Luzern-X._____ (ZG) gemäss Google Maps rund 30 Kilometer und Luzern-Gümligen rund 114 Kilometer). Wenn auch nicht feststeht, an wie vielen Tagen der Rekurrent in Bern oder in Luzern ab dem 29. Oktober 2015 gearbeitet hat, so war es auch gemäss seinen Aussagen immerhin so, dass er "hauptsächlich" in Luzern tätig war (act. 1, S. 1). Vor diesem Hintergrund wäre es dem Rekurrenten zuzumuten gewesen, auch an den wenigen Tagen, an denen er in Bern arbeitete, abends in seine Wohnung nach X._____ (ZG) zurückzukehren.

6.

6.1 Die unterliegende Partei trägt die Kosten des Rekursverfahrens (§ 120 Abs. 1 StG). Die Höhe der Spruchgebühr beträgt Fr. 400–15'000 (§ 1 Abs. 1 Verordnung über die Kosten vor dem Verwaltungsgericht [KoV VG; BGS 162.12]). Die Spruchgebühr ist nach dem Zeit- und Arbeitsaufwand des Gerichtes, der Wichtigkeit und Schwierigkeit der Sache sowie nach dem Streitwert oder den sonstigen Interessen der Parteien an der Beurteilung der Angelegenheit festzusetzen (§ 1 Abs. 2 KoV VG). In ausserordentlichen Fällen setzt das Gericht die Spruchgebühr nach den Bemessungsgrundsätzen von § 1 Abs. 2 KoV VG fest, ohne an die untere oder obere Bemessungsgrenze gebunden zu sein.

Vorliegend unterliegt der Rekurrent vollständig, weshalb er die gesamten Kosten des Rekursverfahrens zu tragen hat. Kostensenkend wirkt sich aus, dass der Rekurrent den Teil-rückzug seines Rekurses betreffend den Streitpunkt der Liegenschaften in X._____ (ZG) erklärte und das Gericht sich im Rahmen des Urteils damit folglich nicht auseinanderzusetzen hatte. Ferner hielt sich der Aufwand für das Gericht in Grenzen. Die Gerichtsgebühr wird auf Fr. 1'000.– festgelegt und mit dem in Höhe von Fr. 2'000.– geleisteten Kostenvorschuss verrechnet. Der Rekurrent erhält nach Rechtskraft des Urteils Fr. 1'000.– zurück.

6.2 Gemäss § 120 Abs. 3 StG bzw. Art. 144 Abs. 4 DBG wird der obsiegenden steuerpflichtigen Person für die Vertretung durch eine Fachperson eine angemessene Entschädigung zugesprochen. Der Rekurrent wurde weder durch eine Fachperson vertreten noch hat er obsiegt, womit die Voraussetzungen für eine Entschädigung nicht erfüllt sind. Der Rekursgegnerin kann keine Entschädigung zugesprochen werden, da sie keine steuerpflichtige Person ist (§ 120 Abs. 3 StG).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde und der Rekurs werden abgewiesen.
2. Die Kosten werden auf Fr. 1'000.– festgelegt und mit dem vom Rekurrenten geleisteten Kostenvorschuss verrechnet. Dem Rekurrenten sind Fr. 1'000.– zurückzuerstatten.
3. Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.
4. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht werden.
5. Mitteilung an den Rekurrenten (mit ausführlicher Rechtsmittelbelehrung, Rückerstattung der Fr. 1'000.– nach Rechtskraft), an die Rekursgegnerin und zum Vollzug von Ziff. 2 des Dispositivs in Kopie an die Finanzverwaltung des Kantons Zug.

Zug, 29. Oktober 2020

Im Namen der
ABGABERECHTLICHEN KAMMER
Der Vorsitzende

Der Gerichtsschreiber

versandt am