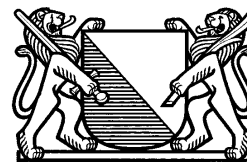


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 DB.2025.210

1 ST.2025.247

Entscheid

27. April 2026

Mitwirkend:

Einzelrichterin Christina Hefti und Gerichtsschreiber Georges Frick

In Sachen

1. **A,**

2. **B,**

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

Kanton Zürich,

vertreten durch das kant. Steueramt, Zürich Süd,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerde-/
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2023 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2023

hat sich ergeben:

A. In ihrer Steuererklärung 2023 deklarierten A und B (nachfolgend der bzw. die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen), beide Agenten im Aussendienst bei der C AG, ein steuerbares Einkommen von Fr. 118'600.- für die direkte Bundessteuer bzw. ein steuerbares Einkommen von Fr. 121'500.- und ein steuerbares Vermögen von Fr. 160'000.- für die Staats- und Gemeindesteuern.

Mit Auflage vom 11. Februar 2025 ersuchte das kantonale Steueramt die Pflichtigen um folgende Unterlagen bzw. Angaben:

- Nachweis der effektiven, nicht vom Arbeitgeber vergüteten Berufsauslagen des Pflichtigen anhand von Belegen und von Angaben von Motiv und Art der Auslage für folgende Positionen:
 - Büromaterial Laptop Mitarbeiter: Rechnung, Zahlungsnachweis sowie Bestätigung des Arbeitgebers, dass sich weder dieser noch der Mitarbeiter an den Kosten beteiligt hat
 - Bürokasse ausserkantonales Büro: Zahlungsnachweis und substantiierte Erklärung, wofür diese verwendet wird
 - Interdiscount – 2 neue surface: Rechnung, Zahlungsnachweis und substantiierte Erklärung, warum zwei neue Geräte geschäftlich notwendig sind.
 - Detaillierte Aufstellung der Kosten von Fr. 4'960.-
- Detaillierte Aufstellung der Kosten von Fr. 14'187.- für die Pflichtige
- Nachweis der geltend gemachten Aus- und Weiterbildungskosten des und der Pflichtigen mittels Rechnungskopien und Zahlungsnachweisen
- Bescheinigung des Arbeitgebers über Beiträge, die an der Weiterbildung/Umschulung/Ausbildung entrichtet wurden
- Liegenschaft in der Wohnsitzgemeinde:
 - Detaillierte und vollständige Aufstellung der geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten in der Höhe von Fr. 11'230.- mittels Rechnungskopien
 - Detaillierte Beschreibung über die Art der ausgeführten Arbeiten und geeigneter Nachweis über den Zustand der Liegenschaft vor und nach den ausgeführten Arbeiten (z.B. mittels Fotos).

Die Auflage blieb unbeantwortet, weswegen die Pflichtigen am 15. Mai 2025 zu deren Erfüllung gemahnt wurden, mit Frist zur Einreichung der Unterlagen bis 4. Juni 2025. Weiterhin blieb eine Antwort aus.

Mit E-Mail vom 20. Juni 2025 reichte der Pflichtige die bereits mehrfach aktenkundige Bestätigung, dass die Pflichtigen als Agenten für die C AG tätig seien, ein, und erklärte den Wunsch, mit der zuständigen Steuerkommissärin am selben Tag oder in der folgenden Woche zu telefonieren. Ob bzw. dass ein solches Telefonat stattfand, ergibt sich aus den Akten nicht.

Am 24. Juni 2025 veranlagte das kantonale Steueramt die Pflichtigen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 192'200.- bzw. schätzte sie mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 198'000.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.- ein. Dabei wurden die Berufsauslagen der Pflichtigen korrigiert und für den Pflichtigen insgesamt von Fr. 28'671.- auf Fr. 15'100.- bzw. für die Pflichtige von Fr. 25'735.- auf Fr. 12'100.- gekürzt. Die Unterhalts- und Verwaltungskosten der selbstbewohnten Liegenschaft wurden nach pflichtgemäsem Ermessen auf Fr. 4'000.- geschätzt und der Liegenschaftenertrag von Fr. 0.- auf Fr. 14'100.- erhöht.

B. Mit Einsprache vom 12. Juli 2025 ersuchten die Pflichtigen um vollständige Berücksichtigung der deklarierten Abzüge. Dabei wandten sie gegen die Ermessenseinschätzungen ein, sie hätten fristgerecht alle Belege eingereicht.

Am 22. Oktober 2025 wurde die Einsprache teilweise gutgeheissen und wurden die Pflichtigen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 186'100.- veranlagt bzw. mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 191'900.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.- eingeschätzt. Dabei wurde beim Pflichtigen der Abzug effektiver Aus- und Weiterbildungskosten von Fr. 6'600.- für die Ausbildung "Finanzplaner mit eidgenössischen Fachausweis" anstelle des Pauschalabzugs von Fr. 500.- gewährt.

C. Hiergegen erhoben die Pflichtigen am 21. November 2025 Beschwerde und Rekurs mit dem Antrag auf deklarationsgemässe Einschätzung, eventualiter auf Rückweisung an die Veranlagungsbehörde zur neuen Veranlagung unter Berücksichti-

gung aller bereits vorhandener und ergänzend präzisierender Unterlagen. Ferner ersuchten sie um Zusprechung einer Parteientschädigung. Das kantonale Steueramt schloss am 10. Dezember 2025 auf Abweisung der Rechtsmittel, soweit darauf einzutreten sei. Die eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Mit Stellungnahme vom 8. Januar 2026 hielten die Pflichtigen an ihren Standpunkten fest.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, sofern rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Einzelrichterin zieht in Erwägung:

1. Die Abzugsfähigkeit von berufsauslagen richtet sich danach, ob die steuerpflichtige Person als selbstständig oder unselbstständig erwerbend zu qualifizieren ist.

a) Zur Ermittlung des Reineinkommens werden von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen (= sog. Gewinnungskosten) und die allgemeinen Abzüge abgezogen (Art. 25 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990, DBG, bzw. § 25 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, StG). Betreffend die Gewinnungskosten verweisen Art. 25 DBG und § 25 StG namentlich auf Art. 26 ff. DBG resp. § 26 ff. StG. Art. 25 DBG und § 25 StG stellen aber Generalklauseln dar. Alle mit der Einkommenserzielung zusammenhängenden Aufwendungen sind abzugsfähig, auch wenn sie in Art. 26 ff. DBG resp. § 26 ff. StG nicht ausdrücklich genannt werden (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. A., 2023, Art. 25 N 4 DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 25 N 4 StG).

aa) Vom steuerbaren Einkommen können insbesondere gewisse namentlich aufgeführte Berufsauslagen in Abzug gebracht werden (Art. 26 Abs. 1 DBG und § 26 Abs. 1 StG). Berufsauslagen sind Auslagen, die dem Arbeitnehmer allgemein durch die Verrichtung seiner dienstlichen Tätigkeit erwachsen, diese als Ganzes erst ermöglichen und auch ohne einen "konkreten Auftrag" angefallen wären. Es handelt sich um Aufwendungen, die grundsätzlich vor dem (eigentlichen) Arbeitsbeginn oder nach Be-

endigung der (eigentlichen) Arbeitstätigkeit anfallen bzw. allgemein während der Arbeitstätigkeit benötigt werden (Erich Bosshard, Die steuerliche Behandlung von Spesenvergütungen im Lohnausweis und im Veranlagungsverfahren, StR 1996, 562 f.). Dazu gehören die Auslagen für den Arbeitsweg (lit. a), Auslagen für die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte (lit. b) und die übrigen für die Ausübung des Berufs erforderlichen Aufwendungen (lit. c). Für die Berufskosten nach Art. 26 Abs. 1 DBG werden Pauschalansätze festgelegt (Art. 26 Abs. 2). Laut § 26 Abs. 2 StG legt die Finanzdirektion für die Berufskosten gemäss § 26 Abs. 1 lit. a - c StG Pauschalansätze fest; im Fall von lit. a (Arbeitsweg) und c (übrige Berufsaufwendungen) steht dem Steuerpflichtigen ebenfalls der Nachweis höherer Kosten offen, wobei der Höchstbetrag nach lit. a vorbehalten bleibt.

aaa) Strikt von Berufsauslagen abzugrenzen sind Spesen. Als Spesen gelten Auslagen, die dem Arbeitnehmer bei der Vornahme einzelner dienstlicher Verrichtungen erwachsen und grundsätzlich während der Arbeitszeit anfallen (Erich Bosshard, Die steuerliche Behandlung von Spesenvergütungen im Lohnausweis und im Veranlagungsverfahren, StR 1995, 561, auch zum Folgenden). Werden die Kosten zunächst vom Arbeitnehmer übernommen und anschliessend vom Arbeitgeber in Form einer Spesenentschädigung zurückerstattet, so stellt dies in steuerlicher Hinsicht nach Art. 16 ff. DBG bzw. §§ 16 f. StG kein Einkommen dar, da kein Vermögenszugang beim Arbeitnehmer vorliegt (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 17 N 50 ff. DBG und § 17 N 49 ff. StG) Echte Spesen sind daher aus der Sicht des Arbeitnehmers steuerneutral.

bbb) Zu den typischen (echten) Spesen gehören etwa Reisekosten privater oder öffentlicher Verkehrsmittel im Rahmen eines konkreten Dienstauftrags, Entschädigungen für auswärtige Verpflegungskosten, Entschädigungen für auswärtige Übernachtungskosten in Hotels usw. oder Entschädigungen für Kleinauslagen, die einen Zusammenhang zur Arbeitstätigkeit haben (z.B. Telefonspesen, Portospesen, Parkgebühren, Trinkgelder; vgl. Bosshard, 562; Rn. 52 der Wegleitung der Schweizerischen Steuerkonferenz und der ESTV zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung). Die vom Arbeitnehmer beglichenen Kosten für Arbeitsgeräte und Arbeitskleidung (Spezialkleidung) gehören ebenso dazu wie die Aufwendungen für geschäftlich verwendetes Papier, Briefmarken, die Organisation von Firmen- und Kundenanlässen, Geschäftsausflügen und den Kauf von Werbegeschenken, etc.

bb) Zu den notwendigen Aufwendungen gemäss Art. 25 DBG und § 25 StG zählen auch die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten bei selbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 27 Abs. 1 DBG bzw. § 27 Abs. 1 StG). Ob der Aufwand zweckmässig bzw. vermeidbar gewesen wäre, spielt keine Rolle, da es nicht Sache der Steuerbehörde ist, die Angemessenheit einer geschäftlichen Aufwendung zu überprüfen. Die geschäftsmässige Begründetheit ist jedoch nur solange zu bejahen, als ein sachlicher Zusammenhang zwischen Ausgabe und Geschäftsbetrieb besteht (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 27 N 3 ff. DBG und § 27 N 2 ff. StG, mit Hinweisen).

b) Grundsätzlich gilt die allgemeine Beweislastregel, wonach die Veranlagungsbehörde die steuerbegründenden oder -erhöhenden Tatsachen nachzuweisen hat, die steuerpflichtige Person dagegen jene Tatsachen, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (analog Art. 8 ZGB). Der Nachweis des Aufwandcharakters obliegt daher, dieser Regel folgend, der steuerpflichtigen Person (BGr, 25. Oktober 2013, 2C_1082/2012, auch zum Folgenden; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 27 N 22 DBG und § 27 N 22 StG). Dieser Nachweis umfasst für Gewinnungskosten des selbständig Erwerbenden nicht nur das Faktum, dass die Aufwendungen tatsächlich angefallen sind, sondern auch deren geschäfts- oder berufsmässige Begründetheit (Reich/Züger/Betschart, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., 2022, Art. 27 N 39 DBG). Wird der Nachweis nicht erbracht, ist in aller Regel zuungunsten der steuerpflichtigen Person davon auszugehen, die behaupteten Tatsachen hätten sich nicht verwirklicht, weswegen sie schlicht nicht berücksichtigt werden. Immerhin ist es möglich, dass auch hinsichtlich steuermindernder bzw. -aufhebender Tatsachen eine Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vorzunehmen ist (früher auch als "gewöhnliche" Schätzung bezeichnet; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 130 N 43 DBG und § 139 N 61 StG, auch zum Folgenden). Dies ist der Fall, wenn der Grundsachverhalt hinsichtlich der steueraufhebenden bzw. regelmässig nur steuermindernden Tatsachen bewiesen ist, Unklarheit aber über den Umfang besteht. Steht z.B. fest, dass der steuerpflichtigen Person Berufskosten erwachsen sind, erweist es sich als sachwidrig und willkürlich, den entsprechenden Abzug mangels genügender Substanziierung gänzlich zu verweigern; ist die Höhe der Berufskosten ungewiss, ist sie zu schätzen.

2. Die C AG stellte den Pflichtigen eine Bestätigung zuhanden der Steuerbehörden aus, wonach sie als selbstständige Agenten im Agenturvertrag gemäss Art. 418a ff. OR beauftragt seien (R-act. 3/1, auch zum Folgenden). Die Entschädigung für die Tätigkeit der Agenten bestehe aus umsatzabhängige Provisionen ohne Fixum. Für die durch die Tätigkeit verursachten Spesen wie Büroaufwendungen, Unterlagen, Materialien, Fahrzeugabgaben habe der Agent selbst aufzukommen. Zur Ausübung seiner Tätigkeit sei er zudem auf ein Fahrzeug angewiesen. Sozialversicherungsrechtlich würden die C AG Agenten in der Regel als unselbstständigerwerbend betrachtet, weswegen die Sozialversicherungsabgaben direkt von den Provisionen abgerechnet würden, wobei die AHV-Pflichtige Provision 75% der Bruttoprovision betrage.

a) Agent ist, wer die Verpflichtung übernimmt, dauernd für einen oder mehrere Auftraggeber Geschäfte zu vermitteln oder in ihrem Namen und für ihre Rechnung abzuschliessen, ohne zu den Auftraggebern in einem Arbeitsverhältnis zu stehen (Art. 418a Abs. 1 OR). Der Agent ist zivilrechtlich grundsätzlich selbstständiger Gewerbetreibender (Kurt Pärli, in: Basler Kommentar Obligationenrecht I, 8 A., 2026, Art. 418a N 3 ff. OR, auch zum Folgenden); er hat mit anderen Worten die Freiheit, die eigene Tätigkeit nach eigenem Ermessen zu organisieren und die Zeit einzuteilen. Der Agent ist im Unterschied zum Arbeitnehmer lediglich beschränkt weisungsabhängig. Insbesondere sind ohne anderweitige Vereinbarung kostspielige Weisungen, die dem Agenten die Erreichung des Auftragserfolgs erschweren, unzulässig.

Der Agent hat Anspruch auf die vereinbarte oder übliche Provision (Art. 418g Abs 1 OR), welche in der Regel aus einer Umsatzprozentuale besteht (Kurt Pärli, Art. 418g N 7 OR) und hat mangels anderweitiger Vereinbarung keinen Anspruch auf Ersatz für Kosten und Auslagen (Art. 418n Abs. 1 OR).

Der Agenturvertrag ist eine Sonderform des Auftrags.

b) Im Versicherungswesen wird unterschieden zwischen dem Unternehmer-Generalagenten und dem Regie-Generalagenten (RB 1983 Nr. 44, auch zum Folgenden). Ersterer steht zu seiner Versicherungsgesellschaft in einem Agenturvertrag. Um seine Tätigkeit auszuüben, das heisst Versicherungsgeschäfte vermitteln oder abzuschliessen zu können, hat er eine geeignete Innen- und Aussenorganisation aufzuziehen. Zwar hat er sich an Weisungen der Versicherungsgesellschaft zu halten. Gleich-

wohl ist er in der Gestaltung seiner Organisation und in der Verwendung seiner Zeit frei. Als Gegenleistung für seine Tätigkeit richtet ihm die Versicherungsgesellschaft primär Abschluss- und Inkassoprovisionen aus. Der Regie-Generalagent hat in der Ordnung seiner Tätigkeit weitgehend die gleichen Befugnisse wie der Unternehmer-Generalagent, doch unterliegt er einer weit strengeren Kontrolle durch die Versicherungsgesellschaft als dieser. Er erhält für seine Tätigkeit einen Lohn im Sinn von Art. 319 Abs. 1 und 322 OR, der sich regelmässig aus einem (hohen) Fixum und Provisionen bzw. einem Anteil am Geschäftsergebnis zusammensetzt. Hinsichtlich Ferienregelung, Entlohnung bei Unfall, Krankheit und Militärdienst, Altersvorsorge und Tragung der Sozialversicherungsbeiträge ist er einem Arbeitnehmer im Sinn von Art. 319 ff. OR gleichgestellt. Nicht der Agent, sondern die Versicherungsgesellschaft trägt das Unternehmerrisiko. Steuerrechtlich übt nur der Unternehmer-Generalagent eine selbstständige Erwerbstätigkeit aus.

c) Im Einzelfall ist die Frage, ob ein Versicherungsagent/Finanzdienstleistungsagent selbstständig Erwerbender ist, aufgrund der Gesamtumstände zu beurteilen. Auch wenn die Versicherung/der Finanzdienstleister gegenüber dem Agenten Weisungs- und Kontrollbefugnisse hat, bleibt dieser Selbstständigerwerbender, wenn er in der Art der Auftragserfüllung grosse Handlungsfreiheit besitzt und ein gewisses finanzielles Risiko trägt (ASA 57, S. 677).

Das Vermitteln oder Abschliessen von Geschäften zum Verkauf von Finanzprodukten, darum scheint es vorliegend bei beiden Pflichtigen zu gehen, ist eine Arbeitsleistung, welche zivilrechtlich sowohl Inhalt eines Arbeitsvertrags wie auch eines Agenturvertrags/Auftrags sein kann (StRG, 31. Mai 2011, ST.2011.43 E 2/c/aa, auch zum Folgenden). Mangels gegenständlicher Unterscheidung lässt sich der Arbeitsvertrag vom Agenturvertrag nur aufgrund der Subordination im weiteren Sinn unterscheiden. Es kommt einerseits auf die Selbstständigkeit der Tätigkeit und andererseits auf die Tragung des Geschäftsrisikos an.

d) Bekannt ist, dass beide Pflichtigen als Teamleiter und Finanzberater im Aussendienst fungieren. Ihr Einkommen setzt sich gemäss Mitteilung der C AG ausschliesslich aus Provisionen zusammen und sie beziehen kein fixes Gehalt. Spesen werden den Pflichtigen nicht vergütet, sodass sie das finanzielle Risiko ihrer Tätigkeit tragen. Ungeachtet dessen, dass Lohnausweise vorliegen und dass die Sozialversi-

cherungsabgaben direkt von den Provisionen abgerechnet bzw. abgezogen werden, bestehen konkrete Anhaltspunkte dafür, dass die Erwerbstätigkeit der Pflichtigen als selbstständige Erwerbstätigkeit zu qualifizieren ist. Allerdings ist nach der Aktenlage diesbezüglich vieles unklar. So fehlen insbesondere die Agenturverträge zwischen den Pflichtigen und der C AG sowie allfällige für sie geltende Reglemente.

e) Sollte sich erweisen, dass die Pflichtigen selbstständig erwerbstätig sind, ist zu prüfen, wo sich der Mittelpunkt ihres Geschäftsbetriebs (Geschäftsort) befindet, da sie für die Abteilung "ZN Drittkanton" jedoch im Aussendienst tätig sind. Nur wenn kein solcher ausserhalb des Kantons bzw. der Wohnsitzgemeinde zu lokalisieren ist, sind Erwerbseinkommen und -vermögen am Hauptsteuerdomizil steuerbar (Daniel de Vries Reilingh, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. A., 2021, § 10 N 21).

f) Erst wenn feststeht, ob den Pflichtigen Abzüge für Berufsauslagen gestützt auf Art. 26 oder 27 DBG bzw. auf §§ 26 oder 27 StG zustehen und ob ihre Einkünfte steuerbar oder lediglich satzbestimmend zu berücksichtigen sind, können die abzugsfähige Aufwendungen bestimmt werden. Dabei ist im Fall einer selbstständigen Erwerbstätigkeit das Auflageverfahren zu wiederholen. Die zuständige Instanz wird im Rahmen der allfälligen Wiederholung des Auflageverfahrens die eingereichten Unterlagen (insb. Belege für geltend gemachte Berufsauslagen bzw. geschäfts-/berufsmässig begründeten Kosten) detailliert daraufhin zu prüfen haben, ob die geltend gemachten Kosten rechtsgenügend nachgewiesen bzw. geschäftsmässig begründet sind. Wie sich aus den Akten des vorinstanzlichen Verfahrens ergibt, ist aufgrund der eingereichten Kreditkartenabrechnungen und mangels Originalbelege nicht ersichtlich, dass es sich bei den gestützt darauf geltend gemachten Kosten tatsächlich um solche handelt. Vielmehr ist bei diversen Positionen davon auszugehen, dass es sich um private Ausgaben handelt (beispielweise apple.com-Zahlungen oder Zahlung in der Türkei bzw. Flüge dorthin). Ebenfalls ist festzustellen, dass gewisse Abrechnung (beispielsweise Periode 26. Mai 2023 - 28. Juni 2023) mehrfach eingereicht wurden. Hinsichtlich der Belege, welche mit Foto eingereicht wurden, ist festzuhalten, dass diese teilweise unlesbar sind bzw. es sich höchstwahrscheinlich um privaten Ausgaben handelt (beispielsweise Rechnung Zahnarzt vom 19. Juli 2023 oder vom 25. Dezember 2023). Es zeigt sich damit eine Sachlage, bei welcher sich vertiefte Detailabklärungen aufdrängen.

3. Stellt das Steuerrekursgericht einen Verfahrensmangel des kantonalen Steueramts fest, sorgt es grundsätzlich selbst für dessen Behebung und legt im Rahmen seiner umfassenden Kognition (Art. 140 Abs. 3 DBG bzw. § 147 Abs. 3 StG) die Steuerfaktoren aufgrund eigener Erhebungen fest (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 143 N 26 f. DBG und § 149 N 29 f. StG, auch zum Folgenden). Nur ausnahmsweise weist es zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs die Sache zur Neuurteilung an das kantonale Steueramt zurück, namentlich, wenn der vorinstanzliche Entscheid an einem schwerwiegenden Verfahrensmangel leidet. Ein Fehler, der ebenso gut vom Steuerrekursgericht wie von der Vorinstanz behoben werden kann, führt dagegen regelmässig nicht zu einer Rückweisung (RB 1983 Nr. 56). Insbesondere ist eine Rückweisung dann nicht geboten, wenn sie bloss zu einem formalistischen Leerlauf führen würde.

Die mangelhafte Untersuchung des Grundsachverhalts betreffend die Erwerbstätigkeit der Pflichtigen erweist sich als schwerwiegender Verfahrensmangel, der vor Steuerrekursgericht nicht ohne Nachteile für die Pflichtigen geheilt werden kann, weswegen das Verfahren an die Vorinstanz zur Nachholung des Versäumten im Rahmen eines zweiten Rechtsgangs zurückzuweisen ist.

4. Ergänzend ist Folgendes festzuhalten:

a) Die aus dem in Art. 29 Abs. 2 BV statuierten rechtlichen Gehör fließende Begründungspflicht ist bei Ermessenseinschätzung eingeschränkt, da sich Schätzungen ihrem Wesen nach im Regelfall einer Begründung entziehen (VGr, 22. Juli 2020, SB. 2019.00113, E. 4.3 ff., auch zum Folgenden). Zumindest die Grundannahmen der Schätzung müssen aber nachvollziehbar sein, um eine sachgerechte Anfechtung zu ermöglichen. Eine mangelhafte Begründung rechtfertigt in aller Regel eine Rückweisung an die Vorinstanz, zumal ohne Kenntnis der Schätzungsgrundlagen eine Überprüfung des vorinstanzlichen Entscheids kaum möglich ist. Die Einschätzungsbehörde hat sodann eine Einschätzung vorzunehmen, die dem Prinzip der vollständigen, gerechten und gleichen Besteuerung entspricht. Die Einschätzung soll dem realen Sachverhalt und der materiellen Wahrheit möglichst nahekommen, was eine Würdigung der

gesamten Verhältnisse voraussetzt. Dabei sind alle im Zeitpunkt der Einschätzung bekannten Tatsachen zu berücksichtigen und ist von Amtes wegen allen Unterlagen Rechnung zu tragen, die zur Verfügung stehen. Das gilt selbst für solche Umstände, die möglicherweise nicht in den Akten vermerkt sind, soweit sie bekannt sind. Wenn die Ermessensveranlagung im Ergebnis der materiellen Wahrheit möglichst nahekommen soll, steht es der Behörde nicht zu, eine Einschätzung nach freiem Belieben vorzunehmen. Ebenso wenig darf die Veranlagung aus fiskalischen oder pönalen Motiven bewusst zum Nachteil des Steuerpflichtigen von der Wirklichkeit abweichen. Das Ausmass des Ermessensspielraums hängt insbesondere von den aktenkundigen, unbestrittenen und bewiesenen Tatsachen ab. Je prekärer die Datenlage, desto grösser ist der Ermessensspielraum.

b) Das kantonale Steueramt veranlagte gemäss Berechnungsmitteilung vom 24. Juni 2025 die Fahrkosten der Pflichtigen jeweils mit Fr. 0.- mit der Begründung, bei den übrigen Berufsauslagen seien die effektiven Fahrkosten geltend gemacht worden, weswegen ein zusätzlicher Pauschalabzug nicht zulässig sei. Die übrigen Berufskosten wurden sodann nach pflichtgemäsem Ermessen auf Fr. 13'000.- für den Pflichtigen (statt wie deklariert Fr. 20'471.-) bzw. Fr. 10'000.- für die Pflichtige (statt wie deklariert Fr. 17'535.-) geschätzt. Ferner halbierte die Vorinstanz die Mehrkosten der Verpflegung der Pflichtigen, da bei den übrigen Berufsauslagen Kosten für Geschäfts- und Teamessen deklariert worden seien.

Das kantonale Steueramt suggeriert damit in der Begründung für die Verweigerung des Fahrkostenabzugs sowie für die Halbierung der Verpflegungskosten, dass die deklarierten effektiven Mehrkosten an deren Stelle zum Abzug zugelassen würden. Stattdessen erfolgt jedoch keine Ermessenseinschätzung der übrigen Berufsauslagen, sodass es für das Steuerrekursgericht unmöglich ist, festzustellen, welcher Anteil an Fahrkosten und an Verpflegungskosten darin enthalten sind. Diese mangelhafte Begründung verunmöglicht eine Überprüfung des Einspracheentscheids. Ferner hat es die Vorinstanz versäumt, sich im Einspracheentscheid mit dem zentralen Argument der Pflichtigen auseinanderzusetzen, dass die unter übrige Berufskosten geltend gemachten effektiven Kosten nicht auf den Arbeitsweg bezogen seien, sondern für Fahrten zur Kundschaft und zu internen Terminen (also im Rahmen von dienstlichen Verrichtungen) entstanden seien.

Sollte das kantonale Steueramt im Rahmen des zweiten Rechtsgangs zum Schluss kommen, dass die Pflichtigen eine unselbstständige Erwerbstätigkeit ausüben und die bisherige Veranlagung zu bestätigen ist, wird es diese Begründungsversäumnisse nachholen müssen.

5. a) aa) Bei Liegenschaften im Privatvermögen können namentlich die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden (Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG; § 30 Abs. 2 Satz 1 StG). Nicht abziehbar sind die übrigen Kosten und Aufwendungen, insbesondere die Aufwendungen für den Unterhalt der steuerpflichtigen Person oder ihrer Familie sowie die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (Art. 34 lit. a und d DBG bzw. § 33 lit. a und d StG). Anstelle der tatsächlichen Kosten und Prämien können Steuerpflichtige einen Pauschalabzug geltend machen (Art. 32 Abs. 4 DBG und § 30 Abs. 5 StG).

bb) aaa) Hat eine steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, nimmt das Steueramt gemäss Art. 130 Abs. 2 DBG bzw. § 139 Abs. 2 StG die Veranlagung bzw. Einschätzung nach pflichtgemässem Ermessen vor.

bbb) Gegen die Veranlagung bzw. Einschätzung kann die steuerpflichtige Person binnen 30 Tagen nach Zustellung beim kantonalen Steueramt schriftlich Einsprache erheben (Art. 132 Abs. 1 DBG und § 140 Abs. 1 StG). Richtet sich die Einsprache gegen eine Veranlagung bzw. Einschätzung nach pflichtgemässem Ermessen, kann die steuerpflichtige Person diese nach Art. 132 Abs. 3 DBG bzw. § 140 Abs. 2 StG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (je Satz 1). Zudem ist die Einsprache in diesem Fall zu begründen und sind allfällige Beweismittel zu nennen (je Satz 2). Das Erfordernis, wonach eine Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung/-einschätzung zu begründen ist und allfällige Beweismittel genannt werden müssen, ist nach der Rechtsprechung nicht bloss Ordnungsvorschrift, sondern eine Prozessvoraussetzung, bei deren Fehlen auf die Einsprache nicht eingetreten wird (BGr, 3. September 2013, 2C_714/2013, E. 2.1; BGr, 8. April 2010, 2C_485/2009, E. 3.1, je mit weiteren Hinweisen).

Die Einsprache muss somit einerseits hinreichend begründet sein und andererseits genügende Beweismittelangebote enthalten. Wird eine Rückkehr in das ordentliche Verfahren angestrebt, müssen sich die Begründung und die Beweismittelangebote auf alle unklar gebliebenen Steuerfaktoren beziehen. Andernfalls müssen die Begründung und die Beweismittelangebote zumindest geeignet sein, die Schätzung der Veranlagungsbehörde als offensichtlich unrichtig erscheinen zu lassen. In der Regel ist erforderlich, dass die angebotenen Beweismittel beigelegt oder klar bezeichnet werden; der Einwand, das Einkommen sei zu hoch geschätzt worden, ist zu allgemein und genügt nicht (BGr, 29. Januar 2020, 2C_404/2019 E. 2.3, 22. Juni 2011, BGr, 2C_203+204/2011 E. 3.3, Hunziker/Brunner, Anfechtung von Ermessensveranlagungen, StR 2022, 441).

Für den Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit stehen der steuerpflichtigen Person folgende zwei Möglichkeiten offen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 132 N 62a ff. DBG und § 140 N 74a ff. StG, auch zum Folgenden):

Sie kann den tatsächlichen Sachverhalt dartun und den entsprechenden Nachweis leisten mit der Folge, dass die Ermessensveranlagung durch eine ordentliche Veranlagung ersetzt wird und die Steuerfaktoren nach den für die "gewöhnliche" Veranlagungen geltenden Regeln ermittelt werden. Dieser Nachweis muss allerdings umfassend sein, d.h. den gesamten von der Ermessensveranlagung betroffenen Teil umfassen. Die versäumten Mitwirkungshandlungen müssen vollständig und formell ordnungsgemäss nachgeholt werden. Blosser Teilnachweise genügen grundsätzlich nicht. Unter Umständen treffen den Steuerpflichtigen deshalb höhere Anforderungen an seine Mitwirkungspflichten, als sie vor der Säumnis an ihn gestellt wurden. Nur unter diesen Bedingungen ist der Unrichtigkeitsnachweis formell gehörig angetreten und lebt die amtliche Untersuchungspflicht wieder auf. Erweist sich der Sachverhalt nach Abschluss einer daraufhin durchgeführten Untersuchung aber weiterhin als gänzlich oder teilweise ungewiss, so hat es bei der Ermessensveranlagung sein Bewenden.

Ist dieser Nachweis nicht möglich oder misslingt er, hat die Ermessenseinschätzung weiterhin Bestand. Der Steuerpflichtige kann aber noch darlegen und nachweisen, dass diese offensichtlich unrichtig ist. Als offensichtlich unrichtig erweist sich eine Schätzung dann, wenn sie sachlich nicht begründbar (z.B. erkennbar pönal oder

fiskalisch begründet) ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder sonst wie mit den konkreten aktenkundigen Verhältnissen nicht vereinbar ist. Ist dieser Nachweis geleistet, bleibt es zwar bei einer Ermessensveranlagung, doch wird die angefochtene durch eine neue (tiefere) Schätzung der Rechtsmittelinstanz ersetzt.

Dem Steuerrekursgericht sind – ebenso wie der Einsprachebehörde – im Rahmen der Willkürprüfung weitere Untersuchungen verwehrt. Es hat vielmehr bei seiner eingeschränkten Überprüfung auf offensichtliche Unrichtigkeit hin nur die im Zeitpunkt der Entscheidung vorhandenen Schriftstücke zu berücksichtigen, welche den behaupteten Sachverhalt sofort beweisen oder zumindest als sehr wahrscheinlich erscheinen lassen (VGr, 27. Mai 1986, SB 10/1986 und 11. September 1986, SB 38/1986; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, 1989, S. 144).

b) Die Pflichtigen sind Eigentümer der selbstbewohnten Stockwerkeigentumswohnung in der Wohnsitzgemeinde. Unter dem Titel "sonstige Abzüge" machten sie Kosten von insgesamt Fr. 11'230.- geltend, bestehend aus: Gartenplanung Architekt Fr. 5'692.-, D Geologie AG (Sickergrube im Garten) Fr. 1'109.-, Instandhaltung Heizung Fr. 229.- und Stockwerkeigentümergeinschaft Erneuerungsfonds Fr. 4'200.-. Der Eigenmietwert wurde hingegen nicht deklariert.

Zur Liegenschaft reichten die Pflichtigen QR-Zahlungsnachweise für Zahlungen an die E Landschaftsarchitektur GmbH von Fr. 3'085.60 und von Fr. 2'606.35 an die D Geologie AG von Fr. 1'108.75 sowie an die F AG von Fr. 229.40 ein. Rechnungen, aus welchen die Art und der Ort der ausgeführten Arbeit ersichtlich wäre, wurden nicht eingereicht. Zur Einlage in den Erneuerungsfonds wurden gar keine Belege zu den Akten gelegt. Damit forderte das kantonale Steueramt die Pflichtigen zu Recht auf, Rechnungskopien zu den geltend gemachten Kosten einzureichen und detaillierte Beschreibungen und Belege der ausgeführten Arbeiten beizubringen, da sich die Natur der geltend gemachten Kosten aufgrund der Akten nicht beurteilen liess. Nachdem Auflage und Mahnung unbeantwortet blieben, schritt die Vorinstanz richtigerweise sodann zu einer Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen, da es der allgemeine Lebenserfahrung entspricht, dass eine Liegenschaft jährlich Unterhaltskosten verursacht, deren Höhe aber gänzlich unbelegt war. Die Höhe der Schätzung von Fr. 4'000.-

lässt sich nur bedingt plausibilisieren: Je grösser die Unsicherheit, desto schwieriger die Schätzung. Vorliegend bezieht sich wie dargelegt die Unsicherheit auf den gesamten geltend gemachten Abzug von Fr. 11'230.-, sodass es grundsätzlich gerechtfertigt wäre, den Pflichtigen die Pauschale von 20% des Eigenmietwerts von Fr. 18'100.- zu gewähren, somit Fr. 3'620.-. Der geschätzte Betrag von Fr. 4'000.- erweist sich damit als grosszügig und sicherlich nicht willkürlich tief. Mit der Einsprache sowie mit Beschwerde und Rekurs reichten die Pflichtigen keine neuen Belege ein und machten auch keinerlei substantiierte Angaben zu den ausgeführten Arbeiten, sondern begnügen sich mit dem Hinweis, die Rechnungen seien bereits mit der Steuererklärung eingereicht worden, womit sie offenkundig die Bank-Zahlungsbestätigungen meinen. Dass diese keinerlei Beweis über Art und Ort der ausgeführten Arbeiten erbringen, wurde bereits erörtert, so dass sich diesbezüglich weitere Ausführungen erübrigen. Damit muss es mangels neuer Belege und substantzierter Angaben bei der Ermessenseinschätzung sein Bewenden haben, die sich auch vor Steuerrekursgericht als nicht offenkundig falsch bzw. als quantitativ zu bestätigen erweist.

6. Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung der Rechtsmittel. Der Einspracheentscheid (direkte Bundessteuer 2023 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2023) vom 22. Oktober 2025 ist aufzuheben und die Sache ist im Sinne der Erwägungen zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid an das kantonale Steueramt ins Einspracheverfahren zurückzuweisen.

b) Eine Rückweisung an die Vorinstanz mit offenem Prozessausgang gilt in Bezug auf die Kosten- und Entschädigungsregelung als Obsiegen der rechtsmittelführenden Partei – und zwar unabhängig davon, welche Anträge diese gestellt hat (BGr, 28. April 2014, 2C_845/2013 + 2C_846/2013, E. 3.2 und 3.3; VGr, 20. April 2016, SB.2015.00073 + 00074, E. 6). Vorliegend bleibt der Prozessausgang weitestgehend offen bzw. wird lediglich betreffend den (betragsmässig untergeordneten) Liegenschaftsunterhalt präjudiziert. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten damit dem Beschwerde-/Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG) und ist dieser zu verpflichten, den Beschwerdeführern/Rekurrenten eine angemessene Parteientschädigung zu bezahlen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezem-

ber 1968 [VwVG] bzw. § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]).

c) Soweit eine Partei den vorliegenden Entscheid einzig mit Bezug auf die Rückweisung mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht anfechten will, ist darauf hinzuweisen, dass dies nur möglich ist, soweit der Entscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (§ 19a Abs. 2 VRG i.V.m. Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 [Bundesgerichtsgesetz, BGG]).

Demgemäss erkennt die Einzelrichterin:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 22. Oktober 2025 wird aufgehoben und die Sache im Sinn der Erwägungen zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 22. Oktober 2025 wird aufgehoben und die Sache im Sinn der Erwägungen zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.

[...]