



STEUERREKURSKOMMISSION III DES KANTONS ZÜRICH

3 ST.2010.169
3 DB.2010.123

Entscheid

29. September 2010

Mitwirkend:

Einzelrichter Marcus Thalmann und Sekretärin Silvia Weigold

In Sachen

A,

vertreten durch SwissInterTax AG,
Herzogstrasse 14, Postfach, 8044 Zürich,

**Rekurrent/
Beschwerdeführer,**

gegen

1. **Staat Zürich,**

2. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

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

**Rekursgegner,
Beschwerdegegnerin,**

betreffend

Einschätzung 2008 und Direkte Bundessteuer 2008

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) arbeitete im Jahr 2008 vom 1. Januar bis 31. Juli bei der B (neu: C). Auf dem Lohnausweis 2008 figurierte unter Ziffer 2.1 (Verpflegung, Unterkunft) ein Betrag von Fr. 19'974.-. Diesen Betrag deklarierte der Pflichtige in der Steuererklärung 2008 als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit, machte jedoch gleichzeitig denselben Betrag als Berufsauslagen unter dem Titel "Übrige für die Ausübung des Berufs erforderliche Kosten" geltend. Im Einschätzungsentscheid vom 27. Juli 2009 betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2008 betrachtete der Steuersekretär der Gemeinde D die Fr. 19'974.- als steuerbares Einkommen, liess jedoch anstelle der Fr. 19'974.- lediglich die Pauschale von Fr. 1'900.- zum Abzug zu. Entsprechend ergaben sich ein steuerbares Einkommen von Fr. 27'300.- und ein steuerbares Vermögen von Fr. 0.-.

Am gleichen Tag zeigte der Steuersekretär dem Pflichtigen eine analoge Korrektur bei der direkten Bundessteuer 2008 und ein gestützt darauf errechnetes steuerbares Einkommen von Fr. 28'000.- an. Die Veranlagungsverfügung eröffnete das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Bundessteuer, dem Pflichtigen mit Rechnung vom 15. Juni 2010.

B. Mit zwei analogen Schreiben vom 15. September 2009 erhob der Pflichtige Einspruch gegen den Einschätzungs- und Veranlagungsentscheid und beantragte sinngemäss die Zulassung des in der Steuererklärung geltend gemachten Abzugs von Fr. 19'974.-. Nachdem das kantonale Steueramt dem Pflichtigen am 12. Oktober 2009 zwei Formulare für einen Rückzug der Einsprache zugestellt hatte, hielt der Pflichtige in seiner Eingabe vom 25. November 2009 an seinen Einspracheanträgen fest.

Eine erste Beweisaufgabe vom 1. Dezember 2009 erfüllte der Pflichtige am 29. Januar 2010, worauf das kantonale Steueramt am 4. Februar 2010 eine zweite Auflage erliess, welche am 29. März 2010 erfüllt wurde. Mit Einspracheentscheiden vom 11. Mai 2010 wies das kantonale Steueramt die Einsprachen ab.

C. Am 10. Juni 2010 reichte der Pflichtige Rekurs und Beschwerde ein und beantragte, ihn bei den Staats- und Gemeindesteuern 2008 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 7'300.-, eventualiter von Fr. 9'200.-, bzw. bei der direkten Bundessteuer 2008 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 8'000.-, eventualiter Fr. 9'900.-, einzuschätzen bzw. zu veranlagern. Zur Begründung dieser Anträge brachte der Pflichtige vor, er habe Ende 2007 die Mittelschule mit der Matur abgeschlossen und am 19. November 2007 ein Praktikum bei der B begonnen. Im Rahmen dieser Anstellung sei er vom 1. April 2008 bis 31. Juli 2008 für ein Traineeship nach Hongkong versetzt worden. Dabei habe ihm die Bank eine kleine möblierte Wohnung zur Verfügung gestellt. Mieterin der Wohnung sei die Bank gewesen, welche den Mietzins auch direkt an den Vermieter überwiesen habe. Da er nur für eine beschränkte, kurze Zeit nach Hongkong versetzt worden sei und da die Mietkosten im Zusammenhang mit einer dienstlichen Verrichtung ständen, lägen Spesen vor. Selbst wenn die Kosten für die Wohnung zu den steuerbaren Einkünften zählen würden, wären sie als Gewinnungskosten wieder abziehbar.

In der Rekurs- und Beschwerdeantwort vom 6. Juli 2010 machte das kantonale Steueramt geltend, Wohnungskosten stellten nur ausnahmsweise, bei Expatriates oder Wochenaufenthaltern, Gewinnungskosten bzw. Berufsauslagen dar. Der Pflichtige sei jedoch weder Expatriate noch Wochenaufenthalter. Wohn- und Verpflegungskosten, welche ein Arbeitgeber während eines Traineeprogramms im Ausland übernehme, seien als Ausbildungs- oder Weiterbildungskosten zu qualifizieren. Da der Pflichtige über keine Erstausbildung verfüge, stellten die fraglichen Aufwendungen nicht abzugsfähige Ausbildungskosten dar.

Mit Beweisaufgabe vom 20. Juli 2010 ersuchte der zuständige Einzelrichter der Steuerrekurskommission III den Pflichtigen, substantiiert darzulegen und nachzuweisen, welche Tätigkeiten er im Einzelnen während seines Aufenthalts in Hongkong ausübte. Der Pflichtige erfüllte die Auflage mit Eingabe vom 30. August 2010, worauf das kantonale Steueramt am 20. September 2010 zum Beweisergebnis Stellung nahm.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Nach Art. 16 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und § 16 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer. Dazu gehören bei unselbstständiger Erwerbstätigkeit alle Einkünfte aus dem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte, wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile (Art. 17 Abs. 1 DBG bzw. § 17 Abs. 1 StG). Einkünfte im Sinn dieser Bestimmung sind damit alle Leistungen, die der Steuerpflichtige für seine Dienste vom Arbeitgeber erhält, gleichgültig, unter welcher Bezeichnung sie entrichtet werden (Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 17 N 28 und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 17 N 28). Darunter fallen folglich auch sämtliche dem Steuerpflichtigen ausgerichteten Spesenentschädigungen, und zwar unabhängig davon, ob sie vom Arbeitgeber pauschal oder effektiv vergütet werden (RB 1980 Nr. 35). Im Ergebnis führen solche Spesenvergütungen des Arbeitgebers freilich nur dann zu einem höheren steuerbaren Einkommen, wenn und soweit die Vergütung des Arbeitgebers die tatsächlich entstandenen und nachgewiesenen beruflichen Unkosten übersteigen.

Spesen sind Auslagen, welche dem Arbeitnehmer im Rahmen eines Arbeitsvertrags im Sinn von Art. 319 ff. OR bei der Vornahme einzelner dienstlicher Verrichtungen erwachsen und grundsätzlich während der Arbeitszeit anfallen. Solche Leistungen, zu deren Erbringung der Arbeitgeber gegenüber dem Arbeitnehmer verpflichtet ist (Art. 327a ff. OR), müssen vom Arbeitgeber nicht zum Bruttolohn addiert werden.

Als Beispiel lassen sich hier Entschädigungen für Reisekosten im Rahmen eines Dienstauftrags, für auswärtige Verpflegung mit Kunden, Entschädigungen für auswärtige Übernachtungskosten im Hotel, welche einem Arbeitnehmer im Rahmen eines konkreten Auftrags entstehen (Erich Bosshard, Die steuerliche Behandlung von Spesenvergütungen im Lohnausweis und im Veranlagungsverfahren, StR 51, 562 ff., Erich Bosshard/Simone Mösli, Der neue Lohnausweis, 2007, S. 93; Erich Bosshard/Philip Funk, Steueroptimierte Gehaltsnebenleistungen, 2000, S. 37; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 26 N 5).

Einen Sonderfall stellen die sogenannten Repräsentationsspesen dar, die sich an der Schnittstelle zwischen Berufsauslagen und Spesen befinden (Bosshard, 562 ff., auch zum Folgenden). Diese lassen sich als Ersatz von notwendigen bzw. üblichen Auslagen bezeichnen, welche (in der Regel) leitenden Angestellten aufgrund ihrer besonderen Stellung im Verkehr mit Kunden bzw. Mitarbeitern erwachsen und für die ein belegmässiger Nachweis nur mit grossem Aufwand möglich ist. Es sind dies Auslagen, die sowohl während eines konkreten Auftrags anfallen können, als auch Auslagen, die vor oder nach Abschluss der eigentlichen Arbeitstätigkeit entstehen. Oft handelt es sich auch um Auslagen, die sich gleichermassen zwischen beruflich notwendigen Aufwendungen und Lebenshaltungskosten bewegen (z.B. Mitgliedskosten für Verbände).

Demgegenüber handelt es sich bei Berufsauslagen im Sinn von Art. 26 DBG und § 26 StG um Unkosten, welche dem Arbeitnehmer allgemein für die Verrichtung seiner dienstlichen Tätigkeit erwachsen und grundsätzlich vor oder nach eigentlichem Arbeitsbeginn anfallen (Auslagen für den Arbeitsweg, die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung, die übrigen für die Ausübung des Berufs erforderlichen Aufwendungen sowie die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten).

b) Die Arbeitgeber sind gegenüber dem Steuerpflichtigen bzw. Arbeitnehmer verpflichtet, eine schriftliche Bescheinigung auszustellen (Lohnausweis) über ihre Leistungen an den Arbeitnehmer sowie über Art und Höhe der vom Lohn abgezogenen Beiträge an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge (Art. 127 Abs. 1 lit. a DBG, § 136 Abs. 1 lit. a StG). Auf dem neuen Lohnausweis werden Spesenvergütungen unter Ziffer 13 erfasst (Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung, Herausgeber: Schweizerische Steuerkonferenz [SSK], Eidgenössische Steuerverwaltung [ESTV], Ziffer 13, N 49 ff.).

c) Vorliegend bestätigte die B Ltd. Hong Kong im Arbeitszeugnis vom 31. Juli 2008, dass der Pflichtige in der Logistik der Bank mitarbeitete (Eingabe von Handelstransaktionen, Kontoeröffnungen etc.). Zudem erledigte er tägliche Routinearbeiten des Investment Advisory Teams (Erstellen von Berichten über Handelsaktivitäten und Aufbereitung von Forschungsmaterial). Darüber hinaus war er verantwortlich für ein Ad-Hoc-Projekt im Zusammenhang mit dem Capital Investment Entrant Scheme. Im Schreiben vom 30. August 2010 weist der Pflichtige im Zusammenhang mit letzterem

Punkt darauf hin, dass dieses Projekt auf eine Initiative der Hongkonger Regierung zurückgeht, Ausländern zu einer Niederlassungsbewilligung zu verhelfen. Als Ausländer sei er, der Pflichtige, für diese Arbeit prädestiniert gewesen, weshalb die B ein Interesse gehabt habe, ihn nach Hongkong zu schicken. Schliesslich weist der Pflichtige im Schreiben vom 30. August 2010 darauf hin, dass von Anfang an klar gewesen sei, dass mit der Tätigkeit bei der B die Zeit zwischen der Matur und der Aufnahme des Studiums überbrückt werden sollte.

d) Die Behauptung des kantonalen Steueramts, der Pflichtige habe bloss in verschiedenen Abteilungen Eindrücke über Abläufe und Vorgehensweisen sammeln und bei gewissen Tätigkeiten assistieren können, entbehrt bei dieser Aktenlage der Grundlage. Doch selbst wenn der Pflichtige ausschliesslich Assistenz Tätigkeiten ausgeführt haben sollte, so würde dies nichts daran ändern, dass er im Rahmen eines Arbeitsvertrags in einer fremdbestimmten Arbeitsorganisation in den Arbeitsprozess eingebunden war. Für die Bank, welche sich über die Befristung des Arbeitsverhältnisses bewusst sein musste, machte die nur kurzfristige Anstellung nur dann einen Sinn, wenn sie den Pflichtigen ohne übermässig teure Investitionen in die Ausbildung in den normalen Arbeitsprozess integrieren konnte. Damit stehen die fraglichen Wohnkosten im Zusammenhang mit einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit, weshalb sie als Spesen im Sinn von Art. 327a OR zu qualifizieren sind. Die Höhe der von der B aufgewendeten Kosten entspricht den tatsächlichen Mietkosten für die Wohnung. Sodann ist festzuhalten, dass der Pflichtige während seines Auslandsaufenthalts sein Zimmer bei den Eltern nicht aufgab, für welches er monatlich Fr. 300.- bezahlte. Obwohl die Arbeitgeberin die Wohnkosten des Auslandsaufenthalts übernahm, ist dem Pflichtigen deshalb kein Vorteil erwachsen.

2. a) Aus vorstehenden Erwägungen folgt, dass der Rekurs und die Beschwerde gutzuheissen sind. Das steuerbare Einkommen ist wie folgt neu zu berechnen:

Staats- und Gemeindesteuern 2008

Steuerbares Einkommen laut Einspracheentscheid	27'311.00
Spesen	-19'974.00
Steuerbares Einkommen neu	7'337.00
Abgerundet	7'300.00

Direkte Bundessteuer 2008

Steuerbares Einkommen laut Einspracheentscheid	28'011.00
Spesen	-19'974.00
Steuerbares Einkommen neu	8'037.00
Abgerundet	8'000.00

b) Die Verfahrenskosten sind dem unterliegenden Rekursgegner bzw. der unterliegenden Beschwerdegegnerin entsprechend dem Ausgang des Verfahrens aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Der Rekursgegner und die Beschwerdegegnerin sind zudem zu verpflichten, dem Pflichtigen eine angemessene Parteientschädigung zu bezahlen (Art. 144 Abs. 4 DBG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1-3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968; § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen. Der Rekurrent wird für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2008, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 7'300.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.- eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 1 bzw. § 47 Abs. 1 StG; Grundtarif).
2. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Der Beschwerdeführer wird für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2008, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 8'000.- veranlagt (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 1 DBG; Alleinstehendentarif).

[...]