



STEUERREKURSKOMMISSION III
DES KANTONS ZÜRICH

3 ST.2010.244
3 DB.2010.181

Entscheid

25. Oktober 2010

Mitwirkend:

Einzelrichter Marcus Thalmann und Sekretär Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

**Rekurrenten/
Beschwerdeführer,**

gegen

1. **Staat Zürich,**
2. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

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

**Rekursgegner,
Beschwerdegegnerin,**

betreffend

Einschätzung 2008 und Direkte Bundessteuer 2008

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend der/die Pflichtige[n]) deklarierten in ihrer Steuererklärung 2008 ein steuerbares Einkommen von Fr. 177'456.- (satzbestimmendes Einkommen Fr. 282'208.-) für die Staats- und Gemeindesteuern bzw. Fr. 172'102.- (satzbestimmendes Einkommen Fr. 274'108.-) für die direkte Bundessteuer und ein steuerbares Vermögen von Fr. 1'199'172.-. Dabei machten sie unter anderem unter dem Titel Mehrkosten bei auswärtigem Wochenaufenthalt einen Betrag von Fr. 31'576.- geltend.

Das kantonale Steueramt schätzte die Pflichtigen am 20. Oktober 2010 für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2008, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 213'100.- (satzbestimmendes Einkommen Fr. 317'500.-) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 685'000.- ein. Dabei liess es u.a. die geltend gemachten Mehrkosten bei auswärtigem Wochenaufenthalt nicht zum Abzug zu. Gleichentags erging der Hinweis betreffend die direkte Bundesteuer, Steuerperiode 2008, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 207'700.- (satzbestimmendes Einkommen Fr. 309'400.-).

B. Die hiergegen erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt in Bezug auf den Abzug Mehrkosten bei auswärtigem Wochenaufenthalt am 23. Juli 2010 ab. Hingegen gewährte es statt der deklarierten Fahrtkosten für 120 Arbeitstage bzw. Fr. 4'212.- ($120 \times 27 \text{ km} \times 2 \times \text{Fr. } 0.65$) solche für 240 Arbeitstage bzw. Fr. 6'240.- ($240 \times 20 \text{ km} \times 2 \times \text{Fr. } 0.65$) und liess den vollen Verpflegungskostenabzug von Fr. 3'200.- zum Abzug zu.

C. Mit Rekurs und Beschwerde vom 16. August 2010 beantragten die Pflichtigen gegenüber der Steuerrekurskommission, die Wochenaufenthalterkosten von Fr. 31'576.- in Abzug zu bringen.

In der Rekurs- und Beschwerdeantwort vom 10. September 2010 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel.

Auf die Parteivorbringen wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss § 25 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) bzw. Art 25 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) werden zur Ermittlung des Reineinkommens von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge abgezogen. Abzugsfähig im Bereich der unselbständigen Erwerbstätigkeit sind nach § 26 Abs. 1 StG bzw. Art. 26 Abs. 1 DBG die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte (lit. a), die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit (lit. b), die übrigen für die Ausübung des Berufs erforderlichen Kosten (lit. c) und die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten (lit. d). Nicht abzugsfähig sind u.a. die Aufwendungen für den Unterhalt des Steuerpflichtigen und seiner Familie sowie der durch die berufliche Stellung des Steuerpflichtigen bedingte Privataufwand (§ 33 lit. a StG, Art. 34 lit. a StG).

b) Für die Berufskosten nach Abs. 1 lit. a - c haben die Finanzdirektion und das Eidgenössische Finanzdepartement Pauschalansätze festgelegt. Dabei steht dem Steuerpflichtigen bezüglich Fahrkosten und den übrigen für die Ausübung des Berufs erforderlichen Kosten der Nachweis höherer Kosten offen (§ 26 Abs. 2 StG, Art. 26 Abs. 2 DBG). Innerhalb derselben Kategorie ist eine Kombination von effektiven Kosten und Pauschale ausgeschlossen (VGr, 4. November 1992, SB 92/0034, als Leitsatz wiedergegeben in RB 1992 Nr.23; zum vorinstanzlichen Entscheid siehe StE 1993 B 22.3 Nr. 48).

c) Unter dem Titel "Berufskosten" können nur die "notwendigen" bzw. "erforderlichen" Aufwendungen einkommensmindernd berücksichtigt werden. Notwendig bzw. erforderlich sind diejenigen Aufwendungen, die ihren Grund in der beruflichen Tätigkeit haben bzw. die durch die Einkommenserzielung verursacht werden, sei es,

dass sie zum Zweck der Einkommenserzielung aufgewendet werden, sei es, dass sie Folge der einkommenserzielenden Tätigkeit bilden (Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2.A., 202, Art. 9 N 8 StHG). Als berufsnotwendige Gewinnungskosten gelten indes nicht sämtliche Aufwendungen, die irgendeinen Zusammenhang zur ausgeübten Tätigkeit aufweisen bzw. im weiteren Sinn ihren Grund im Arbeitsverhältnis haben. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts erscheinen als berufsnotwendig vielmehr nur solche Kosten, welche in einem qualifiziert engen, d.h. rechtlich erheblichen (wesentlichen) Zusammenhang zur ausgeübten Tätigkeit stehen. Erforderlich ist mit anderen Worten ein wesentlicher Zusammenhang zwischen Art, Grund und Zweck der Ausgabe einerseits und der Natur der beruflichen Tätigkeit andererseits, während Aufwendungen, die vorwiegend mit der allgemeinen Lebenshaltung zusammenhängen bzw. die der Steuerpflichtige lediglich wegen eines persönlichen Bedürfnisses oder aus grösserer Bequemlichkeit getätigt hat, vom Abzug ausgeschlossen sind (RB 1991 Nr. 21 [Leitsatz]; StE 2000 B 22.3 Nr. 71; BGE 113 Ib 121 E. 3b; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 26 N 4 und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 26 N 5).

d) Steuerpflichtige, die an den Arbeitstagen am Arbeitsort bleiben und dort übernachten müssen, jedoch regelmässig für die Freitage an den steuerlichen Wohnsitz zurückkehren (Wochenaufenthalter), können nebst den Fahrtkosten zwischen auswärtiger Unterkunft und Arbeitsstätte auch die Kosten der regelmässigen Heimkehr an den steuerrechtlichen Wohnsitz abziehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 26 N 16 DBG und § 26 N 16 StG). Zudem können sie für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung einen Pauschalabzug tätigen. Des Weiteren können sie als notwendige Mehrkosten der Unterkunft die ortsüblichen Auslagen für ein Zimmer abziehen.

Die Frage der Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Wohnort kann nicht allgemein beantwortet werden. Die Dauer des Arbeitswegs ist allein nicht massgebend. Im Einzelfall ist zu prüfen, ob der Zeitpunkt von Arbeitsbeginn und -ende eine tägliche Rückkehr zumutbar macht, wie lange die Arbeit dauert, ob die Arbeitszeiten (fix oder gleitend, Blockzeiten) dem Steuerpflichtigen in Bezug auf die Rückkehr an den Wohnort einen gewissen Spielraum lassen, ob Teilzeitarbeit vorliegt, oder wie der Arbeitsweg zumutbarerweise (öffentliche oder private Transportmittel; häufiger Wechsel von Tram/Bus/Zug) und ob ein Teil davon als Ruhe- oder Arbeitszeit (längere Zugsrei-

sen) genutzt werden kann. Das Bundesgericht hat die Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr bejaht, wenn Wohn- und Arbeitsort nur rund zehn Kilometer auseinander liegen und die Strecke durch öffentliche Verkehrsmittel erschlossen ist (BGr vom 12. März 1997, 2A.439/1996, www.bger.ch). Anders entschied das Bundesgericht in einem Fall, wo die Distanz zwischen Arbeits- und Wohnort 185 km betrug. In einem solchen Fall erachtet es die tägliche Rückkehr an den Wohnort als unvernünftig und liess anstelle der geltend gemachten Fahrtkosten die tieferen Kosten für ein Zimmer am Arbeitsort als Wochenaufenthalter zu (BGr vom 14. Mai 1996, 2A.479/1995, Erw. 2 c, www.bger.ch). In einem neuern Entscheid befand das Bundesgericht die Rückkehr an den Wohnort bei einem Arbeitsweg von einer Stunde und 20 Minuten als noch zumutbar (BGr vom 26. Oktober 2004, 2A.224/2004, www.bger.ch).

e) Berufskosten sind steuermindernder Natur und damit gemäss der im Steuerrecht allgemein gültigen Beweisregel vom Steuerpflichtigen dazutun und nachzuweisen. Die ihm obliegende Beweisleistung setzt in erster Linie und in jedem Fall eine – spätestens vor Rekurskommission abzugebende – substantiierte Sachdarstellung voraus. Substantiiert ist die Sachdarstellung dann, wenn aus ihr im Einzelnen Art, Motiv und Rechtsgrund der verfochtenen Aufwendungen in der Weise hervorgehen, dass bereits gestützt darauf – aber unter Vorbehalt einer Beweiserhebung – die rechtliche Beurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit der zum Abzug beanspruchten Auslagen möglich ist (VGr, 26. Januar 1988, SB 87/0044, auch zum Folgenden). Fehlt es an einer in diesem Sinn genügenden Substanziierung – welche im Beweisverfahren nicht nachgeholt werden kann (RB 1973 Nr. 35, 1980 Nr. 69) –, so hat die Rekurskommission von sich aus keine Untersuchung zu führen, um sich die erforderlichen Grundlagen zu beschaffen (RB 1975 Nr. 64), und muss eine Beweisabnahme unterbleiben mit der Wirkung, dass der Nachweis der fraglichen Aufwendungen zu Ungunsten des hierfür beweisbelasteten Steuerpflichtigen als gescheitert zu betrachten ist. Für die von ihm verfochtene, hinreichend substantiierte Sachdarstellung hat der Steuerpflichtige sodann von sich aus beweiskräftige Unterlagen einzureichen oder die Beweismittel wenigstens unter genauer Bezeichnung anzubieten (vgl. RB 1975 Nr. 55).

2. a) Die Pflichtigen begründen den Abzug für auswärtige Wochenaufenthalter damit, dass die Pflichtige bei der Bank C in D im Rang einer Direktorin tätig sei. Bei dieser Bank handle es sich um eine ausländische Bank mit Hauptsitz im nahen Osten.

Im Land des Hauptsitzes sei der Freitag unserem Samstag gleichgesetzt. Darum müsse die Pflichtige immer wieder am Sonntag zur Arbeit gehen, da in jenem Land die Woche am Sonntag beginne. Die Pflichtige könne gewisse Tätigkeiten nicht über ihr Homeoffice erledigen, sondern müsse ihre Kontakte über das chiffrierte bankeigene Netzwerk und über die speziell abgesicherten Telefonleitungen der Bank vornehmen. Darum sei es teilweise nötig, dass sie spontan und innerhalb kürzester Zeit im Büro in D ihre Arbeiten erledigen könne. Das Land des Hauptsitzes sei in einer anderen Zeitzone, weshalb die Pflichtige öfters eine Stunde früher zur Arbeit gehen müsse, damit sie an Telefonkonferenzen pünktlich teilnehmen könne. Andererseits habe die Bank C eine Niederlassung in den Vereinigten Staaten, weshalb die Pflichtige aufgrund der sechsstündigen Zeitverschiebung teilweise bis spät in der Nacht arbeiten müsse, damit sie telefonisch erreichbar sei. Ebenfalls müsse die Pflichtige gesellschaftliche Verpflichtungen wahrnehmen, welche teilweise bis spät abends andauerten. Wenn an solchen Anlässen Alkohol getrunken werde, sei es der Pflichtigen unmöglich, danach mit dem eigenen Wagen nach Hause zu fahren. Diese Umstände würden zu Mehrkosten im Umfang von Fr. 31'576.- (monatliche Miete Fr. 4'996.- / 2 = Fr. 2'498.- x 12 = Fr. 29'976.- zuzüglich Mehrkosten auswärtige Verpflegung Fr. 15.- x 110 Tage = Fr. 1'600.-).

b) Die Pflichtigen haben ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in F. Die Distanz zwischen Arbeitsort der Pflichtigen (D) und Wohnort beträgt 20.2 km und kann mit dem Auto in 32 Minuten zurückgelegt werden. Die Strecke ist auch durch öffentliche Verkehrsmittel erschlossen, die Reisezeit beträgt 51 Minuten (vgl. <http://maps.google.ch/maps>). Gemäss dem von den Pflichtigen eingereichten Arbeitszeitaufzeichnungen für das Jahr 2008 beginnt die Pflichtige ihre Arbeit jeweils nicht vor 07.00 Uhr und beendet sie, je nach dem ob noch ein Dinner stattfindet, zwischen 17.00 und 22.00 Uhr. Nur einmal war sie infolge eines länger dauernden Dinners bis 23.30 Uhr anwesend. Es ist der Pflichtigen durchaus zuzumuten, jeweils an ihren Wohnort in F zurückzukehren, sei dies mit dem Auto oder – sofern sie infolge Alkoholkonsums nicht mehr fahrtauglich sein sollte – mit den öffentlichen Verkehrsmitteln. Der Arbeitsweg der Pflichtigen – auch bei zweimaligem Umsteigen, sofern er mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zurückgelegt wird – ist nicht besonders anstrengend. Zudem profitiert die Pflichtige von flexiblen Arbeitszeiten, die ihr erlauben, den Arbeitstag und die Hin- und Rückreisezeiten den eigenen Bedürfnissen anzupassen.

Die Ausführungen der Pflichtigen zu den sicheren Telefonleitungen und zum chiffrierten Netzwerk wurden in keiner Weise nachgewiesen und gehen auch aus den eingereichten Zeitabrechnungen der Pflichtigen nicht weiter hervor. Diese belegen zwar, dass sie teilweise auch sonntags zur Arbeit ging, jedoch zeigen sie auch – worauf in der Rekurs-/Beschwerdeantwort zu Recht hingewiesen wird – dass die Pflichtige auch E-Mails zu Hause bearbeiten kann (Eintrag vom Sonntag 19. Oktober 2010). Weiter sind die Vorbringen der Pflichtigen, wonach ein spontanes Erscheinen der Pflichtigen am Arbeitsplatz aufgrund der geltend gemachten Datensicherheit erforderlich sei, in keiner Weise belegt.

c) Unter diesen Umständen hat das kantonale Steueramt die tägliche Rückkehr an den Wohnort zu Recht als zumutbar angesehen. Die Mehrkosten der Pflichtigen für den auswärtigen Wochenaufenthalt sind keine notwendigen Gewinnungskosten, sondern stellen Aufwendungen für die private Lebenshaltung dar und sind damit steuerlich nicht abziehbar.

3. a) 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 und c steht dem Steuerpflichtigen der Nachweis höherer Kosten offen. Mit Verfügung über die Pauschalierung von Berufsauslagen Unselbstständigerwerbender bei der Steuereinschätzung vom 16. Oktober 2000 (Pauschalierungsverfügung, gültig ab Steuerperiode 2001; nZStB I Nr. 17/201) hat die Finanzdirektion von dieser Kompetenz Gebrauch gemacht. Dabei sieht sie auch Pauschalen bei Benützung des Autos für den Arbeitsweg vor und hat diese auf Fr. 0.65 pro Kilometer festgelegt. Sie bestimmt sodann, dass die daraus erwachsenden Kosten dann geltend gemacht werden können:

- wenn ein öffentliches Verkehrsmittel fehlt, d.h. wenn die Wohn- oder Arbeitsstätte von der nächsten Haltstelle mindestens ein Kilometer entfernt ist oder bei Arbeitsbeginn oder -ende kein öffentliches Verkehrsmittel fährt;
- wenn sich mit dem privaten Motorfahrzeug eine Zeitersparnis von über einer Stunde (gemessen von der Haustüre zum Arbeitsplatz und zurück) ergibt;
- soweit der Steuerpflichtige auf Verlangen und gegen Entschädigung des Arbeitgebers das private Motorfahrzeug ständig während der Arbeitszeit benützt und für die Fahrten zwischen der Wohn- und Arbeitsstätte keine Entschädigung erhält sowie
- wenn der Steuerpflichtige zufolge Krankheit oder Gebrechlichkeit ausserstande ist, ein öffentliches Verkehrsmittel zu benützen.

b) Für höhere Abzüge als die Pauschalen hat der Steuerpflichtige den Nachweis der gesamten Kosten zu leisten. Bei den hier im Streit liegenden Fahrkosten ist zu beachten, dass nur der Kilometeransatz pauschaliert ist. Aus der Pauschalierung folgt nicht, dass der Steuerpflichtige auch vom Nachweis der geltend gemachten Fahrleistung befreit wäre (StRK I, 19. März 2004, 1 ST.2004.94, auch zum Folgenden). Nachzuweisen ist vielmehr die Distanz zum Arbeitsort. Nachzuweisen ist aber auch, dass die dargelegten Voraussetzungen für die (ausnahmsweise) Abzugsfähigkeit der Fahrtkosten erfüllt sind sowie die Tatsache, dass für den täglichen Arbeitsweg überhaupt regelmässig das eigene Privatauto auf eigene Kosten benützt worden ist. Andererseits widerspräche es dem Wesen des pauschalierten Abzugs, vom Steuerpflichtigen zu verlangen, die Jahreskilometerleistung, welche sich im Regelfall aus der normalen Wegstrecke (Wohnort-Arbeitsort-Wohnort) multipliziert mit 240 jährlichen Arbeitstagen ergibt, kilometergenau nachzuweisen. Liegt aber kein solcher Regelfall vor, weil der Arbeitsweg von der Häufigkeit und/oder Strecke her nicht regelmässig zurückgelegt wird, muss auch die Jahreskilometerleistung belegt werden. Hierfür ist in jedem Fall ein Fahrtenbuch erforderlich, das zeitnah zu führen ist und über die gefahrenen Strecken Auskunft (mit Angabe von Datum und zurückgelegten Kilometern) zu geben hat.

c) Anstelle der Mehrkosten bei auswärtigem Wochenaufenthalt gewährte der Steuerkommissär grosszügigerweise die pauschalen Kosten für die Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsort mit dem Auto, obwohl öffentliche Verkehrsmittel vorhanden wären. Dies gründet darin, dass der Wohnort der Pflichtigen, F, in zeitlich sehr unregelmässigen bzw. pro Tag nur in seltenem Takt mit öffentlichen Verkehrsmitteln erschlossen ist. Die Pflichtigen beantragen in ihrem Rekurs/Beschwerde eventualiter die Berücksichtigung der Fahrtkosten im Umfang von Fr. 8'424.- (240 Tage x 2 Fahrten pro Tag x 27 km x Fr. 0.65). Der Steuerkommissär berechnete die Fahrtkosten unter Berücksichtigung einer Wegstrecke von 20 km. Wie die Pflichtigen entgegen den Angaben im Internet, 20.2 km (vgl. <http://maps.google.ch/maps>), auf eine Strecke von 27 km kommen, legen sie nicht näher dar. Dies hätte aber spätestens im Rekurs/in der Beschwerde substantiiert gemacht werden müssen. Das Vorgehen des Steuerkommissärs bei der Festlegung der Wegstrecke, nämlich die Verwendung allgemein anerkannter Hilfsmittel zu deren Berechnung, erweist sich deshalb als korrekt und es ist kein Grund ersichtlich, wieso von anderen Berechnungsgrundlagen ausgegangen werden soll.

4. Diese Erwägungen führen im zur Abweisung des Rekurses bzw. der Beschwerde. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG, Art. 144 Abs. 1 DBG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.

[...]