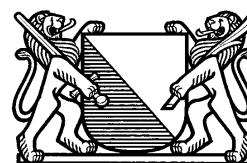


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2011.85
1 ST.2011.123

Entscheid

30. August 2011

Mitwirkend:

Einzelrichter Anton Tobler und Gerichtsschreiberin Nadja Obreschkow

In Sachen

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

Nr. 2 vertreten durch Nr. 1,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

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

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

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2009 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2009

hat sich ergeben:

A. Der pensionierte A (nachfolgend der Pflichtige) ist als Verwaltungsratspräsident und in der Geschäftsleitung der C AG, D, tätig. In diesen Funktionen bezog er 2009 ein Verwaltungsrats Honorar von Fr. 18'000.-, einen Lohn von Fr. 4'000.- sowie eine pauschale Spesenvergütung von Fr. 4'000.-. In der Steuererklärung 2009 deklarierten der Pflichtige und seine Frau B (nachfolgend zusammen die Pflichtigen) den Lohn als Einkommen aus unselbstständiger Haupterwerbstätigkeit, während sie das Verwaltungsrats Honorar als Einkommen aus Nebenerwerb auswiesen. Die Pauschalspesen deklarierten sie nicht. Bei den Abzügen machten sie u.a. Berufsauslagen von insgesamt Fr. 4'900.- geltend, zusammengesetzt aus den Pauschalen von Fr. 2'000.- für übrige Berufskosten und Fr. 500.- für Weiterbildungs- und Umschulungskosten im Zusammenhang mit der Haupterwerbstätigkeit sowie von Fr. 2'400.- im Zusammenhang mit der Nebenerwerbstätigkeit. Zudem deklarierten sie "weitere Abzüge" (ohne nähere Bezeichnung) von Fr. 500.-.

Am 10. September 2010 schätzte der Steuerkommissär die Pflichtigen für die Staats- und Gemeindesteuern 2009 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 206'100.- (satzbestimmend Fr. 220'400.-) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 2'503'000.- (satzbestimmend Fr. 2'995'000.-) ein und stellte ihnen für die direkte Bundessteuer 2009 die Veranlagung mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 220'200.- in Aussicht. Dabei hatte er sowohl das Verwaltungsrats Honorar des Pflichtigen von Fr. 18'000.- als auch seinen Lohn von Fr. 4'000.- als Einkommen aus unselbstständigem Nebenerwerb qualifiziert und diesem ausserdem die Pauschalspesen von Fr. 4'000.- aufgerechnet. Entsprechend hatte er bei den Berufsauslagen mangels Vorliegen einer Haupterwerbstätigkeit lediglich die Pauschale für Auslagen bei Nebenerwerb von Fr. 2'400.- gewährt. Darüber hinaus hatte er auch die "weiteren Abzüge" von Fr. 500.- nicht zugelassen.

Die Veranlagung der direkten Bundessteuer 2009 wurde den Pflichtigen mit Verfügung (Steuerrechnung) der Dienstabteilung Bundessteuer des kantonalen Steueramts vom 20. September 2010 formell eröffnet.

B. Hiergegen erhoben die Pflichtigen am 29. September 2010 je Einsprache mit dem Antrag, sie gemäss der eingereichten Steuererklärung einzuschätzen bzw. zu veranlagern. Mit Auflage vom 20. Oktober 2010 verlangte der Steuerkommissär von den Pflichtigen eine substantiierte Begründung für die Aufteilung der Tätigkeit des Pflichtigen in Haupt- und Nebenerwerb, den belegten und detaillierten Nachweis über die Verwendung der in der Steuerperiode 2009 bezogenen Spesenvergütung sowie eine Aufstellung und Belege über die geltend gemachten "weiteren Abzüge". Am 6. November 2010 nahmen die Pflichtigen zu den in der Auflage angesprochenen Punkten Stellung, ohne jedoch die geforderten Belege einzureichen. Folglich mahnte der Steuerkommissär die Auflage am 29. März 2011. Nachdem die Pflichtigen daraufhin am 2. April 2011 erneut ihren Standpunkt kundgetan hatten, ohne entsprechende Unterlagen einzureichen, wies der Steuerkommissär die Einsprachen am 14. April 2011 ab.

C. Mit Rekurs vom 12./13. Mai 2011 wiederholten die Pflichtigen ihren Einspracheantrag. Das kantonale Steueramt schloss am 9. Juni 2011 auf kostenfällige Abweisung der Rechtsmittel. Die eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

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

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. Die Pflichtigen brachten im Verlauf des Einspracheverfahrens mehrfach vor, die Aufteilung der Tätigkeit des Pflichtigen in Haupt- und Nebenerwerb, wie er sie auch in der Steuererklärung 2009 vorgenommen habe, und die entsprechenden Abzüge bei den Berufsauslagen seien vom kantonalen Steueramt über Jahre hinweg akzeptiert worden. Ebenso verhalte es sich mit der pauschalen Spesenvergütung, die er nie als Einkommen deklariert habe und die vom kantonalen Steueramt nie als solches betrachtet worden sei. Ohne Gesetzes- oder Praxisänderung sei es nicht rechtmässig,

bei der Einschätzung der Steuerperiode 2009 plötzlich anders zu verfahren, weshalb sie für das Jahr 2009 gemäss ihrer (den Vorjahren entsprechenden) Deklaration einzuschätzen seien. Mit diesem, auch mit Beschwerde bzw. Rekurs erneut geltend gemachten Vorbringen dringen sie indes nicht durch. Denn Einschätzungen erwachsen allein im Dispositiv in Rechtskraft. Frühere Veranlagungen sind für die Steuerbehörden in den nachfolgenden Perioden grundsätzlich nicht verbindlich und stellen namentlich auch keine individuellen, konkreten Zusicherungen an den Steuerpflichtigen dar, die geeignet wären, bei diesem ein berechtigtes Vertrauen darauf zu erwecken, dass er inskünftig in gleicher Weise veranlagt würde (vgl. BGr, 19. März 2003, 2P.292/2002; BGE 88 i 240 E. 2, 81 I 5 ff; ASA 69 793 E. 2 b; StE 1997 B 93.4 Nr. 4). Eine rechtliche Würdigung vermag darum für eine nachfolgende Taxation keine präjudizierende Wirkung zu entfalten (VGr, 28. Juni 2006, 2SB.2006.00005; BGr, 17. April 2007, 2A.400/2006). Die Steuerbehörde kann und muss die rechtliche Würdigung gleicher Sachverhalte für jede Periode neu prüfen (BGr, 17. April 2007, 2A.400/2006).

Mithin können die Pflichtigen aus der Tatsache, dass die von ihnen vorgenommene Aufteilung der Tätigkeit des Pflichtigen in Haupt- und Nebenerwerb sowie die Steuerneutralität der Pauschalspesen über mehrere Jahre hinweg vom kantonalen Steueramt akzeptiert wurde, vorliegend nichts zu ihren Gunsten ableiten.

2. a) Gemäss Art. 26 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 26 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) können unselbstständig Erwerbstätige die Berufskosten von den Einkünften abziehen. Dazu gehören die Auslagen für den Arbeitsweg (lit. a), die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung (lit. b), die übrigen für die Ausübung des Berufs erforderlichen Kosten (lit. c) sowie die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten (lit. d). Laut Art. 26 Abs. 2 DBG bzw. § 26 Abs. 2 StG werden für die Berufskosten gemäss § 26 Abs. 1 lit. a - c StG Pauschalansätze festgelegt; im Fall von lit. a und c steht dem Steuerpflichtigen der Nachweis höherer Kosten offen.

Mit Verfügung über die Pauschalierung von Berufsauslagen Unselbstständig-erwerbender bei der Steuereinschätzung vom 16. Oktober 2000 (ZStB I Nr. 17/201, in der hier geltenden Fassung vom 27. Oktober 2008) hat die Finanzdirektion von dieser

Kompetenz Gebrauch gemacht. In Bezug auf die direkte Bundessteuer enthält die vom Eidgenössischen Finanzdepartement gestützt auf Art. 26 Abs. 2 DBG erlassene Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbstständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 (SR 642.118.1, in der hier geltenden Fassung vom 1. Januar 2009) eine analoge Regelung. Was die übrigen für die Ausübung des Berufs erforderlichen Kosten im Sinn von Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 26 Abs. 1 lit. c StG betrifft, so sehen beide Erlasse für Auslagen wie Berufswerkzeuge (inkl. EDV-Hard- und Software), Fachliteratur, privates Arbeitszimmer, Berufskleider etc., jedoch ohne Weiterbildungs- und Umschulungskosten, einen Pauschalabzug von 3% des Nettolohns bzw. mind. Fr. 2'000.- und höchstens Fr. 4'000.- vor. Bei den Staats- und Gemeindesteuern ist zudem eine Pauschale von Fr. 500.- für die Weiterbildungs- und Umschulungskosten gemäss § 26 Abs. 1 lit. d StG vorgesehen. Für Auslagen infolge Ausübung einer Nebenbeschäftigung in unselbstständiger Stellung sind 20% der Einkünfte aus dieser, mindestens jedoch Fr. 800.- und höchstens Fr. 2'400.- abzugsfähig. Diese Pauschale umfasst im Gegensatz zur allgemeinen Berufskostenpauschale sämtliche Berufskosten, also u. a. auch Fahr- und Verpflegungsmehrkosten sowie Weiterbildungs- und Umschulungskosten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 26 N 135 DBG und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 26 N 133 StG).

b) Von einer hauptberuflichen unselbstständigen Erwerbstätigkeit (Haupterwerbstätigkeit) wird im Allgemeinen dann gesprochen, wenn diese auf Dauer ausgerichtet ist und wenn der Steuerpflichtige dafür den grössten Teil der für seine Erwerbstätigkeit aufgewendeten Zeit und Arbeitskraft einsetzt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 17 N 13 f. DBG und § 17 N 13 f StG; beide auch zum Folgenden). Die Haupterwerbstätigkeit dient zwar in der Regel dazu, den Lebensunterhalt des Steuerpflichtigen (und seiner Familie) zu bestreiten, doch kann aus dieser Tätigkeit auch bloss ein bescheidenes Einkommen erwirtschaftet werden; entscheidend ist der Umfang der aufgewendeten Zeit. Sie muss aber nicht zwingend einer Vollzeitbeschäftigung (zeitliche Beanspruchung von 100% des üblichen Arbeitspensums) entsprechen. Auch eine Teilzeiterwerbstätigkeit kann eine Haupterwerbstätigkeit darstellen. Nebenbeschäftigung (Nebenerwerbstätigkeit) ist eine Betätigung ausserhalb des übertragenen Aufgabenbereichs, die üblicherweise dadurch gekennzeichnet ist, dass sie z.B. an einem anderen Arbeitsort, in Benutzung anderer Hilfsmittel, ausserhalb der Arbeitszeit der Hauptbeschäftigung ausgeübt wird (RB 1959 Nr. 28). Sie ist in zeitlicher und finanzieller Hin-

sicht von untergeordneter Bedeutung. In der Regel liegt eine Nebenerwerbstätigkeit vor, wenn daneben noch eine Haupterwerbstätigkeit besteht. Trotzdem wird aber auch dann von einer Nebenbeschäftigung gesprochen, wenn keine eigentliche hauptberufliche Erwerbstätigkeit (mehr) ausgeübt wird, die Erwerbstätigkeit also nur eine untergeordnete Bedeutung hat und der Steuerpflichtige seinen Lebensunterhalt zur Hauptsache aus andern Quellen als seiner Erwerbstätigkeit bestreitet. Dies ist häufig bei Studenten und Rentnern der Fall.

c) aa) Die Pflichtigen sind Rentner und bezogen als solche im Jahr 2009 eine AHV-Rente von je Fr. 20'520.- sowie eine Altersrente aus der Pensionskasse des Pflichtigen von Fr. 159'852.-, insgesamt also Rentenleistungen von Fr. 200'892.-. Daneben erhielt der Pflichtige aus seinen Tätigkeiten als Verwaltungsratspräsident und in der Geschäftsleitung der C AG Entschädigungen von insgesamt Fr. 22'000.-, zuzüglich einer pauschalen Spesenvergütung von Fr. 4'000.-. Wie gesehen ist – entgegen der Ansicht der Pflichtigen – das Vorliegen einer Nebenerwerbstätigkeit auch ohne Haupterwerbstätigkeit möglich, nämlich dann, wenn die Erwerbstätigkeit eine untergeordnete Bedeutung hat und der Lebensunterhalt zur Hauptsache aus anderen Quellen bestritten wird. Diese Situation, die gerade bei Rentnern häufig vorkommt, ist offensichtlich auch beim Pflichtigen gegeben. Denn im Jahr 2009 war das Einkommen aus der Erwerbstätigkeit des Pflichtigen (Fr. 22'000.-) gegenüber dem Renteneinkommen (Fr. 200'892.-) völlig unbedeutend und diente Letzteres somit zur Hauptsache der Bestreitung des Lebensunterhalts der Pflichtigen. Demnach weist die Erwerbstätigkeit des Pflichtigen eindeutig eine untergeordnete Bedeutung auf und stellt somit gesamthaft (Tätigkeit im Verwaltungsrat und in der Geschäftsleitung) eine Nebenerwerbstätigkeit im erwähnten Sinn dar. Mithin ist die Umqualifikation der Entschädigung für die Geschäftsleitungstätigkeit des Pflichtigen von Fr. 4'000.- in Einkommen aus Nebenerwerb durch das kantonale Steueramt nicht zu beanstanden.

bb) Nach dem Gesagten erzielten die Pflichtigen neben ihrem Renteneinkommen im Jahr 2009 einzig ein Einkommen aus Nebenerwerb. Folglich sind sie aber auch nur zum Abzug der damit zusammenhängenden Berufskostenpauschale von 20% des Einkommens bzw. höchstens Fr. 2'400.- berechtigt, während sie die bei einer Haupterwerbstätigkeit gegebenen Pauschalabzüge von Fr. 4'000.- für übrige Berufskosten sowie Fr. 500.- für Weiterbildungs- und Umschulungskosten nicht geltend machen können. Ein höherer Abzug als die vorgesehene Pauschale stünde ihnen nur

dann zu, wenn sie höhere tatsächliche Kosten nachweisen würden, was sie jedoch nicht getan haben. Mithin hat ihnen das kantonale Steueramt zu Recht nur den Pauschalabzug für Auslagen bei Nebenerwerb im Höchstbetrag von Fr. 2'400.- gewährt.

d) Was den unter "weitere Abzüge" deklarierten Betrag von Fr. 500.- betrifft, bleibt anzumerken, dass die Pflichtigen für diesen als steuermindernde Tatsache beweispflichtig sind. Sie erklären jedoch lediglich, es handle sich hierbei um Computerkosten (Abschreibung, Sicherungs- und Programmkosten) im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Pflichtigen für die C AG, ohne dafür entsprechende Belege vorzulegen. Damit aber haben sie diesen Abzug weder ausreichend substantiiert noch nachgewiesen und hat ihn das kantonale Steueramt zu Recht nicht gewährt.

3. a) Spesenvergütungen bilden Auslagenersatz und sind daher einkommensseitig steuerneutral. Anders verhält es sich, wenn Beiträge an die Berufskosten wie zum Beispiel für den Arbeitsweg ausgerichtet werden. Hier erhält der Arbeitnehmer einen geldwerten Vorteil, der zu seinem Einkommen zählt. Ebenso handelt es sich um Lohnbestandteil, wenn Vergütungen höher sind als die effektiven Auslagen. Dies ist insbesondere bei Pauschalspesen der Fall. Sie sind in vollem Umfang den steuerbaren Einkünften anzurechnen, sofern sie nicht auf einem genehmigten Spesenreglement beruhen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 17 N 50 ff. DBG und § 17 N 49 ff. StG).

b) Der Pflichtige erhielt im Jahr 2009 von der C AG eine Pauschalspesenvergütung von Fr. 4'000.-, wobei diese nicht auf einem genehmigten Spesenreglement beruhte. Folglich ist dieser Betrag zum steuerbaren Einkommen zu rechnen, es sei denn, der Pflichtige weise dessen tatsächliche Verwendung mit entsprechenden Belegen nach. Dies hat er jedoch weder im Einspracheverfahren noch mit Beschwerde/Rekurs getan. Der Pflichtige moniert, die Pauschalspesenvergütung sei seit der Steuerperiode 2002 "unverändert und seitens des Steueramts genehmigt worden". Zudem sei ein Nachweis mit Belegen bei Pauschalspesen hinfällig, weshalb er auch keine Belege aufbewahrt habe. Mit diesen Vorbringen dringt er jedoch nicht durch. Wie bereits erwähnt sind frühere Veranlagungen für die Steuerbehörden in den nachfolgenden Perioden nicht verbindlich, sondern prüft die Steuerbehörde die rechtliche Würdigung gleicher Sachverhalte für jede Periode neu. Damit kann nicht die Rede davon sein, das kantonale Steueramt habe die Pauschalspesenvergütung von Fr. 4'000.-

genehmigt. Auch wenn diese während mehreren Jahren stets als Spesenvergütung anerkannt und nicht zum steuerbaren Einkommen gerechnet wurde, so liegt doch nach wie vor kein genehmigtes Spesenreglement vor, das die steuerneutrale Auszahlung von Pauschalspesen ermöglicht. Somit ist nicht zu beanstanden, dass das kantonale Steueramt die Pauschalspesenvergütung in der Steuerperiode 2009, anders als in den Vorjahren aber in Übereinstimmung mit den geltenden Vorschriften, beim steuerbaren Einkommen aufgerechnet hat. Wenn der Pflichtige nun geltend macht, dass mit der Pauschalspesenvergütung tatsächlich angefallene Kosten (steuerneutral) ersetzt wurden, handelt es sich hierbei um eine steuermindernde Tatsache, für welche er beweisbelastet ist. Nachdem er diesen Beweis – aus welchen Gründen auch immer – nicht erbracht hat, muss es dabei sein Bewenden haben, dass die Pauschalspesenvergütung in vollem Umfang steuerbares Einkommen darstellt.

4. Nach alledem sind die Einspracheentscheide des kantonalen Steueramts vom 14. April 2011 zu bestätigen und die Rechtsmittel abzuweisen. Die Verfahrenskosten sind ausgangsgemäss den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

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

[...]