

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2015.54
1 ST.2015.71

Entscheid

16. Juli 2015

Mitwirkend:

Einzelrichter Anton Tobler und Gerichtsschreiberin Andrea Schmid

In Sachen

A,

**Beschwerdeführer/
Rekurrent,**

gegen

1. Schweizerische Eidgenossenschaft,

2. Staat Zürich,

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

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2013 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2013

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) ist bei der B AG in der Gemeinde C als Verkäufer mit einem jährlichen Bruttolohn von Fr. 114'200.- beschäftigt und gleichzeitig in der Betriebsfeuerwehr tätig. Gemäss Lohnausweis 2013 erhielt er für letztere Tätigkeit eine Entschädigung von Fr. 3'360.-. In der Steuererklärung 2013 deklarierte er diese Entschädigung als solche aus einer Nebenerwerbstätigkeit und zog davon den ganzen Betrag als Berufsauslagen ab.

Mit Entscheiden vom 5. Januar 2015 veranlagte der Steuerkommissär den Pflichtigen für die direkte Bundessteuer 2013 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 134'600.- bzw. schätzte ihn für die Staats- und Gemeindesteuern 2013 mit einem solchen von Fr. 133'700.- ein. Dabei rechnete er die Entschädigung für die Tätigkeit bei der Betriebsfeuerwehr dem Haupterwerb zu und strich den gleich hohen Abzug für Berufsauslagen. Das steuerbare Vermögen setzte er gemäss Steuererklärung auf Fr. 1'144'000.- fest.

B. Hiergegen erhob der Pflichtige am 3./4. Februar 2015 Einsprache mit dem Antrag, den Abzug für Berufsauslagen der Feuerwehrtätigkeit von Fr. 3'360.- zu gewähren. Das kantonale Steueramt wies die Einsprache am 23. Februar 2015 ab.

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 17./19. März 2015 wiederholte der Pflichtige sinngemäss den Einspracheantrag. Das kantonale Steueramt schloss am 16. April 2015 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Auf Auflage reichte der Pflichtige am 15. Juni 2015 eine detaillierte Bescheinigung der B AG über die ausgerichtete Feuerwehrentschädigung ein. Das kantonale Steueramt liess sich dazu nicht vernehmen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss Art. 17 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 17 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) sind alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis steuerbar mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen, geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen und andere geldwerte Vorteile.

Steuerbar ist das Arbeitsentgelt, das der steuerpflichtigen Person unmittelbar zufließt, samt allen Nebeneinkünften. Der Charakter der Tätigkeit und die Ausgestaltung des Arbeitsverhältnisses sind unmassgeblich, namentlich ob das Entgelt für den Haupterwerb oder eine Nebentätigkeit der steuerpflichtigen Person ausgerichtet wird, wie es benannt wird und in welcher Form die Entschädigung für die erbrachte Leistung erfolgt. Es genügt, wenn zwischen der unselbstständigen Erwerbstätigkeit und den daraus fliessenden Einkünften ein kausaler Zusammenhang besteht. Der Zusammenhang muss in der Weise wirtschaftlicher Natur sein, dass die Leistung, welche die steuerpflichtige Person erhält, eine Folge ihrer Tätigkeit darstellt und diese Tätigkeit gestützt auf ein Arbeitsverhältnis ausgeübt wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 17 N 28 f. DBG und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 17 N 28 f. StG, je mit zahlreichen Hinweisen).

b) Der Pflichtige erhielt von seiner Arbeitgeberin, der B AG, im Jahr 2013 eine Entschädigung für seine Tätigkeit in der Betriebsfeuerwehr. Diese Entschädigung übte er als Angestellter der Arbeitgeberin bzw. vor dem Hintergrund des diesbezüglichen Arbeitsverhältnisses aus, sodass der geforderte wirtschaftliche Zusammenhang zwischen der Entschädigung und der unselbstständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen ohne weiteres gegeben ist. Ob die Tätigkeit neben der Haupttätigkeit ausgeübt wurde, spielt dabei keine Rolle. Mithin hat das kantonale Steueramt die fragliche Entschädigung von Fr. 3'360.- an sich korrekt der Einkommensbesteuerung nach Art. 17 Abs. 1 DBG bzw. § 17 Abs. 1 StG unterworfen.

Allerdings ist zu prüfen, ob sich daran etwas ändert, weil es sich bei der Entschädigung um ein Entgelt für die Tätigkeit in einer Feuerwehr handelt.

2. a) Im Recht der direkten Bundessteuer ist der Sold der Milizfeuerwehrleute bis zum Betrag von jährlich Fr. 5'000.- ab der Steuerperiode 2013 neu steuerfrei, sofern er für Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Erfüllung der Kernaufgaben der Feuerwehr (Übungen, Pikettdienste, Kurse, Inspektionen und Ernstfalleinsätze zur Rettung, Brandbekämpfung, allgemeinen Schadenwehr, Elementarschadenbewältigung und dergleichen) ausgerichtet wird (Art. 24 lit. f^{bis} 1. Halbsatz DBG, in der Fassung vom 17. Juni 2011, in Kraft seit 1. Januar 2013). Ausgenommen und der Einkommenssteuer nach wie vor unterworfen sind Pauschalzulagen für Kader, Funktionszulagen sowie Entschädigungen für administrative Arbeiten und für Dienstleistungen, welche die Feuerwehr freiwillig erbringt (2. Halbsatz).

b) Diese neue Bestimmung entspricht der identischen Vorschrift von Art. 7 Abs. 4 lit. h^{bis} des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990/17. Juni 2011 (StHG), welche ebenfalls auf den 1. Januar 2013 in Kraft gesetzt wurde. Die Kantone haben ihre Gesetzgebung der Vorschrift innert zwei Jahren anzupassen (Art. 72n StHG). Der Kanton Zürich hat dies mit einer Neufassung von § 24 lit. g StG bewerkstelligt, jedoch erst mit Gesetzesnovelle vom 28. Oktober 2013 und mit in Kraftsetzung per 1. Januar 2015. Mithin ist bei den Staats- und Gemeindesteuern der Sold der Milizfeuerwehrleute anders als bei der direkten Bundessteuer erst ab der Steuerperiode 2015 steuerbefreit. In der vorliegend streitbetroffenen Periode 2013 unterliegt er daher gestützt auf § 17 Abs. 1 StG noch der Einkommenssteuer.

Der Kanton Zürich hat die Besteuerung der Feuerwehrentschädigungen allerdings stark gemildert, indem die Finanzdirektion mit Verfügung vom 1. Oktober 1998 (ZStB I Nr. 13/140) grosszügige Abzüge für Berufsauslagen festgesetzt hat. Gemäss Ziff. II dieser Verfügung können nämlich als Berufsauslagen von den ausgerichteten Feuerwehrentschädigungen ohne besonderen Nachweis die ersten Fr. 5'000.- und darüber zusätzlich 20% der Entschädigungen abgezogen werden.

3. a) Bei der direkten Bundessteuer 2013 unterliegt somit vorliegend die dem Pflichtigen ausgerichtete Entschädigung für die Tätigkeit in der Betriebsfeuerwehr der B AG trotz der Qualifikation als Einkunft aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit nicht der Einkommenssteuer. Voraussetzung bildet allerdings, dass sie als "Sold der Milizfeuerwehrleute" gemäss Art. 24 lit. f^{bis} 1. Halbsatz DBG gilt. Zudem darf sie nicht als sonstige (Pauschal-)Vergütung für die Feuerwehrtätigkeit qualifizieren.

Art. 24 lit. f^{bis} 1. Halbsatz DBG erwähnt zwar nur den Sold der Milizfeuerwehrleute und nicht den Sold der Angehörigen von Betriebsfeuerwehren. Indessen kann der Sold von Letzteren – unabhängig davon, ob er als solcher bezeichnet wird – demjenigen von Milizfeuerwehrleuten (z.B. einer Ortsfeuerwehr) gleichgesetzt werden. So handelt es sich bei den im Milizsystem tätigen Feuerwehrpersonen um solche, welche diese Tätigkeit nicht berufsmässig bzw. nicht im Sinn einer Haupterwerbstätigkeit, sondern bloss neben einer solchen ausüben, und verhält es sich in der Regel gleich bei Angehörigen von Betriebsfeuerwehren. Diese Angehörigen üben im Betrieb ebenfalls eine bestimmte, ihrer Berufsausbildung entsprechende (Haupt-)Erwerbstätigkeit aus und versehen den Dienst in der Betriebsfeuerwehr nur nebenbei. Bei beiden Arten von Feuerwehren ist die Zugehörigkeit zudem in der Regel freiwilliger Natur, so auch bei der Betriebsfeuerwehr der B AG, welche ihre Übungen in der Freizeit nach Feierabend abhält (vgl. Internet-Ausdruck der Betriebsfeuerwehr der B AG). Die für den jeweiligen Feuerwehrdienst ausgerichtete Entschädigung ist dementsprechend gering und nicht mit dem Salär der Haupterwerbstätigkeit vergleichbar. Milizfeuerwehren im Sinn von Art. 24 lit. f^{bis} 1. Halbsatz DBG sind denn auch vor allem als Gegensatz zu den Berufsfeuerwehren zu verstehen.

Betriebsfeuerwehren unterstehen zudem der gleichen Gesetzgebung wie die von den Gemeinden meist im Milizsystem geführten freiwilligen Ortsfeuerwehren, d.h. dem Gesetz über die Feuerpolizei und das Feuerwehrwesen vom 24. September 1978 (FFG, LS 861.1). Dabei sind die Betriebsfeuerwehren ab einer gewissen Betriebsgrösse obligatorisch aufzustellen und nicht nur für das Feuerwehrwesen im Betrieb zuständig, sondern haben vorschriftsgemäss auch Hilfe ausserhalb des Betriebsareals zu leisten (§ 21 Abs. 1 FFG). Sie müssen sich sodann gleich wie die Ortsfeuerwehren so organisieren, dass die Einsatzbereitschaft gemäss Leistungsvorgaben der Gebäudeversicherungsanstalt gewährleistet ist (§ 22 FFG), und werden vom Statthalter gleich wie die andern Feuerwehren mindestens alle drei Jahre unter Beizug von Feuerwehr-

experten inspiziert (§ 23 Abs. 2 FFG). Die Betriebsfeuerwehr der B AG stellt zudem eine gemäss § 21 Abs. 2 FFG selbstständige Feuerwehr dar, hat einen Mindestbestand von 55 Feuerwehrleuten und verfügt über ein von der kantonalen Feuerwehr genehmigtes Pflichtenheft. Als solche Feuerwehr erhält sie gleich wie die andern Feuerwehren von der Gebäudeversicherungsanstalt auch Subventionen für Bauten und Anschaffungen (§ 31 Abs. 1 FFG sowie Ziff. 5 des Reglements). Betriebsfeuerwehren unterscheiden sich dergestalt nicht massgeblich von Ortsfeuerwehren.

Damit ist die dem Pflichtigen von seiner Arbeitgeberin für den Betriebsfeuerwehrdienst ausgerichtete Entschädigung gleich wie die in Art. 24 lit. f^{bis} DBG erwähnten Entgelte (Sold, Pauschal-/Funktionszulagen etc.) zu behandeln.

b) aa) Von der Einkommenssteuer befreit ist gemäss letzterer Bestimmung – wie erwähnt – nur der Sold, soweit mit ihm die Erfüllung der Kernaufgaben der Feuerwehr abgegolten wird. Einkommenssteuerpflichtig sind dagegen weiterhin die Pauschalzulagen für Kader sowie Funktionszulagen und Entschädigungen für administrative Arbeiten und Dienstleistungen, welche die Feuerwehr freiwillig erbringt.

bb) Welcher Art die dem Pflichtigen ausgerichtete Entschädigung von Fr. 3'360.- ist, ergibt sich aus dem Zusatzblatt zum Lohnausweis 2013 nicht. Zwar gliedern sich dort die Fr. 3'360.- in eine "Feuerwehr Entschädigung" von Fr. 600.- sowie in eine "Feuerwehrentschädigung netto" von Fr. 2'760.-, jedoch erschliesst sich daraus nicht, ob es sich dabei allenfalls auch um Zulagen der fraglichen, von der Einkommensbesteuerung nicht befreiten Art handelt.

cc) Auf Auflage hin reichte der Pflichtige eine Bescheinigung der B AG ein, wonach die "Feuerwehrentschädigung netto" im Umfang von Fr. 1'710.- für Übungen und von Fr. 1'050.- für Einsätze (Pikett, Pflichtfahrtraining intern, Brandschutzkurse) ausgerichtet wurde. Mithin liegen insofern Entschädigungen für die Erfüllung der Kernaufgaben der Feuerwehr vor, sodass diese von der Einkommenssteuer auszunehmen sind.

Demgegenüber erhielt der Pflichtige die weiteren Fr. 600.- "Feuerwehr Entschädigung" gemäss Bescheinigung als Kaderpauschale bzw. Funktionszulage, weshalb diese nach Art. 24 lit. f^{bis} 2. Halbsatz DBG der Einkommenssteuer unterliegt.

c) Der somit allein der Einkommenssteuer zu unterwerfende Betrag von Fr. 600.- ist noch um allfällige Berufsauslagen zu kürzen. Dabei stellt sich die Frage, ob die Tätigkeit bei der Feuerwehr der Haupterwerbstätigkeit des Pflichtigen bei der B AG zuzuordnen ist mit der Folge, dass als Berufsauslagen nur 3% der Entschädigung abgezogen werden kann, oder ob es sich um eine Nebenbeschäftigung handelt, bei welcher der ganze Betrag von Fr. 600.- abzugsfähig ist (vgl. hierzu Art. 3, 7 und Anhang der Verordnung des EFD über den Abzug von Berufskosten der unselbstständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 [Berufskostenverordnung], SR 642.118.1).

Nebenerwerb ist ein Erwerb, der in zeitlicher und finanzieller Hinsicht von untergeordneter Bedeutung ist, in der Regel – aber nicht zwingend – neben einer Hauptbeschäftigung ausgeübt wird und bei dem die steuerpflichtige Person ihren Lebensunterhalt zur Hauptsache aus andern Quellen bestreitet (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 17 N 14 DBG, auch zum Folgenden). Eine Nebenbeschäftigung kann auch beim gleichen Arbeitgeber wie demjenigen der Haupttätigkeit ausgeübt werden, sofern sie ausserhalb des Aufgabenbereichs der Hauptbeschäftigung liegt und z.B. mit einem andern Arbeitsort, der Benutzung anderer Hilfsmittel oder besonderer Berufskleider etc. verbunden ist.

Diese Voraussetzungen sind beim Pflichtigen hinsichtlich seiner Tätigkeit bei der Betriebsfeuerwehr ganz offenkundig erfüllt, auch wenn die entsprechende Entschädigung vom Arbeitgeber der Haupterwerbstätigkeit stammt. So ist der Pflichtige bei der B AG hauptberuflich als Verkäufer, d.h. in einem völlig andern Berufsumfeld, tätig und in keiner Art in der Lage, mit der geringen Feuerwehrentschädigung seinen Lebensunterhalt zur Hauptsache zu bestreiten. Demnach kann er für Berufslagen der Feuerwehrtätigkeit als Nebenbeschäftigung den Abzug in Höhe der ganzen Entschädigung von Fr. 600.- geltend machen, da diese den zulässigen Mindestabzug bei Nebenbeschäftigung von Fr. 800.- nicht erreicht.

d) Damit ergibt sich das steuerbare Einkommen neu wie folgt:

| Einkünfte | Fr. | Fr. | Fr. |
|-----------------------------|-----|----------------|-----------|
| Gemäss Veranlagung | | 155'519.- | |
| ./.. Feuerwehrentschädigung | | <u>2'760.-</u> | 152'759.- |

| | | | |
|---------------------------------------|----------------|--------------|-------------------|
| Abzüge | | | |
| Gemäss Veranlagung | | 20'889.- | |
| Korrektur übrige Berufsauslagen: | | | |
| 3% von Fr. 114'283.- | 3'429.- | | |
| Abzug Nebenerwerb | <u>600.-</u> | | |
| Total | 4'029.- | | |
| Statt Total gemäss Veranlagung | <u>3'530.-</u> | <u>499.-</u> | <u>21'388.-</u> |
| Steuerbares Einkommen | | | 131'371.- |
| Steuerbares Einkommen gerundet | | | 131'300.-. |

4. a) Bei den Staats- und Gemeindesteuern 2013 unterliegt die dem Pflichtigen ausgerichtete Entschädigung von total Fr. 3'360.- in Anwendung von § 17 Abs. 1 StG zwar (noch) vollumfänglich der Einkommenssteuer, jedoch wird sie durch den Abzug von Berufsauslagen in gleicher Höhe gestützt auf die erwähnte separate Verfügung der Finanzdirektion vollständig kompensiert.

Dass die Entschädigung vom Arbeitgeber stammt und daher als Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit gilt, ändert hieran nichts, da die spezielle Regelung über die erhöhten Berufsauslagen von Feuerwehrleuten auch für den Pflichtigen als Angehörigen einer Betriebsfeuerwehr gilt. So ist die Verfügung der Finanzdirektion gemäss ihrem Wortlaut auf alle Angehörigen von Feuerwehren anwendbar und daher – entgegen der Auffassung des kantonalen Steueramts im Einspracheentscheid – auch auf solche von Betriebsfeuerwehren. Eine Einschränkung für Angehörige einer bestimmten Art von Feuerwehr wie sie Art. 24 lit. ^fbis 1. Halbsatz DBG für Milizfeuerwehren aufweist, enthält die Verfügung nicht. Selbst wenn sie aber nur für Milizfeuerwehren bzw. freiwillige (Orts-)Feuerwehren vorgesehen wäre (vgl. Einspracheentscheid S. 4), könnten Angehörige von Betriebsfeuerwehren die entsprechenden Abzüge aus Gründen der Gleichbehandlung nach dem Gesagten gleichwohl beanspruchen, da sie – wie erwähnt – im Wesentlichen gleich funktionieren, auf Freiwilligkeit ihrer Angehörigen basieren und keine Berufsfeuerwehr bilden.

Dergestalt spielt der Umstand, dass die Angehörigen einer Betriebsfeuerwehr beim gleichen Arbeitgeber regelmässig einer (Haupt-)Erwerbstätigkeit nachgehen und von diesem für die Feuerwehrtätigkeit eine (separate) Entschädigung erhalten, keine

Rolle. Mithin müssen sich diese entgegen der Auffassung des kantonalen Steueramts nicht mit dem Berufsauslagenabzug im Umfang der allgemeinen Pauschale für die übrigen Berufsauslagen gemäss Verfügung der Finanzdirektion über die Pauschalierung von Berufsauslagen Unselbstständigerwerbender bei der Steuereinschätzung vom 27. Oktober 2008 von 3% des Nettolohns (ZStB I Nr. 17/203) begnügen.

b) Demnach ist das steuerbare Einkommen neu wie folgt festzusetzen:

| Einkünfte | Fr. | Fr. | Fr. |
|---------------------------------------|----------------|----------------|------------------|
| Gemäss Einschätzung | | | 155'519.- |
| | | | |
| Abzüge | | | |
| Gemäss Einschätzung | | 21'789.- | |
| Berufsauslagen: | | | |
| Pauschale für Feuerwehr | | 3'360.- | |
| Korrektur übrige Berufsauslagen | | | |
| 3% von Fr. 114'283.- | 3'429.- | | |
| Statt: Abzug gemäss Einschätzung | <u>3'530.-</u> | <u>- 101.-</u> | <u>25'048.-</u> |
| Steuerbares Einkommen | | | 130'471.- |
| Steuerbares Einkommen gerundet | | | 130'400.- |

5. Diese Erwägungen führen zur Gutheissung der Rechtsmittel. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens dem kantonalen Steueramt aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG). Eine Parteientschädigung ist dem Pflichtigen nicht zuzusprechen, da er keine solche verlangt hat bzw. ihm mangels Vertretung keine erheblichen Auslagen entstanden sind (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 sowie § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Der Beschwerdeführer wird für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2013, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 131'300.- veranlagt (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 1 DBG; Alleinstehendentarif).
2. Der Rekurs wird gutgeheissen. Der Rekurrent wird für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2013, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 130'400.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'144'000.- eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 1 bzw. § 47 Abs. 1 StG; Grundtarif).

[...]