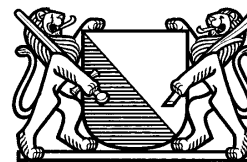


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2012.98
1 ST.2012.115

Entscheid

26. Oktober 2012

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Anton Tobler, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner 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. A (nachfolgend der Pflichtige) ist als Bezirksrat und als selbstständiger C erwerbstätig. In der Steuererklärung 2009 deklarierten er und seine Ehefrau B (nachfolgend zusammen die Pflichtigen) aus der Bezirksrattätigkeit einen Nettolohn von Fr. 40'501.- und nahmen davon einen pauschalen Abzug für Berufsauslagen von Fr. 14'500.- vor. Dabei stützten sie sich auf die Verfügung der Finanzdirektion über die Besteuerung von Entschädigungen an nebenamtliche Mitglieder von Legislativbehörden, Exekutivbehörden, Schulbehörden und kirchlichen Behörden des Kantons und der Gemeinden vom 10. November 2008 (ZStB I Nr. 13/121, nachfolgend VBE). Weiter zogen sie bei den Staats- und Gemeindesteuern Fr. 3'200.- als Beiträge an eine politische Partei ab.

Die Steuerkommissärin führte mit Auflage vom 12. Juli 2011 bzw. Mahnung vom 15. November 2011 eine Untersuchung u.a. in Bezug auf die Berufsauslagen und die Parteibeiträge durch. Die Pflichtigen antworteten am 10. November und 31. Dezember 2011. Mit Veranlagungs- bzw. Einschätzungsentscheid vom 9. Januar 2012 liess die Steuerkommissärin Berufsauslagen von Fr. 4'500.- und Beiträge an eine politische Partei von Fr. 800.- zum Abzug zu. In Bezug auf die Berufsauslagen hielt sie fest, dass die Bezirksrattätigkeit nicht zu den von der VBE erfassten Behördentätigkeiten gehöre.

B. Die hiergegen am 10. Februar 2012 erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt am 21. März 2012 ab.

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 26. April 2012 beantragten die Pflichtigen, ihnen den maximalen Pauschalabzug für Berufsauslagen gemäss VBE von nunmehr Fr. 12'000.- und den Abzug für Parteispenden von Fr. 3'200.- zu gewähren. Das kantonale Steueramt schloss am 12. Juni 2012 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Mit Verfügung vom 3. Juli 2012 ordnete das Rekursgericht einen zweiten Schriftenwechsel an; die Pflichtigen reichten indessen keine weitere Stellungnahme ein.

Der Einzelrichter überwies das Geschäft an die Kammer.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Das kantonale Recht regelt den Abzug der Berufsauslagen in § 26 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG). Abzugsfähig sind gemäss Abs. 1 demnach die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte (lit. a), die notwendigen Kosten für die auswärtige Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit (b), die übrigen für die Ausübung des Berufs erforderlichen Kosten (lit. c) und die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten. Die Finanzdirektion legt die entsprechenden Pauschalansätze fest (Abs. 2 Halbsatz 1). Gestützt darauf erliess die Finanzdirektion die Verfügung über die Pauschalierung von Berufsauslagen Unselbstständigerwerbender bei der Steuereinschätzung vom 27. Oktober 2008 (ZStB I Nr. 17/203, nachfolgend Berufsauslagenverfügung). Diese enthält pauschalierte Ansätze für die erwähnten Arten von Berufsauslagen. Darüber hinaus sieht sie für Auslagen bei Nebenbeschäftigung in unselbstständiger Stellung eine Sonderregelung vor, indem hier eine Pauschale von 20% der daraus fliessenden Einkünfte, mindestens jedoch Fr. 800.- und höchstens Fr. 2'400.- abgezogen werden kann. Diese Pauschale umfasst alle Arten von Berufsauslagen.

b) Daneben hat die Finanzdirektion die bereits erwähnte VBE erlassen. Gemäss dieser können vom Volk gewählte nebenamtliche Mitglieder von Exekutivbehörden wie Gemeinde- oder Stadträten, Schulpflegen, Sozial- oder Fürsorgebehörden und Gesundheitsbehörden sowie nebenamtliche Mitglieder von Legislativbehörden wie Stadt- oder Gemeindeparlamenten, Synoden der Landeskirchen und Rechnungsprüfungskommissionen als Berufsauslagen ohne besonderen Nachweis die ersten Fr. 8'000.- ihrer Entschädigung in vollem Umfang und zusätzlich 20% auf dem Fr. 8'000.- übersteigenden Gesamtbetrag, höchstens jedoch Fr. 12'000.-, abziehen (Ziff. III VBE).

Bei der VBE handelt es sich um eine geänderte Fassung der früheren Verfügung der Finanzdirektion über die Besteuerung von Entschädigungen an nebenamtliche Mitglieder von Legislativbehörden, Exekutivbehörden, Verwaltungsbehörden,

Schulbehörden und kirchlichen Behörden des Kantons, der Bezirke und der Gemeinden vom 1. Oktober 1998 (aVBE, ZStB I Nr. 13/120). Gemäss dieser konnten die erwähnten Amtsträger als Berufsauslagen ohne besonderen Nachweis die ersten Fr. 8'000.- der Entschädigung in vollem Umfang und einen allfälligen überschüssenden Betrag – ohne absolute Begrenzung – im Ausmass von 20% abziehen. Im Entscheid vom 12. September 2007, 2 ST.2006.237/2 DB.2006.142 kam die Steuerrekurskommission II (heute: Steuerrekursgericht) zum Schluss, dass sich die gegenüber der allgemeinen Berufspauschale weit höhere Abzugspauschale für Behördenmitglieder gemäss aVBE mangels amtlicher Kenntnis über die durchschnittliche Höhe der effektiven Berufsauslagen dieser Behördenmitglieder nicht rechtfertigen lasse und der aVBE daher insofern die Berechtigung abgehe. Sie stehe bis zum Nachweis entsprechend hoher Berufsauslagen zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) in Widerspruch, da gemäss diesem zu hoch angesetzte Berufspauschalen unzulässig seien.

c) Das kantonale Steueramt macht geltend, ein Bezirksrat falle nicht unter den Anwendungsbereich der VBE.

aa) Woraus das kantonale Steueramt diesen Schluss zieht, geht aus dem Text der VBE indessen nicht klar hervor. Ziff. II VBE spricht von vom Volk gewählten nebenamtlichen Mitgliedern von Exekutivbehörden wie Gemeinde- oder Stadträten, Schulpflegen, Sozial- oder Fürsorgebehörden und Gesundheitsbehörden sowie von nebenamtlichen Mitgliedern von Legislativbehörden wie Stadt- oder Gemeindeparlamente, Synoden der Landeskirchen und Rechnungsprüfungskommissionen. Die Aufzählung ist nicht abschliessend, sondern lediglich beispielhaft ("wie..."), weshalb dem Umstand, dass Bezirksräte nicht genannt werden, keine grosse Bedeutung beigemessen werden kann. Bezirksräte erfüllen zudem die aufgelisteten Kriterien, sind sie doch auch im Nebenamt tätig, werden vom Volk gewählt und nehmen u.a. auch Exekutivaufgaben wahr (§§ 141 f. des Gemeindegesetzes vom 6. Juni 1926 sowie Tobias Jaag, Staats- und Verwaltungsrecht des Kantons Zürich, 3. A., 2005, S. 110). Der einzige Hinweis auf den Ausschluss der Bezirksräte besteht darin, dass die Überschrift der VBE nur Behörden "des Kantons und der Gemeinden" erwähnt, während die aVBE noch von Behörden "des Kantons, der Bezirke und der Gemeinden" sprach. Ob mit dem Weglassen der Bezirksbehörden im Titel tatsächlich auch die Meinung verbunden war, diese vom Anwendungsbereich auszuschliessen, ist aber nicht klar, sind doch Bezirke ebenfalls Verwaltungseinheiten des Kantons.

bb) Aber selbst wenn mit der Neufassung der VBE beabsichtigt gewesen wäre, die Bezirksbehörden davon auszuschliessen, stellt sich die Frage, ob sich eine solche Ungleichbehandlung rechtfertigen lässt.

aaa) Der Grundsatz der Rechtsgleichheit gemäss Art. 8 Abs. 1 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) verlangt in der Rechtsetzung, dass für gleiche Verhältnisse auch gleiche Vorschriften gelten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Züricher Steuergesetz, 2. A., 2006, VB zu StG N 54 f., auch zum Folgenden; Häfelin/Haller/Keller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 7. A., 2008, N 750 ff.). Unterschiedliche Regelungen sind nur zulässig, wenn erhebliche tatsächliche Unterschiede vorliegen und das übergeordnete Recht sowie die ihm zugrunde liegenden Wertvorstellungen dies rechtfertigen. Ein Erlass hat dann eine Verletzung von Art. 8 Abs. 1 BV zur Folge, wenn er Unterscheidungen vornimmt, für die ein vernünftiger, sachlicher Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen. Diese für die Gesetzgebung aufgestellten Grundsätze sind auch zu beachten, wenn Exekutivbehörden generelle Regelungen der Verwaltungspraxis schaffen.

bbb) Das kantonale Steueramt begründet den Ausschluss der Bezirksräte damit, dass die als Folge des Entscheids der Steuerrekurskommission II vorgenommene Überprüfung gezeigt habe, dass aufgrund der Entschädigungs- und Aufwandstruktur bei nebenamtlichen Bezirksräten ein pauschaler Abzug gemäss VBE nicht gerechtfertigt sei. Vielmehr decke die allgemeine Berufskostenpauschale deren Berufskosten in der Regel ausreichend ab. Sie benötigten keine eigene Büroinfrastruktur, da die Arbeit durch die Bezirksratskanzlei erledigt werde. Zudem übten sie zu einem grossen Teil Judikativ-Funktionen aus. Wie bei Richtern stehe die Fallbehandlung, d.h. die Bearbeitung von Sachgeschäften, im Vordergrund. Zudem würden wie bei Bezirksrichtern fixe Beschäftigungsgrade definiert. Die Entschädigung erfolge gemäss der kantonalen Lohnklasse 23. Weiter handle es sich beim Bezirksratsamt nicht um einen Nebenerwerb, sondern um einen teilzeitlichen Haupterwerb.

ccc) Damit ist aber nicht dargetan, inwiefern sich die Aufwandstruktur eines Bezirksrats von derjenigen eines nebenamtlichen Mitglieds einer der in der VBE aufgezählten Behörden unterscheidet. Es liegt auf der Hand, dass Bezirksräte zur Bearbeitung von Sachgeschäften auf einen Arbeitsplatz angewiesen sind. Das kantonale Steueramt macht nicht geltend, dass sie über einen eigenen festen Arbeitsplatz in der

Bezirksratskanzlei verfügten. Mithin unterscheiden sich die Verhältnisse in Bezug auf die Büroinfrastruktur nicht von denjenigen bei anderen Behördenämtern. Auch der Einwand des fixen Beschäftigungsgrads verfängt nicht. Eine Durchsicht von im Internet zugänglichen kommunalen Verordnungen über die Entschädigung von Gemeindebehörden ergibt, dass Pauschalentschädigungen in vielen Gemeinden für die zeitintensiveren Ämtern wie Gemeinderat verbreitet sind und zum Teil die Tätigkeit als Gemeinderat sogar als teilzeitliche Erwerbstätigkeit definiert wird (vgl. z. Bsp. Art. 5 der Verordnung über die Entschädigung der Behörden der Stadt Illnau-Effretikon, <http://www.ilef.ch>; Art. 3 Abs. 5 der Verordnung über die Entschädigung der Behörden, Kommissionen und Funktionäre im Nebenamt der Stadt Bülach, <http://www.buelach.ch>). Dass Bezirksräte zudem auch Exekutivaufgaben wahrnehmen, wurde bereits ausgeführt.

Es sind deshalb keine Gründe ersichtlich, welche eine unterschiedliche Behandlung von Bezirksräten im Vergleich zu den übrigen Behördenmitgliedern gemäss VBE rechtfertigen. Dem Pflichtigen als Bezirksrat stünde daher insofern der Abzug nach VBE zu.

2. In Anbetracht der im Entscheid der Steuerrekurskommission II vom 12. September 2007 geäusserten Bedenken stellt sich allerdings die Frage, ob die VBE vor höherrangigem Recht besteht. Als blosser Dienstanweisung darf (und muss) sie vom Rekursgericht im Einzelfall akzessorisch auf ihre Vereinbarkeit mit dem höherrangigen Gesetzes- und Verfassungsrecht überprüft werden (Häfelin/Haller/Keller, N 2080 ff.; vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu StG N 65).

a) Die Schaffung von Pauschalen für die Berücksichtigung von Gewinnungskosten hat zum Ziel, die Veranlagungstätigkeit zu vereinfachen und den Steuerpflichtigen von der Sammlung und Aufbewahrung der Belege zu entlasten (StRK II, 12. September 2007, 2 ST.2006.237/2 DB.2006.142, auch zum Folgenden). Die Pauschalen sind dabei zwar realitätsbezogen festzulegen, jedoch gleichwohl generell eher grosszügig zu bemessen, weil sie andernfalls ihren veranlagungsökonomischen Zweck verfehlen. Allerdings sind massiv zu hoch angesetzte Pauschalen aufgrund des abschliessenden Abzugskatalogs von Art. 9 StHG harmonisierungsrechtlich unzulässig (Markus Reich in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 9 N 16 StHG). Denn aufgrund von Art. 9 Abs. 1 StHG müssen zwar die Berufsaus-

lagen zwingend von den Einkünften in Abzug gebracht werden können, jedoch hätte eine diesbezüglich – meistens aus sozial- oder wirtschaftspolitischen Gründen – zu hoch angesetzte Abzugspauschale zur Folge, dass im wesentlichen Umfang nicht vorhandene Gewinnungskosten einkommensmindernd in Anschlag gebracht werden könnten, was gegen den Abzugskatalog von Art. 9 StHG verstiesse, welcher abschliessend ist (Abs. 4).

Die Rechtsgleichheit steht bei der Schaffung von Pauschalen in einem gewissen Gegensatz zur Befugnis des Gesetzgebers zur Vereinfachung: Jede gesetzliche Regelung muss verallgemeinern. Bei der Ordnung von Massenerscheinungen ist der Gesetzgeber berechtigt, die Vielzahl der Einzelfälle in dem Gesamtbild zu erfassen, das nach den ihm vorliegenden Erfahrungen die regelungsbedürftigen Sachverhalte zutreffend wiedergibt. Auf dieser Grundlage darf er grundsätzlich generalisierende, pauschalierende Regelungen treffen, ohne allein schon wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstossen. Besonderheiten, die im Tatsächlichen durchaus bekannt sind, können generalisierend vernachlässigt werden. Der Gesetzgeber darf sich grundsätzlich am Regelfall orientieren und ist nicht gehalten, allen Besonderheiten jeweils durch Sonderregelungen Rechnung zu tragen. Die gesetzlichen Verallgemeinerungen müssen allerdings auf eine möglichst breite, alle betroffenen Gruppen und Regelungsgegenstände einschliessende Beobachtung aufbauen.

b) Die Pauschalen gemäss VBE sind erheblich höher als die für die übrige Bevölkerung geltenden gemäss Berufsauslagenverordnung:

aa) Der Unterschied ist offensichtlich in Bezug auf die Nebenkostenpauschale, beträgt diese doch gemäss Ziff. 1.5 der Berufsauslagenverordnung 20% der Einkünfte aus Nebenbeschäftigung, mindestens jedoch Fr. 800.- und höchstens Fr. 2'400.-.

bb) Entgegen dem Wortlaut ("nebenamtliche Mitglieder") gelangt die VBE auch auf Behördentätigkeiten zur Anwendung, welche als teilzeitlicher Haupterwerb zu betrachten sind.

Nach der zürcherischen Praxis wird allgemein dann von einer Haupterwerbstätigkeit gesprochen, wenn sie auf Dauer ausgerichtet ist und wenn der Steuerpflichtige dafür den grössten Teil der für seine Erwerbstätigkeit aufgewendeten Zeit und Arbeits-

kraft einsetzt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 17 N 13 f; auch zum Folgenden). Sie dient zwar i.d.R. 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 entsprechen. 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). In der erwähnten Literaturstelle wird von einem Nebenerwerb ausgegangen, sofern der Zeitaufwand etwa zwei Dritteln einer normalen Arbeitszeit nicht übersteigt. Dieser Wert erscheint indessen als viel zu hoch. Mit Entscheid vom 12. September 2007 hat die Rekurskommission II aus der Höhe der Pauschalen hergeleitet, dass eine Teilzeiterwerbstätigkeit bis ca. 25% noch als Nebenerwerb betrachtet werden kann. Dieser Schluss wird zudem dadurch erhärtet, dass die Berufsauslagenverordnung offensichtlich davon ausgeht, dass die Nebenerwerbspauschale von 20% der Einkünfte im Normalfall zwischen Fr. 800.- bis Fr. 2'400.- zu liegen kommen soll, mithin die Nebenerwerbseinkünfte üblicherweise Fr. 12'000.- wohl kaum übersteigen.

Wie bereits festgehalten, kommen aber auch Behördenmitglieder in den Genuss der Pauschale gemäss VBE, deren Behördenamt nach den obgenannten Kriterien als teilzeitlicher Haupterwerb zu qualifizieren ist, wie etwa Mitglieder des Gemeinderats mit einer fixen Entschädigung im Umfang eines Teilpensums von 25% bis 40% (vgl. Art. 5 der Entschädigungsverordnung Illnau-Effretikon). Auch hier erweisen sich die Pauschalen gemäss VBE als beträchtlich höher als bei einer vergleichbaren teilzeitlichen Haupterwerbstätigkeit. Nach der Berufsauslagenverordnung wäre etwa bei einer 30%-igen Teilzeitstelle mit einem Bruttolohn von Fr. 40'000.- bei einer grosszügigen Betrachtung mit Mehrkosten der Verpflegung von Fr. 960.- (3/10 von Fr. 3'200.-), übrigen Berufsauslagen von Fr. 2'000.- (Mindestpauschale) und einer Weiterbildungspauschale von Fr. 500.- zu rechnen. Hinzu kommen noch allfällige Fahrwegkosten, wobei solche in der Regel kaum anfallen werden, da es sich um kommunale Ämter in der Wohnsitzgemeinde oder am Bezirkshauptort handelt. Setzt man behelfsweise die anteilmässigen Kosten eines Jahresabonnements ZVV für alle Zonen 2. Klasse von Fr. 613.- (= 3/10 von Fr. 2'043.-) ein, so würden die Pauschalen der Berufsauslagenverordnung insgesamt Fr. 4'000.- kaum übersteigen. Bei Anwendung der Behördenpau-

schale gemäss VBE steht derselben Person demgegenüber ein Abzug von Fr. 12'000.- zu.

c) Diese erheblich höheren Pauschalen liessen sich nur rechtfertigen, wenn die Behördentätigkeit im Vergleich zu anderen teilzeitlichen Berufstätigkeiten generell zu höheren Berufsauslagen führen würde.

Hierzu hat die Steuerrekurskommission II im zitierten Entscheid festgehalten, dass Erhebungen über die Höhe der bei Behördenmitgliedern von Gemeinden anfallenden Berufsauslagen ganz offenkundig in keiner Form vorhanden sind, wohl weil solche Erhebungen bisher nie durchgeführt worden sind. Letzteres wäre auch gar nicht verwunderlich, stellt die aVBE gemäss dem damals eingeholten Amtsbericht doch lediglich eine erweiterte Fortführung der früheren Verfügung der Finanzdirektion über die Besteuerung von Entschädigungen an Mitglieder der Gemeinderäte der Städte Zürich und Winterthur vom 8. September 1952 dar, sodass dieser Verfügung vorausgegangene Erhebungen – sofern sie denn auch tatsächlich angestellt worden waren – nach so langer Zeit leicht in Verstoss geraten können. Ganz abgesehen davon wären sie ja – wenn überhaupt – nur bezüglich der Gemeinderäte der zwei genannten Städte gemacht worden, weshalb ohnehin offen ist, wie es sich bezüglich der Berufsauslagen der andern, in die aVBE neu aufgenommenen Behördengruppen verhält. Kommt hinzu, dass die damaligen Gründe und Motive, welche zum Erlass der ursprünglichen Verfügung aus dem Jahr 1952 geführt haben, gemäss Darstellung im erwähnten Amtsbericht gar nicht mehr eruierbar sind und sich offenbar nur noch aus dem Kommentar Reimann/Zuppinger/Schärer (Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 2. Band, 1963, § 19 lit. a N 16) ableiten lassen. Damit lässt sich die gegenüber der allgemeinen Berufspauschale weit höhere Abzugspauschale für Behördenmitglieder gemäss aVBE aber mangels amtlicher Kenntnis über die durchschnittliche Höhe der effektiven Berufsauslagen dieser Behördenmitglieder nicht rechtfertigen und geht dieser Verordnung daher insofern die Berechtigung ab.

An diesem Befund hat sich seither nichts geändert. In der Rekurs-/Beschwerdeantwort führt die Vorinstanz zwar aus, sie habe in Nachachtung des genannten Entscheids die aVBE überprüft. Weshalb die normalen Pauschalen gemäss Berufsauslagenverfügung die Kosten der Behördentätigkeit nicht decken sollen, geht daraus aber nicht hervor. Vielmehr lassen sich die dort gegen den Einbezug der Bezirksräte angeführten Gründe (Notwendigkeit nur einer geringen Büroinfrastruktur zu Hause, Zur-

Verfügung-Stehen eines Sekretariats) in der Regel auch auf die meisten anderen Behörden Tätigkeiten beziehen. Als einziger offenkundiger Unterschied gegenüber nicht-behördlichen Nebentätigkeiten fällt in Betracht, dass Behördenmitglieder unter Umständen einen Wahlkampf bestreiten müssen und daher Wahlkampfkosten anfallen. Diese sind aber nach der Rechtsprechung gerade nicht als Berufsauslagen abziehbar (VGr, 24. Februar 2000, SB.1999.00075), weshalb sie auch nicht zur Begründung einer generell höheren Berufskostenpauschale herangezogen werden können. Dies führt zum Schluss, dass die Ansätze der VBE offenkundig überhöht sind und die betroffenen Behördenmitglieder im Vergleich zu anderen Werkstätigen ungerechtfertigt bevorteilen.

d) Daran ändert nichts, dass gemäss Art. 45 der Zürcher Kantonsverfassung vom 27. Februar 2005 (KV) Kanton und Gemeinden günstige Rahmenbedingungen für die nebenamtliche Tätigkeit in Behörden zu schaffen haben. In Anbetracht der bundesrechtlichen Vorgaben steht es dem Kanton nicht frei, Entschädigungen für nebenamtliche Behörden- und Parlamentstätigkeiten direkt von der Einkommensteuer zu befreien (Evi Schwarzenbach in: Häner/Rüssli/Schwarzenbach, Kommentar zur Zürcherischen Kantonsverfassung, 2007, Art. 45 N 15 f). Dasselbe muss auch gelten, wenn die Ansetzung von überhöhten Abzügen mittelbar ebenfalls zu einer Freistellung führen soll.

e) Zu prüfen bleibt, ob die Pflichtigen nicht deshalb Anspruch auf Anwendung der Pauschale gemäss der VBE haben, weil das kantonale Steueramt diese eventuell ungeachtet ihrer Gesetzwidrigkeit weiterhin anwenden wird. Die diesbezüglichen Voraussetzungen sind indessen im vorliegenden Fall nicht erfüllt:

aa) Der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung (Legalitätsprinzip) verlangt eine Übereinstimmung der Entscheidung mit dem Gesetz; er geht der Rücksichtnahme auf eine gleichmässige Rechtsanwendung vor (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu §§ 119 - 131 N 111 ff. StG). Wenn aber die Behörde die Aufgabe der auch in gleich gelagerten Fällen geübten gesetzeswidrigen Praxis ablehnt, kann der Bürger verlangen, dass die gesetzeswidrige Begünstigung auch ihm gewährt wird (Gleichbehandlung im Unrecht, spezielle Rechtsgleichheit). Dabei dürfen keine gewichtigen öffentlichen Interessen oder das berechnete Interesse eines privaten Dritten an der gesetzmässigen Rechtsanwendung entgegenstehen. In einem solchen Interessenkonflikt sind die einander widersprechenden Rechte und Interessen im Einzelfall gegeneinander abzuwägen. Vorausgesetzt wird im Weiteren, dass sich die Behörde der Rechtswidrigkeit bewusst war und keine Anstalten getroffen hat, ihre Praxis zu ändern.

bb) Zum gegenwärtigen Zeitpunkt hat – soweit ersichtlich – auf dem ganzen Gebiet der Schweiz erst das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich die Rechtswidrigkeit von solchen Verwaltungsanweisungen festgestellt. Es steht mangels entsprechender Präjudizien noch nicht fest, ob die oberen Instanzen, das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich und das Bundesgericht, sich der Auffassung des Steuerrekursgerichts als unterste Instanz überhaupt anschliessen werden. Erst wenn das höchste Gericht, welches nach seiner eigenen Rechtsprechung an eine rechtswidrige Praxis der Kantone überhaupt nicht gebunden ist (BGr, 9. Juli 1999 = ASA 69, 652 = StE 1999 B 23.1 Nr. 43; BGE 122 II 446 = ASA 66, 224 = StE 1997 B 23.1 Nr. 36 = StR 1997, 22), in dieser Frage einen abschliessenden Entscheid gefällt haben wird, kann der Steuerbehörde letztlich ernsthaft vorgeworfen werden, sich gesetzeswidrig zu verhalten bzw. im vollen Bewusstsein um ihre Rechtswidrigkeit weiterhin an einer Praxis festhalten zu wollen.

f) Nach dem Gesagten ist die Verweigerung der Abzugspauschalen gemäss VBE beim Pflichtigen deshalb begründet, weil Letztere gegen höherrangiges Recht verstösst.

g) Die Steuerkommissärin hat mithin die Berufsauslagen der Pflichtigen im Ergebnis zu Recht gestützt auf die Berufsauslagenverordnung festgesetzt. Ebenfalls zu Recht hat sie die Höhe der Berufsauslagen nach pflichtgemässem Ermessen geschätzt, da die Pflichtigen trotz Auflage vom 12. Juli und Mahnung vom 15. November 2011 keinerlei Ausführungen zur Höhe der Berufsauslagen gemacht und auch kein ausgefülltes Berufsauslagenformular eingereicht haben (vgl. Art. 130 Abs. 2 DBG und § 139 Abs. 2 StG). Nachdem sie dies auch mit Beschwerde und Rekurs nicht getan haben, ist ohne weiteres davon auszugehen, dass sie die von der Steuerkommissärin auf der genannten Grundlage mit Fr. 4'500.- geschätzten Berufsauslagen für den hiermit eingetretenen Fall, dass sie den Pauschalabzug gemäss VBE nicht vornehmen können, nicht bestreiten. Die Schätzung ist deshalb zu bestätigen.

3. a) Bei der direkten Bundessteuer sieht Art. 26 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) den Abzug der – in lit. a bis d näher umschriebenen – Berufsauslagen vor (Abs. 1). Für die Berufskosten nach Abs. 1 lit. a bis c werden Pauschalansätze festgelegt; im Fall von Abs. 1 lit. a und c steht dem Steuerpflichtigen der Nachweis höherer Kosten offen (Abs. 2).

Die Eidgenössische Finanzdirektion (EFD) hat von der Delegation in Abs. 2 Gebrauch gemacht und die Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbstständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 (VO BK) erlassen. Diese Regelung ist seither verschiedentlich überarbeitet und den veränderten Verhältnissen angepasst worden. Ferner hat das EFD am 3. Oktober 2000 die Verordnung über den Abzug besonderer Berufskosten bei der direkten Bundessteuer von vorübergehend in der Schweiz tätigen leitenden Angestellten, Spezialisten und Spezialistinnen (Expatriates-Verordnung) erlassen (AS 2000, 2792). Weitere Pauschalregelungen hinsichtlich Berufsauslagen Unselbstständigerwerbender sind nicht ersichtlich. Eine kantonale Praxis, generell einen höheren Pauschalabzug für Berufskosten zu gewähren, ist im Bereich der direkten Bundessteuer unzulässig (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 26 N 72 DBG mit Verweis auf ASA 60, 359).

Für die Anwendung der kantonalen Pauschalen bei der direkten Bundessteuer fehlt es damit an der gesetzlichen Grundlage, da die für den Erlass einer entsprechenden Verordnung allein zuständige EFD nicht tätig geworden ist und keine für Mitglieder von Legislativ-, Exekutiv- und ähnlichen Behörden massgebliche Berufspauschale geschaffen hat. Dem Pflichtigen steht daher die streitige Pauschale gemäss VBE bei der direkten Bundessteuer bereits aus diesem Grund nicht zu. Auch hier ist deshalb die gestützt auf die VO BK getroffene Schätzung der Berufsauslagen zu bestätigen.

b) Sollte das kantonale Steueramt indessen die kantonalen Pauschalen gemäss VBE praxisgemäss auch bei der direkten Bundessteuer anwenden, so hilft dies dem Pflichtigen nicht weiter, da diesem Vorgehen aus den vorstehend ausgeführten Gründen die Anerkennung zu versagen wäre.

4. Die Steuerkommissarin hat den Pflichtigen bei den Staats- und Gemeindesteuern für Beiträge an politische Parteien einen Abzug von Fr. 800.- zugestanden. Die Pflichtigen beanspruchen einen solchen von Fr. 3'200.-.

a) Gemäss § 31 Abs. 1 lit. h StG werden von den Einkünften die Zuwendungen und Beiträge an politische Parteien bis zum Gesamtbetrag von Fr. 3'200.- für in ungetrennter Ehe lebende Steuerpflichtige abgezogen. Dieser Abzug hatte in der vorliegend streitigen Steuerperiode noch keine Grundlage im StHG. Das Bundesgericht

hat die kantonale Vorschrift deshalb als harmonisierungs- und damit bundesrechtswidrig beurteilt (BGr, 7. Juni 2007, 2A.647/2005, www.bger.ch). Erst mit der Einfügung von Art. 9 Abs. 2 lit. I StHG gemäss Bundesgesetz vom 12. Juni 2009 über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien, in Kraft seit 1. Januar 2011, ist eine gesetzliche Grundlage geschaffen worden, welche jedoch für die vorliegend streitige Steuerperiode 2009 noch nicht zur Anwendung gelangt. Indessen gewährt das kantonale Steueramt den Abzug unter Missachtung des bundesgerichtlichen Entscheids weiterhin auch für die Steuerperioden vor 2011. Bei dieser Sachlage würde es dem verfassungsrechtlichen Grundsatz der Gleichbehandlung widersprechen, in einem Einzelfall einem Steuerpflichtigen, welcher die Voraussetzungen erfüllt, die Anwendung der Bestimmung zu versagen (BGr, 9. Juli 1999 = ASA 69, 652 = StE 1999 B 23.1 Nr. 43; BGE 122 II 446 = ASA 66, 224 = StE 1997 B 23.1 Nr. 36 = StR 1997, 22).

Mitgliederbeiträge sind statutarisch festgelegte Zahlungen an politische Parteien und werden dementsprechend in der Regel in Geldform erbracht. Der Begriff der Zuwendungen ist demgegenüber offener; es liegt jedoch nahe, sich bei der Auslegung an § 32 lit. b StG anzulehnen, wo er im Zusammenhang mit den freiwilligen Leistungen an gemeinnützige Institutionen ebenfalls verwendet wird. Demnach handelt es sich dabei um Geld- sowie Naturalspenden (wie Kleider, Schuhe, Lebensmittel, Forderungen etc.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 31 N 140 sowie § 32 N 46 StG). Nicht abzugsfähig ist der Gegenwert für freiwillig erbrachte Arbeit.

b) Trotz Auflage vom 12. Juli 2011 und Mahnung vom 15. November 2011 hat der Pflichtige keine vollständigen Belege für die von ihm geltend gemachten Parteibeiträge vorgelegt. Zwar enthält die Eingabe vom 10. November 2011 eine entsprechende Aufstellung, doch stellt diese keinen Beweis dar. Die beigelegten Rechnungen beliefen sich lediglich auf total Fr. 900.- und betrafen zudem die Jahre 2010 und 2011. Damit erging die diesbezügliche Ermessenseinschätzung zu Recht (§ 139 Abs. 2 StG).

c) Eine zu Recht ergangene Ermessenseinschätzung kann der Steuerpflichtige laut § 140 Abs. 2 StG einzig wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Dabei kann er entweder den tatsächlichen Sachverhalt dartun und den entsprechenden Nachweis leisten mit der Folge, dass die im Streit stehende Ermessenseinschätzung durch eine ordentliche Einschätzung ersetzt wird, oder – falls dieser Nachweis misslingt – wenigstens noch darlegen und nachweisen, dass die angefochtene Einschätzung offensichtlich unrichtig (namentlich zu hoch) ist (Martin Zweifel, in: Kommentar

zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 48 N 46 ff. StHG). In letzterem Fall bleibt es zwar bei einer Ermesseneinschätzung, doch wird die angefochtene durch eine neue (tiefere) Schätzung der Rechtsmittelinstanz ersetzt. 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 aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbar ist (Zweifel, Art. 48 N 59 StHG mit Hinweisen).

Im Rekursverfahren betreffend eine Ermessenseinschätzung sind dem Steuerrekursgericht weitere Untersuchungen verwehrt. Es hat vielmehr bei seiner eingeschränkten Überprüfung des angefochtenen Entscheids auf offensichtliche Unrichtigkeit hin nur jene im Zeitpunkt der Entscheidfällung 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 Steueranlagungsverfahren, 1989, S. 144).

d) Weder mit den Einsprachen noch mit der Beschwerde bzw. dem Rekurs haben die Pflichtigen die fehlenden Unterlagen nachgereicht. Die (partielle) Ermessenseinschätzung hat damit weiterhin Bestand und unterliegt lediglich in Bezug auf ihre Höhe einer auf offensichtliche Unrichtigkeit beschränkten Überprüfung. Die Steuerkommissärin hat sich beim gewährten Abzug von Fr. 800.- auf die jährlichen Beiträge gestützt, welche für 2010 dokumentiert sind. Die vom Pflichtigen errechneten Fr. 2'500.- für Arbeitsaufwand (50 Std. à Fr. 50.-) sind nach den Gesagten nicht zu berücksichtigen. Die Vorgehensweise der Steuerkommissärin ist damit sachgerecht und die Schätzung folglich zu bestätigen.

5. Aufgrund dieser Erwägungen sind die Rechtsmittel abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG). Parteientschädigungen sind nicht zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968; § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

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

[...]