

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2015.18
1 ST.2015.22

Entscheid

4. Mai 2015

Mitwirkend:

Einzelrichter Anton Tobler und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

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 Süd,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2013 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2013

hat sich ergeben:

A. B (nachfolgend die Pflichtige) arbeitet zu 80 Prozent als Hortleiterin an der öffentlichen Schule der Gemeinde C. Zu ihren Aufgaben gehört u.a. die Beaufsichtigung der Schülerinnen und Schüler beim Mittagessen, welches sie zusammen mit Letzteren einzunehmen verpflichtet ist. Ihre Arbeitgeberin, die Gemeinde C, stellt ihr pro Mahlzeit einen Betrag von Fr. 7.40 in Rechnung. In der gemeinsam mit ihrem Ehemann A (nachfolgend der Pflichtige) eingereichten Steuererklärung 2013 machte sie als Berufsauslage u.a. einen entsprechend ihrem Arbeitspensum um 20 Prozent reduzierten Abzug für Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung der Ehefrau von Fr. 2'560.- (= 0.8 x Fr. 3'200.-) geltend.

Mit Entscheid vom 21. August 2014 veranlagte die Wohngemeinde D die Pflichtigen unter Streichung des genannten Verpflegungskostenabzugs für die Steuerperiode 2013 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (Direkte Bundessteuer) bzw. Fr. ... (Staats- und Gemeindesteuern) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ... (nur Staats- und Gemeindesteuern). Zur Begründung führte die Gemeinde aus, der Pflichtigen seien durch die auswärtige Einnahme des Mittagessens gegenüber einer zu Hause zubereiteten Mahlzeit keine Mehrkosten entstanden. Voraussetzung für die Gewährung des Abzugs sei unter anderem, dass dem Steuerpflichtigen zusätzliche Kosten entstanden seien.

B. Das kantonale Steueramt wies die hiergegen erhobene Einsprache mit separaten Entscheiden vom 12. Dezember 2014 ab.

C. Mit Eingabe vom 15. Januar 2015 gelangten die Pflichtigen an das Steuerrekursgericht mit dem Antrag, es sei ihnen der volle Verpflegungskostenabzug zu gewähren. Zumindest stehe ihnen der halbe Abzug von Fr. 1'280.- (= 0.8 x Fr. 1'600.-) zu, weil die strittigen Mahlzeiten von der Arbeitgeberin verbilligt würden. Die Kosten des Verfahrens seien dem kantonalen Steueramt aufzuerlegen.

Das kantonale Steueramt schloss in der Beschwerde- bzw. Rekursantwort vom 12. Februar 2015 auf kostenpflichtige Abweisung der Rechtsmittel.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) aa) Nach Art. 26 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und § 26 Abs. 1 lit. b des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) werden als Berufskosten die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte abgezogen. Das Eidgenössische Finanzdepartement bzw. die kantonale Finanzdirektion legen Pauschalansätze fest (je Abs. 2). Gemäss Art. 6 Abs. 1 und 2 (in Verbindung mit dem Anhang) der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartementes über den Abzug von Berufskosten der unselbstständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 (Stand am 1. Januar 2009; Berufskostenverordnung) bzw. Ziff. I. 2 der Verfügung der Finanzdirektion über die Pauschalierung von Berufsauslagen Unselbstständigerwerbender bei der Steuereinschätzung vom 27. Oktober 2008 (ZStB Nr. 17/203; Verfügung Finanzdirektion) steht einem Steuerpflichtigen ein Abzug von Fr. 3'200.- für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung dann zu, wenn die Verpflegung voll zu seinen Lasten geht. Wird die Verpflegung dagegen durch den Arbeitgeber verbilligt, z.B. durch Zurverfügungstellung einer Kantine, eines Personalrestaurants, durch Barbeiträge oder Essensgutscheine usw., so ist der Abzug auf Fr. 1'600.- beschränkt.

bb) Im Gegensatz zur (kantonalen) Verfügung der Finanzdirektion enthält die (eidgenössische) Berufskostenverordnung den Hinweis darauf, dass ein Abzug mangels Mehrkosten unzulässig ist, wenn der Arbeitgeber bei der Bewertung von Naturalbezügen die von den Steuerbehörden festgelegten Ansätze unterschreitet, oder wenn sich der Steuerpflichtige zu Preisen verpflegen kann, die unter diesen Bewertungsansätzen liegen (Art. 6 Abs. 3 Berufskostenverordnung). Gemäss Merkblatt über die Bewertung von Verpflegung und Unterkunft von Unselbstständigerwerbenden (Merkblatt N2/2007) beträgt der Wert eines Mittagessens bei einer erwachsenen Person Fr. 10.-. Den gleichen Betrag nennt die entsprechende Weisung der (kantonalen) Finanzdirekti-

on über die Bewertung der Natrualeinkünfte von Arbeitnehmern ab Bemessungsjahr 2010 und folgende vom 8. März 2010 (ZStB Nr. 12/203).

b) Es handelt sich bei der Berufskostenverordnung und der Verfügung Finanzdirektion um interne, an die Vollzugsbehörden gerichtete Verwaltungsanweisungen, welche nicht im ordentlichen Gesetzgebungsprozess zustande gekommen sind. Die darin enthaltenen Bestimmungen sind für das Steuerrekursgericht nur verbindlich, sofern sie den von den zuständigen Parlamenten gesetzlich vorgegebenen Rahmen (Art. 26 DBG bzw. § 26 StG) präzisieren und beschreiben. Dies ergibt sich ohne Weiteres aus dem in der Verfassung verankerten Legalitätsprinzip (vgl. Art. 5 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV]), welches besagt, dass alle Verwaltungstätigkeit an das Gesetz gebunden ist (Häfelein/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. A., 2010, Rz 368).

c) Berufsauslagen sind steuermindernder Natur und daher vom Steuerpflichtigen darzutun und nachzuweisen (RB 1987 Nr. 35). Den Nachweis hat er spätestens in der Beschwerde-/Rekurschrift durch eine substantzierte Sachdarstellung anzutreten, aus welcher sämtliche für die rechtliche Würdigung massgeblichen Tatsachen im Einzelnen hervorzugehen haben. Eine fehlende Substanziierung kann nicht im Beweisverfahren nachgeholt werden (RB 1980 Nr. 69). Überdies hat der Steuerpflichtige die zum Beweis für seine Darstellung erforderlichen Beweismittel einzureichen oder unter genauer Bezeichnung zumindest anzubieten (RB 1975 Nr. 55, 1986 Nr. 49). Fehlt es an einer hinreichenden Sachdarstellung oder Beweismittellofferte, trifft das Steuerrekursgericht keine weitere Untersuchungspflicht (RB 1975 Nr. 64, 1981 Nr. 90) und hat eine Beweisabnahme zu unterbleiben mit der Wirkung, dass der Nachweis der fraglichen Aufwendungen zu Ungunsten des hierfür beweisbelasteten Steuerpflichtigen als gescheitert zu betrachten ist.

2. a) Bei der Verpflegung handelt es sich um ein Grundbedürfnis des Menschen. Verpflegungskosten gehören deshalb zu den nicht abziehbaren Lebenshaltungskosten. Nur ausnahmsweise hängen Aufwendungen für Mahlzeiten bzw. Lebensmittel mit dem Beruf zusammen. Die gesetzliche Regelung sieht demnach richtigerweise einen entsprechenden Abzug nur vor, wenn dem Steuerpflichtigen bedingt durch seine Arbeitstätigkeit "Mehrkosten" entstehen, d.h. wenn er gezwungen ist,

seine Hauptmahlzeit berufsbedingt ausser Haus einzunehmen, und die Aufwendungen für die externe Verpflegung höher ausfallen, als die (hypothetischen) Kosten der Zubereitung einer Hauptmahlzeit zu Hause in der eigenen Küche. Die Ermittlung der theoretischen, zu Hause beim Mittagessen anfallenden Kosten hat dabei in sinngemässer Anwendung von Art. 26 Abs. 2 DBG bzw. § 26 Abs. 2 StG pauschal zu erfolgen. Es ist von Durchschnittswerten für eine warme Hauptmahlzeit (Kosten der Zutaten, Energie, Wasser) auszugehen, eine Berücksichtigung individueller Bedürfnisse und Gewohnheiten (z.B. bei besonders sparsamer oder besonders luxuriöser Lebensführung) kommt nicht in Frage.

b) aa) Der Steuerkommissär geht im Einspracheentscheid unter Berufung auf Art. 6 Abs. 3 der Berufskostenverordnung und auf das Merkblatt N2/2007 davon aus, dass einem Steuerpflichtigen Mehrkosten erst entstehen, wenn er für eine Mahlzeit am Arbeitsort mehr als Fr. 10.- ausgeben muss. Die Pflichtigen wenden (sinngemäss) ein, dass dieser Betrag zu hoch angesetzt sei. Der Verweis der Berufskostenvordnung auf das erwähnte Merkblatt N2/2007 sei nicht einleuchtend, denn die Bewertung von Naturalbezügen habe wenig mit dem Preis der Zubereitung einer Mahlzeit in den eigenen vier Wänden zu tun.

bb) Die Anwendung des Merkblatts N2/2007 erscheint im vorliegenden Zusammenhang auf den ersten Blick tatsächlich als wenig sachgerecht, denn es legt den Marktwert von fixfertig zubereiteten Mahlzeiten fest, die ein Angestellter von seinem Arbeitgeber verbilligt oder kostenlos erhält. Dies vor dem Hintergrund, dass Naturalbezüge von Arbeitnehmenden, wozu etwa freie Verpflegung und Unterkunft zählen, kraft Art. 16 Abs. 2 DBG bzw. § 16 Abs. 2 StG steuerbar sind und zum Marktwert bewertet werden müssen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 16 N 95 DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 16 N 101 StG). Vergleichsobjekt ist hier der Preis einer bei einem beliebigen Drittanbieter eingekauften warmen Mahlzeit. Es liegt auf der Hand, dass in diesem Betrag zusätzlich zu den reinen Material- und Energiekosten auch anteilige Kosten des Kochs, des Servierpersonals, des Mobiliars und der Räumlichkeiten enthalten sein muss(t)en. Die Aufwendungen, die typischerweise bei der Heimzubereitung anfallen, beschränken sich demgegenüber wie erwähnt auf die Kosten der Nahrungsmittel und auf anteilige Wasser- sowie Energiekosten.

cc) Es ist sehr wahrscheinlich, dass die Kosten der durchschnittlichen Heimzubereitung unter dem Bewertungsansatz von Fr. 10.- liegen. Ein vergleichsweise gewichtiges Element einer Hauptmahlzeit stellt kostenmässig das Fleisch dar. Der pro Kopf-Konsum für Fleisch liegt in der Schweiz gemäss der Statistik der Branchenorganisation der Schweizer Fleischwirtschaft "pro Viande" (inklusive Fisch und Krustentiere) bei rund 60 kg pro Jahr, wovon allerdings nur ein Teil auf die Hauptmahlzeiten entfällt. Nach dem Bundesamt für Landwirtschaft betragen die Detailhandelspreise für ein Kilogramm Fleisch zwischen rund Fr. 10.- (1 kg Cervelats) und Fr. 76.- (1 kg Nierstücksteak vom Kalb). Ginge man von einem Durchschnittspreis von Fr. 20.- bis 40.- pro Kilogramm Fleisch und einem täglichen Konsum für die Hauptmahlzeit von 100 Gramm aus, läge der Fleischanteil pro Hauptmahlzeit kostenmässig bei Fr. 2.- bis Fr. 4.-. Die Kostenanteile für Energie, Wasser, Reinigung, Beilagen, Brot, Gemüse, Milchprodukte, Früchte und Salat dürften niedriger sein, was zu einem durchschnittlichen Preis für eine daheim zubereitete Mahlzeit von rund Fr. 6.- führen würde.

c) aa) Es ist nun denkbar, dass gewisse Steuerpflichtige für ein subventioniertes Mittagessen am Arbeitsort etwas mehr ausgeben müssen, als sie die Heimzubereitung kosten würde. Gerade auf die Pflichtige, die gezwungen ist, für ihr Mittagessen Fr. 7.40 auszugeben, könnte dies bei einem Ansatz für die Mahlzeit zu Hause von Fr. 6.- zutreffen.

Wie der Steuerkommissär im Einspracheentscheid richtigerweise festhält, fliesst den Steuerpflichtigen in dieser Situation indessen im Gegenzug im Umfang, in welchem die fixfertige warme Mahlzeit weniger als Fr. 10.- kostet, eine Leistung zu, welche den geringen Unterschied zur Heimzubereitung in den meisten Fällen kompensieren dürfte. Vorliegend beläuft sich der Zufluss nach der durch die Steuerämter angewandten pauschalen Regelung auf immerhin Fr. 2.60 pro Mahlzeit (Fr. 10.- ./ Fr. 7.40). Damit sind die den Pflichtigen gegenüber der Zubereitung zu Hause entstandenen Mehrkosten von rund Fr. 1.40 mehr als kompensiert, womit sich die Pauschalregelung der Berufskostenverordnung zumindest in dieser Konstellation im Ergebnis als zweckmässig und angemessen entpuppt. Der Steuerkommissär hat die Regelung zu Recht (analog) auch im Bereich der Staats- und Gemeindesteuern angewandt und den Pflichtigen den strittigen Abzug für Verpflegungsmehrkosten auch dort verweigert.

Rekurs und Beschwerde sind damit abzuweisen.

bb) Es mag bei der Anwendung der Berufskostenverordnung Fälle geben, bei denen den Steuerpflichtigen genau betrachtet tatsächlich in geringem Mass Mehrkosten erwachsen, die durch den entsprechenden Zufluss nicht ganz kompensiert werden, etwa wenn eine subventionierte Mahlzeit am Arbeitsplatz für rund Fr. 8.- bis Fr. 10.- abgegeben wird. Mit Blick auf die ausdrückliche Anordnung des Gesetzgebers, eine Pauschalregelung zu treffen, und die Geringfügigkeit der Abweichung vom Gesetzeswortlaut, darf auch bei diesen Grenzfällen im Sinn einer effizienten Abwicklung einer Vielzahl von Verfahren in der Massenverwaltung über eine wörtliche Anwendung des Gesetzestextes hinweggesehen werden. Es ist den Steuerverwaltungen m.a.W. auch in diesen Fällen erlaubt, die Berufskostenverordnung (analog) anzuwenden, und den halben Verpflegungskostenabzug nicht zu gewähren.

d) Es bleibt noch die Frage offen, wie mit dem Differenzbetrag zwischen den Kosten für die Mahlzeit am Arbeitsort und dem Marktwert zu verfahren ist. Im laufenden Verfahren hat der Steuerkommissär auf eine Besteuerung verzichtet, weil es sich nur um einen kleinen Betrag handelte (Fr. 2.60 x 160 = Fr. 416.-). Streng genommen wäre diese Leistung des Arbeitgebers wie oben ausgeführt als Arbeitseinkommen i.S.v. Art. 17 Abs. 1 DBG bzw. § 17 Abs. 1 StG oder als Naturaleinkunft i.S.v. Art. 16 Abs. 2 DBG bzw. § 16 Abs. 2 StG zu versteuern. Weil die Frage ausserhalb des vorliegend verhandelten Streitgegenstands liegt und die Abweichung bei einer Gesamtbetrachtung nicht besonders ins Gewicht fällt, wird hiermit von einer Aufrechnung abgesehen.

3. a) Die Pflichtigen machen geltend, allen anderen Hortangestellten in der Gemeinde C sei in der streitigen Steuerperiode aufgrund des im Lohnausweis fälschlicherweise offengelassenen Felds "G" (Kantinenverpflegung/Lunch-Checks) der Verpflegungskostenabzug gewährt worden, ohne dass wie bei ihnen zusätzliche Abklärungen getroffen worden seien. Billigerweise habe das kantonale Steueramt auch ihnen diesen Abzug zu gewähren, ansonsten sie gegenüber denjenigen Mitarbeitenden, die von anderen Steuerämtern eingeschätzt würden, schlechter gestellt würden.

b) 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 Art. 109 - 121 N 102 ff. DBG und VB zu §§ 119 - 131 N 111 ff. StG). Nur wenn

die Behörde die Aufgabe der auch in gleich gelagerten Fällen geübten gesetzeswidrigen Praxis ablehnt, kann der Bürger verlangen, dass die gesetzeswidrige Begünstigung, die dem Dritten zuteil wird, auch ihm gewährt wird (Gleichbehandlung im Unrecht, spezielle Rechtsgleichheit; vgl. hierzu Häfelin/Müller/Uhlmann, Rz 518). Vorausgesetzt wird ebenso, dass sich die Behörde der Rechtswidrigkeit bewusst war und keine Anstalten getroffen hat, ihre Praxis zu ändern. Derjenige, der eine rechtsungleiche Behandlung geltend macht, hat zu beweisen, dass und inwiefern die Behörde, die den angefochtenen Entscheid gefällt hat, in konkreten tatsächlich und rechtlich gleich liegenden Fällen anders entschieden habe (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 109 - 121 N 103 DBG und VB zu §§ 119 - 131 N 112 StG).

c) aa) Es ist nicht nachgewiesen, dass die Gemeinde C für die Hortangestellten in der Steuerperiode 2013 flächendeckend falsche Lohnausweise ausgestellt hat und dass es in der Folge in einer Vielzahl von Fällen zu fehlerhaften Einschätzungen gekommen ist. Es hätte an den Pflichtigen gelegen, die Namen und Adressen aller Arbeitskollegen bzw. Arbeitskolleginnen zu nennen mit dem Gesuch um Beiziehung der Verfahrensakten. Das Steuerrekursgericht ist unter diesen Umständen nicht gehalten, von sich aus eine Untersuchung zu führen oder gar zu einem unsubstanzierten Sachverhalt Beweismittel zu erheben. Die Gewährung des Abzugs aus Gründen der Gleichbehandlung kommt damit nicht in Frage.

bb) Fehlerhafte Einschätzungen – so solche denn überhaupt vorliegen – wären im Weiteren bei den anderen Hortangestellten im offenen Verfahren in erster Linie wegen falsch ausgefüllten Steuererklärungen bzw. fälschlicherweise durch die jeweiligen Steuerpflichtigen geltend gemachten Verpflegungskostenabzügen vorgenommen worden. Es ist den Steuerbehörden unbenommen, auf die Richtigkeit solcher Selbstdeklarationen zu vertrauen. Der Fehler läge damit bei der Arbeitgeberin und nicht bei den Steuerbehörden. Damit fehlt es indessen von vornherein an einer durch die Behörden willentlich und wissentlich vorgenommenen Begünstigung einer Personengruppe und damit an einer weiteren Voraussetzung für die Korrektur der Veranlagung bzw. Einschätzung der Pflichtigen.

Weiter besteht für die Behörde keinerlei Verpflichtung, fehlerhafte Selbstdeklarationen aufgrund eines durch Drittpersonen geäußerten vagen Verdachts in jedem Fall systematisch zu hinterfragen.

Schliesslich zeigt gerade der Umstand, dass das Steueramt der Wohngemeinde D Abklärungen vorgenommen hat, dass die Behörden im konkreten Fall sehr wohl gewillt sind, den rechtswidrigen Zustand so rasch als möglich zu beheben. Von einem Festhalten an einer rechtswidrigen Praxis in der Zukunft kann keine Rede sein.

Auch aus diesen Gründen ist das Begehren der Pflichtigen um Gleichbehandlung im Unrecht abzuweisen.

4. Die Pflichtigen verlangen schliesslich, dass ihnen die Kosten des steuerkursgerichtlichen Verfahrens entgegen dem in Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG statuierten Grundsatz trotz Unterliegens nicht aufzuerlegen seien, weil der Steuerkommissär die angefochtenen Einspracheentscheide nicht gehörig begründet habe. Zwar ist es nicht ausgeschlossen, in analoger Anwendung von Art. 144 Abs. 2 DBG bzw. § 151 Abs. 2 StG der obsiegenden vorinstanzlichen Behörde Kosten aufzuerlegen. Voraussetzung hierzu wäre indessen, dass Letztere das Verfahren durch eine schwer wiegende Gehörsverletzung oder durch Verfahrensfehler veranlasst hätte. Solche Gründe sind nicht zu erkennen, hat der Steuerkommissär den Einspracheentscheid doch ausführlich und für die Pflichtigen in nachvollziehbarer Weise begründet sowie dargelegt, weshalb er die Voraussetzungen für das Vorliegen des Verpflegungskostenabzugs nicht für gerechtfertigt ansehe. Entgegen der Ansicht der Pflichtigen ist er auch in knapper – aber noch genügender – Form auf den Antrag betreffend Gleichbehandlung im Unrecht eingegangen. Die Ausführungen des kantonalen Steueramts haben es den Pflichtigen erlaubt, die wesentlichen Gründe für die Ablehnung der Einsprache zu erkennen, um darauf in der Beschwerde- und Rekursschrift einzugehen. Die Kosten sind demnach vollumfänglich den unterliegenden Pflichtigen aufzuerlegen. Es steht ihnen keine Parteientschädigung zu (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 der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]