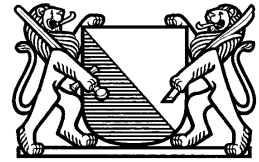


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



2. Abteilung

2 DB.2019.153
2 ST.2019.217

Entscheid

9. April 2020

Mitwirkend:

Einzelrichter Christian Mäder und Gerichtsschreiberin Verena Bieri

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 2018 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2018

hat sich ergeben:

A. Am 4. April 2019 wurde A (nachfolgend der Pflichtige) für die Direkte Bundessteuer 2018 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 38'100.- veranlagt und für die Staats- und Gemeindesteuern 2018 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 38'100.- sowie einem steuerbaren Vermögen von Fr. 25'000.- eingeschätzt.

B. Gegen die Veranlagungsverfügung betreffend Direkte Bundessteuer 2018 sowie den Einschätzungsentscheid betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2018 erhob der Pflichtige am 18. April 2019 (Datum des Poststempels) Einsprache. Darin beantragte er die vollumfängliche Gewährung des Fahrkostenabzugs für die Zurücklegung des Arbeitswegs (Wohnort – Arbeitsort und zurück).

Nach weiterer Untersuchung des Sachverhalts erliess das kantonale Steueramt am 12. September 2019 einen "Veranlagungsvorschlag Einsprache" mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 41'000.- sowie einen "Einschätzungsvorschlag Einsprache" mit einem steuerbaren Einkommen von 39'100.- und unverändertem Vermögen. Der Pflichtige unterzeichnete die entsprechenden Zustimmungserklärungen am 30. September 2019 und stimmte dadurch den ihm unterbreiteten Vorschlägen zu.

In der Folge ergingen am 8. Oktober 2019 die "Veranlagungsverfügung und Steuerrechnung Direkte Bundessteuer 2018" resp. am 17. Oktober 2019 die "Schlussrechnung Staats- und Gemeindesteuern (StSt) 2018". Dabei lagen beiden Rechnungen die Steuerfaktoren gemäss den Zustimmungserklärungen vom 30. September 2019 zugrunde.

C. Am 19. Oktober 2019 (versandt am 22. Oktober 2019) wandte sich der Pflichtige mit zwei beinahe identischen Schreiben an das Steuerrekursgericht. Mit Eingabe vom 13./14. November 2019 bestätigte er, dass er damit Beschwerde gegen die "Veranlagungsverfügung und Steuerrechnung Direkte Bundessteuer 2018" bzw. Rekurs gegen die "Schlussrechnung Staats- und Gemeindesteuern (StSt) 2018" habe erheben wollen. Das von ihm erzielte Einkommen belaufe sich lediglich auf die im

Lohnausweis aufgeführten Fr. 45'453.-. Die zusätzliche Aufrechnung von Fr. 6'051.- sei zu unterlassen.

In der Beschwerde- und Rekursantwort vom 18. Dezember 2019 verwies das kantonale Steueramt auf die angefochtenen Entscheide sowie die Akten und beantragte, die Rechtsmittel abzuweisen.

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

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Das Schweizer Steuerrecht geht von einem umfassenden Einkommensbegriff aus, der vom Grundsatz der Gesamtreineinkommenssteuer geprägt ist. Einzig die Besteuerung nach dem Aufwand folgt diesem Grundsatz nicht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, VB zu Art. 16 - 39 N 14, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, VB zu §§ 16 - 37a N 14).

Der Grundsatz der Gesamtreineinkommenssteuer wird mit der Einkommensgeneralklausel und einem beispielhaften Einkünftekatalog verwirklicht (Art. 16 bzw. 17 - 24 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]; §§ 16 bzw. 17 - 24 des kantonalen Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). Diesen steuerbaren Einkünften stehen abschliessend aufgezählte Abzüge (notwendige Aufwendungen und allgemeine Abzüge) gegenüber (Art. 25 - 34 DBG; §§ 25 – 33 StG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 16 - 39 N 14 ff. DBG und VB zu §§ 16 - 37a N 41 ff. StG).

aa) Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 16 Abs. 1 DBG; § 16 Abs. 1 StG). Als Einkommen gelten auch Naturalbezüge jeder Art (Art. 16 Abs. 2 DBG; § 16 Abs. 2 StG). Dieser Grundsatz wird für Einkünfte unselbständig Erwerbstätiger in Art. 17 Abs. 1 DBG bzw. § 17 Abs. 1 StG

konkretisiert. Demnach sind bei unselbständig Erwerbstätigen alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte steuerbar.

Naturaleinkünfte sind Einkünfte, die der steuerpflichtigen Person nicht in Form von Geld zufließen. Es kann sich dabei u.a. um Sachleistungen, wie z.B. die Benutzung des vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Fahrzeugs für private Zwecke, handeln (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 16 N 67 ff. DBG und § 16 N 74 ff. StG).

aaa) Kann die steuerpflichtige Person das Geschäftsfahrzeug auch für private Zwecke nutzen, wird ihr dafür ein Privatanteil an den Autokosten als Einkommen aufgerechnet (Naturaleinkunft). Dieser Privatanteil wird entweder aufgrund der tatsächlichen Kosten oder pauschal ermittelt (ZStB I Nr. 12/502). Übernimmt der Arbeitgeber sämtliche Anschaffungs- und Unterhaltskosten und hat der Arbeitnehmer lediglich die Benzinkosten für grössere Privatfahrten am Wochenende oder in den Ferien zu bezahlen, so beträgt der im Lohnausweis als Naturaleinkommen zu deklarierende Betrag pro Monat 0.8% des Kaufpreises (exkl. MWSt), mindestens aber Fr. 150.-/Monat. Dabei vermindert sich der Privatanteil um den vom Arbeitnehmer allenfalls zu leistenden Beitrag an die Autokosten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 16 N 97 DBG und § 16 N 103 StG).

bbb) Kann der Arbeitnehmer das Geschäftsfahrzeug hingegen nicht nur für private Zwecke, sondern auch für den Arbeitsweg benutzen, ohne hierfür eine Entschädigung an den Arbeitgeber bezahlen zu müssen, ist dem Arbeitnehmer zusätzlich ein Privatanteil für den Arbeitsweg aufzurechnen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 17 N 54 DBG und § 17 N 53 StG). Durch die unentgeltliche Überlassung des Geschäftsfahrzeugs zur Zurücklegung des Arbeitswegs wird dem Arbeitnehmer nämlich eine unentgeltliche Leistung erbracht. Deren Wert wird dadurch ermittelt, dass die insgesamt pro Jahr für den Arbeitsweg zurückgelegten Kilometer mit einer Pauschale von Fr. 0.70 pro Fahrkilometer multipliziert werden. Bei Arbeitnehmenden, die über ein Geschäftsfahrzeug verfügen und ganz oder teilweise im Aussendienst arbeiten, wird ausschliesslich der Naturalwert der Fahrten mit dem Geschäftsfahrzeug vom Wohnort an die übliche, permanente Arbeitsstätte berücksichtigt. Aussendiensttätigkeitstage, an denen der Mitarbeitende mit seinem Geschäftsfahrzeug direkt vom Wohnort aus zu den Kunden und von diesen wieder direkt an seinen Wohnort fährt, sind nicht aufzu-

rechnen. Dabei wird auf den durch den Arbeitgeber im Lohnausweis bescheinigten prozentmässigen Aussendienstanteil abgestellt. Der so berechnete Naturalwert der Fahrten ist schliesslich als "weitere Einkunft" beim Einkommen aufzurechnen (Wegleitung zur Steuererklärung 2018 des Kantons Zürich, S. 14 in fine i.V.m. S. 18, <https://www.steuern.ch/internet/finanzdirektion/ksta/de/steuererklaerung/formulare-merkblaetter/formular-archiv.html#2018>, zuletzt besucht am 31. März 2020).

bb) Die Fahrkosten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte gelten als Berufskosten und können als solche von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden (Art. 26 Abs. 1 lit. a DBG und § 26 Abs. 1 lit. a StG).

Unabhängig von der Frage, für welches Verkehrsmittel die Kosten für den Arbeitsweg abgezogen werden können, ist die Abzugsfähigkeit bei der Direkten Bundessteuer ab dem 1. Januar 2016 auf einen Maximalbetrag von Fr. 3'000.- (Art. 26 Abs. 1 lit. a DBG in der Fassung vom 21. Juni 2013, in Kraft seit 1. Januar 2016) und bei den Staats- und Gemeindesteuern ab dem 1. Januar 2018 auf einen solchen von Fr. 5'000.- beschränkt worden (§ 26 Abs. 1 lit. a StG in der Fassung vom 24. April 2017, in Kraft seit 1. Januar 2018; Fahrkostenabzug, Pendlerabzug). Bis zum 31. Dezember 2015 bzw. 31. Dezember 2017 bestand hingegen keine solche obere Beschränkung (vgl. Art. 26 Abs. 1 lit. a aDBG; § 26 Abs. 1 lit. a aStG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 26 N 120a DBG und § 26 N 123 StG).

cc) Vor Einführung der Begrenzung des Fahrkostenabzugs wurde dem Arbeitnehmer, der das Geschäftsfahrzeug auch für den Arbeitsweg benutzen konnte, ohne dafür eine Entschädigung an den Arbeitgeber bezahlen zu müssen, praxisgemäss kein Fahrkostenabzug gemäss Art. 26 Abs. 1 lit. a aDBG bzw. § 26 Abs. 1 lit. a aStG gestattet. Im Gegenzug wurde auf die zusätzliche Aufrechnung der vom Arbeitgeber getragenen Arbeitswegkosten verzichtet (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 17 N 54 DBG, auch zum Folgenden und § 17 N 53 StG).

Diese Praxis kann aufgrund der Begrenzung des Fahrkostenabzugs seit 1. Januar 2016 bzw. 1. Januar 2018 nicht mehr verfolgt werden. Seither kann der Arbeitnehmer deshalb den (begrenzten) Fahrkostenabzug geltend machen, muss aber auch die vom Arbeitgeber getragenen Kosten für die unentgeltliche Benutzung des Geschäftsautos für den Arbeitsweg als zusätzliches Einkommen aufrechnen.

b) In seinen Rechtsmitteleingaben brachte der Pflichtige vor, dass ihm fälschlicherweise der Betrag von Fr. 6'051.- zum Einkommen hinzugerechnet worden sei. Ausser den im Lohnausweis aufgeführten Einkünften von Fr. 45'453.- habe er kein zusätzliches Einkommen generiert. Die Treibstoffkosten für die Zurücklegung seines täglichen Arbeitswegs von 48km/Weg habe er selbst bezahlt. Er habe dafür keinerlei Spesen erhalten und zudem für die Benutzung des Fahrzeugs bezahlen müssen.

Das kantonale Steueramt verwies in seiner Beschwerde- und Rekursantwort auf die "Begründungen für Abweichungen" in der Berechnungsmitteilung zum "Einschätzungsvorschlag Einsprache" vom 12. September 2019. Demgemäss ergebe sich der dem "Einkommen Arbeitsweg mit Geschäftsfahrzeug" aufgerechnete Betrag von Fr. 6'051.- aus dem zu deklarierenden Naturalwert der Fahrten zwischen Wohn- und üblicher Arbeitsstätte mit dem Geschäftswagen. Zu diesem Naturalwert gelange das kantonale Steueramt, indem es die pauschalen Kosten pro Fahrkilometer von Fr. 0.70 um die vom Pflichtigen selbstbezahlten Treibstoffkosten für den Arbeitsweg von Fr. 0.127/km kürze und mit der Zahl der gefahrenen Kilometer multipliziere, die insgesamt pro Jahr auf den Arbeitsweg entfallen seien (48 km). Von den zu berücksichtigenden Arbeitstagen (11 Monate = 220 Tage) nehme es alsdann den bescheinigten prozentualen Aussendienstanteil von 50% aus (= 220 Arbeitstage x 50% Aussendienst x 48 km Arbeitsweg x 2 Fahrten x [Fr. 0.70 Pauschale pro Fahrkilometer - Fr. 0.127 selbstbezahlte Treibstoffkosten für den Arbeitsweg]).

aa) Der Pflichtige benutzte das ihm vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Geschäftsauto sowohl für private Zwecke als auch für den Arbeitsweg.

aaa) An den Kosten für die Benutzung des Geschäftsfahrzeugs für private Zwecke beteiligte sich der Pflichtige mit einem monatlichen Beitrag von Fr. 150.-. Dieser Betrag entspricht dem Mindestbetrag, der für den Privatanteil der Autokosten als Naturaleinkommen aufzurechnen ist [E. 1a) aa) aaa)]. Eine Aufrechnung des Privatanteils der Autokosten unter dem Titel "Naturaleinkunft" war deshalb zu Recht unterblieben.

bbb) Angaben zur Kostentragung für die Benutzung des Geschäftsfahrzeugs zur Zurücklegung des Arbeitswegs sind einerseits dem Lohnausweis und andererseits dem Fahrzeugreglement der B AG zu entnehmen. Demnach profitierte der Pflichtige

gemäss Lohnausweis von einer "unentgeltlichen Beförderung zwischen Wohn- und Arbeitsort", musste aber für die entsprechenden Treibstoffkosten selber aufkommen, da der Arbeitsweg laut Fahrzeugreglement als "private Fahrt" gilt. Diese reglementarisch festgesetzte Qualifikation bedeutet jedoch nicht, dass der Privatanteil für den Arbeitsweg bereits im monatlichen Beitrag an die Fahrzeugkosten von Fr. 150.- enthalten ist. Dieser deckt nämlich nur die Nutzung des Geschäftsfahrzeugs zu rein privaten Zwecken [E. 1b) aa) aaa)]. Für die Benutzung des Geschäftsfahrzeugs zur Zurücklegung des Arbeitswegs musste der Pflichtige der B AG hingegen keine Entschädigung bezahlen. Es ist ihm daher pro Fahrkilometer eine Pauschale von Fr. 0.70 als Einkommen aufzurechnen. Davon entfallen 18.2%, d.h. Fr. 0.127, auf die vom Pflichtigen selbst bezahlten Treibstoffkosten. Die Kilometerpauschale von Fr. 0.573 (Fr. 0.70 - Fr. 0.127) hat das kantonale Steueramt richtigerweise mit der Anzahl Arbeitstage (220), dem Aussendienstanteil (50%), dem Arbeitsweg (48 km) und der Anzahl Fahrten (2) multipliziert. Der daraus resultierende Privatanteil für den Arbeitsweg beträgt (gerundet) Fr. 6'051.- und ist als Naturalleistung zum Arbeitseinkommen von Fr. 45'453.- hinzuzurechnen.

bb) Demgegenüber wurden die im vorliegenden Verfahren nicht beanstandeten Fahrkosten von Fr. 7'392.- (220 Arbeitstage x 50% Aussendienstanteil x 48 km Arbeitsweg x 2 Fahrten x Fr. 0.70 Kilometerpauschale) vom kantonalen Steueramt bei der Direkten Bundessteuer zum Maximalbetrag von Fr. 3'000.- und bei den Staats- und Gemeindesteuern zu einem solchen von Fr. 5'000.- zum Abzug zugelassen.

c) Der Privatanteil von Fr. 6'051.- für die Benutzung des Geschäftsfahrzeugs zur Zurücklegung des Arbeitswegs wurde dem Pflichtigen aufgrund der Praxisänderung folglich zu Recht als Naturaleinkunft zum Erwerbseinkommen von Fr. 45'453.- hinzugerechnet.

2. a) Das kantonale Steueramt entscheidet gestützt auf die Untersuchung über die Einsprache. Es kann die Steuerfaktoren neu festsetzen und, nach Anhören des Steuerpflichtigen, die Veranlagung bzw. Einschätzung auch zu dessen Nachteil ändern (Art. 135 Abs. 1 DBG; § 142 Abs. 1 StG).

Für den Entscheid des kantonalen Steueramts gilt im Einspracheverfahren die *Offizialmaxime*. Das kantonale Steueramt stellt die Steuerfaktoren und den Steuertarif der steuerpflichtigen Person nach den Ergebnissen seiner eigenen (allenfalls gegenüber dem Veranlagungs- bzw. Einschätzungsverfahren ergänzten) Erhebungen fest. Die Anträge der Parteien sind für seinen Entscheid deshalb nicht bindend, und zwar nicht nur zugunsten der steuerpflichtigen Person, sondern auch im Interesse des Gemeinwesens als Steuergläubiger zu deren Ungunsten. Die steuerpflichtige Person muss also damit rechnen, dass das kantonale Steueramt die Einschätzung zu ihren Ungunsten ändert (Verböserung/Verschlechterung; *reformatio in peius*). Vor einer solchen Verböserung ist die steuerpflichtige Person jedoch anzuhören (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 135 N 5 f. DBG und § 142 N 6 f. StG).

Der Anspruch der steuerpflichtigen Person, vor einer Verböserung angehört zu werden, fusst auf ihrem Anspruch auf rechtliches Gehör. Ihr ist daher vor der Entscheidung Gelegenheit zur Stellungnahme zur beabsichtigten Verböserung zu geben. Dabei spielt es keine Rolle, ob das kantonale Steueramt seine Verböserung auf neue, im bisherigen Einschätzungsverfahren noch nicht erörterte Gesichtspunkte abstellen will oder ob es nur bereits diskutierte Punkte heranziehen möchte; es ist in jedem Fall eine Äusserungsmöglichkeit einzuräumen, wenn das kantonale Steueramt eine vom angefochtenen Entscheid abweichende Höhereinschätzung vornehmen will. Eine Verletzung des Anspruchs auf Anhörung vor einer Höhereinschätzung stellt eine schwere Gehörsverletzung dar (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 135 N 6 i.V.m. Art. 143 N 20 DBG und § 142 N 7 i.V.m. § 149 N 23 StG).

b) Der Pflichtige machte beschwerde- bzw. rekursweise geltend, dass er in seiner Einsprache die Gewährung des vollen Fahrkostenabzugs beantragt habe. Dieser sei ihm mit Veranlagungs- bzw. Einschätzungsvorschlag vom 12. September 2019 gewährt worden. Da einzig der Fahrkostenabzug strittig gewesen sei, habe er – vor Unterzeichnung der entsprechenden Zustimmungserklärungen – die Höhe des Einkommens nicht beachtet. Dessen Erhöhung um Fr. 6'051.- sei ohne irgendwelche Mitteilung oder Vermerk erfolgt. Deshalb habe er sie erst nach Erhalt der (angepassten) höheren Steuerrechnungen bemerkt.

Das kantonale Steueramt führte in Ziffer 4 der "Begründungen für Abweichungen" in der Berechnungsmitteilung zum "Einschätzungsvorschlag Einsprache" vom

12. September 2019 aus, dass es im Einsprachverfahren dieselben Befugnisse wie im Einschätzungsverfahren habe. Deshalb dürfe das Amt in seiner Funktion als Einsprachebehörde die Steuerfaktoren in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht vollumfänglich überprüfen, untersuchen und neu würdigen. Weiter dürfe es den Steuerpflichtigen und Dritte zur Mitwirkung an der Sachverhaltsermittlung anhalten. Dies führe im vorliegenden Fall zu einer Höherschätzung.

c) Am 4. April 2019 wurde der Pflichtige mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 38'100.- veranlagt bzw. eingeschätzt. Nach erhobener Einsprache und vollumfänglich gewährtem Fahrkostenabzug belief sich das steuerbare Einkommen gemäss dem "Veranlagungsvorschlag Einsprache" auf Fr. 41'100.- und gemäss dem "Einschätzungsvorschlag Einsprache" auf Fr. 39'100.-. Die Faktoren sind folglich sowohl betreffend die Direkte Bundessteuer als auch betreffend die Staats- und Gemeindesteuern höher als in der angefochtenen Veranlagung bzw. Einschätzung.

Der Grund für diese Erhöhung liegt in der Aufrechnung des Privatanteils für die Benutzung des Geschäftsfahrzeugs zur Zurücklegung des Arbeitswegs (E. 1) und wurde seitens des kantonalen Steueramts in der Berechnungsmitteilung erläutert. Diese Berechnungsmitteilung hat der Pflichtige zusammen mit dem Veranlagungs- bzw. Einschätzungsvorschlag Einsprache erhalten. Darin ersuchte das kantonale Steueramt den Pflichtigen, den Vorschlag zu prüfen und entweder die Zustimmungserklärung unterschrieben zu retournieren oder Einwendungen schriftlich und mit Belegen geltend zu machen.

Gemäss eigenen Angaben hatte sich der Pflichtige auf die Prüfung der (strittigen) Abzüge beschränkt und deshalb die Veränderung im Einkommen nicht bemerkt. Da ihm die Abzüge antragsgemäss gewährt worden seien, habe er die Zustimmungserklärung unterzeichnet und zurückgesandt. Der Pflichtige hat es sich folglich selbst zuzuschreiben, dass ihm das in den Zustimmungserklärungen ausgewiesene – im Vergleich zur Veranlagungsverfügung bzw. zum Einschätzungsentscheid – höhere steuerbare Einkommen erst nach Erhalt der angepassten Schlussrechnungen aufgefallen ist. Das kantonale Steueramt wies die Verböserung in der Berechnungsmitteilung aus und begründete sie eingehend. In den Begleitschreiben forderte es den Pflichtigen auf, die Vorschläge zu prüfen und räumte ihm Gelegenheit zur Stellungnahme ein.

Damit wurde dem Pflichtigen das rechtliche Gehör gewährt und die Verböserung wurde ihm – entgegen seiner Auffassung – rechtsgenüglich angezeigt.

d) Das kantonale Steueramt hat die im Einspracheverfahren vorgenommene Höherveranlagung bzw. Höhereinschätzung gehörig angezeigt, ausführlich begründet und dem Pflichtigen Gelegenheit gegeben, sich dazu zu äussern. Dadurch wurde sein Anspruch auf rechtliches Gehör gewährt und ist die Verböserung rechtsgültig erfolgt.

3. Die vorstehenden Erwägungen führen zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

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

[...]