



STEUERREKURSKOMMISSION III DES KANTONS ZÜRICH

3 ST.2009.3
3 DB.2009.1

Entscheid

3. Mai 2010

Mitwirkend:

Einzelrichter A. Widl und Sekretärin N. Obreschkow

In Sachen

A,

vertreten durch lic.oec.publ. Robert Meili,
Steuerberatung,
Mutschellenstrasse 4, 8002 Zürich,

**Rekurrent/
Beschwerdeführer,**

gegen

1. **Staat Zürich,**

2. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

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

**Rekursgegner,
Beschwerdegegnerin,**

betreffend

Einschätzung 2006 und Direkte Bundessteuer 2006

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) arbeitete in der Steuerperiode 2006 in unselbständiger Stellung als Journalist beim B in C, wo er als Wochenaufenthalter gemeldet war. In der Steuererklärung 2006 machte er übrige Berufskosten von Fr. 40'586.- geltend. Darin enthalten waren u.a. Lohnkosten von Fr. 28'026.- (einschliesslich AHV- und BVG-Beiträge) für D, die ihm beim Aufbau eines privaten Informationsarchivs behilflich war.

Das kantonale Steueramt schätzte den Pflichtigen am 30. Juli 2008 für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2006, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 41'400.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 17'000.- ein. Dabei würdigte es die geltend gemachten Lohnkosten als private Lebenshaltungskosten und liess stattdessen bei den übrigen Berufskosten nur den Pauschalabzug von Fr. 1'900.- zu. Am 12. September 2008 erging eine entsprechende Veranlagung betreffend die direkte Bundesteuer, Steuerperiode 2006, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 42'100.-.

B. Hiergegen erhobene Einsprachen wies das kantonale Steueramt am 26. November 2008 ab.

C. Mit Rekurs und Beschwerde vom 26. Dezember 2008 liess der Pflichtige der Steuerrekurskommission beantragen, nebst der Pauschale von Fr. 1'900.- und Wochenaufenthalterkosten von Fr. 10'200.- die Personalkosten für D als Berufskosten in Abzug zu bringen.

In der Rekurs- und Beschwerdeantwort vom 3. Februar 2009, zu welcher der Pflichtige am 2. März 2009 Stellung nahm, schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel.

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

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss § 25 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) bzw. Art 25 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) werden zur Ermittlung des Reineinkommens von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge abgezogen. Abzugsfähig im Bereich der unselbständigen Erwerbstätigkeit sind nach § 26 Abs. 1 StG bzw. Art. 26 Abs. 1 DBG die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte (lit. a), die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit (lit. b), die übrigen für die Ausübung des Berufs erforderlichen Kosten (lit. c) und die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten (lit. d). Nicht abzugsfähig sind u.a. die Aufwendungen für den Unterhalt des Steuerpflichtigen und seiner Familie sowie der durch die berufliche Stellung des Steuerpflichtigen bedingte Privataufwand (§ 33 lit. a StG, Art. 34 lit. a StG).

b) Für die Berufskosten nach Abs. 1 lit. a - c haben die Finanzdirektion und das Eidgenössische Finanzdepartement Pauschalansätze festgelegt. Dabei steht dem Steuerpflichtigen bezüglich Fahrkosten und den übrigen für die Ausübung des Berufs erforderlichen Kosten der Nachweis höherer Kosten offen (§ 26 Abs. 2 StG, Art. 26 Abs. 2 DBG). Innerhalb derselben Kategorie ist eine Kombination von effektiven Kosten und Pauschale ausgeschlossen (VGr, 4. November 1992, SB 92/0034, als Leitsatz wiedergegeben in RB 1992 Nr.23; zum vorinstanzlichen Entscheid siehe StE 1993 B 22.3 Nr. 48).

c) Unter dem Titel "Berufskosten" können nur die "notwendigen" bzw. "erforderlichen" Aufwendungen einkommensmindernd berücksichtigt werden. Notwendig bzw. erforderlich sind diejenigen Aufwendungen, die ihren Grund in der beruflichen Tätigkeit haben bzw. die durch die Einkommenserzielung verursacht werden, sei es, dass sie zum Zweck der Einkommenserzielung aufgewendet werden, sei es, dass sie Folge der einkommenserzielenden Tätigkeit bilden (Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2.A., 202, Art. 9 N 8 StHG). Als berufsnotwendige Gewinnungskosten gelten indes nicht sämtliche Aufwendungen, die irgendeinen Zusammenhang zur ausgeübten Tätigkeit aufweisen bzw. im weiteren Sinn ihren

Grund im Arbeitsverhältnis haben. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts erscheinen als berufsnotwendig vielmehr nur solche Kosten, welche in einem qualifiziert engen, d.h. rechtlich erheblichen (wesentlichen) Zusammenhang zur ausgeübten Tätigkeit stehen. Erforderlich ist mit anderen Worten ein wesentlicher Zusammenhang zwischen Art, Grund und Zweck der Ausgabe einerseits und der Natur der beruflichen Tätigkeit andererseits, während Aufwendungen, die vorwiegend mit der allgemeinen Lebenshaltung zusammenhängen bzw. die der Steuerpflichtige lediglich wegen eines persönlichen Bedürfnisses oder aus grösserer Bequemlichkeit getätigt hat, vom Abzug ausgeschlossen sind (RB 1991 Nr. 21 [Leitsatz]; StE 2000 B 22.3 Nr. 71; BGE 113 Ib 121 E. 3b; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 26 N 4).

d) Als steuermindernde Tatsachen sind Berufskosten vom Steuerpflichtigen geltend zu machen, hinreichend darzulegen und nachzuweisen.

2. Streitig ist, ob die an D im Jahr 2006 bezahlten "Unterlöhne" von Fr. 28'026.- (einschliesslich AHV- und BVG-Beiträge) neben der Pauschale von Fr. 1'900.- als übrige Berufskosten abzugsfähig sind. Nicht umstritten ist hingegen der Abzug der beantragten Wochenaufenthalterkosten von Fr. 10'200.-. Letztere wurden bereits im Veranlagungsverfahren sowohl bei den Staats- und Gemeindesteuern als auch bei der direkten Bundessteuer zum Abzug zugelassen.

a) Der Pflichtige ist unselbständig erwerbstätig und war im Jahr 2006 bei B als Redaktor für die touristischen Reiseinformationen zuständig. In diesem Zusammenhang arbeitete er mit Texten, Bildern, Grafiken und Karten. Zum Umfang seiner Aufgaben gehörten Themengebiete wie Fahrzeugtests und Zubehör, Zollformalitäten (Ein- und Ausfuhr, Visa, Fahrzeugpapiere, Einreisepapiere, Formulare), praktische Reiseinformationen, Routenberechnungssoftware, thematische Karten und Grafiken, Gesundheitsformalitäten (Impfungen, Warnungen), Strassengebühren, Verkehrsprognosen und -regeln, Tunnel-Sicherheitstests, Kindersitz- und Reifentests, Verbote, Bussen und dergleichen. Zusammengefasst musste er sämtliche länderspezifische Reglementierungen und Informationen abklären und zusammenstellen, die Reisende betreffen können. Diese Aufgabe war nach Darstellung des Pflichtigen ohne ein systematisch gegliedertes elektronisches Recherchenarchiv, nicht zu bewältigen. Sein bisheriges

teilweise digitalisiertes, teilweise in papierener Form in Ordnern oder Papierstapeln abgelegtes Datenmaterial hätte zu unscharfen, unvollständigen und ungenauen Berichten geführt.

b) Eine systematische Datenbank über aktuelle touristische Reiseinformationen mag dem Pflichtigen bei seiner Arbeit dienlich sein. Dennoch können die dem Pflichtigen in diesem Zusammenhang erwachsenen Kosten nicht als Gewinnungskosten für seine unselbständige Berufstätigkeit anerkannt werden, da – wie erwähnt – nicht sämtliche mit der Einkommenserzielung in Zusammenhang stehenden Kosten abzugsfähig sind. Der Einwand des Pflichtigen, dass selbständig und unselbständig Erwerbende hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von Gewinnungskosten aus Gründen der Rechtsgleichheit nicht grundsätzlich unterschiedlich behandelt werden dürfen, ist im vorliegenden Fall unbehelflich. Denn es bestehen zwischen diesen beiden Erwerbstätigkeiten erhebliche Unterschiede, die auch Auswirkungen auf die Art und den Umfang von Gewinnungskosten haben. Im Unterschied zum selbständig Erwerbenden, der auf eigene Rechnung durch Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital in frei bestimmter Selbstorganisation planmässig, anhaltend und nach aussen sichtbar zum Zweck der Gewinnerzielung am wirtschaftlichen Verkehr teil nimmt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 18 N 8), ist der unselbständig Erwerbende in eine bestehende Arbeitsorganisation eingebunden und befindet sich in einem ausgeprägten Abhängigkeitsverhältnis zum Arbeitgeber. U.a. ist er gemäss Art. 321 OR zur persönlichen Leistung der vertraglich übernommenen Arbeit verpflichtet, sofern nichts anderes verabredet ist oder sich aus den Umständen ergibt. Dafür muss ihm der Arbeitgeber nebst dem verabredeten Lohn alle durch die Ausführung der Arbeit notwendig entstehenden Auslagen ersetzen (Art. 322 Abs. 1 und 327a OR). Ferner hat ihn der Arbeitgeber mit jenen Geräten oder Material auszurüsten, die er für die Ausführung der Arbeit braucht (Art. 327 Abs. 1 OR). Stellt der Arbeitnehmer mit dem Einverständnis des Arbeitgebers die zur Arbeitsausführung benötigten Geräte oder Materialien selbst zur Verfügung, ist er dafür angemessen zu entschädigen, sofern nichts anderes verabredet oder üblich ist (Art. 327 Abs. 2). Aus arbeitsrechtlicher Sicht betrachtet fallen deshalb beim unselbständig Erwerbstitigen beträchtlich geringere Gewinnungskosten als beim Selbständigerwerbenden an; sie beschränken sich zur Hauptsache auf Auslagen für den Arbeitsweg, die auswärtige Verpflegung, Weiterbildung und übrige Berufskosten, wobei sich Letztere i.d.R. im Bereich der Pauschalen bewegen. Trotzdem kann es vorkommen, dass dem Arbeit-

nehmer bei der Arbeit Kosten erwachsen, die er selber trägt. In diesem Falle ist er trotz des arbeitsvertraglich unabdingbaren Anspruchs auf Auslagenersatz (Art. 327a OR) berechtigt, die betreffenden Kosten bei Überschreitung der Pauschale steuerlich abzuziehen, sofern sie betragsmässig und hinsichtlich ihrer beruflichen Begründetheit nachgewiesen und üblich sind und nicht im Wesentlichen privat veranlasst wurden.

c) Die Tatsache, dass der Pflichtige im Jahr 2006 (für die Zeit vom 1. August bis 30. November) rund 45% (Fr. 28'026.-) seines Jahres-Nettoeinkommens von Fr. 62'945.- aufwendete, um ein privates elektronisches Recherchenarchiv aufzubauen, ist ungewöhnlich. Denn unter normalen Umständen ist kaum ein Arbeitnehmer bereit, für Arbeiten, die er während der Arbeitszeit oder allenfalls während der Freizeit selber erledigen könnte und müsste, ohne Beanspruchung von Auslagenersatz beim Arbeitgeber einen derart hohen Anteil seines Nettoeinkommens aufzuwenden, um seine beruflichen Aufgaben besser erfüllen zu können. Der an D für erbrachte Hilfstätigkeiten in der Zeit vom 1. August 2006 bis 30. November 2006 bezahlte Bruttolohn von Fr. 6'767.- pro Monat ist zudem höher als der eigene Bruttolohn von monatlich Fr. 5'976.- (inkl. allfälliger 13. Monatslohn) für eine anspruchsvollere Journalistentätigkeit. Hinzu kommt, dass sich die Tätigkeit von D auf die elektronische Erfassung von früher gesammeltem, d.h. älterem Archivmaterial bezog. Die Archivierung solcher Daten weist unter dem Aspekt von Gewinnungskosten beschränkten Wert auf. Denn der Pflichtige ist bei B in erster Linie angestellt worden, um aktuelle länderspezifische Reglementierungen und Informationen aus der Reisebranche zusammenzutragen, die sich ohne persönliche Datenbank ebenso gut auch aus dem Internet beschaffen liessen.

All diese Umstände deuten darauf hin, dass der Pflichtige das Recherchenarchiv auf freiwilliger Basis und in erster Linie aufgrund von persönlichen Präferenzen aufgebaut hat. Demzufolge können die geltend gemachten Lohnkosten nicht als Berufskosten im Sinn von § 26 Abs. 3 lit. c resp. Art. 26 Abs. 3 lit. c DBG abgezogen werden und muss es bei der Gewährung der entsprechenden Berufskostenpauschale sein Bewenden haben.

Somit ist der Rekurs abzuweisen.

3. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens dem Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG, Art. 144 Abs. 1 DBG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

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

[...]