



STEUERREKURSKOMMISSION III DES KANTONS ZÜRICH

3 ST.2010.236

Entscheid

8. September 2010

Mitwirkend:

Einzelrichter Marcus Thalmann und Sekretärin Silvia Weigold

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch Diethelm Treuhand GmbH,
Russikerstrasse 71, 8320 Fehraltorf,

Rekurrenten,

gegen

Staat Zürich,

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

Rekursgegner,

betreffend
Einschätzung 2008

hat sich ergeben:

A. Gemäss Lohnausweis 2008 der C, in D, war B (nachfolgend die Pflichtige) im Jahr 2008 vom 1. Januar 2008 bis 30. April 2008 unselbständig erwerbstätig. In der Steuererklärung 2008 deklarierten die Pflichtige und deren Ehemann A (nachfolgend der Pflichtige) im Zusammenhang mit dieser unselbständigen Erwerbstätigkeit eine Weiterbildungspauschale von Fr. 400.- und eine Fahrradkostenpauschale von Fr. 700.-. Im Einschätzungsentscheid vom 14. Juni 2010 kürzte die Steuerkommissärin die beiden Pauschalen nach Massgabe der Beschäftigungsdauer (pro rata temporis) auf Fr. 134.- (Weiterbildungspauschale) und auf Fr. 234.- (Fahrradkostenpauschale).

B. In der Einsprache vom 17. Juni 2010 beantragten die Pflichtigen die Zulassung der Weiterbildungspauschale von Fr. 400.- und der Fahrradkostenpauschale von Fr. 700.-. Das kantonale Steueramt wies die Einsprache am 14. Juli 2010 ab.

C. Mit Rekurs vom 10. August 2010 erneuerten die Pflichtigen ihren mit der Einsprache gestellten Antrag. Zu dessen Begründung brachten sie vor, eine Anwendung von § 49 Abs. 3 und 4 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) und der Weisung des kantonalen Steueramts über die Umrechnung der Einkünfte und der Abzüge bei unterjähriger Steuerpflicht vom 6. Dezember 2002 (ZStB I Nr. 24/101) komme vorliegend nicht in Betracht, da keine unterjährige Steuerpflicht vorliege. In der vom Eidgenössischen Finanzdepartement erlassenen Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 (in der Fassung vom 19. Juni 2006, nachfolgend Berufskostenverordnung, SR.642.118.1, ZStB II Nrn. 63/012 und 63/040) und in der Verfügung der Finanzdirektion über die Pauschalierung von Berufsauslagen Unselbstständigerwerbender bei der Steuereinschätzung vom 23. Oktober 2006 (nachfolgend Berufsauslagenverfügung, ZStB I Nr. 17/202) würden Hinweise fehlen, wonach die Pauschalen für Weiterbildung und Fahrrad auf die Dauer der Erwerbstätigkeit zu kürzen wären. Einzig bei der Pauschale für die übrigen Berufskosten siehe Art. 7 Abs. 2 der Berufskostenverordnung eine Kürzungsmöglichkeit vor.

Das kantonale Steueramt beantragte in der Rekursantwort vom 17. August 2010 die Abweisung des Rechtsmittels.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Zur Ermittlung des Reineinkommens werden laut § 25 StG von den gesamten steuerbaren Einkünften u.a. die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen abgezogen. Abzugsfähig im Bereich der unselbstständigen Erwerbstätigkeit sind nach § 26 Abs. 1 StG die notwendigen Kosten für die Fahrt zwischen Wohn- und Arbeitsstätte (lit. a), die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtbetrieb (lit. b), die übrigen für die Ausübung des Berufs erforderlichen Kosten (wie Berufskleider und Fachliteratur; lit. c) und die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten (lit. d).

Für die Berufskosten gemäss § 26 Abs. 1 lit. a - c StG legt die Finanzdirektion Pauschalansätze fest und steht dem Steuerpflichtigen im Fall der Arbeitswegkosten sowie der übrigen Berufsauslagen (lit. a und c) zudem der Nachweis höherer Kosten offen (§ 26 Abs. 2 StG). Gestützt darauf hat die Finanzdirektion die Berufsauslagenverfügung erlassen. Gemäss Ziff. I/1 dieser Verfügung können Unselbstständigerwerbende als notwendige Berufsauslagen bei ständiger Benutzung eines Fahrrades im Jahr einen Betrag von Fr. 700.- geltend machen. Für die mit der Berufsausübung zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten ist ein Abzug von Fr. 400.- vorgesehen (Ziffer I/4 der Verfügung).

b) Der Gesetzgeber darf zur Vereinfachung der Steuerveranlagung schematische Lösungen wählen, auch wenn sie die rechtsgleiche Behandlung aller Steuerpflichtigen nicht im gewünschten Mass restlos gewährleisten. So sind auch vereinfachende Vorschriften zulässig, wenn sie in sachlich vertretbaren Grenzen rein veranlagungsökonomisch begründet sind und keine Privilegien begründen, welche mit den aus Art. 8 Abs. 1 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) fliessenden Grundsätzen einer rechtsgleichen Besteuerung nicht unvereinbar sind. Gründe der Praktikabilität rechtfertigen nicht jede beliebige Schematisierung (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommen-

tar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, VB zu StG, N 65 mit zahlreichen Hinweisen).

c) Ein Erlass verstösst gegen das Gebot der Rechtsgleichheit, wenn er rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen, wenn also Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu StG, N 52 ff. mit zahlreichen Hinweisen auf die verwaltungs- und bundesgerichtliche Rechtsprechung, auch zum Folgenden; Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. A., 2006, N 497). Die Frage, ob für eine rechtliche Unterscheidung ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen ersichtlich ist, kann zu verschiedenen Zeiten verschieden beantwortet werden, je nach den herrschenden Anschauungen und Verhältnissen. Das Gebot der Rechtsgleichheit wird in Bezug auf die Steuern konkretisiert durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Verhältnismässigkeit der Steuerbelastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Nach den Prinzipien der Gleichmässigkeit der Besteuerung und der Verhältnismässigkeit der Belastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sind Steuerpflichtige bei gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen gleich zu besteuern; verschiedenen tatsächlichen Verhältnissen, die sich auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit auswirken, ist durch eine unterschiedliche Steuerbelastung Rechnung zu tragen.

d) Das Gesetz ist in erster Linie aus sich selbst heraus, d.h. nach Wortlaut, systematischer Stellung, Sinn und Zweck sowie den ihm zugrunde liegenden Wertungen, aber auch nach der Entstehungsgeschichte auszulegen (vgl. BGE 123 II 464 E. 3a; 124 II 241 E. 3; 124 II 265 E. 3a). Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut; doch ist dieser allein nicht massgebend. Vom Wortlaut kann abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Bestimmung wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben (vgl. BGE 124 II 265 E. 3a mit Hinweisen). Die allgemeinen, aus Art. 1 des Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 abgeleiteten Auslegungsregeln sind auch für das Steuerrecht massgebend (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 9. A., 2001, S. 155 ff.). Da der Bund nach Art. 129 Abs. 1 BV die Harmonisie-

rung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden anstrebt, sind die üblichen Auslegungselemente im Steuerrecht durch harmonisierungsspezifische Elemente zu ergänzen (Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 1 N 26 ff. StHG; BGr, 8. Januar 1999, 2A.214/1997).

e) Ergibt die Auslegung einer gesetzlichen Regelung indessen, dass diese für eine bestimmte Frage keine Antwort enthält, so liegt eine Lücke vor (Häfelin/Müller/Uhlmann, N 233 ff.). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung muss der Richter die Gesetzeslücke schliessen, wenn die gesetzliche Regelung nach den dem Gesetz zugrunde liegenden Wertungen und Zielsetzungen als unvollständig und daher ergänzungsbedürftig erscheint (Häfelin/Müller/Uhlmann, N 246 mit Hinweisen). Insbesondere ist eine durch den Richter zu schliessende Lücke zu bejahen, wenn eine Vorschrift in sinnwidriger Weise Unterscheidungen unterlässt, die nach aller Vernunft in den zu regelnden tatsächlichen Verhältnissen zu treffen wären (BGE 122 I 255, 121 III 226, 108 Ia 297), namentlich wenn das Rechtsgleichheitsgebot das Schliessen der Lücke gebietet (Rhinow/Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung Ergänzungsband, 1990, Nr. 23 B).

f) Das Gesetz und insbesondere die Berufsauslagenverfügung enthalten keine Regelung für die Frage, ob die Fahrradkosten- und die Weiterbildungskostenpauschale bei nicht ganzjähriger unselbstständiger Erwerbstätigkeit zu kürzen ist. Es liegt demgemäss eine Lücke vor. Diese muss, wie oben dargelegt, vom Richter geschlossen werden, wenn die Regelung als unvollständig und daher ergänzungsbedürftig erachtet werden muss.

Die Fahrradkostenpauschale von Fr. 700.- und die Weiterbildungskostenpauschale von Fr. 400.- sind als absolute Beträge unabhängig von der Höhe des unselbstständigen Erwerbseinkommens in einem Steuerjahr. Sie sind auf den Normalfall und damit auf die Verhältnisse eines Steuerpflichtigen zugeschnitten, welcher während eines ganzen Steuerjahrs unselbstständig erwerbstätig war. Würde man bei einer nicht ganzjährigen Erwerbstätigkeit auf die Kürzung dieser Pauschale verzichten, so würde man den betreffenden Steuerpflichtigen gegenüber den ganzjährig Erwerbstätigen in einer Weise bevorzugen, welche nicht mit dem Rechtsgleichheitsgebot vereinbar wäre. Es liegt somit eine durch den Richter zu schliessende Lücke vor. Die Lückenfüllung erfolgt sinnvollerweise durch eine lineare Kürzung, abhängig von der Zeitdauer der

Erwerbslosigkeit, wie dies die Rekursgegnerin im angefochtenen Einspracheentscheid tat (vgl. auch Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 17. März 1998; 2 Abs. 3 der Steuerverordnung Nr. 13 [Abzüge für Berufskosten] des Regierungsrats des Kantons Solothurn vom 19. Mai 1987).

Die Rekursgegnerin wies im Einspracheentscheid darauf hin, dass die Pflichtige mit der Pensionierung ihre unselbständige Erwerbstätigkeit definitiv aufgab. Die Pflichtigen sind dieser Darstellung nicht entgegengetreten, so dass angenommen werden kann, dass sie zutrifft. Im Unterschied zu einem Arbeitnehmer, welcher im Laufe eines Jahrs arbeitslos wurde, entfiel mit der Pensionierung der Pflichtigen das Bedürfnis nach beruflicher Weiterbildung. Ein Arbeitsloser muss hingegen weiterhin um seine Weiterbildung bemüht sein, um seine Position auf dem Arbeitsmarkt zu erhalten und / oder zu verbessern. Bei einem Arbeitslosen rechtfertigt sich daher eine Kürzung der Weiterbildungspauschale nicht (StRK I, 24. März 2003, 1 ST.2003.38; StRK III, 27. Oktober 2003, 3 ST.2003.330).

Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses.

2. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten den Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]