

BGer 2C 745/2017 vom 21. September 2017

Bundesgericht, 2017-09-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_745_2017

FR: TF 2C 745/2017 du 21 septembre 2017

IT: TF 2C 745/2017 del 21 settembre 2017

Regeste

Staats- und Gemeindesteuer des Kantons Zürich 2014 und direkte Bundessteuer 2014 |
Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Die Sachurteilsvoraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen vor (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 2 lit. d, Art. 90, Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 146 DBG [SR 642.11] und Art. 73 StHG [SR 642.14]). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

E. 1.2

Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG ; BGE 142 I 155 E. 4.4.5 S. 157) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG ; BGE 141 V 234 E. 2 S. 236).

E. 1.3

Abweichend davon prüft das Bundesgericht die Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (unter Einschluss der Grundrechte) und von kantonalem (einschliesslich kommunalem) und interkantonaalem Recht nur, falls eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG ; qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit). Wird keine Verfassungsrüge erhoben, kann das Bundesgericht eine Beschwerde selbst dann nicht gutheissen, wenn eine Verfassungsverletzung tatsächlich vorliegt (zum Ganzen BGE 142 I 99 E. 1.7.2 S. 106).

E. 1.4

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG ; BGE 142 I 155 E. 4.4.3 S.156). II. Direkte Bundessteuer

E. 2.1

Von den steuerbaren rohen Einkünften (Art. 16 Abs. 1 DBG ; Urteile 2C_82/2017 / 2C_83/2017 vom 21. Juni 2017 E. 5.1, zur Publ. vorgesehen; 2C_342/2016 / 2C_343/2016 vom 23. Dezember 2016 E. 2.2.1, in: ASA 85 S. 505, StE 2017 B 21.1 Nr. 27) können die gesetzlich vorgesehenen Abzüge getätigt werden. Die Pflicht zur rechtsatzmässigen Ausgestaltung des Steuertatbestandes erfasst auch die Abzüge (Urteil 2C_334/2014 vom 9. Juli 2015 E. 2.4.3, in: ASA 84 S. 252; 2C_858/2014 vom 17. Februar 2015 E. 2.1). Dies ist Ausdruck des im Abgaberecht streng ausgeprägten Legalitätsprinzips (Art. 127 Abs. 1 BV ; BGE 143 I 220 E. 5.1 S. 224; 143 II 87 E. 4.5 S. 93; 142 II 182 E. 2.2.1 S. 186).

E. 2.2.1

In systematischer Hinsicht finden sich im Steuerrecht organische Abzüge (Gewinnungskosten), anorganische Abzüge und Sozialabzüge (YVES NOËL, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire romand zum LIFD, 2. Aufl. 2017 [nachfolgend: Comm. LIFD], N. 5 zu Art. 25 DBG ; PETER LOCHER, Kommentar DBG, I. Teil, 2001, N. 7 zu Art. 25 DBG). Unter die Gewinnungskosten fallen namentlich die Kosten der Ausübung der unselbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 26 DBG) und die gesetzlich umschriebenen Kosten des Privatvermögens (Art. 32 DBG). Der Betrag, der sich nach Abzug der Gewinnungskosten von den Roheinkünften einstellt, widerspiegelt die objektive Leistungsfähigkeit einer steuerpflichtigen Person (LOCHER, a. a. O., N. 8 zu Art. 25 DBG). Die ursprüngliche Konzeption schlug sich im finalen Gewinnungskostenbegriff nieder. Danach waren einzig die Ausgaben zur Erzielung von Einkommen abzugsfähig (exigence finaliste , so NOËL, in: Comm. LIFD, N. 12 zu Art. 25 DBG). Dem kausalen Gewinnungskostenbegriff zufolge qualifizieren dagegen die bei der Erzielung von Einkommen anfallenden Ausgaben als Abzüge (exigence causale , so wiederum NOËL, in: Comm. LIFD, N. 12 zu Art. 25 DBG ; zum Ganzen: LOCHER, a. a. O., N. 10 ff. zu Art. 25 DBG ; JEAN-BLAISE ECKERT, in: Comm. LIFD, N. 7 ff. zu Art. 26 DBG).

E. 2.2.2

Die Lehre folgt heute, was den Bereich der Gewinnungskosten zur Erzielung von Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit betrifft, wohl geschlossen dem kausalen Ansatz (LOCHER, a. a. O., N. 2 zu Art. 26 DBG ; NOËL, in: Comm. LIFD, N. 12 zu Art. 25 DBG ; ECKERT, in: Comm. LIFD, N. 7 zu Art. 26 DBG ; FELIX RICHNER/WALTER FREI/ STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 6 zu Art. 25 DBG). Es wird aber auch vorgebracht, dass der finale Aspekt nicht gänzlich ausgeblendet werden dürfe (MARKUS REICH/SILVIA HUNZIKER, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar DBG, 3. Aufl. 2017 [nachfolgend: Komm. DBG], N. 8 zu Art. 25 DBG). Dieser eher pragmatische Ansatz kommt der bundesgerichtlichen Praxis zumindest sehr nahe. Danach gelten diejenigen Auslagen als Gewinnungskosten, die erstens "wesentlich durch die Erzielung von Einkommen verursacht bzw. veranlasst sind" (Erfordernis der Verursachung) und "deren Vermeidung der steuerpflichtigen Person nicht zumutbar ist" (Erfordernis der Unzumutbarkeit; BGE 124 II 29 E. 3a S. 32; Urteil 2C_692/2013 / 2C_693/2013 vom 24. März 2014 E. 4.3, in: ASA 82 S. 740, StR 69/2014 S. 531), was sowohl finale als auch kausale Kosten umfassen kann (BGE 142 II 293 E. 3.1 S. 298 f.).

E. 2.3

Der allgemeine Gewinnungskostenbegriff, wie er aus Art. 25 DBG hervorgeht, hat für die Zwecke der unselbständigen Erwerbstätigkeit in Art. 26 DBG eine Verdeutlichung erfahren. Was die Berufswegkosten betrifft, können nach Art. 26 Abs. 1 lit. a DBG die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte abgezogen werden. In der Fassung vom 21. Juni 2013, die am 1. Januar 2016 in Kraft trat, herrscht darüber hinaus ein Maximalbetrag von Fr. 3'000.--. Mit diesem Abzug folgt das Bundessteuergesetz dem sog. "Fabrikatorprinzip" (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a. a. O., N. 14 zu Art. 26 DBG). Im Anschluss daran erliess das Eidgenössische Finanzdepartement die Verordnung vom 10. Februar 1993 über den Abzug der Berufskosten unselbständig Erwerbstätiger (SR 642.118.1; nachfolgend: BKV). Gemäss Art. 5 Abs. 1 BKV in der hier massgebenden ursprünglichen Fassung können als notwendige Kosten für Fahrten zwischen

Wohn- und Arbeitsstätte bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel die tatsächlich entstehenden Auslagen abgezogen werden. Steht kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung oder ist dessen Benützung objektiv unzumutbar, so können die Kosten des privaten Fahrzeugs gemäss den Pauschalen nach Art. 3 BKV abgezogen werden (Art. 5 Abs. 3 BKV in der ursprünglichen Fassung). Für Motorräder mit weissem Kontrollschild und Autos ist ein Kilometeransatz anwendbar. Dagegen besteht für Fahrräder, Motorfahrräder und Motorräder mit gelbem Kontrollschild eine feste Pauschale von Fr. 700.-- pro Jahr (Anhang 1 zur BKV).

E. 2.4.1

Das beschwerdeführende KStA/ZH stellt sich auf den Standpunkt, Art. 5 BKV schliesse die Kumulation von öffentlichem Verkehrsmittel und privatem Fahrzeug aus. Dieser Sichtweise ist nicht zu folgen. Ausgangspunkt bildet Art. 26 Abs. 1 lit. a DBG , wonach die notwendigen Kosten für "Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte" geltend gemacht werden können. Auf welche Weise der Berufsweg zurückgelegt wird, lässt das Gesetz offen, zumal es ohnehin nicht Sache des Steuerrechts sein kann, Vorschriften zur Gestaltung des Berufswegs zu machen. Nach der BKV ergibt sich zwar insofern eine Präferenz für den öffentlichen Verkehr, als die Kosten des Privatfahrzeugs nur subsidiär geltend gemacht werden können. So sind gemäss Art. 5 Abs. 3 BKV in der hier massgebenden Fassung die Kosten des privaten Fahrzeugs (nur) massgebend, sofern kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung steht oder dessen Benützung objektiv unzumutbar ist. Damit verfolgen Verwaltung und Gerichte eine gewisse Lenkungswirkung (BRUNO KNÜSEL/CLAUDIA SUTER, in: Komm. DBG, N. 8 zu Art. 26 DBG). Bei aller Präferenz schliesst das Gesetz aber weder die Kosten des privaten Fahrzeugs aus noch sieht es überhaupt vor, dass der Arbeitsweg "artrein" - entweder ausschliesslich mit privatem oder öffentlichem Verkehrsmittel - zu bewältigen wäre.

E. 2.4.2

In der Praxis, die von immer längeren Berufswegen geprägt ist, dürfte es zunehmend zu einem "Systembruch" oder "Split" kommen, indem hintereinander mehrere Verkehrsmittel benützt werden, um ans Ziel zu gelangen. Dieser Realität will und kann sich das Verordnungsrecht nicht verschliessen, zumal hierzu ohnehin keine gesetzliche Grundlage besteht. Eine derartige Einschränkung der Handlungsfreiheit der steuerpflichtigen Personen bedürfte in jedem Fall einer gesetzlichen Grundlage. Daran fehlt es, zumal eine derart künstliche Vorgabe weder volkswirtschaftlich noch steuerrechtlich wünschbar wäre. Gegenteilig kann es die Produktivität nur positiv beeinflussen, wenn die Werkstätigen nach dem für sie kürzesten Arbeitsweg suchen. Dies schliesst nicht aus, dass grundsätzlich nur die Kosten des öffentlichen Verkehrs abzugsfähig sind, kommt doch hier der Lenkungsgedanke ins Spiel, den das Bundesgericht bis dahin bei Prüfung von Auslegung und Anwendung der BKV nie beanstandet hat. Dieser bedeutet aber nicht, dass zwingend nur alternativ Kosten des öffentlichen oder des privaten Verkehrs abziehbar wären.

E. 2.4.3

Nichts an den bisherigen Ausführungen ändert, dass die Velopauschale von Fr. 700.--, gemessen an der Kilometerpauschale für Autos von Fr. 0.70, einer jährlichen Fahrleistung von 1'000 Kilometern entspricht. Es trifft zwar zu, dass mit dem Auto an 220 Arbeitstagen je rund 4,5 Kilometer zurückgelegt werden könnten, sodass das Velo bei einem noch kürzeren Arbeitsweg zu einem höheren Abzug führt als das Auto. Pauschalierungen und

Schematisierungen sind im Abgaberecht, das ein Massenfallrecht ist, ebenso verbreitet wie zulässig (Urteil 2C_519/2016 vom 4. September 2017 E. 3.6.4). Sie sind insbesondere dann rechtsgleich und willkürfrei, wenn sie sich an einem Durchschnittsverhalten orientieren (vgl. Urteil 2C_243/2012 vom 12. Juli 2012 E. 3.3, in: StE 2012 B 72.14.2 Nr. 40). Dies ist hier der Fall. Der Ordnungsgeber hat sich eine bestimmte durchschnittliche Fahrleistung vor Augen gehalten. Allein der Umstand, dass diese unterschritten oder übertroffen werden kann, schliesst die Zulässigkeit des Abzugs im Einzelfall nicht aus.

E. 2.5.1

Fraglich kann vorliegend nur sein, wie es sich mit dem Erfordernis der Unzumutbarkeit verhält (Art. 5 Abs. 3 BKV). Tatsächlich hat das Bundesgericht, wie das KStA/ZH insoweit zutreffend ausführt, eine Praxis zur Frage der Zumutbarkeit entwickelt. Unzumutbarkeit besteht danach, wenn die steuerpflichtige Person gebrechlich oder kränklich ist, wenn die nächste Haltestelle eines öffentlichen Verkehrsmittels weit von der Wohn- oder Arbeitsstätte entfernt ist, wenn Arbeitsbeginn und Arbeitsschluss zu nicht fahrplanmässigen Zeiten erfolgen oder wenn sie ganz allgemein für ihre Berufsausübung auf ein Motorfahrzeug angewiesen ist (so etwa Urteil 2C_807/2011 vom 9. Juli 2012 E. 2.3.1, in: StE 2012 B 97.41 Nr. 25, StR 67/2012 S. 677). In den Fällen, die zu dieser Praxis führten, ging es aber durchwegs darum, ob es sich rechtfertigt, die Kosten des Autos (anstelle des öffentlichen Verkehrsmittels) zum Abzug zuzulassen. Diese Grenzziehung folgt insofern eigenen Gesetzmässigkeiten, als eine Präferenz für das öffentliche Verkehrsmittel besteht (vorne E. 2.4.1). Soweit es um die Abgrenzung zwischen Fussmarsch und Busfahrt einerseits und Velofahrt andererseits geht, entfällt diese Bevorzugung des öffentlichen Verkehrs. Entscheidend kann mit Blick auf das Gesetz nur sein, ob die Velofahrt, die gegenüber dem Fussmarsch mit zusätzlichen Kosten verbunden ist, einen inneren, wirtschaftlichen Bezug zur Sphäre der Einkommenserzielung aufweist (vorne E. 2.2.2).

E. 2.5.2

Entsprechend stellt sich die Frage von vornherein in einem andern Licht. Wenn der Veloabzug selbst bei einem Arbeitsweg von zwei Kilometern (ohne mittägliche Rückkehr) oder von lediglich einem Kilometer (wenn die Mittagspause zuhause verbracht wird) gewährt wird, liegt es auf der Hand, dass der Ordnungsgeber nahezu jede Velofahrt zur Arbeitsstätte und zurück als "wirtschaftlich durch die Erwerbstätigkeit veranlasst" erachtet. Kein Unterschied besteht, wenn das Velo (nur) dazu dient, den öffentlichen Verkehr zu erreichen. Eine Differenzierung anhand dessen, ob der Berufsweg mit verschiedenartigen Verkehrsmitteln bewältigt wird, findet im Gesetz keine Stütze. Dies würde im Übrigen steuerpflichtige Personen, die nicht in Zentrumsnähe wohnen und durchgängig auf den öffentlichen Verkehr zurückgreifen können, erheblich benachteiligen. Das DBG findet auch auf Randregionen Anwendung. Dies gilt es zu berücksichtigen, auch wenn der vorliegende Fall in der Agglomeration Zürich angesiedelt ist.

E. 2.5.3

Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG ; vorne E. 1.4) legt der Steuerpflichtige seinen Berufsweg teils mit dem Velo, teils mit der S-Bahn zurück. Die Vorinstanz geht bei einem Fussmarsch und der Benützung des Busses von einem Zeitbedarf von gut 16 Minuten pro Weg aus, während sie bei Benützung des Velos zu einer Dauer von etwa acht Minuten gelangt. Das KStA/ZH

beanstandet die Berechnung (nur) im Umfang einiger weniger Minuten. Dies vermag am Ergebnis kaum etwas zu ändern, zumal die Kritik an den vorinstanzlichen Feststellungen appellatorisch bleibt und der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit nicht genügt (vorne E. 1.3). Das Bundesgericht hat damit davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige rund eine Viertelstunde pro Tag einspart, wenn er sein Velo einsetzt.

E. 2.5.4

Bei einer Zeitersparnis von einer Viertelstunde pro Arbeitstag ist es einsichtig, dass die Velofahrt bevorzugt wird. Die erforderliche Kausalität liegt vor. Wie gross der zeitliche Gewinn letztlich aber genau ist, spielt freilich keine ausschlaggebende Rolle. Denn es darf vermutet werden, dass der Veloabzug nicht zuletzt auf Konstellationen wie den vorliegenden Fall zugeschnitten ist. Der Steuerpflichtige bewältigt den Berufsweg auf zugleich ökonomische wie ökologische Weise. Indem er den Bus meidet, trägt er dazu bei, dass die öffentlichen Verkehrsmittel in den Stosszeiten nicht weiter ausgebaut werden müssen. Auch dem pauschalen Veloabzug darf eine gewisse Lenkungswirkung zugeschrieben werden. Dass der Steuerpflichtige das Velo tatsächlich benutzt, ist vorinstanzlich festgestellt. Vor diesem Hintergrund hat die Vorinstanz bundesrechtskonform erwogen, der Abzug sei ihm zu gewähren. Es ist, auch mit Blick auf den verhältnismässig geringfügigen Abzug, insgesamt eine grosszügige Praxis am Platz. Anders könnte es sich freilich verhalten, wenn die Haltestelle des öffentlichen Verkehrs gewissermassen vor dem Haus liegt und der Einsatz des Velos nicht nachgewiesen werden kann.

E. 2.6

Damit erweist die Beschwerde sich als unbegründet, weshalb sie, soweit die direkte Bundessteuer betreffend, abzuweisen ist. III. Staats- und Gemeindesteuer des Kantons Zürich

E. 3

Die Rechtsfrage stellt sich im Anwendungsbereich des harmonisierten Steuerrechts von Kantonen und Gemeinden in derselben Weise (Art. 9 Abs. 1 StHG). Sie ist damit rein bundesrechtlicher Natur. Es kann daher im Grundsatz auf das Gesagte verwiesen werden. Zu berücksichtigen ist immerhin, dass das Harmonisierungsrecht - wie auch das DBG - keine betragliche Obergrenze festsetzt. Das hier massgebende Recht des Kantons Zürich sieht wie der Bund eine Obergrenze von Fr. 700.-- vor (Verfügung der Finanzdirektion des Kantons Zürich vom 27. Oktober 2008 über die Pauschalisierung von Berufsauslagen Unselbständigerwerbender). Dem Abzug kommt damit keine grössere Bedeutung zu als auf Bundesebene. Auch unter diesem Gesichtspunkt kann auf die Ausführungen zur direkten Bundessteuer verwiesen werden. Die Beschwerde ist auch hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich abzuweisen. IV. Kosten und Entschädigung

E. 4

Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Kanton Zürich aufzuerlegen, der in seinem amtlichen Wirkungskreis tätig wird und Vermögensinteressen wahrnimmt (Art. 66 Abs. 4 BGG). Dem Steuerpflichtigen, der sich nicht zu äussern hatte und ohnehin nicht anwaltlich vertreten ist, steht keine Parteientschädigung zu (Art. 68 Abs. 1 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.