

**Art. 9 Abs. 1 StHG; Art. 28 StG; Art. 3 BKV; § 18 Abs. 1 und § 19 Abs. 1 StV. Abzug von Berufskosten bei unselbständiger Erwerbstätigkeit im Zusammenhang mit der Ausrichtung von Erwerbsausfallentschädigungen für Militärdienst (OGE 66/2006/32 vom 28. Dezember 2006)**

Veröffentlichung im Amtsbericht vorgesehen.

*Wird eine Erwerbstätigkeit wegen Militärdienstleistung nicht ganzjährig ausgeübt, können Berufskosten im Zusammenhang mit der Ausrichtung von Erwerbsausfallentschädigungen grundsätzlich abgezogen werden. Weiterbildungs- und Umschulungskosten sowie die übrigen für die Ausübung des Berufs erforderlichen Kosten sind bei einem längeren Militärdienst nicht anteilmässig zu kürzen.*

R. konnte nach Abschluss seiner Lehre bis 31. Oktober 2005 befristet in seinem ehemaligen Lehrbetrieb weiterarbeiten. Danach absolvierte er die Rekrutenschule und erhielt von der Ausgleichskasse eine Erwerbsausfallentschädigung. In der Steuererklärung 2005 zog er für eine ganzjährige unselbständige Erwerbstätigkeit als Berufsauslagen unter anderem übrige Berufskosten von Fr. 1'900.– sowie Weiterbildungs- und Umschulungskosten von Fr. 400.– ab. Die Steuerverwaltung und auf Einsprache hin die Steuerkommission anerkannten die Abzüge für den Erwerbszeitraum vom 1. Januar bis 31. Oktober 2005 nur anteilmässig. Einen hiegegen gerichteten Rekurs von R. hiess das Obergericht in den genannten Punkten gut.

*Aus den Erwägungen:*

2.– a) Umstritten ist ..., ob der Rekurrent für eine ganzjährige unselbständige Erwerbstätigkeit Berufskosten im Sinn von Art. 28 des Gesetzes über die direkten Steuern vom 20. März 2000 (StG, SHR 641.100) beanspruchen und damit ... Berufskosten in Höhe von Fr. 1'900.– sowie Weiterbildungs- und Umschulungskosten in Höhe von Fr. 400.– geltend machen könne.

...

b) Nach Art. 9 Abs. 1 Satz 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG, SR 642.14) unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte, insbesondere solche aus unselbständi-

ger und selbständiger Erwerbstätigkeit, aus Vermögensertrag, eingeschlossen die Eigennutzung von Grundstücken, aus Vorsorgeeinrichtungen sowie aus Leibrenten. Auch alle an Stelle des Erwerbseinkommens tretenden Ersatz-einkünfte wie aus einer Kranken-, Unfall-, Invaliden-, Militär- und Arbeitslosenversicherung ausgerichtete Leistungen unterliegen der Besteuerung. Die Entschädigung der Erwerbsersatzordnung sind als Erwerbsersatz-einkünfte damit steuerbar (*Richner/Frei/Kaufmann/Meuter*, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2006, § 23 N. 18, S. 362).

Das steuerbare Einkommen ergibt sich aus dem um bestimmte Abzüge verminderten Roheinkommen. Nach Art. 9 Abs. 1 StHG sind von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge abzurechnen. Harmonisierungsrechtlich sind damit nicht sämtliche Ausgaben abziehbar, die mit der Erzielung der Einkünfte in irgendeinem Zusammenhang stehen oder die anlässlich der Einkommenserzielung verausgabt worden sind, sondern nur die zu ihrer Erzielung *notwendigen Aufwendungen*. Die Abziehbarkeit von Aufwendungen setzt damit voraus, dass ein qualifiziert enger Konnex zwischen den getätigten Ausgaben und den erzielten Einkünften vorliegt. Abzugsfähig sind Berufskosten, wenn deren Vermeidung dem Steuerpflichtigen nach wirtschaftlichem Ermessen nicht zumutbar ist (*Markus Reich* in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. 1/I, Basel/Genf/München 2002, Art. 25 N. 7, S. 285; *Klöti-Weber/Siegrist/Weber*, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Bd. 1, 2. A., Muri-Bern 2004, § 34 N. 9, S. 413; BGE 124 II 32 E. 3a mit Hinweisen; 113 Ib 118 E. 2c). Die Gewinnungskosten unterscheiden sich dadurch von den nicht abzugsfähigen privaten Lebenshaltungskosten wie beispielweise Auslagen, die wohl im Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen stehen, die aber lediglich wegen eines persönlichen Bedürfnisses oder aus grösserer Bequemlichkeit getätigt wurden. Was vom Arbeitgeber finanziert wird, stellt ferner für den Arbeitnehmer keine Kosten dar (*Reich*, Art. 26 N. 5, S. 292).

c) Gemäss Art. 28 Abs. 1 lit. b–d StG können als Berufskosten bei un-selbständiger Erwerbstätigkeit die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte, die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten und die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten abgezogen werden. Für die Berufskosten nach Art. 28 Abs. 1 lit. a–e werden durch den Regierungsrat Pauschalansätze festgelegt; im Falle von Abs. 1 lit. a und c–e steht den Steuerpflichtigen der Nachweis höherer Kosten offen (Art. 28 Abs. 2 StG). § 18 Abs. 1 der Verordnung über die direkten Steuern vom 26. Januar 2001 (StV, SHR 641.111) erklärt dabei die massgebliche Verordnung des Bundes über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundes-

steuer vom 10. Februar 1993 (BKV, SR 642.118.1) auch für die Kantons- und Gemeindesteuern für direkt anwendbar. Die dort im Anhang festgesetzten Pauschalabzüge sind gemäss § 18 Abs. 1 Satz 2 StV in der Wegleitung zur Steuererklärung abzudrucken. § 19 Abs. 1 StV bestimmt sodann, dass der Pauschalabzug für *Weiterbildungs- und Umschulungskosten* Fr. 400.– beträgt.

*Verpflegungskosten* sind abzugsfähig, wenn der Steuerpflichtige wegen grosser Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsstätte oder wegen zu kurzer Essenspause eine Hauptmahlzeit nicht zu Hause einnehmen kann (Art. 6 Abs. 1 lit. a BKV). Nach Art. 6 i.V.m. Art. 3 BKV i.V.m. dem Anhang der Verordnung beträgt der Pauschalabzug der Mehrkosten für Verpflegung pro Hauptmahlzeit und Tag Fr. 14.– beziehungsweise höchstens Fr. 3'000.– pro Jahr. Die Pauschale für *übrige Berufskosten* beträgt 3 % des Nettolohns, mindestens im Jahr Fr. 1'900.– und höchstens Fr. 3'800.–.

Wird die Erwerbstätigkeit infolge Erwerbsaufnahme oder -aufgabe nicht während der ganzen Steuerperiode (1. Januar bis 31. Dezember 2005) ausgeübt, sind die Berufsauslagen, soweit sie als Pauschalen ausgestaltet sind, zur Ermittlung des steuerbaren Einkommens auf die Dauer der Erwerbstätigkeit umzurechnen, weil sich die Pauschalen auf das ganze Jahr beziehen.

d) Vorliegend hat der Rekurrent seine Erwerbstätigkeit bis 31. Oktober 2005 ausgeübt. Die Frage, ob sein Militärdienst vom 7. November 2005 bis 13. April 2006 eine Aufgabe oder einen Unterbruch der Erwerbstätigkeit darstelle, braucht keine besonderen Ausführungen. Nach allgemeiner Auffassung gilt die Rekrutenschule als Unterbruch und nicht als Aufgabe der Erwerbstätigkeit (*Agner/Jung/Steinmann*, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Zürich 1995, Art. 33 N. 27, S. 142; OGE vom 3. Dezember 2004 i.S. F., E. 2a, Amtsbericht 2004, S. 162). Die Erwerbsausfallentschädigungen sind bei vorübergehendem Unterbruch der Erwerbstätigkeit für Militär-, Zivilschutz- und Zivildienst sowie bei Taggeldern aus Arbeitslosen-, Kranken-, Unfall- und Invalidenversicherung dem Erwerbseinkommen gleichgestellt (*Richner/Frei/Kaufmann/Meuter*, § 23 N. 18, S. 362; *Agner/Jung/Steinmann*, Art. 33 N. 27, S. 142; *Alexandra Rumo-Jungo*, Bundesgesetz über Ergänzungsleistungen zur Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung, Zürich 1994, S. 237).

aa) ...

bb) Ferner macht der Rekurrent einen Pauschalabzug für Weiterbildungs- und Umschulungskosten in Höhe von Fr. 400.– geltend. Diese dienen der Erhaltung oder der Verbesserung der beruflichen Stellung. Im Gegensatz zu allen anderen Berufsauslagen gilt das Erfordernis der Notwendigkeit gemäss klarem Gesetzeswortlaut von Art. 28 Abs. 1 lit. d StG für diese Kosten nicht. Der erforderliche Zusammenhang besteht selbst bei einem vor-

übergehenden Unterbruch der Erwerbstätigkeit fort (*Klöti-Weber/Siegrist/Weber*, § 35 N. 23 ff., S. 427 ff.). Mit den Weiterbildungs- und Umschulungskosten sind alle Ausbildungskosten gemeint, die in einem Zusammenhang "mit dem Beruf" stehen. Der Steuerpflichtige kann immer den entsprechenden Pauschalbetrag geltend machen, auch wenn er keine oder nur geringere Auslagen gehabt hat. Die Wahl der Pauschale anstelle der Geltendmachung der effektiven Kosten begründet die unwiderlegbare Rechtsvermutung, die Pauschale entspreche den in der Bemessungsperiode tatsächlich entstandenen Kosten (*Richner/Frei/Kaufmann/Meuter*, § 26 N. 114, S. 421). Im vorliegenden Fall erweist sich damit eine Kürzung des Pauschalabzugs für Weiterbildungs- und Umschulungskosten als nicht gerechtfertigt. Dem Rekurrenten kann somit ein Pauschalabzug für Weiterbildungs- und Umschulungskosten in Höhe von Fr. 400.– nicht verweigert werden.

cc) Was den Pauschalabzug für die übrigen Berufskosten in Höhe von Fr. 1'900.– betrifft, kann dieser gleichfalls ohne Nachweis aufgrund des blossen Zusammenhangs mit der Berufsausübung geltend gemacht werden (*Richner/Frei/Kaufmann/Meuter*, § 26 N. 24, S. 407). In der Bundesverordnung (Art. 7 Abs. 1 BKV) werden unter "übrige Berufskosten" als erforderliche Auslagen exemplarisch aufgezählt: Die Auslagen für Berufswerkzeuge (inkl. EDV-Hard- und -Software), Fachliteratur, privates Arbeitszimmer, Berufskleider, besonderen Schuh- und Kleiderverschleiss, Schwerarbeit usw. Die vom Rekurrenten geltend gemachten Gründe, nämlich die wintertaugliche Bekleidung sowie die Reinigung und Wartung der Militärausrüstung, gehören nicht unter diese Auslagen, zumal die Rekruten durch die Armee genügend ausgerüstet werden und die Reinigung der persönlichen Wäsche zu den nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten gehört.

Hingegen fallen gewisse Berufskosten wie EDV-Kosten, Fachliteratur und Benützung eines privaten Arbeitszimmers ganz oder teilweise auch während dem Militärdienst an. Da Erwerbsausfallentschädigungen dem Erwerbseinkommen steuerrechtlich gleichgestellt sind, ist die Berufsausgabepauschale entsprechend der Praxis anderer Kantone auch während eines militärdienstbedingten Unterbruchs der Erwerbstätigkeit zum Abzug zuzulassen (vgl. Aktennotiz vom 8. Dezember 2006 betreffend die Zürcher Praxis und Aktennotiz vom 20. Dezember 2006 betreffend die Aargauer Praxis). Entgegen der Auffassung der kantonalen Steuerkommission, lässt es sich sachlich nicht rechtfertigen, Erwerbsausfallentschädigungen diesbezüglich anders zu behandeln als Arbeitslosenversicherungsleistungen. Die Wegleitung 2005, S. 21, schliesst diese Abzüge zu Recht nur für Renteneinkommen aus:

Auf Renteneinkommen können diese Abzüge nicht geltend gemacht werden.

Einkünfte aus Arbeitslosenversicherung sind dem Lohneinkommen gleichgestellt.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass eine anteilmässige Kürzung des Pauschalabzugs für die übrigen Berufskosten nicht gerechtfertigt erscheint.