

## B. VERWALTUNGS- UND DISZIPLINARRECHT

### DROIT ADMINISTRATIF ET DISCIPLINAIRE

#### I. BUNDESRECHTLICHE ABGABEN

#### CONTRIBUTIONS DE DROIT FÉDÉRAL

##### 54. Urteil vom 14. November 1952 i. S. Hiestand gegen Steuerrekurskommission des Kantons Schwyz.

*Wehrsteuer* : Abzug von Gewinnungskosten bei der Veranlagung unselbständig Erwerbender. Auslagen für die Fahrt vom Wohnan den Arbeitsort ; Mehrkosten für auswärtige Verpflegung.

*Impôt pour la défense nationale* : Déduction de frais généraux dans la taxation de contribuables exerçant une activité dépendante. Dépenses pour le transport du lieu du domicile au lieu du travail ; frais supplémentaires pour les repas pris hors du domicile.

*Imposta per la difesa nazionale* : Deduzione delle spese generali nella tassazione di un contribuente che esercita un'attività dipendente. Spese pel viaggio dal luogo di domicilio al luogo di lavoro ; spese supplementari per i pasti presi fuori domicilio.

A. — H. Hiestand, welcher ledig ist, war in den Jahren 1947 und 1948, der Berechnungsperiode für die Wehrsteuer der V. Periode, als Bankbeamter in Zürich tätig, während er bei seinen von ihm unterstützten Eltern in Bäch (Schwyz) wohnte. Er fuhr täglich mit der Bahn nach Zürich und nahm von Montag bis Freitag dort die Mittagmahlzeit ein. In seiner Steuererklärung für die

Wehrsteuer V machte er unter der Rubrik « Berufsauslagen bei unselbständiger Erwerbstätigkeit » einen Abzug von jährlich Fr. 690.— geltend, nämlich für 12 Bahnabonnemente zu Fr. 28.70 und für Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung (230 Malzeiten zu Fr. 1.50). Die Veranlagungsbehörde anerkannte den Abzug für die Fahrkosten, strich aber denjenigen von Fr. 345.— für Mehrkosten der Verpflegung.

Die Beschwerde des Steuerpflichtigen gegen den bestätigten Einspracheentscheid wurde von der Steuerrekurskommission des Kantons Schwyz am 31. Juli 1951 abgewiesen. In der Begründung des Rekursentscheides wird ausgeführt, Auslagen für die Verpflegung seien grundsätzlich, als Kosten der Lebenshaltung, nicht abziehbar. Mehrauslagen für auswärtige Verköstigung könnten nur abgerechnet werden, wenn die Berufstätigkeit sie notwendig mache, nicht aber, wenn ihnen wie hier rein private Motive zugrunde lägen. Die Aufwendungen des Beschwerdeführers für das Mittagessen in Zürich überstiegen den normalen Verbrauch nicht und seien nur deshalb höher, als sie in Bäch wären, weil er sich hier bei seinen Eltern billig verpflegen könnte. Müsste er sich wie ein zugezogener lediger Aufenthaltler mittags am Wohnort in einer Pension oder Wirtschaft verköstigen, so hätte er kaum weniger zu bezahlen als am Arbeitsort. Die Zulassung des streitigen Abzuges verstiesse gegen den Grundsatz der Rechtsgleichheit.

B. — Mit seiner Verwaltungsgerichtsbeschwerde beantragt Hiestand, den Abzug der Mehrkosten für auswärtige Verpflegung im Betrage von Fr. 345.—, eventuell in einem vom Gericht nach Ermessen zu bestimmenden Umfange, zu bewilligen. Er macht geltend, die Wegleitung zur Steuererklärung für die Wehrsteuer V sehe den Abzug der Mehrkosten für auswärtige Verpflegung bei unselbständiger Erwerbstätigkeit allgemein vor, ohne zwischen Verheirateten und Ledigen zu unterscheiden. Man habe mit dieser Ordnung der Landflucht und Verstädterung wehren

wollen. Es würde dem Gebot der Rechtsgleichheit zuwiderlaufen, dem Ledigen im Unterschied zum Verheirateten den Abzug zu versagen. Auch der Ledige finde auf dem Lande, sei es bei den Eltern oder sonstigen Verwandten, sei es bei Dritten, meist billigere Verpflegung als in der Stadt. Durch Einnahme der Mahlzeit an dem vom ländlichen Wohnort entfernten Arbeitsort erwachsen ihm die gleichen Mehrkosten wie einem Verheirateten. Der Beschwerdeführer wohne an seinem Heimort zusammen mit seinen betagten Eltern und Sorge für diese, wie auch für zwei Kinder seines verstorbenen Bruders; es sei grotesk, zu sagen, rein private und egoistische Interessen hielten ihn von der Wohnsitznahme in Zürich ab.

C. — Die kantonalen Behörden schliessen auf Abweisung der Beschwerde.

Die eidg. Steuerverwaltung hat zunächst den gleichen Antrag gestellt, dann aber, in Beantwortung einer Rückfrage des Bundesgerichts, unter Hinweis auf die Auffassungen der Wehrsteuerbehörden in den verschiedenen Kantonen, den Anspruch des Beschwerdeführers anerkannt.

#### *Das Bundesgericht zieht in Erwägung:*

1. — Nach Art. 22 Abs. 1 lit. a WStB werden die zur Erzielung des steuerbaren Einkommens erforderlichen Gewinnungskosten vom rohen Einkommen abgezogen. In Betracht kommen alle Aufwendungen, die unmittelbar für die Gewinnung des Einkommens gemacht werden. Für die Kosten des Unterhalts des Steuerpflichtigen und seiner Familie trifft diese Voraussetzung nicht zu; sie werden denn auch in Art. 23 WStB ausdrücklich vom Abzug ausgeschlossen (BGE 78 I 148). Art. 22 Abs. 1 lit. a WStB gilt nicht nur für selbständig, sondern auch für unselbständig Erwerbende, wenn es auch weniger häufig vorkommt, dass diese in unmittelbarem Zusammenhang mit der Erzielung ihres Einkommens Aufwendungen zu machen haben. Die

Frage, ob dies der Fall sei, stellt sich namentlich dann, wenn der Arbeitsort vom Wohnort entfernt ist, für die Kosten, welche dem Steuerpflichtigen aus der täglichen Fahrt zwischen den beiden Orten und allenfalls daraus erwachsen, dass die Verpflegung auswärts teurer als zu Hause ist.

a) Das Bundesgericht hat sich bei der Anwendung von Art. 5 B a, Abs. 2 MStG — wo ebenfalls der Abzug der « mit der Gewinnung des Erwerbs verbundenen Unkosten » vorgesehen ist — auf den Standpunkt gestellt, Auslagen für die Erreichung des Arbeitsortes gehörten in der Regel nicht zu den abzugsfähigen Gewinnungskosten, da sie nicht durch die Erwerbstätigkeit selbst veranlasst seien, sondern sich als Aufwendungen darstellten, die durch die persönlichen Verhältnisse des Ersatzpflichtigen bedingt seien; auszunehmen sei der Fall, wo es dem Pflichtigen nicht möglich sei, am Arbeitsort zu wohnen (Urteil vom 12. September 1929 i. S. Grob und weitere nicht veröffentlichte Entscheide). Gestützt auf diesen Vorbehalt hat das Gericht in einem neueren Urteil (vom 19. Dezember 1949 i. S. Benz, nicht publiziert) entschieden, mit Gewinnungskosten habe man es auf jeden Fall dann zu tun, wenn der Ersatzpflichtige infolge der am Arbeitsort herrschenden Wohnungsnot anderswo wohnen müsse. Damit hat es durchblicken lassen, dass die Richtigkeit der bisherigen Rechtsprechung bezweifelt werden könne. In der Tat ergibt eine nähere Prüfung, dass daran nicht festgehalten werden kann. Nach feststehender Praxis, von welcher abzuweichen kein Grund besteht, dürfen selbständig Erwerbende (oder Gesellschaften) bei der Veranlagung zu den direkten Bundessteuern als Gewinnungskosten alle Aufwendungen abziehen, die sie nach ihrem geschäftlichen Ermessen als der Erzielung des Einkommens oder Gewinns förderlich erachten; die Steuerbehörde darf den Abzug nicht einfach deshalb ablehnen, weil sie findet, die betreffende Aufwendung sei wirtschaftlich nicht notwendig gewesen (oder habe einem unerlaubten Geschäftszweck

gedient) und hätte daher vermieden werden können und sollen; sie kann nur eingreifen, wenn die Geschäftsgebarung als ungewöhnlich (« insolite »), sachwidrig oder absonderlich, der wirtschaftlichen Gegebenheit völlig unangemessen erscheint, oder wenn anzunehmen ist, man habe damit lediglich Steuern einsparen wollen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (BGE 70 I 255, 74 I 298). Es geht daher nicht an, den unselbständig Erwerbenden den Abzug von Unkosten bloss beim Nachweis der Unvermeidbarkeit zu gewähren; die gegenteilige Auffassung ist mit dem Grundsatz der Rechtsgleichheit nicht vereinbar. Zu eng ist auch die in der zweiten Vernehmlassung der eidg. Steuerverwaltung vertretene Ansicht, wonach der Abzug von Fahrauslagen jedenfalls dann zu versagen wäre, wenn dem Pflichtigen billigerweise zugemutet werden kann, am Arbeitsort oder in dessen Nähe zu wohnen. Richtig ist allerdings, dass Fahrkosten nur dann als Gewinnungskosten anerkannt werden können, wenn die Wohnung in einer beachtenswerten Entfernung von der Arbeitsstätte liegt; ist der Abstand so gering, dass dem Pflichtigen zugemutet werden darf, zu Fuss zur Arbeit zu gehen, so kann von Auslagen, welche zur Erzielung des Einkommens erforderlich wären, von vornherein keine Rede sein. Abgesehen hievon ist aber der Abzug von Fahrauslagen immer schon dann zulässig, wenn sie infolge der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsplatz tatsächlich entstanden sind; ist diese Voraussetzung erfüllt, so hat man es mit Kosten zu tun, welche (unter den bestehenden Umständen) zur Erzielung des Einkommens erforderlich sind. Für diese Auslegung — welche anscheinend auch dem einschlägigen Kreisschreiben der eidg. Steuerverwaltung vom 29. September 1952 (Archiv für schweiz. Abgaberecht 21, 138) zugrunde liegt und welcher die Wehrsteuerbehörden in den Kantonen mehrheitlich folgen — spricht auch die Erwägung, dass es zu unverhältnismässig grossen Schwierigkeiten führen müsste, wenn in jedem einzelnen Fall zu

untersuchen wäre, ob es dem Steuerpflichtigen möglich oder zuzumuten gewesen wäre, an den Arbeitsort oder in dessen Nähe zu ziehen.

b) Mehrkosten, welche den unselbständig Erwerbenden daraus erwachsen, dass sie wegen der Entfernung der Arbeitsstätte von der Wohnung auswärts Mahlzeiten einnehmen, sind gleich zu behandeln wie die aus demselben Grunde entstehenden Fahrkosten. Auch hier kann nicht entscheidend sein, ob das Wohnen in der Nähe des Arbeitsplatzes möglich oder zumutbar wäre. Ebensovienig ist die von den Wehrsteuerbehörden gewisser Kantone befolgte Praxis zulässig, einen Abzug unter diesem Titel den Ledigen entweder überhaupt zu versagen oder nur unter besonderen Umständen (Hausgemeinschaft mit Angehörigen, Unterstützungspflicht) zu gewähren. Es kommt einzig darauf an, ob die Arbeitsstätte in einer beachtenswerten Entfernung von der Wohnung liegt und deswegen tatsächlich Mehrkosten für auswärtige Verpflegung entstehen. Ist dies der Fall, so sind die Mehrauslagen nicht als Unterhaltskosten im Sinne des Art. 23, sondern als Gewinnungskosten nach Art. 22 Abs. 1 lit. a WStB zu betrachten und daher abzuziehen.

2. — Im vorliegenden Falle ist die Entfernung zwischen Arbeits- und Wohnstätte zweifellos beachtenswert. Die Kosten der Fahrt zur Arbeit sind im kantonalen Verfahren mit Recht vom rohen Einkommen abgerechnet worden. Darüber hinaus sind auch die tatsächlichen Mehrkosten für das auswärtige Mittagessen als Gewinnungskosten in Abzug zu bringen. Der dahingehende Anspruch der Beschwerdeführers ist der Höhe nach nicht bestritten. Offenbar sind in dem in Rechnung gestellten Betrage von Fr. 345.— alle Tage berücksichtigt, an denen der Beschwerdeführer vor- und nachmittags gearbeitet und deshalb in Zürich zu Mittag gegessen hat. Der Satz von Fr. 1.50 je Mahlzeit erscheint als angemessen; er wird auch in dem zitierten Kreisschreiben der eidg. Steuerverwaltung aufgestellt.

*Demnach erkennt das Bundesgericht :*

Die Beschwerde wird gutgeheissen und der angefochtene Entscheid aufgehoben. Das der Wehrsteuer der V. Periode unterliegende Einkommen des Beschwerdeführers wird um Fr. 345.— herabgesetzt.

**55. Auszug aus dem Urteil vom 19. Dezember 1952 i. S. Chatton gegen Kleinen Rat des Kantons Graubünden.**

*Militärpflichtersatz* : Abzug von Gewinnungskosten bei der Veranlagung eines Mittelschullehrers.

*Taxe d'exemption du service militaire* : Déduction de frais généraux dans la taxation d'un maître de l'enseignement secondaire.

*Tassa d'esenzione dal servizio militare* : Deduzione di spese generali nella tassazione di un maestro delle scuole secondarie.

A. — Dr. R. Chatton, Lehrer an der Schweizerischen Alpinen Mittelschule in Davos, wurde zum Militärpflichtersatz für 1952 herangezogen. Er verlangte einen Abzug für Berufsunkosten und begründete ihn im Rekurs gegen den ablehnenden Einspracheentscheid wie folgt : Er müsse für die Ausübung seines Berufes ein Studierzimmer haben, das ausschliesslich diesem Zwecke diene ; dessen Miete, Heizung und Beleuchtung koste, im Verhältnis zur ganzen Wohnung berechnet, Fr. 650.—. Für Anschaffung von Fachliteratur setze er Fr. 100.— ein ; er könne für 1951 einen höheren Betrag ausweisen. Das Autobusabonnement für die Fahrt zur Schule mache für 10 Monate Fr. 150.— aus.

Mit Entscheid vom 11. Juli 1952 wies der Kleine Rat des Kantons Graubünden die Beschwerde ab. Er führte aus, Abzüge, wie sie der Beschwerdeführer geltend mache, lehne das Kreiskommando bei Unselbständigerwerbenden in ständiger Praxis mit vollem Recht ab. Ein Abzug für das Autobusabonnement komme von vornherein nicht in Betracht ; es sei Sache des Rekurrenten, durch Wahl

einer geeigneten Wohnung diese Auslage zu vermeiden. Einen Abzug für Studierzimmer und Fachliteratur habe die kantonale Steuerverwaltung (hinsichtlich der kantonalen Steuern) Kantonsschullehrern stets versagt. Beim Militärpflichtersatz sei nach dessen Wesen bezüglich derartiger Abzüge eher eine strengere Praxis als bei den kantonalen Steuern geboten.

B. — Mit verwaltungsgerichtlicher Beschwerde beantragt Chatton Aufhebung dieses Entscheides und Anerkennung des verlangten Abzuges von Fr. 900.— für Berufsunkosten.

Er macht geltend, der Militärpflichtersatz müsse, als eidg. Abgabe, in allen Kantonen gleich verlangt werden. Art. 5 MSTG gestatte den Abzug der Unkosten, welche mit der Gewinnung des Erwerbes verbunden, nicht Haushaltungskosten seien.

Die Arbeit eines Mittelschullehrers bestehe nur ungefähr zur Hälfte aus dem eigentlichen Unterricht in der Schule ; der andere wesentliche Teil, Vorbereitung und Korrekturen, sei zur Hauptsache Hausarbeit. Daher sei für den Beschwerdeführer ein Studierzimmer zu Hause notwendig ; es diene ausschliesslich dem Beruf, sei kein Wohnzimmer. Der Mittelschullehrer verfüge in der Schule über kein Büro, in dem er arbeiten könne ; im Lehrerzimmer hätten im allgemeinen kaum alle Lehrer Platz. In anderen Kantonen werde der Abzug der Kosten für Miete, Heizung, Beleuchtung und Unterhalt des Studierzimmers zugelassen, in Zürich auch für Primarlehrer.

Dass die Ausgaben für Fachliteratur Erwerbs- und nicht Haushaltungskosten seien, könne kaum bestritten werden. Die Fachbibliothek der Schule sei viel zu klein, um auch nur annähernd für die Vorbereitung des Unterrichts zu genügen.

Die Wohnung des Beschwerdeführers befinde sich in der Fraktionsgemeinde Davos-Platz, sei aber 1 ½ - 2 km von der Schule entfernt. Eine nähere Wohnung habe er bei seiner Niederlassung nicht finden können. Die Be-