

Berufsunkosten

Arbeitszimmer

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 22. September 1999

Bei einer durch eine Familie (zwei Erwachsene, ein Kleinkind) bewohnten Dreizimmerwohnung, in der ein wesentlicher Teil der beruflichen Arbeit verrichtet wird, entsteht zu den ohnehin anfallenden Wohnkosten kein zusätzlicher Aufwand für ein Arbeitszimmer, weshalb kein Anspruch auf Abzug eines Teils der Miete besteht.

I. Sachverhalt

B. X. ist als Lehrer in Basel tätig. Im für die Steuererklärung 1992 massgeblichen Zeitraum wohnte er zusammen mit seiner nicht erwerbstätigen Ehefrau und seiner im September 1991 geborenen Tochter in einer Dreizimmerwohnung in der Liegenschaft M.-Str. 74 in Basel. In der Steuererklärung 1992 beanspruchte er unter dem Titel übrige berufsbedingte Auslagen für ein Arbeitszimmer einen Abzug von Fr. 3'230.- bei einem jährlichen Mietzins von Fr. 12'912.-. Auf Aufforderung der Steuerverwaltung reichten B. und N. X.-S. im April 1993 einen ausgefüllten Fragebogen zur Bestimmung der Berechnung des Umfangs eines Abzuges für ein Arbeitszimmer ein, in dem sie neben der Bescheinigung der Schulleitung, dass kein Arbeitszimmer zur Verfügung gestellt werden könne, die Erklärung abgaben, das Arbeitszimmer in ihrer Wohnung wäre kein besonderer, abgetrennter Raum und dieser diene nicht ausschliesslich beruflichen Zwecken, sondern auch zum Schlafen. Die durchschnittliche berufliche Benützung belaufe sich auf 15-20 Std. pro Woche. Das Zimmer sei mit einem Schreibtisch, zwei Bücherregalen, einem Computertischli, PC, einem Kleiderschrank, einem Bett und zwei kleinen Möbeln möbliert. Mit Schreiben vom 13. August 1993 teilte die Steuerverwaltung den Ehegatten X.-S. mit, dass der für ein Arbeitszimmer geltend gemachte Abzug nicht zulässig sei und daher nicht akzeptiert würde. Die Ehegatten X.-S. erhoben gegen die entsprechende Veranlagung rechtzeitig Einsprache mit dem Antrag auf Zulassung des geltend gemachten Abzuges. Die Steuerverwaltung wies diese am 8. August 1994 ab. Den hiergegen erhobenen Rekurs hat die Steuerrekurskommission mit Entscheid vom 19. September 1996 (Versand am 9. März 1998) abgewiesen.

Gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission richtet sich der vorliegende, rechtzeitig erhobene Rekurs an das Verwaltungsgericht, mit dem B. und N. X.-S. Aufhebung des angefochtenen Entscheids der Steuerrekurskommission und Festsetzung des steuerbaren Einkommens pro 1993 auf Fr. 73'509.- beantragen. Demgegenüber schliesst das Finanzdepartement auf Abweisung des Rekurses. Die Rekurrenten haben sich replicando zur Rekursantwort des Finanzdepartements geäussert. Der Entscheid ist auf dem Zirkulationsweg gefällt worden.

II. Entscheidungsgründe

1. ...

2. Unter den Parteien ist streitig, ob sich das steuerbare Einkommen der Rekurrenten pro 1992 aufgrund der Benützung eines Arbeitszimmers um Fr. 3'230.– reduziert oder nicht.

Nach § 43 Abs. 1 lit. a StG werden vom gesamten Roheinkommen die zur Erzielung des steuerbaren Einkommens erforderlichen Gewinnungskosten abgezogen. Solche Kosten bestehen, wie sich aus der gesetzlichen Umschreibung ergibt, aus denjenigen Aufwendungen, die der Steuerpflichtige macht, um während eines bestimmten Zeitraums, d.h. während der Bemessungsperiode, ein Einkommen zu erzielen. Begriffsnotwendig ist somit, dass diese Aufwendungen vom Steuerpflichtigen getätigt worden sind, um gerade die Einkünfte herbeizuführen, die in dem betreffenden Steuerjahr als Einkommen erfasst werden sollen (Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 5. Auflage, Zürich 1995, S. 222).

Von den abzugsfähigen Gewinnungskosten sind zu unterscheiden die Kosten der Lebenshaltung, d.h. jene Ausgaben, die nicht ausschliesslich zum Zwecke der Einkommenserzielung getätigt werden. Es handelt sich dabei um die Aufwendungen, die der Befriedigung der allgemeinen Lebensbedürfnisse des Menschen dienen, wie Wohnung, Nahrung, Kleidung, Unterhaltung, Erholung, Bildung etc. Solche Kosten bilden in der Regel den Anlass zur Einkommenserzielung und entstehen somit nicht deshalb, weil eine Person Einkommen erzielt. Vielmehr erzielt der Mensch Einkommen, weil er finanzielle Mittel benötigt, um seine allgemeinen Lebensbedürfnisse zu befriedigen. Die Lebenshaltungskosten stellen daher Einkommensverwendung dar. Auch wenn die Befriedigung der elementaren Bedürfnisse des Menschen eine unerlässliche Voraussetzung einer Erwerbstätigkeit ist, handelt es sich bei den betreffenden Ausgaben dennoch nicht um Gewinnungskosten für das Erwerbseinkommen, weil diese Ausgaben nicht speziell nur zum Zwecke der Einkommenserzielung aufgewendet werden.

Mitunter kann die Abgrenzung zwischen Lebenshaltungs- und Gewinnungskosten schwierig sein. Entscheidend ist dabei, dass Gewinnungskosten nur jene Aufwendungen sind, die eindeutig durch die Einkommenserzielung bedingt und ziffernmässig feststellbar sind. Im Zweifel gehören zu den Lebenshaltungskosten auch solche Auslagen, die einen gewissen Zusammenhang mit der Einkommenserzielung aufweisen, jedoch ziffernmässig nicht eindeutig von den Lebenshaltungskosten abgegrenzt werden können (VGE vom 15. Juli 1998 i.S. S.E.-S.; Ernst Höhn, Steuerrecht, 8. Auflage 1997, § 14 Rz 83).

Zur Möglichkeit eines Abzugs für die berufliche Benützung privater Zimmer hat der Regierungsrat auf dem Verordnungsweg klargestellt, dass ein derartiger Abzug nur zulässig ist, wenn der Arbeitgeber keinen Arbeitsraum zur Verfügung stellt und wenn somit ein wesentlicher Teil der Berufstätigkeit regelmässig in den privaten

Räumlichkeiten erfolgen muss (§ 17 Abs. 4 StV in der für das Steuerjahr 1992 gültigen Fassung). Auch bezüglich dieser Aufwendungen ist, entsprechend dem für Gewinnungskosten generell geltenden Grundsatz, zu verlangen, dass sie mit der auf Einkommenserzielung gerichteten Tätigkeit kausal zusammenhängen. Beim Kausalzusammenhang zwischen Gewinnungskosten und Einkommenserzielung wird zwar keine absolute Notwendigkeit in dem Sinne verlangt, dass das Einkommen ohne die Kosten nicht oder nur in geringerer Masse geflossen wäre (vgl. Felix Escher, Die Gewinnungskosten bei unselbständiger Erwerbstätigkeit nach baselstädtischem Steuerrecht, BJM 1977 S. 4; VGE vom 15. Januar 1993 i.S. P.Sch. und vom 1. Februar 1989 i.S. H.H.). Zu verlangen ist indes, dass die Aufwendungen ohne die Einkommenserzielung bzw. ohne die spezifische Art von Einkommenserzielung nicht angefallen wären. Beim Abzug für ein beruflich benütztes Arbeitszimmer zu Hause ist also zu verlangen, dass der Steuerpflichtige ohne die Berufstätigkeit auf den zusätzlichen Raum verzichten würde oder darauf zumindest ohne weiteres verzichten könnte (VGE vom 15. Juli 1998 i.S. S.E.-S.).

Wie bereits Grüniger/Studer (Kommentar zum Steuergesetz, 1970, S. 258) erwähnen, rechtfertigt es sich nur, Kosten für ein Arbeitszimmer abzuziehen, wenn diese Kosten zusätzlich zu den üblichen Haushaltskosten anfallen. Wer seine berufliche Tätigkeit am Küchentisch oder im Schlafzimmer erledigt, hat keinen Anspruch auf Abzug, da er mit seiner Heimarbeit zwar Inkonvenienzen auf sich nehmen muss, aber keine Mehrkosten hat. Der Abzug kann somit nur dann gemacht werden, wenn dem Steuerpflichtigen nachweisbar ein besonderes Zimmer zur Verfügung steht, das hauptsächlich für die Erledigung beruflicher Arbeit benützt wird. Fehlt ein solches Zimmer, kann der Abzug nicht gemacht werden; hierbei spielt die flächenmässige Grösse der Wohnung – entgegen der Ansicht des Rekurrenten – keine Rolle.

Vorliegend ist unbestritten, dass der Rekurrent darauf angewiesen ist, regelmässig einen wesentlichen Teil der Berufstätigkeit in privaten Räumen auszuüben. Umstritten ist hingegen, ob die von den Rekurrenten als zum Abzug beantragte Kosten von den Haushaltskosten unterschieden werden können.

Die Rekurrenten haben im massgeblichen Steuerjahr eine Dreizimmerwohnung an der M.-Str. 74 in Basel zusammen mit ihrem damals einjährigen Kind bewohnt. In dem von diesen ausgefüllten Fragebogen der Steuerverwaltung zur Bestimmung der Berechtigung und des Umfangs eines Abzugs für ein Arbeitszimmer (Fragebogen; Rekursbeilage 5) erklärten sie, keinen besonderen, abgetrennten Raum für die Arbeit des Ehemannes zu benutzen. Dies stimmt mit der allgemeinen Lebenserfahrung überein, wonach in derartigen Fällen alle drei Wohnräume Wohnzwecke erfüllen, nämlich als ein Wohn-, ein Schlaf- und ein Kinderzimmer, und allfällige Schreib- und Denkarbeit im tagsüber nicht genutzten Schlafzimmer erfolgen.

Die Rekurrenten behaupten in ihrer Rekursbegründung, die Vorinstanz sei zu Unrecht von der Annahme ausgegangen, die Familie würde aus drei erwachsenen Personen bestehen. Tatsächlich handle es sich um zwei Erwachsene und eine einjährige

Tochter, weshalb ohne weiteres eines der drei Zimmer als Arbeitsraum ausgeschieden werden könne (Rekursbegründung S. 5 ff.). Dem ist entgegenzuhalten, dass die Vorinstanz nicht von drei erwachsenen Bewohnern der Wohnung ausgegangen ist, sondern von den Angaben der Rekurrenten im Fragebogen (Rekursbeilage 5). In diesem erklärten die Rekurrenten, wie ausgeführt, keinen abgetrennten Raum für die Berufsarbeit zu haben, sondern diesen auch zum Schlafen zu verwenden. Erst im Nachhinein, im Verlaufe des Verfahrens vor der Steuerrekurskommission haben die Rekurrenten ihre Angaben zu relativieren versucht. Seither geben Sie an, beim dritten Zimmer ihrer Wohnung habe es sich stets um ein reines Arbeitszimmer gehandelt. Nur hin und wieder habe es Situationen gegeben, da sei in dem Zimmer auch geschlafen worden. Die Rekurrenten können indessen ihre ursprünglichen Angaben nicht mehr ohne weiteres rückgängig machen, zumindest nicht ohne die Aenderungen zu begründen, andernfalls die neuen abweichenden Angaben wie vorliegend auf prozesstaktische Ueberlegungen zurückgeführt werden müssen.

Bei der Wohnsituation der Rekurrenten im Jahre 1992 und vor dem Hintergrund der Angaben des Rekurrenten im erwähnten Fragebogen (Rekursbeilage 5) kann aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung nicht angenommen werden, ein Zimmer diene ausschliesslich oder doch überwiegend beruflichen Zwecken, wie dies für die Zulassung eines Steuerabzuges erforderlich wäre. Auch kann nicht angenommen werden, die Rekurrenten hätten ohne die Erwerbstätigkeit des Ehemannes als Lehrer auf diesen Raum verzichtet und sich mit einer kleineren Zweizimmerwohnung zufrieden gegeben. Sie haben solches auch gar nicht behauptet. Es steht insoweit nämlich fest, dass die Rekurrenten zwischen 1985 und ihrem Umzug an die M.-Str., als sie noch in der Liegenschaft R.-Str. 235 in Basel wohnten und in Ausbildung standen, bereits in einer Dreizimmerwohnung lebten (Replikbeilage 4). Daraus folgt, dass ihnen eine Dreizimmerwohnung in ihrer Gesamtheit schon immer der Befriedigung eines elementaren Lebensbedürfnisses gedient hat. Dies muss erst recht zutreffen, wenn die Rekurrenten die Wohnung mit ihrem 1991 geborenen Kind teilen. Erfahrungsgemäss ist denn auch eine Dreizimmerwohnung für zwei erwachsene Personen und ein Kleinkind angemessen. Entscheidend ist vorliegend letztlich der Umstand, dass die Rekurrenten, wenn der Ehemann nicht als Lehrer tätig und für seine Arbeitstätigkeit nicht auf die Benützung eines privaten Zimmers angewiesen wäre, keine kleinere Wohnung als eine Dreizimmerwohnung gemietet hätten.

Die Rekurrenten wenden schliesslich noch ein, sie hätten in der M.-Str. wegen der auf sie zukommenden Platzprobleme eine doppelt so teure Wohnung gemietet als sie vorher bewohnt gehabt hätten (Rekursbegründung S. 7). Auch dieser Einwand ist nicht stichhaltig, weil der Mietzins nicht nur mit der Wohnungsgrösse, sondern auch mit dem Standard des Ausbaus, der Wohnlage und anderen Umständen zusammenhängt. Da die Rekurrenten schon vor der Aufnahme der Tätigkeit des Ehemannes als Lehrer, als dieser noch in Ausbildung war, in einer Dreizimmerwohnung an der R.-Str. 235 in Basel lebten, wird klar, dass die Miete einer anderen Dreizimmerwohnung, auch wenn sie etwas grösser gewesen sein mag, nicht in einem kausalen Zusammenhang mit dem Lehrerberuf des Rekurrenten stand. Die allfällige flächen-, jedoch sicherlich nicht zimmermässige Vergrösserung des Raumbedarfs

erklärt sich damit allein mit der Geburt des Kindes und den allgemein gewachsenen Ansprüchen an eine angenehme Wohnsituation.

Die Rekurrenten machen noch geltend, nach einem Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 6. Juni 1997 komme es nur darauf an, ob das zuständige Rektorat bestätige, dass der betreffende Lehrer ein Arbeitszimmer für seine Arbeit benötige und die Schule ein solches nicht zur Verfügung stellen könne; demgegenüber sei der Nachweis einer hauptsächlich beruflichen Benützung eines Wohnraumes nicht erforderlich (Rekursbegründung S. 8, Replik S. 3 f.). In dem von den Rekurrenten erwähnten Fall ist das Verwaltungsgericht tatsächlich nicht mehr auf diesen Nachweis einer hauptsächlich beruflichen Benützung eingegangen. Dies allerdings allein, weil es bereits am Nachweis der Notwendigkeit eines eigenen privat organisierten Arbeitszimmers fehlte. Damit hat das Verwaltungsgericht nicht entschieden, es komme nicht darauf an, ob das Arbeitszimmer hauptsächlich beruflich genutzt werde. Wie im vorliegenden Fall ausführlich dargelegt worden ist, muss auch diese Voraussetzung erfüllt sein (VGE vom 15. Juli 1998 i.S. S.E.-S.). Damit erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen.

3. ...

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.