

Berufskosten

Arbeitszimmer

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 2011-021 vom 26. April 2012

Die Kosten für ein privates Arbeitszimmer sind abziehbar, wenn die steuerpflichtige Person regelmässig einen wesentlichen Teil der beruflichen Arbeit zu Hause erledigen muss und in ihrer Privatwohnung über einen besonders Raum verfügt, der zur Hauptsache beruflichen und nicht privaten Zwecken dient. Ob die steuerpflichtige Person einen (in zeitlicher oder sachlicher Hinsicht) wesentlichen Teil der beruflichen Arbeit zu Hause erledigen muss, ist von ihr nachzuweisen. In casu unterliess es die Steuerpflichtige, eine Ärztin, die sich ihre Praxis im Schichtbetrieb mit einer Kollegin teilte, nachzuweisen, in welchem Umfange sie effektiv administrative und fachliche Arbeiten zu Hause verrichten musste.

Sachverhalt:

A. Die Rekurrentin Dr. med. I. X., hat in ihrer Steuererklärung 2009 unter der Position «andere Berufskosten» die Kosten für ein privates Arbeitszimmer an ihrem Wohnort in der Höhe von CHF 4'410.00 geltend gemacht. Die Steuerverwaltung hat die deklarierten Kosten für das private Arbeitszimmer nicht gewährt und das steuerbare Einkommen zu den kantonalen Steuern mit Verfügung vom 14. Dezember 2010 auf CHF 126'082.00 festgesetzt.

B. Dagegen hat die Rekurrentin am 31. Dezember 2010 Einsprache erhoben. Sie beantragte die Gewährung des Abzuges für ein privates Arbeitszimmer. Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Entscheid vom 8. Februar 2011 ab. Sie begründete ihren Entscheid im Wesentlichen damit, dass ihre Arbeit als angestellte Ärztin in der Praxis in B. stattfinde und die am Wohnort ausgeführten administrativen Arbeiten bloss von untergeordneter Bedeutung seien. Die Arbeiten am Wohnort müssten wesentlich sein und davon sei praxisgemäss erst auszugehen, wenn 40% der insgesamt zu verrichtenden Arbeiten im privaten Arbeitszimmer stattfinden würden. Zudem liege auch keine Bestätigung der Arbeitgeberin vor, dass am Arbeitsplatz kein Arbeitszimmer zur Verfügung stehe.

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 3. März 2011. Die Rekurrentin beantragt darin sinngemäss, den Abzug der Kosten für ein privates Arbeitszimmer zuzulassen. Die Steuerverwaltung beantragt ihrerseits die Abweisung des Rekurses. Im Rahmen eines zweiten Schriftenwechsels halten die Parteien an ihren Anträgen fest. Auf die einzelnen Vorbringen wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

2.a) Die Rekurrentin beantragt sinngemäss, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 8. Februar 2011 aufzuheben und es seien ihr die Kosten für ein privates Arbeitszimmer in der Höhe von CHF 4'410.00 vom steuerbaren Einkommen in Abzug zu bringen.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Zu beurteilen ist im vorliegenden Verfahren einzig, ob die Steuerverwaltung den Abzug für ein privates Arbeitszimmer in der Höhe von CHF 4'410.00 zu Recht nicht gewährt hat.

3.a) Gemäss § 27 Abs. 1 lit. c StG werden als Berufskosten bei unselbständiger Erwerbstätigkeit die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten vom steuerbaren Einkommen abgezogen. Nicht abziehbar sind demgegenüber die Aufwendungen für den Unterhalt der steuerpflichtigen Person und ihrer Familie sowie der durch ihre berufliche Stellung bedingte Privataufwand (§ 34 lit. a StG).

b) Gemäss § 24 Abs. 1 der Verordnung vom 14. November 2000 zum Gesetz über die direkten Steuern (StV) sind die Kosten für die berufliche Benützung eines eigenen Arbeitszimmers abziehbar, sofern am Arbeitsplatz keine Möglichkeit besteht, die Berufsarbeit zu erledigen, für die Berufsarbeit ein besonderes Arbeitszimmer eingerichtet ist, und dieses Zimmer überwiegend und regelmässig für einen wesentlichen Teil der Berufsarbeit benützt wird. Die Kosten des Arbeitszimmers berechnen sich nach der Formel: Mietzins (ohne Nebenkosten) bzw. Eigenmietwert geteilt durch Anzahl Zimmer (inkl. Mansarden) (§ 24 Abs. 2 StV). Befindet sich das Arbeitszimmer in der eigenen Wohnung, sind drei Viertel der nach der Formel errechneten Kosten abziehbar, befindet es sich ausserhalb der Wohnstätte, sind die gesamten Kosten abziehbar (§ 24 Abs. 3 StV).

4. Die Rekurrentin legt im Rekursverfahren ein Bestätigungsschreiben ihrer Arbeitgeberin und Praxisbesitzerin ins Recht, welches bestätigt, dass in der Praxis kein Arbeitszimmer für Büroarbeiten zur Verfügung stehe. Die Praxis verfüge nur über ein Sprechzimmer und werde mit der Praxisbesitzerin gemeinsam im Schichtbetrieb betrieben. Die Rekurrentin führt weiter aus, dass sie an drei Tagen jeweils von 08:30 bis 18:00 bzw. 18:30 Patienten in der Praxis behandle. Das Nachführen von Patientendossiers und Krankengeschichten, das Erstellen von aufwendigen ärztlichen Gutachten zuhanden von Gerichten sowie das Ausstellen von Honorarrechnungen müsse sie daheim in ihrer Privatwohnung erledigen. Es sei auch nicht möglich, dass diese Arbeiten an anderen Arbeitstagen in den Praxisräumlichkeiten erledigt würden, da in diesen Zeiten die Praxisinhaberin die Räumlichkeiten für die Behandlung der eigenen Patienten gebrauche. Damit die administrativen Arbeiten von der Rekurrentin auch an ihrem Wohnort verrichtet werden könnten, habe die Inhaberin eigens dafür eine entsprechende EDV-Anlage installieren lassen. Im Einspracheverfahren, jedoch nicht mehr im vorliegenden Verfahren, führte die Rekurrentin an, dass sie die administrativen Arbeiten auch nicht abends im Anschluss an die Behandlung der Patien-

ten machen könne, da ihr dies als alleinerziehende Mutter von vier Kindern nicht möglich sei.

5.a) Die Steuerverwaltung beruft sich in der Vernehmlassung auf die ergangene Rechtsprechung und hält fest, dass die Kosten für ein Arbeitszimmer nur in Abzug gebracht werden könnten, wenn regelmässig ein wesentlicher Teil der beruflichen Arbeit ausserhalb des Arbeitsortes erledigt werden müsse und der Arbeitgeber kein Arbeitszimmer zur Verfügung stellen würde. Der Teil der Arbeit, welcher ausserhalb des Arbeitsortes zu erledigen sei, müsse wesentlich sein. Dabei genüge es nicht, wenn alleine ein Teil der Berufsarbeit gezwungenermassen zu Hause verrichtet werden müsse. In jedem Fall müsse der Umfang, der zu Hause verrichteten Arbeit wesentlich sein. Die Verwaltung gehe praxisgemäss von einem wesentlichen Teil aus, wenn mindestens 40% der zu verrichtenden Arbeiten im privaten Arbeitszimmer erledigt würden. Dabei habe man sich an der Praxis anderer Kantone, wie dem Kanton Basel-Landschaft oder dem Kanton St. Gallen, orientiert.

b) Es sei trotz der Bestätigung der Arbeitgeberin der Rekurrentin im Weiteren nicht ersichtlich, dass die administrativen Arbeiten im privaten Arbeitszimmer mehr als 40% ausmachen würden. Bei den geltend gemachten administrativen Arbeiten zu Hause handle es sich nur um untergeordnete Arbeiten. Zudem sei auch unter dem Aspekt der räumlichen Bedürfnisse für ein angemessenes Wohnen kein Abzug für ein privates Arbeitszimmer vorzunehmen. Sie wohne mit ihren vier Kindern in einem 6-Zimmerhaus mit einer Fläche von 138 m².

6.a) Das Bundesgericht lässt die Kosten für ein privates Arbeitszimmer zum Abzug zu, wenn die steuerpflichtige Person regelmässig einen wesentlichen Teil der beruflichen Arbeit zu Hause erledigen muss (1), weil der Arbeitgeber ein geeignetes Arbeitszimmer nicht zur Verfügung stellt (2) und wenn die steuerpflichtige Person in ihrer Privatwohnung über einen besonderen Raum verfügt, der zur Hauptsache beruflichen und nicht privaten Zwecken dient (3) (vgl. neben vielen BGE vom 12. Dezember 2008, 2C_681/2008, Erw. 3.5.1., publ. in: Steuer Revue Nr. 5/2009, S. 381 ff.).

b) Mit dem Bestätigungsschreiben ihrer Arbeitgeberin hat die Rekurrentin nachgewiesen, dass in der Praxis kein Arbeitsraum zur Verfügung steht, welcher ihr erlauben würde, die fraglichen Arbeiten ausserhalb ihrer Arbeitszeiten am Patienten zu erledigen.

c) Bezüglich der Voraussetzung, dass der Rekurrentin am Wohnort ein besonderer Raum zur Verfügung steht, ist festzuhalten, dass sie mit ihren vier Kindern in der fraglichen Steuerperiode ein 6-Zimmerhaus bewohnte. Die Steuerverwaltung führte an, dass in einem 5-Personenhaushalt bei den bestehenden räumlichen Verhältnissen kein besonderer Raum als Arbeitszimmer zur Verfügung stehe. Die Ausführungen der Rekurrentin erweisen sich jedoch als überzeugend. Sie gibt an, dass jeweils zwei Kinder ein Zimmer teilen würden. Neben den übrigen Wohnräumen verbleibe noch ein Raum, welcher ihr als Arbeitszimmer zur Verfügung stehe.

d) aa) Die Steuerverwaltung interpretiert das Kriterium der Wesentlichkeit einzig in zeitlicher Hinsicht. Sie führt eine Praxis an, welche auch in anderen Kantonen bestehen würde. Danach habe mindestens 40% der Arbeitszeit im privaten Arbeitszimmer zu erfolgen. Sowohl die Praxis des Bundesgerichts wie auch die Lehre nennen keine Quote, welche allein in zeitlicher Hinsicht zu verstehen ist (vgl. BGE 2C_681/2008, a.a.O., Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. Zürich 2009, Art. 26 N. 34, Bruno Knüsel in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. Aufl., Basel 2008, Art. 26 N 13). Das Verwaltungsgericht Basel-Stadt hat in einem nicht veröffentlichten Entscheid vom 8. Januar 2009 zum Ausdruck gebracht, dass für die Beurteilung der «Wesentlichkeit» neben einer zeitlichen auch eine sachliche Komponente zu beachten sei. Im fraglichen Entscheid befand das Verwaltungsgericht, dass rein zeitlich gesehen kein wesentlicher Teil der Arbeit im privaten Arbeitszimmer erledigt werde. Gleichzeitig liess das Gericht erkennen, dass auch Umstände für die Arbeit in einem privaten Arbeitszimmer vorliegen könnten, welche eine *conditio sine qua non* für die Ausübung des Berufs darstellten. Konkret ging es um die Frage, ob der Arbeitgeber bei Kindergärtnerinnen zwingend das Vorhandensein einer Mailadresse voraussetze und somit die Benutzung eines privaten Computers zu Hause als unabdingbare Voraussetzung für die Berufsausübung vorschreibe. Das Verwaltungsgericht erwog: Falls es sich tatsächlich so verhält, dass Kindergartenlehrpersonen vom Arbeitgeber verpflichtet sind, bei sich zuhause einen Computer zu betreiben, so müsste für die damit verbundene Beanspruchung privater Räume ein gewisser steuerlicher Abzug gewährt werden, es sei denn, die vorausgesetzte Beanspruchung des Computers bewege sich nur in einem ganz marginalen Rahmen. Das Verwaltungsgericht hob den Entscheid auf und wies diesen zur weiteren Sachverhaltsabklärung an die Steuerverwaltung zurück. Es begründete seinen Entscheid dahingehend, dass von den Vorinstanzen nicht dargelegt worden sei, wie das Kriterium der Wesentlichkeit, bezogen auf eine gewisse Benutzung eines privaten Arbeitsraumes, gehandhabt werde. Insbesondere sei von Interesse, wie das Kriterium im Zusammenhang mit einer zeitlichen Komponente und einer vorhandenen sachlichen Notwendigkeit beurteilt werde.

bb) Die Rekurrentin unterlässt es, die im privaten Arbeitszimmer verrichteten Arbeiten genauer zu umschreiben und deren Wesentlichkeit für ihre Tätigkeit als Ärztin nachzuweisen. Zweifelsohne gehört zu den Tätigkeiten einer Ärztin die Erledigung von administrativen Verrichtungen. Die Rekurrentin hat bei der Nachführung von Patientendossiers und Krankengeschichten vermutlich auch gewisse versicherungstechnische und haftpflichtrechtliche Vorgaben zu erfüllen. Allerdings unterlässt sie es, genauer auszuführen, inwiefern diese Tätigkeiten einen wesentlichen Teil ihrer Arbeit darstellen. So fehlen beispielsweise konkrete (gesetzliche) Vorgaben für die administrativen Arbeiten als Ärztin. Solche Nachweise wären für die Beurteilung der Wesentlichkeit der besagten Tätigkeiten hilfreich. In zeitlicher Hinsicht gibt die Rekurrentin einzig ihre Behandlungszeiten in der Praxis an. Belegte Angaben über die administrative Nachbearbeitung pro Patient liegen hingegen nicht vor. Nach der hier vertretenen Auffassung ist das zeitliche Kriterium zwar nicht alleine massgebend, es muss jedoch bei der Beurteilung der Wesentlichkeit mitberücksichtigt werden. Die Rekurrentin gibt an, komplexe rechtliche Gutachten im privaten Arbeits-

zimmer zu erledigen. Dafür benötige sie Fachliteratur. Auch hier bleibt letztlich die Anzahl solcher Sachverständigengutachten unbewiesen. Allfällige Belege, welche eine Gewichtung dieser Arbeiten zulassen, sind nicht vorhanden. Die Notwendigkeit einer Fachbibliothek für diese Arbeiten erscheint glaubhaft. Die Dimension dieser Bibliothek bleibt jedoch unklar und würde allenfalls einen Hinweis auf die Wesentlichkeit der fraglichen Arbeiten geben. Als Indiz für die Wesentlichkeit könnte allenfalls das eigens für die Heimarbeit von der Arbeitgeberin eingerichtete EDV-System sprechen. Jedoch alleine die Existenz dieses Systems vermag die Wesentlichkeit der daheim verrichteten Arbeiten nicht zu erbringen. Denkbar wäre nämlich, dass dieses System aus Komfortgründen für die Rekurrentin bzw. der Inhaberin angeschafft wurde oder die Gründe für die Anschaffung des Systems ganz andere waren und die Ermöglichung der Heimarbeit bloss einen Nebeneffekt darstellt.

cc) Insgesamt erbringt die Rekurrentin sowohl in zeitlicher aber auch in sachlicher Hinsicht den Nachweis nicht, dass die verrichteten Arbeiten im privaten Arbeitszimmer einen wesentlichen Teil ihrer Tätigkeit als Ärztin ausmachen. Aufgrund der allgemeinen Beweislastregel im Steuerrecht haben die Steuerbehörden steuerbegründende bzw. steuererhöhende Tatsachen nachzuweisen, während die Beweislast für steueraufhebende bzw. steuermindernde Tatsachen bei der steuerpflichtigen Person liegt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O. Art. 123 N. 77). Die Rekurrentin hat den geforderten Nachweis der Wesentlichkeit nicht erbracht, weshalb sie sich diesen Umstand zuzurechnen hat.

7. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die im privaten Arbeitszimmer ausgeführten administrativen Arbeiten mangels Nachweis nicht als wesentlicher Teil der Arbeit als Ärztin einzustufen und die Kosten für dieses Zimmer nicht vom steuerbaren Einkommen in Abzug zu bringen sind. Der Rekurs erweist sich als unbegründet und ist somit abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.