

**BStP | 2018 | Nr. 16**

Betreff:	Einkommenssteuer, Gewinnungskosten
Instanz:	Steuerrekurskommission
Entscheidungsdatum:	21. Juni 2018
Verfahrensnummer:	STRK.2017.136

Als Berufskosten bei unselbständiger Erwerbstätigkeit werden insbesondere die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte sowie die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten abgezogen. Im Steuerrecht trägt derjenige die Beweislast, welcher aus einer behaupteten, aber unbewiesenen gebliebenen Tatsache hätte Rechte ableiten können. Nach Lehre und Rechtsprechung trägt demzufolge die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende Tatsachen, die steuerpflichtige Person die Beweislast für steueraufhebende Tatsachen. Der Nachweis der Fahrkosten ist bspw. mittels Fahrtenbuch oder durch eine Aufstellung der Fahrten in Verbindung mit dem Nachweis der Gesamtfahrleistung des Fahrzeuges in einer bestimmten Zeitperiode zu erbringen. Die Gewährung eines Abzugs für ein Arbeitszimmer erfordert nach Praxis der Steuerverwaltung den Nachweis, dass mindestens 40% der zu verrichtenden Arbeiten (bezogen auf ein 100%-Pensum) im privaten Arbeitszimmer zu erledigen sind. In casu (teilweise) Zuordnung der Auslagen für Fahrten, Kundenessen und -geschenke, Bürourkosten, Zeitungsabonnemente, Telefongespräche, Verbandsbeiträge und Geschäftsreisen mangels Nachweises eines sachlichen Zusammenhangs mit dem Geschäftszweck zu den Lebenshaltungskosten.

Sachverhalt:

A. Der Rekurrent, A., deklarierte in der Steuererklärung pro 2014 Berufskosten in der Höhe von CHF 37'385.--. Er arbeitete als Versicherungsberater und war im Jahr 2014 mit B. verheiratet.

B. Die Steuerverwaltung forderte den Rekurrenten mit Schreiben vom 8. Januar 2016 auf, weitere Unterlagen zu den effektiven Berufsauslagen einzureichen. Dieser Aufforderung kam der Rekurrent mit Schreiben vom 15. Februar 2016 nach. Gemäss der eingereichten Aufstellung machte der Rekurrent Berufskosten in der Höhe von CHF 40'899.-- geltend, wovon CHF 19'500.-- über die von der X.-AG bezahlten Pauschalspesen gedeckt seien. Die effektiv abzugsfähigen Berufskosten deklarierte der Rekurrent mit CHF 21'399.--.

Mit Veranlagungsverfügung vom 25. Februar 2016 liess die Steuerverwaltung lediglich Berufskosten in der Höhe von CHF 18'000.-- zum Abzug zu. Sie begründete dies damit, dass der Rekurrent es unterlassen habe, detaillierte Aufstellungen inkl. Belege einzureichen, die den beruflichen Zusammenhang nachweisen könnten.

C. Mit Schreiben vom 18. März 2016 erhob der Rekurrent Einsprache und hielt an seinem Antrag, die gesamten Berufskosten zum Abzug zuzulassen, fest.

Die Steuerverwaltung erstreckte dem Rekurrenten mit Schreiben vom 13. Mai 2016 die Begründungsfrist und forderte mehrere Unterlagen betreffend Autokosten, Arbeitszimmer, Kundengeschenke, und -essen sowie Geschäftsreisen ein.

Dieser Aufforderung kam der Rekurrent mit Eingabe vom 11. Juni 2016 nach und reichte mehrere Ordner mit Originalbelegen ein.

Mit Entscheid vom 14. September 2017 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut. Betreffend Berufskosten wies sie die Einsprache jedoch ab.

D. Mit Schreiben vom 12. Oktober 2017 erhebt der Rekurrent Rekurs und beantragt, den Einspracheentscheid betreffend kantonale Steuern pro 2014 aufzuheben und die geltend gemachten Berufskosten in der Höhe von CHF 37'385.-- zum Abzug zuzulassen.

In ihrer Vernehmlassung vom 19. Januar 2018 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses, soweit darauf einzutreten sei.

Mit Schreiben vom 8. Februar 2018 macht der Rekurrent geltend, dass er gegen die Vernehmlassung der Steuerverwaltung Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung erheben werde.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Ein zweiter Schriftenwechsel ist nicht angeordnet worden. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

Erwägungen:

2. a) Der Rekurrent beantragt, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 14. September 2017 betreffend kantonale Steuern pro 2014 aufzuheben und die geltend gemachten Berufskosten in der Höhe von CHF 37'385.-- zum Abzug zuzulassen.

b) Es ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung den Abzug für die Berufskosten zu Recht nicht gewährt hat.

3. a) Gemäss § 27 Abs. 1 StG werden als Berufskosten bei unselbständiger Erwerbstätigkeit die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte (lit. a), die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit (lit. b), die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten (lit. c) sowie die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten (lit. d) abgezogen. Anstelle der nachgewiesenen tatsächlichen Berufskosten gemäss Abs. 1 kann ein Pauschalbetrag in der Höhe von CHF 4'000.-- abgezogen werden (§ 27 Abs. 2 StG).

b) Gemäss § 22 StV sind die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen der Wohn- und Arbeitsstätte abziehbar (Abs. 1). Bei Benützung eines privaten Fahrzeugs sind als notwendige Kosten die Auslagen abziehbar, die bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel anfallen würden (Abs. 2). Steht kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung oder ist dessen Benützung objektiv nicht zumutbar, so können die Kosten des privaten Fahrzeugs gemäss den Pauschalansätzen der Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer (Berufskostenverordnung) abgezogen werden (Abs. 3).

4. a) aa) Der Rekurrent arbeitete als Versicherungsexperte im Aussendienst bei der X.-AG. In der Steuererklärung pro 2014 deklarierte er u.a. Fahrkosten im Umfang von CHF 15'552.--. Von den gefahrenen 17'500 km seien 2'500 km Privatfahrten gewesen. Die Steuerverwaltung forderte den Rekurrenten auf, ein Fahrtenbuch, welche seine Aussage bestätige, einzureichen. Dieser Aufforderung kam der Rekurrent nicht nach.

bb) Betreffend Beweislast stellt sich die Frage, wer die Folgen zu tragen hat, wenn die Beweiserhebung nicht zu einem eindeutigen Ergebnis führt (Beweislosigkeit). In analoger Anwendung von Art. 8 ZGB trägt auch im Steuerrecht derjenige die Beweislast, welcher aus einer behaupteten, aber unbewiesenen gebliebenen Tatsache hätte Rechte ableiten können. Nach Lehre und Rechtsprechung trägt demzufolge die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende Tatsachen, die steuerpflichtige Person die Beweislast für steueraufhebende Tatsachen (vgl.

BGE 140 II 248, E. 3.5; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt VD.2015.28 vom 16. Juni 2015, E. 5.2; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Auflage, Zürich 2016, S. 519). Wird kein entsprechender Beweis erbracht, so hat sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 3. Juli 2006, E. 2.3, publ. in: BStPra 6/2007, S. 516).

cc) Die Steuerverwaltung hat daher zu Recht Nachweise eingefordert, welche die geschäftliche Nutzung des Fahrzeuges belegen. Der Nachweis hätte beispielsweise mittels dem von der Steuerverwaltung eingeforderten Fahrtenbuch oder durch eine Aufstellung der Fahrten in Verbindung mit dem Nachweis der Gesamtfahrleistung des Fahrzeuges in einer bestimmten Zeitperiode erbracht werden können. Diesen Nachweis hat der Rekurrent nicht erbracht. Da ihn die Beweislast für die Fahrkosten trifft, können keine weiteren, als die bereits von der Steuerverwaltung gewährten, Fahrkosten in der Höhe von CHF 7'000.-- in Abzug gebracht werden.

b) aa) Weiter macht der Rekurrent Kosten für ein Arbeitszimmer in der Höhe von CHF 7'296.-- geltend.

bb) 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).

cc) 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, weil der Arbeitgeber ein geeignetes Arbeitszimmer nicht zur Verfügung stellt und wenn die steuerpflichtige Person in ihrer Privatwohnung über einen besonderen Raum verfügt, der zur Hauptsache beruflichen und nicht privaten Zwecken dient (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_681/2008 vom 12. Dezember 2008, E. 3.5.1., publ. in: Steuer Revue Nr. 5/2009, S. 381 ff.).

dd) Die Anforderungen für die Abzugsfähigkeit der Kosten eines privaten Arbeitszimmers sind besonders streng (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 26 N 34). Die Steuerverwaltung beruft sich auf die ergangene Rechtsprechung und hält fest, dass die Kosten für ein Arbeitszimmer nur in Abzug gebracht werden können, wenn regelmässig ein wesentlicher Teil der beruflichen Arbeit ausserhalb des Arbeitsortes erledigt werden müsse und der Arbeitgeber kein Arbeitszimmer zur Verfügung stellen würde. Dabei genüge es nicht, wenn alleine ein Teil der Berufsarbeit gezwungenermassen zu Hause verrichtet werden müsse.

ee) Die Steuerverwaltung geht praxisgemäss von einem wesentlichen Teil aus, wenn mindestens 40% der zu verrichtenden Arbeiten im privaten Arbeitszimmer erledigt werden. Die Steuerverwaltung interpretiert das Kriterium der Wesentlichkeit somit in zeitlicher Hinsicht.

ff) Der Rekurrent reichte auf Nachfrage der Steuerverwaltung eine Arbeitgeberbescheinigung ein. Über die tatsächliche Nutzung des Arbeitszimmers machte er jedoch keinerlei Angaben. Aufgrund eigener Recherchen gewährte die Steuerverwaltung für das zweite Halbjahr 2014 einen Arbeitszimmerabzug in der Höhe von CHF 2'340.--. Da der Rekurrent keine weiteren Nachweise, welche einen Abzug für das erste Halbjahr 2014 rechtfertigten würden, einreichte, ist der Einspracheentscheid in diesem Punkt nicht zu beanstanden.

c) Weiter macht der Rekurrent einen Abzug in der Höhe von CHF 5'557.-- für Kundenessen geltend. Die Steuerverwaltung schätzte den abzugsfähigen Teil der Kundenessen auf CHF 2'000.--. Dieser Einschätzung ist zu folgen. Der Rekurrent wies den geschäftlichen Zusammenhang der Essen an den Wochenenden oder zum Jahreswechsel nicht nach. Aufgrund der eingereichten Unterlagen ist nicht ersichtlich, dass die Essen im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit des Rekurrenten stehen. Somit vermag der Rekurrent keine rechtsgenügenden Nachweise für einen höheren Abzug, als den der die Steuerverwaltung bereits gewährte, zu erbringen. Die Steuerverwaltung liess daher zu Recht lediglich CHF 2'000.-- als Abzug zu.

d) Der Rekurrent beantragt Kundengeschenke in der Höhe von CHF 9'750.-- zum Abzug zuzulassen. Aus den eingereichten Unterlagen ist ersichtlich, dass sich dieser Betrag aus alkoholischen Getränken, Entsafter, Roboter etc. zusammensetzt. Den Nachweis, dass es sich bei den einzelnen Ausgaben nicht um Lebenshaltungskosten, sondern um Kundengeschenke mit sachlichem Zusammenhang mit dem Geschäftszweck handelt, vermochte der Rekurrent allerdings nicht zu erbringen. Die Steuerverwaltung gewährte einen Abzug in der Höhe von CHF 4'800.--, was nicht zu beanstanden ist.

e) Auch betreffend Bürunkosten sowie Zeitungsabonnement ist festzuhalten, dass es sich um private Lebenshaltungskosten handelt und der Nachweis des geschäftlichen Zusammenhangs nicht nachgewiesen wurde. Die Steuerverwaltung gewährte daher die geltend gemachten Abzüge zu Recht nicht.

f) Weiter beantragt der Rekurrent den Abzug der Kosten für Geschäftsreisen in der Höhe von CHF 8'491.--. Die Beweislast für steueraufhebende Tatsachen obliegt dem Rekurrenten und trotz Nachfrage seitens der Steuerverwaltung unterliess es der Rekurrent schlüssige Nachweise zu erbringen, dass die Reisen im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Versicherungsberater und einem geschäftlichen Vertragsabschluss standen. So lautet z.B. die Rechnung betreffend Reise nach B. auf den Namen seiner damaligen Ehefrau, was Zweifel an einem Zusammenhang mit einer Geschäftsreise aufkommen lassen. Somit kann der geltend gemachte Abzug für Geschäftsreisen in der Höhe von CHF 8'491.-- nicht zum Abzug zugelassen werden.

g) Gleiches bleibt festzuhalten betreffend Verbandsbeitrag sowie Telefonkosten. Der Rekurrent reichte im Rekursverfahren keine Unterlagen ein, welche die Schätzung der Steuerverwaltung in Zweifel ziehen könnten. Da kein entsprechender Beweis erbracht wurde, hat der Rekurrent die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Rekurrent es unterlassen hat, rechtsgenügende Beweise für seine geltend gemachten Berufskosten zu erbringen und die Steuerverwaltung deshalb zu Recht lediglich CHF 18'000.-- als beruflich bedingte Aufwendungen zum Abzug zugelassen hat. Der Rekurs ist somit abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.