

## **Berufsunkosten**

### **Arbeitszimmer**

#### **Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 15. Juli 1998**

*Die Kosten für ein berufliches Arbeitszimmer zu Hause können vom Steuerpflichtigen bloss dann vom Einkommen in Abzug gebracht werden, wenn er wegen seiner Berufstätigkeit auf zusätzlichen Raum angewiesen ist. Ein solcher Zusammenhang liegt nur vor, wenn der Steuerpflichtige ohne die Berufstätigkeit auf zusätzlichen Raum verzichten würde. Ist aufgrund der konkreten Wohnverhältnisse anzunehmen, dass keines der Wohnzimmer ausschliesslich oder zumindest überwiegend für berufliche Zwecke benutzt wird, kann kein Abzug beansprucht werden.*

#### *I. Sachverhalt*

Die damals noch ledige S. S. arbeitete im Jahre 1990 als Sonderklassenlehrerin für Kleinklassen auf Primarstufe im Schulhaus B. und versah dabei ein Teilpensum von 20 Wochenstunden. In der Steuererklärung 1990 beanspruchte sie unter dem Titel beruflich genutzter Arbeitsraum in der von ihr damals gemieteten 2-Zimmerwohnung an der M.-Strasse 129 in Basel einen Abzug von Fr. 5'757.-, entsprechend der Hälfte des Jahresnettomietzinses. Mit Schreiben vom 11. September 1991 teilte ihr die Steuerverwaltung mit, dass ihr nur ein halber Zimmerabzug gewährt würde, und erliess am 11. Oktober 1991 eine entsprechende Veranlagung. Hiergegen erhob Frau S. rechtzeitig Einsprache, welche die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 29. April 1993 abwies. Dabei verweigerte sie im Sinne einer reformatio in peius auch den hälftigen Zimmerabzug. Den hiergegen erhobenen Rekurs hat die Steuerrekurskommission mit Entscheid vom 26. Oktober 1995 (versandt am 29. Dezember 1997) abgewiesen.

Gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission richtet sich der vorliegende, rechtzeitig erhobene Rekurs an das Verwaltungsgericht, mit dem S. E.-S. Aufhebung des angefochtenen Entscheides sowie Zulassung eines Abzuges der Kosten für ein Arbeitszimmer beantragt. Demgegenüber schliesst das Finanzdepartement auf Abweisung des Rekurses. Die Rekurrentin hat sich zur Rekursantwort der Verwaltung replicando geäussert. Der Entscheid ist auf dem Zirkulationsweg gefällt worden.

#### *II. Entscheidungsgründe*

1. Die Steuerrekurskommission ist eine vom Regierungsrat gewählte Kommission, deren Entscheide gemäss § 10 Abs. 1 VRPG und gemäss § 41 Abs. 2 OG dem

Rekurs an das Verwaltungsgericht unterliegen. Daraus folgt dessen funktionelle und sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Als Adressatin der angefochtenen Verfügung ist die Rekurrentin zum vorliegenden Rekurs gemäss Art. 13 Abs. 1 VRPG legitimiert.

Mangels besonderer gesetzlicher Vorschriften im Steuergesetz richtet sich die Kognition nach der allgemeinen Vorschrift von § 8 VRPG. Danach hat das Verwaltungsgericht im vorliegenden Fall zu prüfen, ob die Verwaltung das kantonale öffentliche Recht, namentlich das Steuergesetz und die Steuerverordnung, nicht oder nicht richtig angewendet, den Sachverhalt unrichtig festgestellt, oder wesentliche Form- und Verfahrensvorschriften verletzt hat.

2. Wie sich aus § 13 Abs. 1 StG ergibt, gilt im Steuerrecht der Grundsatz, dass die Veranlagungsbehörde den Nachweis steuerbegründender Tatsachen zu erbringen hat, während den Steuerpflichtigen die Beweislast für Tatsachen trifft, die die Steuerschuld mildern oder aufheben (BJM 1990 S. 154; VGE vom 30. Juni 1998 i.S. B.B., vom 25. Mai 1994 i.S. Ch.M., vom 6. August 1993 i.S. M. F. und vom 15. Januar 1993 i.S. P.G.). Sodann trifft den Pflichtigen nach § 12 StG ganz allgemein eine Mitwirkungspflicht. Das bedeutet im vorliegend relevanten Zusammenhang mit den Gewinnungskosten, dass der Pflichtige, der einen Abzug für die berufliche Benützung seiner privaten Räumlichkeiten vornehmen will, belegen muss, dass er auf eine derartige Benützung angewiesen ist und dass der Raum ausschliesslich oder doch vorwiegend zu beruflichen Zwecken genutzt wird. Der blosser Hinweis auf angebliche Notorietät genügt nicht (so ausdrücklich VGE vom 6. Juni 1997 i.S. Dr. W. T.-M.).

3. 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 Ausga-

ben 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 (Ernst Höhn, Steuerrecht, 6. Auflage 1988, § 13 Rz 40).

In bezug auf den Abzug 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 1990 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 geringerem 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.

Die Rekurrentin hat im massgeblichen Steuerjahr eine 2-Zimmerwohnung an der M.-Strasse 129 in Basel bewohnt. Nach ihren im Veranlagungsverfahren gemachten Angaben wies die Wohnung eine Nettogrundfläche von knapp 58 m<sup>2</sup> auf. Den als Arbeitszimmer bezeichneten Raum gab sie der Verwaltung gegenüber mit 20 m<sup>2</sup> an. Bei einer derartigen Wohnsituation ist nicht anzunehmen, dieser eine Raum diene ausschliesslich oder doch überwiegend beruflichen Zwecken, wie dies für die Zulassung eines Abzuges erforderlich wäre (BJM 1982 S. 153; ebenso VGE vom 29. April 1983 i.S. D.S.-B.). Auch kann nicht angenommen werden, die Rekurrentin hätte ohne ihre Erwerbstätigkeit als Lehrerin auf diesen Raum verzichtet und sich mit einer kleineren Wohnung zufrieden gegeben. Sie hat solches auch nicht behauptet. Vielmehr ist davon auszugehen, dass die Wohnung in ihrer Gesamtheit der Befriedigung eines elementaren Lebensbedürfnisses diene, wie es für eine erwachsene und erwerbstätige Person angemessen ist. Dass im Falle der Rekurrentin die Miete einer 2-Zimmer- anstelle bloss einer 1-Zimmerwohnung oder eines möblierten Zimmers nicht in einem kausalen Zusammenhang mit dem Lehrerberuf stand, sondern offen-

sichtlich in allererster Linie der Befriedigung des Bedürfnisses nach angemessener Wohnsituation diene, ergibt sich auch daraus, dass diese keinen speziellen Arbeitsraum ausgeschieden, d.h. die Bereiche Wohnen/Schlafen einerseits und Arbeiten andererseits nicht getrennt hatte. Zusammenfassend ist aufgrund des heute üblichen Raumbedarfes und der Angaben der Rekurrentin davon auszugehen, dass diese auch ohne ihre Berufstätigkeit als Sonderklassenlehrerin auf Primarstufe nicht auf eines der beiden Zimmer verzichtet hätte.

Wenn die Rekurrentin in diesem Zusammenhang geltend macht, die entsprechende Argumentation der Verwaltung sei rechtsungleich und diskriminierend, so ist ihr zu widersprechen. Tatsächlich sind unter diesem Gesichtspunkt nicht nur Alleinwohnende in kleinen Wohnungen nicht zum Abzug für ein beruflich genutztes Zimmer zugelassen. Vielmehr hat die Praxis ganz generell erkannt, dass «von den Zimmern, die nach Zahl der Familienmitglieder und der Art der Zusammensetzung der Familie für angemessenes Wohnen erforderlich sind, (...) keines als Studierzimmer bezeichnet werden» könne (BJM 1982 S. 153; vgl. auch Grüninger/Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, 2. Auflage 1970, S. 258). Auch ein Familienvater kann somit, wenn er nicht über eine besonders grosse Wohnung verfügt, nicht ohne weiteres die Kosten für ein beruflich benütztes Zimmer vom Roheinkommen abziehen.

Wie sich aus der von der Rekurrentin erstellten Planskizze bei den Akten der Verwaltung ergibt, befand sich in dem als Wohnzimmer konzipierten Bereich der Wohnung u.a. der Arbeitstisch, den sie freilich auch als Esstisch nutzte («Essecke»). Im zweiten Raum befand sich sodann der Tisch für den Personal-Computer sowie ein entsprechender Beistelltisch. In diesem Zusammenhang macht die Rekurrentin im vorliegenden Rekursverfahren längere Ausführungen darüber, wie sinnreich die Verwendung eines Personal-Computers für den geistig arbeitenden Menschen im ausgehenden 20. Jahrhundert ist (Rekurs S. 4 f., 6 ff.). Dem kann uneingeschränkt zugestimmt werden. Nur kann dies der Rekurrentin nicht zu einem Steuerabzug verhelfen. Dass nämlich der Personal-Computer für sie ein unverzichtbares Arbeitsgerät sei für das Vor- und Nachbereiten des Schulunterrichts, hat die Rekurrentin zu Recht nicht ausdrücklich behauptet. Sie hat denn auch im unterinstanzlichen Verfahren erklärt, sie benötige einen Personal-Computer sowie einen Drucker zum Erstellen von neuen Lehrmitteln (vgl. Eingabe vom 26. Mai 1993, Rekursantwortbeilage 1: «Zum Erstellen von neuen Lehrmitteln brauche ich mehr als einen Bleistift und einen Gummi .... Ich brauche einen Computer samt Drucker»).

Auch im vorliegenden Rekursverfahren weist sie darauf hin, dass die von ihr ausgearbeiteten Unterrichtsmittel zwischenzeitlich publiziert worden seien und die Tantiemen von der Steuerverwaltung sicher auch besteuert würden. Damit verkennt die Rekurrentin offenkundig die Rechtslage. Nicht entscheidend ist nämlich, ob die getätigte Aufwendung irgendwann einmal zu Einkünften führen wird. Vielmehr kommt es darauf an, dass die Aufwendungen erfolgen, um gerade die Einkünfte herbeizuführen, die in dem betreffenden Steuerjahr als Einkommen erfasst werden sollen (Blumenstein/Locher, a.a.O.). Damit ist aber alles, was die Rekurrentin rund um

den Personal-Computer herum vorbringt, für den Ausgang des vorliegenden Verfahrens nicht von Bedeutung. Wenn ein Personal-Computer nicht zum wesentlichen, notwendigen Arbeitsinstrument für die steuerpflichtige Erwerbstätigkeit gehört, so verbleibt letztlich nichts mehr zur Begründung eines Arbeitszimmers und eines entsprechenden Abzuges. Über einen Arbeitstisch, der im Falle der Rekurrentin zudem zugeständenermassen noch als Esstisch genutzt wird, verfügt wohl jeder Steuerpflichtige, ohne dass damit der fragliche Raum gleich zur Studierstube wird (vgl. BJM 1982 S. 153). Dass sich auf dem Regal der Rekurrentin sodann noch Schulbücher befunden haben, macht den Raum ebensowenig zum Arbeitszimmer.

Insgesamt ist nicht erstellt, dass die Rekurrentin im massgeblichen Steuerjahr ein Arbeitszimmer ausgeschieden bzw. einen von ihren beiden Räumen der 2-Zimmerwohnung ausschliesslich oder doch überwiegend zu beruflichen Zwecken genutzt hat.

Bei dieser Situation kann letztlich offen bleiben, ob die Rekurrentin die neben dem Unterricht anfallenden Arbeiten nicht im Schulhaus hätte erledigen können. Ergänzend kann immerhin darauf hingewiesen werden, dass die Rekurrentin über ein Klassenzimmer verfügte, auch wenn sie dieses mit einer Kollegin teilen musste, mit der sie im Job-sharing arbeitete und die jeweils montags und dienstags unterrichtete (vgl. Fragebogen vom 7. August 1991, in Rekursantwortbeilage 7). An den Tagen, da sie selbst arbeitete, konnte sie aber ohne Zweifel den Raum benützen, auch wenn dieser am Abend über das Sportamt an Vereine vermietet gewesen sein sollte. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Rekurrentin in ihrer Eingabe an die Steuerverwaltung vom 26. Mai 1993 ausgeführt hat, ab 18.00 Uhr sei das Klassenzimmer «offiziell» nicht mehr zur Verfügung gestanden (Rekursantwortbeilage 1). In der verwaltungsinternen Rekursbegründung vom 16. August 1993 hat sie diesen Zeitpunkt ohne nähere Begründung auf bereits 16.00 Uhr vorverlegt (Rekursantwortbeilage 2, S. 4). Es darf daher ohne weitere Abklärungen davon ausgegangen werden, dass die Rekurrentin jedenfalls bis 18.00 Uhr das Klassenzimmer hat benützen können. Ihr Wunsch, die anfallenden Arbeiten zu Hause zu erledigen, ist zwar einfühlbar; ihr Begehren jedoch, dafür die Hälfte ihres Mietzinses vom Roh-einkommen in Abzug bringen zu lassen, nach dem Gesagten unbegründet.

Damit erweist sich der Rekurs in allen Teilen als unbegründet und ist abzuweisen.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.