

BGer 2C_1033/2017 vom 31. Mai 2018

Bundesgericht, 2018-05-31, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_1033_2017

FR: TF 2C_1033/2017 du 31 mai 2018

IT: TF 2C_1033/2017 del 31 maggio 2018

Erwägungen

E. 1.1

Die Vorinstanz hat ein einziges Urteil für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie für die direkte Bundessteuer erlassen, was zulässig ist, soweit die zu entscheidenden Rechtsfragen im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Recht gleich geregelt sind (BGE 135 II 260 E. 1.3.1 S. 262 f.). Unter diesen Umständen ist den Beschwerdeführern nicht vorzuwerfen, nicht zwei getrennte Beschwerden eingereicht zu haben; aus ihrer Eingabe geht deutlich hervor, dass sie beide Steuerarten betrifft (BGE 135 II 260 E. 1.3.3 S. 264; Urteil 2C_392/2017 vom 11. Januar 2018 E. 1.1).

E. 1.2

Die Beschwerde richtet sich gegen den verfahrensabschliessenden Entscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten sind erfüllt (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1 und Art. 90 BGG in Verbindung mit Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] und Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

E. 1.3.1

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht und Völkerrecht gerügt werden. Bei der Prüfung verfügt das Bundesgericht über volle Kognition und wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist daher weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann eine Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 140 III 86 E. 2 S. 89; 140 V 136 E. 1.1. S. 137 f.).

E. 1.3.2

Die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem und interkantonalem Recht prüft das Bundesgericht hingegen nur insofern, als eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungspflicht gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG).

E. 1.4

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinn von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 BGG). Die

betroffene Person muss rechtsgenügend dartun, dass und inwiefern der festgestellte Sachverhalt in diesem Sinn mangelhaft erscheint und die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG i.V.m. Art. 42 Abs. 2 und Art. 106 Abs. 2 BGG). Rein appellatorische Kritik an der Sachverhaltsermittlung und an der Beweiswürdigung genügt den Begründungs- und Rügeanforderungen nicht (vgl. BGE 139 II 404 E. 10.1 S. 445 mit Hinweisen).

II. Direkte Bundessteuer

E. 2.1

Die Beschwerdeführer machen zunächst geltend, die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen zum "Smart-Working"-Konzept, d.h. zum tatsächlichen Arbeitsumfeld des Beschwerdeführers, seien offensichtlich unvollständig, unrichtig und verletzen in verschiedener Hinsicht das Willkürverbot. So ergebe sich aus dem Beschrieb des "Smart-Working"-Konzepts durch die Arbeitgeberin, entgegen der Auffassung der Vorinstanz, dass nicht für alle Arbeitnehmer ein Arbeitsplatz vorhanden sei. Die dem "Smart-Working"-Konzept zugrundeliegende Theorie impliziere geradezu das "Home Office" und somit ein privates Arbeitszimmer. Es sei willkürlich, wenn die Vorinstanz ausführe, bei "Smart-Working" werde lediglich ein Teil der fixen Arbeitsplätze durch flexible Arbeitsplätze ersetzt. Naturgemäss verteilen sich die Krankheiten und Ferien der Mitarbeiter in der Praxis nicht linear auf ein Jahr, so dass notwendigerweise nicht immer genügend Arbeitsplätze vorhanden seien. Die Erforderlichkeit eines privaten Arbeitszimmers werde somit gleich doppelt impliziert, nämlich zum einen durch die "Sharing Ratio" von 0.8 - was für einen Teil der Arbeitnehmer ein "working remotely" voraussetze - und zum andern, weil er als privater Büromade bei Überbelegung "remotely" arbeiten müsse und er daher als einzige Alternative auf sein privates Arbeitszimmer zurückgreifen müsse.

E. 2.2

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer sind die Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz nicht, jedenfalls nicht in für den Verfahrensausgang relevanter Weise offensichtlich unrichtig, unvollständig oder willkürlich. Die Vorinstanz hat zwar ausgeführt, dass unter dem "Smart-Working"-Konzept lediglich ein Teil der fixen Arbeitsplätze durch flexible ersetzt werde, woraus die "sharing ratio" von 0.8 resultiere (vgl. angefochtener Entscheid E. 3.3. S. 5 f.). Auch wenn diese Feststellung missverständlich ist, weil offenbar (überhaupt) keine fixen Arbeitsplätze mehr zugewiesen werden ("employees are no longer assigned one dedicated desk"; vgl. Dokumentation der D._____ AG vom 6. Mai 2013 [im Folgenden: Dokumentation] S. 4), trifft sie doch im Ergebnis zu, indem unter dem "Smart-Working"-Konzept für 80% der Mitarbeiter flexible Arbeitsplätze zur Verfügung stehen, bei denen sie sich jeweils individuell anmelden können ("Each employee is equipped with a laptop or virtual machine and can choose to work in the zone that best fits their needs at varying points in the day"; vgl. Dokumentation S. 4).

Die "ratio" als das Verhältnis zwischen Arbeitnehmern und zur Verfügung stehenden Arbeitsplätzen beruht auf der Überlegung, dass nie alle Arbeitnehmer gleichzeitig im Unternehmen sind, weil stets ein Teil von ihnen wegen Krankheit, Ferien, Aussendiensttätigkeit oder aus anderen Gründen nicht an seinem Arbeitsplatz ist. Die Beschwerdeführer machen zwar geltend, die Abwesenheiten der Arbeitnehmer vom Arbeitsplatz verteilen sich nicht linear über das ganze Jahr. Das hat die Vorinstanz aber

auch nicht angenommen. Sie hat unter Bezugnahme auf die Dokumentation der Arbeitgeberin vielmehr dargelegt, diese gehe davon aus, dass ein Teil der Mitarbeiter ausserhalb der Büroräumlichkeiten arbeiten würde, womit neben normalen Ausseneinsätzen auch die Arbeit im privaten Arbeitszimmer ("Home Office") gemeint sein könne (vgl. angefochtener Entscheid E. 3.3. S. 6). Aus der Dokumentation der Arbeitgeberin ergibt sich aber weiter, worauf die Vorinstanz ebenfalls hingewiesen hat, dass das entsprechende Bedürfnis beschränkt ist ("D. _____ AG appetite for home working is only 1-2 days/week max"; vgl. Dokumentation S. 11).

Darüber hinaus erweisen sich die Feststellungen der Vorinstanz auch mit Bezug auf den Bedeutungsgehalt des Ausdrucks "working remotely" in tatsächlicher Hinsicht nicht als willkürlich. Aus der Beschreibung des "Smart-Working"-Konzepts ergibt sich keineswegs, dass für den Arbeitnehmer, sofern wegen der "ratio" von 0.8 einmal kein Arbeitsplatz zur Verfügung steht, deshalb stets als einzige Alternative die Arbeit zu Hause in Betracht fällt. Auch wenn beim Beschwerdeführer als Informatiker Aussendienstleistungen, wie geltend gemacht wird, ausser Betracht fallen dürften, ist - in Übereinstimmung mit der Vorinstanz - zusätzlich zu berücksichtigen, dass zum "Smart-Working"-Konzept offenbar auch der Aufenthalt bzw. die Arbeit in Besprechungseinheiten oder generellen Aufenthaltszonen dazugehört. Wird überdies in Betracht gezogen, dass sämtliche Mitarbeiter mit einem mobilen elektronischen Arbeitsgerät ausgestattet sind, so ist die Bedeutung von "working remotely" jedenfalls nicht auf "Home-Office"-Arbeit beschränkt, sondern umfasst offensichtlich die gesamte Arbeit, soweit sie nicht an einer Arbeitsstation geleistet wird (z.B. Arbeit in Aufenthaltszonen, Besprechungszonen am Arbeitsort, im öffentlichen Verkehrsmittel auf dem Weg von und zur Arbeit).

E. 2.3

Eine willkürliche Sachverhaltsfeststellung liegt hier somit nicht vor. Vielmehr ist mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer - jedenfalls über alles gesehen - 80% seiner Arbeitsleistung an einer der am Standort Zürich vorhandenen individuellen Arbeitsstationen erbringen kann, von ihm aber erwartet wird, dass er nötigenfalls auf dort vorhandene Besprechungs- oder Aufenthaltsräume ausweicht, seinen Computer auch auf dem Weg von und zur Arbeit oder bei allfälligen (seltenen) Aussendiensttätigkeiten einsetzt und schliesslich gelegentlich auch zu Hause gewisse Arbeiten ausführt.

E. 3.1

In rechtlicher Hinsicht ist umstritten, ob die von der Vorinstanz zugestandene gelegentliche Erbringung von Arbeitsleistungen zu Hause genügt, um damit steuerlich einen Abzug für ein Arbeitszimmer zu rechtfertigen.

Die Kosten für die Benutzung eines privaten Arbeitszimmers können nur dann nicht als Lebenshaltungskosten, sondern als übrige für die Ausübung des Berufs erforderliche Kosten im Sinne von Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG eingestuft werden, wenn der Steuerpflichtige regelmässig einen wesentlichen Teil seiner beruflichen Tätigkeit zu Hause erledigen muss, weil der Arbeitgeber ein geeignetes Arbeitszimmer nicht zur Verfügung stellt (Urteile 2C_374/2014 vom 30. Juli 2015 E. 2.4.1; 2C_71/2014 vom 15. September 2014 E. 5.5.1; 2A.330/1989 vom 23. August 1990 E. 2c und E. 3 in: ASA 60 S. 341) und wenn der Steuerpflichtige in seiner Privatwohnung über einen besonderen Raum verfügt, der zur Hauptsache beruflichen und nicht privaten Zwecken dient (vgl. die Urteile 2C_21/2013 vom 5. Juli 2013 E. 4.2 in: ASA 82 S. 74; 2C_681/2008 vom 12. Dezember 2008 E. 3.5.1

in: StR 64/2009 S. 380; 2A.277/2003 vom 18. Dezember 2003 E. 3.2 in: StR 59/2004 S. 451; 2A.330/1989 vom 23. August 1990 E. 2d in: ASA 60 S. 341; vgl. auch Art. 7 Abs. 1 der Verordnung des EFD über den Abzug der Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 [Berufskostenverordnung; SR 642.118.1]). Wird ein Arbeitszimmer hauptsächlich, aber nicht ausschliesslich für berufliche Zwecke verwendet, so ist der für die private Nutzung anfallende Kostenanteil den Lebenshaltungskosten zuzurechnen (vgl. u.a. das Urteil 2C_21/2013 vom 5. Juli 2013 E. 5.3 in: ASA 82 S. 74).

E. 3.2

Es kann hier offengelassen werden, ob der Beschwerdeführer das von ihm zu Hause für Arbeiten für seine Arbeitgeberin benutzte Zimmer ausschliesslich dafür oder daneben auch für private Zwecke verwendet. Selbst wenn davon ausgegangen wird, dass er bisweilen auf die Benützung eines Zimmers zu Hause für Arbeiten für seine Arbeitgeberin angewiesen ist, erreicht diese Nutzung jedenfalls nicht das von der Praxis geforderte Ausmass für die Gewährung eines Arbeitszimmerabzugs bzw. ist den Beschwerdeführern der entsprechende Nachweis misslungen.

Es ist zwar notorisch, dass Arbeitgeber immer häufiger - unter anderem aus Kostengründen, aber auch im Hinblick auf die Dynamisierung des Arbeitsprozesses durch Schaffung eines stimulierenden Arbeitsumfelds - innovative Arbeitsplatzkonzepte umsetzen, welche sich erheblich vom klassischen Einzelbüro bzw. Grossraumbüro mit individuell ausgeschiedenen Einzelarbeitsplätzen entfernen. Einzelarbeitsplätze werden nicht mehr fix zugewiesen, was auch durch die Ausstattung der Arbeitnehmer mit mobilen elektronischen Arbeitsgeräten erleichtert wird; darüber hinaus werden Zonen zur Förderung gemeinsamer Arbeit oder sogar zur Erholung und zum privaten Austausch geschaffen. Solche neuartigen Arbeitsplatzgestaltungen, zu denen offensichtlich das von der Arbeitgeberin des Beschwerdeführers eingeführte "Smart-Working"-Konzept zählt, können durchaus dazu führen, dass Arbeitnehmer gezwungen sind, insbesondere für Arbeiten, die Ruhe und Konzentration fordern, auf einen Arbeitsplatz zu Hause auszuweichen. Die Gewährung eines Arbeitszimmerabzugs als Berufskostenabzug setzt indessen voraus, dass der Steuerpflichtige regelmässig einen wesentlichen Teil seiner beruflichen Arbeit zu Hause erledigen muss (vgl. etwa die Praxis im Kanton Basel-Landschaft, die von 40% der Arbeitszeit ausgeht; vgl. dazu den vom Beschwerdeführer angeführten Entscheid 510 09 12 des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 12. August 2009). Dabei obliegt dem Steuerpflichtigen für diese steuermindernde Tatsache nach der allgemeinen im Steuerrecht gültigen Beweislastregel die Beweislast.

E. 3.3

Hier liegen mit der Bestätigung der Arbeitgeberin, wonach der Beschwerdeführer unter dem "Smart-Working"-Konzept arbeitet und der Beschreibung dieses Konzepts durch die Arbeitgeberin Anhaltspunkte dafür vor, dass diese ihm nicht jederzeit einen Arbeitsplatz zur Verfügung stellt: Zwar stehen den Arbeitnehmern offenbar neben der Arbeitsplatz"ratio" von 0.8 nur Besprechungs- und andere Räumlichkeiten offen, die Arbeitgeberin selbst geht aber davon aus, dass zum Teil auch ausser Haus, auf dem Arbeitsweg oder in privaten Räumen zu Hause gearbeitet werden muss. Es ist daher plausibel und die Vorinstanz hat das in tatsächlicher Hinsicht auch eingeräumt, dass der Beschwerdeführer bisweilen für gewisse Arbeiten auf die Benützung privater

Räumlichkeiten angewiesen ist. Weder die Bestätigung der Arbeitgeberin noch die Beschreibung des "Smart-Working"-Konzepts enthalten jedoch ausreichend Anhaltspunkte dafür, dass die zu Hause ausgeführten Arbeiten - bedingt durch die beschränkte Anzahl der Arbeitsplätze unter dem "Smart-Working"-Konzept und nicht etwa durch die persönliche Bequemlichkeit des Beschwerdeführers - ein Ausmass erreichen, welches die Gewährung eines Arbeitszimmerabzugs als geboten erscheinen lassen würde.

Insofern unterscheidet sich die zu beurteilende Angelegenheit deutlich von den von den Beschwerdeführern ins Feld geführten Entscheid des Steuergerichts Basel-Landschaft, bei dem es um einen Zeichenlehrer ging, der für die einen erheblichen Teil seiner Arbeitszeit einnehmende Lektionenvor- und -nachbereitung auf einen vollwertigen Arbeitsplatz angewiesen war, der ihm in der Schule nicht zur Verfügung stand. Es ist zwar nicht ausgeschlossen, dass moderne Arbeitsplatzkonzepte insbesondere im Zuge der zunehmenden Digitalisierung der Arbeitswelt je länger je mehr dazu führen, dass Arbeitnehmer einen erheblichen Teil ihrer Arbeitsleistung im "Home Office" erbringen müssen. Ein solcher Fall liegt hier mit dem "Smart-Working"-Konzept angesichts von dessen Beschreibung durch die Arbeitgeberin des Beschwerdeführers nicht vor; zudem fehlt es am Nachweis, wonach dieses Konzept im konkreten Fall des Beschwerdeführers dazu führt, dass er einen wesentlichen Teil der ihm obliegenden Arbeiten zu Hause ausführen muss. Die Vorinstanz hat ihm daher zu Recht den Arbeitszimmerabzug verweigert.

E. 3.4

Daraus ergibt sich, dass die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten betreffend die direkte Bundessteuer abzuweisen ist.

III. Staats- und Gemeindesteuern

E. 4.1

Art. 9 Abs. 1 StHG regelt abschliessend und inhaltlich weitgehend übereinstimmend mit dem DBG die zulässigen Abzüge vom Einkommen, und die Kantone sind verpflichtet, diese Abzüge ohne Abweichung oder Einschränkung auf kantonaler Ebene zu übernehmen. Dies gilt namentlich für die zur Erzielung der Einkünfte notwendigen Aufwendungen (Gewinnungskosten oder organische Abzüge), die nach Art. 9 Abs. 1 StHG bzw. Art. 26 Abs. 1 DBG generell abziehbar sind (BGE 142 II 293 E. 1.2 S. 296 mit Hinweisen). Die massgebliche Bestimmung im kantonalen Steuerrecht (§ 26 Abs. 1 des Steuergesetzes [des Kantons Zürich] vom 8. Juni 1997 [StG/ZH; LS 631.1]) stimmt denn auch inhaltlich mit der Regelung von Art. 26 DBG überein. Für die Begründung, warum der von den Beschwerdeführern geltend gemachte Arbeitszimmerabzug auch bei den Staats- und Gemeindesteuern nicht zum Abzug zuzulassen ist, kann somit auf die Erwägungen zur direkten Bundessteuer verwiesen werden.

E. 4.2

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist daher auch betreffend die Staats- und Gemeindesteuern abzuweisen.

IV. Kosten und Entschädigung

E. 5.1

Soweit die Beschwerdeführer schliesslich beanstanden, das Steuerrekursgericht hätte für beide Rechtsmittel (Rekurs und Beschwerde) je eine Gerichtsgebühr erhoben, kann auf die

zutreffenden Ausführungen der Vorinstanz (vgl. angefochtener Entscheid E. 4) verwiesen werden: Es handelt sich beim Verfahren vor dem Steuerrekursgericht - unabhängig von einer Vereinigung - um zwei separate Verfahren, gegen welche der Rechtsmittelweg einzeln beschritten werden kann. Inwiefern hier eine Bundesrechtsverletzung vorliegen soll, ist weder ersichtlich noch rechtsgenügend dargelegt. Insbesondere bewegen sich die Gebühren offensichtlich im Rahmen von § 150b StG /ZH in Verbindung mit §§ 1 und 3 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 23. August 2010 (LS 175.252).

E. 5.2

Die unterliegenden Beschwerdeführer tragen die Gerichtskosten, wobei sie untereinander solidarisch haften (Art. 66 Abs.1 und 5 BGG). Dem obsiegenden Kanton Zürich ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.