

# **BGer 2C 374/2014 vom 30. Juli 2015**

Bundesgericht, 2015-07-30, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_374\\_2014](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_374_2014)

FR: TF 2C 374/2014 du 30 juillet 2015

IT: TF 2C 374/2014 del 30 luglio 2015

## **Regeste**

Staats- und Gemeindesteuern 2010 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Die Beschwerde richtet sich gegen ein letztinstanzliches kantonales Urteil in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Eine Ausnahme im Sinne von Art. 83 BGG ist nicht gegeben. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist daher zulässig ( Art. 82 Abs. 1 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG ). Auf die form- und fristgerechte Beschwerde der gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG legitimierten Beschwerdeführerin ist einzutreten.

### **E. 1.2**

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden ( Art. 95 lit. a BGG ). Aus den Ausführungen der Beschwerdeführerin in der Beschwerdeschrift kann sinngemäss geschlossen werden, dass sie eine Verletzung des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) rügt. Die diesbezüglich massgebenden Normen betreffend Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit ( Art. 8 StHG ) und geschäftsmässig begründeten Aufwand ( Art. 10 StHG ) entsprechen inhaltlich den Bestimmungen des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11; vgl. Art. 18 bzw. Art. 27 DBG ; SR 621.11), weshalb auch diese Bestimmungen und die dazu entwickelte Rechtsprechung herangezogen werden können.

### **E. 2.1**

Gemäss § 25 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 (StG/AG; SAR 651.100) bzw. Art. 7 Abs. 1 StHG unterliegen der Einkommenssteuer alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. Dazu gehören unter anderem alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Landwirtschafts- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder andern selbständigen Erwerbstätigkeit (vgl. § 27 Abs. 1 StG /AG bzw. Art. 8 Abs. 1 StHG ; Art. 18 Abs. 1 DBG ).

### **E. 2.2**

Bei selbständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen (vgl. § 36 Abs. 1 StG /AG bzw. Art. 10 Abs. 1 StHG ; Art. 27 DBG ). Zu den steuerlich abziehbaren Gewinnungskosten gehören auch Mietkosten, soweit sie geschäfts- oder berufsmässig begründet sind.

### **E. 2.2.1**

Ob ein steuerlicher Aufwand vorliegt, muss im Einzelfall geprüft werden (vgl. das Urteil 2C\_1082/2012 vom 25. Oktober 2013 E. 2.3.2). Aufwendungen sind dann geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem erzielten Erwerb unternehmungswirtschaftlich in einem unmittelbaren und direkten (organischen) Zusammenhang stehen (vgl. BGE 113 Ib 114 E. 2c S. 118; Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2001, Rz. 5 zu Art. 27).

### **E. 2.2.2**

Aufwendungen, die für eine private Nutzung verursacht werden, sind nicht abziehbar, weil sie betrieblich nicht gerechtfertigt sind (vgl. YVES NOËL, in: Yersin/Noël [Hrsg.], Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, 2008, Rz. 28 zu Art. 27). Als privat zu gelten haben alle Aufwendungen eines Geschäfts, die der privaten Sphäre des Inhabers zugute kommen. Das ist etwa dann der Fall, wenn dem Inhaber Gegenstände zur eigenen Nutzung überlassen werden, ohne dass dafür ein angemessenes Entgelt verlangt wird (vgl. Reto Heuberger, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, Bern 2001, S. 89). Nimmt ein Unternehmer Naturalbezüge vor, darf dem Betrieb daraus kein Aufwand resultieren, ansonsten dieser geschäftsmässig nicht begründet ist (vgl. Markus Reich, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2. Aufl., 2008, Rz. 10 zu Art. 27).

### **E. 2.3**

Bei Aufwendungen, die teils geschäftlich, teils privat veranlasst sind, ist eine Aufteilung in einen Gewinnungskosten- und einen Privatanteil vorzunehmen (vgl. die Urteile 2C\_807/2009 vom 19. April 2010 E. 2.1; 2C\_452/2009 vom 4. Dezember 2009 E. 2.1; Philip Funk, in: K löti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl., 2015, Rz. 7 zu § 36 StG /AG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., 2013, Rz. 70 zu § 18). Sonst verzichtet das Geschäft im Umfang, in dem die Ausgabe privaten Zwecken dient, auf Ertrag (vgl. Heuberger, a.a.O.). Bestehen bei gemischt genutzten Vermögenswerten keine objektiven Aufteilungskriterien, ist der Privatanteil zu schätzen. Diese Schätzung stellt eine Ermessensbetätigung der Steuerbehörde dar, die das Bundesgericht nur auf Willkür hin überprüft (vgl. die Urteile 2C\_807/2009 vom 19. April 2010 E. 2.1; 2C\_452/2009 vom 4. Dezember 2009 E. 2.1).

### **E. 2.4**

Mit diesen Grundsätzen stimmt - mutatis mutandis - die Rechtsprechung überein, welche das Bundesgericht zu den Gewinnungs- und Berufskosten unselbständig Erwerbstätiger gemäss Art. 26 DBG und Art. 9 Abs. 1 StHG (damit übereinstimmend: § 35 StG /AG) entwickelt hat:

#### **E. 2.4.1**

Die Kosten für die Benutzung eines privaten Arbeitszimmers können nur dann nicht als Lebenshaltungskosten, sondern als übrige für die Ausübung des Berufes erforderliche Kosten im Sinne von Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG (bzw. § 35 Abs. 1 lit. c StG /AG) eingestuft werden, wenn der Steuerpflichtige regelmässig einen wesentlichen Teil seiner beruflichen Arbeit zu Hause erledigen muss, weil der Arbeitgeber ein geeignetes Arbeitszimmer nicht zur Verfügung stellt (vgl. dazu u.a. die Urteile 2C\_71/2014 vom 15. September 2014 E. 5.5.1; 2A.330/1989 vom 23. August 1990 E. 2c u. 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. 344 f.; siehe für die direkte Bundessteuer auch Art. 7 Abs. 1 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartementes über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 [VBK; 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. 2.4.2**

Als Gewinnungskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit werden nach ständiger Praxis nur diejenigen Kosten anerkannt, deren Vermeidung dem Pflichtigen nicht zumutbar ist (vgl. u.a. BGE 124 II 29 E. 3a S. 32 mit Hinweisen). Dementsprechend werden die Fahrkosten vom privaten Wohnort zum Arbeitsort gemäss Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG (bzw. § 35 Abs. 1 lit. a StG /AG) nur dann zum Abzug zugelassen, wenn eine tägliche Rückkehr als zumutbar und sinnvoll erscheint. Nicht zum Abzug zugelassen werden die vom Steuerpflichtigen geltend gemachten Fahrkosten, wenn er in unangebracht hohem Ausmass täglich oder zumindest mehrmals wöchentlich zwischen seinem Wohn- und Arbeitsort hin- und wieder zurückfährt. Bei nicht zumutbarer Rückkehr werden als notwendige Berufskosten die Mehrkosten für den auswärtigen Wochenaufenthalt anerkannt, im Wesentlichen die Mietkosten für eine 1-Zimmer-Wohnung am Arbeitsort (vgl. u.a. 2C\_728/2010 vom 25. März 2011 E. 2.1; siehe zum Ganzen die Urteile 2C\_630/2012 vom 20. Februar 2013 E. 2.1, 2.2 u. 2.5 in: StR 68/2013 S. 400; 2C\_807/2011 vom 9. Juli 2012 E. 2.4.1; 2C\_728/2010 vom 25. März 2011 E. 2.1; 2C\_14/2009 vom 22. April 2009 E. 2.2; 2C\_477/2009 vom 8. Januar 2010 E. 3.4; 2C\_445/2008 vom 26. November 2008 E. 5.3 u. 6.2 in: RDAF 2008 II S. 528; 2A.224/2004 vom 26. Oktober 2004 E. 8.3 u. 8.4 in: ASA 75 S. 253; 2P.64/2004 vom 19. Juli 2004 E. 4.3 in: RDAF 2004 II S. 251; 2A.439/1996 vom 12. März 1997 E. 2c in: ASA 66 S. 632; 2A.237/1995 vom 9. Dezember 1996 E. 5c in: ASA 67 S. 551; 2A.479/1995 vom 14. Mai 1996 E. 2b u. 2c; siehe für die direkte Bundessteuer auch Art. 5 u. Art. 9 Abs. 3 u. 4 VBK).

#### **E. 3.1**

Im vorliegenden Fall hat das Verwaltungsgericht erwogen, die Beschwerdeführerin habe nicht nachgewiesen, dass ihr eine Rückkehr an den privaten Wohnort nach den langen Arbeitsabenden in der Praxis nicht zumutbar gewesen wäre. Bei an sich zumutbarer Rückkehr sei für die Übernachtungen in der Praxis somit ein privater Kostenanteil auszuscheiden. Dieser Anteil sei von der Beschwerdeführerin selber auf Fr. 1'800.-- beziffert und von der Veranlagungsbehörde auf Fr. 3'600.-- erhöht worden. Eine solche Erhöhung liege im Bereich steuerbehördlicher Schätzung bzw. Ermessensausübung; sie könne vom Verwaltungsgericht im Rahmen der ihm zustehenden Prüfungsbefugnis nicht in Frage gestellt werden und sei somit zu schützen.

#### **E. 3.2**

Die Feststellungen der Vorinstanz erweisen sich als zutreffend, soweit sie erwogen hat, dass der Beschwerdeführerin sogar nach den langen Arbeitstagen eine tägliche Rückkehr an ihren Wohnort zumutbar gewesen wäre (vgl. E. 2.3 u. 2.4 des angefochtenen Urteils, siehe auch oben E. 2.4.2). Die Distanz zwischen Praxis und Privatwohnung (im grenznahen

deutschen Raum) betrug gerade einmal 24 Kilometer, was mit dem Auto insbesondere spätabends in weniger als einer halben Stunde zu bewältigen war.

### **E. 3.3**

Daraus kann aber noch nicht geschlossen werden, dass von den Mietkosten für die Geschäftswohnung ein Privatanteil auszuscheiden war. Bei zumutbarer Rückkehr an den Wohnort hätten zwar zusätzliche Mietkosten für Übernachtungen am Arbeitsort - z.B. für ein weiteres (Schlaf-) Zimmer in der Praxis selber oder ein Studio in der Nähe - nicht dem Geschäftsbetrieb der Beschwerdeführerin zugewiesen werden können (vgl. oben E. 2.4.2) und als privat gelten müssen. Gerade um solche Zusatzkosten geht es hier aber nicht. Das hat die Vorinstanz ausser Acht gelassen und dabei zwei Besonderheiten des zu beurteilenden Einzelfalles nicht genügend Rechnung zu tragen:

#### **E. 3.3.1**

Einerseits waren die Mietkosten für die 3 1/2-Zimmer-Physiotherapie-Praxis unter den gegebenen Umständen bereits vollumfänglich durch die berufliche Nutzung der Wohnung bedingt und somit ausschliesslich durch den Geschäftsbetrieb zu tragen: Alle Zimmer wurden während sämtlichen Arbeitstagen bzw. -wochen für die Praxis und somit die Erwerbstätigkeit der Physiotherapeutin genutzt. Weiter trifft es zwar zu, dass die Beschwerdeführerin regelmässig - d.h. zwei bis drei Mal pro Woche - in ihrer Praxis übernachtete; unbestrittenermassen verwendete sie dazu aber jeweils nur ein aufklappbares Bett, das sie am späten Abend in einem der Behandlungsräume aufstellte und am Morgen wieder entfernte; die Übernachtungen änderten somit an der geschäftlichen Nutzung der Wohnung nichts und schränkten diese in keiner Weise ein. Aus den genannten Gesichtspunkten ergibt sich, dass die Mietkosten im konkreten Fall durch die berufliche Verwendung als Praxis gänzlich absorbiert waren.

#### **E. 3.3.2**

Andererseits fielen die Kosten für die Privatwohnung am Wohnsitz der Beschwerdeführerin ungeschmälert an. Aus der Übernachtung im Geschäft resultierte kein ökonomischer Nutzen in Form einer Ersparnis an privaten Kosten. Ohne einen finanziellen Vorteil in der Privatsphäre erübrigt sich, steuerlich einen Privatanteil auszuscheiden. Das hat zumindest dann zu gelten, wenn - wie hier - die private Nutzung der Geschäftsräume deren berufliche Verwendung in keiner Weise einschränkt.

#### **E. 3.3.3**

Für die Ausscheidung eines privaten Kostenanteils besteht unter den gegebenen Umständen (Kosten bereits beruflich absorbiert und kein privater ökonomischer Nutzen) kein Anlass mehr.

### **E. 3.4**

Ein anderes Ergebnis rechtfertigt sich auch nicht, wenn der vorliegende Fall mit demjenigen verglichen wird, in dem unselbständig Erwerbstätige steuerlich abziehbare Kosten für die berufliche Nutzung eines Arbeitszimmers geltend machen (vgl. oben E. 2.4.1). Ein solcher Abzug ist nur dann anzunehmen, wenn das Zimmer regelmässig und überwiegend für die berufliche Arbeit genutzt wird. In Anlehnung an diese Praxis würde sich die Ausscheidung eines Privatanteils hier erst dann aufdrängen, wenn ein (Behandlungs-) Zimmer der Praxis regelmässig und in überwiegendem oder zumindest beträchtlichem Umfang für private Zwecke (insbesondere Übernachtungen) so genutzt würde, dass die berufliche Verwendung

im Ausmass der privaten Nutzung vermindert würde. Das ist hier jedoch nicht der Fall (vgl. oben E. 3.3.1).

### **E. 3.5**

Aufgrund dieser Erwägungen wären die im Jahr 2010 für die Praxis aufgewendeten Mietkosten somit vollumfänglich dem Geschäftsbetrieb der Beschwerdeführerin zuzuweisen. In Abweichung davon hat sie selber in ihrer Buchhaltung und sodann in ihrer Steuererklärung einen Privatanteil von Fr. 1'800.-- als geschäftsmässig nicht begründete Privatkosten angegeben. Es ist nun zu prüfen, welche Schlüsse daraus zu ziehen sind.

#### **E. 3.5.1**

Gemäss § 68 Abs. 1 lit. a StG /AG, der gleich lautet wie Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG, bildet der Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrages Ausgangspunkt für die Bestimmung des steuerbaren Reingewinns. Aus dieser expliziten Anknüpfung an den handelsrechtlichen Erfolgsausweis wird der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz abgeleitet. Dieses sog. Massgeblichkeitsprinzip gilt jedoch nur dann, wenn der Erfolgsausweis nicht unter Verletzung zwingender Bestimmungen des Handelsrechts zustande kam und sofern nicht spezielle steuerrechtliche Vorschriften für die Gewinnermittlung zu beachten sind (vgl. die Urteile 2C\_29/2012 vom 16. August 2012 E. 2.1; 2A.370/2004 vom 11. November 2005 E. 2.1, in: ASA 77, S. 257; 2A.458/460/2002 vom 15. Oktober 2004 E. 4.1, in: StE 2005 B 72.15.2 Nr. 6, je mit Hinweisen).

#### **E. 3.5.2**

Der Steuerpflichtige muss sich nach diesen Vorschriften grundsätzlich bei der von ihm in seinen ordnungsgemäss geführten Büchern erscheinenden Darstellung der Vermögenslage und des Jahresergebnisses behaften lassen (vgl. die Urteile 2A.475/2006 vom 26. März 2007 E. 6, in: RDAF 2007 II p. 278; 2A.577/1997 vom 7. Oktober 1997 E. 2a). Wurden offensichtlich handelsrechtswidrige Ansätze gewählt, ist eine Korrektur bis zum Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung zulässig (sog. Bilanzberichtigung); demgegenüber sind blosser Bilanzänderungen, bei denen ein handelsrechtskonformer Wertansatz durch eine andere, ebenfalls handelsrechtskonforme Bewertung ersetzt wird, nur bis zur Einreichung der Steuererklärung zulässig. Ab dann besteht für den Steuerpflichtigen ein Änderungsverbot (vgl. das Urteil 2C\_515/2010 vom 13. September 2011 E. 2.2).

#### **E. 3.5.3**

Die Beschwerdeführerin führt für ihre Einzelfirma eine ordnungsgemässe Buchhaltung, die sie der Steuerbehörde eingereicht hat. Daher gelten für sie das Massgeblichkeitsprinzip und die Regeln zu Bilanzberichtigung und Bilanzänderung sinngemäss (vgl. § 27 Abs. 3 StG /AG, der gleich lautet wie Art. 18 Abs. 3 DBG). Soweit die Beschwerdeführerin beantragt, den verbuchten Privatanteil von Fr. 1'800.-- rückgängig zu machen, kann ihr nicht gefolgt werden. Eine solche nachträgliche Korrektur unterliegt dem Änderungsverbot. Es verstösst nicht gegen zwingende handelsrechtliche Vorschriften, wenn die Beschwerdeführerin ein leicht höheres Jahresergebnis ausweist, indem sie gewisse Kosten privat trägt, die bei genauer Betrachtung möglicherweise berufsbedingt wären. Die Bestreitung solcher geschäftlicher Kosten aus dem Privatvermögen ist weder handels- noch steuerrechtlich zu beanstanden. Die Beschwerdeführerin muss sich daher auf dem von ihr ausgewiesenen Privatanteil von Fr. 1'800.-- behaften lassen.

### **E. 3.6**

Was gegen dieses Ergebnis seitens der Vorinstanz oder der Beschwerdeführerin geltend gemacht wird, vermag nicht zu überzeugen:

#### **E. 3.6.1**

Entgegen der Auffassung des Verwaltungsgerichts geht es hier namentlich nicht um den häufigen Fall, in dem die Unterteilung in private und berufliche bzw. geschäftsmässig begründete Kosten an sich nicht streitig ist und nur der Umfang des auszuscheidenden Privatanteils festgelegt bzw. geschätzt werden muss, wofür sich die Rechtsmittelinstanzen praxisgemäss die entsprechende Zurückhaltung auferlegen (vgl. oben E. 2.3 in fine u. E. 3.1). Vielmehr liegen die Besonderheiten des hier zu beurteilenden Falles so, dass die für die Physiotherapie-Praxis aufgewendeten Mietkosten gar nicht aufzuteilen, sondern vollumfänglich dem Geschäftsbetrieb der Beschwerdeführerin zuzuweisen sind (vgl. oben E. 3.3 u. 3.4). Umstände, welche eine davon abweichende Beurteilung rechtfertigen würden, sind nicht gegeben. Die Ausscheidung eines Privatanteils erfolgt nur deshalb, weil die Beschwerdeführerin sich auf dessen Verbuchung behaften lassen muss (vgl. oben E. 3.5).

#### **E. 3.6.2**

Es kann der Beschwerdeführerin nicht gefolgt werden, wenn sie hinsichtlich ihrer langen Arbeitsabende von einer nicht zumutbaren Rückkehr an ihren privaten Wohnort ausgeht. Die diesbezügliche Beurteilung der Vorinstanz steht im Einklang mit der ständigen Praxis des Bundesgerichts (vgl. oben E. 2.4.2 u. 3.2). Ebenso wenig ist erkennbar (soweit überhaupt dargetan), inwiefern die Buchhaltung der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit dem von ihr ausgeschiedenen Privatanteil gegen zwingendes Handelsrecht verstossen würde.

#### **E. 4.1**

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde gutzuheissen und das angefochtene Urteil aufzuheben, soweit es die Erhöhung des auszuscheidenden Privatanteils von Fr. 1'800.-- auf Fr. 3'600.-- bestätigt hat. Die Beschwerde ist hingegen insofern abzuweisen, als beantragt wird, auf einen Privatanteil vollumfänglich zu verzichten. Weil die Steuerfaktoren mit Ausnahme des Privatanteils an den Mietkosten unbestritten sind, entscheidet das Bundesgericht reformatorisch ( Art. 107 Abs. 2 Satz 1 BGG ).

#### **E. 4.2**

Ausgangsgemäss sind die Kosten je zur Hälfte der Beschwerdeführerin und dem Kanton Aargau aufzuerlegen (vgl. Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG ). Auch ist der Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Art. 68 BGG ) und die Sache zur Neufestlegung der Kosten- sowie Entschädigungsfolgen des kantonalen Verfahrens an die Vorinstanz zurückzuweisen.

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