

# GR\_GERICHTE A 2023 49 vom 26. April 2024

GR Gerichte, 2024-04-26, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr\\_gerichte\\_A\\_2023\\_49](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2023_49)

FR: GR\_GERICHTE A 2023 49 du 26 avril 2024

IT: GR\_GERICHTE A 2023 49 del 26 aprile 2024

## Regeste

Direkte Bundessteuer 2021 und Kantons- und Gemeindesteuern 2021 | Einkommenssteuer

## Erwägungen

### E. 1

In der Steuererklärung 2021, welche am 7. Juni 2023 bei der Steuerverwaltung des Kantons Graubünden (hiernach Steuerverwaltung) eingegangen ist, machte A. \_\_\_\_\_ als selbständig erwerbende Übersetzerin mit Büro in ihrem Einfamilienhaus in B. \_\_\_\_\_ Abzüge für Geschäftsunkosten von u.a. CHF 4'800.00 für den Mietwert für Geschäftsräume, CHF 2'325.00 für Heizung, Strom und Reinigung geltend. Dann zog sie jeweils noch als Privatanteil der Geschäftsunkosten CHF 983.00 für Hausdienstleistungen und CHF 140.00 für Sozialleistungen Hausdienstleistungen (total der Positionen ohne Mietwert: CHF 3'448.00).

### E. 1.1

Anfechtungsobjekt des vorliegenden Beschwerdeverfahrens bilden die Einspracheentscheide vom 25. Oktober 2023 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2021. Solche Entscheide können gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) und Art. 50 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) i.V.m. Art. 139 Abs. 1 des Steuergesetzes für den Kanton Graubünden (StG; BR 720.000) bzw. Art. 29 Abs. 2 des Gesetzes über die Gemeinde- und Kirchensteuern (GKStG; BR 720.200) mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden angefochten werden. Die sachliche Zuständigkeit des angerufenen Gerichts ergibt sich aus Art. 49 Abs. 1 lit. b des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (VRG, BR 370.100), wonach das Verwaltungsgericht Beschwerden gegen Entscheide von Dienststellen der kantonalen Verwaltung und von unselbständigen Anstalten des kantonalen Rechts beurteilt, soweit das kantonale Recht den direkten Weiterzug vorsieht, was vorliegend der Fall ist. Die Beschwerdeführerin ist als formelle und materielle Adressatin der ange-

- 5 - fochtenen Einspracheentscheide berührt und weist ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung auf (vgl. Art. 50 VRG). Auf die zudem frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist somit einzutreten.

### E. 1.2

Gemäss Art. 43 Abs. 3 lit. a VRG entscheidet das Verwaltungsgericht in einzelrichterlicher Kompetenz, wenn der Streitwert CHF 5'000.00 nicht überschreitet und keine Fünferbesetzung vorgeschrieben ist. Da der Streitwert unbestrittenermassen unter CHF

5'000.00 liegt (vgl. Vernehmlassung S. 4 und nachstehend E.3) und die vorliegende Angelegenheit auch nicht in Fünferbesetzung zu entscheiden ist (vgl. Art. 43 Abs. 2 VRG), ist die Zuständigkeit des Einzelrichters gegeben. 2. Streitgegenstand bildet die Frage, ob die deklarierten Heiz- und Stromkosten sowie Haushaltsdienstleistungen vollumfänglich, daher im Umfang von CHF 3'448.00 anstatt CHF 1'646.00, als abzugsfähig anzuerkennen sind. Sodann ist umstritten, ob die Steuerlast der Beschwerdeführerin aufgrund der Coronapandemie um 20% zu reduzieren ist.

## **E. 2**

Am 26. Juli 2023 wurden die Veranlagungen für die Kantons-, Gemeinde- und direkte Bundessteuer 2021 eröffnet. Die Geschäftskosten wurden in reduziertem Umfang berücksichtigt: Eigenmiete/Mietwert CHF 4'800.00 und Heiz- und Stromkosten sowie Hausdienstleistungen CHF 720.00.

### **E. 2.1**

Die Beschwerdeführerin meint zum ersten Rechtsbegehren, dass noch weitere Nebenkosten für das ganze Einfamilienhaus bestehen würden: Stückholz CHF 715.00, Kaminfeger CHF 272.20, Wasser und Abwasser CHF 352.00 und Hausratversicherung CHF 552.60. Die Pelletskosten würden nur für den Büroraum anfallen, aber bei den Kaminfegerkosten seien auch Kosten für den Pelletsofen enthalten, welche sie nie abgezogen habe. Sie benutze während der Arbeitszeit Wasser und die Sanitäranlagen, daher könne auch ein Teil dieser Kosten in Abzug gebracht werden, was nie gemacht wurde. Durch die Hausratversicherung seien auch Möbel sowie Arbeitsmittel für die Arbeit versichert, auch diese Kosten wurden nie abgezogen. Von den Stromaufwendungen habe sie 50% der Totalkosten als Geschäftskosten aufgeführt. Aufgrund ihrer Tätigkeit, benötige sie den ganzen Tag (manchmal auch nachts und am Wochenende je nach

- 6 - Arbeitslast) Licht und Strom für die elektronischen Geräte. Sie verbrauche Strom für das Mittagessen und im Winter für den Pelletsofen. Ihre Einzelfirma beschäftige eine Hausdienstleisterin, welche jede zweite Woche drei Stunden vorbeikomme. Eigentlich müsste der ganze Betrag, nicht nur die Hälfte, abzugsfähig sein. Wegen ihrer Tätigkeit zu Hause (siehe "wellenweise Überlastung" nachts und am Wochenende), garantiere ihr diese Hilfe, dass sie in einem sauberen Umfeld arbeiten könne. Zum zweiten Rechtsbegehren meint die Beschwerdeführerin, dass wegen der ab dem 15. September 2021 geltenden schweizweite Zertifikatspflicht [Coronapandemie] und weil sie keine PCR-Tests oder Impfungen gemacht habe, sie während dreieinhalb Monaten aus dem öffentlichen Leben ausgeschlossen worden sei und die "mit Steuergeldern subventionierten Dienstleistungen", z.B. Theater, usw., nicht habe benutzen können. Sie sei zudem gezwungen gewesen, über ihre Krankenkassenprämien die Behandlung der unzähligen Impfschäden mitzufinanzieren.

### **E. 2.2**

Gemäss der Beschwerdegegnerin sei bei gemischten Aufwendungen eine Aufteilung in einen Gewinnungskosten- und einen Privatanteil vorzunehmen. Beständen bei gemischt genutzten Vermögenswerten keine objektiven Aufteilungskriterien, sei der Privatanteil zu schätzen. Diese Schätzung stelle eine Ermessensbetätigung der Steuerbehörde dar. Ein Abzug für ein Arbeitszimmer sei hier geschäftsmässig begründet. Die Beschwerdeführerin mache CHF 4'800.00 oder 23,41% des gesamten Mietwertes (CHF 20'500.00) für das Arbeitszimmer im Einfamilienhaus geltend. Gemäss der grundsätzlich massgebenden

Formel der kantonalen Praxisfestlegung entspreche der geschäftliche Mietwert nur 10,54% d.h. CHF 2'160.00 des Gesamtmietwertes. Somit wären auch nur 10,54% der im Beschwerdeverfahren geltend gemachten Gesamtkosten von CHF 8'474.95 (CHF 6'583.15 + CHF 1891.80) – d.h. CHF 893.00 – zulässig. Auch mit den geltend gemachten zusätzlichen Nebenkosten von CHF 1'891.80, ändere sich nichts am anerkannten Abzug. Mit dem Abzug von CHF 4'800.00

- 7 - seien der Mietwert und auch die daran gekoppelten Nebenkosten grosszügig berücksichtigt worden. Bzgl. des geltend gemachten Abzugs für Hausdienstleistungen von CHF 1'123.00 (50% der Gesamtkosten) seien nicht sämtliche Kosten geschäftsmässig begründet. Nämlich entspreche ein Aufwand von drei monatliche Stunden pro Arbeitszimmer bzw. eineinhalb Stunden pro Besuch nicht der Realität. In Bezug auf den zweiten Antrag sehe weder das StG noch das DBG einen Pauschalabzug bzw. eine Reduktion der Steuerlast vor.

### **E. 3**

Am 23. August 2023 erhob A. \_\_\_\_\_ Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer und ersuchte um vollumfängliche Berücksichtigung der deklarierten Heiz-, Strom- und Hausdienstleistungskosten im Umfang von CHF 3'448.00. Zudem sei ihre Steuerlast um 20% zu reduzieren, wegen Ausschluss aus dem öffentlichen Leben (Coronapandemie).

#### **E. 3.1**

Abzugsfähigkeit der Nebenkosten

##### **E. 3.1.1**

Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 16 Abs. 1 DBG bzw. Art. 16 Abs. 1 StG). Steuerbar sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 18 Abs. 1 DBG bzw. Art. 18 Abs. 1 StG).

##### **E. 3.1.2**

Gemäss Art. 25 DBG werden zur Ermittlung des Reineinkommens von den gesamten steuerbaren Einkünften die Aufwendungen und allgemeinen Abzüge nach den Artikeln 26–33a abgezogen. Gemäss ständiger Praxis zu den Gewinnungskosten nach Art. 25 DBG wird nicht verlangt, dass das Erwerbseinkommen ohne die streitige Aufwendung überhaupt nicht hätte erzielt werden können oder dass eine rechtliche Pflicht zur Bezahlung der entsprechenden Aufwendungen bestünde (vgl. BGE 142 II 293 E.3.2; Urteile des Bundesgerichts 9C\_732/2022 [zur Publikation vorgesehen] vom 18. Dezember 2023 E.4.1; 2C\_1001/2012 vom 1. Mai 2013 E.2.1.2). Als Gewinnungskosten gelten vielmehr diejenigen Aufwendungen, deren Vermeidung der steuerpflichtigen Person nicht zumutbar ist und die wesentlich durch die Erzielung von

- 8 - steuerbarem Einkommen verursacht bzw. veranlasst sind. Es handelt sich um Aufwendungen, die für die Erzielung des Einkommens nützlich sind und nach der Verkehrsauffassung im Rahmen des Üblichen liegen (vgl. BGE 149 II 19 E.6.2; 142 II 293 E.3.2; 124 II 29 E.3a m.w.H.; Urteile des Bundesgerichts 9C\_732/2022 [zur Publikation vorgesehen] vom 18. Dezember 2023 E.4.1; 2C\_179/2019 vom 2. Oktober 2019 E.4.2; 2C\_877/2018 vom 7. Mai 2019 E.4.2; 2C\_1058/2017 vom 5. Februar 2019 E.4.2;

REICH/HUNZIKER in: ZWEIFEL/BEUSCH (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl., Basel 2022, Art. 25 Rz. 9). Es ist jeweils im Rahmen einer Gesamtbetrachtung der konkreten Umstände zu prüfen, ob zwischen den geltend gemachten Aufwendungen und dem steuerbaren Einkommen ein genügend enger Zusammenhang besteht (vgl. BGE 149 II 19 E.6.2; 142 II 293 E.3.2; Urteile des Bundesgerichts 9C\_732/2022 vom 18. Dezember 2023 E.4.1; 2C\_179/2019 vom 2. Oktober 2019 E.4.2; 2C\_877/2018 vom

### **E. 3.1.3**

Bei selbständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen (Art. 27 Abs. 1 DBG bzw. Art. 32 Abs. 1 StG). Als selbständig erwerbend gilt eine natürliche Person, wenn sie durch Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital in frei bestimmter Selbstor-

- 9 - ganisation planmässig, anhaltend und nach aussen sichtbar zum Zweck der Gewinnerzielung am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt (statt vieler vgl. BGE 125 II 113 E. 5b m.w.H.; Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich 2 DB.2022.85 und ST.2022.112 vom 8. November 2022 E.2.a); was auf die Beschwerdeführerin zutrifft. Ob ein steuerlicher Aufwand vorliegt, muss im Einzelfall geprüft werden (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_374/2014 vom 30. Juli 2015 E.2.2.1 m.w.H.). Aufwendungen sind dann geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem erzielten Erwerb unternehmungswirtschaftlich in einem unmittelbaren und direkten (organischen) Zusammenhang stehen. Somit muss alles, was nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zum Kreis der Unkosten gerechnet werden kann, steuerlich als geschäftsmässig begründet anerkannt werden (vgl. BGE 124 II 29 E.3.c; 113 Ib 114 E.2c; Urteile des Bundesgerichts 2C\_153/2021 vom 25. August 2021 E.3.2.2; 2C\_987/2020 vom 22. Juni 2021 E.3.2 m.w.H.; 2C\_717/2018 vom 24. Januar 2020 E.5.2 m.w.H.; LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer – Band I, 2. Aufl., Basel 2019, Art. 27 Rz. 6). Bei Aufwendungen, die teils geschäftlich, teils privat veranlasst sind, ist eine Aufteilung in einen Gewinnungskosten- und einen Privatanteil vorzunehmen (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C\_509/2019 vom 3. Oktober 2019 E.4.3 m.w.H.; 2C\_683/2019 vom 3. Oktober 2019 E.5.3 m.w.H.). Sonst verzichtet das Geschäft im Umfang, in dem die Ausgabe privaten Zwecken dient, auf Ertrag. Bestehen bei gemischt genutzten Vermögenswerten keine objektiven Aufteilungskriterien, ist der Privatanteil zu schätzen. Diese Schätzung stellt eine Ermessensbetätigung der Steuerbehörde dar (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C\_484/2019 vom 6. November 2019 E.7.1; 2C\_374/2014 vom 30. Juli 2015 E.2.3 m.w.H.; 2C\_21/2013 vom 5. Juli 2013 E.4.2).

- 10 -

### **E. 3.1.4**

Zu den steuerlich abziehbaren Gewinnungskosten gemäss Art. 27 Abs. 1 DBG gehören auch Mietkosten, soweit sie geschäfts- oder berufsmässig begründet sind. Nämlich die Mietzinsen bzw. Mietwerten der Räumlichkeiten (inkl. Ausgaben für Reinigung, Beleuchtung und Heizung), die der Berufstätigkeit dienen (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C\_1046/2015 vom

### **E. 3.1.5**

In Bezug auf die unselbständige Tätigkeit (vgl. Art. 26 DBG bzw. Art. 31 StG) ist Folgendes zu berücksichtigen. Gemäss Art. 7 Abs. 1 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) über den Abzug der Berufskosten unselbstständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer (Berufskostenverordnung, BKV; SR 642.118.1, gestützt auf Art. 26

- 11 - DBG) können als übrige Berufskosten insbesondere (auch) die für die Berufsausübung erforderlichen Auslagen des privaten Arbeitszimmers abgezogen werden. Der erläuternde Bericht zur Verordnung (vgl. Ziff. 1.3.3. m.w.H., abrufbar unter [https://www.fedlex.admin.ch/filestore/fedlex-data.admin.ch/eli/dl/proj/2021/113/cons\\_1/doc\\_4/de/pdf-a/fedlex-data-admin-ch-eli-dl-proj-2021-113-cons\\_1-doc\\_4-de-pdf-a.pdf](https://www.fedlex.admin.ch/filestore/fedlex.data.admin.ch/eli/dl/proj/2021/113/cons_1/doc_4/de/pdf-a/fedlex-data-admin-ch-eli-dl-proj-2021-113-cons_1-doc_4-de-pdf-a.pdf) [letztmals besucht am 26. April 2024]), hält ergänzend fest, dass die bundesgerichtliche Praxis den ganzen oder teilweisen Abzug der tatsächlichen Auslagen (anteilmässiger Mietzins, Heizung, Elektrizität und Reinigung) für das Arbeitszimmer erlaubt (so auch SUTER/MEIER, in: ZWEIFEL/BEUSCH [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl., Zürich 2022, Art. 26 Rz. 43). Dabei wird folgende anteilmässige Berechnung erwähnt: (jährliche) Mietkosten bzw. Eigenmietwert / (Anzahl Zimmer + 2 [bei Einfamilienhäusern]). Zu diesem Wert sind noch allenfalls anteilige Kosten für Heizung, Beleuchtung und Reinigung hinzuzuzählen (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 26 Rz. 35-36). Diese Berechnung findet auch in mehreren Kantonen Anwendung (Zürich, vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. Bern 2021, Art. 26 Rz. 43-44; Wallis und Tessin, vgl. LOCHER, a.a.O., Art. 26 Rz. 47 m.w.H.), darunter auch im Kanton Graubünden (vgl. Praxisfestlegung der Steuerverwaltung des Kantons Graubünden [bezogen auf Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG bzw. Art. 31 StG] abrufbar unter <https://www.gr.ch/DE/institutionen/verwaltung/dfg/stv/dokumentation/praxis/PraxisEinkommenVermgen/031-01-c-01.pdf> [letztmals besucht am 26. April 2024] Ziff. 1, 4). Das Steuergericht des Kantons Baselland wendet diese Berechnung auch bei Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit an (vgl. Entscheid des Steuergerichts Basel-Landschaft (BLStPra) 520 2011 20 vom 2. Dezember 2011 E.3).

- 12 -

### **E. 3.1.6**

Wo das Gesetz es nicht anders bestimmt, gilt im Steuerverfahren in analoger Anwendung, der in Art. 8 des schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB; SR 210) enthaltenen Grundsatz, dass derjenige das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache zu beweisen hat, der aus ihr Rechte ableitet. Die Veranlagungsbehörde trägt demzufolge die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder erhöhen, der Steuerpflichtige für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (vgl. BGE 148 II 285 E.3.1.3; 144 II 427 E.8.3.1; Urteile des Bundesgerichts 9C\_154/2023 vom 3. Januar 2024 E.2.3.6 m.w.H.; 2C\_112/2014 vom 15. September 2014 E.4.1; Urteil des Spezialverwaltungsgerichts Aargau 3-RV.2018.202 vom 27. Mai 2021 E.6.3.1 m.w.H.; WALTHER in: KLÖTI-WEBER/SIEGRIST/WEBER, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Aufl., Muri/Bern 2015, Art. 174 Rz. 28; LOCHER, a.a.O., Art. 27 Rz. 3). Gewinnungskosten sind als von den steuerbaren Einkünften abziehbare Aufwendungen somit grundsätzlich vom Steuerpflichtigen zu beweisen. Kann nicht der absolute Beweis erbracht werden, so liegt es im Ermessen der Steuerbehörde, den Abzug entsprechend der Gegebenheiten des Einzel-

falls zu würdigen und gegebenenfalls nur teilweise anzuerkennen. Die nur teilweise Ankerkennung des Abzugs (bzw. die Aufrechnung eines Privat- anteils) ist somit Ergebnis der Beweiswürdigung durch die Steuerbehörde. Zu einer Umkehr der Beweislast führt dieser Vorgang nicht, auch dann nicht, wenn sich die Aufrechnung des Privatanteils im Ergebnis steuerer- höhend auswirkt (vgl. Urteil des Spezialverwaltungsgerichts Aargau 3- RV.2018.202 vom 27. Mai 2021 E.6.3.2).

### **E. 3.1.7**

Gemäss Bundesgericht ist es in der Rechtsprechung wohl anerkannt, dass ein Gericht bei der Auslegung und Anwendung unbestimmter Rechtsbe- griffe in ausgesprochenen Fachfragen eine gewisse Zurückhaltung üben und der Fachbehörde einen gewissen Beurteilungsspielraum belassen soll, falls die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte geprüft und die erforderlichen Abklärungen sorgfältig und umfassend durchgeführt

- 13 - worden sind (vgl. BGE 139 II 185 E.9.3; 136 I 184 E.2.2.1; 131 II 680 E.2.3.2, Urteil des Bundesgerichts 2C\_844/2018 vom 12. Juni 2020 E.5.6.1; VGU A 23 25 vom 16. April 2024 E.4.5). In diesem Ermessen der Vorinstanz greift das Gericht nicht ohne Not ein, wenn sich diese durch besonderen Sachverstand und Fachwissen auszeichnet und wenn sie über einen gewissen Handlungsspielraum verfügen muss (vgl. BGE 139 II 185 E.9.3; BVGer A-6121/2007 vom 3. April 2008 E.5.2; vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 5D\_158/2013 vom 24. September 2013 E.4.2; VGU A 23 25 vom 16. April 2024 E.4.5; Steuerpraxis des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft (BLStPra) 1/2023 16-20 Entscheid vom 16. September 2022 E.2.7; HÄFELIN/MÜLLER/ UHLMANN, Allgemeines Verwal- tungsrecht, 8. Aufl., Zürich/St. Gallen 2020, Rz. 419, 442 ff.).

### **E. 3.1.8**

Es ist unbestritten und erstellt, dass die Beschwerdegegnerin in der Steu- erveranlagung vom 25. Oktober 2023 (und auch schon in der ersten Fas- sung vom 26. Juli 2023, vgl. Bg-act. 4), die von der Beschwerdeführerin deklarierte CHF 4'800.00 als Mietwert für Geschäftsräume und daher als abzugsfähige Kosten im Sinne von Art. 32 StG berücksichtigt hat (vgl. Bg- act. 1, 7). Die Beschwerdegegnerin hatte somit die Kosten für Heizung, Elektrizität und Hausdienst von CHF 3448.00 (zuvor auf CHF 720.00, Bg- act. 4) dann auf CHF 1'646.00 reduziert bzw. korrigiert. Auch ist unbestrit- ten, dass der anerkannte Mietwertanteil von CHF 4'800.00 umgerechnet 23,53% (aufgerundet auf 25%) des Gesamtmietwerts des Einfamilienhau- ses beträgt (vgl. Bg-act. 4, 7, 8). Sodann ist für den Einzelrichter erstellt, dass die Anwendung der unter E. 3.1.5 erwähnten Praxis bzw. Formel, welche gemäss der Beschwerdegegnerin grundsätzlich zur Anwendung kommt, für die Beschwerdeführerin im konkreten Fall ungünstiger ausfal- len würde. In diesem Zusammenhang ist zudem erneut festzuhalten, dass ein Gericht bei der Auslegung und Anwendung unbestimmter Rechtsbegriffe in aus- gesprochenen Fachfragen eine gewisse Zurückhaltung übt und der Fach-

- 14 - behörde einen gewissen Beurteilungsspielraum belassen soll, falls die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte geprüft und die erforderlichen Abklärungen sorgfältig und umfassend durchgeführt worden sind. Dies ist hier der Fall. Die Steuerbehörde hat sich mit dem vorliegenden Sachver- halt auseinandergesetzt und mit ihren Einspracheentscheiden die prozen- tuale Berechnung des Mietwerts und der Nebenkosten einander angegli- chen. Ihr Vorgehen ist nicht zu beanstanden.

Dementsprechend ist die Beurteilung der Beschwerdegegnerin als Vorinstanz und Fachbehörde zu schützen. Davon abgesehen ist der Einwand der Beschwerdeführerin, sie habe die Hälfte der Strom- und Hausdienstkosten für ihre geschäftliche Tätigkeit aufgewendet, von ihr nicht bewiesen (siehe E. 3.1.6). Diese Rüge läuft daher ins Leere. Es ist darüber hinaus festzustellen, dass die zusätzlichen Nebenkosten für Stückholz, Kaminfeger, Wasser und Abwasser wie auch die Kosten für die Hausratversicherung für einen Gesamtbetrag von CHF 1'891.60 (vgl. auch Bf-act. 7-13) erst im Rahmen des Beschwerdeverfahrens geltend gemacht worden sind. Selbst wenn man sämtliche Positionen der geltend gemachten Kosten als nachgewiesen betrachten und demnach berücksichtigen würde, dann nur im obenerwähnten Verhältnis von max. 25% (CHF 472.90). Da die Berechnung der Beschwerdegegnerin – und daher die von ihr anerkannten Abzügen – im Vergleich zu ihrer grundsätzlichen Praxis (siehe E. 3.1.5) allerdings grosszügig und dementsprechend zu Gunsten der Beschwerdeführerin ausgefallen ist, gebietet sich hier ein noch grösserer Abzug ohnehin nicht. Die Frage, ob ein allfälliger Abzug des Betrages von CHF 472.90 überhaupt zu einer Reduktion der Steuerlast führen würde, kann demnach offen gelassen werden. Die Rügen der Beschwerdeführerin erweisen sich nach dem Gesagten als unbegründet.

- 15 -

### **E. 3.2**

Das zweite Rechtsbegehren ist offensichtlich unbegründet. Wie die Beschwerdegegnerin zurecht ausführt, existiert keine steuerrechtliche Rechtsgrundlage für eine pauschale Ermässigung aufgrund einer Pandemiesituationen. Die Beschwerdeführerin beschränkt sich auf eine pauschale und appellatorische Kritik betreffend die Kosten der Corona-Pandemie, ohne sich konkret mit dem Gesetz auseinanderzusetzen (vgl. dazu Urteile des Bundesgerichts 2C\_212/2023 vom 24. Juli 2023 E.5.4; siehe auch 2C\_188/2022 vom 28. Februar 2022 E.2.2 f.). Eine solche Rüge, soweit sie überhaupt hinreichend dargetan ist, ist hier nicht zu hören.

### **E. 3.3**

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Besteuerung der Heiz- und Stromkosten sowie der Haushaltsdienstleistungen unter der Anwendung von Art. 27 DBG bzw. 32 StG gesetzeskonform erfolgt ist. Somit erweisen sich die angefochtene Einspracheentscheide vom 25. Oktober 2023 als rechtmässig, weshalb die dagegen erhobene Beschwerde – ohne Abnahme von weiteren Beweismitteln – abzuweisen ist.

### **E. 4**

Mit Einspracheentscheide vom 25. Oktober 2023 wurde die Einsprache bzgl. den Kantons- und Gemeindesteuern sowie der direkten Bundessteuer 2021 teilweise gutgeheissen. Der Abzug für die Heiz- und Stromkosten sowie Hausdienstleistungen wurde auf CHF 1'646.00 korrigiert bzw. anerkannt. Die Steuerverwaltung hielt fest, dass Lehre und Praxis sich darüber einig seien, dass zur Hauptsache nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten bestimmt werden müsse, ob und inwieweit die von einem Selbständigerwerbenden verbuchten oder geltend gemachten Kosten ge-

- 3 - schäftsmässig begründet und damit abzugsfähig seien. Die Aufwendungen müssten mit dem erzielten Einkommen in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen und in Erwartung einer wirtschaftlichen Gegenleistung erbracht worden sein. Die systemgerechte

Abgrenzung der Gewinn- von den Lebenshaltungskosten sei nur möglich, wenn bloss jene Auslagen zu den Gewinnungskosten gerechnet werden, welche direkt oder unmittelbar für die Erzielung des Einkommens aufgewendet werden. Zum Geschäftsaufwand gehörten Raumkosten, die für die geschäftliche Benützung von Liegenschaften oder/und Betriebseinrichtungen zu leisten seien. Stünden Teilen davon der privaten Benützung zur Verfügung, so sei der Mietwert dieser Teile dem Privatkonto zu belasten. Es dürften nur die Raumkosten für das ausschliesslich dem Geschäft dienende Arbeitszimmer als Geschäftskosten belastet werden. Hier sei ein Abzug für ein Arbeitszimmer geschäftsmässig begründet. Der Mietwertanteil von CHF 4'800.00 oder 23,53% des Gesamtmietwertes für die teilweise geschäftliche Benützung des privaten Einfamilienhauses sei unbestritten. Für das ganze Einfamilienhaus würden Nebenkosten von CHF 6'583.15 (100%) anfallen. Für den geschäftlich genutzten Teil des Einfamilienhauses werde auf die gesamte Heizung-, Elektrizität und Hausdienstleistung ein Abzug von CHF 1'646.00 (25%, aufgrund der Mietzinsrelation 23.53%) anerkannt. Zu der Reduzierung der Steuerlast für 2021 meinte die Steuerverwaltung, dass Aufwendungen dann in Abzug gebracht werden könnten, wenn diese nachweislich geschäftsmässig begründet und auch belegmässig nachgewiesen werden könnten. Der Nachweis für steuerliche Abzüge fehle und somit werde die Einsprache in diesem Punkt abgewiesen.

#### **E. 4.1**

Im Rechtsmittelverfahren hat in der Regel die unterliegende Partei die Kosten zu tragen (Art. 73 Abs. 1 VRG). Die Staatsgebühr beträgt höchstens CHF 20'000.00; sie richtet sich nach dem Umfang und der Schwierigkeit der Sache sowie nach dem Interesse und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Kostenpflichtigen (Art. 75 Abs. 2 VRG). Vorliegend erscheint eine Staatsgebühr von CHF 1'500.00 als angemessen. Sie ist zusammen mit den Kanzleiauslagen der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen.

#### **E. 4.2**

Bund, Kanton und Gemeinden sowie mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betrauten Organisationen wird in der Regel keine Parteientschädigung zugesprochen, wenn sie in ihrem amtlichen Wirkungskreis obsiegen (Art. 78 Abs. 2 VRG). Davon abzuweichen besteht vorliegend kein Anlass, weshalb der obsiegenden Beschwerdegegnerin keine Parteientschädigung zusteht.

- 16 - III.

#### **E. 5**

Am 25. November 2023 erhob A.\_\_\_\_\_ (hiernach Beschwerdeführerin) Beschwerde gegen die beiden Einspracheentscheide. Sie forderte die vollumfängliche Zulassung der deklarierten Heiz- und Stromkosten sowie 50% der Hausdienstleistungen im Betrag von CHF 3'448.00 (Rechtsbegehren 1) und die Reduzierung der Steuerlast um 20%, da sie ab dem

- 4 - September 2021 aus dem öffentlichen Leben wegen der Coronapandemie (Rechtsbegehren 2) ausgeschlossen worden sei.

#### **E. 6**

Mit Vernehmlassung vom 3. Januar 2024 beantragte die Steuerverwaltung (hiernach Beschwerdegegnerin) die vollumfängliche Abweisung der Beschwerde.

## **E. 7**

Mai 2019 E.4.2). Es muss sich um eine Aufwendung handeln, die in einem direkten und engen Zusammenhang mit dem betreffenden steuerbaren Einkommen steht. Die Lehre spricht von einem "qualifiziert enge[n] Konnex zwischen den getätigten Ausgaben und den erzielten Einkünften". Es sind Aufwendungen die unmittelbar zur Erzielung des Einkommens gemacht werden (vgl. BGE 149 II 19 E.6.2 m.w.H.; 143 II 8 E.3; 142 II 293 E.3.2 m.w.H.; Urteil des Bundesgerichts 9C\_732/2022 vom 18. Dezember 2023 E.4.1 m.w.H; REICH/HUNZIKER, a.a.O., Art. 25 Rz. 7 ff.; REICH/VON AH/ BRAWAND, in: ZWEIFEL/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht: Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. Aufl., Basel 2022, Art. 9 Rz. 8).

## **E. 10**

August 2016 E.3; 2C\_374/2014 vom 30. Juli 2015 E.2.2; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern A 08 113 und A 08 114 vom 19. Januar 2009 E.2bb; LOCHER, a.a.O., Art. 27 Rz. 32). Dabei sollte in der Fragestellung an sich kein wesentlicher Unterschied gegenüber den un- selbständig erwerbenden Personen bestehen (vgl. LOCHER, a.a.O., Art. 27 Rz. 32). Auch bilden weitere Raumkosten Geschäftsaufwand, nämlich Nebenkosten wie Abgaben und Gebühren (Wasser-, Kanalisations-, Kehrichtgebühren usw.), Versicherungsprämien (insb. Gebäude- und Haftpflichtversicherung), effektive Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten sowie Auslagen für Gas usw. Ausgangsbasis für die Ermittlung der Geschäftsmiete bildet in der Regel der Eigenmietwert. Befinden sich effektiv geschäftlichen Zwecken dienende und entsprechend eingerichtete Arbeitsräume in der Privatwohnung, so sind die entsprechenden Aufwendungen unabhängig von ihrer Höhe oder Notwendigkeit abzugsberechtigt. Die Geschäftsmiete berechnet sich nach dem der geschäftlichen Nutzung entsprechenden anteiligen Eigenmietwert zuzüglich der Nebenkosten (vgl. REICH/ZÜGER/BERTSCHART, in: ZWEIFEL/BEUSCH [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl., Zürich 2022, Art. 27 Rz. 24-26 m.w.H.; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 27 Rz. 9).

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