

LU_GERICHTE A 08 113 A 08 114 vom 19. Januar 2009

LU Gerichte, 2009-01-19, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu_gerichte_A_08_113_A_08_114

FR: LU_GERICHTE A 08 113 A 08 114 du 19 janvier 2009

IT: LU_GERICHTE A 08 113 A 08 114 del 19 gennaio 2009

Regeste

Art. 27 Abs. 1 DBG. Raumkosten werden bei selbständig Erwerbenden auch zum Abzug zugelassen, wenn sich effektiv geschäftlichen Zwecken dienende und entsprechend eingerichtete Arbeitsräume in der Privatwohnung befinden, sofern dadurch nicht eindeutige Lebenshaltungskosten als Gewinnungskosten qualifiziert werden. | Direkte Bundessteuer

Erwägungen

E. 1

Streitig und damit zu prüfen ist einzig die Frage, ob dem Beschwerdeführer ein Abzug für die Benützung eines Zimmers in seinem Wohnhaus zu Geschäftszwecken zusteht.

E. 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. Bei selbständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten als sog. Gewinnungskosten abgezogen (Art. 27 Abs. 1 DBG). Zu den Gewinnungskosten gehören grundsätzlich auch die Kosten für Geschäftsräumlichkeiten (bei selbständig Erwerbenden) bzw. für ein privates Arbeitszimmer (bei unselbständig Erwerbenden; vgl. Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG). a) Als Gewinnungskosten gelten diejenigen Auslagen, die wesentlich durch die Erzielung von Einkommen verursacht bzw. veranlasst sind und deren Vermeidung dem Steuerpflichtigen nicht zumutbar ist (sog. kausaler Gewinnungskostenbegriff; ASA 75, 257 E. 6.3; BG-Urteil 2P.251/2006 vom 25.1.2007, E. 3.1; BGE 124 II 32 E. 3a; Reich, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2.Aufl., Basel 2008, N 8 zu Art. 25 DBG; Funk, Gewinnungskosten als Ursache von Einkommen - Einkommen als Ursache von Gewinnungskosten, ASA 58, 337f.; Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, N 13ff. zu Art. 25 DBG). Abziehbar sind allerdings nicht sämtliche Ausgaben, die mit der Erzielung der Einkünfte in irgendeinem Zusammenhang stehen oder die anlässlich der Einkommenserzielung verausgabt worden sind, sondern nur die zu ihrer Erzielung notwendigen Ausgaben (vgl. Art. 9 Abs. 1 StHG); die Abziehbarkeit setzt somit einen qualifizierten engen Konnex zwischen den getätigten Ausgaben und den erzielten Einkünften voraus (Reich, a.a.O., N 7 zu Art. 25 DBG; vgl. Locher, a.a.O., N 16f. zu Art. 25 DBG). Der Begriff des qualifizierten engen Konnexes darf aber auch nicht überspannt werden: Ein qualifizierter enger Zusammenhang ist gegeben, wenn ein rechtlich erheblicher (wesentlicher) Zusammenhang zwischen Art, Grund und Zweck der Ausgabe einerseits und der Natur der Tätigkeit andererseits besteht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2.Aufl., Zürich 2006, N 6 zu Art. 25 StG-ZH, auch zum Folgenden). Als Gewinnungskosten gelten deshalb jene Aufwendungen, die für die Erzielung des Einkommens nützlich sind und nach der Verkehrsauffassung im Rahmen

des Üblichen liegen (Reich, a.a.O., N 9 zu Art. 25 DBG). Dagegen stellen Aufwendungen, die durch persönliche oder private Gründe verursacht werden, keine Gewinnungskosten, sondern Lebenshaltungskosten dar (Reich, a.a.O., N 7 zu Art. 25 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 10 zu § 25 StG-ZH). Die Abgrenzung kann, insbesondere in Grenzbereichen, letztlich nur durch eine Wertung vorgenommen werden (Funk, in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Band 1, 2.Aufl., Muri-Bern 2004 [im Folgenden zitiert: Komm.], N 12 zu § 34 StG-AG; Reich, a.a.O., N 7 zu Art. 25 DBG). b) Grundsätzlich gilt für alle Arten von Einkünften ein einheitlicher Gewinnungskostenbegriff. Im Licht der Rechtsgleichheit dürfen insbesondere unselbständig und selbständig Erwerbende nicht prinzipiell unterschiedlich behandelt werden, zumal der Gesetzgeber bewusst die Abzugsmöglichkeiten der unselbständig Erwerbenden denjenigen der selbständig Erwerbenden angleichen wollte (BGE 124 II 32f. E. 3b, 113 Ib 116 E. 1b, je mit Hinweisen; Locher, a.a.O., N 13 zu Art. 25 DBG; Reich/Züger, in: Zweifel/Athanas, a.a.O., N 7a zu Art. 27 DBG). Infolge der kausalen Umschreibung der Gewinnungskosten gilt für selbständig und unselbständig Erwerbende grundsätzlich die gleiche Betrachtungsweise (Funk, Komm., N 23 zu § 34 StG-AG; Locher, a.a.O., N 15 zu Art. 25 DBG). Dies bedeutet allerdings nicht, dass alle Kostenarten bei selbständig und unselbständig Erwerbenden stets gleich zu beurteilen sind, weil die selbständig Erwerbenden naturgemäss über einen grösseren Ermessensspielraum verfügen, in den die Steuerbehörden überdies nur mit Zurückhaltung eingreifen dürfen (Funk, Der Begriff der Gewinnungskosten nach schweizerischem Einkommenssteuerrecht, Diss. St. Gallen, Grusch 1989 [im Folgenden zitiert: Diss.], S. 149ff.; Locher, a.a.O., N 15 zu Art. 25 DBG; vgl. BGE 124 II 33 E. 3b; 113 Ib 118f. E. 2c). Offensichtlich übersetzte Beträge müssen indessen von den Behörden dann nicht als Unkosten anerkannt werden, wenn sich das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung geschäftsmässig nicht begründen lässt (ASA 49, 147; Funk, Diss., S. 149). c/aa) Der Abzug der Kosten für ein privates Arbeitszimmer ist lediglich für unselbständig Erwerbende, und auch für diese nur ansatzweise, in Art. 7 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer (Berufskostenverordnung; SR 642.118.1) gesetzlich geregelt: Laut dieser Bestimmung können als übrige Berufskosten die für die Berufsausübung erforderlichen Auslagen für Berufswerkzeuge (inkl. EDV-Hard- und -Software), Fachliteratur, privates Arbeitszimmer, Berufskleider, besonderen Schuh- und Kleiderverschleiss, Schwerarbeit usw. als Pauschale nach Artikel 3 dieser Verordnung abgezogen werden, wobei der Nachweis höherer Kosten vorbehalten bleibt. Nach der Rechtsprechung untersteht der Abzug der Kosten eines privaten Arbeitszimmers strengen Voraussetzungen: So muss ein wesentlicher Teil der beruflichen Arbeit zu Hause erledigt werden, weil am Arbeitsort kein Arbeitsraum zur Verfügung steht oder dessen Benützung nicht möglich oder nicht zumutbar ist; ausserdem muss es sich um einen besonderen Raum in der Wohnung handeln, der zur Hauptsache nur beruflichen Zwecken dient (StE 1991 B 22.3 Nr. 41; weitere Hinweise auf die Rechtsprechung bei Locher, a.a.O., N 35ff. zu Art. 26 DBG). bb) Bei selbständig Erwerbenden werden die Raumkosten, welche neben den Mietzinsen bzw. Mietwerten der Räumlichkeiten auch die Ausgaben für Reinigung, Beleuchtung und Heizung umfassen, zu den Berufsunkosten gemäss Art. 27 Abs. 1 DBG gerechnet. Grundsätzlich werden diese Kosten auch dann zum Abzug zugelassen, wenn sich effektiv geschäftlichen Zwecken dienende und entsprechend eingerichtete Arbeitsräume in der Privatwohnung des selbständig Erwerbenden befinden (StE 1999 B 23.45.1 Nr. 2; StE 1990 B 23.45 Nr. 2;

Locher, a.a.O., N 29 zu Art. 27 DBG; Reich/Züger, a.a.O., N 26 zu Art. 27 DBG). Fraglich ist allerdings, ob dies auch dann uneingeschränkt gelten soll, wenn der Steuerpflichtige - wie im vorliegenden Fall - über zwei Arbeitszimmer verfügt, wovon sich das eine zu Hause und das andere an einem anderen Ort befindet. Gegen diese Auffassung wird vorgebracht, dass aus Gründen der Rechtsgleichheit kein wesentlicher Unterschied gegenüber den unselbständig Erwerbenden bestehen soll (Locher, a.a.O., N 29 zu Art. 27 DBG; so auch die frühere Rechtsprechung der Steuerrekurskommission Bern: BVR 1989, 243ff.). Die Befürworter dieser Ansicht weisen demgegenüber darauf hin, dass selbständig Erwerbende eine grössere organisatorische Freiheit geniessen, dass die Gewinnungskosten bei selbständig und unselbständig Erwerbenden in den Gesetzen unterschiedlich umschrieben werden und dass es nicht Sache der Steuerbehörde sei, die Notwendigkeit und Nützlichkeit einer geschäftlichen Aufwendung des selbständig Erwerbenden zu beurteilen (StE 1999 B 23.45.1 Nr. 2; Schwab, Das Arbeitszimmer des Selbständigerwerbenden in der Privatwohnung, ST 1989 S. 588ff.). Letzterem ist grundsätzlich zuzustimmen. Eingrenzend ist aber festzuhalten, dass es selbst angesichts des grösseren Ermessensspielraums der selbständig Erwerbenden betreffend die Frage, wann und wo sie ihre Arbeit erledigen wollen, nicht angehen kann, ihnen durch ein zu extensives Wahlrecht zu ermöglichen, eindeutige Lebenshaltungskosten als Gewinnungskosten zu qualifizieren (Funk, Diss., S. 150). Wie in E. 2a bereits gesagt, handelt es sich bei dieser Abgrenzung letztlich um eine Wertungsfrage, welche nur anhand der Umstände des Einzelfalls beantwortet werden kann.

E. 3

a) Die Vorinstanz verweigerte den Abzug mit der Begründung, dass der Beschwerdeführer die gemeindeeigene Infrastruktur gegen Entgelt auch für seine notarielle Tätigkeit nutzen dürfe, und dass er diese auch rege nutze, was aus den Abrechnungen und der an die Gemeinde geleisteten Entschädigung von Fr. x abgeleitet werden könne. Zudem sei ihm die Benützung dieser Infrastruktur zumutbar. Die Benützung des privaten Büros erfolge dagegen aus privaten Gründen und könne folglich nicht zum Abzug gebracht werden. Der Beschwerdeführer macht demgegenüber geltend, dass er einen wesentlichen Teil der Arbeiten im Zusammenhang mit der notariellen Tätigkeit in den Abend- und Nachtstunden sowie an den Wochenenden leiste, weshalb das Büro zu Hause notwendig sei. Auch sei auf seinem PC zu Hause zusätzliche Software installiert, welche (nicht nur, aber auch aufgrund des Notariatsgeheimnisses) nicht auf dem EDV-System der Gemeinde installiert werden könne. Weiter bringt er vor, dass die an die Gemeinde bezahlte Entschädigung von Fr. x keine Rückschlüsse auf den Umfang der Benützung der gemeindeeigenen Infrastruktur zulasse, da diese Abgabe einer nicht unerheblichen Progression unterliege. Im Übrigen rügt er eine Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots: Indem ihm nämlich der Abzug für das private Büro verweigert werde, werde er gegenüber anderen selbständig Erwerbenden (Personen oder Unternehmungen) schlechter gestellt, bei welchen auch nicht hinterfragt werde, ob eine Notwendigkeit zur Produktion an verschiedenen Standorten bestehe. b) Das Entgelt von Fr. x, das der Beschwerdeführer der Gemeinde ausrichtete (und welches zum Abzug zugelassen wurde), setzt sich gemäss der Notariatsabrechnung 2004 zusammen aus dem Anteil der Gemeinde an den Notariatseinnahmen, mit welchem die Benützung der Infrastruktur abgegolten wird und dem Ersatz der Auslagen. Allein schon die Zusammenstellung der Auslagen zeigt, dass der Beschwerdeführer die Gemeindeinfrastruktur in nicht unerheblichem Ausmass genutzt hat. Unter dem Titel "Mietwert Geschäftsräume im eigenen Haus" macht der Beschwerdeführer sodann einen Abzug von Fr. x geltend. Würde nun der Aufwand für das private Arbeitszimmer als

Geschäftsaufwand anerkannt, so müssten konsequenterweise auch die dafür aufgewendeten Kosten für Heizung, Strom und Reinigung vollumfänglich anerkannt werden. Die Geschäftskosten würden damit allein für das private Arbeitszimmer Fr. x betragen. Zählt man ausserdem den Gemeindeanteil an den Notariatseinnahmen von Fr. x hinzu, beliefe sich der gesamte Raumaufwand auf Fr. x und machte damit den bedeutendsten Posten des (deklarierten) Geschäftsaufwands aus. Diesem Aufwand stehen Bruttoeinnahmen von Fr. x aus der notariellen Tätigkeit gegenüber. Wohl haben die Steuerbehörden die Wirtschaftlichkeit von Geschäftsaufwänden grundsätzlich nicht zu überprüfen und namentlich auch nicht danach zu fragen, ob der Betrieb auch ohne den entsprechenden Aufwand ausgekommen wäre und ob im Sinne einer rationellen und gewinnorientierten Betriebsführung zweckmässiger oder sparsamer hätte vorgegangen werden können (BGE 113 Ib 118f. E. 2c; Reich/Züger, a.a.O., N 8 zu Art. 27 DBG). Das Verhältnis von Aufwand und Ertrag, wie es vom Beschwerdeführer für die Benutzung zweier Büroräumlichkeiten deklariert wird, erscheint hier jedoch gerade auch wegen des geltend gemachten Abzugs für das private Arbeitszimmer als sehr unausgewogen, so dass die geschäftsmässige Begründetheit dieses Aufwands für das private Arbeitszimmer nebst dem anerkannten Aufwand für die Benutzung des Gemeindebüros für die notarielle Tätigkeit zumindest als zweifelhaft erscheint. Dieser Eindruck verstärkt sich, wenn man die weiteren Umstände des Einzelfalls berücksichtigt: So liegen die beiden Arbeitsplätze geografisch sehr nahe beieinander, beträgt doch die Distanz zwischen dem Wohnort des Beschwerdeführers und dem Sitz der Gemeindeverwaltung weniger als ein Kilometer. Hinzu kommt, dass der Beschwerdeführer das von der Gemeinde zur Verfügung gestellte Büro, wie gezeigt, rege benutzt hat. Ferner hat der Beschwerdeführer in der Einspracheschrift vom Dezember 2007 selbst festgehalten, es könne aus familiären Gründen nicht erwartet werden, dass er die unzähligen Stunden, welche er für die Notariatstätigkeit aufwende, auch nachts und an den Wochenenden am Arbeitsplatz der Gemeindeverwaltung verbringen müsse. Ebenso wenig verfährt das Argument des Beschwerdeführers, wonach er nur schon aus Gründen des Notariatsgeheimnisses einen privaten Computer verwenden müsse. Denn zum einen liesse es sich technisch durchaus so einrichten, dass die notwendige Software auf dem PC der Gemeinde installiert würde und den anderen Gemeindemitarbeitern der Zugriff auf diese Programme und auf die damit verwalteten Daten verwehrt bliebe. Zum andern weist die Vorinstanz zu Recht darauf hin, dass der Datentransfer vom privaten PC zu Hause auf den PC der Gemeinde ebenfalls mit gewissen Risiken verbunden ist. Elektronische Daten sind namentlich bei der Übermittlung per E-Mail weniger vor Unbefugten geschützt als bei einer Speicherung auf dem Computer der Gemeinde, und selbst wenn ein Dokument lediglich ausgedruckt werden soll, muss es zunächst auf einem Computer gespeichert werden und hinterlässt auf diese Weise ebenfalls elektronische Spuren. Insgesamt ergibt sich, dass die Benützung des privaten Arbeitszimmers überwiegend aus privaten Gründen erfolgt. Der entsprechende Aufwand erweist sich damit nicht mehr als geschäftsmässig begründet und kann nicht zum Abzug zugelassen werden. c) (...)

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