

8. Steuerrecht

§ 16 Abs. 1 StG, Art. 17 Abs. 1 DBG – Unter welchen Voraussetzungen und unter welchem Titel können die Kosten eines zu Geschäftszwecken benutzten Büros in der eigenen Wohnung beim steuerbaren Einkommen in Abzug gebracht werden?

Aus den Erwägungen:

...

2. Gemäss § 16 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile steuerbar. Artikel 17 Abs. 1 DBG enthält für das Bundessteuerrecht eine wörtlich identische Regelung. Steuerbar ist das Arbeitsentgelt, das der steuerpflichtigen Person unmittelbar zufließt samt allen Nebeneinkünften. Bei Art. 17 Abs. 1 DBG handelt es sich um einen Auffangtatbestand, unter den auch alle nicht ausdrücklich genannten Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit fallen. Voraussetzung ist nur, dass die Leistung ihren hauptsächlichsten Grund im Arbeitsverhältnis hat. Steuerbar sind daher sämtliche geldwerte Vorteile, die ein Arbeitnehmer als Gegenleistung für seine Tätigkeit erhält, die er gestützt auf das Arbeitsverhältnis ausübt. Zwischen der unselbständigen Erwerbstätigkeit und den daraus fließenden Einkünften muss ein kausaler Zusammenhang bestehen (Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 17 N 22). Ob eine solche Entschädigung als Miete oder anderswie bezeichnet wird, ist für die steuerrechtliche Qualifizierung nicht entscheidend. Entscheidend ist einzig, ob die Zahlung ihren Grund im Arbeitsverhältnis hat. Entschädigungen des Arbeitgebers für die Nutzung privater Arbeitszimmer gelten in diesem Zusammenhang nicht als Spesenvergütungen, sondern sind stets zum Bruttolohn zu addieren (vgl. hierzu die Wegleitung der Schweizerischen Steuerkonferenz und der Eidgenössischen Steuerverwaltung zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. zur Rentenbescheinigung vom 21. Dezember 2007, Rz. 50).

Der Rekurrent ist seit 1993 Mitglied des Verwaltungsrates der X. AG mit Einzelnunterschrift und gleichzeitig Geschäftsinhaber. In dieser Funktion ist er bei seiner eigenen Firma angestellt und hat im Jahr 2007 gemäss Lohnausweis vom 15. Januar 2008 einen Nettolohn von Fr. erhalten. Aus den Akten ergibt sich weiter, dass die X. AG ihm monatlich Fr. 1'000.- für ein Arbeitszimmer in der Privatwoh-

nung an der Müllergasse in Z. bezahlt hat. Dieser Betrag ist im Bruttolohn nicht enthalten und wurde auch zusätzlich zu den Pauschalspesen ausbezahlt. Der Grund für diese Zahlung liegt klar im Arbeitsverhältnis zwischen dem Rekurrent und der Arbeitgeberin begründet, soll doch dem Rekurrenten damit ermöglicht werden, einen Teil seiner Tätigkeit von zuhause aus zu erledigen. Diese Entschädigung ist aus steuerrechtlicher Sicht ein Lohnbestandteil und entsprechend ist der Betrag von insgesamt Fr. 12'000.- für das Jahr 2007 beim Bruttolohn aufzurechnen.

3. Weiter ist zu prüfen, ob die Rekurrenten beim Eigenmietwert ihres 6½-Zimmer-Einfamilienhauses in Z. allenfalls Abzüge machen könnten. Gemäss § 20 Abs. 1 StG sind alle Erträge aus unbeweglichem Vermögen steuerbar, insbesondere a) alle Einkünfte aus Vermietung, Verpachtung, Nutzniessung oder sonstiger Nutzung; b) der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die steuerpflichtigen Personen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen. Artikel 21 Abs. 1 DBG enthält eine praktisch wörtlich identische Regelung. Eine Eigennutzung einer Liegenschaft durch den Eigentümer liegt vor, wenn der Eigentümer diese selbst bewohnt oder sie zu andere Zwecken selbst gebraucht. Laut § 20 Abs. 2 StG und Art. 21 Abs. 2 DBG erfolgt die Festsetzung des Eigenmietwerts unter Berücksichtigung der ortsüblichen Verhältnisse und der tatsächlichen Nutzung der am Wohnsitz selbstbewohnten Liegenschaft. Damit ist auf dem Marktmietwert ein Einschlag (Unternutzungseinsabzug) vorzunehmen, wenn wegen nicht bloss vorübergehender Verminderung der Wohnbedürfnisse nur noch ein Teil der selbstbewohnten Liegenschaft genutzt wird. Die Unternutzung setzt dabei voraus, dass gewisse Räume dauernd nicht genutzt werden. Werden Räume auch nur gelegentlich, z.B. als Gästezimmer, Arbeitszimmer oder Bastelraum genutzt, liegt keine Unternutzung vor (Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., Art. 21 N 94 f.).

In ihrer Steuererklärung haben die Rekurrenten unter Ziff. 8.1 als Ertrag der selbstgenutzten Liegenschaft im Kanton Zug einen Betrag von Fr. 28'102.- eingetragen. Aus dem Liegenschaftsverzeichnis ergibt sich, dass sie für das Einfamilienhaus an der Müllergasse (Baujahr 2001) einen Mietwert von insgesamt Fr. 31'224.- eingetragen haben (Fr. 23'964.- für 5 ½-Zimmer von Fr. 7'260.- für 1 Zimmer plus Garage). Aus den Akten ergibt sich aber, dass der steuerbare Mietwert der 6 ½-Zimmer-Wohnung gemäss der von der Steuerverwaltung im Jahr 2001 erstellten Neubewertung bei Fr. 28'300.- liegt. Dieser Wert gilt auch noch für das Jahr 2007. Dass ein Zimmer regelmässig als Arbeitszimmer für die Arbeitgeberfirma genutzt wird, führt nicht zu einem Unternutzungsabzug. Zu berücksichtigen sind noch die Unterhalts- und Verwaltungskosten. Diese bemessen sich

entweder anhand der tatsächlichen Kosten oder aufgrund einer Pauschale. Die Rekurrenten haben in ihrer Steuererklärung die Pauschale gewählt. Diese beträgt 10 % des Mietwertes, wenn das Gebäude zu Beginn der Steuerperiode bis zu zehn Jahren alt ist (in casu Baujahr 1997 und jünger). Für das im Jahr 2001 erstellte Einfamilienhaus kommt daher die Unterhaltspauschale von 10 % zur Anwendung, d.h. von den Fr. 28'300.- sind zusätzliche Fr. 2'830.- in Abzug zu bringen. Entsprechend liegt der steuerbare Eigenmietwert bei Fr. 25'470.-. Zu prüfen bleibt weiter, ob die Kosten für die Benützung eines Zimmers der Privatwohnung als Arbeitszimmer allenfalls bei den Berufskosten in Abzug gebracht werden kann.

4. Gemäss § 25 Abs. 1 lit. c StG und Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG können als Berufskosten die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden. Für die Berufskosten nach Abs. 1 lit. c werden Pauschalansätze festgelegt, wobei dem Steuerpflichtigen der Nachweis höherer Kosten offen steht (§ 25 Abs. 2 und Art. 26 Abs. 2 DBG). Die Frage, ob die Kosten für ein privates Arbeitszimmer, das für Arbeiten im Zusammenhang mit der unselbständigen Erwerbstätigkeit benutzt wird, als Berufskosten abzugsfähig sind, ist häufig umstritten. Das Bundesgericht hat im Jahr 1990 entschieden, dass ein solcher Abzug nur gewährt werden kann, wenn der Steuerpflichtige regelmässig einen wesentlichen Teil seiner beruflichen Arbeit zu Hause erledigen muss, weil der Arbeitgeber kein geeignetes Arbeitszimmer zur Verfügung stellt, und wenn der Steuerpflichtige in seiner Privatwohnung über einen besonderen Raum verfügt, der zur Hauptsache beruflichen und nicht privaten Zwecken dient (BGE vom 23. August 1990 in Sachen Z. gegen Kantonale Rekurskommission für die direkte Bundessteuer Wallis, in: ASA 60, 341 ff.). Bloss gelegentliche berufliche Arbeiten in der Privatwohnung verursachen aber keine Mehrkosten und geben daher auch keinen Anspruch auf einen Abzug. Soweit ein Arbeitszimmer beruflich notwendig ist, sind dessen Kosten als Anteil an den gesamten Mietkosten bzw. des Eigenmietwertes zu beziffern. Dabei ist analog der Berechnung des Unternutzungsabzugs vorzugehen, d.h. für Nebenräume sind zwei Zimmer zusätzlich zur Gesamtzimmerzahl einzusetzen und so der Wert des einzelnen Zimmers zu berechnen (Richer/Frei/Kaufmann, a.a.O., Art. 26 N 30 f.). Zu beachten ist noch, dass die Kosten des Arbeitszimmers grundsätzlich im Pauschalabzug enthalten sind. Ist der Abzug für das Arbeitszimmer somit höher als der Pauschalabzug, so kann dieser nicht mehr gewährt werden (vgl. hierzu § 25 Ziff. 5.2.3 des Steuerbuches der Steuerverwaltung des Kantons Zug). Abzugsberechtigt sind ausschliesslich die Kosten für ein Zimmer. Für das Jahr 2007 wurde der Pauschalabzug auf 3 % des Nettolohnes, mindestens auf Fr. 1'900.- und höchstens auf Fr. 3'800.- pro Jahr festgesetzt (Wegleitung zur Steuererklärung für natürliche Personen 2007, Ziff. 11).

Aus den Ausführungen des Rekurrenten in der Einsprache an die Steuerverwaltung ergibt sich, dass er im Jahr 2007 fast Tag und Nacht gearbeitet habe und neben seiner Präsenz am Geschäftssitz in L. sehr viel auch von zu Hause aus gearbeitet habe. Er habe dort ein voll eingerichtetes Büro mit Kopierer, Fax und Computer, welcher mit dem Server in L. verbunden sei. Er benütze dieses Büro ausschliesslich für Arbeiten, die er für seine Arbeitgeberin erledige. Nachdem die Steuerverwaltung in ihrem Einspracheentscheid davon ausgegangen ist, dass der Rekurrent glaubhaft dargelegt habe, dass die Voraussetzungen für die Anerkennung eines Abzuges für die Kosten eines privaten Arbeitszimmers erfüllt seien, sieht das Gericht keinen Anlass, diese Feststellung in Zweifel ziehen. Unbestritten ist jedenfalls, dass der Rekurrent bei sich zuhause ein Zimmer ausschliesslich für die Zwecke seiner Firma nutzt. Ob dies notwendig ist, weil die Firma am Geschäftssitz kein geeignetes Arbeitszimmer zur Verfügung stellt (wie dies die Bundesgerichtspraxis verlangt), kann aus den unten stehenden Gründen offen bleiben und braucht nicht näher abgeklärt zu werden.

Das der Firma zur Verfügung gestellte Arbeitszimmer befindet sich im 6 ½-Zimmer-Einfamilienhaus des Rekurrenten an den Müllergasse in Z. Bei der Eigenmietwertberechnung für ein einzelnes Zimmer werden die Küche und andere Nebenräume als zwei Zimmer gezählt. Im vorliegenden Fall bedeutet dies dann, dass der Eigenmietwert von Fr. 28'300.- durch die Zahl 8.5 zu teilen ist, was einem Eigenmietwert von aufgerundet Fr. 3'330.- für das einzelne Zimmer entspricht (hinzu käme noch ein Betrag von etwa 10 % für Heizung, Beleuchtung und Reinigung). Dieser Betrag liegt aber unter dem Pauschalbetrag von Fr. 3'800.-, welchen die Steuerverwaltung bereits zum Abzug zugelassen hat (zusammen mit einem Pauschalbetrag für auswärtige Verpflegung von Fr. 1'600.- wurden insgesamt Berufsauslagen von Fr. 5'400.- akzeptiert). Es können daher nicht mehr weitere Berufsauslagen zum Abzug zugelassen. Soweit im Rekurs auf Nebenräume und Garage verwiesen wird, so ist dies einerseits nicht näher begründet, um welche Nebenräume es sich handelt. Die Garage steht – wie das Geschäftsfahrzeug selber – auch zur privaten Benützung zur Verfügung. Hier sind weitere Abzüge nicht gerechtfertigt.

(...)

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 28. Januar 2010

A 2009 / 21