

Veröffentlichung im Amtsbericht.

Art. 28 Abs. 1 lit. c StG; § 18 Abs. 1 StV; Art. 7 Abs. 1 Berufskostenverordnung. Abzugsfähigkeit von Kosten des privaten Arbeitszimmers (OGE 66/2006/15 vom 16. Januar 2009)

Auch eine Lehrkraft der Primarstufe kann die Kosten eines privaten Arbeitszimmers abziehen, wenn ihr im Schulhaus kein geeigneter Arbeitsraum zur Verfügung gestellt werden kann und sie darauf angewiesen ist, ihre Arbeit zu Hause vorzubereiten (Praxisänderung).

Beweisanforderungen (E. 3c cc).

Aus den Erwägungen:

3.– a) Gemäss Art. 28 Abs. 1 lit. c des Gesetzes über die direkten Steuern vom 20. März 2000 (StG, SHR 641.100) werden die „übrigen“ für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten (nebst denjenigen für den Arbeitsweg und den Mehrkosten für auswärtige Verpflegung) von den gesamten steuerbaren Einkünften als Berufskosten abgezogen. Die Berufskosten werden grundsätzlich nach der im Bemessungsjahr gültigen Verordnung des Bundes über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer festgesetzt (§ 18 Abs. 1 der Verordnung über die direkten Steuern vom 26. Januar 2001 [StV, SHR 641.111]). Das Eidgenössische Finanzdepartement hat für solche übrige Berufskosten in seiner Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 (Berufskostenverordnung, SR 642.118.1) Pauschalansätze festgelegt: danach können 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 in Höhe von 3 % des Nettolohns II, mindestens im Jahr Fr. 1'900.– und höchstens Fr. 3'800.–, abgezogen werden (Art. 7 Abs. 1 und Anhang der Berufskostenverordnung). Dem Steuerpflichtigen steht jedoch der Nachweis höherer Kosten offen. Hierzu hat er die gesamten tatsächlichen Auslagen und deren berufliche Notwendigkeit nachzuweisen (Art. 4 und Art. 7 Abs. 1 der Berufskostenverordnung).

aa) Als steuerlich abziehbare Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit gelten Aufwendungen, die für die Erzielung des Einkommens erforderlich sind und in einem direkten ursächlichen Zusammenhang dazu stehen (Art. 1 der Berufskostenverordnung). Als erforderliche *Gewinnungskosten* – also Aufwendungen, die der Steuerpflichtige macht, um während der Bemessungsperiode ein Einkommen zu erzielen – gelten diejenigen Aufwendungen, die für die Erzielung des Einkommens *nützlich* sind bzw. nach wirtschaftlichem Ermessen als dazu *förderlich* erachtet werden können und nach der Verkehrsauffassung *im Rahmen des Üblichen* liegen. Die *Vermeidung* von Gewinnungskosten ist dem Steuerpflichtigen *nicht zumutbar*. Die entsprechenden Vermögensabgänge (Auslagen oder Kosten) sind *wesentlich durch die Erzielung von Einkommen verursacht bzw. veranlasst*. Daraus kann indes nicht geschlossen werden, sämtliche irgendwie mit der Einkommenserzielung in Zusammenhang stehenden Kosten seien steuerlich unbegrenzt abzugsfähig. Sie müssen vielmehr wesentlich durch ein beruflich begründetes oder Erwerbszwecken dienendes Handeln verursacht oder bewirkt werden. Nicht notwendig ist dabei, dass eine rechtliche Pflicht zur Tätigung der entsprechenden Ausgaben besteht (BGE 124 II 32 E. 3a; BGE 2P.254/2002 vom 12. Mai 2003, E. 3.2; BGE 2A.277/2003 vom 18. Dezember 2003, E. 3.3; *Philip Funk*, Gewinnungskosten als Ursache von Einkommen – Einkommen als Ursache von Gewinnungskosten, ASA 58, S. 308–313).

Demgegenüber sind die von den Gewinnungskosten abzugrenzenden *Lebenshaltungskosten* Aufwendungen, die nicht mit der Einkommenserzielung zusammenhängen, sondern der Befriedigung der persönlichen Bedürfnisse dienen und damit Einkommensverwendung darstellen (BGE 2A.683/2004 vom 15. Juli 2005, E. 2.3).

...

c) aa) Kosten für das *private Arbeitszimmer* kann der Steuerpflichtige dann von den steuerbaren Einkünften abziehen, wenn er regelmässig einen wesentlichen Teil seiner beruflichen Arbeit zu Hause erledigen muss, weil der Arbeitgeber ein geeignetes Arbeitszimmer nicht 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 2A.277/2003 vom 18. Dezember 2003, E. 3.2; BGE vom 23. August 1990 i.S. Z., ASA 60, S. 341 ff.).

bb) Die Rekurrenten bringen vor, dass die Rekurrentin in ihrer Wohnung ein Arbeitszimmer ausschliesslich benütze, und zwar als Primarschullehrerin für ihre Arbeitsvorbereitung, als Leiterin von Kursen und als Autorin ihrer Publikationen und Lehrbücher. Anderes als Arbeitsmaterial habe darin kaum

mehr Platz. Zudem könne das von der Rekurrentin in ihrer Wohnung gelagerte Schulmaterial im Klassenzimmer nicht zusätzlich gelagert werden. Ein privates Arbeitszimmer müsse wegen der „Materialproblematik“ tatsächlich benützt werden. Die damit verbundenen Kosten müssten deshalb abgezogen werden können. Das in der Wohnung gelagerte Schulmaterial könne im Klassenzimmer nicht noch zusätzlich gelagert werden.

Die Steuerkommission hält dagegen, dass die Belegung von Räumlichkeiten in der eigenen Wohnung der Rekurrenten im Wesentlichen durch die grossen Mengen an Schulmaterial verursacht werde, deren Anschaffung nicht als beruflich notwendig zu betrachten sei. Zudem werde Primarschullehrern regelmässig kein Abzug für ein Arbeitszimmer gewährt, denn ihnen stehe mit dem Schulzimmer ein geeigneter Arbeitsraum zur Verfügung. Die Kurse, welche die Rekurrentin leite, könnten auch im Schulzimmer vor- und nachbereitet werden.

cc) Die Steuerkommission hat zu Recht darauf hingewiesen, dass Sekundar- und Primarschullehrern nach der bisherigen Praxis regelmässig kein Arbeitszimmerabzug gewährt wurde (OGE vom 13. September 2002 i. S. G., E. 2b, S. 5 f.). Ob an diesem Grundsatz nach wie vor festgehalten werden kann, erscheint indes fragwürdig und ist zu überprüfen. Es steht ausser Zweifel, dass Lehrpersonen – auch solche der Primar- und Orientierungsstufe – in wesentlichem Umfang ausserhalb des eigentlichen Unterrichts Vor- und Nachbereitungen dazu treffen müssen und gegebenenfalls weitere Arbeiten anfallen (vgl. etwa § 43a ff. des Schuldekrets vom 27. April 1981 [SHR 410.110]; vgl. zur „unterrichtsfreien Arbeitszeit“ auch den Beschluss des Erziehungsrats des Kantons Schaffhausen betreffend den Amtsauftrag der Lehrkräfte vom 6. Mai 1998). Aufgrund der veränderten pädagogischen und strukturellen Rahmenbedingungen der letzten Jahre, den Erwartungen an eine moderne Schule und den gestiegenen Ansprüchen der Schulkinder nimmt sodann der Raumbedarf deutlich zu, und in den kommenden Jahren bis 2017 wird der Raumbedarf weiter ansteigen (vgl. Vorlage Schulraumplanung 2008 bis 2017 des Schaffhauser Stadtrats an den Grossen Stadtrat vom 14. Januar 2008, S. 32 f.). Zusätzlichen Raums bedarf es dadurch, dass die Schulräume vermehrt mit Computern und anderen Geräten ausgerüstet werden müssen oder neue Unterrichtsfächer eingeführt werden. Zudem bringen es neue Unterrichtsformen wie auch der Umstand, dass Lehrpersonen nicht mehr den ganzen Fächerkanon unterrichten dürfen (Job-Sharing, Fachlehrkräfte), bereits auf Primarschulstufe mit sich, dass nicht mehr jede Lehrkraft ihr eigenes Schulzimmer hat. Dies mag zwar eine bessere Auslastung der Schulzimmer ermöglichen (vgl. Vorlage Schulraumplanung 2008 bis 2017, S. 33), doch stehen den Lehrkräften als Folge dieser neuen Strukturen während der allgemeinen Unterrichtszeit, in welcher sie selbst nicht unterrichten müssen,

kaum mehr geeignete Räumlichkeiten zur Verfügung. Es kann ihnen nicht zugemutet werden, erst den Unterrichtschluss und damit gegebenenfalls mehrere Stunden abwarten zu müssen, bevor sie in den Schulräumen mit der Vor- und Nachbearbeitung ihres Unterrichts und weiteren Arbeiten beginnen können. Somit kann unter den heutigen Verhältnissen nicht mehr gesagt werden, dass den Primarschullehrern mit dem Schulzimmer ohne Weiteres ein geeigneter Arbeitsraum zur Verfügung stünde. Folglich kann aber auch nicht mehr an der bisherigen Rechtsprechung festgehalten werden, wonach Primarschullehrern regelmässig kein Abzug für ein Arbeitszimmer gewährt wird. Erforderlich ist aber, dass der Steuerpflichtige mit einer entsprechenden Bestätigung der Schulbehörde oder des Schulamts konkret nachweist, dass ihm im betreffenden Schulhaus kein geeigneter Arbeitsraum zur Verfügung gestellt werden kann und er darauf angewiesen ist, seine Arbeit als Lehrkraft zu Hause vorzubereiten.

Die Rekurrentin hat eine solche Bestätigung beigebracht. Darin führt der Schulreferent aus, dass die Rekurrentin wegen der unbefriedigenden Raumsituation und der ungenügenden Infrastruktur im Schulhaus ihre Vorbereitungsarbeiten in einem Büro zu Hause verrichtet. ... Offensichtlich und unbestritten ist sodann, dass die Rekurrentin ihr privates Arbeitszimmer zur Hauptsache für berufliche und nicht für private Zwecke nutzt.

Den Rekurrenten ist demnach der Arbeitszimmerabzug zu gewähren.