

## Berufsunkosten

### Arbeitszimmer, Berufskleider, Berufswerkzeug

#### Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 23/1992 vom 23. März 1992

*Kein Abzug der Kosten für die Anschaffung eines privaten Personalcomputers, für ein Zuhause eingerichtetes Arbeitszimmer und für die bei der Arbeit verwendete besondere Kleidung.*

#### I. Sachverhalt

1. Der Rekurrent ist Beamter und während sechs bis neun Monaten im Jahr als Instruktor an der Schule F. in M. tätig. Die Rekurrentin, seine Ehefrau, ist Dentalhygienikerin und zu 80 % berufstätig. Neben ihrer Anstellung bei einem Zahnarzt in Basel, arbeitet sie seit Dezember 1989 wöchentlich 8 Stunden als Teilzeit-Instruktorin an der Schule E. in N.

In ihrer Steuererklärung 1989 haben die Rekurrenten diverse Positionen als Gewinnungskosten aufgeführt.

2. Nachdem die Steuerverwaltung ihnen angezeigt hatte, dass ein Teil der geltend gemachten Auslagen nicht akzeptiert werde, ist die entsprechende Veranlagung am 10. August 1990 eröffnet worden.

3. Die dagegen gerichtete Einsprache ist mit Entscheid vom 18. März 1991 in einem Punkt gutgeheissen, im übrigen aber abgewiesen worden. Als reformatio in peius ist sodann die, bei der ersten Veranlagung fälschlicherweise zugestandene, Pauschale von Fr. 700.– für übrige Berufsunkosten dem Einkommen wieder aufgerechnet worden.

Im darauf rechtzeitig erhobenen Rekurs vom 3. April 1991 wird begehrt, folgende Positionen als Gewinnungskosten zuzulassen:

Auslagen des Ehemannes für die Anschaffung eines Personal-Computers	Fr. 3861.90
Auslagen für ein eigenes Arbeitszimmer der Ehefrau innerhalb der ehelichen Wohnung	Fr. †††150.–
Auslagen für Berufskleidung der Ehefrau	Fr. ††572.90

Die Instruktorbüros an der Schule F. seien erst im Dezember 1990 mit einem Personalcomputer ausgerüstet worden. Leider habe seine Arbeitgeberin den Computer als hervorragendes Hilfsmittel erst relativ spät erkannt. Der Rekurrent erstelle mit dem Computer Lernblätter, Arbeitsblätter, Prüfungsfragen usw.; auf dem Markt seien keine entsprechenden Lehrmittel erhältlich. Der Computer sei im Ausbildungszentrum in M. stationiert und werde zu 99 % für berufliche Zwecke benützt.

Die Vorbereitung der Lektionen, welche die Rekurrentin an der Schule E. abhalte, werde nicht separat vergütet, sondern sei im Salär inbegriffen. Es handle sich nicht um eine Nebenerwerbstätigkeit; der Arbeitsvertrag spreche von einem Teilzeit-Job. Büros würden an der Schule keine zur Verfügung gestellt, die Rekurrentin sei deshalb «auf die Benützung eines privaten Arbeitszimmers angewiesen». Berufskleider einer Dentalhygienikerin müssten mindestens einmal pro Tag aus hygienischen Gründen gewechselt und auch bei 90° gewaschen werden. Sie würden deshalb stark abgenützt. Der Arbeitgeber richte keine Kleiderentschädigung aus.

5. Die Steuerverwaltung hat sich am 24. April 1991 schriftlich vernehmen lassen. Sie beantragt, den Rekurs abzuweisen. Auf ihre Erwägungen wird, soweit für den Entscheid nötig, nachfolgend unter Ziff.II eingegangen.

6. Ein zweiter Schriftenwechsel und eine mündliche Verhandlung sind nicht durchgeführt worden.

## II. Entscheidungsgründe

1. Die Rekurrenten begehren, die Auslagen für die Anschaffung eines Personal-Computers und für beruflich genutzte Kleidung sowie einen Teil der Wohnungsmiete als Gewinnungskosten vom Roheinkommen in Abzug zu bringen.

Der Sachverhalt steht soweit nicht in Frage.

2. Gemäss § 43 Abs. 1 StG werden zur Ermittlung des reinen Einkommens vom Roheinkommen die zur Erzielung des steuerbaren Einkommens erforderlichen Gewinnungskosten abgezogen. Das Gesetz definiert den Begriff «Gewinnungskosten» nicht näher. Hingegen haben Lehre und Rechtsprechung eine reiche Praxis zur Auslegung dieses Begriffs entwickelt (s. auch Urteil des Verwaltungsgerichts vom 23.1.1987 i. S. S. Z., in BJM 1988). Gewinnungskosten sind jene speziellen Kosten, die unmittelbar aufgewendet werden und damit Voraussetzung bilden, um die steuerbaren Einkünfte zu «gewinnen». Als abzugsfähige Gewinnungskosten gelten demnach Berufsunkosten, die nach ihrer Art und Höhe mit einer bestimmten beruflichen Tätigkeit in einem inneren Zusammenhang stehen und die für die Einkommenserzielung notwendige Voraussetzung oder unvermeidliche Folge sind. Diese Kausalität liegt vor, wenn die Aufwendungen direkt und unmittelbar dem Gewinn, der Erhaltung und der Steigerung des Berufseinkommens dienen (Urteil des Verwaltungsgerichts vom 23.1.1987 i. S. S. Z.; StRKE Nr. 29/1989 i. S. S. vom 23. Juni 1989; F. Escher, Die Gewinnungskosten bei unselbständiger Erwerbstätigkeit nach baselstädtischem Steuerrecht, in BJM 1977, S. 4). Gewinnungskosten entstehen dann, wenn der Pflichtige bei der Ausübung seiner Erwerbstätigkeit Auslagen auf sich nehmen muss, die ihm zusätzlich zu den üblichen Haushalts-, Anlage- und Repräsentationskosten erwachsen (F. Escher, a. a. O. S. 4/6). Bei unselbständiger Erwerbstätigkeit werden nur jene Kosten zum Abzug zugelassen, die objektiv notwendig sind, d. h. aufgewendet werden müssen, um die betreffenden Einkünfte zu erzielen (E. Höhn, Steuerrecht, Bern 1988 S. 195; Grüninger/Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 1970, S. 250).

3. Nicht zum Abzug zugelassen werden ausdrücklich die Aufwendungen für die allgemeinen Standauslagen und die berufliche Ausbildung, sowie die Haushaltsausgaben des Steuerpflichtigen, insbesondere für Unterhalt, Bekleidung und Wohnung (§ 43 Abs. 2 StG). Diese sogenannten Lebenshaltungskosten sind alle jene Ausgaben, welche nicht ausschliesslich getätigt werden, um Einkommen zu erzielen. Sie dienen der Befriedigung der allgemeinen Lebensbedürfnisse (Höhn, a.a.O. S. 195).

4. Der Rekurrent macht geltend, den Personal-Computer fast ausschliesslich für seine berufliche Tätigkeit als Instruktor an der Schule F. gekauft zu haben und zu verwenden. Er habe ihn auch in den Schulräumlichkeiten installiert. Seine Arbeitgeberin selbst habe im Jahre 1989 keine PC's zur Verfügung gestellt und deren Nützlichkeit erst sehr spät erkannt.

Es wird nicht bezweifelt, dass der Rekurrent den Personal-Computer effektiv und sinnvoll bei seiner Instruktionstätigkeit einsetzt. Ja, dass dieser nicht bloss der Zeitersparnis dient, sondern dass der Rekurrent ohne dieses Arbeitsmittel den Unterricht nicht gleich modern und intensiv erteilen könnte.

Doch hat seine Arbeitgeberin nie vorausgesetzt, dass die Instruktoren oder der Rekurrent eigene PC's anschaffen. Er macht auch gar nicht geltend, dass er ohne eigenen Computer seine Stelle nie erhalten oder aber verloren hätte. Aus den eingereichten Unterlagen ist ebenfalls keine entsprechende Anstellungsbedingung zu ersehen. Vielmehr ist der Schilderung des Rekurrenten zu entnehmen, dass seine Arbeitgeberin, nachdem sie den Nutzen der Elektronik erkannt hatte, eigene Computer angeschafft und für die Instruktoren bereitgestellt hat.

Bei den strengen Anforderungen, die an die Abzugsfähigkeit von Berufsunkosten gestellt werden (s. oben II. 2. und 3.; Urteil des Verwaltungsgerichts vom 23. Januar 1987 i. S. S. Z., in BJM 1988) können deshalb die Auslagen für die Anschaffung des PC nicht als Gewinnungskosten gewertet werden. Daran ändert auch nichts, dass die Arbeitgeberin schliesslich davon profitiert hat, dass

der Rekurrent die Instruktionstätigkeit mit Hilfe seines privaten Computers optimaler gestalten können.

Bei dieser Sachlage braucht nicht weiter geprüft zu werden, ob der Rekurrent den PC tatsächlich zu 99 Prozent im Dienst seiner Arbeitgeberin verwendet hat.

5. Wer darauf angewiesen ist, einen wesentlichen Teil seiner Tätigkeit regelmässig in seinen eigenen Räumen auszuüben, darf die hierauf fallende Miete seiner privaten Wohnung als Gewinnungskosten abziehen. Das Arbeitszimmer muss für die eigentliche Berufsausübung notwendig sein und nicht etwa bloss der Annehmlichkeit oder Weiterbildung dienen. Die Kosten sind nachzuweisen. Zudem hängt die Zulassung des Abzugs auch davon ab, ob die Räume ausschliesslich oder doch vorwiegend zu beruflichen Zwecken verwendet werden (VGE vom 1. Februar 1989 i. S. H.; Grüninger/Studer a.a.O. S. 257; Höhn, Steuerrecht 1988, S. 220).

Insgesamt 8 Stunden wöchentlich arbeitet die Rekurrentin als Auszubildnerin an der Schule E. Bei einer entsprechenden Vorbereitungszeit zu Hause von ca. 2 bis 4 Stunden kann wohl kaum davon gesprochen werden, dass sie einen wesentlichen Teil ihrer Tätigkeit in eigenen Räumen ausübe. Die bisherige, rein private Nutzung des «Arbeitszimmers» ist höchstens am Rande tangiert; es dient deshalb weder ausschliesslich noch vorwiegend beruflichen Zwecken. Auslagen für das Wohnen lässt aber das Gesetz ausdrücklich nicht zum Abzug zu (§ 43 Abs. 2 StG).

6. Schon der Wortlaut des § 43 Abs. 2 lit. c StG hebt hervor, dass auch Aufwand für Bekleidung zu den Haushaltsausgaben zu rechnen ist und nicht vom Einkommen abgezogen werden kann. Eine Berechtigung zum Abzug kann nur daraus abgeleitet werden, dass eine besonders starke Abnutzung nachgewiesen wird. Wer allerdings durch Überkleider die gewöhnlichen Kleider schonen kann, darf die Kosten für Überkleider nicht abziehen (VGE vom 4. April 1955 i. S. G.; Grüninger/Studer a. a. O. S. 258 ff). So ist in der Praxis sowohl einem Modereisenden, der jeweils nach der neuesten Mode gekleidet sein musste, als auch einer Flightattendant, die ihre Garderobe nach Reglement zu wählen hatte, der Abzug verweigert worden (StRKE vom 6.4.1960 i. S. R.; StRKE Nr. 66/1989 i. S. S. vom 7.12.1989).

Die Rekurrentin macht die Anschaffungskosten für T- und Sweatshirts, Hosen, Overall, Schürze und Gesundheitsschuhe als Gewinnungskosten geltend. Sie trägt diese Berufskleidung, ähnlich einem Überkleid, während der Arbeit als Zahnpflegerin. Aus Hygienegründen würden die weissen Kleider täglich bei Hochtemperatur gewaschen.

Die spezielle Arbeitskleidung ermöglicht der Rekurrentin, die gewöhnlichen Kleider zu schonen und verursacht ihr keinerlei einschneidende Mehrkosten. Viele Berufe bringen es mit sich, dass die Wäsche häufig gewechselt werden muss. Auch das Waschen bei 90° ist nicht derart ungewöhnlich, dass von einem massiv überdurchschnittlichen Verschleiss der Arbeitskleider ausgegangen werden müsste.

Die Auslagen für die Berufsbekleidung der Rekurrentin fallen deshalb unter die gewöhnlichen Lebenshaltungskosten und sind nicht als Gewinnungskosten zu qualifizieren.

7. Nach dem Gesagten ergibt sich, dass die Steuerverwaltung zu Recht nicht akzeptiert hat, dass der geltend gemachte Aufwand vom Roheinkommen abgezogen wird. Der Rekurs ist somit in allen Punkten abzuweisen, und den Rekurrenten ist in Anwendung des Gesetzes über die Verwaltungsgebühren vom 9. März 1972 und der Verordnung hiezu vom 20. Juni 1972 eine Spruchgebühr aufzuerlegen.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.