

- 90 Abzüge vom Roheinkommen; Arbeitszimmer (§ 24 lit. a Ziff. 3 aStG).**
- **Abzug der Kosten für ein Arbeitszimmer bei Lehrern; Grundsätze, Berechnung des Abzuges.**

26. April 2001 in Sachen G., RV.2000.50246/K 6251

Aus den Erwägungen

3. a) Umstritten ist, ob der Rekurrent pro 1996 die Auslagen eines für berufliche Zwecke benützten privaten Arbeitszimmers vom steuerbaren Einkommen in Abzug bringen kann.

b) Zur Ermittlung des für die Einkommenssteuer massgebenden Reineinkommens sind vom Roheinkommen (Summe aller steuerpflichtigen Einkünfte) die zu seiner Erzielung unmittelbar notwendigen Aufwendungen abzuziehen. Unter diese können bei unselbständig Erwerbenden neben den im Gesetz ausdrücklich erwähnten Kosten für Berufskleider und Berufswerkzeuge auch Aufwendungen für ein Arbeitszimmer fallen (§ 24 lit. a Ziff. 3 aStG). Die Notwendigkeit solcher Aufwendungen für die Einkommenserzielung muss als einkommenssteuermindernde Tatsache vom Steuerpflichtigen nachgewiesen werden. Nach der Praxis muss erstellt sein, dass der Arbeitgeber einen für die berufliche Tätigkeit erforderlichen und geeigneten Raum nicht zur Verfügung stellt sowie dass das private Arbeitszimmer tatsächlich für die Verrichtung beruflicher Arbeiten ausschliesslich oder doch vorwiegend dient und es insoweit nicht zu privaten Zwecken benützt werden kann. Dem entspricht die Rechtsprechung anderer Kantone. Nicht zugelassen wird der Abzug, wenn die Arbeiten in erster Linie aus Gründen der Bequemlichkeit oder des Komforts zu Hause verrichtet werden. Dasselbe gilt für einen in Privaträumen erbrachten beruflichen Arbeitsaufwand, sofern dieser zeitlich nur wenig ins Gewicht fällt (VGE vom 3. Dezember 1991 in Sachen H. = AGVE 1991 S. 235 ff.).

c) Der Rekurrent ist Lehrer an der Bezirksschule in B.. Er unterrichtet die Fächer Mathematik und Physik (13 Lektionen) sowie Turnen (15 Lektionen). Das Schulzimmer Nr. X, in welchem er im

Schuljahr 1996/97 hauptsächlich unterrichtete, wurde von zwei weiteren Lehrkräften während insgesamt 27 Lektionen mitbenutzt. Aufgrund des vom Rekurrenten eingereichten Belegungsplanes ergibt sich, dass das Schulzimmer Nr. X wie folgt nicht belegt war:

Montag:	bis 08.20 Uhr	(1 Lektion)
Dienstag:	bis 10.10 Uhr	(3 Lektionen)
Mittwoch:	ab 11.45 Uhr	(4 Lektionen)
Donnerstag:	08.15 bis 09.10, ab 15.25 Uhr	(3 Lektionen)
Freitag:	ab 15.25 Uhr	(2 Lektionen)
Samstag:	bis 08.20 Uhr, ab 10.55 Uhr	(2 Lektionen, ohne Nachmittag)

Das Schulzimmer Nr. X stand also in einer Woche während 15 Lektionen als Vor- und Nachbereitungsraum zur Verfügung. Unter Berücksichtigung seines Stundenplanes konnte der Rekurrent von diesen 15 Lektionen das Schulzimmer Nr. X während 12 Lektionen benützen (während 3 freien Lektionen [Dienstag 07.30 Uhr-09.05 Uhr und Donnerstag 08.20 Uhr-09.05 Uhr] erteilte er Turn- bzw. Schwimmunterricht).

d) Betreffend einer Sekundarlehrerin, die ihr Schulzimmer mit drei weiteren Lehrkräften zu teilen hatte, führte das Verwaltungsgericht in seinem Entscheid vom 3. Dezember 1991 in Sachen H. folgendes aus:

"Die Beschwerdeführerin nimmt für sich in Anspruch, zumindest den wesentlichen Teil ihrer Zusatzarbeiten (13 Std.) während 'den normalen Arbeitszeiten, d.h. von 07.30 Uhr bis 12.00 Uhr und von 13.00 Uhr bis 17.30 Uhr' verrichten zu können. Auf welche rechtliche Grundlage sie diesen eingeschränkten Arbeitszeitrahmen gründet, legt sie nicht dar. Abgesehen davon, dass die von der Beschwerdeführerin behaupteten 'normalen Arbeitszeiten' ausser im Bürobereich längst nicht die allgemeine Regel darstellen ..., wird bei genauerer Betrachtung offensichtlich, dass es der Beschwerdeführerin durchaus möglich gewesen wäre, den weitaus grössten Teil der Zusatzarbeiten in ihrem Schulzimmer während den von ihr gewünschten Tageszeiten zu erledigen. So stand ihr an den beiden schulfreien Nachmittagen (Mittwoch und Freitag) das Schulzimmer je während min-

destens vier Stunden zur Verfügung. Dazu kommen im Schuljahr 1984/85 noch drei Stunden am Donnerstag, im Schuljahr 1985/86 je eine Stunde am Montagmorgen und -nachmittag, am Dienstagmorgen, am Donnerstagnachmittag sowie zwei Stunden am Donnerstagsmorgen und im Schuljahr 1986/87 jeweils eine Stunde am Montag-, Dienstag-, Mittwoch-, Donnerstags- und Freitagmorgen sowie am Donnerstagnachmittag. Vergleicht man die sich aus dieser Aufzählung ergebenden Stunden mit den angenommenen 13 Stunden Zusatzarbeiten, so ergibt sich einzig für das Schuljahr 1984/85 ein Manko von zwei Stunden, die nicht in den von der Beschwerdeführerin gewünschten Tageszeiten untergebracht werden können.

Weder die Putzarbeiten des Abwärts von wöchentlich zweimal dreissig Minuten noch die zeitlich beschränkte Benutzung des Schulzimmers als Warteraum für Schüler (zwischen 15.30 Uhr und 16.00 Uhr - die Beschwerdeführerin war davon aber nur an einzelnen Wochentagen betroffen) können an diesem Ergebnis etwas ändern. In beschränktem Umfang wird zudem die Benutzung eines Privatzimmers für Berufsarbeiten zugemutet, ohne dass hieraus ein Anspruch auf Kostenabzug erwächst (Koch, a.a.O., § 24 N 62). Die oben erwähnten zwei Stunden Vorbereitungszeit pro Woche im Schuljahr 1984/85, die während den von der Beschwerdeführerin gewünschten Arbeitszeiten nicht in ihrem Schulzimmer erbracht werden konnten, sprengen diesen Rahmen nicht, so dass der Frage, wieweit derartige 'Normalarbeitszeiten' zur Anwendung kommen dürfen, nicht weiter nachgegangen werden muss. Richtig ist schliesslich, dass die Beschwerdeführerin ... einen beschränkten Teil ihrer Ferien für allgemeine Vorbereitungsarbeiten hätte einsetzen und hierfür das Schulzimmer hätte benützen können.

Es ergibt sich somit, dass die Beschwerdeführerin in zeitlich genügendem Umfang ihr Schulzimmer als Arbeitsplatz für die Ausführung von beruflich bedingten Zusatzarbeiten hätte benützen können."

e) Der Rekurrent geht von einem zeitlichen Minimalbedarf für die Nach- und Vorbereitung des Unterrichts von 15 - 20 Stunden pro Woche aus. Gemäss der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung ergibt sich das Ausmass der von einem Lehrer zu erbringenden Zusatzarbeiten aus der Differenz zwischen der Normalarbeitszeit der Beamten, welche im fraglichen Zeitraum 42 Wochenstunden betragen hat, und der Anzahl der vom Lehrer erteilten Lektionen (vgl.

VG vom 3. Dezember 1991 in Sachen H.). Bei den vom Rekurrenten erteilten 27 Lektionen ergibt dies folglich 15 Stunden pro Woche. Es ist allerdings zu beachten, dass mehr als die Hälfte der 27, nämlich 15 Lektionen Schwimm- und Turnunterricht sind. Da dabei kaum Korrektur- und Schreibarbeiten anfallen (so auch basellandschaftliche und baselstädtische Steuerpraxis, Band XIV, S. 574), ist von weniger als 15 Stunden Vor- und Nachbereitungszeit pro Woche auszugehen, für welche vom Rekurrenten ein Schul- bzw. privates Arbeitszimmer benötigt wird. Die 12 Lektionen, welche der Rekurrent sein Schulzimmer für die Vor- und Nachbereitung benutzen kann, decken also den zeitlichen Anspruch weitgehend ab. Es ist auch keineswegs so, dass ein Lehrer unbedingt ein Zimmer für sich allein beanspruchen kann. Die gegenseitigen Störungen sind bei entsprechender Rücksicht tragbar. Es ist zu berücksichtigen, dass sehr viele Arbeitskräfte, auch solche mit anspruchsvoller geistiger Beschäftigung, nicht für sich einen Arbeitsraum zur Verfügung haben, sondern ihr Büro mit Arbeitskollegen teilen müssen. Ist dies für ganztätig im Büro beschäftigte Personen tragbar, so muss dies auch für Lehrkräfte zumutbar sein, welche einen erheblichen Teil ihrer Arbeit bei der Unterrichtserteilung verbringen (StE 1985 B 22.3 Nr. 9). Ein Lehrer muss jedoch einen eigenen Arbeitsplatz haben. Es geht nicht an, dass sich mehrere Lehrer einen Arbeitsplatz teilen müssen. Ein normales Schulzimmer kann aus räumlichen Gründen in der Regel nicht so eingerichtet werden, dass es mehr als einem Lehrer einen ständigen Platz für seine Vor- und Nachbereitungsarbeiten bietet. Entgegen den Ausführungen im erwähnten VGE vom 3. Dezember 1991 in Sachen H. ist es heute so, dass wohl von der Mehrzahl der Lehrer ein PC benutzt wird (was nicht automatisch zur Folge hat, dass die Kosten abzugsfähig sind). Der Arbeitsplatz eines Lehrers muss also so geräumig sein, dass ein PC aufgestellt und auch stehen gelassen werden kann, denn es ist nicht zumutbar, dauernd zu dislozieren (StE 1985 B 22.3 Nr. 9). Mit dem Verwaltungsgericht ist davon auszugehen, dass in einem Schulzimmer bei normaler Grösse und Belegung ohne weiteres ein (ständiger) Arbeitsplatz mit PC eingerichtet werden kann (Lehrerpult). Es dürfte jedoch in den wenigsten Fällen möglich sein, in einem Schulzimmer zwei oder gar

drei solche ständigen Arbeitsplätze einzurichten, ohne dass der Unterrichtsbetrieb dadurch wesentlich beeinträchtigt wird. Nach Auffassung des StRG kann daher ein normales Schulzimmer aus räumlichen Gründen grundsätzlich nur einem Lehrer als Vorbereitungszimmer dienen. Bei einem Schulzimmer, welches durch mehrere Lehrer für den Unterricht benützt wird, erscheint es als sinnvoll, das fragliche Schulzimmer demjenigen Lehrer als Vorbereitungszimmer zuzuweisen, welcher darin das grösste Pensum unterrichtet. Gemäss dem Zimmerbelegungsplan für das Schuljahr 1996/97 war das fragliche Schulzimmer Nr. X wie folgt belegt:

Rekurrent	8 Lektionen
Hr. A	25 Lektionen
Fr. B	2 Lektionen

Das Schulzimmer Nr. X ist daher aus steuerrechtlicher Sicht Hr. A als Vorbereitungszimmer zuzuweisen.

Der Rekurrent erteilte am Mittwochmorgen 3 Lektionen im Schulzimmer Nr. Y. Auch dieses Zimmer wird jedoch weit überwiegend durch einen andern Lehrer benutzt und kann daher nicht dem Rekurrenten als Vorbereitungszimmer zugewiesen werden. Da es glaubwürdig erscheint, dass auch die Vorbereitungsräume für Chemie und Physik für die Einrichtung eines Arbeitsplatzes ebensowenig geeignet sind wie das Lehrerzimmer, welches als allgemeiner Aufenthaltsraum dient, hat der Rekurrent folglich Anspruch auf einen Abzug für sein privates Arbeitszimmer.

f) Nach der Rechtsprechung des StRG ist zur Berechnung der abzugsfähigen Arbeitszimmerkosten vom effektiv benützten Raum bzw. dessen Grösse auszugehen, soweit die Arbeitszimmerfläche als angemessen erscheint (RGE vom 26. April 1995 in Sachen A.). Der vom Rekurrenten als Arbeitszimmer benutzte Raum umfasst gemäss den Schätzungsunterlagen 11,9 m², was 0,8 Raumeinheiten (RE) entspricht. Die beiden kleineren Kinderzimmer (9,0 m² bzw. 10,9 m²) würden an sich genügend Raum für ein Büro bieten. Da sie jedoch keinen Telefonanschluss haben, sind sie als Arbeitszimmer weniger geeignet als die Kinderzimmer. Es kann daher offen gelas-

sen werden, ob in Zukunft bei der Berechnung des abzugsfähigen Eigenmietwertanteils für ein privates Arbeitszimmer in Aenderung der Rechtsprechung bei ausstattungs-mässig gleicher Eignung aller Räume grundsätzlich nur noch der kleinste Raum einer Liegenschaft bzw. Wohnung berücksichtigt werden darf, weil gemäss § 24 aStG nur die "unmittelbar notwendigen Aufwendungen" abgezogen werden dürfen.

Der Abzug für den vom Rekurrenten als Arbeitszimmer benützten Raum berechnet sich wie folgt (Baur/Klöti/Koch/Meier/Ursprung, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Muri-Bern 1991, N 65 zu § 24 aStG):

Gesamtmietwert (Fr. 13'109.-- x 1,45)	Fr. 19'008.--
abzüglich Garage (Fr. 600.-- x 0,84 x 1,45)	Fr. 730.--
Mietwert für 9,2 Raumeinheiten (RE)	Fr. 18'278.--
	Fr. 18'278.-- x 0,8 RE
Anteil Büro: ----- =	Fr. 1'589.--
9,2 RE	
+ Nebenkosten (gemäss Selbstdeklaration)	Fr. 200.--

Total	Fr. 1'789.--
	=====

91 Sofortabschreibung auf beweglichen Gegenständen des Anlagevermögens (§ 24 lit. b Ziff. 2 aStG, § 15 aStGV)

- Sind die Buchungsvorschriften gemäss § 15 Abs. 2 aStGV erfüllt und liegt die Abschreibungstabelle vor, ist die Sofortabschreibung zu gewähren. Weitergehende formelle Anforderungen müssen nicht erfüllt werden.

11. Oktober 2001 in Sachen R., RV.2001.50032/K 6279

Aus den Erwägungen

2. a) Vom Roheinkommen werden die zur Erzielung des Einkommens unmittelbar notwendigen Aufwendungen abgezogen, zu denen bei selbstständig Erwerbenden insbesondere die geschäftsmässig begründeten Abschreibungen und Rückstellungen gehören (§ 24 lit. b Ziff. 2 aStG). Einzelheiten sind in den §§ 14 und 15 der Verordnung zum Steuergesetz vom 13. Juli 1984 (aStGV) geregelt.

b) Auf beweglichen Gegenständen des Anlagevermögens kann die Differenz zwischen dem Anlagewert und dem Endwert sofort abgeschrieben werden. Endwert ist der Wert, den der abzuschreibende Gegenstand in dem Zeitpunkt haben wird, in welchem er aus dem Betrieb ausscheidet, in der Regel 20 % des Anlagewertes (§ 15 Abs. 1 aStGV; vgl. auch Baur/Klöti/Koch/Meier/Ursprung, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Muri-Bern 1991, N, 153d zu § 24 aStG; Mühlebach/Bürgi, Kommentar zum aargauischen Aktiensteuergesetz, Brugg 1982, S. 163; Altorfer, Abschreibungen auf Aktiven des Anlagevermögens aus steuerlicher Sicht, Schriftenreihe der Treuhand-Kammer, Band 105, S. 88/89).

c) Gemäss § 15 Abs. 2 aStGV sind Gegenstände, für welche die Sofortabschreibung beansprucht wird, auf separatem Konto zu verbuchen, das Anlagewert und Endwert jedes einzelnen Postens im Detail ausweist. Den Steuerbehörden ist nebst der Bilanz eine Abschreibungstabelle zur Verfügung zu stellen. Steuerpflichtige, welche diese buchmässigen Anforderungen nicht erfüllen, können die Sofortabschreibung nicht geltend machen.