

2128

Gewinnungskosten Unselbständigerwerbender (Art. 25 StG). Die über die Kosten für das öffentliche Verkehrsmittel hinausgehenden Aufwendungen für die **Benützung des Autos sind in der Regel privat bedingt** und deshalb den nicht abziehbaren Lebenshaltungskosten zuzuordnen. **Die Kosten für die Haushaltsbesorgung** (Raumpflegerin) stellen nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten dar.

1. Als besondere Aufwendungen gelten nach Art. 25 Abs. 3 StG insbesondere die Mehrauslagen für auswärtige Verpflegung und Unterkunft. Im übrigen sind die möglichen Abzüge vom Einkommen in den Art. 21, 25 und 29 StG abschliessend aufgezählt, womit es den Steuerbehörden verwehrt ist, darüber hinaus weitere Abzüge zuzulassen (vgl. AR GVP 1988, Nr. 2007 f.).

2. *Höhn* (Steuerrecht, Bern/Stuttgart 1993, § 13 RZ 38) definiert **Gewinnungskosten** als jene speziellen Kosten, die unmittelbar aufgewendet werden, um die steuerbaren Einkünfte zu erzielen; sie stellen eine unmittelbare Voraussetzung oder unvermeidliche Folge der Einkommensrealisierung dar. Diese Umschreibung deckt sich in den wesentlichen Punkten mit jener, wie sie vom Bundesgericht erstmals in BGE 113 Ib 114 ff. für die direkte Bundessteuer verwendet worden ist. Danach handelt es sich bei den Gewinnungskosten um Aufwendungen, die unmittelbar für die Erzielung des Einkommens gemacht werden und in einem direkten ursächlichen Zusammenhang dazu stehen.

3. Als weitere Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen als Gewinnungskosten verlangt Art. 25 Abs. 1 StG, dass die betreffenden Auslagen für die Erzielung von Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit notwendig sind. Bevor darauf im Rahmen der Umschreibung des Begriffs der Berufsnotwendigkeit näher einzugehen ist, gilt es festzuhalten, dass die sog. Lebenshaltungskosten allgemein als nicht abzugsfähig gelten. Im appenzell-ausserrhodischen Steuergesetz wird dieser Grundsatz - anders als in Art. 9 Abs. 1 Ziff. 2 der Steuerverordnung (bGS 621.111; abgekürzt StV) - nicht erwähnt, wohl weil er selbstverständlich ist (vgl. auch *Reimann/Zuppinger/Schärer*, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. II, Bern 1963 § 25 N 19). Was das Erfordernis der **Notwendigkeit** betrifft, ist der Begriff der Be-

rufsnotwendigkeit so zu umschreiben, dass darunter all jene Vermögensabgänge zu verstehen sind, die wesentlich, d.h. wenigstens überwiegend durch ein beruflich begründetes oder Erwerbszwecken dienendes Handeln verursacht oder bewirkt werden (vgl. *Ph. Funk*, Gewinnungskosten als Ursache von Einkommen - Einkommen als Ursache von Gewinnungskosten, ASA 58, 338). Diese Formel, die weder rein final noch rein kausal ist, erscheint als geeignet, all jene Fälle auszuschliessen, wo die Auslagen primär und in überwiegendem Masse privat bedingt sind, mithin der Lebenshaltung entspringen und ihr zuzuordnen sind. Sie gestattet auch, Mischausgaben, d.h. Ausgaben, die zum einen Teil beruflich, zum andern privat veranlasst sind, sachgerecht aufzuteilen (*Funk*, a.a.O., 333 f.; StE 1993 B 22.3 Nrn. 50 und 53).

4. Massgebend für den Gewinnungskostencharakter ist demnach, ob nach Beurteilung und Absicht des Steuerpflichtigen ein innerer Zusammenhang zwischen Ausgaben und Einkünften im Moment der Ausgabenbetätigung bestand oder nicht und nach der üblichen Lebenserfahrung und Verkehrsauffassung ein solcher angenommen werden konnte und im Rahmen des Üblichen lag. Leitend für die Qualifikation von Erwerbsaufwendungen bleibt damit der konkrete Plan der Einkunftserzielung. Dieser Plan muss jedoch durch objektive Kriterien nachgewiesen werden, was mit der Wendung "notwendige Auslagen" ebenfalls zum Ausdruck gebracht wird. Die Absicht, Einkünfte zu erzielen, ist letztlich eine innere Tatsache, die - wie alle sich in der Vorstellung von Menschen abspielenden Vorgänge - nur anhand äusserlicher Merkmale beurteilt werden kann. Bei der Beurteilung der Berufsnotwendigkeit geltend gemachter Auslagen ist deshalb nicht nur auf die Erklärungen des Pflichtigen abzustellen, zu berücksichtigen sind die gesamten Umstände des Einzelfalles.

5. Im Lichte der vorstehenden Ausführungen sind die vom Rekurrenten geltend gemachten Aufwendungen auf ihren Gewinnungskostencharakter hin zu überprüfen. Was die Kosten für die wöchentliche Heimkehr mit dem privaten Auto betrifft, ist zunächst festzuhalten, dass nicht nur solche Kosten, sondern Autofahrkosten ganz allgemein letztlich keinerlei Einfluss auf die Qualität der Arbeit des Steuerpflichtigen haben (StE 1994 B 22.3 Nr. 53). Sie stehen deshalb streng genommen, d.h. bei enger Betrachtungsweise, in keinem direkten Zusammenhang mit der Arbeitstätigkeit; gleichwohl sind sie unter be-

stimmten Voraussetzungen abzugsfähig. Unbestritten ist im vorliegenden Fall, dass die Autokosten nur deshalb anfallen, weil der Pflichtige (in Zürich) seine Erwerbstätigkeit ausübt. Darin besteht ein wesentlicher Unterschied zu jenen Aufwendungen, die auf jeden Fall, also auch ohne Erwerbstätigkeit, zu tätigen sind, wie etwa die Kosten für das Essen und zum Schlafen, aber auch die Heilungskosten als Grundbedürfnis des Menschen. Der geforderte innere sachliche Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit besteht demnach. Unbeachtlich ist, dass der Entscheid des Pflichtigen, in Teufen zu wohnen, aber in Zürich zu arbeiten, ein privater ist. Eine andere Betrachtungsweise würde verkennen, dass die private Natur einer Ausgabenquelle im Rahmen der Bestimmungen der Berufsauslagen nicht zwingend dazu führt, dass solche Aufwendungen als (reine) Lebenshaltungskosten qualifiziert würden und ihnen aus diesem Grund die Abzugsfähigkeit versagt bliebe. Fallen Wohnort und Ort der Arbeitsstätte auseinander, so werden die Kosten, welche wegen des privat begründeten Auseinanderfallens mit der Berufsausübung zusätzlich anfallen (wie erhöhte Fahrspesen, Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung), grundsätzlich als Berufsauslagen anerkannt. Daraus folgt, dass die private Natur des Grundentscheides hinzunehmen ist, ohne dass er steuerlich schädliche Folgen zeitigt. Diese Überlegung wird freilich auch von der kantonalen Steuerverwaltung nicht in Abrede gestellt. Sie betreibt vielmehr die Notwendigkeit der wöchentlichen Heimkehr mit dem Privatauto, wenn stattdessen auch die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel möglich wäre. Der Rekurrent wendet sich nicht gegen die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels an sich. Hingegen erachtet er es als unzumutbar, den Weg von der Bahnstation zu seinem Wohnhaus, der rund 800 Meter beträgt, wobei eine Höhendifferenz von 200 Metern zu überwinden ist, zweimal wöchentlich mit einem Zeitaufwand von jeweils 30 Minuten zu Fuss zurücklegen zu müssen. Dieser Einwand allein begründet allerdings noch nicht die Abzugsfähigkeit der Autokosten für die ganze Wegstrecke von Teufen nach Zürich. Eine für den Pflichtigen kostengünstigere Variante bestünde namentlich darin, dass er mit dem privaten Auto von seinem Wohnhaus zur Bahnstation Teufen fährt, um anschliessend mit den öffentlichen Verkehrsmitteln nach Zürich zu gelangen, so dass ihm bei der wöchentlichen Heimkehr für das letzte Wegstück zu seinem Wohnhaus wiederum das Auto zur

Verfügung stünde. Denkbar wäre auch, dass der Pflichtige diese Wegstrecke jeweils mit einem Taxi zurücklegt, was auf das Jahr gerechnet ebenfalls weitaus geringere Kosten verursachen würde als die zum Abzug geltend gemachten Mehrkosten für die Benützung des Privatautos von Fr. 5'710.-- (Fr. 7'150.-- für die Verwendung des Privatautos abzüglich Fr. 1'440.-- für die wöchentliche Heimkehr mit dem öffentlichen Verkehrsmittel). Unter diesen Umständen kann den als beruflich bedingt geltend gemachten Mehrkosten nicht in vollem Umfang die Abzugsfähigkeit zuerkannt werden. Mit der Beschränkung auf die Kosten der Bahnbenützung muss es somit sein Bewenden haben. Der darüber hinausgehende Anteil ist privat bedingt und den nicht abziehbaren Kosten der Lebenshaltung zuzuordnen.

Die vorstehenden Ausführungen dürften freilich nicht zum Fehlschluss verleiten, dem Rekurrenten sei inskünftig die Benützung des Privatautos verwehrt. Allein den damit verbundenen Mehrkosten bleibt - wegen fehlender beruflicher Notwendigkeit - die steuerliche Anerkennung versagt.

6. Von den Berufsauslagen, wie sie vorstehend zur Diskussion standen, sind solche Aufwendungen zu unterscheiden, welche die Erwerbstätigkeit in der Führung des Haushalts mit sich bringen kann. Wird die Besorgung des Haushalts gegen Entgelt einer fremden Arbeitskraft übertragen, so liegt der Grund darin - mindestens in der Regel - ausschliesslich im privaten Wunsch nach zeitlicher Entlastung, d.h. nach ungezwungenem und uneingeschränktem Genuss der Freizeit. Die Erwerbstätigkeit hindert den Steuerpflichtigen indes nicht daran, der Haushaltsbesorgung ausserhalb der beruflich verwendeten Zeit nachzugehen. Solche (Annehmlichkeits-)Kosten sind notwendige Lebenshaltungskosten (vgl. *Funk*, a.a.O., 250; so auch RDAF 1989, 427, mit Hinweisen). Anders als etwa die Betreuung von Kindern lässt sich die Haushaltsführung auf die nicht zur Berufsausübung benötigte Zeit verschieben. Nicht anders verhält es sich im Streitfall. Der Rekurrent kehrt seinen eigenen Angaben zufolge jeweils über das Wochenende nach Teufen zurück. Wenn er sich der Haushaltsarbeiten entledigen will, indem er eine Putzfrau beschäftigt, die ihm auch noch weitere Arbeiten im Haushalt abnimmt, so sind die damit verbundenen Auslagen weder Ursache noch Folge der Einkommenserzielung. Es handelt sich um Lebenshaltungskosten. Der vom Pflichtigen in diesem

Zusammenhang beantragte Abzug von Fr. 2'400.-- pro Jahr wurde deshalb von der Veranlagungsbehörde zu Recht nicht gewährt.

StRK 29.6.1994 (Nr. 593)

2129

Liegenschaftsunterhalt. Die appenzell-ausserrhodische Steuerpraxis folgt bei der Beurteilung der **Abzugsfähigkeit von Unterhaltskosten nach Art. 27 Abs. 1 StG der subjektiv-wirtschaftlichen Betrachtungsweise**; Abgrenzung zwischen werterhaltenden und wertvermehrenden Aufwendungen.

1. Nach Art. 27 Abs. 1 StG können von den rohen Vermögenseinkünften die Aufwendungen, die zu deren Erzielung gemacht worden sind, namentlich die Unterhalts- und Verwaltungskosten, abgerechnet werden. Nicht abzugsfähig sind demgegenüber die Aufwendungen für die Anschaffung und die wertvermehrende Verbesserung von Vermögensgegenständen (Art. 27 Abs. 2 StG) einerseits, sowie die Aufwendungen für den Lebensunterhalt des Steuerpflichtigen und seiner Familie sowie die Standesauslagen andererseits (Art. 9 Abs. 1 Ziff. 2 der Steuerverordnung; abgekürzt StV, bGS 621.111).

2. Gemäss Ziff. 1 der einschlägigen Richtlinien der Landessteuernkommission vom 11. November 1992 betreffend die Abgrenzung zwischen Anlage- und Unterhaltskosten von Liegenschaften gelten als Unterhaltskosten für Liegenschaften die tatsächlichen Aufwendungen zur Instandhaltung und Verwaltung, insbesondere Wasserzinsen, Grundsteuern, Unterhaltssperimeter und Prämien für Sachschaden und Grundeigentümerhaftpflichtversicherungen. Steuerlich abzugsfähig sind die werterhaltenden Aufwendungen. Dagegen gelten Ausgaben für die Instandstellung neuerworbener Gebäude und Grundstücke in der Regel als nicht abzugsfähige wertvermehrende Aufwendungen. Dazu wird in Ziff. 4 der Richtlinien ergänzend ausgeführt, dass die ungenügende Instandhaltung der Liegenschaft bei der Festsetzung des Kaufpreises berücksichtigt werde. Die Instandstellung diene somit nicht der Erhaltung eines im Eigentum des Steuerpflichtigen bereits