



Fall-Nr.: I/1-2016/66, 67
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 23.08.2016
Entscheiddatum: 23.08.2016

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 23.08.2016

Art. 39 Abs. 1 StG (sGS 811.1). Berufskosten, Studierzimmer. Der Pflichtige arbeitete mit einem Pensum von 80 % bei einer Bank. Daneben absolvierte er berufsbegleitend ein Studium. Er hat mit einer weiteren Person eine 3,5 Zimmer-Wohnung gemietet. Eine überwiegende Benützung eines Wohnraumes als Studierzimmer vermochte er jedoch nicht nachzuweisen, weshalb die Veranlagungsbehörde den Abzug der Kosten für ein Studierzimmer in der eigenen Wohnung zu Recht verweigert hat (Urteil der Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, vom 23. August 2016, VRKE I/1-2016/66, 67).

Präsident Thomas Vögeli, Richter Fritz Buchschacher und Markus Frei, a.o.

Gerichtsschreiberin Tanja Ivanovic

X , Gerbestrasse 14, 9000 St. Gallen, Rekurrent und Beschwerdeführer,

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen, Vorinstanz,

und

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Abteilung Recht, Eigerstrasse 65, 3003 Bern, Beschwerdebeteiligte,

betreffend



St.Galler Gerichte

Kantons- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2014)

sowie direkte Bundessteuer (Einkommen 2014)

Sachverhalt:

A.- X (geb. 9. April 1989) bewohnt seit Juli 2014 mit Y eine 3.5-Zimmerwohnung an der Z-strasse in St. Gallen. Er ist als Informatiker mit einem Pensum von 80 Prozent bei der R-Bank unselbständig erwerbstätig.

B.- In der Steuererklärung für das Jahr 2014 deklarierte X ein steuerbares Einkommen von Fr. 49'700.– und ein steuerbares Vermögen von Fr. 67'000.–. Die Veranlagungsbehörde nahm bei der Einkommensberechnung verschiedene Korrekturen vor und liess insbesondere den Abzug von Fr. 2'940.– für die Nutzung eines Studierzimmers in der Privatwohnung im Rahmen der beruflichen Weiterbildung nicht zu. Für die Kantons- und Gemeindesteuern 2014 veranlagte sie X mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 53'800.– und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 67'000.– sowie für die direkte Bundessteuer 2014 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 54'900.–. Die dagegen am 15. Dezember 2015 erhobene Einsprache hiess das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 1. April 2016 bezüglich der übrigen Weiterbildungskosten teilweise gut. Hinsichtlich des Abzugs für das Studierzimmer hielt es fest, dass die Voraussetzungen für dessen Gewährung nicht erfüllt seien. Vielmehr sei der Kostenanteil für das Arbeitszimmer bereits im Pauschalabzug für übrige Berufskosten enthalten. Es veranlagte X neu für die Kantons- und Gemeindesteuer 2014 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 53'200.– und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 67'000.– und für die direkte Bundessteuer 2014 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 54'300.–.

C.- Gegen die Einspracheentscheide erhob X mit Eingabe vom 23. April 2016 Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, den für das Studierzimmer in der Privatwohnung deklarierten Abzug von Fr. 2'940.– gesamthaft zum Abzug zuzulassen. Am 4. Mai 2016 zog der Steuerpflichtige die Beschwerde zurück. Die Vorinstanz beantragte in Ihrer Vernehmlassung vom 9. Juni 2016 die



St.Galler Gerichte

Abweisung des Rekurses. Der Rekurrent nahm am 30. Juni 2016 Einsicht in die Akten. Eine Stellungnahme zur Vernehmlassung reichte er nicht ein.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten zur Begründung der Anträge wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekurerhebung ist gegeben. Der Rekurs vom 23. April 2016 wurde rechtzeitig eingereicht. Er erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs ist einzutreten.

2.- Gemäss Art. 182 Abs. 1 StG entscheidet die Veranlagungsbehörde gestützt auf die Untersuchung über die Einsprache. Sie kann alle Steuerfaktoren oder das Steuersubstrat neu festsetzen und die Veranlagung nach Anhören des Steuerpflichtigen auch zu dessen Nachteil ändern. Der ganze Fall wird nochmals aufgerollt, der Tatbestand festgestellt und die Rechtslage abgeklärt. Die Einsprachebehörde entscheidet neu, unabhängig vom Inhalt der ersten Verfügung und von den Anträgen des Einsprechers (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 404). Soweit der Rekurrent beanstandet, der Steuerkommissär habe im Einspracheverfahren nicht mit ihm Kontakt aufgenommen, um die speziellen Umstände zu klären, sondern unzutreffende Annahmen getroffen, ist sein Einwand unbegründet. Im Steuerrecht gilt der Grundsatz, dass die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende Tatsachen trägt, während den Steuerpflichtigen die Beweislast für Tatsachen trifft, die die Steuerschuld aufheben oder mindern (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., S. 390). Dementsprechend liegt die Beweislast für die Berufsnotwendigkeit des Studierzimmers beim Rekurrenten. Dieser hätte die relevanten Tatsachen darlegen müssen. Da die Wohnung von zwei Personen



gemietet ist, durfte der Steuerkommissär ohne weiteres davon ausgehen, dass sie auch von beiden Personen benutzt wird. Ebenso wäre es angesichts seines Beschäftigungsgrades von 80 % am Rekurrenten gelegen, die zeitliche Belastung des berufsbegleitenden Studiums konkret auszuführen. Der Steuerkommissär war jedenfalls nicht verpflichtet, weitere Beweismittel zu erheben oder dem Einsprecher Gelegenheit zu bieten, diese nachträglich vorzubringen oder seine Behauptungen zu substantiieren.

3.- Umstritten ist vorliegend, ob die Kosten des Studierzimmers in der Privatwohnung des Rekurrenten von Fr. 2'940.– in Abzug gebracht werden können.

a) Nach Art. 39 Abs. 1 StG werden als Berufskosten die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte (lit. a), die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit (lit. b), die übrigen für die Ausübung des Berufs erforderlichen Kosten (lit. c) sowie die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten (lit. d) abgezogen. Für die Berufskosten nach Art. 39 Abs. 1 lit. a – c StG werden Pauschalansätze festgelegt; dem Steuerpflichtigen steht im Falle von Abs. 1 lit. a und c der Nachweis höherer Kosten offen (Art. 39 Abs. 2 StG).

Zu den übrigen Berufsauslagen gemäss Art. 39 Abs. 1 lit. c StG gehören auch die Kosten für ein beruflich bedingtes Arbeitszimmer in der Privatwohnung oder im Eigenheim des Steuerpflichtigen. Sie gelten grundsätzlich mit der Pauschale von Fr. 700.– zuzüglich 10 Prozent der Nettoeinkünfte, höchstens aber Fr. 2'400.– als abgegolten (Art. 21 Abs. 1 der Steuerverordnung, sGS 811.11, abgekürzt: StV). Die Abzugsfähigkeit der effektiven Kosten anstelle des Pauschalabzugs beurteilt sich nach dem Kriterium der beruflichen Notwendigkeit, wobei der Steuerpflichtige diesen Nachweis zu erbringen hat (Art. 21 Abs. 3 StV). Bei der Beurteilung der beruflichen Notwendigkeit ist darauf abzustellen, ob der Steuerpflichtige einen wesentlichen Teil der Berufsarbeiten zu Hause erledigen muss und dafür vom Arbeitgeber kein geeignetes Arbeitszimmer zur Verfügung gestellt wird. Nach geltender Praxis gilt die im Arbeitszimmer zu verrichtende Arbeit als wesentlich, wenn sie ca. 40 Prozent der gesamten Arbeitszeit ausmacht (SGE 2007 Nr. 14). Der Steuerpflichtige muss im Weiteren auf einen ruhigen, abgeschirmten, spezifisch eingerichteten Arbeitsplatz



(übliche Arbeitszimmerausstattung) angewiesen sein, welcher in dieser Form auch tatsächlich ausgeschieden worden ist und ausschliesslich oder zumindest vorwiegend diesem Zweck dient. Das Ausscheiden allein sowie die ausschliessliche Benützung für die Berufstätigkeit vermögen den Nachweis der beruflichen Notwendigkeit allerdings für sich allein noch nicht zu erbringen. Wenn der Pflichtige nämlich entsprechende Büroräumlichkeiten am Arbeitsort benützen kann bzw. deren Benützung nicht unmöglich oder unzumutbar ist, ist die Berufsnotwendigkeit eines privaten Arbeitszimmers nicht dargetan (zum Ganzen StB 39 Nr. 1). Diese Weisungen für die Veranlagungspraxis stehen im Einklang mit den gesetzlichen Bestimmungen (vgl. auch Urteil des Verwaltungsgerichts B 2012/160 vom 27. August 2013, in: www.gerichte.sg.ch).

Ein Abzug für die Benützung eines Studierzimmers in der eigenen Wohnung oder in der Wohnung der Eltern zum Zweck der Weiterbildung ist nur bei einer ausserordentlich arbeitsintensiven Weiterbildung überhaupt möglich. In Ausnahmefällen sind die Voraussetzungen für einen Arbeitszimmerabzug sachgemäss anwendbar (StB 39 Nr. 6).

b) Der Rekurrent begründet seinen Antrag damit, dass seine Mitbewohnerin während ihres Studiums Teilzeit an der Universität Bern als Hilfsassistentin gearbeitet und das Arbeitszimmer unter der Woche nicht genutzt habe. Ferner sei sie am Wochenende meistens bei ihrer Familie in A im Kanton Solothurn gewesen, weshalb er das Zimmer alleine genutzt habe. Dies zeige sich unter anderem daran, dass die Mitbewohnerin keinen Abzug für die Kosten des Arbeitszimmers in der Privatwohnung zum Abzug gebracht habe. Das berufsbegleitende Studium „B“ könne er nur aufgrund der Flexibilität seines Arbeitgebers in der Arbeitszeitgestaltung mit einem Arbeitspensum von 80 Prozent meistern. Im Sommer 2014 habe er im Rahmen seines Studiums ein berufsbegleitendes Praxisprojekt durchführen müssen. Diese Studienleistung sei mit elf Kreditpunkten (European Credit Transfer and Accumulation System, abgekürzt: ETCS) versehen gewesen. Ein ETCS-Punkt entspreche einem durchschnittlichen studentischen Arbeitspensum von 25 Stunden, weshalb schon aus dem Praxisprojekt eine Arbeitsbelastung von 275 Stunden resultiert sei. Pro Semester habe er an der Hochschule für Angewandte Wissenschaften (abgekürzt: FHS) St. Gallen Module im Umfang von 25 ETCS-Punkten belegt, was einer durchschnittlichen jährlichen



St.Galler Gerichte

Studienleistung von 1'250 Stunden entspreche. Gemäss Studienplan würden der Kontaktunterricht und das angeleitete Selbststudium maximal die Hälfte der Zeit umfassen. Die andere Hälfte, das heisst rund 600 Stunden pro Jahr, erbringe er im Rahmen des privaten Selbststudiums zu Hause. Das belege er mit einem Schreiben des Studiengangleiters Wirtschaftsinformatik an der FHS. Schliesslich habe ein Mitstudent, der ebenfalls einer Beschäftigung von 80 Prozent nachgehe und in St. Gallen wohne, den Abzug des Studierzimmers geltend machen können.

c) Hinsichtlich der Nutzung des Arbeitszimmers durch die Mitbewohnerin des Rekurrenten wirft die Vorinstanz die Frage auf, weshalb diese den Mietvertrag unterschrieben habe, wenn sie die Wohnung kaum nutzen würde. Dass sie das entsprechende Zimmer steuerlich nicht in Abzug gebracht habe, sei nicht von Bedeutung. Ferner stellt die Vorinstanz nicht in Abrede, dass dem Rekurrenten nebst seiner Berufsausübung und der Weiterbildung kaum Freizeit verbleibe. Aus steuerrechtlicher Sicht sei indes nicht von einer ausserordentlich arbeitsintensiven Fortbildung auszugehen, welche einen Abzug für ein Studienzimmer rechtfertige. Schliesslich sei es richtig, dass ein Mitstudent in seiner Steuererklärung 2015 unter der Position Weiterbildungs- und Umschulungskosten Aufwendungen für ein Studierzimmer geltend gemacht habe. Jedoch sei diese Veranlagung provisorisch. Die Steuererklärung sei von der Steuerbehörde noch nicht geprüft worden. Somit stösst der Einwand der rechtsungleichen Behandlung ins Leere.

d) Der Rekurrent ist zu 80 Prozent unselbständig erwerbstätig. Daneben absolviert er eine Weiterbildung. Diese nimmt gemäss Bestätigungsschreiben des Studienrichtungsleiters Wirtschaftsinformatik der FHS St. Gallen 1'250 Stunden pro Jahr in Anspruch. Davon sind 600 Stunden Studienleistungen durch die Studierenden privat im Selbststudium zu erbringen. Ungeachtet der Zeiten, während denen er an der FHS anwesend sein muss, ist somit von einem Selbststudium von rund 13 Stunden wöchentlich auszugehen. Nachdem er keine genaueren Angaben zu seinen Arbeitszeiten, der Flexibilität der Arbeitszeitgestaltung und seinem Stundenplan an der FHS macht, kann angenommen werden, dass es für den Rekurrenten möglich ist, einen Grossteil seines Selbststudiums in der Hochschulbibliothek zu verrichten. Diese steht ihm inklusive einschlägiger Literatur werktags von 08.00 bis 20.00 Uhr und samstags von 08.00 bis 16.00 Uhr zur Verfügung (vgl. dazu Öffnungszeiten der FHS St. Gallen, in:



St.Galler Gerichte

www.fhsg.ch). Sie ist von seiner Wohnung in zehn bis fünfzehn Minuten erreichbar, ebenso von seinem Arbeitsort aus (vgl. Routenplaner Google Maps, in: www.google.ch/maps). Überdies hält er sich aufgrund des Kontaktunterrichts und des angeleiteten Selbststudiums während einer gewissen Zeit ohnehin im selben Gebäude auf, weshalb ihm an diesen Tagen keine zeitliche Einbusse zur Erreichung der Bibliothek entsteht. Unter diesen Umständen macht die notwendigerweise noch im Studierzimmer zu verrichtende Arbeit deutlich weniger 40 Prozent der gesamten Arbeitszeit des Rekurrenten aus. Schliesslich ist die Annahme, dass in einer von zwei Personen genutzten 3.5-Zimmerwohnung ein Zimmer ausschliesslich von der einen Person zu Studierzwecken genutzt werde, realitätsfremd. Der Rekurrent macht ohnehin keine Angaben, ob seine Wohnpartnerin auch seine Lebenspartnerin ist. Wäre sie dies nicht, müsste sie während ihrer Aufenthalte in St. Gallen im Wohnzimmer übernachten. Dass sie Teilzeit an der Universität in Bern arbeitet und sich am Wochenende bei ihren Eltern in A, Kanton Solothurn, aufhält, vermag daran nichts zu ändern. Der Rekurrent legt auch nicht dar, wo seine Mitbewohnerin während der Woche wohnt und wie hoch ihr Arbeitspensum an der Universität ist. Da sie den Mietvertrag mitunterzeichnet hat, ist davon auszugehen, dass sie sich zumindest während der Woche überwiegend in der gemeinsamen Wohnung aufhält und dafür ein eigenes Zimmer beansprucht. Selbst wenn die Mitbewohnerin die Lebenspartnerin des Rekurrenten wäre, schiene die ausschliessliche Nutzung durch den Rekurrenten wie erwähnt realitätsfremd. Somit bleibt die tatsächliche Ausscheidung eines besonderen Arbeitsplatzes, der vorwiegend den Charakter eines Studierzimmers hat (StB 39 Nr. 1), überaus fraglich. Die Berufsnotwendigkeit des Studierzimmers ist bei dieser Sachlage nicht dargetan, weshalb die Vorinstanz den Abzug von Fr. 2'940.– zu Recht nicht zugelassen hat. Der Rekurs ist daher abzuweisen.

4.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten dem Rekurrenten aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 500.– ist angemessen (vgl. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss in gleicher Höhe ist zu verrechnen.

5.- Die Beschwerde gegen den Einspracheentscheid betreffend direkte Bundessteuer 2014 ist wegen Rückzugs als erledigt abzuschreiben (Art. 57 VRP). Kosten sind keine zu erheben (Art. 97 VRP).



Entscheid:

1. Die Beschwerde wird als erledigt abgeschrieben.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.
3. Der Rekurrent bezahlt die amtlichen Kosten von Fr. 500.– unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 500.–.