



STEUERREKURSKOMMISSION III DES KANTONS ZÜRICH

3 ST.2009.111
3 DB.2009.59

Entscheid

24. Juli 2009

Mitwirkend:

Einzelrichter A. Widl und Sekretärin J. Nartey

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch Dr. iur. Max Amrein,
Altgebenstrasse 37, Postfach, 8185 Winkel,

**Rekurrenten/
Beschwerdeführer,**

gegen

1. **Staat Zürich,**
2. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Nord,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Rekursgegner,
Beschwerdegegnerin,**

betreffend

Einschätzung 2006 und Direkte Bundessteuer 2006

hat sich ergeben:

A. A, von Beruf Dozent an der Hochschule für Musik und Theater, und B, von Beruf Stellvertretende Direktorin des C (nachfolgend der/die Pflichtige bzw. zusammen die Pflichtigen) deklarierten in der Steuererklärung 2006 ein steuerbares Einkommen von Fr. 85'538.- (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 89'038.- (direkte Bundessteuer) sowie ein steuerbares Vermögen von Fr. 179'681.-. Von ihren Einkommen zogen sie u. a. übrige Berufsauslagen des Ehemannes von insgesamt Fr. 54'541.- ab, wovon Fr. 49'426.- auf den Umbau/Ausbau eines privaten Arbeitszimmers (Musikzimmer) und Fr. 5'115.- auf weitere Berufskosten entfielen.

Mit Einschätzungsentscheid bzw. Hinweis vom 3. April 2008 verweigerte der Steuerkommissär verschiedene Abzüge, darunter auch den Abzug für den Umbau/Ausbau des Musikzimmers und setzte die Steuerfaktoren der Steuerperiode 2006 wie folgt fest:

	Staats- und Gemeindesteuern (Fr.)	Direkte Bundessteuer (Fr.)
Steuerbares Einkommen	128'300.-	131'800.-
Steuerbares Vermögen	179'000.-	

Dabei führte er aus, die Kosten für die Einrichtung eines Musikzimmers in der neu erstellten Liegenschaft seien als Anlagekosten zu qualifizieren und könnten bei der Einkommenssteuer nicht in Abzug gebracht werden. Statt des in der Steuererklärung deklarierten Abzugs von Fr. 54'541.- gewährte der Steuerkommissär einen solchen von geschätzten Fr. 12'000.- inkl. Musikzimmer im Sinn eines Arbeitszimmers.

B. Die von den Pflichtigen hiergegen am 29. April 2008 (Staats- und Gemeindesteuer) bzw. am 16. Mai 2008 (direkte Bundessteuer) erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt mit Einspracheentscheiden vom 28. März 2009 ab.

C. Mit Rekurs bzw. Beschwerde vom 21./23. April 2009 liessen die Pflichtigen beantragen, es seien die Steuerfaktoren für das Steuerjahr 2006 mit einem steuerba-

ren Einkommen von Fr. 95'699.- (Staats- und Gemeindesteuer) bzw. Fr. 99'199.- (direkte Bundessteuer) sowie einem steuerbaren Vermögen von Fr. 179'000.- einzuschätzen.

Mit Verfügung des Einzelrichters vom 28. April 2009 wurden das Rekursverfahren betreffend die Staats- und Gemeindesteuer 2006 (3 ST.2009.111) und das Beschwerdeverfahren betreffend direkte Bundessteuer 2006 (3 DB.2009.59) vereinigt.

Das kantonale Steueramt schloss in seiner Rekurs bzw. Beschwerdeantwort vom 6. Mai 2009 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. Zur Ermittlung des Reineinkommens werden von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge abgezogen (Art. 25 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990, DBG; § 25 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, StG). Gemäss Art. 26 Abs. 1 DBG bzw. § 26 Abs. 1 StG können Unselbständigerwerbende als Berufskosten insbesondere die notwendigen Auslagen für den Arbeitsweg (lit. a), die notwendigen Mehrkosten auswärtiger Verpflegung (lit. b), die übrigen für die Ausübung des Berufs erforderlichen Aufwendungen (lit. c) sowie die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten (lit. d) vom Reineinkommen abziehen. Laut Art. 26 Abs. 2 DBG bzw. § 26 Abs. 2 StG legt die Finanzdirektion für die Berufskosten gemäss lit. a - c Pauschalansätze fest; im Fall von lit. a und c steht dem Steuerpflichtigen der Nachweis höherer Kosten offen. Nicht abzugsfähig sind demgegenüber gemäss Art. 34 Abs. 1 lit. d bzw. § 33 Abs. 1 lit. d die übrigen Kosten und Aufwendungen, insbesondere die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen.

2. Zu den nach Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG und § 26 Abs. 1 lit. c StG für die Ausübung des Berufs erforderlichen Kosten gehören u.a. auch die Auslagen für ein priva-

tes Arbeitszimmer, wenn sich dessen Benützung als beruflich notwendig erweist. Die Anforderungen an die Abzugsfähigkeit von Kosten für ein privates Arbeitszimmer sind besonders streng. Der Arbeitsplatz muss daher auch tatsächlich ausgeschieden sein und dessen Belegung zu beruflichen Zwecken muss die Benutzung des betreffenden Raums für nicht berufliche Zwecke erheblich behindern (RB 1981 Nr. 54 mit Verweisen; VGr, 5. September 1989 = StE 1991 B 22.3 Nr. 39). Der Raum darf demnach nicht mehr im wesentlichen Umfang privaten Zwecken dienen. So kann der Mieter einer Kleinwohnung den Abzug für ein in seiner Wohnung benutztes Arbeitszimmer nicht erfolgreich durchsetzen, wenn er aufgrund der fehlenden Grösse keinen Arbeitsraum ausscheiden kann und seine Arbeiten am Küchentisch erledigt (Bruno Knüsel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 26 N 13 DBG). Auch bloss gelegentliche berufliche Arbeiten in der Privatwohnung verursachen keine Mehrkosten und geben daher keinen Anspruch auf einen Abzug. Immerhin ist der Abzug aber auch dann zu gewähren, wenn das Zimmer ausschliesslich für eine nebenberufliche Tätigkeit, welche ein gewisses Ausmass erreicht, gebraucht wird (Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, 2003, Art. 26 N 30; Knüsel, Art. 26 N 13 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 26 N 30, je mit Verweisungen).

3. Vorliegend ist unbestritten, dass die Pflichtigen unter den gegebenen Umständen Anspruch auf Abzug eines privaten Arbeitszimmers in ihrer 6 ½ Zimmerwohnung haben. Dessen Höhe wird in analoger Anwendung der Weisung der Finanzdirektion vom 21. Juni 1999 betreffend Festsetzung des Eigenmietwertes bei tatsächlicher Unternutzung (ZStB I Nr. 15/700) berechnet und beläuft sich bei einem deklarierten Eigenmietwert von Fr. 15'450.-, worin sämtliche Mehrkosten enthalten sind, grundsätzlich auf Fr. 2'060.- (Fr. 15'450.- : [6 ½ Zimmer + 1 Zimmer]). Die auf Fr. 12'000.- geschätzten übrigen Berufskosten des Ehemannes (inkl. Arbeitszimmerabzug, aber ohne die geltend gemachten Spezialausbauten) sind im Übrigen nicht streitig und erweisen sich als grosszügig bemessen, weil die Pflichtigen in ihrer Steuererklärung nur weitere Berufskosten von Fr. 5'115.- (ohne Musikzimmer) geltend gemacht haben und diese Kosten trotz Aufforderung nicht einmal belegen konnten. Darin enthaltene Repräsentationsspesen von Fr. 1'000.- hätten ausserdem einer speziellen Erklärung ihrer geschäftsmässigen (beruflichen) Begründetheit bedurft, weil solche Kosten im Allgemeinen eine besondere Nähe zu den nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten

aufweisen. Mit der Schätzung von Fr. 12'000.- hat das kantonale Steueramt den Mietwert für das speziell ausgestattete Musikzimmer offenbar höher als nur mit Fr. 2'060.- (gemäss Unternutzungsformel) bewertet. Von welchen Fakten und Überlegungen sich das kantonale Steueramt tatsächlich leiten liess, ist aufgrund der verfügbaren Akten nicht nachvollziehbar, weil es seine Schätzung nicht begründet hat.

Der Arbeitszimmerabzug ist i.d.R. auf ein Zimmer beschränkt. Soweit die Pflichtigen für notwendige Ablagemöglichkeiten weitere Räumlichkeiten in Anspruch nehmen, steht ihnen kein weiterer Abzug zu, weil dadurch die Wohnbarkeit der übrigen Räume der Wohnung nicht entscheidend behindert wird.

4. a) Streitig ist vorliegend einzig, ob die Mehrkosten für den Ausbau eines schallgedämmten Musikzimmers (Kosten für Schalldämmung, Schalltüren, Spezialfenster inkl. Planungskosten) im neu erstellten Terrassenhaus an der strasse als Berufskosten abzugsfähig sind. Dies ist mit der Vorinstanz zu verneinen.

Weiter bestimmen § 33 lit. d StG und der gleichlautende Art. 34 lit. d DBG ausdrücklich, dass die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen keine bei der Einkommenssteuer abzugsfähigen Kosten sind und zwar auch nicht in Form einer stufenweisen Abschreibung. Abschreibungen sind ohnehin nur bei Liegenschaften des Geschäftsvermögens zulässig. Die vorliegende Liegenschaft stellt aber nach der im Einkommens- und Gewinnsteuerbereich anwendbaren Präponderanzmethode keine Geschäftsliegenschaft dar, da sie überwiegend privat zu Wohnzwecken genutzt wird und die Nutzung zu geschäftlichen Zwecken im Zusammenhang einer nebenberuflichen selbständigen Erwerbstätigkeit nur untergeordneten Charakter hat. Somit sind periodische Abschreibungen nicht möglich. Sofortabschreibungen werden bei Anlagekosten, die – wie hier – eine beachtliche Höhe und überdies auch eine Lebensdauer von 20 und mehr Jahren aufweisen, ohnehin nicht zulässig. Mit einer Liegenschaft zusammenhängende Anlagekosten sind nach der Konzeption des Gesetzgebers einzig bei der Grundstückgewinnsteuer abzugsfähig (vgl. § 219 Abs. 1 StG in Verbindung mit §§ 220 Abs. 1 oder 221 Abs. 1 lit. a StG).

Dass den Pflichtigen – wären sie nicht Musiker - die Kosten für den speziellen Ausbau nicht angefallen wären, ist vorliegend nicht entscheidend. Selbst wenn der

Kausalzusammenhang zwischen den streitbetroffenen Mehrkosten und der Einkommenserzielung besteht, können Anlagekosten im Privatvermögensbereich steuerlich nicht zum Abzug gebracht werden. Es verbleibt in diesem Fall, wo die Kosten nicht in Form von Abschreibungen amortisierbar sind, einzig die Möglichkeit, höhere geschäftlich bzw. beruflich bedingte Ausbaurkosten durch einen höheren Mietwertanteil abzudecken. Dies hat das kantonale Steueramt, ohne konkrete Zahlen zu benennen, möglicherweise getan. Denn bei Gewährung eines Arbeitszimmerabzugs nach der Unternutzungsformel und bei Berücksichtigung aller weiteren geltend gemachten Berufskosten von Fr. 5'015.- hätten die abzugsfähigen Berufskosten aufgrund – der vorliegenden Akten – allerhöchstens auf Fr. 7'075.- geschätzt werden dürfen. Selbst dieser Betrag wäre noch grosszügig bemessen, weil für die Kosten von Fr. 5'015.- wie erwähnt keine Nachweise beigebracht werden konnten.

Anzumerken ist, dass ein Mietwertanteil für das Musikzimmer von nahezu Fr. 7'000.- entschieden zu hoch wäre, da sämtliche Mehrkosten für das Musikzimmer und weitere Räume im deklarierten Eigenmietwert von Fr. 15'450.- bereits enthalten sind. Somit trägt der nach der Unternutzungsformel berechnete Mietwert den Ausbaurkosten für das Musikzimmer angemessene Rechnung.

Weiter wäre anzumerken, dass nach dem Periodizitätsprinzip nur Aufwendungen abzugsfähig wären, die in der Steuerperiode (hier im Jahr 2006) angefallen sind, was bei einem Teil der geltend gemachten Mehrkosten fraglich erscheint, da bereits im Jahr 2005 Mehrkosten für das Musikzimmers in Rechnung gestellt wurden. Letztlich kann hier aber offen bleiben, wie es sich vorliegend damit verhält, da die Kosten ohnehin nicht abzugsfähig sind.

5. a) Insgesamt sind die Pflichtigen mit der vorliegenden Einschätzung, die eher zu ihren Ungunsten zu verändern wäre, gut weggekommen, so dass Rekurs und Beschwerde aus den dargelegten Gründen abzuweisen sind.

b) Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG und Art. 144 Abs. 1 DBG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.

[...]