

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

{T 0/2}

2C\_693/2014

2C\_694/2014

Urteil vom 4. März 2015

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichter Zünd, Präsident,  
Bundesrichter Stadelmann, Haag  
Gerichtsschreiberin Genner.

Verfahrensbeteiligte

1. A.A. \_\_\_\_\_  
2. B.A. \_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführer,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich.

Gegenstand  
Staats- und Gemeindesteuern 2011,  
Direkte Bundessteuer 2011,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, Einzelrichterin, vom 25. Juni 2014.

Sachverhalt:

A.

Die Eheleute A.A. \_\_\_\_\_ und B.A. \_\_\_\_\_ deklarierten in der Steuererklärung 2011 als Berufskosten der als unselbstständige Rechtsanwältin tätigen Ehefrau Fr. 3'000.-- für ein privates Arbeitszimmer, Fr. 651.-- für das Abonnement der Neuen Zürcher Zeitung (NZZ) und Fr. 1'951.-- für einen Absolventenkongress in London.

B.

Das Kantonale Steueramt Zürich schätzte die Eheleute A. \_\_\_\_\_ am 18. Juni 2013 für die Staats- und Gemeindesteuern mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 246'000.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'452'000.-- ein und veranlagte sie für die direkte Bundessteuer mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 236'900.--. Dabei verweigerte es den Abzug für das private Arbeitszimmer und das NZZ-Abonnement. Mit Einspracheentscheiden vom 27. August 2013 setzte das Steueramt das steuerbare Einkommen um jeweils Fr. 500.-- herab, verweigerte jedoch weiterhin die Abzüge für das private Arbeitszimmer und das NZZ-Abonnement.

Die Eheleute A. \_\_\_\_\_ gelangten mit Beschwerde und Rekurs an das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich. Dieses nahm am 13. Januar 2013 eine reformatio in peius vor, indem es das steuerbare Einkommen für die Staats- und Gemeindesteuern auf Fr. 256'000.-- und für die direkte Bundessteuer auf Fr. 246'900.-- erhöhte. Dabei korrigierte es einen zu Gunsten der Eheleute A. \_\_\_\_\_ ausfallenden Rechnungsfehler und verweigerte den Abzug der Kosten des Absolventenkongresses in London. Das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich wies die dagegen erhobenen Beschwerden mit Urteil vom 25. Juni 2014 ab.

C.

Die Eheleute A. \_\_\_\_\_ erheben am 8. August 2014 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht mit den Anträgen, das angefochtene Urteil vollumfänglich aufzuheben und das steuerbare Einkommen für die Staats- und Gemeindesteuern auf Fr. 248'215.--, jenes für die direkte Bundessteuer auf Fr. 239'415.-- festzusetzen.

Das Verwaltungsgericht und das Steueramt beantragen die Abweisung der Beschwerden, soweit darauf einzutreten sei. Die Eidgenössische Steuerverwaltung schliesst auf Abweisung der Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer; in Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern verzichtet sie auf Antragstellung. Die Eheleute A. \_\_\_\_\_ haben am 8. August 2014 repliziert.

Erwägungen:

1.

1.1. Das angefochtene Urteil wurde von einer kantonal letztinstanzlich zuständigen Gerichtsbehörde erlassen. Es enthält zwei Endentscheide in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, welche unter keinen Ausschlussgrund nach Art. 83 BGG fallen und daher mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht angefochten werden können (Art. 82 lit. a BGG i.V.m. Art. 146 DBG [SR 642.11] und Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14], Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG, Art. 90 BGG). Die Beschwerdeführer sind als Steuerpflichtige zur Erhebung der Rechtsmittel legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG und Art. 73 Abs. 2 StHG). Auf die frist- und formgerecht eingereichten Beschwerden ist einzutreten.

1.2. Stehen - wie hier - sowohl die direkte Bundessteuer als auch die Kantons- und Gemeindesteuern zur Diskussion, so hat das Verwaltungsgericht grundsätzlich zwei Entscheide zu fällen, wobei beide im gleichen Akt ergehen können (vgl. BGE 135 II 260 E. 1.3.1 S. 262). Die steuerpflichtige Person hat ihrerseits grundsätzlich zwei Beschwerden an das Bundesgericht einzureichen, welche jedoch wiederum beide in der gleichen Rechtsschrift enthalten sein können.

Die Vorinstanz hat die Beschwerden gegen den Entscheid des Steuerrekursgerichts betreffend die direkte Bundessteuer und die Staats- und Gemeindesteuern vereinigt und diese mit Urteil vom 25. Juni 2014 erledigt. Die Beschwerdeführer haben dieses Urteil korrekt angefochten mit zwei Beschwerden, die in der gleichen Rechtsschrift enthalten sind. Das Bundesgericht hat dementsprechend zwei Dossiers angelegt. Da beide Steuerarten auf demselben Sachverhalt beruhen und sich dieselben Rechtsfragen stellen, sind die beiden Verfahren zu vereinigen und die Beschwerden in einem einzigen Urteil zu erledigen (Art. 71 BGG in Verbindung mit Art. 24 BZP; BGE 131 V 59 E. 1 S. 60 f. mit Hinweis, vgl. auch Urteil 2C\_182/2014 vom 26. Juli 2014 E. 1).

2.

2.1. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und Art. 96 BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist folglich weder an die von der beschwerdeführenden Partei vorgebrachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden (BGE 139 II 404 E. S. 415). In Bezug auf die Verletzung von Grundrechten, insbesondere des Willkürverbots, gilt eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 139 I 229 E. 2.2 S. 232; 138 I 274 E. 1.6 S. 280).

Das Bundesgericht prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts durch die kantonalen Instanzen gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition. In den Bereichen, in denen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt oder keine Anwendung findet, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts auf Willkür (BGE 134 II 207 E. 2 S. 210; 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.; Urteil 2C\_95/2013 / 2C\_96/2013 vom 21. August 2013 E. 1.6, in: StE 2013 B 22.2 Nr. 28).

2.2. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinn von Art. 95 BGG beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet dabei "willkürlich" (BGE 140 III 115 E. 2). Die beschwerdeführende Partei kann die Feststellung des Sachverhalts unter den gleichen Voraussetzungen beanstanden, wenn die Behebung des Mangels für

den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG). Eine entsprechende Rüge ist substantiiert vorzubringen (vgl. E. 2.1 am Ende).

In Bezug auf die Beweislast gilt Folgendes: Der Nachweis für steuerbegründende oder steuererhöhende Tatsachen obliegt der Steuerbehörde, der Nachweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen der steuerpflichtigen Person; diese hat die entsprechenden Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 140 II 248 E. 3.5 S. 252 mit Hinweisen).

2.3. Dem Antrag der Beschwerdeführer auf Beizug der Vorakten ist entsprochen worden.

#### I. Direkte Bundessteuer

### 3.

3.1. Gemäss Art. 26 Abs. 1 DBG (SR 642.11) werden bei unselbständiger Erwerbstätigkeit als Berufskosten abgezogen 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 Berufes erforderlichen Kosten (lit. c) und die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten (lit. d). Art. 1 Abs. 1 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) vom 10. Februar 1993 über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer (VBK, SR 642.118.1) präzisiert, dass als steuerlich abziehbare Berufskosten Aufwendungen gelten, die für die Erzielung des Einkommens erforderlich sind und in einem direkten ursächlichen Zusammenhang dazu stehen.

3.2. Streitig ist, ob die Kosten für das private Arbeitszimmer gestützt auf Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden können. Die Vorinstanz verneint dies und verweist zur Begründung auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts, wonach ein Abzug für das private Arbeitszimmer nur gewährt werden kann, wenn die steuerpflichtige Person regelmässig einen wesentlichen Teil ihrer beruflichen Arbeit zu Hause erledigen muss, weil der Arbeitgeber ein geeignetes Arbeitszimmer nicht zur Verfügung stellt, und wenn sie in ihrer Privatwohnung über einen besonderen Raum verfügt, der zur Hauptsache beruflichen und nicht privaten Zwecken dient (Urteile 2C\_681/2008 / 2C\_682/2008 vom 12. Dezember 2008 E. 3.5.1; 2A.277/2003 vom 18. Dezember 2003 E. 3.2, in: StE 2004 B 22.3 Nr. 77 mit Hinweisen; 2A.330/1989 vom 23. August 1990 E. 2d, in: ASA 60 S. 344 f.).

Die Beschwerdeführerin 2 war im Jahr 2011 in ihrer Arbeitsfähigkeit eingeschränkt. Dem Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 13. Januar 2014 ist zu entnehmen, dass die Arbeitsunfähigkeit gemäss ärztlichem Attest vom 4. bis 16. Januar 2011 100 % betrug, in den folgenden Wochen (mit Unterbrüchen, in denen keine Krankschreibung vorlag) 50 % und ab Ende März 2011 35 %. Die Beschwerdeführer machen geltend, die Beschwerdeführerin 2 müsse auch zu Randstunden und an Wochenenden mit ihren Klienten im In- und Ausland per E-Mail und Telefon in Kontakt treten und dringende Arbeiten unverzüglich am Computer erledigen können. Aus gesundheitlichen Gründen sei es ihr nicht zumutbar, dafür auch zu Randstunden und an Wochenenden ihren Arbeitsplatz in Zürich aufzusuchen. Es sei offensichtlich falsch, dass die Vorinstanz von blosser Bequemlichkeit gesprochen habe: Es liege im Wesen einer teilweisen Arbeitsunfähigkeit, dass man nicht immer am Arbeitsplatz anwesend sein bzw. dorthin reisen könne.

Diese Betrachtungsweise schlägt fehl. Die Beschwerdeführer verkennen, dass die Beschwerdeführerin 2 als partiell arbeitsunfähige unselbständig tätige Rechtsanwältin gerade nicht verpflichtet war, "immer" am Arbeitsplatz anwesend zu sein. Dass sie Partnerin der sie beschäftigenden Kanzlei ist, ändert daran nichts. Ein Abzug für das private Arbeitszimmer käme - abgesehen von den im zitierten Urteil 2C\_681/2008 / 2C\_682/2008 vom 12. Dezember 2008 E. 3.5.1 genannten Voraussetzungen - nur in Frage, wenn die Beschwerdeführerin 2 aus gesundheitlichen Gründen nicht in der Lage wäre, ihr Arbeitspensum an ihrem Arbeitsplatz in Zürich zu erledigen. Dies aber wird nicht geltend gemacht: Die Beschwerdeführer bestreiten nicht, dass die Beschwerdeführerin 2 ihr vertraglich geregeltes Arbeitspensum in der Kanzlei erledigen kann. Vielmehr scheint die Beschwerdeführerin 2 trotz ihrer partiellen Arbeitsunfähigkeit nicht nur während der gesamten Bürozeit, sondern sogar an Abenden und Wochenenden für ihre Klienten erreichbar sein zu wollen und ist aus diesem Grund bereit, dringende Arbeiten unverzüglich zuhause zu erledigen. Diese Arbeitsweise mag für die Beschwerdeführerin 2 zweckmässig sein, berechtigt aber nicht zu einem Abzug der Kosten für das

private Arbeitszimmer. Wenn die Beschwerdeführerin 2 über ihr Pensum hinaus Arbeiten in der Freizeit und in der Zeit erledigt hat, in der sie gemäss Attest nicht arbeitsfähig war, so kann für entsprechende Infrastrukturen kein Abzug gewährt werden.

3.3. Was die Kosten für das NZZ-Abonnement betrifft, hat die Vorinstanz zu Recht erwogen, dass diese zum allgemeinen Lebensunterhalt gehören und daher nicht abzugsfähig sind. Der Bezug zwischen den Inhalten dieser Zeitung und der Tätigkeit als Rechtsanwältin ist zu unspezifisch, als dass ein ursächlicher Zusammenhang zwischen der beruflichen Tätigkeit und der Abonnierung der Zeitung bejaht werden könnte. Auch wenn ein Nutzen aus der Lektüre der NZZ für Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte resultieren kann, so ist dieser kaum grösser als ein entsprechender Nutzen für Angehörige anderer Branchen. Die Vorinstanz weist zu Recht darauf hin, dass sonst jede berufstätige Person ein Zeitungsabonnement als Berufskosten geltend machen könnte, wobei jeweils ein sehr grosser Privatanteil auszuscheiden wäre. Sofern - wie hier - die Zeitungslektüre nicht zu den Kerntätigkeiten der jeweiligen Berufstätigkeit gehört, sind die Abonnementskosten nicht abziehbar.

3.4. Die Beschwerdeführer machen geltend, die Teilnahme der Beschwerdeführerin 2 am "Alumni-Reunion" - Anlass der London School of Economics and Political Science (LSE) stelle eine berufliche Weiterbildung dar, deren Kosten abzugsfähig seien. Es sei unerheblich, dass an diesem Anlass nur zwei Fachreferate von 90 bzw. 75 Minuten gehalten worden seien. Die Weiterbildung habe gerade auch in der persönlichen Begegnung mit führenden internationalen Wirtschaftsexponenten (alles LSE-Absolventen) und der ungezwungenen Diskussion mit diesen über aktuelle internationale wirtschaftliche und rechtliche Themen bestanden.

Die Vorinstanz verneint die Abzugsfähigkeit für die Kosten des Absolventenkongresses mit der zutreffenden Begründung, es sei kein enger Zusammenhang zwischen der beruflichen Tätigkeit der Beschwerdeführerin 2 und dieser Veranstaltung ersichtlich. Sie weist zu Recht darauf hin, dass nicht alle Ausgaben, welche einen entfernten Zusammenhang mit der Berufstätigkeit der steuerpflichtigen Person aufweisen, als Berufs- oder Weiterbildungskosten in Abzug gebracht werden können. Es ist daher nicht willkürlich, wenn die Vorinstanz den Bildungscharakter der Veranstaltung verneint hat. Auch wenn - wie die Beschwerdeführer vorbringen und was nicht in Abrede gestellt wird - dabei die Ursachen der wirtschaftlichen Vorgänge unserer Zeit und die Erfahrungen weiblicher Führungskräfte im Arbeitsleben behandelt wurden, kann der Absolventenkongress nicht als Weiterbildungsveranstaltung gelten. Nach der verbindlichen Darstellung der Vorinstanz diene das Treffen in erster Linie der Begegnung mit ehemaligen Kommilitonen und weiteren Absolventen sowie dem zwanglosen "Networking". Der Weiterbildungsaspekt erscheint zu gering, um als ursächlich für die Teilnahme am Absolventenkongress zu gelten.

3.5. Die Vorinstanz hat die Abzugsfähigkeit der Kosten für das private Arbeitszimmer, das NZZ-Abonnement und die Teilnahme am Absolventenkongress zu Recht verneint.

4.

Die Beschwerdeführer machen in ihrer Replik geltend, das wirtschaftliche Interesse an einer Gutheissung der Beschwerde sei viel höher als von der Vorinstanz angenommen. Sie begründen dies damit, die Beschwerdeführerin 2 werde voraussichtlich noch mindestens 13 Jahre lang erwerbstätig sein. Aufgrund ihrer chronischen und unheilbaren Herzschwäche werde sie während ihres gesamten restlichen Berufslebens ihren Arbeitsplatz in Zürich zu Randstunden und an Wochenenden nicht aufsuchen können, so dass sie einen Arbeitsplatz an ihrem Wohnort finanzieren müssen. Das Gleiche gelte sinngemäss für das NZZ-Abonnement und für künftige Absolventenkongresse der LSE. Vorliegend steht ausschliesslich die Veranlagung betreffend die Steuerperiode 2011 zur Diskussion. Was die Beschwerdeführer daraus ableiten wollen, dass sich in den Folgeperioden, welche je separat zu beurteilen sein werden, die Sachlage gleich darstellen kann, ist nicht ersichtlich.

## II. Staats- und Gemeindesteuern

5.

Die massgeblichen Bestimmungen zur Abzugsfähigkeit von Berufskosten unselbstständig erwerbstätiger Personen im Steuerharmonisierungsgesetz (Art. 9 Abs. 1 StHG) und im kantonalen Steuerrecht (§ 26 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [StG/ZH; LS 631.1]) stimmen im Wesentlichen mit der Regelung von Art. 26 DBG überein. Für die Begründung, warum die streitigen Aufwendungen auch bei den Staats- und Gemeindesteuern nicht zum Abzug zugelassen sind, kann somit auf die Erwägungen zur direkten Bundessteuer verwiesen werden. Die Beschwerde betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2011 ist abzuweisen.

### III. Kosten und Entschädigung

6.

Die unterliegenden Beschwerdeführer tragen die Gerichtskosten, wobei sie untereinander solidarisch haften (Art. 66 Abs. 1 und 5 BGG). Dem obsiegenden Kanton Zürich ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verfahren 2C\_693/2014 und 2C\_694/2014 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2011 wird abgewiesen.

3.

Die Beschwerde betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2011 wird abgewiesen.

4.

Die Gerichtskosten von Fr. 1'500.-- werden den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftung auferlegt.

5.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, Einzelrichterin, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 4. März 2015

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Die Gerichtsschreiberin: Genner