S. 140 / Nr. 19 Bundesrechtliche Abgaben (d)

BGE 78 I 140

19. Auszug aus dem Urteil vom 5. April 1952 i. S. E. gegen Regierungsrat des Kantons Uri.

Seite: 140
Regeste:
Militärpflichtersatz: Abzug von Gewinnungskosten bei der Veranlagung eines festbesoldet en Geistlichen.
Taxe d'exemption du service militaire. Déduction de frais généraux dans la taxation d'un ecclésiastique.
Tassa d'esenzione del servizio militare. Deduzione di spese generali nella tassazione di un ecclesiastico.

A. - Der Beschwerdeführer bezog als Kaplan einer römisch-katholischen Kirchgemeinde im Jahre 1949 ein Gehalt von Fr. 5800. (Fr. 5000.- Barlohn und Fr. 800.- Mietwert der Amtswohnung). Bei der Veranlagung zum Militärpflichtersatz für 1950 wurden ihm neben dem steuerfreien Betrag von Fr. 600.- 2% Beiträge an die AHV abgezogen; so ergab sich ein Einkommen von Fr. 5084.-, abgerundet auf Fr. 5000.-. Der Beschwerdeführer machte geltend, hieran seien weiter als Gewinnungskosten die Auslagen abzuziehen, die ihm aus der Ausübung seiner seelsorgerischen Tätigkeit erwüchsen: Kosten für Ausstattung, Reinigung, Beleuchtung und Heizung seines Amtszimmers

Seite: 141
und von Empfangsräumlichkeiten, Ausgaben für Schreibmaterial, Porti, Telephon, Schreibmaschine usw., sowie für berufliche Reisen. Im Jahr vorher sei ihm unter diesem Titel ein Abzug von Fr. 1000.- gewährt worden.
Das Kreiskommando Uri wies seine Einsprache und der Regierungsrat des Kantons Uri seinen Rekurs ab. Im Rekursentscheid wird ausgeführt, die geltend gemachten Auslagen seien Haushaltungskosten, die nach Art. 5 MStG nicht zu den abzugsfähigen Gewinnungskosten gehörten.
B. - Mit verwaltungsgerichticher Beschwerde ersucht E., den Entscheid des Regierungsrates aufzuheben und den verlangten Abzug der Gewinnungskosten zu zulassen. Er macht geltend, der angefochtene Entscheid verstosse gegen Art. 5 MStG, wonach auch Festbesoldete von ihrem Erwerb die mit dessen Gewinnung verbundenen Unkosten in Abzug bringen könnten. Der Geistliche müsse neben seinen Wohnräumen auch Arbeits- und Empfangsräumlichkeiten unterhalten, ausstatten, beleuchten und heizen; er benötige solche für seine Arbeit, für die Aufbewahrung der Amtsakten und für Besprechungen und Sitzungen. Er müsse aus dem Gehalt die notwendigen Arbeitsgeräte (Schreibmaschine usw.) beschaffen und die beruflichen Ausgaben für Schreibmaterial, Porti, Telephon, Berufsreisen usw. bezahlen. Alle diese Unkosten seien mit seiner Anstellung notwendig verbunden und daher bei der Ermittlung des reinen Einkommens von seinem Gehalt abzuziehen; sie stellten keine Haushaltungskosten dar.
C. - Die kantonalen Behörden verweisen auf den angefochtenen Entscheid.
Die eidg. Steuerverwaltung beantragt Gutheissung der Beschwerde, Aufhebung des angefochtenen Entscheids und Rückweisung der Sache zu neuer Beurteilung.
Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.- (Prozessuales.)
2.- Nach Art. 5 B a MStG ist unter dem reinen Einkommen, das der Berechnung des Militärpflichtersatzes

Seite: 142
zugrunde zu legen ist, u.a. der mit der Ausübung eines Berufes oder mit einem Amte verbundene Erwerb verstanden. Der folgende Absatz bestimmt: Die mit der Gewinnung des Erwerbes verbundenen Unkosten, jedoch mit Ausschluss der Haushaltungskosten, ... werden in Abzug gebracht. Auch wenn die Haushaltungskosten nicht ausdrücklich ausgeschlossen wären dürften sie nicht in Abzug gebracht werden, weil sie nicht der Gewinnung des Erwerbes, sondern dein Unterhalt des Steuerpflichtigen und seiner Familie dienen; darin stimmen Doktrin und Praxis des Steuerrechts überein.
Die Abgrenzung zwischen Gewinnungs- und Haushaltungskosten bereitet oft Schwierigkeiten, namentlich bei Ausgaben, die teils der Ausübung des Berufes, teils privaten Bedürfnissen dienen. In solchen Fällen ist zu prüfen, in welchem Masse die Aufwendungen dem einen und dem anderen Zwecke dienen, und ist nur ein entsprechender Anteil den Gewinnungskosten zuzurechnen erweist

sich eine solche Ausscheidung als unmöglich, so ist auf den überwiegenden Charakter der Auslagen abzustellen.
Im vorliegenden Falle hat der Beschwerdeführer den Abzug verschiedener Auslagen als Gewinnungskosten verlangt. Kreiskommando und Regierungsrat haben das Begehren abgewiesen, dieser mit der Begründung, es handle sich durchwegs um Haushaltungskosten. Ob das zutrifft, ist für die verschiedenen geltend gemachten Ausgaben zu prüfen; die kantonalen Instanzen haben sich damit nicht näher auseinandergesetzt.
3.- Ausser Zweifel steht, dass die Geschäftsräume eines selbständig Erwerbenden für den Erwerb erforderlich sind und dass die Auslagen für deren Bereitstellung und Betrieb Gewinnungskost en darstellen. Dasselbe muss aber auch für die Amts- oder Arbeitsräume eines unselbständig Erwerbenden gelten, soweit sie ihm nicht vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werden, sondern er selbst dafür sorgen muss; was er dafür aufzubringen hat, bildet notwendige Berufsausgaben, also Gewinnungskosten. Benutzt

Seite: 143
er für berufliche Zwecke Räume seiner privaten Wohnung, so sind die Gesamtkosten für diese auszuscheiden in Haushaltungs- und berufliche Kosten (vgl. GYGAX, Die Gewinnungskosten im Schweizerischen Steuerrecht, S. 64/65; LEEMANN-STADELMANN, Praxis zum zürcherischen Steuergesetz, S. 127, N. 66).
Im vorliegenden Falle steht fest, dass dem Beschwerdeführer von der Kirchgemeinde eine Amtswohnung zur Verfügung gestellt wird, die auch sein Arbeitszimmer und an. scheinend noch weitere Räume enthält, die wenigstens teilweise seiner Amtstätigkeit dienen. Auslagen für Miete von Amtsräumen macht er nicht geltend; er behauptet auch nicht etwa, dass in dem als Naturallohn angerechnet en Mietwert von Fr. 800.- derartige Aufwendungen mitberücksichtigt seien. Wohl aber verlangt er den Abzug der durch Ausstattung, Reinigung, Beleuchtung und Heizung der Amtsräume verursachten Kosten, für die er selbst aufzukommen hat. Wenn der Regierungsrat im angefochtenen Entscheid sagt, Auslagen für Licht, Heizung usw. seien Haushaltungskosten, so trifft das wohl zu für die den privaten Bedürfnissen des Beschwerdeführers dienende Wohnung, nicht aber für die zur Ausübung seiner Amtstätigkeit erforderlichen und ausschliesslich oder auch nur vorwiegend dafür verwendeten Räumlichkeiten. Eine solche ist unzweifelhaft sein Arbeitszimmer. Ob noch weitere Räume für Sitzungen und Besprechungen erforderlich sind und vorwiegend für Amtszwecke verwendet werden, lässt sich auf Grund der vorliegenden Akten nicht entscheiden und wird näher zu untersuchen sein. Sodann ist festzustellen, was für Auslagen der Beschwerdeführer für Reinigung, Heizung, Beleuchtung und allenfalls Ausstattung der Amtsräume gehabt hat, bzw. auszuscheiden, welcher Anteil seiner gesamten für solche Zwecke gemachten Ausgaben auf diese Räume entfällt. Die zu ermittelnden Betreffnisse sind Gewinnungskosten, die an seinem Einkommen abzuziehen sind.
4.- Keinem Zweifel kann sodann unterliegen, dass

Seite: 144
nicht vergütete Ausgaben für Schreibmaterial, Porti und Telephon in Amtsgeschäften keine Haushaltungs-, sondern durch den Beruf bedingte Gewinnungskosten sind; auch hier liesse sich eine verschiedene Behandlung der selbständig und der unselbständig Erwerbenden nicht recht fertigen.
Ebenso verhält es sich mit den Kosten für Anschaffung und Unterhalt der Schreibmaschine, sofern der Beschwerdeführer sie für berufliche Zwecke angeschafft hat und unterhält, was leicht festzustellen sein wird. Dabei dürfen die Anschaffungskosten nicht auf einmal abgezogen werden, weil die Maschine ihren Wert behält. Wohl aber werden dafür auf die voraussichtliche Gebrauchsdauer verteilte Abschreibungen vorzunehmen sein; Art. 42 Abs. 2 MStV sieht ausdrücklich vor, dass geschäftsmässig begründete Abschreibungen vom Einkommen abgezogen werden können, und beschränkt diese Möglichkeit nicht auf bestimmte Kategorien von Steuerpflichtigen.
In diesem Sinne wird das Begehren des Beschwerdeführers um Abzug seiner Aufwendungen für die eben genannten Zwecke zu überprüfen sein.
5.- Endlich verlangt der Beschwerdeführer den Abzug seiner Auslagen für berufliche Reisen. Auch hier kann keine Rede davon sein, dass es sich um Haushaltungskosten handle. Soweit die Ausübung des Amtes des Beschwerdeführers Reisen erfordert, sind die damit verbundenen Auslagen vielmehr abzugsfähige Gewinnungskosten, sofern er dafür keine Vergütung erhält. Grundsätzlich ist die Beschwerde auch in diesem Punkte begründet. Bei dessen Überprüfung werden nachstehende Richtlinien zu beachten sein.
Reisekosten sind vor allem die Auslagen für die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel, unter Umständen, namentlich wo solche fehlen, aber auch die Kosten eines eigenen Verkehrsmittels des Pflichtigen (Auto, Motorrad, Velo; vgl. Steuerpraxis, Bd. 13, S. 284, betreffend die Automobilauslagen eines Pfarrers). Für die letztgenannten

Seite: 145
Kosten gelten die gleichen Grundsätze, die oben unter Z. 4 für die Schreibmaschine dargelegt wurden. Dient das Fahrzeug zugleich beruflichen und persönlichen Zwecken, so ist eine entsprechende Ausscheidung der Kosten vorzunehmen (GYGAX, S. 66/67; LEEMANN-STADELMANN, S. 127, N. 68-70; MEYER, Die steuerfreien Abzüge vom Erwerbseinkommen unselbständig Erwerbender, S. 145-148).
Zu den Reisekosten gehören auch die Auslagen für auswärtige Verköstigung, soweit solche durch die berufliche Tätigkeit notwendig wird und teurer zu stehen kommt als die dadurch ersparte Verpflegung zuhause; bei ledigen Personen wird dieser Preis unterschied in der Regel geringer sein als bei Familiengenossen.
6.- Die erforderlichen ergänzenden Untersuchungen sind zunächst Sache der Vorinstanz...
Demnach erkennt das Bundesgericht
Die Beschwerde wird insofern gutgeheissen, als der angefochtene Entscheid aufgehoben und die Angelegenheit zur neuen Entscheidung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen wird