

AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2021.99 vom 23. Februar 2023

Ag Spezialverwaltungsgericht, 2023-02-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ag_spezialverwaltungsgericht_3-RV.2021.99

FR: AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2021.99 du 23 février 2023

IT: AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2021.99 del 23 febbraio 2023

Erwägungen

E. 1

Mit Verfügung vom 15. Dezember 2020 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für die Kantons und Gemeindesteuern 2019 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 65'500.00 veranlagt. Dabei wurden die als Berufsauslagen von A. deklarierten Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung gestrichen und ein Privatanteil Spesen für das Auto in der Höhe von CHF 6'000.00 aufgerechnet.

E. 2

Gegen die Verfügung vom 15. Dezember 2020 liessen A. und B. mit Schreiben vom 16. Dezember 2020 Einsprache erheben und beantragen, auf die Aufrechnung eines Privatanteils Spesen (Auto) von CHF 6'000.00 sei zu verzichten und der hälftige Abzug für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung in der Höhe von CHF 1'600.00 sei zu gewähren.

E. 2.1

Der Rekurrent arbeitete vom 1. Januar 2019 bis zum 31. Dezember 2019 als Aussendienstmitarbeiter Vollzeit für die C.. Gemäss Lohnausweis erhält er Kantineverpflegung / Lunch Checks sowie die unentgeltliche Beförderung zwischen Wohn- und Arbeitsort. Zudem werden ihm die effektiven Spesen für Reise, Verpflegung und Übernachtung gewährt. In der Steuererklärung machte er den Abzug für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung (Verbilligung durch Arbeitgeber) in der Höhe von CHF 1'600.00 geltend.

E. 2.2

Die Steuerkommission Q. rechnete einen Privatanteil Spesen (Auto) in der Höhe von CHF 6'000.00 auf mit der Begründung, dass dem Rekurrenten eine Spesenpauschale von CHF 1'800.00 für durchschnittlich 2'200 km pro Monat ausbezahlt werde. Damit sei ersichtlich, dass die anfallenden Auslagen nicht ausschliesslich nach Aufwand ersetzt würden. Es sei somit nicht auszuschliessen, dass die bezahlten Spesen zumindest anteilmässig keinen Auslagenersatz darstellen würden, sondern zum Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit des Rekurrenten dazurechnen seien. Aufgrund der mit der Steuererklärung 2019 eingereichten Unterlagen sei eine jährliche Kilometerleistung von 25'131 km nachgewiesen. Dies bedeute, dass nicht nur die beruflichen Kilometer, sondern auch private Kilometer entschädigt worden seien. Der Spesenanteil betrage folglich CHF 15'566.00. Verrechnet mit pauschal ausbezahlten Autospesen von CHF 21'600.00 führe dies zu einer steuerpflichtigen Entschädigung von CHF 6'000.00. Bezüglich der Nichtgewährung des halben Abzugs für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung legt

die Steuerkommission Q. dar, dass dem Rekurrenten pro Jahr Verpflegungsspesen von CHF 6'600.00 bezahlt würden. Die maximalen Mehrkosten für auswärtige Verpflegung von unselbständig Erwerbenden betragen pro Jahr CHF 3'200.00. Mit den bezahlten Spesen könnten nicht nur die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung, sondern auch zusätzlich anfallende Kosten gedeckt werden. Da keine belegmässigen Nachweise betreffend Verwendung der bezahlten Spesen hätten eingereicht werden können, könne auch kein halber Abzug gewährt werden.

- 4 -

E. 2.3

Die Rekurrenten machen geltend, sie hätten drei Fahrzeuge. Wie allgemein bekannt sei, müssten die Fahrzeuge in der Autogarage repariert und kontrolliert werden. Dazu kämen weitere Termine in der Autogarage infolge Service, Vorbereitung Prüfung, Pneuwechsel usw. Deshalb habe zu beruflichen Zwecken auf die anderen Fahrzeuge ausgewichen werden müssen. Mit dem Audi A4 Allroad (Kombi) könnten nur geschäftliche Fahrten vorgenommen werden, da das Auto vollständig mit Material befüllt sei. Bezüglich den Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung wurde angegeben, dass der Rekurrent täglich Kundenkontakt habe und dabei Spesen entstünden. Die ausgerichteten Verpflegungs-Spesen würden die tatsächlichen Auslagen nicht decken. Die Belege für die Mahlzeiten seien nicht mehr vorhanden und könnten somit nicht belegt werden. 3.

E. 3

Mit Entscheid vom 30. April 2021 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

E. 3.1

Gemäss § 26 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis steuerbar, mit Einschluss der Neben- einkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile. Auch was der Arbeitgeber unter dem Titel Spesen ausrichtet, fällt bei der Einkommensbemessung keineswegs von vornherein ausser Betracht, sondern nur soweit damit Auslagen gemäss Art. 327a f. OR und, sofern ausdrücklich vorgesehen, Berufskosten des Arbeitnehmers gemäss § 35 StG gedeckt werden (VGE vom 20. August 2008 [WBE.2008.3]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 35 StG N 2; Erich Bosshard, Die steuerliche Behandlung von Spesenvergütungen im Lohnausweis und im Veranlagungsverfahren, in: StR 1996 S. 557 ff.).

E. 3.2.1

Wenn ein Arbeitnehmer an einem auswärtigen Arbeitsort tätig ist, hat der Arbeitgeber die für seinen persönlichen Unterhalt entstehenden Kosten zu ersetzen (Art. 327a OR). Bei Übernahme der effektiv angefallenen Kosten kann die Veranlagungsbehörde davon ausgehen, dass die Spesenvergütungen Auslagenersatz sind, d.h. dass ihnen gleich hohe Kosten gegenüberstehen. In diesem Umfang entsteht kein steuerbares Einkommen (Bundesgerichtsurteil vom 7. August 2014 [2C_214/2014]; RGE vom

E. 3.2.2

Nach Auffassung des Spezialverwaltungsgerichts und des Verwaltungsgerichts können unter gleichbleibenden Verhältnissen wiederkehrende Auslagen vom Arbeitgeber

pauschaliert ersetzt werden, ohne dass gegenüber der Veranlagungsbehörde jedes Mal der Verwendungsnachweis zu leisten ist. Wird eine pauschale Spesenvergütung ausgerichtet, ohne dass der Arbeitgeber vor der Festsetzung deren Höhe für einen repräsentativen Zeitabschnitt genaue Aufzeichnungen über die tatsächlichen Auslagen erstellt hat, kann die Veranlagungsbehörde die pauschale Spesenvergütung je nach den Umständen des Einzelfalles ganz oder teilweise zum Erwerbseinkommen aufrechnen, weil dann der Schluss auf verdecktes Arbeitseinkommen nahe liegt (Bundesgerichtsurteil vom 15. September 2014 [2C_112/2014]; VGE vom 20. August 2008 [WBE.2008.3]; RGE vom 25. Juni 2009 [3-RV.2008.88]; RGE vom 19. Juni 2003 [RV.2003.50009], mit Hinweisen; Der Treuhandexperte 2007, S. 224 ff.; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 26 StG N 8b).

E. 3.3.1

Von den Pauschalspesen und den in Ausübung der Tätigkeit anfallenden Auslagen abzugrenzen sind die Berufskosten gemäss § 35 Abs. 1 StG, die beim Arbeitnehmer anfallen, damit er die Erwerbstätigkeit überhaupt ausüben kann. Zum einen stellen vom Arbeitgeber zu bezahlende Auslagen grundsätzlich keine Berufskosten im Sinne von § 35 StG dar, zum anderen sind Berufskosten gemäss § 35 Abs. 1 StG grundsätzlich nicht mit Spesenüberschüssen zu verrechnen, ausser mit den Spesen werden ausdrücklich Berufskosten (wie etwa auswärtige Verpflegung) ersetzt. In der Praxis wird dennoch häufig verrechnet, was nicht zu beanstanden ist, solange dieses Vorgehen zum gleichen Resultat führt wie eine getrennte Erfassung (Bundesgerichtsurteil vom 15. September 2014 [2C_71/2014] = Pra 2015 Nr. 42; SGE vom 18. Dezember 2014 [3-RV.2014.84], mit Hinweis; RGE vom 29. September 2005 [RV.2004.50409]; RGE vom 20. März 2003 [RV.2002.50238]).

E. 3.3.2

Als Berufskosten werden unter anderem "die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit" abgezogen (§ 35 Abs. lit. b StG). Der volle Abzug für das Steuerjahr 2019 bestimmt sich anhand des pauschalierten Ansatzes von CHF 15.00 pro Tag respektive CHF 3'200.00 im Jahr. Der halbe Abzug bestimmt sich anhand des

- 6 - pauschalierten Ansatzes von CHF 7.50 respektive von CHF 1'600.00 im Jahr (§ 12 StGV in Verbindung mit Art. 6 der Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 [BkV] und dem Anhang der BkV).

E. 3.3.3

Wo das Gesetz es nicht anders bestimmt, gilt im Steuerverfahren in entsprechender Anwendung des in Art. 8 ZGB niedergelegten Grundsatzes, dass derjenige das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache zu beweisen hat, der aus ihr Rechte ableitet. Die Veranlagungsbehörde trägt demzufolge die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder mehren, der Steuerpflichtige für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (BGE 140 II 248). Den Nachweis, dass ein Teil der Einkünfte Auslagenersatz darstellt und deshalb nicht der Steuerpflicht unterliegt, muss der Steuerpflichtige erbringen. Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen ist in § 179 StG explizit festgehalten und überlagert den Grundsatz der Nachweispflicht (BGE 92 I 393 = ASA 36 S. 192; ZStP 2014 Nr. 10; VGE vom 29. Oktober 2015 [WBE.2015.104]; VGE

vom 7. März 2012 [WBE.2011.228]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 174 StG N 28 ff., § 179 StG N 13 ff.). Die Beweislosigkeit, die sich einstellt, wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflicht hinsichtlich steueraufhebender oder -mindernder Tatsachen – z.B. bei einem von ihm geltend gemachten Abzug – nicht erfüllt, führt grundsätzlich nicht zu einer Ermessenseinschätzung im Sinn von § 191 Abs. 3 StG. Vielmehr ist diesfalls aufgrund der allgemeinen Beweislastregel zu Ungunsten des für derartige Tatsachen beweisbelasteten Steuerpflichtigen anzunehmen, die behaupteten Tatsachen hätten sich nicht verwirklicht, und gestützt darauf der in Frage stehende Abzug nicht zu berücksichtigen (BGE 92 I 393 = ASA 36 S. 192; SGE vom 25. April 2013 [3■RV.2012.235]; RGE vom 20. September 2007 [3-RV.2007.49], mit Hinweis; analog Bundesgerichtsurteil vom 13. Juni 2012 [2C_862/2011]). 4.

E. 4

Den Einspracheentscheid vom 30. April 2021 (Zustellung am 26. Mai 2021) liessen A. und B. mit Rekurs vom 24. Juni 2021 (Postaufgabe am selben Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Sie stellen den "Antrag Auf die Aufrechnung Privatanteil Autospesen von Fr. 6'000.- ist zu verzichten und die hälftigen Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung von Fr. 1'600.- zu gewähren." Auf die Begründung wird, soweit für den Entscheid erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

E. 4.1

Den Akten lassen sich die Spesendeklaration vom 26. August 2020 sowie ein Auszug aus dem Arbeitsvertrag (Punkte 7.2 bis 8.3) entnehmen. Es ist weder erkennbar, wann die Vereinbarung in Kraft getreten ist bzw. ob sie pro 2019 Gültigkeit hatte, noch ob sie von der zuständigen Steuerbehörde des Sitzkantons genehmigt wurde. Bezüglich des Gebrauchs des privaten Motorfahrzeuges zu beruflichen Zwecken ist eine pauschale Entschädigung von CHF 1'800.00 pro Monat für durchschnittlich 2'200 Kilometer vorgesehen und für Mahlzeiten wird monatlich eine pauschale Vergütung von CHF 550.00 entrichtet (Ziff. 8.1).

- 7 - Somit haben die Rekurrenten den Nachweis zu erbringen, dass die deklarierte Spesenentschädigung von insgesamt CHF 28'200.00 (CHF 6'600.00 [Verpflegung] + CHF 21'600.00 [Auto]) Auslagenersatz darstellt. Belege, die die Höhe der Spesenentschädigung beweisen würden, wurden keine vorgelegt. Obwohl den Rekurrenten bereits aus den Abklärungen in den Vorperioden bekannt sein musste, dass sie die entstandenen Ausgaben belegmässig nachzuweisen haben, haben sie in der Steuerperiode 2019 wiederum keine Belege gesammelt. Deshalb ist die tatsächliche Spesenhöhe nicht über einen repräsentativen Zeitraum belegt. Die Folgen der Beweislosigkeit (keine Belege) haben die Rekurrenten zu tragen.

E. 4.2.1

In Bezug auf die ausgerichtete Spesepauschale für die Verpflegung in der Höhe von CHF 6'600.00 ist folglich nicht ersichtlich, ob dieser tatsächliche Ausgaben gegenüberstehen. Die Pauschalspesen sind deshalb zum steuerbaren Einkommen hinzuzurechnen. Im Gegenzug ist hingegen der volle Abzug für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung in der Höhe von CHF 3'200.00 zu gewähren. Das steuerbare Einkommen erhöht sich somit um CHF 3'400.00 (CHF 6'600.00 ./ CHF 3'200.00).

E. 4.2.2

Der Rekurs ist in diesem Punkt abzuweisen. Das steuerbare Einkommen ist um CHF 3'400.00 zu erhöhen.

E. 4.3

Die Rekurrenten besaßen in der Steuerperiode 2019 drei Fahrzeuge (Audi, Ssangyong Rexton, Mini Cooper), davon wurden der Ssangyong Rexton und der Audi überwiegend geschäftlich genutzt. Der Ssangyong Rexton wurde am 24. April 2019 gegen den Audi A4 eingetauscht. Zu diesem Zeitpunkt wies er einen Kilometerstand von 183'000 km auf. Gemäss den Angaben der Rekurrenten hatte der Ssangyong Rexton am 1. Januar 2019 einen Kilometerstand von 176'000 km. In 113 Tagen wurden somit 7'000 km zurückgelegt. Der Audi wurde am 24. April 2019 mit 79'580 km übernommen. Am 3. Januar 2020 wies er laut eingereicherter Fotografie des Tachos einen Kilometerstand von 96'334 km auf. In 254 Tagen wurden somit 16'754 km zurückgelegt. Insgesamt wurden in 367 Tagen 23'754 km gefahren. Umgerechnet auf 365 Tage entspricht dies rund 23'625 km. Vom Arbeitgeber wurde hingegen eine Entschädigung für 26'400 km (12 x 2'200 km) entrichtet. Der Rekurrent legte somit 2'775 km weniger zurück als vom Arbeitgeber entschädigt wurde. Die Entschädigung für 2'775 km stellt somit keine Spesenentschädigung dar und ist als Einkommen aufzurechnen.

- 8 - 5.

E. 5

Das Gemeindesteueramt Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

E. 5.1

Als private Fahrleistung der Steuerpflichtigen (ohne Arbeitsweg) sind ordentlicherweise 5'000 – 12'000 Kilometer anzunehmen. Bei Vorliegen besonderer Verhältnisse kann aber auch eine private Fahrleistung von weniger als 5'000 oder mehr als 12'000 Kilometern in Betracht kommen. Eine erhebliche bis hohe private Fahrleistung ist insbesondere anzunehmen, wenn mehrere Familienmitglieder einen Führerausweis besitzen und mehrere Fahrzeuge zur Verfügung stehen (zum Ganzen: VGE vom 8. April 2009 [WBE.2008.304], bestätigt durch Bundesgerichtsurteil vom 4. Dezember 2009 [2C_452/2009]; RGE vom 25. März 2010 [3-RV.2009.121], bestätigt durch VGE vom 30. September 2010 [WBE.2010.135]). Beide Rekurrenten fahren Auto und es standen ihnen mehrere Fahrzeuge zur Verfügung. Unter diesen Umständen, und weil keine gegenteiligen Anhaltspunkte erkennbar sind, wird auf eine hohe private Fahrleistung von 12'000 Kilometer pro 2019 abgestellt.

E. 5.2.1

Mit dem Mini Cooper wurden laut Angaben des Rekurrenten in 539 Tagen 17'806 km (Kilometerstand am 14. März 2019: 103'492; Kilometerstand am 3. September 2020: 121'298) zurückgelegt. In 365 Tagen wurden somit 12'058 km gefahren.

E. 5.2.2

Gemäss Steuererklärung 2019 legte die Rekurrentin für den Arbeitsweg 1'126 km zurück.

E. 5.3

Die Rekurrenten geben an, dass mit dem Audi A4 nur geschäftliche Fahrten vorgenommen werden könnten, da dieses Fahrzeug vollständig mit Material gefüllt sei. Für Privatfahrten

am Abend und am Wochenende mache es absolut keinen Sinn, das Geschäftsauto auszuräumen und wieder einzu- räumen. Dem kann nicht uneingeschränkt gefolgt werden. Aufgrund der zurückge- legten Fahrleistung des Mini Coopers ist zwar anzunehmen, dass dieser überwiegend für private Zwecke genutzt wurde. Da insgesamt 12'000 km für private Fahrten auszuscheiden sind, die Rekurrentin jedoch in der Steu- ererklärung 2019 angab, für den Arbeitsweg pro 2019 1'126 km zurückge- legt zu haben, können die privaten Fahrten im Umfang von 1'068 km (12'058 km \cdot 1'126 km \cdot 12'000 km nicht mit dem Mini Cooper zurückge- legt worden sein. Vielmehr müssen diese mit dem Ssangong Rexton oder dem Audi gefahren worden sein. In diesem Umfang wurde der Rekurrent vom Arbeitgeber für private Fahrten entschädigt.

- 9 -

E. 5.4

Die 1'068 km sind zu den 2'775 km, die der Rekurrent weniger zurücklegte, als er entschädigt wurde, ebenfalls hinzuzurechnen.

E. 5.5

Im Umfang von 3'843 km (2'775 km + 1'068 km), welche der Arbeitgeber entschädigt hat, ist eine Aufrechnung vorzunehmen. Der Arbeitgeber ent- schädigt pro km rund CHF 0.82 (CHF 1'800.00 \cdot 2'200 km). Dies entspricht für 3'843 km rund CHF 3'151.00. Die Steuerkommission Q. hat eine Aufrechnung in der Höhe von CHF 6'000.00 vorgenommen. Diese ist aufgrund der Erwägungen um CHF 2'849.00 (CHF 6'000.00 \cdot CHF 3'151.00) auf CHF 3'151.00 zu reduzieren.

E. 5.6

Der Rekurs ist in diesem Punkt teilweise gutzuheissen und die Aufrechnung des Privatanteils auf CHF 3'151.00 zu reduzieren. 6. Zusammenfassend wäre bezüglich den Verpflegungsspesen eine Aufrech- nung des Einkommens in der Höhe von CHF 3'400.00 vorzunehmen. Im Gegenzug wäre die vorgenommene Aufrechnung bezüglich Privatanteil Auto von CHF 6'000.00 um CHF 2'849.00 auf CHF 3'151.00 zu reduzieren. Somit müsste das steuerbare Einkommen vom Spezialverwaltungsgericht von CHF 65'514.00 um CHF 551.00 (CHF 3'400.00 \cdot CHF 2'849.00) auf CHF 66'065.00 erhöht werden. Da den vorstehenden Berechnungen eine gewisse Unschärfe immanent ist und weder vom Kantonalen Steueramt, noch vom Gemeindesteueramt Q. eine reformatio in peius beantragt wurde, kann auf eine solche verzichtet werden. 7. Insgesamt erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen. 8. Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Rekurrenten die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteient- schädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

- 10 - Das Gericht erkennt:

E. 6

Das Spezialverwaltungsgericht hat vom Gemeindesteueramt Q. weitere Unterlagen beigezogen.

- 3 - Das Gericht zieht in Erwägung: 1. Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2019. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV). 2.

E. 10

August 2006 [3-RV.2005.50534]; RGE vom 9. August 2001 [RV.2001. 50043];
Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 26 StG N 8; Erich Bosshard, a.a.O., S.
559). Besteht ein durch den Sitzkanton des Arbeitgebers genehmigtes Spesen-
reglement, ist den Steuerbehörden eine Überprüfung der darin vereinbar-
ten Ansätze grundsätzlich nicht gestattet. Pauschalspesen, die gestützt auf

- 5 - ein von den Steuerbehörden genehmigtes Spesenreglement ausbezahlt werden, stellen
daher kein steuerbares Einkommen, sondern Auslagener-
satz dar (Kommentar zum
Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 26 StG N 8a mit Hinweisen).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte
Originaltext. Quellen-URL siehe oben.