

# **SG\_VERWALTUNGSGERICHT B 2012/197 vom 12. Juni 2013**

Sg Verwaltungsgericht, 2013-06-12, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg\\_publicationen\\_B\\_2012\\_197](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/sg_publicationen_B_2012_197)

FR: SG\_VERWALTUNGSGERICHT B 2012/197 du 12 juin 2013

IT: SG\_VERWALTUNGSGERICHT B 2012/197 del 12 giugno 2013

## **Regeste**

Steuerrecht, Art. 39 StG. Die Bestimmung eines pauschalen Berufskostenabzugs in Prozenten des Nettolohns bei einem Aussendienstmitarbeiter ist zulässig, wenn die tatsächlich angefallenen Berufskosten schwierig zu belegen sind und eine im Ergebnis gesetzeskonforme Veranlagung resultiert. Die Veranlagungsbehörde ist dabei nicht an die Praxis der Vorjahre gebunden, wenn sie dem Steuerpflichtigen die Praxisänderung im Vorneherein anzeigt (Verwaltungsgericht, B 2012/197).

## **Erwägungen**

### **E. 1**

(...).

### **E. 2**

Die Beschwerdeführer beantragen unter anderem die Gewährung eines pauschalen Berufskostenabzugs für die Steuerveranlagungen der Jahre 2011 und 2012 sowie Anweisungen, wie diese Kosten in zukünftigen Steuerperioden zu belegen seien. (Anfechtungs-)Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist der Entscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 13. August 2012 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen) 2010. Der Anfechtungsgegenstand bezeichnet jenen Ausschnitt aus der Verwaltungstätigkeit, welcher der Anfechtung in einem dafür vorgesehenen Verfahren der sog. nachträglichen Verwaltungsrechtspflege unterliegt. Ist keine anfechtbare Verfügung resp. keine anfechtbare Entscheidung vorhanden, so fehlt es an einer Prozessvoraussetzung im Anfechtungsverfahren, und auf das ergriffene Rechtsmittel kann nicht eingetreten werden (vgl. z.B. Cavelti/Vögeli, Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton St. Gallen, dargestellt an den Verfahren vor dem Verwaltungsgericht, 2. Aufl., St. Gallen 2003, Rz. 534, mit weiteren Hinweisen). Die Steuerperioden 2011 und 2012 waren nicht Gegenstand des vorinstanzlichen Verfahrens. Auf die entsprechenden Rechtsbegehren kann deshalb nicht eingetreten werden. Gleiches gilt auch für die laufende und die kommenden Steuerperioden, an deren Veranlagungsverfahren sich die Beschwerdeführer im Rahmen ihrer Mitwirkungsrechte und -pflichten erst noch zu beteiligen haben werden.

### **E. 3**

Zu entscheiden ist demnach lediglich, ob für die Steuerperiode 2010 zu Recht nur Berufskosten in der Höhe von Fr. 19'806.-- anstatt von Fr. 26'192.-- anerkannt worden sind.

#### **E. 3.1**

Nach Art. 39 Abs. 1 StG können als Berufskosten die notwendigen Kosten für die 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) sowie die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten (lit. d) von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden. Nach Abs. 2 dieser Bestimmung legt die Regierung Pauschalansätze fest. Dem Steuerpflichtigen steht jedoch für Auslagen nach lit. a und c der Nachweis höherer tatsächlicher Kosten offen.

#### **E. 3.1.1**

Die steuerpflichtige Person kann von ihrem Einkommen nur jene Berufskosten abziehen, die sie selbst tragen musste. Hat sie ihre Aufwendungen vom Arbeitgeber ersetzt erhalten, kann sie die entsprechenden Kosten konsequenterweise nur zum Abzug bringen, wenn die Vergütungen des Arbeitgebers zum Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit hinzugerechnet worden sind. Es ist dabei nicht ausschlaggebend, wie die Vergütung vom Arbeitgeber oder vom Steuerpflichtigen bezeichnet wird. Die im Lohnausweis als Spesenentschädigung deklarierten Vergütungen erhalten somit nicht automatisch den Charakter von abzugsfähigen Aufwendungen. Ob es sich bei den ausgerichteten Spesenvergütungen um Berufskosten im steuerrechtlichen Sinn handelt, entscheidet sich allein nach Massgabe von Art. 39 StG. Eine Ausnahme besteht, wenn die Entschädigung auf einem von den Veranlagungsbehörden genehmigten Spesenreglement beruht (zum Ganzen vgl. SGE 1995 Nr. 22 sowie Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Zürich 2009, N 53 zu Art. 17 und N 10 zu Art. 26 DBG). Diese Grundsätze werden von den Beschwerdeführern nicht in Frage gestellt. Die Pauschalspesen wurden in vollem Umfang zum steuerbaren Einkommen hinzugerechnet, da sie nicht auf einem genehmigten Spesenreglement beruhen.

#### **E. 3.1.2**

Dient eine vom Arbeitgeber ausgerichtete Spesenpauschale der Abgeltung von übrigen Berufskosten im Sinne von Art. 39 Abs. 1 lit. c StG, können nach dem geltenden System - entweder unbelegter Pauschalabzug oder Abzug der nachgewiesenen tatsächlichen Aufwendungen - die tatsächlich angefallenen Aufwendungen nur in Abzug gebracht werden, wenn sie vollständig nachgewiesen werden (vgl. Art. 21 Abs. 3 der Steuerverordnung, sGS 811.11, abgekürzt StV; weiterführend vgl. StB 30 Nr. 1 mit Hinweis auf SGE 1995 Nr. 22).

#### **E. 3.1.3**

Nach den Regeln der Beweislastverteilung im Steuerrecht, wonach die Veranlagungsbehörde die steuerbegründenden oder -erhöhenden Tatsachen nachzuweisen hat, die steuerpflichtige Person dagegen jene Tatsachen, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben, obliegt dem Steuerpflichtigen der Nachweis der notwendigen tatsächlichen Auslagen (vgl. z.B. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 77 zu Art. 123 DBG). Er kann somit - abgesehen von der Pauschale für übrige Berufskosten gemäss Art. 21 Abs. 1 StV - steuerlich nur zum Abzug bringen, was er im Einzelnen belegt.

#### **E. 3.2**

Am 9. März 2009 fand im Beisein des Steuerkommissärs und des Ehemannes eine Besprechung zum Thema "Berufskostenabzug (Versicherungsaussendienst)" statt. Nach der Aktennotiz des Steuerkommissärs vom 10. März 2009 wurde bei dieser Gelegenheit festgehalten, dass A.Z. ab sofort bis mindestens Ende 2009 sämtliche Spesen sammeln und nachweisen werde. Aufgrund dieser effektiven Kosten sollte ein allfälliger prozentualer

Pauschalabzug für die nächsten fünf Jahre festgelegt werden. Bei - trotz anderslautender Erklärung - fehlendem Nachweis sollte ein Pauschalabzug von 18% bis zu einer Bruttolohnsumme (inkl. Spesen) von Fr. 100'000.-- sowie von 6% für die Fr. 100'000.-- übersteigende Bruttolohnsumme, maximal jedoch Fr. 25'000.--, gewährt werden. Diese Regelung entspricht inhaltlich offensichtlich nicht den gesetzlichen Bestimmungen von Art. 39 StG und Art. 21 StV. Nach dem in Erw. 3.1. Gesagten würden sich die Möglichkeiten der Beschwerdeführer auf den (jährlichen) Nachweis der tatsächlichen Berufskosten oder die Geltendmachung der Pauschale gemäss Art. 21 Abs. 1 StV beschränken.

### **E. 3.2.1**

Ungeachtet des im Steuerrecht ansonsten strikt einzuhaltenden Prinzips der Gesetzmässigkeit ist eine Verständigung zwischen der Veranlagungsbehörde und der steuerpflichtigen Person betreffend die Umschreibung und Würdigung der für die Veranlagung massgebenden tatsächlichen Elemente zulässig, soweit sie sich im Rahmen des Gesetzes bewegt und diesem nicht widerspricht (vgl. BGer 2C\_296/2009 vom 11. Februar 2010 E. 3.1 in: StE 2010 A 21.14 Nr. 18; 2A.227/2006 vom 10. Oktober 2006 E. 3.1, mit weiteren Hinweisen, in: ASA 76, S. 748 ff.; 2A.52/2003 vom 23. Januar 2004 E. 4.2; Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht - Direkte Steuern, Zürich 2008, § 1 N 7; Schreiber/Jaun/Kobierski, Steuerruling - eine systematische Auslegeordnung unter Berücksichtigung der Praxis, in: ASA 80, S. 293 ff.). Eine Verständigung drängt sich unter Umständen aus verfahrensökonomischer Perspektive sogar auf, etwa bei schwierig oder unmöglich zu beweisenden Tatsachen oder bei Ermessens- und Schätzungsfragen. Das Ziel ist eine unter Berücksichtigung der konkreten Umstände gesetzeskonforme Veranlagung. Die Verbindlichkeit einer Verständigung ergibt sich regelmässig aus dem Grundsatz von Treu und Glauben, namentlich aus dem Verbot widersprüchlichen und treuwidrigen Verhaltens (StE 2005 B 93.1 Nr. 7, mit weiteren Hinweisen).

### **E. 3.2.2**

Unter diesen Gesichtspunkten erscheint das am 9. März 2009 festgelegte Vorgehen über die steuerliche Behandlung zukünftiger Berufskosten zulässig und sachgerecht. Der Nachweis der effektiven beruflichen Auslagen geht mit einem erheblichen administrativen Aufwand einher, welcher mit einer solchen Verständigung zumindest zeit- und teilweise umgangen werden kann: Der Ehemann stand vor der Wahl, die Berufsauslagen entweder während einer beschränkten Periode zu dokumentieren und so die Grundlage für einen pauschalisierten, in Prozenten des Nettoeinkommens festzulegenden Berufskostenabzug zu schaffen. Bei fehlendem Nachweis sollte alternativ die erwähnte 18% / 6% -Regel zur Anwendung gelangen. Darüber hinaus stand es ihm immer offen, in jeder Steuerperiode die tatsächlich angefallenen Kosten zu belegen und in Abzug zu bringen, wie dies im Gesetz (Art. 39 Abs. 2 StG und Art. 21 Abs. 3 StV) vorgesehen ist.

### **E. 3.2.3**

Es ist unbestritten, dass der Ehemann weder zwischen März und Dezember 2009 noch im Jahr 2010 den Nachweis der tatsächlich angefallenen Berufskosten erbracht hat. Damit hat die Veranlagungsbehörde zu Recht die in Aussicht gestellte pauschale Regelung angewandt und vom Nettoeinkommen (inkl. Spesenpauschale) 18% resp. 6% als Berufskosten in Abzug gebracht. Der von den Beschwerdeführern geltend gemachte Abzug wurde so von

Fr. 26'192.-- auf Fr. 19'806.-- reduziert. Zu diesem zutreffenden Ergebnis ist auch die Vorinstanz gelangt.

### **E. 3.3**

Die Beschwerdeführer wenden dagegen ein, sie hätten den Beschwerdegegner mit Schreiben vom 10. Januar 2008 darum gebeten, in den kommenden Steuerperioden einen pauschalen Abzug von 22% des Nettoeinkommens tätigen zu dürfen, damit sie auf das Führen einer Arbeitsbuchhaltung verzichten könnten. In der Veranlagung 2007 vom 6. Januar 2009 sei auf diesen Vorschlag Bezug genommen worden, indem ein Abzug von 23% akzeptiert und vermerkt worden sei, "Gewinnungskostenabzug bis auf Weiteres 23%, max. Fr. 30'000.--". An der Besprechung vom 9. März 2009 habe der Beschwerdegegner die Überprüfung des Pauschalabzuges für das Jahr 2009 (mit Kostennachweis von März bis Dezember 2009) erwähnt. Eine mündliche Vereinbarung sei ihrerseits jedoch nicht getroffen worden. In der Folge seien sie am 5. Januar 2010 für die Steuerperiode 2008 und am 7. Dezember 2010 für die Steuerperiode 2009 veranlagt worden. Dabei sei jeweils ein Abzug von 23% resp. maximal Fr. 30'000.-- akzeptiert worden, ohne dass auf die angebliche mündliche Vereinbarung und auf die Pflicht, eine "Arbeitsbuchhaltung" zu führen, Bezug genommen worden sei.

#### **E. 3.3.1**

Zunächst ist festzuhalten, dass es der Veranlagungsbehörde unbenommen ist, Sachverhalte in späteren Veranlagungsperioden anders zu beurteilen als in früheren. Im Hinblick auf den vorliegenden Fall wird der Steuerpflichtige von der ihn treffenden Beweislast, dass die Vergütungen nur die effektiven Erwerbsunkosten deckten, nicht schon durch den Umstand befreit, dass pauschale Spesenvergütungen in früheren, abgeschlossenen Veranlagungsverfahren jeweils anerkannt worden sind. Für jede Steuerperiode ergeht eine neue Veranlagung, wozu alle für Bestand und Umfang der Steuerforderung bestimmenden Tatsachen zu ermitteln sind. Immerhin hat sich die Veranlagungsbehörde bei einer Praxisänderung eine gewisse Zurückhaltung aufzuerlegen: Wurden über Jahre hinweg Pauschalspesen ohne Nachweis der tatsächlichen Aufwendungen zum Abzug zugelassen, kann nicht nach der Bemessungsperiode im Rahmen des Veranlagungsverfahrens plötzlich ein belegmässiger Nachweis verlangt werden. Die Veranlagungsbehörde muss sich in einem solchen Fall für das erste Jahr eines verlangten Nachweises damit begnügen, dass die betroffene Person ihre Auslagen glaubhaft macht (StE 1985 B 93.3 Nr. 2; vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 80 zu VB Art. 109-121 DBG).

#### **E. 3.3.2**

Im vorliegenden Fall hat der Beschwerdegegner den Beschwerdeführern die Praxisänderung im März 2009 angezeigt und sie vor eine echte Wahl gestellt. Aus dem Wortlaut der Aktennotiz geht hervor, dass die neue Regelung erst in Zukunft, mithin ab der Steuerperiode 2010 gelten sollte: Aufgrund der während der laufenden Bemessungsperiode 2009 ermittelten effektiven Kosten sollte ein prozentualer Pauschalabzug für die nächsten fünf Jahre festgelegt werden. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer war das Vorgehen des Beschwerdegegners konsistent. Er hat die Neuurteilung ab der Steuerperiode 2010 während der laufenden Steuerperiode 2009 in Aussicht gestellt und diese noch nach der bisherigen Praxis (Abzug von 23% des Nettoeinkommens, maximal Fr. 30'000.--) veranlagt. Es ist nicht einzusehen, weshalb er dabei jeweils auf die in Zukunft geltende Regelung hätte Bezug nehmen und die Beschwerdeführer zum Nachweis ihrer

tatsächlichen Aufwendungen hätte anhalten müssen.

### **E. 3.3.3**

Die Beschwerdeführer monieren weiter, es sei weder eine mündliche Vereinbarung getroffen worden, noch habe der Beschwerdegegner einen klaren, kommenden Termin gesetzt, ab dem die neuen Vorgaben gelten sollten. Es wurde bereits aufgezeigt, dass die neue Regelung ab der Steuerperiode 2010 gelten sollte und dies für die Beschwerdeführer auch ohne weiteres erkennbar war. Die Rüge, wonach man keine mündliche Abmachung getroffen habe, steht in klarem Widerspruch zur anderslautenden Aktennotiz des zuständigen Steuerkommissärs vom 10. März 2009, aus der das weitere Vorgehen eindeutig hervorgeht. Vor der Vorinstanz hatten die Beschwerdeführer zudem noch behauptet, sie hätten dem Steuerkommissär nach der Besprechung einen anderslautenden Vorschlag gemacht und dieser habe ihn nicht abgelehnt. Weder das eine noch das andere weisen die Beschwerdeführer schlüssig nach. Es ist weiter nicht ersichtlich, was sich die Beschwerdeführer von der Behauptung, es bestehe keine Abmachung, versprechen. Gäbe es diese nicht, könnten sie - da die konkreten Aufwendungen nicht nachgewiesen worden sind - lediglich den pauschalen Abzug gemäss Art. 21 StV geltend machen. Die diesbezüglichen Rügen gehen somit ins Leere.

### **E. 3.4**

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerde - soweit darauf eingetreten wird - abzuweisen ist. Den Beschwerdeführern wurde die neue Regelung vorgängig angezeigt. Es wurde ihnen zudem im Einspracheverfahren noch mehrmals Gelegenheit gegeben, geeignete Belege einzureichen. Nachdem die effektiven Aufwendungen weder für die Zeit zwischen März und Dezember 2009 noch für die Bemessungsperiode 2010 nachgewiesen worden sind, hat der Beschwerdegegner die geltend gemachten Berufskosten zu Recht auf die von ihm in Aussicht gestellte Höhe reduziert.

### **E. 4**

(...). Demnach hat das Verwaltungsgericht zu Recht erkannt: 1./ Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist. 2./ Die Beschwerdeführer bezahlen die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens von Fr. 1'500.-- unter Verrechnung des in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschusses. 3./ Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt. V. R. W. Der Vizepräsident: Der Gerichtsschreiber:  
lic. iur. Armin Linder Stefan Wehrle, M.A. HSG Versand dieses Entscheides  
an: - die Beschwerdeführer - die Vorinstanz - den Beschwerdegegner am:  
Rechtsmittelbelehrung: Sofern eine Rechtsverletzung nach Art. 95 ff. des Bundesgerichtsgesetzes (SR 173.110, abgekürzt BGG) geltend gemacht wird, kann gegen diesen Entscheid gestützt auf Art. 82 lit. a BGG i.V.m. Art. 73 StHG innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde erhoben werden.

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