

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2016.26 vom 6. Juli 2016

ZH Steuerrekursgericht, 2016-07-06, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2016.26

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2016.26 du 6 juillet 2016

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2016.26 del 6 luglio 2016

Regeste

Pauschalspesen eines Firmendirektors eines bekannten Immobilien-Dienstleisters in Höhe von Fr. 36'000.-. Das Steueramt hat die Zahlungen zu Recht den steuerbaren Einkünften zugeschlagen. Dem Pflichtigen obliegt es, im entsprechenden Umfang den Nachweis beruflich bedingter Kosten zu erbringen. Der Pflichtige hat trotz mustergültiger Auflage und Mahnung nur drei Belege eingereicht, die über die effektiv von ihm aufgewendeten Spesen Auskunft geben könnten. Die ermessensweise Schätzung des unverbrauchten Anteils an den ausbezahlten Pauschalspesen-Beträgen ist damit zu Recht erfolgt. Weder im Einsprache- noch im Beschwerde- bzw. Rekursverfahren sind weitere Belege eingegangen. Die Ermessenseinschätzung bleibt damit bestehen. Sie hält der Willkürprüfung stand, denn zusammen mit den individuell mit der Arbeitgeberin abgerechneten Spesenzahlungen von rund Fr. 10'000.- erscheint der Umfang der gewährten Kosten (rund Fr. 14'000.-) als eher hoch. Abweisung.

Erwägungen

E. 2

a) Der Pflichtige räumt ein, dass ein genehmigtes Spesenreglement nicht vorliegt. 1
DB.2016.26 1 ST.2016.29

- 9 - Zur Ermittlung des steuerbaren Einkommens war somit in einem ersten Schritt der im Lohnausweis ausgewiesene Pauschalspesenersatz von total Fr. 36'000.- (= Fr. 6'000.- + Fr. 26'400.- + Fr. 3'600.-) vollumfänglich anzurechnen, wobei der Anteil, der dem Ersatz von Spesen diene, sofort wieder abzuziehen war. Das Vorgehen des Steueramts ist richtig. Da nur der Lohnausweis vorlag, war der Steuerkommissär nach dem Gesagten gehalten, mit Auflage vom 16. Juli 2015 zur Abklärung des Sachverhalts rund um die Pauschalspesen Auskünfte, Zusammenstellungen und Beweismittel einzuverlangen. Die Aufforderung des Steuerkommissärs war präzise formuliert. So wurde dem Pflichtigen aufgegeben, die geschäftlich gefahrenen Kilometer anhand des Bordbuchs oder evtl. anderen Belegen nachzuweisen. Der gesamte Spesenverbrauch (inkl. Autospesen) sollte anhand von chronologisch geordneter Belege dargelegt und bewiesen werden, inkl. entsprechende Begründungen. Um sicherzustellen, dass Ausgaben nicht zwei Mal geltend gemacht worden waren, verlangte der Steuerkommissär richtigerweise auch die Belege für die übrigen, von der Arbeitgeberin gemäss Lohnausweis effektiv abgerechneten Spesen im Umfang von Fr. 10'133.- (= Fr. 1'005.- Reisespesen und Fr. 9'128.- übrige Spesen). Die Auflage erweist sich als geeignet und erforderlich, um den im Dunkeln liegenden Sachverhalt zu erhellen. Der Auszug aus einem elektronischen Kalender, den der Pflichtige am 13. Oktober 2015 einreichte, erfüllte die strengen Anforderungen an ein Bordbuch in keiner Weise: So fehlten bei den einzelnen Fahrten jeweils der Abfahrtsort sowie Anfangs- und Endkilometerstand. Des weitern war das Dokument weder manipulationssicher

noch – soweit ersichtlich – zeitnah geführt worden. Weitere Angaben bzw. Nachweise für die dienstlichen Fahrten fehlten trotz ausdrücklicher Erwähnung der Möglichkeit, die "Nachweise" auf andere Art zu erbringen, ebenfalls. Zu den übrigen Spesen reichte der Pflichtige keinen einzigen Beleg ein. Eine substantiierte Sachdarstellung (Begründung) zu den einzelnen Auslagen war nicht ersichtlich. Die allgemeinen Ausführungen des Pflichtigen genügten selbstredend nicht. Der Steuerkommissär sah sich damit gezwungen, seine Auflage am 16. Oktober 2015 zu mahnen, wobei der Pflichtige es wiederum versäumte, ein vorschriftsgemäss geführtes Bordbuch sowie eine vollständige Liste der effektiv vergüteten bzw. durch die Pauschalzahlungen abgedeckten Spesenausgaben (inkl. Begründung und 1 DB.2016.26 1 ST.2016.29

- 10 - Belege) einzureichen. Ohne Bordbuch und konkrete Kilometerstände war es für die Behörde nach wie vor unmöglich, die vom Pflichtigen im Zusammenhang mit seinem privaten geleasten Fahrzeug angefallenen Kosten präzise auf die privaten und geschäftlichen Kilometer aufzuteilen. Die übrigen vier Belege betrafen die Mitgliedschaft in zwei Golfclubs und einem Golfverband und damit Lebenshaltungskosten (Hobby) und nicht Spesenausgaben. Die im Veranlagungs- bzw. Einschätzungsentscheid getroffene Veranlagung bzw. Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen bezüglich des nicht verbrauchten Pauschalspesenanteils in Höhe von Fr. 32'000.- ist daher zu Recht vorgenommen worden. b) aa) Gegen die Einschätzung kann der Steuerpflichtige laut Art. 132 DBG bzw. § 140 StG binnen 30 Tagen nach Zustellung beim kantonalen Steueramt schriftlich Einsprache erheben (Abs. 1). Richtet sich die Einsprache gegen eine Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen, kann der Steuerpflichtige sie nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (Art. 132 Abs. 3 Satz 1 DBG bzw. § 140 Abs. 2 Satz 1 StG). Zudem ist die Einsprache diesfalls zu begründen und hat sie allfällige Beweismittel zu nennen (Art. 132 Abs. 3 Satz 2 DBG bzw. § 140 Abs. 2 Satz 2 StG). Mit anderen Worten obliegt es dem Steuerpflichtigen, den Nachweis zu erbringen, dass die Ermessensveranlagung offensichtlich unrichtig ist. Art. 132 Abs. 3 DBG bzw. § 140 Abs. 2 StG enthalten eine Kognitionsbeschränkung der Prüfungsinstanzen, welche eine zu Recht getroffene Ermessens taxation nur aufheben können, wenn sie sich als offensichtlich falsch erweist. Den entsprechenden Nachweis kann der Steuerpflichtige auf zwei Arten erbringen (Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 48 N 46 ff. StHG; ders. in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2. A., 2008, Art. 132 N 39 ff. DBG, je auch zum Folgenden): Er kann den tatsächlichen Sachverhalt dartun und den entsprechenden Nachweis leisten mit der Folge, dass die Ermessensveranlagung durch eine ordentliche Veranlagung ersetzt wird und die Steuerfaktoren nach den für "gewöhnliche" Veranlagungen geltenden Regeln ermittelt werden. Dieser Nachweis muss allerdings umfassend sein, d.h. den gesamten von der Ermessensveranlagung betroffenen Teil umfassen. Blosser Teilnachweise genügen grundsätzlich nicht (Richner/Frei/Kauf- 1 DB.2016.26 1 ST.2016.29

- 11 - mann/Meuter, Art. 132 N 64 DBG und § 140 N 75 f. StG mit verschiedenen Hinweisen; Zweifel, Art. 48 N 49 StHG und Art. 132 N 42 ff. DBG, je auch zum Folgenden). Im Sinn einer strikten Umkehr der Beweislast hat der Steuerpflichtige die Richtigkeit der von ihm verfochtenen Einschätzung nach allen Seiten darzutun und zu beweisen. Teilnachweise sind nur ganz ausnahmsweise, nämlich dann zulässig, wenn ihre Nichtberücksichtigung willkürlich wäre oder das rechtliche Gehör verletzen würde. Die versäumten Mitwirkungshandlungen müssen vollständig und formell ordnungsgemäss

nachgeholt werden. Unter Umständen treffen den Steuerpflichtigen deshalb höhere Anforderungen hinsichtlich seiner Mitwirkungspflichten, als sie vor der Säumnis an ihn gestellt wurden. Ist dieser Nachweis nicht möglich oder misslingt er, kann der Steuerpflichtige darlegen und nachweisen, dass die angefochtene Veranlagung offensichtlich unrichtig ist. Als offensichtlich unrichtig (namentlich zu hoch) erweist sich eine Schätzung dann, wenn sie sachlich nicht begründbar (z.B. erkennbar pönal oder fiskalisch begründet) ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder sonst wie mit den konkreten aktenkundigen Verhältnissen aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbar ist (Zweifel, Art. 48 N 59 StHG und Art. 132 N 52 DBG, je mit Hinweisen). Ist dieser Nachweis geleistet, bleibt es zwar bei einer Ermessensveranlagung, doch wird die angefochtene durch eine neue (tiefere) Schätzung der Rechtsmittelinstanz ersetzt. All das hat binnen der Einsprachefrist zu geschehen; d.h. der entsprechende Nachweis ist innerhalb dieser Frist anzutreten (Zweifel, Art. 48 N 48 StHG und Art. 132 N 41 DBG). Indes ist der Unrichtigkeitsnachweis auch noch vor Steuerrekursgericht zulässig (Zweifel, Art. 48 N 61 f. StHG und Art. 54 N 54, 55 DBG), wobei er wiederum innert Beschwerde-/Rekursfrist anzutreten ist. bb) Weder mit der Einsprache noch mit Rekurs bzw. Beschwerde hat der Pflichtige weitere Belege eingereicht, die über die einzelnen Spesen-Ausgaben Auskunft geben könnten. Die neu dazu gekommene Bestätigung der Arbeitgeberin über die Auszahlung von Spesen ist allgemein gehalten und bestätigt lediglich die bereits im Lohnausweis dokumentierte Tatsache, dass unter dem Titel "Pauschalspesen" Zahlungen an den Pflichtigen erfolgten, um von ihm persönlich getragene "Spesen" abzugelten. Von einer vollständigen Nachholung der Mitwirkungspflichten kann damit keine 1 DB.2016.26 1 ST.2016.29

- 12 - Rede sein. Die Ermessensschätzung bzw. -veranlagung bleibt damit als solche bestehen und ist in einem letzten Schritt auf Willkür hin zu prüfen. cc) Über das Ausmass der dienstlichen Ausgaben des Pflichtigen kann aufgrund seiner konstanten Weigerung, seinen Mitwirkungspflichten nachzukommen, nur spekuliert werden. Eine Überprüfung der Schätzung des kantonalen Steueramts ist deshalb mit erheblichen Unsicherheiten verbunden. Zusammen mit den effektiv vergüteten Spesen, die dem Pflichtigen trotz fehlenden Nachweises des Spesenverbrauchs in vollem Umfang von über Fr. 10'000.- zugestanden wurden, kommt er mit dem geschätzten Pauschalspesenverbrauch von Fr. 4'000.- immerhin auf ein Spesenvolumen von über Fr. 14'000.-, d.h. über Fr. 60.- pro Arbeitstag, was im Vergleich zu einem Brutto-Jahressalär von rund Fr. 275'000.- als durchaus angemessen und für einen Firmendirektor einer kleineren Gruppengesellschaft bzw. stellvertretender Geschäftsführer der C Gruppe mit insgesamt 160 Mitarbeitern jedenfalls nicht als kleinlich oder etwa willkürlich niedrig erscheint. Dies gilt umso mehr, als seine (lediglich behauptete) Reisetätigkeit mit dem privaten Motorfahrzeug mit knapp 7'000 Kilometern pro Jahr nicht als besonders intensiv zu bezeichnen ist. Bei einer Kilometerpauschale von Fr. 0.70 ergäben sich zwar Kosten von rund Fr. 4'900.-, die über dem geschätzten Betrag von Fr. 4'000.- liegen: Die einzelnen Fahrten sind indessen wie dargelegt aufgrund des fehlenden Bordbuchs nicht nachgewiesen. Auch ist aufgrund der dürftigen Aktenlage nicht auszuschliessen, dass die Reisetätigkeit bereits im Rahmen der effektiven Spesenabrechnung durch die Arbeitgeberin direkt entgolten wurde. Das gleiche gilt auch für die übrigen Bereiche, für welche angeblich Spesen angefallen sind. Dass der Pflichtige etwa beruflich bedingte Telefonkosten berappen musste, und diese nicht bereits im Rahmen der effektiven Spesen erstattet wurden, blieb ebenso unbelegt. Kosten im Zusammenhang mit Repräsentationsverpflichtungen, Kundenbesprechungen und

Networking, wie sie der Pflichtige in lediglich pauschaler Weise erwähnt, stellen wie bereits dargelegt Lebenshaltungskosten dar und sind damit von vornherein nicht dienstlich bedingt. Auch hilft dem Pflichtigen die blosser Erwähnung von anderen Unternehmen nicht weiter, die der Steuerbehörde ein Spesenreglement zur Bewilligung eingereicht haben, denn er erklärt nicht, um welche Unternehmen es sich handelt, und inwiefern deren Arbeitnehmer in den Genuss der von ihm behaupteten überaus grosszügigen 1 DB.2016.26 1 ST.2016.29

- 13 - Regelungen gekommen sein sollen. Entgegen der Meinung des Pflichtigen ist davon auszugehen, dass die Genehmigung von Pauschalspesen-Reglementen aus Rechtsgleichheitsgründen nur mit Zurückhaltung erfolgt. Jedenfalls gibt es im vorliegenden Verfahren keine Anhaltspunkte dafür, dass es sich anders verhalten würde. Als stellvertretender Geschäftsführer hätte er des weitern genügend Gelegenheit gehabt, sich darum zu bemühen, dass seine Arbeitgeberin der Steuerbehörde ein entsprechendes genehmigungsfähiges Spesenreglement vorlege. Weitere Untersuchungen sind dem Steuerrekursgericht wie erwähnt verwehrt, weshalb es bei der Schätzung des Zuflusses durch ungerechtfertigte Spesenentschädigungen nach pflichtgemäsem Ermessen auf Fr. 32'000.- sein Bewenden haben muss. Beschwerde und Rekurs sind demnach abzuweisen.

E. 3

a) Der Vollständigkeit halber ist schliesslich zu prüfen, ob die geltend gemachten Kosten allenfalls über den zugestandenen Umfang von Fr. 4'000.- hinaus als Berufskosten (und damit abzugsfähige Gewinnungskosten) zu qualifizieren wären. Nach Art. 25 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 25 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) werden zur Ermittlung des Reineinkommens von den gesamten steuerbaren Einkünften die zur Erzielung notwendigen Aufwendungen abgezogen. Abzugsfähig im Bereich der unselbstständigen Erwerbstätigkeit sind (neben den Auslagen für den Arbeitsweg, den Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung und den mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten) die "übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten" (Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG bzw. § 26 Abs. 1 lit. c StG). Notwendig bzw. erforderlich sind Kosten, die ihren Grund in der beruflichen Tätigkeit haben, unbekümmert darum, ob sie objektiv unvermeidbar gewesen sind. Verlangt wird dabei ein qualifizierter enger, d.h. rechtlich erheblicher (wesentlicher) Zusammenhang zwischen Art, Grund und Zweck der Ausgabe einerseits und der Natur der beruflichen Tätigkeit andererseits. [...] Die Ausgaben müssen wesentlich durch ein beruflich begründetes oder Erwerbszwecken dienendes Handeln verursacht oder bewirkt werden. Wie die Spesen sind auch die Berufskosten von den Lebenshaltungskosten abzugrenzen (vgl. oben unter E. 1/b/bb). 1 DB.2016.26 1 ST.2016.29

- 14 - Berufskosten stellen wie gesehen Ausgaben dar, die im Wesentlichen vor oder nach der Arbeitszeit anfallen. Entgegen der Meinung des Bundesgerichts können Spesen und Berufskosten nicht in einen Topf geworfen werden (vgl. BGr, 23. September 2008, 2C_326/2008 und die Kritik durch Madeleine Simonek, Die steuerrechtliche Rechtsprechung im Jahre 2008, ASA 79, 137 ff.). Zwar ist es offensichtlich, dass unter den Begriff der "übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten" auch die während der Arbeitszeit angefallenen Spesen zu verstehen wären, doch bilden diese wie weiter oben eingehend dargelegt – mangels eines Zuflusses – gar nie Teil der steuerbaren Einkünfte bzw. schmälern diese von vornherein in direkt kausaler Weise. Sie können deshalb keine Gewinnungskosten darstellen. b) Die vom Pflichtigen behaupteten Fahrkosten betreffen lediglich die dienstliche Tätigkeit und stellen keine Berufskosten dar. Die Vereinsbeiträge

für die drei Golf- clubs bzw. den Golfverband sind wie erwähnt als Lebenshaltungskosten einzustufen, von denen auch die Berufskosten abzugrenzen sind. Konkrete Anhaltspunkte für Auslagen, welche in weiterem Sinn als beruflich anzusehen wären, fehlen vollständig, weshalb es bei der Pauschale von drei Prozent des Nettolohns (max. Fr. 4'000.-), die dem Pflichtigen gewährt wurde, bleiben muss (vgl. die Verfügung der Finanzdirektion über die Pauschalierung von Berufsauslagen Unselbständigerwerbender bei der Steuerereinschätzung ab 2009 vom 27. Oktober 2008, ZStB Nr. 17/2003 Ziff. I.3).

E. 4

Diese Erwägungen führen zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG).

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