

3-BB.2019.21

P 119

Urteil vom 12. August 2021

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Mazzocco Richter Schatzmann Gerichtsschreiberin Bernhard
-----------	--

Beschwerde- führer 1	A. _____
-------------------------	-----------------

Beschwerde- führerin 2	B. _____
---------------------------	-----------------

beide vertreten durch Revisag GmbH, Brüelstrasse 6A, 5312 Döttingen

Gegenstand	Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion Rechtsdienst, Nachsteuern und Bussen, vom 3. September 2019 betreffend Direkte Bundessteuern 2008 bis 2013; Nachsteuern
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

1.1.

Gestützt auf eine Meldung des Gemeindesteueramtes Q., wonach A. und B. zu hohe Abzüge für Fahrtkosten sowie Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung in den Steuererklärungen 2008 bis 2013 geltend gemacht hätten, eröffnete das Steueramt des Kantons Aargau, Sektion Nachsteuern und Bussen (nachfolgend: KStA), mit Schreiben vom 5. April 2018 ein Nachsteuerverfahren betreffend direkte Bundessteuern 2008 bis 2013. A. und B. wurde bis zum 23. April 2018 die Möglichkeit gegeben, eine Stellungnahme sowie Unterlagen einzureichen.

1.2.

Innert Frist liessen A. und B. eine Stellungnahme einreichen.

2.

Mit Verfügung vom 23. Mai 2018 setzte das KStA die Nachsteuern betreffend direkte Bundessteuern 2008 bis 2013 von A. und B. auf CHF 2'592.85 (inklusive Verzugszinsen) fest.

3.

Gegen die Nachsteuerverfügung vom 23. Mai 2018 liessen A. und B. mit Schreiben vom 20. Juni 2018 Einsprache erheben. Sie liessen die folgende Rechtsbegehren stellen:

"Antrag 1:

Der Verpflegungsabzug ist für die Jahre 2010 bis 2013 (wie in den Jahren 2008 und 2009) vollumfänglich zu gewähren.

(...)

Antrag 2:

Die Fahrtkosten in den Jahren 2008 und 2009 sind gemäss eingereichten Steuererklärungen anzuerkennen."

4.

Mit Entscheid vom 3. September 2019 wies das KStA die Einsprache ab.

5.

Den Einspracheentscheid vom 3. September 2019 (Zustellung am 4. September 2019) liessen A. und B. mit Beschwerde vom 1. Oktober 2019 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern (im Folgenden: Spezialverwaltungsgericht), weiterziehen mit dem Antrag,

"aufgrund des 100%-igen Arbeitspensums von Herrn A. den Verpflegungskostenabzug für die Jahre 2010 bis 2013 vollumfänglich zu gewähren."

Auf die Begründung wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

6.

Das KStA beantragt die Abweisung der Beschwerde.

7.

A. und B. haben eine Replik erstatten lassen.

8.

Am 22. Juli 2021 führte das Spezialverwaltungsgericht eine Parteiverhandlung mit Zeugenbefragung durch (Protokoll der Verhandlung vom 22. Juli 2021 [nachfolgend: Protokoll]).

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Die vorliegende Beschwerde betrifft Nachsteuern zur direkten Bundessteuer 2008 bis 2013. Massgebend für die Beurteilung ist das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG).

2.

Vorliegend wurden den Beschwerdeführern Nachsteuern für geltend gemachte zu hohe Fahrtkosten sowie Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung auferlegt. Die Beschwerdeführer anerkennen die Aufrechnung der Fahrtkosten. Ausführungen zu den Fahrtkosten erübrigen sich somit. Strittig und Gegenstand der nachfolgenden Prüfung ist somit ausschliesslich die teilweise Aufrechnung der Verpflegungskosten der Jahre 2010 bis 2013.

3.

3.1.

Das KStA führte in der Nachsteuerverfügung, im Einspracheentscheid und in der Vernehmlassung aus, für die Jahre 2010 und 2011 seien total 88 Arbeitstage pro Jahr und für die Jahre 2012 und 2013 total 70 Arbeitstage bei der Bemessung des Abzuges für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung berücksichtigt worden. Der Beschwerdeführer mache zwar geltend, das Arbeitspensum von 60 % ab dem Jahr 2010 auf 100 % erhöht zu haben. Die Entschädigung der E. AG sei aber ab dem Jahr 2010 von bisher CHF 30'000.00 auf brutto CHF 16'250.00 reduziert worden. Diese massive Lohnreduktion widerspreche einer Pensumserhöhung um 40 %. Es sei davon auszugehen, dass es sich bei der Bestätigung des Arbeitspensums der E. AG um eine Gefälligkeit gegenüber dem Präsidenten des Verwaltungsrates handle.

Zudem habe der Beschwerdeführer im fraglichen Zeitraum zwei umfangreiche Bücher geschrieben, denen erhebliche Recherchen zugrunde lägen. Auch wenn der Beschwerdeführer täglich im Büro der E. AG anwesend gewesen sei, dort aber u.a. auch Zeit aufgewendet habe, um an seinen Büchern zu arbeiten, rechtfertige sich eine Reduktion der Verpflegungskosten, da nicht belegt werden könne, dass der Hauptteil jeden Arbeitstages für die E. AG verwendet worden sei.

Die Beschwerdeführerin, die ebenfalls Verwaltungsratsmitglied der E. AG sei, habe ab dem Jahr 2010 neu ebenfalls einen Lohn von brutto CHF 16'250.00 bezogen. Aufgrund der geltend gemachten Berufsauslagen habe die Beschwerdeführerin ab 2010 jährlich 88 Arbeitstage (entsprechend 40 Stellenprozenten) gearbeitet. Aufgrund der von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Berufsauslagen und da das Entgelt

nicht als Verwaltungsratshonorar ausbezahlt worden sei, stehe dem Arbeitsentgelt auch eine effektive Arbeitsleistung gegenüber. In den Vorjahren habe die Beschwerdeführerin weder Lohn noch andere Entschädigungen der E. AG bezogen.

Der Beschwerdeführer mache geltend, die Reduktion seines Lohnes sei in der Absicht begründet, die Unternehmung zu stärken. Da die Beschwerdeführerin ab 2010 ebenfalls CHF 16'250.00 von der E. AG vergütet worden seien, habe dies jedoch zu einer gemeinsamen Entschädigung an die Beschwerdeführer von total CHF 32'500.00, also CHF 2'500.00 mehr als im Jahr 2009 geführt.

Im Sinne einer Gesamtbetrachtung und unter Berücksichtigung des Alters der Beschwerdeführer sei es für die unterzeichnete Amtsstelle naheliegend, dass sich das Ehepaar die anfallende Arbeit ab 2010 geteilt habe und der Beschwerdeführer nebst seinen übrigen Tätigkeiten kein volles Arbeitspensum für die E. AG habe ausführen können. Im Nachsteuerverfahren habe die Anzahl Arbeitstage aufgrund der Gesamtsicht nach Ermessen festgelegt werden müssen. Mit 88 Arbeitstagen sei ein Pensum von 40 % berücksichtigt worden. Dies ergebe zusammen mit der Beschwerdeführerin ein Pensum von 80 %, was einer Erhöhung um 20 % gegenüber 2009 entspreche.

Das KStA stellte an der Verhandlung vom 22. Juli 2021 fest, dass bei der Befragung von Parteien und Zeugen schlüssig dargelegt worden sei, dass der Beschwerdeführer jeden Tag im Geschäft anwesend gewesen sei und auswärts gegessen habe. Das KStA überlasse den Entscheid über die geltend gemachten Verpflegungskosten dem Spezialverwaltungsgericht. In Bezug auf die Verfahrenskosten beantragte das KStA, dass diese von den Beschwerdeführern zu tragen seien, da das Verfahren aufgrund der anfangs verlangten Fahrtkosten unnötig veranlasst worden sei.

3.2.

Die Beschwerdeführer liessen in ihrer Einsprache, in der Beschwerde und in der Replik entgegen, es werde aufgrund der selbstgefahrenen Kilometer fälschlicherweise auf die Arbeitstage des Beschwerdeführers zurückgerechnet. Der Beschwerdeführer habe nach seinem Rücktritt aus dem Gemeinderat im Jahr 2009 sein Arbeitspensum bei der E. AG auf 100 % erhöht. Dies sei in der Absicht geschehen, seinem Sohn einst eine gesunde Unternehmung zu übergeben. Wie den Steuerakten der E. AG entnommen werden könne, sei diese einst ein Sanierungsfall gewesen, bei welcher nur durch Forderungsverzichte seitens Dritter der Konkurs habe verhindert werden können. Es sei die Absicht des Beschwerdeführers gewesen, die E. AG durch den gesteigerten Arbeitseinsatz zu stärken und diesen nicht im gleichen Umfang durch höhere Lohnbezüge zu belasten. Das Arbeitspensum des Beschwerdeführers sei bereits von der E. AG schriftlich

bestätigt worden. Die Behauptung, es handle sich dabei um eine Gefälligkeit, sei als inhaltlich falsch zurückzuweisen. Dies könnten Zeugen bestätigen. Es gebe keinen kausalen Zusammenhang zwischen der Anzahl Arbeitstage des Beschwerdeführers und dem bezogenen Lohn. Die Tatsache, dass der Lohnbezug des Beschwerdeführers sogar reduziert worden sei, gründe auch in der Tatsache, dass durch die Renten aus AHV und BVG zusätzliches privates Einkommen erzielt worden sei. Ebenso sei der Umstand, dass in manchen KMU-Unternehmen der Senior-Chef nach seiner altersmässigen Pensionierung zu einem Lohn weiterarbeite, welcher unter dem Marktlohn liege, wohl unbestritten. Ein reduzierter Lohn dürfe keine Begründung für reduzierte Verpflegungskosten sein.

Das KStA verkenne, dass einige Mitmenschen mehr zu leisten vermögen als andere. Zudem könne zwischen dem Arbeitspensum der Beschwerdeführerin und demjenigen des Beschwerdeführers kein Kausalzusammenhang konstruiert werden.

Die Beschwerdeführer hielten anlässlich der Verhandlung vom 22. Juli 2021 an ihren Ausführungen und den gestellten Anträgen fest.

3.3.

Somit sind – wie bereits festgestellt – lediglich die Verpflegungskosten strittig. Dabei ist anerkannt, dass vorliegend ein Abzug für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung zulässig ist. Nicht mehr Gegenstand des Verfahrens sind die Jahre 2008 und 2009, da dort der volle Verpflegungskostenabzug von CHF 3'200.00 akzeptiert wurde. Die Beschwerdeführer machen auch in den Steuerjahren 2010 bis 2013 jeweils Verpflegungskosten von CHF 3'200.00 für 220 Arbeitstage geltend. Das KStA akzeptierte jährlich nur CHF 1'320.00, was dem Abzug für 88 Arbeitstage (40 % Pensum) entspricht. Nachfolgend ist somit das zulässige Mass der Abzüge für die Verpflegungskosten zu prüfen.

4.

4.1.

Ergibt sich auf Grund von Tatsachen oder Beweismittel, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (Art. 151 Abs. 1 DBG).

4.2.

Geprüft wird zuerst, ob eine neue Tatsache oder ein neues Beweismittel vorliegt. Neu sind Tatsachen, wenn sie im ordentlichen Veranlagungsverfahren nicht aktenkundig waren und somit erst nach rechtskräftiger Veranlagung zum Vorschein gekommen sind. Massgebend für die Neuheit von Tatsachen ist der Aktenstand im Zeitpunkt der Veranlagung. Was damals

nicht in den Akten ersichtlich war, gilt als neu. Die Neuheit ist auch dann zu bejahen, wenn die Steuerbehörde die fraglichen Sachkenntnisse bei besserer Untersuchung schon im früheren Verfahren hätte erlangen können. Sie darf sich auf die Richtigkeit der Steuererklärung verlassen. An die Abklärungspflicht der Steuerbehörde können keine überspannten Anforderungen gestellt werden (vgl. StE 2008 B 97.41 Nr. 22; BStPra 2008 S. 17; BStPra 2007 S. 590).

Ohne besonderen Anlass sind die Steuerbehörden nicht verpflichtet, weitergehende Untersuchungen durchzuführen. Eine solche Pflicht besteht nur, wenn klar ersichtliche bzw. offensichtliche Fehler in einer Steuererklärung vorhanden sind. Das Vorliegen von bloss erkennbaren Mängeln ist nicht ausreichend, um Tatsachen zur Zeit der Veranlagung als bereits bekannt zu qualifizieren bzw. der Steuerbehörde ein entsprechendes Wissen anzurechnen (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 17. Juni 2004 [2A.286/2004] = ASA 75 S. 25). Die Steuerbehörde ist nicht verpflichtet, im Steuerdossier nach ergänzenden Unterlagen zu suchen. Ohne entsprechende Hinweise müssen sie nicht sämtliche Vorakten nach Angaben durchforsten, ob auf immer noch fliessendes Einkommen zu schliessen ist (RGE vom 18. Oktober 1995 [K 3247/P 231]). Zum "Aktenstand" gehören nur Tatsachen, die sich aus den Akten der aktuellen Steuerperiode ergeben (Urteil des Bundesgerichts vom 3. Februar 2016 [2C_230/2015, 2C_231/2015]; Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Basel 2015, Art. 151 DBG N 22, mit Hinweisen auf weitere Urteile des Bundesgerichts). Ein Verschulden des Steuerpflichtigen ist nicht erforderlich (Urteil des Bundesgerichts vom 25. April 2003 [2A.182/2002] = ASA 73 S. 482).

5.

5.1.

Art. 26 DBG regelt die abziehbaren Berufskosten bei unselbständiger Erwerbstätigkeit. Als von den steuerbaren Einkünften in Abzug zu bringende Berufskosten gelten unter anderem die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit (Art. 26 Abs. 1 lit. b DBG in Verbindung mit Art. 6 der Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 [BkV; Anhang vom 21. Juli 2008]).

5.2.

5.2.1.

Nach der im Steuerrecht allgemein gültigen Regel trägt die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende Tatsachen, während der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt, wobei er diese Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen hat (BGE 140 II 248, Erw. 3.5 mit Hinweisen; Bundesgerichtsurteil vom 29. September 2016 [2C_162/2016 und 2C_163/

16], Erw. 2.3., mit Hinweisen). Die entscheidende Behörde würdigt dabei nach ihrer eigenen, freien Überzeugung, ob ein Beweismittel glaubwürdig ist. Auch wenn im Steuerrecht an sich das Beweismass der vollen Überzeugung ("Regelbeweismass") herrscht, bedarf es keiner absoluten Gewissheit. Es genügt, dass die Veranlagungsbehörde nach erfolgter Beweiswürdigung und aufgrund objektiver Gesichtspunkte mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vom Vorliegen der rechtserheblichen Tatsache überzeugt ist. Die Auffassung kann auf Indizien beruhen und bedingt keinen direkten Beweis (Bundesgerichtsurteil vom 12. Mai 2020 [2C_926/2019], Erw. 2.3).

5.2.2.

Die geltend gemachten Verpflegungskosten entsprechen dem vollen jährlichen Abzug von CHF 3'200.00 für eine 100 %-ige Erwerbstätigkeit oder 220 Arbeitstage (Art. 3 BkV in Verbindung mit Art. 6 BkV und Anhang zur BkV). Das KStA rechnete dagegen mit einem Pensum des Beschwerdeführers von 40 % bzw. 88 Arbeitstagen pro Jahr.

5.2.3.

Die Beschwerdeführer trifft die Beweispflicht für die geltend gemachten Verpflegungskosten.

5.3.

Anlässlich der Verhandlung vom 22. Juli 2021 sagten die von den Beschwerdeführern aufgerufenen Zeugen (F. und G.) unabhängig voneinander und übereinstimmend aus, dass der Beschwerdeführer täglich in den Räumen der E. AG in T. gearbeitet und jeweils sein Mittagessen auswärts zu sich genommen habe. Die Aussagen der Beschwerdeführer wurden damit von den Zeugen bestätigt.

5.4.

Aufgrund der schlüssigen, unabhängig voneinander erfolgten Aussagen kann festgestellt werden, dass die Deklaration des vollen Verpflegungskostenabzugs von CHF 3'200.00 des Beschwerdeführers zu Recht erfolgt ist. Auch das KStA äusserte sich am Schluss der Verhandlung nicht mehr explizit gegen den geltend gemachten Abzug. In Bezug auf die Verpflegungskosten liegt damit in den Jahren 2010 bis 2013 kein Nachsteuertatbestand vor.

5.5.

Aufgrund der gerechtfertigten Verpflegungskosten von CHF 3'200.00 sind somit lediglich die (anerkannten) – gegenüber den Veranlagungen tieferen – Fahrtkosten beim steuerbaren Einkommen im Nachsteuerverfahren 2008 bis 2013 zu berücksichtigen. Dies ergibt neu folgende korrigierte steuerbare Einkommen:

Nachsteuerperioden	2008	2009	2010	2011	2012	2013
Geltend gemachte Fahrtkosten	7'378	7'946	12'460	12'460	12'460	12'460
./. tatsächliche Fahrtkosten	- 4'919	- 5'298	- 5'298	- 5'298	- 4'214	- 4'214
Zu viel geltend gemachte Fahrtkosten	2'459	2'648	7'162	7'162	8'246	8'240
Veranlagtes Einkommen	135'623	147'049	73'547	76'258	75'064	74'544
Korrigiertes steuerbares Einkommen	138'082	149'697	80'709	83'420	83'310	82'784

5.6.

Die Nachsteuern der direkten Bundessteuern 2008 und 2009 bleiben gegenüber der Berechnung des KStA in der Nachsteuerverfügung vom 23. Mai 2018 unverändert (da das KStA in diesen Jahren die Verpflegungskosten unverändert übernommen hat). Die Nachsteuern für die direkten Bundessteuern 2010 bis 2013 betragen neu ohne Verzugszinsen:

Nachsteuerperioden	2010	2011	2012	2013
Nachsteuern	288.00	288.00	329.00	320.00

5.7.

Mit Nachsteuerverfügung vom 23. Mai 2018 und Einspracheentscheid vom 3. September 2019 wurden die Beschwerdeführer verhalten, Nachsteuern von CHF 2'162.00 (exkl. Verzugszinsen) zu bezahlen. Die Beschwerdeführer beantragten mit Beschwerde vom 1. Oktober 2019 den Verpflegungskostenabzug für die Jahre 2010 bis 2013 vollumfänglich zu gewähren. Diesem Antrag ist zu entsprechen. In vollumfänglicher Gutheissung der Beschwerde werden die Nachsteuern der direkten Bundessteuern 2008 bis 2013 neu auf insgesamt CHF 1'866.00 zuzüglich Verzugszinsen festgesetzt.

5.8.

Auf der Nachsteuer von CHF 1'866.00 sind Verzugszinsen geschuldet. Das KStA wird angewiesen, diese neu zu berechnen und in Rechnung zu stellen.

6.

6.1.

Gemessen an ihren Anträgen im Beschwerdeverfahren obsiegen die Beschwerdeführer vollumfänglich. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten auf die Staatskasse zu nehmen (Art. 144 Abs. 1 DBG).

6.2.

6.2.1.

Ausserdem ist den Beschwerdeführern für die Vertretung im Verfahren vor dem Spezialverwaltungsgericht eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 VwVG). Auch bei der Vertretung durch Treuhänder und Steuerberater stellt der Anwaltstarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (AGVE 1981 S. 281 ff.; SGE vom 21. Juli 2016 [3-RV.2015.160]).

6.2.2.

Vorliegend beträgt der Streitwert rund CHF 700.00. Der Fall hat einen höchstens mittleren Schwierigkeitsgrad und eine mittlere Bedeutung. Zudem ist von einem – aufgrund des Parallelverfahrens 3-RV.2019.173 – maximal mittleren erforderlichen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in analoger Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 600.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

1.1.

In Gutheissung der Beschwerde werden die Nachsteuern für die direkten Bundessteuern 2008 bis 2013 auf CHF 1'866.00 exklusiv Verzugszinsen festgesetzt.

1.2.

Das Kantonale Steueramt wird angewiesen, die Verzugszinsen neu zu berechnen.

2.

Die Kosten des Verfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 600.00 (inkl. 7.7 % MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Beschwerdeführer (2)

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt Q.

die Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung direkte Bundessteuer

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG]).

Aarau, 12. August 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard