

7.

Zusammenfassend ist die vom KStA JP vorgenommene Aufrechnung mangels Nachweises eines Verlustrisikos auf Debitoren zu bestätigen. Dementsprechend ist der Rekurs abzuweisen.

63 Steuerbare Einkünfte; Naturalbezüge (§ 26 Abs. 1 StG). Berufskosten; Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung (§ 35 Abs. 1 lit. b StG).

Wird im Gastgewerbe (Serviceangestellte) ein Teil des Bruttolohnes in Form einer Naturalleistung (Verpflegung im Betrieb) ausgerichtet und gleichzeitig ein monatlicher Lohnabzug in gleicher Höhe vorgenommen, liegt keine Gratisverpflegung vor und die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung sind zu berücksichtigen.

Aus dem Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 24. März 2016 in Sachen T.L. (3-RV.2015.141).

Aus den Erwägungen

4.

4.1.

4.1.1.

Gemäss § 26 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile steuerbar. Als Einkommen gelten auch Naturalbezüge jeder Art, insbesondere freie Verpflegung und Unterkunft (§ 25 Abs. 2 StG). Steuerbar sind somit sowohl sämtliche Leistungen in bar oder durch Verrechnung als auch geldwerte Vorteile in natura, welche ihren Grund im Arbeitsverhältnis haben (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 26 StG N 28, 49).

Als Gehaltsnebenleistungen gelten alle Leistungen des Arbeitgebers, die nicht in Geldform ausgerichtet werden. Die Naturalbezüge der unselbständig Erwerbenden werden zum Marktwert bewertet. In der Ziffer 2.1 des Lohnausweises ist der Wert anzugeben, der dem Arbeitnehmer dadurch zufließt, dass er gratis Verpflegung und Unterkunft vom Arbeitgeber erhält. Das Feld ist nicht auszufüllen, wenn dem Arbeitnehmer für die gewährte Verpflegung und Unterkunft ein Abzug vom Lohn gemacht wird, der mindestens den von der EStV gemachten Ansätzen (Erw. 4.1.2.) entspricht (§ 6 StGV; vgl. VGE vom 23. August 2007 in Sachen A. + F.D. [WBE.2007.138]; "Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung" der Schweizerischen Steuerkonferenz [SSK] und der EStV vom 20. Januar 2010 [gültig bis 31. Dezember 2015], Rz. 19 f.; VGE vom 8. Dezember 2008 in Sachen T. + O.H. [WBE.2008.114]).

4.1.2.

Die EStV regelt die Bewertung von Naturalbezügen im Bereich der direkten Bundessteuer mit Merkblättern. Diese werden auch bei den kantonalen Steuern verwendet, was angesichts der inhaltlich übereinstimmenden Rechtsgrundlage überzeugt (VGE vom 23. August 2007 in Sachen A. + F.D. [WBE.2007.138]). Die Merkblätter stellen Verwaltungsanweisungen im Hinblick auf eine möglichst einheitliche und rechtsgleiche Verwaltungspraxis dar, denen aber nicht Rechtsetzungscharakter zukommt (StE 2012 B 12 Nr. 1; Bundesgerichtsurteil vom 18. Mai 2004 [2P.105/2004]).

Das Merkblatt N2/2007 (Naturalbezüge von Arbeitnehmenden) der EStV regelt die Bewertung von Verpflegung und Unterkunft von Unselbständigerwerbenden. Der übliche Ansatz bei Erwachsenen beträgt für das Mittagessen jährlich CHF 3'600.00.

4.2.

4.2.1.

Als von den steuerbaren Einkünften in Abzug zu bringende Berufskosten gelten unter anderem "die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit" (§ 35 Abs. 1 lit. b StG).

4.2.2.

Die Steuerpflichtigen müssen den Nachweis, dass sie sich tatsächlich auswärts verpflegt haben, nicht erbringen. Indes setzt der Abzug voraus, dass eine Hauptmahlzeit wegen zu grosser Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsstätte oder wegen kurzer Essenspause oder Schichtarbeit nicht zu Hause eingenommen werden kann. Mit hin müssen die Aufwendungen mit der Einkommenserzielung in unvermeidbarer Weise verbunden sein (§ 12 StGV in Verbindung mit Art. 6 der Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbstständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 [BkV; Anhang vom 21. Juli 2008]; StE 2003 B 22.3 Nr. 76; AGVE 2014 S. 357, mit Hinweis auf VGE vom 16. Juni 2010 in Sachen R.G. [WBE.2009.382] = AGVE 2010 S. 118).

4.2.3.

Für das Steuerjahr 2014 betrug der halbe Abzug für auswärtige Verpflegung CHF 7.50 pro Hauptmahlzeit bzw. Tag und CHF 1'600.00 im Jahr (Art. 3 BkV in Verbindung mit Art. 6 BkV und Anhang zur BkV).

4.3.

Als Serviceangestellte in einem Restaurant musste die Rekurrentin ihre Mittagspause grundsätzlich mit Arbeiten verbringen und konnte (erst) dann essen, wenn es der Arbeitsanfall bzw. die Gästebetreuung zuliess. Es ist denn auch unbestritten, dass sie sich nicht zu Hause verpflegen konnte. Zu prüfen ist, ob sie Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung geltend machen kann (Ansicht der Rekurrentin) oder ob ihr die Arbeitgeberin die Verpflegung gratis zur Verfügung gestellt hat (Ansicht der Vorinstanz).

5.

5.1.

Im Arbeitsvertrag zwischen der Rekurrentin und der X. GmbH (...) wird der Bruttolohn ("Festlohn") mit CHF 3'383.00 pro Monat angegeben (was dem Mindestlohn im Gastgewerbe für Mitarbeitende ohne Berufslehre bis 31. Dezember 2011 entspricht [Art. 10 Abs. 3 Landes-Gesamtarbeitsvertrages des Gastgewerbes]). Als monatlicher Abzug ist unter anderem ein Betrag von CHF 300.00 für Unterkunft/Verpflegung aufgeführt.

5.2.

5.2.1.

Der Lohnausweis 2014 der Rekurrentin (...) weist neben dem Bruttolohn von CHF 37'284.00 (Ziff. 1; entspricht 12 x CHF 3'107.00) Gehaltsnebenleistungen "Verpflegung, Unterkunft" von CHF 3'600.00 aus (Ziff. 2.1; entspricht 12 x CHF 300.00). Die deklarierten Naturaleinkünfte entsprechen dem Merkblatt N2/2007 der EStV (CHF 3'600.00 pro Jahr für das Mittagessen; Erw. 4.1.2.).

5.2.2.

Die eingereichte Lohnabrechnung vom August 2014 zeigt, dass der Rekurrentin neben dem "Monatslohn" von brutto CHF 3'107.00 eine "Gratisverpflegung" von brutto CHF 300.00 ausgerichtet wurde, was einen Bruttolohn von total CHF 3'407.00 ergibt. Neben den üblichen Sozialversicherungsbeiträgen wurde ein "Ausgleich Naturallohn" von CHF 300.00 in Abzug gebracht.

5.3.

5.3.1.

Der Rekurrentin wurde ein Teil des Bruttolohnes in Form einer Naturalleistung (Verpflegung im Betrieb) ausgerichtet. Ob dies gemäss dem GAV zulässig war, kann an dieser Stelle offen bleiben. Der Lohn gemäss Lohnausweis (Ziff. 1.) von CHF 37'284.00 plus die deklarierte Gehaltsnebenleistungen (Ziff. 2.1) von CHF 3'600.00 ergeben einen jährlichen Bruttolohn von 40'884.00, was dem Mindestlohn im Gastgewerbe für Mitarbeitende ohne Berufslehre von CHF 3'407.00 pro Monat entspricht (Jahreslohn / 12; Art. 10 Abs. 1 des Landes-Gesamtarbeitsvertrages des Gastgewerbes; Bundesratsbeschlusses über die Allgemeinverbindlicherklärung des Landes-Gesamtarbeitsvertrages des Gastgewerbes vom 26. November 2013, in Kraft seit 1. Januar 2014). Der 13. Monatslohn ist vorliegend als Gratifikation ausgewiesen, was angesichts des vertraglichen Anspruchs der Rekurrentin nicht korrekt ist (Art. 12 des Landes-Gesamtarbeitsvertrages des Gastgewerbes), bei der vorliegenden Berechnung jedoch keine Folgen zeitigt.

Der Lohnabrechnung vom August 2014 ist zu entnehmen, dass die Gehaltsnebenleistung von CHF 300.00 in die Berechnung des auszuzahlenden Nettolohnes Eingang gefunden hat. Unabhängig davon, ob der Rekurrentin eine Naturalleistung im Gegenwert von

CHF 300.00 oder ein Lohnanspruch in Geldform von CHF 300.00 zukam, "verlor" sie diesen Betrag durch den vorgenommenen Abzug von CHF 300.00 für Verpflegung im Betrieb.

5.3.2.

Es ergibt sich, dass der Rekurrentin vom Bruttolohn von gesamthaft CHF 3'407.00 pro Monat ein Betrag von CHF 300.00 für die im Betrieb konsumierte Verpflegung abgezogen wurde. Sie musste ihrer Arbeitgeberin somit den Gegenwert der bezogenen Mittagsverpflegung (rück-)erstatteten. Von einer Gratisverpflegung kann mithin keine Rede sein.

Da der Rekurrentin monatlich ein Lohnabzug von CHF 300.00 für die Verpflegung (entsprechend dem Merkblatt N2/2007 der EStV) gemacht wurde, hätte Ziff. 2.1 des Lohnausweises keine Gehaltsnebenleistungen nennen dürfen und der Lohnausweis ist nicht korrekt ausgefüllt worden (Erw. 4.1.1.).

64 Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit; Privilegierte Besteuerung bei Erwerbsaufgabe (§ 45 Abs. 1 lit. f StG)

Die privilegierte Besteuerung mit einer separaten Jahressteuer gemäss § 45 Abs. 1 lit. f StG erfordert die definitive Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit.

Aus dem Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 26. Mai 2016 in Sachen L. + E.G. (3-RV.2015.170)

Aus den Erwägungen

4.

4.1.

Die Rekurrenten beantragen eventualiter, die Lizenzeinnahmen seien zu einem tieferen Satz zu erfassen, da den Zahlungen Vorsorgecharakter zukomme (...).