

3-RV.2020.168

P 82

Urteil vom 23. Juni 2022

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Lämmli Richterin Sramek Gerichtsschreiberin Schaffner
-----------	---

Rekurrent 1	A. _____
-------------	-----------------

Rekurrentin 2	B. _____
---------------	-----------------

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 14. Oktober 2020 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 20. Mai 2019 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 118'400.00 veranlagt. Dabei wurden beim Liegenschaftsunterhalt eine Aufrechnung von CHF 2'000.00 für die Wertvermehrung vorgenommen und die als Berufsauslagen von A. deklarierten Mehrkosten für die auswärtige Verpflegung von CHF 3'200.00 gestrichen.

2.

Gegen die Verfügung vom 20. Mai 2019 erhoben A. und B. mit Schreiben vom 17. Juni 2019 Einsprache und beantragten sinngemäss auf die Aufrechnung der CHF 2'000.00 beim Liegenschaftsunterhalt für die Wertvermehrung sei zu verzichten und die Berufsauslagen seien um die Mehrkosten für die auswärtige Verpflegung von CHF 3'200.00 zu erhöhen.

3.

Mit Schreiben vom 14. Januar 2020 machten A. und B. im Einspracheverfahren einen Abzug der Fahrtkosten in Höhe von CHF 7'854.00 geltend.

4.

Mit Entscheid vom 14. Oktober 2020 hiess die Steuerkommission Q. die Einsprache teilweise gut. Das steuerbare Einkommen wurde auf CHF 110'100.00 reduziert.

5.

Den Einspracheentscheid vom 14. Oktober 2020 (Zustellung am 21. Oktober 2020) haben A. und B. mit Rekurs vom 13. November 2020 (Postaufgabe am 14. November 2020) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellen die

"Anträge:

1. Das <Veranlagungsdetail Einspracheentscheid> ist uns zur Kontrolle und einer allfällig erneuten Stellungnahme mit angemessener Frist zuzustellen.
2. Der Fahrtkostenabzug ist vollumfänglich anzuerkennen."

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

6.

Die Steuerkommission Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

7.

A. und B. haben eine Replik erstattet.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat mit Schreiben vom 1. Februar 2022 weitere Unterlagen von A. und B. einverlangt.

9.

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen bei der Gemeinde Q., Abteilung Steuern (E-Mails vom 2. Mai 2022, 5. Mai 2022 und 6. Mai 2022) vorgenommen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2017. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

Mit Einspracheentscheid vom 14. Oktober 2020 wurde den Rekurrenten der Abzug für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung in der Höhe von CHF 3'200.00 gewährt sowie auf eine Aufrechnung eines Mehrwertes bezüglich Liegenschaftsunterhaltskosten verzichtet. Die Veranlagungsverfügung "Einsprache" sowie die Details zur Veranlagung wurden am 25. November 2020 versandt. Insofern ist darauf im Rekursverfahren nicht mehr einzugehen.

3.

3.1.

Der Rekurrent arbeitete im Jahr 2017 als Aussendienstmitarbeiter Vollzeit für die E., S.. Gemäss Lohnausweis befand sich sein Arbeitsort in T.. Im Einspracheverfahren betreffend Steuererklärung 2017 machte der Rekurrent für die Zurücklegung des Arbeitsweges Autokosten von CHF 7'854.00 (= 220 x 51 km x 70 Rp.) aufgrund der Zeitersparnis von über 1,5 h pro Tag geltend.

3.2.

Die Steuerkommission Q. gewährte die Autokosten des Rekurrenten lediglich für 2 Tage die Woche, entsprechend für 88 Tage im Jahr mit der Begründung, dass der Rekurrent durchaus auch ganztägige Einsätze in T. leiste, für die ihn der Arbeitgeber nicht mit Fahrspesen entschädige. In der Vorperiode hätten dem Rekurrenten zudem für die gleiche Tätigkeit beim selben Arbeitgeber ein Geschäftsfahrzeug und pauschale Fahrzeugspesen in Höhe von CHF 5'000.00 zur Verfügung gestanden. Dafür sei im Lohnausweis das Feld F "Unentgeltliche Beförderung zwischen Wohn- und Arbeitsort" angekreuzt worden.

3.3.

Mit dem Rekurs wird geltend gemacht, dass das System eine Sitzung bzw. einen Werksbesuch automatisch als ganztägigen Ausseneinsatz werte. Einige Fahrten in Randzeiten seien tatsächlich ab Q. erfolgt bzw. hätten dort geendet. Mit Anstellungsort T. würden diese vom Arbeitgeber ab respektive bis T. vergütet. Der Rest gelte als Arbeitsweg. Hauptsächlich sei er in seinem Büro in T. tätig.

In der Replik wird nochmals darauf hingewiesen, dass die Vergütung des Arbeitgebers ausschliesslich der Entschädigung der mit dem privaten Fahrzeug zurückgelegten, geschäftlich notwendigen Kilometer diene. Sie stelle weder eine Teilentschädigung für den Arbeitsweg noch ein Lohnbestandteil dar. Zudem sei eine Kompensation bzw. Umlage wie in der Vernehmlassung der Steuerkommission Q. angewandt im Steuergesetz nicht vorgesehen.

4.

4.1.

Vorliegend anerkennt die Steuerkommission Q., dass der Rekurrent für die Zurücklegung des Arbeitsweges die Kosten des privaten Fahrzeuges in Abzug bringen kann. Weiter ist nicht umstritten, dass sich der Arbeitsort des Rekurrenten in T. befindet. Strittig ist, in welchem Umfang Fahrtkosten als Berufsauslagen zu berücksichtigen sind, wobei auch zu prüfen ist, ob der Rekurrent Aussendiensttätigkeiten wahrnehmen musste und ob die ihm ausgerichteten Pauschalspesen reinen Auslagenersatz darstellen.

4.2.

Gemäss § 26 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlichrechtlichem Arbeitsverhältnis steuerbar, mit Einschluss der Nebeneinkünfte 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, § 26 StG N 8, § 35 StG N 2; Erich Bosshard, Die steuerliche Behandlung von Spesenvergütungen im Lohnausweis und im Veranlagungsverfahren, in: StR 1996 S. 557 ff.).

4.3.

4.3.1.

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 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).

4.3.2.

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).

4.4.

4.4.1.

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]).

4.4.2.

Als Berufskosten werden unter anderem "die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte" abgezogen (§ 35 Abs. 1 lit. a StG). Der Abzug bestimmt sich anhand des pauschalierten Ansatzes von CHF 0.70 bzw. CHF 0.50 pro Kilometer (§ 35 Abs. 2 StG).

4.5.

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 mehrten, 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]).

5.

5.1.

Der Rekurrent führt aus, dass die Pauschalspesen von CHF 12'000.00 einzig der Abgeltung der Benützung des Privatfahrzeuges zu beruflichen Zwecken gedient hätten. Die Kosten des täglichen Arbeitsweges hingegen habe er vollumfänglich selber getragen, womit ihm der entsprechende Abzug als Berufsauslagen zustehe (Replik).

5.2.

5.2.1.

Auf die Aufforderung des Spezialverwaltungsgerichts (Schreiben vom 1. Februar 2022) unter anderem das Vergütungsreglement der E. einzureichen hat der Rekurrent nicht reagiert. Auch wurden weder der Arbeitsvertrag mit der E. noch eine Vereinbarung bzgl. der erhaltenen Spesenpauschale eingereicht. Den Akten lassen sich diese Dokumente ebenfalls nicht entnehmen.

Wie sich zeigt, kann indessen offenbleiben, ob die Spesenpauschale von CHF 12'000.00 für die Benützung des Privatautos zu beruflichen Zwecken in einem genehmigten Spesenreglement festgehalten ist.

5.2.2.

5.2.2.1.

Dem Rekurrenten stand pro 2017 der Personenwagen Hyundai Santa Fe 2.2 CRDI zur Verfügung. Gemäss den im Einspracheverfahren eingereichten Auszügen aus dem Wartungs-Heft der Jahre 2016 und 2017 wurden in 385 Tagen 34'389 km zurückgelegt. Dies entspricht einer jährlichen Fahrleistung von gesamthaft rund 32'600 Kilometern (Veranlagungsakten).

5.2.2.2.

Für die private Fahrleistung ist ordentlicherweise mit 5'000 (wenig), 8'500 (normal) oder 12'000 (viel) km zu rechnen. Eine erhebliche bis hohe private Fahrleistung ist etwa anzunehmen bei Auslandreisen, häufigen Fahrten zu auswärts wohnenden Verwandten oder ins Wochenende, zu Ausflügen, zum Sport, usw., ferner dann, wenn mehrere Familienmitglieder einen Führerausweis besitzen. Das Verwaltungsgericht hat diese Werte übernommen und dabei insbesondere ausgeführt, erfahrungsgemäss würden die privat zurückgelegten Distanzen oft unterschätzt, weshalb es nur in Ausnahmefällen und aufgrund konkreter Anhaltspunkte angezeigt sei, von weniger als 5'000 km auszugehen (SGE vom 20. Juli 2017 [3-RV.2016.183], mit Hinweis auf Bundesgerichtsurteil vom 4. Dezember 2009 [2C_452/2009]; VGE vom 27. August 2008 [WBE.2008.17]).

Weil keine gegenteiligen Anhaltspunkte erkennbar sind, wird auf eine normale private Fahrleistung von 8'500 Kilometer pro 2017 abgestellt.

5.2.2.3.

Für den Arbeitsweg des Rekurrenten ist mit total rund 11'130 Kilometern zu rechnen (Arbeitsort T. [Lohnausweis 2017]).

5.2.2.4.

Die verbleibende Fahrleistung von rund 12'970 Kilometern (32'600 ./. 8'500 ./. 11'130) ist dem Rekurrenten für berufliche Fahrten zuzurechnen. Geht man von den durchschnittlichen Kosten von CHF 0.70 pro Kilometer aus, entspricht dies einem Betrag von rund CHF 9'000.00. Die erhaltene Spesenpauschale von CHF 12'000.00 ist somit überhöht und kann nicht anerkannt werden.

6.

6.1.

6.1.1.

Mit Schreiben vom 1. Februar 2022 wurden die Rekurrenten aufgefordert dem Spezialverwaltungsgericht weitere Unterlagen, wie den Arbeitsvertrag, die Spesenabrechnung bzw. die geschäftliche Agenda des Rekurrenten einzureichen. Dieser Aufforderung kamen die Rekurrenten in der Folge nicht nach. Der Rekurrent vermochte somit den Umfang seines Aussenendienstes nicht zu beweisen.

Im Einspracheverfahren reichten die Rekurrenten ein Fahrtenbuch vom 1. September 2019 bis 31. Dezember 2019 ein. Das vorliegende Verfahren betrifft hingegen das Jahr 2017, weshalb das Fahrtenbuch nicht berücksichtigt werden kann. Den eingereichten Monatsrapporten pro 2017 kann entnommen werden, dass lediglich im Januar und April je 5 Arbeitstage im Betonwerk U. verbracht wurden. Die restlichen Arbeitstage sind mit Regionenleitung eingetragen. Zusätzlich kann den Monatsrapporten pro 2017 entnommen werden, dass in den Monaten Januar, Mai, Juli, September und Oktober zusätzliche Spesen ausbezahlt wurden.

6.1.2.

Die Steuerkommission Q. ist der Ansicht, dass wöchentlich nur ein bis zwei Arbeitstage ohne Ausseneinsatz in T. anfallen und gewährte deshalb den Fahrkostenabzug für insgesamt 88 Tage.

6.1.3.

So oder anders ist die vom Rekurrenten behauptete Fahrleistung betreffend den Arbeitsweg und die Aussendiensteinsätze zu kürzen; entweder durch eine Aufrechnung von übersetzten pauschalen Autospesen oder eine Kürzung der als Berufsauslagen vorgebrachten Autokosten.

6.2.

6.2.1.

Die Steuerkommission Q. gewährte die Autokosten für 4'488 km (88 Tage x 2 x 25.5 km). Es verbleiben noch rund 6'640 km (11'130 km ./ 4'488 km). Dies würde einem Fahrkostenabzug von CHF 4'648.00 (6'640 km x CHF 0.70) entsprechen. Zugleich wurde festgestellt, dass die erhaltene Spesenpauschale von CHF 12'000.00 um mindestens CHF 3'000.00 überhöht ist.

6.2.2.

Der Rekurrent legt selbst in seinem Rekurs dar, dass einige Ausseneinsätze tatsächlich ab/bis Q. erfolgten. Die Fahrten zwischen Wohnort und Ausseneinsatzorten fallen nicht unter den Arbeitsweg.

Aufgrund der verweigerten Mitwirkungspflicht des Rekurrenten ist vorliegend der Umfang des Aussendienstes unklar. Die festgestellte verbleibende Fahrleistung steht in einem Missverhältnis zu den Angaben aus den Monatsrapporten pro 2017, die eine geringere Aussendiensttätigkeit indizieren. Die Rekurrenten tragen deshalb die Folgen der Beweislosigkeit.

6.3.

Die Vorinstanz hat dem Rekurrenten – unter Verzicht auf eine Aufrechnung der Pauschalspesen – für die Zurücklegung des Arbeitsweges einen Abzug von CHF 3'142.00 gewährt (Details zur Steuerveranlagung 2017). Dies ist

vorliegend nicht zu beanstanden, wären ansonsten die übersetzten Pauschalspesen aufzurechnen, da wie oben erläutert, nicht von der Hand zu weisen ist, dass diese nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen.

7.

Insgesamt erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen.

8.

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrenten haben die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebür von CHF 130.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 630.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt Q.

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 Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. 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] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 23. Juni 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner