

3-RV.2020.186
P 143

Urteil vom 23. September 2021

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Schorno
 Richter Schatzmann
 Gerichtsschreiberin Kurmann

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 12. November 2020
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 19. Februar 2020 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2012 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 141'400.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 141'400.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 0.00) veranlagt. Dabei wurden bei den Berufsauslagen von A. statt der deklarierten Auslagen von CHF 35'055.00 nur CHF 10'543.05 (abzgl. Autospesen gem. Lohnausweis von CHF 9'600.00) zum Abzug zugelassen.

2.

Gegen die Veranlagungsverfügung vom 19. Februar 2020 erhoben A. und B. mit Schreiben vom 16. März 2020 Einsprache. Sie beantragten insbesondere, die erste Leasingrate von CHF 20'000.00 sei bei den Autokostenabzügen zuzulassen.

3.

Am 20. August 2020 fand eine Einspracheverhandlung statt.

4.

Mit Entscheid vom 12. November 2020 hiess die Steuerkommission Q. die Einsprache teilweise gut, indem sie den Abzug der Fahrzeugkosten um CHF 10'543.05 auf CHF 16'383.00 (abzgl. Autospesen gem. Lohnausweis von CHF 9'600.00) erhöhte. Das steuerbare Einkommen wurde auf CHF 135'600.00 festgesetzt.

5.

Den Einspracheentscheid vom 12. November 2020 (Zustellung am 18. November 2020) zogen A. und B. mit Rekurs vom 12. Dezember 2020 (Postaufgabe 15. Dezember 2020) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiter. Sie stellten den Antrag,

"die erste Leasingrate von CHF 20'000.- sei beim Autokostenaufwand zuzulassen".

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

6.

Das Gemeindesteueramt Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

7.

Aufforderungsgemäss nahmen A. und B. mit Schreiben vom 27. Mai 2020 zum Schreiben des Spezialverwaltungsgerichts vom 20. Mai 2021 Stellung und legten weitere Belege auf.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2012. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Die Rekurrenten deklarierten in der Steuererklärung unter anderem einen Abzug beim Autoaufwand von CHF 20'000.00 für die erste Leasingrate des Leasingvertrages Nr. aaa. Die Steuerkommission Q. gewährte jedoch diesbezüglich nur einen Abzug von CHF 1'250.00, da sie die erste Leasingrate über die Vertragslaufzeit von 48 Monaten aufteilte (CHF 20'000.00 / 48 Monate * 3 Monate).

2.2.

Die Rekurrenten machen geltend, dass sie seit Jahren die Autokosten effektiv deklarieren, da mit den üblichen Autospesenentschädigungen der gehobene Standard der Autokosten nicht abgedeckt werden könne. Im Steuerjahr 2002 beispielsweise seien die Leasingraten von CHF 18'000.00 im Autokostenaufwand bewilligt worden. Das Vorgehen der Steuerkommission Q., die erste Leasingrate auf die gesamte Leasinglaufzeit aufzuteilen, könne nicht akzeptiert werden. Diese erste Rate sei im Jahr 2012 bezahlt worden in der Annahme, den Betrag wie immer von den Steuern abziehen zu können. Es sei ihnen nicht möglich, die Dokumente des vorangehenden, vorzeitig aufgelösten Leasingvertrages aufzulegen, da die damalige Garage nicht mehr existiere. Die vorzeitige Auflösung des Leasing sei nicht vorgesehen gewesen.

Im Rekurs werden die folgenden Autokosten geltend gemacht:

"05.11.11	Verkehrssteuerrechnung 2012 bis 30. Sept. 372:12x9	279.00 CHF
13.11.12	Versicherungsprämie 2012 C. bis 30. Sept. 1441.9:12x9	1'081.40 CHF
01.10.09	Leasingvertrag bbb Zins bis 30. Sept. 9x CHF 540.-	4'860.00 CHF
01.10.12	Leasingvertrag Nr. aaa 1. Leasingrate	20'000.00 CHF
01.11.12	Leasingvertrag Nr.aaa Nov. + Dez.Leasingrate 2x CHF 995.20	1'990.40 CHF
01.01.12	Autobahnvignette	40.00 CHF
02.10.12	Verkehrssteuerrechnung 2012 1.Okt. bis 31. Dez.	228.65 CHF
28.09.12	Versicherungsprämie 2012 C. 1.Okt. bis 31.Dez.	537.80 CHF
01.01.12	E. Q. Miete Garage 12 x 95.--	1'140.00 CHF

	Parken 44 Wo à CHF 3.-	132.00 CHF
	Autowäsche 12 Mte à CHF 20.-	1'140.00 CHF
	Volvo T5 altes Auto	
30.12.11	Km-Stand 95'219	
30.09.12	Km-Stand 115'278	
	gefahrte Km 20'059	
	Volvo T6 neues Auto	
30.09.12	Km-Stand 16	
27.12.12	Km-Stand 7'852	
	gefahrte Km 7'836	
	Total gefahrte Km mit Geschäftsauto	
	27'895km	
31.12.12	eff. Autokosten	30'529.25 CHF
	eff. Autokosten per 31.12.12 pro KM	
	$30529.25 : 27'895 = 1,0944 \text{ CHF}$	
30.06.12	Privat-Anteil Jan.-Juni 12 529.8 Km à 1.094 CHF	- 579.80 CHF
31.12.12	Privat-Anteil Juli-Dez. 12 599.8 Km à 1,094 CHF	- 656.40 CHF
	Autospesen 2012	<u>29'293.05 CHF"</u>

2.3.

Die Vorinstanz hingegen ist der Meinung, dass eine allfällige Entschädigung im Falle der vorzeitigen Leasingaufhebung steuerbares Einkommen darstelle, wenn die Leasingraten steuerlich abzugsfähig gewesen seien. Eine Berechnung der effektiven Kosten aus dem erwähnten Leasingverhältnis sei aufgrund der fehlenden Abrechnung nicht möglich. Es erscheine gesamtbetrachtet sachgerecht, anstelle der effektiv geltend gemachten Kosten auf die Pauschalsätze pro Kilometer zurückzugreifen. Mit den Pauschalansätzen seien sämtliche Fahrzeugkosten abgegolten.

Aufgrund der Zusammenstellung der Rekurrenten in der Steuererklärung wurden 26'766 km als berufsnotwendig anerkannt. Dabei sei festzuhalten, dass der Privatanteil (1'129 km) sehr gering sei. Somit ergebe sich ein Abzug für Autokosten von CHF 16'383.00 (15'000 km à CHF 0.70 plus 11'766 km à CHF 0.50).

3.

3.1.

Gemäss § 35 Abs. 1 lit. a StG können die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte als Berufskosten vom Reineinkommen in Abzug gebracht werden. Der Regierungsrat legt namentlich für die Berufskosten nach Absatz 1 lit. a Pauschalansätze fest (§ 35 Abs. 2 StG).

Steht kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung oder ist dessen Benutzung objektiv nicht zumutbar, so können die Kosten des privaten Fahrzeuges abgezogen werden (§§ 12 f. StGV in Verbindung mit Art. 5 Abs. 3 der Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 [BkV; Fassung vom 3. November 2006; Fassung Anhang vom 21. Juli 2008]).

3.2.

Wenn ein Arbeitnehmer an einem auswärtigen Arbeitsort tätig ist, hat der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer alle durch die Ausführung der Arbeit notwendig entstehenden Auslagen zu ersetzen, bei Arbeit an auswärtigen Arbeitsorten auch die für den Unterhalt erforderlichen Aufwendungen (Art. 327a f. OR). Vom Arbeitgeber zu übernehmende Kosten stellen damit keine Berufsauslagen im Sinne von § 35 StG dar (RGE vom 29. September 2005 [RV.2004.50409]). Sollte diese Abgeltung für die Auslagen eines Arbeitnehmers nicht ausreichen, muss er sich nach Art. 327a Abs. 2 OR an den Arbeitgeber halten.

Ausnahmsweise ist von diesem Grundsatz abzuweichen, etwa bei Versicherungsvertretern und anderen Aussendienstmitarbeitern, die auf Provisionsbasis arbeiten. In diesen Fällen weist die Tätigkeit gewisse Komponenten der selbständigen Erwerbstätigkeit auf. Eine Verweigerung des Abzuges von nachgewiesenen Auslagen mit Verweis auf Art. 327a f. OR erscheint dann als nicht sachgerecht (VGE vom 17. März 2003 [BE.2002.00173]).

3.3.

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 mehren, der Steuerpflichtige für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern. Dies trifft somit auch auf die Gewinnungskosten nach §§ 35 ff. StG zu. Nachzuweisen ist primär die Tatsache, dass die Aufwendungen effektiv erbracht wurden, im Weiteren aber auch deren geschäfts- oder berufsmässige Begründetheit (VGE vom 10. März 2008 [WBE.2007.358], unter anderem mit Hinweis auf AGVE 1992 S. 228; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 174 StG N 28).

Die Beweislosigkeit, die sich einstellt, wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflicht hinsichtlich steueraufhebender oder -mindernder Tatsachen 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 (RGE vom 20. September 2007 [3-RV.2007.49], mit Hinweis).

4.

Die Rekurrenten bringen vor, dass der Abzug für die effektiv bezahlten Leasingraten bereits in den Vorperioden akzeptiert worden sei. Damit wird die Fortführung dieser Praxis beantragt.

Die Steuerbehörde ist berechtigt und verpflichtet, die massgeblichen Verhältnisse bei jeder Veranlagung neu und ohne formelle Bindung an die früheren Veranlagungen zu beurteilen. Sie ist in den nachfolgenden Steuerperioden grundsätzlich nicht an frühere Veranlagungen gebunden. Diese stellen keine individuell konkreten Zusicherungen an den Steuerpflichtigen dar, die geeignet wären, bei diesem ein berechtigtes Vertrauen darauf zu erwecken, dass er inskünftig in gleicher Weise veranlagt wird (SGE vom 25. Januar 2018 [3-RV.2017.99]).

Ein Anspruch auf Abzug der "ersten" Leasingrate lässt sich aus einer Praxis in Vorperioden nicht begründen.

5.

5.1.

Der Rekurrent ist seit dem 1. August 2010 als Verkaufsberater Wärmepumpen bei der F. AG angestellt. Er erhielt einen Fixlohn von brutto CHF 8'400.00 (pro 2010). Gemäss Arbeitsvertrag vom 12. Mai 2010 wurden dem Rekurrenten pro Monat Pauschalspesen von CHF 500.00 für den Ersatz von "Auslagen für die auswärtige Verpflegung etc." ausbezahlt.

5.2.

Per 1. Oktober 2010 wurde zudem das Spesenreglement mit Zusatzspesenreglement durch den Kanton Bern genehmigt. Gemäss diesen ersetzt die Arbeitgeberin dem Arbeitnehmer die effektiven Transportkosten für das angemessene Transportmittel gegen Originalbeleg für Geschäftsreisen im In- und Ausland. Weiter kann Folgendes entnommen werden (Ziff. 2.4):

"Grundsätzlich sind die öffentlichen Verkehrsmittel zu benützen.

Muss ein Motorfahrzeug benutzt werden, ist – soweit verfügbar – ein Geschäftsfahrzeug (Fahrzeugpool) zu verwenden.

Die Kosten für den Gebrauch des privaten Motorfahrzeuges/Taxis für eine Geschäftsreise werden nur dann vergütet, wenn durch deren Benützung eine wesentliche Zeit- und/oder Kostenersparnis resultiert bzw. die Verwendung der öffentlichen Verkehrsmittel unzumutbar ist. Wird trotz guter öffentlicher Verkehrsverbindungen das eigene Fahrzeug/Taxi benützt, werden nur die Kosten des öffentlichen Verkehrsmittels vergütet.

Die Kilometer-Entschädigung beträgt CHF 0.70

Mit diesem Betrag sind sämtliche fixen und variablen Kosten sowie sämtliche allfällige Risiken abgegolten.

Mitarbeitenden, die geschäftlich viel unterwegs sind (insb. im Verkauf Aussendienst), stellt die Firma grundsätzlich einen Geschäftswagen zur Verfügung (vgl. Regelung unter Ziffer 2.5). Es gibt allerdings noch einzelne Mitarbeitende die, auf eigenen Wunsch, keinen Geschäftswagen haben, obwohl sie geschäftlich viel unterwegs sind. Diese Mitarbeitenden entschädigt die Firma mit einer Pauschalen von CHF 750.-- bis CHF 800.-- pro Monat für die geschäftliche Nutzung des Privatwagens. Es wird dabei von einer geschäftlich bedingten Fahrleistung von 30'000 bis 40'000 Kilometern pro Jahr ausgegangen. Zudem erhalten sie, ebenfalls für die geschäftliche Nutzung des Privatwagens, eine Benzinkarte (vgl. Regelung unter Ziffer 5.5). Mit diesen Massnahmen sind sämtliche fixen und variablen Kosten sowie sämtliche Risiken für geschäftliche Fahrten abgegolten. Die Regelung läuft sukzessive aus. Es werden keine Mitarbeitenden neu dieser Regelung unterstellt. Und bei Mitarbeitenden, die bisher der Regelung unterstanden, entfällt sie spätestens beim Wechsel des Privatwagens."

6.

6.1.

Der Rekurrent arbeitete im Jahr 2012 im Aussendienst der F. AG, wobei er einen Fixlohn erhielt. Er benutzte für die geschäftliche Tätigkeit – auf seinen Wunsch hin – jeweils sein Privatfahrzeug.

6.2.

Der Arbeitgeber hat dem Arbeitnehmer die Auslagen für die Ausübung der Arbeitstätigkeit im Rahmen von Art. 327a OR zu ersetzen. Die F. AG hat hierfür ein (durch den Kanton Bern genehmigtes) Spesenreglement ausgearbeitet, welches auch im vorliegend relevanten Steuerjahr 2012 in Kraft war. Nach diesem waren bei Benutzung des privaten Fahrzeugs zwei Lösungen denkbar: Entweder die effektive Kilometerentschädigung von CHF 0.70/km oder eine Pauschale von CHF 750.00 bis CHF 800.00, wobei diese Mitarbeitenden zusätzlich eine Benzinkarte erhielten. Mit beiden Lösungen sind sämtliche Kosten abgedeckt, so auch allfällige Leasingraten. Mit anderen Worten kommt der Arbeitgeber, gemäss Art. 327a OR, für die Kosten des Privatfahrzeugs auf, soweit eine berufliche Notwendigkeit besteht. Im Umkehrschluss sind die die Pauschale übersteigenden Kosten nicht mehr beruflich notwendig. Übersteigende Kosten stellen deshalb keine Berufsauslagen im Sinne von § 35 StG dar. Sollte die Entschädigung durch den Arbeitgeber für die Auslagen nicht ausreichen, muss der Arbeitnehmer sich an den Arbeitgeber halten (vgl. Erw. 3.2).

6.3.

Der Rekurrent erhielt eine monatliche Fahrzeugentschädigung von pauschal CHF 800.00, welche mit dem Monatslohn überwiesen wurde. Die

Treibstoffentschädigung erfolgte über die Spesenabrechnung bzw. über eine Benzinkarte (vgl. E-Mail von G. vom 7. September 2010).

Der Rekurrent war mit der Auslagenvergütung durch den Arbeitgeber, die monatliche Pauschale von CHF 800.00 und der Benzinkarte, einverstanden und betrachtete sie entsprechend als angemessen. Die darüber hinausgehenden Kosten sind beruflich nicht notwendig und folglich steuerlich nicht abziehbar.

6.4.

Die Tätigkeit des Rekurrenten, insbesondere die Art der Entlohnung, weist keine Komponenten einer selbständigen Erwerbstätigkeit auf (vgl. Erw. 3.2). Es ist deshalb sachgerecht, den Abzug von (nachgewiesenen) Auslagen mit Verweis auf Art. 327a OR zu verweigern. Der Rekurrent kann keinen (zusätzlichen) Abzug der Fahrzeugkosten geltend machen.

7.

7.1.

Dem Rekurrenten wurden nichtsdestotrotz im Einspracheverfahren unter dem Titel "effektive Berufskosten" die Autokosten von CHF 6'783.00 ("Autokosten gemäss Einsprache-Entscheid" von CHF 16'383.00 abzgl. "Autospesen gem. Lohnausweis" von CHF 9'600.00) zum Abzug zugelassen. Die Steuerkommission Q. zeigte sich damit im Einspracheverfahren in ihrem Beurteilungsspielraum sehr grosszügig, da sie einerseits den Abzug gewährte und andererseits keine weiteren Untersuchungen zu den privat zurückgelegten Kilometern anstellte.

Nach dem oben Dargelegten wäre im Rekursverfahren deshalb eine Erhöhung des steuerbaren Einkommens möglich. Das Spezialverwaltungsgericht verzichtet jedoch im vorliegenden Verfahren noch auf ein Eingreifen in den Beurteilungsspielraum der Steuerkommission und auf eine reformatio in peius. Zukünftig wird die Steuerkommission Q. aber eine strengere Beurteilung der Autokosten in Betracht ziehen müssen.

7.2.

Nach dem Gesagten ist der Rekurs 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 Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'000.00, der Kanzleigebür von CHF 120.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'220.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteuernamt 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. September 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Kurmann