

3-RV.2020.188
P 71

Urteil vom 25. Mai 2022

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Schatzmann
 Richter Biondo
 Gerichtsschreiberin Schaffner

Rekurrent 1 **A.** _____

Rekurrentin 2 **B.** _____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____**
 vom 26. November 2020
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 22. September 2020 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2018 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 115'200.00 veranlagt. In Abweichung von der Selbstdекlaration wurde unter anderem für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung nur der verbilligte Abzug in der Höhe von CHF 990.00 zugelassen.

2.

Gegen die Verfügung vom 22. September 2020 erhoben A. und B. mit Schreiben vom 24. September 2020 Einsprache und beantragten, es sei für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung der volle Abzug im Umfang von CHF 1980.00 zu gewähren.

3.

Mit Entscheid vom 26. November wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 26. November 2020 (Zustellung am 16. Dezember 2020) haben A. und B. mit Rekurs vom 20. Dezember 2020 (Postaufgabe am 21. Dezember 2020) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern (nachfolgende Spezialverwaltungsgericht), weitergezogen. Sie stellen folgenden:

"Antrag

Die Definitive Steuerveranlagung sei, zu korrigieren, mindestens um die ungerechtfertigte Kürzung des Mittagessens für verbilligte auswärtige Verpflegung."

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

5.

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

6.

A. und B. haben eine Replik erstattet.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat mit Schreiben vom 8. Februar 2022 weitere Unterlagen einverlangt.

8.

Mit Schreiben vom 9. Februar 2022 haben A. und B. Stellung genommen und weitere Unterlagen eingereicht.

9.

Mit E-Mail vom 14. Februar 2022 hat das Spezialverwaltungsgericht weitere Auskünfte bei der E. AG eingeholt.

10.

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen bei der Gemeinde Q., Abteilung Steuern (E-Mail vom 25. April 2022), vorgenommen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2018. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

Die Rekurrentin arbeitete im Jahr 2018 für die E. AG, S.. Gemäss Lohnausweis wurden ihr Pauschalspesen von CHF 2'400.00 für "Repräsentation" ausbezahlt. Die Steuerkommission Q. gewährte aus diesem Grund nur den verbilligten Abzug für die auswärtige Verpflegung. Die Pauschalspesen wurden weder von der Rekurrentin als steuerbares Einkommen deklariert, noch von der Steuerkommission Q. zum steuerbaren Einkommen hinzugerechnet.

3.

3.1.

Gemäss § 26 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem 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, § 35 StG N 2; Erich Bosshard, Die steuerliche Behandlung von Spesenvergütungen im Lohnausweis und im Veranlagungsverfahren, in: StR 1996 S. 557 ff.).

3.2.

3.2.1.

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).

Besteht ein durch den Sitzkanton des Arbeitgebers genehmigtes Spesenreglement, ist den Steuerbehörden eine Überprüfung der darin vereinbarten Ansätze grundsätzlich nicht gestattet. Pauschalspesen, die gestützt auf ein von den Steuerbehörden genehmigtes Spesenreglement ausbezahlt werden, stellen daher kein steuerbares Einkommen, sondern Auslagenersatz dar (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 26 StG N 8a mit Hinweisen).

3.2.2.

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).

3.3.

3.3.1.

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]).

3.3.2.

Als Berufskosten werden unter anderem "die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit" abgezogen

(§ 35 Abs. lit. B StG). Der volle Abzug für das Steuerjahr 2018 bestimmt sich anhand des pauschalierten Ansatzes von CHF 15.00 pro Tag respektive CHF 3'200.00 im Jahr. Der halbe Abzug bestimmt sich anhand des pauschalierten Ansatzes von CHF 7.50 respektive von CHF 1'600.00 im Jahr (§ 12 StGV in Verbindung mit Art. 6 der Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 [BkV] und dem Anhang der BkV).

3.3.3.

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 (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]).

4.

4.1.

Die Rekurrenten führen aus, es handle sich beim Betrag von CHF 2'400.00 um den Ersatz tatsächlicher Auslagen. Die Rekurrentin sei als Immobilienverwalterin von Miet- und Stockwerkeigentumsliegenschaften verpflichtet, ihr Privatauto zur Verfügung zu stellen, um Besichtigungen, Abnahmen und Übergaben von Wohnungen in den Kantonen Z., Y. und X. durchzuführen. Zudem sei sie auch anwesend an Generalversammlungen von Stockwerkeigentümergeinschaften und Zusammenkünften und Ausschüssen von Stockwerkeigentümern. Auch persönliche Auslagen für

Getränke in Restaurants anlässlich der Generalversammlungen sowie für Besprechungen seien mit der Spesenpauschalen abgegolten und nicht rückvergütet worden. Sie habe weder für den Arbeitsweg nach S. noch für das Mittagessen eine Entschädigung vom Arbeitgeber erhalten. Weiter wird in der Replik festgehalten, dass nebst den Fahrspesen keine weitere Abgeltung von der Arbeitgeberin erfolgt sei. Bei den von der Rekurrentin geleiteten Versammlungen von Eigentümergemeinschaften seien ihr Auslagen für Restaurant, Handgeld und Verpflegungskosten bei Nachtesen von über 30 km entfernten Versammlungen entstanden. Diese hätten im Monat durchschnittlich CHF 200.00 betragen. Verpflegungskosten von Mittagessen bei der Arbeitgeberin seien in diesen Auslagen nicht enthalten. Bei einem Arbeitsweg von knapp 25 km sei es ihr nicht möglich gewesen, über Mittag nach Hause zu fahren. Eine Kantinen-Verpflegung habe es nicht gegeben. Die Mittagsverpflegung habe die Rekurrentin in den umliegenden Restaurants von S. selbst bezahlt. Somit sei eine Kürzung der Verpflegungskosten nicht angebracht.

4.2.

Mit der Einsprache reichten die Rekurrenten den Arbeitsvertrag der Rekurrentin ein. Unter Punkt 6. Lohn wird nebst dem monatlichen Bruttolohn festgehalten, dass der Arbeitnehmer Anspruch auf eine monatliche Spesenpauschale von CHF 200.00 habe. Diese Spesenpauschale soll alle arbeitsbezogenen Auslagen des Arbeitnehmers decken. Für Dienstfahrten mit dem Privatfahrzeug würden dem Arbeitnehmer CHF 0.70/km vergütet. Die Transportkosten zwischen Wohnort und Arbeitsort seien vom Arbeitnehmer zu bezahlen.

4.3.

Die Steuerkommission Q. entgegnet, dass die Spesen in der Höhe von CHF 2'400.00 alle arbeitsbezogenen Auslagen der Rekurrentin decken sollten. Die Autokilometer seien separat entschädigt worden. Somit gelten die Essensspesen und Kleinausgaben als beglichen. Es könne deshalb höchstens der verbilligte Abzug gewährt werden. Grundsätzlich müssten wohl eher die Spesen als Lohn aufgerechnet und dann der ganze Abzug für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung gewährt werden.

4.4.

Gemäss Auskunft von F., Geschäftsleiterin der E. AG, bestehe kein Spesenreglement. Die Spesen seien der Rekurrentin grundsätzlich für Auslagen unter CHF 50.00, da diese nicht effektiv vergütet werden, ausgerichtet worden. Darunter fallen Kleinausgaben wie Parkgebühren, Kosten für Telefonie über private Geräte, Auslagen bei Stockwerkeigentümergeinschaften wie Verpflegung, Auslagen im Zusammenhang mit Hauswarten und Eigentümern, Reisekosten an Wei-

terbildungen, sowie Geschäftsfahrten mit Privatauto für Wohnungsübergaben, Stockwerkeigentümergebenheiten, Termine mit Handwerkern oder Hauswarte der Liegenschaften.

5.

5.1.

Da kein genehmigtes Spesenreglement vorliegt, welches Pauschalspesen vorsieht, haben die Rekurrenten den Nachweis zu erbringen, dass die deklarierte Spesenentschädigung von CHF 2'400.00 Auslagenersatz darstellt. Belege, die die Höhe der Spesenentschädigung beweisen würden, wurden keine vorgelegt.

Entgegen der anfänglichen Aussagen der Rekurrenten sowie der Geschäftsleiterin der E. AG wurden der Rekurrentin die Fahrkosten anhand der gefahrenen Kilometer entschädigt. Im Jahr 2018 wurden somit der Rekurrentin zusätzlich zur Spesenpauschale Spesen für die Fahrtkosten in Höhe von CHF 455.70 ausgerichtet.

Zudem gibt es bezüglich der ausgerichteten Pauschalspesen keine "Vorerfahrung" in dem Sinne, dass die Rekurrentin bereits in früheren Steuerperioden Pauschalspesen bezogen oder die Spesenhöhe gar über einen repräsentativen Zeitraum genau belegt hätte.

Aus diesen Gründen ist nicht ersichtlich, ob den Pauschalspesen in der Gesamthöhe von CHF 2'400.00 tatsächliche Ausgaben gegenüberstehen. Die Pauschalspesen wären deshalb zum steuerbaren Einkommen hinzuzurechnen. Im Gegenzug wäre hingegen der volle Abzug für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung in der Höhe von CHF 1'980.00 zu gewähren. Das steuerbare Einkommen würde sich somit um CHF 1'410.00 (CHF 2'400.00 ./. CHF 990.00) auf CHF 116'680.00 erhöhen.

5.2.

Hingegen ist es gerichtsnotorisch, dass bei Tätigkeiten im Aussendienst Spesen anfallen. Daher ist es im Ergebnis nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz auf eine Aufrechnung der Pauschalspesen zum Einkommen verzichtet hat, im Gegenzug jedoch nur den halben Abzug für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung gewährte. Von einer Verschlechterung ist daher abzusehen.

6.

Insgesamt erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen.

7.

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 300.00, der Kanzleigebür von CHF 110.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 510.00, 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, 25. Mai 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner