

3-RV.2020.67
P 67

Urteil vom 22. April 2021

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Hess
 Richter Biondo
 Gerichtsschreiberin Kurmann

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 26. März 2020
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 20. November 2019 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2017 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 44'800.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 44'800.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 0.00) veranlagt.

2.

Gegen die Veranlagungsverfügung vom 20. November 2019 erhoben A. und B. mit Schreiben vom 6. Dezember 2019 Einsprache. Sie beantragten, die Aufrechnung von Familienzulagen von CHF 6'000.00 und die Aufrechnung der Spesenpauschale von CHF 9'000.00 seien zu stornieren.

3.

Mit Entscheid vom 26. März 2020 hiess die Steuerkommission Q. die Einsprache teilweise gut. An der Aufrechnung der Spesenpauschale wurde festgehalten. Das steuerbare Einkommen wurde auf CHF 38'800.00 festgesetzt.

4.

Den Einspracheentscheid vom 26. März 2020 (Zustellung am 22. April 2020) zogen A. und B. mit Rekurs vom 7. Mai 2020 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiter. Sie stellten den folgenden Antrag:

"Bei der im Lohnausweis deklarierte Spesenpauschale von Fr. 9'000.- handelt es sich um den Ersatz tatsächlicher Spesen. Die Aufrechnung als Einkommen ist zu stornieren. Das steuerbare Einkommen von Fr. 38'800.- (gemäss Einsprache-Entscheid) ist um diesen Betrag und um weitere Fr. 1'000.- für Einkommen unter Fr. 35'000.- zu kürzen. Das steuerbare Einkommen beträgt somit Fr. 28'800.-."

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

5.

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

6.

A. und B. haben eine Replik erstattet.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Steuerakten 2015 und 2016 beigezogen.

8.

Aufforderungsgemäss nahmen A. und B. mit Schreiben vom 25. Februar 2021 zum Schreiben des Spezialverwaltungsgerichts vom 4. Februar 2021 Stellung, reichten aber keine Unterlagen ein.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2017. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

Der Rekurrent arbeitete im Jahr 2017 für die E. (Kommanditgesellschaft; nachfolgend E.). Gemäss Lohnausweis wurden ihm Pauschalspesen von CHF 9'000.00 für "Repräsentation, Verpflegung, Kleinauslagen, etc." ausbezahlt. Die Steuerkommission Q. rechnete diesen Betrag zum steuerbaren Einkommen.

3.

3.1.

Vorab ist festzuhalten, dass die Rekurrenten nichts zu ihren Gunsten ableiten können, wenn sie geltend machen, dass die Vernehmlassung nicht durch die Steuerkommission, sondern durch den Leiter des Gemeindesteueramtes Q. unterschrieben wurde. Der Einspracheentscheid sei gemeinsam vom Präsidenten und dem Aktuar der Steuerkommission unterzeichnet worden.

3.2.

In jeder Einwohnergemeinde wird zur Beurteilung der Steuerpflicht und zur Veranlagung der Einkommens-, Vermögens- und Grundstückgewinnsteuer eine Steuerkommission bestellt. Die Steuerkommission besteht aus einer kantonalen Steuerkommissarin oder einem kantonalen Steuerkommissär, der Vorsteherin oder dem Vorsteher des Gemeindesteueramtes sowie drei von der Einwohnergemeinde gewählten Mitgliedern. Die Veranlagung wird in der Regel im Namen der Steuerkommission durch eine Delegation, bestehend aus der kantonalen Steuerkommissarin oder dem kantonalen Steuerkommissär sowie der Vorsteherin oder dem Vorsteher des Gemeindesteueramtes, vorgenommen (§ 164 Abs. 1 bis 3 StG). Diese Veranlagungsbehörde entscheidet auch über Einsprachen (§ 195 Abs. 1 StG). Vom Spezialverwaltungsgericht zur Vernehmlassung aufgefordert wurde hingegen das Gemeindesteueramt (Schreiben vom 20. März 2020) und nicht die Steuerkommission. Somit hat es seine Richtigkeit, dass der Einspracheentscheid vom Präsidenten der Steuerkommission und vom Leiter des Gemeindesteueramtes in seiner Funktion als Mitglied und Aktuar der Steuerkommission unterzeichnet wurde und die Vernehmlassung lediglich die Unterschrift des Leiters des Gemeindesteueramtes trägt.

4.

4.1.

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.).

4.2.

Der Steuerbehörde, welche die Beweislast für die steuerbegründenden Faktoren trägt, obliegt der Nachweis der Einkünfte. Den Nachweis, dass ein Teil dieser Einkünfte Auslagenersatz darstellt und deshalb nicht der Steuerpflicht unterliegt, muss demgegenüber der Steuerpflichtige in aller Regel mittels Belegen erbringen. Soweit der Arbeitgeber die konkret ausgewiesenen Spesen seines Arbeitnehmers ersetzt, kann und wird die Steuerbehörde in der Regel davon ausgehen, dass es sich vollumfänglich um Auslagenersatz handelt. Für pauschal ausgerichtete Spesenvergütungen gilt dies nicht. Als Pauschalvergütungen gelten Spesenvergütungen, welche ungeachtet der effektiven Zahl der Kostenereignisse (z.B. Mahlzeiten, gefahrene Kilometer, Übernachtungen) und der effektiven Höhe der Kosten für einen bestimmten Zeitraum pauschal festgelegt werden. Allerdings kann auch bei Pauschalspesen auf einen strikten Nachweis verzichtet werden, soweit die Aufwendungen in einem üblichen Rahmen liegen und nach aller Erfahrung glaubhaft sind. Insbesondere wenn die pauschale Spesenvergütung aufgrund exakter Aufzeichnungen während eines repräsentativen Zeitraums festgesetzt wurde, braucht bei gleichbleibenden Verhältnissen nicht jedes Mal der Verwendungsnachweis geleistet zu werden. Die Pauschalierung von Auslagenersatz darf indessen keineswegs so weit gehen, dass sich der Steuerpflichtige auf diesem Wege von einem zumutbaren Nachweis befreit (AGVE 1997 S. 201, mit Hinweisen; VGE vom 20. August 2008 [WBE.2008.3]; RGE vom 23. September 2010 [3-RV.2010.44]).

4.3.

Richtet der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer eine pauschale Spesenvergütung aus, ohne dass er 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 (RGE vom 23. September 2010 [3-RV.2010.22]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 26 StG N 8b).

5.

5.1.

Die Rekurrenten führen aus, es handle sich beim Betrag von CHF 9'000.00 um den Ersatz tatsächlicher Auslagen. Der Rekurrent habe bis Ende 2016 in seiner Funktion als Verkaufsleiter ca. einen Drittel seiner Arbeitszeit im Aussen- und zwei Drittel im Innendienst verbracht. Ihm sei eine Spesenpauschale von CHF 3'000.00 ausgerichtet worden. Diese sei vom Steueramt all die Jahre nicht beanstandet worden.

Anfangs 2017 habe der Rekurrent zusätzlich den Job von zwei Aussendienstmitarbeitern übernommen, denen gekündigt worden sei. Die Spesenpauschale sei dementsprechend angepasst worden. Den beiden Aussendienstmitarbeitern sei eine jährliche Spesenpauschale von je ca. CHF 10'000.00 ausgerichtet worden, die nie von einem Steueramt beanstandet worden sei. Der Rekurrent habe im Jahr 2017 von frühmorgens bis spätabends knapp 1'000 Kundentermine wahrgenommen. Eine Abrechnung nach tatsächlichem Aufwand über die Buchhaltung hätte zu einem nicht auch noch zu bewältigenden Mehraufwand geführt. Sie hätten mit diesem Vorgehen bewusst den Verlust der Vorsteuer in Kauf genommen. Weder die E. noch der Rekurrent privat würden die Spesenbelege sammeln.

Mit der Einsprache reichten die Rekurrenten das Spesenreglement für das Aussendienstpersonal und die Berechnung der Nebenkosten der F. AG in S. ein. Sie machen geltend, wenn der Rekurrent dort angestellt gewesen wäre, hätte er für die gleiche Tätigkeit eine Spesenpauschale von ca. CHF 18'000.00 erhalten. Dieses Spesenreglement sei vom Steueramt des Kantons Thurgau genehmigt worden. Die Rekurrenten seien, wie sich jetzt herausstellte, fälschlicherweise der Meinung gewesen, dass das Reglement für alle in der Schweiz tätigen F.-Betriebe Gültigkeit habe. Der E. sei es nicht möglich, ein Spesenreglement genehmigen zu lassen, da nicht mindestens zehn spesenberechtigte Mitarbeiter beschäftigt würden.

5.2.

Die Steuerkommission Q. entgegnet, im Rahmen der ordentlichen Veranlagung 2017 sei festgestellt worden, dass die bisherigen Pauschalspesen von CHF 3'000.00 auf CHF 9'000.00 erhöht worden seien. Da es sich nicht um ausgewiesene Auslagen handle und die Steuerpflichtigen keine Belege vorlegen konnten, sei die gesamten Pauschalspesen dem steuerbaren Einkommen zugerechnet worden. Dass in den Vorjahren jeweils CHF 3'000.00 Pauschalspesen akzeptiert worden seien, bedeute nicht automatisch, dass diese Spesenpauschalen nicht überprüft werden

dürften. Gewährt wurde, wie in den Vorjahren, der Abzug für auswärtige Verpflegung von CHF 3'000.00.

Die Firma E. verfüge nicht über ein genehmigtes Spesenreglement. Ein von einem anderen Kanton genehmigtes Spesenreglement für eine Firma, welche nicht im Kanton Aargau ihren Sitz habe, könne die Genehmigung durch das Kantonale Steueramt des Kantons Aargau für die Firma E. nicht ersetzen.

6.

Vorab ist festzuhalten, dass die Rekurrenten nichts zu ihren Gunsten ableiten können, wenn sie geltend machen, dass die Steuerkommission den Pauschalabzug von CHF 3'000.00 in den vorangehenden Steuerperioden anstandslos gewährt habe. Die Steuerbehörde ist berechtigt und verpflichtet, die massgeblichen Verhältnisse bei jeder Veranlagung neu und ohne formelle Bindung an die früheren Veranlagungen zu beurteilen (StE 1997 B 93.4 Nr. 4; AGVE 1989 S. 162). Sie ist in den nachfolgenden Perioden grundsätzlich nicht an frühere Veranlagungen gebunden. Diese stellen keine individuellen, konkreten Zusicherungen an den Steuerpflichtigen dar, die geeignet wären, bei diesem ein berechtigtes Vertrauen darauf zu erwecken, dass er inskünftig in gleicher Weise veranlagt würde. Insbesondere kann eine korrekte(re) Rechtsanwendung aufgrund an sich bekannter Tatsachen, die bisher allzu sehr zugunsten des Steuerpflichtigen gewürdigt (bzw. übersehen und nicht gewürdigt) wurden, nicht mit dem Hinweis auf Vertrauensschutz unterbunden werden (VGE vom 21. April 2010 [WBE.2009.50]; VGE vom 7. Dezember 2007 [WBE.2007.2] mit Hinweisen).

7.

7.1.

Die Rekurrenten räumen ein, dass die E. über kein vom Kantonalen Steueramt genehmigtes Spesenreglement verfügt. Dasjenige der F. AG kann jedoch, entgegen der (ursprünglichen) Ansicht der Rekurrenten, für die Bewertung der Angemessenheit der Spesenentschädigung des Rekurrenten nicht (sinngemäss) angewendet werden. Sein Arbeitgeber ist nicht die F. AG, auch wenn wie die Rekurrenten vorbringen, seine Arbeitgeberin die F. AG in der Nordwestschweiz vertritt.

7.2.

Da kein genehmigtes Spesenreglement vorliegt, welches Pauschalspesen vorsieht, haben die Rekurrenten den Nachweis zu erbringen, dass die deklarierte Spesenentschädigung von CHF 9'000.00 Auslagenersatz darstellt. Bereits im Einspracheverfahren und auch im Verfahren vor dem Spezialverwaltungsgericht führten die Rekurrenten aus, dass sich die E. "schon vor langer Zeit entschieden" habe, auf das Erfassen von hundert Belegen zu verzichten und pauschale Entschädigungen auszurichten.

Belege, die die Höhe der Spesenentschädigung beweisen würden, liegen demnach nicht vor.

7.3.

Aus den Steuerakten 2015 und 2016 wird ersichtlich, dass die im Lohnausweis aufgeführten Pauschalspesen von CHF 3'000.00 gewährt bzw. nicht zum steuerbaren Einkommen aufgerechnet wurden. Für das vorliegend zu beurteilende Steuerjahr 2017 wurden im Lohnausweis des Rekurrenten CHF 9'000.00 Pauschalspesen deklariert. Die Verdreifachung der Pauschalspesen wurde dahingehend begründet, dass der Rekurrent zusätzlich die Arbeit von zwei Aussendienstmitarbeitern übernommen habe und das ganze Jahr der einzige Verkäufer im Betrieb gewesen sei

Der Wegfall der beiden Aussendienstmitarbeiter und die Übernahme dieser Tätigkeiten kann nicht ohne Weiteres als Grund gelten, die Spesenpauschale zu verdreifachen. Die Rekurrenten durften auch nicht davon ausgehen, dass die Verdreifachung der Pauschale ohne Rückfragen oder Aufforderung, die Spesenbelege einzureichen, von den Steuerbehörden akzeptiert werde. Die Rekurrenten wussten bereits bei Jahresbeginn, dass die Arbeit der beiden Aussendienstmitarbeiter durch den Rekurrenten abgedeckt werden musste, und dass sich die Spesenpauschale von CHF 3'000.00 mutmasslich erhöhen würde. Es wäre den Rekurrenten deshalb zuzumuten gewesen, die Quittungen der Spesen mindestens aufzubewahren, damit diese im Falle von Rückfragen der Steuerbehörden eingereicht werden könnten. Wie ausgeführt haben die Rekurrenten keinerlei Belege gesammelt. Damit haben sie den fehlenden Nachweis für die behaupteten Spesen selber zu verantworten. Eine Zusicherung der Steuerbehörden, Pauschalspesen geltend machen zu können, besteht ebenso wenig.

7.4.

Die Rekurrenten legten in ihrem Schreiben vom 25. Februar 2021 in "Anlehnung an das Spesenreglement" Spesenkategorien und deren Gewichtung dar. Die geltend gemachten Spesen bleiben jedoch eine Parteibehauptung, da sie nicht durch Quittungen oder Belege bewiesen werden können. Zudem ist die Gewichtung der Kategorien nicht aussagekräftig, da diese auf Grundlage des Spesenreglements vorgenommen wurde. Die Rekurrenten tragen deshalb die Folgen der Beweislosigkeit. Die Steuerkommission Q. ging grundsätzlich zu Recht davon aus, dass es sich um steuerbares Einkommen handelt.

7.5.

Dennoch ist gerichtsnotorisch, dass bei Tätigkeiten im Aussendienst Spesen anfallen. Die Steuerkommission Q. rechnete den ganzen Betrag von CHF 9'000.00 zum steuerbaren Einkommen auf, obwohl sie zumindest in

den vorangehenden zwei Steuerjahren Pauschalspesen von CHF 3'000.00 akzeptierte.

Im Steuerjahr 2017 wurden den Rekurrenten Berufsauslagen in der Höhe von CHF 6'707.00 (auswärtige Verpflegung CHF 3'000.00; Pauschalabzug CHF 3'705.00 [3 % von CHF 114'487.00 + CHF 9'000.00]; Mitgliederbeiträge an Berufsorganisationen CHF 2.00) gewährt. Zusätzlich zu den Berufsauslagen sind dem Rekurrenten, aufgrund seiner Tätigkeit im Aussen-dienst, Pauschalspesen von CHF 3'000.00 zu gewähren, wie sie ihm in den vorangehenden Steuerperioden genehmigt wurden. Die darüber hinaus gehenden Pauschalspesen von CHF 6'000.00 sind jedoch nicht zu gewähren.

7.6.

An diesem Ergebnis ändert nichts, wenn die Rekurrenten vorbringen, für die Ausgleichskasse und die SUVA würden die CHF 9'000.00 Pauschalspesen nicht abgabepflichtiges Einkommen darstellen. Die Steuerbehörden sind unabhängig in der Qualifikation des steuerbaren Einkommens und in ihrer Betrachtungsweise nicht an den AHV-pflichtigen Lohn gebunden. Es ist den Rekurrenten deshalb nicht zu folgen.

7.7.

Damit bleibt es bei einer Aufrechnung von CHF 6'000.00. Das satzbestimmende Einkommen reduziert sich somit um CHF 3'000.00 auf CHF 35'863.00.

8.

Der sogenannte "Kleinverdienerabzug" gemäss § 42 Abs. 1bis StG wird gewährt bis zu einem um die Sozialabzüge gemäss § 42 Abs. 1 StG verminderten Reineinkommen von CHF 34'999.00. Das um die Sozialabzüge verminderte Reineinkommen liegt über diesem Grenzwert, weshalb der Kleinverdienerabzug nicht zu gewähren ist.

9.

Der Rekurs erweist sich somit als teilweise begründet und ist teilweise gutzuheissen. Das satzbestimmende Einkommen ist auf CHF 35'863.00 festzusetzen. Die Steuerkommission Q. ist anzuweisen, eine neue Steuer-ausscheidung vorzunehmen.

10.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegen die Rekurrenten gemessen in ihren Anträgen zu rund 30 %. Sie haben daher die Kosten des Rekursverfahrens zu 70 % zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Nicht vertretenen Rekurrenten wird keine Parteientschädigung ausgerichtet (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das satzbestimmende Einkommen auf CHF 35'863.00 festgesetzt.

2.

Die Steuerkommission Q. wird angewiesen, eine neue Steuer-ausscheidung vorzunehmen.

3.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebühr von CHF 130.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 630.00, zu 70 % mit CHF 441.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

4.

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, 22. April 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Kurmann