

3-RV.2021.165

P 183

Urteil vom 23. November 2023

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Senn Richterin Sramek Gerichtsschreiber Ceni
-----------	--

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

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

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 24. September 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 25. Mai 2021 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2018 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 165'772.00, zu einem Beteiligungsertrag von CHF 1'550.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 167'322.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 146'782.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 146'782.00) veranlagt. Es wurde ihnen dabei ein Betrag von CHF 36'800.00 als "Privatanteil Spesen" (effektiv aus Vermögensvergleich) bei den Einkünften aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit sowie CHF 1'550.00 für geldwerte Leistungen aufgerechnet.

2.

Gegen die Veranlagungsverfügung vom 25. Mai 2021 erhoben A._____ und B._____ mit Schreiben vom 13. Juni 2021 Einsprache. Sie beantragten sinngemäss den Verzicht auf die Aufrechnung von CHF 36'800.00 (Privatanteil Spesen) und machten Beanstandungen zum Vermögensvergleich. Weiter sei der Unternehmenswert der C._____ GmbH richtig zu berechnen.

3.

Mit Entscheid vom 24. September 2021 hiess die Steuerkommission Q._____ die Einsprache teilweise gut und reduzierte das steuerbare Einkommen auf CHF 139'776.00. Dabei wurde ein Privatanteil an den Spesen von CHF 10'000.00 zum steuerbaren Einkommen hinzugerechnet.

4.

Den Einspracheentscheid vom 24. September 2021 (Zustellung am 27. September 2021) zogen die Rekurrenten mit Rekurs vom 7. Oktober 2021 (persönliche Überbringung am 8. Oktober 2021) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiter. Sie stellten folgende Anträge:

"i) Im Vermögensvergleich A [seien] folgende Beträge zu streichen bzw. zu ersetzen:

- den Betrag von 500 für die Liegenschaftskosten und
- den Betrag von 1155 für die persönlichen Zuwendungen streichen
- den Vermögenswert des BMW in Höhe von 18'300 CHF durch den von Easytax berechneten Wert in Höhe von 10'500 CHF zu ersetzen.

Im Vermögensvergleich B sind folgende Beträge zu streichen:

- die Bewertungsdifferenz für die db-xtrackers und Comstage in Höhe von 8'093 CHF
- die doppelt aufgeführte Bewertung des Skoda in Höhe von 900 CHF

Zu berücksichtigen ist dagegen der Mitarbeiterrabatt in Höhe von 20% für die Säule 3a der D._____ für A._____ in Höhe von 1'353 CHF als negativer Betrag.

- ii) Der Vorwurf, dass das Spesenreglement von des Steueramtes für jur. Personen in R._____ nicht zur Genehmigung vorgelegt wurde und daher nicht gilt, ist zu verwerfen.
- iii) Das steuerbare Einkommen ist um die noch strittigen 10'000 CHF auf 129'776 CHF zu reduzieren.
- iv) Die Kosten des Verfahrens sind der Gemeinde Q._____ zu belasten."

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

5.

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

6.

A._____ und B._____ reichten mit Schreiben vom 3. Januar 2022 eine Replik ein.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen beim Gemeindesteueramt Q._____ vorgenommen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2018. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Im Veranlagungsverfahren nahm das Gemeindesteueramt Q._____ mehrere Vermögensvergleichsrechnungen vor, welche Einkommensmankos auswiesen (vgl. Vermögensvergleichsrechnungen vom 25. März 2021, vom 14. April 2021 und vom 30. April 2021). Im Einspracheverfahren wurde der Vermögensvergleich bereinigt, so dass kein Einkommensmanko mehr resultierte (vgl. Einspracheentscheid vom 24. September 2021). Strittig ist somit nicht mehr eine Aufrechnung aus Vermögensvergleich. Dementsprechend ist auf die Anträge und Ausführungen betreffend die einzelnen Positionen der Vermögensvergleichsrechnung nicht einzugehen.

2.2.

Bestritten wird die Feststellung der Steuerkommission Q._____, wonach nicht alle bezogenen Spesen geschäftsmässig begründet seien. Die Steuerkommission Q._____ schätzte im Einspracheverfahren den Anteil der privat genutzten Spesen auf CHF 10'000.00 ein. Nachfolgend ist die Geschäftsmässigkeit der Spesen zu prüfen.

3.

3.1.

Der Rekurrent war im Jahr 2018 alleiniger Stammanteilsinhaber der C._____ GmbH (nachfolgend: C._____ GmbH) und dort als H angestellt. Für seine Tätigkeit wurden ihm Spesen von insgesamt CHF 41'467.00 (Effektive Spesen: CHF 22'978.00; Pauschalspesen: CHF 18'189.00) ausbezahlt (vgl. Lohnausweis vom 31. Januar 2019).

3.2.

Die Steuerkommission Q._____ vertritt die Auffassung, dass nicht alle bezogenen Spesen geschäftsmässig begründet seien. Im Veranlagungsverfahren hätten die Rekurrenten ausgeführt, dass der Rekurrent ca. CHF 10'000.00 von den CHF 14'965.00, welche er sich als Essenspauschale auszahlen habe lassen, auf sein F._____ bzw. G._____ eingelegt habe. Weiter habe sich der Rekurrent nach eigenen Angaben CHF 18'189.00 an Autospesen auszahlen lassen, wobei der effektive Aufwand allerdings sehr viel niedriger gewesen sei.

Die Steuerkommission Q._____ hält in ihrem Einspracheentscheid fest, da keine effektive Abrechnung über die Spesen erfolgt sei, könne der geschäftsmässig begründete Aufwand nicht genau ermittelt werden. Aus den Aussagen der Rekurrenten leitete die Steuerkommission ab, dass die ausbezahlten Spesen nicht vollständig geschäftsmässig begründet seien und schätzte den Privatanteil aufgrund der Aussagen im Veranlagungs- und Einspracheverfahren auf CHF 10'000.00.

3.3.

Die Rekurrenten führten im Wesentlichen aus, es sei völlig illusorisch, dass aus den Verpflegungsspesen eine Ersparnis von CHF 10'000.00 habe resultieren können. Weiter hielten sie fest, das Spesenreglement der C._____ GmbH sei mit deren beiden definitiven Veranlagungen 2018 und 2019 durch das Kantonale Steueramt faktisch genehmigt worden. Allein deshalb könne keine Aufrechnung von Spesen als Einkommen vorgenommen werden.

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. des fünften Teiles des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 30. März 1911 (Obligationenrecht; OR) und, sofern ausdrücklich vorgesehen, Berufskosten des Arbeitnehmers gemäss § 35 StG gedeckt werden (vgl. VGE vom 20. August 2008 [WBE.2008.3]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 35 StG N 2; Erich Bosshard, Die steuerliche Behandlung von Spesenvergütungen im Lohnausweis und im Veranlagungsverfahren, in: StR 1996 S. 557 ff.).

4.2.

4.2.1.

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 (vgl. 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. Vom Sitzkanton genehmigte Spesenreglemente sind auch für die Steuerbehörden von anderen Kantonen verbindlich (vgl. BGE 148 II 504 = Pra 2023 Nr. 58). Steuerpflichtige können folglich beim Vorhandensein eines genehmigten Spesenformulars darauf vertrauen, dass das Spesenformular auch im interkantonalen Verhältnis anerkannt wird. Pauschalspesen, die gestützt auf ein von den Steuerbehörden genehmigtes Spesenreglement ausbezahlt werden, stellen kein steuerbares Einkommen, sondern Auslagenersatz dar (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 26 StG N 8a mit Hinweisen).

4.2.2.

Nach Auffassung des Spezialverwaltungsgerichts und des Verwaltungsgerichts können darüber hinaus 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 (vgl. 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).

4.2.3.

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, die Steuerpflichtigen für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (vgl. BGE 140 II 248). Den Nachweis, dass ein Teil der Einkünfte Auslagenersatz darstellt und deshalb nicht der Steuerpflicht unterliegt, müssen die Steuerpflichtigen erbringen. Die Mitwirkungspflicht der Steuerpflichtigen ist in § 179 StG explizit festgehalten und überlagert den Grundsatz der Nachweispflicht (vgl. 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.).

5.

5.1.

Die C._____ GmbH als Arbeitsgeberin des Rekurrenten verfügte pro 2018 über kein genehmigtes Spesenreglement (vgl. E-Mail vom 3. November 2021 von E._____, Veranlagungsfachfrau, Kantonales Steueramt, Sektion juristische Personen).

5.2.

Die Rekurrenten bringen weiter vor, dass die ausgerichteten Spesen der C._____ GmbH durch die beiden definitiven Veranlagungen 2018 und 2019 der C._____ GmbH durch das Kantonale Steueramt, Sektion juristische Personen, faktisch genehmigt worden seien. Die Steuerkommission Q._____ hält in ihrem Einspracheentscheid dazu fest, dass das Kantonale Steueramt im Veranlagungsverfahren aufgrund der Mengenverarbeitung nicht immer jede Position einer vertieften Prüfung unterziehen könne. Sie schliesst somit eine fehlerhafte Beurteilung einzelner Positionen im Veranlagungsverfahren der C._____ GmbH nicht aus.

Die Steuerkommission ist berechtigt und verpflichtet, die massgeblichen Verhältnisse bei jeder Veranlagung von natürlichen Personen neu und ohne formelle Bindung an andere Veranlagungen zu beurteilen. Sie ist insbesondere nicht an Veranlagungen einer juristischen Person gebunden. Zum einen können die Steuerbehörden Sachverhalte neu beurteilen. Zum anderen impliziert eine allenfalls unzutreffende Beurteilung keinen Anspruch auf "Gleichbehandlung". Aus der Veranlagung 2018 und 2019 der C._____ GmbH und der steuerrechtlichen Behandlung der durch die Gesellschaft entrichteten Spesen an ihre Mitarbeitenden können die Rekurrenten vorliegend nichts zu ihren Gunsten ableiten.

5.3.

Es ist festzuhalten, dass weder ein formell noch ein faktisch genehmigtes Spesenreglement vorliegt. Dementsprechend haben die Rekurrenten keinen Anspruch auf Vertrauensschutz.

6.

6.1.

Die Rekurrenten haben weder Aufzeichnungen über die tatsächlichen Auslagen noch Verwendungsnachweise der erhaltenen Spesen eingereicht. Sie haben damit keine Nachweise erbringen können, dass die von der C._____ GmbH an den Rekurrenten ausbezahlten Spesen in Höhe von CHF 41'167.00 vollständig geschäftsmässig begründet sind. Die Schätzung der Vorinstanz des Anteils der privat genutzten Spesen von CHF 10'000.00 erscheint insofern als plausibel, als die Rekurrenten selber

ausführen, dass sie von den Essenspauschalen ca. CHF 10'000.00 zu privaten Zwecken angelegt haben. Zudem sind aus den Akten keine Belege ersichtlich, dass die von der C._____ GmbH an den Rekurrenten ausbezahlten Spesenvergütungen vollständig die Auslagen des Rekurrenten ersetzt haben. Insofern erscheint die Qualifizierung von CHF 10'000.00 als übersetzte Spesenleistungen als folgerichtig. Weiter ist anzumerken, dass sich die Aussagen der Rekurrenten betreffend die Autospesen widersprechen, wenn sie zum einen behaupten, dass sie mit den Autospesen ein Fahrzeug (...) finanziert hätten, und zum anderen behaupten, die Autospesen angelegt zu haben (vgl. Ziff. 1 und 7 des Schreibens der Rekurrenten vom 8. April 2021 an das Gemeindesteuernamt Q._____).

6.2.

Es ist festzuhalten, dass die Aufrechnung "Privatanteil Spesen" von CHF 10'000.00 durch die Steuerkommission Q._____ zu Recht erfolgt ist.

7.

Der Rekurs erweist sich somit 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 Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebür von CHF 110.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 610.00, 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. November 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Ceni