



**POUVOIR JUDICIAIRE
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC
Kantonsgericht KG**

Augustinergasse 3, Postfach 1654, 1701 Freiburg

T +41 26 304 15 00, F +41 26 304 15 01
www.fr.ch/tc

604 2013 72

604 2013 73

Urteil vom 22. Dezember 2014

Steuergerichtshof

Besetzung	Präsident:	Marc Sugnaux
	Richter:	Anne-Sophie Peyraud, Hugo Casanova
	Gerichtsschreiberin:	Elisabeth Rime Rappo

Parteien **A. _____ und B. _____, Beschwerdeführer**

gegen

KANTONALE STEUERVERWALTUNG, Vorinstanz

Gegenstand Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen; Aufrechnung pauschaler Spesenvergütungen/Abzug von Berufskosten, Nachweis der effektiven Gewinnungskosten

Beschwerde vom 31. Juli 2013 gegen den Einspracheentscheid vom 5. Juli 2013; direkte Bundessteuer und Kantonssteuer 2011

Sachverhalt

A. Der Beschwerdeführer A. _____ spielt berufsmässig C. _____ beim D. _____.

In der Steuererklärung, welche er zusammen mit seiner Ehegattin am 14. August 2012 für die Steuerperiode 2011 einreichte, deklarierte er ein Einkommen aus unselbstständiger Haupterwerbstätigkeit (D. _____) im Betrag von 268'436 Franken und ein solches aus unselbstständiger Nebenerwerbstätigkeit (E. _____) im Betrag von 6'750 Franken. Als Gewinnungskosten machte er Abzüge für Fahrkosten (Code 2.110) im Betrag von 7'600 Franken, für auswärtige Verpflegung (Code 2.120) im Betrag von 3'200 Franken, für sonstige Berufsauslagen/Weiterbildungs- und Umschulungskosten (Code 2.130) im Betrag von 13'081 Franken sowie einen pauschalen Abzug in der Höhe von 1'350 Franken (20%) für die Kosten betreffend die Nebenerwerbstätigkeit geltend. Aus den eingereichten Lohnausweisen vom 28. Dezember 2011 und 10. Januar 2012 ergibt sich, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2011 für seine Haupterwerbstätigkeit einen Nettolohn von 227'461.85 Franken sowie "pauschale" Spesenentschädigungen von 4'600.20 Franken (Auto) und 52'974 Franken (übrige) bezogen hat; für die Nebenerwerbstätigkeit wurden ihm nebst dem deklarierten Nettolohn pauschale Repräsentationsspesen im Betrag von 2'000 Franken ausbezahlt (Vermerk: "Spesenentschädigungen sind im Veranlagungsverfahren zu prüfen"). Im Formular Beilage 3 ("Erwerbseinkommen, Berufsauslagen") wurden die sonstigen Berufsauslagen (Code 2.130) als "Materialkosten gemäss Aufstellung" sowie "Parkkarte Stadion" umschrieben.

Gemäss Veranlagungsanzeige vom 14. Februar 2013 wurde in den oben erwähnten Punkten insofern von der Selbstdeklaration abgewichen, als der Abzug für sonstige Berufsauslagen (Code 2.130) pauschal auf 4'000 Franken festgesetzt wurde.

B. Am 27. Februar 2013 erhoben die Eheleute A. _____ und B. _____ (die Beschwerdeführer) gegen diese Veranlagung Einsprache. Nebst einem anderen, vorliegend nicht mehr umstrittenen Punkt beantragten sie, die unter Position 2.130 geltend gemachten Berufskosten von 13'081 Franken zum Abzug zuzulassen. Zur Rechtfertigung legten sie dar, es handle sich um effektive Berufsauslagen und alle Belege seien im Dossier enthalten.

Mit Entscheid vom 5. Juli 2013 wies die Kantonale Steuerverwaltung die Einsprache sowohl bezüglich der Kantonssteuer als auch der direkten Bundessteuer ab. Zur Begründung legte sie dar, von den auf dem Lohnausweis ausgewiesenen Pauschalspesen von 52'974 Franken seien 40'974 Franken zum Nettolohn aufgerechnet worden. Vom Kanton F. _____ seien 12'000 Franken als Spesen akzeptiert worden. Gemäss Anfrage beim Arbeitgeber seien diese restlichen Pauschalspesen von 12'000 Franken zur freien Verwendung. Die geltend gemachten effektiven Spesen seien demnach abgedeckt und nicht zum Abzug zugelassen. Folglich bleibe der maximale Pauschalabzug für die sonstigen Berufsauslagen von 4'000 Franken unverändert bestehen. Dieser Abzug umfasse ebenfalls die Parkkarte für das Stadion.

C. Mit Eingabe vom 31. Juli 2013 (Datum des Poststempels) reichten die Beschwerdeführer gegen den Einspracheentscheid beim Kantonsgesicht Beschwerde ein mit dem Antrag, die geltend gemachten sonstigen Berufskosten von 13'081 Franken zum Abzug zuzulassen. Zur Begründung legen sie dar, üblicherweise würden Pauschalspesen von bis zu 5% des Bruttoehaltes akzeptiert. Dies entspreche im vorliegenden Fall ziemlich genau den geltend gemachten Pauschalspesen von 12'000 Franken. Dadurch seien Auslagen bis 50 Franken im Einzelfall abgegolten. Alle geltend

gemachten Materialkosten, welche zur Berufsausübung erforderlich seien, überschritten jedoch diesen Wert.

Der mit Verfügung vom 5. August 2013 festgesetzte Kostenvorschuss von 600 Franken wurde fristgemäss einbezahlt.

In ihrer Beschwerdeantwort vom 3. bzw. 5. September 2013 schliesst die Kantonale Steuerverwaltung auf Abweisung. Sie hält an ihrem Standpunkt fest und legt ergänzend noch dar, dass kein genehmigtes Spesenreglement vorliege. Die Behauptung, dass allgemein 5% des Bruttolohnes akzeptiert würden, stimme so nicht. Grundsätzlich müssten Pauschalspesen, deren Genehmigung eine administrative Vereinfachung bezwecke, auch begründet und nachgewiesen werden können. Obwohl die Veranlagungsbehörde nicht an die Praxis des Kantons F._____ gebunden sei, habe man den Betrag von 12'000 Franken ebenfalls akzeptiert und noch den maximalen Pauschalabzug von 4'000 Franken gewährt. Die geltend gemachten effektiven Auslagen seien mit den akzeptierten Pauschalspesen abgedeckt. Im Übrigen seien die Parkkosten bereits in der pauschalen Kilometerentschädigung enthalten.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete auf eine Vernehmlassung.

In den Gegenbemerkungen vom 24. bzw. 26. September 2013 halten auch die Beschwerdeführer an ihrem Standpunkt fest. Sie weisen insbesondere noch darauf hin, dass die Pauschalspesen von 12'000 Franken in den Steuerperioden 2009 und 2010 (analog der Handhabung im Kanton F._____) akzeptiert worden seien. Im Übrigen habe der Arbeitgeber mit der entsprechenden Ausgleichskasse ein Abkommen, wonach bis maximal 20% des Lohnes als Spesen ausbezahlt werden dürften. Dies sei deshalb gerechtfertigt, weil die Spieler ihr persönliches Material selber zu beschaffen und zu bezahlen hätten.

Diese Eingabe wurde der Vorinstanz zur Information zugestellt.

Erwägungen

I. Direkte Bundessteuer (604 2013 72)

1. a) Gemäss Art. 16 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) unterliegen der Einkommenssteuer grundsätzlich alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. Steuerbar sind insbesondere alle Einkünfte aus Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, andere geldwerte Vorteile, usw. (Art. 17 Abs. 1 DBG). Zur Ermittlung des Reineinkommens werden von den gesamten steuerbaren Einkünften die Aufwendungen und allgemeinen Abzüge nach den Art. 26 – 33 DBG abgezogen (Art. 25 DBG).

Werden im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses übersetzte (allenfalls pauschale) Spesenvergütungen entrichtet, so sind diese als – verdeckter – Lohn aufzurechnen, soweit sie nicht abzugsfähigen Gewinnungskosten entsprechen.

b) Unselbstständigerwerbende können nach Art. 26 DBG die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte, die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit, die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten sowie die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten

als Berufskosten in Abzug bringen (Abs. 1 lit. a – d). Für die Berufskosten nach Abs. 1 lit. a – d der Bestimmung werden Pauschalsätze festgelegt; im Falle von Abs. 1 lit. a und c steht dem Steuerpflichtigen der Nachweis höherer Kosten offen (Abs. 2).

Die entsprechenden Ausführungsvorschriften sind in der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 10. Februar 1993 über den Abzug von Berufskosten der unselbstständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer (BKV; SR 642.118.1) enthalten.

Die Beweislast dafür, dass die geltend gemachten Auslagen Gewinnungskosten darstellen, trägt der Steuerpflichtige, da es sich dabei um steuermindernde Tatsachen handelt (vgl. BGE 121 II 257 Erw. 4c/aa und 273 Erw. 3c/aa).

Die Abzüge können grundsätzlich in jeder Steuerperiode neu überprüft werden (vgl. etwa das Bundesgerichtsurteil vom 19. März 2003 in NStP 2003, 37).

c) Im vorliegenden Fall wurde von den im Lohnausweis vermerkten übrigen Pauschalspesen im Betrag von 52'974 Franken (in Übereinstimmung mit dem Kanton F. _____) ein Betrag von 40'974 aufgerechnet und mithin ein Betrag von 12'000 Franken als reine Spesenvergütung anerkannt. Darüber hinaus wurde der maximale Pauschalabzug (4'000 Franken) für sonstige Berufsauslagen gewährt. Zu keiner Aufrechnung Anlass gab sodann die Vergütung für Autospesen (4'600.20 Franken), obwohl gleichzeitig die gesamten gelten gemachten Kilometerkosten (7'600 Franken) in Abzug gebracht wurden. Dasselbe gilt für die pauschalen Repräsentationsspesen betreffend den Nebenerwerb (2'000 Franken), obwohl von der "Erfolgsbeteiligung" (6'750 Franken) noch 20% (1'350 Franken) als Gewinnungskosten abgezogen wurden. In den beiden letzten Punkten erweist sich die Veranlagung ohne Zweifel als sehr grosszügig. Zu prüfen bleibt, ob die Beschwerdeführer (im Verhältnis zu den anerkannten Spesenvergütungen sowie den zusätzlich gewährten Abzügen) den Nachweis höherer Gewinnungskosten erbracht haben.

Die blosse Tatsache, dass von den Arbeitgebern "pauschale" Spesenvergütungen gewährt wurden, vermag entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer nichts daran zu ändern, dass sämtliche effektiven Auslagen auf Aufforderung hin grundsätzlich nachzuweisen oder (ausnahmsweise) zumindest glaubhaft zu machen sind. Dies gilt im vorliegenden Fall umso mehr, als ja die in den Lohnausweisen gesamthaft ausgewiesenen Spesenvergütungen offensichtlich und unbestrittenmassen massiv übersetzt sind. Ebenso wenig sind die Steuerbehörden an eine allfällige Vereinbarung zwischen dem Arbeitgeber und den AHV-Behörden bezüglich der anerkannten Spesen gebunden. Es ist sodann nicht einzusehen, weshalb es nicht möglich sein soll, die behaupteten Auslagen mit einem vertretbaren Aufwand zu belegen oder zumindest zu substantizieren. Die Beschwerdeführer haben diesbezüglich jedoch den geforderten konkreten Nachweis nicht erbracht. Die gemäss der Rekursbeilage ("Auftrags-Bestandesliste") bezogenen Ausrüstungsgegenstände im Betrag von 11'161.35 Franken sind durch die anerkannte Spesenvergütung von 12'000 Franken bereits abgedeckt. Abgesehen davon kann vermerkt werden, dass die Zahlungsbelege fehlen. Dies wäre umso wichtiger, als in einem Teil der eingereichten Rechnungen ausdrücklich vermerkt wurde, es gehe um ein Materialkonto und es seien vorläufig keine Rechnungen zu bezahlen. Im Verlaufe der Saison folge dann noch eine genaue Abrechnung, in welcher festgehalten werde, was nach Abzug des vom Club übernommenen Materialgeldes noch zu zahlen bleibe. Im Übrigen ist auch mit dem nicht einmal näher substantiierten Hinweis auf "beglichene Kleinauslagen bis zu 50 Franken" den gesetzlichen Beweisforderungen keineswegs Genüge getan. Schliesslich ist davon auszugehen, dass die Parkkosten mit dem – zusätzlich zur erhaltenen Autospesen-

Vergütung – gewährten Fahrkostenabzug mehr als nur abgedeckt sind (vgl. dazu das Bundesgerichtsurteil 2C_343/2011 vom 25. Oktober 2011).

Demzufolge erweist sich die Beschwerde als unbegründet.

2. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten in Anwendung von Art. 144 Abs. 1 DBG den Beschwerdeführern aufzuerlegen. Die Höhe der Verfahrenskosten wird durch das kantonale Recht bestimmt (Art. 144 Abs. 5 DBG). Das heisst, dass insbesondere der Tarif vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz zur Anwendung gelangt (vgl. Art 146 f. VRG).

Im vorliegenden Fall erscheint es angemessen, die Gerichtsgebühr auf 300 Franken festzusetzen.

II. Kantonssteuer (604 2013 73)

3. a) Die vorne in Erwägung 1 dargelegten Grundsätze gelten auch im Bereich der Kantonssteuern. Die entsprechenden, praktisch gleich lautenden Gesetzesbestimmungen sind in Art. 17 Abs. 1, 18 Abs. 1, 26 und 27 des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die Kantonssteuern (DStG; SGF 631.1) enthalten (vgl. auch Art. 7 Abs. 1 und Art. 9 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]).

Die Ausführungsvorschriften wurden in der Verordnung der Finanzdirektion vom 14. Dezember 2006 über den Abzug von Berufskosten bei unselbstständiger Erwerbstätigkeit (SGF 631.411) erlassen.

b) Angesichts der mit dem Recht der direkten Bundessteuer übereinstimmenden gesetzlichen Regelung kann für die Rechtsanwendung auf die Ausführungen in Erwägung 1 verwiesen werden. Demzufolge ist auch bei Beurteilung des Rekurses betreffend die Kantonssteuer davon auszugehen, dass die Beschwerdeführer den ihnen obliegenden Beweis für die geltend gemachten Gewinnungskosten nicht erbracht haben, was zur Abweisung führt.

4. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten den Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 131 Abs. 1 VRG). Dabei gelangt der Tarif vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz zur Anwendung (vgl. Art 146 f. VRG).

Im vorliegenden Fall erscheint es angemessen, die Gerichtsgebühr auf 300 Franken festzusetzen.

Der Steuergerichtshof erkennt:

I. Direkte Bundessteuer (604 2013 72)

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Kosten (Gebühr: 300 Franken) werden den Beschwerdeführern auferlegt. Diese Gerichtsgebühr wird mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

II. Kantonssteuer (604 2013 73)

3. Der Rekurs wird abgewiesen.
4. Die Kosten (Gebühr: 300 Franken) werden den Beschwerdeführern auferlegt. Diese Gerichtsgebühr wird mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

III. Zustellung

Der vorliegende Entscheid kann sowohl bezüglich der veranlagten direkten Bundessteuern als auch der Kantonssteuern gemäss Art. 146 DBG bzw. 73 StHG und 82 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) innert 30 Tagen seit Eröffnung mit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht, Lausanne, angefochten werden.

Gegen die Festsetzung der Höhe der Verfahrenskosten ist innert 30 Tagen die Einsprache an die Behörde, die entschieden hat, zulässig, sofern nur dieser Teil des Entscheides angefochten wird (Art. 148 VRG).

Freiburg, 22. Dezember 2014/hca

Präsident

Gerichtsschreiberin