

2118

Unterhaltskosten für Liegenschaften sind nach Art. 27 Abs. 1 StG vom Einkommen abziehbar; Abgrenzung zu den wertvermehrenden Investitionen. Abgrenzung steuerpflichtigen Erwerbseinkommens von steuerfreien Berufsauslagen (Art. 25 StG); Nachweis behaupteter **Kundenspesen** durch den Steuerpflichtigen.

1. Gemäss Art. 27 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 16 Abs. 1 der Steuerverordnung (bGS 621.111; abgekürzt StV) sind die tatsächlichen Unterhalts- und Verwaltungskosten in der Bemessungsperiode abzugsberechtigt, soweit sie ausgewiesen sind. Nicht abziehbar sind nach Art. 27 Abs. 2 StG Aufwendungen für die Anschaffung oder wertvermehrende Verbesserung von Vermögensgegenständen.

2. Die Steuerbehörde hat die im Jahr 1988 getätigten Auslagen für den Gartenweiher von Fr. 2'366.60 als wertvermehrenden Aufwand qualifiziert, während die Rekurrenten geltend machen, es handle sich dabei um Aufwand für die Sanierung und Instandhaltung des Gartenweihers. Dieser Auffassung kann indessen nicht beigeplantet werden. Aus der sich bei den Akten befindlichen Rechnung geht eindeutig hervor, dass die Auslagen im Zusammenhang mit einer Vergrösserung des Weihers stehen. Es handelt sich dabei also weder um Instandhaltungs- noch um Instandstellungskosten, sondern um Aufwendungen, die zu einer Verbesserung der Gartenanlage führen und deren Anlagewert erhöhen. Die Qualifizierung der geltend gemachten Kosten als wertvermehrende Aufwendungen durch die Steuerbehörde ist demnach nicht zu beanstanden.

3. Die Rekurrenten haben im Jahr 1990 die Einbaumöbel in der Küche für Fr. 6'596.-- ersetzen lassen. Diese Kosten wurden von der Veranlagungsbehörde nur zur Hälfte als Liegenschaftsunterhalt anerkannt. Die Rekurrenten sind der Auffassung, dass dieser Aufwand der zeitgemässen Instandhaltung der Liegenschaft diene und demgemäss keinen wertvermehrenden Charakter habe. Die alte Küche sei durch den 10-jährigen Gebrauch abgenutzt gewesen, neue Geräte seien nicht installiert worden. Die kantonale Steuerverwaltung beruft sich in der Vernehmlassung auf die Richtlinie des Regierungsrates vom 6. Januar 1987 betreffend die steuerliche Behandlung des Liegenschaftsunter-

halts. Die Weisungen des Regierungsrates sind inzwischen durch neue Richtlinien der Landessteuerkommission vom 11. November 1992, in Kraft sei dem 1. Januar 1993, ersetzt worden. Auf das vorliegende Verfahren mit den massgeblichen Steuerjahren 1989 - 1992 finden dagegen noch die alten Weisungen des Regierungsrates Anwendung, obschon sich in bezug auf die steuerliche Behandlung der zur Beurteilung stehenden Aufwendungen keine Änderungen ergeben haben. Demnach gelten die Kosten für Küchenkombinationen als Ersatz bisheriger Einzelgeräte und -möbel je zur Hälfte als wertvermehrnde Aufwendungen und als Unterhaltskosten. Die Rekurrenten behaupten zwar, es seien lediglich alte Geräte ersetzt worden, ohne dies allerdings zu beweisen. Demgegenüber stellen die Kosten für neue Geräte wertvermehrnde Aufwendungen dar und können nicht abgezogen werden. Selbst wenn man mit den Rekurrenten davon ausgeht, dass keine neuen Geräte angeschafft wurden, haben sie den Nachweis dafür nicht erbracht, dass den von ihnen geltend gemachten Kosten für den Ersatz der Kücheneinrichtung ausschliesslich Unterhaltscharakter zukommt. Dagegen spricht schon die Erfahrungstatsache, dass eine Kücheneinrichtung in der Regel nicht bereits nach 10 Jahren ersetzt werden muss. Auszugehen ist jedoch vom im Steuerrecht geltenden Grundsatz, wonach die Steuerbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden Tatsachen trägt, während den Steuerpflichtigen die Beweislast für Tatsachen trifft, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (AR GVP 1991 Nr. 2085, mit Hinweisen). Daraus folgt, dass es vorliegend bei der von der Veranlagungsbehörde aufgrund von Erfahrungswerten vorgenommenen hälftigen Aufteilung der Kosten für den Ersatz der Kücheneinrichtung sein Bewenden haben muss, während die Voraussetzungen für den vollen Abzug der geltend gemachten Kosten nicht erfüllt sind.

4. Gemäss Art. 24 Abs. 1 StG sind aus unselbständiger Erwerbstätigkeit alle Einkünfte aus privatrechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte steuerbar. Dazu gehören auch die vom Arbeitgeber als Spesenvergütung ausgerichteten Entschädigungen für Auslagen, die dem Arbeitnehmer bei dienstlichen Verrichtungen erwachsen. Zu deren Ersatz ist der Arbeitgeber aufgrund von Art. 327a OR verpflichtet. Spesenentschädigungen sind ausserdem vom Arbeitgeber im Lohnausweis zu bescheinigen. Zum Abzug gemäss Art. 25

StG zugelassen sind die zur Erzielung von Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit notwendigen allgemeinen und besonderen Aufwendungen. Anstelle der tatsächlichen allgemeinen Aufwendungen kann der Pflichtige einen pauschalen Unkostenersatz von 10 % der gesamten Einkünfte, für die massgeblichen Steuerjahre höchstens aber Fr. 2'000.--, abziehen. Als besondere Aufwendungen können zusätzlich die notwendigen Auslagen für die Fahrt zum Arbeitsort, die Mehrauslagen wegen auswärtiger Verpflegung und Unterkunft sowie die Auslagen für berufliche Weiterbildung abgerechnet werden, soweit sie nicht vom Arbeitgeber übernommen werden. Die Anerkennung geltend gemachter und tatsächlich angefallener Ausgaben richtet sich vorab nach dem Kriterium der beruflichen Notwendigkeit. Im weiteren ist zu prüfen, ob die Auslagen, für welche vom Arbeitgeber eine Spesenentschädigung geleistet wird, als allgemeine oder als besondere Aufwendungen zu qualifizieren sind. Hinsichtlich der Beurteilung der beruflichen Notwendigkeit ist sodann zu beachten, dass ein Ermessensspielraum nur dann besteht, wenn der Steuerpflichtige objektiv nicht in der Lage ist, bestimmte Auslagen zu belegen oder ein Beleg für sich noch nicht auf die berufliche Zwecksetzung oder Notwendigkeit schliessen lässt (z.B. Quittung für auswärtige Verpflegung). Kann eine bestimmte Aufwendung objektiv belegt und aufgrund des Beleges unmittelbar auf die berufliche Zwecksetzung geschlossen werden, besteht kein Ermessensspielraum. Auf dem Lohnausweis der Rekurrenten sind in den Jahren 1987/88 je Fr. 12'200.--, Fr. 21'072.-- im Jahre 1989 und Fr. 23'961.-- im Jahre 1990 als Spesenersatz eingetragen. Diese Spesenvergütungen wurden von der Steuerbehörde nicht dem Einkommen zugerechnet, sondern voll als Spesenersatz anerkannt. Nebst diesen vom Arbeitgeber ausgerichteten Entschädigungen haben die Pflichtigen zusätzlich im Durchschnitt der Bemessungsjahre 1987/88 Fr. 9'570.-- und 1989/90 Fr. 8'850.-- als Berufsauslagen deklariert. Im Rekursverfahren beantragen sie dagegen für 1987 den Abzug von Fr. 9'380.35 und für 1988 von Fr. 8'320.10. Für dieses Jahr wird ausserdem ein Abzug für Weiterbildung von Fr. 704.-- beansprucht. Für 1989 machen die Pflichtigen nicht von der Arbeitgeberin vergütete Berufsauslagen von Fr. 11'032.45 und für 1990 von Fr. 8'108.80 geltend. Demgegenüber liess die Veranlagungsbehörde in den massgeblichen Bemessungsjahren für die allgemeinen Aufwendungen lediglich

die Pauschale von Fr. 2'000.-- zu. Zusätzlich wurde den Pflichtigen wegen auswärtiger Verpflegung der dafür in Art. 25 Abs. 3 StG vorgesehene Abzug gewährt. Dieser belief sich 1989/90 auf Fr. 2'000.-- und 1991/92 auf Fr. 2'200.--. Zur Begründung ihres Antrags auf Anerkennung der von ihnen geltend gemachten tatsächlichen allgemeinen Aufwendungen machen die Rekurrenten sinngemäss und im wesentlichen geltend, Z. sei in den fraglichen Jahren als Verkaufsleiter im Aussendienst tätig und für den Vertrieb von EDV-Anlagen zuständig gewesen. Mehr als die Hälfte seiner Arbeitszeit habe er für Kundenbesuche verwendet. Diese hätte er am Morgen zuhause vorbereiten und ebenfalls zuhause am Abend die Tagesergebnisse verarbeiten müssen. Er benötige daher ein eingerichtetes Arbeitszimmer in der Privatwohnung. Im übrigen gehörten zur Betreuung der Kunden kleine Kundengeschenke bei besonderen Anlässen oder am Jahresende. Auch den eigenen Aussendienstmitarbeitern seien zwecks Förderung der Motivation und Einsatzbereitschaft Geschenke ausgerichtet worden. Im übrigen entspreche es einer Erfahrungstatsache, dass im Aussendienst bei weitem nicht alle Gewinnungskosten durch die Arbeitgeberpauschale abgegolten würden. Daran ändere die arbeitsvertragliche Verpflichtung des Arbeitgebers nichts, solche Kosten zu ersetzen, wenn dies nicht auch tatsächlich erfolge. Die von ihm geltend gemachten Berufsauslagen seien in der Steuererklärung deklariert und durch Belege ausgewiesen worden. Vom Arbeitgeber seien nur die Auto- und die Reisespesen abgegolten worden und mit den übrigen Spesen die geschäftlich notwendigen Telefonkosten und (teilweise) die Kundenessen. Zu Unrecht habe daher die Vorinstanz unterstellt, die von den Pflichtigen geltend gemachten tatsächlichen Auslagen seien in diesen Pauschalen enthalten. Nicht eingeschlossen sei aber der bei einer Aussendiensttätigkeit wesentlich höhere Aufwand für Kleidung, für Einladungen von Kunden sowie für Kunden- und Mitarbeitergeschenke. Schliesslich sei er aus beruflichen Gründen auch auf mehrere Zeitungsabonnements und ein privates Arbeitszimmer angewiesen, selbst wenn ihm im von mehreren Mitarbeitern benutzten Büro des Arbeitgebers ein Arbeitspult zur Verfügung stehe.

5. Der Rekurrent beantragt im weiteren den Abzug von Kundenspesen, soweit diese nicht durch die Arbeitgeberpauschale gedeckt sind, sowie einen weiteren Abzug für Mitarbeiterspesen. Dem Pflichtigen

wurden in den massgeblichen Bemessungsjahren die Auto- und Reisespesen getrennt von den übrigen Spesen entschädigt, welche in der Form einer Tagespauschale vergütet wurden. Die Entschädigungen beliefen sich in den Jahren 1987 und 1988 auf jeweils Fr. 6'500.--, im Jahre 1989 auf Fr. 5'508.-- und im Jahre 1990 auf Fr. 4'075.--. Die Steuerbehörde bestreitet zu Recht, dass der Pflichtige den Nachweis höherer als der ihm von der Arbeitgeberin vergüteten und steuerlich zum Abzug zugelassenen Berufsauslagen erbracht habe. Die Ausführungen im Rekurs gehen denn auch nicht über allgemeine Feststellungen hinaus und erbringen den für steuermindernde Tatsachen beim Pflichtigen liegenden Beweis nicht. Eigene Abklärungen der Steuerrekurskommission bei der Arbeitgeberin des Rekurrenten haben zudem ergeben, dass Kundenspesen, insbesondere Spesen für Bewirtung, monatlich effektiv abgerechnet und im Lohnausweis nicht angegeben werden. Offensichtlich unzutreffend ist daher die Behauptung des Rekurrenten, die von seiner Arbeitgeberin für andere Spesen ausgerichtete Pauschale decke die Auslagen für Kundenessen nur teilweise. Wenn die Kosten für die Bewirtung von Kunden getrennt von den übrigen Spesen effektiv abgerechnet und vergütet werden, können diese Auslagen bei der Pauschale für andere Spesen nicht erneut in Anrechnung gebracht werden. Daneben ersetzen die von der Arbeitgeberin vergüteten Reisespesen nicht nur die Fahrt- und Übernachtungskosten, sondern auch die Auslagen des Pflichtigen für Verpflegung. Somit verbleiben noch die nachgewiesenen Mitarbeiterspesen, die - soweit ihnen Gewinnungskostencharakter zukommt und sie nicht bereits mit der Arbeitgeberpauschale abgegolten sind, wie es 1987 für einen Betrag von Fr. 510.-- der Fall ist - durch die allgemeine Berufskostenpauschale von Fr. 2'000.-- gedeckt sind. Mit den vorstehenden Ausführungen nicht in Widerspruch steht das Schreiben der Arbeitgeberin des Rekurrenten vom 5. Januar 1993. Darin wird lediglich bestätigt, dass Mitarbeiterspesen nicht effektiv abgerechnet, sondern in der Tagespauschale enthalten sind. Über die Vergütung von Kundenspesen enthält das erwähnte Schreiben, im Gegensatz zu jenem vom 27. Juli 1993, keine Angaben. Auf die in diesem Zusammenhang beantragte Zeugeneinvernahme kann deshalb verzichtet werden.

6. Offen bleiben kann, ob es sich bei den vom Rekurrenten ebenfalls geltend gemachten Kosten für Zeitungsabonnements um Gewinnungskosten handelt. Selbst wenn dies der Fall wäre, wären diese Auslagen ebenfalls mit der allgemeinen Berufskostenpauschale abgegolten.

7. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass vom Pflichtigen der Nachweis höherer als bereits von der Steuerbehörde zum Abzug zugelassener Berufsauslagen nicht erbracht werden konnte. Es ist festzustellen, dass die gewährten Abzüge ausserordentlich grosszügig bemessen sind. Dabei darf nicht ausser acht bleiben, dass in den Reisespesen auch eine Entschädigung für auswärtige Verpflegung enthalten ist und neben den vergüteten Spesen die Veranlagungsbehörde zusätzlich noch die allgemeine Berufskostenpauschale zum Abzug zulässig.

StRK 20.8.1993 (Nr. 575)

Anmerkung: In bezug auf die Frage der Abzugsfähigkeit der Kosten für ein Arbeitszimmer in der Privatwohnung und für Berufskleider argumentiert die Steuerrekurskommission gleich wie im Entscheid Nr. 566 vom 26.3.1993 (vgl. AR GVP 4/1992, Nr. 2102).

2119

Gewährung des sog. **AR-Privileges** nach Art. 26 Abs. 2 und Art. 36 Abs. 3 StG zur Vermeidung wirtschaftlicher Mehrfachbelastung; Voraussetzungen.

1. B. wohnt in Teufen; er ist Aktionär der E. AG mit Sitz in St. Gallen. Im Einschätzungsverfahren nahm die kantonale Steuerverwaltung St. Gallen bei der E. AG verschiedene Aufrechnungen vor. Es handelte sich dabei um verschiedene Leistungen der Gesellschaft zugunsten des Aktionärs B., welche als verdeckte Gewinnentnahmen betrachtet wurden. Diese Aufrechnungen wurden von der E. AG anerkannt, und die entsprechende Veranlagungsverfügung erwuchs in Rechtskraft. Die vorgenommenen Aufrechnungen meldete die kantonale Steuer-