



Fall-Nr.: B 2019/169
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 31.01.2020
Entscheiddatum: 15.10.2019

Entscheid Verwaltungsgericht, 15.10.2019

Art. 40 Abs. 1 StG (sGS 811.1). Art. 27 Abs. 1 DBG (SR 642.11). Streitig war der Abzug von Kleiderkosten bei selbständiger Erwerbstätigkeit. Das Verwaltungsgericht hielt fest, der Pauschalabzug für die Berufsauslagen unselbständig Erwerbstätiger (im Sinn von Art. 39 Abs. 1 lit. c StG) betreffe sämtliche durch die Berufstätigkeit bedingten übrigen Kosten - und nicht lediglich allfällige Auslagen für Berufskleider. Für den Nachweis der für die Berufsausübung notwendigen (und tatsächlich angefallenen) Kleiderauslagen würden für unselbständig Erwerbende dieselben Anforderungen wie für Selbständigerwerbende gelten. Abzugsfähig seien somit auch hier Kosten für Kleider, welche ausschliesslich Berufs- und Arbeitszwecken dienen würden. Kleidung, welche die steuerpflichtige Person unter anderem aufgrund ihrer beruflichen Stellung erwerbe und die auch im privaten Bereich verwendbar sei, falle nicht unter den Begriff der abzugsfähigen Berufskleider. Dies gelte in gleicher Weise bei Vorliegen eines (genehmigten) Spesenreglements (vgl. StB 30 Nr. 1 Anh. "Muster Spesenreglement" Ziff. 1.3). Eine Ungleichbehandlung von Selbständigerwerbenden und unselbständig Erwerbstätigen, wie sie vom Beschwerdeführer gerügt werde, sei bei diesen Gegebenheiten nicht erkennbar. Der vom Beschwerdeführer angeführte weitere Umstand, dass er die in Frage stehenden Kleider ausschliesslich für den beruflichen Zweck angeschafft habe, schliesse deren Verwendbarkeit im privaten Bereich nicht aus. Bestätigung des vorinstanzlichen Entscheids (Verwaltungsgericht, B 2019/169).

Entscheid vom 15. Oktober 2019

Besetzung



St.Galler Gerichte

Abteilungspräsident Eugster; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiber Schmid

Verfahrensbeteiligte

X.__,

Beschwerdeführer,

vertreten durch X.__ Steuerpraxis,

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Unterstrasse 28,
9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

und

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

Gegenstand

Kantons- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2017)

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

A.a.

Das Ehepaar X.__ und Y.__ wies in der Steuererklärung 2017 ein Einkommen aus



St.Galler Gerichte

selbständiger Erwerbstätigkeit (X.__) von CHF 109'204 aus. Die Steuerbehörde rechnete diesen Einkünften einen Privatanteil von CHF 1'800 für Fahrzeugkosten, CHF 1'000 für Kleider und CHF 274 für den hälftigen Anteil eines Zeitungs-Abonnements auf. Sie veranlagte das Ehepaar am 21. August 2018 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 100'200 sowie einem steuerbaren Vermögen von CHF 300'000. Die hiergegen erhobene Einsprache hiess das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 5. März 2019 teilweise gut, verzichtete auf die Aufrechnung der Privatanteile Fahrzeugkosten sowie Zeitungs-Abonnement und reduzierte die Aufrechnung des Privatanteils Kleider auf CHF 940. Die Veranlagung erfolgte auf der Basis eines steuerbaren Einkommens von CHF 98'000 (Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 110'144) und eines steuerbaren Vermögens von CHF 300'000 (act. G 10/6/13).

A.b.

Den gegen diesen Entscheid erhobenen Rekurs (act. G 10/1) mit dem Antrag, die Veranlagung mit einem steuerbaren Reingewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 105'304 (sic!) gemäss Steuerdeklaration vorzunehmen und namentlich die Berufskleider von CHF 939.70 zum Abzug zuzulassen, wies die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen mit Entscheid vom 4. Juli 2019 (act. G 2) ab.

B.

B.a.

Mit Eingabe vom 24. Juli 2019 erhob X.__ gegen den Rekursentscheid Beschwerde mit dem Rechtsbegehren, es sei die Veranlagung mit einem steuerbaren Reingewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 109'204 gemäss Steuerdeklaration vorzunehmen, namentlich die Repräsentationsspesen (Berufskleider) von CHF 940 zum Abzug zuzulassen (act. G 1). Auf das Schreiben des verfahrensleitenden Abteilungspräsidenten vom 25. Juli 2019 (act. G 5) bestätigte der Beschwerdeführer am 29. Juli 2019, dass er an der Beschwerde festhalte (act. G 7).

B.b.

Die Vorinstanz beantragte in der Vernehmlassung vom 5. August 2019 Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung verwies sie auf den angefochtenen Entscheid (act. G 9). Der Beschwerdegegner beantragte in der Eingabe vom 20. August 2019 unter Verzicht auf eine Vernehmlassung Abweisung der Beschwerde (act. G 12).

B.c.

Auf die Vorbringen der Verfahrensbeteiligten in den Eingaben des vorliegenden



Verfahrens wird, soweit für den Entscheid relevant, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1.

Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP). Der Beschwerdeführer ist zur Ergreifung des Rechtsmittels legitimiert, und die Beschwerdeeingabe vom 24. Juli 2019 erfüllt zeitlich, formal und inhaltlich die gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 und Art. 161 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2.

2.1.

Bei selbständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen (Art. 40 Abs. 1 StG, Art. 27 Abs. 1 des Gesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, DBG). Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit ist, dass der Aufwand mit einer selbständigen Erwerbstätigkeit direkt zusammenhängt bzw. durch die Geschäftstätigkeit begründet ist. Ob der Aufwand zweckmässig beziehungsweise vermeidbar gewesen wäre, spielt dabei keine Rolle. Es ist nicht Sache der Steuerbehörden, die Angemessenheit einer geschäftlichen Aufwendung zu überprüfen. Einer Aufwendung kann die geschäftsmässige Begründetheit nicht rein deswegen abgesprochen werden, weil diese zu keinem entsprechenden Ertrag führte. Wesentlich ist, dass die Aufwendung notwendig war bzw. mit dem objektiven Ziel erfolgte, Erträge aus der selbständigen Erwerbstätigkeit zu bewirken (Richner/ Frei/ Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, Rz. 4 ff. zu Art. 27 DBG mit Hinweisen). Abzugsfähig sind Kosten für Kleider, welche (ausschliesslich) Berufs- und Arbeitszwecken dienen (z.B. Berufsmäntel- und schürzen, Schutzkleidung). Die gepflegte und kostspielige Kleidung, welche die steuerpflichtige Person unter anderem in Rücksicht auf ihre berufliche Stellung anschafft und die auch im privaten Bereich verwendbar ist, fällt indes nicht unter den Begriff der abzugsfähigen Berufskleider (Richner/ Frei/Kaufmann/Meuter a.a.O., Rz. 37 zu Art. 26 DBG).

Nicht zum unternehmerischen Aufwand gehören die privaten Lebenshaltungskosten. Wird ein Aufwandkonto damit belastet, sind sie dem steuerbaren Gewinn hinzuzurechnen (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das St. Gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014,



II/Rz. 259 ff.). Nicht abziehbar sind insbesondere die Aufwendungen für den Unterhalt des Steuerpflichtigen und seiner Familie sowie der durch die berufliche Stellung des Steuerpflichtigen bedingte Privataufwand (Art. 47 lit. a StG, Art. 34 lit. a DBG). Was die Beweislast betrifft, gilt der Grundsatz, dass die Steuerbehörde steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen und die steuerpflichtige Person steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen zu beweisen haben. Bei der Verbuchung eines Geschäftsaufwandes ist es grundsätzlich am Steuerpflichtigen, den Nachweis zu erbringen, dass diese Erfolgsminderung geschäftsmässig begründet ist (BGer 2C_273/2013 vom 16. Juli 2013 E. 3.3 mit Hinweisen).

2.2.

Die Vorinstanz führte im angefochtenen Entscheid aus, als Treuhänder bedürfe der Beschwerdeführer unbestrittenermassen eines professionellen Auftretens. Insofern bestehe ein Zusammenhang zwischen Kleideraufwendungen und beruflicher Tätigkeit. Eine gepflegte Garderobe sei üblich, wenn nicht sogar notwendig für gewisse Dienstleistungsberufe. Dies begründe indes für sich allein keinen Anspruch auf besondere Berufskleider. Die Bekleidung gehöre zwar zum standesgemässen Auftreten, jedoch fehle - selbst wenn die Auslagen der Erwerbstätigkeit förderlich seien - der erforderliche enge Konnex zur Geschäftstätigkeit. Vorliegend handle es sich nicht um ausschliesslich Berufszwecken dienende Kleider, sondern um solche, die auch für den privaten Gebrauch geeignet seien. Die Tatsache, dass in der Schweiz der Dienstleistungssektor bei weitem überwiege, vermöge hieran nichts zu ändern. Nach der Rechtsprechung der VRK sei auch bei Rechtsanwälten der Aufwand für Instandhaltung und Reinigung gepflegter Kleidung nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand anerkannt. Im Weiteren sei die ohne besonderen Nachweis anerkannte Berufspauschale CHF 2'400 für die übrigen Berufskosten (Berufswerkzeuge, Fachliteratur, privates Arbeitszimmer, Berufskleider, besonderer Schuh- und Kleiderverschleiss) nur bei unselbständig Erwerbenden, nicht jedoch bei selbständig Erwerbenden gesetzlich vorgesehen (Art. 39 und 40 StG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter a.a.O., Rz. 30 und 37 zu Art. 26 DBG). Die Aufrechnung der Kleiderkosten des Beschwerdeführers von CHF 940 sei zu Recht vorgenommen worden (act. G 2).

2.3.

Der Beschwerdeführer macht geltend, dass auf die von ihm in der Rekurschrift aufgezeigte Differenzierung zwischen Selbständigerwerbenden und Unselbständigerwerbenden bei der Beurteilung der Gewinnungskosten im Kernpunkt nicht eingegangen worden sei. Seiner Begründung sei kein Gehör geschenkt worden.



Die unterschiedliche Beurteilung von Selbständigerwerbenden und Unselbständigerwerbenden hinsichtlich des Kleiderspesenabzugs führe zu einer Diskriminierung. Bei den von ihm ausschliesslich zu beruflichen Zwecken angeschafften Kleidern im Betrag von CHF 940 handle es sich um Gewinnungskosten eines Selbständigerwerbenden, welche sich dazu noch deutlich unter der Berufskostenpauschale von CHF 2'400 für Unselbständigerwerbende bewegen würden. Es sei nicht Sache der Steuerbehörde, die Angemessenheit einer geschäftlichen Aufwendung zu prüfen. Einziges entscheidendes Kriterium sei, ob die Anschaffung für geschäftliche oder private Zwecke erfolgt sei. Dies zu beurteilen sei allein die Angelegenheit des Unternehmers. Dass die Kleider auch für den privaten Gebrauch geeignet seien, könne kein Kriterium sein. Im 21. Jahrhundert, in welchem bei Unselbständigerwerbenden nebst der Berufskostenpauschale von CHF 2'400 von der Steuerbehörde regelmässig Spesenreglemente abgenommen würden, welche sogenannte "Kleinausgaben" vorsähen, liessen sich die Beurteilungen der Vorinstanzen nicht rechtfertigen. Selbständigerwerbende hätten die Unkosten selbst zu tragen, während bei Unselbständigerwerbenden der Arbeitgeber für die Unkosten aufzukommen habe. Dem Selbständigerwerbenden bleibe der Abzug der Berufskostenpauschale von CHF 2'400 von vornherein verwehrt, weshalb nachgewiesene Gewinnungskosten zum Abzug zuzulassen seien (act. G 1).

2.4.

2.4.1.

Zur Rüge, dass auf seine Rekursbegründung betreffend Diskriminierung von Selbständigerwerbenden gegenüber unselbständig Erwerbstätigen beim Kleiderspesenabzug im angefochtenen Entscheid nicht eingegangen worden sei, ist festzuhalten, dass der Rekursentscheid die Pauschalabzugs-Regelung für unselbständig Erwerbstätige darlegte und festhielt, dass für selbständig Erwerbende keine entsprechende Regelung vorgesehen sei. Die Vorinstanz brachte somit die differenzierte Behandlung von unselbständiger und selbständiger Erwerbstätigkeit beim Spesenabzug - wenn auch in kurzer Form - zur Sprache und legte ihren Standpunkt dar. Der Rekursentscheid zeigt die für die Vorinstanz wesentlichen Überlegungen in zureichender Weise auf und setzt sich mit den wesentlichen Gesichtspunkten auseinander (vgl. dazu statt vieler BGer 1C_138/2014 vom 3. Oktober 2014, E. 4.1 mit Hinweisen). Der Beschwerdeführer hatte Gelegenheit, sich im Rahmen des Beschwerdeverfahrens hierzu vernehmen zu lassen, was er in der Folge auch tat. Ein Begründungsmangel liegt angesichts dieser Gegebenheiten nicht vor.



2.4.2.

Der Pauschalabzug für die Berufsauslagen unselbständig Erwerbstätiger (im Sinn von Art. 39 Abs. 1 lit. c StG) von CHF 700 zuzüglich 10 % der Nettoeinkünfte (maximal CHF 2400; Art. 21 Abs. 1 der Steuerverordnung, StV, sGS 811.11) betrifft sämtliche durch die Berufstätigkeit bedingten übrigen Kosten - und damit nicht lediglich allfällige Auslagen für Berufskleider. Wenn der Beschwerdeführer darauf hinweist, dass die von ihm als Berufskosten geltend gemachten Kleiderauslagen betraglich noch unter der Pauschale von CHF 2'400 liegen würden (act. G 1 S. 3 Ziff. 6), lässt er ausser Acht, dass die Pauschale eine Vielzahl möglicher (übriger) Berufskosten abdeckt. Der erwähnte Abzug wird unselbständig Erwerbenden ohne weitere Nachweise (pauschal) zugestanden. Dem Pflichtigen steht der Nachweis höherer (effektiver) Kosten offen (Art. 39 Abs. 2 StG, Art. 21 Abs. 2 StV). Diesfalls sind jedoch die tatsächlichen Auslagen *nach dem Kriterium der (beruflichen) Notwendigkeit* (vgl. Art. 21 Abs. 1 StV) im Einzelnen zu belegen (Zigerlig/Oertli/Hofmann a.a.O., II/Rz. 107 und 110). Nach dem Willen des Gesetzgebers sollen Unselbständigerwerbende und Selbständigerwerbende beim Gewinnungskostenabzug nicht unterschiedlich behandelt werden (vgl. dazu BGE 113 Ib 114 E. 1b, mit Hinweis auf die Entstehungsgeschichte bzw. die Angleichung der Abzugsmöglichkeiten für Unselbständigerwerbende an die entgegenkommendere Praxis für Selbständigerwerbende). Für den Nachweis der für die Berufsausübung notwendigen (und tatsächlich angefallenen) Kleiderauslagen gelten für unselbständig Erwerbende - und dies erscheint mit Blick auf die gerügte Diskriminierung ausschlaggebend – grundsätzlich dieselben Anforderungen wie für Selbständigerwerbende (vgl. dazu vorstehende E. 2.1 und St. Galler Steuerbuch 30 Nr. 1 Ziff. 3.2 vierter Abschnitt). Abzugsfähig sind beim Unselbständigerwerbenden Kosten für Kleider, welche ausschliesslich Berufs- und Arbeitszwecken dienen, also dafür objektiv notwendig bzw. erforderlich sind. Beim Selbständigerwerbenden wird der Begriff der Erforderlichkeit in einem etwas weiteren Sinn ausgelegt (vgl. BGE 124 II 29 E. 3 mit Hinweisen). Allerdings fällt in beiden Fällen Kleidung, welche die steuerpflichtige Person unter anderem aufgrund ihrer beruflichen Stellung erwirbt und die auch im privaten Bereich verwendbar ist, nicht unter den Begriff der abzugsfähigen Berufskleider. Dies gilt in gleicher Weise bei Vorliegen eines (genehmigten) Spesenreglements (vgl. StB 30 Nr. 1 Anh. "Muster Spesenreglement" Ziff. 1.3).

Eine Ungleichbehandlung von Selbständigerwerbenden und unselbständig Erwerbstätigen, wie sie vom Beschwerdeführer gerügt wird, ist bei diesen Gegebenheiten nicht erkennbar. Der vom Beschwerdeführer angeführte weitere Umstand, dass er die in Frage stehenden Kleider (sowie Brillen und Schuhe)



ausschliesslich für den beruflichen Zweck angeschafft habe (act. G 1 S. 3 Ziff. 6), schliesst deren Verwendbarkeit im privaten Bereich nicht aus. Vor dem geschilderten Hintergrund lässt sich der angefochtene Entscheid inhaltlich nicht beanstanden.

3.

Im Sinn der vorstehenden Erwägungen ist die Beschwerde abzuweisen. Die amtlichen Kosten des Beschwerdeverfahrens sind dem Verfahrensausgang entsprechend dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von CHF 2'000 (Art. 7 Ziff. 222 der Gerichtskostenverordnung; sGS 941.12, GKV) ist angemessen. Der vom Beschwerdeführer in gleicher Höhe geleistete Kostenvorschuss ist zu verrechnen. Ausseramtliche Kosten sind nicht zu entschädigen (Art. 98 Abs. 1 und Art. 98^{bis} VRP).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Der Beschwerdeführer bezahlt amtliche Kosten von CHF 2'000, unter Verrechnung mit dem von ihm in gleicher Höhe geleisteten Kostenvorschuss.