



**Fall-Nr.:** I/1-2009/209  
**Stelle:** Verwaltungsrekurskommission  
**Rubrik:** Abgaben und öffentliche Dienstpflichten  
**Publikationsdatum:** 09.12.2010  
**Entscheiddatum:** 09.12.2010

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 09.12.2010**

**26/1/a DBG (SR 642.II): Wenn die Voraussetzungen für die Benutzung des privaten Fahrzeuges für den Arbeitsweg gegeben sind, so kommt die Pauschale zur Anwendung auch wenn die effektiven Aufwendungen tiefer sind (Verwaltungskommission Abteilung I/1, 9. Dezember 2010, I/1-2009/209)**

Präsident Nicolaus Voigt, Mitglieder Fritz Buchschacher und Markus Frei;  
Gerichtsschreiberin Susanne Schmid Etter

X, Beschwerdeführer

vertreten durch Treuhand- und Revisionsgesellschaft Mattig-Suter und Partner,  
Bahnhofstrasse 28, Postfach 556, 6431 Schwyz,

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen, Vorinstanz

und

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Abteilung  
Rechtswesen, Eigerstrasse 65, 3003 Bern, Beschwerdebeteiligte

betreffend

Direkte Bundessteuer (Nachsteuer 1999 - 2007)

**Sachverhalt:**



## St.Galler Gerichte

A.- X und Y Z sind seit 29. September 2000 verheiratet und wohnen in A. X arbeitet seit 1996 bei der B AG in D. Y ist ebenfalls unselbständig erwerbstätig. In den Steuererklärungen der Jahre 1999 bis 2007 machte X bei den Berufskosten jeweils einen Abzug für die Zurücklegung des Arbeitswegs mit dem Privatauto geltend (11'500 km pro Jahr). Dieser Abzug wurde ihm in den Veranlagungen für die Jahre 1999 bis 2007 gewährt. Sämtliche Veranlagungen erwachsen unangefochten in Rechtskraft.

B.- Am 7. Juli 2008 übermittelte die Steuerverwaltung des Kantons C dem kantonalen Steueramt ein Schreiben, woraus hervorgeht, dass X für den Arbeitsweg seit Jahren an einer Mitfahrgemeinschaft beteiligt ist und dieser monatlich Fr. 100.-- bezahlt.

C.- Mit Schreiben vom 5. September 2008 veranlasste der zuständige Steuerkommissär bei der Abteilung Nachsteuern des kantonalen Steueramtes die Einleitung eines Nachsteuerverfahrens gegen X und Y Z. Daraufhin wurde mit Schreiben vom 13. Juli 2009 wegen zu hoher Abzüge bei den Fahrkosten in den Jahren 1997 bis 2007 ein Nachsteuerverfahren gegen das Ehepaar Z eingeleitet. Nach Einreichung weiterer Unterlagen wurden mit Schreiben vom 7. September 2009 folgende nachsteuerpflichtigen Einkünfte in Aussicht gestellt:

	Einkommen	Vermögen
01.01.1999 - 31.12.2000	Fr. 5'000.--	Fr. 0.--
01.01.2001 - 31.12.2001	Fr. 3'300.--	Fr. 0.--
01.01.2002 - 31.12.2002	Fr. 3'300.--	Fr. 0.--
01.01.2003 - 31.12.2003	Fr. 3'300.--	Fr. 0.--
01.01.2004 - 31.12.2004	Fr. 3'300.--	Fr. 0.--
01.01.2005 - 31.12.2005	Fr. 3'300.--	Fr. 0.--
01.01.2006 - 31.12.2006	Fr. 3'300.--	Fr. 0.--
01.01.2007 - 31.12.2007	Fr. 3'300.--	Fr. 0.--



## St.Galler Gerichte

Mit Nachsteuerverfügung vom 25. September 2009 wurden X und Y Z für die direkte Bundessteuer 1999 bis 2007 mit einer Nachsteuer von Fr. 1'564.50 veranlagt. Die dagegen mit Schreiben ihrer Vertreterin vom 15. Oktober 2009 erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 28. Oktober 2009 ab.

D.- Gegen diesen Einsprache-Entscheid erhoben X und Y Z mit Eingabe ihrer Vertreterin vom 16. November 2009 (Datum Poststempel: 20. November 2009) Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, der angefochtene Einsprache-Entscheid sei aufzuheben und es sei in den Jahren 1999 bis 2007 von einer Nachsteuer abzusehen, unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

Die Vorinstanz beantragt mit Vernehmlassung vom 15. Dezember 2009 die kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Die Beschwerdebeteiligte verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung.

Auf die Ausführungen der Parteien zur Begründung ihrer Anträge und die Akten wird, soweit notwendig, in den Erwägungen eingegangen.

### **Erwägungen:**

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Beschwerdeerhebung ist gegeben. Die Beschwerde vom 16. November 2009 (Datum Poststempel: 20. November 2009) ist rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 140 Abs. 2 Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG; Art. 7 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 41 lit. h Ziff. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2.- Umstritten ist vorliegend die Erhebung einer Nachsteuer für die Steuerjahre 1999 bis 2007 im Zusammenhang mit angeblich unrechtmässigen Abzügen für Berufskosten.

a) Die Beschwerdeführer machen geltend, nach Art. 26 Abs. 1 lit. a DBG würden die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsort als Berufskosten vom



steuerbaren Einkommen in Abzug gebracht. Als notwendige Kosten könnten die Kosten des privaten Fahrzeugs gemäss den Pauschalen abgezogen werden. Der Nachweis höherer berufsbedingter Kosten bleibe vorbehalten. Ein Abweichen von diesen Grundsätzen nach unten sei jedoch nicht vorgesehen. Damit habe der Steuerpflichtige das Recht, die Kosten des privaten Fahrzeugs gemäss der Pauschale geltend zu machen, unabhängig von der individuellen Kostensituation wie Benützung eines Fahrzeugs mit sehr tiefem Verbrauch oder Kostenbeteiligung von Mitfahrenden ohne Gewinnzuschlag. Dadurch werde der Administrationsaufwand der Steuerverwaltung wie auch des Steuerpflichtigen in erträglichem Rahmen gehalten. Der gesetzliche Verweis auf die notwendigen Kosten diene nur der Herstellung des Zusammenhangs zwischen den angefallenen Kosten und der Einkommenserzielung. Es sei unbestritten, dass der Beschwerdeführer aufgrund des frühmorgendlichen Arbeitsbeginns sowie der Distanz zu seinem Wohnort auf die Benützung des privaten Fahrzeugs angewiesen sei. Der Pauschalabzug dafür stehe ihm daher zu. Hinzu komme, dass keine neue Tatsache vorliege, die zur Erhebung einer Nachsteuer berechtige. Wenn die Veranlagung aufgrund einer Bewertung, hier des Fahrkostenabzugs, unvollständig sei, liege keine neue Tatsache vor.

Die Vorinstanz hält dem entgegen, mit steueramtlicher Meldung vom 7. Juli 2008 sei dem Gemeindesteueramt zur Kenntnis gebracht worden, dass der Beschwerdeführer einer Fahrgemeinschaft mit eigenem Bus angehöre. Seit Aufnahme der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der B AG im Jahr 1997 seien die vollen Kosten für die Benützung des Privatfahrzeugs für den Arbeitsweg geltend gemacht worden. Die Fahrgemeinschaft sei seitens des Beschwerdeführers mit Fr. 100.-- pro Monat zu entschädigen gewesen. Seit 1997 seien daher überhöhte Abzüge für den Arbeitsweg gewährt worden. Während der Sommermonate habe der Beschwerdeführer angeblich zu 40 - 50% das Privatauto benützt, in den Wintermonaten das Angebot des Gemeinschaftsbuses bevorzugt. Anhand dieser Informationen seien die vollumfänglichen Kosten für den Bus von Fr. 1'200.-- pro Jahr sowie ab dem Jahr 2001 der Abzug für das Privatfahrzeug für vier Monate pro Jahr gewährt worden. Abziehbar nach Art. 26 Abs. 1 lit. a DBG seien die effektiv angefallenen Kosten. Es bestehe kein Anspruch auf allenfalls höhere Pauschalabzüge. Dies beruhe auf der Überlegung, dass die Fahrkosten nur soweit für die Gewinnung des Einkommens erforderlich seien, als der Arbeitsort nicht auf eine andere zumutbare Weise mit geringeren Auslagen erreicht



werden könne. Aufwendungen, die nur der Bequemlichkeit des Steuerpflichtigen dienen, seien daher nicht abzugsfähig. Es liege nahe, dass eine Fahrgemeinschaft aus ökologischer und ökonomischer Sicht sinnvoll sei. Effektiv angefallen seien beim Beschwerdeführer somit die Kosten für die Benützung des Gemeinschaftsbusses. Mit der Gewährung der Kosten des privaten Fahrzeugs für vier Monate pro Jahr sei einer zeitweise höheren Flexibilität Rechnung getragen worden, im Sinn eines ausserordentlichen Entgegenkommens. Die Tatsache, dass für den Arbeitsweg eine Fahrgemeinschaft bestand, sei der Vorinstanz erst mit Meldung vom 7. Juli 2008 zur Kenntnis gebracht worden, als die Veranlagung für das Steuerjahr 2007 bereits rechtskräftig gewesen sei.

b) Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist oder eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die Steuerbehörde zurückzuführen ist, wird gestützt auf Art. 151 Abs. 1 DBG die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert. Dabei geht es um die Nachforderung einer Steuer, die zu Unrecht nicht erfasst worden ist. Für die Einleitung eines Nachsterverfahrens ist es nicht notwendig, dass den Steuerpflichtigen ein Verschulden trifft (Vallender/Looser, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, 2. Aufl. 2008, N 5 zu Art. 151 DBG; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. 2002, S. 342). Grundvoraussetzung für die Erhebung einer Nachsteuer ist somit eine zu Unrecht unterbliebene oder unvollständige rechtskräftige Veranlagung (vgl. auch Art. 199 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG).

aa) Der Abzug der Berufskosten ist in Art. 26 DBG geregelt. Da diese Bestimmung mit Art. 39 StG identisch ist, rechtfertigt es sich, zur Auslegung auch die Rechtsprechung und Literatur zum St. Galler Steuergesetz heranzuziehen. Entsprechend dem Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung können die für die Ausübung einer unselbständigen Erwerbstätigkeit notwendigen Aufwendungen steuerlich in Abzug gebracht werden, soweit sie vom Arbeitnehmer selber getragen werden. Allgemeine Voraussetzung für die Anerkennung von Berufsauslagen als abzugsfähige Aufwendungen (Gewinnungskosten) ist deren Notwendigkeit. Als notwendig gelten



grundsätzlich alle Aufwendungen, deren Vermeidung dem Steuerpflichtigen nicht zugemutet werden kann (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Auflage 1999, S. 40 f.). Darunter sind jene Kosten zu verstehen, welche unmittelbar für die Erzielung des Einkommens aufgewendet werden und die in einem direkten kausalen Zusammenhang dazu stehen (ASA 53 S. 102; Höhn/Waldburger, Steuerrecht Band 1, 9. Auflage 2001, S. 344).

Gemäss Art. 26 Abs. 1 lit. a - c DBG können als Berufskosten die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte, die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit und die übrigen für die Berufsausübung erforderlichen Kosten abgezogen werden. Für diese Berufskosten werden Pauschalansätze festgelegt, dem Steuerpflichtigen steht der Nachweis höherer Kosten offen (Abs. 2). Die Pauschalansätze sind im Anhang zur Verordnung des EFD über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer (SR 642.118.1, abgekürzt: BerufskostenV) geregelt.

Als notwendige Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte können bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel die tatsächlich entstehenden Auslagen abgezogen werden (Art. 5 Abs. 1 BerufskostenV). Bei Benützung privater Fahrzeuge sind als notwendige Kosten die Auslagen abziehbar, die bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel anfallen würden (Art. 5 Abs. 2 BerufskostenV). Das Gesetz stellt hier nicht auf die effektiven, sondern auf fiktive Kosten ab. Nach Art. 5 BerufskostenV können die Kosten eines privaten Fahrzeuges abgezogen werden, wenn kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung steht oder insoweit dessen Benützung dem Steuerpflichtigen nicht zugemutet werden kann. Der Nachweis höherer berufsnotwendiger Kosten bleibt vorbehalten. Der Kanton St. Gallen hat über die Frage der Zumutbarkeit Weisungen erlassen (SG-StB 39 Nr. 5 Ziff. 3.3). Darin wird auf die Regelung bei den Tagespendlern verwiesen (SG-StB 39 Nr. 3), womit unter anderem die 90-Minuten-Regel Anwendung findet. Danach gilt die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels in der Regel als unzumutbar, wenn der zeitliche Mehraufwand bei einmaliger Hin- und Rückfahrt mehr als 90 Minuten ausmacht. Neben dem zeitlichen Mehrbedarf müssen zur Beurteilung der Unzumutbarkeit auch Kriterien wie ungünstige Verbindungen, lange Fusswege, häufiges Umsteigen und Relation von Reisezeit und Zeitersparnis berücksichtigt werden (vgl. SGE 2006 Nr. 27). Ist die Notwendigkeit der



Fahrt mit einem privaten Fahrzeug ausgewiesen, so werden die Kosten gemäss den massgebenden Pauschalansätzen abgezogen. Die Steuerbehörde kann eine Abstufung der Fahrkostenpauschale nach Art. 3 BerufskostenV im Verhältnis zur Fahrleistung anordnen (Art. 5 Abs. 4 Satz 1 BerufskostenV). Die pauschalen Kosten betragen bei einer jährlichen Fahrleistung zwischen 10'000 und 12'500 km Fr. 0.54 (Jahre 1999 und 2000) bzw. Fr. 0.59 (Jahre 2001 bis 2007) pro Fahrkilometer (SG-StB 39 Nr. 3, Fassung vom 1. Juli 2000).

Nach den im Steuerrecht allgemein gültigen Beweisregeln hat der Pflichtige grundsätzlich sowohl Notwendigkeit als auch Umfang von anrechenbaren Aufwendungen nachzuweisen. Die Beweispflicht entfällt jedoch, wenn das Gesetz Pauschalabzüge vorsieht oder Unkostenpauschalen gemäss Ermächtigung von der Regierung festgesetzt worden sind. Die Beweispflicht der steuerpflichtigen Person besteht daher im Zusammenhang mit Fahrkosten nur hinsichtlich der Notwendigkeit der Kosten sowie – mit Einschränkungen – der gefahrenen Strecke (SGE 2003 Nr. 24 mit Hinweisen; P. Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2001, N 70 f. zu Art. 26 DBG). Pauschalen haben insofern Normcharakter, als die entsprechenden Beiträge zum Abzug zuzulassen sind, wenn die Voraussetzungen dafür gegeben sind. Die Pauschalierungen dienen der administrativen Vereinfachung und sollen den Aufwand für die Veranlagung der steuerpflichtigen Person in vertretbarem Rahmen halten, wobei sich die Vereinfachung sowohl für die steuerpflichtige Person, weil sie entsprechende Kleinbelege nicht beschaffen und aufbewahren muss, als auch für die Veranlagungsbehörden auszahlt, weil sie entsprechende Kleinbelege nicht einfordern und kontrollieren muss. Die Pauschalen dienen der Beweiserleichterung (M. Reich, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 2. Aufl. 2002, N 16 zu Art. 9 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14, abgekürzt: StHG). Die steuerpflichtige Person kann stets den entsprechenden Pauschalbetrag geltend machen, auch wenn sie keine oder nur geringere Auslagen gehabt hat, wobei vorausgesetzt wird, dass die steuerpflichtige Person einen Anspruch auf die Geltendmachung der entsprechenden Kosten hat (StE 1999 B 22.3 Nr. 68). Ob sie tatsächlich jedoch gratis mit einer anderen Person mitfahren kann, ist dagegen unerheblich. Es besteht ein Anspruch auf den Pauschalbetrag. Die Wahl der Pauschale anstelle der Geltendmachung effektiver Kosten begründet eine unwiderlegbare Vermutung, die Pauschale entspreche den in



der Bemessungsperiode tatsächlich entstandenen Kosten (StE 2000 B 25.6 Nr. 39, StE 1992 B 22.3 Nr. 45; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, N 116 und 125 zu Art. 26 DBG; SGE 2003 Nr. 24 und 2001 Nr. 18). Es kann daher nicht angehen, von der steuerpflichtigen Person den Nachweis der effektiven tieferen Kosten zu verlangen, da diese dadurch genötigt wird, zu ihrem Nachteil Beweis zu führen (SGE 2003 Nr. 24 und 2001 Nr. 18).

bb) Der Beschwerdeführer wohnt in A und arbeitet seit Jahren in D. Im Fleischverarbeitungsbetrieb B AG muss er sehr früh mit der Arbeit beginnen. Dafür stehen ihm keine öffentlichen Verkehrsmittel zur Verfügung. Die zeitliche Einsparung mit dem Privatauto gegenüber dem öffentlichen Verkehr ist zudem erheblich. Es ist unbestritten, dass ihm in den fraglichen Jahren für die Bewältigung des Arbeitsweges die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel nicht zumutbar war. Sowohl die Notwendigkeit der Benützung eines Privatfahrzeugs als auch die zu fahrende Strecke von täglich 50 km (A-D-A) sind nachgewiesen. Die Vorinstanz hat ihm daher in den Jahren 1999 bis 2007 jeweils den pauschalierten Abzug für die Benützung des privaten Fahrzeugs zu Recht zugestanden. Die Tatsache, dass der Beschwerdeführer, wie mittlerweile bekannt wurde, den Arbeitsweg manchmal gemeinsam mit anderen Mitarbeitern zurückgelegt hat, wodurch die effektiven Kosten insgesamt tiefer ausgefallen sind, ändert nichts an der Rechtmässigkeit des Abzugs. Von Gesetzes wegen ist und war er nicht verpflichtet, den Arbeitsweg möglichst kostengünstig zu gestalten. Der Bustransport wurde ferner nicht von der Arbeitgeberin (mit)finanziert. Der Beschwerdeführer hatte daher Anspruch auf den Pauschalabzug. Die Veranlagungen der Jahre 1999 - 2007 erweisen sich daher als vollständig und rechtmässig, weshalb keine Nachsteuer zu erheben ist.

Unter diesen Umständen kann offen bleiben, ob eine neue Tatsache oder ein neues Beweismittel im Sinn von Art. 151 Abs. 1 DBG vorliegen.

c) Die Beschwerde ist daher gutzuheissen und der angefochtene Einsprache-Entscheid der Vorinstanz vom 28. Oktober 2009 sowie die diesem zugrundeliegende Nachsteuerverfügung für die direkte Bundessteuer 1999 bis 2007 vom 25. September 2009 sind ersatzlos aufzuheben.



3.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des Verfahrens dem Staat aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von Fr. 800.-- ist angemessen (vgl. Art. 144 Abs. 5 DBG in Verbindung mit Art. 13 Ziff. 522 des Gerichtskostentarifs, sGS 941.12). Die Finanzverwaltung ist anzuweisen, den Beschwerdeführern den geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 600.-- zurückzuerstatten.

Gemäss Art. 144 Abs. 4 DBG in Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren (SR 172.021, abgekürzt: VwVG) kann die Beschwerdeinstanz der ganz oder teilweise obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zusprechen. Wie das Ergebnis zeigt, stellen sich bei der Zulässigkeit von Fahrkosten komplexe Fragen sowohl in tatsächlicher als auch in rechtlicher Hinsicht, weshalb die Vertretung im Beschwerdeverfahren als notwendig erscheint. Die Rechtsvertretung hat auch verhältnismässig hohe Kosten zur Folge. Mangels Kostennote ist die Parteientschädigung von Amtes wegen und nach Ermessen auf Fr. 800.-- zuzüglich Fr. 60.80 Mehrwertsteuer festzusetzen (vgl. Art. 8 der Verordnung über Kosten und Entschädigungen im Verwaltungsverfahren, SR 172.041.0; Urteil des Bundesgerichts 2A.468/2005 vom 7. April 2006, E. 3). Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass sich im Verfahren betreffend die Staats- und Gemeindesteuern (Proz.Nr. I/1-2009/208) dieselben Rechtsfragen stellen und dort ebenfalls eine Entschädigung zugesprochen wird.

### **Entscheid:**

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen und der angefochtene Einsprache-  
Entscheid des kantonalen Steueramtes vom 28. Oktober 2009 sowie die  
diesem zugrunde liegende Nachsteuerverfügung für die direkte Bundessteuer  
1999 bis 2007 vom 25. September 2009 werden aufgehoben.
2. Der Staat trägt die Verfahrenskosten von Fr. 800.--
3. Die Finanzverwaltung wird angewiesen, den Beschwerdeführern den



Kostenvorschuss von Fr. 600.-- zurückzuerstatten.

4. Der Staat (kantonales Steueramt) hat die Beschwerdeführer mit Fr. 860.80

(davon Mehrwertsteuer Fr. 60.80) zu entschädigen.