



Fall-Nr.: I/1-2016/120, 121
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 20.12.2016
Entscheiddatum: 20.12.2016

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 20.12.2016

Art. 39 StG (sGS 811.1), Art. 26 DBG (SR 642.11). Allgemeine Berufskosten. Der Pflichtige war unselbständig für eine Versicherungsunternehmung tätig und arbeitete zu Hause. Er reichte eine Bestätigung der Arbeitgeberin ein, die ihm die Leistung einer „Mehrkostenentschädigung“ bescheinigte. Diese wurde jedoch im Lohnausweis nicht als Spesenersatz ausgewiesen, weshalb sie von der Veranlagungsbehörde zu Recht als steuerbares Einkommen erfasst wurde. Die ermessensweise zugelassenen Aufwendungen für den Arbeitsplatz zu Hause inkl. Telefon und IT waren angemessen, weshalb der Rekurs abgewiesen wurde (Urteil der Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, vom 20. Dezember 2016, I/1-2016/120, 121).

Präsident Thomas Vögeli, Richter Fritz Buchschacher und Markus Frei, a.o.
Gerichtsschreiber Sandro Morelli

X, Rekurrent und Beschwerdeführer,

gegen

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

und

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



betreffend

Kantons- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2014) sowie direkte Bundessteuer (Einkommen 2014)

Sachverhalt:

A.- X lebt in A, Gemeinde B. Von Februar bis Dezember 2014 war er für die Z Versicherungs-Gesellschaft AG (nachfolgend: Z) im Rahmen eines befristeten Aushilfsvertrages für ein Business/IT-Projekt tätig.

X wurde am 1. Dezember 2015 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2014 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 000'000.– und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 000'000.– und für die direkte Bundessteuer 2014 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 000'000.– veranlagt. Dabei reduzierte die Veranlagungsbehörde den deklarierten Berufskostenabzug von Fr. 35'254.– auf Fr. 7'200.–. Dagegen erhob X mit Schreiben vom 28. Dezember 2015 Einsprache. Er beantragte, es sei nicht nur der ursprünglich deklarierte Betrag von Fr. 35'254.–, sondern ein Abzug von Fr. 38'675.– zu berücksichtigen. Bei diesem Betrag handle es sich um eine pauschale Mehrkostenentschädigung der Z, die im Bruttolohn gemäss Lohnausweis des Jahres 2014 mitenthalten sei. Das Kantonale Steueramt wies die Einsprachen mit Entscheiden vom 13. Juni 2016 ab.

B.- Mit Eingabe vom 29. Juni 2016 erhob X bei der Verwaltungsrekurskommission gegen die Einspracheentscheide Rekurs und Beschwerde. Er beantragt, der Berufskostenabzug sei gemäss der offiziellen pauschalen Mehrkostenentschädigungs-Bestätigung der Z vom 16. Februar 2016 auf den Betrag von Fr. 38'675.– zu erhöhen.

Das kantonale Steueramt liess sich mit Eingaben vom 23. August 2016 zum Rekurs und zur Beschwerde vernehmen und beantragte deren Abweisung. X erhielt Gelegenheit, sich dazu zu äussern, was er mit Eingabe vom 12. September 2016 tat. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung zur Beschwerde.



Auf die weiteren Ausführungen der Parteien wird, soweit erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- Angefochten sind die Einspracheentscheide hinsichtlich der Veranlagungen der Kantons- und Gemeindesteuer 2014 sowie der direkten Bundessteuer 2014. Betrifft das Verfahren sowohl die Kantons- und Gemeindesteuer als auch die direkte Bundessteuer, wie dies vorliegend der Fall ist, sind zwei Entscheide zu fällen. Diese können zwar beide im gleichen Dokument enthalten sein; dieses muss jedoch eine getrennte Begründung und ein getrenntes Dispositiv aufweisen, oder zumindest ein Dispositiv, das die beiden Steuern auseinanderhält (BGE 130 II 509 = Pra 2005 Nr. 114 E. 8.3). Nach einem neueren Urteil könne im Dispositiv sogar auf eine Unterscheidung zwischen beiden Steuern verzichtet werden, wenn die entschiedene Rechtsfrage im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Recht gleich geregelt sei und für beide Kategorien von Steuern gleich begründet werden könne. Aus der Begründung müsse dann aber klar hervorgehen, dass der Entscheid sowohl für die direkte Bundessteuer als auch für die Kantons- und Gemeindesteuern gelte (BGE 135 II 260 = Pra 2010 Nr. 37 E. 1.3.1). Gleichwohl entscheidet das Bundesgericht auch bei Fragen, die sowohl auf Bundes- als auch auf kantonalen Ebene übereinstimmend geregelt sind, mit separaten Dispositiven (vgl. z.B. Urteile des Bundesgerichts [BGer] 2C_560/2014 und 2C_561/2014 vom 30. September 2015, 2C_164/2013 und 2C_165/2013 vom 28. März 2014). Im Einklang damit werden der Rekurs und die Beschwerde vorliegend in einem einzigen Dokument behandelt, wobei im gemeinsamen Dispositiv beide Steuern auseinandergelassen werden.

2.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekurs- bzw. Beschwerdeerhebung ist gegeben. Die Rechtsmittel sind rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllen in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 140 Abs. 2 des 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 und Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs und die Beschwerde ist einzutreten.

3.- Umstritten ist im Rekurs- und Beschwerdeverfahren der Berufskostenabzug, der von der Veranlagungsbehörde auf Fr. 7'200.– festgesetzt wurde und nach dem Antrag des Rekurrenten und Beschwerdeführers auf Fr. 38'675.– zu erhöhen ist.

a) Der Rekurrent und Beschwerdeführer brachte zusammengefasst vor, er sei von Februar bis Dezember 2014 im Rahmen eines befristeten Aushilfsvertrags für ein Business/IT-Projekt für die Z tätig gewesen. Bei der Tätigkeit, welche er grösstenteils von zuhause aus ausgeübt habe, seien erhebliche Mehrkosten angefallen, weshalb ihm die Z eine pauschale Mehrkostenentschädigung ausbezahlt habe, die im Bruttolohn für das Jahr 2014 gemäss Lohnausweis mitenthalten gewesen sei. Zur Richtigstellung und als Ergänzung zum Lohnausweis 2014 habe ihm die Z per 16. Februar 2016 offiziell bestätigt, dass eine pauschale Mehrkostenentschädigung ausgerichtet worden sei. Somit könne der eigentliche Arbeitslohn bestimmt und die Veranlagung für das Jahr 2014 korrekt vorgenommen werden. Die pauschale Mehrkostenentschädigung sei zum Abzug zuzulassen, zumal der entrichtete Betrag nicht Arbeitslohn, sondern nicht ereignisbezogene Pauschalspesen abgelten würde. Es handle sich um eine Entschädigung von Mehrkosten für die Arbeit von zuhause aus. Die pauschale Mehrkostenentschädigung sei mit Fr. 38'675.– zwar relativ hoch, lasse sich jedoch mit der unerwartet hohen Stundenanzahl erklären, die er im Rahmen des Projektes geleistet habe. Die Vorinstanz sei mit keinem Wort auf den vorgebrachten Nachweis für die pauschale Mehrkostenentschädigung eingegangen.

Die Vorinstanz hielt fest, dass der Rekurrent und Beschwerdeführer unbestrittenermassen in einem Arbeitsverhältnis zur Z gestanden sei, wobei das Arbeitsverhältnis in zwei Aushilfsverträgen geregelt worden sei. Die Lohnzahlungen seien auf der Basis des Vertrages vom 14. Februar 2014 erfolgt, wonach pro Stunde Fr. 66.– ausbezahlt worden seien. Bei diesem Entgelt handle es sich unzweifelhaft um eine Lohnzahlung. Aus dem Aushilfsvertrag ergebe sich nicht, dass im Bruttolohn von Fr. 66.– noch Spesen enthalten sein sollten. Überdies seien allfällige



Überstundenentschädigungen auch zu den steuerbaren Erwerbseinkünften hinzuzurechnen. Den Lohnabrechnungen könne entnommen werden, dass die Sozialabzüge jeweils auf dem ganzen Bruttolohn abgerechnet worden seien. Dies zeige eindeutig, dass es sich beim gesamten Bruttolohn um Erwerbseinkommen handle. Spesen seien unter Position 13 des Lohnausweises separat auszuweisen. Darauf wären keine Sozialabzüge abzurechnen. Insgesamt seien bei der Steuerveranlagung 2014 die Einkünfte aus unselbständigem Haupterwerb mit Fr. 000'000.– richtig festgelegt worden. Überdies sei die Berechnung der abzugsfähigen Berufskosten richtig erfolgt. Weitere Fr. 38'675.– – wie vom Rekurrenten und Beschwerdeführer geltend gemacht – seien nicht zu berücksichtigen. Es bleibe somit beim Betrag von Fr. 7'200.–. Dem Lohnausweis, den monatlichen Lohnabrechnungen und dem Aushilfsvertrag vom 14. Februar 2014 sei ein Bruttolohn im Betrag von Fr. 000'000.– zu entnehmen. Aus den besagten Dokumenten sei nicht ersichtlich, dass mit den Lohnzahlungen auch Berufskosten entschädigt oder Spesen- bzw. Mehrkostenentschädigungen entrichtet worden seien. Im Grundsatz müssten Spesen als steuerbare Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit berücksichtigt werden, wobei diese teilweise wiederum abzugsfähige Berufsauslagen darstellen würden. In der Praxis werde auf eine Aufrechnung der Spesenentschädigung in der Regel nur verzichtet, falls diese nicht als Pauschale, sondern nach den tatsächlichen Aufwendungen pro Kostenereignis ausgerichtet worden seien. Vorliegend seien als Berufskosten lediglich Fr. 4'800.– für Bürokosten und Fr. 2'400.– für IT- und Telefonkosten effektiv nachgewiesen. Diese Auslagen seien sowohl bei der Berechnung der direkten Bundessteuer als auch bei der Kantons- und Gemeindesteuer berücksichtigt worden.

b) Steuerbar sind alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen, geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen und andere geldwerte Vorteile (Art. 30 Abs. 1 StG und Art. 17 Abs. 1 DBG).

Nach Art. 39 Abs. 1 StG und Art. 26 DBG werden als Berufskosten die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte (lit. a), die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit (lit. b),



die übrigen für die Ausübung des Berufs erforderlichen Kosten (lit. c) sowie die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten (lit. d) abgezogen. Voraussetzung für die Anerkennung von Berufsauslagen als abzugsfähige Aufwendungen ist demnach deren Notwendigkeit. Sie müssen mit der Berufsausübung zusammenhängen. Als notwendig gelten grundsätzlich alle Aufwendungen, deren Vermeidung dem Steuerpflichtigen nicht zugemutet werden kann (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 39). Werden Spesenentschädigungen entrichtet, sind diese Werte grundsätzlich ebenfalls den steuerbaren Einkünften zuzurechnen. Ob und inwieweit den ausgerichteten Spesenvergütungen abzugsfähige Berufskosten gegenüberstehen, entscheidet sich nach den Vorschriften über die Abzüge bei unselbständigem Erwerb. Möglich sind Über- oder Unterdeckungen. Es entsteht soweit kein steuerbares Einkommen, als es sich bei Spesenentschädigungen um reinen Auslagenersatz handelt (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., S. 37). Werden Spesen vom Arbeitgeber vergütet, sind sie abziehbar, wenn die ausgerichtete Entschädigung dem steuerbaren Einkommen zugerechnet worden ist (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., S. 39). Dabei ist nicht entscheidend, wie der Steuerpflichtige bzw. der Arbeitgeber eine Entschädigung bezeichnet. Wohl hat zunächst der Arbeitgeber darüber zu befinden, ob und in welchem Ausmass der Arbeitnehmer Anspruch auf Spesenersatz hat. Es obliegt indessen nicht dem Arbeitgeber zu entscheiden, ob und in welchem Umfang die Aufwendungen steuerlich abzugsfähig sind (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., S. 37). Sofern übrige notwendige Berufskosten nach Art. 39 Abs. 1 lit. c StG oder Art. 26 lit. c DBG zum Abzug gebracht werden sollen, ist hinsichtlich der Einkommens- und Vermögenssteuer im Kanton St.Gallen grundsätzlich ein Pauschalabzug vorgesehen, der auf 2'400.– beschränkt ist (Art. 21 Abs. 1 Steuerverordnung; sGS 811.11, abgekürzt: StV). Übersteigen indessen die übrigen Berufskosten den Pauschalabzug, bleibt der Nachweis höherer notwendiger Kosten vorbehalten (Art. 21 Abs. 3 StV). Bei der direkten Bundessteuer bemisst sich der Abzug grundsätzlich auch als Pauschale und beträgt 3% des Nettolohns, wobei die Pauschale maximal Fr. 4000.– beträgt. Auch hier bleibt der Nachweis höherer Kosten vorbehalten (Art. 7 Abs. 1 i.V.m. Art. 3 i.V.m. Art. 4 sowie Anhang der Verordnung des EFD über den Abzug der Berufskosten unselbständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer; SR 642.118.1, abgekürzt: Berufskostenverordnung).



Im Allgemeinen gilt für das Steuerrecht der Grundsatz, dass die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende Tatsachen trägt, während den Steuerpflichtigen die Beweislast für Tatsachen trifft, die die Steuerschuld aufheben oder mindern (Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., S. 390). Demzufolge obliegt es dem Beschwerdeführer und Rekurrenten, darzulegen, dass die geltend gemachten Abzüge abzugsfähige Spesen bzw. Berufskosten darstellen.

c) Im Lohnausweis für das Jahr 2014 weist der Arbeitgeber einen Bruttolohn von Fr. 000'000.– aus. Nach Abzug der Sozialversicherungsbeiträge resultiert ein Nettolohn von Fr. 000'000.–. Effektive Spesen oder Pauschalspesen wurden keine ausgewiesen. Dem ersten, nicht unterzeichneten Aushilfsvertrag vom 13. Februar 2014 ist ein Bruttostundenlohn von Fr. 55.– zu entnehmen; dem massgeblichen vom 14. Februar 2014 ein solcher von Fr. 66.–. Aus den vorliegenden Akten geht nicht hervor, welche Umstände zur Erhöhung des Stundenlohnes geführt haben. Solches ergibt sich auch nicht aus dem Nachtrag zum Aushilfsvertrag. Angemerkt sei, dass die Gründe, weshalb der Stundenlohn erhöht wurde, für die Beurteilung der Abzüge für die Berufskosten ohnehin nicht von Bedeutung sind. Die vom Rekurrenten und Beschwerdeführer ins Recht gelegten Lohnabrechnungen zeigen, dass in der Folge die geleisteten Arbeitsstunden durch die Z mit einem Stundenansatz von Fr. 66.– brutto vergütet worden sind. In der Steuererklärung für das Jahr 2014 machte er zunächst Fr. 35'254.– an abzuziehender Mehrkosten-Entschädigung geltend. Auf Nachfrage der Veranlagungsbehörde verlangte er unter dem Titel Berufskosten den Abzug von nunmehr Fr. 38'674.75. Dazu legte er eine Zusammenstellung ins Recht, die aufzeigt, wie viele Stunden er in den Monaten März bis Dezember 2014 gearbeitet hat. Zudem ist ersichtlich, dass er von einem abzugsfähigen Zuschlag von Fr. 11.– je Stunde ausgeht, woraus über all die Monate eine angebliche pauschale Mehrkosten-Entschädigung von Fr. 38'675.– resultiert. In der Folge liess die Veranlagungsbehörde den Betrag jedoch nicht zum Abzug zu. Im Rechtsmittelverfahren reichte der Pflichtige eine von ihm ausgefertigte Aufstellung zur pauschalen Mehrkostenentschädigung sowie eine Bestätigung, wonach diese Entschädigung im Bruttolohn 2014 mitenthalten sei, welche von zwei Vertretern der Arbeitgeberin am 16. Februar 2016 unterzeichnet wurde.



Wie bereits ausgeführt, obliegt es weder dem Arbeitgeber noch dem Arbeitnehmer zu entscheiden, ob eine Leistung an den Angestellten steuerlich als Lohn oder als Spesenentschädigung aufzufassen ist. Diese Qualifikation obliegt vielmehr der Veranlagungsbehörde, welche anhand objektiver Kriterien und unabhängig von der konkreten Bezeichnung einer Vergütung darüber zu befinden hat, welcher Kategorie diese zuzuordnen ist. Im vorliegenden Fall ergibt sich weder aus dem Arbeitsvertrag noch dem Lohnausweis oder den Lohnabrechnungen, dass im Bruttolohn eine pauschale Entschädigung für Berufsauslagen enthalten war, die steuerlich als abzugsfähige Berufskosten gelten. Es ist auch nicht nachvollziehbar, dass eine Unternehmung auf dem Lohnausweis und den Lohnabrechnungen fälschlicherweise einen zu hohen Bruttolohn ausweist, zumal sie selber darauf auch die Arbeitgeberanteile an den Sozialversicherungsabgaben zu entrichten hat. Hätte es sich tatsächlich um Spesenentschädigungen gehandelt, wären diese – wie von der Vorinstanz richtigerweise festgestellt – konsequenterweise auf dem Lohnausweis unter Ziff. 13 aufzuführen gewesen. An diesem Umstand vermag auch die vom Rekurrenten und Beschwerdeführer eingereichte und von der Arbeitgeberin bestätigte Zusammenstellung nichts zu ändern. Aus dieser Zusammenstellung ergeben sich nach objektiven Gesichtspunkten keine Anhaltspunkte, dass im Bruttolohn eine Spesenkomponente enthalten war. Es handelte sich vielmehr um eine Erhöhung des Lohns, wobei die Gründe für die Erhöhung nicht ausschlaggebend sind. Ob die Erhöhung auf erhöhte Leistungsanforderungen in zeitlicher oder sachlicher Hinsicht zurückzuführen ist, ändert am Charakter als Arbeitsentgelt nichts. Es liegt der Schluss nahe, dass die Z mit der gewählten Bezeichnung eine betriebswirtschaftlich plausible Begründung für ihren Mehraufwand gewählt hat. Demzufolge ist davon auszugehen, dass die Fr. 38'675.– keine Mehrkosten- bzw. Spesenentschädigung darstellen und demzufolge nicht abzugsfähig sind.

Im vorliegenden Fall hat der Pflichtige im Rahmen eines Projekts von zu Hause aus für die Z gearbeitet. Stellt im Einverständnis mit dem Arbeitgeber der Arbeitnehmer selbst Geräte oder Material für die Ausführung der Arbeit zur Verfügung, so ist er dafür angemessen zu entschädigen, sofern nichts anderes verabredet oder üblich ist (Art. 227 Abs. 2 OR). Soweit ihm dennoch Berufsauslagen entstehen, kann er diese wie vorstehend ausführlich dargelegt (E. 3 b) steuerlich von den Einkünften abziehen. Die Vorinstanz hat ermessensweise für das Arbeitszimmer einen Betrag von Fr. 4'800.– und



St.Galler Gerichte

für Telefon/IT einen Betrag von Fr. 2'400.–, insgesamt Fr. 7'200.– zum Abzug zugelassen. Diese Berufsauslagen sind angemessen, zumal der Pflichtige keinen Nachweis von höheren Auslagen belegt hat.

d) Zusammenfassend ergibt sich, dass die Vorinstanz die Berufskosten des Rekurrenten und Beschwerdeführers angemessen festgesetzt hat. Der Antrag auf ein Erhöhung auf Fr. 38'675.– ist unbegründet. Demzufolge sind der Rekurs und die Beschwerde abzuweisen.

5.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten dem Rekurrenten und Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP; Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidegebühr von je Fr. 600.– (insgesamt Fr. 1'200.–) erscheint angemessen (Art. 144 Abs. 5 DBG, Art. 7 Ziff. 122 Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Die geleisteten Kostenvorschüsse von je Fr. 600.– sind zu verrechnen.

Entscheid:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.
3. Die amtlichen Kosten von je Fr. 600.– werden dem Rekurrenten und Beschwerdeführer

auferlegt, unter Verrechnung der geleisteten Kostenvorschüsse in gleicher Höhe.