

4.3.

4.3.1.

Massgeblich sind selbstverständlich die Fahrpläne des Jahres 2003. (...).

4.3.2.

Die Fahrt mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zwischen K. und B. dauert gemäss den Feststellungen der Vorinstanz 260 Minuten (Hinweg) bzw. 280 Minuten (Rückweg), also insgesamt 540 Minuten. Nach Abzug der Fahrtzeit mit dem Privatfahrzeug (zweimal 2,5 Stunden, insgesamt 300 Minuten) ergibt sich ein zeitlicher Mehraufwand von 240 Minuten. Dieser Mehraufwand von vier Stunden pro Woche macht die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel unzumutbar. Selbst wenn noch geringfügige Änderungen an der Berechnung vorgenommen würden, vermöchte dies am Ergebnis nichts zu ändern.

18 Gewinnungskosten; Mehrkosten für auswärtige Verpflegung bei selbständiger Erwerbstätigkeit.

- **Mehrauslagen der auswärtigen Verpflegung werden bei Selbständigerwerbenden anerkannt.**
- **Anforderungen an den Nachweis.**

Urteil des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 10. März 2008 in Sachen H. (WBE.2007.358). Zur Publikation vorgesehen in StE 2009.

Aus den Erwägungen

1.

1.1.

Gemäss § 36 Abs. 1 StG werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten, auch Gewinnungskosten genannt, bei selbständiger Erwerbstätigkeit von den steuerbaren Einkünften abgezogen. Ob diese Kosten durch zweckmässigeres oder sparsameres Handeln seitens des Steuerpflichtigen hätten vermieden werden können, ist irrelevant (Philip Funk, in: Kommentar zum Aargauer Steu-

ergesetz, Band 1, 2. Aufl., Muri/Bern 2004, § 36 N 5). § 36 Abs. 1 StG statuiert keine explizite Beschränkung der abzugsfähigen Kosten, und die Aufzählung verschiedener Kostenarten in § 36 Abs. 2 StG ist nicht abschliessend. Das Verwaltungsgericht hat die Mehrauslagen der auswärtigen Verpflegung bei Selbständigerwerbenden als abzugsfähig anerkannt (VGE II/82 vom 12. November 2001 [BE.2001.00035], S.6). An dieser Rechtsprechung zum alten Steuergesetz, die zur Gleichbehandlung mit den unselbständigen Erwerbstätigen führt, ist auch unter dem neuen Recht festzuhalten (ebenso Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 27 N 8).

1.2.

Nach der allgemeinen Regel trägt der Steuerpflichtige die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern (AGVE 1992, S. 228). Dies trifft somit auch auf die Gewinnungskosten zu (VGE II/83 vom 12. November 2001 [BE.2000.00242], S. 4). Nachzuweisen ist primär die Tatsache, dass die Aufwendungen tatsächlich erbracht wurden, im Weiteren aber auch deren geschäfts- oder berufsmässige Begründetheit (vgl. VGE II/97 vom 7. Dezember 2004 [BE.2004.00071], S. 7; Markus Reich/Marina Züger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a [DBG], Basel/Genf/München 2000, Art. 27 N 39).

Da, wo nach aller Erfahrung gewisse Gewinnungskosten glaubhaft sind, kann für im üblichen Rahmen geltend gemachte Abzüge auf den strikten Nachweis durch detaillierte Aufstellungen und Belege unter Umständen verzichtet werden. Welche formellen Anforderungen an den Nachweis zu stellen sind, hängt von den Umständen und den geltend gemachten Auslagen ab. Fehlen einzig genügende Angaben über die Höhe, ist die anzuerkennende Spesenvergütung ermessensweise festzulegen (AGVE 1988, S. 209 f.). Sobald die geltend gemachten Spesen den üblichen Rahmen sprengen, kann auf den Nachweis nicht verzichtet werden. Die Pauschalierung darf nicht so weit gehen, dass sich der Steuerpflichtige dadurch vom zumutbaren Spesennachweis befreit (VGE II/96 vom 18. Dezember 2003 [BE.2003. 00349], S. 4 f.).

Soweit es um die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung geht, wird von Unselbständigerwerbenden nicht der Nachweis verlangt, dass sie sich tatsächlich auswärts verpflegten (VGE II/17 vom 5. März 2007 [WBE.2005.350], S. 5). Der Abzug für Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung setzt einzig voraus, dass der Steuerpflichtige wegen zu grosser Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsstätte oder wegen kurzer Essenspause oder Schichtarbeit eine Hauptmahlzeit nicht zu Hause einnehmen kann (§ 35 Abs. 1 lit. b und Abs. 2 StG i.V.m. § 12 StGV sowie Art. 6 Abs. 1 der Verordnung des EFD über den Abzug von Berufskosten der unselbstständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 [Berufskostenverordnung; SR 642.118.1]).

2.

2.1.

Die Beschwerdeführer brachten in der Rekurschrift vor, der Beschwerdeführer 1 habe im Jahr 2004 für die Firma S. AG, in F., während insgesamt 200 Tagen in deren Räumen gearbeitet. Es sei somit der Mehraufwand für auswärtige Verpflegung mit 200 Tagen à Fr. 14.-- (insgesamt also Fr. 2'800.--) anzuerkennen. Ein Sammeln und Verbuchen jeder einzelnen Rechnung für das Mittagessen würde einen unverhältnismässigen Aufwand bedeuten. In der Beschwerdeschrift halten die Beschwerdeführer an diesen Aussagen fest und betonen nochmals, dass die Arbeiten des Beschwerdeführers 1 nicht bei ihm zu Hause, sondern in den Räumen der Firma S. AG erfolgt seien. Die Distanz zwischen dem Wohnort L. und dem Arbeitsort F. sei zu gross, um über Mittag nach Hause zurückzukehren. Als Beweis legen sie ein Schreiben dieser Firma vom 12. November 2007 (im Folgenden: Bestätigung S.) bei, in dem bestätigt wird, dass der Beschwerdeführer 1 im Laufe des Jahres 2004 mindestens während 200 Tagen für die Firma entweder im Büro in F. oder unterwegs auf den Objekten und Baustellen in der ganzen Schweiz gearbeitet habe. In der Beschwerde wird ferner betont, dass der Beschwerdeführer 1 einen Grossteil seines Umsatzes mit der Firma S. AG erzielt habe.

Den direkten Nachweis, dass sich der Beschwerdeführer 1 auswärts verpflegte (beispielsweise mit Quittungen von Restaurants), treten die Beschwerdeführer somit nicht an. Sie stützen ihren An-

spruch auf den verlangten Abzug vielmehr auf das Argument der Gleichbehandlung mit den Unselbständigerwerbenden. Entsprechend wurde beim Abschluss der Buchhaltung ein pauschaler Betrag von Fr. 2'800.-- verbucht.

2.2.

2.2.1.

Mit der Bestätigung S., wonach der Beschwerdeführer 1 während mindestens 200 Tagen für die Firma entweder in deren Büro in F. oder unterwegs gearbeitet habe, stimmt die ursprüngliche Behauptung der Beschwerdeführer, der Beschwerdeführer 1 habe 200 Tage in den Büros der Firma S. AG gearbeitet, nicht überein. In der Beschwerde passten die Beschwerdeführer ihre Sachdarstellung dann der eingereichten Bestätigung S. an. Ebensowenig treffen aufgrund der eingereichten Buchhaltungsunterlagen ihre Ausführungen zu, wonach der Beschwerdeführer 1 "einen Grossteil seines Umsatzes mit dieser Firma erzielt" habe. Im Konto "6200 Erlös aus Arbeiten" finden sich, bei einem Gesamtumsatz im Jahr 2004 in Höhe von Fr., Erlöse mit dem Buchungstext "S. AG" oder "S." von insgesamt Fr., was 26% des Gesamtumsatzes entspricht. Dass daneben andere Erlöse aus Arbeiten für die Firma S. AG resultierten, ist aus der Buchhaltung nicht ersichtlich.

Aber auch die Richtigkeit der Bestätigung S. selber erscheint durchaus fragwürdig. In der Steuerpraxis wird ein volles Arbeitspensum mit jährlich 220 Arbeitstagen gleichgesetzt (vgl. erwähnter VGE vom 5. März 2007, S. 4). Danach würden die 200 Tage bedeuten, dass der Beschwerdeführer 1 im Jahr 2004 beinahe ausschliesslich für die Firma S. AG arbeitete. Mit dem Umstand, dass der Erlös aus Arbeiten für die Firma S. AG nur 26% des Gesamtumsatzes ausmacht, lässt sich dies nicht in Übereinstimmung bringen. Der Verdacht, dass es sich bei der erst im Beschwerdeverfahren eingereichten Bestätigung S. um ein nachträgliches "Gefälligkeitszeugnis" handelt, ist nicht von der Hand zu weisen. Jedenfalls ist nicht glaubhaft, dass der Beschwerdeführer 1, wie behauptet, an 200 Tagen für die Firma S. AG arbeitete.

2.2.2.

Dies schliesst jedoch nicht aus, die Grundaussage in der Bestätigung S., nämlich dass der Beschwerdeführer 1 an den Tagen, an denen er tatsächlich für die Firma S. AG arbeitete, seine Arbeit in deren Büros (oder unterwegs auf Baustellen) verrichtete, für glaubhaft anzusehen und darauf abzustellen.

Da nicht feststeht, an wie vielen Tagen sich der Beschwerdeführer 1 im Zusammenhang mit seiner Arbeit für die Firma S. AG auswärts verpflegen musste und den Abzug für Verpflegungsmehrkosten beanspruchen kann, ist die Höhe des Abzugs ermessensweise festzulegen. Für das Steuerjahr 2004 betrug der volle Abzug für Mehrkosten der Verpflegung Fr. 14.-- pro Hauptmahlzeit bzw. Tag und Fr. 3'000.-- im Jahr (Art. 3 Berufskostenverordnung und Anhang zur Berufskostenverordnung). Ausgehend davon, dass der Beschwerdeführer 1 rund einen Viertel seines Umsatzes mit Arbeiten für die Firma S. AG erzielte (vorne Erw. 2.2.1), erscheint es gerechtfertigt, $\frac{1}{4}$ der Jahrespauschale für Verpflegungsmehrkosten, somit Fr. 750.--, zum Abzug zuzulassen.

2.2.3.

Diesem Ergebnis steht der Grundsatz, dass neben effektiven Spesen keine Pauschalspesen anerkannt werden, nicht entgegen. Dieser überzeugt, soweit es um ein und denselben Zeitraum geht; im vorliegenden Fall handelt es sich indessen bei den effektiven Spesen um diejenigen auf Auslandsreisen, während die Pauschalspesen die Zeiten betreffen, als der Beschwerdeführer 1 im Inland arbeitete.

19 Verdeckte Gewinnausschüttung; "Darlehensgewährung" im Kontokorrentverhältnis.

- **Die Beweislast für das Missverhältnis zwischen den gegenseitigen Leistungen trägt die Veranlagungsbehörde.**
- **Die Beurteilung, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, erfolgt bei einem Kontokorrentverhältnis auf den Zeitpunkt der Saldoziehung.**

Urteil des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 7. April 2008 in Sachen T. (WBE.2007.163). Zur Publikation vorgesehen in StE 2009.