



Entscheid vom 26. Februar 2016 (510 15 84)

Pauschalspesen, Rückstellungen, Sponsoring

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter Dr. Pascal Leumann,
Steuerrichter Dr. Philippe Spitz, Gerichtsschreiberin I. Wissler

Parteien **A._____ AG**

Rekurrentin

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
4410 Liestal,

Rekursgegnerin

betreffend **Staats- und Gemeindesteuer 2014**

Sachverhalt:

1. Mit Verfügung der Staatssteuer 2014 vom 27. August 2015 wurden der Pflichtigen die geltend gemachten Rückstellungen, die Pauschalspesen sowie die Sponsoringbeiträge aufgerechnet und steuerlich nicht zum Abzug zugelassen.

2. Mit Schreiben vom 17. September 2015 erhob der Vertreter der Pflichtigen Einsprache und begehrte, es sei die allgemeine Rückstellung von Fr. 20'000.--, die Sponsoringbeiträge in Höhe von Fr. 5'200.--, sowie allgemeine Spesen in Höhe von Fr. 15'000.-- zum Abzug zuzulassen. Um Rechtssicherheit zu schaffen und um die Verhältnismässigkeit bei der Zusammenstellung und Erfassung von Belegen zu wahren, sei von der Steuerbehörde zu verfügen, welcher Betrag inskünftig (ab dem Steuerjahr 2015) für allgemeine Spesen pauschal akzeptiert werde.

Zur Begründung führte er u.a. aus, die A.____ AG sei eine Immobiliengesellschaft, habe keine Geschäftsfahrzeuge und unterhalte keine eigene Geschäftsinfrastruktur. Dr. B.____ führe als Präsident des Verwaltungsrates die Geschäfte und die A.____ AG benutze sein Domizil und seine private Infrastruktur. Die A.____ AG besitze über 50 Wohnungen, habe eine Bilanzsumme von über Fr. 22 Mio. und einen Umsatz von über Fr. 1 Mio. Dr. B.____ sei Aktionär und Präsident des Verwaltungsrates der A.____ AG und damit eine „nahestehende“ Person. Die Rückstellungen seien zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens gebildet worden. Das bisherige Verhalten der Steuerbehörden sei stillschweigend und in guten Treuen als akzeptierte Praxis verstanden worden. Die verfügte radikale Änderung, ohne dass eine angemessene Übergangsfrist oder im Voraus das rechtliche Gehör gewährt worden sei, sei willkürlich und unverhältnismässig. Das Vorgehen verstosse gegen den Grundsatz von Treu und Glauben.

Die allgemeinen Spesen seien keine verdeckte Gewinnausschüttung und würden nicht als Entschädigung für die Geschäftsführung geltend gemacht. Sie würden wegen des Fehlens einer eigenen Geschäftsinfrastruktur anfallen und seien nicht als Lohnkosten zu betrachten. Mit der Nutzung der nicht eigenen Büroinfrastruktur seien im Zusammenhang mit Domizil, Büroräumen, Archiv, Computer, Auto usw. Nebenkosten verbunden, wobei im Rahmen der Geschäftsführung laufende Ausgaben für Repräsentation, Telefon, Internet, Fahrtkosten, Papier usw. anfielen. Aus Gründen der Verhältnismässigkeit werde auf eine effektive und detaillierte Abrechnung der Beträge und Ausgaben verzichtet.

Die A.____ AG habe die Flötenkonzerte der C.____ in den letzten 7 Jahren mit Sponsoring unterstützt. Dabei sei jeweils im Formular EB 03 festgehalten worden, dass die C.____

dem Aktionär Dr. B.____ nahe stehe. Für die Aktivitäten von C.____ werde auf den Internetauftritt verwiesen. Ferner finde sich anbei ein Beispiel eines Konzertes mit Hinweis auf das Sponsoring durch die A.____ AG. Im übrigen sei zu beachten, dass selbst der Kanton Basel-Landschaft die C.____-Konzerte finanziell unterstütze.

3. Mit Einsprache-Entscheidung vom 1. Oktober 2015 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie u.a. aus, was die Rückstellungen angehe, bestehe ein grundsätzlicher Unterschied zwischen den handelsrechtlichen und den steuerrechtlichen Vorschriften. Gemäss den steuerrechtlichen Vorschriften seien nur Rückstellungen für im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen oder unmittelbar drohende Verlustrisiken möglich. Eine allgemeine Rückstellung zur Sicherung des dauernden Gedeihens ohne den Nachweis eines unmittelbar drohenden Verlustrisikos sei aus steuerlicher Sicht unzulässig.

Hinsichtlich der Pauschalspesen sei anzumerken, dass die Steuerverwaltung mit Wirkung ab der Steuerperiode 2008 eine neue Praxis eingeführt habe. Pauschale Spesen, die im Jahre 2008 und später ausbezahlt worden seien und für welche kein genehmigtes Spesenreglement vorliege, würden vollständig aufgerechnet. Da zum Zeitpunkt der Veranlagung kein genehmigtes Spesenreglement vorgelegen habe, habe die Steuerverwaltung zu Recht eine Aufrechnung von Fr. 15'000.-- vorgenommen. In der Veranlagungsverfügung 2013 sei eine Anmerkung erfolgt, dass diese Spesen im Jahr 2013 letztmals akzeptiert und in der Folgeperiode aufgerechnet würden.

Hinsichtlich der Sponsoringbeiträge sei auszuführen, dass das Ziel des Sponsorings einerseits in der Profilierung der Unternehmung und andererseits in einem kommerziellen oder marketingmässigen Effekt für die Unternehmung liege. Sponsoring setze voraus, dass die Öffentlichkeit zwischen der geförderten Sache und dem Sponsoring eine Verbindung herstellen könne, wodurch sich die angestrebten Ziele erreichen liessen. Für die steuerliche Anerkennung von Zuwendungen für sportliche, soziale und kulturelle Zwecke als Werbeaufwand müssten diese Leistungen somit längerfristig geeignet sein, den Umsatz und damit die wirtschaftliche Position der Unternehmung in der Öffentlichkeit zu festigen. Der Zweck der A.____ AG bestehe in der Verwaltung von Liegenschaften und die Erträge fielen fast ausschliesslich in Form von Mieterträgen an. Demgemäss könnten keine höheren Mieterträge erzielt werden, weshalb die Beiträge nicht anerkannt werden könnten.

4. Mit Schreiben vom 17. Oktober 2015 erhob der Vertreter der Pflichtigen Rekurs und begehrte, 1. Es sei die allgemeine Rückstellung von Fr. 20'000.-- steuerlich zuzulassen. 2. Es sei die jahrelange Praxis der Steuerbehörde nicht zu ändern und wie in den letzten 7 Jahren allgemeine Spesen sowie Sponsoring zuzulassen. In diesem Sinne seien sowohl allgemeine Spesen von Fr. 15'000.-- als auch die Sponsoringbeiträge von Fr. 5'200.-- steuerlich zum Abzug zuzulassen. 3. Um Rechtssicherheit zu schaffen, seien von der Steuerbehörde Fr. 15'000.-- als allgemeine Spesen zu akzeptieren. 4. Alles unter o/e Kostenfolge.

Zur Begründung führte der Vertreter u.a. aus, hinsichtlich der Rückstellungen sei auszuführen, dass die A.____ AG eine vorsichtige und langfristig orientierte Geschäftspolitik verfolge. Der Sinn von Rückstellungen liege auch darin, im Voraus für allgemeine nicht vorhersehbare Risiken Vorkehr zu treffen. Die A.____ AG sei sich im Klaren, dass durch die Bildung von allgemeinen Rückstellungen die Besteuerung nur aufgeschoben werde. Der Einsprache-Entscheid gehe überhaupt nicht auf die Einsprachebegründung ein. Die A.____ AG habe im Zusammenhang mit der Geschäftsführung, dem Zurverfügungstellen des Geschäftsdomizils und der Geschäftsinfrastruktur Spesen geltend gemacht. Diese würden einen weitaus grösseren Umfang als bloss Repräsentationsspesen eines leitenden Angestellten abdecken. Sie fielen wegen des Fehlens einer eigenen Geschäftsinfrastruktur an und stellten überwiegend allgemeine Betriebskosten dar. Angesichts des Geschäftsvolumens der Rekurrentin dürften allgemeine Betriebskosten von Fr. 15'000.-- verhältnismässig und angemessen sein. Das Veranlagungspersonal habe durch Stillschweigen und durch konkludentes Verhalten, die pauschalen Spesen de facto genehmigt. Dr. B.____ führe als Präsident des Verwaltungsrates die Geschäfte und die A.____ AG benutze sein Domizil und seine private Infrastruktur. Es handle sich um Pauschalspesen für einen Verwaltungsrat, der am operativen Geschäft beteiligt sei. Bis zum Einsprache-Entscheid sei kein Reglement verlangt worden. Die Rekurrentin sei aber der Meinung, dass ein Spesenreglement das Anliegen nur am Rande treffe und nur teilweise abdecken könne. Die Rekurrentin benötige eine pauschale Spesenregelung für allgemeine Spesen im Zusammenhang mit der Geschäftsführung, aber insbesondere auch im Zusammenhang mit dem Zurverfügungstellen des Geschäftsdomizils und der Geschäftsinfrastruktur. Hinsichtlich des Sponsoring sei festzuhalten, dass die A.____ AG Marketing und Sponsoring als ihre eigene geschäftspolitische Angelegenheit betrachte. Die A.____ AG setze ihr eigenes Kapital dem wirtschaftlichen Risiko aus und entscheide selbst über das Sponsoring. Man sei aber bereit gegenüber der Steuerbehörde einen entsprechenden Marktauftritt nachzuweisen.

5. Mit Vernehmlassung vom 20. November 2015 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie u.a. aus, während Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 OR aus handelsrechtlicher Sicht Rückstellungen für die Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens zulasse, fehle es an einem entsprechenden Pendant im Steuerrecht. Demnach seien die getätigten (handelsrechtlichen) Rückstellungen nicht zum Abzug zuzulassen. Betreffend die Pauschalspesen führte sie aus, für den Fall, dass es sich bei der zur Diskussion stehenden Spesenzahlung tatsächlich um eine Entschädigung für die Geschäftsführung bzw. für die Zurverfügungstellung des Geschäftsdomizils handle, sei der entsprechende Betrag als Erwerbseinkommen bzw. Mietertrag beim Empfänger zu versteuern. Soweit ersichtlich, seien jedoch keine solchen Erträge in der privaten Steuererklärung 2014 von Herrn Dr. B._____ deklariert worden. Mangels Vorliegen eines Spesenreglements sei die Aufrechnung zu Recht erfolgt. Die Berufung auf den Grundsatz von Treu und Glauben sei unbehelflich. Die Vorinstanz habe im Vorjahr auf die steuerlichen Konsequenzen hingewiesen. Zudem stehe es der Steuerbehörde frei, jede Steuerperiode neu zu beurteilen. In der Wegleitung zur Steuererklärung befinde sich zudem ebenfalls ein Hinweis. Betreffend das Sponsoring sei es nicht erwiesen, dass die Sponsoringbeiträge die unternehmerische Leistungserstellung zu erhöhen vermögen. Vielmehr zeige sich, dass die Sponsoringbeiträge persönlich motiviert gewesen seien, indem die C._____ dem Aktionär der Rekurrentin nachweislich nahe stehe. Entsprechend seien die geleisteten Sponsoringbeiträge in Höhe von Fr. 5'200.-- steuerlich nicht zum Abzug zuzulassen.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig.

Gemäss § 129 Abs. 2 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2. Vorliegend unterliegt der Beurteilung, ob die von der A.____ AG geltend gemachten Rückstellungen in Höhe von Fr. 20'000.--, Spesen in Höhe von Fr. 15'000.-- sowie Sponsorenbeiträge in Höhe von Fr. 5'200.-- steuerlich zum Abzug zuzulassen sind.

a) Gemäss § 55 Abs. 1 StG sind für Abschreibungen, Rückstellungen, Rücklagen und Ersatzbeschaffungen die §§ 30-32 sinngemäss anwendbar.

Rückstellungen zulasten der Erfolgsrechnung sind gemäss § 31 Abs. 1 StG zulässig für im Geschäftsjahr begründete Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist (lit. a), Verlustrisiken, die mit Aktiven des Umlaufvermögens, insbesondere Waren und Debitoren, verbunden sind (lit. b) sowie andere unmittelbar drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr begründet wurden (lit. c). Bisherige Rückstellungen, die nicht mehr oder nicht mehr im bisherigen Umfang begründet sind, werden dem steuerbaren Geschäftsertrag zugerechnet (Abs. 2 StG).

Die Regelungen in den §§ 30 ff. im kantonalen Steuergesetz finden ihren Rahmen in Art. 10 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) und entsprechen nahezu wortwörtlich Art. 29 ff. des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG). Es kann deshalb bezüglich dieser Bestimmungen weitgehend auf die Kommentare zu den Rückstellungen nach DBG und StHG verwiesen werden.

b) Die Bilanzierung von Rückstellungen richtet sich nach den allgemeinen Gewinnermittlungsregeln. Steuerrechtlich werden Rückstellungen in erster Linie als Abzüge zur Berechnung des steuerbaren Gewinns und Kapitals betrachtet (vgl. Zöbeli Daniel, Rückstellungen in der Rechnungslegung, Diss., Freiburg. i. Ue. 2003 S. 160). Zur Definition des Begriffes "Rückstellungen" und dessen Abgrenzung zu anderen Bilanzpositionen wie der Rücklage ist festzuhalten, dass dieser sich nicht per se definieren lässt und somit auch nicht per se von anderen Begrifflichkeiten wie der Rücklage abzugrenzen ist. Steuerrechtlich können die Begriffe etwas anderes beinhalten als nach handelsrechtlicher und betriebswirtschaftlicher Betrachtung (vgl. Reich/Züger, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 29 DBG N 4; Reich, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 10 StHG N 19).

c) § 31 StG enthält keine allgemein umschriebenen Voraussetzungen für die Abziehbarkeit von Rückstellungen. Es werden vielmehr vier verschiedene Arten von abziehbaren Rückstellungen umschrieben. Die Voraussetzungen der Abziehbarkeit von Rückstellungen ergeben sich jedoch im Wesentlichen aus dem Rückstellungsbegriff selber, resp. aus der dazu

ermittelten Lehre und Rechtsprechung. Es lässt sich nicht in jedem konkreten Fall eine Zuordnung der Rückstellung zu einer bestimmten Rückstellungsart vornehmen (vgl. Reich/Züger, a.a.O., Art. 29 DBG N 6).

d) Trotz terminologischem Wirrwarr versteht die allgemeine Lehre und Rechtsprechung unter einer Rückstellung eine echte Fremdkapitalposition, mit der der laufenden Geschäftsperiode ein tatsächlich oder zumindest wahrscheinlich verursachter, in seiner Höhe aber noch nicht genau bekannter Aufwand oder Verlust gewinnmindernd angerechnet, geldmässig aber erst in einer späteren Periode verwirklicht wird (vgl. Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. A., Bern 2015, § 36 N 29; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 64 N 116ff.; Reich, a.a.O., Art. 10 StHG N 23; Treuhand Kammer [Hrsg.], Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Bd. 1, Zürich 2009, Ziff. 6.23; Der Steuerentscheid [StE] 2010, B 72.14.2 Nr. 35, E. 2.1).

3. a) Gemäss dem neuen, bereits im Jahre 2014 geltenden Rechnungslegungsrecht Art. 960e Abs. 1 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 20. März 1911 (OR) müssen Verbindlichkeiten zum Nennwert eingesetzt werden. Lassen vergangene Ereignisse einen Mittelabfluss in künftigen Geschäftsjahren erwarten, so müssen die voraussichtlich erforderlichen Rückstellungen zulasten der Erfolgsrechnung gebildet werden (Abs. 2). Rückstellungen dürfen zudem insbesondere gebildet werden für: (1) regelmässig anfallende Aufwendungen aus Garantieverpflichtungen; (2) Sanierungen von Sachanlagen; (3) Restrukturierungen; (4) die Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens (Abs. 3). Nicht mehr begründete Rückstellungen müssen nicht aufgelöst werden (Abs. 4).

b) Das OR-Rechnungslegungsrecht hat sich mit Art. 960e ziemlich weit von dem steuerlichen Begriff der Rückstellungen, wie er in Art. 63 DBG und in den kantonalen Steuergesetzen festgehalten ist, entfernt. Das Steuerrecht hält dabei ausdrücklich fest: Bisherige Rückstellungen werden dem steuerbaren Gewinn zugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind. Leider wurde eine Angleichung bei der Vorbereitung der neuen OR-Rechnungslegung verpasst, was wegen des Massgeblichkeitsprinzips zu Interferenzproblemen führen kann. Die Vorschriften über Rückstellungen im Steuerrecht nehmen als öffentliches Recht eigentlich für sich in Anspruch, dem Handelsrecht vorzugehen. Nach dem steuerlichen Verbuchungsprinzip werden indessen nur die in der Jahresrechnung erfassten Aufwandposten berücksichtigt; das

Unternehmen muss daher aus steuerlichen Gründen auch solche Rückstellungen buchen, die der OR-Definition nicht entsprechen. Dies ist ein Phänomen der sog. umgekehrten Massgeblichkeit (Peter Böckli, Neue OR-Rechnungslegung, Zürich, 2014, RN 1069). Es kommt vor, dass in Zeiten steigender Preise zulasten der Erfolgsrechnung Wiederbeschaffungsreserven gebildet werden. Diese sollen den Ausweis von Scheingewinnen in den auf dem Nominalwertprinzip beruhenden Jahresabschlussrechnungen verhindern und der Bereitstellung von Mitteln für die Wiederbeschaffung des abnutzbaren Anlagevermögens sowie der Vorräte dienen. Da die auf der Handelsbilanz aufbauende Steuerbilanz heute noch eine Geld- und keine Sachrechnung ist, können derartige Wiederbeschaffungsreserven steuerlich nicht anerkannt werden. Dasselbe gilt für die „Rückstellungen“ für die Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens (vgl. Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl., Zürich 2016, S. 314).

c) § 31 Abs. 1 lit. c StG verlangt, dass Rückstellungen nur gebildet werden können, wenn ein Verlustrisiko unmittelbar bevorsteht. Die Lehre weist aber darauf hin, dass Rückstellungen dann handelsrechtlich geboten sind, wenn die Ausgabe mit hoher Wahrscheinlichkeit eintritt. Das kann auch in ferner Zukunft der Fall sein, was z.B. bei Altlasten der Fall ist (Reich, a.a.O., Art. 10 StHG N 21; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 64 N 119). Das Bundesgericht hat in seiner Rechtsprechung zum Bundessteuerrecht Rückstellungen stets zugelassen, wenn sie im Hinblick auf gegenwärtige, drohende Verlustgefahren in die Bilanz eingeführt werden (StE 2010 B 72.14.2 Nr. 35, E. 2.3).

Risiken und Ursachen, welche die Rückstellungen begründen, müssen aber im betreffenden Geschäftsjahr, in dem die Rückstellung gebildet wird, eingetreten sein. Künftige Risiken oder Investitionen in der Zukunft können nicht mit Rückstellungen abgedeckt werden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, Zürich 2009, Art. 29 DBG N 4; Teitler-Feinberg Evelyn, Sensible Rückstellungsfragen und Antworten von SWISS GAAP FER 23, in: Der Schweizer Treuhänder, 5/2008, S. 325).

Rückstellungen reservieren weder flüssige Mittel, noch sonstige Aktiven zur Deckung irgendwelcher Risiken. Da das allgemeine Unternehmungsrisiko nicht quantifizierbar ist, können nur Verpflichtungen aus konkreten Einzelrisiken zurückgestellt werden (vgl. Zöbeli, a.a.O., S. 21; Teitler-Feinberg, a.a.O., S. 327).

d) Rückstellungen zeichnen sich dadurch aus, dass sie einen Aufwandsposten darstellen, dem kein unmittelbarer Geldabfluss gegenüber steht. Diese Eigenschaft ist für ihre steuerliche Behandlung insbesondere auf die folgende Weise von Bedeutung: Weil der Geldab-

fluss möglicherweise nie erfolgt, sind Rückstellungen als Aufwandsposten stets vorläufig und müssen überprüfbar bleiben (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt Nr. VD.2010.124 vom 31. März 2011, E. 2.3.1). Rückstellungen sind vorläufige Korrekturen, weshalb steuerrechtlich deren geschäftsmässige Begründetheit in jeder Periode zu prüfen ist (auch wenn sie handelsrechtlich zulässig sein mögen). Es gibt folglich keinen Anspruch oder gar ein wohlerworbenes Recht auf Fortführung von Rückstellungen nach Belieben, auch wenn deren geschäftsmässige Begründetheit der Höhe nach oder im Bestand weggefallen ist (vgl. StE 2010 B 72.14.2 Nr. 35, E. 2.4).

Tatsachen, die Rückstellungen als geschäftsmässig begründet erscheinen lassen sowie die Höhe der Rückstellungen, sind steuermindernd und deshalb vom Steuerpflichtigen nachzuweisen (vgl. Entscheid des Bundesgerichts [BGE] Nr. 2A.71/2006 vom 21. Juni 2006, E. 3.3.3, www.bger.ch; Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Auflage, Zürich 2016, S. 519; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 64 N 121). Dazu müssen die per Bilanzstichtag bestehenden Verpflichtungen oder drohenden Verlustrisiken anhand von Geschäftsunterlagen belegt werden. Ist ein detaillierter Nachweis nicht möglich oder nicht zumutbar, sind Schätzungen zulässig, sofern hinreichend Schätzungsunterlagen bestehen (Felix a.a.O., 31 N 5).

e) Vorliegend hat die A.____ AG kein konkretes Projekt vorlegen können, für welches Rückstellungen steuerlich berechtigt wären. Rückstellungen für die Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens haben wie bereits erläutert, keine steuerlichen Auswirkungen und sind demnach aufzurechnen. Der Rekurs ist in diesem Punkt abzuweisen.

4. Im Weiteren wird zu beurteilen sein, ob die A.____ AG Spesen in Höhe von Fr. 15'000.-- zum Abzug bringen kann.

a) Spesen sind Unkosten, welche dem Arbeitnehmer bei der Vornahme einzelner dienstlicher Verrichtungen erwachsen; dadurch unterscheiden sie sich von den Berufskosten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A. 2013, § 17 N 49). Spesen sind dadurch gekennzeichnet, dass sie grundsätzlich während der Arbeitszeit anfallen (vgl. Bosshard in: Steuer Revue [StR], Nr. 51/1996, S. 561). Sofern die Spesenvergütungen des Arbeitgebers die effektiven Unkosten des Arbeitnehmers nicht übersteigen, sind sie im Gegensatz zu den vom Arbeitgeber bezahlten Berufskosten nicht Teil des Bruttolohns (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 17 N 51).

b) Gemäss den Kurzmitteilungen (KM) der Steuerverwaltung Nr. 424 vom 14. Dezember 2007 und Nr. 424 (Ergänzung) vom 20. März 2008 konnte nach der bis Ende 2007 gültigen Praxis im Einzelfall bei Repräsentationsspesen, welche den Betrag von Fr. 5'000.-- pro Jahr überstiegen, die Hälfte davon als Einkommen aufgerechnet werden. Dies galt immer dann, wenn kein von der Steuerbehörde genehmigtes Spesenreglement vorgelegen hat, welches diese Art Pauschalspesen konkret regelte.

Diese Praxis wurde ab der Steuerperiode 2008 aufgehoben. Pauschale Repräsentationsspesen, die im Jahr 2008 und später ausbezahlt wurden respektive werden und für welche kein genehmigtes Spesenreglement vorliegt oder die nicht vom Veranlagungspersonal genehmigt worden sind, müssen gemäss KM vollständig als steuerbares Erwerbseinkommen respektive als nicht geschäftsmässig begründeter Aufwand aufgerechnet werden (vgl. Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 18. August 2010, Nr. 510 10 21, E.3.b.; StGE vom 12. April 2013, Nr. 510 12 85, E. 2b, www.bl.ch/steuergericht).

c) Die durch den Arbeitgeber ausgerichteten Spesenvergütungen sind auf dem Lohnausweis zu bescheinigen (Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung, [Formular 11] der Schweizerischen Steuerkonferenz [SSK] und der Eidgenössischen Steuerverwaltung [ESTV], gültig ab 01. Januar 2016 [Wegleitung], Rz 49; vgl. auch Luzerner Steuerbuch, Bd. 1 zu § 33 Nr. 3 Ziff. 3). Gemäss Rz 51 der Wegleitung ist die Art der Spesenvergütung entscheidend für die Deklaration derselben im Lohnausweis. Es wird dabei zwischen drei Arten von Spesen unterschieden. Effektive Spesenvergütungen nach Ziff. 13.1 des Lohnausweises müssen anhand von Belegen oder in Form von Einzelfallpauschalen nachgewiesen werden. Pauschale Spesenvergütungen gemäss Ziff. 13.2 des Lohnausweises, wie bspw. Auto- oder Repräsentationsspesen, gelten nur für einen bestimmten Zeitabschnitt. Arbeitgeber, welche eine von den Vorschriften zu den effektiven Spesenvergütungen abweichende Spesenregelung haben, müssen bei der Steuerbehörde des Sitzkantons ein Gesuch um Genehmigung des Spesenreglements stellen (Rz 54 der Wegleitung). Wurden die Spesen vom Sitzkanton genehmigt, geht die Wegleitung von Spesen mit einem genehmigten Spesenreglement aus, welche wie die pauschalen Spesenvergütungen unter Ziff. 13.2 deklariert werden müssen. Zusätzlich dazu ist im Lohnausweis anzugeben, welcher Kanton das Spesenreglement genehmigt hat.

d) Vorliegend wurde die Pflichtige mangels genehmigtem Spesenreglement bereits in der Veranlagung zum Steuerjahr 2013 darauf aufmerksam gemacht, dass Spesen ohne ge-

nehmigtes Spesenreglement im Jahre 2013 letztmalig akzeptiert und in der Folgeperiode aufgerechnet würden. Insofern bestand für die Pflichtige die Möglichkeit bei der Steuerverwaltung ein Spesenreglement rechtzeitig zur Genehmigung einzureichen. Aufgrund der Tatsache, dass ein solches Spesenreglement nicht eingereicht worden ist, wurde der geltend gemachte Betrag zu Recht aufgerechnet.

Indessen ist vorliegend fraglich, inwiefern es sich bei den als Spesen geltend gemachten Fr. 15'000.-- nach allgemeiner Auffassung tatsächlich um solche handelt. Der Vertreter der Pflichtigen führt hierzu nämlich aus, die Spesen seien zur Abgeltung von Kosten für die Benutzung der privaten Infrastruktur wie Büroräumlichkeiten, Geschäftsdomizil sowie zur Abgeltung für die Geschäftsführung vorgesehen. Vorab festzuhalten ist, dass der Vertreter und Präsident des Verwaltungsrates keine Entschädigung für das Führen der Geschäfte der A.____ AG erhalten hat. Insofern ist es auch nicht möglich für verrichtete Tätigkeiten Spesen geltend zu machen. Vielmehr handelt es sich bei den vorliegend geltend gemachten Spesen um eigentlichen Betriebsaufwand (Miete für Büroräumlichkeiten, Nutzung der privaten Infrastruktur des Verwaltungsrates), um Lohnaufwand resp. Entschädigung für die Tätigkeit als Verwaltungsrat und in diesem Zusammenhang - aber erst in zweiter Linie um Spesenentschädigungen, die der Vertreter als Verwaltungsratspräsident bei Vorliegen eines genehmigten Spesenreglements geltend machen kann. Die übrigen Kosten sind als Betriebsaufwand in den Büchern der A.____ AG zu verbuchen. Schliesslich ist auch zu erwähnen, dass der Vertreter in seiner privaten Steuerklärung keine Einkünfte aus der Tätigkeit als Verwaltungsrat deklariert hat. Die Beurteilung, ob diese Umstände zu einem allfälligen Nachsteuerverfahren führen werden, ist Sache der Steuerverwaltung und nicht Gegenstand der heutigen Verhandlung. Die Entschädigung resp. das Verwaltungsrats honorar für das Führen der Geschäfte der A.____ AG stellt jedenfalls steuerbares Einkommen dar. Allfällig ausgerichtete Pauschalspesen werden in diesem Zusammenhang nur dann nicht aufgerechnet, wenn diese zuvor von der Steuerverwaltung genehmigt worden sind. Der Rekurs ist auch in diesem Punkt abzuweisen.

5. Schliesslich ist noch zu klären, ob die A.____ AG Sponsoringleistungen in Höhe von Fr. 5'200.-- steuerlich geltend machen kann.

a) Nach § 53 Abs. 1 ist der steuerbare Reinertrag Gegenstand der Ertragssteuer. Dieser setzt sich u.a. zusammen aus allen vor der Berechnung des Saldo der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung geschäftsmässig begründeter Aufwendungen verwendet werden (Abs. 2 lit. b).

b) Als geschäftsmässig begründet sind solche Aufwendungen, die im Interesse des Unternehmensziels getätigt werden. Kann eine derartige geschäftliche Zwecksetzung der Ausgaben nicht bejaht werden, so sind die entsprechenden Vermögensabgänge als erfolgsneutrale Privatentnahmen zu würdigen, die mit Blick auf die Ertragsbesteuerung als geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand aufzurechnen sind.

Ausgaben, von denen sich die Unternehmensleitung in guten Treuen einen dem Unternehmen zukommenden Erfolg verspricht, sind regelmässig als geschäftsmässig begründet zu würdigen. Dazu gehören zunächst Werbeausgaben für einzelne vom Unternehmen angebotene Waren oder Dienstleistungen, des weiteren aber auch Auslagen für solche Werbemassnahmen, welche die Firma des Unternehmens als Ganzes auf dem Markt günstig positionieren sollen. Damit wird bezweckt, den Absatz seiner Produkte mittelbar zu fördern und den Erfolg des Unternehmens insgesamt zu sichern sowie seine Marktstellung zu stärken oder auszubauen.

Der Pflege des Ansehens des Unternehmens in der Öffentlichkeit dienen auch Sponsorbeiträge an kulturelle, soziale oder sportliche Veranstaltungen oder Einrichtungen. Solche Aufwendungen erfolgen in der Regel ohne unmittelbar wirtschaftliche Zielsetzung, sondern sind vielmehr darauf gerichtet, ein Gegengewicht zum Bild des als ausschliesslich gewinnstrebig handelnd erscheinenden Unternehmens zu schaffen. In diesem Sinn ist dem Auftritt als Sponsor auch eine Werbewirkung eigen, die sich über einzelne Produkte hinaus auf die Unternehmung als Marktteilnehmerin erstreckt (vgl. Der Steuerentscheid [StE], 1997, B 72.14.1 Nr.16; Markus Reich/Martina Züger, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2. Aufl. Basel 2008, Art.27 DBG N 35).

Gemäss Bundesgericht bedeutet indirekte Werbung, dass die Zuwendung unmittelbar der Vermarktung eines bestimmten Produkts oder einer bestimmten Dienstleistung dient. Indirekte Werbung stellt das sogenannte Sponsoring dar. Das Ziel des Sponsoring liegt einerseits in einem kommerziellen oder marketingmässigen Nebeneffekt für die Unternehmung. Sponsoring setzt somit voraus, dass die Öffentlichkeit zwischen der geförderten Sache und dem Sponsor eine Verbindung herstellen kann, welche die angestrebten unternehmerischen Ziele letztlich sicherstellt. Für die steuerliche Anerkennung von Zuwendungen für sportliche, soziale und kulturelle Zwecke als Werbeaufwand müssen diese Leistungen somit längerfristig geeignet sein die unternehmerische Leistungserstellung zu beeinflussen, d.h. die Aufwendungen müssen tendenziell darauf gerichtet sein, den Umsatz und damit die wirtschaftliche Position des Unternehmens in der Öffentlichkeit zu festigen. In diesem Sinne sind Ausgaben für das

Sponsoring Gewinnungskosten und somit als geschäftsmässig begründete Aufwendungen zu qualifizieren (vgl. Peter Brülisauer/Flurin Poltera, a.a.O., Art. 58 N 152).

c) Vorliegend hat die A.____ AG die Flötenkonzerte der C.____ unterstützt. Die C.____ hat keine eigene Rechtspersönlichkeit und unterliegt als einfache Gesellschaft Art. 530 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des schweizerischen Zivilgesetzbuches, Fünfter Teil: Obligationenrecht vom 30. März 1911 (OR). Aus dem Internetauftritt der C.____ ist ersichtlich, dass der Vertreter selbst als Kontaktperson angegeben ist. Soweit ersichtlich wurden die Konzerte zudem von der Tochter des Vertreters D.____ gegeben. Insofern besteht hier eine sehr enge und zudem familiäre Verknüpfung zwischen dem Vertreter als Verwaltungsratspräsident und Anteilseigner der A.____ AG als Sponsor sowie der gesponserten Veranstaltung resp. der Empfängerin der Beiträge. Die Frage, ob diese enge Verbindung allenfalls hinderlich sein könnte für die steuerliche Abzugsfähigkeit kann jedoch an dieser Stelle offen gelassen werden. Der Vertreter der A.____ AG hat seinem Rekurs einen Flyer der C.____ betr. das Jahr 2013 beigelegt. Auf diesem Flyer sind auch weitere Namen ersichtlich, die ebenfalls gesponsert haben. Insofern kann davon ausgegangen werden, dass die Sponsoringbeiträge nicht ausschliesslich persönlich motiviert waren. Für das Jahr 2014 liegt hingegen kein solcher Nachweis vor, was gemäss den Beweisregeln im Steuerrecht dazu führt, dass der Betrag in Höhe von Fr. 5'200.-- nicht zum Abzug zugelassen werden kann. Der Rekurs ist schliesslich auch in diesem Punkt abzuweisen.

6. Schliesslich rügt der Vertreter die bisherigen Deklarationen und Veranlagungen seien nie beanstandet worden, weshalb er in seinem guten Glauben zu schützen sei. Hierzu ist zu bemerken, dass die in einer früheren Steuerperiode getroffenen Taxationen grundsätzlich keine Rechtskraft für spätere Veranlagungen entfalten. Vielmehr kann die Steuerbehörde im Rahmen jeder Neuveranlagung eines Steuerpflichtigen sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage vollumfänglich überprüfen und, soweit erforderlich, abweichend würdigen. In Rechtskraft erwächst jeweils nur die einzelne Veranlagung, die als befristeter Verwaltungsakt ausschliesslich für die betreffende Steuerperiode Rechtswirkungen entfaltet. Die späteren Veranlagungen sind daher jederzeit einer erneuten umfassenden Überprüfung zugänglich (vgl. Der Steuerentscheid [StE] 2003 B 72.14.2 Nr. 31 E. 4.2; vgl. auch BStPra, Bd. XVI, S. 468; Entscheidung des Steuergerichts [StGE] vom 20. November 2009, 510 09 36, E 6; StGE vom 01. März, 2013, 510 12 81, unter www.bl.ch/steuergericht).

Insgesamt erweist sich der Rekurs somit als unbegründet und ist abzuweisen.

7. Gemäss dem Ausgang des Verfahrens sind der Rekurrentin Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 800.-- aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO]).

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Rekurrentin hat gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 VPO die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 800.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.
3. Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. der Rekurrentin (2), die Gemeinde E. _____ (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).