



Urteil vom 1. November 2024 (510 24 32)

Leads als Gewinnungskosten

Besetzung

Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter H. Steiner (Ref.),
S. Schmid, Gerichtsschreiberin i.V. J. Hanselmann

Parteien

A.____, vertreten durch Advokatur am Fischmarkt, Erik Wassmer, Advokat, Fischmarkt 12, 4410 Liestal

Rekurrent

B.____,

Rekurrentin

gegen

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

Rekursgegnerin

betreffend

Staatssteuer 2021

Sachverhalt:

A.

Mit Veranlagungsverfügung vom 4. Mai 2023 der Staatssteuer 2021 wurde der geltend gemachte Abzug für das Arbeitszimmer in Höhe von CHF 4'140.– und der mit den Rechnungen der Firma C.____ in der Republik D.____ als Gewinnungskosten geltend gemachte Betrag von CHF 27'277.– für die Leadgenerierung steuerlich nicht berücksichtigt. Das steuerbare und satzbestimmende Einkommen wurde auf CHF 137'836.– resp. auf CHF 68'918.– und die daraus resultierende Einkommenssteuer auf CHF 12'154.95 festgesetzt.

B.

Mit Eingabe vom 2. Juni 2023 erhob der Pflichtige Einsprache mit dem Antrag, es seien die Kosten in Höhe von insgesamt CHF 31'417.– zum Abzug zuzulassen. Bei der unter der Position «übrigen Abzüge» geltend gemachten Kosten, handle es sich um Kosten, welche für die Erzielung der Provision in Höhe von CHF 80'959.– notwendig gewesen seien. Der Beruf des Pflichtigen sei es, Geschäfte an den Arbeitgeber zu liefern und dafür zu seinem Fixlohn noch zusätzlich gesondert eine Provision zu erhalten. Der Arbeitgeber bezahle die Provisionen für diese Geschäfte. Woher der Pflichtige diese liefere, obliege seiner Verantwortung. Da das Arbeitsverhältnis auf Provisionsbasis ausgelegt sei und persönliche Beziehungen sowie ein hohes Mass an selbständiger Leadgenerierung erwartet würden, könne er auch nur durch eine zusätzliche selbständige Finanzierung der Leadgenerierung diese Provision erreichen. Wie schon dem Lohnausweis 2021 entnommen werden könne, sei eine höhere Provision als der Fixlohn ausbezahlt worden. Bei einer Finanzierung von CHF 27'277.25 und einer Provisionserzielung von CHF 80'859.– handle es sich hier bei einer rückwirkenden ROI-Betrachtung um mehr als nur ein gutes Gewinngeschäft. Zudem erhalte der Pflichtige durch die geknüpften Beziehungen der generierten Leads weitere Geschäfte und Beziehungen für zukünftige Abschlüsse.

Die Steuerverwaltung hiess die Einsprache teilweise gut, indem sie die geltend gemachten Kosten in Höhe von CHF 4'140.– für das Arbeitszimmer akzeptierte und das steuerbare Einkommen von CHF 137'836.– auf CHF 133'696.– reduzierte. Bezüglich der Gewinnungskosten von CHF 27'277.– für die Leadgenerierung durch die Firma C.____ führte die Steuerverwaltung unter anderem aus, dass als Nachweis der berufsbedingten Auslagen eine selbsterstellte Aufstellung mit monatlichen Auslagen sowie Bankauszüge mit den an den Pflichtigen gerichteten Rechnungen eingereicht worden seien. Eine selbst erstellte Aufstellung der Auslagen und Bankbelege aus D.____ könnten nicht als Nachweis akzeptiert werden. Es sei so nicht nachvollziehbar, für was diese Auslagen entstanden seien. Es sei eine vertragliche Vereinbarung über diese Zahlungen sowie Rechnungen der Auftraggeber einverlangt, jedoch vom Pflichtigen nicht eingereicht worden. Da der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen der Steuerbehörde obliege, während der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliege, könne der Abzug in Höhe von CHF 27'277.– nicht gewährt werden.

Mit Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2021 vom 25. April 2024, welche die Veranlagungsverfügung vom 4. Mai 2023 ersetzt, wurde das steuerbare und satzbestimmende Ein-

kommen auf CHF 133'696.– resp. auf CHF 66'848.– und die daraus resultierende Einkommenssteuer auf CHF 11'520.30 festgesetzt.

Mit Schreiben vom 19. April 2024 teilte die Steuerverwaltung dem Pflichtigen aufgrund des Weiterzugs ans Steuergericht den Widerruf der Veranlagungsverfügung vom 25. April 2024, welche die Veranlagungsverfügung vom 4. Mai 2023 ersetzte, mit.

C.

Mit Schreiben vom 22. April 2024 erhebt der Vertreter des Pflichtigen Rekurs mit den Begehren, (1) es seien die Steuerveranlagungen 2021 vom 4. Mai 2023 aufzuheben und es seien neben dem Arbeitszimmer (CHF 4'140.–) die Kosten der Leads im vollen Umfang von CHF 27'277.– zum Abzug zuzulassen, (2) demgemäss sei das steuerbare Einkommen des Beschwerdeführers (recte: des Rekurrenten) auf CHF 106'419.– festzusetzen. (3) Unter o/e Kostenfolge. Zur Begründung führt er im Wesentlichen aus, dass die Rechnungen der C.____ vom Rekurrenten mit der Steuererklärung eingereicht worden seien. Es handle sich dabei um vier Quartalsrechnungen für die Leadgenerierung im Jahr 2021. Das Jahrestotal betrage CHF 27'277.–. In den Rechnungen werde präzisiert, dass es um Leads im Bereich «IT Projects – Switzerland Germany Austria» gehe. Pro Lead seien CHF 275.– verrechnet worden. Dieser Ansatz sei sehr günstig. In der Schweiz würden diese Leads zwischen CHF 600.– bis CHF 1'000.– kosten. Für jeden Monat würden die Leads separat ausgewiesen. Nur dank dieser Leads könne der Rekurrent einen derart hohen Umsatz mit entsprechend hoher Provision von CHF 80'959.– erzielen. Folgerichtig habe ihm der Arbeitgeber im Arbeitszeugnis attestiert, dass er die Ziele und «Erwartungen in jeder Hinsicht übertroffen» habe. Der Zusammenhang zwischen den hohen Provisionen und den dafür aufgeworfenen Kosten für die Leads sei somit gegeben. Leads würden nicht vom Arbeitgeber bezahlt. Sie würden nicht als Spesen im Sinne des Spesenreglements gelten. Ein Lead garantiere nicht schon den Abschluss. Dieses Risiko habe der Rekurrent selbst getragen. Zusammenfassend sei festzuhalten, dass die Kosten für die Leadgenerierung durch die detaillierten Rechnungen der C.____ vollumfänglich ausgewiesen seien und deshalb vom erzielten Einkommen abgezogen werden könnten.

In Ihrer Vernehmlassung vom 6. August 2021 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Sie führt zur Begründung unter anderem aus, dass der vom Rekurrenten im Rahmen der Einsprache geltend gemachte Abzug für das Arbeitszimmer in Höhe von CHF 4'140.– im Einspracheverfahren gutgeheissen worden sei und demgemäss nicht mehr Gegenstand des vorliegenden Verfahrens sei. Der Rekurrent habe zusätzlich zu den bereits im Einspracheverfahren beigebrachten vier Quartalsrechnungen der «C.____» nunmehr eine zusätzliche Bestätigung vom 22. April 2024 beigebracht, worin die erfolgte Leadgenerierung für das Steuerjahr 2021 durch die «C.____» bestätigt werde. Die geltend gemachten Kosten für die sog. Leads erschienen zunächst und grundsätzlich plausibel, jedoch bestehe die «steuerliche Krux» im vorliegenden Fall darin, dass die in acht Tranchen vorgenommenen Zahlungen durchwegs in bar und vor Ort in der Republik D.____ erfolgt sein sollen. Gerade in einem digitalen Umfeld erscheine dieses Vorgehen doch etwas ungewöhnlich. Bei Barzahlungen an einen ausländischen Leistungsempfänger müssten erhöhte Beweisanforderungen gelten, da sich die Verhältnisse des ausländischen Leistungsempfängers der Kontrolle durch die inländischen

Steuerbehörden entzögen. Vor diesem Hintergrund habe die Steuerverwaltung den Rekurrenten denn auch aufgefordert, entsprechende Unterlagen wie Offerten, Verträge, Korrespondenzen, Auftragserteilungen, etc. im Zusammenhang mit der Leadgenerierung beizubringen. Dieser Aufforderung sei nicht entsprochen worden, weshalb die Einsprache habe abgewiesen werden müssen. Ohne diese Nachweise sei dies bei der vorliegenden (speziellen) Sachverhaltskonstellation mit Blick auf die eingangs erwähnte Beweislastverteilung grundsätzlich nachvollziehbar und begründet. Denn gestützt auf die allgemeine Lebenserfahrung bleibe zumindest fraglich, weshalb im vorliegenden Fall und mit Blick auf die Höhe der erfolgten Zahlungen keine Verträge abgeschlossen worden sein, keine entsprechenden Korrespondenzen und/oder Auftragsbestätigungen vorliegen, die Bezahlung der Leads jeweils physisch vor Ort und in bar erfolgt sein sollen (wobei die vorgängig erfolgten Barbezüge mit entsprechenden Bankauszügen ohne weiteres belegt werden könnten), wogegen die Erstellung der Datensätze (Leadgenerierung) bekanntermassen digital erfolge. Auf den Quartalsabrechnungen werde zudem soweit ersichtlich ein Mehrwertsteuersatz von 9 % ausgewiesen, wogegen sich der (reduzierte) Mehrwertsteuersatz in der Republik D._____ gemäss allgemein zugänglichen Quellen auf 8 % belaufe. Diese «Fragezeichen» hätten zur Folge, dass es dem Rekurrenten nicht gelungen sei, die gesamten Umstände der vorgenommenen Auslandszahlungen nachzuweisen bzw. die noch bestehenden Zweifel auszuräumen.

An der heutigen Verhandlung halten die Parteien an ihren Anträgen und Vorbringen fest.

Erwägungen:

1.

Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 1 und 2 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall über CHF 3'000.– liegt und CHF 10'000.– pro Steuerjahr nicht übersteigt, von der Dreierkammer des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

Der im Einspracheverfahren geltend gemachte Abzug des Arbeitszimmers über CHF 4'140.– sowie eine Pauschale von CHF 500.– wurde im Einspracheentscheid vom 21. März 2024 durch die Steuerverwaltung gewährt. Der Abzug für das Arbeitszimmer ist daher nicht Gegenstand des vorliegenden Rekursverfahrens.

2.

Vorliegend unterliegt der Beurteilung, ob die vom Rekurrenten geltend gemachten Gewinnungskosten in der Höhe von CHF 27'277.– zum Abzug zuzulassen sind.

2.1. Von den steuerbaren Einkünften werden bei unselbständiger Erwerbstätigkeit gemäss § 29 Abs. 1 lit. a StG die Erwerbsunkosten wie Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte

bis zu einem jährlichen Maximalbetrag von CHF 6'000.–, Mehrkosten der Verpflegung und für Schichtarbeit, die Kosten für Berufskleider, Schwerarbeit, besonderen Kleiderverschleiss, Berufswerkzeuge, Fachliteratur, die statutarischen Mitgliederbeiträge des Berufsverbandes und übrige Berufsauslagen (vorbehältlich § 29 Abs. 1 lit. k^{ter} StG) sowie eine zusätzliche Pauschale von CHF 500.– abgezogen. Der Umfang dieser Erwerbsunkosten wird durch den Regierungsrat näher geregelt.

Wesentliche Voraussetzung der Abziehbarkeit der Unkosten ist gemäss Art. 9 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) deren Notwendigkeit zur Erzielung des Erwerbseinkommens. Verlangt wird ein genügend enger, wesentlicher Zusammenhang zwischen der betreffenden Ausgabe und dem Beruf resp. den erzielten Einkünften.¹ Es sind lediglich solche Kosten abzugsfähig, die direkt durch die berufliche Tätigkeit verursacht werden. Die Auslagen müssen zum Betriebsrisiko gehören und derart eng mit der Erwerbstätigkeit verbunden sein, dass diese bei der Ausübung der entsprechenden Erwerbstätigkeit in Kauf genommen werden müssen. Die Auslagen bilden demnach Teil des Risikos, welches die entsprechende Einkommenserzielung gewöhnlich mit sich bringt; sie sind eine nicht ohne weiteres vermeidbare Begleiterscheinung davon.²

Während der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt, ist der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen von der Steuerbehörde zu erbringen. Der Pflichtige hat die steuermindernde Tatsache nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen. Umgekehrt muss die steuerpflichtige Person ebenfalls an der Feststellung von steuerbegründenden Tatsachen mitwirken, für welche die Behörde die Beweislast trägt.³

2.2. Der Rekurrent war in der betreffenden Steuerperiode bei der E.____ AG angestellt und ging einer unselbständigen Erwerbstätigkeit nach. Dem Arbeitszeugnis vom 7. November 2022 kann zudem entnommen werden, dass zu den Aufgaben des Rekurrenten u. a. die Akquisition von Neukunden gehörte. Um in Kontakt mit diesen Neukunden zu treten, in der Folge IT-Projekte zu lancieren und dafür eine entsprechende Provision zu erhalten, musste der Rekurrent Hinweise resp. Leads auf potentielle Kunden und Projekte generieren. Es ist nicht bestritten, dass die Auslagen für die Lead-Vermittlung durch den Rekurrenten getragen wurden und der variable Lohnanteil (Provision) in der Höhe von CHF 80'959.– nur aufgrund der erfolgreichen Lead-Vermittlungen erzielt werden konnte. Der enge Zusammenhang zwischen dem Beruf und den betreffenden Ausgaben scheint somit gegeben zu sein.

¹ Vgl. REICH/VON AH/BRAWAND, in: Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. Aufl., Basel 2022, Art. 9 N 8ff.; HUBER/FUNK, in: Klöti-Weber/Schudel/Schwarb (Hrsg.), Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Aufl., Bern 2023, § 35 N 1 ff.

² Entscheid des Steuergerichts (StGE) vom 20. Januar 2017, 510 16 72, E. 2c.

³ Entscheid des Bundesgerichts (BGE) 144 II 427, E. 8.3.1; BGE 142 II 488, E. 3.8.2; BGE 140 II 248, E. 3.5; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 8. Aufl., Zürich 2023, S. 575; ZWEIFEL/BEUSCH/HUNZIKER/SEILER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 3. Aufl., Zürich 2024, § 14 N 3; StGE vom 8. Juni 2018, 510 18 12, E. 2.2.

2.3. Fraglich ist allerdings, ob die Belege für die einzelnen Käufe der Leads plausibel sind. Wie in E. 2.1. ausgeführt, hat der Steuerpflichtige den Nachweis für steuermindernde Tatsachen zu erbringen. Dabei hat er diese nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen.

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung unterliegen die steuerpflichtigen Personen einer besonders qualifizierten Mitwirkungs- und Auskunftspflicht, wenn sie geltend machen, es seien Zahlungen ins Ausland geflossen.⁴ Sie haben nicht nur den Empfänger der Zahlung zu nennen, sondern die gesamten Umstände darzulegen, die zur Zahlung geführt haben. Von der steuerpflichtigen Person wird verlangt, dass sie die Verträge, die Korrespondenz und die Bankbelege vorlegt.⁵ Auch die Praxis des Steuergerichts sieht vor, dass bei Zahlungen an einen ausländischen Leistungsempfänger erhöhte Beweisforderungen gelten. Es werden grundsätzlich die Post- oder Bankbelege der Überweisungen verlangt, aus denen sowohl der Leistende als auch der Empfänger klar ersichtlich sein muss. Dies schliesst insbesondere die bloss handschriftliche Empfangsquittung durch den Empfänger im Ausland aus, da deren Richtigkeit nicht überprüfbar ist.⁶ Grund für die erhöhte Beweislast ist, dass bei einem Leistungsempfänger in der Schweiz überprüft werden kann, ob die empfangene Leistung ordentlich verbucht und Steuern darauf bezahlt wurden. Dies ist bei Leistungsempfängern im Ausland nicht möglich.

Ein Beweis gilt als erbracht, wenn das Gericht nach objektiven Gesichtspunkten von der Richtigkeit einer Sachbehauptung überzeugt ist. Absolute Gewissheit kann dabei nicht verlangt werden. Es genügt, wenn das Gericht am Vorliegen der behaupteten Tatsache keine ernsthaften Zweifel mehr hat oder allenfalls verbleibende Zweifel als leicht erscheinen.⁷ Auch wenn stattdessen das anzuwendende Beweismass der hohen Wahrscheinlichkeit zur Anwendung käme, müsste der Pflichtige substantiiert und glaubhaft darlegen, dass die im vorliegenden Zusammenhang behaupteten Gewinnungskosten tatsächlich angefallen sind.

2.4. Eine solche substantiierte Darlegung liegt hier gerade nicht vor. Bei den Belegen handelt es sich um minderwertige Kopien von Quartals-Rechnungen, auf welchen handschriftlich und mit Angabe eines Datums quittiert wird, dass Barzahlungen in Schweizer Franken erfolgt sind. Bei der inhaltlichen Betrachtung der Belege wird ersichtlich, dass der Zahlungsempfänger die Firma C.____ in der Republik D.____ war. Anders als in der Schweiz gibt es der Republik D.____ kein zentrales Handelsregister. Die Firmen werden bei lokalen Behörden in freiwilligen, zentralen Registern aufgeführt. In einem solchen Register ist die Firma C.____ zu finden und weist eine UID- und UID-MWSt-Nummer auf. Auch die Überprüfung der auf den Belegen angegebenen IBAN-Nummer zeigt,⁸ dass diese korrekt ist. Dieser Umstand spricht wiederum dafür, dass eine E-Banking Bezahlung möglich gewesen wäre, welche dann mit einem Bankauszug hätte belegt werden können. Die Zahlungen sind jedoch gemäss handschriftlicher Ergänzung der Quartals-Rechnung jeweils in bar und in Schweizer Franken bezahlt worden. Die Systematik der Bezahlung zeigt immer zuerst eine Akontozahlung und im Nachgang eine Schlusszah-

⁴ Urteil des Bundesgerichts (BGer) 2C_1113/2018 vom 8. Januar 2019, E. 2.2.3 m.w.H.

⁵ BGer 2C_942/2017 vom 1. Februar 2018, E. 3.3; BGer 2C_473/2016 / 2C_474/2016 vom 22. August 2016 E. 2.2.3.

⁶ StGE vom 3. November 2017, 510 17 72, E. 2d mit Verweis auf BOSSHARD/BOSSHARD/LÜDIN, Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht, Zürich 2000, S. 198.

⁷ StGE vom 28. Juni 2019, 510 18 89, E. 4.1.

⁸ Überprüfung möglich auf <https://www.iban.org/>.

lung über die noch ausstehende Differenz auf. Die Daten der Zahlungen sind an sich schlüssig. Was allerdings nicht schlüssig ist, ist der auf den Belegen verzeichnete Mehrwertsteuersatz von 9 %. Seit dem 1. September 2015 beträgt der Mehrwertsteuersatz in der Republik D.____ 18 % und der ermässigte Mehrwertsteuersatz (z.B. für IT-Ausrüstung) 8 %. Der auf der Rechnung angegebene Steuersatz ist somit in beiden Fällen falsch.

Weiter wurden vom Rekurrenten neben den Quartals-Rechnungen der Firma C.____ auch eine Aufstellung über die bezahlten Auslagen pro Quartal für das Jahr 2021 und eine zusätzliche Bestätigung von C.____ vom 22. April 2024 über den Kauf der Leads durch den Rekurrenten eingereicht. Was nicht vorliegt und vom Rekurrenten weder ein- noch nachgereicht wurde, sind E-Mail-Schriftverkehr, Briefe, Offerten, Auftragsbestätigungen, eine schriftliche Vereinbarung oder ein schriftlicher Vertrag, Flug-Tickets (Beleg für die Reise in die Republik D.____), eine Liste der erfolgreichen Leads (Namen der Kunden), Bankauszüge über den Bargeldbezug oder Bescheinigungen von Zollbehörden über die Einführung des Bargeldes.

Der eingereichten Aufstellung des Rekurrenten sowie den handschriftlich ergänzten Quartals-Rechnungen kann zwar entnommen werden, wann welche Summe an die Firma C.____ bezahlt worden sein soll. Das Schreiben der Firma C.____ bestätigt die geschäftliche Beziehung zwischen dem Rekurrenten und dem Leistungsempfänger. Allerdings sind all diese Belege nicht der Überprüfung zugänglich. Weder der effektive Zahlungsvorgang bspw. mittels Bankbeleg, die effektive Lieferung der Leads bspw. aufgrund von E-Mails, noch die vertraglichen Bestimmungen zwischen den Parteien bspw. mittels schriftlicher Vereinbarung wurden eingereicht, damit die gesamten Umstände, die zur Zahlung geführt haben, hätten überprüft werden können.

Die eingereichten Unterlagen mögen das Geschäftsmodell sowie die Bezahlungen zwar plausibel erscheinen lassen. Der Beweis für die effektive Bezahlung an die Firma C.____ kann allerdings nicht erbracht werden. Aufgrund der strengen und bei Zahlungen ins Ausland erhöhten Beweisanforderungen gemäss der Praxis des Steuergerichts sowie des Bundesgerichts kann der Abzug von CHF 27'277.– daher nicht gewährt werden.

3.

Nach dem Gesagten erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen.

Die Verfahrenskosten werden gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271) in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt. Die Gerichtskosten in Höhe von CHF 1'500.– gehen somit zulasten des Rekurrenten und werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet. Eine Parteientschädigung wird gemäss § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO nicht entrichtet.

Demnach erkennt das Steuergericht:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Der Rekurrent hat die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 1'500.– zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.

3.

Es wird keine Parteientschädigung entrichtet.

4.

Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. des Rekurrenten (2), die Gemeinde F. _____ (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (1).