



**Urteil vom 15. Januar 2021 (510 20 84)**

---

**Gewinnungskosten bei selbständiger Erwerbstätigkeit**

**Besetzung** Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter M. Zeller, S. Schmid,  
Gerichtsschreiberin N. Waldmeier

**Parteien** **A.B. \_\_\_\_\_ und B.B. \_\_\_\_\_,**

**Rekurrenten**

gegen

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

**Rekursgegnerin**

**betreffend** **Staatssteuer 2016**

## **Sachverhalt:**

### **A.**

Die Rekurrentin führt in selbstständiger Tätigkeit eine Zahnarztpraxis, bei welcher u.a. auch der Rekurrent angestellt ist.

Mit Verfügung der Staatssteuer 2016 vom 28. März 2019 rechnete die Steuerverwaltung 80% der von den Pflichtigen unter dem Konto «Verpflegung / Spesen» geltend gemachten Kosten (Ziff. 155) als Privataufwand auf und setzte das steuerbare resp. satzbestimmende Einkommen auf Fr. 413'680.-- resp. Fr. 206'840.-- fest.

### **B.**

Dagegen erhoben die Pflichtigen mit Schreiben vom 25. April 2019 Einsprache.

Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Entscheid vom 23. Juni 2020 ab. Zur Begründung führte sie aus, wie bereits im Einspracheentscheid vom 9. Oktober 2017 und insbesondere im Steuergerichtsentscheid vom 9. März 2018 bzgl. der Steuerperiode 2014 dargelegt, sei der damals angewandte Privatanteil von 50% aufgrund der Verbuchungsart der Pflichtigen als eher kulant zu beurteilen und es hätten 80% als privat angesehen werden müssen. Da sich die Verbuchungsart der Pflichtigen zwischenzeitlich nicht verändert habe, habe die Steuerverwaltung auf Grundlage des genannten Steuergerichtsentscheides einen Privatanteil von 80% herangezogen.

### **C.**

Mit Schreiben vom 21. Juli 2020 erheben die Pflichtigen Rekurs und begehren, (1) Die im Einspracheentscheid als nicht abzugsfähig qualifizierten Kosten des Kontos «Verpflegung / Spesen» seien im vollen Umfang als praxisrelevante Kosten zum Abzug zuzulassen; (2) Die Verfahrenskosten seien der Rekursgegnerin aufzuerlegen. Zur Begründung führen sie im Wesentlichen aus, es seien keine privaten Kosten auf die Praxis verbucht worden. Allein die Belege des Teamevents in Mallorca und die Massagen für alle Mitarbeitenden würden fast 65% der gesamten Kosten erreichen. Die Belege für die Lebensmittelgeschäfte C.\_\_\_\_ und D.\_\_\_\_ hingegen würden nicht einmal 10% des gesamten Kontos erreichen. Die Rekurrenten könnten nicht beweisen, dass von den Fr. 2'700.-- nichts im privaten Haushalt gelandet sei. Eingereichte Belege würden zeigen, dass sich ihre privaten Gesamtausgaben auf über Fr. 23'000.-- für Einkäufe in Lebensmittelgeschäften und Restaurantbesuche belaufen. Sofern gewünscht, könnten die Mitarbeitenden bezeugen, dass sie Massagen erhalten haben und dass der Pflichtige ab und zu für sie koche. Mehrere Versuche, dies der Steuerverwaltung in einem Gespräch aufzuzeigen, seien den Rekurrenten bisher verwehrt worden.

Mit Vernehmlassung vom 18. September 2020 beantragt die Steuerverwaltung die teilweise Gutheissung des Rekurses. Zur Begründung verweist sie auf den Einspracheentscheid und die zum gleichen Thema bereits ergangenen Steuergerichtsentscheide vom 9. März 2018 (510 17 102 / 530 17 62). Gemäss diesen Entscheiden des Steuergerichts habe bei den vielen Auslagen für Lebensmittel- und Haushaltseinkäufen, Restaurants- und Hotelbesuche, Flugrei-

sen nach Mallorca etc. der Nachweis der geschäftlichen Notwendigkeit nicht erbracht werden können. Dies gelte auch für das hier vorliegende Steuerjahr 2016. Aus diesem Grund sei der Verpflegungs- / Spesenaufwand (Konto 5290) gekürzt bzw. ein Privatanteil im Umfang von pauschal 80% aufgerechnet worden. Im Ergebnis könnten aber die beanspruchten Massagetherapien für die Angestellten (Haus- bzw. Praxisbesuch des Physiotherapeuten) noch anerkannt werden, weil Zahnarztpraxis-Personal bekanntlich tagsüber oftmals und länger in einer gebückten Haltung arbeiten müssten und sich dadurch zwangsläufig Muskelverspannungen ergeben könnten. Diese könnten mit geeigneten Massagen vorgebeugt werden. Aus den Rechnungen sei ersichtlich, dass an einzelnen Tagen bis zu fünf Massageeinheiten abgerechnet worden seien, weshalb davon ausgegangen werden könne, dass die Massagen nicht nur von der Praxisinhaberin und ihrem Ehemann, sondern auch vom zahlreich vorhandenen Personal in Anspruch genommen wurden. Gemäss den beigelegten Rechnungen von Fr. 1'478.-- (EUR 1'375.--) seien daher – abzüglich bereits gewährten 20% – noch Fr. 1'182.-- zum Abzug zuzulassen.

An der heutigen Verhandlung halten die Parteien an ihren Begehren 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. 2 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 10'000.-- 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.**

Strittig sind vorliegend Aufrechnungen betreffend die geltend gemachten Kosten für Spesen, Verpflegung, Geschenke ans Personal, Massagen sowie für eine Teamreise.

#### **3.**

**3.1.** Gemäss § 23 Abs. 1 StG unterliegen sämtliche wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte aller Art der natürlichen sowie der ihnen gleichgestellten juristischen Personen der Einkommenssteuer. Zum steuerbaren Einkommen gehören insbesondere alle Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit (§ 24 Abs. 1 lit. b StG). Von den steuerbaren Einkünften werden nach § 29 Abs. 1 lit. b StG bei selbstständiger Erwerbstätigkeit die für die Erzielung des Erwerbseinkommens geschäfts- oder berufsmässig begründeten Aufwendungen abgezogen, unter Ausschluss der Zahlungen von Bestechungsgeldern im Sinne des schweizerischen Strafrechts an schweizerische oder fremde Amtsträger, die Prämien des Unternehmers für Betriebs-

unfallversicherung, die Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung, einschliesslich Umschulungskosten, des eigenen Personals, die geschäftsmässig begründeten Abschreibungen und Rückstellungen sowie die eingetretenen und verbuchten Verluste auf Geschäftsvermögen, Zinsen auf Geschäftsschulden sowie Zinsen, die auf Beteiligungen nach § 24 Buchstabe b entfallen.

**3.2.** Abzugsfähig ist der gesamte Aufwand, der für die selbständige Erwerbstätigkeit notwendig ist. Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit ist demnach, dass der Aufwand mit einer selbständigen Erwerbstätigkeit direkt zusammenhängt. Es muss sich sodann um geschäftsmässig begründete Aufwendungen handeln. Als geschäfts- oder berufsmässig begründete Kosten gelten Vermögensabgänge, die für geschäftliche Zwecke, im Interesse des Unternehmensziels getätigt worden sind. Ein bloss irgendwie gearteter Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit genügt nicht; die Abziehbarkeit von Aufwendungen setzt voraus, dass ein qualifiziert enger Konnex zwischen den getätigten Ausgaben und den erzielten Einkünften vorliegt (vgl. zum Ganzen REICH/VON AH in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3. Aufl. Basel 2017, Art. 10 N 5 f.). Ob der Aufwand zweckmässig bzw. vermeidbar gewesen wäre, spielt keine Rolle. Die geschäftsmässige Begründetheit ist vielmehr solange zu bejahen, als ein sachlicher Zusammenhang zwischen Ausgabe und Geschäftsbetrieb besteht (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. Zürich 2013, § 27 N 2f.).

Lebenshaltungskosten gehören nicht zu den geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten und qualifizieren als nicht abzugsfähige Privatauslagen. Die zur Bestreitung des Lebensaufwands notwendigen Mittel sind dem Unternehmen durch Übertragung von Geschäftskapital in das Privatvermögen des selbständig Erwerbenden zu entnehmen. Zu den Lebenshaltungskosten zählen insbesondere die Aufwendungen für den Lebensunterhalt des selbständig Erwerbenden und dessen Familie, Ausgaben für Ferien, Reisen, Privatwohnungen und private Versicherungen, die Steuern, der Privatanteil Autokosten, Verluste im Bereich des Privatvermögens, sowie Verluste, die auf Liebhaberei zurückzuführen sind. Diesen Aufwendungen fehlt der erforderliche enge Konnex zum Unternehmenszweck, selbst wenn sie allenfalls der Erwerbstätigkeit förderlich sind (vgl. KLÖTI-WEBER/SIEGRIST/WEBER, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl., Bern 2015, § 36 N 7f.).

Es gibt Auslagen, welche sowohl betrieblicher als auch privater Natur sein können. Die Zuteilung resp. Abgrenzung dieser Kosten erfolgt in der Regel aufgrund organisatorisch, technischer Kriterien. Da sich derartige Kosten in der Praxis nicht immer exakt abgrenzen und zuteilen lassen, behilft man sich zwangsläufig oft mit Pauschallösungen (vgl. Merkblatt N1/2007 der ESTV, Naturalbezüge von Selbständigerwerbenden).

**3.3.** In Bezug auf die Beweislast im Steuerrecht ist festzuhalten, dass der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen der Steuerbehörde und der Beweis für steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt; er hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 140 II 248, E. 3.5). Gewinnungskosten sind als steuermindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen nachzuweisen. Der Nachweis umfasst für Gewinnungskosten des Selbständigerwerbenden nicht nur das Faktum, dass die Aufwendungen tatsächlich angefallen sind, sondern auch deren geschäfts- oder

berufsmässige Begründetheit. Der Unternehmer hat demnach darzutun, inwiefern eine Ausgabe einen engen Konnex zum Geschäftsbetrieb aufweist. Belege, aus denen der geschäftliche Zusammenhang nicht hervorgeht, genügen als Beweismittel nicht (REICH/ZÜGER/BETSCHART in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl. Basel 2017, Art. 27 N 39).

#### 4.

Im Jahr 2016 haben die Pflichtigen Fr. 27'655.-- auf das Konto «Verpflegung / Spesen» gebucht und in der Steuererklärung als Aufwand deklariert. Die Steuerverwaltung hat den Pflichtigen mangels geschäftsmässiger Begründetheit 80% dieser Kosten als Privataufwand aufgerechnet. Nachfolgend wird auf einzelne Positionen des Kontos eingegangen.

**4.1.** Ein Grossteil der von den Rekurrenten geltend gemachten Kosten stellen Auslagen für eine Teamreise nach Mallorca dar. Es ist offensichtlich, dass es sich bei diesen Reise- und Übernachtungskosten nicht um Kosten handelt, welche notwendigerweise im Zusammenhang mit einer Zahnarztstätigkeit anfallen. Folglich sind derartige Kosten nicht zwingend als geschäftsmässiger Aufwand zu qualifizieren. In konkreten Einzelfällen ist es möglich, solche Auslagen trotzdem als geschäftsmässig begründet zum Abzug zuzulassen, z.B. im Rahmen eines Geschäftsjubiläums alle 5 oder 10 Jahre. Im vorliegenden Fall handelt es sich bei der Reise nach Mallorca gemäss Aussage der Pflichtigen jedoch nicht um ein derartiges Einzelereignis.

Der Nachweis des Geschäftsbezugs eines Aufwandes ist dort von besonderer Bedeutung, wo Auslagen regelmässig auch im Bereich der privaten Lebenshaltung anfallen. Der zu erbringende Nachweis hängt davon ab, wie nahe der Aufwand an der Kerntätigkeit liegt: Je weiter der Aufwand von der betrieblichen Kerntätigkeit entfernt ist, desto höher sind die Beweisanforderungen. Vorliegend ist es deshalb an den Steuerpflichtigen, zweifelsfrei darzulegen und zu beweisen, dass und weshalb es sich um eine betriebsbedingte, kollektive Reise mit dem Personal und nicht um eine Ferienreise der Rekurrenten gehandelt hat.

Bei kritischer Betrachtung der Belege fällt auf, dass Unklarheit darüber besteht, welche Personen sich wie lange und wo in Mallorca aufgehalten haben. Bei den Belegen der gebuchten Unterkunft und den gemieteten Fahrzeugen zeigen sich diesbezüglich Ungereimtheiten. Gemäss den ausgestellten Flugtickets hielt sich das Ehepaar B.\_\_\_\_\_ 8 Tage länger auf der Insel auf als das übrige Personal, welches im Schnitt 5 Tage auf Mallorca verbrachte. Aufgrund der unklaren Sachlage und der teilweise langen Dauer der Reise ist darauf zu schliessen, dass die Reise den Pflichtigen eher als Ferien diente, als dass mit und aufgrund des Personals ein gemeinsamer Kurztrip stattgefunden hat, welcher in seltenen Fällen als betriebsnotwendig qualifiziert werden kann. Zudem erfüllen diverse Belege nicht die Beweisanforderungen, wonach spezifische Sachverhalte zweifelsfrei verifizierbar sein müssen. Im Ergebnis sind die Auslagen für die Teamreise nicht zum Abzug zuzulassen.

Es bleibt anzumerken, dass, sollten sich derartige Reisen häufen und zum Standard werden, sich gelegentlich auch die Frage stellen würde, ob respektive ab wann diese Reisen beim Personal zu Aufrechnungen bei den Löhnen führen müssten.

**4.2.** Betreffend die geltend gemachten Spesen und Verpflegungskosten ist festzuhalten, dass nichts dagegen einzuwenden ist, wenn der Arbeitgeber seine Angestellten gelegentlich zum Essen einlädt oder eine Zwischenverpflegung spendiert. Wenn dies jedoch – wie im vorliegenden Fall – ein Übermass annimmt, stellt sich die Frage, ob diese Ausgaben tatsächlich (alle) im Zusammenhang mit der Leistungserbringung stehen und ob nicht allenfalls sogar Naturallöhne abzurechnen wären. Die Zusammensetzung gewisser Einkäufe und die Menge der gekauften Lebensmittel für eine Zwischenverpflegung lassen in casu darauf schliessen, dass es sich nicht ausschliesslich um Verpflegungsaufwand für mehrere Personen oder sonstigen, betrieblichen Aufwand handeln dürfte. Die Details der einzelnen Belege lassen eher die Schlussfolgerung zu, dass es sich bei diversen Einkäufen nur um Verpflegungskosten für wenige Personen handeln dürfte. Dass vorliegend ausschliesslich betriebsbedingte und nicht auch private Auslagen in die Buchhaltung eingeflossen sind, scheint jedenfalls fraglich.

Auch beim Essens- und Getränkeaufwand sind die Rekurrenten beweispflichtig. Ein schlüssiger Beweis, dass all die geltend gemachten Verpflegungsauslagen für den Zahnarztbetrieb üblich und notwendig sind, gelingt ihnen nicht, weshalb dem Begehren, die Aufwendungen vollumfänglich zum Abzug zuzulassen, nicht entsprochen werden kann. Weil sich die Kosten vorliegend nicht exakt in private und betriebliche Kosten unterteilen lassen, drängt sich eine den Verhältnissen entsprechende Pauschallösung auf, wobei es angemessen erscheint, 1/3 der Kosten für Essen, Getränke und Diverses als geschäftsmässig begründet zu qualifizieren, was Fr. 2'553.-- entspricht.

**4.3.** Auslagen von geringem Wert für Geschenke an Mitarbeitende können im Sinne von Motivationsanreizen grundsätzlich zum Abzug zugelassen werden. Der Beleg vom 7. Januar 2017 über Fr. 550.-- für Geburtstagsgeschenke des Personals ist formell und materiell mangelhaft und kann daher nicht berücksichtigt werden. Die übrigen eingereichten Belege für Gutscheine an Mitarbeitende in Höhe von jeweils Fr. 50.-- sind abzugsfähig.

**4.4.** Da die Angestellten einer Zahnarztpraxis ihre Arbeit grundsätzlich während des ganzen Tages stehend ausüben und sich dabei immer wieder für längere Zeit in einer gebückten Haltung befinden, sind die Kosten für die dem Personal in der Praxis gewährten Massagen als geschäftsmässig begründet zu qualifizieren und entsprechend abziehbar.

## **5.**

Der Rekurs ist nach dem Ausgeführten teilweise gutzuheissen. Für das Konto «Verpflegung / Spesen» sind Aufwendungen von insgesamt Fr. 8'690.-- zum Abzug zuzulassen. Abzüglich der von der Steuerverwaltung bereits berücksichtigten Aufwendungen von Fr. 5'532.-- sind demnach zusätzlich Fr. 3'158.-- abzugsfähig.

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) werden die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt. Die Rekurrenten obsiegen im Umfang von ca. 15%. Folglich sind die Gerichts-

kosten in Höhe von Fr. 1'500.-- wie folgt auf die Parteien zu verteilen: Fr. 1'275.-- gehen zulasten der Rekurrenten und Fr. 225.-- zulasten der Steuerverwaltung.

**Demgemäss erkennt das Steuergericht:**

**1.**

Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen.

**2.**

Die Rekurrenten haben reduzierte Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'275.-- zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden. Der zu viel bezahlte Kostenvorschuss von Fr. 225.-- wird den Rekurrenten zurückerstattet. Die Rekursgegnerin hat die übrigen Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 225.-- zu bezahlen.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung entrichtet.

**4.**

Mitteilung an die Rekurrenten (1), die Gemeinde E.\_\_\_\_ (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).