

S. 145 / Nr. 20 Bundesrechtliche Abgaben (d)

BGE 78 I 145

20. Urteil vom 5. April 1952 i. S. V.

Regeste:

Wehrsteuer: Abzug von Gewinnungskosten bei der Veranlagung eines leitenden Angestellten einer industriellen Unternehmung. Standeskosten können nicht abgezogen werden.

Impôt pour la défense nationale. Déduction de frais généraux dans la taxation de l'employé supérieur d'une entreprise industrielle. Ne peuvent être déduits les frais somptuaires que le contribuable engage en raison de sa situation.

Imposta per la difesa nazionale Deduzione di spese generali nella tassazione di un impiegato superiore di un'azienda industriale. Non sono deducibili le spese suntuarie, fatte dal contribuente a motivo della stia situazione professionale.

A. - V. ist Chef der Lizenzabteilung einer industriellen Unternehmung. Zur Wehrsteuer der V. Periode wurde er

Seite: 146

für ein Einkommen von Fr. 38000. veranlagt. Die Einschätzung wich insofern von seiner Steuererklärung ab, als ein von ihm in dieser gemacht er Abzug von Fr. 3000. für «Aufwendungen zur Erzielung der Arbeitseinkünfte» nicht anerkannt wurde. Im Einspracheverfahren begründete er den Abzug wie folgt:

«Ich habe meine Firma bei wichtigen Verhandlungen, vor allem im Ausland (z. B. Frankreich, England, Skandinavien, U.S.A.) repräsentativ zu vertreten, wodurch ein entsprechendes persönliches Auftreten und die Schaffung und Aufrechterhaltung persönlicher Beziehungen unumgänglich ist. Die dafür nötigen besonderen Aufwendungen beziffern sich jährlich auf wenigstens 3000 Spezieller Mehraufwand für Bekleidung Fr. 1200.

Private Einladungen 1440.

Neujahrsgratulationen 120.-

Kleinere Geschenke, Glückwünsche usw. an Geschäftsfreunde 240.-

Total 3000.

Seine Einsprache wurde abgewiesen, ebenso seine Beschwerde an die kantonale Steuerrekurskommission (StRK). Der Rekursentscheid ist wie folgt begründet

«Nach Art. 22 WStB sind u. a. vom rohen Einkommen abzurechnen die zur Erzielung des steuerbaren Einkommens erforderlichen Gewinnungskosten. Nach Art. 23 Schlusssatz sind die Kosten des Unterhaltes des Steuerpflichtigen und seiner Familie nicht abzurechnen. Gestützt auf diese Bestimmungen wird man nicht vergütete Repräsentationskosten, wie sie dem Beschwerdeführer zuhause entstehen, nicht abrechnen dürfen. Von den Kosten, die auf der Reise erwachsen, wird man aber nur das abziehen dürfen, was eigentlich als Gewinnungskosten erscheint. Dazu dürfte der Mehraufwand an Kleidern nicht gehören, ebensowenig kleine Freundschaftsdienste oder Höflichkeiten. Von den speziell geltend gemachten, nicht vergüteten Aufwendungen dürfte damit das Meiste wegfallen. Soweit aber doch noch etwas bleibt, macht dieser Aufwand weniger aus als das, was der Pflichtige deshalb doch nicht abrechnen darf, weil er dank den vergüteten Unkosten für die auswärtige Verpflegung zuhause etwas weniger braucht.»

B. - Mit verwaltungsgerichtlicher Beschwerde beantragt V., der Entscheid der StRK sei aufzuheben und sein der Wehrsteuer der V. Periode unterliegendes Einkommen mit Fr. 35000.- zu veranlagern.

Er führt aus, als Chef der Lizenzabteilung seiner Firma

Seite: 147

habe er deren gesamten Verkehr mit den Lizenznehmern im In- und Ausland abzuwickeln. Die ihm hieraus erwachsenden Auslagen seien nicht durch seine gesellschaftliche, sondern durch die unumgänglichen Verpflichtungen seiner beruflichen Stellung verursacht. Diese bedinge vor allem wegen der Repräsentation einen erhöhten Aufwand an Kleidern und Wäsche, da er immer gut angezogen sein müsse und die Pflege der Kleidungsstücke in den Hotels nicht vollwertig sei. Sodann habe er in seiner beruflichen Stellung und wegen der ländlichen Verhältnisse am Sitz der Firma Geschäftsfreunde, die dorthin kämen, in sein Haus einzuladen. Private Einladungen an ihn während seiner Geschäftsreisen verpflichteten ihn zu kleinen Geschenken an die Gastgeber und Trinkgeldern an deren Personal. Die Kosten für Neujahrsgratulationen, Geschenke und dgl. an die Kunden seien ebenfalls beruflich bedingt, da er namens der Firma den Kontakt mit den Lizenznehmern zu wahren

habe. Alle diese Auslagen würden von der Firma bei der Bemessung von Gehalt und Gratifikation berücksichtigt und seien hieran abzuziehen. Sie liessen sich ihrer Natur nach nicht durch Quittungen belegen, so dass auf Treu und Glauben abgestellt werden müsse. Es widerspreche dem Sinne der gesetzlichen Bestimmungen, wenn dem Beschwerdeführer wegen seines Beweisnotstandes der Abzug dieser offensichtlich als Gewinnungskosten zu qualifizierenden Aufwendungen nicht gestattet werde. Eventuell sei die Sache zur Festsetzung des abzugsberechtigten Betrages an die Vorinstanz zurückzuweisen.

C. - Die kantonale Wehrsteuerverwaltung und die eidg. Steuerverwaltung beantragen Abweisung der Beschwerde.

D. - In einem nebenher laufenden Beschwerdeverfahren betreffend die kantonalen Steuern für 1950 haben V. und seine Arbeitgeberin den kantonalen Rekursinstanzen nach gewissen Richtungen nähere Auskunft über die tatsächlichen Verhältnisse erteilt.

Seite: 148

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.- Gemäss Art. 22 Abs. 1 lit. a WStB werden die zur Erzielung des steuerbaren Einkommens erforderlichen Gewinnungskosten vom rohen Einkommen abgezogen. Art. 23 nennt, unter dem Randtitel «Ausnahmen gewisse Aufwendungen, die nicht in Abzug gebracht werden können, darunter die Kosten des Unterhalts des Steuerpflichtigen und seiner Familie. In Wahrheit handelt es sich dabei nicht um Ausnahmen vom Grundsatz, sondern um eine Klarstellung seiner Auswirkungen für bestimmte Fälle denn die in Art. 23 genannten Aufwendungen fallen unter keine der Kategorien, deren Abzug in Art. 22 vorgesehen ist. Richtiger als im Randtitel kommt die Bedeutung von Art. 23 dann zum Ausdruck, dass gesagt wird, «insbesondere» die dort genannten Aufwendungen seien nicht abziehbar.

Das gilt namentlich auch für das Verhältnis zwischen Unterhalts- und Gewinnungskosten. Ausgaben für den Unterhalt (insbesondere für Nahrung, Kleidung und Wohnung) des Steuerpflichtigen und seiner Familie unterscheiden sich grundsätzlich von solchen, die zur Erzielung des Einkommens erforderlich sind. Wohl besteht ein indirekter Zusammenhang insofern, als der Pflichtige zuerst gelebt haben muss, um ein Einkommen erzielen zu können; er muss aber auch gelebt haben, wenn er kein Einkommen erzielt. Das Steuerrecht versteht deshalb unter den Gewinnungskosten nur Aufwendungen, die unmittelbar für die Erzielung des Einkommens gemacht werden. Das ergibt sich zwingend aus dem System der Einkommenssteuer, welches die Entstehung des Einkommens seinem Verbrauch gegenüberstellt, und dem darauf beruhenden Begriff des Einkommens als der Summe derjenigen wirtschaftlichen Güter, die einer Person während eines bestimmten Zeitabschnittes zufließen und die sie ohne Schmälerung ihres Vermögens zu ihrem Unterhalt oder zu anderen Zwecken verwenden kann (BLUMENSTEIN

Seite: 149

Schweiz. Steuerrecht S. 177 derselbe, System des Steuerrechts, 2. Aufl. S. 110). Nach der in der Schweiz herrschenden Auffassung gehört der Unterhalt zur Verwendung des Einkommens, ist nicht Voraussetzung, sondern (neben anderen) Zweck seiner Erzielung (vgl. GYGAX, Die Gewinnungskosten im Schweiz. Steuerrecht, S. 56 ff.; MEYER, Die steuerfreien Abzüge vom Erwerbseinkommen unselbständig Erwerbender, S. 76 ff.). Mit Art. 23 stellt sich auch der WStB klar auf diesen Boden und schliesst jeden Zweifel darüber aus, dass die Unterhaltskosten nicht zu den Gewinnungskosten gehören.

Dagegen bereitet die Abgrenzung zwischen Unterhalts- und Gewinnungskosten im einzelnen Falle oft Schwierigkeiten, namentlich bei Ausgaben, die teils der Berufsausübung, teils privaten Bedürfnissen dienen, oder wo für den Unterhalt aus beruflichen Gründen mehr ausgelegt werden muss, als dafür an sich erforderlich wäre. Dann ist zu prüfen, in welchem Masse die Kosten dem einen und dem anderen Zwecke dienen. Lassen sich die beruflich bedingten Aufwendungen ausscheiden, so sind sie als Gewinnungskosten zu berücksichtigen. Erweist sich eine solche Ausscheidung als unmöglich, so wird darauf abzustellen sein, welchem Zwecke die Kosten überwiegend dienen (vgl. GYGAX, S. 60 ff. MEYER, S. 81 ff.). Am schwierigsten ist die Abgrenzung hinsichtlich der sog. Standeskosten, da hier die Beziehungen zwischen Berufs- und Privatleben besonders eng sind, insbesondere die berufliche Stellung eine erhöhte Lebenshaltung mit sich bringen kann, die auch das Privatleben beeinflusst. Diesbezüglich ist die Schweizerische Praxis sehr zurückhaltend; auch das Bundesgericht hat wiederholt erklärt, Standeskosten, «Ausgaben, die der Pflichtige mit Rücksicht auf sein Amt glaubt auf sich nehmen zu sollen», «frais somptuaires engagés en raison de sa situation», seien keine abzugsfähigen Gewinnungskosten (Urteile vom 10. Februar 1938 in Sachen G. F., ASA Bd. 7 S. 14; vom 24. April 1940 in Sachen Sch.-K., ASA Bd. 9 S. 80; vom 24.

Seite: 150

Februar 1950 in Sachen C., ASA Bd. 19 S. 17; s. auch GYGAX, S. 65 f., und MEYER, S. 175 ff.).

2.- Auslagen für Bekleidung gehören im allgemeinen zu den Unterhaltskosten. Für die Erzielung des Einkommens erforderliche Gewinnungskosten bilden sie nur da, wo die Ausübung des Berufes besondere Arbeits- oder Berufskleider notwendig macht (z. B. Überkleider für Monteure, Frack für Kellner usw.) und diese nicht vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werden, ferner wo die Art der Arbeit oder die Bedingungen, unter denen sie ausgeführt werden muss, eine besonders starke Abnutzung der privaten Kleider zur Folge haben. Dagegen sind die Mehrkosten, welche durch eine gehobene Lebensführung und die damit verbundene bessere und teurere Bekleidung entstehen, nicht Berufs-, sondern Standesaufwand, auch wenn sie auf der beruflichen Stellung beruhen; sie stellen daher keine Gewinnungskosten dar (GYGAX, S. 63/64 MEYER, S. 173-175; Rechenschaftsberichte der Oberrekurskommission Zürich, 1943 Nr. 17, 1944 Nr. 22). Die Kosten, die der Beschwerdeführer daraus ableitet, dass er wegen seiner beruflichen Stellung stets gut angezogen sein müsse, können daher nicht von seinem rohen Einkommen abgezogen werden.

Er begründet den Mehraufwand für Kleider und Wäsche ohne ziffermässige Ausscheidung auch noch damit, dass deren Pflege in den Hotels nicht vollwertig sei. Dass hieraus ein erheblich grösserer Verschleiss entstehe, ist indessen nicht anzunehmen, zu mal die Reisen des Beschwerdeführers meist nur von kürzerer Dauer sind nach seiner Aufstellung dauerten von allen seinen Reisen in den Jahren 1947 (insgesamt 96 Tage) und 1948 (insgesamt 97 Tage) nur zwei länger als 12 Tage (nämlich 24 bzw. 31). Von einem durch seine Berufstätigkeit bedingten höheren Verbrauch an Kleidern und Wäsche kann unter diesen Umständen nicht gesprochen werden.

3.- Wie die Arbeitgeberin bescheinigt, ist der Beschwerdeführer zwar nicht vertraglich verpflichtet,

Seite: 151

Geschäftskunden in seinem Hause zu empfangen und zu verköstigen doch erwartet die Firma von ihm, dass er die Kunden entgegenkommend behandelt und mit ihnen freundschaftliche Beziehungen pflegt, die es oft mit sich bringen, dass er jenen Gastfreundschaft gewährt die daherigen Auslagen vergütet sie ihm indessen nicht. Entgegen der Auffassung der StRK ist es offensichtlich, dass bei diesen «freundschaftlichen Beziehungen» und den dadurch bedingten Einladungen der geschäftliche Charakter den privaten und gesellschaftlichen überwiegt; ihr Hauptzweck ist es zweifellos, den guten Kontakt zwischen der Firma und ihren Lizenznehmern zu wahren und zu festigen. Von dem im Urteil vom 24. April 1940 in Sachen Sch.-K. behandelten Falle, wo der Leiter und einzige Verwaltungsrat einer Gesellschaft deren Vertretern ein Nachtessen offeriert hatte, dessen Kosten als Standesaufwand erklärt wurden, unterscheidet sich der vorliegende Fall massgebend darin, dass es sich hier um Einladungen von Kunden der Firma durch den Beschwerdeführer, dem der Verkehr mit diesen Kunden obliegt, handelt. Bei im Aussendienst tätigen Steuerpflichtigen ist darauf abzustellen, ob die Bewirtung von Kunden im Rahmen oder ausserhalb der Firmenvertretung erfolgt; die dafür gemachten Auslagen sind als Gewinnungskosten zu betrachten, wenn der Steuerpflichtige die Kunden ausschliesslich oder doch stark überwiegend aus geschäftlichen Gründen eingeladen hat, um sie an das Geschäft zu fesseln und so dessen Umsatz zu mehren oder doch zu erhalten (Rechenschaftsberichte der Oberrekurskommission Zürich, 1938 Nr. 22, 1943 Nr. 18; vgl. auch GYGAX, S. 68/69, und MEYER, S. 178). Mit einem solchen Falle hat man es hier zu tun. Soweit dem Beschwerdeführer durch die geschäftlich bedingten Einladungen Kosten erwachsen, die über seinen Unterhalt und denjenigen seiner Familie hinausgingen, sind sie daher als Gewinnungskosten in Abzug zu bringen.

Über den Umfang dieser Gastfreundschaft und die Höhe der Kosten, welche dem Beschwerdeführer daraus

Seite: 152

entstanden sind, fehlen bestimmte Anhaltspunkte; Belege sind dafür nach der Natur der Sache nicht vorhanden. Im Beschwerdeverfahren betreffend die kantonalen Steuern erklärte der Beschwerdeführer, es handle sich um 30-35 Einladungen jährlich die obere Rekursinstanz erachtete es als glaubhaft, dass die Kosten dafür im Jahresdurchschnitt Fr. 1140. betragen. Da weitere Erhebungen als aussichtslos erscheinen, kann diese Bemessung auch der Erledigung der Wehrsteuerbeschwerde zugrunde gelegt werden. Indem der Beschwerdeführer mit seiner Familie an den von ihm den Geschäftsfreunden offerierten Mahlzeiten teilnahm, sparte er die Kosten der entsprechenden normalen Verpflegung für seine Familie ein, die an den geschäftlich bedingten Mehrkosten in Abzug zu bringen sind. Werden sie mit rund einem Viertel eingesetzt, so ergeben sich unter diesem Titel Gewinnungskosten von rund Fr. 860.- jährlich.

4.- Als vorwiegend geschäftlich begründet sind auch die Neujahrsgratulationen an Geschäftsfreunde im Ausland zu betrachten, wie sie namentlich in den angelsächsischen Ländern üblich sind und vom Beschwerdeführer offenbar im Hinblick auf die Wahrung der guten Beziehungen zwischen seiner Firma und ihren Kunden in grosser Zahl versandt werden. Obwohl ein Beleg dafür fehlt, ist es

glaubhaft, dass der Beschwerdeführer hierfür Fr. 120.- jährlich ausgegeben hat. Auch dieser Betrag ist den abzugsfähigen Gewinnungskosten zuzurechnen.

5.- Der letzte Posten von Fr. 240.- für «kleinere Geschenke, Glückwünsche usw. an Geschäftsfreunde» betrifft nach den im Laufe des Verfahrens gegebenen Auskünften vor allem Aufmerksamkeiten anlässlich von Einladungen des Beschwerdeführers seitens von Kunden bei seinen Reisen im Ausland, wo er seinerseits deren Gastfreundschaft genoss: kleine Geschenke an die Gastgeber und Trinkgelder an deren Personal. Das sind ausgesprochene Standeskosten, weshalb ein Abzug hierfür nicht gemacht werden kann, wenn auch der Grund der Einladung

Seite: 153

und damit die letzte Ursache dieser Ausgaben vorwiegend in den geschäftlichen Beziehungen lag. Freilich konnte der Beschwerdeführer diese Ausgaben, die ebenso hoch sein mochten wie diejenigen für eine Mahlzeit im Hotel, nicht wie die Hotelrechnung von der Firma vergüten lassen, so dass die Einladungen für ihn eine Belastung bilden. Doch ist andererseits zu berücksichtigen, dass ihm für seine Reisen die Verpflegungskosten von der Firma ersetzt werden, während er dabei die Kosten der Verpflegung zuhause einspart. Der hieraus gezogene Vorteil übersteigt zweifellos jene Kosten für genossene Einladungen und dürfte überhaupt die Ausgaben aufwiegen, die dem Beschwerdeführer auf seinen Reisen entstehen und von der Firma nicht vergütet werden.

6.- Von den Auslagen, welche der Beschwerdeführer an seinem rohen Einkommen in Abzug bringen will, erweisen sich somit rund Fr. 1000.- pro Jahr als Gewinnungskosten. Sein wehrsteuerpflichtiges Einkommen ist deshalb um diesen Betrag herabzusetzen.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen, indem das der Wehrsteuer der V. Periode unterliegende Einkommen des Beschwerdeführers auf Fr. 37,000.- herabgesetzt wird. Das weitergehende Begehren wird abgewiesen