



## Liebe Leserin, lieber Leser

Arbeitgeber müssen für die Arbeitnehmenden jeweils jährlich einen Lohnausweis erstellen. Dieser soll sämtliche Lohnzahlungen umfassen. Doch was genau zum Lohn zählt, ist nicht immer ganz klar. Ein Bundesgerichtsentscheid hat sich mit der Fragestellung befasst, ob Pauschalspesen auch ohne genehmigtes Spesenreglement geschäftsmässig begründeter Aufwand sind oder wie in einem solchen Fall vorzugehen ist. Zu welcher Schlussfolgerung das Bundesgericht gekommen ist, lesen Sie im ersten Beitrag.

Ein Aktionärbindungsvertrag regelt die Verhältnisse unter den Aktionären und schafft klare Verpflichtungen zwischen den Beteiligten. Im zweiten Beitrag finden Sie eine Übersicht zum Aktionärbindungsvertrag und zu den wichtigsten Standardklauseln.

In der Februar-Ausgabe fanden Sie den ersten Teil über verdecktes Eigenkapital bei COVID-Krediten. Den zweiten Teil dieser Serie finden Sie im dritten Beitrag dieser Ausgabe, er behandelt die Stichtagsberechnung und die Durchschnittsberechnung.

Kompletiert wird diese Ausgabe mit einem Beitrag zu den wichtigsten Aspekten in die freiwillige Vorsorge der Säule 3a. Wir geben Ihnen eine Übersicht über die zentralen Punkte.

Ein informative Lektüre

Sabine Bernhard  
Product Management

# Pauschalspesen: Sind diese ohne genehmigtes Spesenreglement geschäftsmässig begründeter Aufwand?

Werden Pauschalspesen von der Arbeitgeberin ohne genehmigtes Spesenreglement an Arbeitnehmende ausgerichtet, ist hinsichtlich der Frage der geschäftsmässigen Begründetheit der Zahlungen je nach Beziehung der Arbeitnehmenden zur Arbeitgeberin eine differenzierte Beurteilung vorzunehmen, wie das Bundesgericht im Urteil 2C\_316/2020 vom 20. Oktober 2020 entschieden hat.

■ Von Alain Zbinden, Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte

### Einleitung

Gemäss dem Schweizerischen Obligationenrecht hat die Arbeitgeberin den Arbeitnehmenden alle durch die Ausführung der Arbeit notwendig entstehenden Auslagen zu ersetzen. Bei Arbeit an auswärtigen Arbeitsorten umfasst dies auch die für den Unterhalt erforderlichen Aufwendungen (Art. 327a Abs. 1 OR). Durch schriftliche Abrede, Normalarbeitsvertrag oder Gesamtarbeitsvertrag kann als Auslagenersatz eine feste Entschädigung wie namentlich ein Taggeld oder eine pauschale Wochen- oder Monatsvergütung festgesetzt werden, durch die jedoch alle notwendig entstehenden Auslagen gedeckt werden müssen (Art. 327a Abs. 2 OR). Zu entschädigen ist beispielsweise der im Namen und Auftrag des Arbeitgebers mit dem Privatfahrzeug zurückgelegte Weg vom Werkhof zur Baustelle («Einsatzweg»), nicht aber der Weg von zu Hause zum Werkhof («Berufsweg»).

Das Steuerrecht kennt keinen eigenständigen Spesenbegriff. Auch steuerrechtlich gelten als Spesen daher die Kosten für Fahrt, Verpflegung, Übernachtung und die «übrigen Kosten» (vgl. Ziff. 1.2 des Kreisschreibens Nr. 25 der Schweizerischen Steuerkonferenz [KS 25 SSK], «Muster-Spesenreglemente für Unternehmen und für Non-Profit-Organisationen» in der Fassung vom 18. Dezember 2009). Nachdem arbeitsrechtlich nur die Kosten eines konkreten Einsatzes des Arbeitnehmenden im Namen und Auftrag des Arbeitgebers (die sog. Einsatzkosten) zu entschädigen sind, können auch nur diese zum Gegenstand des

Spesenersatzes gemacht werden. Demgegenüber hat die steuerpflichtige Person die «Berufskosten» selber zu tragen. Sie kann diese Kosten aber zum Abzug (Art. 26 Abs. 1 DBG) bringen, dies im Unterschied zu den blossen Lebenshaltungskosten (Art. 34 lit. a DBG). Spesen werden grundsätzlich effektiv nach Spesenergebnis und gegen Originalbeleg abgerechnet («Effektivspesen»; vgl. KS 25 SSK, Ziff. 1.3). In ausgewählten Konstellationen lässt die Praxis Fallpauschalen zu (vgl. KS 25 SSK, Ziff. 1.3). Bei Aussendienstmitarbeitenden, die mehrheitlich auswärts tätig waren und eine Mittagessensentschädigung erhalten haben, wird im Lohnausweis ein entsprechender Hinweis angebracht (vgl. KS 25 SSK, Ziff. 3).

Von den Fallpauschalen sind die Gesamtpauschalpauschalen zu unterscheiden. Solche sieht einzig das Muster-Spesenreglement für leitendes Personal vor, das einen Bestandteil des KS 25 SSK bildet. Unter dem Titel «Pauschalspesen» führt das Zusatzreglement in Ziff. 3 aus:

«Den leitenden Angestellten erwachsen im Rahmen ihrer geschäftlichen Tätigkeit Auslagen für Repräsentation sowie Akquisition und Pflege von Kundenbeziehungen. Die Belege für diese Repräsentations- und Kleinauslagen (Bagatellspesen) sind teilweise nicht oder nur unter schwierigen Bedingungen zu beschaffen. Aus Gründen einer rationellen Abwicklung wird daher den leitenden Angestellten eine jährliche Pauschalentschädigung ausgerichtet. Mit der Pauschalentschädigung



sind sämtliche Kleinausgaben bis zur Höhe von CHF 50.– pro Ereignis abgegolten. Dabei gilt jede Ausgabe als einzelnes Ereignis. Verschiedene zeitlich gestaffelte Ausgaben können somit auch dann nicht zusammengezählt werden, wenn sie im Rahmen eines einzigen Geschäftsauftrages (beispielsweise anlässlich einer Geschäftsreise) anfallen (Kumulationsverbot). Empfänger von Pauschalspesen können diese Kleinausgaben bis CHF 50.– nicht effektiv geltend machen.»

Typische Anwendungsfälle von Kleinausgaben, die Anlass zu Gesamtpauschalen geben können, sind Tram-, Bus- und Taxifahrten, Parkgebühren, Trinkgelder, Garderobengebühren, Geschäftsanrufe vom privaten Telefon aus, Kleiderreinigungen, Geschenke für Mitarbeitende, Zwischenverpflegungen, Getränke alleine oder mit Kunden. Pauschal entrichtete Spesenvergütungen dienen der Vereinfachung der Lohnadministration im Unternehmen, ferner der Erleichterung der Veranlagungstätigkeit der Steuerverwaltung. Sie sind Ausdruck des Vertrauens, welches das Unternehmen den leitenden Angestellten im Bereich der Kleinausgaben entgegenbringt (sog. Vertrauensspesen).

Fehlt ein Spesenreglement, liegen ausserreglementarische Gesamtpauschalen vor, die auf Ebene der unselbstständig erwerbenden Person als steuerbare Nebenleistungen des Arbeitgebers zu betrachten sind (Art. 17 Abs. 1 DBG), aber nur soweit, als sie die effektiven Kosten übersteigen.

Mit der Frage, wie die ohne genehmigtes Spesenreglement ausgerichteten Pauschalspesen steuerrechtlich auf Stufe der Arbeitgeberin zu behandeln sind, hat sich das Bundesgericht im Urteil 2C\_316/2020 vom 20. Oktober 2020 auseinandergesetzt. Die Steuerverwaltung des Kantons Zug hatte einer Arbeitgeberin solche Pauschalspesen teilweise aufgerechnet, was vom Verwaltungsgericht gestützt wurde. Das Bundesgericht hat die Beschwerde der Arbeitgeberin teilweise gutgeheissen.

### Sachverhalt

Die A. GmbH (nachfolgend: die Steuerpflichtige) war namentlich im Bereich der Vermittlung von Versicherungen tätig. Sie beschäftigte

verschiedene Mitarbeitende im Aussendienst, darunter den Alleingesellschafter und dessen Sohn, und richtete allen Aussendienstmitarbeitenden Pauschalspesen im Umfang von 20% des erwirkten Umsatzes aus, wobei die Arbeitgeberin kein durch die Steuerverwaltung genehmigtes Spesenreglement vorweisen konnte.

Die Steuerverwaltung des Kantons Zug beanstandete die Höhe der Pauschalspesen, die sie lediglich zur Hälfte als geschäftsmässig begründet erachtete. Die andere Hälfte rechnete sie im Rahmen der Veranlagungsverfügungen auf, gesamthaft CHF 234 000.– (Steuerperioden 2012–2015). Die dagegen gerichtete Einsprache und der Rekurs an das Verwaltungsgericht des Kantons Zug blieben erfolglos. Das Verwaltungsgericht erwog zusammenfassend, der Nachweis dafür, dass die behaupteten Spesenereignisse tatsächlich eingetreten seien, sei fehlgeschlagen. Die Aufrechnung von (lediglich) 50% aller geltend gemachten Spesen erweise sich als grosszügig.

### Beweggrund für die übersetzten Pauschalspesen ist entscheidend

Im vorliegenden Fall ging es einzig darum, ob die unbestrittenermassen ausbezahlten Pauschalspesen **auf Ebene der Arbeitgebergesellschaft** geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen. Dabei hat das Bundesgericht die geschäftsmässige Begründetheit der Pauschalspesen unter dem Gesichtspunkt geprüft, ob diese an der Gesellschaft **fernstehende** oder **nahestehende Arbeitnehmende** ausbezahlt worden sind. Als Arbeitnehmende, die der Gesellschaft nahestehen, sind die Anteilhaber und die mit diesen besonders eng verbundenen Personen zu betrachten.

Laut dem Bundesgericht stellen sich Pauschalspesen in diesem Umfang ähnlich dar wie eine Gratifikation, ein Bonus, eine Umsatzprovision oder eine Leistungsprämie, soweit darauf kein Rechtsanspruch besteht. Auch solche Vergütungen fallen handelsrechtlich unter den Personalaufwand (Art. 959b Abs. 2 Ziff. 4 OR), konkret unter die Hauptgruppe «Lohnaufwand», während die Unkostenvergütungen im Sinne von Art. 327a OR zur Hauptgruppe «übrige Personalaufwände» zählen. Als Lohnaufwand gelten sämtliche Leistun-

gen an die Arbeitnehmenden, ob bezahlt oder geschuldet, ob in bar oder in natura. Ausschlaggebend für die Qualifikation als Personalaufwand ist, dass Umsatzprovisionen, Boni und dergleichen ein Gegenleistungscharakter zukommt.

Die handelsrechtliche Optik gilt aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips auch steuerrechtlich: Solange die Pauschalspesen zwar partiell überhöht sind, aber auf einer konkreten Leistung des Arbeitnehmenden beruhen und daher nicht gänzlich «unentgeltlich» erfolgen, ist im harmonisierten Steuerrecht von der grundsätzlichen geschäftsmässigen Begründetheit auszugehen. Was der Arbeitgebergesellschaft dient, ist zu ihrem Nutzen und daher als Aufwand vertretbar. Entsprechend ist es ihr – wiederum im Sinne eines Grundsatzes – unbenommen, privatautonom über die Höhe der auszurichtenden Boni, Umsatzprovisionen usw. frei zu befinden, soweit nicht ohnehin gesetzliche Vorgaben oder vertragliche Abmachungen bestehen.

Was die Pauschalspesen an die der Arbeitgeberin **fernstehenden Arbeitnehmenden** betrifft, hält das Bundesgericht fest, dass die Aufwandposition auf Ebene der Arbeitgeberin in unmittelbarem und direktem Zusammenhang mit der betrieblichen Leistungserstellung steht. Der (übersetzte) Spesenersatz dient der Motivation und Bindung des Personals. **«Uechter», übersetzter Spesenersatz** fällt unter den massgebenden **Lohn**. Diese Zahlungen stellen auf Ebene der Arbeitgeberin **abzugsfähigen Aufwand** dar, weshalb laut Bundesgericht die Aufrechnung durch die Steuerverwaltung im Umfang von 50% bezüglich der der Arbeitgeberin fernstehenden Arbeitnehmenden unbegründet war.

### Beweislast liegt bei Arbeitgeberin

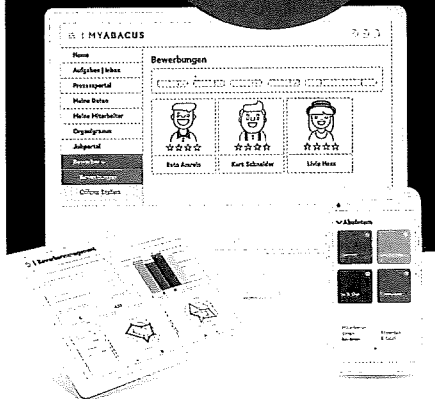
Anders als bei fernstehenden Arbeitnehmenden ist bei nahestehenden Arbeitnehmenden die Abgrenzung zwischen vertragsrechtlich gerechtfertigten und beteiligungsrechtlich motivierten Leistungen vorzunehmen. Die Ersteren stellen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar, die Letzteren sind von Gesetzes wegen aufzurechnen (Art. 58 Abs. 1 lit. b Lemma 5 DBG). Soweit ein Lohn oder eine Lohnnebenleistung im Beteiligungsverhältnis begründet ist (causa societatis), hat



# HR, Lohn- und Zeitsoftware aus einer Hand

Abacus Human Resources – die Software für effizientes Personalmanagement

Abacus Forum  
Human Resources  
06.05.2021,  
virtueller Event  
Anmeldung  
abacus.ch/forum



## Ihr Nutzen mit Abacus HR

Abacus Human Resources bietet umfassende Lösungen für ein fortschrittliches und effizientes HR-Management. Die flexible und vielseitig einsetzbare Software ermöglicht eine vollumfängliche Digitalisierung sämtlicher HR-Prozesse, entlastet Ihre Personalabteilung und dient Vorgesetzten als zentrales Führungsinstrument.

Weitere Informationen finden Sie unter:  
[abacus.ch/hr](http://abacus.ch/hr)



dies auf Ebene der Arbeitgebergesellschaft zur Aufrechnung zu führen.

Nach der Beweis- und Beweisführungslast gemäss Art. 8 ZGB, die auch steuerrechtlich anwendbar ist, sind steuerbegründende und steuererhöhende Tatsachen durch die Veranlagungsbehörde, steuermindernde und steuerauschiessende Tatsachen durch die steuerpflichtige Person zu beweisen. Im vorliegenden Fall ist die Arbeitgeberin ihren diesbezüglichen Mitwirkungspflichten nicht bzw. bloss ansatzweise nachgekommen. Bestand und Höhe der angeblichen Spesenergebnisse, die zur Vergütung an die nahestehenden Arbeitnehmenden führten, hat sie nicht nachgewiesen, was sie zu vertreten hat. Folglich ist laut Bundesgericht davon auszugehen, dass den an die **nahestehenden Arbeitnehmenden** ausgerichteten Vergütungen keinerlei Spesenergebnisse gegenüberstehen. Damit erweisen sich die hier streitigen Zahlungen als **geldwerte Leistungen** an den Alleingesellschafter und dessen Sohn. Die an die nahestehenden Arbeitnehmenden ausgerichteten Pauschalspesen sind mangels Nachweises **geschäftsmässig unbegründet**. Die Aufrechnung im Umfang von 50% war bezüglich dieser Personalkategorie zutreffend.

## Kommentar

Der vorliegende Fall verdeutlicht, dass es für Pauschalspesen ausrichtende Unternehmen empfehlenswert ist, beim Sitzkanton des Unternehmens ein Spesenreglement genehmigen zu lassen. Pauschalspesen, welche in Einklang mit dem Spesenreglement ausgerichtet werden, werden von den Steuerverwaltungen ohne Beleg sowohl als geschäftsmässig begründeter Aufwand beim Unternehmen als auch als Spesenersatz bei den steuerpflichtigen Arbeitnehmenden anerkannt. Die kantonalen Steuerverwaltungen anerkennen gegenseitig Spesenreglemente, die vom Sitzkanton eines Unternehmens genehmigt worden sind (vgl. KS 25 SSK, Ziff. I/1).

Werden Pauschalspesen ohne genehmigtes Spesenreglement ausgerichtet, drohen direktsteuerliche Aufrechnungen auf Ebene der Arbeitgeberin und eine Ablieferungspflicht der entsprechenden Sozialversicherungsbeiträge. Bei Pauschalspesen an nahestehende Arbeitnehmende können infolge geldwerter Leis-

tungen zusätzlich Verrechnungssteuern durch die Arbeitgeberin geschuldet sein. Auf Ebene der Arbeitnehmenden drohen unerwünschte Einkommenssteuerfolgen.

Das Bundesgerichtsurteil 2C\_316/2020 macht indessen auch deutlich, dass selbst bei Fehlen eines genehmigten Spesenreglements bei der Arbeitgeberin nicht zwingend eine Aufrechnung durch die Steuerverwaltung im Veranlagungsverfahren eine Aufrechnung tätigt, obwohl die Pauschalspesen auf einer konkreten Leistung des Arbeitnehmenden beruhen und daher nicht gänzlich «unentgeltlich» erfolgen, kann eine Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung angezeigt sein. Dabei ist zu differenzieren, ob die Pauschalspesen an der Arbeitgeberin fern- oder nahestehende Arbeitnehmende ausgerichtet werden.

Bei Pauschalspesen an nahestehende Arbeitnehmende kann die Arbeitgeberin nichts zu ihren Gunsten ableiten, wenn sie auf ihre Spesenpolitik verweist, die zwischen fern- und nahestehenden Arbeitnehmenden keinen Unterschied macht: Je nach individuell-konkreten Verhältnissen ist es möglich, dass die nahestehenden Mitarbeitenden einen geringeren Spesenersatz beanspruchen als die übrige Belegschaft, unter Umständen können aber auch deutlich höhere Bezüge gerechtfertigt sein. Eine betriebswirtschaftlich sinnvolle Grenzziehung erlaubt einzig die Anknüpfung an die konkreten Spesenergebnisse. Fällt die Spesenentschädigung an die nahestehenden Arbeitnehmenden höher aus, als dies den von ihnen getragenen Kosten entspricht, so kann dies weder mit der Motivation noch der Bindung des Personals begründet werden. Die einzig plausible Begründung liegt in diesem Fall im Beteiligungsverhältnis, konkret im Schaffen von abzugsfähigem Aufwand, wodurch die Einkommens- oder Gewinnsteuer gesenkt werden kann.



## AUTOR

**Alain Zbinden**, Rechtsanwalt und dipl. Steuerexperte, berät im Rahmen seiner Tätigkeit für die awr AG für Wirtschaft und Recht, Bern, Unternehmen und Privatpersonen im Bereich des nationalen und internationalen Steuerrechts, zudem vertritt er die Klientschaft vor Gerichten.