

607 2008-27
607 2008-28

Entscheid vom 11. Februar 2009

PRÄSIDENT DES STEUERGERICHTSHOFS

BESETZUNG Präsident: Hugo Casanova

PARTEIEN **X, Beschwerdeführer**, vertreten durch die Y AG

gegen

KANTONALE STEUERVERWALTUNG, Rue Joseph-Piller 13, Postfach,
1701 Freiburg, **Vorinstanz**,

GEGENSTAND Einkommenssteuer der natürlichen Personen; Gewinnungskosten
(auswärtige Verpflegung)

Beschwerde vom 2. Juli 2008 gegen den Einspracheentscheid vom 26. Mai
2008; direkte Bundessteuer und Kantonssteuer 2007

S a c h v e r h a l t

A. X ist diplomierter ... und arbeitet als Angestellter (mit einem Beschäftigungsgrad von 85 %) bei Z. In seiner Steuererklärung, welche er am 18. Februar 2008 für die Steuerperiode 2007 einreichte, deklarierte er ein Einkommen aus unselbstständiger Haupterwerbstätigkeit im Betrag von 62'567 Franken. Zudem machte er insbesondere Abzüge für Fahrkosten im Betrag von 700 Franken (Pauschale für das Fahrrad) sowie für Mehrkosten auswärtiger Verpflegung im Betrag von 3'060 Franken (204 auswärtige Mahlzeiten) geltend.

Gemäss Veranlagungsanzeige vom 25. April 2008 wurde dem Steuerpflichtigen der Fahrkostenabzug von 700 Franken gewährt. Die geltend gemachten Mehrkosten auswärtiger Verpflegung wurden hingegen überhaupt nicht in Abzug gebracht. Unter Berücksichtigung der übrigen Faktoren ergab sich ein steuerbares Einkommen von 50'162 Franken (Kanton) bzw. 51'969 Franken (direkte Bundessteuer).

B. Am 5. Mai 2008 erhob X gegen diese Veranlagung Einsprache mit dem Antrag, den in der Steuererklärung verlangten Abzug für die Mehrkosten auswärtiger Verpflegung (85 % der Pauschale) zu gewähren. Zur Begründung berief er sich auf "Code 2.12 der allgemeinen Wegleitung 2007".

Mit Entscheid vom 26. Mai 2008 wies die Kantonale Steuerverwaltung die Einsprache sowohl bezüglich der Kantonssteuer als auch der direkten Bundessteuer ab. Zur Begründung legte sie insbesondere dar, der Abzug werde nur gewährt, wenn die steuerpflichtige Person wegen grosser Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsstätte eine Hauptmahlzeit nicht zu Hause einnehmen könne. Im vorliegenden Fall seien Wohn- und Arbeitsort praktisch identisch, sodass der Steuerpflichtige die Mahlzeiten ohne Weiteres zu Hause einnehmen könne.

C. Mit Eingabe vom 2. Juli 2008 reichte X, nunmehr vertreten durch die Y AG, beim Kantonsgericht gegen den Einspracheentscheid Beschwerde ein mit dem Begehren, den Abzug für auswärtige Verpflegung in der Höhe von 3'060 Franken oder eventuell einen Abzug von 720 Franken (48 Samstage à 15 Franken) zuzulassen (unter Kosten- und Entschädigungsfolge). Er macht insbesondere geltend, der Abzug müsse auch gewährt werden, wenn die steuerpflichtige Person wegen kurzer Essenspause eine Hauptmahlzeit nicht zu Hause einnehmen könne. Insofern sei nicht nur die Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsstätte massgebend. Als eidgenössisch diplomierter ... habe er engen Kontakt mit Kunden. Das bedinge, dass er Dossiers vorbereite, nach dem Kundenbesuch die entsprechenden Bestellungen und Aufträge an die Werkstatt verbege sowie die Waren vor der Auslieferung an die Kunden der Qualitätskontrolle unterziehe. Wie sich aus der Bestätigung des Arbeitgebers ergebe, sei er weiter mit administrativen Aufgaben betraut (Datensicherung, Bestellungen, Empfang von Vertretern der Lieferanten). Diese Arbeiten würden zur Hauptsache während der Ladenschlusszeit in der Mittagszeit erledigt. Unter diesen Umständen habe er am Samstag eine Pause von 30 Minuten und an den übrigen Tagen eine solche von rund 60 Minuten. Nach der allgemeinen Praxis und Steuerlehre sei es in der Regel zumutbar, sich zu Hause zu verpflegen, wenn die Aufenthaltsdauer mindestens 45 Minuten bzw. - falls selbst gekocht werde - 1 Stunde und 15 Minuten betrage. Da er alleine lebe, sei ihm letztere Mindestaufenthaltsdauer zuzugestehen. Abschliessend rügt er, dass der Einspracheentscheid mit B-Post eröffnet worden sei und die anwendbare Verordnungsvorschrift nur unvollständig wiedergebe. Zudem enthalte die Veranlagungsanzeige entgegen der Vorschrift von Art. 165 Abs. 2 DStG auch keine Begründung für die Abweichung von der Steuererklärung. Es sei somit fraglich, ob die Veranlagung überhaupt rechtsgültig eröffnet worden sei.

Der mit Verfügung vom 8. Juli 2008 festgesetzte Kostenvorschuss von 270 Franken wurde fristgemäss bezahlt.

In ihrer Beschwerdeantwort vom 5. bzw. 11. September 2008 erklärt sich die Kantonale Steuerverwaltung aufgrund der eingereichten Bestätigung des Arbeitgebers bereit, einen Abzug von 720 Franken für die Kosten auswärtiger Verpflegung zuzulassen (48 Samstage). Im Übrigen schliesst sie auf Abweisung der Beschwerde. Sie hält an ihrem Standpunkt fest, dass es an den übrigen Wochentagen zumutbar sei, die Mahlzeiten zu Hause einzunehmen. Einerseits daure der Arbeitsweg nur wenige Minuten; andererseits erschienen die Ausführungen über die während der Mittagszeit erledigten Arbeiten als übertrieben.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete auf eine Vernehmlassung.

In seinen Gegenbemerkungen vom 21. bzw. 22. Oktober 2008 macht der Beschwerdeführer insbesondere noch geltend, der Arbeitsweg (hin und zurück) mache rund 5 Minuten aus. Angesichts der vom Arbeitgeber bestätigten Mittagspause von 60 Minuten verbleibe noch ein netto Mittagspause von 55 Minuten. Dies liege unter dem Zumutbaren. Im Übrigen stelle sich die Frage, weshalb die Vorinstanz erst nach der aufwändigen Beschwerde nun das Eventualbegehren anerkenne. In der Folge reichte der Beschwerdeführer am 12. bzw. 13. November 2008 eine neu formulierte Bestätigung des Arbeitgebers ein.

Die Vorinstanz hält in ihren Schlussbemerkungen vom 26. bzw. 27. November 2008 an ihrem Standpunkt fest.

E r w ä g u n g e n

I. Anwendbares Verfahrensrecht, Vereinigung der Verfahren, Zuständigkeit des Einzelrichters, verfahrensrechtliche Rügen

1. a) Gemäss Art. 104 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) regelt das kantonale Recht Organisation und Amtsführung der kantonalen Vollzugsbehörde, soweit das Bundesrecht nichts anderes bestimmt. Insofern sind die Kantone auch in der Bestellung und Organisation der Steuerrekurskommission grundsätzlich frei (vgl. RAINER ZIGERLIG / GUIDO JUD *in* Zweifel / Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2. Aufl., Basel 2008, N 3 ff. zu Art. 104 DBG). Dementsprechend bestimmen Art. 4 Abs. 1 und 2 des kantonalen Ausführungsbeschlusses vom 5. Januar 1995 zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (SGF 634.1.11), dass im Beschwerdeverfahren vor dem Kantonsgericht, welches Beschwerdeinstanz im Sinne von Art. 104 Abs. 3 DBG ist, unter Vorbehalt anders lautender Bestimmungen des Bundesrechts (vgl. Art. 140 ff. DBG) sinngemäss die entsprechenden Bestimmungen des kantonalen Rechts gelten. Somit gelangen also die Verfahrensvorschriften des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (DStG; SGF 631.1) sowie des Gesetzes vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SGF 150.1) subsidiär zur Anwendung.

b) Art. 42 Abs. 1 lit. b VRG sieht vor, dass Eingaben, die den gleichen Gegenstand betreffen, aus wichtigen Gründen in einem einzigen Verfahren vereinigt werden können.

Im vorliegenden Fall erschien es von Beginn weg (Einreichung der Rechtsmittel) angebracht, die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer (607 08 27) und den Rekurs betreffend die Kantonssteuer (607 08 28) im gleichen Verfahren zu vereinigen. Die ent-

sprechenden Veranlagungen bilden nämlich Gegenstand des gleichen Einspracheentscheides und es wurde vor dem Kantonsgericht auch bloss eine einzige Rechtsschrift eingereicht. Im Übrigen stehen die beiden Rechtsmittel nicht nur prozessual, sondern auch sachlich in einem engen Zusammenhang, werden doch im Wesentlichen übereinstimmende Rechtsfragen aufgeworfen.

Trotz der Vereinigung der Verfahren sind jedoch im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. BGE 130 II 509, Erw. 8.3) die vom Steuergerichtshof zu fällenden Entscheide (direkte Bundessteuer bzw. Kantonssteuer) grundsätzlich in Begründung und Dispositiv klar auseinanderzuhalten.

c) In Anwendung von Art. 100 Abs. 1 lit. c VRG, in Verbindung mit Art. 186 DStG ist der Präsident des Steuergerichtshofs zuständig über die vorliegende Beschwerde zu entscheiden, da der Streitwert, berechnet aufgrund der jährlichen Kantonssteuer, 1'000 Franken nicht überschreitet.

2. a) Der Beschwerdeführer macht im vorliegenden Beschwerdeverfahren erstmals geltend, die Veranlagung sei ihm nicht gültig eröffnet worden, da sie entgegen der Vorschrift von Art. 165 Abs. 2 DStG keine Begründung für die Abweichung von der Steuererklärung enthalten habe.

Diese Frage bildete nicht Gegenstand des Einspracheverfahrens, sodass auf die Rüge (in Anwendung von Art. 81 Abs. 3 VRG) nicht einzutreten ist.

Im Übrigen wäre die Rüge auch unbegründet. Sowohl Art. 131 Abs. 2 DBG als auch Art. 165 Abs. 2 DStG sehen bloss vor, dass Abweichungen von der Steuererklärung spätestens bei der Eröffnung der Veranlagungsverfügung bekannt zu geben sind. Eine eigentliche Begründung der Abweichung ist in der Regel nicht erforderlich, zumal ja auch die Einsprache nicht zu begründen ist (vgl. MARTIN ZWEIFEL / HUGO CASANOVA, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Zürich 2008, § 15 Rz. 43). Diesbezüglich kann darauf hingewiesen werden, dass die Verweigerung des Abzuges zwar nicht ausdrücklich begründet, jedoch ohne Weiteres daraus ersichtlich wurde, dass Code 2.12 ("Auswärtige Verpflegung") entgegen dem ausgefüllten Steuererklärungsformular in der Veranlagungsanzeige weggelassen wurde. Unter den vorliegend gegebenen Umständen (simpler Sachverhalt) vermag diese schematisierte Bekanntgabe zu genügen. Der Beschwerdeführer war denn auch ohne Weiteres in der Lage, seine Rechte mit einer Einsprache wahrzunehmen. Schliesslich wäre eine allfällige Verletzung des rechtlichen Gehörs im Rahmen des Einspracheverfahrens geheilt worden.

b) Offensichtlich unbegründet ist sodann die Rüge, dass der Einspracheentscheid bloss mit B-Post eröffnet worden sei. Die Zustellung mit A-Post oder gar mit eingeschriebener Post ist nirgends vorgeschrieben. Es genügt zur Wahrung der Rechte der Steuerpflichtigen, dass die Steuerbehörde die Beweislast für die Eröffnung des Entscheides trägt.

c) Schliesslich vermag der Beschwerdeführer auch mit dem Hinweis nicht durchzudringen, dass die anwendbare Ordnungsbestimmung im Einspracheentscheid nicht vollständig zitiert worden sei. Da der Beschwerdeführer weder im Veranlagungs- noch im Einspracheverfahren je eine kurze Mittagszeit geltend gemacht hat, hatte die Vorinstanz keinen Anlass, auf den diesbezüglichen Teil der Ordnungsvorschrift einzugehen.

II. Direkte Bundessteuer (607 08 27)

3. a) Unselbstständigerwerbende können nach Art. 26 DBG als Berufskosten insbesondere die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit vom Erwerbseinkommen in Abzug bringen (Abs. 1 lit. b). Für diese Gewinnungskosten werden Pauschalansätze festgelegt (Abs. 2).

Die entsprechenden Ausführungsvorschriften sind in der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 10. Februar 1993 über den Abzug von Berufskosten der unselbstständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer (SR 642.118.1; BKV) enthalten.

b) Mehrkosten für Verpflegung können gemäss den vom Eidgenössischen Finanzdepartement festgesetzten Pauschalansätzen abgezogen werden, wobei der Nachweis höherer Kosten ausgeschlossen ist (Art. 3 und 6 BKV sowie Anhang). In der Steuerperiode 2007 beträgt der volle Abzug für eine Hauptmahlzeit 15 Franken bzw. 3'200 Franken im Jahr.

c) Wie die Steuerrekurskommission des Kantons Freiburg in einem Urteil vom 11. Mai 1990 entschieden hat, fällt ein Abzug für Mehrkosten auswärtiger Verpflegung nur in Betracht, wenn die Einnahme der ordentlichen Mahlzeiten zu Hause nicht möglich oder nicht zumutbar ist. Dies könne z. B. der Fall sein, weil die Mittagspause zu knapp sei. In der einschlägigen Rechtsprechung werde jedoch eine Stunde für die Zubereitung und Einnahme einer Mittagsmahlzeit als genügend erachtet (KRKE FR 1990 II. E Nr. 11 Erw. 3). Diese Rechtsprechung wurde in der Folge auch vom Steuergerichtshof des Verwaltungsgerichts übernommen (vgl. etwa unveröffentlichtes Urteil 4F 91 167 vom 6. Dezember 1993). Das Bundesgericht seinerseits gelangte in einem Urteil vom 12. Mai 2003 zum Schluss, es sei nicht zu beanstanden, dass eine Aufenthaltsdauer zu Hause von 50 Minuten für die Zubereitung und die Einnahme der Mahlzeit als genügend erachtet werde (StE 2003 B 22.3 Nr. 76). Diese Grundsätze gelten heute im Zeitalter von Mikrowelle, Dampfgarer und (Teil-)Fertigmahlzeiten mehr denn je.

d) Im vorliegenden Fall hat sich die Vorinstanz gestützt auf die neuen, vom Arbeitgeber bestätigten Angaben des Beschwerdeführers nun bereit erklärt, unter diesem Titel einen Abzug von 720 Franken (48 Samstag) zu gewähren. Davon ist Vormerk zu nehmen.

Im Übrigen ist davon auszugehen, dass das Geschäft, in dem der Beschwerdeführer arbeitet, am Mittag 1 ½ Stunden geschlossen ist. Gemäss eigenen Angaben benötigt der Beschwerdeführer für den Arbeitsweg (hin und zurück) insgesamt 5 Minuten. Dies leuchtet ein, da Wohn- und Arbeitsort nur rund 300 m auseinander liegen. Diese Strecke wird zudem mit dem Fahrrad zurückgelegt, weshalb auch ein entsprechender Abzug gewährt worden ist. Im Weiteren ist dem Beschwerdeführer einzuräumen, dass er nach Geschäftsschluss allenfalls noch einige Minuten im Geschäft verbringt und nicht in letzter Minute zur Wiedereröffnung erscheint. Hingegen ist entgegen den Behauptungen des Beschwerdeführers und den Angaben in den Arbeitgeberbestätigungen schwerlich nachvollziehbar, dass sämtliche geltend gemachten Arbeiten (insbesondere Dossievorbereitung, Qualitätskontrollen, Bestellungen, Empfang von Vertretern der Lieferanten) zwingend über die Mittagszeit erledigt werden müssen. Erfahrungsgemäss werden solche Arbeiten in erster Linie in "kundenfreien" Zeiten oder nötigenfalls am Ende des Tages erledigt; auf jeden Fall sind sie kein wesentliches Hindernis für eine ordentliche Mittagspause. Zudem arbeitet der Beschwerdeführer ja auch nicht allein im Geschäft, sodass eine Kompensation möglich ist, falls einmal ein Kundengespräch etwas länger dauern sollte. Soweit der Beschwerdeführer aus eigenen Stücken eine verkürzte Mittagspause einlegt, weil er seine Arbeitszeit bis zu einem gewissen Grad frei gestalten kann, ist dies steuerrechtlich ohne Belang. Unter diesen Umständen sind die vorne dargelegten Voraussetzungen für die Gewährung des Abzuges -

abgesehen von den Samstagen - nicht erfüllt. Demzufolge ist die Beschwerde im Hauptpunkt abzuweisen.

4. a) Der Beschwerdeführer ist im Hauptpunkt unterlegen. Zudem wäre das Beschwerdeverfahren vor dem Kantonsgericht bezüglich des anerkannten Abzuges für die Samstage nicht erforderlich gewesen, wenn der Beschwerdeführer bereits früher auf diese besondere tatsächliche Situation hingewiesen hätte. Dementsprechend sind ihm in Anwendung von Art. 144 Abs. 1 und 2 DBG die Kosten aufzuerlegen.

Die Höhe der Verfahrenskosten wird durch das kantonale Recht bestimmt (Art. 144 Abs. 5 DBG). Das heisst, dass insbesondere der Tarif vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz zur Anwendung gelangt (vgl. Art 146 f. VRG).

Im vorliegenden Fall erscheint es angemessen, die anteilmässige Gerichtsgebühr auf 90 Franken festzusetzen.

b) Aus den gleichen Gründen ist dem Beschwerdeführer auch keine Parteientschädigung zuzusprechen (vgl. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968; SR 172.021).

III. Kantonssteuer (607 08 28)

5. a) Gemäss Art. 27 DStG (vgl. auch Art. 9 Abs. 1 StHG) werden bei unselbstständiger Erwerbstätigkeit ebenfalls insbesondere die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit von den steuerbaren Einkünften abgezogen (Abs. 1 lit. b). Diese Berufskosten werden pauschal festgesetzt (Abs. 2).

Die entsprechenden Ausführungsvorschriften sind in der Verordnung der Finanzdirektion vom 21. März 2001 über den Abzug von Berufskosten bei unselbstständiger Erwerbstätigkeit (SGF 631.411) enthalten.

b) Für die Mehrkosten gegenüber der normalen Verpflegung zu Hause sieht Art. 4 der kantonalen Verordnung für die Steuerperiode 2007 ebenfalls einen - unwiderlegbaren - Pauschalansatz von 15 Franken pro auswärtiger Hauptmahlzeit bzw. 3'200 Franken pro Jahr vor.

c) Die kantonalen Vorschriften lauten also gleich wie jene betreffend die direkte Bundessteuer. Somit gelten die vorne in Erwägung 3 für die direkte Bundessteuer dargelegten Ausführungen ebenfalls unter dem kantonalen Recht (vgl. zum entsprechenden Harmonisierungsrecht MARKUS REICH *in* M. Zweifel / P. Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 2. Aufl. 2002, N. 4 ff. zu Art. 9 StHG). Demzufolge ist der Rekurs betreffend die Kantonssteuer gleich zu beurteilen.

7. Aus den in Erw. 4 dargelegten Gründen sind die Kosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 131 Abs. 1 und 2 VRG). Dabei gelangt der Tarif vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz zur Anwendung (vgl. Art 146 f. VRG). Im vorliegenden Fall erscheint es angemessen, die anteilmässige Gerichtsgebühr auf 180 Franken festzusetzen.

In Anwendung von Art. 137 f. VRG ist der Anspruch auf eine Parteientschädigung zu verneinen.

D e r P r ä s i d e n t e n t s c h e i d e t :

Direkte Bundessteuer (607 08 49)

- I. Es wird davon Vormerk genommen, dass sich die Vorinstanz bereit erklärt hat, dem Beschwerdeführer einen Abzug für Mehrkosten auswärtiger Verpflegung im Betrag von 720 Franken zu gewähren.

Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

- II. Die Kosten (Gebühr: 90 Franken) werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Diese Gerichtsgebühr wird mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

- III. Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

Kantonssteuer (607 08 50)

- IV. Es wird davon Vormerk genommen, dass sich die Vorinstanz bereit erklärt hat, dem Beschwerdeführer einen Abzug für Mehrkosten auswärtiger Verpflegung im Betrag von 720 Franken zu gewähren.

Im Übrigen wird der Rekurs abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

- V. Die Kosten (Gebühr: 180 Franken) werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Diese Gerichtsgebühr wird mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

- VI. Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

Der vorliegende Entscheid kann sowohl bezüglich der veranlagten direkten Bundessteuer als auch der Kantonssteuer gemäss Art. 146 DBG bzw. 73 StHG und 82 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) **innert 30 Tagen** seit Eröffnung mit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht, Lausanne, angefochten werden, wobei die Begehren und Begründungen je der betroffenen Steuer anzupassen sind.

Gegen die Festsetzung der Höhe der Verfahrenskosten ist innert 30 Tagen die Einsprache an die Behörde, die entschieden hat, zulässig, sofern nur dieser Teil des Entscheides angefochten wird (Art. 148 VRG).

401.155; 401.156; 402.35; 402.37