

- 23 Berufskostenabzug für notwendige Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit.**  
**Mehrkosten für auswärtige Verpflegung sind nur abziehbar, wenn diese notwendigerweise mit der Erwerbstätigkeit verknüpft sind (Erw. 2.2).**

Urteil des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 16. Juni 2010, in Sachen KStA gegen G. (WBE.2009.382).

### *Aus den Erwägungen*

#### 1.3.

Auch Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte werden vom Reineinkommen nur abgezogen, sofern sie notwendige Berufskosten darstellen (§ 35 Abs. 1 lit. b StG). Dabei wird von Unselbstständigerwerbenden wie dem Beschwerdegegner nicht der Nachweis verlangt, dass sie sich tatsächlich auswärts verpflegten (VGE II/17 vom 5. März 2007 [WBE.2006.350], Erw. 3.3, publiziert in StE 2007 B 22.3 Nr. 92). Der Abzug für Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung setzt indes voraus, dass der Steuerpflichtige wegen zu grosser Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsstätte oder wegen kurzer Essenspause oder Schichtarbeit eine Hauptmahlzeit nicht zu Hause einnehmen kann (§ 35 Abs. 2 StG i.V.m. § 12 StGV sowie Art. 6 Abs. 1 der Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbstständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 [Berufskostenverordnung; SR 642.118.1]).

#### 2.

#### 2.1.

#### 2.1.1.

Nach bisheriger Praxis der Vorinstanz galt die Verpflegung zu Hause als zumutbar, wenn die nach Abzug der Wegzeit verbleibende Aufenthaltsdauer daheim mindestens 75 Minuten beträgt, sofern die steuerpflichtige Person die Mittagsmahlzeit selbst zubereiten muss. Muss sie dies nicht, ist ein Aufenthalt in den eigenen Räumen von mindestens 45 Minuten erforderlich (Entscheid des Steuerrekursge-

richts vom 26. April 2007 [3-RV.2006.224, Erw. 4.2]; AGVE 1995, S. 443 ff., AGVE 1981, S. 338).

#### 2.1.2.

Im angefochtenen Entscheid hat die Vorinstanz dem Beschwerdegegner den Abzug für die Mehrkosten der Verpflegung zugestanden. Zur Begründung führte sie an, dass an ihrer bisherigen Rechtsprechung nicht festzuhalten sei. Es sei eine Tatsache, dass sich die Gepflogenheiten im Arbeitsalltag verändert hätten. Während früher die mittägliche Rückkehr nach Hause die Regel gewesen sei, könne dies in der heutigen Berufswelt nicht mehr gelten. Ein Grossteil der Berufstätigen lege im Hinblick auf einen frühen Feierabend eine kurze Mittagspause ein und verpflege sich am Arbeitsort. Hinzu komme, dass nach gängiger Veranlagungspraxis ein beantragter Abzug auswärtiger Verpflegungskosten regelmässig ohne nähere Überprüfung gewährt werde, sofern eine Rückkehr über Mittag nicht geradezu auf der Hand liege. Deshalb erscheine es sachgerecht, von der bisherigen Praxis insofern abzuweichen, als das strikte Erfordernis der beruflichen Notwendigkeit zu lockern und bei glaubhaft gemachten Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung ein Abzug zu gewähren sei. Der Beschwerdegegner habe glaubhaft dargetan, sein Mittagessen jeweils im Restaurant eingenommen zu haben, weshalb sein Rekurs gutgeheissen werde.

#### 2.2.

In Übereinstimmung mit der Rechtsauffassung des KStA ergibt sich aus den steuergesetzlichen Regelungen zu den Berufskosten nach wie vor klar, dass solche nur dann zum Abzug zuzulassen sind, wenn sie mit der Erwerbstätigkeit notwendigerweise verknüpft sind. Art. 6 Abs. 1 der Berufskostenverordnung macht die Abzugsfähigkeit der Mehrkosten auswärtiger Verpflegung ausschliesslich davon abhängig, dass der Steuerpflichtige eine Hauptmahlzeit nicht zu Hause einnehmen kann. Dabei sind gemäss Wortlaut der Bestimmung nur konkrete, sich auf den einzelnen Steuerpflichtigen beziehende Sachumstände massgebend, welche die Länge des Arbeitswegs beeinflussen oder gewisse Regelungen der Arbeitszeit (Essenspause, Schichtarbeit) betreffen. Zwar mag es im Sinne der vorinstanzlichen Ausführungen zutreffen, dass sich die Verpflegungsgewohnheiten im Ar-

beitsalltag im Laufe der Zeit verändert haben und sich heute ein erheblicher Teil der Berufstätigen am Arbeitsort verpflegt. Es entspräche indessen nicht einer am Gebot der vertikalen Steuerharmonisierung orientierten Auslegung der einschlägigen kantonalen Normen, wenn jedwelche glaubhafte Verpflegungskosten, die mit allgemein veränderten Alltagsgewohnheiten einhergehen, ohne weitere Voraussetzungen zum Abzug zugelassen würden. Es fehlen denn auch jegliche Hinweise dafür, dass der kantonale Gesetzgeber im Sinne der vom Steuerrekursgericht vertretenen Auffassung eine vom Bundesrecht abweichende Lösung hätte treffen wollen. Entscheidendes Kriterium für die Gewährung eines Abzugs für auswärtige Verpflegungsmehrkosten bleibt daher auch bei allfällig veränderten gesellschaftlichen Verhältnissen einzig, ob die Aufwendungen – aufgrund der geschilderten Sachumstände im Einzelfall – mit der Einkommenserzielung in unvermeidbarer Weise verbunden sind.

3.

3.1.

Das Verwaltungsgericht hat zur Zumutbarkeit der mittäglichen Heimkehr bisher keine konkreten zeitlichen Umschreibungen hinsichtlich der Gesamtdauer der Mittagspause oder der erforderlichen Aufenthaltsdauer daheim getroffen.

Das Bundesgericht wies in seinem Entscheid vom 12. Mai 2003 (StE 2003 B 22.3 Nr. 76, Erw. 4.3) darauf hin, dass die kantonalen Behörden unter Berücksichtigung der regionalen bzw. lokalen Begebenheiten Zeitpauschalen festlegen könnten, innerhalb welcher die Rückkehr nach Hause zur Mittagsverpflegung als zumutbar gelte. Es billigte dabei die Praxis der Steuerverwaltung Graubünden, wonach die Verpflegung zu Hause zumutbar sei, wenn für das Mittagessen zu Hause inklusive Hin- und Rückweg nicht mehr als 90 Minuten benötigt werden und die Aufenthaltsdauer am Mittagstisch mindestens 30 Minuten beträgt. Im konkreten Fall erachtete das Bundesgericht – für einen alleinstehenden Steuerpflichtigen mit flexiblen Arbeitszeiten – einen Zeitaufwand von 85 Minuten für das Mittagessen inklusive Hin- und Rückreise bei einer Aufenthaltsdauer daheim von 50 Minuten zur Zubereitung und Einnahme der Mahlzeit als ausreichend.

## 3.2.

In seiner Rekurseingabe an die Vorinstanz vom 7. Dezember 2009 brachte der Beschwerdegegner vor, zu den normalen Bürozeiten zwischen 08.00 Uhr und 12.00 Uhr sowie von 13.00 Uhr bis 17.00 Uhr "plus minus eine Viertelstunde" im Betrieb anwesend sein zu müssen, da er sowohl für andere interne Abteilungen als auch extern erreichbar sein sollte. Bereits aus der Formulierung des Beschwerdegegners ("plus minus eine Viertelstunde") geht indes hervor, dass es sich hierbei nicht um zwingende Fixzeiten handelt. Der Beschwerdegegner räumte denn im Rekurschreiben auch ein, über gleitende Arbeitszeit zu verfügen. In seiner Einsprache vom 7. September 2009 an die Steuerkommission führte er noch aus, er verfüge über "grundsätzlich gleitende Arbeitszeit ohne Fixstunden", wobei er keine Präsenzzeiten erwähnte. Überdies ist – wie das KStA zu Recht geltend macht – aus der Zeiterfassungstabelle 2007 ersichtlich, dass der Beschwerdegegner nicht selten vor 12.00 Uhr – teilweise auch vor 11.45 Uhr – die Mittagspause beginnt und nach 13.00 Uhr – zuweilen auch nach 13.15 Uhr – die Arbeit wieder aufnimmt. Demnach verfügt der Beschwerdegegner über flexible Arbeitszeiten.

## 3.3.

Mit dem Fahrrad benötigt der Beschwerdegegner höchstens neun Minuten für seinen 2 km langen Arbeitsweg. Legt er diesen mit dem Auto oder einem seiner zwei Motorräder zurück, nimmt dies rund vier Minuten in Anspruch (Twixroute). Mit dem Bus, den er nach eigenen Angaben bei Schnee und kaltem Wetter benützt, beläuft sich die Fahrtdauer auf rund fünf Minuten zuzüglich einiger Minuten Fussweg. Der Ansicht des Beschwerdegegners, die sich infolge der stündlichen Busfahrzeiten ergebende Mittagspause von eineinhalb Stunden sei untragbar, kann nicht gefolgt werden. Vielmehr ergibt sich aufgrund seines kurzen Arbeitswegs und seiner flexiblen Arbeitszeiten, dass eine Rückkehr am Mittag – im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung – ohne weiteres als zumutbar erscheint.

4.

Demgemäss ist die Beschwerde des KStA gutzuheissen und dem Beschwerdegegner der Abzug für die Mehrkosten auswärtiger Verpflegung zu verwehren.

**24 Streitgegenstand im steuerrechtlichen Rechtsmittelverfahren.**

- **Streitgegenstand im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren im Steuerrecht (Erw. 6.3).**
- **Das kantonale Recht enthält keine Bestimmung, wonach im Verlauf des Verfahrens nur Tatsachen und Beweismittel geltend gemacht werden können, die im Schriftenwechsel nicht vorgebracht werden konnten (Erw. 6.4).**

Urteil des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 22. September 2010, in Sachen E. (WBE.2009.370).

*Aus den Erwägungen*

6.

6.1.

Abweichend vom in der Rekurschrift vom 15. August 2007 gestellten Antrag auf Festsetzung des steuerbaren Eigenkapitals auf Fr. 1'032'394.00 beantragt die Beschwerdeführerin im Beschwerdeverfahren (wie bereits in ihrer Eingabe ans Steuerrekursgericht vom 7. Februar 2008), unter Berufung auf den ausgewiesenen Verlust von Fr. 1'907'471.00, das steuerbare Eigenkapital auf Fr. 100'000.00 festzusetzen. Die Vorinstanz kam diesbezüglich zum Schluss, auf diesen erst im Rahmen des Untersuchungsverfahrens abgeänderten Antrag auf Reduktion des steuerbaren Eigenkapitals auf Fr. 100'000.00 sei nicht einzutreten, da dieser nicht durch den Gang des Rekursverfahrens verursacht worden sei.

6.2.

Dagegen wendet die Beschwerdeführerin ein, die von der Vorinstanz zitierte Praxis beziehe sich auf die Erweiterung des Rekursbegehrens. Hier werde aber das Rekursbegehren nicht erweitert,