

## Entscheide

### Verpflegungsmehrkosten bei Erwerbstätigkeit

#### Entscheid des Kantonsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 29. Juli 2009

*Die durch den Regierungsrat in seiner Verordnung zum Steuergesetz vorgenommene Einschränkung, wonach Verpflegungsmehrkosten bei unselbständiger Erwerbstätigkeit nur denjenigen Personen zugestanden werden, welche mit Angehörigen, für die sie sorgen, in gemeinsamem Haushalt leben, überschreitet die Delegation im Gesetz und ist zudem harmonisierungswidrig. Einerseits geht diese Einschränkung weiter, als es das Steuergesetz selbst vorschreibt. Andererseits wird damit die bundesrechtliche Vorgabe der Abzugsfähigkeit der notwendigen Berufsauslagen missachtet. Der Abzug für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung steht deshalb auch alleinstehenden erwerbstätigen Personen zu.*

#### Sachverhalt:

A. In ihrer am 28. April 2007 unterzeichneten Steuererklärung 2006 brachte X. unter dem Titel «auswärtige Verpflegung» einen Betrag in der Höhe von Fr. 3'000.– zum Abzug, was in der Folge durch die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) nicht akzeptiert wurde. Entsprechend fand der deklarierte Abzug in der Verfügung der Steuerverwaltung vom 24. Januar 2008 betreffend die Staatssteuer des Jahres 2006 keine Berücksichtigung.

Gegen die genannte Veranlagungsverfügung erhob X., vertreten durch die Z., mit Schreiben vom 21. Februar 2008 bei der Steuerverwaltung Einsprache und verlangte dabei unter anderem, dass ihr die im Zusammenhang mit der auswärtigen Verpflegung entstandenen Mehrkosten in der Höhe von Fr. 3'000.– vom steuerbaren Einkommen in Abzug zu bringen seien. In ihrem Entscheid vom 19. März 2008 wies die Steuerverwaltung das Begehren von X. ab und wies darauf hin, dass der anbegehrt Abzug bei der Staatssteuer nur von denjenigen Steuerpflichtigen vorgenommen werden könne, welche mit Angehörigen, für welche sie sorgten, in einem gemeinsamen Haushalt lebten.

B. Gegen diesen Einspracheentscheid erhob X., nach wie vor vertreten durch die Z., mit Schreiben vom 17. April 2008 Rekurs beim Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht). Dabei be-

antragte sie, das steuerbare Einkommen des Jahres 2006 sei unter Berücksichtigung des strittigen Abzuges auf Fr. 67'546.– festzusetzen. Zur Begründung führte sie zunächst aus, dass sie an mehreren Ausbildungsstätten tätig und es ihr aufgrund der Distanzen deshalb nicht möglich sei, das Mittagessen zu Hause einzunehmen. Berufskosten, zu denen auch die Kosten für die auswärtige Verpflegung gezählt werden müssten, würden im Übrigen in den Anwendungsbereich von Art. 9 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 fallen und müssten deshalb auch bei der Veranlagung kantonaler Steuern zum Abzug zugelassen werden.

C. Mit Urteil vom 11. Juli 2008 hiess das Steuergericht den Rekurs von X. gut und wies die Steuerverwaltung an, die geltend gemachten Kosten für auswärtige Verpflegung in der maximalen Höhe von Fr. 3'000.– zum Abzug zuzulassen.

In § 3 Abs. 1 lit. b der Verordnung zum Steuergesetz (Vo StG) vom 13. Dezember 2005 werde die Abzugsfähigkeit auswärtiger Verpflegungskosten davon abhängig gemacht, dass die steuerpflichtige Person für Angehörige zu sorgen hat und mit diesen im gleichen Haushalt lebt. Im Steuergesetz sei diese Einschränkung dagegen nicht vorgesehen, weshalb der mit der strittigen Verordnungsbestimmung verbundene partielle Ausschluss der Abzugsfähigkeit solcher Mehrkosten einer ausreichenden gesetzlichen Grundlage entbehre. Im Übrigen seien diese Kosten in der Tat auch unter Art. 9 Abs. 1 StHG zu subsumieren, weil es sich um Aufwendungen handle, welche unmittelbar mit der Berufsausübung zusammenhängen würden.

D. Gegen das Urteil des Steuergerichts vom 11. Juli 2008 erhob die Steuerverwaltung mit Schreiben vom 20. Februar 2009 Beschwerde beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), und beantragte dessen Aufhebung.

Zur Begründung wird unter anderem ausgeführt, dass Mehrkosten für die auswärtige Verpflegung prinzipiell keine Gewinnungskosten im engeren Sinne, sondern Lebenshaltungskosten darstellten, welche nur mittelbar einen Zusammenhang mit der Einkommenserzielung aufweisen würden. Dies sei der Grund dafür gewesen, dass der Regierungsrat die Abzugsfähigkeit dieser Auslagen in der Verordnung zum Steuergesetz sowohl betraglich als auch bezüglich des Kreises der abzugsberechtigten Personen beschränkt habe und habe beschränken dürfen. Bei seiner Regelung sei er zudem davon ausgegangen, dass alleinstehenden Personen wegen ihrer Berufstätigkeit grundsätzlich keine Mehrkosten für die auswärtige Verpflegung entstünden, weil sie über Mittag sowieso nicht nach Hause zurückkehrten. Bei diesen Steuerpflichtigen müssten die Auslagen für die auswärtige Verpflegung deshalb in jedem Fall als nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten qualifiziert werden. Einzig bei Familienhaushalten könne diesen Ausgaben der Gewinnungskostencharakter in beschränktem Masse zugestanden werden, womit letztendlich auch dem in § 133 Abs. 2 lit. a der Verfassung des Kantons Basel-Landschaft (KV) vom 17. Mai 1984 verankerten, verfassungsrechtlichen Gebot der steuerlichen Begünstigung von Familien und Personen mit Unterstützungspflichten Rechnung getragen werde.

E. Sowohl die Steuerverwaltung als auch X., nunmehr vertreten durch Y., Advokat, beantragen dem Kantonsgericht in ihren Vernehmlassungen vom 22. März 2009 bzw. 17. April 2009 die vollumfängliche Abweisung der Beschwerde der Steuerverwaltung.

### *Erwägungen:*

1. Die vorliegende Beschwerde wurde durch die gemäss § 131 Abs. 2 lit. c des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; StG) vom 7. Februar 1974 zur Beschwerdeerhebung befugte Steuerverwaltung frist- und formgerecht beim sachlich und örtlich zuständigen Kantonsgericht eingereicht. Es kann deshalb darauf eingetreten werden.

2. Im vorliegenden Fall ist einzig strittig, ob X. – im Rahmen der Veranlagung der Staatssteuer – die ihr entstandenen auswärtigen Verpflegungskosten in der Höhe von maximal Fr. 3'000.– von ihrem im Jahre 2006 erzielten steuerbaren Einkommen in Abzug bringen kann.

3. Am 1. Januar 1993 ist das StHG in Kraft getreten, worin die von den Kantonen zu erhebenden direkten Steuern bestimmt und die Grundsätze festgelegt werden, nach denen die kantonale Steuergesetzgebung zu gestalten ist. So wird in Art. 9 Abs. 1 StHG statuiert, dass von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge abgerechnet werden können. Wesentliche Voraussetzung der Abziehbarkeit solcher Berufs- oder Erwerbsunkosten ist somit deren Notwendigkeit zur Erzielung des Erwerbseinkommens. Verlangt wird ein enger, wesentlicher Zusammenhang zwischen der Ausgabe und den erzielten Einkünften. Der Begriff der Notwendigkeit ist dabei in einem weiten Sinn auszulegen. So verlangt das Bundesgericht nicht, dass die steuerpflichtige Person das Einkommen ohne die streitige Auslage überhaupt nicht hätte erzielen können. Als Gewinnungskosten gelten vielmehr jene Aufwendungen, die für die Erzielung des Einkommens nützlich sind und nach der Verkehrsauffassung im Rahmen des Üblichen liegen (Markus Reich in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, StHG, 2. Auflage, Basel/Genf/München 2002, N 8 f.). Ziel dieser Normierung ist es, das Einkommen nur so weit zu besteuern, als es für die Befriedigung persönlicher Bedürfnisse zur Verfügung steht (Bruno Knüsel in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Basel 2008, N 2 zu Art. 26).

Ausgehend von diesen Grundsätzen werden in den Steuergesetzen von Bund und Kantonen die Mehrkosten für auswärtige Verpflegung regelmässig als Berufsauslagen zum Abzug zugelassen. So werden in Art. 26 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 die «... notwendigen Kosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit...» zu den abzugsfähigen Berufskosten gerechnet. Steuerlich berücksichtigt werden sollen aber lediglich die

nötigen Mehrkosten im Vergleich zur Verpflegung zu Hause. Auch wenn diese Aufwendungen – wie die Steuerverwaltung in ihrer Beschwerde grundsätzlich zu Recht festhält – tatsächlich nur mittelbar mit der Berufsausübung zusammenhängen, sind sie trotzdem als für die Erzielung der steuerbaren Einkünfte notwendige Aufwendungen im Sinne von Art. 9 Abs. 1 StHG zu qualifizieren, weshalb sie auch vom kantonalen Steuergesetzgeber zum Abzug zuzulassen sind (zum Ganzen auch Reich, a.a.O., N 17 zu Art. 9 sowie Knüsel, a.a.O., N 20 zu Art. 26, beide mit weiteren Hinweisen).

4.1 In Beachtung dieser bundesrechtlichen Vorgabe hat auch der basellandschaftliche Gesetzgeber in § 29 Abs. 1 lit. a StG festgehalten, dass unselbständig erwerbstätige Personen allfällige Mehrkosten für die Verpflegung für die steuerbaren Einkünften in Abzug bringen können. Die Kompetenz zur Festlegung der genauen Höhe dieser Abzüge hat er im letzten Satz der genannten Bestimmung an den Regierungsrat delegiert. Dieser hält in § 3 Abs. 1 lit. b Vo StG in der für die vorliegend massgebliche Steuerperiode 2006 gültigen Fassung zunächst fest, dass die Mehrkosten für auswärtige Verpflegung nur denjenigen Steuerpflichtigen gewährt werde, welche «... mit Angehörigen, für die sie sorgen, in gemeinsamem Haushalt leben». Der Abzug selber wird auf Fr. 14.– für jede auswärtige Hauptmahlzeit und bei ständiger auswärtiger Verpflegung auf maximal Fr. 3'000.– pro Jahr festgelegt.

Sowohl das Steuergericht als auch X. vertreten nun die Ansicht, dass der Regierungsrat mit dem Erlass dieser Ordnungsbestimmung zum einen seine ihm vom Gesetzgeber eingeräumten Kompetenzen überschritten hat, weshalb der Entscheid der Steuerverwaltung, X. als alleinstehender Person den fraglichen Abzug nicht zu gewähren, einer ausreichenden gesetzlichen Grundlage entbehre. Zum anderen stehe die Ordnungsbestimmung im Widerspruch zu Art. 9 Abs. 1 StHG, wonach die Mehrkosten für auswärtige Verpflegung im kantonalen Steuerrecht in jedem Fall zu den abzugsfähigen Berufskosten gezählt werden müssten.

4.2 Gemäss Art. 127 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) vom 18. April 1999 ist die Ausgestaltung der Steuern, namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regeln. Das Erfordernis der Gesetzesform erfüllen vorab die einem obligatorischen oder fakultativen Referendum unterworfenen kantonalen Erlasse. Delegiert der Gesetzgeber die Kompetenz zur Festlegung zur Steuer an den Ordnungsgeber, so hat er zumindest den Kreis der Abgabepflichtigen, den Gegenstand sowie die Bemessungsgrundlagen der Abgabe selber festzulegen (vgl. Klaus A. Vallender/René Wiederkehr in: Kommentar zur Schweizerischen Bundesverfassung, 2. Auflage, Zürich/St. Gallen 2008, N 6 ff. zu Art. 127; vgl. zu den Voraussetzungen der Zulässigkeit der Gesetzesdelegation an die Exekutive auch Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Auflage, Zürich/St. Gallen 2006, N 406 f. mit weiteren Hinweisen).

Mit dem Steuergericht und unter Hinweis auf dessen ausführliche Erwägungen kann zunächst festgehalten werden, dass es sich beim strittigen § 3 Abs. 1 lit. b Vo StG um eine gesetzesvertretende Ordnungsbestimmung handelt, welche eine

diesbezügliche, den vorstehenden Anforderungen genügende Kompetenzdelegation voraussetzt. Diesbezüglich kann vorab festgehalten werden, dass die kantonale Verfassung dem Erlass der fraglichen Bestimmung nicht entgegensteht (vgl. § 135 der Verfassung des Kantons Basel-Landschaft [KV] vom 17. Mai 1984) und die entsprechende Delegationsnorm im Steuergesetz, mithin in einem Gesetz im formellen Sinn, enthalten ist. In § 29 Abs. 1 lit. a StG werden zudem der Kreis der Abgabepflichtigen (die unselbständig erwerbstätigen Steuerpflichtigen), der Gegenstand der Abgabe (das steuerbare Einkommen) sowie die Bemessungsgrundlage (das um die Erwerbsunkosten reduzierte steuerbare Einkommen) statuiert (vgl. zum Ganzen auch das Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV] vom 18. Juli 2007, publiziert in: Basellandschaftliche Steuerpraxis [BlStPr], Band XVIII, S. 609 ff. E. 4 ff.). In Satz 2 der genannten Bestimmung wird der Regierungsrat schliesslich in präziser Weise beauftragt, den «... Umfang dieser Erwerbsunkosten...» näher zu regeln.

4.3 Der Regierungsrat geht nun unbestrittenermassen weiter und schränkt in § 3 Abs. 1 lit. b Vo StG den Kreis der Abzugsberechtigten insoweit ein, als alleinstehende Steuerpflichtige im Zusammenhang mit beruflich bedingter, auswärtiger Verpflegung entstandene Mehrkosten in keinem Fall zum Abzug bringen können (vgl. auch die diesbezüglich kritische Anmerkung von Matthias Schweighauser in: Kommentar zum StG, Basel/Genf/München 2004, N 13 zu § 29). Betrachtet man diese Regelung vor dem Hintergrund des Rechtsetzungsauftrages, könnte sie prinzipiell dahingehend verstanden werden, dass der Verordnungsgeber die Auffassung vertritt, einer alleinstehenden Person würden im Zusammenhang mit berufsbedingten, auswärts eingenommenen Mahlzeiten keine Mehrkosten entstehen. Tatsächlich führt die Steuerverwaltung zur Begründung der strittigen Ordnungsbestimmung in ihrer Beschwerde zunächst aus, dass «... alleinstehenden Personen, sog. «Singles», wegen ihrer Berufstätigkeit grundsätzlich keine Mehrkosten für die auswärtige Verpflegung...» entständen, da diese «... so oder so nicht über Mittag heimkehren und dort eine Mahlzeit...» einnehmen würden. Etwas später räumt sie dann aber richtigerweise ein, dass die auswärtige Verpflegung auch Alleinstehenden Mehrkosten verursacht, deren Ausmass aber vergleichsweise vernachlässigbar sei.

Statt diese Mehrkosten auftragsgemäss zu substantiieren und die Abzugshöhe festzulegen, schliesst der Verordnungsgeber alleinstehende Personen nun aber ohne Weiteres aus dem Kreis der Abzugsberechtigten aus. Damit überschreitet er nicht nur die ihm in § 29 Abs. 1 lit. a Satz 2 StG eingeräumte Regelungsbefugnis, sondern missachtet im Resultat auch die vom Bundesgesetzgeber in harmonisierungsrechtlicher Hinsicht gemachte Vorgabe, wonach die Mehrkosten für auswärtige Verpflegung in jedem Fall zum Abzug zugelassen werden müssen (vgl. dazu die Erwägungen in Ziffer 3.1 hievore zu Art. 9 Abs. 1 SHG). Der in der Beschwerde der Steuerverwaltung vom 20. Februar 2009 formulierte Hinweis auf § 133 Abs. 2 lit. a KV, wonach Familien und Personen mit Unterstützungspflichten steuerlich begünstigt werden sollen, ist an dieser Stelle im Übrigen unbehelflich, darf dieser Verfassungsauftrag doch nicht dazu führen, dass alleinstehenden Steuerpflichtigen zustehende Abzüge ohne sachliche Rechtfertigung nicht gewährt werden.

5.1 Damit steht fest, dass § 3 Abs. 1 lit. b Vo StG – insoweit darin den alleinstehenden Steuerpflichtigen die Berechtigung zum Abzug berufsbedingter Mehrkosten für auswärtige Verpflegung abgesprochen wird – und somit die gestützt darauf gegenüber X. eröffnete Veranlagungsverfügung vom 24. Januar 2008 einer ausreichenden gesetzlichen Grundlage entbehren. Das vorliegend angefochtene Urteil des Steuergerichts vom 11. Juli 2008 ist deshalb grundsätzlich zu Recht ergangen. Es stellt sich nun noch die Frage, ob das Steuergericht die Steuerverwaltung zu Recht angewiesen hat, das steuerbare Einkommen von X. um den vom Verordnungsgeber für Unterstützungspflichtige festgelegten Maximalabzug in der Höhe von maximal Fr. 3'000.– zu reduzieren.

5.2 Wie bereits erwähnt wurde, vertritt die Steuerverwaltung in ihrer Beschwerde vom 20. Februar 2009 die Ansicht, dass alleinstehenden Personen im Zusammenhang mit der berufsbedingten auswärtigen Verpflegung «...keine wesentlichen Mehrkosten...» entstehen, weil allgemein bekannt sei, dass ein Mehrpersonenhaushalt wirtschaftlich günstiger zu stehen komme als ein Einpersonenhaushalt. Diese Überlegung erscheint prinzipiell nicht abwegig, reduzieren sich doch die durchschnittlichen Verpflegungskosten für das einzelne Familienmitglied, je mehr Personen gemeinsam verköstigt werden. Gleichzeitig ist aber auch zu bedenken, dass die durchschnittlichen Verpflegungskosten in einem, zwei erwerbstätige und kinderlose Ehegatten umfassenden Haushalt kaum geringer ausfallen werden als diejenigen einer alleinstehenden Person. Trotzdem wird diesen – wie auch X. in ihrer Vernehmlassung vom 17. April 2009 festhält – der fragliche Abzug in der vom Verordnungsgeber in § 3 Abs. 1 lit. b Vo StG pauschal festgelegten Höhe gewährt.

Diese Pauschalierung von im Zusammenhang mit Erwerbsunkosten stehenden Abzügen ist in Bund und Kantonen die Regel, vereinfacht die Veranlagungstätigkeit und entlastet die Steuerpflichtigen von der Sammlung und Aufbewahrung von Belegen. Die Höhe der Pauschalen sind zwar realitätsbezogen, aber trotzdem generell recht grosszügig zu bemessen, weil sie andernfalls ihren veranlagungsökonomischen Zweck verfehlen (vgl. Reich, a.a.O., N 16 zu Art. 9 mit weiteren Hinweisen). Ausgehend von diesen Grundsätzen hat der Regierungsrat den Abzug für berufsbedingte auswärtige Verpflegung – unabhängig von der Haushaltsgrösse – für die Steuerperiode 2006 auf Fr. 14.– bzw. maximal Fr. 3'000.– festgelegt, was im Übrigen mit den im Rahmen der direkten Bundessteuer allen Steuerpflichtigen gewährten Pauschalansätzen übereinstimmt (vgl. Art. 26 Abs. 4 DBG in Verbindung mit Art. 6 Abs. 1 der Verordnung des EFD über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993). Es ist demzufolge richtig, der alleinstehenden X. den Abzug für auswärtige Verpflegung nach Massgabe der in einer Familiengemeinschaft lebenden Personen zu gewähren. Der Entscheid des Steuergerichts kann deshalb auch in dieser Hinsicht nicht beanstandet werden, weshalb die Beschwerde der Steuerverwaltung insgesamt abzuweisen ist.

6. In der Regel werden die Kosten des verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahrens in angemessenem Ausmass der unterliegenden, das Kantonsgericht in Anspruch nehmenden kantonalen Behörde auferlegt (§ 20 Abs. 4 VPO).

Schliesslich ist einer obsiegenden Partei für den Beizug eines Advokaten eine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 21 Abs. 3 VPO). Ausgehend von dem in der Honorarnote vom 26. April 2009 ausgewiesenen Zeitaufwand von 2,75 Stunden und in Berücksichtigung des geltend gemachten Stundenansatzes von Fr. 240.– wird deshalb X. zu Lasten der Steuerverwaltung eine Parteientschädigung in der Höhe von insgesamt Fr. 710.15 (inkl. Auslagen und Mehrwertsteuer von 7,6%) zugesprochen.

*Demgemäss wird erkannt:*

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. ...
3. ...