



Urteil vom 19. September 2025 (510 25 15)

Mehrkosten für auswärtige Verpflegung / Lehrperson / Teilzeitpensum

Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Gerichtsschreiberin E. Zäch

Parteien **A.B._____ und B.B._____**

Rekurrenten

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
4410 Liestal,

Rekursgegnerin

betreffend **Staatssteuer 2021**

Sachverhalt (Auszug):

A.

Mit Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2021 vom 19. Januar 2023 reduzierte die Steuerverwaltung unter anderem die Mehrkosten für die auswärtige Verpflegung der Pflichtigen von CHF 1'530.– auf CHF 1'245.–, da der maximale Verpflegungsaufwand für Lehrpersonen bei CHF 2'700.– (100 % Pensum, 180 Tage) liege und die Pflichtige lediglich in einem 46 %-Pensum tätig sei. [...]

B.

Mit Eingabe vom 18. Februar 2023 erhoben die Pflichtigen Einsprache [...]. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass bei Lehrpersonen davon ausgegangen werde, dass sie nicht in den Schulräumlichkeiten arbeiteten. Da sich das Arbeitspensum einer Lehrperson an der durchschnittlichen Jahresarbeitszeit orientiere, sei Arbeiten während den Schulferien unabdingbar. Die Steuerverwaltung impliziere, dass 40 Tage zu Hause gearbeitet werde (220 Tage - 180 Tage). Wenn kein Verpflegungsabzug möglich sei, müsse ein Homeofficeabzug möglich sein, welcher jedoch voraussetze, dass ein wesentlicher Teil der Arbeitszeit (40 %) ausserhalb des Arbeitsorts erbracht werde. Die grundsätzliche Abzugsfähigkeit von Berufsauslagen werde durch widersprüchliche Regelungen zu Lasten der Pflichtigen missachtet. [...]

Die Steuerverwaltung wies die Pflichtigen mit E-Mail vom 28. Oktober 2024 insbesondere darauf hin, dass [...] bezüglich der Verpflegungskosten im Einspracheentscheid betreffend die Steuerperiode 2020 festgehalten worden sei, dass inskünftig ein Stundenplan der Pflichtigen einzureichen sei. Ein solcher liege nach wie vor nicht vor. Hinsichtlich des Eventualantrags zum Arbeitszimmer sei zudem die berufliche Notwendigkeit nachzuweisen, sowie zu belegen, dass zu Hause ein besonderer Arbeitsplatz ausgeschieden sei, der vorwiegend den Charakter eines Arbeitszimmers habe. Die Pflichtigen wurden gebeten, bis 6. November 2024 Stellung zu nehmen.

Mit Schreiben vom 18. November 2024 bestätigte die Steuerverwaltung im Wesentlichen ihren mit E-Mail vom 28. Oktober 2024 vertretenen Standpunkt. Den Pflichtigen wurde Gelegenheit gegeben, bis zum 18. Dezember 2024 Stellung zu nehmen und entsprechende Unterlagen einzureichen.

Die Pflichtigen legten in ihrer E-Mail vom 6. April 2025 dar, dass sie Anfang Dezember 2024 eine Stellungnahme eingereicht hätten; leider nicht eingeschrieben, weshalb sie ihre Anmerkungen nochmals wiederholten. [...] Beim Verpflegungsaufwand beanstandeten die Pflichtigen im Wesentlichen die Kürzung der auswärtigen Verpflegung auf 180 Tage, da dies ein Arbeitspensum für Lehrpersonen von lediglich 36 Wochen impliziere. Zudem bilde der Stundenplan nur einen Teil der Arbeiten ab und sei für die Semester eines Schuljahres im Wesentlichen gleich. Eine monatliche Aufstellung sei weder zielführend noch verhältnismässig.

Mit Entscheid vom 11. April 2025 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab [...]. Hinsichtlich der Mehrkosten für auswärtige Verpflegung legte die Steuerverwaltung insbesondere dar, dass gemäss konstanter Praxis bei Lehrpersonen bei einem 100 % Arbeitspensum 180 Tage

zugestanden würden. Die unterrichtsfreie Zeit und Schulferien seien demnach zu berücksichtigen. Vorliegend seien die Pflichtigen mit Einspracheentscheid vom 15. September 2022 aufgefordert worden, die Notwendigkeit der auswärtigen Verpflegung der Ehefrau inskünftig mittels Stundenplan nachzuweisen. Obschon keinerlei Beleg der Notwendigkeit der auswärtigen Verpflegung erbracht worden sei, habe die veranlagende Stelle einen Abzug für auswärtige Verpflegung von CHF 1'245.– zugestanden. Auf Nachfrage der Steuerverwaltung im Einspracheverfahren hätten die Pflichtigen weder einen rechtsgenügenden Nachweis der Notwendigkeit der auswärtigen Verpflegung erbracht, noch sei nachgewiesen worden, dass ein höherer gerechtfertigt wäre. Ausnahmsweise und unpräjudiziell werde jedoch auf eine Korrektur zu Ungunsten der Pflichtigen verzichtet.

Für die Abzugsfähigkeit eines Arbeitszimmers fehle ebenso nach wie vor ein rechtsgenügender Nachweis der berufsbedingten Notwendigkeit.

Schliesslich legte die Steuerverwaltung gewisse Auflagen fest: [...] Für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung der Ehefrau, hätten die Pflichtigen der Steuererklärung inskünftig Kopien der Stundenpläne der Pflichtigen beizulegen. Sofern ein Abzug für ein privates Arbeitszimmer deklariert werde, sei mittels Arbeitgeberbestätigung nachzuweisen, dass am Arbeitsort kein entsprechender Raum zu Verfügung stehe, und mittels Fotos zu dokumentieren, dass in der Privatwohnung ein besonderer Arbeitsplatz, der vorwiegend den Charakter eines Arbeitszimmers haben müsse, auch tatsächlich ausgeschieden sei.

C.

Mit Eingabe vom 14. Mai 2025 erheben die Pflichtigen gegen diesen Entscheid Rekurs beim Steuergericht und beantragen sinngemäss, [...]; (2) die geltend gemachten Mehrkosten für auswärtige Verpflegung der Ehegattin in Höhe von CHF 1'530.– seien zum Abzug zuzulassen; (3) die im Einspracheentscheid verfügte Auflage betreffend die Berufskosten der Ehegattin sei zu annullieren. [...]

Bei den Mehrkosten für auswärtige Verpflegung der Ehegattin hätten die Rekurrenten weder die Berechnung des Anteils der Teilzeitarbeit beanstandet noch einen Abzug für ein Arbeitszimmer geltend gemacht. Sie hätten lediglich auf die Diskrepanz hingewiesen, dass für ein Arbeitszimmer mindestens 40 % der Arbeitszeit zu Hause geleistet werden müsse, damit die Wesentlichkeit gegeben sei. Auf der anderen Seite werde ein Abzug der berufsnotwendigen Kosten für auswärtige Verpflegung bei Lehrpersonen nur für 180 Tage gewährt, was gegenüber den üblichen 220 Tagen einer Differenz von 40 Tagen entspreche. Diese Unterscheidung sei nicht gerechtfertigt. Das Einreichen des Stundenplans sei zudem nicht zielführend, da darin die Arbeiten neben dem Unterricht nicht ersichtlich seien. Aus dem Handbuch für Schulleitungen und Schulräte gehe hervor, dass bei einer Primarlehrperson für eine Lektion von 50 Minuten ganze 43 Minuten für die Vor- und Nachbearbeitung zur Verfügung stünden. Die im Einspracheentscheid verfügte Auflage, der Steuererklärung inskünftig die Stundenpläne der Ehegattin beizulegen, erweise sich als willkürlich und nicht zielführend.

Die Steuerverwaltung beantragt mit Vernehmlassung vom 21. Juli 2025 die teilweise Gutheissung des Rekurses. [...] Zu den Mehrkosten für auswärtige Verpflegung legt die Steuerverwaltung dar, dass in einem Teilzeitpensum tätige Steuerpflichtige generell die Notwendigkeit der auswärtigen Verpflegung zu belegen hätten. Bei Lehrpersonen umfasse der grösste Teil der Arbeitszeit (85 %)

das Kerngeschäft «Unterrichten» sowie dessen «Vor- und Nachbereitung». Werde die Vor- und Nachbereitung bei einem Teilzeitpensum in die unterrichtsfreie Zeit gelegt, stelle sich die Frage, ob die Dauer der jeweiligen Arbeitseinsätze derart sei, dass eine Einnahme der Mahlzeit nicht vor- oder nachher möglich sei und tatsächlich berufsbedingte Mehrkosten entstünden. Die von der Vorinstanz gemachte Auflage sei auch in diesem Gesamtkontext zu sehen. Sobald ergänzende Angaben zur Arbeitszeitgestaltung bzw. über die «180-Tage-Praxis» hinausgehende Arbeitstage gemacht würden, wäre eine individuelle bzw. fallbezogene Beurteilung möglich. Gestützt auf die gegenwärtige Aktenlage und die Beweislastverteilung sei die anteilige Kürzung nicht zu beanstanden.

An der heutigen Verhandlung halten die Parteien an ihren Anträgen und Vorbringen fest.

Erwägungen (Auszug):

3.

Strittig ist weiter, ob der geltend gemachte Abzug für den Verpflegungsmehraufwand der Rekurrentin in Höhe von CHF 1'530.– statt des bisher berücksichtigten Abzugs von CHF 1'245.– zu gewähren ist.

3.1. Bei unselbständig Erwerbstätigen können nach § 29 Abs. 1 lit. a StG von den steuerbaren Einkünften die Erwerbsunkosten, wie Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte, Mehrkosten der Verpflegung und für Schichtarbeit, die Kosten für Berufskleider, Schwerarbeit, besonderen Kleiderverschleiss, Berufswerkzeuge und Fachliteratur, die statutarischen Mitgliederbeiträge des Berufsverbandes sowie ein zusätzlicher Pauschalabzug von CHF 500.– für weitere Berufsauslagen vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden. Der Umfang dieser Erwerbsunkosten wird durch den Regierungsrat näher geregelt.

Gemäss § 3 Abs. 1 lit. b der Verordnung vom 13. Dezember 2005 zum Steuergesetz (Vo StG; SGS 331.11) können die unselbständig Erwerbenden die Mehrkosten für auswärtige Verpflegung als Erwerbsunkosten abziehen: CHF 15.– für jede auswärtige Hauptmahlzeit (in der Regel nur für das Mittagessen), bei ständiger auswärtiger Verpflegung CHF 3'200.– pro Jahr. Mehrkosten für die Verpflegung können pauschal abgezogen werden. Voraussetzung für den pauschalen Abzug ist, dass die Hauptmahlzeit nicht zu Hause eingenommen werden kann, sei es wegen der Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsplatz oder wegen einer kurzen Essenspause, die eine Rückkehr nach Hause zum Zwecke der Verpflegung nicht zulässt. Es wurde als zumutbar qualifiziert, sich zu Hause zu verpflegen, wenn für das Mittagessen zu Hause inkl. Hin- und Rückweg nicht

mehr als 90 Minuten benötigt werden und die Aufenthaltsdauer am Mittagstisch mindestens 30 Minuten beträgt.¹

Lehrpersonen können gemäss langjähriger Praxis den Abzug für auswärtige Verpflegung bei einem 100% Pensum für bloss 180 Tage geltend machen, während die restlichen unselbständig Erwerbstätigen 220 Tage ansetzen können. Damit wird berücksichtigt, dass Lehrer im Vergleich zu anderen unselbständig Erwerbstätigen überdurchschnittlich viele Ferien und sonstige unterrichtsfreie Zeit haben, in welcher sie sich nicht aus berufsmässigen Gründen auswärtig Verpflegen müssen.²

Bei einem Teilzeitpensum erfolgt grundsätzlich eine entsprechende Kürzung des jährlichen Maximalbetrags entsprechend der Pensenquote. Sofern die steuerpflichtige Person keiner ganztägigen Arbeit nachgeht, hängt ein berechtigter Verpflegungskostenaufwand von den Arbeitszeiten ab. Ist es zumutbar, die Mittagsmahlzeit vor Beginn oder nach Ende einer halbtägigen Berufstätigkeit einzunehmen, rechtfertigt sich für die entsprechenden Arbeitstage kein Abzug.³

3.2. Die Rekurrentin war im Jahr 2021 als Primarlehrerin in einem Pensum von 46.43 % tätig. Die Steuerverwaltung gewährte den Verpflegungskostenabzug lediglich im Umfang von CHF 1'245.– (83 Tage à CHF 15.–). Dabei ging sie von 180 Tagen aus und reduzierte die Anzahl Tage entsprechend dem Arbeitspensum. Die Rekurrenten beantragen demgegenüber, dass von 220 Tagen auszugehen und der Abzug entsprechend auf CHF 1'530.– (102 Tage à CHF 15.–) zu erhöhen sei.

3.3. Die Rekurrenten erachten es im Wesentlichen als ungerechtfertigt bei der Anzahl Tage zwischen Lehrpersonen (180 Tage) und den weiteren unselbständig Erwerbstätigen (220 Tage) zu differenzieren.

Die Reduktion bei Lehrpersonen auf 180 Tage im Vergleich zu anderen unselbständig Erwerbstätigen wird im Wesentlichen damit begründet, dass Lehrpersonen überdurchschnittlich viele Ferien sowie sonstige unterrichtsfreie Zeiten haben, in denen keine auswärtige Verpflegung aus beruflichen Gründen erforderlich ist. Die Ausgestaltung der Arbeitszeiten von Lehrpersonen unterscheidet sich wesentlich von jener anderer unselbständig Erwerbstätigen. Neben dem Unterrichten gehört das Vor- und Nachbereiten des Unterrichts zu den Hauptaufgaben der Lehrpersonen (vgl. § 2 Abs. 1 und 3 der Verordnung vom 15. März 2005 [Stand 1. August 2017] über den Berufsalltag und die Arbeitszeit von Lehrpersonen; SGS 646.40). Die Vor- und Nachbereitung des Unterrichts kann, abhängig vom Schulfach, auch von zu Hause aus erledigt werden. Während der unterrichtsfreien Zeit, wozu insbesondere auch die Schulferien zählen, besteht grundsätzlich keine Präsenzpflicht. Es wird davon ausgegangen, dass Lehrpersonen sich in dieser Zeit nicht durchgehend in der Schule aufhalten und daher nicht auf auswärtige Verpflegung angewiesen sind. Vor diesem Hintergrund ist es im Zusammenhang mit der auswärtigen Verpflegung

¹ Vgl. Der Steuerentscheid (StE) 2019, B 22.3 Nr. 76; Baselbieter Steuerbuch, Band 1 - Einkommen, 29 Nr. 2, Ziff. 1.2.

² StGE vom 18. März 2016, 510 15 77, E. 7b.

³ Baselbieter Steuerbuch, Band 1 - Einkommen, 29 Nr. 2 Ziff. 1.1.

sachgerecht, bei Lehrpersonen von einer geringeren Anzahl von Arbeitstagen auszugehen als bei anderen unselbständig Erwerbstätigen.

Die Schulferien betragen im Kanton Basel-Landschaft in der Regel vierzehn Wochen (inkl. Weihnachtsferien).⁴ Allen Arbeitnehmenden des Kanton Basel-Landschaft unter 50 Jahren stehen fünf Wochen Ferien zu (§ 6 Abs. 2 des Dekrets zum Personalgesetz vom 8. Juni 2000 [Personaldekret; SGS 150.1]). Mit der Reduktion von 220 Tage auf 180 Tage liegt eine Differenz von acht Wochen vor. Dies bedeutet, dass die Steuerverwaltung davon ausgeht, dass sich Lehrpersonen im Vergleich zu den weiteren Arbeitnehmenden acht Wochen weniger vor Ort aufhalten. Es ist davon auszugehen, dass Lehrpersonen die während der Schulferien anfallende Arbeit überwiegend nicht vor Ort in der Schule verrichten und daher nicht auf auswärtige Verpflegung angewiesen sind. Zudem können auch weitere unterrichtsfreie Zeiten (namentlich unterrichtsfreie Nachmittage) bestehen, aufgrund derer die Lehrpersonen nicht auf auswärtige Verpflegung angewiesen sind. Insgesamt ist die pauschale Annahme von 180 Tagen nicht zu beanstanden. Schliesslich steht es den Pflichtigen offen, nachzuweisen, dass sie effektiv mehr als die 180 Tage an der Schule verbringen mussten.⁵ Darauf weist auch die Steuerverwaltung in der Vernehmlassung zutreffend hin. Die vorliegenden Rekurrenten haben allerdings keinen entsprechenden Nachweis erbracht, weshalb es nicht gerechtfertigt ist, mehr als 180 Tage als Grundlage heranzuziehen.

3.4. Weiter ist festzuhalten, dass insbesondere bei Teilzeit-Erwerbstätigen die Kenntnis der tatsächlichen Arbeitszeiten der Rekurrentin von wesentlicher Bedeutung ist. Sofern die Rekurrentin keiner ganztägigen Arbeit nachgeht und es ihr zumutbar ist, die Mittagsmahlzeit vor Beginn oder nach Ende der Arbeitstätigkeit einzunehmen, rechtfertigt sich kein Abzug für die Verpflegungskosten. Vor diesem Hintergrund war die Forderung der Steuerverwaltung, die Stundenpläne einzureichen sowie ergänzende Angaben zur in der Schule verbrachten Zeit zu machen, durchaus berechtigt. In den Akten fehlen jedoch jegliche derartigen Nachweise. Es wäre allerdings an der Rekurrentin zu belegen, dass sie darauf angewiesen ist, ihre Mahlzeiten auswärts einzunehmen. Dennoch hat die Steuerverwaltung den anteilmässigen Verpflegungsabzug – entsprechend dem Arbeitspensum von 46.43 % auf Basis von 180 Tagen – gewährt, was bei dieser Sachlage als grosszügig erscheint. Obwohl das Steuergericht über volle Kognition verfügt, erscheint es auch im vorliegenden Verfahren sachgerecht, auf eine Korrektur zu Ungunsten der Rekurrenten zu verzichten.

4.

[...] Im Übrigen, d. h. bezüglich der Kosten für die auswärtige Verpflegung, ist der Rekurs abzuweisen.

[...]

⁴ <https://www.baselland.ch/politik-und-behorden/direktionen/bildungs-kultur-und-sportdirektion/schulferien> (besucht am 3. Oktober 2025).

⁵ Vgl. auch Baselbieter Steuerbuch, Band 1 - Einkommen, 29 Nr. 2 Ziff. 1.1.