



<b>Fall-Nr.:</b>	I/1-2020/169 und 170
<b>Stelle:</b>	Verwaltungsrekurskommission
<b>Rubrik:</b>	Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
<b>Publikationsdatum:</b>	08.11.2021
<b>Entscheiddatum:</b>	23.09.2021

## Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 23. September 2021

**Art. 39 Abs. 1 lit. b StG (sGS 811.1), Art. 26 Abs. 1 lit. b DBG (SR 642.11). Die Steuerpflichtige arbeitet von Montag bis Freitag täglich mit 60% eines vollen Pensums. Vor der Arbeit bringt sie ihre Tochter morgens in die Kita und holt sie dort nach der Arbeit wieder ab. Dass die Einnahme der Mahlzeit beim Arbeitgeber vor der Abholung des Kindes einfacher ist, vermag keinen steuerlichen Abzug für auswärtige Verpflegung zu begründen. Die Aufwendungen für die Verpflegung am Arbeitsort sind nicht wesentlich durch die Erzielung von Einkommen verursacht und deshalb den privaten Lebenskosten zuzuordnen (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 23. September 2021, I/1-2020/169, 170).**

Präsident Urs Gmünder, hauptamtlicher Richter Titus Gunzenreiner und Richter Markus Frei, Gerichtsschreiberin Franziska Geser

X und Y, Rekurrenten und Beschwerdeführer,

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen, Vorinstanz,

betreffend

Kantons- und Gemeindesteuer (Einkommen und Vermögen 2018), direkte Bundessteuer (Einkommen 2018)

**Sachverhalt:**



## St.Galler Gerichte

A.- X und Y sind verheiratet und leben mit ihrer Tochter in ihrem Einfamilienhaus in A. In der Steuererklärung 2018 deklarierten sie ein steuerbares Einkommen von Fr. 113'800.– und ein steuerbares Vermögen von Fr. 0.–. Am 11. März 2020 wurden sie für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 117'100.– und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.– sowie für die direkte Bundessteuer 2018 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 102'500.– veranlagt.

B.- Gegen diese Veranlagungsverfügungen vom 11. März 2020 erhoben die Steuerpflichtigen am 2. April 2020 jeweils Einsprache. Sie führten aus, dass die Ehefrau zwar nur in einem Teilzeitpensum von 60% arbeite, aber dennoch jeden Tag zur Arbeit fahre. Die Fahrkosten würden also jeden Tag anfallen. Der Arbeitsweg lasse sich mit den öffentlichen Verkehrsmitteln nicht bewältigen, da sie das Kind vor der Arbeit zur Kindertagesstätte (Kita) bringen und nach der Arbeit dort wieder abholen müsse. Die Fahrkosten seien deshalb wie deklariert zu veranlagen. Gleichermassen würden auch die Mehrkosten für die Verpflegung jeden Tag anfallen. Mit Einspracheentscheiden vom 25. Juli 2020 wurden die Fahrkosten sowohl für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 als auch für die direkte Bundessteuer 2018 gemäss Deklaration zum Abzug zugelassen. Hingegen wurden die Mehrkosten für die Verpflegung der Ehefrau gänzlich gestrichen. Begründet wurde dies damit, dass bei einer Arbeitszeit von täglich fünf Stunden kein Anspruch auf einen Abzug für auswärtige Verpflegung bestehe. Die Mahlzeiten könnten zu Hause eingenommen werden. Die Einsprachen wurden teilweise gutgeheissen und die Steuerpflichtigen für die Gemeinde- und Kantonssteuern 2018 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 117'800.– und einem Vermögen von Fr. 0.– und für die direkte Bundessteuer 2018 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 103'200.– veranlagt.

C.- Gegen die Einspracheentscheide vom 25. Juli 2020 (zugestellt am 4. August 2020) erhoben die Steuerpflichtigen am 30. August 2020 Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen (VRK). Sie stellten den Antrag, die Verpflegungskosten der Ehefrau seien in der Höhe von Fr. 3'200.– sowohl bei den Kantons- und Gemeindesteuern 2018 als auch bei der direkten Bundessteuer 2018 zum Abzug zuzulassen. Am 9. September 2020 zogen sie die Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 25. Juli 2020 über die direkte Bundessteuer 2018 zurück. Die Vorinstanz beantragte am 9. November 2020 die Abweisung des Rekurses. Sie verwies



auf die Ausführungen im Einspracheentscheid vom 25. Juli 2020 und verzichtete auf weitere Ausführungen.

Auf die Ausführungen der Verfahrensbeteiligten wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

### **I. Prozessuales**

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die VRK ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rechtsmittelerhebung ist gegeben. Der Rekurs vom 30. August 2020 gegen den Einspracheentscheid vom 25. Juli 2020 über die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 ist rechtzeitig eingereicht worden. Er erfüllt die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des St. Galler Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 41 lit. h Ziff. 1, Art. 45 Abs. 1 und Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs ist einzutreten.

2.- Die Beschwerde vom 30. August 2020 gegen den Einspracheentscheid vom 25. Juli 2020 über die direkte Bundessteuer 2018 wurde am 9. September 2020 zurückgezogen. Sie ist ohne Kostenfolgen als erledigt abzuschreiben (Art. 57 Abs. 1 VRP).

### **II. Kantons- und Gemeindesteuern**

3.- Im Rekurs ist umstritten, ob die geltend gemachten Mehrkosten für die auswärtige Verpflegung der Ehefrau zum Abzug zuzulassen sind.

a) Die Vorinstanz erwog im Einspracheentscheid vom 25. Juli 2020 zusammengefasst, dass ein direkter Zusammenhang zwischen der unselbständigen Erwerbstätigkeit und den Mehrkosten für die Verpflegung bestehen müsse. Notwendig seien die Mehrkosten nur, wenn deren Vermeidung dem Steuerpflichtigen nicht zuzumuten seien. Die Ehefrau arbeite in einem Beschäftigungsgrad von 60%. Sie sei täglich am Arbeitsort anwesend. Bei einer gewöhnlichen Arbeitswoche von 42 Stunden arbeite sie also fünf Stunden pro



Tag. In dieser Situation bestehe kein Anspruch auf einen Abzug für auswärtige Verpflegung. Die Mahlzeiten könnten zu Hause eingenommen werden.

Die Steuerpflichtigen führten in ihrer Eingabe vom 30. August 2020 im Wesentlichen aus, die Ehefrau bringe das Kind am Morgen zwischen 7 und 9 Uhr in die Kita. Danach gehe sie arbeiten. Nach dem Mittagessen hole sie das Kind von der Kita ab und bringe es nach Hause. Sie sei darauf angewiesen, sich selbst zwischen 11 und 12 Uhr bei der Arbeitsstätte zu verpflegen. Andernfalls käme sie erst gegen 14 bis 15 Uhr dazu, nachdem sie ihr Arbeitspensum erfüllt, das Kind von der Kita abgeholt und sich anschliessend ihr eigenes Essen zubereitet habe. Eine Kürzung der Verpflegungspauschale bei Teilzeitbeschäftigung könne legitim und angebracht sein. Dies mache aber nur Sinn, wenn nicht an jedem Tag gearbeitet werde. Das Einnehmen der Verpflegung zu Hause dürfe nicht auf einen beliebigen Zeitpunkt hinausgeschoben werden. Bei Schichtarbeitenden werde der Verpflegungsabzug ohne Weiteres gewährt. Der Grund dafür sei, dass eine Hauptmahlzeit zu Hause nicht zur üblichen Zeit eingenommen werden könne. Vorliegend müsse die Mittagsverpflegung aufgrund der Gesamtsituation vor 12 Uhr am Arbeitsplatz eingenommen werden. Analog zur Schichtarbeit sei auch hier der volle, pauschale Verpflegungsabzug zu gewähren. Die gesetzlichen Pauschalabzüge seien im Übrigen deshalb geschaffen worden, weil im realen Leben nicht alles mit verhältnismässigem Aufwand belegt werden könne.

b) Als Berufskosten bei unselbständiger Erwerbstätigkeit gelten unter anderem notwendige Mehrkosten für die Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit (Art. 39 Abs. 1 lit. b StG). Die Mehrkosten für die Verpflegung werden nach den für die direkte Bundessteuer massgebenden Pauschalansätzen abgezogen, wenn die steuerpflichtige Person wegen grosser Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsstätte oder wegen kurzer Essenspause eine Hauptmahlzeit nicht zu Hause einnehmen kann; bei durchgehender Schicht- oder Nachtarbeit (Art. 19 Abs. 1 der Steuerverordnung, sGS 811.11, abgekürzt: StV). Der volle Abzug für Mehrkosten für die auswärtige Verpflegung beträgt Fr. 3'200.– (Anhang 1 der Verordnung des EFD über den Abzug der Berufskosten unselbstständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer, SR 642.118.1, abgekürzt: Berufskostenverordnung). Als Schichtarbeit gilt eine mindestens achtstündige, durchgehende Arbeitszeit (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, II. Teil N 106). Der Wortlaut von Art. 39 Abs. 1 lit. b StG



stimmt mit dem Wortlaut des entsprechenden Abzugs bei der direkten Bundessteuer überein (vgl. Art. 26 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG). Dementsprechend können auch die Literatur und die Rechtsprechung zum DBG herangezogen werden.

In der Literatur werden der finale und der kausale Gewinnungskostenbegriff verwendet. Als finale Gewinnungskosten werden die "Aufwendungen zur Erzielung des Einkommens" verstanden. Dabei werden nur diejenigen Ausgaben als Gewinnungskosten anerkannt, die erforderlich waren und deren Vermeidung der steuerpflichtigen Person nicht zugemutet werden können. In der neueren Literatur hat sich das Verständnis mehr und mehr zu einem kausalen Gewinnungskostenbegriff gewandelt. Darunter werden Kosten verstanden, die durch die Einkommenserzielung veranlasst sind, analog zur entsprechenden Definition bei Selbständigerwerbenden. Gemäss Bundesgericht gelten diejenigen Auslagen als Gewinnungskosten, die wesentlich durch die Erzielung von Einkommen verursacht sind und deren Vermeidung der steuerpflichtigen Person nicht zumutbar ist. Im Rahmen einer Gesamtbetrachtung der konkreten Umstände ist zu prüfen, ob zwischen den geltend gemachten Aufwendungen und den Einkünften ein genügend enger Zusammenhang besteht (P. Locher, Kommentar DBG Teil I, 2. Aufl. 2019, Art. 25 N 11 ff.; Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C\_745/2017 vom 21. September 2017, E. 2.2.2; StB 39 Nr. 8).

c) Für einen Abzug für auswärtige Verpflegung ist demnach vorausgesetzt, dass eine Hauptmahlzeit wegen zu grosser Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsstätte oder wegen kurzer Essenspause nicht zu Hause eingenommen werden kann (vgl. E. 3b). Die Distanz zwischen A (Wohnort) und B (Arbeitsort) beträgt rund fünf Kilometer und ist klein. Aufgrund ihres reduzierten Pensums dauert die Arbeitszeit pro Arbeitstag der Rekurrentin rund fünf Stunden. Bei einer Arbeitszeit von fünf Stunden ist jedoch gesetzlich keine Pause vorgesehen (Art. 15 des Arbeitsgesetzes, SR 822.11, abgekürzt: ArG). Die Rekurrentin bringt denn auch nicht vor, dass ihre Mittagspause derart kurz sei, dass sie die Mahlzeit nicht zu Hause einnehmen könne. Vielmehr erklärt sie, deshalb ihre Mahlzeit bei der Arbeitsstätte einzunehmen, weil sie nachher ihr Kind von der Kita abholen und sich um dessen Betreuung kümmern müsse. Andernfalls könnte sie erst zu fortgeschrittener Zeit ihre Mahlzeit zu Hause einnehmen. Dass sie dies so macht, ist in praktischer Hinsicht durchaus nachvollziehbar. Die auswärtige



Verpflegung steht unter diesen Umständen jedoch nicht in ursächlichem Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit. Namentlich erfordert die Erwerbstätigkeit keine auswärtige Einnahme der Mahlzeit. Im Übrigen dauert der Heimweg der Rekurrentin von B nach A mit dem Motorfahrzeug – dessen Kosten für den täglichen Arbeitsweg von der Vorinstanz vollumfänglich zum Abzug zugelassen worden sind – rund 12 Minuten. Die Kita Z liegt wenige 100 Meter vom Wohnort der Rekurrentin und des Rekurrenten entfernt. Die Einnahme des Mittagessens zu Hause zu üblicher oder leicht verzögerter Tageszeit sollte dementsprechend problemlos möglich sein. Gelingt dies nicht, so liegt dies jedenfalls nicht in der Erwerbstätigkeit begründet. Ein genügender Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit entfällt damit. Dass die Einnahme der Mahlzeit auswärts vor Abholung des Kindes einfacher ist, vermag keinen steuerlichen Abzug zu begründen; vielmehr sind die entsprechenden Aufwendungen den privaten Lebenshaltungskosten zuzuordnen. Dem Gericht als rechtsanwendender Behörde kommt diesbezüglich kein Ermessensspielraum zu. Dementsprechend erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen.

Eine Vergleichbarkeit mit der Schichtarbeit ist aufgrund der kurzen Arbeitsdauer der Rekurrentin, für die gesetzlich keine Pause vorgesehen ist, nicht gegeben. Der Abzug für auswärtige Verpflegung bei Schichtarbeit ist durch die lange ununterbrochene Arbeitszeit bedingt, die keine Rückkehr an den Wohnort zur Verpflegung zulässt. Das Kriterium des üblichen Zeitpunkts der Mahlzeiten ist nur bei der gestaffelten oder unregelmässigen Arbeitszeit von Relevanz, wobei es in diesem Fall beide Hauptmahlzeiten betreffen muss (Art. 19 Abs. 3 StV). Auch dies trifft vorliegend nicht zu.

### III. Kosten

4.- Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens der Rekurrentin und dem Rekurrenten aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidegebühr von Fr. 600.– erscheint angemessen (Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss von Fr. 600.– ist damit zu verrechnen. Für das Beschwerdeverfahren sind demgegenüber zufolge Rückzugs des Rechtsmittels keine amtlichen Kosten zu erheben (Art. 144 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11).



### Entscheid:

1.

Die Beschwerde wird als erledigt abgeschlossen.

2.

Der Rekurs wird abgewiesen.

3.

Der Rekurrent und die Rekurrentin haben die Kosten des Rekursverfahrens von Fr. 600.- (Entscheidgebühr) zu bezahlen, unter Verrechnung des Kostenvorschusses in gleicher Höhe.

4.

Für das Beschwerdeverfahren werden keine amtlichen Kosten erhoben.