



Entscheid

23. August 2019

Mitwirkend:

Einzelrichterin Barbara Collet und Gerichtsschreiber Benjamin Briner

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch C AG,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**
2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Stadt Zürich,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2015 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2015

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige, zusammen mit seiner ausserkantonale erwerbstätigen Ehefrau B die Pflichtigen) ist in der Gemeinde D wohnhaft und arbeitet bei der E GmbH (nachfolgend E) in der Gemeinde F. Er deklarierte in der Steuererklärung 2015 (nachträgliche ordentliche Veranlagung) u.a. den vollen Verpflegungskostenabzug von Fr. 3'200.-.

Mit Veranlagungsverfügung und Einschätzungsentscheid für die Steuerperiode 2015 vom 10. August 2018 rechnete der Steuerkommissär den Verpflegungskostenabzug auf, da den Mitarbeitern der E eine Kantine zur Verfügung stehe, in der sie sich den ganzen Tag kostenlos verpflegen könnten. Aufgrund dieser Korrektur eröffnete er den Pflichtigen ein steuerbares Einkommen von Fr. 230'400.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 193'500.- (Staats- und Gemeindesteuern, satzbestimmendes Einkommen Fr. 238'800.-) sowie ein steuerbares Vermögen von Fr. 155'000.- (satzbestimmend Fr. 251'000.-) gemäss Deklaration.

B. Hiergegen liessen die Pflichtigen am 20. August 2018 Einsprache beim kantonalen Steueramt erheben. Zur Begründung machten sie im Wesentlichen geltend, es werde dem Pflichtigen für die Verpflegungsmöglichkeit bei E eine Gehaltsnebenleistung von Fr. 5'616.- im Lohnausweis aufgerechnet. Dafür könnten Mitarbeiter der E den Abzug für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung geltend machen.

Nach einem Telefonat mit dem Steuervertreter vom 24. August 2018 und E-Mailverkehr vom 3. September 2018 zu den Verpflegungsmöglichkeiten bei E wies der Steuerkommissär die Anträge der Pflichtigen mit Einspracheentscheiden vom 5. Oktober 2018 ab. Abzugsfähig seien nur Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung, d.h. nur zusätzliche Kosten im Vergleich zur Essenseinnahme zu Hause. Mitarbeiter der E könnten sich den ganzen Tag kostenlos in der Kantine verpflegen. Mit der Aufrechnung durch E von Fr. 23.40 pro Tag würden ausschliesslich Essenskosten, wie sie auch zu Hause anfallen würden, und keine Mehrkosten abgedeckt. Der Pflichtige müsse somit weder effektiv Mehrkosten für die auswärtige Verpflegung in der Kantine bezahlen, noch erfolge dafür eine Aufrechnung in seinem Lohnausweis.

C. Die Pflichtigen liessen in ihrer Beschwerde-/Rekurrenschrift vom 6. November 2018 den Verpflegungskostenabzug gemäss Deklaration in der Steuererklärung und die Aufhebung der Einspracheentscheide vom 5. Oktober 2018 beantragen, dies unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Rekursgegnerin.

Das kantonale Steueramt schloss mit Beschwerde- und Rekursantwort vom 19. Dezember 2018 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich nicht vernehmen.

Auf die weiteren Parteivorbringen wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Einzelrichterin zieht in Erwägung:

1. a) Nach Art. 26 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und § 26 Abs. 1 lit. b des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) werden als Berufskosten die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte abgezogen. Das Eidgenössische Finanzdepartement bzw. die kantonale Finanzdirektion legen Pauschalansätze fest (je Abs. 2). Gemäss Art. 6 Abs. 1 und 2 (in Verbindung mit dem Anhang) der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartementes über den Abzug von Berufskosten der unselbstständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 (Stand am 1. Januar 2009; Berufskostenverordnung, SR 642.118.1) bzw. Ziff. I.2 der Verfügung der Finanzdirektion über die Pauschalierung von Berufsauslagen Unselbstständigerwerbender bei der Steuereinschätzung vom 27. Oktober 2008 (mit Geltung ab der Steuerperiode 2009; ZStB Nr. 17/203; nachfolgend Verfügung Finanzdirektion) steht einem Steuerpflichtigen ein jährlicher Abzug von Fr. 3'200.- für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung dann zu, wenn die Verpflegung voll zu seinen Lasten geht. Wird die Verpflegung dagegen durch den Arbeitgeber verbilligt, z.B. durch Zurverfügungstellung einer Kantine, eines Personalrestaurants, durch Barbeiträge oder Es-

sensgutscheine usw., und entstehen dem Arbeitnehmer trotzdem Mehrkosten, so ist der jährliche Abzug auf Fr. 1'600.- beschränkt.

b) Es handelt sich bei der Berufskostenverordnung und der Verfügung Finanzdirektion um interne, an die Vollzugsbehörden gerichtete Verwaltungsanweisungen, welche nicht im ordentlichen Gesetzgebungsprozess zustande gekommen sind. Die darin enthaltenen Bestimmungen sind für das Steuerrekursgericht nur verbindlich, sofern sie den von den zuständigen Parlamenten gesetzlich vorgegebenen Rahmen (Art. 26 DBG bzw. § 26 StG) präzisieren und beschreiben. Dies ergibt sich ohne Weiteres aus dem in der Verfassung verankerten Legalitätsprinzip (vgl. Art. 5 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV]), welches besagt, dass alle Verwaltungstätigkeit an das Gesetz gebunden ist (Häfelein/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. A., 2016, Rz. 325).

c) Berufsauslagen sind steuermindernder Natur und daher vom Steuerpflichtigen darzutun und nachzuweisen (RB 1987 Nr. 35). Den Nachweis hat er spätestens in der Beschwerde-/Rekurschrift durch eine substantiierte Sachdarstellung anzutreten, aus welcher sämtliche für die rechtliche Würdigung massgeblichen Tatsachen im Einzelnen hervorzugehen haben. Eine fehlende Substanziierung kann nicht im Beweisverfahren nachgeholt werden (RB 1980 Nr. 69). Überdies hat der Steuerpflichtige die zum Beweis für seine Darstellung erforderlichen Beweismittel einzureichen oder unter genauer Bezeichnung zumindest anzubieten (RB 1975 Nr. 55, 1986 Nr. 49). Fehlt es an einer hinreichenden Sachdarstellung oder Beweismittellofferte, trifft das Steuerrekursgericht keine weitere Untersuchungspflicht (RB 1975 Nr. 64, 1981 Nr. 90) und hat eine Beweisabnahme zu unterbleiben mit der Wirkung, dass der Nachweis der fraglichen Aufwendungen zu Ungunsten des hierfür beweisbelasteten Steuerpflichtigen als gescheitert zu betrachten ist.

d) Bei der Verpflegung handelt es sich um ein Grundbedürfnis des Menschen. Verpflegungskosten gehören deshalb grundsätzlich zu den nicht abziehbaren Lebenshaltungskosten. Nur ausnahmsweise hängen Aufwendungen für Mahlzeiten bzw. Lebensmittel mit dem Beruf zusammen. Die gesetzliche Regelung sieht demnach richtigerweise einen entsprechenden Abzug nur vor, wenn dem Steuerpflichtigen bedingt durch seine Arbeitstätigkeit "Mehrkosten" entstehen, d.h. wenn er gezwungen ist, seine Hauptmahlzeit berufsbedingt ausser Haus einzunehmen, und die Aufwendungen für

die externe Verpflegung höher ausfallen, als die (hypothetischen) Kosten der Zubereitung einer Hauptmahlzeit zu Hause in der eigenen Küche (so etwa STRG, 4. Mai 2015, 1 DB.2015.18 / 1 ST.2015.22, E. 2a).

e) Betreffend Bewertung der Gratisverpflegung gilt das Merkblatt N2/2007 der ESTV (Merkblatt über die Bewertung von Verpflegung und Unterkunft von Unselbstständigerwerbenden). Das Mittagessen ist entsprechend mit Fr. 10.- pro Mittagessen (Stand 2015) einzusetzen, während eine volle Verpflegung mit Fr. 21.50 zu Buche schlägt.

2. a) Die Pflichtigen lassen ausführen, dass ein Spesenreglement von E am ... 2007 von den Zürcher Steuerbehörden genehmigt worden sei. Praxisgemäss sei den Mitarbeitern in den ersten Jahren nach der Ansiedlung von E in der Gemeinde F infolge der zu Verfügung gestellten kostenlosen Verpflegung kein Verpflegungsabzug gewährt, jedoch auch keine Aufrechnung vorgenommen worden (Anmerkung: Das erwähnte Spesenreglement führt in Ziff. 3.3 "Personalrestaurant" aus, dass die Mitarbeiter wegen der Zeitverschiebung zum Standort des Mutterhauses in Übersee oft sehr unregelmässig – vielfach spät abends – arbeiten müssten, weswegen E ihnen ein Personalrestaurant zur Verfügung stelle, wo sie sich gratis verpflegen könnten).

In späteren Jahren sei diese Praxis – vermutlich als Folge einer AHV-Arbeitgeberkontrolle – geändert worden, da E verpflichtet worden sei, die entsprechenden geldwerten Leistungen den Arbeitnehmern aufzurechnen. Die Pflichtigen liessen in der Einsprache sodann ohne Begründung vorbringen, dass das System bei E nicht vergleichbar sei mit dem Fall von Mitarbeitern von Gastronomie-Unternehmen gemäss dem erwähnten ESTV-Merkblatt N2/2007.

b) Das Merkblatt N2/2007 der ESTV richtet sich grundsätzlich an alle Unselbstständigerwerbenden, ausser – gemäss Fussnote 1 – an die Direktoren, Geranten und Angehörige von Betrieben des Gastgewerbes, für welche die Ansätze für Restaurants und Hotels gemäss Merkblatt N1/2007 (Naturalbezüge von Selbstständigerwerbenden) gelten. Mit anderen Worten hat das Merkblatt N2/2007 und die Weisung ZStB Nr. 16.1 grundsätzlich Geltung auch für die bei E angestellten Arbeitnehmer.

c) Unter diesen Prämissen lässt sich die vom Pflichtigen verfochtene Auffassung, ein unmarkiertes "G"-Feld berechtige ihn ohne weiteres den Verpflegungskostenabzug geltend zu machen, nicht halten. Das Nichtankreuzen von Feld "G" bedeutet im konkreten Fall nämlich im Gegenteil, dass gar keine "Mehrkosten" anfallen, weshalb auch keine geltend gemacht werden können. Die vom Pflichtigen eingereichte S. 44 des VGS-Info 2018 der kantonalen Finanzdirektion bezieht sich sodann zum einen mit "Feld F" auf eine andere Thematik (unentgeltliche Beförderung zwischen Wohn- und Arbeitsort) und zum anderen wird darauf hingewiesen, dass bei Bedarf trotzdem Akteneinforderungen beim Pflichtigen oder in Einzelfällen telefonische Klärungen beim Arbeitgeber vorgenommen werden können.

3. a) Gestützt auf seine Untersuchungsbefugnis führte der Steuerkommissär im Rahmen des Einspracheverfahrens am 24. August 2018 ein Telefonat mit dem Steuervertreter des Pflichtigen, in welchem es um die Grundsätze der Verpflegungsmöglichkeiten bei E ging. Anschliessend wurde bei der Personalabteilung von E in Erfahrung gebracht, dass dem Pflichtigen nebst Aufrechnung der Verpflegungskosten von Fr. 5'616.- gemäss Ziff. 2.1 des Lohnausweises zur Kompensation der auf dieser Aufrechnung anfallenden Steuern auch noch eine "meal allowance gross up" von Fr. 3'811.05 gewährt wurde.

Der Steuerkommissär hielt hierzu in seinem E-Mail vom 3. September 2018 zutreffend fest, dass ungewiss bleibt, was im den E-Mitarbeitern aufgerechneten Betrag alles enthalten ist.

b) Zwar liessen die Pflichtigen darlegen, dass weil die Verpflegung durch E kostenlos an ihre Mitarbeiter abgegeben werde, bei der Berechnung der geldwerten Leistung folglich die Einkaufs- statt die Verkaufspreise zur Anwendung kämen. Die Aufrechnung pro Arbeitstag (240 Tage pro Jahr) betrage somit Fr. 39.28 zu Einkaufspreisen, die entsprechenden Verkaufspreise (z.B. in einer Kantine der Arbeitgeberin) wären deutlich höher.

Allerdings ist unklar, was die Pflichtigen daraus ableiten wollen. Dies umso weniger, als E mittels der (grosszügig ausfallenden) "meal Allowance Gross-up"-Zahlung von Fr. 3'811.05 an den Pflichtigen gar noch dessen Steuern auf der Gehalts-

nebenleistung der ganztägigen kostenlosen Verpflegung von Fr. 5'616.- trägt. Potentielle Verpflegungsmehrkosten für auswärtige Mittagessen, die zum vollen Abzug von Fr. 3'200.- berechtigen würden, sind bei dieser konsequenten "Schadloshaltung" durch E – vorliegend hinsichtlich Verpflegungskosten – gegenüber ihren Mitarbeitern deshalb kaum denkbar, ausser es würden ihnen unverhältnismässig hohe Beträge aufgerechnet.

c) Dies ist vorliegend aber nicht der Fall, sondern es ist – mangels anderer Anhaltspunkte (vgl. E. 3a) – den Ausführungen des Steuerkommissärs gemäss Ziff. 2 und 3 der Beschwerde- und Rekursantwort grundsätzlich zu folgen, wonach einem Arbeitnehmer gemäss Merkblatt N2/2007 und Weisung ZStB Nr. 16.1 für die Vollverpflegung im Betrieb Fr. 21.50 (Frühstück Fr. 3.50, Mittagessen Fr. 10.- und Abendessen Fr. 8.-) aufzurechnen sind. Demzufolge ergibt sich eine tägliche Aufrechnung von rund Fr. 23.40 (Fr. 5'616.- / 240), wodurch der Differenzbetrag pro Tag Fr. 1.90 (= Fr. 23.40 - Fr. 21.50) beträgt. Diese Differenz rechtfertigt indes noch keinen (auch nicht hälftigen) Verpflegungskostenabzug, zumal sie mit der Möglichkeit der unentgeltlichen Verpflegung auch zwischen den drei (Haupt-)Mahlzeiten (Frühstück, Mittag- und Abendessen) zu erklären ist, wofür auch Ziff. 3.4 "Pausenverpflegung" des Spesenreglements spricht: "Den Mitarbeitenden kann von E gratis Snacks, Mineralwasser, Kaffee und Softgetränke zur Verfügung gestellt werden."

d) Ferner nicht substantiiert werden die angeblichen mündlichen Bestätigungen der beiden Steuerkommissäre H und I betreffend Verpflegungskostenabzug bei Aufrechnung der Gratisverpflegung als Lohn. So weiss man u.a. nicht, wann diese Gespräche stattgefunden haben sollen und ob es dabei genau um den Sachverhalt des Pflichtigen oder nur um einen allgemein gehaltenen Sachverhalt (z.B. "E-Lohnausweise") ging. Auch kann selbstredend mit solchen mündlichen Auskünften eine gegenteilige Beurteilung durch andere Steuerkommissäre in konkreten Anwendungsfällen nicht ausgeschlossen werden. Zudem ist – im Falle einer sinngemässen Berufung der Pflichtigen auf Vertrauensschutz – nicht ersichtlich, welche für ihn nachteiligen Dispositionen der Pflichtige gestützt auf eine allfällige Verbindlichkeit dieser Aussagen überhaupt hätte getätigt haben sollen.

4. Gestützt auf diese Erwägungen sind die Rechtsmittel abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Beschwerde- und Rekurskosten den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG) und steht ihnen keine Parteientschädigung zu (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968; § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 VRG).

Demgemäss erkennt die Einzelrichterin:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]