

# **BL\_GERICHTE 064/2008 vom 29. Juli 2009**

BL Gerichte, 2009-07-29, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl\\_gerichte\\_064\\_2008](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl_gerichte_064_2008)

FR: BL\_GERICHTE 064/2008 du 29 juillet 2009

IT: BL\_GERICHTE 064/2008 del 29 luglio 2009

## **Regeste**

Mehrkosten für auswärtige Verpflegung bilden nach den Steuergesetzen von Bund und Kantonen aufgrund ausdrücklicher Regelungen abziehbare Berufsauslagen. Der Umfang dieser Erwerbsunkosten wird gemäss dem kantonalen Steuergesetz in § 29 StG durch den Regierungsrat näher geregelt. In § 3 Abs. 1 lit. b VO zum StG wird eine Differenzierung in Form eines neuen Kriteriums vorgenommen, welche im Steuergesetz in § 29 Abs. 1 lit. a StG und somit auf Gesetzesebene nicht vorgesehen ist.

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Die Pflichtige wohnt seit dem 1. Juni 2006 mit ihrem Lebenspartner in einem gemeinsamen Haushalt in A.. Mit definitiver Veranlagungsverfügung Staatssteuer 2006 vom 24. Januar 2008 wurde der Pflichtigen u.a. der geltend gemachte Abzug für Mehrkosten der Verpflegung in Höhe von Fr. 3'000.-- mit der Bemerkung "Abzug nur für Steuerpflichtige, die mit Angehörigen, für die sie sorgen, in gemeinsamem Haushalt leben" gestrichen.

### **E. 2**

Dagegen erhob die Vertreterin der Pflichtigen mit Schreiben vom 21. Februar 2008 Einsprache mit dem Begehren, die Veranlagungsverfügung vom 24. Januar 2008 sei aufzuheben und das steuerbare Einkommen sei gemäss Selbstdeklaration festzulegen. Bezüglich des Abzuges für Mehrkosten der Verpflegung führte sie als Begründung im Wesentlichen an, dass die Praxis der Steuerverwaltung, wonach für Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung weitere Familienmitglieder vorausgesetzt würden, harmonisierungswidrig sei und der vertikalen Steuerharmonisierung widerspreche. Da dem Kanton nur noch in den Bereichen der Tarife und Sozialabzüge Autonomie zukomme, sei offenkundig, dass die Ungleichbehandlung auf Stufe Kanton im Vergleich zum Bund nicht haltbar sein könne.

### **E. 3**

Die Steuerverwaltung hiess den Einsprache-Entscheid vom 19. März 2008 teilweise gut, indem sie den Eigenmietwert reduzierte und den Unterstützungsabzug gewährte. Den von der Vertreterin der Pflichtigen monierte Verpflegungsmehraufwand wies die Steuerverwaltung mit der Begründung ab, den Abzug für den Verpflegungsmehraufwand könnten bei der Staatssteuer nur diejenigen Steuerpflichtigen vornehmen, die mit Angehörigen, für die sie sorgen müssten, in einem gemeinsamen Haushalt lebten. Diese Voraussetzung erfülle die Pflichtige nicht, da sie alleinstehend sei, weshalb ihr ein diesbezüglicher Abzug nicht zustehe. Ausserdem handle es sich bei dieser Bestimmung nicht um eine Praxislösung, sondern sei in der Verordnung zum Steuergesetz geregelt.

#### **E. 4**

Mit Schreiben vom 17. April 2008 erhob die Vertreterin der Pflichtigen gegen den Einsprache-Entscheid der Steuerverwaltung Rekurs mit den Begehren, 1. Der Entscheid der Vorinstanz sei aufzuheben und das steuerbare Einkommen sei abweichend auf Fr. 67'546.-- festzusetzen und 2. Unter o/e-Kostenfolge. Zur Begründung führte sie aus, dass seit Inkrafttreten des StHG die Kantone nur noch in den Bereichen der Tarife und der Sozialabzüge frei seien. Das StHG und der Grundsatz der vertikalen Steuerharmonisierung liessen ansonsten keine von der Bundesregelung abweichende Legiferierungen mehr zu. Die Berufskosten fielen in den Anwendungsbereich von Art. 9 StHG und damit mittelbar unter Art. 26 Abs. 1 lit. b DBG sowie Art. 6 der Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993. Die Rekurrentin erfülle die Voraussetzungen für den Steuerabzug. Weiter sei der von der Steuerverwaltung angewandte § 3 Abs. 1 lit. b der Verordnung zum Steuergesetz harmonisierungswidrig, weshalb gemäss Art. 72 Abs. 2 StHG die bundesrechtlichen Bestimmungen direkt Anwendung zu finden hätten. Die Tatsache, dass der Abzug abweichend von der direkten Bundessteuer systematisch versagt werde, zeige offenkundig und klar die Harmonisierungswidrigkeit der Bestimmung bzw. der Anwendung derselben. Anders sei die Differenz nicht zu erklären, da Rechtsbegriffe harmonisierungskonform zu definieren und unbestimmte Rechtsbegriffe entsprechend auszulegen seien. Aufgrund der bundesrechtlichen Bestimmungen bestehe kein Raum für eine generelle einschränkende Anwendung.

#### **E. 5**

Massgebend für die Beurteilung, ob eine genügende Rechtsgrundlage bezüglich der Kompetenz der verordnenden Behörde vorliegt, ist die Unterscheidung zwischen Vollziehungsverordnungen und gesetzesvertretende Verordnungen (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Auflage, Zürich 2005, S. 27 f. N 143). a) Vollziehungsverordnungen führen die Regelungen des Gesetzes durch Detailvorschriften näher aus, um damit die Vollziehung des Gesetzes zu ermöglichen. Sie beruhen auf der allgemeinen von der Verfassung eingeräumten Vollzugskompetenz (vgl. Häfelin/Haller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 6. Auflage, Zürich 2005, S. 548 N 1857). Sie dürfen nur dem durch das Gesetz geschaffenen Rahmen entsprechend die im Gesetz gegebenen Richtlinien ausfüllen, nicht ergänzen, insbesondere die Rechte der Betroffenen nicht einschränken oder ihnen neue Pflichten auferlegen (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., S. 27 N 138). Vollziehungsverordnungen haben sich auf sekundäres Recht zu beschränken, namentlich dürfen sie Ansprüche, die das Gesetz schafft, nicht wieder beseitigen (Tschannen/Zimmerli, Allgemeines Verwaltungsrecht, 2. Auflage, Bern 2005, § 14 N 22). b) Gesetzesvertretende Verordnungen enthalten Regelungen, die ebenso gut im Gesetz selbst enthalten sein könnten und nicht erst zum Zweck des Gesetzesvollzugs aufgestellt werden müssen. Sie beruhen auf einer Ermächtigung durch das Gesetz, das in bestimmten Belangen von einer vollständigen materiellen Regelung absieht (vgl. Häfelin/Haller, a.a.O., S. 548 N 1857). Derartige Verordnungen fügen der weitmaschigen, sich auf das Grundsätzliche beschränkenden Regelung im Gesetz neue Normen hinzu. Voraussetzung für den Erlass solcher Verordnungen ist demnach eine Rechtssetzungsdelegation durch ein formelles Gesetz. Die Voraussetzungen und die Grenzen der Gesetzesdelegation sind dabei zu beachten (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., S. 27 N 136 f). Gemäss Rechtsprechung ist die Delegation der

Rechtssetzungsbefugnis an die Exekutive erlaubt, sofern kumulativ vier Bedingungen erfüllt sind. Demnach darf die Gesetzesdelegation nicht durch das kantonale Recht ausgeschlossen sein. Die Delegationsnorm muss in einem Gesetz im formellen Sinn enthalten sein. Sie muss sich auf eine bestimmte, genau umschriebene Materie beschränken und die Grundzüge der delegierten Materie, d.h. die wichtigen Regelungen, müssen in einem Gesetz im formellen Sinne umschrieben sein (vgl. BGE 118 Ia 305 E. 2b; Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O. S. 85 N 404 ff.; Tschannen/Zimmerli, a.a.O., § 19 N 35; Urteil des Kantonsgerichts, a.a.O., E. 4.2.2).

## **E. 6**

Es bedarf der Auslegung der höherrangigen Norm (§ 29 Abs. 1 lit. a StG) als auch der untergeordneten Norm (§ 3 Abs. 1 lit. b VO zum StG), um zu ermitteln, ob es sich bei letzterer um eine gesetzesvertretende oder eine gesetzesvollziehende Bestimmung handelt.

a) Die Auslegung von Normen des Verwaltungsrechts erfolgt gemäss den üblichen Methoden der Gesetzesauslegung (Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O., S. 42 N 216). Es wird in erster Linie am Wortlaut der Norm angeknüpft. Die sog. grammatikalische Auslegung ist Ausgangspunkt jeder Auslegung, d.h. das Gesetz ist in erster Linie nach seinem Wortlaut auszulegen (BGE 123 V 317 E. 4; BGE 116 II 415 E. 5b; BGE 114 Ia 196; BGE 113 V 109 mit weiteren Hinweisen). Ergeht der Rechtssinn einer Norm nicht aus dem gewöhnlichen Sprachsinne des Normwortlauts, muss der Rechtssinn der Norm ermittelt werden. Es ist jedoch zu beachten, dass selbst das Vorliegen eines "klaren" Wortlauts mit Argumenten bestätigt werden muss, was Auslegung voraussetzt. Dies geschieht mittels der klassischen Auslegungselemente, welche alle in gleicher Weise zu berücksichtigen sind (sog. "Methodenpluralismus") (vgl. Tschannen/Zimmerli, a.a.O., § 25 N 3; BGE 114 Ia 196; BGE 113 V 109). Es muss im Einzelfall bedacht werden, welche Methode oder welche Methodenkombination geeignet ist, den wahren Sinn der auszulegenden Norm wiederzugeben (vgl. Häfelin/Haller, a.a.O., S. 31 N 90). Zur Anwendung gelangen die grammatikalische, systematische, historische, geltungszeitliche und teleologische Auslegungsmethode (vgl. Häfelin/Haller, a.a.O. S. 31 N 90; Tschannen/Zimmerli, a.a.O., § 25 N 3). Gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist das Gesetz in erster Linie aus sich selbst heraus, das heisst nach Wortlaut, Sinn und Zweck und den ihm zugrunde liegenden Wertungen auf der Basis einer teleologischen Verständnismethode auszulegen. Auszurichten ist die Auslegung auf die *ratio legis*, die zu ermitteln dem Gericht bzw. dem zur Entscheidung berufenen Organ allerdings nicht nach ihren eigenen, subjektiven Wertvorstellungen, sondern nach den Vorgaben des Gesetzgebers aufgegeben ist (vgl. BGE 128 I 40 f. E. 3b). b) Entsprechend der oben dargestellten Auslegungsmethodik ist deshalb zu prüfen, ob der Wortlaut der Bestimmungen im StG und in der Verordnung zum StG "klar" ist. Der entscheidende Passus in § 29 Abs. 1 lit. a StG lautet: " Von den steuerbaren Einkünften werden bei unselbständig Erwerbstätigen die Erwerbsunkosten, wie Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte, Mehrkosten der Verpflegung und für Schichtarbeit, [...] abgezogen. Der Umfang dieser Erwerbsunkosten wird durch den Regierungsrat näher geregelt." Das Gesetz lässt für unselbständig Erwerbstätige den Abzug der Erwerbsunkosten zu und fügt in einer beispielhaften Aufzählung an, welche Kosten abziehbar sind, wobei unter anderem die Mehrkosten der Verpflegung erwähnt werden. Die Regelung bezüglich des Umfangs der Erwerbsunkosten wird dem Regierungsrat delegiert. In der Verordnung zum StG werden in § 3 Abs. 1 lit. b die Abzüge der Mehrkosten für auswärtige Verpflegung folgendermassen geregelt: " Steuerpflichtige, die mit Angehörigen, für die sie sorgen, in gemeinsamem Haushalt leben, 14 Fr. für jede auswärtige

Hauptmahlzeit (in der Regel nur für das Mittagessen), bei ständiger auswärtiger Verpflegung 3'000 Fr. pro Jahr. [...] " Der Regierungsrat nimmt einerseits seinen Auftrag wahr und regelt den Umfang der Mehrkosten für auswärtige Verpflegung, indem er Abzugspauschalen betragsmässig festlegt. Andererseits, und das ist das Entscheidende, wird ein neues, zusätzliches Kriterium eingefügt: Der Abzug darf nur von unselbständig Erwerbstätigen geltend gemacht werden, die mit Angehörigen, für die sie sorgen, in gemeinsamen Haushalt leben. Damit wird eine neue Hürde eingeführt, die über die Zulassung einer grundsätzlich im StG gewährte Abzugsmöglichkeit entscheidet. Entsprechend den Ausführungen in Ziffer 5a und b handelt es sich damit nicht um eine Vollziehungsverordnung, da Ansprüche die das höherrangige Gesetz schafft, für einen bestimmten Adressatenkreis wieder beseitigt werden.

## E. 7

Der Erlass einer gesetzesvertretende Verordnung bedarf einer Rechtsetzungsdelegation, wobei die oben aufgeführten Voraussetzungen und insbesondere die Grenzen der Gesetzesdelegation zu beachten sind (vgl. Ziffer 5b). Es stellt sich mit anderen Worten die Frage, ob die Exekutive (Regierungsrat) befugt war, eine gesetzesvertretende Norm zu erlassen. a) Die Gesetzesdelegation darf durch das kantonale Recht, respektive die Kantonsverfassung nicht ausgeschlossen sein. Gemäss § 74 Abs. 2 KV kommt dem Regierungsrat die Kompetenz zu, Verordnungen auf der Grundlage und im Rahmen der Gesetze und Staatsverträge zu erlassen, soweit nicht durch Gesetz ausnahmsweise der Landrat zum Erlass ausführender Bestimmungen ermächtigt ist. Die Rechtssetzungsdelegation in § 29 Abs. 1 lit. a StG ist somit rechtsgültig. b) Die Delegationsnorm muss in einem Gesetz im formellen Sinn enthalten sein. Die Delegation ist in § 29 Abs. 1 lit. a, letzter Satz StG enthalten. Das StG ist ein Gesetz im formellen Sinn, somit ist diese Voraussetzung erfüllt. c) Die Delegation muss sich auf eine bestimmte, genau umschriebene Materie beschränken. Somit wird vermieden, dass der Exekutive ganze Rechtsgebiete im Sinne einer Blankodelegation weitergereicht werden (Tschannen/Zimmerli, a.a.O., § 19 N 35). § 29 Abs. 1 lit. a StG regelt die Abzüge der unselbständig Erwerbstätigen bei Erwerbsunkosten. Damit ist die Materie genügend bestimmt. d) Die Grundzüge der delegierten Materie, d.h. die wichtigen Regelungen, müssen in einem Gesetz im formellen Sinne umschrieben sein. Gemäss Art. 127 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) muss im Abgaberecht bezüglich dieser letzten Voraussetzung das Gesetz selbst in den Grundzügen den Kreis der Steuerpflichtigen, den Gegenstand der Abgabe und die Bemessungsgrundlage festlegen (BGE 120 Ia 1, S. 3 ff.; Häfelin/Haller, a.a.O., S. 554 N 1873). Was für die Auferlegung von Abgabepflichten gilt, muss analog auch für deren Relativierung, also insbesondere für die Bestimmungen über die Abzüge, gelten. § 29 Abs. 1 lit. a StG hält fest, dass unselbständig Erwerbstätige die Erwerbsunkosten, wie unter anderem die Mehrkosten der Verpflegung, von den steuerbaren Einkünften abziehen können. Gestützt auf den Wortlaut dieser Bestimmung geht es klar um die Abzugsfähigkeit von Erwerbsunkosten bei unselbständiger Erwerbstätigkeit eines Pflichtigen. Die Bestimmung "der Umfang dieser Erwerbsunkosten wird durch den Regierungsrat näher geregelt" kann denn auch nur bedeuten, dass der Regierungsrat diese "Begriffe" konkretisieren darf. In § 3 Abs. 1 lit. b VO zum StG statuiert er jedoch ein neues Kriterium. Dadurch, dass der Pflichtige mit Angehörigen, für die er sorgt, in einem Haushalt leben muss, wurde ein zusätzliches Kriterium verlangt, welches dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung von § 29 Abs. 1 lit. a StG nicht entnommen werden kann. Es wurde

eine Voraussetzung geschaffen, deren Fehlen das im StG statuierte Recht von unselbständig Erwerbstätigen auf Abzug der Mehrkosten bei auswärtiger Verpflegung untergehen lässt. Damit wurde eine neue Hürde eingeführt, die über die Zulassung einer grundsätzlich im Steuergesetz gewährten Abzugsmöglichkeit entscheidet und die im Steuergesetz als solche nicht vorgesehen ist. Auf Verordnungsebene wurde damit ein neues materielles Kriterium eingeführt, was auf dieser Stufe jedoch nicht zulässig ist, da es nicht bereits in einem Gesetz im formellen Sinne umschrieben ist. Es fehlt somit an den vom Bundesgericht und von der Lehre verlangten Anforderungen an eine zulässige Delegation (vgl. Urteil des Kantonsgerichts, a.a.O. E. 7.4.2).

#### **E. 8**

Abschliessend gilt es zu beachten, dass der Vorbehalt eines formellen Gesetzes im Abgaberecht strikt ist. Das Wesentliche hat in einem Gesetz zu stehen. Wie hiervor dargelegt, wird mit dem in § 3 Abs. 1 lit. b VO zum StG statuierten Kriterium, dass Steuerpflichtige, die mit Angehörigen, für die sie sorgen, in gemeinsamem Haushalt leben, eine neue Hürde eingeführt, die über die Zulassung einer grundsätzlich im Steuergesetz gewährten Abzugsmöglichkeit entscheidet und die im Steuergesetz als solche nicht vorgesehen ist. Auch wenn nicht ohne Not in die Rechtsetzungskompetenz eingegriffen wird, so sagt die herrschende Lehre dennoch, dass im Abgabe- und Steuerrecht die Rechte der Privaten höher zu gewichten sind (vgl. Urteil des Kantonsgericht, a.a.O., E. 9). Ausserdem ist festzuhalten, dass der Wortlaut der Bestimmung von § 29 Abs. 1 lit. a StG klar ist und somit keine Zweifel über deren Anwendbarkeit besteht.

#### **E. 9**

Entgegen der Meinung der Steuerverwaltung bilden die Mehrkosten für auswärtige Verpflegung nach den Steuergesetzen von Bund und Kantonen aufgrund ausdrücklicher Regelungen abziehbare Berufsauslagen. Es dürfte wohl unbestritten sein, dass diese Kosten keine Gewinnungskosten im engeren Sinne darstellen. Es handelt sich um Aufwendungen, die mit der Berufsausübung nur mittelbar zusammenhängen. Dennoch sind sie unter die zur Erzielung der steuerbaren Einkünfte notwendigen Aufwendungen im Sinne von Art. 9 Abs. 1 StHG zu subsumieren. Die Abziehbarkeit dieser Auslagen entspricht dem in Bund und Kantonen gewachsenen Recht und nichts spricht dafür, dass der Steuerharmonisierungsgesetzgeber diese allgemeine als abziehbar geltenden Verpflegungskosten inskünftig nicht mehr zum Abzug zulassen will. So sind sie zu Recht auch in Art. 26 DBG als Berufsunkosten aufgeführt (vgl. Reich in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Basel 2002, Art. 9 StHG N 17). Aufgrund der ausgeführten Erwägungen ist der Rekurs demnach gutzuheissen. Da die Steuerpflichtige gemäss Lohnausweisen über keine Möglichkeit einer Kantinenverpflegung verfügt, wird die Steuerverwaltung angewiesen, den geltend gemachten Abzug für Mehrkosten für auswärtige Verpflegung in Höhe von Fr. 3'000.-- zuzulassen und das steuerbare Einkommen neu auf Fr. 67'546.-- festzusetzen.

#### **E. 10**

(...) Entscheid Nr. 064/2008 vom 11. Juli 2008