

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00009 vom 18. Juni 2019

ZH Verwaltungsgericht, 2019-06-18, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2019.00009](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2019.00009)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00009 du 18 juin 2019

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2019.00009 del 18 giugno 2019

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 8.5.2014 - 31.12.2015 | Verpflegungskostenpauschale bei auswärtigem Arbeitsort [Die GmbH beschäftigt ihren einzigen Gesellschafter als Arbeitnehmer. Als üblicher Arbeitsort wurde der Sitz der Gesellschaft und zugleich Wohnort des Gesellschafters im Kanton Zürich vereinbart, wobei die Beschäftigung gemäss Arbeitsvertrag eine ausgeprägte Reisetätigkeit mit sich bringt. Gemäss genehmigtem Spesenreglement hat der Arbeitnehmer Anspruch auf Pauschalvergütung seiner Verpflegungskosten (Frühstück: Fr. 15.-, Mittagessen: Fr. 30.-, Abendessen: Fr. 35.-), wenn er eine Geschäftsreise antreten muss. Im Geschäftsjahr 8.5.2014-31.12.2015 war der Arbeitnehmer für drei verschiedene Auftraggeber insgesamt 16,5 Monate im Ausland beschäftigt, wo er vor Ort tätig wurde und eine möblierte Wohnung anmietete. Jeweils gegen Ende der Woche kehrte der Arbeitnehmer an seinen originären Arbeitsplatz bzw. seinen Wohnsitz zurück.] Vereinigung von SB.2019.00009 und SB.2019.00010 (E. 1). Als geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand zählen namentlich Aufwendungen, die die Gesellschaft einzig für den privaten Lebensaufwand des Anteilsinhabers erbringt. Private Lebenshaltungskosten dürfen nicht unter dem Vorwand von Geschäftsspesen als Geschäftsaufwand verbucht werden. Pauschalspesen, welche weder auf einem genehmigten Spesenreglement beruhen noch nachgewiesenermassen geschäftsmässig begründet sind, wird die steuerliche Anerkennung versagt (E. 3.2). Aus arbeitsrechtlicher Sicht hat der Arbeitgeber laut Art. 327a Abs. 1 OR dem Arbeitnehmer alle durch die Ausführung der Arbeit notwendig entstehenden Auslagen zu ersetzen, bei Arbeit an auswärtigen Arbeitsorten auch die für den Unterhalt erforderlichen Aufwendungen//Definition des auswärtigen Arbeitsorts (E. 3.3.1). Zum steuerrechtlichen Spesenbegriff (E. 3.3.2). Die Vorinstanzen kamen zum Schluss, als Geschäftsreise könne nur ein kurzfristiger auswärtiger Aufenthalt eines Mitarbeiters zur Erfüllung eines dienstlichen Auftrags gelten und nicht die temporäre Verlegung des Arbeitsplatzes (E. 3.4). Art. 327a Abs. 1 OR ist als zwingende Norm des Arbeitsrechts im Sinn einer gesamtrechtlichen Betrachtungsweise auch im Steuerrecht zu beachten (E. 3.5). Die vorliegend im Ausland angefallenen Verpflegungskosten, welche nicht als offensichtlich übersetzt erscheinen und einem Drittvergleich standhalten, erweisen sich als geschäftsmässig begründet (E. 3.7). Gutheissung der Beschwerden.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2019.00009 SB.2019.00010 Urteil des Einzelrichters vom 18. Juni 2019  
Mitwirkend: Verwaltungsrichter Andreas Frei, Gerichtsschreiberin Isabelle Mayer. In Sachen A GmbH, vertreten durch die B AG, Beschwerdeführerin, gegen 1. Staat Zürich,

2. Schweizerische Eidgenossenschaft, beide vertreten durch das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Recht, Beschwerdegegnerschaft, betreffend Staats- und Gemeindesteuern Direkte Bundessteuer 8.5.2014–31.12.2015, hat sich ergeben: I. Die A GmbH mit Sitz in C, Kanton Zürich, berät Unternehmen im Bereich Finanzmathematik. Einziger Gesellschafter und Geschäftsführer ist D. Als üblicher Arbeitsort von D wurde C vereinbart. Gemäss Arbeitsvertrag bringt die vom Unternehmen erbrachte Dienstleistung eine ausgeprägte Reisetätigkeit des Arbeitnehmers im In- und Ausland mit sich (Ziff. 2 des Arbeitsvertrags zwischen der A GmbH und D vom 1. Mai 2014). Gemäss Ziff. 3 des am 24. Juli 2014 vom kantonalen Steueramt Zürich genehmigten Spesenreglements der A GmbH (anwendbar ab 1. Mai 2014) hat der Mitarbeitende Anspruch auf Pauschalvergütung seiner Verpflegungskosten (Frühstück: Fr. 15.-, Mittagessen Fr. 30.-, Abendessen Fr. 35.-), wenn er eine Geschäftsreise antreten muss oder aus anderen Gründen gezwungen ist, sich ausserhalb seines sonstigen Arbeitsplatzes zu verpflegen. Im Geschäftsjahr vom 8.5.2014–31.12.2015 war D für die A GmbH von Mai bis Dezember 2014 in E (Land F) tätig, von April bis Juli 2015 in G (Land H) und von August bis Dezember 2015 in I (Land H). Während der jeweiligen Mandatsdauer mietete D eine möblierte Wohnung an und kehrte häufig am Donnerstag oder Freitag an seinen privaten Wohnsitz – zugleich Sitz der A GmbH – in C zurück. In der Steuererklärung 2015 deklarierte die A GmbH einen steuerbaren Reingewinn von Fr. ... sowie ein steuerbares Eigenkapital von Fr. .... Mit Entscheid vom 3. November 2017 schätzte das kantonale Steueramt die A GmbH für die Steuerperiode vom 8.5.2014–31.12.2015 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ... sowie einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. ... ein. Dabei erachtete es u. a. die D vergüteten Verpflegungspauschalen im Umfang von Fr. ... als verdeckte Gewinnausschüttung. Es stellte sich auf den Standpunkt, D habe sich in den ersten 19,5 Monaten seit Gründung der A GmbH 16,5 Monate im Ausland aufgehalten. Regulärer Arbeitsort während seiner mehrmonatigen Auslandsaufenthalte sei nicht C, sondern E, I bzw. G gewesen. Das Spesenreglement hingegen sei auf Geschäftsreisen, d. h. kurzfristige auswärtige Aufenthalte, ausgelegt, unter Beibehaltung des regulären Arbeitsorts in C, weshalb es nicht greifen könne. D seien bei der Verpflegung keine Mehrkosten entstanden, habe diesem doch eine Zweizimmerwohnung mitsamt Küche zur Verfügung gestanden. Gleich verfuhr das kantonale Steueramt bezüglich der direkten Bundessteuer: Mit Verfügung vom 3. November 2017 veranlagte es die A GmbH für die nämliche Steuerperiode mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. .... Mit Blick auf die Verpflegungspauschale sowie weiterer heute nicht mehr umstrittener Punkte erhob die A GmbH Einsprache gegen den Einschätzungsentscheid bzw. die Veranlagungsverfügung, welche mit Entscheiden vom 5. Februar 2018 abgewiesen wurde. II. Die hiergegen erhobenen Rechtsmittel wies das Steuerrekursgericht mit Entscheid vom 4. Januar 2019 ab. III. Mit Beschwerde an das Verwaltungsgericht vom 18. Februar 2019 beantragte die A GmbH (nachfolgend: die Pflichtige) hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern, es seien die steuerbaren Faktoren für die Steuerperiode vom 8.5.2014–31.12.2015 auf Fr. ... (steuerbarer Reingewinn) sowie Fr. ... (steuerbares Eigenkapital) festzusetzen, eventualiter auf Fr. ... (steuerbarer Reingewinn) sowie Fr. ... (steuerbares Eigenkapital). Subeventualiter sei die Sache an das kantonale Steueramt zwecks Abklärung der effektiven Auslagen zurückzuweisen; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Beschwerdegegners. Mit Beschwerde an das Verwaltungsgericht vom 18. Februar 2019 betreffend direkte Bundessteuer vom 8.5.2014–31.12.2015 stellte die A GmbH die gleichen Rechtsbegehren. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schloss

das kantonale Steueramt in seiner Beschwerdeantwort vom 11. März 2019 auf Abweisung der Beschwerden. In ihrer freigestellten Replik vom 21. März 2019 hielt die Pflichtige an ihren Rechtsbegehren vollumfänglich fest. Der Einzelrichter erwägt: 1. Die Beschwerden bezüglich Staats- und Gemeindesteuern vom 8.5.2014–31.12.2015 (SB.2019.00009) und direkter Bundessteuer für nämliche Steuerperiode (SB.2019.00010) betreffen dieselbe Pflichtige und dieselbe Sach- und Rechtslage, weshalb sie zu vereinigen sind.

### **E. 2.1**

Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht betreffend Staats- und Gemeindesteuern können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden.

### **E. 2.2**

In Bundessteuersachen ist die Kognition des Verwaltungsgerichts identisch: Soll die erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin ermöglichen (Art. 140 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]), muss sich die Aufgabe der zweitinstanzlichen Beschwerde, die die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle beschränken (BGE 131 II 548 E. 2.5; RB 1999 Nr. 147).

### **E. 2.3**

Im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht gilt das Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist somit die gleiche Aktenlage massgebend wie für das Steuerrekursgericht. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht spätestens im Rekursverfahren behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht nachgebracht werden (RB 1999 Nrn. 149 und 150, bestätigt in BGE 131 II 548). Vom Novenverbot ausgenommen sind dagegen echte Noven, namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund (§ 155 bzw. § 160 StG) beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen. Neue, erstmals vor Verwaltungsgericht gestellte Rechtsbegehren sind schliesslich allgemein zulässig, sofern sie sich nicht auf Tatsachen und Beweismittel stützen, welche unter das Novenverbot fallen (RB 1999 Nr. 149). Die Pflichtige reichte erstmals im Beschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht die E-Mail-Korrespondenz vom 30. Juni 2014 bis 11. August 2014 zwischen D und dem Steuerkommissär J ein; die Korrespondenz ist als unechtes Novum zu qualifizieren und daher aus dem Recht zu weisen.

## **E. 3**

Staats- und Gemeindesteuern

### **E. 3.1**

Der steuerbare Reingewinn einer Kapitalgesellschaft setzt sich gemäss § 64 Abs. 1 StG aus dem Saldo der Erfolgsrechnung, unter Berücksichtigung des Salvovortrags des Vorjahrs

(Ziff. 1), und allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses zusammen, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (Ziff. 2), wie insbesondere offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte (lit. e). Zum steuerbaren Reingewinn zählen namentlich Zuwendungen der Gesellschaft an die Anteilsinhaber oder ihnen nahestehende Dritte, die einem Aussenstehenden nicht oder zumindest nicht im gleichen Mass gewährt würden. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung liegt eine geldwerte Leistung nach den kumulativ zu erfüllenden Kriterien dann vor, wenn (a) die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, (b) der Anteilsinhaber direkt oder indirekt (z. B. über eine ihm nahestehende Person oder Unternehmung) einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist (Kriterium des Drittvergleichs) und (c) der Charakter der Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (BGE 140 II 88 E. 4.1; BGr, 6. August 2015, 2C\_16/2015, E. 2.3.1; BGr, 16. Januar 2012, 2C\_680/2011 und 2C\_681/2011, E. 2.1; jeweils auch zum Folgenden). Der Grund solcher Vorteilszuwendungen liegt nicht in der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft, sondern im Beteiligungsverhältnis. Mit der Ausrichtung von geldwerten Vorteilen kommt die Gesellschaft nicht geschäftlichen Verpflichtungen nach, sondern verwendet Gewinn im Interesse ihrer Anteilsinhaber (vgl. Markus Reich, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, ASA 54 [1985/86] S. 609, 621 f.; VGr, 14. Mai 2008, SB.2007.00073, E. 2.2.1). Hierzu ist im Rahmen eines Drittvergleichs (sogenanntes Prinzip des "dealing at arm's length") und unter Berücksichtigung aller konkreten Umstände des abgeschlossenen Geschäfts festzustellen, ob die zu beurteilende Leistung im Vergleich zu üblichem und marktgerechtem Geschäftsgebaren als derart ungewöhnlich einzustufen ist, dass sie (so) nicht erbracht worden wäre, wenn der Leistungsempfänger der Gesellschaft oder dem Anteilsinhaber nicht nahestehen würde (vgl. u. a. BGE 138 II 57 E. 2.2 ff. mit weiteren Hinweisen).

### **E. 3.2**

Nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand zählen namentlich Aufwendungen, welche die Gesellschaft einzig für den privaten Lebensaufwand des Anteilsinhabers oder einer ihm nahestehenden Person erbringt. Private Lebenshaltungskosten dürfen nicht unter dem Vorwand von Geschäfts- oder Repräsentationsspesen als Geschäftsaufwand verbucht werden (BGr, 16. Juli 2013, 2C\_273/2013, E. 3.2; Peter Brülisauer/Marco Mühlemann in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017, Art. 58 DBG N. 299; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 64 N. 224). Pauschalspesen, welche weder auf einem genehmigten Spesenreglement beruhen noch nachgewiesenermassen geschäftsmässig begründet sind, wird die steuerliche Anerkennung versagt (vgl. VGr, 20. Mai 2009, ZStP 2009, 310). Entsprechendes gilt auf der Ebene der Unternehmung, insbesondere dann, wenn die spesenbeanspruchende Person der Gesellschaft nahesteht (BGr, 7. August 2014, 2C\_214/2014, E. 3.2.3). Da in einem genehmigten Spesenreglement ausschliesslich jene Auslagen zu regeln sind, die steuerrechtlich als echte Spesen zu qualifizieren sind (Erich Bosshard, Die steuerliche Behandlung von Spesenvergütungen im Lohnausweis und im Veranlagungsverfahren, StR 51/1996, S. 557 ff., S. 569), darf grundsätzlich vermutet werden, dass die im Spesenreglement aufgeführten Leistungen auch geschäftsmässig begründet sind.

### **E. 3.3.1**

Aus arbeitsrechtlicher Sicht hat der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer laut Art. 327a Abs. 1 des Obligationenrechts (OR) alle durch die Ausführung der Arbeit notwendig entstehenden Auslagen zu ersetzen, bei Arbeit an auswärtigen Arbeitsorten auch die für den Unterhalt erforderlichen Aufwendungen. Bei auswärtigem Arbeitsort fallen insbesondere Verpflegungskosten, Kosten der Unterbringung und die Fahrt ab dem üblichen Arbeitsort obligatorisch zulasten des Arbeitgebers (Ullin Streiff/Adrian von Kaenel/Roger Rudolph, Arbeitsvertrag, 7. A., Zürich etc. 2012, Art. 327a N. 2 auch zum Folgenden). Als auswärtiger Arbeitsort gilt nur derjenige Arbeitsort, der von der Betriebsstätte verschieden ist. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die auswärtigen Arbeitsorte ständig (wie bei Handelsreisenden, Arbeitnehmern im Baugewerbe, Fernfahrern usw.) oder nur vorübergehend sind. Kein auswärtiger Arbeitsort liegt vor, wenn der Arbeitnehmer neben der Betriebsstätte keinen zweiten Aufenthaltsort oder Wohnsitz für sich oder seine Familie hat (Manfred Rehbinder/Jean-Fritz Stöckli, Berner Kommentar, 2010, Art. 327a N. 5). Dies ist etwa der Fall, wenn die Baracke auf der Baustelle, z. B. bei langen Tunnelarbeiten, den einzigen Aufenthaltsort in der Schweiz darstellt oder der Arbeitsort auf Jahre hinaus nicht der Betriebsort, sondern ein bestimmter, vertraglich festgelegter Einsatzort ist (Streiff/von Kaenel/Rudolph, Art. 327a N. 2). Abreden, wonach der Arbeitnehmer die notwendigen Auslagen für die Arbeit an auswärtigen Arbeitsorten ganz oder teilweise selbst zu tragen habe, sind gemäss Art. 327a Abs. 3 OR nichtig.

### **E. 3.3.2**

Aus steuerrechtlicher Sicht gelten als Spesen die Auslagen, die Mitarbeitenden im Interesse des Arbeitgebers angefallen sind (BGr, 7. August 2014, 2C\_214/2014, E. 3.2.2). Unter den steuerrechtlichen Spesenbegriff fallen gemäss Ziff. 1.2 des allgemeinen Muster-Spesenreglements für Unternehmen (Kreisschreiben Nr. 25 der Schweizerischen Steuerkonferenz in der Fassung vom 18. Dezember 2009) die Kosten für Fahrt, Verpflegung, Übernachtung und die "übrigen Kosten". Entsprechend sieht Ziff. 3 des vom kantonalen Steueramt am 24. Juli 2014 genehmigten Spesenreglements der Pflichtigen eine Pauschalvergütung für Verpflegungskosten vor, wenn ein Mitarbeitender eine Geschäftsreise antreten muss oder aus anderen Gründen gezwungen ist, sich ausserhalb seines sonstigen Arbeitsplatzes zu verpflegen (Frühstück: Fr. 15.-, Mittagessen: Fr. 30.-, Abendessen: Fr. 35.-).

### **E. 3.4**

Das Steuerrekursgericht erwog, D habe für die Pflichtige auf Projekten in E, G und I direkt beim Kunden vor Ort gearbeitet. Im Land F sei er 182 Tage, im Land H insgesamt 167 Tage beschäftigt gewesen. Für die Dauer der Projekte habe er jeweils eine möblierte Wohnung für rund EUR 1'000.- gemietet. Da die Einsätze regelmässig über einen längeren Zeitraum stattgefunden hätten und in der Regel von Montag bis Donnerstag gedauert sowie teilweise Wochenendeinsätze umfasst hätten, könne von einer Geschäftsreise im Sinn des genehmigten Spesenreglements vom 24. Juli 2014 nicht die Rede sein. Vielmehr habe sich der effektive Arbeitsort von D einerseits in C, wo er etwa administrative Arbeiten erledigt habe, sowie vor Ort beim jeweiligen Kunden im Ausland befunden. Dabei stütze es die Ansicht des kantonalen Steueramts, wonach als Geschäftsreise nur ein kurzfristiger auswärtiger Aufenthalt eines Mitarbeiters zur Erfüllung eines dienstlichen Auftrags gelten könne und nicht die temporäre Verlegung des Arbeitsplatzes. Das Steuerrekursgericht gelangte daher zum Schluss, dass die im Ausland entstandenen Verpflegungskosten

grundsätzlich private Lebenshaltungskosten von D darstellen würden und als verdeckte Gewinnausschüttung der Pflichtigen zu qualifizieren seien.

### **E. 3.5**

Die Pflichtige verweist zu Recht darauf, dass sie arbeitsrechtlich zwingend dazu verpflichtet ist, dem Arbeitnehmer Verpflegungskosten, welche an auswärtigen Arbeitsorten angefallen sind, zu entschädigen (vgl. Art. 327a Abs. 3 OR). Art. 327a Abs. 1 OR ist im Sinn einer gesamtrechtlichen Betrachtungsweise auch im Steuerrecht zu beachten (vgl. Bosshard, StR 51/1996 S. 557, 570). Der Begriff der "Geschäftsreise" gemäss Ziff. 3 des genehmigten Spesenreglements ist daher im Einklang mit dem "auswärtigen Arbeitsort" gemäss Art. 327a Abs. 1 OR auszulegen. Massgebend ist somit in einem ersten Schritt, ob ein auswärtiger Arbeitsort vorliegt, welcher eine Entschädigungspflicht des Arbeitgebers auslöst und damit auch den Anwendungsbereich von Ziff. 3 des genehmigten Spesenreglements eröffnet. In einem zweiten Schritt ist zu prüfen, ob die Auslagen notwendig waren bzw. ob der Aufwand der Höhe nach geschäftsmässig begründet ist, wobei davon auszugehen ist, dass die im Rahmen des genehmigten Spesenreglements aufgeführten Verpflegungskostenpauschalen geschäftsmässig begründet sind.

### **E. 3.6**

Unbestritten ist, dass D seine Arbeit mehrheitlich nicht an dem vertraglich vereinbarten Arbeitsplatz in C verrichtete, sondern im Ausland. Fraglich ist, ob aufgrund der längeren Einsatzdauer am selben Ort noch von einem "auswärtigen Arbeitsort" im Sinn von Art. 327a Abs. 1 OR ausgegangen werden kann. Vorliegend war D in der Steuerperiode vom 8.5.2014–31.12.2015 als Finanzmathematiker für die Pflichtige an drei verschiedenen ausländischen Standorten für verschiedene Auftraggeber – Firmen K, L und M – tätig. Die Home Base bzw. die "Drehscheibe", wie die Pflichtige in der Einsprache ausführte, blieb während der Auslandsaufenthalte der Geschäftssitz der A GmbH in C. Dorthin kehrte D an den Wochenenden regelmässig zurück; von dort aus wurden neue Aufträge geplant, die Buchhaltung nachgeführt und administrative Aufgaben erledigt. Neben der jeweiligen Arbeitsstätte im Ausland hatte D seinen Wohnsitz in der Schweiz beibehalten. Dass er sich in der Regel vier bis fünf Tage am Einsatzort aufgehalten hat, hindert eine Qualifikation des Auslandsarbeitsplatzes als "auswärtigen Arbeitsort" nicht, zumal D doch an drei verschiedenen Standorten für drei verschiedene Auftraggeber tätig wurde und regelmässig gegen Ende der Woche an seinen originären Arbeitsplatz sowie an seinen Wohnsitz in C zurückkehrte. Demzufolge ist der Anwendungsbereich von Ziff. 3 des genehmigten Spesenreglements eröffnet.

### **E. 3.7**

Die Pflichtige vergütete D für die im Ausland verbrachten Arbeitstage insgesamt Fr. 27'445.-. Anhand der dem kantonalen Steueramt eingereichten Aufstellung über die Arbeitstage im Land F unter Angabe der jeweils angewandten Verpflegungspauschale ist ersichtlich, dass für 177 Tage die volle Verpflegungspauschale von Fr. 80.- berechnet wurde sowie für sechs Tage die Pauschale für das Abendessen von Fr. 35.-. Insgesamt wurden für den Einsatz von D in E Verpflegungsspesen von Fr. 14'370.- ausbezahlt. Für die Mandate bei den Firmen L und M wurden Verpflegungsspesen von Fr. 6'105.- und Fr. 6'970.- geltend gemacht. Vor dem Hintergrund, dass sämtliche Verpflegungskosten bei auswärtigem Arbeitsplatz zulasten des Arbeitsgebers gehen und die Beträge von Fr. 15.- für ein Frühstück, Fr. 30.- für ein Mittagessen und Fr. 35.- für ein Abendessen auch nicht als

offensichtlich übersetzt erscheinen und diese einem Drittvergleich standhalten (vgl. E. 3.1), erweist sich der Betrag von Fr. 27'445.- als geschäftsmässig begründet und liegt keine verdeckte Gewinnausschüttung im Sinn von § 64 Abs. 1 Ziff. 2 lit. e StG vor. Folglich ist die Beschwerde, welche auf die Überprüfung der Verpflegungskostenpauschale beschränkt war, gutzuheissen.

#### **E. 4**

**Direkte Bundessteuer** Der steuerbare Reingewinn der juristischen Personen setzt sich gemäss Art. 58 Abs. 1 DBG zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldo vortrags des Vorjahrs (lit. a), allen vor Berechnung des Saldos der Erfolgsrechnung ausgeschiedenen Teilen des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden (lit. b), wie insbesondere offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte, sowie den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne (lit. c). Die Bestimmung von Art. 58 Abs. 1 DBG entspricht somit § 64 StG (vgl. BGr, 16. Januar 2012, 2C\_680/2011 und 2C\_681/2011, E. 4.1). Das oben Ausgeführte gilt somit auch für die Belange der direkten Bundessteuer. Die Pflichtige durfte demzufolge D für seinen auswärtigen Arbeitsplatz eine Verpflegungspauschale von insgesamt Fr. 27'445.- entrichten. Diese hält in der Höhe einem Drittvergleich stand, weshalb keine verdeckte Gewinnausschüttung an den Anteilsinhaber vorliegt. Demzufolge ist die Beschwerde, welche auf die Überprüfung der Verpflegungskostenpauschale beschränkt war, gutzuheissen.

#### **E. 5.1**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten im Verfahren SB.2019.00009 dem vollständig unterliegenden Beschwerdegegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG); im Verfahren SB.2019.00010 sind die Gerichtskosten der vollständig unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Im Rekursverfahren war einerseits die Verpflegungskostenpauschale von Fr. 27'445.- sowie andererseits Mietaufwände in der Höhe von Fr. 5'400.- umstritten. Mit Blick auf den Ausgang des vorliegenden Verfahrens unterliegt die Beschwerdeführerin im Rekurs- und erstinstanzlichen Beschwerdeverfahren zu rund 1/6: Demzufolge sind die Rekurskosten nach Massgabe des Unterliegens zu 1/6 der Beschwerdeführerin und zu 5/6 dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Die Kosten des erstinstanzlichen Beschwerdeverfahrens sind zu 1/6 der Beschwerdeführerin und zu 5/6 der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG).

#### **E. 5.2**

Der obsiegenden Beschwerdeführerin ist für beide Verfahren vor Verwaltungsgericht eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG bzw. Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG). Für das Rekursverfahren ist der Beschwerdeführerin gestützt auf § 152 in Verbindung mit § 17 Abs. 2 VRG ebenfalls eine Parteientschädigung zuzusprechen, da sie überwiegend bzw. mehrheitlich obsiegt hat (vgl. VGr, 4. November 2009, SB.2009.00064;

Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 152 N. 11). Dasselbe gilt für das erstinstanzliche Beschwerdeverfahren (Art. 64 Abs. 1–3 VwVG in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 DBG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.