



Urteil vom 8. Februar 2019 (510 18 54)

Steuerbare Rückzahlung aus Einlagen, Verpflegungskostenabzug für zweite Mahlzeit

_____ Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Gerichtsschreiber i.V. D. Anzante

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

Rekurrenten

gegen

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

Rekursgegnerin

_____ betreffend **Staatssteuer 2016**

Sachverhalt:

A.

Das Ehepaar A.B.____ und B.B.____ hat gemeinsamen Wohnsitz in C.____. A.B.____ ist Ka-derangestellter der D.____ AG und arbeitet in dieser Eigenschaft teilweise in E.____ (DE), wo er über eine 2-Zimmerwohnung verfügt. Zudem ist er im Besitz von Aktien der D.____ AG, für welche er im Jahr 2016 eine Ausschüttung in der Höhe von Fr. 5'248.-- erhielt.

Mit Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2016 vom 16. November 2017 unterstellte die Steuerverwaltung die Ausschüttung der D.____ AG – entgegen der Selbstschätzung der Pflichtigen – der Einkommenssteuer. Weiter strich sie die geltend gemachten Abzüge für auswärtige Verpflegung und auswärtige Unterkunft. In der Begründung hielt sie dazu unter anderem fest, dass ein zweiter Abzug für die auswärtige Verpflegung nicht möglich sei, da es am auswärtigen Wohnort eine Kochgelegenheit gebe. Vom ordentlichen Verpflegungsmehraufwand seien die steuerfreien Verpflegungszuschüsse des Arbeitgebers gemäss der deutschen Lohnsteuerkarte in Abzug gebracht worden. Ausserdem würden die Kosten der doppelten Haushaltsführung durch den Arbeitgeber steuerfrei entschädigt.

B.

Mit Schreiben vom 8. Dezember 2017 erhoben die Pflichtigen Einsprache und beantragten sinngemäss, die Ausschüttung der D.____ AG sei als steuerfreie Kapitalrückzahlung (KEP) zu betrachten. Nach dem Doppelbesteuerungsabkommen sei in Zweifelsfällen die Auslegung der Quellensteuer massgeblich. Hinsichtlich der Mehrkosten für auswärtige Verpflegung sei der zweite Abzug ununterbrochen seit 2007 in allen Steuerperioden anerkannt worden. Betreffend die Mehrkosten für die auswärtige Unterkunft sei der Abzug in Folge einer Falschinterpretation der Arbeitgebererstattung abgelehnt worden. Für einen Executive Vice President mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 850'000.-- sei eine 2-Zimmerwohnung von 60m² die absolut notwendigste Ausgabe, um die anspruchsvolle Berufstätigkeit auszuüben und das hohe Einkommen zu erzielen. Die steuerfreien Verpflegungszuschüsse würden sich auf die Verpflegung während der Geschäftsreisen beziehen und hätten mit dem Wochenaufenthalterstatus nichts zu tun.

Mit Einspracheentscheid vom 7. Juni 2018 wies die Steuerverwaltung die hier strittigen Punkte ab. Zur Begründung führte sie aus, ohne gesonderten Ausweis der Reserven aus Kapitaleinlagen in der Handelsbilanz oder einem auf andere Art erbrachten Nachweis über das Vorliegen und die Rückzahlung von qualifizierenden Kapitaleinlagen würden Ausschüttungen von ausländischen Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften der Einkommenssteuer unterliegen.

Betreffend die Mehrkosten für auswärtige Verpflegung führte die Steuerverwaltung aus, es bestehe am Wochenaufenthaltsort die Möglichkeit, sich selber zu verpflegen. Da die Wohnung über eine Küche oder eine Kochnische verfüge, könne der Abzug für die zweite tägliche Mahlzeit nicht zugelassen werden. Hinsichtlich der Kosten für die auswärtige Unterkunft erwog die Steuerverwaltung zudem, gemäss der basellandschaftlichen Verordnung und der bundesgerichtlichen Rechtsprechung seien die ortsüblichen Auslagen für ein Zimmer abzugsfähig. Vorliegend handle es sich um eine möblierte 2-Zimmerwohnung. Da der steuerlich akzeptierte Mietzins € 6'870.-- pro Jahr betrage (effektiver jährlicher Mietzins von € 13'740.--, geteilt durch

die Anzahl Zimmer), die Kostenbeteiligung des Arbeitgebers jedoch höher sei und bei € 8'250.-- liege, könne kein Abzug zugelassen werden.

C.

Mit Rekurs vom 3. Juli 2018 beantragen die Pflichtigen, (1) es sei der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 7. Juni 2018 aufzuheben und in der Sache (a) die Ausschüttung der D.____ AG von Fr. 5'248.-- von der Besteuerung zu befreien, (b) der volle Abzug für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung anzuerkennen und die vorgenommene Kürzung von Fr. 3'200.-- zu korrigieren und (c) der Abzug der Mehrkosten für auswärtige Unterkunft von Fr. 2'262.-- anzuerkennen; (2) unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten der Rekursgegnerin. Zur Begründung führen sie aus, die Ausschüttung der D.____ AG gelte als Rückgewähr von Einlagen und der Nachweis werde durch die Auszahlungsabrechnung und die Dividendenbekanntmachung der Hauptversammlung der D.____ AG erbracht. Daher unterliege die Ausschüttung nicht der Einkommenssteuer. Betreffend die Mehrkosten für auswärtige Verpflegung führen sie aus, die Möglichkeit zur Selbstverpflegung sei wegen der Arbeitszeit von 14 Stunden pro Tag nicht gegeben, da weder die Zeit zum Einkaufen noch zum Kochen bestehe und somit das Vorhandensein einer Küche oder Kochnische für den Nachweis der Selbstverpflegung ohne Bedeutung sei. Betreffend die Mehrkosten für auswärtige Unterkunft sei die Berechnung nur teilweise korrekt, da die Kostenbeteiligung des Arbeitgebers im Verlauf des Jahres unterschiedlich hoch gewesen sei.

Mit Vernehmlassung vom 14. September 2018 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führt sie u.a. aus, im Schreiben der D.____ AG vom Mai 2016 werde dargelegt, dass die Dividende nur bei inländischen Aktionären nicht der Besteuerung unterliege. Anhand der eingereichten Unterlagen sei der Nachweis nicht erbracht, dass es sich im konkreten Fall um eine Rückzahlung von Grund- und Stammkapital handle. Auch betreffend die Mehrkosten für auswärtige Verpflegung obliege dem Steuerpflichtigen die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben würden. Die Aussagen der Pflichtigen seien einerseits durch Nichts nachgewiesen, andererseits knüpfe die Praxis des Kantons Basel-Landschaft an das Vorhandensein einer Küche oder Kochnische an. Da dies hier der Fall sei, könne der Abzug für die zweite Mahlzeit nicht zugelassen werden. Hinsichtlich der Mehrkosten für auswärtige Unterkunft führt die Steuerverwaltung aus, falls die steuerpflichtige Person in einer Mehrzimmerwohnung wohne, sei der berufsnotwendige Aufwand entsprechend zu kürzen. Da die Hälfte des Jahresmietzinses die Kostenbeteiligung des Arbeitgebers nicht übersteige, sei ein darüberhinausgehender Abzug hier zu Recht verweigert worden.

Mit Eingabe vom 22. Januar 2019 reichen die Rekurrenten ein Schreiben der D.____ AG ein. In diesem schildert sie, dass alle Dividenden der D.____ AG seit 1995 komplett aus dem steuerlichen Einlagekonto gespiesen würden und damit nach deutschem Recht zwingend als steuerneutrale Kapitalrückzahlung zu bewerten seien. Wesentliche Faktoren für den Aufbau des steuerlichen Einlagekontos bei der D.____ AG seien die steuerwirksame Einbringung von Wirtschaftsgütern im Rahmen der Privatisierung der D.____ im Jahr 1995 gewesen. Weiter zogen sie den Rekurs hinsichtlich der Mehrkosten für auswärtige Unterkunft zurück.

Anlässlich der heutigen Hauptverhandlung halten die Parteien an ihren Rechtsbegehren fest.

Erwägungen:

1.

Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 1 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 3'000.-- pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten des Steuergerichts als Einzelrichter beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2.

Streitig ist im vorliegenden Fall, ob die Ausschüttung der D.____ AG als Rückzahlung aus Einlagen nach Art. 7b des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) und § 24 lit. e Satz 2 StG zu qualifizieren und aufgrund des Kapitaleinlageprinzips (KEP) von einer Besteuerung befreit ist.

2.1 Nach Art. 7b StHG und § 24 lit. e Satz 2 StG werden die Rückzahlungen von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind, gleich behandelt wie die Rückzahlung von Grund- und Stammkapital. Mit der Einführung dieses Kapitaleinlageprinzips soll sichergestellt werden, dass Kapitaleinlagen der Beteiligten in die Reserven bei deren Rückfluss nicht mit der Einkommenssteuer erfasst werden. Demgegenüber soll die Ausschüttung von durch die Gesellschaft selbst erwirtschafteten Gewinnreserven weiterhin der Einkommenssteuer unterliegen (ALTORFER/STREULE, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 7b StHG N 7). Da mit dem StHG nicht nur die horizontale, sondern auch die vertikale Harmonisierung angestrebt wird, kann auch die Lehre zu Art. 20 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) beigezogen werden (ALTORFER/STREULE, [StHG], a.a.O., Art. 7b StHG N 16). Demnach ist Art. 20 Abs. 3 DBG nicht nur auf inländische Gesellschaften beschränkt, sondern beinhaltet auch die Rückzahlung von Kapitaleinlagen durch ausländische Gesellschaften (ALTORFER/STREULE, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 20 DBG N 253). Gemäss Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) ist dafür ein gesonderter Ausweis der Reserven aus Kapitaleinlagen in der Handelsbilanz oder ein auf andere Art erbrachter Nachweis über das Vorliegen und die Rückzahlung von qualifizierten Kapitaleinlagen notwendig (Kreisschreiben Nr. 29a vom 9. September 2015, Ziffer 4.1.). Weil die Bilanz einer ausländischen Gesellschaft weder dem schweizerischen Rechnungslegungs- noch dem Steuerrecht untersteht, stehen für den Nachweis andere Beweismittel im Vordergrund. Nach den allgemeinen Regeln der Beweislastverteilung im Steuer-

verfahren ist es Sache der Beteiligten, den Nachweis einer steuerfreien Rückzahlung einer Kapitaleinlage zu erbringen (ALTORFER/STREULE, [DBG] a.a.O., Art. 20 DBG N 253; BUCK/ROHNER, Schweizerisches Kapitaleinlageprinzip und Steuerfolgen für deutsche Streubesitz-Privatanleger, Steuer Revue, Nr. 5/2015 S. 378 f.).

2.2 Die Rekurrenten machen geltend, dass das nachgereichte Schreiben der D.____ AG als Beweisstück erläutere, warum die Ausschüttung aus dem deutschen steuerlichen Einlagekonto gleich zu behandeln sei wie die Ausschüttung aus dem Kapitaleinlagereservekonto. Ausserdem sei in Deutschland ein ähnlicher Fall aus Sicht eines Drittstaates entschieden worden (Bundesfinanzhof [BFH] VII R 73/13 vom 13.Juli 2016). Im Sinne einer Gleichbehandlung der Beschwerdeführenden sei die Sichtweise des deutschen Gerichts zu berücksichtigen.

Die Rekursgegnerin erwidert, in der Kurstabelle resp. im Programm „ICTax“ der ESTV sei in der Spalte KEP kein Wert eingetragen. Daraus könne geschlossen werden, dass die Ausschüttung der D.____ AG nicht aus Einlagen erfolgt sei, weshalb die Besteuerung nicht entfalle. Steuer-mindernde Tatsachen müssten von den Steuerpflichtigen bewiesen werden. Im Schreiben der D.____ AG werde auch erwähnt, dass die Ausschüttungen seit 1995 komplett aus dem steuerlichen Einlagekonto gespiesen würden. Nach Art. 20 Abs. 3 DBG würden aber lediglich Ausschüttungen von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind nicht besteuert. Für die Schweiz sei auch bei internationalem Sachverhalt das DBG massgebend.

2.3 Da es sich um eine steuermindernde Tatsache handelt, sind die Beschwerdeführer für den Nachweis der Quelle der Ausschüttungen beweispflichtig. Ein Schreiben der ausschüttenden Gesellschaft ist dafür nicht ausreichend. Für einen lückenlosen Nachweis von Ausschüttungen aus Einlagen wären zusätzliche Unterlagen nötig. Das Erbringen eines Nachweises kann sich für den einzelnen Beteiligten als schwierig gestalten. Deswegen bietet die ESTV für Gesellschaften, welche Ausschüttungen aus Kapitaleinlagen vornehmen, auch das Formular 170 an. Wird dieses von der Gesellschaft ausgefüllt und der ESTV eingereicht, kann die ESTV diese Ausschüttungen prüfen. Stellt sich heraus, dass es sich dabei um Rückzahlungen aus Kapitaleinlagen handelt, wird dies in der Kurstabelle resp. im Programm „ICTax“ vermerkt und der Nachweis wird dem einzelnen Beteiligten abgenommen. Das Steuergericht erkundigte sich bei der ESTV, weshalb in der Kurstabelle für die Ausschüttungen der D.____ AG kein Wert in der Spalte KEP eingetragen wurde. In ihrer Antwort erwiderte die ESTV, dass sie von Seiten der Gesellschaft über keinen lückenlosen Nachweis verfüge und die Ausschüttungen deshalb als steuerbarer Vermögensertrag zu qualifizieren seien. Somit erfolgte weder eine Eintragung in der Kurstabelle der ESTV noch wurde im vorliegenden Verfahren auf andere Weise nachgewiesen, dass die Ausschüttungen nicht aus dem Bilanzgewinn stammten. Hinzu kommt, dass die Ausschüttungen gemäss Schreiben der D.____ AG aus dem deutschen steuerlichen Einlagekonto, welches durch die Privatisierung der D.____ AG gespiesen wurde, seit 1995 getätigt werden. Die Privatisierung wurde zu diesem Zeitpunkt vollendet. Daher können die Einlagen nicht nach dem 31. Dezember 1996 erfolgt sein, was eine Voraussetzung für steuerfreie Rückzahlungen aus Kapitaleinlagen wäre. Somit sind die Ausschüttungen in der Schweiz als Einkommen zu besteuern. Der Rekurs ist in diesem Punkt unbegründet und demnach abzuweisen.

3.

Weiter ist zu prüfen, ob der Abzug für die zweite Hauptmahlzeit zu Recht verweigert wurde.

3.1 Nach § 29 lit. a StG i.V.m. § 3 Abs. 1 lit. c Ziff. 1 der Verordnung vom 13. Dezember 2005 zum Steuergesetz (Vo StG; SGS 331.11) können die Rekurrenten bei auswärtigem Wochenaufenthalt ein Abzug von Fr. 15.-- pro Hauptmahlzeit, somit Fr. 30.-- pro Tag und bei ganzjährigem Wochenaufenthalt Fr. 6'400.-- im Jahr als Erwerbsunkosten von ihrem steuerbaren Einkommen abziehen. Wenn das Mittagessen durch den Arbeitgeber verbilligt wird (Kantine, Kostenbeitrag, Naturalleistung des Arbeitgebers), so wird für diese Mahlzeit nur der halbe Abzug (Fr. 7.50) gewährt, somit gesamthaft Fr. 22.50 und Fr. 4'800.-- pro Jahr. Kein Abzug ist mangels Mehrkosten zulässig, wenn die Hauptmahlzeiten den Steuerpflichtigen auf weniger als Fr. 10.-- zu stehen kommen. Dabei wird einzig vorausgesetzt, dass eine Hauptmahlzeit wegen zu grosser Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsstätte oder wegen kurzer Essenspause nicht zu Hause eingenommen werden kann (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. A. Zürich 2016, Art. 26 N 23 m.w.H.). Der Pauschalabzug für die zweite Hauptmahlzeit setzt aber voraus, dass der Wochenaufenthalter tatsächlich nur ein Zimmer nutzen kann; hat er hingegen die Möglichkeit, am Wochenaufenthaltsort eine Küche zu nutzen, kann er den Pauschalabzug für die zweite Hauptmahlzeit nicht geltend machen (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 26 N 27 mit Verweis auf StE 1998 B 22.3 Nr. 64).

3.2 Die Steuerpflichtigen machen geltend, dem Ehemann sei es nicht möglich, an seinem Wochenaufenthaltsort zu kochen, da er von Montag bis Mittwoch bis spät abends im Büro in E._____ arbeite und ihm daher weder das Einkaufen noch das Kochen möglich sei. Er komme erst um ca. 22:30 Uhr nach Hause, was zu spät sei. Donnerstags bleibe er bis um 17:00 Uhr im Büro und reise anschliessend nach Hause in die Schweiz zu seiner Familie zurück. Weiter führen die Beschwerdeführer aus, dass der Anspruch auf doppelten Verpflegungskostenabzug seit dem Jahr 2007 anerkannt worden sei. Im Jahr 2014 sei dieser dann von der Rekursgegnerin beanstandet, aber im Einspracheentscheid schliesslich dennoch gewährt worden. Aus Gründen der Rechtssicherheit müsse der Abzug auch weiterhin zugelassen werden.

Die Rekursgegnerin entgegnet, dass die Rekurrenten eine möblierte Wohnung am Wochenaufenthaltsort hätten, die über eine Küche verfüge. Daher könne nach gängiger Praxis nur der halbe Verpflegungsaufwand resp. der einfache Abzug anerkannt werden. Auch wenn der Ehemann wohl viel arbeite und sich nur auswärts verpflege, müssten objektive Kriterien für die Gewährung des doppelten Abzuges herangezogen werden.

3.3 In seiner Rechtsprechung hat sich das Steuergericht stets der allgemeinen Praxis angeschlossen und lässt den Abzug für die zweite Hauptmahlzeit nicht zu, wenn in der Wochenaufenthaltswohnung eine Kochmöglichkeit besteht (Entscheid des Steuergerichts [StGE] 510 14 7, E. 2d vom 15. August 2014). Es ist zwar nachvollziehbar, dass der Ehemann spät abends nicht mehr selbst kochen möchte, doch stellt dies eine individuelle Entscheidung dar. Daher handelt es sich bei den Kosten für die zweite Hauptmahlzeit um Lebenshaltungskosten, welche von den Beschwerdeführern selber zu tragen und nicht zum Abzug zuzulassen sind. Die Rekursgegnerin ist in jeder Periode berechtigt eine Neubewertung der Situation vorzunehmen, auch wenn der Abzug für die zweite Hauptmahlzeit in früheren Perioden gewährt wurde (Periodizitätsprin-

zip). Allein die Tatsache, dass der Abzug für die zweite Hauptmahlzeit über einen längeren Zeitraum gewährt wurde, begründet keinen Anspruch auf Fortgewährung desselben. Aufgrund der ausgeführten Erwägungen ist der Rekurs somit auch in diesem Punkt abzuweisen.

4.

Es bleibt über die Kosten des Rekursverfahrens zu befinden. Ausgangsgemäss sind den Rekurrenten die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 500.-- aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271]). Eine Parteientschädigung wird nicht entrichtet (§ 21 Abs. 1 e contrario VPO).

Demnach erkennt das Steuergericht:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrenten haben die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 500.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.

3.

Mitteilung an die Rekurrenten (1), die Gemeinde C.____ (2) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).