



**POUVOIR JUDICIAIRE  
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG  
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC  
Kantonsgericht KG**

Augustinergasse 3, Postfach 1654, 1701 Freiburg

T +41 26 304 15 00  
tribunalcantonal@fr.ch  
www.fr.ch/tc

604 2018 108

604 2018 109

## **Urteil vom 18. Januar 2019**

### **Steuergerichtshof**

#### **Die stellvertretende Präsidentin**

Besetzung

Stellvertretende Präsidentin:

Daniela Kiener

Gerichtsschreiberin:

Elisabeth Rime Rappo

Parteien

**A.** \_\_\_\_\_, **Beschwerdeführer**, vertreten durch seinen Vater **B.** \_\_\_\_\_

gegen

**KANTONALE STEUERVERWALTUNG, Vorinstanz**

Gegenstand

Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen (Wochen-  
aufenthalt: Wohnungsmiete und auswärtige Verpflegung)

Beschwerde vom 24. Oktober 2018 gegen den Einspracheentscheid vom  
21. September 2018; direkte Bundessteuer und Kantonssteuer 2016

## Sachverhalt

A. A.\_\_\_\_\_, geboren 1995, ledig, wohnhaft in C.\_\_\_\_\_ mit Wochenaufenthalt in D.\_\_\_\_\_, arbeitet als Cabin Crew Member bei der E.\_\_\_\_\_.

Am 26. März 2017 reichte der Steuerpflichtige seine Steuererklärung betreffend das Jahr 2016 ein. Darin deklarierte er ein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 39'519.- (Code 1.110), Fahrkosten von CHF 3'300.- (Code 2.110), Auslagen für die auswärtige Verpflegung und den Wochenaufenthalt von CHF 13'705.- (Code 2.120) und sonstige Berufsauslagen von CHF 4'000.- (Code 2.130). Insgesamt ergab sich ein steuerbares Einkommen von CHF 11'713.- (Code 7.910).

B. Nachdem der Steuerpflichtige mit Schreiben vom 13. Februar 2018 und Mahnung vom 22. März 2018 aufgefordert worden war, den Mietvertrag des Zimmers in D.\_\_\_\_\_ zu den Akten zu reichen, die einverlangten Unterlagen aber nicht innert der angesetzten Frist bei der Kantonalen Steuerverwaltung (nachfolgend: Steuerverwaltung) eingingen, wurde er am 17. Mai 2018 nach Ermessen veranlagt. Die Steuerverwaltung setzte das Einkommen des Steuerpflichtigen auf CHF 39'519.- (Code 1.110) fest und berücksichtigte Fahrkosten von CHF 2'600.- (Code 2.110), Auslagen für die auswärtige Verpflegung und den Wochenaufenthalt von CHF 1'600.- (Code 2.120) und sonstige Berufsauslagen von CHF 2'000.- (Code 2.130). Es ergab sich ein steuerbares Einkommen von CHF 28'639.- (Kanton; geschuldete Steuer: CHF 1'675.-) bzw. CHF 31'319.- (Bund; geschuldete Steuer: CHF 129.35).

Mit Schreiben vom 22. August 2018 machte der Steuerpflichtige geltend, dass er in der Zwischenzeit zwar eine Mahnung betreffend die ausstehenden Steuern 2016 erhalten habe. Eine ordentliche Veranlagungsanzeige sei ihm jedoch nie zugestellt worden.

Am 24. August 2018 wies die Steuerverwaltung den Steuerpflichtigen darauf hin, dass er seiner Auskunftspflicht nicht nachgekommen und er deshalb nach Ermessen veranlagt worden sei. Die Einsprachefrist sei in der Zwischenzeit abgelaufen und die Veranlagung somit rechtskräftig. In der Beilage wurden ihm die Schreiben vom 13. Februar 2018 und 22. März 2018 sowie die Veranlagungsanzeige vom 17. Mai 2018 nochmals zugestellt.

Am 2. September 2018 forderte der Vater des Steuerpflichtigen, B.\_\_\_\_\_, im Auftrag seines Sohnes, welcher sich im Ausland befinde, die Steuerverwaltung auf, ihm noch die „Originale der Kantons- und Bundessteuer 2016“ zukommen zu lassen. Erst nach vollständigem Eingang der Unterlagen sowie der Rückkehr seines Sohnes aus dem Ausland könne, falls notwendig, eine Einsprache verfasst werden. Des Weiteren machte er geltend, sein Sohn sei davon ausgegangen, seine Mitwirkungspflicht erfüllt zu haben. Er sei der festen Überzeugung gewesen, den Mietvertrag bei der digitalen Einreichung der Steuererklärung 2016 als PDF mitgeschickt zu haben. Auch habe er sich im Nachgang an das Schreiben vom 13. Februar 2018 und die Mahnung vom 22. März 2018 am 3. April 2018 telefonisch mit der Steuerverwaltung in Verbindung gesetzt und den Mietvertrag gleichentags mittels Kontaktformular und angehängtem PDF nochmals elektronisch eingereicht.

Die Steuerverwaltung bestätigte dem Steuerpflichtigen am 6. September 2018 den Eingang der Einsprache und forderte diesen auf, eine Kopie des Arbeitsvertrages sowie das „Spesenreglement

fliegendes Personal“ zu den Akten zu reichen. Eine Kopie des Mietvertrages sei bereits mit der Steuererklärung 2017 eingereicht worden.

Am 20. September 2018 gingen die einverlangten Unterlagen (kommentarlos) bei der Steuerverwaltung ein.

Mit Einspracheentscheid vom 21. September 2018 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut. Sie akzeptierte die geltend gemachten Fahrkosten von CHF 3'300.- (Code 2.110). Bei den Auslagen für die auswärtige Verpflegung und den Wochenaufenthalt (Code 2.120) wurde indessen nur ein Betrag von insgesamt CHF 7'240.- (auswärtige Verpflegung: CHF 1'600.-; Wochenaufenthalt: CHF 5'640.-) zum Abzug zugelassen.

C. Mit Eingabe vom 24. Oktober 2018 (Datum der Postaufgabe) wandte sich der Steuerpflichtige an das Kantonsgericht Freiburg. In formeller Hinsicht machte er geltend, er habe mit Eingabe vom 2. September 2018 gar keine Einsprache an die Steuerverwaltung erhoben, sondern gehofft, die Steuerveranlagung schnell und unbürokratisch (eventuell ohne Einspracheverfahren) korrigieren zu können. Eine Einsprache an die Steuerverwaltung sei erstmals am 21. Oktober 2018 erfolgt. Die Steuerverwaltung hätte deshalb am 21. September 2018 gar keine Einspracheentscheid erlassen dürfen. Zudem sei die berichtigte Steuerveranlagung immer noch ausstehend. In inhaltlicher Hinsicht machte der Steuerpflichtige geltend, mit dem gewährten Abzug für den Wochenaufenthalt (Wohnungsmiete und auswärtige Verpflegung) nicht einverstanden zu sein. Der Abzug für die Wohnungsmiete könne nicht auf ein Zimmer beschränkt und damit die Kochgelegenheit gestrichen werden, wenn gleichzeitig auch beim Abzug für die auswärtige Verpflegung mit der Begründung gekürzt werde, dass eine Kochgelegenheit bestehe. Der geltend gemachte Abzug für die Wohnungsmiete entspreche den effektiven Tatsachen und sei für die Verhältnisse im Raum Zürich eher tief. Zudem seien laut Mietvertrag nur drei erwachsene Parteien erlaubt. Das Kantonsgericht werde darum ersucht, die Frage der Zuständigkeit zu prüfen und das Verfahren bis zur Klärung dieser Frage zu sistieren.

Auf Anfrage der Instruktionsrichterin vom 29. Oktober 2018 erklärte der Beschwerdeführer, nunmehr vertreten durch seinen Vater B. \_\_\_\_\_, am 31. Oktober 2018, dass er „provisorisch“ Beschwerde an das Kantonsgericht erhebe. Des Weiteren verwies er darauf, dass er die berichtigte Steuerveranlagung am 24. Oktober 2018 erhalten habe, und wiederholte seinen Standpunkt, wonach die Steuerverwaltung am 25. September 2018 keine Einspracheentscheid hätte erlassen dürfen, da er bis zu diesem Datum gar keine Einsprache erhoben habe.

Am 2. November 2018 teilte die Instruktionsrichterin dem Steuerpflichtigen mit, dass seine Eingaben vom 24. und 31. Oktober 2018 als Beschwerde gegen den Einspracheentscheid vom 21. September 2018 entgegengenommen würden, und setzte ihm eine Frist zur Bezahlung eines Kostenvorschusses.

Der Kostenvorschuss in der Höhe von CHF 500.- wurde am 3. Dezember 2018 geleistet.

Gleichen Tags erklärte der Beschwerdeführer, an der Beschwerde festzuhalten. Er verwies darauf, dass die Steuerverwaltung diverse Verfahrensfehler begangen habe (verloren gegangene Beilagen; Versenden der Steuerveranlagung per B-Post; fehlerhafte Rechtsmittelbelehrung im Einspracheentscheid; Widersprüche zwischen Einspracheentscheid und berichtigter Veranlagungsanzeige), und machte geltend, dass die gewährten Abzüge für die Wohnungsmiete und die auswärtige Verpflegung weder den gesetzlichen Vorgaben, noch der kantonalen Praxis entsprechen würden.

Im Übrigen hielt er an seinen bisherigen Standpunkten fest und beantragte eine Parteientschädigung.

In ihren Bemerkungen vom 19. Dezember 2018 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung der Beschwerde.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete auf eine Vernehmlassung.

Ein weiterer Schriftenwechsel wurde nicht durchgeführt.

## **Erwägungen**

### **1. Prozessuales**

1.1. Gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde kann die steuerpflichtige Person innert 30 Tagen nach Zustellung beim Kantonsgericht schriftlich Beschwerde erheben (Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]; Art. 50 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]; Art. 180 Abs. 1 des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern [DStG; SGF 631.1]). Die Beschwerdeschrift muss die Begehren der beschwerdeführenden Person und deren Begründung enthalten (vgl. Art. 140 Abs. 2 DBG; Art. 50 Abs. 2 StHG; Art. 180 Abs. 2 DStG). Mit der Beschwerde können alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (Art. 140 Abs. 3 DBG; Art. 50 Abs. 2 StHG; Art. 180 Abs. 3 DStG). Das Beschwerdeverfahren richtet sich nach dem Gesetz vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SGF 150.1) (Art. 182 DStG).

Die Beschwerde vom 24. Oktober 2018 gegen den Einspracheentscheid vom 21. September 2018 ist durch den Beschwerdeführer frist- und formgerecht bei der sachlich und örtlich zuständigen Beschwerdeinstanz eingereicht worden. Der Beschwerdeführer ist als Steuerschuldner durch den angefochtenen Einspracheentscheid berührt und hat ohne weiteres ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 76 lit. a VRG).

Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2. Da auf die Beschwerde eingetreten wird, braucht nicht weiter geprüft zu werden, ob die Rechtsmittelbelehrung im Einspracheentscheid fehlerhaft ist.

Nichts desto trotz ist der Beschwerdeführer darauf hinzuweisen, dass kein Widerspruch darin erblickt werden kann, wenn die Rechtsmittelbelehrung darauf hinweist, dass einer allfälligen Beschwerde an das Kantonsgericht der angefochtene Einspracheentscheid und die bestrittene Veranlagungsanzeige beizulegen sind, wird doch nicht verlangt, dass auch die berichtigte Steueranmeldung beizulegen ist. Der Vorhalt des Beschwerdeführers erweist sich somit als unbegründet.

### **2. Formelles**

2.1. In formeller Hinsicht bringt der Beschwerdeführer vor, dass er mit Schreiben vom 2. September 2018 keine Einsprache an die Steuerverwaltung erhoben, sondern eine solche höchstens in Aussicht gestellt habe. Die Vorinstanz hätte diese Eingabe somit nicht als Einsprache

entgegennehmen und einen Einspracheentscheid erlassen dürfen. Eine Einsprache gegen die Veranlagungsanzeige vom 17. Mai 2018, welche ihm erstmals mit Schreiben vom 24. August 2018 zugestellt worden sei, sei vielmehr erst am 21. Oktober 2018 erhoben worden.

2.1.1. Wie sich aus den Akten ergibt, wurde der Beschwerdeführer am 17. Mai 2018 nach Ermessen veranlagt. Von der Veranlagungsanzeige erhielt der Beschwerdeführer erstmals am 29. August 2018 Kenntnis, nachdem ihm die Veranlagungsanzeige am 24. August 2018 nochmals zugestellt worden war.

Nach Art. 132 Abs. 1 DBG (vgl. auch Art. 48 Abs. 1 StHG) und Art. 175 Abs. 1 DStG kann die steuerpflichtige Person gegen die Veranlagungsverfügung innert 30 Tagen nach Zustellung bei der Veranlagungsbehörde schriftlich Einsprache erheben. Eine anderweitige Korrektur der Veranlagungsverfügung ist nicht möglich, da die Veranlagungsverfügung, sofern nicht innert Frist Einsprache dagegen erhoben wird, in formelle Rechtskraft erwächst und vollstreckbar wird; dies mit der Folge, dass die Veranlagung der geschuldeten Steuer sowohl für die steuerpflichtige Person als auch für das Gemeinwesen verbindlich wird, und zwar unabhängig davon, ob die Veranlagung materiell richtig ist oder nicht (Gebot der Rechtssicherheit; ZWEIFEL/CASANOVA, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2008, § 26 N. 1 f.).

Entsprechend hat die Vorinstanz das Schreiben vom 2. September 2018, mit welchem Einwände gegen die Steuerveranlagung erhoben wurden, zu Recht als Einsprache entgegengenommen, was dem Beschwerdeführer mit Schreiben vom 6. September 2018 auch angezeigt wurde. Der Beschwerdeführer erhob aber gegen die Eröffnung eines Einspracheverfahrens keinerlei Einwände, vielmehr kam er der Aufforderung zur Nachreichung von zusätzlichen Unterlagen ohne weiteres nach. Er kann sich somit nicht im Nachhinein darauf berufen, er habe mit Schreiben vom 2. September 2018 keine Einsprache erheben wollen. Dieser Einwand erfolgt zu spät.

2.1.2. Die Vorinstanz ist auf die Einsprache des Beschwerdeführers vom 2. September 2018 eingetreten. Sie hat damit seinen Einwand, die Steuerveranlagung vom 17. Mai 2018 sei ihm erstmals am 29. August 2018 zur Kenntnis gelangt, nicht in Abrede gestellt.

Damit stösst die Kritik des Beschwerdeführers, wonach der Versand der Veranlagungsanzeigen per B-Post erfolge, ins Leere.

2.1.3. Des Weiteren ist der Beschwerdeführer darauf hinzuweisen, dass, wenn erst sein Schreiben vom 21. Oktober 2018 als Einsprache zu qualifizieren wäre, wie er dies in der Beschwerde verlangt, die Einsprache zu spät erhoben worden wäre; dies mit der Folge, dass darauf nicht einzutreten wäre. Da der Beschwerdeführer gemäss eigenen Angaben am 29. August 2018 Kenntnis von der Veranlagungsanzeige erhielt, begann die 30-tägige Einsprachefrist am 30. August 2018 und endete am 28. September 2018.

Wenn somit seine Eingabe vom 2. September 2018 als Einsprache qualifiziert wird, ist dies nur zu seinen Gunsten.

2.1.4. Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Vorinstanz die Eingabe des Beschwerdeführers vom 2. September 2018 zu Recht als Einsprache entgegengenommen hat. Der vom Beschwerdeführer erhobene Einwand erweist sich damit als unbegründet und er ist damit nicht zu hören.

2.2. Schliesslich moniert der Beschwerdeführer in formeller Hinsicht, dass die Steuerverwaltung von ihm eingereichte Unterlagen verloren habe und zwischen dem Einspracheentscheid vom 21. September 2018 und der berechtigten Veranlagungsanzeige vom 18. Oktober 2018 Widersprüche bestehen würden.

2.2.1. Nachdem die Steuerverwaltung mehrmals den Mietvertrag des Zimmers in D. \_\_\_\_\_ einverlangt hatte, bestätigte sie dem Beschwerdeführer mit Schreiben vom 6. September 2018 den Eingang desselben. Der Mietvertrag wurde denn auch im Einspracheentscheid wie auch in der berechtigten Steuerveranlagung berücksichtigt.

Folglich stösst auch dieser Einwand ins Leere und der Beschwerdeführer ist damit nicht zu hören.

2.2.2. Was die geltend gemachten Widersprüche zwischen dem Einspracheentscheid und der berechtigten Veranlagungsanzeige anbelangt, so führt der Beschwerdeführer nicht aus, worin er diese Widersprüche sieht. Ein Vergleich der Veranlagungsanzeige, des Einspracheentscheids und der berechtigten Veranlagungsanzeige fördert auf jeden Fall keine Widersprüche zu Tage.

Sofern sich der Beschwerdeführer mit diesem Einwand auf den ihm unter Code 7.110 gewährten Abzug für Steuerpflichtige mit bescheidenem Einkommen bezieht, so ist dieser nicht zu beanstanden, betrug doch der Sozialabzug für alleinstehende Steuerpflichtige ohne Kinderunterhaltspflicht mit einem Einkommen von CHF 22'001.- bis CHF 23'000.- im Steuerjahr 2016 CHF 300.-. Dieser Abzug wurde dem Beschwerdeführer denn auch gewährt.

Folglich ist auch dieser Einwand unbegründet.

### **3. Direkte Bundessteuer (604 2018 108)**

Streitgegenstand des vorliegenden Verfahrens bilden die Abzüge für den Wochenaufenthalt (Wohnungsmiete und auswärtige Verpflegung).

#### **3.1. Wohnungsmiete**

3.1.1. Der direkten Bundessteuer als Einkommenssteuer natürlicher Personen unterliegen unter anderem alle Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 17 DBG). Von den gesamten steuerbaren Einkünften sind die Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge nach den Art. 26–33a DBG absetzbar (Art. 25 DBG). Von den Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit können als Gewinnungskosten unter anderem „die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten“ abgezogen werden (Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG). Näheres regelt die Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartementes über den Abzug der Berufskosten unselbständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 (VBK; SR 642.118.1; vgl. auch das diesbezügliche Kreisschreiben Nr. 26 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 22. September 1995 zum Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit, ASA 64 S. 692 ff.).

Gemäss Art. 9 Abs. 3 VBK sind als notwendige Mehrkosten der Unterkunft bei auswärtigem Wochenaufenthalt die „ortsüblichen Auslagen für ein Zimmer“ abziehbar. Andererseits beträgt der gestützt auf Art. 9 Abs. 2 VBK in Verbindung mit Art. 3 VBK für die Steuerperiode 2016 festgelegte volle Abzug für notwendige Mehrkosten der Verpflegung bei auswärtigem Wochenaufenthalt im Jahr CHF 6'400.-. Besitzt der Wochenaufenthalter am Übernachtungsort zudem eine Kochgelegenheit, sind zwar die Kosten für das „Studio“ höher, dafür kann er den Pauschalabzug für die zweite Hauptmahlzeit nicht geltend machen (LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Art. 26 N. 22; RICHNER/FREI/KAUFMANN, Handkommentar zum DBG, 2003, Art. 26 N. 23; noch weiter geht KNÜSEL, *in* Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, 2. Auflage 2008, Art. 26 N. 21, wonach „die tatsächlich anfallenden Kosten einer realistischerweise nötigen Unterkunft“ absetzbar seien).

Nach der bundesgerichtlichen Praxis gelten als Gewinnungskosten diejenigen Auslagen, deren Vermeidung der steuerpflichtigen Person nicht zumutbar ist (BGE 124 II 29 E. 3a) und die wesentlich durch die Erzielung von Einkommen verursacht bzw. veranlasst sind (Urteile BGer

2C\_14/2009 vom 22. April 2009 E. 2.1; 2A.224/2004 vom 26. Oktober 2004 E. 6.3; beide mit Hinweisen; vgl. auch Urteil BGer 2P.251/2006 vom 25. Januar 2007 E. 3.1). In welchem Ausmass die Vermeidung von Auslagen zumutbar ist, hängt stark von den aktuellen gesellschaftlichen Realitäten ab. Im vorliegenden Fall ist daher der Begriff „Zimmer“ im Sinne von Art. 9 Abs. 3 VBK zeitgemäss und unter Berücksichtigung der Zumutbarkeit der Unterkunft auszulegen. Aus diesem Blickwinkel ist festzuhalten, dass es einem berufstätigen Erwachsenen, welcher unter der Woche berufsbedingt auswärts leben muss, kaum zugemutet werden kann, diese Zeit beispielsweise in einer Wohngemeinschaft zu verbringen, und sich mit einer blossen Mitbenützung von Badezimmer und Küche zu begnügen. Art. 9 Abs. 3 VBK ist demnach so zu verstehen, dass der Begriff „Zimmer“ grundsätzlich eine 1-Zimmerwohnung bzw. ein Studio mit Bad und kleiner Küche bzw. Kochecke bezeichnet (Urteil BGer 2C\_728/2010 vom 25. März 2011 E. 2.1).

Zumutbar ist die Vermeidung von Auslagen aber insoweit, als die steuerpflichtige Person am Ort des Wochenaufenthalts eine grössere oder eine besonders luxuriöse Unterkunft anmietet. Zwar steht ihr ein solches Vorgehen selbstverständlich frei, doch stellen die dadurch entstandenen Mehrauslagen keine Gewinnungskosten im Sinne von Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG dar: Soweit eine steuerpflichtige Person etwa aus Gründen des besseren Komforts über das zur Einkommenserzielung notwendige und zumutbare Mass Aufwendungen tätigt, handelt es sich dabei vielmehr um eine Befriedigung persönlicher Bedürfnisse im Rahmen der Einkommensverwendung und mithin um nicht absetzbare Lebenshaltungskosten (vgl. Art. 34 lit. a DBG; LOCHER, Art. 34 N. 4 ff.). In diesen Fällen haben die Steuerbehörden daher eine entsprechende Ausscheidung der angefallenen Auslagen vorzunehmen (Urteil BGer 2C\_728/2010 vom 25. März 2011 E. 2.1).

3.1.2. Vorliegend hat die Vorinstanz den Mietzins für die 4,5-Zimmerwohnung in D. \_\_\_\_\_ in der Höhe von CHF 2'115.- durch die Anzahl Wohnzimmer – d.h. durch 4,5 - dividiert, um so die notwendigen, zumutbarerweise nicht vermeidbaren Auslagen zu ermitteln. Diese Vorgehensweise erfüllt die aufgezeigten bundesrechtlichen Vorgaben. Indem die Vorinstanz den gesamten Mietzins anteilmässig auf die Anzahl der Wohnzimmer verlegte, berücksichtigte sie in ihrer Berechnung namentlich auch einen Anteil an der Küche und am Badezimmer der Wohnung mit (dies etwa im Unterschied zur Berechnung der Kosten eines blossen Arbeitszimmers, wo die Küchen- bzw. Badbenützung keine Rolle spielt und deshalb zur Bestimmung des Divisors die Anzahl der Wohnzimmer um gewisse Einheiten erhöht wird; vgl. LOCHER, Art. 26 N. 39). Dass das Badezimmer und die Küche auf diese Weise nicht vollumfänglich, sondern eben nur anteilmässig abgesetzt werden können, erscheint nicht als stossend, zumal diese Räumlichkeiten in Mehrzimmerwohnungen oftmals grösser und besser ausgestattet sind, als dies in einem Studio oder in einer 1-Zimmerwohnung der Fall ist.

Das Vorgehen der Steuerverwaltung ist insofern nicht zu beanstanden, sondern entspricht einer Vorgehensweise, die vom Bundesgericht mit Urteil BGer 2C\_728/2010 vom 25. März 2011 geschützt wurde.

3.1.3. Daran ändern auch die vom Beschwerdeführer vorgebrachten Einwände nichts, wonach Küche, Wohn- und Esszimmer nicht ohne bauliche Massnahmen abtrennbar seien und die Wohnung gemäss Mietvertrag mit maximal drei erwachsenen Personen belegt werden dürfe. Dem Beschwerdeführer steht es frei, zusammen mit seinen beiden Mitbewohnern eine 3-Zimmerwohnung zu einem tieferen Mietzins zu belegen. Wenn die drei Wohnpartner aber eine 4,5-Zimmerwohnung anmieten, was ihnen die Möglichkeit gibt, nebst einem privaten Schlafzimmer zusätzlich einen gemeinsamen Wohn- und Essbereich mitzubenützen, so ist dies ihr gutes Recht, geht aber über das Notwendige hinaus. Die dadurch entstehenden Mehrauslagen können deshalb nicht zum Abzug zugelassen werden.

### 3.2. Auswärtige Verpflegung

3.2.1. Wochenaufenthalter können die notwendigen Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung in Abzug bringen. Für den Abzug werden Pauschalansätze festgelegt. Der Nachweis höherer Kosten ist ausgeschlossen (Art. 9 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 3 VBK). Bei auswärtigem Wochenaufenthalt beträgt der volle Abzug CHF 6'400.- pro Jahr. Wenn für eine der beiden täglichen Hauptmahlzeiten nur ein halber Abzug zulässig ist, ist ein gekürzter Abzug von CHF 4'800.- zulässig (vgl. den Anhang zur VBK). Gemäss Art. 6 Abs. 2 VBK ist nur ein halber Abzug zulässig, wenn die Verpflegung vom Arbeitgeber anders als in bar verbilligt wird (Abgabe von Gutscheinen) oder wenn sie in einer Kantine, einem Personalrestaurant oder einer Gaststätte des Arbeitgebers eingenommen werden kann.

Bei auswärtiger Verpflegung bzw. Schicht- oder Nachtarbeit ohne auswärtigen Wochenaufenthalt betragen der volle Abzug CHF 3'200.- pro Jahr und der halbe Abzug CHF 1'600.- pro Jahr (Art. 6 VBK sowie Anhang).

Aus dieser Regelung erhellt, dass pro arbeitsbedingt auswärts eingenommene Mahlzeit ein Abzug von CHF 3'200.- berücksichtigt wird. Da ohne auswärtigen Wochenaufenthalt höchstens eine Mahlzeit täglich arbeitsbedingt auswärts eingenommen werden muss, beträgt der volle Abzug CHF 3'200.-. Bei einem auswärtigen Wochenaufenthalt werden aber CHF 6'400.- berücksichtigt; dies jedoch nur dann, wenn in der Wohnung am Arbeitsort keine Kochgelegenheit existiert, müssen doch diesfalls zwei Mahlzeiten arbeitsbedingt auswärts eingenommen werden. Deshalb wird der zu berücksichtigende Betrag auch auf CHF 4'800.- gekürzt, wenn sich der Arbeitgeber an den Kosten der Verpflegung beteiligt (Gutscheine, Kantine, Personalrestaurant, Gaststätte des Arbeitgebers). Dieser Betrag entspricht einem vollen Abzug von CHF 3'200.- und einem halben Abzug von CHF 1'600.-.

3.2.2. Vorliegend hat die Vorinstanz dem Beschwerdeführer einen halben Abzug von CHF 1'600.- gewährt, was nicht zu beanstanden ist.

Unbestrittenermassen verfügt der Beschwerdeführer in seiner Wohnung in D. \_\_\_\_\_ über eine Kochgelegenheit. Ihm entstehen daher durch den auswärtigen Wochenaufenthalt keine zusätzlichen Mehrkosten für die auswärtige Verpflegung, kann er doch täglich eine Hauptmahlzeit zu Hause einnehmen. Damit kann er nur eine auswärts eingenommene Mahlzeit täglich zum Abzug bringen, höchstens also einen vollen Abzug von CHF 3'200.-. Wenn er sich diesbezüglich auf den Standpunkt stellt, die Kochgelegenheit könne nicht berücksichtigt werden, wenn die Auslagen für Wohnungsmiete auf ein Zimmer reduziert würden, so ist er damit nicht zu hören. Bei der Vermietung von Wohnungen werden nämlich nur die Wohn-, Ess-, Schlaf-, Arbeits- und Kinderzimmer als Räume gezählt, nicht hingegen Badezimmer, Dusche und Küche. Da der Beschwerdeführer die angemietete 4,5-Zimmerwohnung nur mit zwei Mitbewohnern bewohnt und das gemeinsame Wohn- und Esszimmer und die daran angrenzende Küche von allen Mitbewohnern benützt werden kann, kann sich der Beschwerdeführer nicht auf den Standpunkt stellen, er verfüge über keine Kochmöglichkeit. Zudem werden mit der Division des Mietzinses durch 4,5 nur die beiden Schlafzimmer seiner Mitbewohner (2 Zimmer) sowie das gemeinsame Wohn- und Esszimmer (1,5 Zimmer) gekürzt, nicht aber die Küche (die nicht als Zimmer zählt).

Dem Reglement über den Ersatz von Dienstausslagen zum GAV15 für CCM (Cabin Crew Member), gültig ab 1. August 2017, lässt sich entnehmen, dass die Arbeitgeberin unter anderem die Auslagen für die auswärtige Verpflegung ersetzt (Ziff. 1a Abs. 1 des Reglements). Auf dem Lohnausweis vom 21. April 2017 betreffend das Jahr 2016 sind denn auch Spesen in der Höhe von CHF 2'827.- ausgewiesen und das Feld G (Kantinenverpflegung/Lunch-Checks) angekreuzt. Dass dem



Beschwerdeführer unter diesen Umständen nur der halbe Abzug der Mehrkosten für die auswärtige Verpflegung im Betrag von CHF 1'600.- gewährt wurde, ist somit nicht zu beanstanden.

### 3.3. Fazit

Damit erweisen sich sämtliche Vorbringen des Beschwerdeführers als unbegründet.

Der angefochtene Einspracheentscheid vom 21. September 2018 ist somit zu bestätigen und die vorliegende Beschwerde abzuweisen.

### 3.4. Kosten

3.4.1. Die Kosten des Verfahrens sind der unterliegenden Partei aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG).

Die Höhe der Verfahrenskosten wird durch das kantonale Recht bestimmt (Art. 144 Abs. 5 DBG). Das heisst, dass insbesondere der Tarif vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz (Tarif VJ) zur Anwendung gelangt (vgl. Art 146 und Art. 147 VRG sowie Art. 4 Abs. 3 des kantonalen Ausführungsbeschlusses zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 5. Januar 1995; SGF 634.1.11).

Im vorliegenden Fall erscheint es angemessen, die Gerichtsgebühr auf CHF 250.- festzusetzen. Diese Gerichtsgebühr ist dem unterliegenden Beschwerdeführer aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

3.4.2. Der unterliegende Beschwerdeführer hat keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung.

## 4. Kantonsteuer (604 2018 109)

4.1. Die vorne dargelegten Grundsätze gelten auch im Bereich der Kantonssteuern. Die entsprechenden, praktisch gleich lautenden Gesetzesbestimmungen sind in Art. 17 Abs. 1, Art. 26 und Art. 27 Abs. 1 lit. c DStG enthalten (vgl. auch Art. 7 Abs. 1 und Art. 9 Abs. 1 StHG).

Die Ausführungsvorschriften wurden in der Verordnung der Finanzdirektion über den Abzug von Berufskosten bei unselbständiger Erwerbstätigkeit vom 14. Dezember 2006 (SGF 631.411) erlassen.

4.2. Angesichts der mit dem Recht der direkten Bundessteuer übereinstimmenden gesetzlichen Regelung kann für die Rechtsanwendung auf die Ausführungen in Erwägung 3 verwiesen werden. Demzufolge ist auch die Beschwerde betreffend die Kantonsteuer abzuweisen.

4.3. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die gesamten Kosten dem unterliegenden Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 131 Abs. 1 VRG). Dabei gelangt der Tarif VJ zur Anwendung (vgl. Art. 146 und Art. 147 VRG).

Im vorliegenden Fall erscheint es angemessen, die Gerichtsgebühr auf CHF 250.- festzusetzen. Diese Gerichtsgebühr ist dem unterliegenden Beschwerdeführer aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

4.4. Der unterliegende Beschwerdeführer hat keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung.

## **Die stellvertretende Präsidentin erkennt:**

### **I. Direkte Bundessteuer (604 2018 108)**

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Kosten (Gebühr: CHF 250.-) werden A. \_\_\_\_\_ auferlegt. Diese Gerichtsgebühr wird mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.
3. Es besteht kein Anspruch auf eine Parteientschädigung.

### **II. Kantonssteuer (604 2018 109)**

4. Die Beschwerde wird abgewiesen.
5. Die Kosten (Gebühr: CHF 250.-) werden A. \_\_\_\_\_ auferlegt. Diese Gerichtsgebühr wird mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.
6. Es besteht kein Anspruch auf eine Parteientschädigung.

### **III. Zustellung**

Das vorliegende Urteil kann sowohl bezüglich der veranlagten direkten Bundessteuern als auch der Kantonssteuern gemäss Art. 146 DBG bzw. Art. 73 StHG und Art. 82 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) innert 30 Tagen seit Eröffnung mit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht, Lausanne, angefochten werden.

Gegen die Festsetzung der Höhe der Verfahrenskosten ist innert 30 Tagen die Einsprache an die Behörde, die entschieden hat, zulässig, sofern nur dieser Teil des Entscheides angefochten wird (Art. 148 VRG).

Freiburg, 18. Januar 2019/dki

Die stellvertretende Präsidentin:

Die Gerichtsschreiberin: