



**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 2019 21

604 2019 22

Urteil vom 21. Juni 2019

Steuergerichtshof

Besetzung	Präsident:	Marc Sugnaux
	Richter:	Christian Pfammatter, Daniela Kiener
	Gerichtsschreiberin:	Elisabeth Rime Rappo

Parteien	A._____ AG, Beschwerdeführerin
	gegen
	KANTONALE STEUERVERWALTUNG, Vorinstanz

Gegenstand	Gewinn- und Kapitalsteuer der juristischen Personen (Aufrechnung von Pauschalspesen)
	Beschwerde vom 6. März 2019 gegen den Einspracheentscheid vom 12. Februar 2019; direkte Bundessteuer und Kantonssteuer 2017

Sachverhalt

A. Am 15. Januar 2018 reichte die A. _____ AG mit Sitz in B. _____ die Steuererklärung für die Steuerperiode 2017 ein. Sie deklarierte ein im Kanton steuerbares Kapital von CHF 151'291.- und einen steuerbaren Gewinn von CHF 75'822.-.

Mit Schreiben vom 21. August 2018 ersuchte die Kantonale Steuerverwaltung (nachfolgend: Steuerverwaltung) die Steuerpflichtige um zusätzliche Auskünfte und Unterlagen zu den Spesenkonten, namentlich auch zum Konto „Verpflegungsspesen“. Mit Eingabe vom 19. September 2018 reichte die Steuerpflichtige diverse Unterlagen ins Recht.

Mit ordentlicher Veranlagungsanzeige vom 15. November 2018 setzte die Steuerverwaltung das im Kanton steuerbare Kapital per 30. Juni 2017 auf CHF 151'291.- und den steuerbaren Gewinn – unter Aufrechnung von geldwerten Leistungen in der Höhe von CHF 13'530.- für auswärtige Verpflegungskosten der Direktionsmitglieder – auf CHF 89'352.- fest, was eine Kantonalsteuer von CHF 7'832.40 und eine direkte Bundessteuer von CHF 7'590.50 ergab. Die Aufrechnung der Verpflegungskosten begründete die Steuerverwaltung damit, dass die Steuerpflichtige bereits in der Veranlagung 2016 darauf aufmerksam gemacht worden sei, dass die Entschädigungen für Verpflegungskosten der Direktionsmitglieder massiv zu hoch seien. Darauf habe es keine Reaktion gegeben. Auf Anfrage seien keine detaillierten Nachweise eingegangen, vielmehr habe sich die Steuerpflichtige darauf beschränkt, auf das Spesenreglement zu verweisen. Aus diesem Grund werde je Direktionsmitglied nur die Hälfte der verbuchten auswärtigen Verpflegungskosten akzeptiert.

Gegen diese Veranlagungsanzeige erhob die Steuerpflichtige am 4. Dezember 2018 Einsprache. Sie machte im Wesentlichen geltend, die pauschale Entschädigung für Verpflegungskosten der Direktionsmitglieder sei in Art. 7 des Zusatz-Spesenreglements für leitendes Personal (nachfolgend: Spesenreglement) geregelt. Das Spesenreglement sei am 23. November 2015 von der Steuerverwaltung genehmigt worden und am 1. Januar 2016 in Kraft getreten. Die Entschädigungen für Verpflegungskosten seien in Treu und Glauben und in Vertrauen auf die Rechtssicherheit gestützt auf das genehmigte Spesenreglement vorgenommen worden. Entsprechend sei der steuerbare Gewinn auf CHF 75'822.- anzupassen.

Mit Einspracheentscheid vom 12. Februar 2019 wies die Steuerverwaltung die erhobene Einsprache ab. Sie erwog, dass gemäss Muster-Spesenreglement der Schweizerischen Steuerkonferenz SSK („Kreisschreiben 25 vom 18. Januar 2008“) Verpflegungskosten für Direktionsmitglieder nur entschädigt würden, wenn diese ihre Tätigkeit ausserhalb ihres sonstigen Arbeitsplatzes ausüben würden. Zwar sei die Höhe der Pauschalbeträge aus diesem Musterreglement korrekt in das Spesenreglement übernommen worden. Allerdings sei festgestellt worden, dass für jeden Tag Verpflegungsspesen ausbezahlt worden seien, weshalb von der Steuerpflichtigen ein detaillierter Nachweis für die geschäftliche Notwendigkeit der auswärtigen Verpflegung verlangt worden sei. Dieser Nachweis sei nicht erbracht worden.

B. Mit Eingabe vom 6. März 2019 erhob die Steuerpflichtige Beschwerde an das Kantonsgericht Freiburg. Sie stellt den Antrag, es sei auf die Aufrechnung der auswärtigen Verpflegungskosten der Direktionsmitglieder zu verzichten und der steuerbare Gewinn auf CHF 75'822.- festzusetzen. Zur Begründung ihres Antrags bringt sie vor, dass das von der Steuerverwaltung genehmigte Spesenreglement dem Muster-Spesenreglement der SSK vorgehe. Die ausgerichteten, von der

Steuerverwaltung aber nicht anerkannten Entschädigungen würden dem genehmigten Spesenreglement entsprechen. Dieses sehe bei den auswärtigen Verpflegungskosten der Direktionsmitglieder weder eine Obergrenze, noch eine Einschränkung bezüglich Ort der Verpflegung vor, weshalb auch nicht argumentiert werden könne, die ausgerichteten Entschädigungen seien zu hoch. Komme hinzu, dass der aufgerechnete Betrag von insgesamt CHF 13'530.-, namentlich die Aufrechnung betreffend C._____ in der Höhe von CHF 3'420.-, nicht nachvollziehbar sei. Schliesslich würden sich auch in zeitlicher Hinsicht diverse Fragen stellen: So sei das Steuerjahr 2016 am 11. Dezember 2017 veranlagt worden. Zu diesem Zeitpunkt sei der Bilanzstichtag (30. Juni 2017) bereits verstrichen gewesen, die Spesenauszahlungen getätigt, die Jahresrechnung 2016/2017 erstellt, vom Verwaltungsrat verabschiedet (25. September 2017), von der Revisionsstelle abschliessend geprüft (13. November 2017) und von der Generalversammlung genehmigt (30. November 2017) worden. Die Steuerpflichtige sei somit gar nicht in der Lage gewesen, bereits im Geschäftsjahr 2016/2017 Anpassungen vorzunehmen. Allerdings sei (auf freiwilliger Basis und ohne Präjudiz) eine über das Spesenreglement hinausgehende, strengere Auslegung der massgebenden Bestimmung (Art. 7 des Spesenreglements) eingeführt worden. Diese Änderung sei per 1. Januar 2018 in Kraft getreten.

Der mit Schreiben vom 13. März 2019 auf CHF 800.- angesetzte Kostenvorschuss wurde am 22. März 2019 geleistet.

In ihren Bemerkungen vom 24. April 2019 beantragt die Steuerverwaltung, es sei die Beschwerde teilweise gutzuheissen und für C._____ ein Betrag von CHF 1'800.- (50 Prozent von CHF 3'600.-) anstatt CHF 3'420.- aufzurechnen. Darüber hinausgehend sei die Beschwerde abzuweisen.

Die eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete auf eine Vernehmlassung.

Ein weiterer Schriftenwechsel wurde nicht durchgeführt.

Erwägungen

Prozessuales

1.

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 6. März 2019 gegen den Einspracheentscheid vom 12. Februar 2019 ist durch die Beschwerdeführerin frist- und formgerecht bei der sachlich und örtlich zuständigen Beschwerdeinstanz eingereicht worden. Die Beschwerdeführerin ist als Steuerschuldnerin 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. Die Steuerverwaltung beantragt in ihren Bemerkungen vom 24. April 2019 *lite pendente*, es sei die Beschwerde insofern teilweise gutzuheissen, als die Aufrechnung von insgesamt CHF 13'530.- um CHF 1'620.- (CHF 3'420.- minus CHF 1'800.-) auf CHF 11'910.- zu reduzieren sei. Dabei handelt es sich nicht um eine neue Verfügung, sondern um einen Antrag im laufenden Beschwerdeverfahren, der nicht die Gegenstandslosigkeit des Beschwerdeverfahrens zur Folge hat. Da das Kantonsgericht auf dem Gebiet der öffentlichen Abgaben an die Rechtsbegehren der Parteien nicht gebunden ist (Art. 95 Abs. 1 VRG), ist auch über diesen (nicht mehr streitigen) Betrag zu befinden.

Direkte Bundessteuer (604 2019 21)

2.

2.1. Gemäss Art. 58 Abs. 1 DBG setzt sich der steuerbare Reingewinn der juristischen Personen zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Salvovortrages des Vorjahres (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) sowie den der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebenen Erträgen mit Einschluss der Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne (lit. c). Zum steuerbaren Reingewinn gehören namentlich Zuwendungen der Gesellschaft an die Anteilhaber oder ihnen nahestehende Dritte, die einem Aussenstehenden nicht oder zumindest nicht im gleichen Masse gewährt würden. Solche geldwerte Leistungen sind nach der Rechtsprechung immer dann anzunehmen, wenn (a) die Gesellschaft keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält, (b) der Aktionär 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, und (c) der Charakter dieser Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war (BGE 131 II 593 E. 5.1; Urteil BGer 2C_273 und 274/2013 vom 16. Juli 2013 E. 3.1 mit weiteren Hinweisen; HEUBERGER, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, 2001, S. 182).

2.2. Die Frage, ob ein Aufwand geschäftsmässig begründet ist, beantwortet die Betriebs- oder Unternehmungswirtschaftslehre. Geschäftsmässig begründet sind Kosten, wenn sie aus unternehmungswirtschaftlicher Sicht vertretbar erscheinen; nach der Rechtsprechung sind Aufwendungen dann geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem erzielten Erwerb unternehmungswirtschaftlich in einem unmittelbaren und direkten (organischen) Zusammenhang stehen (BGE 124 II 29 E. 3c; 113 Ib 114 E. 2c; Urteil BGer 2C_104/2010 vom 23. Juni 2010 E. 2.2.1). Somit muss alles, was nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zum Kreis der Unkosten gerechnet werden kann, steuerlich als geschäftsmässig begründet anerkannt werden. Dabei spielt es keine Rolle, ob ein Betrieb auch ohne den infrage stehenden Aufwand ausgekommen wäre und ob dieser Aufwand im Sinne einer rationellen und gewinnorientierten Betriebsführung zweckmässig war (vgl. auch BGE 113 Ib 114 E. 2c; Urteil BGer 2P.153/2002 vom 29. November 2002 E. 3.2). Nicht dazu zählen namentlich Aufwendungen, welche die Gesellschaft einzig für den privaten Lebensaufwand

des Aktionärs oder einer ihm nahestehenden Person erbringt. Sie dürfen nicht unter dem Vorwand von Geschäfts- oder Repräsentationsspesen als Geschäftsaufwand verbucht werden (Urteile BGer 2C_273 und 274/2013 vom 16. Juli 2016 E. 3.2; 2P.195/2005 vom 16. Februar 2006 E. 3.2; 2P.250/2004 vom 13. Juni 2005 E. 3.2; 2P.153/2002 vom 29. November 2002 E. 3.2 in fine; ASA 63 S. 208, 213; LOCHER, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, Art. 58 N. 111).

2.3. Von Arbeitsrechts wegen hat der Arbeitgeber 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 (Art. 327a Abs. 1 OR). Durch schriftliche Abrede, Normalarbeitsvertrag oder Gesamtarbeitsvertrag kann als Auslagenersatz eine feste Entschädigung, wie namentlich ein Taggeld oder eine pauschale Wochen- oder Monatsvergütung festgesetzt werden, durch die jedoch alle notwendig entstehenden Auslagen gedeckt werden müssen (Art. 327a Abs. 2 OR).

Von Steuerrechts wegen gelten als Spesen sämtliche Auslagen, die Mitarbeitenden im Interesse des Arbeitgebers angefallen sind, namentlich die Kosten für Fahrt, Verpflegung, Übernachtung und die „übrigen Kosten“ (Urteil BGer 2C_214/2014 vom 7. August 2014 E. 3.2.2). Soweit der Arbeitgeber Leistungen erbringt, die als Auslagenersatz in Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit erbracht werden, sind diese nicht steuerbar (KNÜSEL/SUTER, *in*: Zweifel/Beusch, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage 2017, N. 21 zu Art. 17). Soweit aber die ausgerichteten Spesen über den ihnen zugedachten Zweck hinausgehen, gelten sie als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (Urteil BGer 2C_326/2008 vom 23. September 2008 E. 4.1). Entsprechendes gilt auch auf Ebene der Unternehmung, insbesondere dann, wenn die spesenbeanspruchende Person der Gesellschaft nahe steht. Erweist sich die Spesenausrichtung als geschäftsmässig unbegründet, so dient die Zahlung einzig zur Bestreitung des privaten Lebensaufwandes des Aktionärs oder einer ihm nahestehenden Person. Derartige geldwerte Leistungen unter dem Vorwand von Repräsentationsspesen als Geschäftsaufwand zu verbuchen, geht nicht an (Urteil BGer 2C_273 und 274/2013 vom 16. Juli 2013 E. 3.2 mit zahlreichen Hinweisen; LOCHER, Art. 58 N. 111). Der Nachweis des Geschäftsbezugs ist folglich dort von besonderer Bedeutung, wo Auslagen regelmässig auch im Bereich der privaten Lebenshaltung anfallen und die spesenbeanspruchende Person der Gesellschaft nahe steht.

Wie die Spesen weisen auch die Berufskosten einen Geschäftsbezug auf. Allerdings fallen die Berufskosten nicht im Interesse des Arbeitgebers an, sondern im Interesse des Mitarbeitenden, indem sie diesem ermöglichen, überhaupt einer Erwerbstätigkeit nachzugehen (vgl. hierzu die Verordnung vom 10. Februar 1993 über den Abzug der Berufskosten unselbstständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer; Berufskostenverordnung, SR 642.118.1). So können die Berufskosten zwar unter Umständen, namentlich wenn sie notwendig sind, als Gewinnungskosten vom Einkommen abgezogen werden, sie können aber, da sie nicht während, sondern vielmehr vor oder nach der geschäftlichen Tätigkeit angefallen sind, nicht als Spesen verbucht werden.

In diesem Zusammenhang kann auch auf die Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung (Formular 11), herausgegeben von der SSK und der Eidgenössischen Steuerverwaltung, verwiesen werden, welche vorsieht, dass als Spesenvergütungen vom Arbeitgeber ausgerichtete Entschädigungen für Auslagen gelten, die dem Arbeitnehmer im Rahmen seiner dienstlichen Tätigkeit, z.B. auf Geschäftsreisen, entstanden sind. Keine Spesenvergütungen sind Entschädigungen des Arbeitgebers, welche Auslagen abdecken, die vor oder nach der eigentlichen Arbeitstätigkeit anfallen. Solche Entschädigungen für Berufsauslagen sind stets zum Brutto-

lohn zu addieren und können allenfalls vom Arbeitnehmer in der Steuererklärung als Berufskosten in Abzug gebracht werden (Ziff. 13 N. 49 und 50).

2.4. Der Arbeitgeber kann ein Pauschalspesenreglement erlassen, in welchem er die Spesen und die Ausrichtung von Pauschalen regelt. Zur Vereinheitlichung der unterschiedlichen Praxis hat die SSK ein Muster-Spesenreglement („Kreisschreiben 25 vom 18. Januar 2008“) erarbeitet. Lässt der Arbeitgeber sein Reglement von der zuständigen Steuerbehörde an seinem Sitzkanton genehmigen, prüfen die Steuerbehörden auch in den anderen Kantonen die auf dem Lohnausweis angegebenen Pauschalspesen nicht nach, sondern gleichen ab, ob die ausbezahlten Spesen der Höhe nach mit den bewilligten Pauschalspesen übereinstimmen.

So sieht auch die Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung (Formular 11) vor, dass bei Vorliegen eines genehmigten Spesenreglements nur die Pauschalspesen anzugeben sind. Bei der Veranlagung des Arbeitnehmers wird alsdann lediglich überprüft, ob die Höhe der ausbezahlten mit der Höhe der bewilligten Pauschalspesen übereinstimmt (Ziff. 13 N. 54).

2.5. Was die Beweislast betrifft, so gilt die Grundregel, dass die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen und die steuerpflichtige Person die Beweislast für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen trägt (BGE 133 II 153 E. 4.3; Urteile BGer 2C_678/2012 vom 17. Mai 2013 E. 3.6 und 2C_92/2012 vom 17. August 2012 E. 4.3, je mit Hinweisen). Bei einem von der steuerpflichtigen Gesellschaft erfolgswirksam verbuchten Aufwandsposten ist es grundsätzlich an dieser, den Nachweis zu erbringen, dass diese Erfolgsminderung geschäftsmässig begründet ist. Kann sie hierfür sachliche Gründe, das heisst genügende Tatsachen für den Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit anführen, kommt der aus Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG abgeleitete Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz zum Tragen (BGE 137 II 353 E. 6.2; Urteile BGer 2C_862/2011 vom 13. Juni 2012 E. 2.4; 2C_290/2011 vom 12. September 2011 E. 5.3).

Die steuerpflichtige Unternehmung muss somit auf Verlangen über die geschäftsmässige Begründetheit von erfolgswirksam verbuchten Aufwandsposten Auskunft geben können (Urteil BGer 2C_392/2009 vom 23. August 2010 E. 3.2; ASA 69 S. 793). Ist die steuerpflichtige Person ihrer Aufzeichnungs- und Belegpflicht nicht oder nur mangelhaft nachgekommen und in der Folge nicht in der Lage, ein Auskunftsbegehren der Steuerbehörde betreffend erhebliche Einzeltatsachen (schlüssig) zu beantworten, liegt eine Verfahrenspflichtverletzung (Art. 126 DBG) vor. Daraus kann ein Untersuchungsnotstand resultieren, der die Steuerbehörde zur Ermessensveranlagung berechtigt (Art. 130 Abs. 2 DBG; Urteile BGer 2C_1205/2012 vom 25. April 2013 E. 2.2; 2C_279/2011 vom 17. Oktober 2011 E. 2.2; vgl. BERGER, Voraussetzungen und Anfechtung der Ermessensveranlagung, in: ASA 75 S. 185 ff.).

3.

Streitig und zu prüfen ist vorliegend, ob die Steuerverwaltung zu Recht geldwerte Leistungen in der Höhe von CHF 13'530.- für auswärtige Verpflegungskosten der Direktionsmitglieder aufgerechnet hat.

3.1. Vorab ist festzustellen, dass die Beschwerdeführerin am 2. November 2015 ein „Zusatz-Spesenreglement für leitendes Personal“ erlassen hat, das am 23. November 2015 von der Steuerverwaltung genehmigt wurde und am 1. Januar 2016 in Kraft getreten ist. Dieses Spesenreglement enthält unter anderem die folgende Bestimmung:

III. Auswärtige Verpflegung

Art. 7 Verpflegungskosten

Direktoren haben Anspruch auf eine pauschale Entschädigung der Verpflegungskosten. Diese betragen für:

- | | |
|--|-----------|
| - Frühstück (bei Abreise vor 06.00 Uhr bzw. bei vorangehender Übernachtung, sofern das Frühstück in den Hotelkosten nicht inbegriffen ist) | CHF 15.00 |
| - Mittagessen | CHF 30.00 |
| - Abendessen (bei auswärtiger Übernachtung oder Rückkehr nach 21.30 Uhr) | CHF 35.00 |

Im Lohnausweis wird ein entsprechender Hinweis angebracht.

3.2. Das Spesenreglement regelt, wie der Name bereits sagt, die Entschädigung für angefallene Spesen. Nach dem Ausgeführten sind unter dem Begriff „Spesen“ Auslagen zu verstehen, die dem Mitarbeitenden – im konkreten Fall dem leitenden Personal – bei der Ausübung der beruflichen Tätigkeit, d.h. im Interesse des Arbeitgebers, entstanden sind. Sind Auslagen vor oder nach der eigentlichen Arbeitstätigkeit angefallen und wurden sie dem Mitarbeitenden vom Arbeitgeber entschädigt, so handelt es sich um geldwerte Leistungen, die, da sie lediglich der Bestreitung des privaten Lebensaufwandes des Mitarbeitenden dienen, nicht unter dem Vorwand von Spesen als Geschäftsaufwand verbucht werden können.

Hat – wie vorliegend – die steuerpflichtige Unternehmung ein Pauschalspesenreglement erlassen und dieses von der zuständigen Steuerbehörde genehmigen lassen, hat dies zur Folge, dass die Steuerbehörde die Höhe der Pauschalspesen nicht mehr nachprüft, sondern die verbuchten Spesen mit den bewilligten Pauschalspesen abgleicht. Die Kontrolle der verbuchten Spesen ist also, was deren Höhe anbelangt, eingeschränkt. Dies ändert aber nichts daran, dass die steuerpflichtige Unternehmung auf Verlangen über die geschäftsmässige Begründetheit der Spesen Auskunft geben muss. Dies deshalb, weil Spesenausrichtungen, die nicht geschäftsmässig begründet sind, nicht als Geschäftsaufwand verbucht werden dürfen.

Wenn die Beschwerdeführerin für ihr leitendes Personal pro Arbeitstag Verpflegungsspesen von pauschal CHF 30.- verbucht, lässt sich somit nicht beanstanden, wenn die Steuerverwaltung einen Nachweis für die geschäftsmässige Begründetheit der Spesen verlangt. Auf der anderen Seite kann sich die Beschwerdeführerin nicht einfach auf das (genehmigte) Spesenreglement berufen, sondern sie muss – auf Verlangen der Steuerbehörden – darlegen, inwiefern die verbuchten Spesen geschäftlich begründet waren, ansonsten die Steuerverwaltung berechtigt ist, die Beschwerdeführerin ermessensweise zu veranlassen und namentlich die Spesen als geldwerte Leistungen aufzurechnen.

3.3. Was von der Beschwerdeführerin in der Beschwerde vorgebracht wird, ändert daran nichts.

Es trifft zwar zu, dass das genehmigte Spesenreglement dem Muster-Spesenreglement der SSK vorgeht. Wie das Muster-Spesenreglement sieht aber auch Art. 7 des Spesenreglements vor, dass die Pauschalentschädigung für die auswärtige Verpflegung geschuldet ist. Da unter den Begriff der „Spesen“ nur Auslagen fallen, die bei der Ausübung der beruflichen Tätigkeit, d.h. im Interesse des Arbeitgebers, angefallen sind, und nicht auch solche, die dem Mitarbeitenden vor oder nach der Arbeit entstehen, versteht es sich von selbst, dass die Entschädigung für eine auswärtige Verpflegung nur dann geschuldet ist, wenn diese – beispielsweise anlässlich einer Geschäftsreise oder eines längerdauernden, auswärtigen Kundentermins – nicht am sonstigen Arbeitsplatz eingenommen werden kann. Nur so entstehen dem Mitarbeitenden in Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit

Mehrauslagen, die ihm vom Arbeitgeber zu entschädigen sind. Auslagen für Mahlzeiten, welche der Mitarbeitende an seinem sonstigen Arbeitsplatz einnehmen kann, fallen nicht im Interesse des Arbeitgebers an, weshalb sie nicht als Spesen verbucht werden können.

Kommt hinzu, dass auch Spesen für ein auswärts eingenommenes Frühstück oder Abendessen nur dann entschädigt werden, wenn sie in Zusammenhang mit einer geschäftsbedingten auswärtigen Übernachtung oder einem sehr frühen Arbeitsbeginn (Abreise vor 06.00 Uhr) oder späten Arbeitsende (Rückkehr nach 21.30 Uhr) entstanden sind. Gleiches muss auch für das Mittagessen gelten.

Dass das Steuerjahr 2016, anlässlich dessen seitens der Steuerverwaltung erstmals Kritik an den verbuchten Verpflegungsspesen erhoben wurde, erst im Dezember 2017 veranlagt wurde, zu diesem Zeitpunkt die hier streitigen Spesen aber bereits ausbezahlt waren und die Jahresrechnung 2016/2017 erstellt und genehmigt war, ändert nichts daran, dass die Beschwerdeführerin im vorliegend zu beurteilenden Steuerjahr 2017 zu hohe Pauschalspesen verbucht hat, was mittels Aufrechnung von geldwerten Leistungen zu korrigieren ist.

4.

4.1. Da die Beschwerdeführerin den Nachweis für die geschäftsmässige Begründetheit der auswärtigen Verpflegungskosten nicht erbracht hat, durfte die Steuerverwaltung einen geschäftsmässig nicht begründeten Privatanteil nach pflichtgemäsem Ermessen schätzen und aufrechnen. Dies hat sie getan, indem sie in der Veranlagungsanzeige vom 15. November 2018 die Hälfte der verbuchten Pauschalentschädigungen als geldwerte Leistungen aufrechnete, was unter den gegebenen Umständen nicht zu beanstanden ist.

4.2 Was den von der Steuerverwaltung aufgerechneten Betrag von CHF 13'530.- anbelangt, so hat die Steuerverwaltung in ihren Bemerkungen vom 24. April 2019 beantragt, diesen um CHF 1'620.- auf CHF 11'910.- zu korrigieren. Dies deshalb, weil für C._____ nur ein Betrag von CHF 1'800.- (50 Prozent von CHF 3'600.-) anstatt CHF 3'420.- aufzurechnen sei.

Aus den von der Beschwerdeführerin eingereichten Unterlagen lässt sich entnehmen, dass C._____ zwar im Jahr 2017, nicht aber im Jahr 2016 eine Pauschalentschädigung für auswärtige Verpflegungskosten erhielt (Spesenlisten 2016 und 2017, Beschwerdebeilagen 6 und 7). Im Jahr 2017 belief sich die Entschädigung auf insgesamt CHF 3'600.- (Lohnkonto 2017, Beilage zur Eingabe vom 19. September 2018) und nicht auf CHF 6'840.-, wie von der Beschwerdeführerin deklariert (vgl. Beilage E zur Steuererklärung sowie den mit der Steuererklärung eingereichten Lohnausweis vom 10. Januar 2018) und von der Steuerverwaltung entsprechend veranlagt.

Die in der Veranlagungsanzeige berücksichtigte Pauschalentschädigung der übrigen Direktionsmitglieder entspricht der Hälfte der deklarierten Beträge (D._____: CHF 6'690.-, E._____: CHF 6'840.-, F._____: CHF 6'690.-; vgl. Beilage E zur Steuererklärung sowie die mit der Steuererklärung eingereichten Lohnausweise vom 10. Januar 2018). Sie ist, da auch von der Beschwerdeführerin keine substantiierte Kritik dagegen erhoben wird, nicht zu beanstanden.

4.3. Entsprechend ist die vorliegende Beschwerde im Sinne des lite pendente gestellten Antrages der Steuerverwaltung teilweise gutzuheissen und die pauschale Entschädigung für auswärtige Verpflegungskosten der Direktionsmitglieder im Umfang von CHF 11'910.- (anstatt: CHF 13'530.-) zum steuerbaren Gewinn aufzurechnen. Weitergehend ist die Beschwerde abzuweisen.

5.

Aufgrund des bloss sehr marginalen Obsiegens der Beschwerdeführerin rechtfertigt es sich, ihr die gesamten Verfahrenskosten 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 400.- festzusetzen. Diese Gerichtsgebühr ist mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

Kantonssteuer (604 2019 22)

6.

Die massgebenden Normen im kantonalen Steuerrecht stimmen mit der Regelung bei der direkten Bundessteuer überein (Art. 100 Abs. 1 und Art. 164 Abs. 2 DStG; vgl. auch Art. 24 Abs. 1 und Art. 46 Abs. 3 StHG).

Demzufolge ist auch die Beschwerde betreffend die Kantonssteuer teilweise gutzuheissen und die pauschale Entschädigung für auswärtige Verpflegungskosten der Direktionsmitglieder im Umfang von CHF 11'910.- (anstatt: CHF 13'530.-) zum steuerbaren Gewinn aufzurechnen. Weitergehend ist die Beschwerde abzuweisen.

7.

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die gesamten Kosten der nur marginal obsiegenden Beschwerdeführerin 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 400.- festzusetzen. Diese Gerichtsgebühr ist mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

(Dispositiv auf nachfolgender Seite)

Der Hof erkennt:

I. Direkte Bundessteuer (604 2019 21)

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und die pauschale Entschädigung für auswärtige Verpflegungskosten der Direktionsmitglieder im Umfang von CHF 11'910.- (anstatt: CHF 13'530.-) zum steuerbaren Gewinn aufgerechnet.

Weitergehend wird die Beschwerde abgewiesen.

2. Die Kosten (Gebühr: CHF 400.-) werden der A. _____ AG auferlegt. Diese Gerichtsgebühr wird mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

II. Kantonssteuer (604 2019 22)

3. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und die pauschale Entschädigung für auswärtige Verpflegungskosten der Direktionsmitglieder im Umfang von CHF 11'910.- (anstatt: CHF 13'530.-) zum steuerbaren Gewinn aufgerechnet.

Weitergehend wird die Beschwerde abgewiesen.

4. Die Kosten (Gebühr: CHF 400.-) werden der A. _____ AG auferlegt. Diese Gerichtsgebühr wird mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

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, 21. Juni 2019/dki

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin: