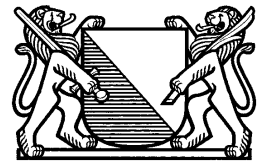


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 ST.2017.242

Entscheid

15. Februar 2018

Mitwirkend:

Einzelrichter Walter Balsiger und Gerichtsschreiber Benjamin Briner

In Sachen

A,

Rekurrentin,

gegen

Staat Zürich,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Süd,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Rekursgegner,

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern 2016

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend die Pflichtige) ist in Gemeinde B wohnhaft. An ihrem Wohnort übt sie in einem örtlichen Ladenlokal auch ihre Berufstätigkeit aus. In letzterem Zusammenhang deklarierte sie in der Steuererklärung 2016 den normalüblichen (vollen) Verpflegungskostenabzug von Fr. 3'200.-.

Mit Einschätzungsentscheid für die Steuerperiode 2016 vom 16. März 2017 rechnete die Registerführerin der Steuergemeinde Gemeinde B den letzteren Betrag mit der Begründung auf, dass innerhalb des Gemeindegebiets kein Abzug für auswärtige Verpflegung gewährt werden könne. Aufgrund dieser Korrektur eröffnete sie der Pflichtigen ein steuerbares Einkommen von Fr. 41'600.- sowie ein steuerbares Vermögen (gemäss Deklaration) von Fr. 2'000.-.

B. Hiergegen erhob die Pflichtige am 3. April 2017 Einsprache beim kantonalen Steueramt. Zur Begründung machte sie geltend, bei ihrem Arbeitgeber belaufe sich die Arbeitspause für die Hauptmahlzeit auf eine Stunde. Für den Weg nachhause und zurück benötige sie mindestens eine halbe Stunde. Für die Zubereitung einer warmen Mahlzeit stünden ihr damit noch knapp 30 Minuten zur Verfügung, was bei Weitem unzureichend sei. Zum Essen gehe sie deshalb nie nachhause. Zudem habe sie gestaffelte bzw. unregelmässige Arbeitszeiten.

Mit Auflage vom 18. April 2018 verlangte die Einsprachebehörde Arbeitseinsatzpläne sowie genaue Zeitangaben zum Arbeitsweg mittels öffentlicher Verkehrsmittel; letzteres unter Hinweis auf die diesbezüglich deklarierten Verkehrskosten.

Mit Auflageantworten vom 25. April 2017 bzw. 18. Mai 2017 (Ergänzung) kam die Pflichtige dieser Aufforderung nach. Zum Arbeitsweg fügte sie im ersteren Schreiben an, die Gehdistanz betrage gemäss Google-Maps rund einen Kilometer. Den im Halbstundentrakt verkehrenden Bus benütze sie vor allem bei unfreundlichem Wetter und bei gelegentlichen Arbeitseinsätzen in entfernteren Nachbarfilialen der Detailhandelskette.

Gestützt auf dieses Untersuchungsergebnis wies das kantonale Steueramt die Einsprache mit Entscheid vom 4. Oktober 2016 ab. Es erwog, dass gemäss Google-Maps die kürzeste Strecke zwischen Wohn- und Arbeitsort 850 Meter betrage. Eine solche Strecke sei zu Fuss in 10 Minuten zurückzulegen. Bei einer Stunde Mittagspause verblieben der Pflichtigen damit für die Mittagsverpflegung 40 Minuten. Das Verwaltungsgericht habe in einem Entscheid vom 27. April 1984 festgestellt, dass eine häusliche Mittagspause von 40 Minuten genüge, weil das Essen am Vorabend vorgekocht werden könne. Somit fehle es im Fall der Pflichtigen an der beruflichen Notwendigkeit zur auswärtigen Verpflegung.

C. Mit hiergegen am 18. Oktober 2017 erhobenem Rekurs hält die Pflichtige an ihrem Antrag auf Gewährung des deklarierten Verpflegungskostenabzugs fest. Zur Begründung weist sie darauf hin, dass ihre Pause von 60 Minuten beim Verlassen des Arbeitsplatzes beginne. Mit einzurechnen sei deshalb auch die Zeit für das Umziehen und die Bewältigung der internen Wege bis zum Ausgang. Effektiv seien ihr damit lediglich 30 bis 35 Minuten für die Verpflegung zuhause zur Verfügung gestanden, weshalb sie nie nachhause gegangen sei.

Das kantonale Steueramt schloss mit Vernehmlassung vom 13. November 2017 auf Rekursabweisung.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss § 26 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) werden als Berufskosten u.a. auch die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte zum Abzug zugelassen (lit. b).

Nach Abs. 2 dieser Bestimmung hat die Finanzdirektion sodann diesbezügliche Pauschalansätze festzulegen. Dieser Vorgabe ist sie in Ziff. 2 der Verfügung über die Pauschalierung von Berufsauslagen Unselbstständigerwerbender bei der Steuer-

einschätzung unter Berücksichtigung des Aus- und Weiterbildungsabzugs vom 19. März 2015 wie folgt nachgekommen:

2. Mehrkosten der Verpflegung

2.1 Bei auswärtiger Verpflegung, sofern die Dauer der Arbeitspause die Heimkehr nicht ermöglicht: – wenn die Verpflegung durch den Arbeitgeber verbilligt wird (Kantine, Personalrestaurant, Barbeitrag, Essensgutscheine usw.) und dem Arbeitnehmer trotzdem Mehrkosten gegenüber der Verpflegung zu Hause entstehen, pro Arbeitstag Fr. 7.50, bei ständiger auswärtiger Verpflegung im Jahr höchstens Fr. 1'600.-; – wenn die Verpflegung in andern Gaststätten voll zu Lasten des Arbeitnehmers geht, pro Arbeitstag Fr. 15.-, bei ständiger auswärtiger Verpflegung im Jahr höchstens Fr. 3'200.-.

2.2 Bei durchgehender, mindestens achtstündiger Schicht- oder Nachtarbeit, pro ausgewiesenen Schichttag Fr. 15.-, bei ständiger Schicht- oder Nachtarbeit im Jahr höchstens Fr. 3'200.-. Der Schichtarbeit wird die gestaffelte (unregelmässige) Arbeitszeit gleichgestellt, sofern beide Hauptmahlzeiten nicht zur üblichen Zeit zu Hause eingenommen werden können.

Die vorstehenden Abzüge dürfen nicht kumuliert werden.

b) Die Mehrkosten für auswärtige Verpflegung bilden nach den Steuergesetzen von Bund und Kantonen (vgl. Art. 26 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG] sowie Art. 9 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden von 14. Dezember 1990 [StHG]) schweizweit abziehbare Berufsauslagen, obwohl diese Kosten keine Gewinnungskosten im engeren Sinn darstellen. Es handelt sich um Aufwendungen, die mit der Berufsausübung nur mittelbar zusammenhängen. Dennoch sind sie unter die Erzielung der steuerbaren Einkünfte notwendigen Aufwendungen zu subsumieren. Die Abziehbarkeit dieser Auslagen entspricht dem in Bund und Kantonen gewachsenen Recht und nichts spricht dafür, dass der Gesetzgeber diese allgemein als abziehbar geltenden Verpflegungskosten inskünftig nicht mehr zum Abzug zulassen will (vgl. Reich/von Ah/Brawand in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., 2017, Art. 9 N 17 StHG).

c) Steuerlich berücksichtigt werden sollen nach dem Gesetzeswortlaut lediglich die notwendigen Mehrkosten im Vergleich zur Verpflegung zu Hause. Den Fiskus kann es dabei jedoch nicht interessieren, wieviel im Einzelfall tatsächlich für die Verpflegung ausgegeben wird, weshalb zur Vereinfachung der Veranlagungstätigkeit sowie zur Entlastung der Steuerpflichtigen von der lästigen Sammlung und Aufbewahrung von Belegen Pauschalen eingeführt worden sind. Der Steuerpflichtige kann infolgedessen immer den entsprechenden Pauschalbetrag geltend machen, auch wenn er keine oder nur geringere Ausgaben hatte. Ob der Steuerpflichtige auswärts isst, ist unerheblich; Voraussetzung für den pauschalierten Abzug ist einzig, dass die Dauer der Arbeitspause die Heimkehr nicht ermöglicht und also die Hauptmahlzeit nicht zu Hause eingenommen werden kann (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 26 N 23a und 116 DBG; RB 1999 Nr. 136).

d) Zu den Gründen, welche die Verpflegung zuhause verunmöglichen bzw. als unzumutbar erscheinen lassen, hat das Verwaltungsgericht in dem von der Einsprachebehörde zur Entscheidbegründung herangezogenen Entscheid folgendes festgehalten (vgl. RB 1984 Nr. 36):

"Die berufliche Notwendigkeit auswärtiger Verpflegung kann auf verschiedene Ursachen zurückzuführen sein, so auf grosse Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsstätte, schlechte Verkehrsverbindungen oder kurze Mittagspause (RB ORK 1959 Nr. 16 = ZBI 62, 25 = ZR 59 Nr. 137; Reimann/Zuppinger/Schärner, § 26 N. 29). Zwar können auch persönliche Verhältnisse, wie Gebrechlichkeit oder Invalidität, die berufliche Notwendigkeit auswärtiger Verköstigung begründen; doch vermag der Umstand als solcher, dass der Steuerpflichtige alleinstehend ist und sich deshalb auswärts verpflegt, mit Rücksicht auf das Gebot rechtsgleicher Behandlung keinen besonderen Abzug für Berufsauslagen zu rechtfertigen. Es besteht kein Anlass, von dieser Betrachtungsweise abzurücken. Hat das Verwaltungsgericht im Übrigen die Vermeidung von Autokosten als zumutbar betrachtet und nur die Auslagen für die Fahrten mit dem öffentlichen Verkehrsmittel als abzugsfähig anerkannt, wenn dessen Benutzung dem Steuerpflichtigen eine häusliche Mittagspause von rund 40 Minuten ermöglicht (RB 1964 Nr. 53), so folgt daraus, dass ihm unter solchen zeitlichen Umständen auch zugemutet werden kann, sich über Mittag daheim zu verpflegen und damit die Mehrkosten für auswärtiges Essen zu vermeiden."

Konkret zu beurteilen hatte das Verwaltungsgericht dabei den folgenden Fall:

Es ging es um einen städtischen Beamten mit einem Arbeitsweg von max. 10 Gehminuten, wobei dieser bei gleitender Arbeitszeit zwischen 11.30 Uhr und 14 Uhr eine frei wählbare mittägliche Arbeitspause von mindestens 45 Minuten beziehen konnte. Effektiv hatte der Pflichtige im beurteilten Steuerjahr 1982 regelmässig eine rund einstündige Mittagspause eingelegt, womit ihm nach Abzug des Arbeitsweges jeweils rund 40 Minuten oder mehr verblieben, um sich über Mittag daheim zu verköstigen. Weil der Pflichtige gemäss Steuererklärung für den Weg zur Arbeit die Benützung eines Fahrrads deklariert hatte, stellte das Verwaltungsgericht fest, dass damit seine Mittagszeit effektiv wohl sogar nahe bei einer Stunde gelegen hätte. Diese Zeitspannen hätten für eine gesunde, nötigenfalls am Vorabend oder am Morgen vorbereitete häusliche Mahlzeit mit anschliessender Ruhepause ohne weiteres ausgereicht. Unter solchen Umständen wäre es dem Pflichtigen zumutbar gewesen, das Mittagessen zu Hause einzunehmen bzw. die Kosten der auswärtigen Verpflegung zu vermeiden. Wenn er sich gleichwohl im Restaurant verpflegt habe, so sei dies nicht aus beruflicher Notwendigkeit, sondern aus Gründen der Annehmlichkeit geschehen.

Die Rekurskommission (heute Steuerrekursgericht) hatte diesen Fall damals anders beurteilt (vgl. die Erwägungen im Verwaltungsgerichtsentscheid). Sie argumentierte, dass von einer grundlegenden Änderung der Verhältnisse seit den fünfziger Jahren auszugehen sei. Damals habe die Arbeitswoche noch sechs Tage umfasst und seien die meisten Arbeitnehmer dienstvertraglich zu einer ein- bis zweistündigen Mittagspause verpflichtet gewesen. Nunmehr gelte jedoch allgemein die Fünftagewoche, häufig verbunden mit gleitender Arbeitszeit. Diese Änderung im "Arbeitsrhythmus" verlange, dass die Zumutbarkeit der Verpflegung im eigenen Haushalt anders beurteilt werde. Unter den heutigen Umständen sei es einem Steuerpflichtigen nicht zuzumuten, die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung zu vermeiden, auch wenn er nur einen kurzen Arbeitsweg zurückzulegen habe.

Hierzu erwog das Verwaltungsgericht, die Rekurskommission verkenne, dass es für die Zumutbarkeit nicht auf die allgemeinen Verhältnisse - wie den Wandel der Arbeitszeitregelung in den letzten 30 Jahren - ankomme, sondern auf die jeweiligen konkreten Umstände. Die gleitende Arbeitszeit vermöge für sich allein unter dem Gesichtspunkt von § 25 (Abs. 1) lit. a und § 26 Abs. 1 lit. b StG noch keinen Anspruch auf

Abzug der Mehrkosten auswärtiger Verpflegung zu begründen. Erst wenn die tatsächliche Arbeitspause so knapp bemessen sei, dass sie die Einnahme des häuslichen Mittagessens verunmögliche, könne dem Steuerpflichtigen nicht (mehr) zugemutet werden, die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung am Arbeitsort zu vermeiden. Diese Voraussetzungen seien im konkreten Fall nicht erfüllt.

2.a) Im hier zu beurteilenden Fall konnte die Pflichtige über die Mittagspause (bzw. die lange Abendpause bei gelegentlichen Spätschichten) nicht mitbestimmen. Ihre Arbeitszeiten inklusive Pausen waren in einem Einsatzplan vorgegeben. Die langen Pausen waren dabei grossmehrheitlich auf 60 Minuten festgelegt (11.00 bis 12.00 bzw. 12.00 bis 13.00 Uhr bei normalen Arbeitszeiten oder 16.00 bis 17.00 Uhr bei Arbeitszeiten von Mittag bis ca. 21.00 Uhr). Dies ist ebenso unbestritten wie die Tatsache, dass in ihrem Fall für den Fussweg zwischen Wohn- und Arbeitsort (hin und zurück) 20 Gehminuten einzusetzen sind.

Von diesen Zahlen ausgehend macht die Pflichtige geltend, dass ihr für das Mittagessen zuhause effektiv nur max. 35 Minuten zur Verfügung gestanden hätten. Zu berücksichtigen sei nämlich, dass ihre 60minütige Arbeitspause vom Verlassen des Arbeitsplatzes bis zum Wiedereintreffen am Arbeitsplatzes daure; sie benötige also auch noch Zeit für den Weg zur Garderobe im 1. Stock, für das Umziehen und für den Weg zum Ausgang. Weil Angestellte in Grossverteilern bekanntermassen in Berufskleidern arbeiten, ist für die Pflichtige eine Mittagspause zuhause tatsächlich mit einem zweimaligen Umziehen verbunden, weshalb mit ihr davon auszugehen ist, dass die Nettozeit für die Mittagsverpflegung zuhause um die 35 Minuten betragen würde.

b) Der Verpflegungskostenabzug ist der Pflichtigen in dieser Ausgangslage zuzugestehen, wenn mit ihr davon ausgegangen wird, eine Nettozeit von 35 Minuten sei für eine Verpflegung zuhause als unzumutbar zu qualifizieren. Damit ist auch bereits gesagt, dass sich die ursprüngliche Verweigerungsbegründung des Gemeindesteueramts (generell kein Abzug für auswärtige Verpflegung innerhalb des Gemeindegebiets) nicht halten lässt. Entscheidend ist die zuhause verbleibende Nettozeit; diese kann selbstredend auch bei Wohnen und Arbeiten in der gleichen Gemeinde zu knapp bemessen sein (man denke etwa bei der hier betroffenen Gemeinde B an den Fall, wo der im Seebad arbeitende Badmeister im oberen Gemeindeteil wohnt). Die Ein-

sprachebehörde hat diese Begründung der Gemeinde denn auch (zu Recht) verworfen und verweigerte den Abzug allein noch mit dem Hinweis auf das vorerwähnte Präjudiz des Verwaltungsgerichts, welches die Zumutbarkeitsgrenze bei 40 Minuten ansetze.

c) Wie erwähnt ist der Verpflegungskostenabzug schweizweit harmonisiert. Wann eine Rückkehr nach Hause zur Einnahme des Mittagessens zumutbar ist, wird von den Kantonen unterschiedlich beurteilt. Die Zürcher Praxis geht davon aus, dass hierfür 40 Minuten zur Verfügung stehen sollten (RB 1984 Nr. 36, StRG, Entscheid vom 19. August 2015, 2 DB.2015.84 + 2 ST.2015.109). Die Praxis in den anderen Kantonen ist uneinheitlich (vgl. zur nachfolgenden Zusammenfassung: Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 26 N 23 DBG):

Im Kanton Graubünden ist eine Verpflegung zu Hause zumutbar, wenn für das Mittagessen zu Hause inkl. Hin- und Rückweg nicht mehr als 90 Minuten benötigt werden (unabhängig davon, ob das Essen selbst zuzubereiten ist oder nicht), wobei die Aufenthaltsdauer am Mittagstisch mindestens 30 Minuten betragen soll; im Kanton Bern ist eine Verpflegung zu Hause zumutbar, wenn die Aufenthaltsdauer zu Hause mind. 30 Minuten (wird selbst gekocht: mind. 60 Minuten) beträgt, sofern der Zeitaufwand für den Hin- und Rückweg nicht grösser als die Aufenthaltsdauer zu Hause ist; im Kanton Glarus liegt die Distanz zwischen Arbeits- und Wohnort von 17 km, für die eine Fahrzeit zwischen 15 und 20 Minuten benötigt wird, im Grenzbereich des Zumutbaren, wenn die steuerpflichtige Person feste Arbeitszeiten mit einer üblichen Ruhepause (i.d.R. von 1,5 Stunden) oder gleitende Arbeitszeit hat; im Kanton Basel Stadt darf die Zeit für den Arbeitsweg und die Verpflegung zu Hause (von 45 Minuten) nicht mehr als 2 Stunden betragen, andernfalls die Verpflegung zu Hause unzumutbar ist; im Kanton Aargau ist eine Aufenthaltsdauer zu Hause von 42 Minuten nicht ausreichend, und zwar auch dann, wenn das Essen nicht selbst zubereitet werden muss.

Wenn die Zürcher Praxis die Zumutbarkeitsgrenze bei 40 Minuten ansetzt, ist dies im schweizweiten Vergleich eher streng. Unter dem Blickwinkel einer anzustrebenden vertikalen und horizontalen Steuerharmonisierung sind damit keine Gründe für eine Verschärfung der hiesigen Praxis bzw. ein Verschieben der Zumutbarkeitsgrenze in Richtung 30 Minuten auszumachen. Ist im vorliegenden Fall davon auszugehen, dass der Pflichtigen aufgrund der arbeitgeberseitig vorgegebenen festen Mittagspause von 60 Minuten zuhause letztlich etwas weniger als 40 Minuten für die Verpflegung zur

Verfügung stehen würden, liegt damit zwar ein Grenzfall vor, doch ist ihr im Rahmen einer allein auf die exakte Zahl von 40 Minuten abstellenden Gerichtspraxis der Verpflegungskostenabzug zuzugestehen.

d) Dafür, den Grenzfall zugunsten der Steuerpflichtigen zu entscheiden, sprechen zudem auch folgende Gründe:

Die 40 Minuten-Praxis des Verwaltungsgerichts geht wie erwähnt auf die 50er-Jahre zurück. Nunmehr im Jahr 2018 angekommen stellt sich das Steuerrekursgericht erneut auf den Standpunkt, dass der Moment gekommen ist, diese Praxis dem Wandel der Zeit anzupassen:

aa) Die alte Praxis gründete etwas überspitzt ausgedrückt auf der Annahme, dass alle Steuerpflichtigen verheiratet sind, die Ehefrau zuhause kocht und der berufstätige Ehemann über Mittag für ein warmes Essen und die Mittagsnachrichten zum Kreis der Familie stösst.

Die Zeiten haben sich geändert. Bei verheirateten oder im Konkubinat lebenden Steuerpflichtigen ist es seit langem eher die Regel, dass beide berufstätig sind. Grossmehrheitlich können folglich weder solche Steuerpflichtige noch Alleinstehende (mit und ohne Kinder) über Mittag nachhause "an den gemachten Tisch". Essen zuhause bedeutet von daher in der Vielzahl der Fälle auch Zubereiten des Essens zuhause, was selbst bei der Verwendung von Vorgekochtem oder heute weit verbreiteten Fertigprodukten entsprechend Zeit benötigt (z.B. für das Aufwärmen des Ofens). Gerade Zeit ist jedoch heutzutage ein rares Gut. Selbst wer im Rahmen von gleitender Arbeitszeit bis zu zwei Stunden "Mittag machen" könnte, tut dies häufig nicht, weil eine kurze Mittagszeit den Vorteil bringt, abends früher heim zu kommen. In solchen Konstellationen sind bei Steuerpflichtigen mit Kindern die Letzteren z.B. im Mittagshort und verlagert sich die Familienzeit mit dem gemeinsamen Essen folglich auf den Abend.

Tendenziell ausgiebiger Zeit für das Mittagessen nehmen sich – wie dies beispielsweise auch beim Steuerrekursgericht zu beobachten ist – Alleinstehende. Die Steuerpflichtigen dieser Kategorie gehen aber für das Essen selbst bei nahem Wohnen nicht nachhause, sondern geniessen eine gesunde warme Mahlzeit in einem nahegelegenen Restaurant oder aber besorgen sich beim Take-Away oder der Bäckerei um die

Ecke urbanen Trendfood oder ein klassisches Sandwich, wobei der Verzehr dann am Arbeitsort im Pausenraum oder bei schönem Wetter in einer nahen Parkanlage erfolgt. Grund dafür mag sein, dass im Single-Haushalt das Kochen für nur eine Person verhältnismässig viel Aufwand verursacht und zudem (im Vergleich zum klassischen Kochen im Mehrpersonenhaushalt) auch kaum noch Kostenersparnisse bringt. Ein weiterer Grund für das Essen am Arbeitsort gründet zudem im Bedürfnis nach sozialen Kontakten, wobei bei einem gemeinsamen Mittagessen mit Arbeitskollegen und -kolleginnen von einem gemischten Charakter zwischen "privat" und "geschäftlich" auszugehen ist. In gewissen Berufen und Branchen besteht in der heutigen Zeit auch ein gewisser Druck zum gemeinsamen Businesslunch (vergleichbar mit dem gewachsenen Trend der ständigen Email-Erreichbarkeit auch in der privaten Zeit), an welchem alsdann auch Geschäftliches besprochen wird.

Zu erwähnen ist schliesslich noch die ebenfalls zur heutigen Zeit passende Gruppe der Steuerpflichtigen, die (unabhängig vom Wohnort) zum Essen etwas von zuhause mitnehmen, um es dann bei einem Kurzlunch am Arbeitsplatz zu verspeisen; dies kann aus Kaloriengründen etwa ein Birchermüsli oder ein Fertigsalat sein, weil am Abend zuhause noch ein warmes Essen ansteht.

Schliesslich haben sich über alle erwähnten Kategorien hinweg in den letzten Jahrzehnten auch die Essgewohnheiten stark verändert, wobei ungesunde wie gesunde Richtungen auszumachen sind; eindeutig ist bei allen Richtungen jedoch der Trend zum schnellen Essen über den Mittag. Dies hängt sodann auch mit dem heutigen grossen Angebot an Verpflegungsmöglichkeiten zusammen. Während früher vorab die Möglichkeiten "Essen zuhause", "Essen im Restaurant" oder "Essen in einer Kantine" bestanden haben, finden sich heute in den Zentrumsgebieten von Gemeinden und Städten – also dort, wo die meisten Arbeitsplätze sind – an jeder Ecke Gelegenheiten für die (günstige) Schnell-Verpflegung (Kebab-/Pizzastand, Takeaway's, Gourmessa-Stand in allen Filialen der Grossverteiler etc.).

bb) Den soeben skizzierten individuellen Verpflegungsgewohnheiten von Berufstätigen der heutigen Zeit kann nun freilich entgegengehalten werden, dass all dies der privaten Lebenshaltung zuzuordnen ist. Dieser Ansatz ist indes nicht weiterführend, weil Verpflegungskosten wie bereits ausgeführt keine eigentlichen Gewinnkosten sind, denn Essen muss der Mensch ob er nun arbeitet oder nicht. Nun

gesteht aber der Gesetzgeber unselbstständig Erwerbstätigen gleichwohl einen solchen Abzug zu und dies sogar im Rahmen einer Pauschalierung. Wie bereits festgestellt, hat gerade diese Pauschalierung zur Folge, dass der Grossteil aller Steuerpflichtigen den Abzug beanspruchen kann, obwohl (wie die vorerwähnten Verpflegungsbeispiele aufzeigen) Mehrkosten heutzutage viel seltener anfallen, nämlich vorab beim auswärts Essen im Restaurant, welche Variante aber nur Wenige täglich wahrnehmen.

Wird der Abzug unter der einzigen Voraussetzung gewährt, dass der Gang nachhause für das Mittagessen als unzumutbar zu betrachten ist, so ist unter diesem Aspekt der Zumutbarkeit der beschriebene Wandel der Zeit im Rahmen einer lebendigen Gerichtspraxis sehr wohl zu berücksichtigen. Den heutigen Lebensgewohnheiten ist damit ebenfalls Rechnung zu tragen und nicht bloss starr darauf abzustellen, ob einem Steuerpflichtigen zuhause theoretisch exakt 40 Minuten für das Mittagessen zur Verfügung stehen würden. Die Steuerverwaltung wird denn auch kaum daran interessiert sein, bei allen unselbstständigerwerbenden Steuerpflichtigen (die den Abzug beanspruchen), die individuellen Verhältnisse im Detail (minutengenau) zu untersuchen und im Fall der substantiiert behaupteten Unzumutbarkeit womöglich noch Beweisverfahren durchzuführen (geht jemand mit dem Velo nachhause und spart so noch ein paar Minuten; hat jemand eine Mikrowelle und spart damit Aufwärmzeit etc.).

cc) Die bestehende Regelung läuft im Übrigen darauf hinaus, dass letztlich nur denjenigen (wenigen) Steuerpflichtigen der Abzug verwehrt wird, welche in der Nähe des Arbeitsorts wohnen, während die viel Zahlreicheren, die sich auswärts ohne grosse Mehrkosten ernähren, der Abzug ohne weiteres zugestanden wird, was zunächst an Rechtsungleichheit denken lässt. Wenn sodann insoweit gerade die Pendler profitieren, steht dies im Widerspruch zu den Herausforderungen der heutigen Zeit, in welcher die Pendlerströme mit Blick auf die Überlastung der öffentlichen Verkehrsmittel, die täglichen Verkehrsstaus und die Luftverschmutzung zum Problem geworden sind. Dies legt es wiederum nahe, im Rahmen des hier entscheidenden Zumutbarkeitsaspekts die Mobilität über Mittag nicht noch zu fördern, indem im Rahmen der Abzugsvoraussetzung "sofern die Dauer der Arbeitspause die Heimkehr nicht ermöglicht" auch die Möglichkeit der PW-Nutzung für die Mittagspause miteinbezogen wird, wie dies im Rahmen der erwähnten kantonalen Präjudizien teilweise der Fall ist.

dd) Berücksichtigt man in diesem Sinn auch den Wandel der Zeit, ist im vorliegenden Fall ohne weiteres nachvollziehbar, dass die (alleinstehende) Pflichtige ihre Hauptmahlzeiten am Arbeitsort bzw. im Ladenlokal, wo auch warme Mahlzeiten erhältlich sind, eingenommen hat. Die Variante "Essen zuhause in einer guten halben Stunde" erscheint als unzumutbar, ist sie doch eher mit Stress als mit Erholung über Mittag verbunden; daran vermag auch der nicht mehr in die heutige Zeit passende Hinweis auf die Möglichkeit des Vorkochens am Vorabend nichts zu ändern. Eher wird mal noch vorgekochtes Essen an den Arbeitsplatz mitgenommen.

3. a) Zusammenfassend steht fest, dass der Pflichtigen der Verpflegungskostenabzug zu Unrecht verweigert worden ist. Die entsprechende steuerbehördliche Aufrechnung ist damit zurückzunehmen bzw. das steuerbare Einkommen gemäss Deklaration auf Fr. 38'400.- festzusetzen.

b) Diese Erwägungen führen zur Gutheissung des Rekurses. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens dem Rekursgegner aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen. Die Rekurrentin wird für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2016, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 38'400.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 2'000.- eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 1 bzw. § 47 Abs. 1 StG; Grundtarif).

[...]