

**WBE.2009.382 / MM / jb**

(3-RV.2008.261)

Art. 72

**Urteil vom 16. Juni 2010**

Besetzung

Verwaltungsrichter Berger, Präsident  
Verwaltungsrichter Kiener  
Verwaltungsrichterin Kink  
Gerichtsschreiber Michel  
Rechtspraktikant Ritter

Beschwerde-  
führer

**Kantonales Steueramt**, Telli-Hochhaus, 5004 Aarau

**gegen**

Beschwerde-  
gegner

**R. G.,**

**Gemeinderat S.,**

Gegenstand

Beschwerdeverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2007

Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 24. September 2009

---

**Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:**

**A.**

**1.**

R. G. wohnte im Jahre 2007 als Alleinstehender in S. und arbeitete - ebenfalls in S. - als Maschinenzeichner bei der X. AG. Sein Arbeitsweg betrug rund 2 km. In der Selbstdenklaration für die Kantons- und Gemeindesteuer 2007 machte er Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung von Fr. 3'200.-- geltend.

**2.**

Am 14. August 2008 veranlagte die Steuerkommission S. R. G. für die Kantons- und Gemeindesteuer 2007 zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 73'800.--, wobei ihm der Abzug für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung von Fr. 3'200.-- nicht gewährt wurde.

**B.**

**1.**

Gegen die Verfügung vom 14. August 2008 erhob R. G. am 7. September 2008 Einsprache, welche die Steuerkommission mit Entscheid vom 7. November 2008 abwies.

**C.**

Auf Rekurs von R. G. hin entschied das Steuerrekursgericht mit Urteil vom 24. September 2009:

1.

In Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 70'600.00 festgesetzt.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

**D.**

**1.**

Gegen das Urteil des Steuerrekursgerichts vom 24. September 2009 erhob das Kantonale Steueramt (KStA) mit Eingabe vom 13. November 2009 Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit folgenden Anträgen:

1.

In Gutheissung der Beschwerde sei der Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 24. September 2009 aufzuheben.

2.  
Das steuerbare Einkommen sei gemäss der Veranlagung der Steuerkommission S. auf Fr. 73'800.-- festzulegen.

3.  
Unter Kostenfolge.

**2.**  
Mit Schreiben vom 17. November 2009 verzichtete das Steuerrekursgericht auf die Erstattung einer Vernehmlassung. Der Beschwerdegegner und die Steuerkommission erstatteten keine Beschwerdeantwort.

**3.**  
Das Verwaltungsgericht hat den Fall am 16. Juni 2010 beraten und entschieden.

---

### **Das Verwaltungsgericht erkennt:**

#### **I.**

##### **1.**

Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen sämtliche Entscheide des kantonalen Steuerrekursgerichts in Staats- und Gemeindesteuersachen (§ 54 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG; SAR 271.200]; § 198 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG; SAR 651.100]). Es ist somit zur Behandlung des Falls zuständig und überprüft den angefochtenen Entscheid im Rahmen der Beschwerdeanträge auf unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts sowie Rechtsverletzungen (§ 48 Abs. 2 und 55 Abs. 1 VRPG).

##### **2.**

Das KStA ist zur Beschwerdeführung legitimiert (§ 198 Abs. 1 StG).

#### **II.**

##### **1.**

###### **1.1.**

Materiell umstritten ist einzig die Gewährung des Berufskostenabzugs für auswärtige Verpflegungskosten.

###### **1.2.**

Art. 9 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern des Bundes und der Kantone vom 14. Dezember 1990 (StHG, SR 642.14) regelt abschliessend die zulässigen Abzüge vom Einkommen, und die Kantone sind verpflichtet, diese Abzüge ohne Abweichung oder Einschränkung auf kantonaler Ebene zu übernehmen. Dies gilt namentlich für die zur Erzielung der Einkünfte notwendigen Aufwendungen, die nach

Art. 9 Abs. 1 generell abziehbar sind. Was unter notwendigen Aufwendungen zu verstehen ist, ist durch Auslegung zu ermitteln. Namentlich unter dem Aspekt der Harmonisierung hat die Auslegung des kantonalen Rechts im Sinn des Bundesgesetzes zu erfolgen (Urteil des Bundesgerichts vom 26. Oktober 2004 [2A.224/2004], Erw. 6.1).

Nach § 35 StG sind zur Ermittlung des Reineinkommens Unselbstständigerwerbender jene Kosten abzugsfähig, die für die Ausübung des Berufs erforderlich sind. Diese mit Art. 26 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; SR 642.11) weitgehend identische Bestimmung grenzt notwendige Berufskosten von freiwilligen Lebenshaltungskosten ab, welche nicht wie erstere mit der Einkommenserzielung zusammenhängen, sondern der Befriedigung der persönlichen Bedürfnisse dienen und Einkommensverwendung darstellen (PHILIP FUNK, in: MARIANNE KLÖTI-WEBER, DAVE SIEGRIST UND DIETER WEBER [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Auflage, Muri-Bern 2009, § 35 N 1). Notwendige und folglich abzugsfähige Berufsaufwendungen sind indes nicht sämtliche irgendwie mit der Einkommenserzielung in Zusammenhang stehende Kosten, sondern nur Auslagen, die wesentlich durch die Einkommenserzielung verursacht bzw. durch den Steuerpflichtigen nicht in zumutbarer Weise vermeidbar sind (sog. kausaler Gewinnungskostenbegriff; vgl. Entscheid des Bundesgerichts vom 12. Mai 2003 [publ. in: der Steuerentscheid [StE] 2003 B 22.3 Nr. 76], Erw. 3; Aargauische Gerichts- und Verwaltungsentscheide [AGVE] 1995, S. 444; AGVE 1986, S. 380 f.).

### **1.3.**

Auch Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte werden vom Reineinkommen nur abgezogen, sofern sie notwendige Berufskosten darstellen (§ 35 Abs. 1 lit. b StG). Dabei wird von Unselbstständigerwerbenden wie dem Beschwerdegegner nicht der Nachweis verlangt, dass sie sich tatsächlich auswärts verpflegten (Entscheid des Verwaltungsgerichts [VGE] II/17 vom 5. März 2007 [WBE.2006.350], Erw. 3.3, publiziert in StE 2007 B 22.3 Nr. 92). Der Abzug für Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung setzt indes voraus, dass der Steuerpflichtige wegen zu grosser Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsstätte oder wegen kurzer Essenspause oder Schichtarbeit eine Hauptmahlzeit nicht zu Hause einnehmen kann (§ 35 Abs.2 StG i.V.m. § 12 der Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 [StGV; SAR 651.111] sowie Art. 6 Abs. 1 der Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbstständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 [Berufskostenverordnung; SR 642.118.1]).

## **2.**

### **2.1.**

#### **2.1.1.**

Nach bisheriger Praxis der Vorinstanz galt die Verpflegung zu Hause als zumutbar, wenn die nach Abzug der Wegzeit verbleibende Aufenthaltsdauer daheim mindestens 75 Minuten beträgt, sofern die steuerpflichtige Person die Mittagsmahlzeit selbst zubereiten muss. Muss sie dies nicht, ist ein Aufenthalt in den eigenen Räumen von mindestens 45 Minuten erforderlich (Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 26. April 2007 [3-RV.2006.224, Erw. 4.2]; AGVE 1995, S. 443 ff., AGVE 1981, S. 338).

#### **2.1.2.**

Im angefochtenen Entscheid hat die Vorinstanz dem Beschwerdegegner den Abzug für die Mehrkosten der Verpflegung zugestanden. Zur Begründung führte sie an, dass an ihrer bisherigen Rechtsprechung nicht festzuhalten sei. Es sei eine Tatsache, dass sich die Gepflogenheiten im Arbeitsalltag verändert hätten. Während früher die mittägliche Rückkehr nach Hause die Regel gewesen sei, könne dies in der heutigen Berufsweit nicht mehr gelten. Ein Grossteil der Berufstätigen lege im Hinblick auf einen frühen Feierabend eine kurze Mittagspause ein und verpflege sich am Arbeitsort. Hinzu komme, dass nach gängiger Veranlagungspraxis ein beantragter Abzug auswärtiger Verpflegungskosten regelmässig ohne nähere Überprüfung gewährt werde, sofern eine Rückkehr über Mittag nicht geradezu auf der Hand liege. Deshalb erscheine es sachgerecht, von der bisherigen Praxis insofern abzuweichen, als das strikte Erfordernis der beruflichen Notwendigkeit zu lockern und bei glaubhaft gemachten Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung ein Abzug zu gewähren sei. Der Beschwerdegegner habe glaubhaft dargetan, sein Mittagessen jeweils im Restaurant eingenommen zu haben, weshalb sein Rekurs gutgeheissen werde (angefochtener Entscheid, Erw. 3.2.3.2 und 3.3).

## **2.2.**

In Übereinstimmung mit der Rechtsauffassung des KStA (Beschwerdeschrift: insb. S. 3 und 5 f.) ergibt sich aus den steuergesetzlichen Regelungen zu den Berufskosten nach wie vor klar, dass solche nur dann zum Abzug zuzulassen sind, wenn sie mit der Erwerbstätigkeit notwendigerweise verknüpft sind (siehe vorne Ziff. II/1). Art. 6 Abs. 1 der Berufskostenverordnung macht die Abzugsfähigkeit der Mehrkosten auswärtiger Verpflegung ausschliesslich davon abhängig, dass der Steuerpflichtige eine Hauptmahlzeit nicht zu Hause einnehmen kann. Dabei sind gemäss Wortlaut der Bestimmung nur konkrete, sich auf den einzelnen Steuerpflichtigen beziehende Sachumstände massgebend, welche die Länge des Arbeitswegs beeinflussen oder gewisse Regelungen der Arbeitszeit (Essenspause, Schichtarbeit) betreffen. Zwar mag es im Sinne der vorinstanzlichen Ausführungen zutreffen, dass sich die Verpflegungsgewohn-

heiten im Arbeitsalltag im Laufe der Zeit verändert haben und sich heute ein erheblicher Teil der Berufstätigen am Arbeitsort verpflegt. Es entspräche indessen nicht einer am Gebot der vertikalen Steuerharmonisierung orientierten Auslegung der einschlägigen kantonalen Normen, wenn jedwelle glaubhafte Verpflegungskosten, die mit allgemein veränderten Alltagsgewohnheiten einhergehen, ohne weitere Voraussetzungen zum Abzug zugelassen würden. Es fehlen denn auch jegliche Hinweise dafür, dass der kantonale Gesetzgeber im Sinne der vom Steuerrekursgericht vertretenen Auffassung eine vom Bundesrecht abweichende Lösung hätte treffen wollen. Entscheidendes Kriterium für die Gewährung eines Abzugs für auswärtige Verpflegungsmehrkosten bleibt daher auch bei allfällig veränderten gesellschaftlichen Verhältnissen einzig, ob die Aufwendungen - aufgrund der geschilderten Sachumstände im Einzelfall - mit der Einkommenserzielung in unvermeidbarer Weise verbunden sind.

### **3.**

#### **3.1.**

Das Verwaltungsgericht hat zur Zumutbarkeit der mittäglichen Heimkehr bisher keine konkreten zeitlichen Umschreibungen hinsichtlich der Gesamtdauer der Mittagspause oder der erforderlichen Aufenthaltsdauer daheim getroffen.

Das Bundesgericht wies in seiner Entscheid vom 12. Mai 2003 (StE 2003 B 22.3 Nr. 76, Erw. 4.3) darauf hin, dass die kantonalen Behörden unter Berücksichtigung der regionalen bzw. lokalen Begebenheiten Zeitpauschalen festlegen könnten, innerhalb welcher die Rückkehr nach Hause zur Mittagsverpflegung als zumutbar gelte. Es billigte dabei die Praxis der Steuerverwaltung Graubünden, wonach die Verpflegung zu Hause zumutbar sei, wenn für das Mittagessen zu Hause inklusive Hin- und Rückweg nicht mehr als 90 Minuten benötigt werden und die Aufenthaltsdauer am Mittagstisch mindestens 30 Minuten beträgt. Im konkreten Fall erachtete das Bundesgericht - für einen alleinstehenden Steuerpflichtigen mit flexiblen Arbeitszeiten - einen Zeitaufwand von 85 Minuten für das Mittagessen inklusive Hin- und Rückreise bei einer Aufenthaltsdauer daheim von 50 Minuten zur Zubereitung und Einnahme der Mahlzeit als ausreichend.

#### **3.2.**

In seiner Rekurseingabe an die Vorinstanz vom 7. Dezember 2009 brachte der Beschwerdegegner vor, zu den normalen Bürozeiten zwischen 08.00 Uhr und 12.00 Uhr sowie von 13.00 Uhr bis 17.00 Uhr "plus minus eine Viertelstunde" im Betrieb anwesend sein zu müssen, da er sowohl für andere interne Abteilungen als auch extern erreichbar sein sollte. Bereits aus der Formulierung des Beschwerdegegners ("plus minus eine Viertelstunde") geht indes hervor, dass es sich hierbei nicht um zwingende Fixzeiten handelt. Der Beschwerdegegner räumte denn im Rekurs-

schreiben auch ein, über gleitende Arbeitszeit zu verfügen. In seiner Einsprache vom 7. September 2009 an die Steuerkommission führte er noch aus, er verfüge über "grundsätzlich gleitende Arbeitszeit ohne Fixstunden", wobei er keine Präsenzzeiten erwähnte. Überdies ist - wie das KStA zu Recht geltend macht - aus der Zeiterfassungstabelle 2007 ersichtlich, dass der Beschwerdegegner nicht selten vor 12.00 Uhr - teilweise auch vor 11.45 Uhr - die Mittagspause beginnt und nach 13.00 Uhr - zuweilen auch nach 13.15 Uhr - die Arbeit wieder aufnimmt. Demnach verfügt der Beschwerdeführer über flexible Arbeitszeiten.

### **3.3.**

Mit dem Fahrrad benötigt der Beschwerdegegner höchstens neun Minuten für seinen 2 km langen Arbeitsweg. Legt er diesen mit dem Auto oder einem seiner zwei Motorräder zurück, nimmt dies rund vier Minuten in Anspruch (Twixroute). Mit dem Bus, den er nach eigenen Angaben bei Schnee und kaltem Wetter benützt, beläuft sich die Fahrtdauer auf rund fünf Minuten zuzüglich einiger Minuten Fussweg. Der Ansicht des Beschwerdegegners, die sich infolge der stündlichen Busfahrzeiten ergebende Mittagspause von eineinhalb Stunden sei untragbar, kann nicht gefolgt werden. Vielmehr ergibt sich aufgrund seines kurzen Arbeitswegs und seiner flexiblen Arbeitszeiten, dass eine Rückkehr am Mittag - im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung - ohne weiteres als zumutbar erscheint.

### **4.**

Demgemäss ist die Beschwerde des KStA gutzuheissen und dem Beschwerdegegner der Abzug für die Mehrkosten auswärtiger Verpflegung zu verwehren.

### **III.**

Ausgangsgemäss hat der Beschwerdegegner die Verfahrenskosten des Rekurs- wie auch des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Eine Parteientschädigung ist nicht auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

---

## **Das Verwaltungsgericht erkennt:**

### **1.**

#### **1.**

In Gutheissung der Beschwerde werden die Ziffern 1 und 2 des Urteils des Steuerrekursgerichts vom 24. September 2009 aufgehoben und das steuerbare Einkommen des Beschwerdegegners für die Kantons- und Gemeindesteuer 2007 auf Fr. 73'800.-- festgesetzt.