

3-RV.2020.44

P 38

Urteil vom 25. Februar 2021

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Mazzocco
 Richter Schorno
 Gerichtsschreiberin Kurmann

Rekurrent **A.**_____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 2. März 2020
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 21. November 2019 wurde A. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 59'400.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 59'400.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 0.00) veranlagt, wobei ihm unter anderem der Abzug für die Fahrtkosten mit dem Auto nicht gewährt wurde.

2.

Gegen die Veranlagungsverfügung vom 21. November 2019 erhob A. mit undatiertem Schreiben Einsprache (Posteingang 4. Dezember 2019). Er beantragte, der Abzug für die Fahrtkosten von CHF 1'419.80 sei zusätzlich zuzulassen.

3.

Mit Entscheid vom 2. März 2020 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 2. März 2020 (Zustellung am 6. März 2020) zog A. mit undatiertem Rekurs (Postaufgabe nicht bekannt; Eingang am 2. April 2020) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiter. Er stellte sinngemäss den Antrag, der Abzug für die Fahrtkosten mit dem Auto sei zu gewähren. Auf die Begründung wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

5.

Das Gemeindesteueramt Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

A. hat eine Replik erstattet.

7.

Mit Schreiben vom 16. Dezember 2020 wurde der Rekurrent aufgefordert, die Arbeitszeiterfassung vom 1. Januar 2018 bis 31. Dezember 2018 einzureichen. Er reichte dem Spezialverwaltungsgericht die Arbeitspläne am 19. Dezember 2020 ein und erklärte auf telefonische Rückfrage, dass die Arbeitszeit nicht erfasst werde (Telefonnotiz vom 5. Januar 2021).

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2018. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Der Rekurrent ist seit dem 1. April 2017 mit einem 100 %-Pensum bei der C. AG angestellt und arbeitet als Store Agent im D. in S.. In der Steuererklärung 2018 deklarierte er für den Arbeitsweg vom Wohnort Q. nach S. Autokosten von CHF 5'852.00 (19.0 km à 2 Fahrten pro Tag à 220 Arbeitstage).

Der Rekurrent gibt an, der Arbeitsweg mit den öffentlichen Verkehrsmitteln sei unzumutbar. Die Zeitersparnis exkl. Wartezeit betrage Montag bis Freitag über 60 Minuten und samstags 56 Minuten. Bereits ohne die jeweilige Wartezeit, die durch seine Schichtarbeit entstehe, komme er auf die verlangte Zeitersparnis von einer Stunde pro Tag. Im Einspracheentscheid sei die jeweilig längste Autostrecke als Grundlage genommen worden. Die reine Fahrzeit mit dem Auto betrage 40 Minuten. Die schnellste Route führe von Q. über T., U., V. nach S.. Von der Steuerkommission Q. sei die Fussstrecke, um den ÖV zu erreichen, bei ihrer Berechnung nicht berücksichtigt worden.

Überdies sei er jeweils zwei Montage pro Monat auf das Auto angewiesen, da er ansonsten seinen Verpflichtungen bei der Feuerwehr Q. nicht nachkommen könne. Nach der Arbeit stehe er stets auf Abruf für die Feuerwehr bereit und brauche sein Fahrzeug, um schnellstmöglich in Q. zu sein. Seine Einsatzkleidung lagere er in seinem Auto.

2.2.

Die Steuerkommission Q. akzeptierte den Abzug für die Fahrtkosten nicht, gewährte jedoch den Abzug für Bahn, Bus, Tram von CHF 1'332.00. Begründend wurde ausgeführt, die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel sei für den Arbeitsweg zumutbar. Die Fahrplandichte zu den vorliegend relevanten Zeiten sei gut (Hinfahrt zwischen 41 und 50 Minuten, Rückfahrt zwischen 37 und 50 Minuten). Die tägliche Zeitersparnis betrage 45 Minuten. Der Einwand des Rekurrenten, er benötige das Auto auch für seine Feuerwehrtätigkeit, vermöge daran nichts zu ändern, da der Feuerwehrdienst nichts mit dem Arbeitsweg zu tun habe.

3.

Der Rekurrent macht nicht geltend, das Auto für die Berufsausübung zu brauchen. Es ist daher nachfolgend zu prüfen, ob ihm die Nutzung der öffentlichen Verkehrsmittel aufgrund der Arbeitszeiten zumutbar war. Ist dies zu verneinen, wird auf die Autokosten eingegangen.

4.

4.1.

4.1.1.

Gemäss § 35 Abs. 1 lit. a StG können die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte als Berufskosten vom Reineinkommen in Abzug gebracht werden. Steht kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung oder ist dessen Benutzung objektiv nicht zumutbar, so können die Kosten des privaten Fahrzeuges abgezogen werden (§ 35 Abs. 2 StG; §§ 12 f. StGV in Verbindung mit Art. 5 Abs. 3 der Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 [BkV; Fassung Anhang vom 21. Juli 2008]). Grundsätzlich sind somit bloss die Kosten der öffentlichen Verkehrsmittel abziehbar (VGE vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.304]).

4.1.2.

Wird das Auto nicht zur Berufsausübung benötigt und bestehen keine anderen Gründe wie

- Krankheit oder körperliche Gebrechen des Steuerpflichtigen,
- beachtliche Entfernung der nächsten Haltestelle,
- ungünstige Verbindungen der öffentlichen Verkehrsmittel,
- Arbeitsbeginn oder -schluss ausserhalb der Verkehrszeiten,
- Missverhältnis des Zeitaufwandes für die Zurücklegung des Arbeitsweges bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel zur Dauer der Arbeitsleistung,

so ist in der Regel die Zumutbarkeit der Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel davon abhängig, ob sich der bei Benützung des privaten Fahrzeuges ergebende Zeitgewinn täglich auf mehr als eine Stunde beläuft. Die genannte Zeitersparnis stellt allerdings einen Richtwert dar, der nicht sklavisch zu befolgen ist. Massgebend sind die Umstände des Einzelfalls, insbesondere die Quantität (Fahrplandichte) und die Qualität (direkte Verbindungen, Umsteigeverhältnisse, Schnellzüge oder Regionalzüge) des Angebotes an öffentlichen Verkehrsmitteln und die Distanzen zu den Haltestellen (AGVE 2009 S. 144; 2008 S. 75; 1997 S. 404). Das Spezialverwaltungsgericht führte aus, der "Bereich von einer Stunde" könne nicht beliebig ausgedehnt werden, weder zu Gunsten noch zu Ungunsten der steuerpflichtigen Person. Die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel sei bei einer täglichen Zeitersparnis bei Benützung des Fahrzeuges von über

70 Minuten nicht mehr zumutbar, unabhängig von der Quantität und Qualität der Verbindungen, der Fahrplandichte und den Distanzen zu den Haltestellen (AGVE 2005 S. 363). Das Verwaltungsgericht geht bei einer Zeitersparnis von 65 Minuten grundsätzlich von Unzumutbarkeit aus (VGE vom 30. September 2010 [WBE.2010.135], mit Hinweis auf AGVE 2009 S. 147). Die Ausführungen in der "Wegleitung zur Steuererklärung", wonach die Autokosten "insbesondere bei Zeitersparnis von über 1 Stunde pro Tag bei Benützung des Autos" zum Abzug gebracht werden können, greifen insofern zu kurz und stellen keine Vertrauensgrundlage für die Steuerpflichtigen dar (SGE vom 21. November 2013 [3-RV.2012.151], mit Hinweisen). Bestehen pro Stunde mehrere Verbindungen, sind bloss die am kürzesten dauernden zu berücksichtigen. Eine Verbindung pro Stunde wird als ausreichend betrachtet. Bis zu drei Umsteigevorgänge pro Weg sind zumutbar (SGE vom 18. Dezember 2014 [3-RV.2014.74], mit Hinweisen).

4.1.3.

Der Abzug der Autokosten für die Zurücklegung des Arbeitsweges basiert auf einer theoretischen Berechnung. Geprüft wird – sowohl bei der Beurteilung, ob die Autokosten, die Kosten von "Park & Ride" oder die Kosten der öffentlichen Verkehrsmittel zu gewähren sind als auch bei der Prüfung der jeweils einzelnen Kosten – bloss, welche Aufwendungen für die Berufsausübung notwendig sind (vgl. StE 2016 B 22.3 Nr. 116; SGE vom 22. Dezember 2016 [3-RV.2016.94]; SGE vom 25. Februar 2016 [3-RV.2015.112]). Diese abstrakte Betrachtungsweise lässt daher die persönlichen Präferenzen der Steuerpflichtigen ausser Betracht und ist im Massenfallrecht praktikabel.

4.2.

4.2.1.

Zur Berechnung der Fahrtdauer mit dem Auto wird praxisgemäss das Programm "TwixRoute" angewendet. In der jeweiligen Wegleitung zur Steuererklärung wird auf dieses Programm hingewiesen. Überdies ist "TwixRoute" – soweit ersichtlich – das einzige Programm, bei welchem die der Zeitberechnung zugrundeliegenden Durchschnittsgeschwindigkeiten für die unterschiedlichen Fahrzonen (Autobahn, Fernverkehrsstrasse, Hauptverkehrsstrasse etc.) einsehbar sind (VGE vom 17. Dezember 2014 [WBE.2014.17], mit Hinweisen; RGE vom 23. Februar [3-RV.2011.67], bestätigt durch VGE vom 14. November 2012 [WBE.2012.133] = AGVE 2012 S. 97).

Den Steuerpflichtigen ist es indessen nicht verwehrt, den Nachweis zu erbringen, dass die "TwixRoute"-Berechnung im Einzelfall unzutreffend ist. Dabei kann es jedoch nur darum gehen, relevante Abweichungen darzulegen, wie etwa, wenn die Steuerbehörden der Berechnung falsche Ausgangs- oder Zielorte zugrunde legen oder wenn im Programm Fahrverbote nicht erfasst sind (AGVE 2012 S. 97). Nicht berücksichtigen müssen die

Steuerbehörden hingegen geringfügige Abweichungen zwischen der vom Programm berechneten und der effektiv gefahrenen Strecke (SGE vom 20. März 2014 [3-RV.2013.96], u.a. mit Hinweis auf VGE vom 17. Dezember 2013 [WBE.2013.284]). Schliesslich ist mit Blick auf das Rechtsgleichheitsgebot davon auszugehen, dass bei der Ermittlung der Fahrtdauer durch Abfahren der betreffenden Strecke je nach Tages- und Jahreszeit, Fahrzeugtyp, Fahrstil, Wetterverhältnisse etc. selbst auf der gleichen Strecke unterschiedliche und somit nicht verlässliche Ergebnisse resultieren können. Diese Problematik besteht bei der Berechnung mittels "TwixRoute" nicht (VGE vom 17. Dezember 2014 [WBE.2014.17]).

4.2.2.

Die Fahrtdauer und die Fahrtkosten sind von "Tür zu Tür", d.h. von der Wohn- bis zur Arbeitsplatzadresse, zu ermitteln (AGVE 2006 S. 294; VGE vom 14. November 2012 [WBE.2012.133]; VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.3]; RGE vom 15. November 2006 [3-RV.2005.50322]). Allfällige Distanzen in Treppenhäusern, Tiefgaragen sowie auf Parkplätzen etc. fallen bei der Berechnung ebenso wie gelegentliche Verkehrsbehinderungen in der Regel ausser Betracht. Nicht sachgerecht ist indessen die gänzliche Nichtbeachtung eines auf bestimmten Strecken generell erhöhten Zeitbedarfs während der Hauptverkehrszeiten (VGE vom 17. Dezember 2013 [WBE.2013.284]; RGE vom 22. März 2012 [3-RV.2011.14], mit Hinweis auf VGE vom 2. März 2006 [WBE.2005.105]).

4.2.3.

Der Steuerpflichtige hat in der Regel nur Anspruch auf den Abzug der Kosten des kürzesten Arbeitsweges. Mehrauslagen werden toleriert, wenn es aus steuerrechtlicher Sicht für die Erzielung des Erwerbseinkommens begründet erscheint, die Umwegstrecke der kürzesten, aber zeitaufwändigeren Fahrtstrecke vorzuziehen (SGE vom 23. März 2017 [3-RV.2016.156], mit Hinweisen auf AGVE 2011 S. 280; VGE vom 2. März 2006 [WBE.2005.105], vgl. auch StE 2003 B 22.3 Nr. 76; Bundesgerichtsurteil vom 26. Oktober 2004 [2A.224./2004]).

Das Verwaltungsgericht hat im Entscheid vom 1. November 1995 [BE.94.00303] betreffend Berechnung der abzugsfähigen Fahrtkosten Folgendes ausgeführt:

"4. c) Ob die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel nicht zumutbar ist und deshalb die höheren Abzüge für ein Privatauto beansprucht werden können, hängt insbesondere von der erzielten Zeitersparnis ab [...]. Das gleiche Kriterium ist auch für die hier streitige Frage der Anerkennung eines Umwegs anzuwenden. So ist die Abzugsfähigkeit von Mehrkosten auf jeden Fall ausgeschlossen, wenn der gefahrene Umweg auf die Befriedigung individueller Lebensgewohnheiten zurückzuführen ist oder mehr der Bequemlichkeit dient; auch ausserfiskalische Motive (Umweltschutz, stärkere Gefährdung anderer Verkehrsteilnehmer etc.) genügen nicht [...]. Da-

mit für die Berechnung auf einen Umweg abgestellt wird, muss dieser vielmehr eine massgebliche Zeitersparnis bewirken. [...]. Es können nicht einfach der kürzeste Weg und der gefahrene Umweg einander gegenübergestellt werden, vielmehr müssen vier Grössen, nämlich der kürzeste Weg, die effektiv gefahrene Strecke, die damit erzielte Zeitersparnis und die Gesamtfahrzeit zueinander in Beziehung gesetzt werden, wobei bei der Beurteilung nicht auf fixe Verhältniszahlen abgestellt werden kann, sondern eine Wertung erforderlich ist. So ist bei geringer Zeitersparnis auch ein Mehraufwand von weniger als 10 % nicht abzugsfähig; andererseits kann unter besonderen Umständen ein Mehraufwand von über 10 % abzugsfähig sein, wenn die Zeitersparnis beachtlich ist und dem Steuerpflichtigen objektiv eine andere Routenwahl als die tatsächlich gefahrene Strecke nicht zugemutet werden kann."

In Analogie zur Rechtsprechung betreffend die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel für den Arbeitsweg (AGVE 2009 S. 144; VGE vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.304]; je mit Hinweisen) können die Kosten für die schnellste Route zum Abzug gebracht werden, wenn die Zurücklegung der kürzesten Strecke nicht zumutbar ist. Insbesondere hat das Verwaltungsgericht im Entscheid vom 1. November 1995 (BE.94.00303) festgehalten, dass bei geringer Zeitersparnis auch ein Mehraufwand von weniger als 10 % nicht abzugsfähig ist (zum Ganzen: SGE vom 22. Dezember 2016 [3-RV.2016.107]).

4.2.4.

Das Spezialverwaltungsgericht hat im Entscheid vom 22. Dezember 2016 (3-RV.2016.107) Folgendes ausgeführt:

"3.2.2.

Das Verwaltungsgericht hatte im zitierten Entscheid vom 1. November 1995 in Sachen R.F. (BE.94.00303) einerseits einen Umweg von 4,3 % im Verhältnis zu einer Zeitersparnis von 50 % (entsprechend 70 Minuten pro Tag) und andererseits einen Umweg von 30 % im Verhältnis zu einer Zeitersparnis von 40 % (entsprechend 80 Minuten pro Tag) zu beurteilen. Im VGE vom 2. März 2006 in Sachen V. + R.D. (WBE.2005.105) standen sich ein Umweg von 16 % und eine Zeitersparnis von 33 % (entsprechend 50 Minuten pro Tag) gegenüber. In diesen Entscheiden war der Umweg mit 4,3 % bzw. 30 % bzw. 16 % quotal wesentlich kleiner als die Zeitersparnis von 50 % bzw. 40 % bzw. 33 %, womit den Steuerpflichtigen nicht zumutbar war, die kürzeste, aber zeitaufwändigere Fahrtstrecke der Umwegstrecke vorzuziehen. Auch das Spezialverwaltungsgericht hat gestützt auf die verwaltungsgerichtliche Rechtsprechung bei einer Zeitersparnis von 45.6 %, was 104 Minuten pro Tag entsprach, einen Umweg von 32.1 % akzeptiert (RGE vom 24. April 2008 in Sachen U.A. [3-RV.2008.17]). Verneint wurde hingegen der Abzug der Kosten für die Zurücklegung der schnellsten Route bei einem Umweg von 46.7 %, der zu einer Zeitersparnis von 41.5 % (entsprechend 58 Minuten pro Tag) geführt hatte (RGE vom 20. August 2009 in Sachen C. + R.M. [3-RV. 2009.23]).

3.2.3.

Es ergibt sich somit, dass in Analogie zur Rechtsprechung betreffend die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel für den Arbeitsweg (AGVE 2009 S. 144; VGE vom 23. Januar 2008 in Sachen R.H. [WBE.2007.304]; je mit

Hinweisen) die Kosten für die schnellste Route zum Abzug gebracht werden können, wenn aufgrund der in Erw. 3.2.1 zitierten vier Kriterien die Zurücklegung der kürzesten Strecke nicht zumutbar ist. Insbesondere hat der Umweg in Prozentpunkten eindeutig kleiner zu sein als die erzielte Zeitersparnis. Zudem wird ein Umweg von über 10 % nur gewährt, wenn spezielle Umstände – beispielsweise eine beachtliche Zeitersparnis oder die Pflicht, innert kürzester Zeit am Arbeitsplatz einzutreffen – vorliegen."

5.

5.1.

5.1.1.

Der Rekurrent macht geltend, er arbeite im Schichtbetrieb. Sein Vorgesetzter verlange, dass er jeweils 15 Minuten vor Arbeitsbeginn im Laden erscheine. Zudem müsse er nach der Schliessung des Ladens noch die Kasse abrechnen. Der Laden könne dann nicht um 18:30 Uhr geschlossen werden, wenn noch Kunden im Laden seien. Wenn er die von der Vorinstanz aufgeführten Verbindungen verpasse, müsse er 30 bis 40 Minuten auf die nächste Verbindung warten.

Der Filialleiter E. bestätigte in seinem (undatierten) Schreiben, dass der Rekurrent jeweils 15 Minuten vor Ladenöffnung dort zu erscheinen habe, um die Systeme zu starten. Auch werde erwartet, dass die Kundschaft auch nach Ladenschluss noch bedient werde. Dies habe zur Folge, dass die Filiale auch erst 30 Minuten später verlassen werden könne.

5.1.2.

Aus den aufgelegten Arbeitsplänen wird ersichtlich, dass es je nach Arbeitstag verschiedene Schichten gab. Den Arbeitsplänen kann jedoch die tatsächlich geleistete Arbeitszeit nicht entnommen werden, weshalb der Rekurrent aufgefordert wurde, die Arbeitszeiterfassung nachzureichen. Die Arbeitszeit wird nach den Angaben des Rekurrenten nicht erfasst.

Es ist dem Rekurrenten, gestützt auf die Angaben des Vorgesetzten, Glauben zu schenken, dass er seine Arbeitszeit anzupassen und auch nach Ladenschluss noch Kunden zu bedienen hatte. Ebenso ist glaubhaft, dass die Kasse erst nach Ladenschliessung abgerechnet werden kann.

Die bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel angefallene Wartezeit am Arbeitsort vor Arbeitsbeginn und nach Feierabend ist daher zum Arbeitsweg zu zählen (vgl. SGE vom 20. März 2014 [3-RV.2013.67]).

5.2.

Zu prüfen ist, ob dem Rekurrenten die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel zur Zurücklegung des Arbeitsweges zugemutet werden konnte. Es ist dabei auf den damaligen Wohnort des Rekurrenten, X-Strasse 19 in Q., abzustellen.

5.3.

5.3.1.

Den aufgelegten Arbeitsplänen kann entnommen werden, dass der Arbeitsbeginn nicht immer zur gleichen Zeit war. Meistens war der Rekurrent ab 9:00 Uhr eingeteilt. Vier- bis siebenmal im Monat war sein Arbeitsbeginn um 10:00 Uhr, 10:30 Uhr oder 11:00 Uhr. Der D. Laden öffnete jeweils um 9:00 Uhr. Es kann deshalb davon ausgegangen werden, dass bei einem Arbeitsbeginn nach 9:00 Uhr die Systeme schon liefen und der Laden vorbereitet war. Entsprechend war es bei einem späteren Arbeitsbeginn nicht gefordert, 15 Minuten vor Arbeitsbeginn im Laden zu sein.

Der Arbeitsbeginn des Rekurrenten war zusammenfassend im Normalfall um 9:00 Uhr, wobei er jeweils um 8:45 Uhr im Laden zu sein hatte, um alles vorzubereiten. Auch diesbezüglich ist dem Rekurrenten Glauben zu schenken. War er für einen späteren Arbeitsbeginn eingeteilt, war keine Vorbereitungszeit mehr notwendig.

5.3.2.

Auch das Arbeitsende fiel gemäss den Arbeitsplänen unterschiedlich aus: um 17:00 Uhr, vereinzelt um 18:00 Uhr, um 18:30 Uhr, um 19:00 Uhr und um 20:00 Uhr. Am Montag bis Donnerstag war der Laden bis 18:30 Uhr geöffnet, am Freitag bis 20:00 Uhr und samstags bis 17:00 Uhr. Meistens war der Rekurrent als einziger Mitarbeiter eingeteilt, bis Ladenschluss zu arbeiten. Er musste demnach an diesen Tagen auch die Kassen abrechnen und konnte deshalb nicht direkt bei Arbeitsende gemäss Arbeitsplan den Laden verlassen.

5.3.3.

Es sind grundsätzlich drei Arbeitsschichten erkennbar, die nachfolgend detailliert behandelt werden:

- 8:45 Uhr bis 18:30 Uhr (montags bis freitags)
- 10:00/10:30 Uhr bis 20:00 Uhr (freitags)
- 8:45 Uhr bis 17:00 Uhr (samstags)

5.3.4.

Vom damaligen Wohnort des Rekurrenten in Q. bis zu der in unmittelbarer Nähe (300 Meter) gelegenen Bushaltestelle XA, sind inklusive des Sicherheitszuschlags von 2 Minuten an der Haltestelle 6 Minuten einzusetzen (80 Meter/Minute; VGE vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.176]).

Für den Hinweg nach S. standen im Jahr 2018 für den Arbeitsbeginn um 8:45 Uhr, um 10:00 Uhr, und um 10:30 Uhr die folgenden Verbindungen zur Verfügung (via W./Q. und S.):

Q., XA ab:	7:40	9:09	9:39
S., Bhf. an:	10:15		
S., XB an:	8:30	9:45	
Dauer (in Min.):	50	36	36
Umsteigen:	2x	2x	1x

Der Fussweg von der Bushaltestelle in S. (XB) bis zum Laden an der Y-Gasse 2 beträgt 160 Meter, wofür 2 Minuten eingesetzt werden. Bei der letzten Verbindung steht kein unmittelbarer Anschlussbus zur Bushaltestelle XB zur Verfügung. Die Strecke von rund 650 Meter muss deshalb zu Fuss zurückgelegt werden. Dafür werden 9 Minuten eingesetzt (80 Meter/Minute; VGE vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.176]).

Zu berücksichtigen ist die jeweilige Wartezeit am Arbeitsplatz (Erw. 5.1.).

Somit ergeben sich für den Hinweg zum Arbeitsplatz folgende Zeitdauern:

Arbeitsbeginn	8:45	10:00	10:30
Zeitaufwand Haustüre zu Ladentüre (in Min.)	59	45	51
Wartezeit (in Min.)	13	13	7
Total (in Min.)	72	58	58

5.4.

5.4.1.

Für den Rückweg vom Arbeitsplatz zum Bahnhof S. steht einerseits eine Busverbindung zur Verfügung, andererseits kann die Strecke von rund 650 Meter auch zu Fuss zurückgelegt werden (9 Minuten plus 3 Minuten Sicherheitszuschlag ergibt 12 Minuten). Vom Bahnhof S. stehen folgende Zugverbindungen nach Q. zur Verfügung:

S., Bahnhof ab:	17:21	17:44	18:44	19:12	20:44
W./Q. Bhf. an:	20:59				
Q., XA an:	17:56	18:25	19:26	19:56	
Dauer (in Min.):	35	41	42	44	15
Umsteigen:	1x	1x	1x	1x	0x

5.4.2.

Für den Fussweg von der Bushaltestelle XA, Q. an den damaligen Wohnort des Rekurrenten werden wiederum 4 Minuten eingesetzt (ohne Sicherheitszuschlag). Bei der Verbindung um 20:44 Uhr bestand kein direkter Anschluss mit dem Bus, weshalb die Strecke zu Fuss zurückgelegt werden muss (1.6 km entsprechen 20 Minuten).

Damit ergeben sich folgende mögliche Verbindungen nach Arbeitsende:

Arbeitsende	17:00	17:00	18:30	18:30	20:00
-------------	-------	-------	-------	-------	-------

S. Bhf. ab	17:21	17:44	18:44	19:12	20:44
Zeitaufwand Ladentüre bis Haustüre (in Min.; exkl. Wartezeit)	51	57	58	60	47

Es kann davon ausgegangen werden, dass samstags der Zug ab S. Bahnhof um 17:21 Uhr erreicht werden kann. Für diese Verbindung musste der Rekurrent den D. Laden um 17:10 verlassen. Hingegen war die Zugverbindung um 18:44 Uhr nicht zu erreichen, da jeweils noch die Kasse abgerechnet werden musste. Es ist beim Arbeitsende um 18:30 Uhr deshalb auf die Zugverbindung ab 19:12 Uhr abzustellen.

Zu beachten ist weiter, dass auch beim Rückweg Wartezeiten einzusetzen sind. Je nach Arbeitsende, insbesondere Montag bis Freitag, betrug die Wartezeit bis zu 30 Minuten.

5.4.3.

Der tägliche Zeitbedarf bei Nutzung des öffentlichen Verkehrs zur Zurücklegung des Arbeitsweges kann folgendermassen zusammengefasst werden:

	Mo – Do	Fr	Sa
Hinweg (in Min.; inkl. Wartezeit)	72	58	72
Rückweg (in Min; exkl. Wartezeit)	60	47	51
Total (in Min.)	132	105	123

5.5.

5.5.1.

Der Rekurrent geht bei Zurücklegung der Strecke Q. nach S. via T., U., V. von einer Fahrzeit mit dem Auto von 20 Minuten pro Strecke aus (Rekurs). Er legt als Beweis einen Ausdruck von Google Maps bei.

5.5.2.

Entsprechend den Ausführungen des Verwaltungsgerichts (Erw. 4.2.1.) ist auch vorliegend zur Ermittlung des Zeitaufwandes für die Zurücklegung des Arbeitsweges mit dem Auto auf die Berechnung des Programms TwixRoute abzustellen.

5.5.3.

Gemäss TwixRoute beträgt die Fahrtdauer vom damaligen Wohnort des Rekurrenten an den Arbeitsplatz pro Weg 24 Minuten (18 Kilometer; schnellste Route) bzw. 31 Minuten (17.1 Kilometer; kürzeste Route). Aufgrund der Zeitersparnis von 20 % bei Zurücklegung eines um rund 5 % längeren Weges ist vorliegend auf die schnellste Route abzustellen. Es ist

daher mit einer täglichen Fahrzeit von 48 Minuten (2 x 24 Minuten) zu rechnen.

5.6.

Einer Fahrzeit mit den öffentlichen Verkehrsmitteln von 105 bis 132 Minuten pro Tag steht eine Fahrzeit mit dem Auto von 48 Minuten pro Tag gegenüber. Bei Benützung des Autos resultiert somit eine tägliche Zeitersparnis von 57 bis 84 Minuten, wobei die Wartezeit von bis zu 30 Minuten beim Rückweg noch nicht berücksichtigt wurde.

Entgegen den Behauptungen der Vorinstanz, die nicht den Fahrplan von 2018 berücksichtigte, ist die Fahrplandichte insbesondere nach Feierabend eher schlecht. Der Rekurrent hatte keine flexiblen Arbeitszeiten und musste sich nach der Kundschaft richten. Dabei ist notorisch, dass der Kunde auch nach Arbeitsende noch beraten wird. Offen bleiben kann dabei, wie oft das tatsächlich vorkam.

5.7.

Im Ergebnis ist unter Berücksichtigung von Wartezeiten von einer täglichen Zeitersparnis von über einer Stunde auszugehen. Dem Rekurrenten war es damit nicht zuzumuten, seinen Arbeitsweg mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zurückzulegen. Damit steht dem Rekurrenten für das Steuerjahr 2018 der Abzug der Autokosten für die Zurücklegung des Arbeitsweges zu.

6.

Der Rekurrent deklarierte in der Steuererklärung 2018 Fahrtkosten von CHF 5'852.00, wobei er von 19 km pro Weg ausging. Wie aufgeführt sind jedoch nur 18 km pro Weg zu berücksichtigen (Erw. 5.5.3.). Gemäss den Arbeitsplänen arbeitete der Rekurrent an 224 Tagen (vgl. Auswertung des Gemeindesteueramtes Q. vom 6. Februar 2020). Es ist von 8'064 km auszugehen (2 x 18 km an 224 Arbeitstagen). Bei einem Ansatz von CHF 0.70/km ergeben sich gerundet CHF 5'645.00. Der Rekurs ist damit (teilweise) gutzuheissen und die entsprechenden Fahrtkosten sind zum Abzug zuzulassen.

7.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 55'107.00 (CHF 59'420.00 ./. CHF 5'645.00 + CHF 1'332.00 Auslagen Bahn, Bus, Tram), gerundet CHF 55'100.00, festgesetzt.

8.

Gemessen an seinem Antrag obsiegt der Rekurrent nahezu vollumfänglich. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG). Nicht vertretenen Rekurrenten ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

In Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 55'100.00 festgesetzt.

2.

Die Kosten des Verfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt Q.

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 25. Februar 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Kurmann