

3-RV.2020.55

P 24

Urteil vom 25. Februar 2021

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Mazzocco
 Richter Schorno
 Gerichtsschreiberin Hammerer

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

beide vertreten durch lic. iur. Joachim Huber, Rechtsanwalt,
Stadtturmstrasse 19, 5401 Baden

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q._____**
 vom 24. Februar 2020
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 21. November 2019 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 52'800.00 veranlagt. Dabei wurden insbesondere die als Berufsauslagen von A. deklarierten Autokosten von CHF 11'436.00 gestrichen.

2.

Gegen die Verfügung vom 21. November 2019 erhob A. mit Schreiben vom 15. Dezember 2019 Einsprache und beantragte sinngemäss die Berufsauslagen seien um die Fahrtkosten von CHF 11'436.00 zu erhöhen.

3.

Mit Entscheid vom 24. Februar 2020 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 24. Februar 2020 (Zustellung am 26. Februar 2020) liessen A. und B. mit Rekurs vom 20. April 2020 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Sie stellen die

"RECHTSBEGEHREN

1. Der Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. vom 24. Februar 2020 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 sei aufzuheben.
2. Die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 seien unter Berücksichtigung der als Berufsauslagen deklarierten Autokosten in Höhe von CHF 11'436 neu zu veranlagen.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (inklusive Ersatz der Mehrwertsteuer)."

Auf die Begründung wird, soweit für den Entscheid erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

5.

Die Steuerkommission (recte: Gemeindesteueramt) Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

A. und B. liessen mit Schreiben vom 20. Mai 2020 auf eine Replik verzichten.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat mit Schreiben vom 11. September 2020 beim (ehemaligen) Arbeitgeber von A. weitere Unterlagen einverlangt. Dieses Schreiben blieb unbeantwortet.

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat mit Schreiben vom 9. Oktober 2020 weitere Unterlagen von A. und B. einverlangt.

9.

A. und B. liessen mit Schreiben vom 2. Dezember 2020 die Terminformulare vom 1. September bis 31. Dezember 2018 einreichen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2018. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Der Rekurrent arbeitete als kaufmännischer Angestellter vom 1. Januar 2018 bis zum 31. Dezember 2018 Teilzeit für die E. AG, S.. Im Lohnausweis wurde von der Arbeitgeberin das Feld für die unentgeltliche Beförderung zwischen Wohn- und Arbeitsort angekreuzt. In der Steuererklärung 2018 machte der Rekurrent für diese Arbeitsstelle folgerichtig auch keine Fahrtkosten geltend.

Vom Januar bis August 2018 bezog der Rekurrent Leistungen der öffentlichen Arbeitslosenkasse des Kantons Aargau. Vom 1. September 2018 bis 31. Dezember 2018 arbeitete der Rekurrent mit einem Vollpensum als Kundenberater Aussendienst bei der F. GmbH in T.. Im Lohnausweis wurde von der Arbeitgeberin ebenfalls das Feld für die unentgeltliche Beförderung zwischen Wohn- und Arbeitsort angekreuzt. In der Steuererklärung 2018 deklarierte der Rekurrent für die Zurücklegung des Arbeitsweges Autokosten von CHF 11'436.00 (= [15'000 km x 70 Rp.] + [1'872 km x 50 Rp.]). Gründe für die Benützung des privaten Motorfahrzeuges wurden in der Steuererklärung 2018 keine angegeben.

2.2.

Die Steuerkommission Q. gewährte die Autokosten des Rekurrenten nicht mit der Begründung, dass auf dem Lohnausweis 2018 der F. GmbH das Feld F "Unentgeltliche Beförderung zwischen Wohn- und Arbeitsort" angekreuzt worden sei. Gemäss Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises, sei dieses Feld anzukreuzen, wenn dem Arbeitnehmer keine Kosten für den Arbeitsweg erwachsen. Der Lohnausweis stelle ein amtliches Dokument dar und stehe unter dem Schutz des Steuerstrafrechts. Somit gelte er solange als beweiskräftig, bis Tatsachen nachgewiesen seien, aus denen sich seine Fälschung, Verfälschung oder Unwahrheit ergebe. Trotz Aktenergänzung vom 19. Dezember 2019 und Mahnung vom 22. Januar 2020 hätten die Rekurrenten nicht belegmässig nachweisen können, dass sie die Fahrtkosten selber übernommen hätten und der Lohnausweis falsch ausgestellt worden sei. Folglich gelte der Lohnausweis als Grundlage für die Beurteilung der Berufskosten. Somit müsse die Steuerkommission davon ausgehen, dass die F. GmbH für die Kosten der Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsort aufgekomen sei.

2.3.

Mit dem Rekurs wird geltend gemacht, der Rekurrent habe von seiner Arbeitgeberin für seine Aussendienstseinsätze weder ein Geschäftsfahrzeug, noch eine separate Entschädigung für die Nutzung seines Privatfahrzeuges, noch entsprechende Spesenentschädigungen erhalten. Die Arbeitgeberin habe das Feld F im Lohnausweis 2018 des Rekurrenten fälschlicherweise angekreuzt. Dieses Feld F hätte im Lohnausweis 2018 des Rekurrenten nicht angekreuzt werden dürfen, wenn in den Ziffern 2.2, 2.3 oder 13 nichts deklariert sei. Somit sei der Lohnausweis 2018 von der F. GmbH offensichtlich nicht vollständig ausgefüllt worden, was dem Steueramt spätestens im Einspracheverfahren hätte auffallen müssen.

3.

3.1.

3.1.1.

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]).

3.1.2.

Wenn ein Arbeitnehmer an einem auswärtigen Arbeitsort tätig ist, hat der Arbeitgeber die für seinen persönlichen Unterhalt entstehenden Kosten zu ersetzen (Art. 327a Abs. 1 OR). Vom Arbeitgeber zu bezahlende Auslagen stellen keine Berufskosten im Sinne von § 35 StG dar (RGE vom 25. August 2011 [3-RV.2020.160]). Sollte diese Abgeltung für die Auslagen eines Arbeitnehmers nicht ausreichen, muss er sich nach Art. 327a Abs. 2 OR an den Arbeitgeber halten.

3.1.3.

Wo das Gesetz es nicht anders bestimmt, gilt im Steuerverfahren in entsprechender Anwendung des in Art. 8 ZGB niedergelegten Grundsatzes, dass derjenige das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache zu beweisen hat, der aus ihr Rechte ableitet. Die Veranlagungsbehörde trägt demzufolge die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld begründen oder mehren, der Steuerpflichtige für Tatsachen, welche die Steuerschuld aufheben oder mindern. Die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen ist in § 179 StG und § 182 StG explizit festgehalten und überlagert den Grundsatz der Nachweispflicht (AGVE 1997 S. 201, mit Hinweisen; BGE 140 II

248, 133 II 153; Bundesgerichtsurteil vom 2. Dezember 2014 [2C_201/2014], vom 15. September 2014 [2C_112/2014] und vom 13. Juni 2012 [2C_862/2011]; VGE vom 30. März 2011 [WBE.2011.2], unter anderem mit Hinweis auf AGVE 2010 S. 111, VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2009.268], VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.3]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 174 StG N 15, N 28 ff., § 179 StG N 13 ff., § 182 StG N 7 ff.).

Es obliegt dem Steuerpflichtigen, diese Tatsachen rechtsgenüglich darzutun und nachzuweisen. Genügend substantiiert ist eine Sachdarstellung, welche hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund all jene Tatsachenbehauptungen enthält, die ohne weitere Untersuchung, aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung, die rechtliche Würdigung erlauben (BGE 92 I 393 = ASA 36 S. 192; ZStP 2014 Nr. 10; AGVE 1997 S. 201; VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2009.268]; RGE vom 20. September 2007 [3-RV.2007.49], mit Hinweis; analog Bundesgerichtsurteil vom 13. Juni 2012 [2C_862/2011]).

3.1.4.

Der gültige Lohnausweis stellt eine private Urkunde im Sinne von Art. 110 Ziffer 5 StGB dar und steht unter dem Schutze des (Steuer-)Strafrechtes (Art. 251 StGB und § 255 StG). Dem Lohnausweis kommt demnach erhöhte Beweiskraft zu. Er gilt, da er unter Schutz einer Strafdrohung steht, solange als beweiskräftig, als nicht Tatsachen nachgewiesen sind, aus denen sich seine Fälschung, Verfälschung oder Unwahrheit ergibt (RGE vom 25. August 2011 [3-RV.2010.38]).

3.2.

Der Rekurs ist ein vollkommenes Rechtsmittel, weil das Spezialverwaltungsgericht bei der Beurteilung der ihm vorgelegten Streitsachen Sachverhalts-, Rechts- und Ermessensfragen frei überprüfen kann, ohne an die Parteianträge gebunden zu sein (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 196 StG N 2).

Folglich ist das Spezialverwaltungsgericht befugt, den Nachweis der gefahrenen Kilometer für das Jahr 2018 zu verlangen, um die Richtigkeit des Fahrtenbuchs zu überprüfen, auch wenn das Gemeindesteueramt Q. das Fahrtenbuch nicht beanstandet haben sollte.

4.

4.1.

Im Lohnausweis der F. GmbH wurde das Feld F "Unentgeltliche Beförderung zwischen Wohn- und Arbeitsort" angekreuzt. Mit Schreiben vom 11. September 2020 wurde die Arbeitgeberin aufgrund des Editionsbegehrens des Rekurrenten aufgefordert, dem Spezialverwaltungsgericht weitere Unterlagen und Stellungnahmen einzureichen. Trotz

Hinweis auf die Mitwirkungspflicht wurden keine weiteren Unterlagen eingereicht. Dementsprechend ist nachfolgend aufgrund der Akten des vorinstanzlichen und des Rekursverfahrens über den Abzug von Fahrtkosten zu entscheiden.

4.2.

Gemäss "Art. 20.1 Bestandteile des Arbeitsvertrags" bildet das Vergütungsreglement einen integrierenden Bestandteil des Arbeitsvertrags des Rekurrenten mit der F. GmbH. Dabei wurde sogar vermerkt, dass bei Widersprüchen zwischen Arbeitsvertrag und Vergütungsreglement letzteres vorgeht. Dass diese Regelung dem Rekurrent als bekannt angerechnet werden muss, ergibt sich aus der Unterzeichnung des Arbeitsvertrages (Unterschriften auf der gleichen Seite wie die genannte Bestimmung). Es sind einerseits keine Gründe ersichtlich, weshalb ihm das Vergütungsreglement nicht ausgehändigt worden sein sollte. Die F. GmbH trifft – entgegen der Ausführungen im Rekurs (Rz 11) – keine Beweispflicht für die Aushändigung des Vergütungsreglements, da sie mangels einer Parteistellung keine Beweispflicht treffen kann. Da insbesondere im Aussendienst bekanntermassen Spesen anfallen, erscheint es andererseits auch als absolut unglaubwürdig, dass der Rekurrent nicht auf dem Aushändigen des Vergütungsreglements bestanden hat.

Bezüglich den einverlangten Lohnabrechnungen pro 2018 macht der Rekurrent geltend, er habe diese per E-Mail auf die von der Arbeitsgeberin zur Verfügung gestellten E-Mail-Adresse und auf den von ihr zur Verfügung gestellten Computer erhalten. Diesen habe der Rekurrent der Arbeitgeberin zurückgeben müssen. Die E-Mails mit den Lohnabrechnungen habe er nicht ausgedruckt und privat aufbewahrt. Dass der Rekurrent die Lohnabrechnungen 2018 der Arbeitgeberin nicht, hingegen die Terminformulare mit vertraulichen und sensiblen Kundendaten trotz Schweigepflicht und Konkurrenz- bzw. Abwerbverbot bei sich aufbewahrt hat, scheint wenig glaubwürdig.

Im Ergebnis ist nicht nachgewiesen, dass dem Rekurrenten keine unentgeltliche Beförderung zwischen Wohn- und Arbeitsort zugekommen ist, bzw. er keine Spesen hierfür erhalten hat. Die Folgen der Beweislosigkeit hat bei dieser Sachlage der Rekurrent zu tragen, da es beim Abzug der Fahrtkosten um eine steuermindernde Tatsache geht.

4.3.

Im Übrigen gelingt es dem Rekurrenten auch nicht, den belegmässigen Nachweis für die gefahrenen Kilometer zu erbringen. Es wäre dem Rekurrenten möglich und zumutbar gewesen, die Service-Rechnungen bei der damaligen Garage herauszuverlangen, falls er diese selber nicht mehr aufbewahrte. Auch in diesem Zusammenhang scheint es unglaubwürdig, dass

das Fahrtenbuch und die Terminformulare aufbewahrt werden, nicht hingen die Service-Rechnungen des Autos anhand denen die Richtigkeit des Fahrtenbuchs hätte bewiesen werden können.

Auch ein Abgleich der Terminformulare mit dem Fahrtenbuch führt zu Unstimmigkeiten. Gemäss Rekurs erfolgte der Stellenantritt am 3. September 2018. Der Rekurrent macht geltend, ab seiner dritten Arbeitswoche an Ausendienstesätze geschickt worden zu sein. Dies deckt sich mit dem Fahrtenbuch, worin die Fahrten erst ab 17. September 2018 aufgezeichnet wurden. Gemäss Terminformularen fand der erste Termin jedoch bereits am 7. September 2018 in U. statt. Es folgten weitere Termine am 10. September 2018 in V., am 11. September in W., und am 12. September 2018 in X.. Die Angaben des Rekurrenten sind bereits damit widersprüchlich, so dass nicht darauf abgestellt werden kann.

Auch stimmen die Termine gemäss Terminformular nicht immer mit den Aufzeichnungen im Fahrtenbuch überein. So fand gemäss Terminformular am 17. September 2018 ein Besuch in Y. statt, am gleichen Tag wurde im Fahrtenbuch aber nur die Strecke T.-W. notiert. Am 18. September 2018 wurde die Strecke T.-Z.-"QQ."-RR. erfasst. Ein "QQ." existiert in der Schweiz nicht, naheliegenderweise meinte der Rekurrent QR., wo er gemäss Terminformular an diesem Tag einen Termin hatte. Für die weiteren Termine an diesem Tag gemäss Fahrtenbuch existieren keine Terminformulare. Am 21. September 2018 wurde im Fahrtenbuch die Strecke T.-QS. eingetragen, gemäss Terminformular hätte jedoch ein Termin in QT. angestanden. Am 19. Oktober 2018 fand gemäss Terminformular eine Besprechung in QU. statt. Im Fahrtenbuch wurde gleichentags die Strecke "Q.-QV." notiert. Die Postleitzahl stimmt jedoch mit QU. überein. Am 1. November wurde jedoch im Fahrtenbuch statt QT. gemäss Terminformular QW. festgehalten. Für den 5. November 2018, an dem gemäss Terminformular ein Termin in QX. stattfand, gibt es im Fahrtenbuch keinen Eintrag. Am 12. November 2018 vermerkte der Rekurrent im Fahrtenbuch die Strecke Q.-QY.-QZ.. Gemäss Terminformular fand ein Termin in RQ. statt. Es kann somit festgehalten werden, dass das Fahrtenbuch entweder falsch oder mindestens sehr ungenau geführt wurde. Ab 26. November 2018 wurden zudem keine einzelnen Fahrten mehr aufgeführt. Auch das Fahrtenbuch ist daher nicht zum Beweis für die geltend gemachten Fahrtkosten geeignet.

4.4.

Nicht ersichtlich ist, was der Rekurrent aus der selbst erstellten Terminaufstellung ("Liste zum Besuchen ab Sept. – Dez. 2018"; Beilage 9) zu seinen Gunsten ableiten will. So fehlt jeweils eine genaue Datumsangabe, die eine Überprüfung mit dem Fahrtenbuch ermöglichen würde. Weiter stimmen nur ein Drittel der Termine (teilweise) mit den eingereichten Terminformularen

überein, wobei auch hier Diskrepanzen zwischen verzeichnetem Monat und Termin gemäss Terminformular ersichtlich sind.

4.5.

Zusammenfassend gelingt es dem beweisbelasteten Rekurrenten nicht den Nachweis für die Unrichtigkeit des Lohnausweises sowie für die Richtigkeit des Fahrtenbuchs zu erbringen. Auf die beantragte Befragung von G. kann angesichts der unglaublichen Ausführungen des Rekurrenten und des völligen Fehlens von nachvollziehbaren Unterlagen verzichtet werden. Der notwendige belegmässige Beweis kann nicht durch eine Zeugenbefragung ersetzt werden. Aufgrund dieser Beweislosigkeit können die beantragten Fahrkosten nicht zum Abzug zugelassen werden.

5.

Insgesamt erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen.

6.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens haben die Rekurrenten die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebür von CHF 130.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 630.00 zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrenten (2)
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

Hammerer