

3-RV.2021.167

P 91

Urteil vom 25. Mai 2023

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Wick Richter Schorno Gerichtsschreiberin Schaffner
-----------	--

Rekurrent 1	A. _____
-------------	-----------------

Rekurrentin 2	B. _____
---------------	-----------------

beide vertreten durch Gretz Treuhand AG, Torgasse 10, 4663 Aarburg

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 18. August 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 23. April 2020 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 116'800.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 122'600.00) veranlagt. Dabei wurden unter anderem die als Berufsauslagen von A. und B. deklarierten Mehrkosten für auswärtige Verpflegung von CHF 3'200.00 bzw. CHF 1'650.00 sowie die Fahrtkosten von A. von CHF 2'803.00 gestrichen.

2.

Gegen die Verfügung vom 23. April 2020 liessen A. und B. mit Schreiben vom 4. Mai 2020 Einsprache erheben und unter anderem beantragen, es seien die in der Steuererklärung deklarierten Fahr- und Verpflegungskosten als Berufsauslagen zu gewähren.

3.

Mit Entscheid vom 18. August 2021 hiess die Steuerkommission Q. die Einsprache teilweise gut. Das steuerbare Einkommen wurde auf CHF 114'300.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 119'50.00) reduziert. Die von A. geltend gemachten Mehrkosten für die auswärtige Verpflegung und die Fahrtkosten wurden weiterhin nicht im beantragten Umfang gewährt.

4.

Den Einspracheentscheid vom 18. August 2021 (Zustellung am 7. Oktober 2021) liessen A. und B. mit Rekurs vom 15. Oktober 2021 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Sie stellen den:

"ANTRAG

Die abzugsberechtigten Berufsauslagen des Ehemanns A. seien wie folgt festzusetzen: Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung CHF 3'200, Fahrtkosten zwischen Wohn- und Arbeitsort CHF 2'391.

Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen"

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

5.

Das Regionale Steueramt Q.-S. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

A. und B. liessen eine Replik erstatten.

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 im Jahr 2018 in einem Pensum von 100 % als Geschäftsführer für das E. AG in T. In der Steuererklärung 2018 machte er einen Abzug von CHF 3'200.00 für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung sowie Fahrtkosten für den Arbeitsweg in der Höhe von CHF 2'391.00 geltend.

2.2.

Die Steuerkommission Q. gewährte den Abzug für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung nur für 110 Arbeitstage. Sie vertritt die Auffassung, dass es wenig plausibel erscheine, dass häufig Personen über Mittag erscheinen würden, obschon die Öffnungszeiten auf der Homepage (08.00 bis 11.30 Uhr und 14.00 bis 17.00 Uhr) anders lauten würden. Es sei nicht nachgewiesen worden, dass der Rekurrent immer über Mittag vor Ort gewesen sei. Ab und zu sei dies wohl der Fall gewesen. Hinzu kämen einige Wochenendeinsätze. Aus diesem Grund werde für 110 Arbeitstage der Verpflegungsabzug gewährt. Bezüglich den Fahrtkosten bringt die Steuerkommission Q. vor, dass aufgrund der eingereichten Servicerechnungen mit dem Privatfahrzeug eine jährliche Fahrleistung von rund 9'700 km ausgewiesen sei. Abzüglich den privaten Fahrten bei einer normalen Fahrleistung von 8'500 km würden aber nur 1'200 km für den Arbeitsweg oder geschäftliche Fahrten verbleiben. Dies lasse vermuten, dass der Rekurrent auch ab und zu ein Geschäftsfahrzeug nutze. Dass teilweise Pikett-Einsätze von zu Hause aus geleistet worden seien, erscheine wahrscheinlich. Den eingereichten Unterlagen sei zu entnehmen, dass hierfür keine Entschädigung durch die Firma bezahlt worden sei. Folglich gewährte die Steuerkommission Q. im Einspracheverfahren Fahrtkosten von CHF 840.00 (1'200 km à CHF 0.70) als Berufsauslagen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit.

2.3.

Der Rekurrent bringt vor, dass die betrieblichen Abläufe im E. AG aus mehreren Gründen (Telefondienst, Anrufe der Polizei, Vorfahrten von Sarg- und Wäschelieferanten, Postzustellung, Termine mit Trauerkunden) eine Pikett-Präsenz über Mittag, welche wochentags durch den Rekurrenten sichergestellt werde, erfordern würden. Damit leiste der Rekurrent den

notwendigen Pikettdienst und optimiere gleichzeitig betriebsorganisatorisch die regelmässig anfallenden Arbeiten im Bestattungsunternehmen. Weiter benötige der Rekurrent sein privates Auto für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsort und zwar von Montag bis Freitag jeweils morgens und abends (total 220 Fahrten pro Jahr) sowie Samstag nachmittags durchschnittlich zweimal pro Monat für Trauergespräche in der Firma bzw. zur Bearbeitung von laufenden Aufgaben der Geschäftsführung, was zusätzlich 24 Fahrten pro Jahr ergäbe. Bei einer Wegstrecke von 7 km zwischen Wohn- und Arbeitsort, folglich 14 km für Hin- und Rückfahrt, resultiere bei 244 Fahrten eine jährliche, berufsbedingte Fahrtleistung von 3'416 km. Bei einer jährlichen Fahrleistung von total 9'700 km verblieben nach Abzug der Autokilometer für den Arbeitsweg immer noch 6'284 km für Privatfahrten. Bezüglich den privaten Jahres-Kilometern gibt der Rekurrent an, dass pro Jahr 3'544 km auf fixe private Angelegenheiten wie Monatsstamm Y. (408 Kilometer), wöchentlicher Einkauf (736 Kilometer), Fahrten nach U. (Ferienwohnung [2'400 Kilometer]) entfielen. Es verbleibe für weitere private Fahrten 2'700 Kilometer. Davon könnten noch rund 500 Kilometer für Restaurantbesuche mit der Familie und für den monatlichen Coiffeur-Termin in Abzug gebracht werden. Übrig seien somit noch mehr als 2'200 Kilometer pro Jahr für Arzt-Termine und weitere private Fahrten. Das Auto würden nicht für Ferienreisen benutzt. Folglich werde mit dem Auto des Rekurrenten keine 8'500 Kilometer für Privatfahrten zurückgelegt.

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 rechtsgenügend 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]).

4.

4.1.

§ 35 StG regelt die abziehbaren Berufskosten bei unselbständiger Erwerbstätigkeit. Aufgrund der Systematik in § 35 Abs. 1 StG können nur jene Kosten als Berufsauslagen in Abzug gebracht werden, die für die Ausübung des Berufes erforderlich sind; d.h. diejenigen Auslagen, deren Vermeidung der Steuerpflichtigen nicht zumutbar ist bzw. diejenigen Vermögensabgänge (Auslagen oder Kosten), die wesentlich durch die Erzielung von Einkommen verursacht bzw. veranlasst sind. Als berufsnotwendig erscheint dabei nicht jede Auslage, welche im weiteren Sinn ihren Grund im Arbeitsverhältnis hat. Die Kosten müssen vielmehr wesentlich durch ein beruflich begründetes oder Erwerbszwecken dienendes Handeln verursacht oder bewirkt werden. Es ist ein direkter Zusammenhang mit der konkreten Berufsausübung erforderlich, an den nach Auffassung des Verwaltungsgerichtes strenge Anforderungen gestellt werden (AGVE 1987 S. 373, mit Hinweisen). Dabei ist der Begriff der Notwendigkeit oder Erforderlichkeit in einem weiten Sinne zu verstehen. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung verlangt weder, dass der Pflichtige das Erwerbseinkommen ohne die streitige Auslage überhaupt nicht hätte erzielen können, noch, dass eine rechtliche Pflicht zur Bezahlung der entsprechenden Aufwendungen besteht. Vielmehr genügt es, wenn die Aufwendungen nach wirtschaftlichem Ermessen als zur Gewinnung des Einkommens förderlich erachtet werden können und die Vermeidung der Steuerpflichtigen nicht zumutbar war. Beim Einkommen aus Erwerbstätigkeit sind die Gewinnungskosten vor allem von den Lebenshaltungskosten abzugrenzen, also von den Aufwendungen, die nicht der Einkommenserzielung, sondern der Befriedigung der persönlichen Bedürfnisse dienen und damit Einkommensverwendung darstellen (BGE 124 II 29; Bundesgerichtsurteil vom 12. Mai 2003 [2P.254/2002], in: StE 2003 B 22.3 Nr. 76).

4.2.

4.2.1.

Als von den steuerbaren Einkünften in Abzug zu bringende Berufskosten gelten unter anderem "die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit" (§ 35 Abs. 1 lit. b StG).

4.2.2.

Soweit es um die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung geht, wird von Unselbständigerwerbenden nicht der Nachweis verlangt, dass sie sich tatsächlich auswärts verpflegen. Indes setzt der Abzug voraus, dass eine Hauptmahlzeit wegen zu grosser Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsstätte oder wegen kurzer Essenspause oder Schichtarbeit nicht zu Hause

eingenommen werden kann. Ob und wie der Steuerpflichtige die Hauptmahlzeit "ersetzt", interessiert nicht (VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.3], mit Hinweis auf VBE vom 5. März 2007 [WBE.2006.350]). Stets müssen die Aufwendungen jedoch mit der Einkommenserzielung in unvermeidbarer Weise verbunden sein (§ 12 StGV in Verbindung mit Art. 6 der Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 [BkV; Anhang vom 21. Juli 2008]; StE 2003 B 22.3 Nr. 76; AGVE 2014 S. 357, mit Hinweis auf VGE vom 21. Juni 2010 [WBE.2009.382] = AGVE 2010 S. 118).

4.2.3.

Die aus Praktikabilitätsgründen angewendeten Pauschalen erfüllen den Zweck der Verfahrensvereinfachung nur dann, wenn sich nicht eine Vielzahl von Steuerpflichtigen zum Nachweis höherer tatsächlicher Kosten veranlasst sieht. Das Wesen eines Pauschalabzuges liegt gerade darin, dass von den Steuerpflichtigen kein detaillierter Kostennachweis erbracht werden muss. Es besteht mithin eine gesetzliche Vermutung, dass in Ausübung einer bestimmten Tätigkeit gewisse Auslagen entstehen, die über den Pauschalabzug geltend gemacht werden können. Der Pauschalabzug steht damit einem unselbständig Erwerbstätigen bei Nachweis der Vermutungsbasis grundsätzlich unabhängig von den tatsächlich angefallenen Kosten zu. Steht jedoch fest, dass ein Steuerpflichtiger in Ausübung einer Berufstätigkeit in einem Bereich überhaupt keine Kosten (selber) zu tragen hatte, folgt aus dem Charakter der Gewinnungskosten, dass diesbezüglich kein Abzug möglich ist (zum Ganzen: RGE vom 20. August 2009 [3 RV. 2008.186], mit Hinweis).

4.2.4.

Das Bundesgericht hat darauf hingewiesen, dass die kantonalen Behörden unter Berücksichtigung der regionalen bzw. lokalen Begebenheiten Zeitpauschalen festlegen können, innerhalb derer 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 inklusive Hin- und Rückfahrt nicht mehr als 90 Minuten benötigt werden und die Aufenthaltsdauer in den eigenen Räumlichkeiten mindestens 30 Minuten beträgt (Urteil vom 12. Mai 2003 [2P.254/2002], in: StE 2003 B 22.3 Nr. 76). Im konkreten Fall erachtete das Bundesgericht – für einen alleinstehenden Steuerpflichtigen mit flexiblen Arbeitszeiten – einen Zeitaufwand von 85 Minuten für das Mittagessen inklusive Hin- und Rückfahrt bei einer Aufenthaltsdauer von 50 Minuten zur Zubereitung und Einnahme der Mahlzeit als ausreichend.

Das aargauische Verwaltungsgericht hat festgehalten, dass allfällige veränderte Alltagsgewohnheiten bezüglich der Einnahme des Mittagessens steuerrechtlich unbeachtlich seien. Es entschied, dass einem alleinstehenden Steuerpflichtigen mit flexiblen Arbeitszeiten und kurzem Arbeitsweg

ohne weiteres eine Rückkehr über Mittag zugemutet werden könne (VGE vom 16. Juni 2010 [WBE.2009.382] = AGVE 2010 S. 118). Die gängige Praxis des Spezialverwaltungsgerichts, wonach die Heimkehr über Mittag als zumutbar gilt, wenn der Aufenthalt zu Hause mindestens 75 Minuten (Mahlzeit muss selber zubereitet werden) bzw. 45 Minuten (Mahlzeit muss nicht selber zubereitet werden) beträgt (vgl. RGE vom 26. April 2007 [3-RV. 2006.224] unter anderem mit Hinweis auf AGVE 1981 S. 338), wurde dabei nicht in Frage gestellt, ist indes als grosszügig zu bezeichnen.

4.2.5.

Für das Steuerjahr 2018 betrug der volle Abzug für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung CHF 15.00 pro Tag respektive CHF 3'200.00 im Jahr (Art. 3 BkV in Verbindung mit Art. 6 BkV und Anhang zur BkV).

5.

5.1.

Vorliegend steht eine zu grosse Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsstätte einer Rückkehr nach Hause nicht entgegen. Abzuklären ist damit, ob der Rekurrent wegen kurzer Essenspause (Schichtarbeit scheidet aus) das Mittagessen nicht zu Hause einnehmen konnte.

5.2.

Der Rekurrent beruft sich im Rekursverfahren darauf, dass aufgrund des Telefondienstes die Mittagspause in der Zeit von 12 Uhr bis 13 Uhr stattfinden musste. Wenn er diesen Zeitraum für eine Mittagspause zu Hause in Q. nutzen möchte, würde ihm bei Normalverkehr abzüglich Fahrtzeit lediglich eine knappe halbe Stunde verbleiben. Weiter sei die Entgegennahme von Telefonaten im Auto mühsam. Bei Anrufen der Polizei über Mittag könne die Reaktionszeit reduziert werden und nicht selten würden Vorfahrten von Sarg- und Wäschelieferanten über Mittag erfolgen, zudem erfolgten gelegentlich auch Trauergespräche über Mittag. Aus diesen Gründen sei der Rekurrent von Montag bis Freitag lückenlos über Mittag in der Firma anwesend.

Im Einspracheverfahren hatte der Rekurrent demgegenüber angegeben, dass im E. AG fixe Arbeitszeiten von 07.30 bis 11.30 Uhr und von 13.30 bis 17.00 Uhr gelten. Zudem leiste der Rekurrent jeweils über Mittag Pikettdienst. Wenn jemand vor Ort klinge, werde dies auf sein Mobiltelefon umgeleitet und er fahre umgehend nach T.

Die Ausführungen betreffend Telefondienst und Öffnungszeiten über Mittag sind offensichtlich widersprüchlich und unglaubwürdig ("zur Aussage der ersten Stunde" vgl. BGE 121 V 45; VGE vom 17. März 2003 [BE.2002.00366]; VGE vom 17. März 2003 [BE.2002.00058]). Auf die Angaben des Rekurrenten kann daher nicht abgestellt werden. Gemäss Homepageauftritt des E. AG sind die Büro Öffnungszeiten von Montag bis Freitag von

08.00 Uhr bis 11.30 Uhr und von 14.00 Uhr bis 17.00 Uhr. Darauf ist nachfolgend abzustellen.

5.3.

5.3.1.

Es ist unbestritten, dass der Rekurrent für seinen Arbeitsweg das private Fahrzeug genutzt hat.

5.3.2.

Zur Berechnung der Fahrtdauer mit dem Auto wird auf die Angaben des Programms "TwixRoute" (aktuell Version 58) abgestellt. Die Fahrtdauer und die Fahrtkosten sind von "Tür zu Tür", d.h. von der Wohn- bis zur Arbeitsplatzadresse, zu ermitteln (vgl. AGVE 2006 S. 294 ff.; VGE vom 14. November 2012 [WBE.2012.133]; VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.3]).

Allfällige Distanzen in Treppenhäusern, Tiefgaragen etc. fallen bei der Berechnung ebenso wie Verkehrsbehinderungen grundsätzlich ausser Betracht (RGE vom 21. April 2005 [RV.2004.50142]). Diese Rechtsprechung gilt im Zusammenhang mit der Berechnung der Zeitersparnis bei Zurücklegung des Arbeitsweges mit dem Auto anstelle der öffentlichen Verkehrsmittel. Dabei wird ein (kurzer) Fussmarsch zum Auto grundsätzlich nicht beachtet.

5.3.3.

Der Weg zwischen der Wohnstätte (X-Strasse 8, Q.) und dem Arbeitsplatz des Rekurrenten (X-Strasse, T.) misst gemäss "TwixRoute" 7.1 Kilometer. Als Zeitbedarf wird für beide Richtungen 14 Minuten angezeigt.

5.4.

Gemäss Angaben der Rekurrenten arbeitet die Rekurrentin 50 % im Be-stattungsinstitut. Die Einsätze seien jeweils unregelmässig je nach Arbeits-anfall drei bis vier Mal pro Woche vor- und/oder nachmittags, bei Ferienabwesenheiten auch die ganze Woche. Wegen den unterschiedlichen Arbeitszeiten können die Rekurrenten nicht mit einem Fahrzeug zur Arbeit fahren.

Wird von einer Aufenthaltsdauer zu Hause von 45 Minuten ausgegangen, da aufgrund der obgenannten Angaben im Einspracheverfahren anzunehmen ist, dass der Rekurrent die Mahlzeit nicht selber zubereiten muss, müssen dem Rekurrenten bei einer Dauer von Hin- und Rückfahrt zwischen Arbeitsort und Wohnort von 28 Minuten für die Mittagspause 73 Minuten zur Verfügung stehen. Aufgrund der im Einspracheverfahren angegeben fixen Arbeitszeiten von 07.30 bis 11.30 Uhr und von 13.30 bis 17.00 Uhr ist von einer Mittagspause von 120 Minuten auszugehen. Selbst wenn davon ausgegangen würde, dass der Rekurrent die Mahlzeiten selber zubereiten

muss und folglich von einer Aufenthaltsdauer von 75 Minuten auszugehen ist, wonach dem Rekurrenten 103 Minuten für die Mittagspause zur Verfügung stehen müssten, wäre dies noch innerhalb der 120 minütigen Mittagspause.

Wie bereits oben erläutert, ist nicht relevant ob und wie die Steuerpflichtigen die Hauptmahlzeiten ersetzen. Der Abzug für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung bezweckt vielmehr die nötigen Mehrkosten im Vergleich zur Verpflegung zu Hause abzudecken. Aufgrund der Angabe des Rekurrenten im Rekursverfahren, dass er über Mittag jeweils lückenlos im Bestattungsinstitut anwesend gewesen sei, müsste darauf geschlossen werden, dass er jeweils das Essen von zu Hause mitgenommen hat und ihm somit weder Mehrkosten für die auswärtige Verpflegung noch zusätzliche Kilometer für die Rückkehr über Mittag angefallen sind, womit kein Abzug zu gewähren wäre. Da es den Steuerpflichtigen jedoch gestattet ist, entweder die Fahrkosten für die Rückkehr über Mittag oder die Mehrkosten für die auswärtigen Verpflegung geltend zu machen, und Voraussetzung für den Abzug lediglich das Kriterium ist, dass die Hauptmahlzeit nicht zu Hause eingenommen werden kann, sei es wegen der Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsplatz oder wegen einer kurzen Essenspause, sind vorliegend die zusätzlichen Kilometer für die Rückkehr über Mittag aufgrund obiger Prüfung zu gewähren.

Dementsprechend sind für die Rückkehr über Mittag nach Hause zusätzlich Berufskosten in der Höhe von CHF 2'186.80 ($2 \times 7.1 \text{ km} \times 220 \text{ Tage} \times \text{CHF } 0.70$) zum Abzug zuzulassen. Davon ist der im Einspracheverfahren gewährte Verpflegungsabzug von CHF 1'650.00 abzuziehen. Insoweit ist der Rekurs teilweise gutzuheissen.

6.

6.1.

6.1.1.

In einem zweiten Schritt sind die Fahrtkosten des Rekurrenten zu prüfen.

6.1.2.

Als Berufskosten werden unter anderem "die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte" abgezogen (§ 35 Abs. 1 lit. a StG). Der Abzug bestimmt sich anhand des pauschalierten Ansatzes von CHF 0.70 bzw. CHF 0.50 pro Kilometer (§ 35 Abs. 2 StG).

6.2.

Die Steuerkommission Q. hat festgehalten, dass aufgrund der jährlichen Kilometerleistung des privaten Fahrzeugs von rund 9'700 Kilometer nach Abzug einer normalen privaten Fahrleistung von 8'500 Kilometer nur 1'200 Kilometer für die Zurücklegung des Arbeitswegs verbleiben würden.

Das lasse vermuten, dass der Rekurrent ab und zu ein Geschäftsfahrzeug nutze.

Der Rekurrent gibt an, dass mit dem privaten Fahrzeug keine 8'500 Kilometer für private Fahrten zurückgelegt würden. Er benutze das Auto für folgende privaten Fahrten: Monatsstamm Y. (12 x 34 km = 408 Kilometer), Einkauf am Samstagvormittag (46 x 16 km = 736 km), Fahrten nach U. (12 x 200 km = 2'400 km), total 3'544 Kilometer. Rund 500 Kilometer seien noch dazuzuzählen für Restaurantbesuche und den monatlichen Termin beim Coiffeur. Nach Abzug der geltend gemachten Kilometer für den Arbeitsweg in der Höhe von 3'416 Kilometer würden somit immer noch weitere 2'200 Kilometer für private Fahrten wie Arzttermine verbleiben.

6.3.

Für die private Fahrleistung ist ordentlicherweise mit 5'000 (wenig), 8'500 (normal) oder 12'000 (viel) km zu rechnen. Eine erhebliche bis hohe private Fahrleistung ist etwa anzunehmen bei Auslandsreisen, häufigen Fahrten zu auswärts wohnenden Verwandten oder ins Wochenende, zu Ausflügen, zum Sport, usw., ferner dann, wenn mehrere Familienmitglieder einen Führerausweis besitzen. Das Verwaltungsgericht hat diese Werte übernommen und dabei insbesondere ausgeführt, erfahrungsgemäss würden die privat zurückgelegten Distanzen oft unterschätzt, weshalb es nur in Ausnahmefällen und aufgrund konkreter Anhaltspunkte angezeigt sei, von weniger als 5'000 km auszugehen (SGE vom 20. Juli 2017 [3-RV.2016.183], mit Hinweis auf Bundesgerichtsurteil vom 4. Dezember 2009 [2C_452/2009]; VGE vom 27. August 2008 [WBE.2008.17]).

6.4.

Die Steuerkommission Q. hat für das Jahr 2018 eine auf ein Jahr umgerechnete Fahrleistung von gerundet 9'700 Kilometer (Stand am 10. Dezember 2018: 32'099 Kilometer; Stand am 6. Dezember 2019: 41'658 Kilometer) angenommen.

Den Akten ist zu entnehmen, dass mit dem Peugeot 508 des Rekurrenten zwischen dem 10. Dezember 2018 (Werkstatt-Rechnung Nr. aaa: 32'009 km) und dem 6. Dezember 2019 (Rechnung-Nr. bbb der F. AG: 41'658 km) in 361 Tagen 9'649 km zurückgelegt wurden. Umgerechnet auf 365 Tage ergibt das 9'756 km.

6.5.

Gemäss Twix-Route beträgt die Strecke zwischen Wohn- und Arbeitsort 7.1 Kilometer. Der Rekurrent gibt an, zusätzlich zu den jährlich 220 Arbeitstagen, noch an 24 Samstagen zu arbeiten, was einen Arbeitsweg von 3'465 (244 x 2 x 7.1) Kilometern ergibt. Dazu sind noch die Heimfahrten über Mittag im Umfang von 3'124 km zu addieren. Es verbleiben damit 3'167

(9'756 ./ 3'465 ./ 3'124) Kilometer für private Fahrten. Dies entspricht einer privaten Fahrleistung von 264 Kilometer pro Monat.

6.6.

Da die Rekurrentin für das Geschäftsfahrzeug einen Privatanteil deklarierte, ist davon auszugehen, dass einige private Fahrten mit dem Geschäftsfahrzeug zurückgelegt werden, was ein Abweichen von einer normalen privaten Fahrleistung von 8'500 km rechtfertigt. Nachdem trotz Aufforderung der Vorinstanz kein Fahrtenbuch eingereicht wurde, ist es analog der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts nicht angezeigt, von weniger als 5'000 km für private Fahrten auszugehen (siehe Erw. 6.3.). Zudem gab der Rekurrent im Rekursverfahren an, mindestens 4'044 km im Jahr für private Fahrten zurückzulegen, ohne darin alle private Fahrten wie beispielsweise Arzttermine zu berücksichtigen (siehe Erw. 6.2.).

Vorliegend ist von der jährlichen Fahrleistung von 9'756 km die private Fahrleistung von 5'000 km in Abzug zu bringen. Es verbleibt ein Rest von insgesamt 4'756 km für beruflich zurückgelegte Fahrten, welche vorliegend für den Fahrkostenabzug zu berücksichtigen sind. Entsprechend sind insgesamt Fahrtkosten in der Höhe von CHF 3'329.00 (4'756 km x CHF 0.70) zu gewähren, womit der Rekurs in diesem Punkt teilweise gutzuheissen ist.

7.

Zusammenfassend hat der Rekurrent damit für das Jahr 2018 Anspruch auf einen Abzug der Berufsauslagen von CHF 6'435.00 (CHF 3'329.00 [Fahrtkosten] + CHF 3'106.00 [Pauschalabzug]).

8.

Im Ergebnis ist der Rekurs teilweise gutzuheissen. Das satzbestimmende Einkommen reduziert sich von CHF 119'999.00 um CHF 839.00 (CHF 6'435.00 ./ CHF 5'596.00) auf neu CHF 119'160.00. Die Steuerkommission Q. wird angewiesen eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.

9.

9.1.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegen die Rekurrenten gemessen an ihren Rekursanträgen zu rund 35 %. Dementsprechend sind die Kosten des Rekursverfahrens den Rekurrenten zu 65 % aufzuerlegen. Der Rest ist auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 und 3 StG).

9.2.

9.2.1.

Ausserdem ist den Rekurrenten für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Die Kostennote der Vertreterin beläuft sich auf CHF 2'905.95 (inkl. MWSt).

9.2.2.

Auch bei der Vertretung durch Treuhänder und Steuerberater stellt der Anwaltstarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (AGVE 1981 S. 281 ff.; SGE vom 21. Juli 2016 [3-RV.2015.160]).

Vorliegend beträgt der Streitwert rund CHF 3'500.00. Der Fall hat einen geringen Schwierigkeitsgrad und keine besondere Bedeutung (Die Bedeutung des Falles misst sich nicht am Individualinteresse einer Partei allein, sondern an einem im Vergleich mit "allen" Fällen gesetzten objektiven Massstab). Zudem ist von einem maximal mittleren Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in analoger Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 1'000.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen. Davon sind den Rekurrenten 35 % mit CHF 350.00 zu ersetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das satzbestimmende Einkommen auf CHF 119'160.00 festgesetzt.

2.

Die Steuerkommission Q. wird angewiesen, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.

3.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebühr von CHF 180.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt also CHF 680.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu 65 % mit CHF 442.00 bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

4.

Den Rekurrenten wird eine Parteientschädigung von CHF 350.00 (inkl. 7.7 % MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrenten (2)
das Kantonale Steueramt
das Regionale Steueramt Q.-S.

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. Mai 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner