

3-RV.2021.73

P 57

Urteil vom 23. März 2023

Besetzung	Präsident Fischer Richter Loser Richterin Sramek Gerichtsschreiber Lenarcic
-----------	--

Rekurrentin	A. _____
-------------	----------

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 24. März 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 15. Dezember 2020 wurde A. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2018 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 75'400.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 44'000.00 veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden anstelle der deklarierten Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 35'891.00 lediglich CHF 28'309.00 und anstelle der deklarierten Berufskosten von CHF 9'244.00 lediglich CHF 8'320.00 zum Abzug zugelassen.

2.

Gegen die Verfügung vom 15. Dezember 2020 erhob A. mit Schreiben vom 11. Januar 2021 Einsprache. Die Steuerkommission Q. ging von den folgenden sinngemäss gestellten Begehren aus:

"Es seien die folgenden Kosten als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen: Katzenschreck, Ersatz Kärcher, Ersatz Walzenhäcksler, Ersatz Leiter, Faltonne, Kaminfeger-Arbeiten und Umrüstung mobile Klimageräte zu fixen Installationen. Ebenfalls seien die Kosten für den Arbeitsweg mit dem Privatfahrzeug zum Abzug zuzulassen."

3.

Mit Entscheid vom 24. März 2021 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 24. März 2021 (Versanddatum 20. April 2021) hat A. mit rechtzeitigem Rekurs vom 9. Mai 2021 (Postaufgabe am 14. Mai 2021) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie beantragt,

es seien die Kosten für den Katzenschreck, den Ersatz Kärcher, den Ersatz Walzenhäcksler, den Ersatz Leiter, die Faltonne, die Kaminfeger-Arbeiten und mindestens 50 % der Elektroinstallationskosten für das Umrüsten der geänderten Elektro-Anschlüsse im Innenbereich an die PV-Anlage als Liegenschaftsunterhalt sowie die Autokosten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte als Berufsauslagen zum Abzug zuzulassen.

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

5.

Die Steuerkommission Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

A. hat eine Replik erstattet.

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.

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden (§ 39 Abs. 2 Satz 1 StG). Als Kosten für den Unterhalt von Liegenschaften gelten bloss die werterhaltenden Aufwendungen (§ 24 Abs. 1 StGV). Nicht abziehbar sind die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (§ 41 lit. d StG).

2.2.

Beim Abzug für Unterhaltskosten handelt es sich um einen Abzug für Gewinnungskosten. Gewinnungskosten setzen ein steuerbares Einkommen voraus. Die Unterhaltskosten müssen in wirtschaftlicher und zeitlicher Hinsicht einen direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der Einkommenserzielung aufweisen. Bei selbstgenutzten Liegenschaften sind nur diejenigen Unterhaltskosten abzugsfähig, die mit dem (steuerbaren) Eigenmietwert unmittelbar verbunden sind. Den Unterhaltskosten muss somit ein gegenwärtiger oder vergangener Ertrag aus unbeweglichem Vermögen gegenüberstehen. Steht den erstmaligen Kosten dagegen ein künftiger Ertrag gegenüber, handelt es sich um Anlagekosten.

2.3.

Von Unterhaltskosten zu unterscheiden sind Aufwendungen, welche zur Wertvermehrung eines Grundstücks führen. Während Unterhaltskosten der Erhaltung bereits vorhandener Werte dienen, werden mit den wertvermehrenden Aufwendungen zusätzlich neue Werte geschaffen. Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt nach objektiv-technischen Kriterien. Vergleichsmassstab bildet dabei nicht der Wert des Grundstücks insgesamt, sondern derjenige der konkret instand gehaltenen oder ersetzten Installation.

Abzugsfähig sind jene Aufwendungen, die dazu dienen, den konkreten Nutzungswert eines Wirtschaftsgutes in einer Liegenschaft zu erhalten, instand zu stellen oder ihn zu ersetzen. Alle Aufwendungen, welche ein Grundstück in einen besseren Zustand versetzen, haben wertvermehrenden Charakter.

Massgebend ist dabei aufgrund einer funktionalen Betrachtungsweise, ob das Grundstück durch die Massnahme eine qualitative Verbesserung und damit eine Wertsteigerung erfahren hat, sei es durch die erstmalige Schaffung von Werten oder z.B. durch Aufwendungen für Ersatzbauten (Bundesgerichtsurteil vom 24. Oktober 2017, in: StE 2018 B 25.6 Nr. 73).

3.

3.1.

3.1.1.

Die Rekurrentin beantragt, es seien die Kosten von CHF 164.30 (vgl. Rechnung der C. GmbH, S., vom 16. April 2018) für 6 Tiervertreiber Pro 'Solar' (von der Rekurrentin "Katzenschreck" genannt) als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen. Diese Geräte würden dazu dienen, dass die rund 20 – 30 Katzen aus der Nachbarschaft nicht permanent ihr Geschäft auf ihrem Rasen verrichten würden und dieser wieder ohne Gummistiefel betreten werden könne (Rekurs, Punkt 1).

3.1.2.

Bauteile ohne feste körperliche Verbindung mit einer Liegenschaft haben aus steuerlicher Sicht Mobiliarcharakter. Damit ein Bauteil nicht Mobiliarcharakter hat, sondern als Teil einer Liegenschaft zu betrachten ist, muss eine qualifizierte Verbindung mit der Liegenschaft bestehen (SGE vom 23. Juni 2022 [3-RV.2021.63]).

3.1.3.

Beim "Katzenschreck" handelt es sich um ins Erdreich einzusteckende "Geräthen" (vgl. Rekurs, Punkt 1). Mangels einer qualifizierten Verbindung zur Liegenschaft der Rekurrentin haben diese daher Mobiliarcharakter. Die geltend gemachten Kosten stellen daher keinen Liegenschaftsunterhalt dar (analog SGE vom 10. Februar 2015 [3-RV.2014.184] betreffend in den Boden gesteckte Pfahlleuchten).

3.1.4.

Der Rekurs erweist sich in diesem Punkt somit als unbegründet und ist abzuweisen.

3.2.

3.2.1.

Die Rekurrentin beantragt, es seien die Kosten von CHF 339.15 (vgl. Quittung D., vom 20. April 2018) für den Ersatz eines Kärcher, d.h. eines Hochdruckgerätes, als Unterhalt zum Abzug zuzulassen. Dieses Gerät diene dazu, den durch den Autoverkehr erzeugten Schmutz/Feinstaub und den durch die E. verursachten Flug-Roststaub, welcher in allen Ritzen und Poren der Fassade, Fensterdichtungen und des Aussenbereichs trotz Reinigung grosse Schäden verursache, bestmöglich zu entfernen. Damit könnten grössere Schäden und somit eine Wertminderung der

Liegenschaft verhindert werden. Mit normalen Reinigungsutensilien sei das Entfernen dieser Emissionen nicht möglich (Rekurs, Punkt 2).

3.2.2.

Das aargauische Verwaltungsgericht führt betreffend die Kosten für die erstmalige Anschaffung eines Dampfreinigers das Folgende aus (VGE vom 1. Dezember 2008 [WBE.2007.154]):

"II.

4.2.

[...]

Gemäss Art. 32 Abs. 2 Satz 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) können bei Liegenschaften im Privatvermögen u.a. die Unterhaltskosten von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden. Die Reinigungskosten der selbstbewohnten Liegenschaft gehören demgegenüber zu den Lebenshaltungskosten und sind in der Regel nicht abzugsberechtigt (FELIX RICHNER / WALTER FREI / STEFAN KAUFMANN, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 34 N 8, Art. 32 N 65). Die Regelung im aargauischen Steuergesetz weicht nicht von der Lösung ab, welche im DBG vorgesehen ist und auch das Merkblatt LUK orientiert sich an dieser Aufteilung. Steuerharmonisierungsrechtlich verbleibt dem Kanton zur Abzugsfähigkeit von Unterhaltskosten kaum ein Freiraum (Art. 9 Abs. 4 StHG; DIETER EGLOFF, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Band 1, 2. Aufl., Muri-Bern 2004, § 39 N 3).

4.3.

Beim Dampfreiniger handelt es sich um ein Heimwerkergerät, welches – wie schon die Vorinstanz ausführte – auf vielfältigste Weise eingesetzt werden kann. Bereits hier besteht ein Unterschied zu den Fremdkosten der periodisch von einem Fachmann ausgeführten Reinigungsarbeiten, die ausschliesslich und eindeutig dem abzugsberechtigten Zweck dienen. Der Dampfreiniger dient primär der Reinigung der Liegenschaft und nicht ausschliesslich dem von Zeit zu Zeit notwendigen Liegenschaftsunterhalt, dessen Nichtvornahme zu einer Wertverminderung der Liegenschaft führen würde. Die Ablehnung eines Abzugs für die Neuanschaffung eines Dampfreinigers ist daher nicht zu beanstanden."

3.2.3.

Weil ein Dampfreiniger nicht ausschliesslich dem von Zeit zu Zeit notwendigen Liegenschaftsunterhalt dient, sind gemäss der dargelegten verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung dessen Kosten bei der erstmaligen Anschaffung nicht als Liegenschaftsunterhalt abziehbar. Aufgrund der funktionalen Betrachtungsweise gilt dies auch für die Kosten der Ersatzanschaffung.

3.2.4.

Der Rekurs erweist sich in diesem Punkt somit als unbegründet und ist abzuweisen.

3.3.

3.3.1.

Die Rekurrentin beantragt, es seien die Kosten von CHF 199.00 (vgl. Kassenbeleg F. vom 7. Mai 2018) für den Ersatz des Walzenhäckslers für die Entsorgung des Baumschnittes als Unterhalt zum Abzug zuzulassen. Es handle sich um ein Gartengerät, mit welchem die Äste/ Baumschnitt gehäckselt werden, da die Beseitigung, Lagerung und fachgerechtes Zuschneiden für die Grünabfuhr ein viel zu grosser Aufwand bedeuten würde. Gemäss dem Merkblatt LUK seien die Kosten für den Ersatz eines gleichwertigen Gartenhäckslers abzugsfähig (Rekurs, Punkt 3).

3.3.2.

Der Walzenhäcksler hat zweifelsohne Mobiliarcharakter. Andererseits weist die Rekurrentin zu Recht darauf hin, dass die Kosten für den gleichwertigen Ersatz von Gartenhäckslern gemäss dem Merkblatt (MB) "Liegenschaftsunterhalt (LUK)", gültig ab 2020, zu 100% als Liegenschaftsunterhalt zu qualifizieren sind (MB LUK, S. 34). Da gemäss ständiger Rechtsprechung des Spezialverwaltungsgerichts auf alle hängigen Verfahren die aktuelle Version des MB LUK anwendbar ist (SGE vom 21. April 2022 [3-RV.2021.19]), und Merkblätter der möglichst einheitlichen und rechtsgleichen Gesetzesanwendung dienen (SGE vom 21. Dezember 2017 [3-RV.2017.41]), sind die Kosten für den Ersatz eines gleichwertigen Gartenhäckslers, trotz dessen Mobiliarcharakter, als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen.

Die Vorinstanz geht davon aus, dass es sich beim Walzenhäcksler nicht um einen Ersatz handelt, weil bei den übrigen Gegenständen mit Mobiliarcharakter jeweils "Ersatz" notiert sei, beim Walzenhäcksler jedoch nicht (vgl. Vernehmlassung vom 2. Juni 2021, S. 2). Die Rekurrentin bezeichnet diese Unterlassung als ein "Versehen" und weist darauf hin, dass sie den Walzenhäcksler nicht aufgeführt hätte, wenn es sich dabei nicht um einen Ersatz handeln würde (vgl. Replik). Diese Ausführungen erscheinen dem Spezialverwaltungsgericht als glaubwürdig. Es ist aber trotzdem kein zusätzlicher Abzug von CHF 199.00 zu gewähren, weil in den von der Vorinstanz zum Abzug zugelassenen Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 28'309.00 die CHF 199.00 (aus Sicht der Vorinstanz fälschlicherweise) bereits enthalten sind.

3.4.

3.4.1.

Die Rekurrentin beantragt, es seien die Kosten von CHF 99.00 (vgl. Kassenbeleg F. AG vom 8. Juni 2018) für eine Leiter als Unterhalt zum Abzug zuzulassen. Die alte, beschädigte und sturzgefährdende Leiter hätte ersetzt werden müssen. Für kleinere, werterhaltende Reparaturen/Unterhalt der Liegenschaft im Aussenbereich, insbesondere an der Fassade, sei die Verwendung einer Leiter unumgänglich (Rekurs, Punkt 4).

3.4.2.

Eine nicht fest mit einer Liegenschaft verbundene Leiter hat Mobiliarcharakter. Andererseits sind die Kosten für den gleichwertigen Ersatz von Rasenmähern, Heckenscheren und Gartenhäckslern, Vertikutierern, Motorsensen, Fadenschneidern und Düngerwägelchen gemäss dem Merkblatt (MB) "Liegenschaftsunterhalt (LUK)", gültig ab 2020, zu 100% als Liegenschaftsunterhalt zu qualifizieren (MB LUK, S. 34). In Analogie dazu hat das Spezialverwaltungsgericht auch die Kosten für den Ersatz eines Saugbläfers zum Abzug zugelassen (SGE vom 24. September 2020 [3-RV.2020.14]; vgl. auch RGE vom 26. April 2007 [3-RV.2005.5013] mit Analogie zur Abzugsfähigkeit von Kosten für den Ersatz eines gleichwertigen Rasenmähers). Diese Geräte dienen ausschliesslich dem Gartenunterhalt.

Bei einer Leiter handelt es sich demgegenüber, wie bei einem Dampfreiniger, um ein Gerät, welches auf vielfältigste Weise (z.B. Obst pflücken, Haus oder Pflanzen mit Weihnachtsbeleuchtung versehen etc.) eingesetzt werden kann, also nicht ausschliesslich dem von Zeit zu Zeit notwendigen Liegenschaftsunterhalt dient. Gemäss der dargelegten verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung sind die Kosten einer Leiter bei der erstmaligen Anschaffung daher nicht als Liegenschaftsunterhalt abziehbar. Aufgrund der funktionalen Betrachtungsweise gilt dies auch für die Kosten der Ersatzanschaffung.

3.4.3.

Der Rekurs erweist sich in diesem Punkt somit als unbegründet und ist abzuweisen. Da die CHF 99.00 in den von der Vorinstanz zum Abzug zugelassenen CHF 28'309.00 fälschlicherweise enthalten sind, ist eine Reduktion um CHF 99.00 vorzunehmen.

3.5.

3.5.1.

Die Rekurrentin beantragt, es seien die Kosten von CHF 9.05 (vgl. Quittung G., U., vom 30. Juni 2018) für den Ersatz einer Falttonne als Unterhalt zum Abzug zuzulassen. Diese werde benötigt, da der offizielle Grüngutcontainer nicht ausreiche, um den Rasenschnitt und die Unmengen an Laub in all den Herbstmonaten zwischenzulagern (Rekurs, Punkt 5 + 6).

3.5.2.

Diese Kosten können unbesehen zum Abzug zugelassen werden, weil Restbeträge des Einkommens unter CHF 100.00 ausser Betracht fallen (§ 43 Abs. 3 StG).

3.6.

3.6.1.

Die Rekurrentin beantragt, es seien die Kosten von CHF 158.80 für Kaminfeger-Arbeiten, ohne Feuerungskontrolle, als Unterhalt zum Abzug zuzulassen (Rekurs, Punkt 7).

3.6.2.

Während Kaminfegerarbeiten gemäss dem Merkblatt (MB) "Liegenschaftsunterhalt (LUK)", gültig ab 2020, zu 100% als abzugsfähige Liegenschaftsunterhalt zu qualifizieren sind (MB LUK, S. 26 und 40), stellen die Kosten für die Feuerungskontrolle nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten dar (MB LUK, S. 40). Die Kosten des Kaminfegers belaufen sich auf CHF 226.60 (exkl. MWSt; vgl. Arbeitsrapport vom 12. September 2018). Darin enthalten sind CHF 79.60 (exkl. MWSt) für die "Periodische Feuerungskontrolle", d.h. CHF 85.75 inkl. MWSt. Es sind somit CHF 158.25 (CHF 244.00 [inkl. MWSt] abzüglich CHF 85.75 [inkl. MWSt]) als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen.

3.6.3.

Der Rekurs ist somit in diesem Punkt gutzuheissen. Der von der Vorinstanz gewährte Abzug von CHF 72.16 ist um CHF 86.09 auf CHF 158.25 zu erhöhen.

3.7.

3.7.1.

Die Rekurrentin beantragt, es seien zumindest 50 % der Elektro-Installationskosten für das Klimagerät zum Abzug zuzulassen. Das bisherige mobile Klimagerät sei durch eine fixe Installation umgerüstet worden. Gleichzeitig sei die bestehende Elektro-Installation so geändert worden, dass der Strom für das Betreiben des Klimagerätes von der Solaranlage bezogen werden könne (Rekurs, Punkt 8 + 9).

3.7.2.

Der Antrag bezieht sich auf die Rechnung der H. AG vom 22. November 2018 von CHF 839.70. Dieser Rechnung liegen "Elektrische Installationen für den Anschluss der Klimaanlage" zu Grunde. Ob darin auch die Änderung bestehender Elektroinstallationen enthalten sind, damit der Strom für das Betreiben des Klimagerätes von der Solaranlage bezogen werden kann, kann offen gelassen werden, denn die Kosten für im Zusammenhang mit einer Photovoltaikanlage vorgenommene Leitungsänderungen sind gemäss dem MB LUK (S. 30) nicht abzugsfähige Investitionskosten. Dies steht in Einklang mit der Rechtsprechung des Steuerrekursgerichts (heute: Spezialverwaltungsgericht), wonach im Rahmen von "Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneu-

erbarer Energien" getätigte Investitionen in gewisse Wärmeerzeuger steuerlich privilegiert werden, nicht aber die Kosten für das Wärmeverteilnetz (RGE vom 15. Mai 2003 [RV.2003.50004]).

3.7.3.

Der Rekurs erweist sich in diesem Punkt somit als unbegründet und ist abzuweisen.

4.

4.1.

Die Rekurrentin beantragt, es seien die Autokosten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte als Berufsauslagen zum Abzug zuzulassen. Sie begründet dies im Wesentlichen mit einer Zeitersparnis (bei Benutzung des Autos anstatt der öffentlichen Verkehrsmittel) von mehr als einer Stunde. Die Vorinstanz ist der Auffassung, dass die Zeitersparnis weniger als eine Stunde betrage. Dies ist im Folgenden zu prüfen.

4.2.

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]).

4.3.

4.3.1.

Bestehen keine anderen Gründe wie

- Krankheit oder körperliche Gebrechen der 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 skla-

visch 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 aargauische 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).

4.3.2.

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 (SGE vom 25. März 2021 [3-RV.2019.146]).

4.4.

4.4.1.

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 2012 [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]).

4.4.2.

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]).

4.4.3.

Die 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 aargauische 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 [...]. Damit 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 aargauische 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]).

4.4.4.

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 (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 (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 [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 [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 [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."

4.5.

4.5.1.

Die Rekurrentin ist seit 2014 bei der I. (I.) in T. angestellt. In den Steuerperioden 2014 bis 2017 wurde kein Abzug der Autokosten für die Zurücklegung des Arbeitsweges zugelassen (vgl. E-Mail der Sektion Steuern der Q. vom 1. März 2023). In der Steuerperiode 2018 arbeitete die Rekurrentin als SAP Entwicklerin (100 %-Pensum) für die I. (Adresse: Y-Weg 9, T.). In der Steuererklärung 2018 deklarierte sie für den Arbeitsweg von Q. nach T. (neben Kosten für öffentliche Verkehrsmittel von CHF 2'720.00) Autokosten von CHF 924.00 (44 km à 2 Fahrten pro Tag à 15 Arbeitstage).

4.5.2.

Vorliegend macht die Rekurrentin nicht geltend, an fixe Arbeitszeiten gebunden gewesen zu sein. Sie bringt zwar vor, dass sie sich als "Early Bird" sehr früh bzw. noch vor dem regulären Fahrplanstart auf den Arbeitsweg begeben und dass der Tatsache Rechnung zu tragen sei, dass in ihrem Beruf auch in der Nacht und am Wochenende gearbeitet werden müsse (vgl. Rekurs; Replik). Den ihr dafür obliegenden Nachweis (SGE vom 25. März 2021 [3-RV.2019.146], mit weiteren Hinweisen), dass eine derart frühe Abfahrt berufsbedingt notwendig ist bzw. dass sie in der Nacht und am Wochenende arbeiten müsse, erbringt die Rekurrentin jedoch nicht (vgl. auch VGE vom 15. Dezember 2020 [WBE.2020.279]). Es ist daher davon auszugehen, dass die Rekurrentin ihre Arbeitszeiten selber festlegen kann (flexible Arbeitszeiten). Ungeachtet ihrer persönlichen Präferenzen ist somit jeweils die schnellste Verbindung mit den öffentlichen Verkehrsmitteln heranzuziehen.

4.5.3.

Vom Wohnort der Rekurrentin in Q. (X-Strasse 68) bis zum in unmittelbarer Nähe (rund 100 m) gelegenen Bahnhof XZ der Wynental- und Suhrentalbahn ist inklusive des (aufgrund der sehr kurzen Distanz) minimalen Sicherheitszuschlags von zwei Minuten am Bahnhof mit vier Minuten zu rechnen (80 m/Min.; zum Ganzen: VGE vom 17. Dezember 2014 [WBE.2014.17]; VGE vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.176]; SGE vom 20. März 2014 [3-RV.2013.67]).

Für den Hinweg an den Arbeitsort in T. (Y-Weg 9) standen im Jahr 2018 unter anderem die folgenden Verbindungen mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zur Verfügung (www.fahrplanfelder.ch):

Q., XZ, ab:	05:08
Q., Bahnhof, an:	05:11
Q., Bahnhof, ab:	05:16
T., XY, an:	05:56
Dauer:	48 Minuten
Umsteigen:	1 x

sowie:

Q., XZ, ab:	06:31
Q., Bahnhof, an:	06:34
Q., Bahnhof, ab:	06:42
V., Bahnhof, an:	07:04
V., Bahnhof, ab:	07:09
T., XY, an:	07:11
Dauer:	40 Minuten
Umsteigen:	2 x

sowie:

Q., XZ, ab:	07:01
Q., Bahnhof, an:	07:04
Q., Bahnhof, ab:	07:10
V., Bahnhof, an:	07:34
V., Bahnhof, ab:	07:39
T., XY, an:	07:41

Dauer:	40 Minuten
Umsteigen:	2 x

Der Weg vom Bahnhof XY (T.) bis zum Arbeitsort der Rekurrentin (Y-Weg 9) dauert fünf Minuten (400 m).

Der Zeitbedarf für den Hinweg vom Wohnort in Q. (X-Strasse 68) an den Arbeitsort in T. (Y-Weg 9) beträgt damit 49 Minuten (4 + 40 + 5) oder, bei Berücksichtigung der ersten Verbindung vom XZ in Q. (05:08), 57 Minuten (4 + 48 + 5).

4.5.4.

Vom Arbeitsort der Rekurrentin bis zum Bahnhof XY (T.) ist inklusive des Sicherheitszuschlags von 3 Minuten am Bahnhof mit insgesamt 8 Minuten zu rechnen (SGE vom 25. März 2021 [3-RV.2019.146], mit weiteren Hinweisen).

Für den Rückweg an den Wohnort in Q. (X-Strasse 68) standen im Jahr 2018 ab T. XY unter anderem die folgenden Verbindungen mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zur Verfügung (www.fahrplanfelder.ch):

T., XY, ab:	16:01
-------------	-------

Q., Bahnhof, an:	16:42
------------------	-------

Q., Bahnhof, ab:	16:54
------------------	-------

Q., XZ, an:	16:55
-------------	-------

Dauer:	54 Minuten
--------	------------

Umsteigen:	1 x
------------	-----

sowie:

T., XY, ab:	16:31
-------------	-------

Q., Bahnhof, an:	17:11
------------------	-------

Q., Bahnhof, ab:	17:24
------------------	-------

Q., XZ, an:	17:25
-------------	-------

Dauer:	54 Minuten
--------	------------

Umsteigen:	1 x
------------	-----

sowie:

T., XY, ab:	17:01
-------------	-------

Q., Bahnhof, an:	17:42
------------------	-------

Q., Bahnhof, ab:	17:54
------------------	-------

Q., XZ, an:	17:55
Dauer:	54 Minuten
Umsteigen:	1 x

Vom Bahnhof XZ (Q.) fällt ein Fussweg an den Wohnort (X-Strasse 68) von zwei Minuten (vgl. bereits Erw. 4.5.3.) an.

Der Zeitbedarf für den Rückweg vom Arbeitsort in T. (Y-Weg 9) nach Q. (X-Strasse 68) beträgt damit 64 Minuten ($8 + 54 + 2$).

4.5.5.

Der tägliche Zeitbedarf bei Nutzung der öffentlichen Verkehrsmittel zur Zurücklegung des Arbeitsweges – unter Berücksichtigung der jeweils schnellsten Verbindung (vgl. Erw. 4.5.2.) – beläuft sich damit auf 113 Minuten ($49 + 64$) oder, bei Berücksichtigung der ersten Verbindung vom XZ in Q. (05:08), auf 121 Minuten ($57 + 64$).

4.5.6.

Gemäss dem Programm "TwixRoute" beträgt die schnellste Route zwischen Q. (X-Strasse 68) und dem Arbeitsort in T. (Y-Weg 9) mit dem Auto 44.4 Kilometer bei einer Fahrtdauer von 34 Minuten. Die kürzeste Route beträgt 43.6 Kilometer bei einer Fahrtdauer von 38 Minuten.

Damit ergibt sich eine tägliche Fahrtzeit mit dem Auto von 68 bzw. 76 Minuten.

4.5.7.

Einer Fahrtzeit bei Nutzung der öffentlichen Verkehrsmittel (Zug, Fussweg) von 113 Minuten bzw. 121 Minuten steht eine Fahrtzeit mit dem Auto von 68 bzw. 76 Minuten pro Tag gegenüber.

Bei Benützung des Autos resultiert somit eine tägliche Zeitersparnis von jeweils 45 bzw. 37 Minuten ($113 - 68$ bzw. 76) oder, bei Berücksichtigung der ersten Verbindung vom XZ in Q. (05:08), von jeweils 53 bzw. 45 Minuten ($121 - 68$ bzw. 76). Damit beträgt die Zeitersparnis in jedem Fall weniger als eine Stunde.

4.6.

Mangels anderweitiger Umstände, die eine Benutzung des Privatfahrzeuges nachweislich als notwendig erscheinen lassen, ist daher festzustellen, dass es der Rekurrentin zumutbar ist, ihren Arbeitsweg mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zurückzulegen.

4.7.

Der Rekurs ist daher in diesem Punkt abzuweisen.

5.

Zusammenfassend sind somit anstelle der von der Vorinstanz zum Abzug zugelassenen Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 28'309.00 neu CHF 28'305.14 (CHF 28'309.00 ./. CHF 99.00 + CHF 86.09 + CHF 9.05) zum Abzug zuzulassen. Statt des bisherigen steuerbaren Einkommens von CHF 75'497.00 resultiert unter Berücksichtigung der geänderten Aufrechnung Selbstbehalt Krankheitskosten neu ein steuerbares Einkommen von CHF 75'502.00. Auf eine reformatio in peius wird zufolge Geringfügigkeit verzichtet.

6.

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Rekurrentin die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 500.00, der Kanzleigebür von CHF 220.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 820.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrentin
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, 23. März 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic