

3-RV.2022.106

P 104

Urteil vom 27. Juni 2024

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

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

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 4. Juli 2022 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 23. November 2021 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 71'800.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 72'200.00) veranlagt. Dabei wurden in Abweichung von der Selbstdекlaration insbesondere die geltend gemachten Verpflegungskosten von CHF 3'200.00 sowie teilweise Liegenschaftsunterhaltskosten gestrichen.

2.

Gegen die Verfügung vom 23. November 2021 erhob A._____ mit Schreiben vom 22. Dezember 2021 Einsprache. Er beantragte, ihm sei der volle Abzug der Verpflegungskosten, die Zahlungen betreffend "Fidelcomiso" für die Liegenschaft in R._____ sowie weitere Zahlungen betreffend Liegenschaftsunterhaltskosten der Liegenschaft X-Strasse 4 in Q._____ zu gewähren.

3.

Die Steuerkommission Q._____ hiess die Einsprache mit Entscheid vom 4. Juli 2022 teilweise gut. Die geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten betreffend die Liegenschaft in Q._____ sowie die Liegenschaft in R._____ wurden gutgeheissen und zum Abzug zugelassen. Verpflegungskosten wurden für 165 Arbeitstage à CHF 15.00, insgesamt CHF 2'475.00 gewährt. Das steuerbare Einkommen wurde auf CHF 68'900.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 68'600.00) reduziert.

4.

Den Einspracheentscheid vom 4. Juli 2022 (Zustellung am 21. Juli 2022) hat A._____ mit Rekurs vom 22. August 2022 (Postaufgabe am selben Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern (nachfolgend Spezialverwaltungsgericht), weitergezogen mit den Anträgen:

"Die Berufsauslagen für Verpflegung 220Tage a Fr 15.– seien vollumfänglich zu gewähren.

(...)

Liegenschaft Unterhaltskosten für das Haus in R._____ (Rechnung D._____ für Internet) für die Videoüberwachung und Steuerung der Klimageräte in der Höhe von umgerechnet Fr 179.00 seien zuzulassen.

(...)

Die Fahrtkosten seine vollumfänglich zu gewähren"

Auf die Begründung wird, soweit für den Entscheid 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 2020. 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 2020 in einem Pensum von 70 % als Techniker Unterhalt für die B._____ AG in T._____.

2.2.

In der Steuererklärung 2020 machte er einen Abzug von CHF 3'200.00 für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung sowie Fahrtkosten für den Arbeitsweg für 220 Tage in der Höhe von CHF 9'117.00 (29.6 km x 2 x CHF 0.70) geltend. Zudem deklarierte er Liegenschaftsunterhaltskosten von CHF 13'445.00. Dieser Betrag setzte sich zusammen aus pauschalen Liegenschaftsunterhaltskosten für die selbstwohnte Liegenschaft an der X-Strasse 7 in Q._____ von CHF 7'784.00, effektiven Liegenschaftsunterhaltskosten für die Liegenschaft an der X-Strasse 4 in Q._____ von CHF 4'225.00 sowie effektiven Liegenschaftsunterhaltskosten für die Liegenschaft in R._____ von CHF 1'436.00.

2.3.

Die Steuerkommission Q._____ gewährte den Abzug für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung im Veranlagungsverfahren nicht. Sie vertritt die Auffassung, dass der Rekurrent täglich im Rahmen von 70 % der vollen Arbeitszeit im Einsatz sei, was eine tägliche Arbeitszeit von 5.88 Stunden ergebe. Bei einer Arbeitszeit von weniger als 6 Stunden könnten gemäss Rechtsprechung keine Verpflegungskosten in Abzug gebracht werden.

Die Fahrtkosten wurden für 220 Tage gewährt. Die Vorinstanz ging jedoch von 28 km statt 29.6 km für den Arbeitsweg aus und berechnete CHF 8'624.00. Davon wurden CHF 1'624.00 abgezogen aufgrund der Beschränkung des Abzuges auf CHF 7'000.00.

Die Liegenschaftsunterhaltskosten wurden auf CHF 12'142.00 gekürzt. Dabei wurden teilweise effektiv geltend gemachte Liegenschaftsunterhaltskosten gemäss Belegen nicht zum Abzug zugelassen. Bezüglich der Liegenschaft in R._____ wurden insbesondere die Kosten für das Internet zwecks Videoüberwachung von CHF 179.00 und die Kosten der "C._____" von CHF 771.00 nicht zum Abzug zugelassen.

2.4.

Mit der Einsprache machte der Rekurrent geltend, dass er 6.02 Stunden pro Tag arbeite. Zudem arbeite er seit 15 Jahren mit einem Arbeitspensum von 70 % bei derselben Firma. Zuvor sei ihm der Abzug für die auswärtige Verpflegung immer gewährt worden.

Bezüglich der Liegenschaftsunterhaltskosten der Liegenschaft in R._____ führte er aus, dass es sich bei den Zahlungen an die "C._____" um Unterhalt und Verwaltungsgebühren handle, weshalb diese zum Abzug zuzulassen seien. Zu den Liegenschaftsunterhaltskosten der Liegenschaft an der X-Strasse 4 in Q._____ reichte er für die einzelnen Belege jeweils eine Erklärung ein, weshalb diese zum Abzug zuzulassen seien.

2.5.

Mit Einspracheentscheid vom 4. Juli 2022 stellte sich die Steuerkommission Q._____ aufgrund der eingereichten Zeitznachweise für die Monate Februar 2020, April 2020 und August 2020 auf den Standpunkt, dass der Rekurrent in diesen drei Monaten an total 57 Tagen gearbeitet habe. Davon habe er an 43 Tagen mehr als sechs Stunden und an 14 Tagen weniger als sechs Stunden gearbeitet. Die Anzahl Tage über sechs Stunden entsprächen somit rund 75 %. Aufgrund der fehlenden restlichen Zeiterfassungsdokumente wurden die Verpflegungskosten für 75 % ausgehend von 220 Tagen zum Abzug zugelassen. Es wurden somit Verpflegungskosten für 165 Arbeitstage à CHF 15.00, insgesamt CHF 2'475.00 gewährt.

Bezüglich den Liegenschaftsunterhaltskosten der Liegenschaft in Q._____ wurden nicht gewährte Kosten im Umfang von CHF 353.00 aufgrund der nachgelieferten Erläuterungen zum Abzug zugelassen. Die als "Fidelcomiso" geltend gemachten Liegenschaftsunterhaltskosten für die Liegenschaft in R._____ der "C._____" wurden aufgrund des Nachweises, dass es sich um jährlich wiederkehrende Unterhaltskosten handelt, zum Abzug zugelassen.

2.6.

Mit Rekurs vom 22. August 2022 machte der Rekurrent geltend, dass er seit 15 Jahren in einem Arbeitspensum von 70 % bei derselben Arbeitgeberin tätig sei und jeweils fünf Tage pro Woche arbeite. Zuvor seien ihm die Berufsauslagen für die auswärtige Verpflegung immer gewährt worden. Er arbeite täglich in einem Arbeitspensum von 6.02 Stunden, entsprechend "30.02" Stunden pro Woche. Dies gehe aus seinem Arbeitsvertrag hervor. Die vom Steueramt geforderten Zeitznachweise habe er nicht vollumfänglich einreichen können, da er diese in der Regel nicht aufbewahre und bisher nie aufgefordert worden sei, diese einzureichen. Ab und zu komme es zwar vor, dass er nicht über sechs Stunden pro Tag arbeite, weil er Überzeit am Abbauen sei. Dafür leiste er auch Einsätze an Wochenenden, welche aufgrund der Regelung mit den 220 Arbeitstagen auch nicht berücksichtigt

würden. Aus den eingereichten Zeitnachweisen gehe auch hervor, dass sein Gleitzeitsaldo über seinem Pensum liege. Weiter sei die Berechnung betreffend den zum Abzug zugelassenen Arbeitstagen nicht korrekt. Von den 57 Arbeitstagen während drei Monaten habe er an 46 Tagen sechs Stunden und mehr gearbeitet, was aufgrund seiner Berechnungen ca. 80 % aller Arbeitstage ergebe.

Bezüglich den Liegenschaftsunterhaltskosten betreffend die Liegenschaft in R._____, gibt der Rekurrent an, dass er die Internetleitung benötige, um die Liegenschaft zu überwachen und zu sichern, was dem Werterhalt der Liegenschaft diene. So sehe er über die Kamera, ob Schäden aufgrund eines Sturmes oder eines versuchten Einbruches vorhanden seien. Dabei könne er direkt von der Schweiz aus eine Reparatur in Auftrag geben und somit grösseren Gebäudeschaden abwenden. Über das Internet könne er auch die Klimageräte steuern und je nach dem das Gebäude kühlen oder bei zu hoher Luftfeuchtigkeit trocknen. Auch dies diene dem Werterhalt der Liegenschaft.

Weiter seien ihm die Fahrtkosten vollumfänglich zu gewähren, da aufgrund der eingereichten Zeitnachweise und des Arbeitsvertrags ersichtlich sei, dass er an fünf Tagen in der Woche arbeite, die Veranlagungsbehörde beschränke jedoch den Abzug der Fahrtkosten auf 154 Tage.

3.

3.1.

Der Rekurrent beantragt, ihm seien die Fahrtkosten vollumfänglich gemäss Selbstdeklaration zu gewähren.

3.2.

Der definitiven Steuerveranlagung 2020 vom 19. Juli 2022 lässt sich entnehmen, dass die Steuerkommission Q._____ dem Rekurrenten, den Fahrtkostenabzug für 220 Tage und nicht nur für 154 Tage, wie vom Rekurrenten behauptet, gewährte. Aufgrund der Fahrtkostenbeschränkung von § 35 Abs. 1 lit. a StG wurde der Fahrtkostenabzug per 1. Januar 2017 auf CHF 7'000.00 beschränkt und es ist dem Rekurrenten nicht gestattet mehr als dieser Betrag für die Fahrtkosten abzuziehen.

3.3.

Der Rekurs ist in diesem Punkt abzuweisen.

4.

4.1.

Strittig und vorliegend zu überprüfen sind die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung im Umfang von 220 Tagen statt der gewährten 165 Tagen.

4.2.

Vorab ist festzuhalten, dass die Steuerkommission Q._____ die deklarierten Kosten für die auswärtige Verpflegung des Rekurrenten überprüfen konnte. Veranlagungsverfügungen, die auf einer unzutreffenden Rechtsauffassung beruhen, stellen keine Zusicherung in dem Sinne dar, dass die Steuerbehörde auch in Zukunft an diese Auffassung gebunden wäre. Es liegt gerade im Wesen der periodischen Veranlagung, jeweils eine neue Beurteilung vorzunehmen. Es wäre stossend, wenn eine steuerpflichtige Person, welche bisher von einer unzutreffenden Rechtsanwendung profitiert hat, daraus auch noch einen Anspruch auf eine weiterführende ungesetzliche Besserstellung ableiten könnte (AGVE 1989 S. 162; VGE vom 14. November 2012 [WBE.2012.133]; VGE vom 21. April 2010 [WBE.2009.50]; SGE vom 22. September 2016 [3-RV.2016.64]).

4.3.

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, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 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]).

5.

5.1.

§ 35 StG regelt die abziehbaren Berufskosten bei unselbständiger Erwerbstätigkeit. Aufgrund der Systematik in § 35 Abs. 1 StG können nur jene Kos-

ten 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).

5.2.

5.2.1.

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).

5.2.2.

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).

Das Bundesgericht hat darauf hingewiesen, dass die kantonalen Behörden unter Berücksichtigung der regionalen bzw. lokalen Begebenheiten Zeiteinsparungen 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.

5.2.3.

Für das Steuerjahr 2020 betrug der volle Abzug für auswärtige Verpflegung CHF 15.00 pro Tag respektive CHF 3'200.00 (220 Arbeitstage) im Jahr (Art. 3 BkV in Verbindung mit Art. 6 BkV und Anhang zur BkV).

5.3.

Die Steuerkommission Q. _____ lässt den Abzug für Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung nur für 165 Arbeitstage zu. Sie begründet dies damit, dass der Rekurrent an den restlichen Arbeitstagen weniger als 6 Stunden pro Tag gearbeitet habe.

5.4.

5.4.1.

Das Spezialverwaltungsgericht hat bis anhin nie entschieden, dass kein Abzug für die Kosten der auswärtigen Verpflegung zulässig sei, wenn weniger als 6 Stunden pro Tag gearbeitet wird (vgl. dazu: RGE vom 2. Oktober

2003 [RV.2003.501675], RGE vom 14. Dezember 2005 [RV.2004.50407], RGE vom 24. September 2009 [3-RV.2009.186] und SGE vom 20. Februar 2014 [3-RV.2012.219]).

5.4.2.

In RGE vom 24. September 2009 [3-RV.2009.186] beurteilte das Steuerrekursgericht einen Sachverhalt, bei dem von Dienstag bis Freitag jeweils genau sechs Stunden gearbeitet wurden. Weil die Rekurrentin weder nachzuweisen noch glaubwürdig darzulegen vermochte, dass sie von Dienstag bis Freitag jeweils eine Hauptmahlzeit am Arbeitsort einnehmen musste, wurde kein Abzug für Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung gewährt. In dieser Entscheidung hat das Steuerrekursgericht aber nicht entschieden, dass mindestens sechs Stunden gearbeitet werden müssten, um Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung geltend machen zu können. Das Spezialverwaltungsgericht stellte in SGE vom 20. Februar 2014 [3-RV.2012.219] fest, dass für die Frage der Gewährung des Abzuges für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung unter Beachtung der Arbeitszeiten entscheidend ist, ob die Einnahme einer Mahlzeit in einem Restaurant als für die Berufsausübung notwendig gelten kann. In SGE vom 20. September 2012 [3-RV.2012.42] lehnte das Spezialverwaltungsgericht die Gewährung des Abzuges für auswärtige Verpflegung ab, dies "bei einem Arbeitsweg von je 40 Minuten und eine Arbeitszeit von 5 Stunden" zwischen circa 07:45 Uhr und 12:45 Uhr und möglicher Einnahme des Mittagessens zwischen 13:30 Uhr und 13:45 Uhr. Es nahm auch an, dass es bei Berufstätigen nicht ungewöhnlich sei, dass das Mittagessen erst gegen 14:00 Uhr eingenommen wird.

5.5.

Der beweisbelastete Rekurrent legte vorliegend pro 2020 nur die Arbeitszeitrapporte der Monate Februar, April und August ein. Auf den im Rekursverfahren eingereichten Arbeitszeitplan für das erste Halbjahr 2020 kann vorliegend nicht abgestellt werden, da eine Auswertung der Arbeitsrapporte mit dem Arbeitsplan ergeben hat, dass der Rekurrent nicht die eingeteilte Arbeitszeit gearbeitet hat. Hingegen ist den Arbeitsrapporten zu entnehmen, dass er in diesen drei Monaten keinen Arbeitseinsatz am Wochenende geleistet hat, obwohl er im Februar 2020 und April 2020 zu solchen Bereitschaftsdiensten eingeteilt war.

5.6.

Aufgrund der vom Rekurrenten nachgereichten Zeitrapporte vom Februar 2020, April 2020 und August 2020 kann folgende Verteilung der Arbeitsstunden festgehalten werden:

< 5.00 Arbeitsstunden sind an 3 Arbeitstagen gearbeitet worden,

5.00 bis 6.00 Arbeitsstunden sind an 13 Arbeitstagen gearbeitet worden,

6.00 bis 7.00 Arbeitsstunden sind an 25 Arbeitstagen gearbeitet worden,

7.00 bis 8.00 Arbeitsstunden sind an 3 Arbeitstagen gearbeitet worden,

8.0 bis 9.00 Arbeitsstunden sind an 8 Arbeitstagen gearbeitet worden,

> 9.00 Arbeitsstunden sind an 5 Arbeitstagen gearbeitet worden.

Indes fällt auf, dass der Rekurrent seine Arbeit oft zwischen 11.45 Uhr und 12.15 Uhr beendete. Ausser an den Tagen an denen er acht Stunden und mehr arbeitete. Diese beendete er jeweils zwischen 15.00 Uhr und 19.00 Uhr.

5.7.

5.7.1.

Aufgrund des Arbeits- und Abwesenheitsplan des Rekurrenten pro 2020 ist ersichtlich, dass er seine Arbeitszeiten nicht gänzlich frei wählen konnte, sondern vom Arbeitgeber in drei verschiedene Schichten eingeteilt wurde. Die Schicht "F" dauerte von 06:30 Uhr bis 12.45 Uhr, die Schicht "M" von 07:00 Uhr bis 13:15 Uhr und die Schicht "S" von 14:45 Uhr bis 21:00 Uhr.

Den Arbeitsrapporten kann jedoch entnommen werden, dass der Rekurrent nicht nach Schichtplan arbeitete, meist begann er früher als vorgegeben. Zudem arbeitete er nur einmal bis 21.00 Uhr und beendete an manchen Tagen seine Arbeit früher oder später als im Schichtplan vorgegeben. Aufgrund der Arbeitsrapporte ist folglich davon auszugehen, dass der Rekurrent in seiner Arbeitszeitgestaltung flexibel war.

5.7.2.

Wie weiter oben erwähnt ist es bei Berufstätigen nicht ungewöhnlich, dass das Mittagessen erst gegen 14:00 Uhr eingenommen wird. In Bezug auf die Arbeitstage mit bis zu sechs Arbeitsstunden und unter Berücksichtigung der Fahrzeit vom Arbeitsort an den Wohnort von 24 Minuten (T._____, U-Weg 3 – Q._____, X-Strasse 7; gemäss Twixroute 27.6 km) wäre der Rekurrent somit spätestens gegen 12:45 Uhr zu Hause eingetroffen, um das Mittagessen noch über die Mittagszeit einnehmen zu können. Dem Rekurrenten war es unter diesen Umständen zumutbar, sich nach der Rückkehr zu Hause eine Mahlzeit zuzubereiten und diese einzunehmen. Folglich ist für insgesamt 16 Arbeitstage kein Abzug zu gewähren.

Für die Arbeitstage, an denen der Rekurrent acht Stunden und mehr gearbeitet hat, und entsprechend zwischen 15.00 Uhr und 19.00 Uhr die Arbeit beendete, ist ihm hingegen ein Abzug zu gewähren. Dies trifft auf insgesamt 13 Arbeitstage zu.

5.7.3.

Für die restlichen 28 Arbeitstage ist eine Einzelbetrachtung vorzunehmen.

5.7.3.1.

An folgenden Tagen war es dem Rekurrenten unter Berücksichtigung der Fahrtzeit von 24 Minuten möglich und zuzumuten, die Mahlzeit zuhause zuzubereiten und einzunehmen und folglich der Abzug nicht zu gewähren.

Datum	Arbeitsstunden	Arbeitsende
7. Februar 2020	6.14 h	12.14 Uhr
27. Februar 2020	6.35 h	12.16 Uhr
6. April 2020	6.13 h	12.05 Uhr
14. April 2020	6.04 h	12.03 Uhr
16. April 2020	6.03 h	12.15 Uhr
17. April 2020	6.12 h	11.50 Uhr
3. August 2020	6.01 h	12.13 Uhr
4. August 2020	6.62 h	11.17 Uhr
10. August 2020	6.04 h	11.56 Uhr
11. August 2020	6.23 h	11.53 Uhr
12. August 2020	6.21 h	11.56 Uhr
13. August 2020	6.27 h	11.57 Uhr
14. August 2020	6.34 h	11.42 Uhr
19. August 2020	6.73 h	12.06 Uhr
20. August 2020	6.17 h	12.19 Uhr
24. August 2020	6.31 h	12.07 Uhr
25. August 2020	6.46 h	12.12 Uhr
26. August 2020	6.61 h	12.06 Uhr
27. August 2020	6.32 h	12.03 Uhr
31. August 2020	7.38 h	12.50 Uhr

5.7.3.2.

An folgenden Tagen ist dem Rekurrenten aufgrund des Arbeitsendes und obgenannter Rechtsprechung, dass die Einnahme des Mittagessens bis 14.00 Uhr zumutbar ist, nach 14.00 Uhr hingegen nicht mehr, der Abzug für die auswärtige Verpflegung zu gewähren.

Datum	Arbeitsstunden	Arbeitsende
10. Februar 2020	6.13 h	14.40 Uhr
11. Februar 2020	6.54 h	15.42 Uhr
1. April 2020	6.73 h	18.34 Uhr
2. April 2020	6.14 h	17.48 Uhr
15. April 2020	7.94 h	21.50 Uhr
20. April 2020	7.22 h	18.04 Uhr
22. April 2020	6.37 h	17.15 Uhr
24. April 2020	6.06 h	16.36 Uhr

5.7.3.3.

Zusammenfassend ist dem Rekurrenten aufgrund seiner Arbeitszeiten an acht zusätzlichen Tagen der Abzug zu gewähren. Für die restlichen 20 Arbeitstage ist er hingegen nicht zu gewähren.

5.7.4.

Eine Gesamtwürdigung der eingereichten Arbeitsrapporte ergibt somit, dass die geltend gemachten Abzüge für Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung an 36 von 57 Arbeitstagen als nicht für die Berufsausübung notwendig bezeichnet und deshalb auch nicht gewährt werden können.

5.8.

Mangels Belege ist folglich gestützt auf die drei Monatsrapporte eine Hochrechnung auf ein Jahr vorzunehmen.

Wie oben erwähnt, ist dem Rekurrenten für 36 von 57 Arbeitstage kein Abzug der auswärtigen Verpflegung zu gewähren. Dies entspricht etwa 63 %. Für die restlichen 37 % der Arbeitstage entsprechend 82 Tage von 220 Tagen wäre ihm der Abzug zu gewähren.

5.9.

Die Steuerkommission Q._____ hat dem Rekurrenten die Verpflegungskosten für 165 Arbeitstage gewährt, dies in Kenntnis der Arbeitszeiten des Rekurrenten während den Monaten Februar 2020, April 2020 und August 2020. Das Spezialverwaltungsgericht verzichtet deshalb vorliegend zu Gunsten des Rekurrenten auf eine Erhöhung des steuerbaren Einkommens, womit nicht in das Ermessen der Steuerkommission eingegriffen werden soll und allfälligen Unsicherheiten bei den Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung (wie Wochenendeinsätze) Rechnung getragen wird.

5.10.

Der Rekurs ist in diesem Punkt abzuweisen.

6.

6.1.

Der Rekurrent macht weiter geltend die Kosten für das Internet von CHF 179.00 seien als Unterhaltskosten für die Liegenschaft in R._____ zum Abzug zuzulassen. Er brauche diese zwecks Videoüberwachung und Steuerung der Klimageräte.

6.2.

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).

Abzugsfähig sind die Liegenschaftsunterhaltskosten im engeren Sinn, das heisst die werterhaltenden Aufwendungen (§ 24 Abs.1 StGV).

Zu den Liegenschaftsunterhaltskosten zählen die Liegenschaftsunterhaltskosten im engeren Sinn, die Betriebskosten sowie die Verwaltungskosten.

Unter Betriebskosten sind jene Aufwendungen zu verstehen, die mit dem Besitz einer Liegenschaft wirtschaftlich oder rechtlich verknüpft sind. Betriebskosten sind entweder notwendig, um die Liegenschaft überhaupt nutzen zu können, oder sie ergeben sich zwangsläufig aus dem Besitz bzw. dem Eigentum an einer Liegenschaft. Soweit die Betriebskosten bei selbst genutzten Liegenschaften als Lebenshaltungskosten qualifizieren, sind sie steuerrechtlich nicht abzugsfähig. Zu den abzugsfähigen Betriebskosten zählen daher primär die Aufwendungen, welche bei einer Fremdnutzung der Eigentümer zu bezahlen hat und nicht über die Nebenkosten auf die Mieter abgewälzt werden können. Zu den abzugsfähigen Betriebskosten gehören unter anderem die Entschädigung an den Hauswart und an das Reinigungspersonal, Löhne an Dritte für das Rasenmähen, die Auslagen für den Unterhalt der Heizungsanlage, die Versicherungsprämien (§ 39 Abs. 2 Satz 1 StG) sowie die Liegenschafts- oder Grundsteuern (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 39 StG N 57 ff.).

6.3.

Die Kosten für das Internet sind aufgrund der obigen Ausführungen zu den nicht abzugsfähigen Betriebskosten zu zählen. Bei einer Fremdnutzung der Liegenschaft würden diese Kosten nämlich über die Nebenkosten zulasten des Mieters gehen bzw. müsste der Mieter selber einen entsprechenden Vertrag abschliessen.

Im Übrigen beschäftigt der Rekurrent auch eine Wartungsfachkraft, welche regelmässig nach dem Rechten sieht und deren Kosten von der Vorinstanz als Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug zugelassen wurden. Es ist davon auszugehen, dass diese Person jeweils auch die Liegenschaft auf allfällige Schäden kontrolliert sowie die Einstellungen der Klimageräte vornimmt, weshalb eine zusätzliche Überwachung per Internet den eigenen Bedürfnissen dient und als Lebenshaltungskosten zu qualifizieren ist.

6.4.

Der Rekurs ist in diesem Punkt abzuweisen.

7.

Der Rekurs erweist sich insgesamt als unbegründet und ist abzuweisen.

8.

Bei diesem Verfahrensausgang hat der Rekurrent 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.

Der Rekurrent hat die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebür von CHF 190.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 690.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung 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, Obere Vorstadt 37, 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, 27. Juni 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner