

3-RV.2022.24

P 25

Urteil vom 22. Februar 2024

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Elmiger
 Richter Schorno
 Gerichtsschreiberin Schaffner

Rekurrent **A.**_____

vertreten durch Tagemo Treuhand AG, Grafenaustrasse 7, 6300 Zug

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

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 25. November 2020 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 zu einem satzbestimmenden und steuerbaren Einkommen von CHF 69'900.00 und einem satzbestimmenden und steuerbaren Vermögen von CHF 24'000.00 veranlagt. Dabei wurden unter anderem bei der unselbstständigen Nebenerwerbstätigkeit für elf Arbeitstage die Fahrtkosten von CHF 1'109.00 sowie die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung von CHF 165.00 nicht zum Abzug zugelassen.

2.

Gegen die Verfügung vom 25. November 2020 hat A._____ mit Schreiben vom 23. Dezember 2020 Einsprache erhoben. Er stellte unter anderem den Antrag, die Berufsauslagen für die unselbstständige Erwerbstätigkeit in der Höhe von CHF 1'109.00 für Fahrspesen und CHF 165.00 für Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung seien zu gewähren.

3.

Mit Entscheid vom 24. November 2021 hiess die Steuerkommission Q._____ die Einsprache teilweise gut und reduzierte das steuerbare Einkommen um CHF 377.00 auf CHF 69'518.00. Die geltend gemachten Fahrtkosten und Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung wurden unverändert nicht zum Abzug zugelassen.

4.

Den Einspracheentscheid vom 24. November 2021 (Zustellung nicht bekannt, Versand am 20. Dezember 2021) liess A._____ mit Rekurs vom 20. Januar 2022 (Postaufgabe am 21. Januar 2022) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen mit folgendem

"Antrag

Wir beantragen, im Namen unseres Mandanten, dass die Berufsauslagen für die Fahrspesen im Betrag von CHF 1'109.00 sowie die Verpflegungskosten in der Höhe von CHF 165.00 zum Abzug zuzulassen seien."

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

5.

Die Steuerkommission Q._____ und das Kantonale Steueramt (KStA) beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

A. _____ liess eine Replik erstatten.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat beim KStA, Sektion juristische Personen, weitere Abklärungen bezüglich der E. _____ GmbH vorgenommen (E-Mails vom 16. Januar 2024, 17. Januar 2024 und 22. Januar 2024).

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat beim Strassenverkehrsamt des Kantons Aargau weitere Auskünfte eingeholt (E-Mail vom 17. Januar 2024).

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

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

2.

2.1.

Der Rekurrent war im ersten Halbjahr 2018 selbständigerwerbend als Bauingenieur für die C.____, Q.____. Per tt.mm.2018 gründete er die E.____ GmbH, R.____, und war dort fortan in unselbständiger Erwerbstätigkeit als Bauingenieur angestellt. In der Steuererklärung 2018 deklarierte er Fahrtkosten für elf Arbeitstage von Q.____ nach R.____ (72 km à 2 Fahrten pro Tag, total 1'584 km) von CHF 1'109.00, sowie Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung für 110 Arbeitstage à CHF 15.00 und elf Schichttage à CHF 15.00, insgesamt CHF 1'815.00. Weiter machte er den Pauschalabzug von 3 % von CHF 19'263.00 entsprechend CHF 1'000.00 geltend. Die Vorinstanz gewährte keinen Abzug für die Fahrtkosten sowie die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung mit der Begründung, dass sich der Arbeitsort analog der vorher bestehenden Einzelunternehmung in Q.____ befinde.

2.2.

Im Einspracheverfahren machte der Rekurrent geltend, dass er im Jahr 2018 an elf Arbeitstagen Besprechungen und Sitzungen mit Klienten in seinem Büro in R.____ abgehalten habe. Die Fahrtkosten nach R.____ von CHF 1'109.00 sowie die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung für elf Arbeitstage von CHF 165.00 seien somit zum Abzug zuzulassen.

2.3.

Die Vorinstanz ist der Ansicht, aufgrund der Tatsache, dass monatlich wiederkehrende Fahrzeug- und Verpflegungsspesen in der GmbH verbucht worden seien und diese keine klaren Buchungsdetails aufweisen würden, könnten auch im Einspracheverfahren keine Fahrt- und Verpflegungskosten berücksichtigt werden. Es liege die Vermutung nahe, dass die E.____ GmbH 100 % der entstandenen Benzinkosten für das Privatfahrzeug des Rekurrenten vergütet habe. Auch die Tatsache, dass die im Jahr 2018 gegründete Gesellschaft in der Steuerperiode 2018 keinen Mietzins bezahlt habe, deute darauf hin, dass der Rekurrent seine Arbeit für die E.____ GmbH, wie zuvor bei der Einzelunternehmung, an der privaten Wohnadresse ausgeführt habe. Im Zusammenhang mit den geltend gemachten Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung stellt die Vorinstanz ausserdem fest, dass es sich bei den im eingereichten Microsoft Outlook

Kalender 2018 eingetragenen Kundentermine in R._____ nicht um ganztägige Termine handle und die Berufsnotwendigkeit für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung deshalb nicht gegeben sei.

2.4.

Im Rekurs macht der Rekurrent zudem geltend, dass aus den monatlichen Kassarapporten eindeutig ersichtlich sei, dass ihm lediglich die Fahrten zu den Kunden sowie projektbezogene Kundenessen vergütet worden seien. Es seien ihm weder die Kosten für die elf Fahrten nach R._____, noch die entsprechenden Verpflegungen erstattet worden. Auch wenn es sich bei den Kundenterminen in R._____ nicht um ganztägige Termine gehandelt habe, sei davon auszugehen, dass sich der Rekurrent an diesen Tagen in R._____ verpflegt habe, da für die Hin- und Rückfahrt von Q._____ nach R._____ mit einem Zeitaufwand von 1,5 Stunden zu rechnen sei.

2.5.

In der Vernehmlassung führt die Vorinstanz aus, dass die im Handelsregister eingetragene Unternehmung E._____ GmbH die Domiziladresse an der S-Strasse 7 in R._____ habe. Es handle sich dabei um den identischen Sitz der betreuenden Treuhandgesellschaft D._____ AG. Der behauptete Sitz der Gesellschaft an der Adresse des Treuhänders sei unter dem Blickwinkel, dass die zuvor bestandene Einzelunternehmung ihren tatsächlichen Sitz in Q._____ gehabt habe, zu bezweifeln. Deshalb sei der tatsächliche Sitz der Gesellschaft in Q._____. Aus den Unterlagen gingen keine Nachweise hervor, dass die Besprechungen physisch in R._____ stattgefunden hätten. Lediglich aus den Outlook-Kalendereinträgen gehe der Hinweis "Büro R._____" hervor. Trotz der Aufforderung im Einspracheverfahren zur Einreichung eines Mietvertrags für die Büroräumlichkeiten in R._____ sei der Nachweis über das tatsächliche Bestehen von gemieteten Räumen in R._____ bisher ausgeblieben.

2.6.

Mit der Replik gibt der Rekurrent an, die örtliche Trennung des Firmensitzes von seiner Wohnadresse in Q._____ sei vor allem deshalb vorgenommen worden, da das Arbeiten in einem Haushalt mit zwei Kindern oft ineffizient gewesen sei. Den Sitz in R._____ habe er gewählt, da dieser für seine Kunden aus der Innerschweiz und der Region Zürich eine kürzere Reisezeit bedeute.

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]).

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.

Wenn ein Arbeitnehmer an einem auswärtigen Arbeitsort tätig ist, hat der Arbeitgeber die für seinen persönlichen Unterhalt entstehenden Kosten zu ersetzen (Art. 327a Abs. 1 OR). Vom Arbeitgeber zu bezahlende Auslagen stellen keine Berufskosten im Sinne von § 35 StG dar (RGE vom 25. August 2011 [3-RV.2010.160]).

4.3.

4.3.1.

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).

4.3.2.

Vorliegend gab der Rekurrent im Einspracheverfahren an, dass im Zeitraum vom 1. Juli 2018 bis 31. Dezember 2018 keine Mietzinse seitens der E._____ GmbH bezahlt worden seien (Schreiben vom 16. Juli 2021 der Tagemo Treuhand AG).

Es ist davon auszugehen, dass kein Vermieter auf die Bezahlung der Mietzinse durch eine GmbH verzichten würde, weshalb der Schluss naheliegt, dass das Büro der GmbH und der Arbeitsort pro 2018 sich am Wohnort des Rekurrenten befunden haben.

Im Übrigen hat das KStA, Sektion juristische Personen, mit Feststellungsverfügung vom 13. Januar 2022 festgehalten, dass sich der Sitz der E._____ GmbH in Q._____ befindet. Aus der Feststellungsverfügung vom 13. Januar 2022 geht weiter hervor, dass der Rekurrent mit der D._____ AG einen Domizilvertrag abgeschlossen hat. Gemäss Domizilvertrag sind die Inanspruchnahme von Büro-, Lager- oder anderen Räumlichkeiten nicht vorgesehen. Inbegriffen ist lediglich die einmal wöchentliche Nutzung des allgemeinen Konferenzzimmers. Ein Arbeitsplatz steht der E._____ GmbH aber nicht zur Verfügung. Die Feststellungsverfügung vom 13. Januar 2022 wurde nicht angefochten und erwuchs in Rechtskraft. Folglich kann auf die darin enthaltenen Feststellungen abgestützt werden, da der Rekurrent bei der E._____ GmbH alleiniger Stammanteilhhaber und einziger Gesellschafter und Geschäftsführer ist.

4.3.3.

Aufgrund der Tatsache, dass dem Rekurrenten wöchentlich ein Sitzungszimmer zur Verfügung stand, ist davon auszugehen, dass der Rekurrent

einzelne Besprechungen in R._____ durchgeführt hat. Nachfolgend ist zu prüfen, in welchem Umfang dem Rekurrenten die Fahrtkosten zu gewähren sind.

4.4.

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, 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]).

Vorliegend gehörten pro 2018 zum Haushalt des Rekurrenten drei Fahrzeuge: Ein Skoda Octavia Combi, der am 31. Mai 2018 ausser Verkehr gesetzt wurde. Ein Volvo XC60 D4 AWD, der am 13. Juni 2018 in Verkehr gesetzt wurde und ein Mercedes-Benz A 160 wobei alle drei Fahrzeuge auf den Namen der Lebenspartnerin des Rekurrenten eingelöst waren (siehe E-Mail des Strassenverkehrsamt vom 17. Januar 2024). In den Akten befinden sich lediglich die Unterlagen zum Volvo XC60 D4 AWD. Es ist folglich aufgrund der Beschaffenheit des Fahrzeuges davon auszugehen, dass der Rekurrent hauptsächlich mit diesem unterwegs war. Da dieses Fahrzeug grösser ist als der Mercedes-Benz A 160, dürfte wohl auch die Familie öfters mit diesem Fahrzeug private Fahrten unternommen haben, weshalb mit einer mittleren privaten Fahrleistung von 8'500 km zu rechnen ist.

4.5.

Den Akten ist zu entnehmen, dass mit dem Volvo XC60 D4 AWD zwischen dem 11. Juni 2018 (Kaufvertrag der I._____ AG, Q._____: 9'200 km) und dem 18. April 2019 (Rechnung-Nr. aaa der I._____ AG, Q._____: 29'623 km) an 311 Tagen 20'423 km zurückgelegt wurden. Umgerechnet auf 365 Tage ergibt das 23'969 km.

4.6.

Weiter lässt sich den Akten entnehmen, dass der Rekurrent im Zusammenhang mit seinen Tätigkeiten für die C._____ 3'653 km, für die J._____ 4'516 km und für die E._____ GmbH 4'888 km, insgesamt 13'057 km zurückgelegt hat.

4.7.

Der Rekurrent macht geltend an elf Arbeitstagen Termine in R. _____ wahrgenommen zu haben, und deklarierte hierfür in der Steuererklärung 2018 einen Arbeitsweg von rund 1'584 (11 x 2 x 72) Kilometern.

4.8.

Vorliegend ist von der jährlichen Fahrleistung von 23'969 km die private Fahrleistung von 8'500 km, sowie die oben dargelegte geschäftliche Fahrleistung von 13'057 km in Abzug zu bringen. Es verbleibt ein Rest von maximal 2'412 km für beruflich zurückgelegte Fahrten. Somit ist erstellt, dass der Rekurrent vorliegend einige geschäftliche Sitzungen in R. _____ wahrgenommen haben könnte. Da der Rekurrent jedoch für gewisse geschäftliche Fahrten auch Spesen von seiner Arbeitgeberin erhalten hat, ist in einem weiteren Schritt zu prüfen, in welchem Umfang ihm Fahrtkosten zu gewähren sind.

4.9.

4.9.1.

Aufgrund der folgenden Gründe sind die geltend gemachten Fahrtkosten in der Höhe von CHF 1'109.00 zu kürzen.

4.9.2.

Für den Monat Juli 2018 wurden keine Kassenauszüge eingereicht, womit sich nicht überprüfen lässt, ob für die beiden Termine am 27. Juli 2018 und 30. Juli 2018 allenfalls Spesenentschädigungen ausbezahlt wurden. Somit ist für diese beiden Tage kein Fahrtkostenabzug zu gewähren.

4.9.3.

Am 30. August 2018 fand um 08.00 Uhr ein Augenschein beim Hotel K. _____ in T. _____ statt. Um 10.30 Uhr fand im Büro in R. _____ mit "L. _____" ein Treffen statt. Dem Rekurrenten wurden an diesem Tag gemäss Kassenauszug 107 km à CHF 74.90 vergütet. Eine summarische Überprüfung ergibt für den Weg vom Wohnort des Rekurrenten zum Hotel K. _____, T. _____, rund 50 km. Somit wurde der Hin- und Rückweg von Q. _____ nach T. _____ vollumfänglich vergütet und es sind folglich nur noch die Mehrkilometer nach R. _____ und von R. _____ nach Hause im Umfang von rund 30 km, bzw. 15 km, insgesamt 45 km abzugsfähig.

4.9.4.

Am 26. September 2018 hat der Rekurrent um 10.00 Uhr ein Treffen mit "M. _____" im Büro in R. _____ notiert. Am selben Tag fand um 13.00 Uhr eine Besprechung "Teufelsbrücke" in U. _____ statt, dem Rekurrenten wurden hierfür 80 km à CHF 56.00 vergütet. Aufgrund der Distanz von 80 km ist hier davon auszugehen, dass diese Strecke von R. _____ her berechnet wurde, denn der Weg vom Wohnort des Rekurrenten nach U. _____ beträgt 117 km. Gleichentags wurden für einen Augenschein in

Z._____ 148 km à CHF 103.60 vergütet. Im Kalender wurde 16.30 Uhr Besprechung mit "N._____, V._____" notiert. Eine summarische Überprüfung ergibt, dass die Strecke vom Wohnort des Rekurrenten nach V._____ 60 km beträgt. Von der Geschäftsadresse in R._____ nach V._____ beträgt der Weg 126 km. Es kann aufgrund des späten Termins davon ausgegangen werden, dass der Rekurrent danach an seinen Wohnort zurückgekehrt ist. Zumindest der Rückweg des Rekurrenten zu seinem Wohnort dürfte ihm an diesem Tag aufgrund der erhaltenen Entschädigungen vergütet worden sein. Folglich kann er an diesem Tag nur noch den Weg am Morgen von Q._____ nach R._____ im Umfang von 72 km geltend machen.

4.9.5.

Am 2. Oktober 2018 wurde um 09.00 "Büro R._____: O._____" notiert. Um 14.00 Uhr am selben Tag fand ein Augenschein verbunden mit einer Probenentnahme statt. Aufgrund des Kürzels "bbb" ist davon auszugehen, dass diese Arbeiten das Hotel K._____ in T._____ betrafen. Dem Rekurrenten wurden für den Augenschein und die Probenentnahme 54 km à CHF 37.80 sowie für den Probentransport zur "LPM" 74 km à CHF 51.80 vergütet. Eine kurze Suche ergibt, dass "LPM" für Labor für Prüfung und Material-Technologie mit Standort in W._____ oder X._____ steht. Eine summarische Überprüfung ergibt, dass der Weg von der Geschäftsadresse in R._____ zum Hotel K._____ in T._____ 30 km beträgt. Von der Wohnadresse in Q._____ zum Hotel K._____ beträgt ein Weg 50 km. Der Weg von der Wohnadresse zum LPM in W._____ beträgt 27 km. Vom Hotel K._____ in T._____ zum LPM in W._____ beträgt die Distanz 29 km. Dem Rekurrenten wurden an diesem Tag insgesamt 128 km vergütet. Wenn man von diesen 128 km den Weg vom Wohnort nach R._____ (72 km), vom Büro in R._____ zum Hotel K._____ in T._____ (30 km), vom Hotel K._____ in T._____ zum LPM in W._____ (29 km) und von dort nach Hause (27 km) abzieht, verbleibt ein Rest von 30 km der an diesem Tag nicht vergütet wurde und folglich zum Abzug berechtigt ist.

4.9.6.

Am 22. November 2018 fand um 08.00 Uhr ein Augenschein in Y._____ statt. Dafür wurden dem Rekurrenten 136 km à CHF 95.20 vergütet. Um 09.00 Uhr wurde ein "Mittagessen P._____" notiert und um 15.00 Uhr "Büro R._____: F._____". Eine summarische Überprüfung ergibt, dass der Weg vom Wohnort des Rekurrenten nach Y._____ 69 km beträgt und von der Geschäftsadresse nach Y._____ 50 km. Es ist nicht vorstellbar, dass der Rekurrent nach dem Mittagessen nach Hause fuhr und danach nach R._____. Folglich ist der Rekurrent am Morgen von der Wohnadresse nach Y._____ gefahren. Dieser Weg von 69 km wurde dem Rekurrenten folglich vergütet. Nach dem Mittagessen ist er wohl 50 km weiter nach R._____ gefahren. Von dort dürfte er nach dem Termin nach Hause gefahren sein. Dem Rekurrenten wurden jedoch 136 km vergütet. Werden davon die

69 km für den Hinweg und die 50 km für die Weiterfahrt nach R. _____ abgezogen, verbleibt ein Rest von 17 km, der bereits vergütet wurde. Dieser ist von den 72 km für die Heimfahrt abzuziehen. Dem Rekurrenten sind an diesem Tag nur noch 55 km zum Abzug zuzulassen.

4.9.7.

Zusammenfassend sind folgende Fahrtkosten zu gewähren:

30. August 2018	45 km
05. September 2018	(2 x 72 km) 144 km
10. September 2018	(2 x 72 km) 144 km
26. September 2018	72 km
02. Oktober 2018	30 km
05. Oktober 2018	(2 x 72 km) 144 km
15. November 2018	(2 x 72 km) 144 km
22. November 2018	55 km
12. Dezember 2018	(2x 72 km) 144 km
Total	922 km

Somit ist der Rekurs in diesem Punkt teilweise gutzuheissen und es sind dem Rekurrenten Fahrtkosten im Umfang von gerundet CHF 879.00 (922 km x CHF 0.70) zu gewähren.

4.10.

4.10.1.

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).

4.10.2.

Soweit es um die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung geht, wird nicht der Nachweis verlangt, dass die Verpflegung tatsächlich auswärts stattfand. Indes setzt der Abzug voraus, dass eine Hauptmahlzeit wegen zu grosser Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsstätte bzw. Ausbildungsstätte oder wegen kurzer Essenspause nicht zu Hause eingenommen werden kann (VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.3], mit Hinweis auf VGE vom 5. März 2007 [WBE.2006.350]). Stets müssen die Aufwendungen jedoch mit der Einkommenserzielung bzw. der Aus- oder Weiterbildung 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).

4.10.3.

Wie bereits oben festgehalten, befand sich der Geschäftssitz der E._____ GmbH ab dem tt.mm.2018 in Q._____. Aufgrund der gefahrenen Kilometer ist erstellt, dass der Rekurrent gewisse Termine in R._____ wahrgenommen hatte. Die hauptsächliche Geschäftstätigkeit fand jedoch zweifellos in Q._____ statt.

4.10.4.

Der eingetragene Termin am 27. Juli 2018 fand um 10.00 Uhr statt. Der Weg von der Adresse in R._____ zum Wohnort des Rekurrenten in Q._____ beträgt etwa eine Stunde. Es ist dem Rekurrenten folglich zuzumuten, sich nach dem Termin der höchstens zwei Stunden in Anspruch genommen haben dürfte, zuhause zu verpflegen. Dasselbe gilt für den Termin am 30. Juli 2018 um 09.00 Uhr im Büro in R._____.

Am 30. August 2018 fand der Termin um 10.30 Uhr im Büro in R._____ statt. Danach standen an diesem Tag keine weiteren Termine an. Es ist nicht erstellt, wie lange dieser Termin dauerte, jedoch dürfte es auch an diesem Tag dem Rekurrenten möglich gewesen sein, das Mittagessen zuhause einzunehmen.

Am 5. September 2018 hatte der Rekurrent zwei Besprechungen in R._____ eingetragen. Die erste um 08.00 Uhr und die zweite um 09.30 Uhr. Auch hier dürfte es dem Rekurrenten möglich gewesen sein, nach der zweiten Besprechung nach Hause zu fahren und dort zu Mittag zu essen, zumal an diesem Tag keine weiteren Termine eingeplant waren.

Am 10. September 2018 ist ein Termin um 14.00 Uhr im Büro in R._____ eingetragen. Bei einer Fahrtzeit von etwa einer Stunde war es dem Rekurrenten zuzumuten, sich vor dem Termin zuhause zu verpflegen.

Am 26. September 2018 hatte der Rekurrent um 10.00 Uhr den Termin im Büro in R._____ eingetragen. Gefolgt von einem Termin um 13.00 Uhr in U._____ und einem weiteren um 16.30 Uhr in V._____. Soweit ersichtlich wurden dem Rekurrenten an diesem Tag keine Spesen für die Mittagsverpflegung ausgerichtet. Folglich kann der Rekurrent an diesem Tag einen Abzug für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung geltend machen.

Am 2. Oktober 2018 ist ein Termin um 09.00 Uhr im Büro in R._____ eingetragen. Gleichtags hatte er um 14.00 Uhr einen Augenschein und eine Probenentnahme im Hotel K._____ in T._____. Aufgrund obiger Ausführungen ist davon auszugehen, dass der Rekurrent vom Büro in R._____ nach T._____ gefahren ist, folglich hat er auch an diesem Tag einen Abzug für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung zugute.

Am 5. Oktober 2018 sind zwei Termine eingetragen. Der erste um 08.00 Uhr im Büro in R._____ und der zweite um 10.00 Uhr im Büro in R._____. Aufgrund der Fahrtzeit von einer Stunde war es dem Rekurrenten auch an diesem Tag zuzumuten, sich zu Hause zu verpflegen.

Am 15. November 2018 hatte der Rekurrent einen Termin um 13.00 Uhr im Büro in R._____ eingetragen. Wiederum war es dem Rekurrenten möglich, sein Mittagessen vorher zuhause einzunehmen, zumal an diesem Tag keine anderen Termine anstanden.

Am 22. November 2018 wurden gemäss Kassenauszug die Spesen für ein Mittagessen mit P._____ in der Höhe von CHF 69.00 ausgerichtet. Folglich kann der Rekurrent an diesem Tag keinen Abzug für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung beanspruchen.

Am 12. Dezember 2018 hatte der Rekurrent um 14.00 Uhr einen Termin im Büro in R._____ eingetragen. Aufgrund der Fahrtzeit von einer Stunde war es dem Rekurrent möglich sein Mittagessen zuhause einzunehmen.

4.10.5.

Zusammenfassend ist für zwei Tage der Abzug für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung, insgesamt CHF 30.00 zu gewähren.

5.

Zusammenfassend hat der Rekurrent damit für das Jahr 2018 Anspruch auf einen Abzug der Berufsauslagen von CHF 2'709.00 (CHF 879.00 [Fahrtkosten] + CHF 30.00 [auswärtige Verpflegung] + CHF 1'000.00 [Pauschalabzug] + CHF 800.00 [Pauschalabzug Nebenerwerb 20 %]).

6.

Im Ergebnis ist der Rekurs teilweise gutzuheissen. Das steuerbare Einkommen reduziert sich von CHF 69'518.00 um CHF 909.00 (CHF 2'709 ./ CHF 1'800.00) auf neu CHF 68'609.00 und beträgt gerundet CHF 68'600.00.

7.

7.1.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegt der Rekurrent gemessen an seinen Rekursanträgen zu rund 70 %. Dementsprechend sind die Kosten des Rekursverfahrens den Rekurrenten zu 30 % aufzuerlegen. Der Rest ist auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 und 3 StG).

7.2.

7.2.1.

Ausserdem ist dem Rekurrenten für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

7.2.2.

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 250.00. 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 sehr geringen erforderlichen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in analoger Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT, § 8b Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 300.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen. Davon sind den Rekurrenten 70 % mit CHF 210.00 zu ersetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 68'600.00 festgesetzt.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebür von CHF 190.00 und den Auslagen von CH 100.00, insgesamt CHF 690.00 zu 30 % mit CHF 207.00 zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 210.00 (inkl. 8.1% MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:
die Vertreterin des Rekurrenten (2)
das Kantonale Steueramt
das Steueramt 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, 22. Februar 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner