

3-RV.2023.147

P 77

Urteil vom 25. April 2024

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Senn Richter Lämmli Gerichtsschreiberin Schaffner
-----------	---

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

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 20. September 2023 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2021
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 21. März 2023 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2021 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 104'700.00 veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden unter anderem die Kosten des auswärtigen Wochenaufenthalts in der Höhe von CHF 8'980.00 gestrichen und die Nutzung des Geschäftsfahrzeugs für den Arbeitsweg auf CHF 14'131.00 festgesetzt.

2.

Gegen die Verfügung vom 21. März 2023 erhob A._____ mit Schreiben vom 10. April 2023 Rekurs (recte: Einsprache). Bezüglich des auswärtigen Wochenaufenthalts beantragte er sinngemäss den Abzug der Kosten im Betrag von CHF 8'980.00. Zudem sei die Aufrechnung für die Nutzung des Geschäftsfahrzeugs für den Arbeitsweg auf CHF 2'041.00 zu reduzieren.

3.

Mit Entscheid vom 20. September 2023 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache bezüglich der Kosten des auswärtigen Wochenaufenthalts ab, reduzierte jedoch die Aufrechnung für die Benützung des Geschäftsfahrzeugs für den Arbeitsweg auf CHF 3'078.00. Insgesamt hiess sie die Einsprache teilweise gut, und reduzierte das steuerbare Einkommen auf CHF 96'500.00.

4.

Den Einspracheentscheid vom 20. September 2023 (Zustellung am 23. Oktober 2023) hat A._____ mit Rekurs vom 16. November 2023 (Postaufgabe am 15. November 2023) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellt sinngemäss die Anträge,

für die Monate Februar bis April 2021 seien Fahrtkosten in der Höhe von CHF 4'389.00 zum Abzug zuzulassen, da er erst ab Mai 2021 im Besitz eines Geschäftsfahrzeugs gewesen sei. Zudem seien die Kosten des auswärtigen Wochenaufenthalts zum Abzug zuzulassen.

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

5.

Das Gemeindesteueramt Q._____, und das Kantonale Steueramt beantragen die teilweise Gutheissung des Rekurses.

6.

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen beim Gemeindesteueramt Q. _____ getroffen (E-Mail vom 10. April 2024).

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2021. 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 ist seit tt.mm.2021 COO bei der B._____ AG in R._____. In der Steuererklärung 2021 deklarierte er unter anderem Berufsauslagen für Fahrtkosten im Betrag von CHF 7'690.00 (81 Tage x 2 x 18 km [S._____ nach R._____] = 2'916 km und 20 Tage x 2 x 10 km [Q._____ nach T._____] = 400 km und 65 Tage x 2 x 59 km [Q._____ nach R._____] = 7'670, total 10'986 km). Für den auswärtigen Wochenaufenthalt in S._____ machte er für die Unterkunft acht Monate à CHF 650.00, insgesamt CHF 5'200.00, Verpflegungskosten für 135 Tage à CHF 15.00, insgesamt CHF 2'023.00, und Fahrtkosten für die wöchentliche Heimfahrt mit den öffentlichen Verkehrsmitteln von CHF 1'755.00 geltend.

2.2.

Die Steuerkommission Q._____ hat einen Betrag von CHF 14'131.00 für die Nutzung des Geschäftsfahrzeuges aufgerechnet und diesen Betrag bei den Berufsauslagen wiederum angerechnet. Die Kosten für den auswärtigen Wochenaufenthalt in der Höhe von CHF 8'980.00 wurden gestrichen. Dabei hielt sie fest, dass wenn Familienort und Arbeitsort auseinanderfallen und der Steuerpflichtige während der Woche am Arbeitsort wohne, die Wochenenden und Feiertage aber regelmässig am Familienort verbringe, die Kosten des auswärtigen Wochenaufenthalts nur dann als Berufsauslagen abziehbar seien, wenn die tägliche Rückkehr an den Wohnort nicht möglich, oder nicht zumutbar sei. Keine berufsbedingten Auslagen seien die Mehrkosten des Wochenaufenthalts am Arbeitsort, wenn dieser lediglich der Bequemlichkeit oder anderen persönlichen Vorteilen des Steuerpflichtigen diene.

3.

3.1.

3.1.1.

Der Rekurrent beantragt mit dem Rekurs zum einen, es seien für die Monate Februar bis April 2021 Fahrtkosten für 55 Tage à 57 km x CHF 0.70, insgesamt CHF 4'389.00 zum Abzug zuzulassen, da er erst ab 1. Mai 2021 einen Anspruch auf die Nutzung des Geschäftsfahrzeuges gehabt habe.

3.1.2.

Das Gemeindesteueramt Q._____ stellt in seiner Vernehmlassung den Antrag, den Rekurs in diesem Punkt gutzuheissen und die abzugsberechtigten Fahrtkosten zum Abzug zuzulassen. Das Kantonale Steueramt schliesst sich diesem Antrag an. Es liegen also diesbezüglich übereinstimmende Anträge vor.

3.2.

Verwaltungsgericht und Spezialverwaltungsgericht betrachten es in langjähriger, konstanter Praxis auch vor dem Hintergrund der Officialmaxime als zulässig, übereinstimmenden Anträgen der Beteiligten zur Erledigung des Verfahrens stattzugeben, sofern sich diese – nach einer summarischen Prüfung – als gesetzmässig erweisen und allfällige Zugeständnisse der Beteiligten innerhalb des Spielraumes bleiben, den das Gesetz ohnehin gewährt (VGE vom 20. Februar 2004 [BE.2003.00301]; SGE vom 28. Januar 2016 [3-RV.2015.145]).

3.3.

Das ist vorliegend der Fall. Die Fahrtkosten im Umfang von CHF 4'389.00 sind zusätzlich zu den bereits mit Einspracheentscheid vom 20. September 2023 gewährten Fahrtkosten zum Abzug zuzulassen. Daraus resultiert folgende Aufstellung der Fahrtkosten für den Arbeitsweg:

Autokosten (Q._____ – T._____)	CHF	237.00
Nutzung Geschäftsfahrzeug für Arbeitsweg	CHF	3'078.00
zzgl. Fahrtkosten (Q._____ – R._____) (neu)	CHF	4'389.00
Total	CHF	7'704.00

Aufgrund der Beschränkung des Fahrtkostenabzugs gemäss § 35 Abs. 1 lit. a StG auf CHF 7'000.00 sind die neu zu gewährenden Fahrtkosten vorliegend um CHF 704.00 auf CHF 3'685.00 (CHF 4'389.00 ./. CHF 704.00) zu kürzen.

4.

4.1.

Weiter bestritten ist die Abzugsfähigkeit der Kosten des auswärtigen Wochenaufenthalts.

4.2.

Von den Einkünften aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit können gemäss § 35 StG Berufskosten in Abzug gebracht werden. Als Berufskosten gelten unter anderem "die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten" (§ 35 Abs. 1 lit. c StG).

4.3.

4.3.1.

Steuerpflichtige, die sich während der Woche notwendigerweise am Arbeitsort aufhalten, jedoch an arbeitsfreien Tagen regelmässig nach Hause zurückkehren und deshalb da steuerpflichtig bleiben (Wochenaufenthalterinnen und Wochenaufenthalter), können die Mehrkosten für den auswärtigen Aufenthalt abziehen. Abzugsfähig sind die notwendigen Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung und der Unterkunft sowie die notwendigen Fahrtkosten der regelmässigen Heimkehr an den steuerlichen Wohnsitz und die Fahrtkosten zwischen auswärtiger Unterkunft und Arbeitsstätte (§ 35 Abs. 1 lit. c StG in Verbindung mit §§ 12 und 14 StGV sowie Art. 9 der Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 [BkV; Fassung 1. Januar 2016]; StE 2013 B 22.3 Nr. 107; AGVE 2004 S. 295).

4.3.2.

Die Kosten des auswärtigen Wochenaufenthaltes können nur dann als Berufsauslagen abgezogen werden, wenn die tägliche Rückkehr an den Wohnort (Hauptsteuerdomizil) unmöglich oder unzumutbar ist bzw. der Grund für die nicht tägliche Rückkehr in erster Linie beruflicher Natur ist. Keine berufsbedingten Aufwendungen sind die Mehrkosten des Wochenaufenthaltes am Arbeitsort oder in einer umliegenden Gemeinde, wenn dieser lediglich der Bequemlichkeit oder anderen persönlichen Vorteilen des Steuerpflichtigen dient. Abziehbar sind bloss die Kosten für eine Heimfahrt pro Woche (Bundesgerichtsurteil vom 25. Januar 2007 [2P.251/2006], in: ASA 2009/2010 S. 70 = BStPra 2007 S. 475 = StE 2007 B 22.3 Nr. 93; AGVE 2004 S. 295).

4.4.

4.4.1.

Zur Prüfung der Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Wohnort ist, anders als bei den Fahrtkosten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte, nur auf die effektive Fahrzeit abzustellen, nicht aber auf die tägliche Zeitersparnis. Diese Unterscheidung ergibt sich aus dem Umstand, dass bei den Fahrtkosten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte die Notwendigkeit der Fahrt zur Berufsausübung unumstritten ist und lediglich das Transportmittel zur Diskussion steht, während bei den Wochenaufenthaltskosten die Erforderlichkeit des auswärtigen Aufenthalts zur Berufsausübung zu prüfen ist (AGVE 2004 S. 295; SGE vom 20. August 2015 [3-RV.2015.28]). Das Bundesgericht hat diesbezüglich festgehalten (Bundesgerichtsurteil vom 25. September 2012 [2C_177/2012] = StE 2013 B 22.3. Nr. 107):

"Dieses von der Lehre einhellig begrüsstete Urteil [...] stellt klar, dass die Dauer des Arbeitsweges nicht allein massgebend ist: 'Im Einzelfall ist zu prüfen, ob der Zeitpunkt von Arbeitsbeginn und -ende eine tägliche Rückkehr zumutbar macht, wie lange die Arbeit dauert, ob die Arbeitszeiten (fix oder gleitend, Blockzeiten) dem Steuerpflichtigen in Bezug auf die Rück-

kehr an den Wohnort einen gewissen Spielraum lassen, ob Teilzeitarbeit vorliegt, oder wie der Arbeitsweg zumutbarerweise bewältigt (öffentliche oder private Transportmittel; häufiger Wechsel von Tram/Bus/ Zug) und ob ein Teil davon als Ruhe- oder Arbeitszeit (längere Zugsreisen) genutzt werden kann' (Urteil 2A.224/2004 vom 26. Oktober 2004 E. 8.2, in: ASA 75 S. 253 ff., 259)."

Die Praxis des Spezialverwaltungsgerichts zu den kantonalen Bestimmungen entspricht der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. etwa SGE vom 20. August 2015 [3-RV.2015.28]).

4.4.2.

4.4.2.1.

In Analogie zur Rechtsprechung betreffend Feststellung der Steuerpflicht (RGE vom 20. Oktober 2011 [3-RV.2011.72]) sind die Distanzen zwischen Arbeitsort und Wohnort unter anderem dann von Bedeutung, wenn sie relativ kurz sind. Wenn die Distanz zwischen Wochenaufenthalts- und Wohnort auch ein tägliches Pendeln erlauben würde, stellt dies ein gewichtiges Indiz für die nicht berufliche Notwendigkeit des Wochenaufenthalts dar. Wenn die Entfernung zwischen den beiden Orten unter ein bestimmtes Mass fällt, kann nicht mehr gesagt werden, dass der Steuerpflichtige durch die Erwerbstätigkeit gezwungen wird, am Arbeitsort eine Wohnung zu mieten (ASA 57 S. 519; RGE vom 30. Januar 2003 [RV.2002.50197]).

4.4.2.2.

Das Spezialverwaltungsgericht hat entschieden, dass bei einer Distanz von rund 40 Kilometern bzw. einer Fahrzeit von 30 Minuten pro Weg die tägliche Rückkehr an den Wohnort ohne weiteres zumutbar ist; auch wenn die Fahrt aufgrund des unterschiedlichen Einsatzgebietes teilweise länger dauern sollte (RGE vom 24. August 1994 [RV.1993.50064]). Im RGE vom 1. März 2001 (RV.2000.50223) entschied es betreffend eine berufsbegleitende Weiterbildung mit Hinweis auf den RGE vom 13. April 2000 (RV.1999.50172), dass es zumutbar sei, zweimal wöchentlich die knapp zwei Stunden dauernde Heimreise an den Wohnort (Ankunft um ca. 23:00 Uhr) und am Samstagvormittag den Arbeitsweg von rund zwei Stunden auf sich zu nehmen. Weiter hat es eine Fahrdauer mit dem Auto von rund 50 Minuten als grundsätzlich zumutbar erachtet (RGE vom 20. Februar 2003 [RV.2002.50227]). Auch bei einer Fahrzeit mit den öffentlichen Verkehrsmitteln von rund 70 Minuten pro Weg von Tür zu Tür wurde die tägliche Rückkehr als zumutbar erachtet (AGVE 2004 S. 295). Im RGE vom 24. Mai 2012 (3-RV.2011.105) wurde erwogen, dass bei 47 Minuten Autofahrt ein tägliches Pendeln vom Wohnort an den Arbeitsort zumutbar ist. Das Bundesgericht ging im Urteil vom 26. Oktober 2004 davon aus, dass bei einem nicht besonders anstrengenden Arbeitsweg von rund 75 Minuten die tägliche Rückkehr an den Wohnort zumutbar sei (ASA 75 S. 253). Andererseits anerkannte es die Notwendigkeit des auswärtigen Wochenaufenthalts bei einem Arbeitsweg von rund 100 Minuten pro Strecke und der Kombination

von Vollzeitstudium und Erwerbstätigkeit von über 50 % (Bundesgerichtsurteil vom 25. September 2012 [2C_177/2012] = StE 2013 B 22.3. Nr. 107).

An eine allfällige grosszügigere Praxis anderer Kantone ist das Spezialverwaltungsgericht nicht gebunden (SGE vom 25. Februar 2016 [3-RV.2015.101]; SGE vom 21. Mai 2015 [3-RV.2014.34]).

4.5.

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 mehrern, 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; Bundesgerichtsurteile 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, Muri-Bern 2023, 5. Auflage, § 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.

Es ist unbestritten, dass der Rekurrent für den Arbeitsweg das Fahrzeug benutzt hat. Die Prüfung, ob die Nutzung des öffentlichen Verkehrs zumutbar ist, erfolgt bei allen Steuerpflichtigen gleich, ungeachtet dessen, ob der Rekurrent im Autogewerbe tätig ist. Eine Verpflichtung durch den Arbeitgeber immer Auto zu fahren, besteht nicht. Vorliegend hat die Steuerkommission Q._____ jedoch auf eine solche Prüfung verzichtet und dem Rekurrenten die Benutzung des Fahrzeugs zugestanden.

5.2.

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

Allfällige Distanzen in Treppenhäusern, Tiefgaragen 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]).

5.3.

Der Weg zwischen der Wohnstätte (U-Weg 9, Q._____) und dem Arbeitsplatz des Rekurrenten (V-Strasse 73h, R._____) misst gemäss "TwixRoute" bei Berücksichtigung der schnellsten Strecke 58.2 Kilometer. Als Zeitbedarf wird für beide Richtungen 42 Minuten angezeigt.

Da die Steuerkommission Q._____ für die Fahrtkosten 58 km berücksichtigte, ist davon auszugehen, dass sie dem Rekurrenten somit den schnellsten Weg zur Arbeit bei Benutzung des Fahrzeuges zugestand.

5.4.

Der Rekurrent bringt im Rekurs vor, dass er pro Weg etwa 100 Minuten habe. In der Einsprache behauptete er, dass er pro Weg jeweils 90 bis 105 Minuten benötige. Belege hierzu reicht der beweisbelastete Rekurrent hingegen keine ein. Auch macht er nicht geltend, an gewisse Arbeitszeiten gebunden zu sein. Vielmehr stellt er in seiner Einsprache fest, dass er während 66 Arbeitstagen coronabedingt von zu Hause gearbeitet habe, womit der Arbeitsweg gänzlich entfallen ist.

Eine Überprüfung der Strecke mittels search.ch ergibt bei Berücksichtigung von Staus eine Zeitdauer von 49 bis 52 Minuten pro Weg. Unter Berücksichtigung der Rechtsprechung zum Wochenaufenthalt bzw. Rückkehr an den Wohnort wäre auch dies noch zumutbar. Folglich sind die Kosten des auswärtigen Wochenaufenthalts nicht zum Abzug zuzulassen.

5.5.

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

6.

6.1.

Mit Einspracheentscheid vom 20. September 2023 wurde zudem die Aufrechnung für die Benutzung des Geschäftsfahrzeugs auf CHF 3'078.00 reduziert. Da vorliegend weder das Gemeindesteueramt Q. _____ noch das KStA in diesem Punkt eine reformatio in peius beantragen, ist auf eine Prüfung desselben vorliegend zu verzichten

6.2.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses ist somit das steuerbare Einkommen von CHF 96'539.00 um CHF 3'685.00 (CHF 4'389.00 ./. CHF 704.00) auf CHF 92'854.00, gerundet CHF 92'800.00, herabzusetzen.

7.

7.1.

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

7.2.

Dem nicht vertretenen Rekurrenten ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 92'800.00 festgesetzt.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebür von CHF 130.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 630.00, zu 70 % mit CHF 441.00 zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung 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, 25. April 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner