

3-RV.2023.28

P 144

Urteil vom 19. September 2024

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

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

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

beide vertreten durch lic. iur. Dieter Egloff, Rechtsanwalt,
Stadtturmstrasse 19, 5401 Baden

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission S. _____ vom 29. November 2022 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 24. Januar 2022 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission S._____ für das Jahr 2017 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 443'000.00 (satzbestimmendes Einkommen: CHF 436'600.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 0.00 (satzbestimmendes Vermögen: CHF 0.00) veranlagt. Dabei wurden unter anderem die von A._____ geltend gemachten Fahrtkosten im Umfang von CHF 10'700.00 gestrichen und stattdessen die Kosten für ein Streckenabonnement des öffentlichen Verkehrs von CHF 2'705.00 zum Abzug zugelassen.

2.

Gegen die Verfügung vom 24. Januar 2022 erhoben A._____ und B._____ mit Schreiben vom 14. Februar 2022 Einsprache. Sie beantragten sinngemäss den Abzug der Fahrtkosten zuzulassen.

3.

Die Steuerkommission S._____ wies die Einsprache mit Entscheid vom 29. November 2020 ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 29. November 2020 (Zustellung am 9. Dezember 2022) liessen A._____ und B._____ mit Rekurs vom 24. Januar 2023 (Postaufgabe am selben Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern (nachfolgend Spezialverwaltungsgericht), weiterziehen. Sie stellten die

"A N T R Ä G E

1. Der Einspracheentscheid der Steuerkommission S._____ vom 29. November 2022 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 sei aufzuheben.
2. Die in der Steuererklärung 2017 deklarierten Fahrtkosten mit dem Auto von CHF 10'700.00 seien bei der Festsetzung des steuerbaren und satzbestimmenden Einkommens vollumfänglich zum Abzug zuzulassen.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (inklusive Ersatz der Mehrwertsteuer)."

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

5.

Das Regio Steueramt S._____ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

A._____ und B._____ liessen eine Replik erstatten.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten des Verfahrens 3-RV.2019.148 in Sachen A._____ und B._____ betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2017. 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 ist seit 1995 mit einem 100 %-Pensum bei der E._____ in R._____ angestellt und übt seit 2013 eine operative Schlüsselfunktion im Senior-Management der Unternehmung aus.

2.2.

In der Steuererklärung 2017 deklarierte der Rekurrent für den Arbeitsweg vom Wohnort in S._____ nach R._____ die Autokosten von CHF 10'700.00 (35.0 km à 2 Fahrten pro Tag à 220 Arbeitstage). Als Gründe wurden "Auto laut Arbeitgeberbescheinigung erforderlich" sowie "Zeitersparnis von über 1 Stunde pro Tag bei Benützung des Autos" angegeben.

2.3.

Die Steuerkommission S._____ gewährte dem Rekurrenten für die Fahrten an den Arbeitsplatz stattdessen die Kosten der öffentlichen Verkehrsmittel von CHF 2'705.00 (Streckenabonnement). Zur Begründung wird ausgeführt, dass die Autokosten nur ausnahmsweise zu gewähren seien. Aus der im Einspracheverfahren zur Steuerveranlagung 2017 eingereichten Bestätigung der E._____ vom 7. Februar 2022 gehe nicht hervor, dass die geltend gemachte Präsenz in den Bank Filialen unplanbar gewesen sei. Auch seien keine sachdienlichen Unterlagen zugestellt worden, aus denen zu entnehmen sei, wo sich der Rekurrent zu welchem Zeitpunkt effektiv aufgehalten habe. Somit sei nicht rechtsgenügend nachgewiesen, dass das Privatfahrzeug für die Berufsausübung am Arbeitsplatz notwendig gewesen sei und hierzu auch effektiv genutzt worden sei. Ferner sei die Zeitersparnis von täglich 44 Minuten (ÖV 96 Minuten – Auto 52 Minuten) deutlich unterhalb des Richtwertes von über 60 Minuten (Einspracheentscheid).

2.4.

Der Rekurrent führt aus, dass er aufgrund seiner Direktionstätigkeit jederzeit in der Lage sein müsse, jeweils kurzfristig und ungeplant bei den verschiedenen Standorten und Filialen der E._____ sowie bei Kunden, Lieferanten und Vertriebspartnern persönlich zu erscheinen. Die E._____ erwarte als Arbeitgeberin deshalb, dass der Rekurrent jeweils mit dem Privatauto zur Arbeit erscheine, damit ihm das Privatauto bei Bedarf

jederzeit für geschäftliche Fahrten zur Verfügung stehe. Die E._____entschädige den Rekurrenten in seiner Funktion als Direktionsmitglied mit einem Pauschalspesenbetrag, der auch die Entschädigung für geschäftliche Fahrten mit dem Privatauto von täglich bis 150 km enthalte (Rekurs).

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 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; 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.

4.1.1.

Zu prüfen ist vorliegend, ob sich der Rekurrent darauf berufen kann, das Auto sei am Arbeitsplatz für die Berufsausübung notwendig. Nicht mehr geltend gemacht wird hingegen, dass die Autokosten aufgrund der Zeitersparnis zu gewähren seien.

4.1.2.

Ist das Auto am Arbeitsplatz für die Berufsausübung notwendig, können die Kosten für das Auto abgezogen werden. Die steuerpflichtige Person hat eine Arbeitgeberbestätigung beizubringen. Da die Gefahr von "Gefälligkeitsbescheinigungen" in diesem Bereich sehr gross ist, ist von der steuer-

pflichtigen Person überdies zu verlangen, dass sie weiterführende Unterlagen einreicht, aus denen ersichtlich ist, welche Fahrten für berufliche Zwecke in der betreffenden Steuerperiode ausgeführt wurden und wie sie dafür entschädigt wurde (Agenda, Kundenrapporte, Spesenabrechnungen; SGE vom 26. Februar 2015 [3-RV.2014.119], mit Hinweisen auf VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.3]; VGE vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.304]). Die steuerpflichtige Person hat Unterlagen einzureichen, aus denen ersichtlich ist, für wie viele geschäftliche Fahrten mit dem Privatauto sie in den Bemessungsjahren entschädigt wurde (tageweise Aufstellung der gefahrenen Kilometer). Auf Spesenbelege kann ausnahmsweise verzichtet werden, wenn die Beibringung aus irgendwelchen nachvollziehbaren Gründen nicht möglich ist und aus anderen Umständen glaubwürdig erscheint, dass der Steuerpflichtige sein Auto für geschäftliche Fahrten benützt hat und verlässliche Anhaltspunkte über die Häufigkeit der Geschäftsfahrten vorliegen. Wenn die geschäftlichen Fahrten mit dem Privatauto (überwiegend) im Voraus geplant werden können, sind die Autokosten für die Zurücklegung des Arbeitsweges nur für diese Tage zum Abzug zuzulassen. Für die übrigen Tage sind nur die Kosten für die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel abziehbar. Wenn das Auto vom Steuerpflichtigen jederzeit für geschäftliche Fahrten, welche branchenspezifisch nicht voraussehbar sind, zur Verfügung gehalten werden muss, sind die Autokosten für die Zurücklegung des Arbeitsweges auch für diejenigen Tage abziehbar, an welchen keine Geschäftsfahrt stattgefunden hat (RGE vom 20. August 2009 [3-RV.2008.257], mit Hinweisen).

4.1.3.

Der Rekurrent hat im Einspracheverfahren eine Bestätigung der E._____ vom 7. Februar 2022 eingereicht, wonach der Rekurrent seit 2008 ausschliesslich sein Privatfahrzeug für die geschäftlichen Fahrten zu Kunden, Lieferanten, Vertriebspartnern und Filialstandorten benütze. Dies stehe im Zusammenhang mit den in dieser Zeit bekleideten Funktionen im Range eines Mitglieds der Direktion. Für Mitglieder der Direktion entschädige die Bank mit einem Pauschalspesenbetrag definierte Auslagen u.a. auch Fahrkosten von täglich bis zu 150 km. Über diesem Tageslimit liegende Kilometer würden separat entschädigt. Da der Rekurrent in der aktuellen Funktion überwiegend im Kanton oder Wirtschaftsraum R._____ unterwegs sei, habe er seit 1. Juli 2013 keine zusätzlichen km-Leistungen mit Einzelspesenbelegen abgerechnet.

Im Rekursverfahren wurde die Ergänzung zur Bestätigung für das Steueramt vom 7. Februar 2022 der E._____ vom 19. Januar 2023 eingereicht. Darin wird bestätigt, dass die Arbeitgeberin vom Rekurrenten als Schlüsselperson/-kader erwarte, dass er flexibel und jederzeit zur Erfüllung seiner Funktion und Aufgabe auch sein Privatfahrzeug einsetze. Weiter wird bestätigt, dass der Rekurrent hierzu jeweils an den Standorten T._____, vorher C._____ und U._____, einen Parkplatz habe bzw. hatte.

4.1.4.

Die Bestätigungen vom 7. Februar 2022 und 19. Januar 2023 sind eher allgemein gehalten. Aus den Bestätigungen ergibt sich wohl, dass der Rekurrent sein Privatfahrzeug für geschäftliche Fahrten nutze. Jedoch äussert sich die Bestätigung nicht zur Anzahl der Sitzungen. Zudem lässt sich nicht entnehmen, dass dies auch auf die Steuerperiode 2017 zutraf. In der Regel erfolgen geschäftliche Termine mit Kunden, Lieferanten und Vertriebspartnern nicht spontan und sind damit planbar. Fraglich ist auch, wie spontan die behaupteten Einsätze an den verschiedenen Filialstandorten waren. Selbst wenn der Rekurrent für diese Fahrten auf das Privatauto angewiesen wäre, könnte der Abzug für die Autokosten nur für jene Tage gewährt werden, an denen das Auto effektiv für die Besuche der verschiedenen Standorte sowie der geschäftlichen Termine genutzt wurde. Offen bleiben kann damit, wie häufig der Rekurrent an diesen Standorten anwesend war. Es fällt jedenfalls auf, dass weder der Rekurrent noch die E._____ sich dazu eingehend äussern und lediglich ausführen, in der Funktion sei Flexibilität vorausgesetzt (Rekurs). Eine Aufstellung der erforderlichen Fahrten und entsprechende Belege fehlen dagegen völlig.

4.1.5.

Der vertretene Rekurrent reichte weder mit dem Rekurs noch mit der Replik Unterlagen (Agenda, Kundenrapporte, Spesenabrechnungen) ein, aus denen ersichtlich ist, an welchen Tagen Fahrten für berufliche Zwecke in der betreffenden Steuerperiode ausgeführt wurden, obwohl ihm seit dem Rekursverfahren betreffend Steuerjahr 2015 bekannt sein musste, dass diese Unterlagen für einen Abzug unerlässlich sind.

4.2.

Der Rekurrent hat zusammenfassend nicht belegt, dass er sein Privatfahrzeug regelmässig für Geschäftszwecke verwendet hat. Ebenso liegen keine verlässlichen Anhaltspunkte über die Häufigkeit der behaupteten Geschäftsfahrten vor. Der Rekurrent trägt – wie bereits dargelegt – die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld mindern. Da der Rekurrent seine Tatsachenbehauptung nicht bewiesen hat, wonach das private Auto am Arbeitsplatz für die Berufsausübung notwendig war, trägt er die Folgen der Beweislosigkeit.

Es ergibt sich, dass die vom Rekurrenten behauptete berufliche Notwendigkeit zur Benützung des privaten Fahrzeuges weder glaubwürdig dargelegt, noch nachgewiesen ist. Ein Abzug für Autokosten kann dem Rekurrenten deshalb nicht mit der Begründung der beruflichen Notwendigkeit der Benützung des Privatwagens gewährt werden.

5.

Ferner nicht bestritten sind die Kosten des gewährten Streckenabonnements für den öffentlichen Verkehr.

6.

Der Rekurs erweist sich insgesamt als unbegründet und ist abzuweisen.

7.

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten 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.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebühr von CHF 120.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 520.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrenten (2)
das Kantonale Steueramt
das Regio Steueramt S. _____

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, 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, 19. September 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner