

3-RV.2024.68
P 81

Urteil vom 26. Juni 2025

Besetzung	Präsident Heuscher Richterin Sramek Richter Schorno Gerichtsschreiber Ceni
-----------	---

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

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

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 23. Mai 2024 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2021
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 19. September 2023 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2021 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 40'600.00 und zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Dabei wurden unter anderem Fahrtkosten von CHF 17'239.00 (CHF 11'325.00 [A._____] + CHF 5'914.00 [B._____]) gestrichen und stattdessen für B._____ die Kosten für ein Streckenabonnement des öffentlichen Verkehrs von CHF 1'125.00 zum Abzug zugelassen.

2.

Gegen die Verfügung vom 19. September 2023 erhoben A._____ und B._____ mit Schreiben vom 13. Oktober 2023 Einsprache. Sie beantragten sinngemäss den Abzug der Fahrtkosten von B._____ zuzulassen.

3.

Mit Entscheid vom 23. Mai 2024 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 23. Mai 2024 (Zustellung am 25. Mai 2024) zogen A._____ und B._____ mit Rekurs vom 24. Juni 2024 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiter. Sie beantragten:

"Fahrtkosten per 2021 sind als voll abzugsberechtigt gemäss Antrag Steuererklärung 2021 und korrekte Bestätigung Arbeitgeber zu bewilligen und akzeptieren."

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

5.

Das Gemeindesteueramt Q._____ und das Kantonale Steueramt (KStA) beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

A._____ und B._____ haben keine Replik eingereicht.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2021. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

Die Rekurrenten sprechen in ihrem Rekursantrag von "Fahrkosten per 2021 (...) gemäss Antrag Steuererklärung 2021". Aus der Rekursbegründung geht jedoch eindeutig hervor, dass lediglich die im Einspracheverfahren bereits strittigen Fahrkosten der Rekurrentin Streitgegenstand im Rekursverfahren sind. Folglich werden nachfolgend nur die Fahrkosten der Rekurrentin geprüft.

3.

Die Rekurrentin war im Jahr 2021 mit einem 80 %-Pensum bei der C._____ AG in V._____ als [...] und als Verantwortliche für den Fachbereich [...] angestellt.

4.

4.1.

In der Steuererklärung 2021 deklarierten die Rekurrenten für den Arbeitsweg der Rekurrentin vom Wohnort in Q._____ nach V._____ Autokosten von CHF 5'914.00 (24.0 km à 2 Fahrten pro Tag an 176 Arbeitstagen à CHF 0.70).

4.2.

Im Veranlagungsverfahren gewährte die Vorinstanz für den Arbeitsweg der Rekurrentin stattdessen die Kosten der öffentlichen Verkehrsmittel von CHF 1'125.00.

5.

5.1.

Die Rekurrenten machten mit Einsprache geltend, die Arbeitszeiten der Rekurrentin seien flexibel und auf Schichten verteilt gewesen. Somit sei es an vielen Tagen zeitlich unangemessen gewesen, die öffentlichen Verkehrsmitteln zu nutzen. Fahrpläne seien im Jahr 2021 am Abend und an den Wochenenden nur auf einen 2-Stunden-Takt ausgelegt gewesen. Entsprechend sei der Zeitverlust klar mehr als eine Stunde gewesen.

5.2.

5.2.1.

Mit Schreiben vom 19. Oktober 2023 forderte das Gemeindesteueramt Q._____ die Rekurrenten unter anderem auf, einen Nachweis über die Arbeitszeiten der Rekurrentin im Jahr 2021 einzureichen.

5.2.2.

Die Rekurrenten reichten mit E-Mail vom 1. Dezember 2023 ein von der C._____ AG ausgestelltes Schreiben ein. Darin wurde folgendes ausgeführt:

"Hiermit bescheinigen wir als Arbeitsgeber C._____ AG, dass unsere Mitarbeiterin B._____ bei uns in einem 80-90 % Pensum arbeitet. Sie wird in flexiblen Arbeitszeiten eingesetzt. Wochentage: Montag-Samstag. Arbeitszeiten von 08.00 bis 19.30. Die Arbeitspläne wechseln monatlich. Piketteinsätze sind nach Rücksprache möglich.

Zusätzlich ist sie alleinige Verantwortliche für den Fachbereich [...]; insbesondere für Mitarbeitende, die neu eintreten.

Somit ist es absolut notwendig, dass sie flexibel und rasch am Arbeitsort in V._____ ist.

Dies ist für Sie aktuell nur mittels eines eigenen Privatfahrzeuges zu erreichen. Der Zeitverlust bei öffentlichem Verkehr ist unverhältnismässig von ihrem Wohnort zum Arbeitsort.

Entsprechend ist für uns eine Anreise mit eigenem Fahrzeug eine Voraussetzung für ihre Arbeitseinsätze."

5.3.

Die Vorinstanz führte in ihrem Einspracheentscheid aus, gemäss aktuellem Fahrplan der SBB dauere der Arbeitsweg der Rekurrentin mit öffentlichen Verkehrsmitteln ca. 35 Minuten. Es bestünden am Morgen wie auch am Abend mindestens zwei Verbindungen pro Stunde. Die Fahrt mit dem Auto betrage dagegen ca. 20 Minuten. Es sei daher unbestritten, dass die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel für die Strecke Q._____ – V._____ grundsätzlich zumutbar sei. Aufgrund der eingereichten Unterlagen sei nicht nachvollziehbar, weshalb die Anreise mit dem Fahrzeug eine Voraussetzung für die Arbeitseinsätze sein sollte. Die eingereichte Bescheinigung der Arbeitsgeberin müsse als Gefälligkeitsbescheinigung qualifiziert werden.

6.

6.1.

Mit Rekurs bringen die Rekurrenten vor, der Halbstundentakt auf der Bahnlinie sei erst seit tt.mm. 2023 in Betrieb. Das Vorbringen, wonach es sich bei der Bescheinigung der Arbeitsgeberin um eine Gefäl-

ligkeitsbescheinigung handle, sei rechtlich nicht zu akzeptieren. Seit dem Jahr 2016 seien die Autokosten immer bewilligt worden.

6.2.

In seiner Vernehmlassung führt das Gemeindesteueramt Q._____ aus, auch wenn im Jahr 2021 der Halbstundentakt der Bahnlinie noch nicht im Betrieb gewesen sei, ändere sich nichts an der Tatsache, dass die Notwendigkeit der Benützung des privaten Fahrzeuges für den Arbeitsweg nicht nachgewiesen sei. Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb die Anreise mit dem Fahrzeug eine Voraussetzung für die Arbeitseinsätze sein sollte.

7.

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 (vgl. 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]).

8.

Die Steuerbehörde ist berechtigt und verpflichtet, die massgeblichen Verhältnisse bei jeder Veranlagung neu und ohne formelle Bindung an die früheren Veranlagungen zu beurteilen. Sie ist in den nachfolgenden Steuerperioden grundsätzlich nicht an frühere Veranlagungen gebunden. Diese stellen keine individuell konkreten Zusicherungen an den Steuerpflichtigen dar, die geeignet wären, bei diesem ein berechtigtes Vertrauen darauf zu

erwecken, dass er inskünftig in gleicher Weise veranlagt wird (vgl. SGE vom 25. Januar 2018 [3-RV.2017.99]).

Der Steuerkommission Q._____ stand es somit frei, den geltend gemachten Abzug für die Autokosten für den Arbeitsweg der Rekurrentin für das Steuerjahr 2021 zu überprüfen.

9.

Zu prüfen ist vorliegend, ob die Autokosten aufgrund der Zeitersparnis zu gewähren sind (Erw. 10) und ob sich die Rekurrentin darauf berufen kann, das Auto sei für ihre Arbeitsstelle für die Berufsausübung notwendig (Erw. 11).

10.

10.1.

§ 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 (vgl. 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 (vgl. BGE 124 II 29; Bundesgerichtsurteil vom 12. Mai 2003 [2P.254/2002], in: StE 2003 B 22.3 Nr. 76).

10.2.

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 (vgl. VGE vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.304]).

10.3.

10.3.1.

Wird das Auto nicht zur Berufsausübung benötigt und bestehen keine anderen Gründe wie

- Krankheit oder körperliche Gebrechen des 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 sklavisch 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 (vgl. 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 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). Be-

stehen 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 (vgl. SGE vom 18. Dezember 2014 [3-RV.2014.74], mit Hinweisen).

10.3.2.

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

10.4.

10.4.1.

Zur Berechnung der Fahrtdauer mit dem Auto wird auf die Angaben der Karte der Webseite D._____ abgestellt.

Den Steuerpflichtigen ist es indessen nicht verwehrt, den Nachweis zu erbringen, dass die "D._____"-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 (vgl. 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 "D._____" nicht (vgl. VGE vom 17. Dezember 2014 [WBE.2014.17]).

10.4.2.

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; 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 Verkehrsbehinderun-

gen in der Regel ausser Betracht. Nicht sachgerecht ist indessen die gänzliche Nichtbeachtung eines auf bestimmten Strecken generell erhöhten Zeitbedarfs während der Hauptverkehrszeiten (vgl. 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]).

10.4.3.

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 (vgl. 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]).

10.4.4.

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."

10.5.

10.5.1.

Die nächste Bushaltestelle vom Wohnort an der T-Strasse in Q._____ ist rund 450 Meter entfernt (Bushaltestelle "Q._____, S-Strasse"). Die Bushaltestelle ist innert 6 Minuten zu Fuss erreichbar (80 Meter/Minute; vgl. auch 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]). Es ist daher davon auszugehen, dass die Rekurrentin von der T-Strasse in Q._____ bis zur Bushaltestelle "Q._____, S-Strasse" – inklusive eines Sicherheitszuschlages von zwei Minuten – 8 Minuten benötigt.

Die nächste Bushaltestelle vom Arbeitsort (U-Strasse, V._____) ist rund 180 Meter (3 Minuten bei ca. 80 Meter/Minute) entfernt (Bushaltestelle "X-Strasse").

Gemäss Fahrplan der Schweizerischen Bundesbahnen (SBB) beträgt die Reisezeit für die schnellste Verbindung zwischen Bushaltestelle "Q._____, S-Strasse" und der Bushaltestelle "X-Strasse" 33 Minuten (mit zwei Mal umsteigen [Bahnhof Q._____ R-Strasse und Bahnhof Y-Strasse. Der Zeitbedarf für den Hinweg betrug damit 44 Minuten (8 Minuten [Weg T-Strasse in Q._____ bis zur Bushaltestelle "Q._____, S-Strasse"] + 33 Minuten [Reisezeit] + 3 Minuten [Weg Bushaltestelle "X-Strasse" bis zum Arbeitsort]).

Für die Rückreise betrug der Zeitbedarf 40 Minuten (5 Minuten [Weg Arbeitsort bis zur Bushaltestelle "X-Strasse"; inklusive eines Sicherheitszuschlages von zwei Minuten] + 29 Minuten [Reisezeit für die schnellste Verbindung gemäss Fahrplan SBB] + 6 Minuten [Weg von der Bushaltestelle "Q._____, S-Strasse" bis zur T-Strasse in Q._____]).

10.5.2.

Der Weg zwischen dem Arbeitsort in V._____ (U-Strasse) und Wohnort in Q._____ (T-Strasse) misst gemäss der Karte von D._____ 22.6 Kilometer (schnellste Route Q._____ – V._____) bzw. 19.4 Kilometer (schnellste Route V._____ – Q._____). Als Zeitbedarf (mit dem Fahrzeug) werden 26 Minuten (Q._____ – V._____) bzw. 24 Minuten (V._____ – Q._____) angezeigt.

10.5.3.

Bei Benützung des Autos resultiert somit eine tägliche Zeitersparnis von jeweils 34 Minuten (Hinreise: 44 Minuten [ÖV] - 26 Minuten [Auto] = 18 Minuten; Rückreise = 40 Minuten [ÖV] - 24 Minuten [Auto] = 16 Minuten). Damit beträgt die Zeitersparnis in jedem Fall weniger als eine Stunde. Der Rekurrentin war es folglich zumutbar, ihren Arbeitsweg mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zurückzulegen.

Soweit sich die Arbeitsgeberbescheinigung vom tt.mm. 2023 auf die Zumutbarkeit der Nutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln bezieht, ist festzuhalten, dass die Arbeitsgeberin unter steuerlichen Aspekten nicht qualifiziert ist, dies zu beurteilen.

11.

11.1.

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 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 von der steuerpflichtigen Person 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 (vgl. RGE vom 20. August 2009 [3-RV.2008.257], mit Hinweisen).

11.2.

Die Rekurrentin hat im Einspracheverfahren die Arbeitsgeberbescheinigung vom tt.mm. 2023 eingereicht (vgl. Erw. 4.2.2). Weitere Unterlagen wie Agenden oder Spesenabrechnungen, aus denen ersichtlich ist, dass die Rekurrentin Fahrten für berufliche Zwecke ausgeführt hat, wurden weder im Einspracheverfahren noch im Rekursverfahren eingereicht.

Die Bescheinigung der Arbeitsgeberin ist eher allgemein gehalten. Darin wird ausgeführt, dass die Rekurrentin – nebst ihrer eigentlichen Anstellung als [...] – für den Fachbereich [...] zuständig sei. In dieser Funktion sei sie insbesondere für neueintretende Mitarbeiter zuständig. Daher sei es absolut notwendig, dass sie flexibel und rasch am Arbeitsort in V. _____ sei.

Aus der Arbeitsgeberbescheinigung ergibt sich, dass die Rekurrentin ihr Privatfahrzeug nicht für geschäftliche Fahrten braucht. Vielmehr wird die Notwendigkeit des Nutzung des Privatfahrzeuges damit begründet, dass die Rekurrentin aufgrund ihrer Zusatzaufgabe für den Fachbereich [...] für neueintretende Mitarbeiter rasch am Arbeitsort erscheinen müsse. Diese Argumentation kann insofern nicht nachvollzogen werden, als Stellenantritte von neueintretenden Mitarbeiter im Voraus geplant werden und sich nicht spontan im Sinne eines Pikettdienstes ergeben. Daher kann auch

die Zusatzaufgabe der Rekurrentin keine Notwendigkeit eines Auto für ihre Berufsausübung begründen.

Weiter ist festzuhalten, dass die Rekurrentin die im Einspracheverfahren einverlangten Arbeitspläne nicht eingereicht hat. Die von der Arbeitgeberin bescheinigten Arbeitszeiten von 08.00 Uhr bis 19.30 Uhr (Montag bis Samstag) sind nicht aussergewöhnlich.

Ergänzend ist festzuhalten, dass die Bahnlinie bereits im Jahr 2021 zu Hauptverkehrszeiten im Halbstundentakt verkehrte (vgl. Bericht SBB-News vom 2. März 2020).

11.3.

Die Rekurrenten haben zusammenfassend die Notwendigkeit der Nutzung des Privatfahrzeugs zur Berufsausübung der Rekurrentin nicht belegt. Die Rekurrenten tragen – wie bereits dargelegt – die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld mindern. Da die Rekurrenten ihre Tatsachenbehauptung nicht bewiesen haben, wonach das private Auto am Arbeitsplatz für die Berufsausübung der Rekurrentin notwendig war, tragen sie die Folgen der Beweislosigkeit. Die Vorinstanz hat daher zu Recht lediglich die Kosten für die öffentlichen Verkehrsmittel zum Abzug zugelassen.

11.4.

Ferner nicht bestritten sind die Kosten für den öffentlichen Verkehr.

12.

Der Rekurs erweist sich insgesamt als unbegründet und ist abzuweisen.

13.

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 400.00, der Kanzleigebür von CHF 165.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 665.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die 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, 26. Juni 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Ceni