

AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2019.145 vom 25. März 2021

Ag Spezialverwaltungsgericht, 2021-03-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ag_spezialverwaltungsgericht_3-RV.2019.145

FR: AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2019.145 du 25 mars 2021

IT: AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2019.145 del 25 marzo 2021

Erwägungen

E. 1

Mit Verfügung vom 25. Januar 2019 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2015 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 210'400.00 veranlagt. Dabei wurden unter anderem die als Berufsauslagen von B. deklarierten Autokosten von CHF 10'511.00 gestrichen und stattdessen die Kosten für den öffentlichen Verkehr von CHF 3'276.00 sowie die Pauschale für ein Velo von CHF 700.00 gewährt.

E. 2

Gegen die Verfügung vom 25. Januar 2019 liessen A. und B. mit Schreiben vom 22. Februar 2019 Einsprache erheben. Sie beantragten die Kosten für den Arbeitsweg seien von insgesamt CHF 3'976.00 auf CHF 10'511.00 zu erhöhen.

E. 2.1

Mit Replik vom 11. Oktober 2019 wird beantragt, der Satz in der Stellungnahme vom 4. September 2019, "dass die Steuerkommission Q., die Abweisung des Rekurses beantragt", nicht zu berücksichtigen sei, da das Steueramt Q. keine Befugnisse habe im Namen der Steuerkommission Q. einen Antrag ans Spezialverwaltungsgericht zu stellen.

E. 2.2

Dazu ist einerseits festzuhalten, dass die Steuerkommission Q. im Rekursverfahren nicht Partei ist. Vielmehr vertritt das Kantonale Steueramt die fiskalischen Interessen vor dem Spezialverwaltungsgericht (vgl. VGE vom 21. April 2005 [BE.2004.00176]). Es sind daher nur die Anträge der Rekurrenten und des Kantonalen Steueramtes relevant (SGE vom 24. November 2016 [3-RV.2016.81]). Da die Vorinstanz vom Spezialverwaltungsgericht andererseits im Rahmen des Schriftenwechsels jeweils zu einer Stellungnahme aufgefordert wird, steht es ihr frei, im Rahmen des rechtlichen Gehörs eine Meinungsäusserung abzugeben, wie der Rekurs zu entscheiden sei. Da sich vorliegend der Antrag des Kantonalen Steueramtes mit demjenigen der Steuerkommission Q. deckt und zudem vernehmlassungsweise auf die Stellungnahme der Steuerkommission verwiesen wird, bleibt der Einwand der Rekurrenten ohne jegliche Relevanz. 3.

E. 3

Mit Entscheid vom 5. Juni 2019 hiess die Steuerkommission Q. die Einsprache teilweise gut. Das steuerbare Einkommen wurde um CHF 2'912.00 auf CHF 207'501.00 reduziert.

E. 3.1

Die Rekurrentin arbeitete vom 1. Januar 2015 bis zum 31. Dezember 2015 mit einem Vollpensum als VIP Cabin Attendant bei der G. AG in T.. In der Steuererklärung 2015

deklarierte sie für die Zurücklegung des Arbeitsweges Autokosten von CHF 10'511.00 (2 x 56.9 km an 132 Arbeitstagen = 15'022 km). Als Grund nannte sie "Auto / Motorrad laut Arbeitgeberbescheinigung erforderlich".

E. 3.2

Die Steuerkommission Q. gewährte der Rekurrentin Fahrtkosten von CHF 2'912.00 (32 x 2 x 65 km à CHF 0.70). Sie nahm eine private Fahrleistung mit dem Auto von 8'500 km an. Abzüglich dieser privaten Fahrleistung pro Jahr resultiere bei einer Gesamtfahrleistung von 12'713 km lediglich ein

- 5 - möglicher Arbeitsweg von 4'213 km. Für weitere 100 Arbeitstage wurden die Fahrtkosten mit den öffentlichen Verkehrsmitteln (CHF 3'276.00) sowie dem Velo (CHF 700.00) zum Abzug zugelassen.

E. 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 in Sachen R.H. [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."

E. 3.3

Mit dem Rekurs machen die Rekurrenten geltend, der Arbeitsort liege an der X-Strasse 75 in T. und nicht wie von der Steuerkommission Q. angenommen beim Flughafen V.. Gemäss Bestätigung der Arbeitgeberin vom 25. März 2019 müsse die Rekurrentin den Arbeitsort innerhalb einer Stunde erreichen. Dies gelinge ihr nur bei Benützung des Autos. Bei der Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel sei der Arbeitsort in rund 97 Minuten vom Wohnort der Rekurrentin zu erreichen. Mit dem Auto betrage die Fahrzeit zwischen 45 Minuten bis zu einer Stunde. Die Zeitersparnis in Bezug auf den Arbeitsweg betrage somit mehr als eine Stunde pro Tag. Für die private Fahrleistung sei der Abzug von 5'000 km anstelle von 8'500 km zu berücksichtigen, da das Geschäftsfahrzeug des Rekurrenten für private Fahrten zur Verfügung stehe. Somit verblieben für den Arbeitsweg unter Berücksichtigung der Gesamtfahrleistung von 12'713 km noch 7'713 km. Dies entspräche 59 Arbeitstagen. Folglich seien zu den gemäss Einspracheentscheid vom 5. Juni 2019 gewährten 32 Arbeitstagen noch weitere 27 Arbeitstage bei der Berechnung des Fahrtkostenabzugs zu berücksichtigen. Mit Replik vom 11. Oktober 2019 hielten die Rekurrenten am Arbeitsweg von total 7'670 km (59 Tage x 65 km x 2) fest. Zudem trage das Firmenfahrzeug des Rekurrenten, entgegen der Aussage des Gemeindesteueramtes Q. weder eine Beschriftung noch ein Logo. Die Hauptleistung der Privatfahrten sei durch das Firmenfahrzeug des Rekurrenten geleistet worden. 4.

E. 4

Den Einspracheentscheid vom 5. Juni 2019 (Zustellung am 20. Juni 2019) liessen A. und B. mit Rekurs vom 16. August 2019 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Sie stellen folgende

"Rechtsbegehren 1. Feststellung des Arbeitsortes der Ehefrau und somit Benützung des Autos als Verkehrsmittel für die Berechnung der Arbeitswegkosten der Ehefrau. 2. Für die private Fahrleistung sei der Abzug von 5'000 km anstelle von 8'500 km in der Berechnung der Arbeitswegkosten der Ehefrau zu berücksichtigen. 3. Das im Einsprache-Entscheid vom 5. Juni 2019 festgesetzte steuerbare Einkommen sei von CHF 207'501 um CHF 2'457 auf neu CHF 205'044 zu reduzieren; dies unter Kosten- und Entschädigungsfolgen." Auf die Begründung wird, soweit für den Entscheid erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

- 3 -

E. 4.1

Im Schreiben vom 15. Oktober 2020 machen die Rekurrenten geltend, dass im Rahmen des Einspracheverfahrens betreffend Steuerperiode 2005 mit dem Gemeindesteueramt S. die Wegstrecke auf 56.9 km und die Anzahl Tage auf 132 festgelegt worden sei. Die definitive Steuerveranlagung 2009 des Gemeindesteueramts S. dokumentiere dies. Das Steueramt Q. habe für die definitive Steuerveranlagung 2011 die gleichen Ansätze übernommen. Sinngemäss wird damit geltend gemacht, die Steuerbehörden seien an ihr bisheriges Handeln gebunden.

E. 4.2

Entgegen der Auffassung der Rekurrenten konnte die Steuerkommission Q. die deklarierten Fahrtkosten der Rekurrentin überprüfen, auch wenn in früheren Veranlagungen anders entschieden wurde. Veranlagungsverfügungen, die auf einer unzutreffenden Rechtsauffassung beruhen, stellen

- 6 - keine Zusicherung in dem Sinne dar, dass die Steuerbehörde auch in Zukunft an diese Auffassung gebunden wäre. Es liegt gerade im Wesen der periodischen Veranlagung, jeweils eine neue Beurteilung vorzunehmen. Es wäre stossend, wenn ein Steuerpflichtiger, welcher bisher von einer unzutreffenden Rechtsanwendung profitiert hat, daraus auch noch einen Anspruch auf eine weiterführende ungesetzliche Besserstellung ableiten könnte (SGE vom 22. September 2016 [3-RV.2016.64], mit Hinweisen). 5.

E. 5

Das Steueramt bzw. die Steuerkommission Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

E. 5.1

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, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 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]).

E. 5.2

Der Rekurs ist ein vollkommenes Rechtsmittel, weil das Spezialverwaltungsgericht bei der Beurteilung der ihm vorgelegten Streitsachen Sachverhalts-, Rechts- und Ermessensfragen frei überprüfen kann, ohne an die Parteianträge gebunden zu sein (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 196 StG N 2).

- 7 - 6. Die Rekurrentin gab in der Steuererklärung 2015 an, dass die Benutzung des Autos laut Arbeitgeberbescheinigung erforderlich sei. Im Einspracheverfahren reichte sie die Bestätigung der Arbeitgeberin ein, wonach die Rekurrentin auf das private Auto angewiesen sei, da sie oft sehr kurzfristig und zu jeder Tages- und Nachtzeit von ihrem Wohnort zum Standort des Flugzeugs fahren müsse. Im Rekursverfahren macht die Rekurrentin geltend, dass die Zeitersparnis in Bezug auf den Arbeitsweg mehr als 1 Stunde betrage und deshalb die Kosten des Privatfahrzeugs zum Abzug zuzulassen seien. Die Vorinstanz stellt sich hingegen auf den Standpunkt, dass es der Rekurrentin möglich sei, den Arbeitsweg für einen Teil der Arbeitseinsätze mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zurückzulegen, zumal der Flughafen V. von Q. aus mit den öffentlichen Verkehrsmitteln in 59 bis 72 Minuten erreichbar sei und die Fahrtdauer mit dem Auto auf der schnellsten Route 51 Minuten betrage. 7.

E. 6

A. und B. liessen eine Replik erstatten.

E. 7

Mit Schreiben vom 15. Oktober 2020 liessen A. und B. aufforderungsgemäss die Kopien der Rechnung Nr. bbb vom 23. Dezember 2014 der Garage E., der Rechnung Nr. ccc vom 20. Mai 2015 der Garage E., des Leasingvertrags vom 8. Mai 2015 der F. AG, des Übergabeprotokoll vom 18. Mai 2015 der F. AG, des Komplettnachweis Audi Service vom 11. August 2020, der Bestätigung vom 9. Oktober 2020 der G. AG, des Employment Agreement vom 27. Juli 2010 von B., der Details zur Steuerveranlagung 2009 vom 16. Juni 2011 des Gemeindesteueramts S., und der Details zur Steuerveranlagung 2011 vom 15. September 2017 des Steueramtes Q. einreichen.

E. 7.1.1

Zu prüfen ist in einem ersten Schritt, ob sich die Rekurrentin darauf berufen kann, das Auto sei am Arbeitsplatz für die Berufsausübung notwendig. Im Einspracheverfahren wurde von der Vorinstanz keine solche Prüfung vorgenommen.

E. 7.1.2

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 steuerpflichtigen 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

- 8 - 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).

E. 7.1.3

Die Rekurrentin hat einerseits die Arbeitgeberbestätigung vom 31. Januar 2019, wonach sie auf ihr privates Auto angewiesen sei, da sie oft sehr kurzfristig und zu jeder Tages- und Nachtzeit von ihrem Wohnort zum Standort des Flugzeuges fahren müsse, und andererseits die Stellenbeschreibung vom 25. März 2019 (Rekursbeilage 4) eingereicht, wonach sie maximal eine Fahrtstunde vom internationalen Flughafen entfernt wohnen dürfe und während 24 Stunden erreichbar und verfügbar sein müsse. Beide Bestätigungen sind eher allgemein gehalten. Zudem lässt sich ihnen nicht entnehmen, dass dies auch auf die Steuerperiode 2015 zutraf. Ein Teil der Einsätze muss allein deshalb planbar gewesen sein, da es niemandem zuzumuten sein kann, während 365 Tagen im Jahr auf Abruf bereit zu sein.

E. 7.1.4

Die Rekurrentin reichte weder mit dem Rekurs noch mit der Replik Unterlagen (Agenden, Spesenabrechnungen) ein, aus denen ersichtlich ist, an welchen Tagen Fahrten für berufliche Zwecke in der betreffenden Steuerperiode ausgeführt wurden. Sie reichte auch dann noch keine entsprechenden Unterlagen ein, als sie das Spezialverwaltungsgericht mit Schreiben vom 6. Juli 2020 explizit dazu aufforderte. Sie verwies lediglich auf das Schreiben der Arbeitgeberin vom 9. Oktober 2020, wonach die Einsatzpläne aus dem Jahr 2015 nicht mehr verfügbar seien. Die Rekurrentin gibt zudem an, aus Datenschutzgründen über keine privaten Aufzeichnungen der Einsatzpläne pro 2015 zu verfügen. Die Folgen der Beweislosigkeit hat bei dieser Sachlage die Rekurrentin zu tragen, da es beim Abzug der Fahrtenkosten um eine steuermindernde Tatsache geht.

E. 7.2

Dem eingereichten Arbeitsvertrag vom 27. Juli 2010 kann nicht explizit entnommen werden, dass die Rekurrentin den Arbeitsweg mit dem Auto bestreiten musste bzw. am Arbeitsort über ein Fahrzeug verfügen musste. Verlangt wird denn auch gemäss Bestätigung der Arbeitgeberin vom 25. März 2019 (Rekursbeilage 4) nur in allgemeiner Weise eine erhöhte

- 9 - Verfügbarkeit sowie das Vorhandensein eines Privatfahrzeuges und des Führerscheins, jedoch nicht zwingend die Benützung eines Fahrzeuges für den Arbeitsweg. Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem Schreiben der Arbeitgeberin vom 9. Oktober 2020, wonach mit dem vereinbarten Lohn sämtliche Fahrspesen abgegolten seien. Die von der Rekurrentin behauptete berufliche Notwendigkeit fehlt damit. Ein Abzug für Autokosten kann der Rekurrentin deshalb nicht mit der Begründung der beruflichen Notwendigkeit der Benützung des Privatwagens gewährt werden.

E. 8

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Steuerakten 2015 der H. AG beigezogen.

- 4 - Das Gericht zieht in Erwägung: 1. Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2015. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV). 2.

E. 8.1.1

Zu prüfen ist in einem zweiten Schritt, ob sich die Rekurrentin auf eine Zeitersparnis von über einer Stunde pro Tag berufen kann.

E. 8.1.2

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

E. 8.1.3

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, ins-

- 10 - besondere die Quantität (Fahrplandichte) und die Qualität (direkte Verbindungen, Umsteigeverhältnisse, Schnellzüge oder Regionalzüge) des Angebotes an öffentlichen Verkehrsmitteln und die Distanzen zu den Haltestellen (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). Bestehen 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 (SGE vom 18. Dezember 2014 [3-RV.2014.74], mit Hinweisen).

E. 8.1.4

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.

E. 8.2.1

Zur Berechnung der Fahrtdauer mit dem Auto wird praxisgemäss das Programm "TwixRoute" angewendet. In der jeweiligen Wegleitung zur Steuererklärung wird auf dieses Programm hingewiesen. Überdies ist "Twix Route" – soweit ersichtlich – das einzige Programm, bei welchem die der Zeitberechnung zugrundeliegenden Durchschnittsgeschwindigkeiten für die unterschiedlichen Fahrzonen (Autobahn, Fernverkehrsstrasse, Hauptverkehrsstrasse etc.) einsehbar sind (VGE vom 17. Dezember 2014 [WBE. 2014.17], mit Hinweisen; RGE vom 23. Februar [3-RV.2011.67], bestätigt durch VGE vom 14. November 2012 [WBE.2012.133] = AGVE 2012 S. 97).

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

E. 8.2.2

Die Fahrtdauer und die Fahrtkosten sind von "Tür zu Tür", d.h. von der Wohn- bis zur Arbeitsplatzadresse, zu ermitteln (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 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]).

E. 8.2.3

Der 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 (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 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

- 12 - 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 Verwaltungsgericht im Entscheid vom 1. November 1995 (BE.94.00303) festgehalten, dass bei geringer Zeitersparnis auch ein Mehraufwand von weniger als

E. 8.2.4

Das Spezialverwaltungsgericht hat im Entscheid vom 22. Dezember 2016 (3-RV.2016.107) Folgendes ausgeführt:

- 13 - "3.2.2. Das Verwaltungsgericht hatte im zitierten Entscheid vom 1. November 1995 in Sachen R.F. (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 in Sachen V. + R.D. (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 in Sachen U.A. [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 in Sachen C. + R.M. [3-RV. 2009.23]).

E. 8.3.1

Vorliegend macht die Rekurrentin nicht geltend, an fixe Arbeitszeiten gebunden gewesen zu sein. Vielmehr ist von unregelmässigen Arbeitszeiten auszugehen. Es ist somit jeweils die kürzeste Verbindung heranzuziehen.

E. 8.3.2

Der Pauschalabzug für ein Fahrrad ist im Grundsatz nur bei tatsächlicher Benutzung eines Fahrrades zu gewähren (AGVE 2005, 361). Vorliegend macht die Rekurrentin nicht geltend ein Fahrrad für den Arbeitsweg zu benutzen, weshalb die Pauschale von CHF 700.00 zu streichen wäre. Da die Steuerkommission Q. den Abzug jedoch gewährte, wird vorliegend auf eine Korrektur verzichtet. In den Folgeperioden wäre aber eine Überprüfung vorzunehmen.

- 14 -

E. 8.3.3

Vom Wohnort der Rekurrentin in Q. (Y-Strasse 6) bis zu der in unmittelbarer Nähe (200 m) gelegenen Bushaltestelle Q. Y-Strasse, ist inklusive des (aufgrund der sehr kurzen Distanz) minimalen Sicherheitszuschlags an der Haltestelle mit 5 Minuten zu rechnen (80 m/Min.; zum Ganzen: VGE vom 17. Dezember [WBE.2014.17]; VGE vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.176]; SGE vom 20. März 2014 [3-RV. 2013.67]). Für den Hinweg an den Arbeitsplatz in T. (X-Strasse 75), standen im Jahr 2015 folgende Verbindungen mit den

öffentlichen Verkehrsmitteln zur Verfügung (www.fahrplanfelder.ch): Q., Y-Strasse, ab 06.44 Q., Bahnhof, an: 06.49 Q., Bahnhof, ab: 07.02 U., Bahnhof, an: 07.10 U., Bahnhof, ab: 07.20 V., Flughafen, an: 08.20 Dauer: 96 Minuten Umsteigen: 3 x Der Fahrplan der Verkehrsbetriebe V. pro 2015 ist nicht mehr einsehbar. Hilfsweise ist auf die im Fahrplan 2020 ausgewiesenen Zeiten abzustellen (vgl. SGE vom 20. März 2014 [3-RV.2012.193], mit Hinweis). Ab V. Flughafen, Bahnhof, Kante T fährt der Bus Nummer ddd um 07.30 Uhr an die Haltestelle V. Flughafen, C.. Die Fahrzeit beträgt fünf Minuten. Vorliegend ist es der Rekurrentin möglich in zehn Minuten vom Bahnhof V. Flughafen zur Haltestelle V. Flughafen, Bahnhof, Kante T zu gelangen. Für den Fussweg im Bahnhof V. Flughafen, die Wartezeit bis zur Abfahrt des Busses und die Busfahrt an die Haltestelle V. Flughafen, C. ist gesamthaft mit 15 Minuten zu rechnen. Der Weg von der Bushaltestelle V. Flughafen, C. bis zum Arbeitsplatz der Rekurrentin (X-Strasse 75) dauert zwei Minuten (100 m). Der Zeitbedarf für den Hinweg ab dem Wohnsitz in Q. (Y-Strasse 6) an den Arbeitsplatz in T. (X-Strasse 75) beträgt damit 118 Minuten (5 + 96 + 15 + 2).

- 15 -

E. 8.3.4

Für den Rückweg rechtfertigt es sich nicht für den kurzen Fussweg vom Arbeitsplatz der Rekurrentin zur Haltestelle V. Flughafen C. sowie den Sicherheitszuschlag an der Haltestelle insgesamt mehr als vier Minuten zu berücksichtigen (SGE vom 20. März 2014 [3-RV.2013.76]; SGE vom 25. April 2013 [3-RV.2012.164]). Die Busfahrt an die Haltestelle V. Flughafen, Bahnhof, Kante T dauert durchschnittlich fünf Minuten (Fahrplan 2020 [Erw. 8.3.3]). Für den Fussweg im Bahnhof und die kurze Wartezeit bis zur Abfahrt des Zuges sind zehn Minuten ausreichend. Für den Rückweg an den Wohnort in Q. (Y-Strasse 6) standen im Jahr 2015 ab V. Flughafen die folgenden Verbindungen zur Verfügung (www.fahrplanfelder.ch): V., Flughafen, ab: 16:43 U., Bahnhof, an: 17:38 U., Bahnhof, ab: 17:49 Q., Bahnhof, an: 17:58 Q., Bahnhof, ab: 18:07 Q., Y-Strasse, an: 18:09 Dauer: 86 Minuten Umsteigen: 3 x Wie bereits oben dargelegt, fällt ein Fussweg ab der Bushaltestelle Y-Strasse an den Wohnort (Y-Strasse 6) von 3 Minuten (Erw. 8.3.3.) an. Der Zeitbedarf für den Rückweg ab dem Arbeitsplatz in T. (X-Strasse 75) nach Q. (Y-Strasse 6) beträgt damit 108 Minuten (4 + 5 + 10 + 86 + 3).

E. 8.3.5

Der tägliche Zeitbedarf bei Nutzung der öffentlichen Verkehrsmittel zur Zurücklegung des Arbeitsweges – unter Berücksichtigung der jeweils kürzesten Verbindung (siehe Erw. 8.3.1.) – beläuft sich damit auf 226 Minuten (118 + 108).

E. 8.3.6

Gemäss dem Programm "TwixRoute" beträgt die schnellste Route zwischen Q. (Y-Strasse 6) und dem Arbeitsort in T. (X-Strasse 75) mit dem Auto 67.5 Kilometer bei einer Fahrdauer von 52 Minuten. Die kürzeste Route beträgt 64.8 Kilometer bei einer Fahrdauer von 1 Stunde 8 Minuten (vgl. Erw. 8.2.4.).

- 16 - Im Verhältnis zur kürzesten Route ist die schnellste Route um 2.7 km (67.5 ./ 64.8) länger. In Prozenten ausgedrückt sind dies rund 4 %. Die Zeiterparnis zwischen der schnellsten (52 Minuten) und der kürzesten Route (68 Minuten) beträgt 16 Minuten (68 ./ 52). In Prozenten ausgedrückt sind dies 23.5 %. Vorliegend rechtfertigt es sich aufgrund des Verhältnisses zwischen den absoluten und prozentualen Mehrkilometern (4 %) einerseits

und der absoluten und anteilmässigen Verringerung des Zeitaufwandes für den täglichen Arbeitsweg (23.5 %) andererseits, die längere Fahrtstrecke zur Berechnung heranzuziehen. Dies dürfte wohl auch die tatsächlich gefahrene Strecke der Rekurrentin sein, da sie angibt, dass sie innerhalb von einer Stunde an ihrem Arbeitsplatz sein müsse. Es ergibt sich eine tägliche Fahrtzeit mit dem Auto von 104 Minuten (52 + 52).

E. 8.3.7

Einer Fahrtzeit bei Nutzung der öffentlichen Verkehrsmittel (Bus, Zug, Fussweg) von 226 Minuten steht eine Fahrtzeit mit dem Auto von 104 Minuten pro Tag gegenüber. Bei Benützung des Autos resultiert somit eine tägliche Zeitersparnis von jeweils 122 Minuten (226 – 104).

E. 8.4

Folglich ist als Zwischenergebnis festzuhalten, dass der Rekurrentin die Zurücklegung des Arbeitsweges mit den öffentlichen Verkehrsmitteln grundsätzlich nicht zumutbar ist, und die Fahrtkosten bei Benützung des Autos zu gewähren sind. Da aber bei Benützung des Autos nur die effektiv gefahrenen Kilometer abgezogen werden können, wird in einem zweiten Schritt zu berechnen sein, wieviele Kilometer die Rekurrentin im Jahr 2015 tatsächlich für den Arbeitsweg zurücklegte. Für Arbeitstage, an denen das Auto effektiv nicht benutzt wurde bzw. worden sein kann, sind die Kosten der öffentlichen Verkehrsmittel zu gewähren. 9. 9.1. Die Steuerkommission Q. hat festgehalten, dass die Rekurrentin im Jahr 2015 den Arbeitsweg nicht ausschliesslich mit dem Auto zurücklegte. Sie argumentiert, die nachgewiesene Fahrleistung pro Jahr sei zu gering, um den deklarierten Arbeitsweg (15'022 km) zu erklären. Die Rekurrentin äussert sich zur Differenz zwischen der festgestellten Fahrleistung und der von ihr mit der Steuererklärung 2015 deklarierten Fahrleistung nicht. Auf die von ihr geltend gemachte fiktive Fahrleistung von 56.9 km für 132 Tage kann gemäss den bisherigen Ausführungen nicht abgestellt werden (siehe Erw. 4.2. und 8.4.)

- 17 - 9.2. 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, usw., 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]). 9.3. Die Steuerkommission Q. hat für das Jahr 2015 eine auf ein Jahr umgerechnete Fahrleistung von gerundet 12'700 Kilometer (Stand am 1. April 2014: 32'258 Kilometer, Stand am 10. Mai 2016: 59'077 Kilometer) angenommen. Den Akten ist zu entnehmen, dass mit dem VW Golf VI der Rekurrentin zwischen dem 1. April 2014 (Service-Nachweis 1 durchgeführt von der Garage I. AG: 32'258 km) und dem 10. Mai 2016 (Service-Nachweis 2 durchgeführt von der Garage E.: 59'077 km) in 770 Tagen 26'819 km zurückgelegt wurden. Für die auf das Jahr 2015 entfallende 365 Tage ergibt das 12'713 km. 9.4. 9.4.1. Gemäss Selbstdeklaration der Rekurrentin in der Steuererklärung 2015 arbeitete sie im Jahr 2015 an 132 Tagen an ihrem Arbeitsort in T., was einem Arbeitsweg von rund 17'820

km (132 x 2 x 67.5) entspräche (siehe Erw. 8.3.6.). Die Gesamtfahrleistung der Rekurrentin für das Jahr 2015 betrug jedoch nur 12'713 km. Die Angaben in der Steuererklärung 2015 sind damit offensichtlich falsch. 9.4.2. In der Stellungnahme vom 15. Oktober 2020 liess die Rekurrentin behaupten, dass sich die Differenz zwischen der festgestellten Fahrleistung von 12'713 km und dem theoretischen Arbeitsweg nur damit erklären lasse, dass sie an weniger als den deklarierten 132 Arbeitstagen an den Arbeitsort gependelt sei. Da die Einsatzpläne 2015 seitens der Arbeitgeberin nicht mehr verfügbar seien, könne die Anzahl der effektiv geleisteten Arbeitstage nicht mehr nachvollzogen werden.

- 18 - 9.4.3. Mit dem Rekurs machen die Rekurrenten schlussendlich geltend, dass für die private Fahrleistung ein Abzug von 5'000 km statt 8'500 km zu berücksichtigen sei, da private Fahrten hauptsächlich mit dem Geschäftsfahrzeug des Rekurrenten unternommen worden seien. 9.5. 9.5.1. Es ist festzustellen, dass die Argumentation bezüglich Fahrleistung im Rekursverfahren gegenüber dem Veranlagungs- (Variante I) und Einspracheverfahren (Variante II) erneut angepasst wurde. So wurde in der Einsprache vom 22. Februar 2019 noch geltend gemacht, dass aufgrund einer früheren Vereinbarung mit dem Gemeindesteueramt S. jeweils Fahrtkosten im Umfang von 15'000 km zum Abzug zugelassen wurden. Als die Rekurrenten feststellten, dass die tatsächlich gefahrenen Kilometer weniger als die deklarierten betragen, wurde angemerkt, dass die Rekurrentin ihr Fahrzeug ausschliesslich für Fahrten zur Arbeit benötige und für private Fahrten das Geschäftsfahrzeug des Rekurrenten zur Verfügung stehe (E-Mail vom

E. 10

% nicht abzugsfähig ist (zum Ganzen: SGE vom 22. Dezember 2016 [3-RV.2016.107]).

E. 11

Das steuerbare Einkommen ist von CHF 207'501.00 um CHF 112.00 (CHF 3'024.00 / CHF 2'912.00) auf CHF 207'389.00, gerundet CHF 207'300.00, zu reduzieren. Der Rekurs ist teilweise gutzuheissen.

E. 12

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegen die Rekurrenten zu weniger als 1 %. Sie haben daher die Kosten des Rekursverfahrens praxisgemäss vollumfänglich zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

- 21 - Das Gericht erkennt: 1. In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 207'300.00 festgesetzt. 2. Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebühr von CHF 265.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 765.00. zu bezahlen. 3. Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet. Zustellung an: die Vertreterin der Rekurrenten (2) 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, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom

E. 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]).

- 22 - Aarau, 25. März 2021 Spezialverwaltungsgericht Steuern Der Präsident: Die Gerichtsschreiberin: Heuscher Hammerer

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.