

Eigenmietwerts in diesem Umfang überschreitet die Schwelle der Wesentlichkeit der Nutzungserweiterung klar, womit keine Kosten zum Abzug zuzulassen sind.

**17 Berufskosten und Arbeitsweg (§ 35 Abs. 1 lit. a und c StG)  
Beweisanforderungen, wenn berufliche Notwendigkeit der Benützung des  
Privatfahrzeugs geltend gemacht wird**

Aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 15. September 2017, i.S. B.I. und S.I. gegen KStA (WBE.2017.102)

*Aus den Erwägungen*

1.

Gemäss § 35 Abs. 1 lit. a StG werden die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte als Berufskosten abgezogen. Steht kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung oder ist dessen Benutzung objektiv nicht zumutbar, so können die Kosten des privaten Fahrzeugs abgezogen werden (§ 12 ff. StGV i.V.m. Art. 5 Abs. 3 der Verordnung des EFD über den Abzug der Berufskosten unselbständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 [Berufskostenverordnung] in der Fassung vom 1. Januar 2007 [AS 2006 4887]).

1.1.

Nach ständiger Praxis der aargauischen Steuerbehörden und Gerichte wird objektive Unzumutbarkeit namentlich dann angenommen, wenn die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für den Arbeitsweg zwar möglich wäre, aber dadurch täglich im Vergleich mit der Benützung des privaten Fahrzeugs ein zusätzlicher zeitlicher Aufwand von mehr als 60 Minuten entsteht (vgl. Nachweise bei PHILIP FUNK, in: MARIANNE KLÖTI-WEBER/DAVE SIEGRIST/DIETER WEBER [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl.,

Muri/Bern 2015, § 35 N 9). Hier ist nicht umstritten, dass sich für den Beschwerdeführer bei Benützung der Park & Ride Variante im Vergleich zur Benützung des privaten Fahrzeugs kein zusätzlicher Zeitaufwand von mehr als 60 Minuten pro Tag für die Bewältigung des Arbeitswegs ergibt.

1.2.

Der Beschwerdeführer macht indessen geltend, die Benützung seines Fahrzeugs sei für die Berufsausübung am Arbeitsplatz notwendig. Deshalb – und nicht weil sich ein unzumutbarer zusätzlicher Zeitaufwand bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für den Arbeitsweg ergebe – erweise sich die tägliche Fahrt von O. an seine Arbeitsstätte in D. als notwendig.

2.

2.1.

Nach der relativ zwingenden Vorschrift von Art. 327a Abs. 1 OR hat der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer alle durch die Ausführung der Arbeit notwendig entstehenden Auslagen zu ersetzen, bei Arbeit an auswärtigen Arbeitsorten auch die für den Unterhalt erforderlichen Aufwendungen. Benützt der Arbeitnehmer im Einverständnis mit dem Arbeitgeber für seine Arbeit ein von diesem oder ein von ihm selbst gestelltes Motorfahrzeug, so sind ihm die üblichen Aufwendungen für dessen Betrieb und Unterhalt nach Massgabe des Gebrauchs für die Arbeit zu vergüten (Art. 327b Abs. 1 OR). Auch diese Vorschrift, die über Art. 327a Abs. 1 OR hinausgeht, indem sie die Vergütung für die Verwendung eines Fahrzeugs vom Einverständnis des Arbeitgebers und nicht von der Notwendigkeit des Fahrzeugeinsatzes für die Arbeitsausführung abhängig macht (vgl. ULLIN STREIFF/ADRIAN VON KAENEL/ROGER RUDOLPH, Arbeitsvertrag, Praxiskommentar zu Art. 319 – 362 OR, 7. Aufl., Zürich 2012, Art. 327b N 8), ist relativ zwingend, d.h. es darf von ihr nicht zuungunsten des Arbeitnehmers abgewichen werden. Stellt der Arbeitnehmer im Einverständnis mit dem Arbeitgeber selbst ein Motorfahrzeug, d.h. verwendet er sein eigenes Fahrzeug, sind nach der dispositiven Vorschrift von Art. 327b Abs. 2 OR ausserdem die öffentlichen Abgaben für das Fahrzeug, die Prämien für die Haftpflichtversicherung und eine angemessene Entschädigung für die Ab-

nützung des Fahrzeugs nach Massgabe des Gebrauchs für die Arbeit zu vergüten.

## 2.2.

Behauptet der Steuerpflichtige, er müsse sein Privatauto an den Arbeitsplatz mitnehmen und für Geschäftsfahrten zur Verfügung stellen, ist zu prüfen, ob diese Notwendigkeit tatsächlich besteht und es dem Steuerpflichtigen nicht zuzumuten ist, für Geschäftszwecke öffentliche Verkehrsmittel zu benützen. Die Beweisführung obliegt in diesem Punkt dem Steuerpflichtigen, der grundsätzlich den Nachweis steuermindernder Tatsachen erbringen muss (Urteile des Verwaltungsgerichts vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.304] E. 2.2., vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.3] E. 3.3. und vom 30. Juni 2015 [WBE.2015.161] E. 3.3.).

Dabei ist die Gefahr von "Gefälligkeitsbescheinigungen" des Arbeitgebers mit Bezug auf die geschäftliche Notwendigkeit der Verwendung von Privatfahrzeugen gross: Bescheinigt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer generell oder auch schon nur häufig die Notwendigkeit des Gebrauchs und der tatsächlichen Verwendung des Privatfahrzeugs fürs Geschäft, bezahlt daneben aber eine eher bescheidene pauschale Spesenentschädigung oder vergütet nur in geringem Umfang effektive Spesen für die Benützung des privaten Fahrzeugs durch den Arbeitnehmer, verschafft der Arbeitgeber auf diese Weise seinem Arbeitnehmer – ohne dass für ihn selbst Kosten entstehen – einen allenfalls erheblichen Steuervorteil, indem der Arbeitnehmer die höheren Kosten für die Benützung des Privatfahrzeugs steuerlich in Abzug bringen kann. Die Praxis ist daher bei der Gewährung von Fahrkostenabzügen im Zusammenhang mit der behaupteten geschäftlichen Verwendung von Privatfahrzeugen zu Recht zurückhaltend. In der Regel wird der Arbeitnehmer sowohl die Notwendigkeit geschäftsbedingter Fahrten (d.h. dass der Einsatz des Privatwagens vom Arbeitgeber angeordnet oder zumindest erwartet wird: Wer aus eigenem Antrieb das eigene Fahrzeug benutzt, führt keine berufsnotwendige Fahrt mit dem Privatwagen aus) als auch jede einzelne solche bedingte Fahrt belegen müssen, will er für die entsprechenden Arbeitstage für den Arbeitsweg die Kosten für die Benützung des privaten Fahrzeugs zum Abzug bringen (vgl. die bereits angeführten Ur-

teile vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.304], vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.3] und vom 30. Juni 2015 [WBE.2015.161]).

### 2.3.

Hier ist schon zweifelhaft, ob überhaupt notwendig berufsbedingte Fahrten als nachgewiesen gelten können. Der Beschwerdeführer hat zwar behauptet, er müsse sein Fahrzeug bei seiner Arbeit verwenden. Aus seinem Arbeitsvertrag ergibt sich jedoch keine Verpflichtung zum Einsatz des Privatwagens für geschäftliche Belange. Auch aus der Funktionsbeschreibung der Stelle, welche der Beschwerdeführer bei seiner Arbeitgeberin bekleidet, ergibt sich zwar, dass er bisweilen nicht am Sitz des Unternehmens zum Einsatz kommt (vgl. etwa den Hinweis auf die Teilnahme des Beschwerdeführers an Informations- und Fachanlässen, auf die Funktion des Beschwerdeführers als Ansprechperson für Mietliegenschaften sowie Botengänge zur Poststelle in D.). Dass der Beschwerdeführer von seinem Arbeitgeber jeweils zum Einsatz des privaten Fahrzeugs angehalten wird, ergibt sich aber auch daraus nicht; dies fällt umso mehr ins Gewicht als angesichts der Grösse des Unternehmens der Arbeitgeberin ohne weiteres davon ausgegangen werden kann, dass diese über Geschäftswagen verfügt. Ein Beweis für notwendig berufsbedingte Fahrten mit dem eigenen Wagen wird auch durch die entsprechenden Bestätigungen der Arbeitgeberin nicht erbracht. In diesen wird zwar ausgeführt, der Beschwerdeführer sei dauerhaft auf sein privates Fahrzeug angewiesen, um geschäftlich bedingte Fahrten zu Geschäftspartnern, Bankinstituten, Firmenliegenschaften, Ämtern etc. auszuführen. Die Bestätigung datiert aber vom 1. April 2016 und wurde somit erst im laufenden Rechtsmittelverfahren erstellt. Ungewöhnlich ist dabei auch die Tatsache, dass mit den im Einspracheverfahren eingereichten Spesenabrechnungen dannzumal lediglich zehn beruflich notwendige Fahrten ausgewiesen worden sind und nun im Verfahren vor Verwaltungsgericht rund 100 zusätzliche berufsbedingte Kurzfahrten in der Steuerperiode 2014 stattgefunden haben sollen. Dass die Arbeitgeberin die Verwendung des privaten Fahrzeugs vorher bereits angeordnet oder zumindest stillschweigend vorausgesetzt hätte, ergibt sich daraus jedoch nicht. Fehlt es aber am Nachweis, dass der Beschwerdeführer und seine Arbeitgebe-

rin sich darauf geeinigt haben, dass für ihn der Einsatz seines privaten Fahrzeugs als Teil der Erfüllung seiner arbeitsvertraglichen Pflichten anzusehen ist, so ist nicht erkennbar, inwiefern Fahrten im Zusammenhang mit der Erfüllung seiner arbeitsvertraglichen Pflichten berufsnotwendig gewesen sein sollen und nicht vielmehr aus privaten Gründen der Bequemlichkeit, des Zeitgewinns o.ä. mit dem Privatwagen ausgeführt wurden.

#### 2.4.

Selbst wenn für den Nachweis der beruflichen Notwendigkeit von Fahrten eines Arbeitnehmers mit seinem Privatwagen ein weniger strenger Massstab angelegt und angenommen wird, es genüge für die Annahme der Berufsnotwendigkeit, wenn der Beschwerdeführer nachweise, dass er anlässlich der Erbringung seiner Arbeitsleistung seinen Privatwagen tatsächlich eingesetzt habe, so führt dies hier doch nicht dazu, dass mehr als die von der Vorinstanz anerkannten Fahrkosten anerkannt werden können.

##### 2.4.1.

Der Beschwerdeführer hat anhand seiner Spesenabrechnungen vor Vorinstanz nachgewiesen, dass er an neun Tagen zehn beruflich bedingte Fahrten ausgeführt hat, wofür er auch von seiner Arbeitgeberin entschädigt wurde. Dass er an diesen Tagen sinnvollerweise nicht mit Park & Ride den Weg zwischen seiner Wohn- und Arbeitsstätte, sondern mit dem Privatwagen zurücklegte, ist aus Sicht der steuerlichen Abzugsfähigkeit der betreffenden Kosten nicht zu beanstanden.

##### 2.4.2.

Im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren geht es aber nicht in erster Linie um diese Fahrten. Der Beschwerdeführer macht nämlich für alle seine Arbeitstage geltend, er habe jeweils mit dem Einverständnis der Arbeitgeberin sein Privatfahrzeug für beruflich bedingte Fahrten, vor allem Kurzfahrten, eingesetzt. Deshalb müsse ihm steuerlich für alle diese Tage auch die Benützung des Privatfahrzeugs zugestanden bzw. es müssten die entsprechenden Kosten als Berufskosten anerkannt werden.

## 2.5.

## 2.5.1.

Im Beschwerdeverfahren hat der Beschwerdeführer nunmehr eine Spesenabrechnung für (zusätzliche) 100 Kurzfahrten in der Steuerperiode 2014 eingereicht. Damit will er den Nachweis dafür erbringen, dass er entsprechende berufsbedingte Fahrten unternahm und an den Tagen, an denen er diese ausgeführt hat, auch seinen Arbeitsweg mit dem Privatfahrzeug zurücklegen musste.

## 2.5.2.

Abgesehen davon, dass die erwähnte Abrechnung nachträglich erstellt wurde, vermöchte sie von vornherein nur für 100 Arbeitstage und nicht etwa für den gesamten Zeitraum der Anstellung im Jahr 2014 den Nachweis für berufsbedingte Fahrten zu erbringen.

Hinzu kommt, dass die Spesenabrechnung sich in einer pauschalen Bestätigung von Kurzfahrten erschöpft, ohne dass erkennbar wäre, dass es sich tatsächlich um Fahrten im Zusammenhang mit der Erfüllung arbeitsvertraglicher Pflichten durch den Beschwerdeführer handelt (Wozu wurden die Fahrten tatsächlich ausgeführt) und ausserdem Angaben zu den konkreten Umständen der behaupteten Fahrten (Daten der Fahrten; von wo nach wo wurde gefahren) fehlen. Die eingereichten Spesenabrechnungen sind damit materiell betrachtet der Ausrichtung von Pauschalspesen ähnlicher als der Abrechnung effektiver Spesen, so dass sie auch deshalb als Nachweis dafür, dass tatsächlich entsprechende berufsbedingte Fahrten ausgeführt wurden, als untauglich erscheinen.

Schliesslich rechtfertigt sich der Hinweis, dass, soweit mit der im Beschwerdeverfahren eingereichten Spesenabrechnung Kürzestfahrten nachgewiesen werden sollen, ohnehin als fraglich erscheint, ob die Ausführung solcher Fahrten dazu führen kann, dass das Vorhandensein des privaten Fahrzeugs an der Arbeitsstätte als erforderlich angesehen wird und damit die Arbeitswegkosten als notwendig betrachtet werden. Bereits die Vorinstanz hat zutreffend darauf hingewiesen, dass die bei Kürzestfahrten zurückgelegten Strecken mühelos auch zu Fuss bewältigt werden können. Dagegen bringt der Beschwerdeführer zwar vor, bei einem zeitlichen Verlust von ca. 20 Minuten je Weg/Rückweg liege auf der Hand, dass das Zurücklegen

der Strecken innerhalb der Gemeinde D. zu Fuss keinesfalls im Sinne der Arbeitgeberin sei. Damit ist aber die Notwendigkeit der Benutzung eines privaten Motorfahrzeugs noch nicht dargetan. Sollen Kürzeststrecken möglichst rasch und ökonomisch bewältigt werden, so kann, jedenfalls für die weit überwiegende Zahl der Fälle, auf erheblich kostengünstigere Transportmittel zurückgegriffen werden (Fahrrad, E-Bike, Motorroller), bei deren Einsatz gegenüber dem privaten Motorfahrzeug nicht mit einem Zeitverlust zu rechnen ist. Der Entscheid über den Einsatz entsprechender Transportmittel steht im freien Ermessen der Arbeitgeberin und/oder des Beschwerdeführers selbst und es ist nicht Sache der Steuerbehörden, die Verwendung spezifischer Transportmittel vorzuschreiben. Mit Blick auf die vom Gesetzgeber für die Abzugsfähigkeit von Fahrkosten geforderte Notwendigkeit, den Arbeitsweg mit dem privaten Fahrzeug zurücklegen zu müssen, ist jedoch festzuhalten, dass der Arbeitnehmer, welcher für berufsbedingte Kürzestrecken sein privates Motorfahrzeug einsetzt, in erster Linie aus privaten Motiven der Bequemlichkeit handelt und nicht etwa deshalb, weil er nur auf diese Weise seine arbeitsvertraglichen Pflichten erfüllen könnte. Dementsprechend erweisen sich die Kosten für die Zurücklegung des Arbeitswegs, mit dem der Privatwagen am Arbeitsort erst verfügbar gemacht wird, nicht als berufsnotwendig und fällt die Gewährung eines Abzugs für solche Kosten ausser Betracht.

**18 Mitwirkungspflicht; Erträge aus unbeweglichem Vermögen und übrige Einkünfte (§ 30 Abs. 1 lit. a und § 32 Abs. 1 lit. f StG)**

- Zulässigkeit von Noven im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren
- Tragweite der Mitwirkungspflicht bei Ermittlung des Sachverhalts im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren
- Steuerliche Qualifikation des Anspruchs auf unentgeltliches Wohnen in Liegenschaft des Ex-Partners