

3-RV.2024.60

P 11

Urteil vom 22. Januar 2026

Besetzung Präsident Heuscher
Richter Elmiger
Richter Senn
Gerichtsschreiberin Ha

Rekurrentin **A.**_____

vertreten durch lic. iur. Martin Plüss, Rechtsanwalt,
Schärer Rechtsanwälte, Hintere Bahnhofstrasse 10, 5001 Aarau

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
vom 17. April 2024
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2022

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 20. Oktober 2023 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2022 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 104'000.00 und zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von CHF 34'000.00 veranlagt. In Abweichung von der SelbstdeklARATION wurden die geltend gemachten Kosten des auswärtigen Wochenaufenthalts von CHF 9'657.00 gestrichen und die Fahrtkosten für den Arbeitsweg auf CHF 2'352.00 festgesetzt.

2.

Gegen die Verfügung vom 20. Oktober 2023 erhob A._____ mit Schreiben vom 14. November 2023 Einsprache und stellte die

"Rechtsbegehren

1. Die am 20. Oktober 2023 versandte definitive Steuerveranlagung 2022 ist aufzuheben.
2. Die definitive Steuerveranlagung für das Steuerjahr 2022 ist erneut vorzunehmen.
3. Die geltend gemachten Mietkosten sind als Berufsauslagen einzustufen und vom steuerbaren Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit in Abzug zu bringen."

3.

Mit Entscheid vom 17. April 2024 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 17. April 2024 (Zustellung am 24. Mai 2024) liess A._____ mit Rekurs vom 17. Juni 2024 (Postaufgabe am selben Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Sie stellt die

"I. Anträge

1. Das steuerbare und das satzbestimmende Einkommen sei um CHF 7'305 auf CHF 96'700 zu reduzieren.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Staatskasse."

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

5.

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

6.

A._____ liess eine Replik erstatten.

7.

Mit Schreiben vom 14. April 2025 ersuchte das Spezialverwaltungsgericht A._____ um Einreichung diverser Unterlagen.

8.

Mit Schreiben vom 16. Mai 2025 liess A._____ diverse Unterlagen einreichen und Stellung nehmen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2022. 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.

Die Rekurrentin war im Jahr 2022 als [...] (1. Januar 2022 bis 30. November 2024) bei der B._____ AG in R._____ mit vertraglichem Arbeitsort in R._____/S._____ angestellt.

Die Rekurrentin hat mit der Steuererklärung 2022 Berufsauslagen von total CHF 14'071.00 (Pauschalabzug von CHF 3'589.00 + Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung mit Verbilligung von CHF 825.00 + Kosten für den auswärtigen Wochenaufenthalt von CHF 9'657.00) deklariert. Für den auswärtigen Wochenaufenthalt in R._____ machte sie für die Unterkunft (2-Zimmer-Wohnung, T-Strasse 8, R._____) für sechs Monate CHF 8'940.00 und für 26 Wochen CHF 717.00 für Fahrtkosten der wöchentlichen Hin- und Rückfahrt mit den öffentlichen Verkehrsmitteln (Wohnort: U-Strasse 14, Q._____; Arbeitsort: W-Strasse 124, R._____) geltend.

2.2.

Die Steuerkommission Q._____ hat die von der Rekurrentin geltend gemachten Berufsauslagen nur mit CHF 6'766.00 (Pauschalabzug von CHF 3'589.00 + auswärtige Verpflegung von CHF 825.00 + Fahrtkosten für den öffentlichen Verkehr von CHF 2'352.00) zum Abzug zugelassen. Dabei hat sie die von der Rekurrentin geltend gemachten Kosten für den Wochenaufenthalt gestrichen. Sie hielt dazu fest,

"dass es der Pflichtigen aufgrund der zahlreichen guten Verbindungen (der öffentlichen Verkehrsmittel) durchaus zumutbar ist, täglich an ihren Wohnort zurückzukehren, dass sie auf die tägliche Rückkehr jedoch aus Bequemlichkeit verzichtet. Die Kosten für den auswärtigen Wochenaufenthalt sind demnach, auch wenn sie nachgewiesen wären, nicht notwendig und damit nicht abzugsfähig."

2.3.

Im Rekursverfahren ist zu prüfen, ob die Vorinstanz zu Recht CHF 9'657.00 für den Wochenaufenthalt nicht zum Abzug zugelassen hat und stattdessen nur die Kosten für die täglichen Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte von CHF 2'352.00 gewährte.

3.

3.1.

Die Rekurrentin liess mit Rekurs beantragen, es seien für die Monate Juli bis Dezember 2022 Mietkosten von CHF 8'940.00 und Fahrtkosten für den Arbeitsweg für 26 Wochen von CHF 717.00 als Berufsauslagen zum Abzug zuzulassen. Sie beruft sich dabei auf die Unzumutbarkeit, einen Arbeitsweg mit den öffentlichen Verkehrsmitteln von etwa drei bis dreieinhalb Stunden pro Tag – zur "Hälfte im stark frequentierten Nahverkehr" und "pro Weg (mit) zwei- bis viermal" Umsteigen – zurückzulegen. Die Rekurrentin könne die tägliche Reisezeit weder als Erholungs- noch als Arbeitszeit nutzen. Es sei ihr aufgrund internationaler Besprechungen via Videokonferenz mit Mitteleuropa und der US-amerikanischen Westküste nicht möglich, Einfluss auf den Zeitpunkt ihres Feierabends zu nehmen. Insbesondere laufe die tägliche Rückkehr an den Wohnort sowie lange Pausen am Arbeitsplatz über den Mittag und am Nachmittag der ihr ärztlich empfohlenen Erholung und Stressreduktion strikte zuwider.

3.2.

Die Steuerkommission Q._____ vertritt die Auffassung, dass die tägliche Heimkehr an den Wohnort mit den öffentlichen Verkehrsmitteln durchaus zumutbar gewesen sei. Die Rekurrentin habe aus Bequemlichkeit auf die tägliche Rückkehr verzichtet. Der auswärtige Wochenaufenthalt in R._____ sei aus steuerlicher Sicht nicht gerechtfertigt, selbst wenn die Kosten nachgewiesen seien.

3.3.

Nachfolgend werden zuerst die gesetzlichen Voraussetzungen für den Abzug von Kosten des Wochenaufenthaltes dargestellt. Anschliessend ist die Zumutbarkeit einer täglichen Rückkehr vom Arbeitsort an den Wohnort zu prüfen. Dabei ist vorab auf die von der Rekurrentin geltend gemachte Arbeitszeitregelung (Arbeitsbeginn/Arbeitsende/Pausen) und auf die zur Verfügung stehenden Verbindungen zwischen Wohn- und Arbeitsort mit dem öffentlichen Verkehr (Hin- und Rückweg) einzugehen. Ist die Unzumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Wohnort zu bejahen, sind die Kosten des Wochenaufenthaltes festzulegen.

4.

4.1.

4.1.1.

Von den Einkünften aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit können die Berufskosten als Gewinnungskosten in Abzug gebracht werden (vgl. die Aufzählung in § 35 Abs. 1 lit. a - c und lit. f StG). Der Regierungsrat legt für die Berufskosten gemäss § 35 Abs. 1 lit. a - c StG Pauschalansätze fest. Als Berufskosten gelten unter anderem "die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten" (§ 35 Abs. 1 lit. c StG). In den Fällen von § 35

Abs. 1 lit. c StG steht den Steuerpflichtigen der Nachweis höherer Kosten offen.

4.1.2.

Nach § 12 StGV gelten für die Kantons- und Gemeindesteuern der unselbstständig Erwerbenden dieselben Pauschalabzüge wie bei der direkten Bundessteuer, soweit die Verordnung (StGV) keine abweichenden Bestimmungen enthält. Steuerpflichtige, die sich während der Woche notwendigerweise am Arbeitsort aufhalten, jedoch an arbeitsfreien Tagen regelmässig nach Hause zurückkehren und deshalb da steuerpflichtig bleiben (Wochenaufenthalter und Wochenaufenthalterinnen), können für die Mehrkosten die Kosten eines Zimmers als Berufsauslagen abziehen (§ 14 StGV). Abzugsfähig sind die notwendigen Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung und Unterkunft, die notwendigen Fahrtkosten der regelmässigen Heimkehr an den steuerlichen Wohnsitz sowie die Fahrtkosten zwischen auswärtiger Unterkunft und Arbeitsstätte (StE 2013 B 22.3 Nr. 107; AGVE 2004 S. 295).

4.1.3.

Das KStA hat im Merkblatt "Zeitliche Bemessung bei ganzjähriger Steuerpflicht" (Stand 1. Juli 2020, gültig ab Steuerperiode 2001) festgehalten, dass die effektiven Auslagen für auswärtige Zimmer und Fahrtkosten entsprechend der Dauer der auswärtigen Erwerbstätigkeit sowie die Jahrespauschale für die auswärtige Verpflegung im Rahmen eines auswärtigen Wochenaufenthalts berücksichtigt werden können.

4.2.

4.2.1.

Der aargauische Gesetzgeber hat in § 35 Abs. 1 StG die in Art. 26 Abs. 1 lit. a - c des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) vorgesehene Regelung wörtlich übernommen. Wie im Recht der direkten Bundessteuer ist auch im aargauischen Steuerrecht die Abziehbarkeit der Mehrkosten für auswärtigen Wochenaufenthalt nicht ausdrücklich im Gesetz geregelt. Für die Auslegung des Begriffs der Berufsauslagen und insbesondere betreffend Kosten des Wochenaufenthaltes kann dementsprechend die bundesrechtliche Regelung beigezogen werden.

4.2.2.

In der Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbstständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 (SR 642.118.1; BKV [Fassung 1. Januar 2016]) werden die Kosten des Wochenaufenthaltes umschrieben.

4.3.

4.3.1.

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

4.3.2.

Sowohl Art. 9 BKV wie auch § 14 StGV legen zahlenmässig keine Zeit oder Distanz fest, bis zu der eine tägliche Rückkehr an den Wohnort zumutbar ist. Damit ist die Zumutbarkeit im Einzelfall zu prüfen.

4.3.3.

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

"Dieses von der Lehre einhellig begrüßte Urteil [...] stellt klar, dass die Dauer des Arbeitsweges nicht allein massgebend ist: 'Im Einzelfall ist zu prüfen, ob der Zeitpunkt von Arbeitsbeginn und -ende eine tägliche Rückkehr zumutbar macht, wie lange die Arbeit dauert, ob die Arbeitszeiten (fix oder gleitend, Blockzeiten) dem Steuerpflichtigen in Bezug auf die Rückkehr an den Wohnort einen gewissen Spielraum lassen, ob Teilzeitarbeit vorliegt, oder wie der Arbeitsweg zumutbarerweise bewältigt (öffentliche oder private Transportmittel; häufiger Wechsel von Tram/Bus/Zug) und ob ein Teil davon als Ruhe- oder Arbeitszeit (längere Zugsreisen) genutzt werden kann' (Urteil 2A.224/2004 vom 26. Oktober 2004 E. 8.2, in: ASA 75 S. 253 ff., 259)."

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

4.3.4.

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

Das Spezialverwaltungsgericht hat entschieden, dass bei einer Distanz von rund 40 Kilometern bzw. einer Fahrzeit von 30 Minuten pro Weg die tägliche Rückkehr an den Wohnort ohne weiteres zumutbar ist; auch wenn die Fahrt aufgrund des unterschiedlichen Einsatzgebietes teilweise länger dauern sollte (RGE vom 24. August 1994 [RV.1993.50064]). Im RGE vom 1. März 2001 (RV.2000.50223) entschied es betreffend eine berufsbegleitende Weiterbildung mit Hinweis auf den RGE vom 13. April 2000 (RV.1999.50172), dass es zumutbar sei, zweimal wöchentlich die knapp zwei Stunden dauernde Heimreise an den Wohnort (Ankunft um ca. 23:00 Uhr) und am Samstagvormittag den Arbeitsweg von rund zwei Stunden auf sich zu nehmen. Weiter hat es eine Fahrtdauer mit dem Auto von rund 50 Minuten als grundsätzlich zumutbar erachtet (RGE vom 20. Februar 2003 [RV.2002.50227]). Auch bei einer Fahrzeit mit den öffentlichen Verkehrsmitteln von rund 70 Minuten pro Weg von Tür zu Tür wurde die tägliche Rückkehr als zumutbar erachtet (AGVE 2004 S. 295). Im RGE vom 24. Mai 2012 (3-RV.2011.105) wurde erwogen, dass bei 47 Minuten Autofahrt ein tägliches Pendeln vom Wohnort an den Arbeitsort zumutbar ist. Das Bundesgericht ging im Urteil vom 26. Oktober 2004 davon aus, dass bei einem nicht besonders anstrengenden Arbeitsweg von rund 75 Minuten die tägliche Rückkehr an den Wohnort zumutbar sei (ASA 75 S. 253). Andererseits anerkannte es die Notwendigkeit des auswärtigen Wochenaufenthalts bei einem Arbeitsweg von rund 100 Minuten pro Strecke und der Kombination von Vollzeitstudium und Erwerbstätigkeit von über 50 % (Bundesgerichtsurteil vom 25. September 2012 [2C_177/2012] = StE 2013 B 22.3. Nr. 107).

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

4.4.

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 dem-

zufolge 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; Bundesgerichtsurteile vom 2. Dezember 2014 [2C_201/2014], vom 15. September 2014 [2C_112/2014] und vom 13. Juni 2012 [2C_862/2011]; VGE vom 30. März 2011 [WBE.2011.2], unter anderem mit Hinweis auf AGVE 2010 S. 111, VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2009.268], VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.3]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 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, Tatsachen rechtsgenügend darzutun und nachzuweisen. Genügend substantiiert ist eine Sachdarstellung, welche hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund all jene Tatsachenbehauptungen enthält, die ohne weitere Untersuchung, aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung, die rechtliche Würdigung erlauben (BGE 92 I 393 = ASA 36 S. 192; ZStP 2014 Nr. 10; AGVE 1997 S. 201; VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2009.268]; RGE vom 20. September 2007 [3-RV.2007.49], mit Hinweis; analog Bundesgerichtsurteil vom 13. Juni 2012 [2C_862/2011]).

5.

5.1.

Bevor auf die Zumutbarkeit einer täglichen Rückkehr an den Wohnort, insbesondere mit Berechnung des Arbeitsweges, eingegangen werden kann, müssen die von der Rekurrentin geltend gemachten Arbeitszeiten einer Prüfung unterzogen werden.

5.2.

Die Rekurrentin verfügt gemäss Arbeitszeit- und Absenzenreglement ihrer Arbeitgeberin über gleitende Jahresarbeitszeit, kann also im gegebenen Tageszeitrahmen (Montag bis Freitag: Tagesarbeit von 06:00 – 20:00 und Abendarbeit von 20:00 – 23:00; Aktenergänzungsbeilage 3, S. 6) selbst bestimmen, wann sie mit der Arbeit am Morgen beginnt und wann sie ihren Arbeitsplatz am Mittag und am Abend verlässt. Von ihrer Arbeitgeberin werden ihr keine fixen Zeiten vorgeschrieben. Für die Rekurrentin gelten die 5-Tage-Woche und der 8-Stunden-Tag; als Arbeitstage gelten Montag bis Freitag abzüglich der gesetzlichen Feiertage sowie der arbeitsfreien Ganz- und Halbtage (Aktenergänzungsbeilage 3, S. 6). Die Rekurrentin kann daher angesichts der gleitenden Arbeitszeit und der ihr von der Arbeitgeberin eingeräumten Freiheit (freie Einteilung der Arbeit und Freiräumen) ihre Arbeit so einteilen, dass sie den von der Arbeitgeberin vorgeschriebenen 8-Stunden-Tag einhält. Für die Rekurrentin gelten im Grundsatz flexible Arbeitszeiten.

5.3.

5.3.1.

Zunächst ist zu prüfen, wann der effektive Arbeitsbeginn der Rekurrentin war. Die Rekurrentin hielt sowohl in der Einsprache wie im Rekurs fest, ihr Arbeitstag beginne "üblicherweise um 8 Uhr morgens". Anhand der eingereichten Beweismittel (Aktenergänzungsbeilage 4) ist ersichtlich, dass die Rekurrentin tatsächlich hauptsächlich um 8:00 Uhr mit der Arbeit begann. Folgende Ausnahmen sind dem Zeitjournal zu entnehmen:

Früherer Arbeitsbeginn als 07:30 Uhr:

8./11./13./15./18./22./27./29. Juli 2022;
11./12./25./26./29. August 2022;
2./6./7./8./9./12./15./16./19./20./26./30. September 2022;
4./11./17./20. Oktober 2022;
7./8./10./11./23. November 2022;
6./8./21./22. Dezember 2022.

Späterer Arbeitsbeginn als 09:00 Uhr:

12. Oktober 2022;
12./13. Dezember 2022

Es sind keine Gründe angegeben, weshalb die Rekurrentin den Arbeitstag um 07:00 Uhr oder um 08:00 Uhr beginnen soll. Vonseiten Arbeitgeberin besteht keine bestimmte Vorgabe.

5.3.2.

Die Rekurrentin hat ihren Arbeitstag im Zeitraum vom 1. Juli 2022 bis am 31. Dezember 2022 hauptsächlich zwischen 16:30 Uhr und 18:30 Uhr beendet. Folgende Ausnahmen sind dem Zeitjournal zu entnehmen:

Früheres Arbeitsende als 16:30 Uhr:

1./8./14./15./22./29. Juli 2022
12./24./25./26. August 2022
2./6./8./9./12./16./30. September 2022
5./14./21. Oktober 2022
1./3./8./10./11./25./29. November 2022
2./8./19./20./21./22. Dezember 2022

Späteres Arbeitsende als 18:30 Uhr:

26. Juli 2022
15./16./18./19. August 2022
18./20. Oktober 2022
2. November 2022
5./13. Dezember 2022

Anhand der von der Rekurrentin eingereichten Aufstellung der Arbeitszeiten vom Juli – Dezember 2022 lag das übliche Arbeitsende zwischen 16:30 und 18:30 Uhr.

5.3.3.

In ihren Eingaben macht die Rekurrentin nicht geltend, sie müsse generell früh am Arbeitsplatz erscheinen. Der frühe Arbeitsbeginn ist folglich nicht notwendig. Hingegen brachte die Rekurrentin vor, ihre tägliche Arbeitszeit an "sinnvolle Zeitfenster für internationale Videokonferenzen" bzw. "primär an Besprechungsterminen" mit den "Arbeitskollegen aus Mitteleuropa" (Einsprache, Ziff. 4.) und "an der US-amerikanischen Westküste" orientieren zu müssen (Rekurs, Rz. 11). Damit sie "bis am Abend die tägliche Arbeitszeit von 8 Stunden nicht überschreitet", "hat die Rekurrentin (...) in der Regel eine lange Mittagspause und/oder lange Pausen am Nachmittag" und deshalb ende "der Arbeitstag der Rekurrentin nicht selten erst in den Abendstunden."

Entgegen den Aussagen der Rekurrentin erfasste sie hauptsächlich eine tägliche Mittagspause zwischen 30 und 90 Minuten sowie keine Nachmittagspause. Folgende Ausnahmen sind dem Zeitjournal im Zeitraum vom 1. Juli bis 31. Dezember 2022 zu entnehmen:

Mittagspausen (länger als 90 Minuten):

1./13./18. Juli 2022
16./24. August 2022
7./20./26. September 2022
20./28. Oktober 2022

Erfasste Nachmittagspausen (zwischen 19 Minuten bis 4 Stunden und 30 Minuten):

26. Juli 2022
16./19. August 2022
18. Oktober 2022
3./7./22. November 2022
5./7./16. Dezember 2022

5.3.4.

Dieser Aufstellung lässt sich entnehmen, dass die Rekurrentin im Zeitraum vom Juli 2022 bis Dezember 2022 monatlich zwischen drei und fünf Ausnahmen der üblichen Tagesarbeitszeiten (06:00-20:00 Uhr, tägliche Pausenzeit zwischen 30 und 90 Minuten) nachwies.

5.4.

Zusammenfassend ist für die Berechnung des Arbeitsweges aufgrund der wenigen Ausnahmen auf einen üblichen Arbeitsbeginn zwischen 07:30 und 08:00 Uhr und ein übliches Arbeitsende zwischen 16:30 und 18:30 Uhr ab-

zustellen. Die tatsächlich eingehaltenen Mittagspausen sind nicht ausserordentlich.

6.

6.1.

6.1.1.

Für den Hinweg sind einerseits die Wegstrecken zu Fuss an die Haltestelle des öffentlichen Verkehrs ab dem Wohnort und ab der Haltestelle Nähe Arbeitsort bis an den Arbeitsplatz zu berücksichtigen. Sodann ist auf die Fahrtdauer mit dem öffentlichen Verkehr abzustellen.

6.1.2.

Vom Wohnort der Rekurrentin an der U-Strasse 14 in Q. _____ bis zur in unmittelbarer Nähe (259 m) gelegenen Bushaltestelle Q. _____, X-Platz, ist inklusive des Sicherheitszuschlags von drei Minuten an der Haltestelle mit insgesamt sieben Minuten (4 + 3) zu rechnen (80 m/Min.; zum Ganzen: 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]). Der Fussweg von der Haltestelle R. _____, Y-Station, an den Arbeitsort der Rekurrentin (W-Strasse 124, R. _____) dauerte zwei Minuten (112 m).

6.1.3.

Im Jahr 2022 kommen folgende Verbindungen bei Arbeitsbeginn zwischen 07:30 und 08:00 Uhr ab Bushaltestelle X-Platz in Q. _____ in Frage www.oev-info.ch/de/fahrplan-aktuell/fahrplanarchiv [ehemals: www.fahrplanfelder.ch] und www.search.ch/fahrplan/):

Q. _____, X-Platz, ab:	06:10	06:25	06:25
R. _____, Y-Station, an:	07:30	07:51	08:00
Dauer:	80 Min.	86 Min.	95 Min.
Umsteigen:	2x	4x	3x
Dauer inkl. Fusswege (+ 7 + 2 Min.):	89 Min.	95 Min.	104 Min.

6.1.4.

Folgende Zugverbindung ab Bahnhof Q. _____ mit Umsteigen in Z. _____ (Fussweg vom Wohnort [U-Strasse 14] bis zum Bahnhof Q. _____ von insgesamt acht Minuten [5 + 3; 326 m]; www.oev-info.ch/de/fahrplan-aktuell/fahrplanarchiv und www.search.ch/fahrplan/) kommt in Frage:

Q. _____ ab:	06:19
R. _____, Y-Station, an:	08:06
Dauer:	107 Min.

Umsteigen:	2x
Dauer inkl. Fusswege (+ 8 + 2 Min.):	117 Min.

6.1.5.

Für die Berechnung des Hinwegs ist auf die Verbindung mit der kürzesten Reisedauer abzustellen, vorliegend auf jene mit zweimaligem Umsteigen ab der Bushaltestelle Q._____, X-Platz, mit insgesamt 89 Minuten.

6.1.6.

Für einen früheren Arbeitsbeginn kommen folgende Verbindungen in Frage:

Q._____, X-Platz ab:	05:22	05:22
R._____, Y-Station, an:	06:46	06:43
Dauer:	84 Min.	81 Min.
Umsteigen:	3x	2x
Dauer inkl. Fusswege (+ 8 + 2 Min.):	94 Min.	91 Min.

6.2.

6.2.1.

Für den Rückweg sind wiederum die Wegstrecken zu Fuss an die Haltestelle des öffentlichen Verkehrs ab dem Arbeitsort und ab der Haltestelle Nähe Wohnort zu berücksichtigen. Sodann ist auf die Fahrdauer mit dem öffentlichen Verkehr abzustellen.

6.2.2.

Beim Rückweg sind für den Fussweg vom Arbeitsplatz an der W-Strasse 124 in R._____ zur Haltestelle R._____, Y-Station, gesamthaft fünf Minuten (Sicherheitszuschlag von 3 Minuten plus 2 Minuten für die Distanz von 112 m) zu berücksichtigen. Der Weg von der Haltestelle Q._____, X-Platz, an den Wohnort nahm vier Minuten (259 m) in Anspruch.

6.2.3.

Beim üblichen Arbeitsende zwischen 16:30 und 18:30 Uhr sind die schnellsten Verbindungen von unterschiedlicher Dauer, weshalb die drei nachfolgenden Verbindungsmöglichkeiten ab Y-Station in R._____ aus dem Jahr 2022 (www.oev-info.ch/de/fahrplan-aktuell/fahrplanarchiv und www.search.ch/fahrplan/) zum Vergleich herangezogen werden:

R._____, Y-Station, ab:	16:26	17:41	18:11
Q._____, X-Platz, an:	17:55	19:04	19:37
Dauer:	79 Min.	83 Min.	86 Min.

Umsteigen:	2x	3x	3x
Dauer inkl. Fusswege (+ 5 + 4 Min.):	88 Min.	92 Min.	95 Min.

Via R._____, L-Weg (Distanz zur W-Strasse 124: 186 m); via M._____; via Z._____ ergibt sich folgende Verbindung:

R._____, L-Weg, ab:	19:10
Q._____, X-Platz, an:	20:34
Dauer:	84 Min.
Umsteigen:	4x
Dauer inkl. Fusswege (+ 5 + 4 Min.):	93 Min.

Für den Fussweg vom Bahnhof Q._____ zum Wohnort benötigt die Rekurrentin erneut vier Minuten. Via P._____ bietet sich als möglicher Rückweg folgende Verbindung an:

R._____, Y-Station, ab:	18:26
Q._____ an:	19:49
Dauer:	83 Min.
Umsteigen:	2x
Dauer inkl. Fusswege (+ 5 + 4 Min.):	92 Min.

6.2.4.

Für die Berechnung ist demnach auch hier auf die kürzeste Reisedauer abzustellen: Vorliegend trifft dies für die Verbindung mit je zweimaligem Umsteigen via Z._____ bis Q._____, X-Platz, mit einer Rückreisedauer von 88 Minuten zu.

6.2.5.

Sodann ist festzustellen, dass der Rekurrentin eine Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel durchwegs möglich ist. Sie ist sogar dann möglich, wenn sie abends bis 22:30 Uhr (letztmögliche Verbindung mit dem öffentlichen Verkehr ab Arbeitsort) arbeitet.

6.2.6.

Die Rekurrentin liess vorbringen, es gäbe "Verbindungen, die sehr knappe Umsteigezeiten haben und daher nicht immer funktionieren". Als Beispiel nannte sie das "Umsteigen in Z._____ auf dem Rückweg mit Ankunft xx.20 auf Gleis 3 oder 4 und Weiterfahrt auf Gleis 13. Die Nahverkehrsgleise der C._____ AG liegen am anderen Ende des Bahnhofes Z._____, wodurch

auch bei einer nur geringen Verspätung des vorhergehenden Zuges der Anschluss nicht funktioniert" (Rekurs, N 9).

Dazu ist festzuhalten, dass weder auf der Webseite der Schweizerischen Bundesbahnen (www.sbb.ch), noch im Fahrplan der Webseite www.se-arch.ch/fahrplan/ (ehemals Twix-Route) die Option vom Bahnhof Q._____ via Z._____ als Reiseroute von R._____ SBB aus vorgeschlagen wird. Vielmehr werden Routen mit Umsteigemöglichkeiten in N._____, P._____ oder M._____ als schnellste Route genannt. Einzig die Option via Z._____ mit zusätzlichem Umsteigen in K._____ wird von der SBB vorgeschlagen. Der Einwand ist daher unbegründet.

6.3.

6.3.1.

Zu prüfen ist damit die Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Wohnort bei einer Fahrtdauer von täglich 88 Minuten für die Hinfahrt und 87 Minuten für die Rückfahrt. Es handelt sich dabei um einen Grenzfall.

6.3.2.

Vorab ist zu erwähnen, dass für die Rekurrentin die Möglichkeit, sich im Zug zu erholen, durchaus gegeben war, wenn sie sich für die Variante mit zweimaligem Umsteigen via N._____ (Hinweg, direkte Zugfahrt von N._____ nach R._____ mit 42 Minuten am Stück), via P._____ (Rückweg, direkte Zugfahrt von R._____ nach P._____ mit 46 Minuten am Stück) oder via Z._____ (Rückweg, direkte Zugfahrt von R._____ nach Z._____ mit 37 Minuten am Stück) entschieden hätte.

6.3.3.

Aus der Zusammenstellung ist sodann ersichtlich, dass die Rekurrentin an ein bis vier Arbeitstagen pro Monat (total 10 Tage) länger und an total 31 Tagen weniger lang als die übliche Tagesarbeitszeit arbeitete. Eine Unzumutbarkeit ergibt sich daraus nicht. Die Zahl von drei bis fünf Ausnahmetagen pro Monat (die abweichenden Angaben der Rekurrentin zu den Ausnahmetagen sind aufgrund der Zeiterfassung offensichtlich unzutreffend), an welchen die Rekurrentin übermässig lange Mittagspausen und/oder Nachmittagspausen einlegen musste, ist sodann zu gering, um die Wohnung in R._____ als beruflich notwendig zu qualifizieren. Zu beachten ist insbesondere, dass die Rekurrentin in einem 100 %-Pensum angestellt war und gemäss Zeitjournal im Zeitraum vom 1. Juli 2022 bis 31. Dezember 2022 an 110 Arbeitstagen für die Arbeitgeberin tätig war. Auch diese Faktoren vermögen eine Unzumutbarkeit nicht zu begründen.

6.4.

Zusammenfassend ist der Rekurrentin entgegenzuhalten, dass die tatsächlichen Arbeitszeiten keine Unzumutbarkeit zu begründen vermögen. Die Rekurrentin konnte aufgrund des Jahresarbeitszeitmodells weitgehend

selbständig ihre Arbeits- und Freizeit dem betrieblichen Arbeitsaufkommen anpassen. Wenige Ausnahmen begründen keine Unzumutbarkeit, zumal die Rekurrentin immer an ihren Wohnort zurückkehren konnte. Der Rekurrentin gelingt es damit nicht, die berufliche Notwendigkeit des Wochenaufenthaltes in R. _____ glaubhaft darzulegen. Die Kosten für den auswärtigen Wochenaufenthalt in Höhe von CHF 9'657.00 sind insgesamt betrachtet nicht gerechtfertigt und wurden von der Vorinstanz zu Recht nicht zum Abzug zugelassen. Sie hat jedoch zu Recht den Pauschalabzug, die Kosten für die auswärtige Verpflegung und die Kosten für die öffentlichen Verkehrsmittel für den Arbeitsweg als Berufsauslagen zum Abzug zugelassen.

7.

7.1.

Die Rekurrentin liess im Rekurs geltend machen, ihr behandelnder Arzt, Dr. med. D. _____, habe mit Schreiben vom tt.mm. 2024 ärztlich bestätigt, die Rekurrentin "musste im Rahmen ihres Genesungsprozesses besonderen Wert auf Stressreduktion (legen) und nach der Genesung (und auch heute noch) auf die Vermeidung von unnötigem Stress achten, weshalb die Rekurrentin ihre arbeitsfreie Zeit für Erholung und Stressreduktion sollte nutzen können" (Rekurs, Rz. 13). Im Arzzeugnis vom tt.mm. 2025 hielt Dr. med. D. _____ fest, dass die Rekurrentin mehrere Hörstürze erlitten habe, welche zur vorübergehenden Arbeitsunfähigkeit geführt hätten. Um das Risiko erneuter Rezidive zu minimieren, habe der Arzt vom "Aufenthalt in lauter Umgebung, wie beispielsweise Bahnhöfe, Schlafmangel und ungenügende Erholungszeit" abgeraten, da "die gesamte Arbeitszeit (der Rekurrentin) über verbale Kommunikation (laufe) und ein intaktes Gehör voraus(setze)."

7.2.

Die Rekurrentin argumentiert mit dringend nötiger Stressreduktion um mögliche Rezidive ihrer Erkrankung zu vermeiden. Gleichzeitig reichte die Rekurrentin mit Schreiben vom 14. Dezember 2021 und vom 22. November 2024 zwei Bestätigungen ein, welche eine interne Versetzung mit Salärerhöhung festhalten. Im gesamten relevanten Zeitraum (Juli - Dezember 2022) hat die Rekurrentin insgesamt vier Krankheitstage erfasst. Weder aus dem Zeitjournal noch aus den Arztberichten ist jedoch ersichtlich, inwiefern das tägliche Pendeln mit dem öffentlichen Verkehr der Gesundheit der Rekurrentin geschadet habe oder schaden könnte bzw. einen Gesundheitsschaden abwenden oder reduzieren könnte. Es gelingt der Rekurrentin anhand der eingereichten Beweismittel nicht, ihre behauptete gesundheitliche Einschränkung und entsprechende Notwendigkeit der 2-Zimmer-Wohnung in R. _____ glaubhaft darzulegen.

7.3.

Folglich können die Kosten des Wochenaufenthaltes auch nicht als (abziehbare) Krankheitskosten berücksichtigt werden.

8.

Der Rekurs erweist sich insgesamt als unbegründet und ist abzuweisen.

9.

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Rekurrentin die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteienschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrentin hat die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebür von CHF 230.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 730.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

den Vertreter der Rekurrentin (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, 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, 22. Januar 2026

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Ha