

WBE.2024.321 / JH / we

(3-RV.2022.148)

Art. 31

Urteil vom 1. Juni 2026

Besetzung Verwaltungsrichter J. Huber, Vorsitz
 Verwaltungsrichter Ch. Huber
 Verwaltungsrichter Kiener
 Gerichtsschreiber Hösle

Beschwerde- **A.** _____
führer 1

Beschwerde- **B.** _____
führerin 2

gegen

Kantonales Steueramt, Geschäftsbereich Recht, Rechtsdienst,
Telli-Hochhaus, 5004 Aarau

Steuerkommission Q. _____

Gegenstand Beschwerdeverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2021

Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern,
vom 25. Juli 2024

Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:

A.

1.

Die Eheleute A._____ und B._____ haben steuerrechtlichen Wohnsitz in Q._____. In der Steuerperiode 2021 erzielte A._____ unter anderem Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit als Musiklehrer an der Musikschule R._____. In der Steuererklärung 2021 machte A._____ in diesem Zusammenhang Mehrkosten für auswärtige Verpflegung für 115 Tage geltend. Den Arbeitsweg legte A._____ gemäss Angaben in der Steuererklärung 2021 an 26 Tagen mit den öffentlichen Verkehrsmitteln und an 89 Tagen mit dem Privatauto zurück.

2.

Am 22. August 2022 veranlagte die Steuerkommission Q._____ A._____ und B._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2021 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 83'500.00 und einem satzbestimmenden Einkommen von Fr. 86'500.00 (ungerundet Fr. 86'534.00) sowie einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von Fr. 0.00. Dabei liess die Steuerkommission Q._____ die von A._____ geltend gemachten Mehrkosten für auswärtige Verpflegung im Betrag von Fr. 1'725.00 (115 Tage zu Fr. 15.00) nicht zum Abzug zu.

B.

1.

Mit als "Beschwerde" bezeichneter Eingabe vom 8. September 2022 erhob A._____ Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung. Darin beantragte er unter anderem, dass ihm die gemäss eingereicherter Steuererklärung deklarierten Mehrkosten für auswärtige Verpflegung für 115 Tage vollumfänglich zu gewähren seien.

2.

Am 10. November 2022 hiess die Steuerkommission Q._____ die Einsprache teilweise gut. Die Steuerkommission Q._____ anerkannte berufsbedingte Mehrkosten für auswärtige Verpflegung im Umfang von 88 der 115 beantragten Tage und reduzierte das steuerbare (richtig: satzbestimmende) Einkommen um Fr. 1'320.00 (88 Tage zu Fr. 15.00) auf Fr. 85'214.00.

C.

1.

Mit Schreiben vom 25. November 2022 erhob A._____ Rekurs gegen den Einspracheentscheid der Steuerkommission Q._____ vom 10. November 2022 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2021. Darin beantragte er sinngemäss, dass ihm der Abzug für die notwendigen Mehrkosten

für die auswärtige Verpflegung für die restlichen 27 Tage, entsprechend Fr. 405.00, ebenfalls zu gewähren seien.

2.

Mit Urteil vom 25. Juli 2024 gelangte das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, zu folgendem Entscheid:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das satzbestimmende Einkommen auf CHF 84'989.00 festgesetzt.

2.

Die Steuerkommission Q._____ wird angewiesen, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.

3.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebür von CHF 145.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 650.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

4.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Das Spezialverwaltungsgericht liess mit diesem Entscheid einen zusätzlichen Abzug für die Mehrkosten auswärtiger Verpflegung für 15 Arbeitstage im ersten Halbjahr 2021 zu, womit sich das satzbestimmende Einkommen im Vergleich zum Einspracheentscheid um Fr. 225.00 (15 Tage zu Fr. 15.00) reduzierte.

D.

1.

Mit Eingabe vom 10. September 2024 erhob A._____ Verwaltungsgerichtsbeschwerde und stellte folgende Anträge:

1.

Die Berufsauslagen mit den geltend gemachten Abzügen sind so zu respektieren, wie sie der eingereichten Steuererklärung entsprechen. Das heisst 115 Abzüge für auswärtige Verpflegung. Es ist eine neue Veranlagung und Steuerrechnung für 2021 zu erstellen. Die Überzahlung mit Zins ist der nächsten Steuerrechnung gutzuschreiben.

2.

Die Verfahrenskosten sind vollumfänglich von den Behörden zu tragen und mir verzinst zurückzuerstatten.

3.

Kann das Verwaltungsgericht den Anträgen folgen, ist über eine Aufwandentschädigung des Beschwerdeführers nachzudenken, die sich an den behördlichen Verfahrenskosten orientiert.

2.

Am 11. September 2024 überwies das Spezialverwaltungsgericht die Beschwerde mitsamt Verfahrensakten ans Verwaltungsgericht und verzichtete auf die Erstattung einer Vernehmlassung.

3.

Das KStA beantragte mit Beschwerdeantwort vom 2. Oktober 2024 unter Verweis auf das vorinstanzliche Urteil die Abweisung der Beschwerde. Im Falle einer ganzen oder teilweisen Gutheissung seien allfällige Parteikosten dem KStA und nicht dem Gemeinderat zu überbinden. Die Steuerkommission Q._____ liess sich innert Frist nicht vernehmen.

4.

Mit Schreiben vom 19. Dezember 2024 reichte der Beschwerdeführer bei der Steuerkommission Q._____ ein als "Einsprache Definitive Steuerrechnung 2021, Direkte Bundessteuer" bezeichnetes Schreiben ein und stellte dies ebenfalls dem Verwaltungsgericht zur Kenntnisnahme zu.

5.

Das Verwaltungsgericht hat den Fall auf dem Zirkularweg entschieden (§ 7 des Gerichtsorganisationsgesetzes vom 6. Dezember 2011 [GOG; SAR 155.200]).

Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:

I.

1.

Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Entscheide des Spezialverwaltungsgerichts in Kantons- und Gemeindesteuersachen (§ 198 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG; SAR 651.100]; § 54 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [Verwaltungsrechtspflegegesetz, VRPG; SAR 271.200]). Es ist somit zur Behandlung des vorliegenden Falls zuständig und überprüft den angefochtenen Entscheid im Rahmen der Beschwerdeanträge auf unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts sowie Rechtsverletzungen (§ 199 StG; § 48 Abs. 2 und § 55 Abs. 1 VRPG).

2.

Die Beschwerde wurde lediglich vom Beschwerdeführer unterzeichnet. Aufgrund der gesetzlichen Vertretungsvermutung unter Ehegatten ist davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer auch vertretend für die Beschwerdeführerin handelte (§ 172 Abs. 1 und 2 StG). Somit kommt der Beschwerdeführerin im vorliegenden Beschwerdeverfahren ebenfalls Parteistellung zu.

3.

Die übrigen Prozessvoraussetzungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist vollumfänglich einzutreten.

II.

1.

1.1

Im vorliegenden Beschwerdeverfahren ist umstritten, ob der Beschwerdeführer Anspruch auf Abzug der Mehrkosten für auswärtige Verpflegung von insgesamt 12 Arbeitstagen (jeweils freitags von August 2021 bis Dezember 2021) hat. Im Weiteren ist umstritten, ob der Beschwerdeführer zwischen August 2021 und Dezember 2021 am Freitag jeweils mit den öffentlichen Verkehrsmitteln oder mit dem Privatauto von seinem Wohnort in Q. _____ zur Arbeitsstätte in R. _____ gefahren ist. Entsprechend hat sich die Begründung des Beschwerdeführers darauf zu richten. Nicht umstritten sind dagegen die Distanz vom Wohnort zur Arbeitsstätte (57 km) und die Dauer zur Bewältigung dieser Strecke (eine Autofahrtstunde) sowie die Minimaldauer von 45 Minuten, die dem Beschwerdeführer für die Einnahme des Mittagessens zuhause praxisgemäss zur Verfügung stehen muss.

1.2

Der Beschwerdeführer setzt sich in der Beschwerde zwar mit dem Urteil der Vorinstanz auseinander, bringt jedoch zum grossen Teil Argumente vor, die ausserhalb des Streitgegenstands liegen oder nicht substantiiert sind. Nachfolgend werden die für das vorliegende Verfahren nicht massgebenden Vorbringen aufgelistet und summarisch begründet, weshalb auf diese nicht weiter einzugehen ist:

- a) Auf die Sachverhaltsrügen in lit. A der Beschwerde betreffen Abzüge für Mehrkosten für auswärtige Verpflegung für 88 Tage, welche bereits mit Einspracheentscheid vom 10. November 2022 gutgeheissen wurden, ist nicht weiter einzugehen, da diese sind nicht mehr Streitgegenstand sind.
- b) Auf die Ausführungen gemäss lit. B/Ziff. 2 der Beschwerde betreffend die Verpflegungskostenabzüge für Arbeitstage am Mittwoch ist nicht weiter einzugehen, weil sich die noch streitbetroffenen 12 Tage jeweils auf die Freitage im zweiten Halbjahr 2021 beziehen.
- c) In lit. B/Ziff. 3 der Beschwerde setzt sich der Beschwerdeführende mit Unterhaltskosten für die selbstbewohnte Immobilie auseinander. Diese Ausführungen gehen über den Streitgegenstand hinaus, weshalb darauf nicht einzugehen ist.
- d) Die Vorbringen gemäss lit. B/Ziff. 6 und 7 sowie lit. D/Ziff. 5 der Beschwerde betreffen den Einspracheentscheid bzw. das

Einspracheverfahren und liegen damit ebenfalls ausserhalb des Streitgegenstandes. Auf diese ist nicht weiter einzugehen.

- e) In lit. C/Ziff. 1 und 2 sowie lit. D/Ziff. 1 der Beschwerde setzt sich der Beschwerdeführer mit den Fahrtkosten seines Arbeitsweges auseinander. Er argumentiert im Wesentlichen, dass er steuerlich höhere Abzüge hätte geltend machen können, wenn er anstelle der öffentlichen Verkehrsmittel jeweils mit dem Auto zur Arbeit gefahren und deshalb aufgrund der Zeitersparnis auf den Abzug für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung verzichtet hätte. Schliesslich seien die entsprechenden Fahrtkostenabzüge für das Auto höher als die jeweiligen Verpflegungskostenabzüge. Der Beschwerdeführer verkennt dabei, dass der jährliche Fahrtkostenabzug auf Fr. 7'000.00 begrenzt ist (§ 35 Abs. 1 lit. a StG) und deshalb zusätzliche Fahrtkosten für das Auto nicht berücksichtigt werden könnten. Zudem handelt es sich bei den Mehrkosten für auswärtige Verpflegung und den Fahrtkosten um verschiedene Berufsauslagen. Die Fahrtkosten sind im vorliegenden Beschwerdeverfahren nicht Streitgegenstand und sie sind bei der Beurteilung der Mehrkosten für auswärtige Verpflegung deshalb nicht zu berücksichtigen.

Auf die übrigen Vorbringen des Beschwerdeführers wird in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

2.

2.1

In ihrem Entscheid vom 25. Juli 2024 geht die Vorinstanz davon aus, dass der Beschwerdeführer jeweils am Dienstag und Freitag mit dem Auto und am Mittwoch mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zur Arbeit gefahren ist. Entsprechend sei von einem Arbeitsweg von einer Autostunde auszugehen. Im Weiteren führt die Vorinstanz aus, dass der Beschwerdeführer an den Freitagen im zweiten Halbjahr 2021 jeweils von 13.00 Uhr bis 17.55 Uhr gearbeitet habe. Es sei Berufstätigen zuzumuten, das Mittagessen bereits zwischen 11.00 Uhr und 11.30 Uhr einzunehmen. Dem Beschwerdeführer sei es demnach möglich gewesen, das Mittagessen zu kochen und dann bereits um 11.30 Uhr einzunehmen und anschliessend um 12.00 Uhr mit dem Auto zur Arbeit zu fahren. Im Übrigen erbringe der Beschwerdeführer keine Beweise dafür, dass er den ganzen Freitagvormittag abwesend gewesen sei bzw. diese Zeit zur Vorbereitung des Nachmittagsunterrichts benötigt habe. Entsprechend seien für die restlichen 12 Arbeitstage kein Abzug für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung zu gewähren.

2.2

Der Beschwerdeführer bestreitet im Wesentlichen die Ausführungen der Vorinstanz. Zusammengefasst bringt er vor, dass er versucht habe, die

Arbeit so gut wie möglich zu disponieren. Während der ungebundenen Arbeitszeit priorisiere er seine Arbeit nach Fälligkeit, Dringlichkeit, Wichtigkeit, Bedeutung und Zeitpunkt.

Im Weiteren sei die Annahme der Vorinstanz, er würde am Freitag jeweils mit dem Auto zur Arbeit fahren, nicht richtig. Bis auf einige Ausnahmen habe er am Freitag immer die öffentlichen Verkehrsmittel benutzt. Er habe dafür das Haus um 11.16 Uhr verlassen müssen. Wenn er mit dem Auto unterwegs gewesen sei, so habe er das Haus erst um 11.54 Uhr oder sogar erst um 12.05 Uhr verlassen müssen.

Die im Rekursverfahren eingereichten Belegungspläne sowie die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel würden eine auswärtige Verpflegung und damit verbundene Mehrkosten nach sich ziehen. Er habe wann immer möglich die öffentlichen Verkehrsmittel benutzt. Die Abzüge für Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung für die verbleibenden 12 Tage seien ihm mit der Begründung nicht gewährt worden, dass er nur halbtags arbeite. Im Übrigen würde die Beweislast bei der Steuerbehörde liegen. Diese habe nachzuweisen, dass er sich zuhause hätte verpflegen können.

3.

3.1

Mehrkosten für die Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte werden vom Reineinkommen nur abgezogen, sofern sie notwendige Berufskosten darstellen (§ 35 Abs. 1 lit. b StG). Dabei wird von unselbständig erwerbenden Personen nicht der Nachweis verlangt, dass sie sich tatsächlich auswärts verpflegt haben (Entscheid des Verwaltungsgerichts WBE.2006.350 vom 5. März 2007, Erw. 3.3, publiziert in: StE 2007 B 22.3 Nr. 92). Der Abzug für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung setzt indes voraus, dass die steuerpflichtigen Person wegen zu grosser Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsstätte oder wegen kurzen Essenspausen oder Schichtarbeit eine Hauptmahlzeit nicht zu Hause einnehmen kann (§ 35 Abs. 2 StG i. V. m. § 12 der Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 [StGV; SAR 651.111] sowie Art. 6 Abs. 1 der Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbstständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 [Berufskostenverordnung; SR 642.118.1]; Aargauische Gerichts- und Verwaltungsentscheide [AGVE] 2010, S. 118, Erw. 1.3).

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 strenge Anforderungen gestellt werden (AGVE 1987, S. 373, Erw. 4a und 4b). Dabei ist der Begriff der Notwendigkeit oder Erforderlichkeit in einem weiten Sinne

zu verstehen. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung verlangt weder, dass die steuerpflichtige Person 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 Person nicht zumutbar war (vgl. zum Ganzen: BGE 113 Ib 114, Erw. 2c ff., bestätigt in BGE 124 II 29, Erw. 3a ff.).

3.2

Im Abgaberecht obliegt die Beweislast für die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen der Veranlagungsbehörde, während die steuerpflichtige Person für die abgabebefreienden und -mindernden Tatsachen beweibelastet ist (sog. Normentheorie; BGE 148 II 285, Erw. 3.1.3). Beim vorliegend umstrittenen Abzug für berufsmässig begründete Mehrkosten für auswärtige Verpflegung handelt es sich um einen steuermindernden Umstand, welcher demnach von den Beschwerdeführenden nachzuweisen ist.

4.

4.1

Der Beschwerdeführer hatte gemäss den aktenkundigen Belegungsplänen in der Steuerperiode 2021 fixe Arbeitszeiten, da er jeweils auf die Reservierung des Unterrichtsraums der Musikschule R._____ angewiesen war. Für die noch strittigen Arbeitstage an den Freitagen von August bis Dezember 2021 war eine Rückkehr über Mittag nach Hause von vornherein ausgeschlossen, da der Beschwerdeführer erst um 13.00 Uhr mit der Arbeit begann und somit nur halbtags arbeitete.

Aus der Steuererklärung 2021 geht hervor, dass der Beschwerdeführer in der Steuerperiode 2021 an 26 Tagen den Arbeitsweg mit den öffentlichen Verkehrsmitteln nach R._____ zurücklegte. Wann die Fahrten mit den öffentlichen Verkehrsmitteln stattgefunden haben und ob diese den Zeitraum von August bis Dezember 2021 betrafen, ist aus den Akten nicht ersichtlich. Der Beschwerdeführer behauptet in der Beschwerde, jeweils am Freitag (August 2021 bis Dezember 2021) mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zur Arbeit gefahren zu sein, bringt dafür aber keinerlei Beweise vor. Dabei wäre zu erwarten, dass er den Nachweis ohne grössere Umstände erbringen könnte, da er nach eigenen Angaben für den Arbeitsweg nach R._____ jeweils eine 9-Uhr-Tageskarte der A-Welle für Fr. 15.00 löste.

Wenn der Beschwerdeführer, wie die Vorinstanz annimmt, mit dem Auto zur Arbeit gefahren ist, hätte er unter Berücksichtigung der rund einstündigen Reisezeit um 12.00 Uhr losfahren müssen. In Übereinstimmung mit der Vorinstanz ist es bei Berufstätigen nicht unüblich und durchaus zumutbar,

dass das Mittagessen nicht um 12.00 Uhr, sondern zu einem früheren oder späteren Zeitpunkt eingenommen wird. Wie die Vorinstanz richtigerweise festhält, hatte der Beschwerdeführer grundsätzlich genug Zeit, das Essen am Freitagvormittag zu Hause zuzubereiten und vor der Abfahrt mit dem Auto zu sich zu nehmen.

Legte der Beschwerdeführer den Arbeitsweg mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zurück musste er nach eigenen Angaben das Haus bereits um 11.16 Uhr verlassen. Ob es ihm unter diesen Umständen auch noch zumutbar war, das Mittagessen vorgängig zuhause einzunehmen, ist fraglich, kann aber offenbleiben. Denn der Beschwerdeführer hat nur behauptet, aber nicht belegt, an den Freitagen vom August bis Dezember 2021 vorwiegend mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zur Arbeit gefahren zu sein. Da es sich bei den Abzügen für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung um eine steuermindernde Tatsache handelt, tragen die Beschwerdeführenden die Folgen dieser Beweislosigkeit.

4.2

Es stellt sich noch die Frage, ob der Beschwerdeführer den Unterricht jeweils am Freitagvormittag vorbereiten musste und deshalb keine Zeit hatte, das Mittagessen selbst vorzubereiten und zu sich zu nehmen, oder ob die Vorbereitung ebenso zu einem anderen Zeitpunkt möglich gewesen wäre.

Soweit der Beschwerdeführer vorbringt, es sei Sache der Steuerbehörden zu beweisen, dass er das Essen am Freitagvormittag hätte zubereiten und einnehmen können, verkennt er, dass es sich dabei um einen steuermindernden Umstand handelt, für den er beweispflichtig ist.

Es ist nicht ersichtlich, inwiefern der Beschwerdeführer den ganzen Vormittag zur Vorbereitung des Unterrichts benötigt haben soll. Der Beschwerdeführer war in der Steuerperiode 2021 als Musiklehrer tätig und weitestgehend frei, wann er den Unterricht vorbereitete. Sowohl der Unterrichtsraum wie auch eine Kopiermaschine und andere Gerätschaften wurden ihm am Arbeitsort zur Verfügung gestellt. Dass er im Unterrichtsraum grosse Vorbereitungen treffen musste, ist nicht ersichtlich und wird vom Beschwerdeführer auch nicht dargelegt. Im Gegenteil geht aus den Ausführungen des Rekurses vom 10. November 2022 hervor, dass der Beschwerdeführer zuhause den Kontakt mit den Schülern bzw. deren Eltern per E-Mail und per Telefon pflegte. Dabei handelte es sich um einen vergleichsweise kleinen Aufwand, der nicht zwingend am Freitagvormittag erledigt werden musste. Selbst bei einem kurzfristigen Ausfall oder einer Verschiebung des Unterrichtstermins ist nicht ersichtlich, inwiefern dies die Essensvorbereitung am Freitagvormittag verhindert haben sollte. Ebenfalls legt der Beschwerdeführer nicht substantiiert dar, was für Vorbereitungsarbeiten darüber hinaus angefallen sind und wie sich diese auf die Essensvorbereitung ausgewirkt haben. Schliesslich ist auch nicht ersichtlich, dass der Beschwerdeführer

am Freitagvormittag jeweils ausser Haus war und deshalb keine Zeit zur Vorbereitung gehabt hätte.

Der Beschwerdeführer hat den Beweis nicht erbracht, dass es ihm am Freitagvormittag nicht zumutbar gewesen ist, das Mittagessen vorzubereiten und einzunehmen.

4.3

Nach dem Ausgeführten erweist sich die Beschwerde insgesamt als unbegründet und ist abzuweisen.

III.

1.

1.1

Die Vorinstanz hat den Rekurs teilweise gutgeheissen, weshalb die Beschwerdeführenden nur die anteiligen Verfahrenskosten zu tragen gehabt hätten (§ 189 Abs. 1 StG). Die Vorinstanz auferlegte dem Beschwerdeführer im vorinstanzlichen Verfahren in Anwendung von § 189 Abs. 3 StG jedoch die gesamten Verfahrenskosten. Dies weil der Beschwerdeführer die Beweismittel, die zur teilweisen Gutheissung des Rekurses geführt haben, erst mit dem Rekurs eingereicht und damit das Verfahren verursacht habe.

Aus der Begründung der Beschwerde ergibt sich, dass der Beschwerdeführer sinngemäss die vollständige Kostenauflegung im vorinstanzlichen Verfahren anfecht. Demnach gilt es zu prüfen, ob die Vorinstanz die Kosten trotz teilweiser Gutheissung des Rekurses zur Recht vollständig den Beschwerdeführenden auferlegt hat.

1.2

Der Beschwerdeführer bestreitet, die Beweismittel, auf welche die Vorinstanz die teilweise Gutheissung des Rekurses stützte, zu spät vorgelegt zu haben. Sämtliche Unterlagen seien vor dem 23. Juni 2022 in den Steuerakten gewesen. Diese seien ebenfalls dienlich gewesen, da sie im Einspracheverfahren bereits zu einer Gutheissung der Abzüge für Mehrkosten für auswärtige Verpflegung im Umfang von 88 Tagen geführt haben.

Im Weiteren habe der Beschwerdeführer der Steuerkommission Q._____ Kopien der Belegungspläne für die fehlenden Semestern vorbeibringen wollen, was aber von der Steuerkommission Q._____ abgelehnt worden sei.

1.3

Gemäss § 189 Abs. 3 StG können die Partei- und Gerichtskosten unabhängig vom Ausgang des Verfahrens aufgeteilt werden, wenn die unterliegende steuerpflichtige Person das Rechtsmittel in guten Treuen ergriffen hat oder wenn die obsiegende steuerpflichtige Person das Rekurs- oder Beschwerdeverfahren durch ihr Verhalten in der Vorinstanz verursacht hat.

Die ausnahmsweise Kostenaufgabe an die obsiegende Partei kommt namentlich bei trölerischem oder widersprüchlichem Verhalten sowie bei Nichterfüllung von Mitwirkungs- bzw. Verfahrenspflichten oder allgemein dort in Frage, wo wesentliche, den Steuerbehörden nicht bekannte Sachverhaltselemente verspätet vorgebracht oder Beweismittel zu spät vorgelegt werden (Entscheid des Verwaltungsgerichts WBE.2021.135 vom 16. August 2021, Erw. III).

1.4

Die Vorinstanz stützt die teilweise Gutheissung des Rekurses auf die Belegungspläne für den Zeitraum vom August 2020 bis Januar 2021 sowie vom Februar bis Juli 2021. Die Beschwerdeführenden haben vor der Vorinstanz zwar rund zur Hälfte obsiegt, allerdings unterliessen sie es, die entscheidenden Beweismittel (den Belegungsplan vom August 2020 bis Januar 2021 und den Belegungsplan vom Februar bis Juli 2021) bereits im Einspracheverfahren einzubringen. Die Rüge des Beschwerdeführers, zum Zeitpunkt des Einspracheverfahrens seien alle notwendigen Beweismittel bei den Akten gewesen, geht damit fehl. Aus den Verfahrensakten ergibt sich, dass nur der Belegungsplan für das zweite Halbjahr (August 2021 bis Januar 2022) Teil der Steuerakten 2021 und des Einspracheverfahrens bildete. Die Belegungspläne für die Zeiträume vom August 2020 bis Januar 2021 und Februar bis Juli 2021 hat der Beschwerdeführer erst im Rekursverfahren als Beilagen eingereicht.

Dass die entscheidenden Belegungspläne erst im Rekursverfahren von den Beschwerdeführenden zu den Akten gereicht wurden, ergibt sich zudem aus den Erwägungen des Einspracheentscheids vom 10. November 2022. Die Steuerkommission Q._____ geht in Erwägung 2.3 des Einspracheentscheids vom 10. November 2022 von einem einzigen "Stundenrapport" (Einzahl) und den Arbeitszeiten, wie sie im Belegungsplan für August 2021 bis Januar 2022 definiert sind, aus. Hätten die Belegungspläne für die Zeiträume von August 2020 bis Januar 2021 und Februar bis Juli 2021 im Einspracheverfahren vorgelegen, hätte die Steuerkommission Q._____ diese berücksichtigt.

Auch das Argument des Beschwerdeführers, die Steuerkommission habe es abgelehnt, die fehlenden Belegungspläne zu den Akten zu nehmen, überzeugt nicht. Die Steuerkommission untersuchte im Einspracheverfahren den Sachverhalt unter Mitwirkung der Beschwerdeführenden von Amtes wegen. Dass sie entscheidende Beweismittel nicht zu den Akten genommen hat, ist weder ersichtlich noch wird dies vom Beschwerdeführer überzeugend dargelegt. Im Weiteren liegt es im Interesse und in der Verantwortung des Steuerpflichtigen, steuermindernde Tatsachen nachzuweisen. Selbst wenn die Steuerkommission Q._____ die fehlenden Belegungspläne nicht einforderte, hätte der Beschwerdeführer diese spätestens mit der Einsprache einreichen müssen.

1.5

Nach dem Gesagten hat der Beschwerdeführer die für die teilweise Gutheissung des Rekurses relevanten Beweismittel erst mit dem Rekurs vom 25. November 2022 eingereicht. Damit hat er das Rekursverfahren, soweit er obsiegte, durch sein eigenes Verhalten verursacht. Die Vorinstanz hat daher in Anwendung von § 189 Abs. 3 StG die Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens zu Recht vollständig den Beschwerdeführenden auferlegt. Die Beschwerde erweist sich auch diesbezüglich als unbegründet.

2.

Entsprechend dem Verfahrensausgang sind die verwaltungsrechtlichen Verfahrenskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (§ 189 Abs. 1 StG; § 31 Abs. 2 VRPG).

Ausgehend von einem Streitwert von rund Fr. 650.00 (Steuerdifferenz und Kosten des Rekursverfahrens) betragen die verwaltungsrechtlichen Verfahrenskosten Fr. 900.00 (§ 29 Abs. 1 VRPG; § 20 Abs. 1, 2 und 5 i. V. m. § 7 Abs. 1 des Gebührendekrets vom 19. September 2023 [GebührD; SAR 662.110]). Ein Parteikostenersatz fällt ausser Betracht (§ 189 Abs. 2 StG; § 32 Abs. 2 VRPG).

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die verwaltungsrechtlichen Verfahrenskosten, bestehend aus einer Gerichtsgebühr von Fr. 900.00, sind von den Beschwerdeführenden unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es werden keine Parteikosten ersetzt.

Zustellung an:

die Beschwerdeführenden
das Kantonale Steueramt
die Steuerkommission Q. _____
die Eidgenössische Steuerverwaltung

Mitteilung an:

das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern

Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten

Dieser Entscheid kann wegen Verletzung von Bundesrecht, Völkerrecht, kantonalen verfassungsmässigen Rechten sowie interkantonalem Recht innert **30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten** beim **Schweizerischen Bundesgericht**, Schweizerhofquai, 6004 Luzern, angefochten werden. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerde muss das Begehren, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie in gedrängter Form die Begründung, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt, mit Angabe der Beweismittel enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (Art. 82 ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110]).

Aarau, 1. Juni 2026

Verwaltungsgericht des Kantons Aargau

2. Kammer

Vorsitz:

Gerichtsschreiber:

J. Huber

Hössle