

## Fahrkosten als notwendige Berufsauslagen

### Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft KGVVE vom 2. April 2008

*Wenn der Arbeitsweg an einzelnen Tagen mit dem öffentlichen Verkehrsmittel und dem privaten Motorfahrzeug und an anderen Tagen ausschliesslich mit dem privaten Motorfahrzeug zurückgelegt wird, so kann dies – sofern die Voraussetzungen dazu erfüllt werden – grundsätzlich akzeptiert werden. Dieser Umstand rechtfertigt jedoch nicht, beim geltend gemachten Generalabonnement der SBB eine Kürzung wegen Privatnutzung vorzunehmen, wenn dies bei anderen Personen, welche ausschliesslich das öffentliche Verkehrsmittel benützen, auch nicht gemacht wird. Bei Kilometerpauschalen für das private Motorfahrzeug sind in der Pauschale alle Kosten enthalten, so auch die Aufwendungen für einen zusätzlich gemieteten Parkplatz.*

#### Sachverhalt:

A. Mit definitiven Veranlagungsverfügungen vom 26. April 2007 für die Staatssteuer 2005 sowie für die direkte Bundessteuer 2005 wurden A die von ihm als vom steuerbaren Einkommen abzugsfähig geltend gemachten Fahrtkosten in der Höhe von Fr. 12'760.– auf Fr. 11'720.– gekürzt. Der Steuerpflichtige benutzt sein privates Fahrzeug an 60 Arbeitstagen im Jahr für das Zurücklegen der Strecke von seinem Wohnort X zu seinem Arbeitsort Y. Die hierfür geltend gemachten Abzüge in der Höhe von Fr. 7'020.– (60 Tage x 90 km x 2 Fahrten x Fr. 0.65) wurden vollumfänglich als abzugsfähig zugelassen. Für die übrigen 160 Arbeitstage fährt A mit dem privaten Fahrzeug von X zum Bahnhof SBB in Basel (Bahnhof Basel) und stellt das Auto dort auf einem gemieteten Parkplatz ab, um anschliessend mit der Bahn nach Y (Generalabonnement 1. Klasse, GA) zu gelangen. Dafür hatte der Pflichtige Abzüge in der Höhe von Fr. 4'700.– für das GA und von Fr. 1'040.– (160 Tage x 5 km x 2 Fahrten x Fr. 0.65) für das Motorfahrzeug geltend gemacht. In den Verfügungen wurde der Abzug in der Höhe von Fr. 1'040.– für die geltend gemachten Fahrtkosten von seinem Wohnort zum Bahnhof Basel nicht anerkannt. Gegen diese zwei Verfügungen erhob der Pflichtige innert Frist mündlich Einsprache. Die schriftlichen Einsprachen/Begründungen folgten nach Ablauf der Einsprachefrist mit Eingabe vom 6. Juni 2007. Der Pflichtige machte geltend, dass die Kosten für den jährlichen Weg von 1'600 km zwischen Wohnort und Bahnhof Basel sowie für die Parkplatzmiete in der Höhe von Fr. 600.– (das entsprechende Gesuch hatte der Pflichtige nachträglich gestellt) zum Abzug zuzulassen seien.

B. Mit Einsprache-Entscheiden vom 3. September 2007 trat die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) auf die verspätet eingetroffenen schriftlichen Einsprachen ein und hiess die Einsprache betreffend Staatssteuer bzw.

direkte Bundessteuer teilweise gut. Der Abzug in der Höhe von Fr. 1'040.– für die Fahrt mit dem Auto vom Wohnort zum Bahnhof Basel wurde zugelassen. Hingegen wurden von den geltend gemachten Kosten für das GA in der Höhe von Fr. 4'700.– und für die Parkplatzmiete in der Höhe von Fr. 600.– jeweils nur zwei Drittel als abzugsberechtigt anerkannt (statt Fr. 4'700.– Fr. 3'133.– und statt Fr. 600.– Fr. 400.–). Damit resultierte ein Abzug in der Höhe von Fr. 11'593.–. Gegen die Einspracheentscheide erhob der Pflichtige mit jeweiligen Schreiben vom 27. September 2007 Rekurs beim Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), mit dem Begehren, es seien die vollen Kosten für das GA und für die Parkplatzmiete zuzulassen.

C. Mit Entscheiden des Präsidenten des Steuergerichts vom 7. Dezember 2007 wurden die Rekurse teilweise gutgeheissen. Es wurde die Abzugsfähigkeit der Fahrtkosten für die Benützung des Motorfahrzeuges vom Wohnort zum Bahnhof Basel bestätigt. Hingegen wurde in Analogie zur Praxis bei selbständig Erwerbenden der Abzug der Kosten für das GA und für die Parkplatzmiete in der Höhe von jeweils  $\frac{2}{3}$  zugelassen (für das GA Fr. 3'357.– und für die Parkplatzmiete Fr. 428.60). Damit erhöhte sich der zugelassene Abzug auf Fr. 11'845.75.

D. Gegen diese Entscheide erhob der Pflichtige, nunmehr vertreten durch B, beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), mit Eingaben vom 7. April 2008 Beschwerde und beantragte in beiden Beschwerden, es sei die Beschwerde gutzuheissen und der Entscheid des Präsidenten des Steuergerichts vom 7. Dezember 2007 aufzuheben. Es sei ein Betrag von insgesamt Fr. 13'360.– für Fahrtkosten vom steuerbaren Einkommen des Jahres 2005 zum Abzug zuzulassen, unter o/e-Kostenfolge zu Lasten der Steuerverwaltung.

E. Die Steuerverwaltung beantragte in ihren Vernehmlassungen vom 6. Mai 2008 und das Steuergericht in seinen Vernehmlassungen vom 9. Juni 2008 die Abweisung der Beschwerden. Die zum Verfahren betreffend direkte Bundessteuer beigelegene Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

F. Mit Eingabe vom 9. Juni 2008 (recte wohl späteres Datum) reichte das Steuergericht einen Nachtrag zu Ziffer 6 seiner vorherigen Vernehmlassung vom 9. Juni 2008 beim Kantonsgericht ein. Weder die Steuerverwaltung noch der Beschwerdeführer noch die Eidgenössische Steuerverwaltung liessen sich zum Nachtrag vernehmen.

G. Auf die Begründungen und Ausführungen in den verschiedenen Rechtsschriften und Entscheiden wird, soweit erforderlich, in den Urteilsabwägungen eingegangen.

## *Erwägungen:*

1.1. Nach § 16 Abs. 2 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 wendet das Gericht das Recht von Amtes wegen an. Es prüft insbesondere, ob die Eintretensvoraussetzungen erfüllt sind. Die Beschwerden vom 7. April 2008 richten sich gegen die Entscheide des Präsidenten des Steuergerichts vom 7. Dezember 2007 betreffend die Staatssteuer sowie die direkte Bundessteuer für das Jahr 2005. Dementsprechend sind sie gemäss § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG) vom 7. Februar 1974 bzw. gemäss § 3 der Vollzugsverordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 13. Dezember 2004 durch das Kantonsgericht zu beurteilen. Die übrigen formellen Voraussetzungen nach §§ 43 ff. VPO sind erfüllt.

1.2. Die einer Rechtsmittelinstanz nachfolgende Instanz hat aber gleichermassen von Amtes wegen zu prüfen, ob die Prozessvoraussetzungen bei der Vorinstanz gegeben waren. Hat die Vorinstanz trotz Fehlen einer Prozessvoraussetzung materiell entschieden, ist der angefochtene Entscheid aufzuheben (BGE 122 V 372 E. 1; Urteil des Eidgenössischen Versicherungsgerichts vom 23. Oktober 2003, I 328/03, E. 2; *Alfred Kölz/Isabelle Häner*, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, Zürich, 1998, Rz 412).

1.3. Die Gemeindeverwaltung X, Abteilung Steuern, hat die Einsprachen betreffend Staatssteuer und direkte Bundessteuer mündlich entgegengenommen und dem Pflichtigen zudem zugesichert, dass diese verspätet, d.h. nach Ablauf der 30-tägigen Einsprachefrist, akzeptiert würden. Die Einsprachen haben jedoch schriftlich innert Frist zu erfolgen. Die Steuerverwaltung ist auf die verspäteten schriftlichen Einsprachen mit der Begründung eingetreten, dass der Pflichtige in seinem guten Glauben in die richtige Auskunft zu schützen und so zu stellen sei, als wären die Einsprachen innert der 30-tägigen Frist und somit rechtzeitig erfolgt. Das Steuergericht hat die Entscheide der Steuerverwaltung diesbezüglich geschützt. Das Kantonsgericht teilt die Betrachtungsweise der Vorinstanzen und erachtet deren Entscheidungen, auf die Einsprachen bzw. Beschwerden einzutreten, als richtig. Es möchte jedoch festhalten, dass – würde der jüngeren strengen bundesgerichtlichen Praxis gefolgt werden – wohl nicht auf die Einsprachen hätte eingetreten werden dürfen bzw. das Steuergericht die Einspracheentscheide der Steuerverwaltung hätte aufheben müssen.

1.4. Da alle Prozessvoraussetzungen erfüllt sind, ist auf die vom Beschwerdeführer als von den strittigen Veranlagungsverfügungen betroffenen Steuerpflichtigen frist- und formgerecht eingereichten verwaltungsgerichtlichen Beschwerden einzutreten.

1.5. Im Übrigen rechtfertigt es sich, die beiden Verfahren Nrn. 810 08 137 und 810 08 138 aufgrund der Identität der sich stellenden Fragen im Rahmen eines Urteils zu beurteilen und zu entscheiden (vgl. auch BGE 130 II 509; Die Praxis des Bundesgerichts 2005 Nr. 114).

2. Gemäss § 45 Abs. 1 VPO können mit der verwaltungsgerichtlichen Beschwerde Rechtsverletzungen einschliesslich Überschreitung, Unterschreitung oder Missbrauch des Ermessens (lit. a) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts (lit. b) gerügt werden. Die Überprüfung der Angemessenheit einer Verfügung ist hingegen nur in Ausnahmefällen vorgesehen (§ 45 Abs. 1 lit. c VPO). Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss dem seit 1. März 2006 in Kraft stehenden § 45 Abs. 2 VPO alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. § 45 Abs. 2 VPO setzt damit die bundesrechtlichen Vorgaben um, wonach im kantonalen Rekurs- und Beschwerdeverfahren betreffend direkte Bundessteuer gemäss Art. 140 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG alle Mängel des angefochtenen Entscheides und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden können. Hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern wäre eine solch weitgehende Kontrolle vorinstanzlicher Entscheide gemäss Art. 50 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 nur für das Rekursverfahren vor Steuergericht, nicht aber für das Beschwerdeverfahren vor Kantonsgericht gefordert. Der Gesetzgeber hat sich jedoch entschieden, die im DBG verlangte Ermessenskontrolle hinsichtlich der direkten Bundessteuer auch auf die Staats- und Gemeindesteuern auszuweiten. Deshalb kann das Kantonsgericht vorliegend auch die Angemessenheit der angefochtenen Verfügungen bzw. Entscheide überprüfen.

3.1.1. Der Beschwerdeführer macht vorerst die Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör geltend und beantragt die Aufhebung der Entscheide des Steuergerichts mit der Begründung, es sei ihm keine Möglichkeit gewährt worden, an der Verhandlung vor Steuergericht teilzunehmen. Er erklärt, das Steuergericht habe ihm am 23. Oktober 2007 den Eingang seiner Rekurse bestätigt, einen Kostenvorschuss verlangt und darauf hingewiesen, dass die Gerichtsverhandlung parteiöffentlich sei. Er sei aufgefordert worden, bis zum 21. November 2007 schriftlich mitzuteilen, ob er in die Akten Einsicht nehmen und/oder an der Verhandlung des Steuergerichts teilnehmen möchte. Mit Schreiben vom 13. November 2007 habe er mitgeteilt, er mache es von der Vernehmlassung der Steuerverwaltung abhängig, ob er an der Verhandlung teilnehme und werde das Gericht zu gegebener Zeit über seinen Wunsch informieren. Am 27. November 2007 sei ihm die Vernehmlassung der Steuerverwaltung zur Orientierung zugestellt worden. Im Begleitbrief habe sich der Satz befunden «die Fälle werden dem Steuergericht zur Beurteilung unterbreitet.» Am 7. Dezember 2007 habe der Präsident des Steuergerichts entschieden und am 6. März 2008 sei der Entscheid ausgefertigt worden. Ihm sei somit keine Chance gegeben worden, sich nochmals dazu zu äussern, ob er an der Verhandlung teilnehmen wolle. Ohne Hinweis darauf, dass die Verhandlung der entscheidenden Instanz bereits 10 Tage nach Zustellung der Vernehmlassung der Gegenseite stattfinde, habe er nicht an der Verhandlung teilnehmen können. Insofern sei ihm das rechtliche Gehör verweigert worden.

3.1.2. Das Steuergericht führt in seiner Vernehmlassung vom 9. Juni 2008 diesbezüglich aus, dass der Pflichtige mit Schreiben vom 23. Oktober 2007 neben der Aufforderung, einen Kostenvorschuss bis zum 22. November 2007 in der Höhe von Fr. 300.– zu leisten, dazu aufgefordert worden sei, dem Steuergericht schriftlich bis zum 21. November 2007 mitzuteilen, ob er in die Akten Einsicht nehmen und/oder an der Verhandlung des Steuergerichts teilnehmen möchte. Der Kostenvorschuss sei dem Steuergericht per 31. Oktober 2007 überwiesen worden. Das vom Beschwerdeführer behauptete Schreiben vom 13. November 2007 sei dem Steuergericht jedoch nie zugegangen. Die Beweislast für die Zustellung desselben obliege dem Beschwerdeführer. In solchen Fällen, in denen der festgesetzte Kostenvorschuss innerhalb der Frist bezahlt werde, sich der Pflichtige jedoch innert Frist nicht zur Teilnahme an der Verhandlung oder zur Akteneinsicht äussere, nehme das Steuergericht praxisgemäss den stillschweigenden Verzicht des Pflichtigen auf die Teilnahme an der Verhandlung bzw. Verzicht auf Akteneinsicht an. Mit Einschreiben vom 27. November 2007 habe das Steuergericht dem Pflichtigen in der Folge noch orientierungshalber eine Kopie der Vernehmlassung der Steuerverwaltung zur Kenntnis zugestellt und ihn gleichzeitig informiert, dass der Fall dem Steuergericht zur Beurteilung unterbreitet werde. Spätestens zu diesem Zeitpunkt habe der Beschwerdeführer nochmals die Gelegenheit gehabt, dem Steuergericht mitzuteilen, dass er doch an der Verhandlung teilzunehmen wünsche. Dies habe er jedoch erst fast vier Wochen später mit Eingabe vom 20. Dezember 2007 und somit nach durchgeführter Verhandlung getan.

3.1.3. Mit Eingabe vom 9. Juni 2008 (recte wohl späteres Datum) reichte das Steuergericht einen Nachtrag zu den obigen Ausführungen ein. Es erklärte, dass dem Steuergericht am 11. Juni 2008 das Urteil des Kantonsgerichts vom 12. März 2008 in Sachen W. und R. (Nr. 810 07 397/55) zugestellt worden sei. Aufgrund der dortigen Ausführungen könne im vorliegenden Fall keine Rede von einer Verweigerung der Gewährung des rechtlichen Gehörs sein. Dadurch, dass das Urteil des Kantonsgerichts erst nach Einreichung der Vernehmlassung beim Steuergericht eingegangen sei, würden die Ausführungen des Steuergerichts ein echtes Novum darstellen.

3.2.1. Gemäss dem auch im vorliegenden Verfahren anwendbaren Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB) vom 10. Dezember 1907 hat, sofern das Gesetz es nicht anders bestimmt, derjenige das Vorhandensein einer behaupteten Tatsache zu beweisen, der aus ihr Rechte ableitet. So obliegt der Beweis der Tatsache sowie des Zeitpunktes der Zustellung einer Verfügung der Verwaltung (Verwaltungsgerichtsentscheid des Kantons Basel-Landschaft [VGE] Nr. 97 vom 7. Mai 2003, 2003/39). Dagegen hat die beschwerdeführende Partei den Nachweis für die rechtzeitige Einreichung ihrer Beschwerde zu leisten (BGE 103 V 65 E. 2a; Entscheidung des Kantonsgerichts [KGE VV] vom 7. Februar 2007, 810 2006 302, E. 2.6). So wie die beschwerdeführende Partei den Nachweis für die Einreichung der Beschwerde zu erbringen hat, hat sie auch den Nachweis für die Einreichung allfälliger weiterer von ihr verfassten Schreiben zu erbringen. Kann sie diesen Nachweis nicht erbringen, so hat sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (vgl. zum Ganzen

*René Rhinow/Heinrich Koller/Christina Kiss*, Öffentliches Prozessrecht und Justizverfassungsrecht des Bundes, Basel, 1996, Rz. 909 ff.; *Hans Schmid*, in: *Hon-sell/Vogt/Geiser* [Hrsg.], Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Zivilgesetzbuch I, Art. 1–456 ZGB, 3. Aufl., 2006, Basel, Art. 8, Rz 27).

3.2.2. Der Beschwerdeführer hat keine Beweise dafür erbracht, dass das von ihm genannte Schreiben vom 13. November 2007 beim Steuergericht eingegangen ist. Er trägt somit die Folgen der Beweislosigkeit. Der Vorwurf des Beschwerdeführers, das Steuergericht habe ihm das rechtliche Gehör verweigert, ist folglich nicht zu hören. Im Übrigen hätte der Beschwerdeführer spätestens unmittelbar nach Erhalt der Vernehmlassung der Steuerverwaltung nochmals verlangen müssen, an der Verhandlung teilzunehmen. Der Beschwerdeführer hat jedoch fast vier Wochen verstreichen lassen, um den Wunsch der Teilnahme zu äussern.

3.3.1. Das Steuergericht weist im Nachtrag vom 9. Juni 2008 auf das Urteil des Kantonsgerichts vom 12. März 2008 (810 07 397) hin. In jenem Fall hatten die Beschwerdeführer moniert, dass keine Verhandlung vor dem Steuergericht stattgefunden habe. Das Steuergericht entgegnete, dass die Beschwerdeführer kein Gesuch um Teilnahme an der Verhandlung gestellt hätten. Das Kantonsgericht führte in jenem Entscheid in der Urteilsabwägung 7.1 unter anderem aus, dass das Steuergericht nicht verpflichtet sei, eine Parteiverhandlung anzuordnen. Werde eine Parteiverhandlung angeordnet, so seien die Parteien zu Verhandlung zu laden.

3.3.2. Nach § 55 der Verfassung des Kantons Basel-Landschaft vom 17. Mai 1984 sind die Verhandlungen des Landrates und der Gerichte öffentlich. Ausnahmen bestimmt das Gesetz. § 126 Abs. 3 StG besagt, dass das Steuergericht dem Steuerpflichtigen und der Gemeinde auf ausdrückliches Verlangen Gelegenheit zu geben hat, in die Akten Einsicht zu nehmen und den Rekurs vor ihm zu vertreten, wobei jedoch die Steuerverhältnisse Dritter geheimzuhalten sind. Diese Bestimmung lehnt sich an § 98 des Gesetzes über die kantonalen Steuern vom 7. Juli 1952 an. Im Zuge der Totalrevision des Steuergesetzes und des Finanzausgleichs, dessen Resultat unter anderem das StG war, wurde § 98 des Gesetzes über die kantonalen Steuern vom 7. Juli 1952 im Hinblick auf das Rekursrecht der Gemeinden entsprechend ergänzt. Zudem wurde aus der Bestimmung, die dem heutigen § 126 Abs. 3 StG entspricht, der Zusatz «bevollmächtigter Vertreter» gestrichen. Ansonsten wurde die Regelung aus dem Gesetz von 1952 übernommen (Vorlage des Regierungsrates an den Landrat Nr. 399 vom 22. Januar 1973 betreffend Totalrevision des Steuergesetzes und des Finanzausgleichs, Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich; Steuer- und Finanzgesetz vom 22. Januar 1973). Ausführungen zum Passus «den Rekurs vor ihm zu vertreten» finden sich in den Materialien – soweit ersichtlich – nicht. Auch der Kommentar zum StG äussert sich nicht zu diesem Passus (*Thomas Ziegler*, in: *Nefzger/Simonek/Wenk* [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel, 2004, § 126, Rz 1 ff., Rz 5). Der Wortlaut «den Rekurs vor ihm zu vertreten» ist wohl so zu verstehen, dass der Pflichtige oder sein Vertreter mitzuteilen hat, ob er an der Verhandlung teilnehmen und dort seine Anliegen vortragen will. Zumindest wenn der Pflichtige oder die Gemeinde

verlangt, den Rekurs vor dem Steuergericht zu vertreten, findet eine Verhandlung statt, an der die Parteien ihre Anliegen mündlich vorbringen können. Insofern sind die Ausführungen im obgenannten Urteil des Kantonsgerichts vom 12. März 2008 (810 07 397, E. 7.1) nicht korrekt, da das Steuergericht zumindest dann zur Durchführung einer Parteiverhandlung verpflichtet ist, wenn die Gemeinde oder die pflichtige Person dies verlangt (vgl. dazu VGE Nr. 53 vom 24. April 1996 i.S. K.-S. H. gegen Steuerrekurskommission und Steuerverwaltung, 95/240, E. 2.a. Dort wurde Folgendes ausgeführt: «Verlangt der Rekurrent, dass er seinen Rekurs vor der Kommission» (heute Steuergericht) «vertreten möchte, so muss die Anhörung zwingend erfolgen. Das Ausmass der mündlichen Anhörung hängt jedoch von den Umständen des Einzelfalls ab.»).

4.1. In materieller Hinsicht sind vorliegendenfalls die Höhe des zulässigen Abzugs der Kosten für das GA und für die Miete für den Parkplatz im Bahnhof SBB in Basel umstritten. Die Vorinstanz hat in Analogie zur Praxis bei selbständig Erwerbenden einen Abzug der Kosten für das GA und für die Parkplatzmiete in der Höhe von jeweils  $\frac{2}{3}$  zugelassen. Der Beschwerdeführer verlangt den Abzug der gesamten Kosten für das GA und für die Parkplatzmiete.

4.2.1. Das Steuergericht führt in seinem Urteil aus, dass in der von der Steuerverwaltung gewährten Wegpauschale von 65 Rappen pro gefahrenen Kilometer alle Fixkosten, wie z.B. Parkplatzgebühren, Unterhaltskosten, Garagenmiete, Versicherung und Steuern schon berücksichtigt seien, so dass der Pflichtige keinen weiteren Abzug für die effektive Parkplatzmiete geltend machen könne. Würde er jedoch jeden Tag die Strecke zum Arbeitsort ausschliesslich mit dem privaten Fahrzeug zurücklegen und die Kosten dafür belegen, könnte er einen weit höheren Abzug geltend machen. Die Wahl einer kostengünstigeren Variante dürfe dem Pflichtigen jedoch nicht zum Nachteil gereichen. Es sei deshalb zu prüfen, inwieweit die Parkplatzgebühren sowie das GA zum Abzug zugelassen werden könnten. Es kam dann zum Schluss, dass eine analoge Anwendung der Regel, die bei den selbständig Erwerbenden gelte, richtig sei. Praxisgemäss würden im Kanton Basel-Landschaft die Autokosten bei selbständiger Erwerbstätigkeit im Verhältnis  $\frac{2}{3}$  Privatanteil (zwei arbeitsfreie Tage pro Woche) und  $\frac{1}{3}$  Geschäftsanteil (fünf Arbeitstage pro Woche) zum Abzug zugelassen. Die Begründung dieser Aufteilung  $\frac{2}{3}$  und  $\frac{1}{3}$  bestehe darin, dass der Pflichtige zumindest am Wochenende die Möglichkeit habe, den Parkplatz und das GA privat zu nutzen. Daraus folge, dass er den Anteil von  $\frac{2}{3}$  der Kosten nicht als Gewinnungskosten geltend machen könne.

4.2.2. Das Steuergericht hält in seiner Vernehmlassung vom 9. Juni 2008 fest, dass der Pflichtige sowohl die Kosten für die Benützung des Privatfahrzeugs als auch für die Miete des Parkplatzes am Bahnhof Basel und für das GA geltend mache. Gemäss Wegleitung zur Steuererklärung 2005 könnten die Kosten für das private Motorfahrzeug nur ausnahmsweise geltend gemacht werden. Zudem könnten gemäss konstanter Praxis im Kanton Basel-Landschaft nur entweder die Kosten für die öffentlichen Verkehrsmittel oder für das private Motorfahrzeug, nicht hingegen beides in Kombination zum Abzug gebracht werden. Erwähnt wird hier auch, dass

das GA grundsätzlich für das ganze Jahr zum Abzug zugelassen worden sei, obwohl der Pflichtige während 60 Arbeitstagen das GA nicht benutze, weil er an diesen Tagen den ganzen Arbeitsweg mit dem Auto zurücklege. Dies würde es rechtfertigen, die Kosten für das GA und den Parkplatz in Basel während 60 Tagen überhaupt nicht zum Abzug zuzulassen.

4.3. Der Beschwerdeführer betont in seiner Beschwerde, dass im angefochtenen Entscheid richtig festgehalten worden sei, dass die Wahl einer kostengünstigeren Variante dem Pflichtigen nicht zum Nachteil gereichen könne. Bei einem regional gültigen Umweltschutzabonnement (U-Abo) werde der volle Preis zum Abzug zugelassen. Zudem würden bei anderen Pendlern nach Y die vollen Kosten des GA als abzugsfähig anerkannt. Dass bei einem Privatfahrzeug, das effektiv auch an den Wochenenden genutzt werde, ein Abzug von  $\frac{2}{3}$  der Kosten vorgenommen werde, bedeute nicht, dass das Gleiche auch bei einem GA zu geschehen habe, das ausschliesslich aus beruflichen Zwecken angeschafft worden sei und die Kosten des Arbeitsweges, und zwar ausschliesslich diese, reduziere.

4.4.1. Die Fahrtkosten werden als Berufskosten (siehe Art. 26 DBG), als Gewinnungskosten (*Ernst Höhn/Robert Waldburger*, Steuerrecht, Band I, Bern, 2001, § 14, Rz. 113 ff.), als Erwerbssunkosten oder als nicht Gewinnungskosten im engeren Sinn (*Matthias Schweighauser*, in: *Nefzger/Simonek/Wenk* [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel, 2004, § 29, Rz 4 und 8) bezeichnet. Die abzugsfähigen Gewinnungskosten sind in erster Linie von den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebenshaltung abzugrenzen. Lebenshaltungskosten sind alle jene Ausgaben, welche nicht ausschliesslich zum Zweck der Einkommenserzielung getätigt werden. Sie dienen der Befriedigung der allgemeinen Lebensbedürfnisse des Menschen (Essen, Wohnen, Kleidung, Bildung, Erholung usw.) und bilden bei den meisten Personen den Anlass zur Einkommenserzielung. Sie entstehen somit nicht deshalb, weil eine Person Einkommen erzielt; vielmehr erzielt die Person Einkommen, weil sie finanzielle Mittel benötigt, um ihre allgemeinen Lebensbedürfnisse zu befriedigen. Die Lebenshaltungskosten stellen daher Einkommensverwertung dar. Wenn auch die Befriedigung der elementaren Bedürfnisse (Essen, Wohnen, Kleidung) eine unerlässliche Voraussetzung einer Erwerbstätigkeit ist, so handelt es sich bei den betreffenden Ausgaben dennoch nicht um Gewinnungskosten für das Erwerbseinkommen, weil diese Ausgaben nicht speziell nur zum Zwecke der Einkommenserzielung aufgewendet werden. Die Abgrenzung zwischen Gewinnungskosten und Lebenshaltungskosten kann in einzelnen Fällen Schwierigkeiten bereiten. Dabei ist zu beachten, dass Gewinnungskosten nur jene Aufwendungen sind, welche eindeutig durch die Einkommenserzielung bedingt und ziffernmässig feststellbar sind. Alle anderen Auslagen sind Lebenshaltungskosten: im Zweifel gehören dazu auch solche, die einen gewissen Zusammenhang mit der Einkommenserzielung aufweisen, jedoch ziffernmässig nicht eindeutig von den Lebenshaltungskosten abgegrenzt werden können (*Ernst Höhn/Robert Waldburger*, a.a.O., § 14, Rz 113 f.).

4.4.2. Gemäss Art. 25 DBG werden zur Ermittlung des Reineinkommens von den gesamten steuerbaren Einkünften die Aufwendungen und allgemeinen Abzüge nach

den Art. 26–33a DBG als steuerfreie Beträge zugelassen. Als Berufskosten werden nach Art. 26 Abs. 1 lit. a DBG die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte abgezogen. Nach Art. 26 Abs. 2 DBG werden für Berufskosten nach Abs. 1 lit. a–c Pauschalansätze festgelegt; im Falle von Abs. 1 lit. a und c steht dem Steuerpflichtigen der Nachweis höherer Kosten offen.

Gemäss Art. 5 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer (Berufskostenverordnung) vom 10. Februar 1993 können als notwendige Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel die tatsächlich entstehenden Auslagen abgezogen werden (Art. 5 Abs. 1). Bei Benützung privater Fahrzeuge sind als notwendige Kosten die Auslagen abziehbar, die bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel anfallen würden (Art. 5 Abs. 2). Steht kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung oder ist dessen Benützung objektiv nicht zumutbar, so können die Kosten des privaten Fahrzeugs gemäss den Pauschalen nach Art. 3 abgezogen werden. Der Nachweis höherer berufsnotwendiger Kosten bleibt gemäss Art. 4 vorbehalten (Art. 5 Abs. 3). Die Steuerbehörde kann eine Abstufung der Fahrkostenpauschalen nach Art. 3 im Verhältnis zur Fahrleistung anordnen (Art. 5 Abs. 4).

4.4.3. Nach § 29 Abs. 1 lit. a StG werden bei unselbständig Erwerbstätigen die Erwerbsunkosten, wie Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte, Mehrkosten der Verpflegung und für Schichtarbeit, die Kosten für Berufskleider, Schwerarbeit, besonderen Kleiderverschleiss, Berufswerkzeuge und Fachliteratur, ferner die mit der Ausübung des Berufes zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten und die statutarischen Mitgliederbeiträge des Berufsverbandes sowie ein zusätzlicher Pauschalabzug von 500 Franken für weitere Berufsauslagen von den steuerbaren Einkünften abgezogen. Der Umfang dieser Erwerbsunkosten wird durch den Regierungsrat näher geregelt. Bis zum 31. Dezember 2005 war die Regierungsratsverordnung vom 22. Oktober 1974 zum Steuer- und Finanzgesetz (RRV) in Kraft. Diese wurde mit Inkrafttreten der Verordnung zum Steuergesetz (StV) vom 13. Dezember 2005 aufgehoben. Da es vorliegendenfalls um das Bemessungsjahr 2005 geht, ist noch die RRV anwendbar und die Wegleitung zur Steuererklärung 2005 (Bemessungsjahr 2005, Wegleitung) massgeblich.

Die unselbständig Erwerbenden können die Kosten der Fahrt zwischen Wohn- und Arbeitsstätte abziehen, bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel die notwendigen Abbonnementskosten, welche für das U-Abo für Erwachsene pro Jahr bis zu Fr. 768.– ausmachen (Wegleitung Ziffer 5000/505). Für die Gewährung des Abzugs für die Kosten des öffentlichen Verkehrsmittels sind keine besonderen Voraussetzungen erforderlich (*Matthias Schweighauser*, a.a.O., § 29, Rz 9). Bei Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels können in der Regel die Kosten für ein U-Abo in Abzug gebracht werden. Je nach Situation sind jedoch auch die Kosten für ein anderes Abonnement abziehbar (*Matthias Schweighauser*, a.a.O., § 29, Rz 41). Bei Benützung eines Autos können die Kosten für das private Motorfahrzeug nur ausnahmsweise geltend gemacht werden, wenn kein öffentliches Verkehrsmittel zur

Verfügung steht oder ein solches wegen Krankheit oder Gebrechlichkeit unmöglich benützt werden kann, wenn die Entfernung der Haltestelle von Wohn- oder Arbeitsort mehr als 1,5 km beträgt oder die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels einen täglichen Zeitaufwand von mehr als 2½ Stunden erfordert oder wenn die Arbeitgeberfirma die Benützung des privaten Motorfahrzeugs während der Arbeitszeit verlangt. Die Steuerverwaltung kann beim Auto eine Abstufung der maximalen Ansätze im Verhältnis zur Fahrleistung bis zu 65 Rappen pro Fahrkilometer vornehmen (*Matthias Schweighauser*, a.a.O., § 29, Rz 10 ff.; Wegleitung Ziffer 500/505).

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass sowohl nach den kantonalen als nach den eidgenössischen Bestimmungen die Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte abzugsfähig sind, wobei für die Gewährung des Abzugs für die Kosten der öffentlichen Verkehrsmittel keine besonderen Voraussetzungen erforderlich sind. Es können die tatsächlichen Kosten und zwar bei Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln die «notwendigen Abonnementskosten» abgezogen werden.

4.5.1. Das Spezielle im vorliegenden Fall ist, dass der Beschwerdeführer den Arbeitsweg an gewissen Tagen mit dem Zug und privatem Motorfahrzeug, an anderen Tagen ausschliesslich mit dem privaten Motorfahrzeug zurücklegt. Unbestritten ist vorliegendenfalls, dass der Beschwerdeführer eine Pauschale pro Fahrkilometer für alle Arbeitstage im Jahr abziehen könnte, falls er «nur» mit dem Auto zur Arbeit ginge und dass er die ganzen GA-Kosten abziehen könnte, wenn er den Arbeitsweg immer mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zurücklegen würde. Dabei haben die Vorinstanzen ohne Weiteres akzeptiert, dass der Beschwerdeführer die Kosten (oder zumindest einen Teil davon) für das GA 1. Klasse abziehen konnte. Des Weiteren führt vorliegendenfalls die Kombination zwischen öffentlichen Verkehrsmitteln und privatem Motorfahrzeug zu einem geringeren abzugsfähigen Betrag, als wenn der Arbeitsweg immer mit dem privaten Motorfahrzeug zurückgelegt würde, aber zu einem höheren abzugsfähigen Betrag, als wenn der Arbeitsweg immer mit den öffentlichen Verkehrsmitteln bewältigt würde. Dabei gilt zu bedenken, dass tiefere abzugsfähige Kosten aufgrund der Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel statt des Autos auch geringeren Ausgaben für den Beschwerdeführer entsprechen. Zu berücksichtigen ist des Weiteren, dass das Steuergericht in seiner Vernehmlassung zwar erklärt, dass gemäss konstanter Praxis im Kanton Basel-Landschaft nur entweder die Kosten für die öffentlichen Verkehrsmittel oder für das private Motorfahrzeug, nicht hingegen beides in Kombination zum Abzug gebracht werden könnte, die Vorinstanzen jedoch im vorliegenden Fall die Kombination zugelassen haben. Dies ist aus umweltschützerischen und wirtschaftlichen Gründen auch sinnvoll. Wird aber diese Kombination zugelassen, ist zu prüfen, ob die analoge Anwendung der bei selbständig Erwerbenden für das Motorfahrzeug geltenden Praxis « $\frac{2}{3}$  –  $\frac{1}{3}$ » im vorliegenden Fall rechtmässig ist.

4.5.2. Bei einem unselbständig Erwerbenden wird der gesamte Betrag für das U-Abo bzw. für das GA zugelassen. (Die Vorinstanzen machen nicht geltend, die Kosten für das GA würden anders als diejenigen für das U-Abo gehandhabt). Es wird beim unselbständig Erwerbenden, der ein U-Abo oder ein GA benützt, nicht berücksichtigt, dass das U-Abo oder das GA – ebenso wie beim Beschwerdeführer – auch

am Wochenende für private Zwecke gebraucht werden kann. Zu prüfen ist deshalb, ob dadurch, dass eine Kombination «öffentliche Verkehrsmittel – privates Motorfahrzeug» akzeptiert wird, eine Abweichung von dieser Regel den Grundsatz der Rechtsgleichheit verletzt.

4.5.3. Art. 8 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) vom 18. April 1999 und § 7 Abs. 1 der Verfassung des Kantons Basel-Landschaft (KV) vom 17. Mai 1984 statuieren den Grundsatz der Rechtsgleichheit. Diesem Grundsatz kommt umfassende Geltung zu. Er ist von sämtlichen Staatsorganen in allen Funktionen (Rechtssetzung und Rechtsanwendung) und auf sämtlichen Ebenen der Staatstätigkeit (Bund, Kantone, Gemeinden) zu beachten. Im Bereich des Verwaltungsrechts gilt das Rechtsgleichheitsgebot deshalb sowohl für den Erlass verwaltungsrechtlicher Normen als auch für deren Anwendung im Einzelfall durch Verwaltungsbehörden und Gerichte (*Häfelin/Müller/Uhlmann*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich, 2006, Rz 489).

Der Anspruch auf Gleichbehandlung verlangt, dass Rechte und Pflichten der Betroffenen nach dem gleichen Massstab festzusetzen sind. Gleiches ist nach Massgabe seiner Gleichheit gleich, Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich zu behandeln. Das Gleichheitsprinzip verbietet einerseits unterschiedliche Regelungen, denen keine rechtlich erheblichen Unterscheidungen zu Grunde liegen. Andererseits untersagt es aber auch die rechtliche Gleichbehandlung von Fällen, die sich in tatsächlicher Hinsicht wesentlich unterscheiden. Die Gleichbehandlung durch den Gesetzgeber oder die rechtsanwendende Behörde ist allerdings nicht nur dann geboten, wenn zwei Tatbestände in allen ihren tatsächlichen Elementen absolut identisch sind, sondern auch, wenn die im Hinblick auf die zu erlassende oder anzuwendende Norm relevanten Tatsachen gleich sind (BGE 131 I 102 f.). Eine Regelung, die Gleiches ungleich oder Ungleiches gleich behandelt, ist zulässig, wenn diese Gleich- oder Ungleichbehandlung notwendig ist, um das Ziel der Regelung zu erreichen, und die Bedeutung des Ziels die Gleich- oder Ungleichbehandlung rechtfertigt. Es muss also abgewogen werden zwischen dem Interesse an der Erreichung des Regelungsziels und dem Interesse an der Gleich- bzw. Ungleichbehandlung (*Häfelin/Müller/Uhlmann*, a.a.O., Rz 495).

Die Rechtsgleichheit wird teilweise bereits durch die Bindung der rechtsanwendenden Behörden an Rechtssätze, d.h. an generell-abstrakte Rechtsnormen, gewährleistet. Sofern der Rechtssatz aber durch das Verwenden unbestimmter Rechtsbegriffe oder das Einräumen von Ermessen einen Spielraum offen lässt, hat die rechtsanwendende Behörde davon in allen gleich gelagerten Fällen gleichen Gebrauch zu machen. Eine rechtsanwendende Behörde verletzt dann den Gleichheitssatz, wenn sie zwei gleiche tatsächliche Situationen ohne sachlichen Grund unterschiedlich beurteilt (BGE 125 I 116, 168; *Häfelin/Müller/Uhlmann*, a.a.O., Rz 507).

4.5.4. Wie bereits festgehalten, haben die Vorinstanzen eine Kombination von Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel und des Privatautos beim Abzug zugelassen, und zwar zumindest dann, wenn die Kombination zu einem geringeren Abzug führt, als wenn der Steuerpflichtige den Weg zur Arbeit immer mit dem Auto

zurücklegen würde. Das Steuergericht argumentiert, aufgrund der Tatsache, dass dem Beschwerdeführer sowohl die Kosten für das GA als auch diejenigen für die Autokosten zugestanden würden, und er sowohl GA als auch Parkplatz auch an den Wochenenden nutzen könne, rechtfertige sich die Aufrechnung der Kosten um  $\frac{2}{3}$  zu seinen Lasten, analog bei selbständiger Erwerbstätigkeit (Vernehmlassung des Steuergerichts vom 9. Juni 2008, zu Ziff. 10). Die Steuerverwaltung erklärt, dass bei den sogenannten Mischausgaben, die sowohl dem beruflichen als auch dem privaten Bereich zuzuordnen seien (z.B. die Kosten für ein beruflich wie auch privat genutztes Motorfahrzeug, Aufwendung für ein teilweise beruflich genutztes Arbeitszimmer etc.) die Kosten in einen beruflichen und einen privaten Anteil aufzuteilen seien. Der Beschwerdeführer mache geltend, dass er das GA sowie den gemieteten Parkplatz am Bahnhof Basel nur geschäftlich und nicht für private Zwecke nutze. Massgeblich sei in solchen Fällen jedoch, dass der Steuerpflichtige die Möglichkeit besitze, das GA sowie den Parkplatz auch privat zu nutzen. Dies rechtfertige aus steuerlicher Sicht die Kürzung der beanspruchten Auslagen um einen  $\frac{2}{3}$ -Anteil.

4.5.5. Bei einem Steuerpflichtigen, der den Arbeitsweg nur mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zurücklegt, wird der Abzug für die ganzen Kosten für das U-Abo bzw. GA zugelassen, obwohl auch dieser Steuerpflichtige die Möglichkeit hat, am Wochenende das GA für private Fahrten zu nutzen. Trotzdem wird hier keine Aufteilung der Kosten zwischen beruflichem und privatem Anteil vollzogen. Dies wäre wohl gemäss RRV und Wegleitung auch nicht möglich. Die Tatsache, dass der Beschwerdeführer den Arbeitsweg an gewissen Tagen mit dem Auto, an anderen mit dem Auto und den öffentlichen Verkehrsmitteln bewältigt, rechtfertigt nicht, ihn anders als diejenigen unselbständig Erwerbenden zu behandeln, die nur die öffentlichen Verkehrsmittel in Anspruch nehmen, zumal gerade diese Kombination zu geringeren abzugsfähigen Beträgen führt. Die Tatsache, dass das GA auch am Wochenende genutzt werden kann, darf nicht im einen Fall (bei demjenigen unselbständig Erwerbenden, der für den Arbeitsweg die öffentlichen Verkehrsmittel und das Auto in Anspruch nimmt) dazu führen, dass eine Reduktion der abzugsfähigen Kosten erfolgt und im anderen Fall (bei einem Steuerpflichtigen, der ausschliesslich mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zur Arbeit geht) keine Reduktion der zulässigen abzugsfähigen Kosten hinzunehmen ist. Die unterschiedliche Behandlung kann nicht damit begründet werden, dass der eine Steuerpflichtige die öffentlichen Verkehrsmittel und das Auto benützt, der andere dagegen nur die öffentlichen Verkehrsmittel. Für die von der Vorinstanz getroffene Unterscheidung besteht also kein sachlicher Grund. Die Nichtabzugsfähigkeit von  $\frac{2}{3}$  der Kosten für das GA bei einem unselbständig Erwerbenden mit der Begründung, dieses könne am Wochenende privat genutzt werden, ist deshalb nicht zulässig und verletzt das Rechtsgleichheitsgebot. Die Sache wird demzufolge zur neuen Veranlagung an die Steuerverwaltung zurückgewiesen. Dabei hat die Steuerverwaltung im Sinne der Rechtsgleichheit allenfalls auch zu berücksichtigen, dass der Beschwerdeführer das GA an 160 Arbeitstagen benützt und an 60 Arbeitstagen nicht. Falls dieser Umstand bei einem unselbständig Erwerbenden, der nur das öffentliche Verkehrsmittel benützt und Teilzeit arbeitet, zu einer Reduktion der abzugsfähigen Kosten führen würde, müsste geprüft werden, ob dies auch hier allenfalls so zu handhaben wäre. Dabei wäre hier dann allenfalls zu bedenken,

dass der Beschwerdeführer 100% arbeitet und demzufolge auch an den Arbeitstagen, an denen er den ganzen Arbeitsweg mit dem Auto zurücklegt, das GA nicht für private Zwecke, wie dies ein Teilzeitbeschäftigter allenfalls tun könnte, benutzen kann.

5.1. Als nächstes ist zu prüfen, ob bei der Miete des Parkplatzes am Bahnhof Basel die abzugsfähigen Mietkosten um  $\frac{2}{3}$  reduziert werden können. Bei der Benützung eines Autos werden in der Regel Pauschalen zugelassen. Der Nachweis höherer Kosten bleibt vorbehalten (Art. 26 Abs. 2 DBG, Art. 5 Abs. 3 Berufskostenverordnung, § 29 Abs. 1 lit. a StG; *Matthias Schweighauser*, a.a.O., § 29, Rz 44). Die in der RRV erwähnten Ansätze sind auf durchschnittliche Verhältnisse zugeschnitten. Die Kilometerpauschale kann deshalb bei hoher Jahresgesamtfahrleistung deutlich reduziert werden. Die Steuerverwaltung Basel-Landschaft hat die Abstufung der pauschalisierten Auto-Fahrtkosten bei steigender Fahrleistung in einer Kurzmitteilung geregelt (*Matthias Schweighauser*, a.a.O., Rz. 44). Mit den Pauschalen sind alle Aufwendungen der entsprechenden Kategorie abgegolten. Will der Steuerpflichtige die effektiven Kosten geltend machen, muss er grundsätzlich sämtliche Berufskosten der entsprechenden Kategorie belegen und nicht nur jene, welche den Pauschalbetrag übersteigen (*Matthias Schweighauser*, a.a.O., Rz. 49).

5.2. Die zufolge Benützung einer Garage oder eines Parkplatzes anfallenden Kosten gehören naturgemäss zu den Fahrkosten, so dass deren Abzugsfähigkeit unter diesem Titel und nicht unter jenem der übrigen Berufsunkosten/Erwerbunkosten zu prüfen ist. Unselbständig Erwerbende können nach Art. 26 Abs. 1 lit. a DBG bzw. § 29 Abs. 1 lit. a StG als Berufsunkosten die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte vom Erwerbseinkommen in Abzug bringen. Für diese Gewinnungskosten werden Pauschalansätze festgelegt, doch steht dem Steuerpflichtigen – wie bereits ausgeführt – der Nachweis höherer Kosten offen (Art. 26 Abs. 2 DBG; *Matthias Schweighauser*, a.a.O., Rz. 49; vgl. zu der Problematik der Kosten für den Parkplatz das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Freiburg, Steuergerichtshof, vom 25. Mai 2007, in den Beschwerdesachen [4F 06 127/128] A. gegen die Kantonale Steuerverwaltung sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung betreffend Fahrkosten [Parkplatz]; Abänderung der Veranlagung zu Ungunsten des Beschwerdeführers [Einspracheentscheid vom 2. Juni 2006; direkte Bundessteuer und Kantonssteuer 2005]). Vorliegend hat der Beschwerdeführer den ihm obliegenden Beweis, wonach seine gesamten beruflichen Fahrkosten höher sind als der ihm gewährte Abzug, nicht erbracht. Da gemäss den angefochtenen Urteilen des Steuergerichts  $\frac{1}{3}$  der Parkplatzmiete als abzugsfähig anerkannt wurden und somit lediglich noch die übrigen  $\frac{2}{3}$  strittig sind, der Beschwerdeführer aber für die Parkplatzmiete den obgenannten Nachweis nicht erbracht hat, kommt das Kantonsgericht zum Schluss, dass der vom Beschwerdeführer noch geltend gemachte  $\frac{2}{3}$ -Anteil der Miete für den Parkplatz nicht abzugsfähig ist.

6. Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass der Abzug von  $\frac{2}{3}$  der gesamten Kosten für das GA nicht zulässig ist. Hingegen ist der Entscheid des Steuergerichts, mindestens einen  $\frac{1}{3}$ -Anteil der Miete für den Parkplatz am Bahnhof Basel nicht als abzugsfähig zuzulassen, nicht zu beanstanden.

Die angefochtenen Entscheide werden aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.

7. ...

8. Bezüglich der Anfechtbarkeit des vorliegenden Urteils ist festzuhalten, dass nach Art. 90 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG) vom 17. Juni 2005 die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zunächst gegen Endentscheide zulässig ist. Nachdem das Kantonsgerichtsurteil das Verfahren nicht abschliesst, sondern auf Rückweisung lautet, handelt es sich dabei nicht um einen Endentscheid. Da das Urteil zwar einzelne Rechtsfragen verbindlich beantwortet, aber kein eigenständiges Begehren abschliessend behandelt, liegt wohl auch kein anfechtbarer Teilentscheid im Sinne von Art. 91 BGG vor. Das Kantonsgerichtsurteil stellt mithin einen blossen Zwischenentscheid dar, gegen den die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten grundsätzlich nur dann offen steht, wenn er einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken kann oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (Art. 93 Abs. 1 BGG; zum Sonderfall der Vor- und Zwischenentscheide über Zuständigkeits- oder Ausstandsfragen vgl. Art. 92 BGG). Nach Ansicht des Kantonsgerichts sind diese Voraussetzungen vorliegend nicht erfüllt. Diese Prüfung hat aber das Bundesgericht bei einer allfälligen Anfechtung des vorliegenden Zwischenentscheids vorzunehmen. Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass gegen die von der Steuerverwaltung und die vom kantonalen Steuergericht zu fällenden neuen Entscheide wiederum die ordentlichen Rechtsmittel und letztinstanzlich die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ans Bundesgericht offen stehen. Gemäss Art. 93 Abs. 3 BGG ist, wenn die Beschwerde gegen den Zwischenentscheid nach Art. 93 Abs. 1 und 2 BGG nicht zulässig war oder von ihr kein Gebrauch gemacht wurde, auch der Zwischenentscheid durch die Beschwerde gegen den Endentscheid anfechtbar, soweit er sich auf dessen Inhalt auswirkt. Somit kann der Beschwerdeführer im betreffenden Beschwerdeverfahren – soweit erforderlich – sämtliche Rügen gegen den Rückweisungsentscheid des Kantonsgerichts erneut vortragen (vgl. zum Ganzen Urteil des Bundesgerichts vom 15. Januar 2008, 2C\_13/2008, E. 3; Urteil des Bundesgerichts vom 22. Juli 2008, 1C\_209/2008).

*Demgemäss wird erkannt:*

1. In teilweiser Gutheissung der Beschwerden werden die Entscheide des Präsidenten des Steuergerichts vom 7. Dezember 2007 aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung sowie zu neuen Kostenentscheiden an das Steuergericht zurückgewiesen.

2. ...

3. ...