

## Einkommenssteuer

### Fahrtkosten für den Arbeitsweg

#### Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 19. Mai 2017

*Als Berufsauslagen abzugsfähig sind die notwendigen Fahrtkosten für den Arbeitsweg. Die grundsätzliche Beschränkung auf die Kosten für öffentliche Verkehrsmittel hat eine beabsichtigte Lenkungswirkung. Das in der Verordnung bestimmte Kriterium der Zeitlimite von insgesamt 2.5 Stunden gilt für die reine Fahrtdauer. Verspätungen oder Wartezeiten vor und nach der Fahrt sowie die notwendige Zeit für ein allfälliges Umkleiden vor Arbeitsbeginn bleiben dabei unberücksichtigt.*

#### Sachverhalt:

1. In der Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2015 vom 20. Oktober 2016 wurden dem Pflichtigen die geltend gemachten Fahrtkosten in Höhe von CHF 8'612.– gestrichen und lediglich der Abzug für das U-Abo in Höhe von CHF 912.– gewährt.

2. Mit Schreiben vom 2. November 2016 erhob der Pflichtige Einsprache und begehrte, die Berufsauslagen in Ziffer 500 seien nochmals zu prüfen. Die reine Fahrtzeit des Hinweges dauere ca. 1h 20 min. Bei dieser Verbindung habe er aber eine Wartezeit von 25 Minuten, bevor seine Arbeit beginne. Es sei genau vorgegeben, dass er um 07:20 Uhr starte. Mit der Zielerreichung um 07:25 Uhr sei er zu spät. Zudem würden noch 3 Minuten Weg bis zur Tramhaltestelle anfallen.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 10. Februar 2017 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie u.a. aus, dass Fahrtkosten steuerlich nur dann zum Abzug gebracht werden könnten, wenn dem Pflichtigen keine öffentlichen Verkehrsmittel zur Verfügung stehen oder deren Benützung objektiv nicht zumutbar sei. Letzteres sei dann der Fall, wenn die Entfernung des Wohn- oder Arbeitsortes zur nächsten Haltestelle mehr als 1,5 km oder der Arbeitsweg mehr als 2.5 Stunden pro Tag betrage. Als Arbeitsweg gelte die Hinfahrt am Morgen und die Rückfahrt am Abend. Laut der Überprüfung der Steuerverwaltung stehe dem Pflichtigen ein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung und das Limit von 2.5 Stunden pro Tag für den Arbeitsweg werde nicht überschritten.

4. Mit Schreiben vom 12. März 2017 erhob der Pflichtige gegen den Einsprache-Entscheid vom 10. Februar 2017 Rekurs und beantragte sinngemäss, der Fahrtkostenabzug in Höhe von CHF 8'612.– sei zu anerkennen. Er begründete dies u.a. damit, dass der Entscheid in keiner Art und Weise die Samstage berücksichtige. Er arbeite durchschnittlich jeden zweiten Samstag, wobei er laut [www.sbb.ch](http://www.sbb.ch) einen Hinweg von 1h 14 min habe. Für den Rückweg benötige er bis zur Ankunft an der Haltestelle L. min. Dies ergebe mehr als 2.5 Stunden Fahr- und Wartezeit. Dazu würden monatlich zwei Sitzungen ausserhalb von G. kommen, welche abwechselnd in X., Y. und Z. stattfänden und die Arbeitseinsätze in G. unterbrechen würden. Danach würden sie in G. wieder weitergeführt. Ausserdem sehe der Fahrplan vor, dass man vier Mal umsteigen müsse, was ein extrem grosses Risiko eines Anschlussbruches bringe. Sollte eine einzige Verbindung nicht eingehalten werden können, sei die rechtzeitige Ankunft am Arbeitsort nicht mehr gewährleistet. Insbesondere der Anschluss in H., sei sehr gefährdet. Nach Aussage des betreffenden Fahrpersonals sei dies im Durchschnitt einmal wöchentlich der Fall. Ein weiteres Risiko stelle die S-Strasse dar. Er könne es sich nicht erlauben, mehrmals pro Monat den Betrieb um mehr als eine halbe Stunde zu spät zu öffnen. Dies würde zu seiner Entlassung führen, da nur eine einzige Person morgens den Betrieb öffne und er manchmal den Morgen alleine bestreite.

5. Mit Vernehmlassung vom 31. März 2017 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Sie begründete dies u.a. damit, dass die Fahrtdauer für den Hin- und Rückweg gemäss [www.sbb.ch](http://www.sbb.ch) jeweils unter 2.5 Stunden liege. Von Montag bis Freitag dauere der Weg von F. nach G. 1h 15 min und der Weg von G. nach F. 1h 2 min, was eine gesamte Reisezeit von 2h 17 min ergebe. Am Samstag dauere der Weg von F. nach G. 1h 19 min und der Weg von G. nach F. 1h 4

min, was eine gesamte Reisezeit von 2h 23 min ergebe. Entsprechend sei die Grenze von 2.5 Stunden nicht überschritten. Damit wiederum sei auch das Argument des Rekurrenten, wonach durch die frühere Verkehrsverbindung eine Wartezeit von 25 min entstehe, unerheblich. Gleiches müsse auch für das Argument eines möglichen Anschlussbruches gelten, zumal auch bei der Benützung des privaten Motorfahrzeuges und der damit verbundenen Unfall- und Staugefahr ein Zuspätkommen drohen könne. Eine andere Beurteilung würde der Idee des Gesetzgebers widersprechen, welcher mit der 2,5-Stunden Regelung eine gleiche Rechtsanwendung sowie die vom Bundesgesetzgeber gewollte Lenkungswirkung habe sicherstellen wollen.

6. An der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

*Erwägungen:*

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 1 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall CHF 2'000.– pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten des Steuergerichts als Einzelrichter beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2. Zu prüfen ist, ob die Steuerverwaltung dem Pflichtigen den Fahrkostenabzug in Höhe von CHF 8'612.– zu Recht verweigert hat.

a) Gemäss § 29 Abs. 1 lit. a StG können bei unselbständiger Erwerbstätigkeit von den steuerbaren Einkünften als Erwerbsunkosten die Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte abgezogen werden. Der Umfang dieser Erwerbsunkosten wird durch den Regierungsrat näher geregelt.

b) Nach § 3 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 der Verordnung zum Steuergesetz vom 13. Dezember 2005 (Vo StG) können Unselbständigerwerbende bei Benützung eines Motorrades oder eines Privatautos die Auslagen für die Kosten der Fahrt zwischen Wohn- und Arbeitsstätte, die bei Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels entstehen würden, abziehen. Steht kein solches zur Verfügung oder kann dessen Benützung dem Steuerpflichtigen nicht zugemutet werden (z.B. bei Gebrechlichkeit, bei mehr als 1,5 km Entfernung von der nächsten Haltestelle, bei einem täglichen Zeitaufwand von mehr als 2,5 Stunden), so ist pro Fahrkilometer ein Abzug bis zu CHF 0.40 für Motorräder (mit weissem Kontrollschild) und bis zu CHF 0.70 für Autos zulässig. Der Nachweis höherer Kosten bleibt vorbehalten.

c) Die in § 3 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 Vo StG aufgestellten Kriterien eignen sich zur Abgrenzung zwischen abzugsfähigen notwendigen Ausgaben der Einkommenserzielung und einer steuerlich nicht zu berücksichtigenden bequemeren Gestaltung der privaten Lebenshaltung. Insbesondere beim täglichen Zeitaufwand von 2.5 Stunden und den mehr als 1.5 km Entfernung von der nächsten Haltestelle handelt sich um objektive und klare Regelungen, welche sich an einer leicht festzustellenden Fahrzeit bzw. Strecke orientieren und dadurch auch Gewähr dafür bieten, dass alle Steuerpflichtigen gleich behandelt werden (vgl. Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 14. November 2014, 510 14 65, E. 5; StGE vom 25. Oktober 2013, 510 13 42, E. 5; StGE vom 19. Februar 2016, 510 15 79, E 2c).

d) Die Kosten der Benützung privater Fahrzeuge sind also nur dann berufsnotwendig, wenn es der Steuerpflichtigen nicht zumutbar ist, ein öffentliches Verkehrsmittel mit wesentlich längerer Arbeitswegzeit zu benützen oder wenn sie das Privatfahrzeug an der Arbeitsstätte aus beruflichen Gründen benötigt (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht Band 2, 9. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2002, § 44 N 72). Der Fahrkostenabzug für ein privates Motorfahrzeug kann somit gewährt werden, wenn das Fahrzeug aus beruflichen Gründen benötigt wird und kein Geschäftsfahrzeug zur Verfügung steht. Diesfalls ist aber eine entsprechende Bestätigung des Arbeitgebers, welche sich detail-

liert über die Notwendigkeit der Privatauto-Benützung ausspricht, vorzulegen (vgl. Schweighauser in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 29 N 11; BStPr. XI [1991-93] 204, StGE vom 12. August 2009, 510 09 41 E. 2c). Die Zurückhaltung der Steuerbehörden bei der Gewährung der Fahrtkostenabzüge beruht vor allem auf der Überlegung, dass der Verzicht auf die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel i.d.R. nicht auf eine arbeitsbedingte Notwendigkeit zurückzuführen ist, sondern überwiegend dazu dient, die private Lebenshaltung bequemer und die Freizeit sinnvoller zu gestalten. Aus diesem Grund haben die Autokosten in den überwiegenden Fällen den Charakter von Lebenshaltungskosten, für die ein Steuerabzug gemäss § 29 Abs. 3 StG nicht gerechtfertigt ist (Entscheid der Steuerrekurskommission Nr. 14/1991 vom 30. August 1991, E. 1a; StGE vom 14. Februar 2014, 510 13 74).

e) § 3 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 Vo StG hat dahingehend Lenkungswirkung, dass durch ihn die Steuerpflichtigen dazu gebracht werden sollen, anstelle eines Motorfahrzeuges den öffentlichen Verkehr zu benutzen (vgl. Knüsel in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 26 DBG N 19). Wenn die Benützung des öffentlichen Verkehrs möglich und zumutbar ist, sind nur diese Kosten zum Abzug zuzulassen, auch wenn ein privates Motorfahrzeug benutzt wird. Eine Kombination von Motorfahrzeug und öffentlichen Verkehrsmitteln ist zulässig. So kann dem Steuerpflichtigen der Abzug für das private Fahrzeug bloss für gewisse Streckenabschnitte oder Tage gewährt werden. Durch eine solche Mischrechnung wird zudem dem Grundsatz Rechnung getragen, dass primär die öffentlichen Verkehrsmittel als Fahrtkosten zum Abzug zuzulassen sind (vgl. Entscheid des Kantonsgerichts Luzern vom 9. Dezember 2014 publ. in Der Steuerentscheid [StE], 2015, B 22.3 Nr. 114, E. 2.2.2.2; StGE vom 19. Februar 2016; 510 15 71).

f) Dieser Lenkungswirkung entsprechend wird im Bund, mit Wirkung ab 2016, der Abzug für die Benützung eines privaten Fahrzeugs auf maximal CHF 3'000.– pro Steuerjahr beschränkt (Art. 26. Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]). Im Kanton Basel-Landschaft ist eine Beschränkung des Abzugs auf ebenfalls max. CHF 3'000.– pro Steuerjahr geplant (Landratsvorlage vom 1. März 2016, Änderung des Steuergesetzes vom 7. Februar 1974; Revisionspaket 2017, 2016-056).

3.a) Der Rekurrent führt an der heutigen Verhandlung aus, er habe mehr als 2.5 Stunden Fahrzeit, wenn er mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zur Arbeit fahre. Er habe auch eine Wartezeit. Wenn er vier Mal umsteige, könne er die Strecke in 2 Stunden und 24 Minuten bewältigen. Allerdings könne bei dieser Verbindung nicht garantiert werden, dass die Anschlüsse regelmässig erreicht werden könnten. Gemäss der an der heutigen Verhandlung eingereichten Bestätigung von drei Busfahrerinnen und Busfahrern der Linie 00 sei die Anschlussverbindung in H. aufgrund von Verspätungen nicht immer gewährleistet. Verspätungen von mehr als drei Minuten könnten nicht mehr abgewartet werden. Der Pflichtige führte weiter aus, er könne es sich nicht erlauben zu spät bei der Arbeit zu erscheinen, da er frühmorgens den Betrieb eröffne. Auf dem Weg passiere er den Tunnel, der erhebliches Staurisiko berge. Mit dem Auto könne er das Staurisiko jedoch umfahren. Im Bus könne er dies nicht. Wenn er sich für die frühere Verbindung entscheide, dauere der Arbeitsweg länger als 2.5 Stunden.

b) Gemäss dem SBB Fahrplan stehen dem Rekurrenten frühmorgens folgende Verbindungen zur Verfügung:

Bei einem Arbeitsbeginn von Montag bis Freitag um 07:20 Uhr hat der Rekurrent die Möglichkeit die Tramlinie 01 ab der Haltestelle L. in F. um 06:03 Uhr zu benutzen. Nach mehrmaligem Umsteigen kommt er in G. um 07:13 Uhr an. Der Fussweg bis zur Tramhaltestelle wird mit einer Zeit von 4 Minuten einkalkuliert. Die Fahrzeit beträgt somit 1 Stunde und 14 Minuten. Die Rückfahrt dauert 1 Stunde und 11 Minuten inkl. 4 Minuten Fussweg von der Tramhaltestelle nach Hause, wenn der Pflichtige seine Arbeit von Montag bis Freitag normalerweise (gemäss seinem Dienstplan) um 18:15 Uhr beendet und er um 18:30 Uhr in G. in den Bus steigt. Die tägliche Reisezeit im öffentlichen Verkehrsmittel dauert damit zusammengerechnet 2 Stunden und 25 Minuten.

Die Bewältigung des Arbeitsweges am Samstag gestaltet sich wie folgt: Bei einem Arbeitsbeginn um 08:20 Uhr kann der Rekurrent das Tram um 06.41 Uhr ab der Station L. benutzen und kommt

um 07:55 Uhr in G. an. Inklusiv Fussweg hat der Pflichtige eine Reisezeit von 1 Stunde und 18 Minuten. Bei der Rückfahrt kann er in den Bus um 11:30 (Arbeitszeit bis 11:15 Uhr) in G. einsteigen und erreicht seinen Wohnort in F. um 12:29 Uhr. Der Pflichtige hat bei dieser Verbindung eine Reisezeit von 1 Stunde und 3 Minuten inkl. Fussweg. Die gesamte Reisezeit am Samstag beträgt somit 2 Stunden und 21 Minuten.

Damit ist erwiesen, dass die Gesamtreisezeit inkl. Umsteigen nicht über 2 Stunden und 30 Minuten pro Tag in Anspruch nimmt, woraus folgt, dass die Voraussetzungen gemäss § 3 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 Vo StG nicht erfüllt sind und der Pflichtige aus diesem Grund keinen Anspruch darauf hat, dass er die Kosten für die Bewältigung des Arbeitsweges mit dem privaten Auto in Abzug bringen kann. Ergänzend ist anzumerken, dass anfallende Wartezeiten vor bzw. nach der Arbeitszeit in der Berechnung der Reisezeit nicht zu berücksichtigen sind, genau so wenig wie die Zeit, welche am Arbeitsort aufgewendet wird, um sich auf die Arbeit vorzubereiten, wie z.B. für das Umziehen von Strassen- zu Arbeitskleidung (StGE vom 19. Februar 2016, 510 15 79, E 3b).

Insgesamt erweist sich der Rekurs damit als unbegründet und ist abzuweisen.

4. Ausgangsgemäss sind dem unterliegenden Rekurrenten die Verfahrenskosten in Höhe von CHF 500.– aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und Abs. 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO]).

*Demgemäss wird erkannt:*

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. ...
3. ...