

## ENTSCHEIDE

### Berufsauslagen

#### Fahrtkosten mit dem privaten Fahrzeug und Zeitersparnis

#### Entscheid des Kantonsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 20. Juni 2018

*Nebst der berufs- oder arbeitsbedingten Notwendigkeit eines Privatfahrzeugs gilt auch die Unzumutbarkeit als Voraussetzung, anstelle der Kosten für das öffentliche Verkehrsmittel diejenigen für das Privatfahrzeug zu beanspruchen. Die Verordnung zum Steuergesetz definiert die Gründe für eine solche Unzumutbarkeit in beispielhafter Aufzählung. Die reine Zeitersparnis unterhalb der definierten Grenze von einer gesamten Fahrzeit von 2 1/2 Stunden pro Tag ist denn auch nicht massgebend für die Gewährung der Kosten für das Privatfahrzeug. Auch die gewonnene Flexibilität im Hinblick auf die Freizeitgestaltung ist kein Kriterium zur Annahme einer Unzumutbarkeit. Die Verordnungsbestimmung ist deshalb nicht zu beanstanden.*

#### Sachverhalt:

A. A. und B. C. haben ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in G., wo sie am W. wohnen. Am 20. Februar 2017 reichten sie ihre Steuererklärung für das Jahr 2016 ein. Die Veranlagung 2016 beruht auf einem Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit für den Ehemann von CHF 149'761.– und für die Ehefrau von CHF 31'934.–. In ihrer Steuererklärung machten sie betreffend die Ehefrau einen Fahrkostenabzug für das private Motorfahrzeug in der Höhe von CHF 3'116.– und betreffend den Ehemann einen Abzug für das U-Abo (CHF 912.–) sowie für das Fahrrad (CHF 700.–) in der Höhe von CHF 1'612.– geltend. B. C. ist unselbständig erwerbend in einem Pensum von 30 Prozent und legt den Berufsweg an den Arbeitsplatz in H. gemäss ihren eigenen Angaben mit dem Privatfahrzeug zurück.

B. Mit Veranlagungsverfügungen vom 24. April 2017 betreffend die Staatssteuer (und die direkte Bundessteuer) 2016 wurden zum einen die von B. C. deklarierten Fahrkosten in der Höhe von CHF 3'116.– auf CHF 912.– reduziert mit der Begründung, es sei zumutbar, die öffentlichen Verkehrsmittel nach H. zu benützen, da der Zeitaufwand weniger als 2 ½ Stunden betrage. Zum andern wurden die von A. C. deklarierten Kosten für das Fahrrad in der Höhe von CHF 700.– gestrichen mit der Begründung, die Entfernung zur Bushaltestelle betrage weniger als 1.5 Kilometer, weshalb die Nutzung der öffentlichen Verkehrsmittel zumutbar sei.

C. Gegen die Veranlagungsverfügungen erhoben A. und B. C. mit Eingabe vom 18. April 2017 Einsprache bei der Steuerverwaltung.

D. Mit Einsprache-Entscheid vom 6. Juli 2017 betreffend Staatssteuer (und die direkte Bundessteuer) wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab.

E. Die mit Eingaben vom 7. und 16. August 2017 dagegen erhobenen Rechtsmittel hiess das Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), mit Entscheid vom 17. November 2017 teilweise gut. In Bezug auf die Fahrradpauschale von A. B. wies das Steuergericht die Steuerverwaltung an, den Fahrkostenabzug in der Höhe von CHF 700.– neben den Kosten für die öffentlichen Verkehrsmittel (U-Abo) zum Abzug zuzulassen. Im Übrigen wurde die Beschwerde abgewiesen.

F. Gegen den Entscheid des Steuergerichts vom 17. November 2017 erhoben A. und B. C., vertreten durch V., mit Eingabe vom 13. Januar 2018 Beschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), mit den Rechtsbegehren: Es sei der Abzug für die Fahrkosten von B. C. in der Höhe von CHF 3'116.– zuzulassen; es seien die Verfahrenskosten für das vorinstanzliche Verfahren sowie für das vorliegende Beschwerdeverfahren zurückzuerstatten und ihnen eine Parteientschädigung für beide Verfahren zuzusprechen.

G. Mit Vernehmlassung vom 24. Januar 2018 schliesst das Steuergericht unter Verweis auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid auf Abweisung der Beschwerde.

H. Mit Stellungnahme vom 12. Februar 2018 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde.

I. Mit Verfügung vom 14. März 2018 wurde der Fall der Kammer zur Beurteilung überwiesen und angeordnet, dass die Beschwerdeverfahren Nr. 1 und Nr. 2 (betreffend die direkte Bundessteuer) zusammen behandelt werden.

#### *Erwägungen:*

1.1 Gemäss § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht als letzter kantonaler Instanz angefochten werden. Da sämtliche formellen Voraussetzungen gemäss § 131 StG und den §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 erfüllt sind, ist auf die vorliegende Beschwerde einzutreten.

1.2 Mit der Beschwerde in Steuersachen können alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (§ 45 Abs. 2 VPO).

2. Streitgegenstand bildet vorliegend einzig die Frage, ob in der umstrittenen Steuerperiode 2016 die Kosten für die Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte von B. C. für das private Motorfahrzeug im Umfang von CHF 3'116.– zugelassen werden können. Massgebend für die Beurteilung sind die in der genannten Periode geltenden materiellen steuerrechtlichen Bestimmungen des StG sowie der Verordnung zum Steuergesetz (VO StG) vom 13. Dezember 2005 (Fassung in Kraft bis 31. Dezember 2017).

3.1 Die Beschwerdeführenden sind der Auffassung, dass die Bestimmung von § 3 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 VO StG, wonach die Auslagen für ein Privatfahrzeug namentlich bei einem täglichen Zeitaufwand von mehr als 2 ½ Stunden als Erwerbsunkosten abgezogen werden könnten, überholt sei. Mit einer derart weitgehenden Einschränkung der Gewinnungskosten verunmögliche der Verordnungsgeber die vom Gesetzgeber grundsätzlich vorgesehene Abzugsmöglichkeit für die Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte, und somit überschreite die Verordnungsbestimmung die in § 29 Abs. 1 StG eingeräumten Befugnisse und sei nicht mit Art. 9 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern des Bundes und der Kantone (StHG) vom 14. Dezember 1990 vereinbar. Konkret machen sie geltend, dass der Arbeitsweg der Ehefrau von G. nach H. mit den öffentlichen Verkehrsmitteln – im Gegensatz zur Benützung des Privatfahrzeugs – ein zeitlich anspruchsvolles Vorhaben darstelle. Sie sei insbesondere aufgrund der regelmässig am Abend stattfindenden Sitzungen und Delegiertenversammlungen sowie der Revision auf die Benützung des Privatfahrzeugs angewiesen.

3.2 Die Beschwerdegegner stellen sich demgegenüber auf den Standpunkt, dass die Zurückhaltung der Steuerbehörden bei der Gewährung der Fahrkostenabzüge vor allem auf der Überlegung beruhe, dass der Verzicht auf die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel in der Regel nicht auf eine arbeitsbedingte Notwendigkeit zurückzuführen sei, sondern überwiegend dazu diene, die private Lebenshaltung bequemer und die Freizeit sinnvoller zu gestalten. Aus diesem Grund hätten die Autokosten in den überwiegenden Fällen den Charakter von Lebenshaltungskosten, für die ein Steuerabzug nicht gerechtfertigt sei. Bei der umstrittenen Regelung von § 3 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 VO StG handle es sich um eine gesetzesvertretende Verordnungsbestimmung, welche die Mehrkosten auftragsgemäss substantiiere und die Abzugshöhe festlege. Damit überschreite die Verordnungsbestimmung weder die in § 29 Abs. 1 lit. a Satz 2 StG eingeräumte Regelungsbefugnis noch missachte sie die vom Bundesgesetzgeber in harmonisierungsrechtlicher Hinsicht gemachte Vorgabe, wonach die zur Erzielung eines Erwerbseinkommens notwendigen Aufwendungen von den steuerbaren Einkünften abgerechnet werden könne. In Bezug auf die Auslegung des Begriffs der Unzumutbarkeit seien die

Kantone autonom. Ein täglicher Reiseaufwand von mehr als 2 ½ Stunden stelle ein sinnvolles und geeignetes Abgrenzungskriterium zwischen abzugsfähigen notwendigen Ausgaben und einer steuerlich nicht zu berücksichtigenden bequemeren Gestaltung der privaten Lebenshaltung dar. Bei der Praxis des Kantons Basel-Landschaft handle es sich um eine objektive, klare Regelung, welche sich an einer leicht festzustellenden Fahrzeit orientiere und dadurch Gewähr dafür biete, dass alle Steuerpflichtigen gleich behandelt würden. Der Zeitaufwand vom Wohn- zum Arbeitsort und zurück betrage vorliegend maximal 2 Stunden und 5 Minuten und folglich sei die Benützung des Privatautos zur Erzielung des Erwerbseinkommens nicht unbedingt erforderlich, sondern diene der effizienten Gestaltung des Privatlebens.

4.1 Art. 9 Abs. 1 StHG regelt abschliessend die zulässigen Abzüge vom Einkommen, und die Kantone sind verpflichtet, diese Abzüge ohne Abweichung oder Einschränkung auf kantonaler Ebene zu übernehmen (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C\_343/2001 vom 25. Oktober 2011 E. 2.1; 2A.224/2004 vom 26. Oktober 2004 E. 6.1; Matthias Schweighauser in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, N 3 zu § 29 StG, mit Hinweisen). Dies gilt namentlich für die zur Erzielung der Einkünfte notwendigen Aufwendungen, die nach Art. 9 Abs. 1 StHG generell abziehbar sind. Was unter notwendigen Aufwendungen zu verstehen ist, ist durch Auslegung zu ermitteln. Namentlich unter dem Aspekt der Harmonisierung hat die Auslegung des kantonalen Rechts im Sinn des Bundesgesetzes zu erfolgen (Urteile des Bundesgerichts 2C\_343/2011 vom 25. Oktober 2011 E. 2.1; 2A.224/2004 vom 26. Oktober 2004 E. 6.1; Botschaft vom 25. Mai 1983 zu den Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer, Bundesblatt [BBl] 1983 III S. 1 ff., S. 93). Das Bundesgericht verlangt nicht, dass der Pflichtige das Erwerbseinkommen ohne die streitige Auslage überhaupt nicht hätte erzielen können. Als Gewinnungskosten gelten vielmehr jene Aufwendungen, die für die Erzielung des Einkommens nützlich sind und nach der Verkehrsauffassung im Rahmen des Üblichen liegen (vgl. Urteile des Bundesgerichts 2C\_745/2017 vom 21. September 2017 E. 2.2.2 f.; 2P.254/2002 vom 12. Mai 2003 E. 3.2; Urteil des Kantonsgerichts, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV] vom 29. Juli 2009 [810 09 67] E. 3; Schweighauser, a.a.O., N 4 zu § 29 StG; Markus Reich/Julia von Ah/Stephanie A. Brawand, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern und der Kantone und Gemeinden, 3. Auflage, Basel 2017, N 8 ff. zu Art. 9 StHG). Den Gewinnungskosten in diesem Sinne entsprechen grundsätzlich die Berufskosten im Sinne von Art. 26 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990.

4.2 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 (vgl. Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band I, Bern, 2001, N 113 f. zu § 14).

4.3 Die Kantone können – in Ergänzung zum Grundsatz von Art. 9 Abs. 1 StHG – eine Art. 26 DBG entsprechende Bestimmung mit der Aufzählung verschiedener Gewinnungskosten in ihre Steuergesetze aufnehmen (vgl. Archiv für schweizerisches Abgaberecht [ASA] 75, S. 253 ff., S. 257). Demnach gelten als Gewinnungskosten diejenigen Auslagen, deren Vermeidung dem Steuerpflichti-

gen nicht zumutbar ist und die wesentlich durch die Erzielung von Einkommen verursacht bzw. veranlasst sind (sog. kausaler Gewinnungskostenbegriff; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C\_343/2011 vom 25. Oktober 2011 E. 2; ASA 75, S. 253 ff.). Der Wortlaut der kantonalen Bestimmung von § 29 Abs. 1 lit. a StG stimmt praktisch wörtlich mit der bundesrechtlichen Regelung von Art. 26 Abs. 1 lit. a DBG überein. Danach können von den Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit unter anderem die Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte als Gewinnungskosten abgezogen werden (sogenannte Fahrkosten; vgl. auch Schweighauser, a.a.O., N 8 zu § 29 StG; ASA 75, S. 253 ff., S. 257 mit Hinweisen), wobei der Umfang dieser Erwerbsunkosten sowohl im Recht der direkten Bundessteuer ist auch im basellandschaftlichen Steuerrecht in der entsprechenden Verordnung geregelt ist.

4.4 Gemäss § 3 Abs. 1 lit. a VO StG können die unselbständig Erwerbenden für die Fahrt zwischen Wohn- und Arbeitsstätte als Erwerbsunkosten bei Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels (Bahn, Tram, Autobus usw.) die tatsächlichen Kosten (Ziff. 1), bei Benützung eines Fahrrades, eines Motorfahrrades oder eines Motorrades mit gelbem Kontrollschild – vorbehältlich des Nachweises höherer Kosten – bis zu CHF 700.– pro Jahr (Ziff. 2) oder bei Benützung eines Motorrades oder eines Privatautos die Auslagen, 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 ½ 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 (Ziff. 3). Nach Art. 5 Abs. 1 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements [EFD] über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer [Berufskostenverordnung; BKV] 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. Nach dessen Abs. 2 sind bei Benützung privater Fahrzeuge als notwendige Kosten die Auslagen abziehbar, die bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel anfallen würden. Steht kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung oder ist dessen Benützung objektiv nicht zumutbar, so können die Pauschalen von Art. 3 BKV als Kosten des privaten Fahrzeugs abgezogen werden (Art. 5 Abs. 3 der BKV). Die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels ist nach der Rechtsprechung insbesondere dann nicht zumutbar, wenn der Steuerpflichtige gebrechlich oder kränklich ist, die nächste Haltestelle eines öffentlichen Verkehrsmittels weit von der Wohn- oder Arbeitsstätte entfernt ist, Arbeitsbeginn und Arbeitsschluss zu nicht fahrplanmässigen Zeiten erfolgen oder die steuerpflichtige Person für ihre Berufsausübung auf ein Motorfahrzeug angewiesen ist (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2P.254/2002 vom 12. Mai 2003 E. 3.3). Die Kosten für die Benützung privater Fahrzeuge sind also nur dann berufsnotwendig, wenn es der steuerpflichtigen Person nicht zumutbar ist, ein öffentliches Verkehrsmittel zu benützen (vgl. Entscheid des Steuergerichts vom 19. Mai 2017 [B 22.3 Nr. 118] E. 4.d). Die kantonale Bestimmung stimmt fast wörtlich mit der bundesrechtlichen Regelung überein, wobei der kantonale Gesetzgeber die Unzumutbarkeit mit einer beispielhaften Aufzählung weiter präzisiert hat.

5.1 Zu prüfen ist zunächst, ob der Regierungsrat mit dem Erlass dieser Verordnungsbestimmung seine ihm vom Gesetzgeber eingeräumten Kompetenzen überschritten hat. Gemäss Art. 127 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) vom 18. April 1999 ist die Ausgestaltung der Steuern, namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regeln. Das Erfordernis der Gesetzesform erfüllen vorab die einem obligatorischen oder fakultativen Referendum unterworfenen kantonalen Erlasse. Delegiert der Gesetzgeber die Kompetenz zur Festlegung der Steuer an den Verordnungsgeber, so hat er zumindest den Kreis der Abgabepflichtigen, den Gegenstand sowie die Bemessungsgrundlagen der Abgabe selber festzulegen (vgl. KGE VV vom 29. Juli 2009 [810 09 67] E. 4.2; Klaus A. Vallender/René Wiederkehr in: Kommentar zur Schweizerischen Bundesverfassung, 3. Auflage, Zürich/St. Gallen 2014, N 5 ff. zu Art. 127 BV; vgl. zu den Voraussetzungen der Zulässigkeit der Gesetzesdelegation an die Exekutive auch Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Auflage, Zürich/St. Gallen 2016, N 368 f. mit weiteren Hinweisen).

5.2 Mit dem Beschwerdegegner kann festgehalten werden, dass es sich bei § 3 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 VO StG um eine gesetzesvertretende Verordnung handelt (vgl. Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O.,

N 96 f.), welche eine den vorstehenden Anforderungen genügende Kompetenzdelegation voraussetzt. Diesbezüglich kann vorab festgehalten werden, dass die kantonale Verfassung dem Erlass der fraglichen Bestimmung nicht entgegensteht (vgl. § 135 der Verfassung des Kantons Basel-Landschaft [KV] vom 17. Mai 1984) und die entsprechende Delegationsnorm im Steuergesetz, mithin in einem Gesetz im formellen Sinn, enthalten ist. In § 29 Abs. 1 lit. a StG werden zudem der Kreis der Abgabepflichtigen (die unselbständig erwerbstätigen Steuerpflichtigen), der Gegenstand der Abgabe (das steuerbare Einkommen) sowie die Bemessungsgrundlage (das um die Erwerbsunkosten reduzierte steuerbare Einkommen) statuiert (vgl. zum Ganzen KGE VV vom 18. Juli 2007 [810 07 104], publiziert in: Basellandschaftliche Steuerpraxis [BIStPr], Band XVIII, S. 609 ff. E. 4 ff.; KGE VV vom 29. Juli 2009 [810 09 67] E. 4.2). In Satz 2 der genannten Bestimmung wird der Regierungsrat schliesslich beauftragt, den Umfang dieser Erwerbsunkosten näher zu regeln.

5.3 Der Verordnungsgeber präzisiert die Abzugsfähigkeit der Erwerbsunkosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte insoweit, als er grundsätzlich bestimmt, dass bei Benützung privater Fahrzeuge als notwendige Kosten die Auslagen abziehbar sind, welche bei der Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel anfallen würden. Desweiteren legt er fest, dass die Kosten des privaten Fahrzeugs gemäss den durch das EFD festgelegten Pauschalen abgezogen werden können, sofern kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung steht oder dessen Benützung objektiv nicht zumutbar ist. Das massgebende Kriterium für die Feststellung, ob die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels zumutbar ist, ist die Fahrtdauer (vgl. Schweighauser, a.a.O., N 12 zu § 29 StG). Damit hat der Verordnungsgeber die Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte auftragsgemäss substantiiert und die Abzugshöhe festgelegt. Die im Gesetz vorgesehenen Vorgaben betreffend den Kreis der Steuerpflichtigen, den Gegenstand der Steuer und deren Bemessung verändert der Verordnungsgeber dadurch nicht. Demzufolge überschreitet er die ihm mit § 29 Abs. 1 lit. a StG eingeräumte Regelungsbefugnis nicht und er respektiert auch die vom Bundesgesetzgeber in harmonisierungsrechtlicher Hinsicht gemachte Vorgabe, wonach die Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte zum Abzug zugelassen werden müssen (vgl. E. 4.1 hiervor). Demzufolge stützt sich die streitgegenständliche Verordnungsbestimmung auf eine ausreichende gesetzliche Grundlage und stimmt mit den harmonisierungsrechtlichen Vorgaben überein. Zu prüfen bleibt, ob die Rechtsanwendung im konkreten Fall zu beanstanden ist.

5.4 Die Beschwerdeführerin ist am W. in G. wohnhaft und arbeitet im H. Vorliegend sind gute Bus- und Zugverbindungen zwischen dem Wohn- und Arbeitsort der Beschwerdeführerin mit Fahrzeiten zwischen 38 und 50 Minuten vorhanden. Der Zeitaufwand verlängert sich bei einer Tür-zu-Tür-Berechnung um 10 Minuten; die öffentlichen Verkehrsmittel verkehren auf dem Weg zur Arbeit im Halbstundentakt; auf dem Weg von der Arbeit nach Hause finden sich drei bis vier Verbindungen pro Stunde (vgl. [www.sbb.ch](http://www.sbb.ch)). Die Beschwerdeführerin ist in H. mit Öffnungszeiten von 8.30 Uhr bis 11.45 Uhr sowie von 14.00 Uhr bis 17.00 Uhr angestellt. Ihr Vorbringen, wonach sie aufgrund von abendlichen Sitzungen und Delegiertenversammlungen auf die Benützung eines Privatfahrzeugs angewiesen sei, blieb unbelegt und würde auch nichts zu ihren Gunsten ändern, zumal bis um zirka 23.00 Uhr Verbindungen entsprechend den vorstehenden Ausführungen bestehen. Die Vorinstanz hat im angefochtenen Entscheid festgestellt, dass der Zeitaufwand vom Wohn- zum Arbeitsort der Beschwerdeführerin (Hin- und Rückfahrt) maximal 2 Stunden und 5 Minuten betrage, was die Beschwerdeführenden nicht bestreiten. Die Beschwerdeführerin hat demzufolge einen täglichen Zeitaufwand von weniger als 2 ½ Stunden zu erbringen und daraus erhellt, dass keine objektiven Unzumutbarkeitsgründe vorliegen und solche auch nicht geltend gemacht oder belegt worden sind. Massgebend ist, wie dargelegt, der benötigte Zeitaufwand, welcher vom Wohn- zum Arbeitsort aufgewendet werden muss, und nicht die durch die Benützung eines Privatfahrzeugs mögliche Zeitersparnis im Vergleich zur Nutzung des öffentlichen Verkehrs. Somit ist nicht entscheidend, dass der Arbeitsweg der Beschwerdeführerin mit den öffentlichen Verkehrsmitteln länger dauert als mit dem privaten Fahrzeug. Selbst wenn die mögliche Zeitersparnis berücksichtigt würde, würde dies zu keinem anderen Ergebnis führen: Der Weg von G. nach H. und zurück beansprucht mit den öffentlichen Verkehrsmitteln bei der schnellsten Verbindung 95 Minuten. Demgegenüber beträgt der Zeitaufwand für den Arbeitsweg (Hin- und Rückweg) mit dem privaten Fahrzeug gemäss TCS-Routenplaner ohne Stau 42 Minuten, sofern keine Verkehrsstörungen auftreten. Von einem verkehrsstörungsfreien Arbeitsweg kann vorliegend jedoch nicht ohne weiteres ausgegangen werden, weil die Beschwerdeführerin gemäss den Öffnungszeiten der H. mehrheitlich zu den Stosszeiten unterwegs sein dürfte. Die Zeiter-

sparnis pro Tag beim Gebrauch des privaten Fahrzeugs beträgt im Idealfall folglich 53 Minuten. Eine Zeitersparnis in diesem Umfang macht die Nutzung der öffentlichen Verkehrsmittel nicht unzumutbar. Dies gilt umso mehr, als die Beschwerdeführerin lediglich in einem Pensum von 30 Prozent arbeitstätig ist. Wie sich dieses Arbeitspensum aufteilt, hat sie nicht dargelegt. Es kann aber davon ausgegangen werden, dass sie an zwei bzw. maximal drei Tagen pro Woche arbeitet, und es ist ihr somit objektiv betrachtet zuzumuten, an ihren Arbeitstagen die öffentlichen Verkehrsmittel zu benutzen. Die im Rahmen des vorinstanzlichen Verfahrens vorgebrachte Argumentation, dass die Beschwerdeführerin mit dem privaten Fahrzeug schneller zu Hause sei, um die schulpflichtige Tochter betreuen zu können, vermag ebenfalls keine Unzumutbarkeit zu begründen. Soweit die Beschwerdeführerin durch die Benützung des Privatfahrzeugs Flexibilität im Hinblick auf die Freizeitgestaltung gewinnen will, kann sie daraus nichts für die Erforderlichkeit der Berufskosten ableiten, denn es fehlt der notwendige Bezug zur Erwerbstätigkeit (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2P.254/2002 vom 12. Mai 2003 E. 4.3). In Berücksichtigung der geschilderten Umstände ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanzen die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln im vorliegenden Fall als zumutbar erachtet haben. Demzufolge erweist sich der zugestandene Abzug in der Höhe, wie er bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel entstehen würde, als rechtmässig. Die Beschwerdeführenden bestreiten die Höhe dieses Abzugs denn auch nicht. Nach dem Gesagten kann zusammenfassend festgehalten werden, dass die von der Steuerverwaltung Basel-Landschaft festgelegte Praxis, wonach ein täglicher Arbeitsweg von bis zu 2 ½ Stunden als zumutbar angesehen wird, und die darauf basierende Reduktion der abzugsfähigen Fahrkosten auf CHF 912.– im vorliegenden Fall nicht zu beanstanden sind.

6. Des Weiteren rügen die Beschwerdeführenden eine Ungleichbehandlung, welche auf die Anwendung von § 3 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 VO StG zurückzuführen sei. Sie machen geltend, dass die unterschiedlichen kantonalen Praxen zu stossenden Ergebnissen führen würden. Dabei kann ihnen nicht gefolgt werden, und die Berufung auf eine andere kantonale Praxis hilft ihnen nicht. Die kantonale Steuerverwaltung ist autonom hinsichtlich der Konkretisierung der Unzumutbarkeit und sie kann deshalb Kriterien zur Frage der Unzumutbarkeit aufstellen, soweit sie dies – was vorliegend der Fall ist – im Rahmen der zulässigen Regelungsbefugnis tut (vgl. E. 5.1–5.3 hiervor). Die von den Beschwerdeführenden erhobene Rüge der Verletzung des Rechtsgleichheitsgrundsatzes geht somit ins Leere.

7. Gestützt auf die vorstehenden Erwägungen erweist sich die Beschwerde somit als unbegründet und ist abzuweisen.

8. Es bleibt über die Kosten zu befinden. Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor dem Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren und die Beweiskosten und werden in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Vorliegend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 1'400.– den unterliegenden Beschwerdeführern aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von CHF 1'400.– zu verrechnen. Ausgangsgemäss sind die Parteikosten wettzuschlagen (§ 21 Abs. 3 VPO).

*Demgemäss wird erkannt:*

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. ...
3. ...