



**Entscheid des Kantonsgesichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und
Verwaltungsrecht**

vom 20. Juni 2018 (810 18 16)

Steuern und Kausalabgaben

Direkte Bundessteuer 2016 / Fahrkostenabzug

Besetzung Vizepräsident Daniel Ivanov, Kantonsrichter Markus Clausen, Hans Furer, Niklaus Ruckstuhl, Kantonsrichterin Helena Hess, Gerichtsschreiberin Stephanie Schlecht

Beteiligte **A._____ und B._____**, Beschwerdeführer, vertreten durch suro GmbH

gegen

**Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft
(Abteilung Steuergericht)**, Beschwerdegegner

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Beschwerdegegnerin

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV, Beigeladene

Betreff Direkte Bundessteuer 2016
(Entscheid der Abteilung Steuergericht vom 17. November 2017)

A. A.____ und B.____ haben ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in C.____, wo sie am X.____ weg 19 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 Fr. 149'761.-- und für die Ehefrau von Fr. 31'934.--. In ihrer Steuererklärung machten sie betreffend B.____ einen Fahrkostenabzug für das private Motorfahrzeug in der Höhe von Fr. 3'116.-- und betreffend A.____ einen Abzug für das U-Abo (Fr. 912.--) sowie für das Fahrrad (Fr. 700.--) in der Höhe von Fr. 1'612.-- geltend. B.____ ist unselbständig erwerbend in einem Pensum von 30 % und legt den Berufsweg an den Arbeitsplatz in D.____ gemäss ihren eigenen Angaben mit dem Privatfahrzeug zurück.

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

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

D. Mit Einsprache-Entscheiden vom 6. Juli 2017 betreffend die direkte Bundessteuer (und Staatssteuer) wies die Steuerverwaltung die Einsprachen 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.____ wies das Steuergericht die Steuerverwaltung an, den Fahrkostenabzug in der Höhe von Fr. 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.____, vertreten durch die suro GmbH, 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.____ in der Höhe von Fr. 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. Die Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV liess sich nicht vernehmen.

J. Mit Verfügung vom 14. März 2018 wurde der Fall der Kammer zur Beurteilung überwiesen und angeordnet, dass die Beschwerdeverfahren Nr. 810 18 16 und Nr. 810 18 15 (betreffend die Staatssteuer) zusammen behandelt werden.

Das Kantonsgericht zieht **in Erwägung** :

1.1 Gemäss Art. 145 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 i.V.m. § 3 der kantonalen Vollzugsverordnung zum DBG (VV DBG) vom 13. Dezember 1994 können Entscheide des Steuergerichts betreffend die direkte Bundessteuer mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht angefochten werden. Die formellen Voraussetzungen nach Art. 140 ff. DBG, Art. 145 Abs. 2 DBG sowie §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 sind erfüllt, sodass auf die Beschwerde einzutreten ist.

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._____ für das private Motorfahrzeug im Umfang von Fr. 3'116.-- zugelassen werden können. Massgebend für die Beurteilung sind die in der genannten Periode geltenden materiellen Bestimmungen des DBG (Fassung in Kraft bis 31. Dezember 2016).

3.1 Die Beschwerdeführenden rügen eine Verletzung der Bundesgesetzgebung betreffend die Abzugsfähigkeit der Fahrkosten und führen aus, sowohl die eidgenössischen Steuerverwaltung als auch die Mehrheit der Kantone würden für die Frage der Zulässigkeit eines Abzugs der Fahrkosten auf die mögliche Zeitersparnis und nicht auf die effektive Fahrzeit abstellen. Soweit eine Einsparung von einer Stunde erzielt werde, stehe der Abzugsfähigkeit gemäss der Rechtsprechung des Bundesgerichts (Urteil des Bundesgerichts 2C_343/2011 vom 25. Oktober 2011) nichts mehr im Weg. Die Vorinstanzen hätten die anzuwendenden Bestimmungen falsch ausgelegt, indem sie auf den benötigten Zeitaufwand abgestellt hätten, was zugleich zu einer Ungleichbehandlung der Steuerpflichtigen führe.

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. 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 Unter den abzugsfähigen Berufskosten (sog. Gewinnungskosten) versteht das DBG die für die Ausübung der unselbständigen Erwerbstätigkeit notwendigen Kosten und zählt insbesondere die Kosten für den Arbeitsweg auf (Art. 26 Abs. 1 lit. a DBG; BRUNO KNÜSEL/CLAUDIA SUTER, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Basel 2017, N 1 ff. zu Art. 26 DBG). 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).

4.2 Gemäss Art. 25 DBG werden zur Ermittlung des Reineinkommens von den gesamten steuerbaren Einkünften die Aufwendungen (Gewinnungskosten) und allgemeinen Abzüge nach den Art. 26 - 33a DBG abgezogen. Von den Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit können gemäss Art. 26 Abs. 1 lit. a DBG als Berufskosten die notwendigen Kosten bis zu einem Maximalbetrag von Fr. 3'000.-- für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte abgezogen werden.

4.3 Näheres regelt die Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer (Berufskostenverordnung, BKV) vom 10. Februar 1993. Nach Art. 5 Abs. 1 BKV können als notwendige Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel die tatsächlich entstehenden Auslagen abgezogen werden. Gemäss Art. 5 Abs. 2 BKV 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). Als Kosten für den Arbeitsweg sind somit nicht einfach die tatsächlich gemachten Aufwendungen abziehbar. Vielmehr wird davon ausgegangen, dass nur die Kosten für den öffentlichen Verkehr notwendig sind. Wer sich aus privaten Gründen mit einem privaten Verkehrsmittel an den Arbeitsplatz begibt, hat grundsätzlich nur Anspruch auf Abzug der Kosten, die ihm bei Benützung des öffentlichen Verkehrs anfallen würden. Mit diesem Grundsatz wird eine Lenkungswirkung beabsichtigt, indem nicht die persönlichen Vorlieben, sondern die als zumutbar angesehene Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel berücksichtigt werden soll (KNÜSEL/SUTER, a.a.O., N 8 zu Art. 26 DBG). 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 benutzen (vgl. Entscheid des Steuergerichts vom 19. Mai 2017 [B 22.3 Nr. 118] E. 4.d).

4.4 Die Beschwerdeführerin ist am X.____ weg 19 in C.____ wohnhaft und arbeitet im Sekretariat der Musikschule D.____, Y.____ weg 55, in D.____. 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). Die Beschwerdeführerin ist im Sekretariat der Musikschule 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. Weder dieser tägliche Zeitaufwand noch der Umstand, dass der Arbeitsweg der Beschwerdeführerin mit den öffentlichen Verkehrsmitteln länger dauert als mit dem privaten Fahrzeug, vermag eine objektive Unzumutbarkeit zu begründen. In diesem Zusammenhang berufen sich die Beschwerdeführenden auf das Urteil des Bundesgerichts 2C_343/2011 vom 25. Oktober 2011, in welchem das Bundesgericht einen Fahrkostenabzug beurteilte, den die kantonalen Instanzen nur teilweise zugelassen hatten. Dabei war unbestritten, dass der Beschwerdeführer Fahrkosten für sein privates Fahrzeug in Abzug bringen durfte, weil der Beschwerdeführer bei Benützung des Privatfahrzeugs eine Zeitersparnis von über einer Stunde gegenüber der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel erreichte, und ihm daher die tägliche Benützung von Bahn und Tram nach der zürcherischen Praxis nicht zumutbar war (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_343/2011 vom 25. Oktober 2011 E. 2.4 und 3.1). Das Bundesgericht beanstandete die zürcherische Regelung betreffend der Unzumutbarkeit zwar nicht, setzte sich aber – zumal die entsprechenden Voraussetzungen für eine Unzumutbarkeit unbestritten waren –

nicht näher damit auseinander. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführenden kann daraus nicht abgeleitet werden, dass der Kanton Basel-Landschaft auf das Kriterium der möglichen Zeitersparnis abstellen muss. Wie der Beschwerdegegner zutreffend dargelegt hat, sind die Kantone hinsichtlich der Konkretisierung der Zumutbarkeit im Rahmen ihrer Regelungsbefugnis autonom und demzufolge geht dieses Vorbringen der Beschwerdeführenden an der Sache vorbei. Selbst wenn die mögliche Zeitersparnis berücksichtigt würde, würde dies im vorliegenden Fall zu keinem anderen Ergebnis führen: Der Weg von C. ____ nach D. ____ 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 Musikschule mehrheitlich zu den Stosszeiten unterwegs sein dürfte. Die Zeitersparnis 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 % 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 (Fr. 912.--) denn auch nicht. Auf die übrigen Rügen (falsche Auslegung der kantonalen Verordnungsbestimmung und daraus resultierende Verletzung des Rechtsgleichheitsgrundsatzes) ist nicht weiter einzugehen, da sich diese Vorbringen auf die Staatssteuer beziehen, weshalb diesbezüglich auf das entsprechende Verfahren KGE VV vom 20. Juni 2018 (810 18 15) verwiesen wird.

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

6. Es bleibt über die Kosten zu befinden. Für die Beschwerde an das Kantonsgericht als weitere kantonale Beschwerdeinstanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 DBG die Vorschriften von Art. 140 bis Art. 144 DBG sinngemäss. Gemäss Art. 144 Abs. 1 DBG werden die Kosten der unterliegenden Partei auferlegt. Die Höhe der Kosten des Verfahrens wird durch das kantonale Recht bestimmt (Art. 144 Abs. 5 DBG). Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- den unterlege-

nen Beschwerdeführern aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- zu verrechnen. Ausgangsgemäss sind die Parteikosten wettzuschlagen (Art. 145 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes [VwVG] vom 20. Dezember 1968).

Demgemäss wird **e r k a n n t** :

- ://:
1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
 2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'400.-- werden den Beschwerdeführern auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- verrechnet.
 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Vizepräsident

Gerichtsschreiberin