



Entscheid vom 2. Juli 2021 (510 21 12)

Fahrkostenabzug / Kombination von öffentlichem Verkehr und Fahrrad

_____ Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Gerichtsschreiber D. Kambanas

_____ Parteien **A.A._____ und B.A._____**,

Rekurrenten

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
4410 Liestal,

Rekursgegnerin

_____ betreffend **Staatssteuer 2018**



Sachverhalt:

A.

Mit Steuererklärung der Staatssteuer 2018 vom 16. April 2018 deklarierten die Pflichtigen ein steuerbares Einkommen in Höhe von Fr. 121'968.-- und machten dabei Fahrtkosten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte in Höhe von Fr. 860.-- (Abonnementskosten für öffentliche Verkehrsmittel in Höhe von Fr. 160.-- und ein Pauschalbetrag für das Fahrrad von Fr. 700.--) zum Abzug geltend.

Am 5. März 2020 veranlagte die Steuerverwaltung die Pflichtigen mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 113'944.-- und einem Steuerbetrag von Fr. 8'571.55. Unter «Abweichungen/Bemerkungen» wurde u.a. angemerkt, dass eine unentgeltliche Beförderung zwischen Wohn- und Arbeitsstätte durch den Arbeitgeber bestehe und der geltend gemachte Abzug von Fr. 860.-- wurde nicht gewährt.

B.

Mit Schreiben vom 13. März 2020 erhoben die Pflichtigen Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung. Sie führten u.a. an, dass der Pflichtige mit dem Fahrrad zum Bahnhof oder zur Tramhaltestelle fahren würde und anschliessend den öffentlichen Verkehr benutze. Ab und zu würde er auch den ganzen Weg von zu Hause bis zum Arbeitsort mit dem Fahrrad fahren.

Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Entscheid vom 14. Januar 2021 hinsichtlich der Fahrtkosten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte ab. Die Steuerverwaltung brachte vor, dass sie die Ausführungen der Pflichtigen dahingehend verstehen würde, als dass der Abzug für die Kosten eines Fahrrads geltend gemacht werde. Entscheidend für einen zusätzlichen Abzug für das Fahrrad sei, ob die Fahrradfahrt, welche mit zusätzlichen Kosten verbunden sei, einen inneren, wirtschaftlichen Bezug zur Sphäre der Einkommenserzielung aufweise. Diese Kausalität liege vor, wenn der Pflichtige substantiiert und glaubhaft darlegen könne, er brauche neben den öffentlichen Verkehrsmitteln zusätzlich auch ein Fahrrad zur Zurücklegung des Arbeitswegs, weil er dadurch signifikante Zeitersparnisse oder Komfortgewinne erzielen könne. Diese erforderliche Kausalität werde vorliegend nicht nachgewiesen. Eine allfällige Zeitersparnis belaufe sich höchstens auf wenige Minuten, weshalb nicht ersichtlich sei, wie sich der Arbeitsweg effizienter oder komfortabler gestalten liesse. Ein zusätzlicher Abzug sei nicht berechtigt, wenn das Fahrrad (gemäss Arbeitgeberbestätigung bei angenehmem Wetter) gelegentlich im Rahmen der privaten Freizeitgestaltung bzw. zu Erholungszwecken anstelle des öffentlichen Verkehrs verwendet werde. Diese Auslagen seien private Lebenshaltungskosten.

C.

Mit Eingabe vom 8. Februar 2021 erheben die Pflichtigen Rekurs und begehren, dass (1) der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 14. Januar 2021 betreffend die Staatssteuer 2018 aufzuheben sei, (2) in Gutheissung der Ziffer 1 hiervor die Fahrtkosten zwischen Wohn-

und Arbeitsstätte gemäss Ziffer 500 der Steuererklärung 2018 in der Höhe von Fr. 860.-- als abzugsfähig anzurechnen und die Steuerveranlagung für die Staatssteuer anzupassen und (3) keine ordentlichen Kosten zu erheben seien.

Als Begründung bringen die Rekurrenten vor, dass der Rekurrent über 75% der Arbeitswege mit dem Fahrrad von zu Hause aus zur Arbeitsstätte fahre. Die Ansicht der Steuerverwaltung, dass die Formulierung im der Einsprache beigelegten Bestätigungsschreiben «regelmässig, bei angenehmen Wetter täglich» auf Freizeitgestaltung schliessen lasse, sei falsch. In Ausübung der beruflichen Tätigkeit gehöre auch Regen zum angenehmen Wetter, nicht jedoch Schneefall, Eisglätte, starke Windböen und Gewitter. Weiter sei es unbestritten, dass er vom Arbeitgeber das U-Abo für die Werktage von Montag bis Freitag erhalte. Das diene dazu, dass täglich die Baustellen mit dem öffentlichen Verkehr erreicht werden könnten. Für Samstag und Sonntag müsse der Rekurrent die Differenz von Fr. 160.-- (der Gesamtpreis des Jahresabonnements beträgt Fr. 960.--) selber bezahlen, obwohl er regelmässig Einsätze am Wochenende habe. Die Zeitersparnis, wenn er mit dem Fahrrad zur Tramstation fahre, sei 12 Minuten und, wenn er direkt ins Geschäft fahre, über 25 Minuten pro Tag. Auch fahre er ab und zu von zu Hause direkt auf die Baustellen und am Abend wieder zurück. Somit liege sehr wohl ein innerer, wirtschaftlicher Bezug zur Einkommenserzielung vor. Es sei selbstverständlich, dass das Fahrrad bevorzugt werde. Die Kausalität sei gegeben. Es sollte steuerrechtlich nicht abgestraft werden, wenn er den Berufsweg ökonomisch wie auch ökologisch bewältige.

Das Bundesgericht sei der gleichen Auffassung. Es gehe davon aus, dass nahezu jede Fahrradfahrt zur Arbeitsstätte und zurück als wirtschaftlich durch die Erwerbstätigkeit veranlasst erachtet werde. Kein Unterschied bestehe, wenn das Fahrrad nur dazu diene, den öffentlichen Verkehr zu erreichen. Eine Differenzierung, ob der Berufsweg mit verschiedenartigen Verkehrsmitteln bewältigt werde, finde keine Stütze. Bereits ab einer Zeitersparnis von 15 Minuten sei die Kausalität gegeben. Ausserdem sei mit Blick auf den verhältnismässigen geringfügigen Abzug insgesamt eine grosszügige Praxis zuzulassen. Die von der Steuerverwaltung angewandte Praxis, wonach die Haltestelle mindestens 1,5 km entfernt liegen müsse, damit ein zusätzlicher Fahrradabzug gewährt werde, habe keine Grundlage in Gesetz und Verordnung. Aus weiteren Urteilen gehe ebenfalls hervor, dass der Arbeitsweg nicht artrein sein müsse.

Mit Vernehmlassung vom 21. Mai 2021 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses und vor dem Hintergrund, dass bei einer unkritischen und unbesehenen pauschalen Übernahme und Gewährung des zusätzlichen Fahrradabzugs im Kanton Basel-Landschaft mit Steuermindereinnahmen von hochgerechnet rund Fr. 3 Mio. pro Jahr zu rechnen wäre, die Beurteilung der Angelegenheit durch die Fünferkammer des Steuergerichts.

Materiell verweist die Steuerverwaltung im Wesentlichen auf den Einspracheentscheid. Die in § 3 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 der Verordnung vom 13. Dezember 2005 zum Steuergesetz (VO StG; SGS 331.11) aufgestellten Kriterien würden sich grundsätzlich zur Abgrenzung zwischen abzugsfähigen notwendigen Ausgaben der Einkommenserzielung und einer steuerlich nicht zu berücksichtigenden bequemen Gestaltung der privaten Lebenshaltung eignen. Insbesondere bei einem täglichen Zeitaufwand von 2,5 Stunden und bei mehr als 1,5 km Entfernung von der nächsten Haltestelle handle es sich um objektive und klare Regelungen, welche Gewähr dafür bieten würden, dass alle Steuerpflichtigen gleichbehandelt werden würden.

Die bisherige Zurückhaltung der Steuerbehörden bei der Gewährung der Fahrtkostenabzüge beruhe vor allem auf der Überlegung, dass der Verzicht auf die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel i.d.R. nicht auf eine arbeitsbedingte Notwendigkeit zurückzuführen sei, sondern überwiegend dazu diene, die private Lebenshaltung bequemer und die Freizeit sinnvoller zu gestalten. Eine Kombination verschiedener Verkehrsmittel sei grundsätzlich zulässig. So könne der Abzug dem Steuerpflichtigen für das private Fahrzeug bloss für gewisse Streckenabschnitte oder Tage gewährt werden. Dem Grundsatz, dass primär die öffentlichen Verkehrsmittel als Fahrtkosten zum Abzug zuzulassen seien, könne so Rechnung getragen werden.

Der Pauschalabzug für die Benutzung eines Fahrrads in Höhe von bis zu Fr. 700.-- könne im Regelfall nicht neben dem Abzug für öffentliche Verkehrsmittel zu stehen kommen. Nur wenn der Fussweg zur nächsten Haltestelle 1,5km übersteige, sei der ausschliessliche Gebrauch des öffentlichen Verkehrs unzumutbar. Die Pauschale für das Fahrrad sei diesfalls zusätzlich abzugsberechtigt.

Im konkreten Fall sei im Lohnausweis des Rekurrenten das Feld «F» angekreuzt. Damit werde vom Arbeitgeber bestätigt, dass eine unentgeltliche Beförderung zwischen Wohn- und Arbeitsstätte bestehe. Aus diesem Grund gebe es keinen Raum für einen zusätzlichen Abzug. Es betreffe die freie Lebensgestaltung, ob der Rekurrent an gewissen Tagen das Fahrrad direkt zum Arbeitsort oder zur Tramstation nutze. Dies rechtfertige indes keinen (zusätzlichen) Abzug, zumal die nächste Haltestelle nur 650 m entfernt und somit quasi «vor der Haustür» liege. Schliesslich sei zu bemerken, dass der Steuerpflichtige den Nachweis eines Fahrradeinsatzes in keiner Art und Weise erbracht, sondern bloss behauptet habe.

An der heutigen Parteiverhandlung halten die Parteien an ihren Anträgen und Vorbringen 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.

Die Steuerverwaltung führt in der Vernehmlassung vom 21. Mai 2021 aus, dass bei einer unkritischen und unbesehenen pauschalen Übernahme und Gewährung des zusätzlichen Fahrradabzugs im Kanton Basel-Landschaft mit Steuermindereinnahmen von hochgerechnet rund Fr. 3 Mio. pro Jahr zu rechnen sei. Angesichts der Tragweite des Entscheids sei die Beurteilung des Steuergerichts als Fünferkammer vorzunehmen.

Die Steuerverwaltung verkennt jedoch, dass gemäss § 129 Abs. 1 StG Rekurse vom Präsidenten des Steuergerichts als Einzelrichter beurteilt werden, wenn deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 3'000.-- pro Steuerjahr nicht übersteigt. Bei periodischen Steuern

ist der umstrittene Steuerbetrag pro Steuerjahr für die Berechnung des vorstehenden Streitwerts massgebend. Zudem liegt im vorliegenden Fall weder eine komplexe Sachverhaltsfrage noch eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, die eine Überweisung des Falls an die Dreierkammer rechtfertigen würde (§ 129 Abs. 5 StG): Die Frage der vollumfänglichen Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Aufwendungen sowohl für das Jahresabonnement des öV als auch für das Fahrrad war bezüglich der direkten Bundessteuer bereits Gegenstand des Urteils des Bundesgerichts [BGer] 2C_745/2017 vom 21. September 2017 sowie betreffend die Staatssteuer des Entscheids des Steuergerichts [StGE] vom 28. Juni 2019, 510 18 89.

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

2.

In materieller Hinsicht unterliegt der Beurteilung, ob die vom Rekurrenten geltend gemachten selbst getragenen Fahrtkosten für die öffentlichen Verkehrsmittel (öV) zwischen Wohn- und Arbeitsstätten von Fr. 160.-- nebst den deklarierten Kosten für das Fahrrad von Fr. 700.-- von der Steuerverwaltung zu Recht gestrichen wurden.

Das vorliegende Verfahren betrifft freilich die Staatssteuer, jedoch sind im Rahmen der vertikalen Steuerharmonisierung Praxis und Ausführungen zum Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) analog anzuwenden. Soweit erforderlich, ist daher nachfolgend auf den genannten Bundesgerichtsentscheid 2C_745/2017 vom 21. September 2017 einzugehen.

2.1. Das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) bestimmt die von den Kantonen zu erhebenden direkten Steuern und legt die Grundsätze fest, nach denen die kantonale Steuergesetzgebung zu gestalten ist. So wird in Art. 9 Abs. 1 StHG statuiert, dass von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge abgerechnet werden können. Wesentliche Voraussetzung der Abziehbarkeit solcher Berufs- oder Erwerbsunkosten ist somit deren Notwendigkeit zur Erzielung des Erwerbseinkommens. Verlangt wird ein wesentlicher Zusammenhang zwischen der Ausgabe und den erzielten Einkünften. Der Begriff der Notwendigkeit ist dabei in einem weiten Sinn auszulegen. So verlangt das Bundesgericht nicht, dass die steuerpflichtige Person das Einkommen ohne die streitige Auslage überhaupt nicht hätte erzielen können. Als Gewinnungskosten gelten vielmehr all jene Aufwendungen, die für die Erzielung des Einkommens nützlich sind und nach der Verkehrsauffassung im Rahmen des Üblichen liegen (REICH, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizer Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3. Aufl. 2017 Basel, Art. 9 N 8 ff.; mit Verweis auf BGer 2C_566/2008 vom 16. Dezember 2008 in: Der Steuerentscheid [StE], 2009, B 22.3 Nr. 99 E.2.2). Ausgehend von diesen Grundsätzen werden in den Steuergesetzen von Bund und Kan-

tonen die Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte regelmässig als Berufsauslagen zum Abzug zugelassen.

Entsprechend hat auch der Baselbieter Gesetzgeber in § 29 Abs. 1 lit. a StG festgehalten, dass bei unselbständiger Erwerbstätigkeit die Erwerbsunkosten wie Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte bis zu einem jährlichen Maximalbetrag von Fr. 6'000.-- von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden können. Die Kompetenz zur Festlegung der genauen Höhe dieser Abzüge wurde im letzten Satz der genannten Bestimmung an den Regierungsrat delegiert.

Dieser konkretisiert in § 3 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 der Verordnung vom 13. Dezember 2005 zum Steuergesetz (Vo StG; GS 331.11) die erwähnte Bestimmung von § 29 Abs. 1 lit. a StG dahingehend, dass Unselbständigerwerbende für die Kosten der Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte bei Benützung eines Fahrrades, eines Motorfahrrades oder eines Motorrades mit gelbem Kontrollschild bis zu Fr. 700.-- pro Jahr als Erwerbsunkosten abziehen können. Der Nachweis höherer effektiver Kosten bleibt vorbehalten.

2.2. Die Rekursgegnerin stellt sich auf den Standpunkt, die in § 3 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 VO StG aufgestellten Kriterien würden sich grundsätzlich zur Abgrenzung zwischen abzugsfähigen notwendigen Ausgaben der Einkommenserzielung und einer steuerlich nicht zu berücksichtigenden bequemen Gestaltung der privaten Lebenshaltung eignen. Eine Kombination verschiedener Verkehrsmittel sei grundsätzlich zulässig. So könne der Abzug dem Steuerpflichtigen für das private Fahrzeug bloss für gewisse Streckenabschnitte oder Tage gewährt werden. Dem Grundsatz, dass primär die öffentlichen Verkehrsmittel als Fahrtkosten zum Abzug zuzulassen seien, könne so Rechnung getragen werden. § 3 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 Vo StG schliesse aber die Kumulation von öffentlichem Verkehrsmittel und privatem Fahrzeug aus: Gemäss Baselbieter Steuerbuch, Bd. 1 - Einkommen 29 Nr. 1 könne der Pauschalabzug von Fr. 700.-- im Regelfall nicht neben dem Abzug für das öffentliche Verkehrsmittel erfolgen. Nur wenn der Fussweg bis zur nächsten Haltestelle 1,5 Kilometer übersteige, sei der ausschliessliche Gebrauch des öffentlichen Verkehrsmittels als unzumutbar zu qualifizieren (www.bl.ch/steuerverwaltung).

2.3. Dieser Sichtweise ist nicht zu folgen. Auf welche Weise der Berufsweg zurückgelegt wird, lassen Gesetz und Verordnung offen, zumal es ohnehin nicht Sache des Steuerrechts sein kann, Vorschriften zur Gestaltung des Berufswegs zu machen. Zwar ergibt sich insofern eine Präferenz für den öffentlichen Verkehr, als die Kosten des Privatfahrzeugs nur subsidiär geltend gemacht werden können. Damit bezwecken Verwaltung und Gerichte eine gewisse Lenkungswirkung. Bei aller Präferenz werden aber weder die Kosten des privaten Fahrzeugs ausgeschlossen noch ist überhaupt vorgesehen, dass der Arbeitsweg "artrein" - entweder ausschliesslich mit privatem oder öffentlichem Verkehrsmittel - zu bewältigen wäre (BGer 2C_745/2017 vom 21. September 2017, E. 2.4.1, m.w.H.).

2.4. In der Praxis, die von immer längeren Berufswegen geprägt ist, dürfte es zunehmend zu einem "Systembruch" oder "Split" kommen, indem hintereinander mehrere Verkehrsmittel be-

nützt werden, um ans Ziel zu gelangen. Dieser Realität verschliesst sich das Verordnungsrecht nicht, zumal hierzu ohnehin keine gesetzliche Grundlage besteht. Eine derartige Einschränkung der Handlungsfreiheit der steuerpflichtigen Personen bedürfte in jedem Fall einer gesetzlichen Grundlage. Daran fehlt es, wobei eine derart künstliche Vorgabe ohnehin weder volkswirtschaftlich noch steuerrechtlich wünschbar wäre. Im Gegenteil kann es die Produktivität nur positiv beeinflussen, wenn die Werkstätigen nach dem für sie kürzesten und effizientesten Arbeitsweg suchen. Dies schliesst nicht aus, dass grundsätzlich nur die Kosten des öffentlichen Verkehrs als abzugsfähig erklärt werden, kommt doch hier der Lenkungsgedanke ins Spiel. Dieser bedeutet aber nicht, dass zwingend nur alternativ Kosten des öffentlichen oder des privaten Verkehrs abziehbar wären (BGer 2C_745/2017, a.a.O., E. 2.4.2). Nichts an den bisherigen Ausführungen ändert, dass die Fahrradpauschale von Fr. 700.--, gemessen an der Kilometerpauschale für Autos von Fr. 0.70, einer jährlichen Fahrleistung von 1'000 Kilometern entspricht. Es trifft zwar zu, dass demnach mit dem Auto an 220 Arbeitstagen je rund 4,5 Kilometer zurückgelegt werden könnten, sodass das Fahrrad bei einem kürzeren Arbeitsweg zu einem höheren Abzug führt als das Auto. Pauschalierungen und Schematisierungen sind im Abgaberecht, das ein Massengeschäft ist, jedoch ebenso verbreitet wie zulässig. Sie sind insbesondere dann rechtsgleich und willkürfrei, wenn sie sich an einem Durchschnittsverhalten orientieren. Dies ist hier der Fall. Der Verordnungsgeber hat sich eine bestimmte durchschnittliche Fahrleistung vor Augen gehalten. Allein der Umstand, dass diese unterschritten oder übertroffen werden kann, schliesst die Zulässigkeit des Abzugs im Einzelfall nicht aus (BGer 2C_745/2017, a.a.O., E. 2.4.3, m.w.H.).

3.

Fraglich kann zudem sein, wie es sich mit dem Erfordernis der Unzumutbarkeit einer öV- Benutzung verhält. Unzumutbarkeit besteht praxismässig etwa, wenn die steuerpflichtige Person gebrechlich oder kränklich ist, wenn die nächste Haltestelle eines öffentlichen Verkehrsmittels weit von der Wohn- oder Arbeitsstätte entfernt ist, wenn Arbeitsbeginn und Arbeitsschluss zu nicht fahrplanmässigen Zeiten erfolgen oder wenn sie ganz allgemein für ihre Berufsausübung auf ein Motorfahrzeug angewiesen ist. In den Fällen, die zu dieser Praxis führten, ging es aber durchwegs darum, ob es sich rechtfertigt, die Kosten des Autos (anstelle des öffentlichen Verkehrsmittels) zum Abzug zuzulassen. Diese Grenzziehung folgt insofern eigenen Gesetzmässigkeiten, als wie hiavor gesehen eine Präferenz für das öffentliche Verkehrsmittel besteht. Soweit es um die Abgrenzung zwischen Fussmarsch und Busfahrt einerseits und Fahrradfahrt andererseits geht, entfällt diese Bevorzugung des öffentlichen Verkehrs. Entscheidend kann mit Blick auf das Gesetz nur sein, ob die Fahrradfahrt, die gegenüber dem Fussmarsch mit zusätzlichen Kosten verbunden ist, einen inneren, wirtschaftlichen Bezug zur Sphäre der Einkommenserzielung aufweist (BGer 2C_745/2017, a.a.O., E. 2.5.1, m.w.H.). Entsprechend stellt sich die Frage von vornherein in einem andern Licht. Wenn der Fahrradabzug selbst bei einem Arbeitsweg von zwei Kilometern (ohne mittägliche Rückkehr) oder von lediglich einem Kilometer (wenn die Mittagspause zuhause verbracht wird) gewährt wird, liegt es auf der Hand, dass der Verordnungsgeber nahezu jede Fahrradfahrt zur Arbeitsstätte und zurück als "wirtschaftlich durch die Erwerbstätigkeit veranlasst" erachtet. Kein Unterschied besteht, wenn das Fahrrad

(nur) dazu dient, den öffentlichen Verkehr zu erreichen. Eine Differenzierung anhand dessen, ob der Berufsweg mit verschiedenartigen Verkehrsmitteln bewältigt wird, findet im Gesetz keine Stütze. Dies würde im Übrigen steuerpflichtige Personen, die nicht in Zentrumslage wohnen und somit nicht durchgängig auf den öffentlichen Verkehr zurückgreifen können, erheblich benachteiligen (BGer 2C_745/2017, a.a.O., E. 2.5.2). Eine steuerpflichtige Person, welche den Bus meidet, trägt dazu bei, dass die öffentlichen Verkehrsmittel in den Stosszeiten nicht weiter ausgebaut werden müssen. Auch dem pauschalen Fahrradabzug darf mithin eine gewisse Lenkungswirkung zugeschrieben werden. Es ist, auch mit Blick auf den verhältnismässig geringfügigen Abzug, insgesamt eine grosszügige Praxis am Platz (BGer 2C_745/2017, a.a.O., E. 2.5.4).

4.

4.1. Für die Behauptung des Rekurrenten, er bestreite über 75% der Arbeitswege, auch bei Regenfall, mit der eingangs geschilderten Kombination aus Tram und Velo oder nur mit dem Velo, fehlt zwar ein unmittelbarer Nachweis. Nach den Regeln über die objektive Beweislast ist zu bestimmen, wer die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat, wenn das erforderliche Beweismass nicht erreicht wurde, d.h. der Beweis für eine rechtserhebliche Tatsache misslungen ist. Dabei kommt der steuerpflichtigen Person für steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen die objektive Beweislast zu, während die Steuerbehörde jene für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen trifft (vgl. Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 140 II 248, E. 3.5; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. Aufl., Zürich 2016, S. 519). Ein Beweis gilt als erbracht, wenn das Gericht nach objektiven Gesichtspunkten von der Richtigkeit einer Sachbehauptung überzeugt ist. Absolute Gewissheit kann dabei nicht verlangt werden. Es genügt, wenn das Gericht am Vorliegen der behaupteten Tatsache keine ernsthaften Zweifel mehr hat oder allenfalls verbleibende Zweifel als leicht erscheinen. Ausnahmen von diesem Regelbeweismass, in denen eine überwiegende Wahrscheinlichkeit als ausreichend betrachtet wird, ergeben sich einerseits aus dem Gesetz selbst und sind andererseits durch Rechtsprechung und Lehre herausgearbeitet worden. Den Ausnahmen liegt die Überlegung zu Grunde, dass die Rechtsdurchsetzung nicht an Beweisschwierigkeiten scheitern darf, die typischerweise bei bestimmten Sachverhalten auftreten (vgl. BGE 128 III 271 E. 2b/aa S. 275). Die Beweiserleichterung setzt demnach eine "Beweisnot" voraus. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn ein strikter Beweis nach der Natur der Sache nicht möglich oder nicht zumutbar ist, insbesondere, wenn die von der beweisbelasteten Partei behaupteten Tatsachen nur mittelbar durch Indizien bewiesen werden können. (BGE 130 III 321 E.2; Urteil des Bundesgerichts 5C.175/1997 vom 17. Oktober 1997, E. 2 und 3).

4.2. Die Schwierigkeit im vorliegenden Fall liegt im Nachweis, dass das Velo tatsächlich dem Zurücklegen des Arbeitswegs dient, bzw. dass derselbe tatsächlich (teilweise) mit dem Fahrrad bewältigt wird. Der Nachweis mittels Foto des Fahrrads und/oder Kaufvertrag greift zu kurz, da so nur das Eigentum an einem Fahrrad bewiesen werden kann. Theoretisch bestünde die Möglichkeit, ergänzend zum Nachweis des Erwerbs des Fahrrads ein Fahrtenbuch zu führen, welches jedoch - um irgendeine Beweiskraft zu entwickeln - durch eine Drittperson beglaubigt wer-

den müsste. Einzige einigermaßen verlässliche Beweismittel würden die Daten eines am Velo (plombiert) angebrachten sogenannten GPS-Trackers darstellen. Von einem solchen Erfordernis ist aber abzusehen, da ein solcher Aufwand - angesichts der Höhe des eher geringen streitbetreffenden Pauschalabzugs - als unverhältnismässig zu erachten ist. Das Beibringen von Servicerechnungen ist ebenfalls nicht zielführend: Der mittels Quittung in Rechnung gestellte Wartungsaufwand könnte nicht eindeutig dem zurückgelegten Arbeitsweg zugeordnet werden. Zu verlangen ist deshalb anstelle des Regelbeweises lediglich ein Nachweis, welcher dem Beweismass der hohen Wahrscheinlichkeit entspricht (Entscheid des Verwaltungsgerichts Basel-Stadt Nr. VD.2015.149 und 150 vom 10. April 2017 in: BStP 2017, Nr. 15, S. 3 f.; vgl. LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102 - 222 DBG, Basel 2015, Einführung zu Art. 122 ff. N 31 f.). Bezüglich der - praktisch kaum überprüfbaren - effektiven Fahrtkosten wendet denn auch die Steuerverwaltung diese Praxis an, indem sie nämlich keine Überprüfung des tatsächlichen Aufwands bei der Gewährung der Pauschale für ein Fahrrad oder Mofa vornimmt, wenn der Fussweg bis zur nächsten Haltestelle 1,5 Kilometer übersteigt. Gleiches gilt auch für den Abzug des U-Abos: Praxisgemäss wird dieser ebenfalls ohne Nachweis dafür gewährt, dass das Abonnement für den öffentlichen Nahverkehr für den Arbeitsweg benötigt und tatsächlich genutzt wird. Vielmehr wird der Abzug für das U-Abo praxisgemäss sogar dann gewährt, wenn noch nicht einmal der effektive Erwerb desselben nachgewiesen ist und ein entsprechender Abzug auch nicht geltend gemacht wurde. Ohne diese Praxis beanstanden zu wollen, leuchtet ohne Weiteres ein, dass es vor diesem Hintergrund sehr stossend wäre, den Abzug für das Fahrrad mit Hinweis auf den fehlenden strikten Beweis zu verweigern, dass das Fahrrad tatsächlich zur Bewältigung des Arbeitswegs eingesetzt wurde. Das stattdessen anzuwendende Beweismass der hohen Wahrscheinlichkeit erachtet das Steuergericht im vorliegenden Zusammenhang als erfüllt an, wenn ein Steuerpflichtiger substantiiert und glaubhaft darlegt, dass er neben den öffentlichen Verkehrsmitteln zusätzlich auch ein Fahrrad zur Zurücklegung des Arbeitswegs gebraucht, weil er dadurch signifikante Zeitersparnisse oder Komfortgewinne erzielen kann.

4.3 Eine solche substantiierte Behauptung liegt hier vor: Der Pflichtige legt glaubhaft dar, dass die Kombination von öffentlichem Verkehr und Fahrrad für ihn zu einer massgeblichen Zeitersparnis von 12 Minuten pro Arbeitstag und, wenn er direkt ins Geschäft fährt, zu einer solchen von über 25 Minuten pro Tag führt. Auch fährt er ab und zu von zu Hause aus direkt auf die Baustellen und am Abend wieder zurück. In seinen Eingaben wie auch vor den Schranken konnte der Rekurrent sowohl zur Fahrtzeit mit ausschliesslicher Benutzung des öffentlichen Verkehrs, als auch jener bei kombinierter Verwendung von Fahrrad und öV konkrete und schlüssige Angaben machen. Seine Angaben zur Wahl der jeweiligen öV-Haltestelle (früher X.____strasse, Nähe Y.____-Gebäude resp. heute Tramhaltestelle «Z.____») sind plausibel und nachvollziehbar. Schliesslich hat er eine Bestätigung vom 13. März 2020 des Arbeitgebers beigebracht, dass er regelmässig, bei angenehmen Wetter täglich, mit seinem privaten Velo zur Arbeit resp. zum Bahnhof oder zur Bus-Tramhaltestelle fährt. Es kann somit ohne Weiteres als erstellt gelten, dass der Pflichtige die besagten Strecken mit dem Fahrrad oder in Kombination mit dem öV zurücklegt. In diesem Zusammenhang ist zudem darauf hinzuweisen, dass das Bundesgericht in seinem Entscheid 2C_745/2017 bereits eine tägliche Zeitersparnis von einer

Viertelstunde als massgeblich bezeichnete und als nachvollziehbaren Grund für eine Kombination aus öV und Fahrrad genügen liess (E. 2.5.4 des genannten Entscheids). Diese Zeitersparnis wird in casu ebenfalls erreicht bzw. gar überschritten. Nach dem Ausgeführten steht mithin fest, dass der Rekurrent berechtigt ist, den Pauschalabzug von Fr. 700.-- für die Benutzung des Fahrrads vorzunehmen.

5.

5.1. Wenn sich die Rekursgegnerin auf den Standpunkt stellt, dass im Lohnausweis des Rekurrenten das Feld «F» angekreuzt sei, womit der Arbeitgeber bestätige, dass eine unentgeltliche Beförderung zwischen Wohn- und Arbeitsstätte bestehe, verkennt sie dabei, dass der beim Rekurrenten aufgerechnete Privatanteil am U-Abo in Höhe von Fr. 160.-- steuerlich nicht berücksichtigt wurde.

5.2. Das Rechtsgleichheitsgebot (Art. 8 Abs. 1 BV) verlangt, dass Rechte und Pflichten der Betroffenen nach dem gleichen Massstab festzusetzen sind. Gleiches ist nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich zu behandeln. Die ungerechtfertigte Gleich- bzw. Ungleichbehandlung muss sich auf eine wesentliche Tatsache beziehen (vgl. BGE 145 II 206 E. 2.4.1; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 572; TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, a.a.O., S. 184). Eine ungleiche Anwendung des Rechts auf vergleichbare Sachverhalte kommt deshalb nur in Frage, wenn sich die zu beurteilenden Tatbestände in rechtlich wesentlicher Weise unterscheiden (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., VB zu §§ 119-131 N 109). Im Bereich der Abgaben wird Art. 8 Abs. 1 BV insbesondere durch die Grundsätze der Allgemeinheit, der Gleichmässigkeit und der Verhältnismässigkeit der Besteuerung (Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit) konkretisiert (Art. 127 Abs. 2 BV). Dabei handelt es sich um ein verfassungsmässiges Individualrecht. Art. 127 Abs. 2 BV ist auch auf die kantonalen Abgaben anwendbar. Danach sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten und müssen wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechend unterschiedlichen Steuerbelastungen führen. Die Abgabepflichtigen haben entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit bzw. den ihnen zur Verfügung stehenden Mitteln an die Abgabelasten beizutragen.

5.3. Praxisgemäss wird der Abzug für das U-Abo auch ohne Nachweis dafür gewährt, dass das Abonnement für den öffentlichen Nahverkehr für den Arbeitsweg benötigt und tatsächlich genutzt wird. Vielmehr wird der Abzug für das U-Abo praxisgemäss sogar dann gewährt, wenn noch nicht einmal der effektive Erwerb desselben nachgewiesen ist und ein entsprechender Abzug auch nicht geltend gemacht wurde. Dem Rekurrenten wurde im Widerspruch zu dieser Praxis noch nicht einmal ein reduzierter Abzug in Höhe des (unbestrittenermassen) selbst getragenen Privatanteils von Fr. 160.-- gewährt; dies mit der Begründung, der Privatanteil betreffe die Benutzung des öV am Wochenende bzw. in der Freizeit.

Diese Begründung vermag nicht zu überzeugen: Abgesehen davon, dass der Rekurrent vorliegend glaubhaft darlegt, dass er das Abonnement teilweise auch am Wochenende aus beruflichen Gründen verwendet, erscheint notorisch, dass wohl sämtliche Inhaber eines U-Abos dieses zumindest teilweise auch privat nutzen. Ob das Abonnement vollständig privat finanziert wurde oder durch den Arbeitgeber (partiell) subventioniert wird, kann hier nicht entscheidend sein: Wenn bei rein privater Finanzierung kein Einschlag für die ausserberufliche Nutzung vorgenommen wird, so darf der zugestandene Abzug auch bei Mitfinanzierung durch den Arbeitgeber nicht gekürzt werden.

6.

Der Rekurs erweist sich damit als begründet und ist gutzuheissen, wobei neben den selbstgetragenen Kosten für die öffentlichen Verkehrsmittel (U-Abo) in Höhe von Fr. 160.-- die Fahrradpauschale von Fr. 700.-- zum Abzug zuzulassen ist.

Gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271) werden die Verfahrenskosten in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt. Zufolge des vollständigen Obsiegens des Rekurrenten sind die Gerichtskosten in Höhe von Fr. 500.-- daher der Steuerverwaltung aufzuerlegen. Der bereits bezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr 500.-- wird dem Rekurrenten zurückerstattet.

wird erkannt:

1.

Der Rekurs wird gutgeheissen und die Steuerverwaltung angewiesen, als Fahrtkosten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte insgesamt einen Betrag von Fr. 860.-- (Fr. 160.-- für den Privatanteil U-Abo zuzüglich Fr. 700.-- für das Fahrrad) zum Abzug zuzulassen.

2.

Die Gerichtskosten in Höhe von Fr. 500.-- werden der Steuerverwaltung Basel-Landschaft auferlegt. Der bereits bezahlte Kostenvorschuss in Höhe von Fr. 500.-- wird den Rekurrenten zurückerstattet.

3.

Mitteilung an die Rekurrenten (1), die Gemeinde C.____ (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).