



**Entscheid vom 17. November 2017 (510 17 74)**

---

**Auto- und Fahrradkosten**

\_\_\_\_\_ Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Gerichtsschreiber D. Brügger

\_\_\_\_\_ Parteien **A.**\_\_\_\_\_, vertreten durch suro GmbH, Tecknauerstrasse 87, 4460 Gelterkinden bzw. Allschwilerstrasse 75, 4055 Basel

**Rekurrenten**

gegen

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

**Rekursgegnerin**

\_\_\_\_\_ betreffend **Staatssteuer 2016**

## **Sachverhalt:**

1. Mit Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2016 vom 24. April 2017 wurden die von der Rekurrentin deklarierten Fahrtkosten mit der Begründung von Fr. 3'116.-- auf Fr. 912.-- (U-Abo) gekürzt, die öffentlichen Verkehrsmittel seien zumutbar, da der Zeitaufwand weniger als 2 ½ Stunden betrage. Weiter wurden die vom Rekurrenten deklarierten Kosten für das Fahrrad von Fr. 700.-- mit der Begründung gestrichen, die Entfernung zur Haltestelle betrage weniger als 1,5 Kilometer.

2. Mit Eingabe vom 18. Mai 2017 erhoben die Rekurrenten mit dem Antrag, die von der Rekurrentin deklarierten Fahrtkosten seien zum Abzug zuzulassen, Einsprache. Zur Begründung machten sie geltend, durch die Benützung des Fahrzeugs werde gegenüber den öffentlichen Verkehrsmitteln mehr als eine Stunde eingespart. Gemäss Gesetz könnten die Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte, ohne Einschränkung, abgezogen werden. Erst auf Verordnungsstufe finde sich das zusätzliche Kriterium des Zeitaufwandes von mehr als 2 ½ Stunden, was unzulässig sei.

3. Mit Einspracheentscheid vom 6. Juli 2017 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie aus, der Rekurrentin würden öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung stehen, mit welchen die Limite von 2 ½ Stunden pro Tag nicht überschritten würde.

4. Mit Eingaben vom 7. und 16. August 2017 erhoben die Rekurrenten mit den Begehren, 1. Die von der Rekurrentin deklarierten Fahrtkosten seien zum Abzug zuzulassen, 2. Auf die Erhebung von Gerichtskosten sei zu verzichten, 3. Die Portokosten seien zu ersetzen, Rekurs. Zur Begründung machten sie geltend, mit dem Auto sei die Rekurrentin schneller zu Hause, um die schulpflichtige Tochter zu betreuen.

5. Mit Vernehmlassung vom 20. September 2017 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, die Delegationsnorm entspreche den verfassungs- und verwaltungsrechtlichen Vorgaben und der Regierungsrat habe innerhalb der ihm zugestandenen Regelungsbefugnis die Abzugshöhe festgelegt, weshalb keine Kompetenz-

überschreitung vorliege. Das Bundesgericht habe lediglich festgehalten, dass das Abstellen auf die Zeitersparnis rechtmässig sei. Dies bedeute allerdings nicht, dass die vom Regierungsrat getroffene Regelung unzulässig wäre, da die Kantone harmonisierungsrechtlich frei seien, den Begriff der Unzumutbarkeit zu konkretisieren.

6. Mit Eingabe der Vertreterin vom 11. November 2017 beantragten die Rekurrenten gestützt auf einen aktuellen Bundesgerichtsentscheid, wonach nebst den Kosten für die öffentlichen Verkehrsmittel kumulativ auch Fahrradkosten zum Abzug zuzulassen seien, dass die vom Rekurrenten deklarierten Kosten für das Fahrrad von Fr. 700.-- zum Abzug zuzulassen seien, da er aufgrund des unpraktischen Fahrplans anstelle des Busses mit dem Fahrrad zur Tramstation fahre.

7. Anlässlich der heutigen Verhandlung halten die Parteien an ihren Begehren fest. Die Vertreterin der Rekurrenten macht ergänzend geltend, die Steuerverwaltung habe den Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt.

#### **Der Präsident des Steuergerichts zieht in Erwägung:**

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 Fr. 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. Zunächst rügt die Vertreterin der Rekurrenten die Verletzung des rechtlichen Gehörs.

a) Im Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) drückt sich ein zentraler Ge-

halt prozeduraler Fairness aus. Das rechtliche Gehör dient funktional einerseits der Sachverhaltsabklärung, andererseits ist es ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht. Rechtsprechung und Lehre haben aus dem verfassungsrechtlichen Gehörsanspruch verschiedene Teilgehalte abgeleitet: den Anspruch auf vorgängige Äusserung und Mitwirkung im Verfahren, das Recht auf Akteneinsicht, auf Entscheidbegründung und auf Rechtsbeistand (Kiener/Rütsche/Kuhn, Öffentliches Verfahrensrecht, 2. A., N 229). Aus dem Anspruch der Parteien auf Begründung erwächst den Behörden die Pflicht, die Vorbringen tatsächlich zu hören, sorgfältig und ernsthaft zu prüfen und bei der Entscheidungsfindung zu berücksichtigen. Die Behörde muss jedoch nicht alle vorgebrachten Argumente würdigen, sondern darf sich auf die Prüfung der entscheidungswesentlichen Argumente beschränken. Die Begründungsdichte genügt den verfassungsrechtlichen Standards, wenn sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheides Rechenschaft ablegen und diesen in voller Kenntnis der Sachlage gegebenenfalls anfechten kann (Kiener/Rütsche/Kuhn, a.a.O., N 243 ff.). Die Konsequenz einer Verletzung des Gehörsanspruchs ist grundsätzlich die Aufhebung des angefochtenen Entscheids. Aufgrund der formellen Natur gilt dies unabhängig davon, ob der Entscheid in einem korrekten Verfahren anders oder gleich ausgefallen wäre (Häfelin/Haller/Keller/Thurnheer, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, N 839).

b) Die Steuerverwaltung hat der steuerpflichtigen Person gemäss § 123 Abs. 3 StG ihren begründeten Entscheid schriftlich und mit einer Belehrung über die Rechtsmittel zu eröffnen. Während es nach gängiger Praxis genügt, beim Erlass der Veranlagung die Abweichungen von der Deklaration aufzuzeigen, muss der Entscheid der Steuerverwaltung eine Begründung enthalten. Die Begründung hat die rechtlichen und tatsächlichen Erwägungen der Behörde aufzuzeigen, aufgrund derer der Entscheid getroffen wurde. Sie muss es der steuerpflichtigen Person ermöglichen, die Erfolgchancen und die Kostenrisiken eines weiteren Rechtsmittelverfahrens abzuschätzen (Ziegler in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 123 N 10; Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 21. Oktober 2016, 510 2016 41, E. 2). Die Behörde muss sich zwar wie dargetan nicht zu allen Rechtsvorbringen einer Partei äussern, sie darf sich vielmehr auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken. Aber je komplexer die Sach- und Rechtslage ist, desto höhere Anforderungen werden an die Begründungspflicht gestellt (Urteil des Bundesgerichts [BGE] 129 I 232, E. 3.3).

c) In ihrem Einspracheentscheid vom 6. Juli 2017 fasste die Steuerverwaltung den Sachverhalt kurz zusammen, führte zudem Grundlegendes zur Fragestellung aus und ging anschliessend auf praktisch alle Argumente der Rekurrenten ein. Eine Verletzung des rechtlichen

Gehörs ist wie bereits dargelegt nicht bereits dann anzunehmen, wenn die Ausführungen im Einspracheentscheid die Argumentation der Rekurrenten nicht „en détail“ aufnimmt. Der Begründungspflicht ist Genüge getan, wenn klar wird, warum die Steuerverwaltung die Einsprache abweist. Die Rekurrenten haben im Rekurs ihren Standpunkt eingehend darlegen können und zudem ausgeführt, weshalb sie mit den Argumenten der Steuerverwaltung nicht einverstanden sind. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs ist damit nicht feststellbar und der Rekurs in diesem Punkt abzuweisen.

3. In materieller Hinsicht unterliegt zunächst der Beurteilung, ob die von den Rekurrenten geltend gemachten Fahrtkosten der Rekurrentin zwischen Wohn- und Arbeitsstätte von Fr. 3'116.-- von der Steuerverwaltung zu Recht auf Fr. 912.-- (U-Abo) reduziert wurden.

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) Gemäss § 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 Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte, die bei Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels entstehen würden, als Erwerbsunkosten abziehen. Steht kein solches zur Verfügung oder kann dessen Benützung dem Steuerpflichtigen nicht zugemutet werden (z.B. bei Gebrechlichkeit, bei mehr als 1,5 Kilometer Entfernung von der nächsten Haltestelle, bei einem täglichen Zeitaufwand von mehr als 2 ½ Stunden), so ist pro Fahrkilometer ein Abzug bis zu Fr. 0.40 für Motorräder (mit weissem Kontrollschild) und bis zu Fr. 0.70 für Autos zulässig. Der Nachweis höherer Kosten bleibt vorbehalten. Für die Hin- und Rückfahrt über Mittag können aber höchstens die Kosten für auswärtige Verpflegung gemäss lit. b (Fr. 15.-- pro Tag, jedoch höchstens Fr. 3'200.-- pro Jahr) geltend gemacht werden.

c) 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 nicht gerechtfertigt ist (Entscheidung der Steuerrekurskommission [heute Steuergericht] Nr. 121/1991 vom 30. August 1991, publ. in: Basellandschaftliche Steuerpraxis [BStPr], Bd. XI, S. 199 ff.).

4. Die Rekurrenten machen sinngemäss geltend, § 3 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 VO StG mit der Klammerbemerkung, wonach bezüglich des Kriteriums der Unzumutbarkeit auf eine Minimalreisezeit von täglich 2 ½ Stunden abgestellt werde, schränke einerseits das Steuergesetz in unzulässiger Weise ein und verstosse andererseits gegen Art. 9 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung sei nur die zeitliche Einsparung ein Kriterium für die Beurteilung, ob von einer Unzumutbarkeit der Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel ausgegangen werden könne oder nicht. Es sei eine Zeitersparnis mit dem Privatfahrzeug gegenüber den öffentlichen Verkehrsmitteln von mindestens einer Stunde zu verlangen und nicht auf die gesamte Arbeitswegzeit abzustellen. Die Steuerverwaltung hält dafür, die Delegationsnorm entspreche den verfassungs- und verwaltungsrechtlichen Vorgaben und der Regierungsrat habe innerhalb der ihm zugestandenen Regelungsbefugnis die Abzugshöhe festgelegt, weshalb keine Kompetenzüberschreitung vorliege. Das Bundesgericht habe lediglich festgehalten, dass das Abstellen auf die Zeitersparnis rechtmässig sei. Dies bedeute allerdings nicht, dass die vom Regierungsrat getroffene Regelung unzulässig wäre, da die Kantone harmonisierungsrechtlich frei seien, den Begriff der Unzumutbarkeit zu konkretisieren.

a) Am 1. Januar 1993 ist das StHG in Kraft getreten, worin die von den Kantonen zu erhebenden direkten Steuern bestimmt und die Grundsätze festgelegt werden, 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 enger, 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 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 Schweizerischen Steuerrecht, Art. 9 StHG N 8 ff.). Ausgehend von diesen Grundsätzen werden in den Steuergesetzen von Bund und Kantonen die Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte regelmässig als Berufsauslagen zum Abzug zugelassen. So werden in Art. 26 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 die „notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn und Arbeitsstätte“ zu den abzugsfähigen Berufskosten gerechnet. Steuerlich berücksichtigt werden sollen aber nur die Kosten für den öffentlichen Verkehr. Lediglich bei einer Unzumutbarkeit der Benützung des öffentlichen Verkehrs sollen auch die Kosten, welche durch die Benutzung des privaten Verkehrsmittels entstehen, zum Abzug zugelassen werden (Knüsel in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 26 DBG N 8).

b) Der basellandschaftliche Gesetzgeber hat in § 29 Abs. 1 lit. a StG festgehalten, dass unselbständig erwerbstätige Personen allfällige Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte von ihren steuerbaren Einkünften in Abzug bringen können. Die Kompetenz zur Festlegung der genauen Höhe dieser Abzüge hat er im letzten Satz der genannten Bestimmung an den Regierungsrat delegiert. Dieser hält wie bereits weiter oben gesehen in § 3 Abs. 1 lit. a VO StG fest, dass die Kosten für die Benützung eines Privatautos nur abzugsfähig sind, wenn kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung steht oder dessen Benutzung für den Pflichtigen nicht zumutbar ist. Unzumutbarkeit ist laut Klammerbemerkung der besagten Bestimmung z.B. bei Gebrechlichkeit, bei mehr als 1,5 Kilometer Entfernung von der nächsten Haltestelle und bei einem täglichen Zeitaufwand von mehr als 2 ½ Stunden gegeben.

c) Gemäss Art. 127 Abs. 1 BV 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 (Vallender/Wiederkehr in: St. Galler Kommentar zu Art. 127 N 5 ff.; Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, N 2799 ff.). Es erfolgt eine Unterscheidung zwischen selbständigen und unselbständigen Verordnungen unter dem Gesichtspunkt der Rechtsgrundlage. Von einer selbständigen Verordnung spricht man, wenn die verordnende Behörde direkt durch die Verfassung zu deren Erlass ermächtigt ist. Bei unselbständigen Verordnungen stützt sich die verordnende Behörde auf eine Ermächtigung durch einen nicht der Verfassungsstufe angehörenden Erlass, insbesondere durch ein Gesetz. In diesem Fall

liegt eine Delegation von Rechtssetzungsbefugnissen, meistens eine Delegation seitens des Gesetzgebers, vor (StGE vom 17. Februar 2012, 510 11 49, E. 5b). Im Weiteren ist nach dem Verhältnis der Verordnung zum Gesetz zwischen Vollziehungsverordnung und gesetzvertretender Verordnung zu unterscheiden. Die Vollziehungsverordnung führt die durch das Gesetz bereits begründeten Rechte und Pflichten weiter aus und übernimmt keine Gesetzesfunktion. Die gesetzvertretende Verordnung ergänzt die gesetzliche Regelung womit sie bereichsweise Gesetzesfunktion übernimmt (Tschannen, Staatsrecht der Schweizerischen Eidgenossenschaft, 3. A. Bern 2011, § 46 N 16 ff.). Vollziehungsverordnungen und gesetzvertretende Verordnungen lassen sich nicht klar voneinander abgrenzen. Die Übergänge sind fließend (Häfelein/Haller/Keller/Thurnheer, a.a.O., N 1857).

d) Beim strittigen § 3 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 VO StG handelt es sich um eine gesetzvertretende Ordnungsbestimmung, welche eine diesbezügliche, den vorstehenden Anforderungen genügende Kompetenzdelegation voraussetzt. Dazu kann vorab festgehalten werden, dass die kantonale Verfassung dem Erlass der fraglichen Bestimmung nicht entgegensteht (§ 135 der Verfassung des Kantons Basel-Landschaft vom 17. Mai 1984 [KV]) 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. In Satz 2 der genannten Bestimmung wird der Regierungsrat schliesslich in präziser Weise beauftragt, den „Umfang dieser Erwerbsunkosten“ näher zu regeln (Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vom 18. Juli 2007, publ. in: Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra], Bd. XVIII, S. 609 ff., E. 4 ff.).

e) Der Regierungsrat konkretisiert in § 3 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 VO StG, dass die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels dem Pflichtigen z.B. bei einem täglichen Zeitaufwand von mehr als 2 ½ Stunden nicht zugemutet werden kann. Die Fahrtdauer wird als massgebendes Kriterium verwendet um festzustellen, ob die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels zumutbar ist (Schweighauser in: Nefzger/Simonek/Wenk, a.a.O., § 29 N 12). Durch diese Regelung substantiiert der Ordnungsgeber die Mehrkosten auftragsgemäss und legt die Abzugshöhe fest. Damit überschreitet er weder die ihm in § 29 Abs. 1 lit. a Satz 2 StG eingeräumte Regelungsbefugnis noch missachtet er die vom Bundesgesetzgeber in harmonisierungsrechtlicher Hinsicht gemachte Vorgabe, wonach die zur Erzielung eines Erwerbseinkommens notwendigen Aufwendungen von den steuerbaren Einkünften abgerechnet werden können. Dem

spricht auch nicht entgegen, dass beispielsweise der Kanton Zürich anders als der Kanton Basel-Landschaft nicht auf die gesamte Arbeitswegzeit abstellt, sondern eine Zeitersparnis mit dem Privatfahrzeug gegenüber den öffentlichen Verkehrsmitteln von mindestens einer Stunde verlangt. Dass das Kriterium des Kantons Zürich vom Bundesgericht im Entscheid (BGer) 2C\_343/2011 vom 25. Oktober 2011 als rechtmässig erachtet wurde, schliesst entgegen der Auffassung der Rekurrenten die Praxis des Kantons Basel-Landschaft nicht aus, da die Kantone hinsichtlich der Auslegung des Begriffs der Unzumutbarkeit autonom sind. Ein täglicher Reiseaufwand von mehr als 2 ½ Stunden stellt ein sinnvolles und geeignetes Abgrenzungskriterium zwischen abzugsfähigen notwendigen Ausgaben und einer steuerlich nicht zu berücksichtigenden bequemerer Gestaltung der privaten Lebenshaltung dar. Im Gegensatz zur mit dem Privatfahrzeug realisierten Zeitersparnis werden die öffentlichen Verkehrsmittel nur geringfügig von äusseren Einflüssen beeinflusst. Bei der Praxis des Kantons Basel-Landschaft handelt es sich um eine objektive, klare Regelung, welche sich an einer leicht festzustellenden Fahrtzeit orientiert und dadurch auch Gewähr dafür bietet, dass alle Steuerpflichtigen gleich behandelt werden (StGE vom 25. Oktober 2013, 510 13 42, E. 5e, [www.bl.ch/steuergericht](http://www.bl.ch/steuergericht)). Daher sieht das Steuergericht keinen Anlass, von seiner langjährigen Praxis (StGE vom 14. Februar 2014, 510 13 74; StGE vom 14. November 2014, 510 14 65; StGE vom 19. Mai 2017, 510 17 24, publ. in: Der Steuerentscheid [StE] 2017, B 22.3 Nr. 118) abzuweichen und hält an der Regelung in § 3 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 VO StG fest, wonach Unzumutbarkeit ab einer täglichen Fahrtzeit von über 2 ½ Stunden angenommen wird.

f) Vorliegend beträgt der Zeitaufwand vom Wohn- zum Arbeitsort und zurück, wie dies die Steuerverwaltung im Einspracheentscheid vom 6. Juli 2017 richtigerweise festgehalten hat, maximal 2 Stunden und 5 Minuten, was seitens der Rekurrenten denn auch nicht bestritten wird. Die Benützung des Privatautos ist demnach zur Erzielung des Erwerbseinkommens nicht unbedingt erforderlich, sondern dient der effizienten Gestaltung des Privatlebens. So führen die Rekurrenten in diesem Zusammenhang aus, mit dem Auto sei die Rekurrentin schneller zu Hause, um die schulpflichtige Tochter zu betreuen. Die von den Rekurrenten geltend gemachten Fahrtkosten von Fr. 3'116.-- wurden von der Steuerverwaltung damit zu Recht auf Fr. 912.-- (U-Abo) reduziert. Entsprechend ist der Rekurs in diesem Punkt abzuweisen.

5. Weiter unterliegt der Beurteilung, ob die vom Rekurrenten nebst den Kosten für die öffentlichen Verkehrsmittel deklarierten Kosten für das Fahrrad von Fr. 700.-- zu Recht gestrichen wurden.

a) Wie bereits weiter oben dargetan, können gemäss § 29 Abs. 1 lit. a StG bei un- selbständiger Erwerbstätigkeit von den steuerbaren Einkünften die Erwerbsunkosten, unter anderem die Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte, abgezogen werden. Der Umfang dieser Erwerbsunkosten wird durch den Regierungsrat näher geregelt.

b) Gemäss § 3 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 VO StG können Unselbständigerwerbende bei Benützung eines Fahrrades, eines Motorfahrrades oder eines Motorrades mit gelbem Kontroll- schild bis Fr. 700.-- pro Jahr als Erwerbsunkosten abziehen. Der Nachweis höherer Kosten bleibt vorbehalten.

c) Gemäss Baselbieter Steuerbuch, Bd. 1 - Einkommen 29 Nr. 1 kann der Pauscha- labzug von Fr. 700.-- im Regelfall nicht neben dem Abzug für das öffentliche Verkehrsmittel zu stehen kommen. Nur wenn der Fussweg bis zur nächsten Haltestelle 1,5 Kilometer übersteigt, ist der ausschliessliche Gebrauch des öffentlichen Verkehrsmittels als unzumutbar zu qualifizie- ren ([www.bl.ch/steuerverwaltung](http://www.bl.ch/steuerverwaltung)).

d) Auf welche Weise der Berufsweg zurückgelegt wird, lässt das Gesetz offen, zu- mal es ohnehin nicht Sache des Steuerrechts sein kann, Vorschriften zur Gestaltung des Be- rufswegs zu machen. Zwar ergibt sich insofern eine Präferenz für den öffentlichen Verkehr, als die Kosten des Privatfahrzeugs nur subsidiär geltend gemacht werden können. Damit verfolgen Verwaltung und Gerichte eine gewisse Lenkungswirkung. Bei aller Präferenz werden aber we- der die Kosten des privaten Fahrzeugs ausgeschlossen noch ist überhaupt vorgesehen, dass der Arbeitsweg "artrein" - entweder ausschliesslich mit privatem oder öffentlichem Verkehrsmi- tel - zu bewältigen wäre (BGer 2C\_745/2017 vom 21. September 2017, E. 2.4.1, m.w.H.). In der Praxis, die von immer längeren Berufswegen geprägt ist, dürfte es zunehmend zu einem "Sys- tembruch" oder "Split" kommen, indem hintereinander mehrere Verkehrsmittel benützt werden, um ans Ziel zu gelangen. Dieser Realität will und kann sich das Verordnungsrecht nicht ver- schliessen, zumal hierzu ohnehin keine gesetzliche Grundlage besteht. Eine derartige Ein- schränkung der Handlungsfreiheit der steuerpflichtigen Personen bedürfte in jedem Fall einer gesetzlichen Grundlage. Daran fehlt es, zumal eine derart künstliche Vorgabe weder volkswirt- schaftlich noch steuerrechtlich wünschbar wäre. Gegenteilig kann es die Produktivität nur positiv beeinflussen, wenn die Werkstätigen nach dem für sie kürzesten Arbeitsweg suchen. Dies schliesst nicht aus, dass grundsätzlich nur die Kosten des öffentlichen Verkehrs abzugsfähig sind, kommt doch hier der Lenkungsgedanke ins Spiel. Dieser bedeutet aber nicht, dass zwin- gend 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 mit dem Auto an 220 Arbeitstagen je rund 4,5 Kilometer zurückgelegt werden könnten, sodass das Fahrrad bei einem noch kürzeren Arbeitsweg zu einem höheren Abzug führt als das Auto. Pauschalierungen und Schematisierungen sind im Abgaberecht, das ein Massenfallrecht ist, ebenso verbreitet wie zulässig. Sie sind insbesondere dann rechtsgleich und willkürfrei, wenn sie sich an einem Durchschnittsverhalten orientieren. Dies ist hier der Fall. Der Ordnungsgeber 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.).

e) Fraglich kann sein, wie es sich mit dem Erfordernis der Unzumutbarkeit verhält. Unzumutbarkeit besteht, 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 rechtfertige, 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 Ordnungsgeber 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 Zentrumsnähe wohnen und 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 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).

f) Vorliegend hat die Steuerverwaltung den deklarierten Pauschalabzug für das Fahrrad mit der Begründung, die Entfernung zur Haltestelle betrage weniger als 1,5 Kilometer, in Übereinstimmung mit der von ihr im Baselbieter Steuerbuch festgelegten Veranlagungspraxis, gestrichen. Die Steuerverwaltung stützt sich damit auf das Kriterium der Zumutbarkeit, welches sich aus der Abgrenzung zwischen öffentlichen Verkehrsmitteln und Motorfahrzeug ableitet. Eine solche Einschränkung ist hinsichtlich der Fahrradpauschale aber weder dem Wortlaut von § 29 Abs. 1 lit. a StG i.V.m. § 3 Abs. 1 lit. a Ziff. 2 VO StG zu entnehmen noch ergibt sie sich aus der hiervor zitierten Lehre und Praxis. Vielmehr entfällt bei der Abgrenzung zwischen Fussmarsch und Fahrradfahrt die Bevorzugung des öffentlichen Verkehrs und ist einzig entscheidend, ob die Fahrradfahrt einen inneren, wirtschaftlichen Bezug zur Sphäre der Einkommenserzielung aufweist. Für die Behauptung des Rekurrenten, er fahre aufgrund des unpraktischen Fahrplans anstelle des Busses mit dem Fahrrad zur Tramstation, fehlt zwar ein unmittelbarer Nachweis. Einerseits hat der Rekurrent dies aber bereits, unter Verweis auf die Vorjahre, unter den Bemerkungen in der Steuerklärung angeführt. Andererseits ist nachvollziehbar, dass er vom Wohnort nicht einen längeren Fussmarsch zur nächstgelegenen Bushaltestelle absolviert, alsdann eine kurze Strecke mit dem Bus zur Tramhaltestelle fährt, um dort auf den Anschluss des Trams zu warten, wenn er dieselbe Strecke ohne Fussmarsch, Umsteigen bzw. Wartezeit und damit bedeutend effizienter mit dem Fahrrad bewältigen kann. In diesem Punkt ist der Rekurs deshalb gutzuheissen und neben den Kosten für die öffentlichen Verkehrsmittel (U-Abo) die Fahrradpauschale von Fr. 700.-- zum Abzug zuzulassen.

Damit ist der Rekurs insgesamt teilweise gutzuheissen.

6. Es bleibt über die Kosten des Rekursverfahrens zu befinden. Da wie eingangs gesehen die Steuerverwaltung das rechtliche Gehör nicht verletzt hat, sind die Kosten praxisgemäss aufzuerlegen.

a) Ausgangsgemäss sind den Rekurrenten gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) reduzierte Verfahrenskosten aufzuerlegen. Entsprechend dem teilweisen Obsiegen im Umfang von rund einem Drittel haben sie Verfahrenskosten von Fr. 330.-- zu bezahlen.

b) Gemäss § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO kann bei Beschwerden in Steuersachen der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Vertreters eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Anlässlich der heutigen Verhandlung macht die Vertreterin der Rekurrenten eine Parteientschädigung für die beiden Parallelverfahren betreffend Staats- und direkte Bundessteuer 2016 von Fr. 324.-- geltend, welche sich aus einem Honorar von 2 Stunden à Fr. 150.-- und Mehrwertsteuer (MWST) von Fr. 24.-- zusammensetzt. Da die Rekurrenten zusätzliche Portokosten geltend gemachten haben, ergibt sich eine pauschale Parteientschädigung von Fr. 330.--. Damit ist den Rekurrenten entsprechend ihrem teilweisen Obsiegen im Umfang von rund einem Drittel eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 110.-- (inkl. Auslagen und MWST) bzw. für das vorliegende Verfahren betreffend Staatssteuer 2016 von Fr. 55.-- (= Fr. 110.-- / 2) zulasten der Rekursgegnerin zuzusprechen.

**Demgemäss wird erkannt:**

- ://: 1. Der Rekurs wird im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen.
2. Die Steuerverwaltung wird angewiesen, als Fahrkostenabzug für den Rekurrenten neben den Kosten für die öffentlichen Verkehrsmittel (U-Abo) den Pauschalabzug für das Fahrrad von Fr. 700.-- zu gewähren.
3. Im Übrigen wird der Rekurs abgewiesen.
4. Die Rekurrenten haben reduzierte Verfahrenskosten von Fr. 330.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 50.--) zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden. Der zu viel bezahlte Kostenvorschuss von Fr. 170.-- wird ihnen zurückerstattet.
5. Die Steuerverwaltung hat den Rekurrenten eine Parteientschädigung von Fr. 55.-- (inkl. Auslagen und MWST) zu bezahlen.
6. Mitteilung an die Vertreterin, für sich und zhd. der Rekurrenten (2), die Gemeinde B.\_\_\_\_ (1) und die Rekursgegnerin (3).