



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

vom 17. September 2014 (810 14 190)

Steuern und Kausalabgaben

Bemessung der Fahrkostenpauschale

Besetzung Präsidentin Franziska Preiswerk-Vögtli, Kantonsrichter Beat Walther,
Christian Haidlauf, Niklaus Ruckstuhl, Edgar Schürmann, Gerichts-
schreiberin i. V. Sabine Eichenberger

Parteien **A.**____, Beschwerdeführerin

gegen

**Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft
(Abteilung Steuergericht)**, Kreuzbodenweg 1, 4410 Liestal, Be-
schwerdegegner

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

Beigeladene **Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV**, Eigerstrasse 65, Postfach,
3003 Bern

Betreff Direkte Bundessteuer 2012
(Entscheid des Präsidenten des Steuergerichts vom 7. März 2014)

A. A.____ deklarierte in ihrer Steuererklärung für die direkte Bundessteuer für das Jahr 2012 Fahrkosten in der Höhe von Fr. 16'456.--, wobei sie von einer Fahrleistung von 29'920 km zu einem Ansatz von 55 Rp. pro km ausging. Mit Veranlagungsverfügung vom 28. April 2013 kürzte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) die von A.____ geltend gemachten Fahrkosten um Fr. 550.-- und gewährte einen Abzug von Fr. 15'906.--; dies mit der Begründung, dass jeweils die schnellste Route massgebend sei (im vorliegenden Fall betrage diese 72.3 km) und die Gesamtfahrleistung daher 31'812 km zu einem Ansatz von 50 Rp. pro km betrage.

B. Gegen diese Veranlagungsverfügung erhob A.____ am 23. September 2013 Einsprache. Sie beantragte, der Abzug der Fahrkosten sei im deklarierten Umfang zuzulassen. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, es sei nicht nachvollziehbar, weshalb der Abzug für die Fahrkosten bei einer Fahrleistung von 31'812 km tiefer sei als bei einer Fahrleistung von 29'920 km. Mit Entscheid vom 14. November 2013 wies die Steuerverwaltung die Einsprache von A.____ ab.

C. Mit Eingabe vom 11. Dezember 2013 erhob A.____ gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung Rekurs beim Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht). Sie beantragte, die Fahrkosten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte seien durch den Betrag von Fr. 20'406.-- zu korrigieren und das steuerbare Gesamteinkommen sei für die direkte Bundessteuer mit Fr. 45'400.-- zu veranlagern.

D. Mit Urteil des Präsidenten des Steuergerichts vom 7. März 2014 wurde die Beschwerde von A.____ abgewiesen.

E. Am 9. Juli 2014 erhob A.____ gegen das Urteil des Präsidenten des Steuergerichts Beschwerde beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht).

F. In ihren Vernehmlassungen vom 6. August 2014 beantragen das Steuergericht und die Steuerverwaltung jeweils die Abweisung der Beschwerde.

G. Mit Präsidialverfügung vom 26. August 2014 wurde der Fall der Kammer zur Beurteilung überwiesen.

Das Kantonsgericht zieht **i n E r w ä g u n g** :

1. Gemäss § 16 Abs. 2 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 wendet das Gericht das Recht von Amtes wegen an. Es prüft insbesondere, ob die Eintretensvoraussetzungen erfüllt sind. Die vorliegende Beschwerde ist gegen den Entscheid des Steuergerichts vom 7. März 2014 gerichtet und gemäss § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 bzw. § 3 der Vollzugsverordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 13. Dezember 1994 durch das Kantonsgericht zu beurteilen. Da alle übrigen formellen Voraus-

setzungen gemäss §§ 43 ff. VPO erfüllt sind, ist auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde einzutreten.

2. Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss § 45 Abs. 2 VPO alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. § 45 Abs. 2 VPO setzt damit die bundesrechtlichen Vorgaben um, wonach im kantonalen Rekurs- und Beschwerdeverfahren betreffend die direkte Bundessteuer gemäss Art. 140 Abs. 3 DBG in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG alle Mängel des angefochtenen Entscheides und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden können. Somit kann das Kantonsgericht vorliegend auch die Angemessenheit des angefochtenen Entscheids überprüfen. Eine weitere Besonderheit findet sich in § 18 Abs. 3 VPO, wonach das Kantonsgericht bei Beschwerden in Steuersachen nicht an die Begehren der Parteien gebunden ist, sondern ihm die gleichen Befugnisse zustehen wie den Einschätzungsbehörden.

3.1 Strittig ist die Höhe des zulässigen Abzugs für die berufsbedingten Autofahrkosten der Beschwerdeführerin.

3.2 Die Beschwerdeführerin rügt, dass die Auslegung der Kurzmitteilung Nr. 434 der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft vom 6. November 2008 (Kurzmitteilung Nr. 434), wie sie die Steuerverwaltung vornehme, zu einer Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots und des Willkürverbots sowie zu einer Missachtung des Prinzips der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) vom 18. April 1999 führe. Die fragliche Kurzmitteilung sei entgegen der Auffassung der Vorinstanzen dahingehend zu interpretieren, dass in ihrem Fall – ausgehend von einer Gesamtfahrleistung von 31'812 km – die ersten 15'000 km à 70 Rp., die weiteren 5'000 km à 65 Rp., die weiteren 5'000 km à 60 Rp., die weiteren 5'000 à 55 Rp. und die restlichen 1'812 km à 50 Rp. zu vergüten seien. Insgesamt sei ihr demzufolge ein Fahrkostenabzug in der Höhe von Fr. 20'406.-- zu gewähren.

3.3 Das Steuergericht erwog im angefochtenen Entscheid, dass die Kurzmitteilung Nr. 434 mehrere Abstufungen vorsehe, wonach höhere Fahrleistungen einen geringeren Kilometeransatz zur Folge hätten. Durch diese Abstufungen werde die Verteilung der Fixkosten auf eine höhere Kilometerleistung berücksichtigt. Im Fall der Beschwerdeführerin habe die Steuerverwaltung gestützt auf die Kurzmitteilung Nr. 434 den Kilometeransatz für die gesamten 31'812 km auf 50 Rp. festgesetzt und dementsprechend einen Fahrkostenabzug in der Höhe von Fr. 15'906.-- gewährt. Der Einwand der Beschwerdeführerin, wonach die fragliche Kurzmitteilung zu Ungleichheiten führe, indem bei einer jährlichen Fahrleistung von 30'000 km ein höherer Abzug zulässig sei als bei einer jährlichen Fahrleistung von 29'999 km, möge zwar zutreffen. Solche Ungleichheiten seien jedoch bei allen schematisierten Berechnungsmethoden mit gestaffelten Ansätzen hinzunehmen. Um dies zu vermeiden, müsste theoretisch der Ansatz bei steigender Kilometerzahl laufend für jede Kilometerzahl degressiv reduziert werden, was nicht praktikabel sei. Die von der Steuerverwaltung gestützt auf die Kurzmitteilung Nr. 434 vorgenommene Abstufung des Kilometerkostenansatzes sei daher nicht zu beanstanden.

3.4 Die Steuerverwaltung macht in ihrer Vernehmlassung geltend, dass die Steuerbehörde gestützt auf Art. 5 Abs. 4 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer (BKV) vom 10. Februar 1993 eine Abstufung der Fahrkostenpauschalen anordnen könne. Der Grund für eine solche Abstufung liege darin, dass sich die Kilometerkosten mit zunehmender Kilometerleistung verringern würden, weil sich die fixen Kosten auf eine höhere Kilometerzahl verteilen würden. Die von der Beschwerdeführerin vorgeschlagene "Leseart" der Tabelle würde demgegenüber zu einer Ungleichbehandlung führen, da mit zunehmender privater Fahrleistung eines Fahrzeuges die steuerlich abziehbaren Kosten hochgehalten würden, obwohl die Fixkosten pro Kilometer mit jedem gefahrenen Kilometer effektiv tiefer ausfallen würden. Wie jede Pauschalierung sei auch die Fahrkostenpauschale auf einen Durchschnittssachverhalt ausgerichtet, was bei überdurchschnittlichen Fahrleistungen zu einer gewissen Bevorzugung führen könne oder, wie im vorliegenden Fall, bei einer nur leichten Überschreitung von der einen zur nächsten Pauschalierungs-Stufe auch zu einer gewissen Verschlechterung. Ein solcher Verzicht auf eine nach dem Normzweck an sich gebotene Differenzierung führe jedoch nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht zur Unzulässigkeit der Fahrkostenpauschale. Somit liege weder eine Verletzung des Willkürverbots noch eine Missachtung der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vor.

4.1 Gemäss Art. 25 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 werden zur Ermittlung des Reineinkommens von den gesamten steuerbaren Einkünften die Aufwendungen und allgemeinen Abzüge nach den Art. 26–33a DBG als steuerfreie Beträge zugelassen. Als Berufskosten werden unter anderem die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte abgezogen (Art. 26 Abs. 1 lit. a DBG). Gemäss Art. 26 Abs. 2 DBG werden für die Berufskosten nach Abs. 1 lit. a–c Pauschalansätze festgelegt; im Falle von Abs. 1 lit. a und c steht dem Steuerpflichtigen der Nachweis höherer Kosten offen.

4.2 Nach Art. 5 BKV und § 29 Abs. 1 lit. a StG können als notwendige Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel die tatsächlich entstehenden Auslagen abgezogen werden (Art. 5 Abs. 1 BKV). Bei Benützung privater Fahrzeuge sind als notwendige Kosten die Auslagen abziehbar, die bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel anfallen würden (Art. 5 Abs. 2 BKV). Steht kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung oder ist dessen Benützung objektiv nicht zumutbar, so können die Kosten des privaten Fahrzeugs gemäss den Pauschalen nach Art. 3 BKV abgezogen werden. Der Nachweis höherer berufsnotwendiger Kosten bleibt gemäss Art. 4 BKV vorbehalten (Art. 5 Abs. 3 BKV). Die Steuerbehörde kann eine Abstufung der Fahrkostenpauschalen nach Art. 3 BKV im Verhältnis zur Fahrleistung anordnen (Art. 5 Abs. 4 BKV).

4.3 Pauschalierungen im Abgaberecht beruhen auf dem Praktikabilitätsgrundsatz, der es dem Gesetzgeber erlaubt, in gewissen Teilbereichen auf differenzierte Einzelregelungen zu verzichten und stattdessen schematische(re), aber einfacher und wirksamer anwendbare Vorschriften zu erlassen. Ein solcher Schematismus führt wohl zwischen den Steuerpflichtigen zu gewissen Ungleichbehandlungen, welche aber durchaus in einem verfassungs- und gesetz-

konformen Rahmen bleiben. Aufgrund der Pauschalierung verzichtet die Steuerbehörde auf die Überprüfung der konkreten Verhältnisse im Einzelfall und legt ihren Berechnungen einen typischen Durchschnittssachverhalt zu Grunde. Sinn ist es, sowohl seitens der Behörde als auch des Pflichtigen aufwendige Nachforschungen und Belegsammlungen zu vermeiden (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_807/2011 vom 9. Juli 2012 E. 2.2 mit Hinweisen).

4.4.1 Gestützt auf die in Art. 5 Abs. 4 BKV verwendete "Kann"-Formulierung verfügt die zuständige Behörde über ein gewisses Ermessen bei der Abstufung der pauschalierten Fahrkosten. Sie hat das ihr zukommende Ermessen indes pflichtgemäss auszuüben (vgl. TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, Bern 2014, S. 217 ff.).

4.4.2 Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft nimmt praxisgemäss gestützt auf die Kurzmitteilung Nr. 434 folgende Abstufung der pauschalierten Auto-Fahrkosten vor: Wer bis 15'000 km pro Jahr fährt, kann 70 Rp. pro km abziehen. Für eine Fahrleistung ab 15'001 bis 20'000 km gilt ein Ansatz von 65 Rp. pro km, für eine Fahrleistung von 20'001 bis 25'000 km ein Ansatz von 60 Rp. pro km und für eine Fahrleistung ab 25'001 bis 30'000 km ein Ansatz von 55 Rp. pro km. Ab 30'001 km pro Jahr dürfen 50 Rp. pro km abgezogen werden.

4.4.3 Gemäss den Erwägungen in Ziffer 4.3 vorstehend ist eine Pauschalierung der Fahrkosten ohne weiteres zulässig. Mit den Vorinstanzen ist sodann festzustellen, dass mit jeder Pauschalierung eine gewisse Ungleichbehandlung verbunden ist. Namentlich kann die Anwendung der Fahrkostenpauschale bei überdurchschnittlichen Fahrleistungen zu einer gewissen Bevorzugung führen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_630/2012 und 2C_631/2012 vom 20. Februar 2013 E. 2.4). Die im vorliegenden Fall in Frage stehende Ungleichbehandlung liegt nicht in der Pauschalierung als solches, sondern in der Abstufung des Pauschalansatzes, wie sie von der Steuerverwaltung gestützt auf die Kurzmitteilung Nr. 434 vorgenommen wird, begründet. Die fragliche Abstufung führt in gewissen Fällen zu einer Schlechterstellung von Personen, welche bei höherer Fahrleistung einen geringeren Abzug vornehmen dürfen, als dies bei einer geringeren Fahrleistung der Fall wäre. Sie hat namentlich im vorliegenden Fall zur Folge, dass die Beschwerdeführerin bei einer Kilometerleistung von 31'812 km einen tieferen Abzug zugute hat als bei der von ihr ursprünglich angegebenen Fahrleistung von 29'920 km. Die von der Steuerverwaltung gewählte Lösung hat somit zusätzlich zur Ungleichbehandlung, welche jeder Pauschalierung im Verhältnis zu den tatsächlichen Kosten inhärent ist, eine Ungleichbehandlung aufgrund der Abstufung des Pauschalansatzes als solches zur Folge. Dafür ist kein sachlicher Grund erkennbar, zumal eine Abstufung des Pauschalansatzes ohne die fragliche Ungleichbehandlung ohne weiteres möglich ist. Dies zeigt die Praxis anderer Kantone, welche im Wesentlichen der von der Beschwerdeführerin postulierten Vorgehensweise folgen und gesonderte Ansätze für eine bestimmte Kilometerleistung, d.h. jeweils einen bestimmten Ansatz bis zu einer gewissen Kilometerzahl, vorsehen. Inwiefern bei einer solchen Abstufung bei zunehmender privater Fahrleistung die steuerlich abziehbaren Kosten hochgehalten werden, ist entgegen der Argumentation der Steuerverwaltung nicht ersichtlich. Alternativ besteht die Möglichkeit, jeweils einen Mindestbetrag festzusetzen, um zumindest die aufgezeigte Schlechterstellung von der einen zur anderen Pauschalierungs-Stufe zu verhindern. Die von der Steuerverwaltung gestützt auf die Kurzmitteilung Nr. 434 vorgenommene Bemessung der Fahrkostenpauschale der Be-

schwerdeführerin ist nach dem Gesagten mit dem Grundsatz der Rechtsgleichheit nicht vereinbar. Angesichts der verschiedenen möglichen Lösungen ist es nicht am Kantonsgericht, sondern an der Steuerverwaltung, im Rahmen des ihr zustehenden Ermessens eine Abstufung des Pauschalansatzes vorzunehmen, welche den vorstehend aufgezeigten Bedenken angemessen Rechnung trägt. Die Angelegenheit ist demnach in Gutheissung der Beschwerde zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

5. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens gehen die Verfahrenskosten des vorinstanzlichen wie auch des kantonsgerichtlichen Beschwerdeverfahrens zu Lasten der Gerichtskasse (Art. 145 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Die erhobenen Kostenvorschüsse sind zurückzuzahlen. Von der Zusprechung von Parteientschädigungen wird abgesehen (Art. 145 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG] vom 20. Dezember 1968).

Demgemäss wird **e r k a n n t**:

- ://:
1. In Gutheissung der Beschwerde wird der Entscheid des Steuer- und Enteignungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, vom 7. März 2014 aufgehoben und die Angelegenheit wird im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft zurückgewiesen.
 2. Es werden keine Verfahrenskosten erhoben.
Der geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von 1'400.-- wird der Beschwerdeführerin zurückerstattet.
 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Präsidentin

Gerichtsschreiberin i.V.