



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

vom 17. September 2014 (810 14 189)

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

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

A. A.____ deklarierte in ihrer Steuererklärung für die Staatssteuer 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 22. August 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. Am 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 Staatssteuer mit Fr. 44'962.-- 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 **in Erwägung**:

1. Nach § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht, angefochten werden. Da sämtliche weiteren formellen Voraussetzungen gemäss §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 erfüllt sind, kann auf die vorliegende Beschwerde eingetreten werden.

2. Gemäss § 45 Abs. 1 VPO können mit der verwaltungsgerichtlichen Beschwerde Rechtsverletzungen einschliesslich Überschreitung, Unterschreitung oder Missbrauch des Ermessens (lit. a) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts (lit. b) gerügt wer-

den. Die Überprüfung der Angemessenheit einer Verfügung ist hingegen nur in Ausnahmefällen vorgesehen (§ 45 Abs. 1 lit. c VPO). 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 direkte Bundessteuer gemäss Art. 140 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG alle Mängel des angefochtenen Entscheides und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden können. Hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern wäre eine solch weitgehende Kontrolle vorinstanzlicher Entscheide gemäss Art. 50 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 nur für das Rekursverfahren vor Steuergericht, nicht aber für das Beschwerdeverfahren vor Kantonsgericht gefordert. Der Gesetzgeber hat sich jedoch entschieden, die im DBG verlangte Ermessenskontrolle hinsichtlich der direkten Bundessteuer auch auf die Staats- und Gemeindesteuern auszuweiten. Deshalb kann das Kantonsgericht vorliegend auch die Angemessenheit der angefochtenen Verfügungen bzw. Entscheide überprüfen. Eine weitere Besonderheit findet sich in dem seit dem 1. März 2006 in Kraft stehenden § 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 Kanton Basel-Landschaft sehe in § 3 Abs. 1 lit. a Ziffer 3 der Verordnung zum StG (Vo StG) vom 13. Dezember 2005 eine entsprechende Abstufung vor. 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 Pauschalierungsstufe 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 § 29 Abs. 1 lit. a StG können vom Einkommen einer unselbständig Erwerbstätigen die ihr entstandenen Berufskosten, darunter die Kosten für die Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte, abgezogen werden. Nach § 3 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 Vo StG können unselbständig Erwerbende bei Benützung eines Motorrads oder eines Privatautos die Auslagen, die bei Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels entstehen würden, vom steuerbaren Einkommen abziehen. Steht kein solches zur Verfügung oder kann dessen Benützung dem Steuerpflichtigen nicht zugemutet werden, so ist pro Fahrkilometer ein Abzug bis zu 70 Rp. für Autos zulässig. Der Nachweis höherer Kosten bleibt vorbehalten. Bei der Kilometerpauschale von 70 Rp. handelt es sich um einen Maximalansatz ("bis zu"); namentlich bei hoher Jahresgesamtfahrleistung kann eine Reduktion bzw. Abstufung des Pauschalansatzes vorgenommen werden (vgl. MATTHIAS SCHWEIGHAUSER, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 29 N 44).

4.2 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 gesetzeskonformen 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).

4.3.1 Die Steuerbehörde verfügt gemäss der Regelung von § 3 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 Vo StG bei der Festsetzung der Pauschalansätze über einen erheblichen Ermessensspielraum, welchen sie indes pflichtgemäss auszuüben hat (vgl. TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, Bern 2014, S. 217 ff.).

4.3.2 Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft nimmt gestützt auf ihre Kurzmitteilung Nr. 434 praxisgemäss folgende Abstufung der pauschalierten Auto-Fahrkosten vor: Wer bis 15'000 km pro Jahr fährt, kann 70 Rp. pro Kilometer 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.

4.3.3 Gemäss den Erwägungen in Ziffer 4.2 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 Beschwerdeführerin 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. Das Verfahren vor Kantonsgericht ist kostenpflichtig (§ 20 Abs. 1 VPO). Vorliegend sind entsprechend dem Ausgang des Verfahrens keine Verfahrenskosten zu erheben (§ 20 Abs. 3 und 4 VPO). Die Parteikosten sind wettzuschlagen (§ 21 Abs. 1 VPO).

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.