

## Berufskosten

### Fahrkosten für den Arbeitsweg

#### Entscheid der Steuerrekurskommission Basel-Stadt Nr. 143/2002 vom 22. Januar 2004

*Als Gewinnungskosten abziehbar sind gemäss § 22 StV die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen der Wohn- und der Arbeitsstätte. Bei Benützung eines privaten Fahrzeugs sind grundsätzlich nur die Kosten abziehbar, die bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel anfallen würden. Hingegen können die Kosten des privaten Fahrzeugs dann abgezogen werden, wenn kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung steht oder dessen Benützung wegen grosser Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsstätte oder aus anderen Gründen objektiv nicht zumutbar ist. Nach der kantonalen Rechtsprechung ist die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel dann nicht mehr zumutbar und ein Abzug der Kosten für den Privatwagen deshalb zu gewähren, wenn für den Hin- und Rückweg zur Arbeit mehr als 2½ Stunden benötigt werden.*

#### I. Sachverhalt

1. Die Rekurrenten machten in der Steuererklärung 2001 im Detail zu Ziffer 13 betreffend berufsbezogene Gewinnungskosten und Abzüge unter Buchstabe a Fahrtkosten des Ehemannes von Fr. 4'290.– (2 x 15 km x 220 Tage x Fr. –.65) geltend. Die Steuerverwaltung strich die geltend gemachten Fahrtkosten und setzte stattdessen die Fahrtkostenpauschale von Fr. 500.– ein. Das steuerbare Einkommen der Rekurrenten für die kantonalen Steuern pro 2001 wurde auf Fr. 95'065.– festgesetzt. Hierüber sind die Rekurrenten mit Veranlagungsprotokoll vom 12. September 2002 orientiert worden. Die entsprechende Veranlagungsverfügung datiert ebenfalls vom 12. September 2002.

2. Dagegen haben die Rekurrenten mit Schreiben vom 7. Oktober 2002 Einsprache erhoben, welche die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 7. November 2002 abgewiesen hat.

3. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 1. Dezember 2002. Darin beantragen die Rekurrenten, die ... geltend gemachten Kosten anzuerkennen. Auf die Einzelheiten ihres Standpunktes wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

4. In ihrer Vernehmlassung vom 18. Februar 2003 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses. Ihre Begründung ergibt sich, soweit sie für den nachfolgenden Entscheid von Belang ist, ebenfalls aus den nachstehenden Erwägungen.

5. Ein zweiter Schriftenwechsel ist nicht angeordnet worden. Am 25. Juni 2005 hat die Steuerrekurskommission jedoch im Zusammenhang mit den zur Diskussion stehenden Fahrtkosten eine Erkundigung beim Gemeindepräsidenten der Einwohnergemeinde X./SO eingeholt. Mit Schreiben vom 23. Juli 2003 hat der Gemeindepräsident der Einwohnergemeinde X. darauf geantwortet. Die Rekurrenten haben dazu mit Schreiben vom 26. August 2003 Stellung genommen. Die Steuerverwaltung hat diesbezüglich keine Stellungnahme eingereicht. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

## *II. Entscheidungsgründe*

2. a) Die Rekurrenten beantragen sinngemäss, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 7. November 2002 aufzuheben und die in der Steuererklärung pro 2001 geltend gemachten Fahrtkosten des Ehemannes in Höhe von Fr. 4'290.– zum Abzug zuzulassen.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Unbestritten ist ferner, dass der Rekurrent für die Fahrt von seinem Wohnort in Basel zu seinem Arbeitsort in der Gemeindeverwaltung in X./SO seinen privaten Personenwagen benützt. Umstritten ist demgegenüber, ob die daraus resultierenden Fahrtkosten als berufsbezogene Gewinnungskosten vom steuerbaren Einkommen in Abzug gebracht werden können.

3. a) Gemäss § 26 StG werden zur Ermittlung des Reineinkommens von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und allgemeinen Abzüge nach den §§ 27–33 abgezogen. Nach § 27 Abs. 1 lit. a StG werden die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte als Berufskosten abgezogen. Der Regierungsrat erlässt die Ausführungsbestimmungen. Für die Berufskosten kann er Pauschalbeträge festlegen; anstelle dieser Beträge kann die steuerpflichtige Person im Fall von Absatz 1 lit. a die nachgewiesenen tatsächlichen Kosten in Abzug bringen (§ 27 Abs. 2 StG). Nach § 34 lit. a StG nicht abziehbar sind die Aufwendungen für den Unterhalt der steuerpflichtigen Person und ihrer Familie sowie der durch ihre berufliche Stellung bedingte Privateaufwand.

b) Gemäss § 19 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 (StV) gelten als steuerlich abziehbare Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit Aufwendungen, die für die Erzielung des Einkommens erforderlich sind und in einem direkten ursächlichen Zusammenhang dazu stehen. Aufwendungen, welche der oder die Arbeitgebende oder eine Drittperson übernimmt, sind nicht abziehbar (§ 19 Abs. 3 StV). Art, Ursache und Höhe der geltend gemachten Aufwendungen sind von der steuerpflichtigen Person mittels geeigneter Belege nachzuweisen (§ 19 Abs. 6 StV). Anstelle der nachzuweisenden effektiven Berufskosten kann nach § 21 Abs. 1 lit. a StV für die Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte eine Pauschale von 500 Franken abgezogen werden. Ab-

ziehbar sind gemäss § 22 Abs. 1 StV die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen der Wohn- und der Arbeitsstätte. Bei Benützung eines privaten Fahrzeugs sind als notwendige Kosten die Auslagen abziehbar, die bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel anfallen würden (§ 22 Abs. 2 StV). Steht kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung oder ist dessen Benützung wegen grosser Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsstätte oder aus anderen Gründen objektiv nicht zumutbar, so können die Kosten des privaten Fahrzeugs gemäss den Pauschalansätzen der Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer abgezogen werden (§ 22 Abs. 3 StV).

4. a) Gewinnungskosten sind gemäss § 26 StG die zur Erzielung der steuerbaren Einkünfte notwendigen Aufwendungen. Es sind jene speziellen Kosten, die unmittelbar aufgewendet werden und damit Voraussetzung bilden, um die steuerbaren Einkünfte zu «gewinnen». Als abzugsfähige Gewinnungskosten gelten demnach Berufskosten, welche in ihrer Art und Höhe mit einer beruflichen Tätigkeit in einem inneren Zusammenhang stehen und die für die Einkommenserzielung eine Notwendigkeit darstellen. Diese Kausalität liegt vor, wenn die Aufwendungen direkt und unmittelbar dem Gewinn, der Erhaltung oder der Steigerung des Berufseinkommens dienen (ständige Rechtsprechung der Steuerrekurskommission, vgl. statt vieler: StRKE Nr. 4/1990 vom 8. Februar 1990 i.S. L. M.-C.; Grüniger/Studer, Kommentar zum [alten] Basler Steuergesetz, 2. Auflage, Basel 1970, S. 150 ff.). Ein direkter innerer Zusammenhang zwischen Erwerbstätigkeit und Gewinnungskosten fehlt, wenn die angefallenen Kosten nur mittelbar dem Zweck, Einkommen zu erzielen, dienen; dies bedeutet, dass Aufwendungen, welchen der direkte Bezug zum gegenwärtigen Einkommen fehlt, nicht als Gewinnungskosten zum Abzug zugelassen werden können (vgl. StRKE Nr. 4/1997 vom 30. Januar 1997, publ. in: BStPra, Band XIII, Nr. 7/1997, S. 468).

b) Die Kosten für die Benützung privater Fahrzeuge sind nur dann berufsnotwendig, wenn es dem Steuerpflichtigen nicht zumutbar ist, ein öffentliches Verkehrsmittel mit wesentlich längerer Arbeitswegzeit zu benützen oder wenn er das Privatfahrzeug an der Arbeitsstätte aus beruflichen Gründen benötigt (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band II, 8. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 1999, § 35 Rz 54 mit Hinweisen). Zur Zumutbarkeit der Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln für die Fahrt zwischen Wohn- und Arbeitsort hat das Verwaltungsgericht in Bestätigung der Praxis der Steuerrekurskommission und der Steuerverwaltung festgehalten, dass ein Abzug der Kosten für die Benützung eines Personenwagens erst in Frage kommt, wenn für den Hin- und Rückweg zur Arbeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln mehr als 2,5 Stunden benötigt werden (vgl. VGE vom 5. Februar 1974 i.S. K., publ. in: BJM 1974, S. 112).

5. a) Die Rekurrenten erwähnen in ihrem Rekurs zunächst, dass die Fahrtkosten des Ehemannes für den Arbeitsweg mit dem Privatfahrzeug von der Steuerverwaltung bis anhin zum Abzug zugelassen worden seien und sich die Situation nicht verändert habe (vgl. den Rekurs vom 1. Dezember 2002, S. 2). Soweit die Rekurrenten daraus ableiten wollen, dass die für das Jahr 2001 geltend gemachten Fahrtkosten

allein schon aufgrund dieses Umstandes zum Abzug zuzulassen seien, ist Folgendes festzuhalten: Die Rechtskraft und Unabänderbarkeit einer Veranlagungsverfügung erstreckt sich nur auf die betreffende Steuerperiode, für welche die Verfügung getroffen worden ist. Eine für diese Periode entschiedene Frage kann in einer folgenden Periode neu beurteilt werden. Insbesondere kann die Veranlagungsbehörde die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse in einer späteren Periode umfassend überprüfen und, sofern erforderlich, abweichend würdigen (vgl. Höhn/Waldburger, a.a.O., § 53 N 4; StE 1997 B 93.4, Nr. 4; ASA 37, S. 71). Dass die Steuerverwaltung im vorliegenden Fall die tatsächliche und rechtliche Ausgangslage in Bezug auf die berufsnotwendigen Fahrtkosten des Rekurrenten einer erneuten Überprüfung unterzogen hat und zu einem anderen Ergebnis gekommen ist als in früheren Veranlagungsperioden, ist daher nicht zu beanstanden.

b) Die Rekurrenten machen ferner geltend, dass der Ehemann weder Autospesen noch Fahrkilometerentschädigung beziehe (vgl. den Rekurs vom 1. Dezember 2002, S. 2). Zur Frage, ob sich die Arbeitgeberin des Rekurrenten an dessen Fahrtkosten für den Arbeitsweg beteiligt, liegen widersprüchliche Unterlagen vor. In seinem Schreiben vom 7. Oktober 2002 bestätigt der Gemeindekassier von X./SO, dass die Gemeinde keine Entschädigungen für unentgeltliche Beförderungen zwischen Wohn- und Arbeitsort zahle. Er erklärt ferner, dass die entsprechenden Kreuze unter Punkt 5 betreffend «Besondere Leistungen» auf den Lohnausweisen der Jahre 1999–2001 daher gestrichen und mit dem Stempel «Amtliche Korrektur» versehen worden seien. Nicht von der Korrektur betroffen ist jedoch die Bescheinigung unter Punkt 5v des Lohnausweises vom 11. Januar 2002, wonach dem Rekurrenten entweder keine nicht pauschalen Vergütungen oder nur solche in der Höhe der tatsächlichen Auslagen ausbezahlt worden sind (vgl. den für den Rekurrenten ausgestellten Lohnausweis der Einwohnergemeinde X. vom 11. Januar 2002 für die Beschäftigungsdauer vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2001). Aufgrund dieser Angaben ist eine vollständige oder teilweise Abgeltung der Fahrtkosten durch die Arbeitgeberin des Rekurrenten nicht ausgeschlossen. Zu seinen Gunsten ist jedoch davon auszugehen, dass keine Vergütung der Fahrtkosten erfolgt ist, zumal die entsprechenden Kosten im Falle einer Beteiligung der Arbeitgeberin von vorneherein nicht abzugsfähig wären.

c) In inhaltlicher Hinsicht ist im vorliegenden Fall zu prüfen, ob dem Rekurrenten die Fahrt zur Arbeit mit den öffentlichen Verkehrsmitteln nicht zumutbar gewesen ist. Hierzu ist Folgendes festzuhalten: Die Rekurrenten wohnen am A.-Weg 1 in Basel; der Ehemann ist bei der Einwohnergemeinde X./SO als technischer Angestellter tätig (vgl. die Angaben in der Steuererklärung 2001). Gemäss Fahrplanauskunft der Basler Verkehrs-Betriebe (BVB) bzw. der Baselland Transport AG (BLT) kann ein Arbeitsweg des Rekurrenten mit den öffentlichen Verkehrsmitteln in weniger als einer Stunde zurückgelegt werden (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 18. Februar 2003, S. 3, und die entsprechenden Haltestellenfahrpläne). Der Hin- und Rückweg zur Arbeit liegt somit unter der massgeblichen Grenze von 2,5 Stunden. Daraus ergibt sich, dass es dem Rekurrenten zumutbar gewesen ist, für die Zurücklegung des Arbeitsweges die öffentlichen Verkehrsmittel zu benützen.

d) Schliesslich ist in inhaltlicher Hinsicht zu prüfen, ob der Rekurrent sein Privatfahrzeug am Arbeitsort aus zwingenden beruflichen Gründen benötigt.

Die Rekurrenten bringen diesbezüglich vor, dass das Zurverfügungstellen eines privaten Fahrzeugs eine Anstellungsbedingung gewesen sei. Sie machen zudem geltend, dass die Annahme der Steuerverwaltung, der Rekurrent habe keine festen Arbeitszeiten, nicht richtig sei (vgl. den Rekurs vom 1. Dezember 2002, S. 2). In seiner Antwort vom 23. Juli 2003 auf die Amtliche Erkundigung der Steuerrekurskommission vom 25. Juni 2003 bestätigt der Gemeindepräsident von X. unter anderem, dass der Rekurrent als... tätig sei und verschiedene Aufgaben im Hausdienst übernehme. Er bescheinigt weiter, dass das Tätigkeitsgebiet des Rekurrenten oft einen früheren Arbeitsbeginn oder einen späteren Arbeitsschluss erfordere, weshalb er schon aus diesen Gründen zweckmässigerweise die öffentlichen Verkehrsmittel nicht benutzen könne. Wie der Gemeindepräsident weiter ausführt, stelle der Rekurrent gemäss langjähriger Vereinbarung in dringenden Fällen sein Privatfahrzeug auch für dienstliche Zwecke zur Verfügung. Dies sei auch der Grund gewesen, weshalb die Einwohnergemeinde X. auf einen Wohnsitzzwang verzichtet habe. Gemäss Bestätigung der Einwohnergemeinde X. vom 25. November 2002 beginnt die Arbeitszeit des Rekurrenten am Morgen jeweils um 7.00 Uhr und endet am Abend um 17.00 bzw. 18.00 Uhr. Ferner wird bescheinigt, dass der Rekurrent in Ausübung seines Berufes auf das Fahrzeug angewiesen sei und weder Autospesen noch Fahrkilometerentschädigung beziehe.

Wie der Fahrplanauskunft der BVB und der BLT zu entnehmen ist, kann der Arbeitsweg des Rekurrenten mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurückgelegt werden, auch wenn er seine Arbeit im Vergleich zu den festgehaltenen regulären Arbeitszeiten früher beginnen oder später beenden muss. Die vom Gemeindepräsidenten von X. geschilderte gelegentliche Verschiebung der Arbeitszeiten bedingt daher die Benützung des privaten Personenwagens nicht. Die in seinem Schreiben vom 23. Juli 2003 angesprochenen Zweckmässigkeitsüberlegungen fallen für die Beurteilung der berufsnotwendigen Fahrtkosten ausser Betracht. Dass der Rekurrent seinen Privatwagen in dringenden Fällen für dienstliche Zwecke zur Verfügung stellt, ohne dafür eine Entschädigung zu erhalten, stellt gemäss den Ausführungen des Gemeindepräsidenten die Gegenleistung des Rekurrenten für den seinerzeitigen Verzicht der Einwohnergemeinde auf dessen Wohnsitznahme am Arbeitsort dar. Die Benützung des privaten Personenwagens durch den Rekurrenten erweist sich somit entgegen der Darstellung im Rekurschreiben vom 1. Dezember 2002 nicht als Anstellungsbedingung, sondern als Teil einer freiwilligen Vereinbarung mit der Anstellungsbehörde.

e) Da dem Rekurrenten die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel für den Arbeitsweg zumutbar ist und die Nutzung des Privatfahrzeugs am Arbeitsort nicht aus zwingenden beruflichen Gründen erfolgt, können die geltend gemachten Aufwendungen für die Benützung des privaten Personenwagens nicht als berufsbedingte Gewinnungskosten eingestuft werden. Die Steuerverwaltung hat deshalb dem Rekurrenten zu Recht «nur» den Pauschalabzug für die Benützung des öffentlichen

Verkehrsmittels zugestanden, welcher – wie erwähnt – gemäss § 21 Abs. 1 lit. a StV Fr. 500.– beträgt.

6. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Kosten für die Benützung des privaten Personenwagens für den Arbeitsweg des Rekurrenten nicht zu den berufsnötigen Gewinnungskosten zu zählen sind und daher nicht zum Abzug zugelassen werden können. Die Steuerverwaltung hat daher dem Rekurrenten zu Recht «nur» den Abzug für die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels in der Höhe von Fr. 500.– gewährt. Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist folglich abzuweisen.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.