

# Entscheide

## Berufskosten

## Fahrkosten

### Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 3. Juli 2006

*Kosten des Privatfahrzeugs für den täglichen Arbeitsweg eines in Basel wohnhaften und bei einer Fluggesellschaft in Genf tätigen Piloten. Abzug verneint mangels Nachweis der effektiven Kilometerkosten.*

#### I. Sachverhalt

X. ist als Pilot bei der A. SA tätig. Im für den vorliegenden Fall relevanten Zeitraum war er mit Einsatzort Genf angestellt. In seiner Steuererklärung für das Jahr 1999 deklarierte er aus unselbständiger Erwerbstätigkeit ein Roheinkommen von Fr. 107'401.–. Im Detailblatt zur Steuererklärung machte er zu Ziffer 13 folgende Abzüge geltend:

13 a)	Fahrkosten (114'400 km x Fr. 0.45/km)	Fr. 51'480.–
13 c)	Mehrkosten für auswärtige Verpflegung	Fr. 2'800.–
13 d)	Mehrkosten für auswärtige Unterkunft	Fr. 2'000.–

Somit deklarierte er sein steuerbares Einkommen bei den kantonalen Steuern mit Fr. 45'963.–.

Nachdem eine Rückfrage der Steuerverwaltung unbeantwortet geblieben war, kürzte diese den Abzug für die Fahrkosten unter Ziffer 13a auf Fr. 500.– und strich die Mehrkosten für auswärtige Unterkunft unter Ziffer 13d. Die Verpflegungsmehrkosten unter Ziffer 13c wurden gemäss Deklaration belassen. Das steuerbare Einkommen betreffend kantonale Steuern pro 1999 wurde dementsprechend mit Veranlagungsverfügung vom 18. Oktober 2001 auf Fr. 102'467.– festgesetzt.

Mit Schreiben vom 25. Dezember 2001 erhob die Vertreterin von X. Einsprache (eventualiter Wiedererwägung). Die Steuerverwaltung trat auf das Gesuch im Sinne der Wiedererwägung ein. Mit Schreiben vom 8. April 2002 wurde der Steuerpflichtige um die Zustellung folgender Unterlagen, Belege und Beweismittel ersucht: Einsatzpläne von Herrn X. für das Jahr 1999; evtl. Möglichkeiten von Gratisflügen zwischen Genf und Basel; Angabe des Fahrzeug-Typs; Parkdienstrechnungen zum Nachweis der als effektiv zurückgelegt behaupteten 114'400 Kilometer sowie eine Aufstellung über die Verwendung der Spesenvergütungen. Gemäss Lohnausweis

hatte der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer in Punkt 4r Reisespesen in der Höhe von Fr. 14'748.–, in Punkt 4s «Andere Spesen» in der Höhe von Fr. 900.– sowie in Punkt 4v «Nicht pauschale Vergütungen» in nicht spezifizierter Höhe ausgerichtet. Die von der Steuerverwaltung verlangten Dokumente wurden bis zur gesetzten Frist am 25. April 2002 nicht geliefert. Am 29. August 2002 sprach ein Mitarbeiter der Vertreterin von X. auf der Steuerverwaltung persönlich vor. Mit Schreiben vom 4. Oktober 2002 reichte die Vertreterin Einsatzpläne für die Monate September und November 2001 ein. Bezüglich der relevanten Einsatzpläne des Jahres 1999 erklärte sie, dass der Steuerpflichtige die Einsatzpläne im Normalfall nicht aufbewahre. Dasselbe gelte auch für die geforderten Servicerechnungen für den PKW, welche die Steuerverwaltung zum Nachweis der geltend gemachten 114'400 Kilometer Fahrspesen gefordert hatte.

Mit Schreiben vom 12. November 2002 kündigte die Steuerverwaltung ein Rektifikat der Veranlagung pro 1999 an. Danach würden dem Rekurrenten unter Ziffer 13a der Steuererklärung Fahrkosten in der Höhe von Fr. 4'400.– (Preis eines Generalabonnements 1. Klasse bei der SBB), unter Ziffer 13c für auswärtige Verpflegung Kosten in der Höhe von Fr. 5'600.–, somit total Fr. 10'000.– für Berufskosten zum Abzug zugebilligt. Gemäss diesem Rektifikat werde das steuerbare Einkommen nun bei Fr. 95'767.– liegen. Die entsprechende Veranlagungsverfügung datiert vom 27. November 2002.

Gegen diese rektifizierte Verfügung erhob der Steuerpflichtige mit Schreiben seiner Vertreterin vom 11. Dezember 2002 sowie vom 26. Februar 2003 erneut Einsprache, welche von der Steuerverwaltung mit Entscheid vom 24. April 2003 abgewiesen wurde. Die Steuerverwaltung begründete die Abweisung damit, dass die Vertreterin die Frist zur Einsprachebegründung unbenutzt habe verstreichen lassen.

Dagegen erhob der Steuerpflichtige am 28. Mai 2003 Rekurs bei der Steuerrekurskommission, mit dem sinngemässen Begehren, dass ein Abzug für die geltend gemachten Fahrkosten von Fr. 51'480.– zu gewähren sei. Die Steuerrekurskommission wies diesen Rekurs mit Entscheid vom 18. Dezember 2003 ab.

Gegen diesen Entscheid hat X. rechtzeitig Rekurs erhoben mit dem sinngemäss gestellten Antrag, die geltend gemachten Fahrkosten bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens zu berücksichtigen, eventuell zumindest im Umfang von  $\frac{2}{3}$  zum Abzug zuzulassen. Demgegenüber schliesst die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung auf kostenfällige Abweisung des Rekurses. Der Rekurrent hat innert der ihm gesetzten Frist bis 12. Mai 2006 keine Replik zur Stellungnahme der Verwaltung eingereicht.

Die Einzelheiten der Standpunkte der Parteien ergeben sich, soweit für den Entscheid von Bedeutung, aus den nachfolgenden Erwägungen.

## II. Entscheidungsgründe

1.3 Bevor auf die mit dem Rekurs geltend gemachten Einwände einzugehen ist, sind drei Punkte zu erwähnen:

1.3.1 Die Steuerrekurskommission hat den analogen Rekurs betreffend die direkten Bundessteuern im Verfahren Nr. 72/2003 mit Entscheid am 18. März 2003 abgewiesen. Das vom Rekurrenten angerufene Bundesgericht ist mit Entscheid 2A.155/2006 vom 23. März 2006 auf die Verwaltungsgerichtsbeschwerde nicht eingetreten. Damit ist das Verfahren betreffend die direkte Bundessteuer pro 1999 abgeschlossen worden. Der vorliegende Rekurs behandelt deshalb lediglich die kantonalen Steuern pro 1999.

1.3.2 Die Steuererklärung pro 1999 trägt neben der Unterschrift des Rekurrenten das Datum 13. Oktober 2000. Somit sind für die materielle Behandlung des vorliegenden Falles das alte Steuergesetz des Kantons Basel-Stadt über die direkten Steuern vom 22. Dezember 1949 (nachfolgend: aStG; gültig bis 31. Dezember 2000) und die entsprechende alte Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 30. Januar 1990 (nachfolgend: aStV; gültig bis 31. Dezember 2000) anwendbar.

Die darauf folgende erste Veranlagungsverfügung erging am 18. Oktober 2001. Mit Ausnahme des Einreichens der Steuererklärung ist das ganze Verfahren nach dem 1. Januar 2001, zu welchem Zeitpunkt die heute geltenden steuerrechtlichen Erlasse des Kantons Basel-Stadt in Kraft getreten sind, abgewickelt worden. Somit sind für das Steuerverfahren und den Steuerbezug das aktuelle Steuergesetz des Kantons Basel-Stadt über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (nachfolgend StG) sowie die entsprechende Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 (nachfolgend StV) anwendbar (s. § 234 Abs. 2 StG).

1.3.3 Der Rekurrent schreibt in der Rekursbegründung, dass seinerseits zum Sachverhalt, wie ihn die Steuerrekurskommission dargestellt hat, «nicht weiteres anzuführen» sei. Damit wird der dargelegte Sachverhalt durch ihn akzeptiert.

2.1 Der Rekurrent bringt hervor, dass er seit 1999 bei der A. SA in Genf gearbeitet habe, sein Wohnsitz, sein Lebensmittelpunkt sich jedoch in Basel befunden habe. Aufgrund der Flugpläne habe er sich jeweils von Basel nach Genf begeben müssen. Dies sei eine Tatsache. Eine Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel sei für ihn weder zumutbar noch möglich gewesen. Dies sei auch ohne Vorlage von Benzin- oder Servicebelegen für jeden halbwegs vernünftigen Menschen nachvollziehbar. Sinngemäss macht der Rekurrent geltend, die Gewährung des Minimums der Gewinnungskosten würde zu einer Diskriminierung führen. Auch die Gewährung der Kosten eines Generalabonnements der SBB komme nicht in Frage, weil er seinen Arbeitsort mit dem Zug nachweislich nicht habe erreichen können.

## 2.2 Zu den Gewinnungskosten besagte § 43a aStG:

Für die Gewinnungskosten Unselbständigerwerbender können in der Verordnung Pauschalabzüge festgelegt werden. Wer höhere Auslagen geltend macht, hat die gesamten Gewinnungskosten zu belegen.

Konkretisiert wurde diese gesetzliche Regelung in § 17 aStV:

Abs. 1: Unselbständigerwerbende können als Gewinnungskosten alle mit der Berufsausübung notwendig verbundenen, erforderlichen und nachgewiesenen Auslagen vom Erwerbseinkommen abziehen.

Abs. 2: Als Fahrkosten gelten höchstens die Auslagen für ein öffentliches Verkehrsmittel, sofern dessen Benützung zumutbar ist.

Abs. 6: Anstelle der nachzuweisenden effektiven Gewinnungskosten können die folgenden Pauschalbeträge abgezogen werden: a) Fr. 500.– für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte; b) Fr. 700.– für alle übrigen Berufsunkosten.

Abs. 7: Werden höhere Auslagen als die vorstehenden Pauschalen geltend gemacht, so sind die gesamten Gewinnungskosten zu belegen.

Die Mitwirkungspflichten der steuerpflichtigen Person werden u.a. auch in § 153 StG festgelegt:

Abs. 1: Die steuerpflichtige Person muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen.

Abs. 2: Sie muss auf Verlangen der Steuerverwaltung insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen, Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen.

2.3 Der Rekurrent ist beweispflichtig für alle Tatsachen, die seine Steuerpflicht aufheben oder vermindern (BGE 121 II 257, E. 4c/aa). In der Rechtsprechung und Doktrin wird die Beweislast für steuermindernde Tatsachen dem Steuerpflichtigen auferlegt (Höhn/Waldburger in: Steuerrecht Band I, 9. Auflage, 2001, § 34 N. 16; Zweifel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. Auflage, Art. 46 StHG N. 24 ff.; differenzierend Schär in: Grundsätze der Beweislastverteilung im Steuerrecht, 1998, insb. S. 308 ff., S. 338 ff.). Wird kein entsprechender Beweis erbracht, so hat somit der Rekurrent die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen. Entgegen seiner Auffassung kann hierin keine Diskriminierung erkannt werden. Vorliegend kommt hinzu, dass die von ihm geltend gemachten Fahrkosten in einem offensichtlichen Missverhältnis zu seinem Einkommen stehen, entsprechen sie doch fast der Hälfte desselben. Dass ein Erwerbstätiger von einem Lohn von ca. Fr. 107'000.– über Fr. 51'000.– allein für Fahrten zum Arbeitsort ausgibt, ist schon von vornherein wenig plausibel. Bei dieser Situation bestand für den Rekur-

renten erst recht aller Anlass, die behaupteten berufsbedingten Auslagen genau zu belegen.

2.4 Die Steuerverwaltung hat weder in Abrede gestellt, dass der Rekurrent in Basel gewohnt hat, noch dass er in Genf gearbeitet hat. Auch steht fest, dass er sich jeweils von Basel nach Genf zur Arbeit hat begeben müssen. Umstritten ist jedoch, wie häufig dies der Fall gewesen ist und welche Kosten dabei notwendigerweise angefallen sind.

Für die geltend gemachten Fahrspesen von total 114'400 Kilometern hat die Steuerverwaltung vom Rekurrenten entsprechend § 43a aStG und § 17 Abs. 7 aStV den Nachweis durch Belege gefordert. Sie hat ihm, respektive seiner Vertreterin auch geschrieben, welche Belege geeignet seien, diesen Nachweis zu erbringen: Service-rechnungen des PKW's, Parkdienstrechnungen usw. Keiner dieser Belege ist vorgelegt worden. Somit ist der Nachweis nicht erbracht, dass er die geltend gemachten Kilometer effektiv mit seinem Privatfahrzeug zurückgelegt hat. Damit ist der Rekurrent auch seiner Mitwirkungspflicht, wie sie in § 153 StG festgelegt wird, nicht nachgekommen. Dies gesteht der Rekurrent selber ein, indem er in seiner Rekursbegründung schreibt: «Als Steuerpflichtiger habe ich sicher nicht alles mir Zumutbare unternommen, um jeden Kilometer meines Arbeitsweges zu dokumentieren.»

Zur Abklärung, ob es für den Rekurrenten unzumutbar gewesen wäre, für den Arbeitsweg öffentliche Verkehrsmittel zu benutzen, und somit ein grösserer Abzug als die Kosten des Generalabonnements der SBB in der Höhe von Fr. 4'400.– hätte gewährt werden können, hat die Steuerverwaltung vom Rekurrenten seine Einsatzpläne angefordert. Diese hat der Rekurrent weder im Einspracheverfahren noch im Verfahren vor der Vorinstanz eingereicht, ohne dazu eine Begründung vorzuweisen. Erst in der vorliegenden Rekursbegründung macht der Rekurrent geltend, der Arbeitgeber habe sich geweigert, ihm diese auszuhändigen. Hierzu ist festzuhalten, dass im Verfahren vor Verwaltungsgericht keine neuen Tatsachen vorgebracht werden können, da dieses eine nachträgliche Rechtskontrolle vornimmt und daher die angefochtenen Entscheide grundsätzlich nach derjenigen Sachlage beurteilt, wie sie der Vorinstanz vorgelegen hat. Davon abgesehen hat der Rekurrent auch nicht belegt, dass er die Spesenreglemente beim Arbeitgeber effektiv angefordert hat und ihm diese verweigert worden sind; es bleibt bei der Behauptung. Obwohl der Rekurrent in seiner Rekursbegründung sinngemäss schreibt, dass er seinen Arbeitsort mit dem Zug «nachweislich» nicht rechtzeitig erreichen könne, hat er eben gerade diesen Nachweis nicht erbracht.

3. Trotz seinen gemäss eigener Formulierung «nicht einwandfrei [und] mangelhaft eingereichten Belegen» stellt der Rekurrent mit aller Entschiedenheit in Abrede, dass die Gewährung eines Abzuges von Fr. 10'000.– (Fahrtkosten von Fr. 4'400.– für das Generalabonnement der SBB + Fr. 5'600.– für auswärtige Verpflegung) eine nach pflichtgemässem Ermessen vorgenommene Veranlagung sei.

Bezüglich des pflichtgemässen Ermessens legt § 158 Abs. 2 StG folgendes fest: Hat die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, nimmt die Steuerverwaltung die Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen vor. Sie kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand der steuerpflichtigen Person berücksichtigen.

Aufgrund der Tatsache, dass der Rekurrent überhaupt keine Belege eingereicht hat und damit auch nicht nachgewiesen hat, dass die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel für ihn nicht zumutbar war, kann nicht von einer Ermessensüberschreitung gesprochen werden, wenn die Steuerbehörden lediglich die Kosten des Generalabonnements der SBB 1. Klasse zum Abzug zugelassen haben. Damit ist der angefochtene Entscheid auch in dieser Hinsicht nicht zu beanstanden.

4. Der Rekurrent stösst sich schliesslich daran, dass die Vorinstanz in ihrem Entscheid die Spesen erwähnt hat, welche ihm gemäss Lohnausweis vom Arbeitgeber effektiv vergütet worden sind, und zwar in der Höhe von Fr. 14'748.– (Punkt 4r), von Fr. 900.– (Punkt 4s) sowie pauschale Vergütungen in nicht spezifizierter Höhe (Punkt 4v). Der Rekurrent macht sinngemäss geltend, dass diese Leistungen des Arbeitgebers eine Vergütung für tatsächliche Auslagen gewesen seien, die ihm bei Ausführung seiner Arbeit entstanden seien. Mit der Erwähnung dieser Spesen hat die Vorinstanz dem Rekurrenten aber nicht vorgeworfen, dass er steuerbare Leistungen nicht versteuert hätte. Denn wäre sie dieser Auffassung gewesen, hätten diese Leistungen des Arbeitgebers dem Nettolohn II in der Höhe von Fr. 107'401.– aufgerechnet werden können und danach auch noch versteuert werden müssen. Dies ist nicht geschehen. Denkbar ist jedoch, dass diese Spesen auch ein Entgelt für Fahrkosten beinhaltet haben. Sollte dies nicht zutreffen, wäre es am Rekurrenten gewesen, die entsprechenden Belege einzureichen.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.