

FR_GERICHTE 604 2023 100 vom 12. Juni 2024

FR Kantonsgericht, 2024-06-12, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2023_100

FR: FR_GERICHTE 604 2023 100 du 12 juin 2024

IT: FR_GERICHTE 604 2023 100 del 12 giugno 2024

Regeste

Urteil des Steuergerichtshofes des Kantonsgerichts | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

Erwägungen

E. 1

Gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde kann die steuerpflichtige Person innert 30 Tagen nach Zustellung beim Kantonsgericht schriftlich Beschwerde erheben (Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]; Art. 50 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]; Art. 180 Abs. 1 des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern [DStG; SGF 631.1]). Die Beschwerdeschrift muss die Begehren der beschwerdeführenden Person und deren Begründung enthalten (vgl. Art. 140 Abs. 2 DBG; Art. 50 Abs. 2 StHG; Art. 180 Abs. 2 DStG). Mit der Beschwerde können alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (Art. 140 Abs. 3 DBG; Art. 50 Abs. 2 StHG; Art. 180 Abs. 3 DStG). Das Beschwerdeverfahren richtet sich nach dem Gesetz vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SGF 150.1) (Art. 182 DStG). Die Beschwerde vom 18. September 2023 gegen den Einspracheentscheid vom 21. August 2023 ist durch die rechtsgültig vertretene Beschwerdeführerin frist- und formgerecht bei der sachlich und örtlich zuständigen Beschwerdeinstanz eingereicht worden. Die Beschwerdeführerin ist als Steuer- schuldnerin durch den angefochtenen Einspracheentscheid berührt und hat ohne Weiteres ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 76 Bst. a VRG). Auf die Beschwerde ist einzutreten. Direkte Bundessteuer (604 2023 100)

E. 2

Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Praxis des Bundesgerichts einer Veranlagung bei periodischen Steuern nur für die betreffende Periode Rechtskraft zukommt; die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse können daher in einem späteren Untersuchungszeitraum durchaus anders gewürdigt werden (BGE 140 I 114 E. 2.4.3; vgl. auch Urteile BGer 2C_249/2019 vom 6. Mai 2019 E. 5 und 2C_107/2017 vom 6. Dezember 2017 E. 3). Damit kann die Beschwerdeführerin aus der blossen Tatsache, dass der umstrittene Abzug in den Steuerveranlagungen 2017 bis 2020 gewährt worden ist, nichts zu ihren Gunsten ableiten.

Kantonsgericht KG Seite 4 von 10

E. 3

Der angefochtene Einspracheentscheid betrifft die Steuerperiode 2021. In zeitlicher Hinsicht sind – vorbehältlich besonderer übergangsrechtlicher Regelungen – somit grundsätzlich diejenigen Rechtssätze massgebend, die im Jahr 2021 in Kraft waren. Im Folgenden werden die massgebenden rechtlichen Bestimmungen in dieser Fassung zitiert.

E. 3.1

Nach Art. 26 Abs. 1 Bst. a DBG können unselbständig Erwerbstätige als Berufskosten die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte bis zu einem Maximalbetrag von CHF 3'000.- vom Erwerbseinkommen in Abzug bringen (vgl. auch Art. 5 Abs. 1 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 10. Februar 1993 über den Abzug der Berufskosten unselbständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer [BKV; SR 642.118.1]). Art. 5 Abs. 2 BKV sieht ergänzend vor, dass namentlich die notwendigen Auslagen für die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel (Bst. a) oder die notwendigen Kosten pro gefahrenen Kilometer für die Benützung eines privaten Fahrzeugs, sofern kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung steht oder dessen Benützung objektiv nicht zumutbar ist (Bst. b), als Kosten abziehbar sind. Die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels ist nach der Rechtsprechung insbesondere dann nicht zumutbar, wenn der Steuerpflichtige gebrechlich oder kränklich ist, die nächste Haltestelle eines öffentlichen Verkehrsmittels weit von der Wohn- oder Arbeitsstätte entfernt ist, Arbeitsbeginn und Arbeitsschluss zu nicht fahrplanmässigen Zeiten erfolgen oder der Steuerpflichtige für seine Berufsausübung auf ein Motorfahrzeug angewiesen ist (Urteil BGer 2C_807/2011 vom 9. Juli 2012 E. 2.3 mit Hinweisen; vgl. auch SUTER/MEIER in Zweifel/Beusch [Hrsg], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Auflage 2022, Art. 26 Rz. 14). Dies bedeutet jedoch nicht, es wären zwingend nur entweder die Kosten des öffentlichen Verkehrs oder diejenigen eines privaten Verkehrsmittels abziehbar. Dies würde Personen, die nicht in Zentrumsnähe wohnen, erheblich benachteiligen. Der Arbeitsweg muss keinesfalls ausschliesslich mit dem öffentlichen oder dem privaten Verkehrsmittel absolviert werden. Da das Berufsleben von immer längeren Arbeitswegen geprägt ist, dürfte es in der Praxis immer häufiger zu einem Split kommen, indem hintereinander verschiedene Verkehrsmittel genutzt werden, um zum Arbeitsort zu gelangen. Für einen Abzug von Bedeutung ist vielmehr, dass die verschiedenen Verkehrsmittel tatsächlich benützt werden und die Kosten in einem direkten Zusammenhang mit der Einkommenserzielung stehen (Urteile BGer 2C_745/2017 vom 21. September 2017 E. 2.4 und 2.5; 2C_187/2019 vom 9. September 2019 E. 6.2; 9C_645/2022 vom 20. Februar 2023 E. 5.3; vgl. auch SUTER/MEIER, Art. 26 Rz. 15). Die blossige Möglichkeit, durch Benützung eines Privatfahrzeugs Zeit einzusparen, gilt noch nicht als hinreichende Rechtfertigung, um die damit verbundenen Kosten abzuziehen. Nur eine markante Reduktion der täglichen Reisezeit dank dem privaten Verkehrsmittel darf berücksichtigt werden (LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2. Auflage 2019, Art. 26 N. 17 mit Hinweisen). Die Zumutbarkeitsregel wird in der Praxis der Freiburger Steuerverwaltung dahingehend ausgelegt, dass der Zeitaufwand bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel bis zu einer Stunde täglich grösser sein muss als im Vergleich zur Reise mit dem Privatfahrzeug, um von einer Unzumutbarkeit ausgehen zu können (vgl. Urteil KG FR 604 2019 70/71 vom 15. Januar 2020 E. 2.3). Die Zeitersparnis von einer Stunde pro Tag stellt einen Richtwert dar, der zwar nicht strikte zu befolgen ist, aber auch nicht beliebig ausgedehnt werden darf. Bei einem Vergleich zwischen dem Zeitbedarf für den Gebrauch öffentlicher Verkehrsmittel und demjenigen beim Gebrauch eines Privatfahrzeugs ist in erster Linie eine ganzheitliche Betrachtung

erforderlich. Massgebend sind die

Kantonsgericht KG Seite 5 von 10 Umstände des Einzelfalls, insbesondere die Quantität (Fahrplandichte) und Qualität (direkte Verbindungen, S-Bahn oder Bummelzüge) des Angebots an öffentlichen Verkehrsmitteln, die Umsteigeverhältnisse und die Distanzen zu den Haltestellen. Lässt sich bei Benützung des Privatfahrzeugs mehr als eine Stunde sparen, so deutet dies auf ungenügende öffentliche Verbindungen hin (vgl. Urteile KG FR 607 2017 39/40 vom 15. März 2018 E. 2.2 und 604 2014 129/130 vom 14. April 2016 E. 3c, je mit Hinweisen, wobei zum damaligen Zeitpunkt praxismässig eine Zeitersparnis von eineinhalb Stunden nötig war, um von einer Unzumutbarkeit auszugehen). Das Eidgenössische Finanzdepartement hat aufgrund von Art. 26 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 3 BKV Pauschalansätze für die Fahrkosten festgelegt. Diese betragen – bis zu einem Maximalbetrag des Abzugs von CHF 3'000.- – für Fahrräder CHF 700.- im Jahr und für Autos CHF 0.70 pro Fahrkilometer (vgl. Anhang zur BKV).

E. 3.2

Die Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung (Formular 11), herausgegeben von der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) und der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV), gültig ab 1. Januar 2021, regelt die steuerliche Behandlung von Generalabonnements unter Randziffer 9. Dort wird festgehalten, dass das Feld F (unentgeltliche Beförderung zwischen Wohn- und Arbeitsort) anzukreuzen ist, wenn dem Arbeitnehmer keine Kosten für den Arbeitsweg erwachsen. In Betracht fällt namentlich das Zurverfügungstellen eines (aus geschäftlichen Gründen benützten) Generalabonnements. Erhält ein Arbeitnehmer ein Generalabonnement, ohne dass eine geschäftliche Notwendigkeit besteht, ist das Generalabonnement zum Marktwert unter Ziffer 2.3 des Lohnausweises (andere Gehaltsnebenleistungen) zu deklarieren. In diesem Fall ist das Feld F nicht anzukreuzen.

E. 3.3

Dem Verband öffentlicher Verkehr (VöV) sind zahlreiche Unternehmen angeschlossen, unter anderem die SBB. Die Mitarbeitenden der dem VöV angeschlossenen Unternehmen haben Anspruch auf Fahrvergünstigungen Personal (FVP). Die bedeutendste ist das Generalabonnement Fahrvergünstigungen Personal (GA-FVP). Für die steuerliche Beurteilung der Abgabe von GA-FVP gelten die gleichen Grundsätze wie bei einer Abgabe von kommerziellen GA (vgl. auch Ziff. 1 der Praxisempfehlungen SSK zu den "Gehaltsnebenleistungen an Mitarbeitende der dem VöV [Verband öffentlicher Verkehr] angeschlossenen Unternehmen", in Kraft getreten am 1. Januar 2016, abrufbar unter www.ssk-csi.ch > themen > lohnausweis > merkblaetter-und-praxishinweise). Die Praxisempfehlungen SSK sehen vor, dass die Gratis- oder vergünstigte Abgabe von GA-FVP Gehaltsnebenleistungen darstellen, die grundsätzlich steuerbar sind (Ziff. 1.1). Dabei wird nicht unterschieden zwischen Mitarbeitenden, die ein GA-FVP aus geschäftlichen Gründen erhalten und Mitarbeitenden, die ein GA-FVP allein aufgrund ihrer Eigenschaft als Mitarbeitende erhalten. Vielmehr gilt ab der Steuerperiode 2016 eine Pauschallösung für alle Mitarbeitenden mit GA-FVP, die wie folgt aussieht (Ziff. 3 und 3.1): Das Feld F ist bei allen Mitarbeitenden mit einem GA-FVP anzukreuzen. Mitarbeitende die ihren Arbeitsweg aufgrund fehlender Verbindung zu Arbeitsbeginn oder -ende nur teilweise mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurücklegen können, können ohne weiteren Nachweis für die Hälfte der Arbeitstage die Fahrkosten mit dem privaten

Motorfahrzeug als Berufs- kosten geltend machen. Dies gilt insbesondere für Fahrpersonal (Lokführer, Bus- und Tramchauffeure), Kontrollpersonal, Mitarbeitende der Leitstellen oder Rangierpersonal. Für diese Mitarbeitenden ist in Ziffer 15 folgende Bemerkung anzubringen: Unregelmässiger Dienst ohne öV-Verbindung. Ausserdem wird bei allen Mitarbeitenden mit GA-FVP in Ziffer 2.3 des Lohnausweises (andere Gehaltsnebenleistungen) ein Privatanteil von 30 Prozent des Einzelhandelspreises als steuerbare Gehaltsnebenleistung bescheinigt. Für die Bescheinigung ist der Marktpreis massgebend.

Kantonsgericht KG Seite 6 von 10 Die SSK besteht seit dem Jahr 1919. Ihr gehören als Mitglieder sämtliche 26 kantonalen Steuerverwaltungen und die Eidgenössische Steuerverwaltung an. Da die SSK die Rechtsform eines privatrechtlichen Vereins hat, haben weder ihre Erkenntnisse noch ihre Kreisschreiben, Wegleitungen etc. für die Kantone bindende Wirkung. Jeder Kanton bleibt selbst für die rechtlich korrekte Umsetzung der eidgenössischen und kantonalen Steuerordnung verantwortlich (MUSTER/HALDIMANN, Rechtsschutzlücken bei der Kontrolle von Praxisfestlegungen im Steuerrecht in ASA 82 S. 337, 345 und Fn. 29).

E. 4.1

Vorliegend ist festzustellen, dass die Arbeitgeberin den Lohnausweis – soweit ersichtlich – korrekt ausgefüllt hat. Da der Beschwerdeführerin von ihrer Arbeitgeberin ein GA-FVP abgegeben wird, wurde auf dem Lohnausweis das Feld F (unentgeltliche Beförderung zwischen Wohn- und Arbeitsort) angekreuzt und zusätzlich zum Bruttolohn von CHF 101'846.- eine Gehaltsnebenleistung für das GA-FVP von CHF 1'158.- aufgeführt. Diese Vorgehensweise entspricht der Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises bzw. der Rentenbescheinigung und den Praxisempfehlungen SSK und ist nicht zu beanstanden. Dass der Lohnausweis nicht korrekt ausgefüllt worden wäre, wird von der Beschwerdeführerin denn auch nicht behauptet.

E. 4.2

Gemäss Praxisempfehlungen SSK gelten für die steuerliche Beurteilung der Abgabe von GA-FVP die gleichen Grundsätze wie bei der Abgabe von kommerziellen GA (Ziff. 1). Die Praxisempfehlungen SSK besagen aber auch, dass das Feld F bei allen Mitarbeitenden mit einem GA-FVP anzukreuzen ist, da den Mitarbeitenden keine Kosten für den Arbeitsweg erwachsen (Ziff. 3). Diese Aussage greift zu kurz, bescheinigt doch der Arbeitgeber mit dem Kreuz in Feld F einzig und allein, dass die Möglichkeit einer unentgeltlichen Beförderung zwischen Wohn- und Arbeitsort besteht, nicht aber, dass dem konkreten Mitarbeitenden diese Möglichkeit der unentgeltlichen Beförderung auch tatsächlich zur Verfügung steht (vgl. in diesem Sinne schon Urteil KG FR 604 2015 9/10 vom 2. Februar 2016 E. 1c). Die Möglichkeit, den Arbeitsweg mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zurückzulegen, hängt nämlich nicht allein davon ab, ob dem Mitarbeitenden vom Arbeitgeber ein GA abgegeben wird, sondern auch davon, ob öffentliche Verkehrsmittel überhaupt zur Verfügung stehen und tatsächlich benützt werden können. Steht nämlich kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung oder ist dem Mitarbeitenden dessen Benützung objektiv nicht zumutbar – weil er z.B. bei der Benützung des Privatfahrzeugs viel Zeit einsparen kann –, so steht dem konkreten Mitarbeitenden die Möglichkeit einer unentgeltlichen Beförderung zwischen Wohn- und Arbeitsort trotz abgebenem GA gerade nicht zur Verfügung und können die Kosten für die Benützung eines privaten

Fahrzeugs zum Abzug gebracht werden (vgl. hierzu vorstehende E. 3.1). Daraus folgt, dass allein aus der Tatsache, dass den Mitarbeitenden von dem VöV angeschlossenen Unternehmen ein GA- FVP abgegeben wird, nicht geschlossen werden kann, dass die Beförderung zwischen Wohn- und Arbeitsort in jedem Fall unentgeltlich erfolgt und dem einzelnen Mitarbeitenden keine Auslagen für die Benützung des Privatfahrzeugs entstehen. Dies trifft nur auf Fälle zu, wo öffentliche Verkehrsmittel zur Verfügung stehen und auch tatsächlich benützt werden können. Kommt hinzu, dass die Frage, ob und in welcher Höhe Fahrkosten zum Abzug zugelassen sind, und somit auch die Frage, ob einem Steuerpflichtigen zugemutet werden kann, für den Arbeitsweg die öffentlichen Verkehrsmittel zu benützen, nicht vom Arbeitgeber zu beantworten ist, sondern von den Steuerbehörden. Diese können also in Fällen, wo der Arbeitgeber seinen Mitarbeitenden ein (aus geschäftlichen Gründen benütztes) GA abgibt und entsprechend auf dem Lohnausweis das Feld F

Kantonsgericht KG Seite 7 von 10 ankreuzt, nicht blindlings darauf vertrauen, dass den Mitarbeitenden keine Kosten für den Arbeitsweg erwachsen, sondern haben diese Frage selbständig abzuklären.

E. 4.3

Stellt sich also die Frage, ob der Beschwerdeführerin objektiv zugemutet werden kann, den Arbeitsweg (teilweise) mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zurückzulegen. Gemäss Fahrplanauskunft (www.sbb.ch) benötigt die Beschwerdeführerin am Morgen von ihrem Wohnort an den Arbeitsort mit den öffentlichen Verkehrsmitteln insgesamt 1 Stunde 16 Minuten (13 Minuten Fussweg vom Wohnort zur Bushaltestelle, B. _____ ab 05:57 Uhr, D. _____ an 06:06 Uhr, D. _____ ab 06:18 Uhr, CE. _____ an 06:44 Uhr, CE. _____ ab 06:51 Uhr, CF. _____ an 06:57 Uhr, anschliessend 3 Minuten Fussweg zum Arbeitsort). Am Abend betragen die Reisezeiten je nach Abfahrtszeit zwischen 1 Stunde 13 Minuten und 1 Stunde 16 Minuten. Auch die Beschwerdeführerin geht in ihrer Beschwerde davon aus, dass sie für den Arbeitsweg mit den öffentlichen Verkehrsmitteln 75 Minuten benötigt (Beschwerde S. 4 und 5). Wenn die Beschwerdeführerin die Strecke von ihrem Wohnort bis D. _____ mit dem Privatfahrzeug zurücklegt und dort auf den öffentlichen Verkehr umsteigt, benötigt sie für den Arbeitsweg insgesamt 1 Stunde (10 Minuten mit dem Privatfahrzeug vom Wohnort bis zum Bahnhof D. _____, 8 Minuten für das Parkieren und Umsteigen inkl. Sicherheitsmarge sowie 42 Minuten mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zum Arbeitsort), was gegenüber der ersten Variante (ausschliessliche Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel) eine Zeitersparnis von 15 Minuten pro Weg resp. 30 Minuten pro Tag ergibt. Allerdings stehen bei dieser Variante (Kombination von Privatfahrzeug und öffentlichen Verkehrsmitteln) auch schnellere Verbindungen zur Verfügung, hält doch der RegioExpress einmal pro Stunde in D. _____. Wenn die Beschwerdeführerin den Zug um 06:32 ab D. _____ nimmt, reduziert sich ihre Reisezeit auf insgesamt 55 Minuten (10 Minuten mit dem Privatfahrzeug vom Wohnort bis zum Bahnhof D. _____, 8 Minuten für das Suchen Parkieren und Umsteigen sowie 37 Minuten mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zum Arbeitsort) und die Zeitersparnis gegenüber der ersten Variante (ausschliessliche Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel) erhöht sich auf 20 Minuten pro Weg resp. 40 Minuten pro Tag. Wenn die Beschwerdeführerin hingegen die gesamte Strecke von ihrem Wohnort bis zu ihrem Arbeitsort mit dem Privatfahrzeug zurücklegt, ist die Zeitersparnis weit grösser. Gemäss Routenplaner google.maps (www.google.ch > maps) führt die kürzeste Strecke vom

Wohnort zum Arbeitsort über G. _____ und H. _____ (28.8 km; Reisezeit 31 Minuten). Eine alternative Route führt über D. _____ und die A12 (33.3 km; Reisezeit 30 Minuten). Auch die Beschwerdeführerin stellt sich in ihrer Beschwerde auf den Standpunkt, dass die Fahrzeit mit dem Privatfahrzeug ungefähr 30 Minuten beträgt (Beschwerde S. 6). Die Zeitersparnis gegenüber der ersten Variante (ausschliessliche Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel) beträgt damit 45 Minuten pro Weg resp. 1 Stunde 30 Minuten pro Tag und gegenüber der zweiten Variante (Kombination von Privatfahrzeug und öffentlichen Verkehrsmitteln, schnelle Verbindung) 25 Minuten pro Weg resp. 50 Minuten pro Tag. Daraus erhellt, dass der Beschwerdeführerin die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel in Kombination mit dem Privatfahrzeug vom Wohnort bis zum Bahnhof D. _____ objektiv zugemutet werden kann, beträgt doch die Zeitersparnis gegenüber der Variante mit der ausschliesslichen Benützung des Privatfahrzeugs weniger als 1 Stunde täglich. Bleibt zu erwähnen, dass das Angebot an öffentlichen Verkehrsmitteln von D. _____ an den Arbeitsort gut ist (stündlich 3 Verbindungen, nur einmaliges Umsteigen in CE. _____, P+Rail Parkplätze am Bahnhof D. _____).

Kantonsgericht KG Seite 8 von 10

E. 4.4

Die Vorinstanz hat unter Code 2.110 Fahrkosten von insgesamt CHF 1'858.- zugelassen (CHF 1'158.- für das GA-FVP und CHF 700.- für ein Velo). Der Abzug für das GA-FVP in der Höhe von CHF 1'158.- ist nicht zu beanstanden und wird von der Beschwerdeführerin auch nicht kritisiert. Allerdings sind – zusätzlich zum GA-FVP – nicht die Kosten für ein Velo zu berücksichtigen, sondern die Kosten für ein Auto. Die Strecke zwischen Wohnort und dem Bahnhof D. _____ beträgt 6 km. Somit wäre grundsätzlich ein zusätzlicher Abzug von CHF 1'848.- (6 km x 2 Fahrten/Tag x 220 Arbeitstage x CHF 0.70/km) zuzulassen. Damit würden die berufsbedingten Fahrkosten insgesamt CHF 3'006.- (CHF 1'158.- + CHF 1'848.-) betragen, was aber über dem maximal zulässigen Abzug von CHF 3'000.- liegt.

E. 4.5

Entsprechend ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen und der Abzug für Fahrkosten (Code 2.110) auf insgesamt CHF 3'000.- (anstatt CHF 1'858.-) festzusetzen. Weitergehend ist die Beschwerde abzuweisen. Kantonssteuer (604 2023 101)

E. 5.1

Anders als bei der direkten Bundessteuer ist der Abzug für berufsbedingte Fahrkosten bei der Kantonssteuer in der Höhe nicht beschränkt (vgl. Art. 27 Abs. 2 DSStG; Art. 2 und Art. 3 Abs. 1 und 2 der Verordnung der Finanzdirektion vom 14. Dezember 2006 über den Abzug von Berufskosten bei unselbständiger Erwerbstätigkeit [Berufskostenverordnung; SGF 631.411]). Allerdings können auch auf dem Gebiet der Kantonssteuer die Kosten für die Benützung des Privatfahrzeugs nur dann zum Abzug gebracht werden, wenn der steuerpflichtigen Person kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung steht oder ihr die Benützung nicht zugemutet werden kann (z.B. wegen Gebrechlichkeit, Entfernung, ungünstigem Fahrplan) (Art. 3 Abs. 3 der Berufskostenverordnung).

E. 5.2

Angesichts der mit dem Recht der direkten Bundessteuer übereinstimmenden gesetzlichen Regelung zur Zumutbarkeit der Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln kann für die

Rechtsanwendung auf die Ausführungen in den Erwägungen 3 und 4 verwiesen werden. Demzufolge ist auch auf dem Gebiet der Kantonssteuer festzustellen, dass der Beschwerdeführerin die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel in Kombination mit dem Privatfahrzeug vom Wohnort bis zum Bahnhof D. _____ objektiv zugemutet werden kann. Auch hier sind – zusätzlich zum GA-FVP – nicht die Kosten für ein Velo zu berücksichtigen, sondern die Kosten für ein Auto. Der rechtmässige Fahrkostenabzug beträgt damit insgesamt CHF 3'006.- (CHF 1'158.- für das GA-FVP und CHF 1'848.- für das Auto). Folglich ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen und der Abzug für Fahrkosten (Code 2.110) auf insgesamt CHF 3'006.- (anstatt CHF 1'858.-) festzusetzen. Weitergehend ist die Beschwerde abzuweisen.

Kantonsgericht KG Seite 9 von 10 Kosten- und Entschädigungsfolge

E. 6.1

Die Kosten des Verfahrens sind der unterliegenden Partei aufzuerlegen. Wird die Beschwerde teilweise gutgeheissen, so werden sie anteilmässig aufgeteilt (Art. 144 Abs. 1 DBG; Art. 131 Abs. 1 VRG). Die Höhe der Verfahrenskosten wird durch das kantonale Recht bestimmt (Art. 144 Abs. 5 DBG). Das heisst, dass insbesondere der Tarif vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz (Tarif VJ; SGF 150.12) zur Anwendung gelangt (vgl. Art. 146 und Art. 147 VRG sowie Art. 4 Abs. 3 des kantonalen Ausführungsbeschlusses zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 5. Januar 1995; SGF 634.1.11). Im vorliegenden Fall scheint es angemessen, die Gerichtsgebühr auf insgesamt CHF 800.- festzusetzen und der teilweise unterliegenden Beschwerdeführerin zur Hälfte (CHF 400.-) aufzuerlegen. Diese Gerichtsgebühr wird mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet, der Saldo (CHF 400.-) wird der Beschwerdeführerin zurückerstattet.

E. 6.2

Die Beschwerdeführerin hat als teilweise obsiegende Partei Anspruch auf eine reduzierte Parteientschädigung zu Lasten der Vorinstanz. Die Entschädigung richtet sich nach Art. 146 ff. VRG, dem Tarif VJ sowie der Komplexität der Angelegenheit und des notwendigen Aufwandes. Der Rechtsvertreter hat am 31. Mai 2024 eine Kostenliste über einen Betrag von insgesamt CHF 3'511.85 eingereicht, welche ein Honorar von CHF 2'417.- (9 Stunden 40 Minuten à CHF 250.-), Auslagen von CHF 99.90, Mehrwertsteuer von CHF 194.95 (CHF 171.45 für bis zum 31. Dezember 2023 erbrachte Leistungen: 7,7 Prozent auf CHF 2'226.70; CHF 23.50 für ab dem 1. Januar 2024 erbrachte Leistungen: 8,1 Prozent auf CHF 290.20) sowie Gebühren für den geleisteten Kostenvorschuss von CHF 800.- umfasst. Der fakturierte Zeitaufwand erweist sich nicht als unangemessen, allerdings entsprechen die geltend gemachten Auslagen – namentlich CHF 0.60 pro E-Mail, CHF 5.- für die Vollmacht, verschiedene Kopien an die Klientin, die nicht mit den Tarifen der Schweizerischen Post übereinstimmen, sowie CHF 17.60 für insgesamt 44 Fotokopien, obschon nur 17 Seiten Beilagen eingereicht wurden – und Gebühren nicht dem Tarif VJ. Damit ist die von der unterliegenden Vorinstanz zu leistende Parteientschädigung ex aequo et bono auf insgesamt CHF 1'250.- (Honorar und Auslagen), zuzüglich einer Mehrwertsteuer von CHF 84.70 (7,7 Prozent von CHF 1'100.-) und CHF 12.15 (8,1 Prozent von CHF 150.-) festzusetzen. (Dispositiv auf der nächsten Seite)

Kantonsgericht KG Seite 10 von 10 Der Hof erkennt: Direkte Bundessteuer (604 2023 100)
1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und der Abzug für Fahrkosten (Code 2.110)

auf insgesamt CHF 3'000.- (anstatt CHF 1'858.-) festgesetzt. Weitergehend wird die Beschwerde abgewiesen. Kantonssteuer (604 2023 101) 2. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und der Abzug für Fahrkosten (Code 2.110) auf insgesamt CHF 3'006.- (anstatt CHF 1'858.-) festgesetzt. Weitergehend wird die Beschwerde abgewiesen. Kosten und Entschädigung 3. A. _____ werden Gerichtskosten von CHF 400.- auferlegt und mit dem geleisteten Kosten- vorschuss verrechnet. Der Saldo des Kostenvorschusses von CHF 400.- wird A. _____ zurückerstattet. 4. A. _____ wird zu Lasten der Kantonalen Steuerverwaltung eine reduzierte Parteientschädi- gung von insgesamt CHF 1'346.85 (davon Mehrwertsteuer von CHF 84.70 zu 7,7 Prozent und CHF 12.15 zu 8,1 Prozent) zugesprochen. Zustellung Der vorliegende Entscheid kann gemäss Art. 82 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) innert 30 Tagen seit Eröffnung mit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht in Luzern angefochten werden. Gegen die Festsetzung der Höhe der Verfahrenskosten und der Parteientschädigung ist innert 30 Tagen die Einsprache an die Behörde, die entschieden hat, zulässig, sofern nur dieser Teil des Entscheides angefochten wird (Art. 148 VRG). Freiburg, 12. Juni 2024/dki Der Präsident Die Gerichtsschreiberin

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.