

Art. 28 Abs. 1 lit. a StG; § 18 Abs. 1 StV; Art. 5 Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit. Abzugsfähigkeit von Fahrtkosten für den Arbeitsweg, wenn das Privatfahrzeug für Berufsfahrten benützt wird (OGE 66/2004/25 vom 2. Juni 2006)

Veröffentlichung im Amtsbericht

Die für den Arbeitsweg anfallenden Fahrtkosten für das private Motorfahrzeug sind zum Abzug zuzulassen, soweit es der Steuerpflichtige regelmässig sowie auf Verlangen und gegen Entschädigung des Arbeitgebers für Berufsfahrten, welche den Gebrauch des Motorfahrzeugs erfordern, benützt oder bereithält und der Arbeitgeber die Kosten des Arbeitswegs nicht ersetzt (Praxisänderung).

Beweisanforderungen (E. 4e).

Aus den Erwägungen:

4.– Die Rekurrenten machen ... geltend, dass die dem unselbständig-erwerbenden Rekurrenten angefallenen *Autofahrtkosten für den Arbeitsweg* zu Unrecht nicht zum Abzug zugelassen worden seien.

a) Gemäss Art. 28 Abs. 1 lit. a des Gesetzes über die direkten Steuern vom 20. März 2000 (StG, SHR 641.100) können als Berufskosten bei unselbständiger Erwerbstätigkeit die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte abgezogen werden. Als notwendige Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte können bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel die tatsächlich entstehenden Auslagen abgezogen werden. Bei Benützung privater Fahrzeuge sind als notwendige Kosten die Auslagen abziehbar, die bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel anfallen würden. Steht kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung oder ist dessen Benützung objektiv nicht zumutbar, so können die Kosten des privaten Fahrzeugs nach dem für das jeweilige Bemessungsjahr festzusetzenden Pauschalansatz abgezogen werden, wobei der Nachweis höherer berufsbedingter Kosten vorbehalten bleibt (§ 18 Abs. 1 der Verordnung über die direkten Steuern vom 26. Januar 2001 [StV, SHR 641.111] i.V.m. Art. 5 der Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 [SR 642.118.1]).

Notwendig und damit abzugsfähig sind solche Kosten, wenn sie nach wirtschaftlichem Ermessen als der Gewinnung des Einkommens förderlich erachtet werden können und ihre Vermeidung dem Steuerpflichtigen nicht zumutbar ist (BGE 124 II 32 E. 3a mit Hinweisen). Dadurch unterscheiden sie sich von den nicht abzugsfähigen privaten Lebenshaltungskosten. Dazu gehören auch Auslagen, die wohl im Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen stehen, die er aber lediglich wegen eines persönlichen Bedürfnisses oder aus grösserer Bequemlichkeit, mithin auch aufgrund privater Rentabilitätsüberlegungen oder Vorlieben, getätigt hat. Nach ständiger Praxis des Obergerichts sind die Kosten für ein privates Fahrzeug nur dann abziehbar, wenn kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung steht oder dessen Benützung für den Steuerpflichtigen nicht zumutbar ist, wie namentlich aus gesundheitlichen Gründen, wegen bedeutender Entfernung von den Haltestellen, ungünstiger Fahrplanverhältnisse und dergleichen. Dagegen ist unerheblich, ob anderweitige Gründe (insbesondere betrieblicher Art) die Benützung des Privatfahrzeugs notwendig machen. Somit ist unbedeutend, ob der Steuerpflichtige gelegentlich für die Arbeit als solche ein Fahrzeug benutzen muss. Daher besteht auch dann kein Anspruch, mehr als die Kosten des zumutbaren öffentlichen Verkehrsmittels abzuziehen, wenn der Steuerpflichtige während der Arbeitszeit ein Fahrzeug für geschäftliche Fahrten zur Verfügung zu halten hat (OGE vom 8. August 2003 i.S. F., E. 2s, S. 4; OGE vom 28. September 2001 i.S. K, E. 8b, S. 19; OGE vom 17. September 1999 i.S. R., E. 2c, S. 7; OGE vom 21. Mai 1999 i.S. L., E. 3a bb, S. 6 f.; Hinweis auf weitere Entscheide im Amtsbericht 1982, S. 165).

b) Der Rekurrent hält es für unzumutbar, dass er den Weg zwischen Wohn- und Arbeitsstätte (Schaffhausen bzw. Zürich) mit den öffentlichen Verkehrsmitteln statt mit seinem privaten Motorfahrzeug zurücklegen sollte. Er wohne in Schaffhausen und habe seinen Arbeitsort in Zürich. Er habe jedoch seine Arbeitsleistung auch anderen Orten zu erbringen, an denen er sich bereits zu Beginn der Arbeitszeit einzufinden habe. Weil er diese externen Einsatzorte mit dem privaten Fahrzeug aufsuchen müsse, sei ihm zugestehen, dass er auch den Arbeitsweg mit dem Privatfahrzeug zurücklege. Es seien ihm deshalb nicht bloss die Kosten für die Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel, sondern seine Kosten für die Fahrten mit seinem privaten Motorfahrzeug zwischen Wohn- und Arbeitsstätte zum Abzug zuzulassen. Die bisherige Praxis des Obergerichts fusse auf Überlegungen, die inzwischen nicht mehr zuträfen und der heutigen Arbeitsmarktlage nicht gerecht würden. Zudem verweisen die Rekurrenten auf die Praxis in anderen Kantonen, welche entsprechende Abzüge ohne weiteres zuliessen.

...

c) ...

d) Hauptsächlich streitig ist ..., ob eine Unzumutbarkeit darin begründet sei, dass der Rekurrent sein privates Fahrzeug für Berufsfahrten brauche und er demzufolge auch den Arbeitsweg mit seinem Motorfahrzeug zurücklegen müsse. Die Rekursgegnerin hat sich an die erwähnte Praxis des Obergerichts gehalten. Diese basiert im wesentlichen auf der Überlegung, dass Arbeitnehmer, welche ihre Autos dem Arbeitgeber zur Verfügung stellen könnten, steuerlich nicht besser zu stellen seien gegenüber den autobesitzenden Arbeitnehmern, deren Arbeitgeber das private Auto nicht beanspruchten. Ebenso seien sie steuerlich nicht besser zu stellen gegenüber den Arbeitnehmern, die überhaupt kein Fahrzeug besässen. Der Umstand, dass der Wagen für geschäftliche Zwecke bereitstehen müsse, vermöge aus Gründen der Rechtsgleichheit den Unkostenabzug nicht zu rechtfertigen (OGE vom 24. Juni 1982 i.S. G., E. 2b, S. 14). Was die Rekurrenten dagegen anführen, widerlegt diese Überlegung zwar nicht. Indes stellt sich aus anderen Gründen die Frage, ob an dieser Praxis festzuhalten ist. In der Tat würden Arbeitnehmer, die ihr Fahrzeug auf Geheiss des Arbeitgebers für Berufsfahrten benützen, steuerlich besser gestellt als manche andere Arbeitnehmer und daher nicht gleich behandelt wie sie, wenn in ihren Fällen ein Unkostenabzug zugelassen würde. Daraus lässt sich jedoch noch nichts ableiten, denn die Gleich- oder Ungleichbehandlung ist nicht Voraussetzung für den Unkostenabzug, sondern lediglich Rechtsfolge davon. Nach Massgabe des Gesetzes und der einschlägigen Verordnung ist einzig entscheidend, ob dem Arbeitnehmer *objektiv zumutbar* sei, öffentliche Verkehrsmittel zu benützen. Die Rechtsgrundlagen selbst sehen also eine Ungleichbehandlung vor, nämlich indem sie (je nach Zumutbarkeit) nur den Abzug der Kosten für den öffentlichen Verkehr oder aber den Abzug der Kosten des Privatfahrzeugs zulassen. Aus den Arbeitgeberbescheinigungen des Rekurrenten geht hervor, dass er im Jahr 2001 sein privates Motorfahrzeug während der Arbeitszeit für geschäftliche Zwecke einsetzte. Somit ist danach zu fragen, ob es dem Rekurrenten zumutbar ist, die öffentlichen Verkehrsmittel zu benützen, obschon er sein Privatfahrzeug für Berufsfahrten braucht.

Die Parteien sind sich einig darüber, dass Zürich (als Sitz der Arbeitgeber) der Arbeitsort des Rekurrenten sei. Wollte man dem Rekurrenten zumuten, seinen Arbeitsweg nur mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zu bewältigen, so müsste er sein Privatfahrzeug beim Arbeitsort in Zürich abstellen und könnte es deshalb in seiner Freizeit – angesichts der Distanz zwischen Arbeits- und Wohnort – praktisch nicht nutzen. Dies erscheint in der Tat unzumutbar. Dagegen lässt sich auch nicht anführen, dass es sich ein Arbeitnehmer selbst zuzuschreiben habe, wenn er eine Arbeitsstelle wähle, bei der von ihm Berufsfahrten mit seinem Privatfahrzeug verlangt oder erwartet werden. Zwar weiss der Arbeitnehmer oder könnte er es in Erfahrung bringen, dass er, wenn er ein solches Arbeitsverhältnis eingeht, nach der Praxis im

Grundsatz nur die Kosten für den öffentlichen Verkehr und nicht für sein privates Motorfahrzeug bei den Steuern abziehen können wird. Insofern wählt er selbst, ob er es sich diesen Nachteil zumuten will bzw. ob der in Aussicht stehende Lohn diesen Nachteil genügend abgilt. Allerdings ist ein Stellensuchender nur beschränkt frei in der Wahl der Arbeitsstelle – was in der gegenwärtigen Arbeitsmarktlage umso mehr gilt – und insbesondere nicht offensichtlich freier als in der Wahl seines Wohnorts. Die Praxis gewährt aber dem Steuerpflichtigen, der vergleichsweise weit von den Haltestellen des öffentlichen Verkehrs entfernt wohnt oder an dessen Wohnort die Verkehrsverbindungen ungünstig sind, die Kosten des Privatfahrzeugs für den Arbeitsweg abzuziehen, obschon er diese Unannehmlichkeit ebenfalls selbst gewählt hat. Es ist deshalb nicht einzusehen, weshalb nicht auch der Steuerpflichtige, der auf Geheiss des Arbeitgebers sein privates Fahrzeug für Berufsfahrten einsetzen muss, in den Genuss des gleichen Abzugs kommen sollte.

Die bisherige Praxis führte weiter an, dass der Arbeitgeber, der von seinen Arbeitnehmern die Benützung ihrer privaten Fahrzeuge verlange, sie auch für den Arbeitsweg entschädigen müsse (OGE vom 24. Juni 1982, E. 2b, S. 15 f.). Hierzu ist der Arbeitgeber jedoch nicht gesetzlich verpflichtet, insbesondere nicht aufgrund der Art. 327a und 327b des Schweizerischen Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220). Die Auslagen für die Fahrt zum Arbeitsplatz gehören i.d.R. nicht zu den zu ersetzenden Auslagen, selbst wenn der Arbeitnehmer regelmässig Fahrten für den Arbeitgeber oder an Einsatzorte ausserhalb des Betriebs ausführen muss (*Streiff/von Kaenel*, Arbeitsvertrag, 6. A., Zürich/Basel/Genf 2006, Art. 327a N. 2, S. 330, und Art. 327b N. 2, S. 338).

e) Nach dem Gesagten rechtfertigt es sich daher, die bisherige Praxis aufzugeben. Im übrigen kann darauf hingewiesen werden, dass zahlreiche andere Kantone – auch wenn deren Praxis selbstredend nicht verbindlich ist – im erwähnten Fall ebenfalls regelmässig Abzüge zulassen (vgl. Wegleitungen zu den Steuererklärungen 2005 bzw. 2006 für natürliche Personen der Kantone Zürich [S. 17], Aargau [S. 18], Basel-Land [S. 30], Luzern [S. 25], Solothurn [S. 23], Graubünden [Merkblatt "Praxisfestlegung zu den Berufsauslagen: Fahrkosten"]). Neu sind daher die für den Arbeitsweg anfallenden Fahrtkosten für das private Motorfahrzeug zum Abzug zuzulassen, soweit es der Steuerpflichtige regelmässig sowie auf Verlangen und gegen Entschädigung des Arbeitgebers für Berufsfahrten, welche den Gebrauch des Motorfahrzeugs erfordern, benützt oder bereithält und von ihm für die Kosten des Arbeitswegs nicht entschädigt wird. Weil der Steuerpflichtige für die von ihm geltend gemachten steuermindernden Tatsachen beweispflichtig ist, ist zu fordern, dass er eine entsprechende Arbeitgeberbestätigung einreicht; diese hat überdies darüber Auskunft zu geben, in welchem Umfang der Arbeit-

nehmer das Fahrzeug tatsächlich für Berufsfahrten brauchte oder es dafür bereithalten musste.

Der Rekurrent hat Unterlagen eingereicht, welche diesen Anforderungen genügen: danach musste der Rekurrent sein Fahrzeug für Berufsfahrten einsetzen, erhielt jedoch für den Arbeitsweg keine Entschädigung. Zu deutlich mehr als 60 % aller Arbeitstage habe er sich zu Beginn der Arbeitszeit an externen Arbeitsorten einzufinden, die im Kanton Zürich verteilt seien. Andererseits schliesse seine Anwesenheit am Firmensitz in Zürich nicht aus, dass er bei Bedarf spontan an einen anderen Arbeitsort delegiert werde, was es erforderlich mache, dass er sein Fahrzeug am Arbeitsplatz zur Verfügung halte. Der Rekurrent musste also an allen Arbeitstagen sein Privatfahrzeug für den Arbeitsweg benützen, ob er es nun für Berufsfahrten brauchte oder sich für solche bereithalten musste, und es konnte dem Rekurrenten nicht zugemutet werden, seinen Arbeitsweg mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zurückzulegen. Es ist ihm daher der gesamte Fahrtkostenabzug zu gewähren.