



## Entscheid

20. September 2011

Mitwirkend:

Einzelrichter Anton Tobler und Gerichtsschreiberin Nadja Obreschkow

In Sachen

**A,**

vertreten durch RA lic.iur. Hermann Rüegg,  
Postfach 670, 8630 Rüti,

**Beschwerdeführer/  
Rekurrent,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,  
Division Süd,  
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerdegegnerin,**

**Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2008 (3. Rechtsgang) sowie  
Staats- und Gemeindesteuern 2008**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) reichte am 4. Februar 2009 die Steuererklärung 2008 ein. Darin deklarierte er bei den Berufsauslagen u.a. Autofahrkosten in der Höhe von Fr. 11'544.-, entsprechend 240 Tage x 74 km (2 x 37 km) x Fr. -.65. Am 3. März 2009 schätzte ihn das Gemeindesteuernamt B für die Staats- und Gemeindesteuern 2008 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 148'000.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 197'000.- ein und stellte ihm für die direkte Bundessteuer 2008 die Veranlagung mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 148'700.- in Aussicht. Dabei hatte es für die Autofahrten zwischen Wohn- und Arbeitsort lediglich Kosten von Fr. 8'736.- zum Abzug zugelassen, entsprechend 240 Tage x 56 km (2 x 28 km, schnellster Weg gemäss Twixroute) x Fr. -.65.

B. Gegen den Einschätzungsentscheid der Staats- und Gemeindesteuern erhob der Pflichtige am 17. März 2009 Einsprache mit dem Antrag, die Fahrkosten gemäss Steuererklärung vollumfänglich zum Abzug zuzulassen. Mit Einschätzungsvorschlag vom 27. August 2009 erhöhte das kantonale Steueramt das steuerbare Einkommen für die Staats- und Gemeindesteuern 2008 auf Fr. 154'100.-, indem es neu die Autofahrkosten gar nicht mehr berücksichtigte, sondern lediglich die Abonnementskosten der 2. Klasse des öffentlichen Verkehrs zum Abzug zuliess. Diesen Vorschlag lehnte der Pflichtige am 28. August 2009 ab. Ebenfalls am 27. August 2009 stellte das kantonale Steueramt dem Pflichtigen für die direkte Bundessteuer 2008 neu die Veranlagung mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 154'800.- in Aussicht. Diese Veranlagung wurde dem Pflichtigen sodann mit Verfügung (Steuerrechnung) der Dienstabteilung Bundessteuer des kantonalen Steueramts vom 31. August 2009 formell eröffnet, worauf der Pflichtige hiergegen am 3. September 2009 ebenfalls Einsprache erhob.

Mit Einspracheentscheiden vom 1. bzw. 14. Oktober 2009 (zwei Zustellungen) setzte das kantonale Steueramt das steuerbare Einkommen des Pflichtigen auf Fr. 154'100.- (Staats- und Gemeindesteuern) bzw. Fr. 154'800.- (direkte Bundessteuer) sowie das steuerbare Vermögen auf Fr. 197'000.- fest. Nachdem diese Entscheide in einem vorangehenden Verfahren (1 DB.2011.51) letztinstanzlich als nicht zugestellt

erachtet worden waren, versandte das kantonale Steueramt am 16. Mai 2011 neue Einspracheentscheide mit den vorerwähnten Steuerfaktoren.

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 16. Juni 2011 liess der Pflichtige seinen Einspracheantrag wiederholen und eventualiter beantragen, es seien zumindest die Abonnementkosten der 1. Klasse des öffentlichen Verkehrs zum Abzug zuzulassen. Zudem liess er eine Parteientschädigung beantragen.

Das kantonale Steueramt schloss am 1. Juli 2011 auf kostenfällige Abweisung der Rechtsmittel. Die eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Nachdem die Beschwerde-/Rekursantwort dem Pflichtigen am 18. August 2011 zur Kenntnisnahme zugestellt worden war, nahm er hierzu am 14. September 2011 Stellung.

Auf die Vorbringen der Parteien wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss Art. 26 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 26 Abs. 1 lit. a des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) können unselbstständig Erwerbstätige u.a. die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte von den steuerbaren Einkünften abziehen. Laut Art. 26 Abs. 2 DBG werden für die Berufskosten gemäss Art. 26 Abs. 1 lit. a - c DBG Pauschalansätze festgelegt; im Fall von lit. a und c steht dem Steuerpflichtigen der Nachweis höherer Kosten offen. Eine analoge Regelung sieht § 26 Abs. 2 StG vor.

b) In Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern enthält die Verfügung der Finanzdirektion vom 23. Oktober 2006 über die Pauschalierung von Berufsauslagen

Unselbstständigerwerbender bei der Steuereinschätzung (ZStB I Nr. 17/202) folgende Regelung:

*I. Unselbstständigerwerbende können als notwendige Berufsauslagen im Sinn von § 26 StG ohne besondere Nachweise geltend machen:*

*1. Für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte:*

*a) bei ständiger Benützung öffentlicher Verkehrsmittel (Bahn, Schiff, Strassenbahn, Autobus) die notwendigen Abonnementskosten*

*b) (...)*

*c) bei ständiger Benützung eines Motorrades oder Autos die Abonnementskosten des öffentlichen Verkehrsmittels*

*Die Kosten für das private Motorfahrzeug können nur ausnahmsweise geltend gemacht werden:*

- wenn ein öffentliches Verkehrsmittel fehlt, d.h. wenn die Wohn- oder Arbeitsstätte von der nächsten Haltestelle mindestens 1 km entfernt ist oder bei Arbeitsbeginn oder -ende kein öffentliches Verkehrsmittel fährt;*
- wenn sich mit dem privaten Motorfahrzeug eine Zeitersparnis von über einer Stunde (gemessen von der Haustüre zum Arbeitsplatz und zurück) ergibt;*
- soweit der Steuerpflichtige auf Verlangen und gegen Entschädigung des Arbeitgebers das private Motorfahrzeug ständig während der Arbeitszeit benützt und für die Fahrten zwischen der Wohn- und Arbeitsstätte keine Entschädigung erhält;*
- (...)*

*In diesen Fällen können zum Abzug geltend gemacht werden:*

*(...)*

*für Auto 65 Rp. pro Fahrkilometer.*

c) Betreffend die direkte Bundessteuer hat das Eidgenössische Finanzdepartement gestützt auf Art. 26 Abs. 2 DBG die Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbstständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 (in der für die Steuerperiode 2008 geltenden Fassung vom 3. November 2006, nachfolgend Berufskostenverordnung) erlassen. Gemäss Art. 5 Abs. 2 Berufskostenverordnung sind bei Benützung privater Fahrzeuge 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 gemäss

den Pauschalen nach Art. 3 bzw. gemäss Anhang abgezogen werden (Abs. 3). Objektive Unzumutbarkeit im Sinn dieser Bestimmung wird namentlich angenommen bei einer markanten Zeitersparnis durch Benutzung des Privatfahrzeugs, wobei eine solche in der Regel mindestens eine Stunde im Tag beträgt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 26 N 123 mit Hinweisen). Im Anhang der Berufskostenverordnung sind die pauschalierten Kosten bei Benützung privater Fahrzeuge auf Fr. -.65 pro Fahrkilometer festgesetzt worden. Damit entspricht die Regelung bei der direkten Bundessteuer im Wesentlichen derjenigen gemäss Verfügung der Finanzdirektion bei den Staats- und Gemeindesteuern.

d) Um den Abzug der privaten Fahrkosten wegen markanter Zeitersparnis bei Benützung des Privatfahrzeugs zu rechtfertigen, genügt es nicht, wenn zu bestimmten Saison- oder Tageszeiten, d.h. bei besonders günstigen Fahrbedingungen auf den Strassen, rund eine Stunde eingespart werden kann. Notwendig ist vielmehr, dass der Steuerpflichtige mit dem Privatfahrzeug regelmässig über eine Stunde Fahrzeit einspart (StRK II, 27. Januar 2000, ST.1999.424).

e) Bei der Berufskostenverordnung und der Verfügung der Finanzdirektion handelt es sich um Verwaltungsverordnungen. Als solche stellen sie für die Steuerjustizbehörden eine nicht verbindliche Anweisung zur Auslegung des Steuergesetzes dar. Sie werden vom Richter jedoch berücksichtigt, wenn sie im konkreten Einzelfall eine sachgerechte Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmung erlauben (StRK II, 26. September 2000, ST.2000.209 mit Hinweis auf BGE 121 II 473 = ASA 65, 477 = StR 51, 542 = StE 1996 B93.1 Nr. 2).

2. a) Der Pflichtige macht geltend, er habe aufgrund einer Zeitersparnis von über einer Stunde bei Benützung des Privatfahrzeugs Anspruch auf den Abzug der entsprechenden Fahrkosten. Er gibt an, für die Fahrt mit dem Auto von seinem Wohnort in B zu seinem Arbeitsplatz in C 36 - 38 Minuten zu benötigen, wobei die schnellere Route 35.75 km und die langsamere 24.75 km betrage. Dies belegt er mit entsprechenden Ausdrucken von Map24 ([www.ch.map24.com](http://www.ch.map24.com)). Dagegen betrage die Fahrzeit mit dem öffentlichen Verkehr gemäss Angaben im Einspracheentscheid zwischen 67 und 80 Minuten, woraus sich eine Zeitersparnis von 31 - 44 Minuten pro Weg

und somit von mehr als einer Stunde pro Tag ergebe. Diese Behauptungen vermögen indes bei genauerer Betrachtung nicht zu überzeugen:

aa) Sucht man auf Map24 ([www.ch.map24.com](http://www.ch.map24.com)) eine Route mit dem Abfahrtsort "Wohnadresse, B" und dem Ziel "Arbeitsplatzadresse, C", so ergibt sich eine "schnellste Route" von 36.33 km, Fahrtdauer 38 Minuten, und eine "kürzeste Route" von 26.59 km, Fahrtdauer 41 min. Wie der Pflichtige mit demselben Routenplaner auf die obgenannten und in den eingereichten Ausdrucken festgehaltenen Zahlen kommt, ist nicht ersichtlich. Des Weiteren ergibt sich bei einer Suche mit dem Routenplaner des TCS ([www.tcs.ch](http://www.tcs.ch)) eine "schnellste Route" von 36 km, Fahrtdauer 40 Minuten, und eine "kürzeste Route" von 25 km, Fahrtdauer 46 Minuten. Gemäss Google Maps ([www.maps.google.ch](http://www.maps.google.ch)) schliesslich beträgt die Fahrzeit je nach Route 42 oder 43 Minuten bei Strecken zwischen 27.3 und 36.9 km. Zusammengefasst ergibt sich somit auf der schnellsten Route eine Fahrzeit zwischen 38 und 42 Minuten pro Weg, bzw. 76 bis 84 Minuten pro Tag. Zu berücksichtigen ist zudem die Zeit von der Haustür bis zum Auto und vom Parkplatz an der Arbeitsstelle bis zu dieser. Es rechtfertigt sich ein Zuschlag von mindestens drei Minuten, was eine Wegzeit von total 79 bis 87 Minuten ergibt.

bb) Mit dem öffentlichen Verkehr benötigt der Pflichtige gemäss Google Maps ([www.maps.google.ch](http://www.maps.google.ch)) 58 Minuten von Tür zu Tür, wobei er zunächst zu Fuss zum Bahnhof B gehen und dort die S-Bahn nehmen soll. Der Routenplaner von "search.ch" ([www.route.search.ch](http://www.route.search.ch)) gibt für die gleiche Verbindung eine Dauer von 63 Minuten an. Fährt der Pflichtige mit dem Bus ab der Haltestelle "D" zum Bahnhof B, so benötigt er laut SBB Fahrplan ([www.sbb.ch](http://www.sbb.ch)) mit der schnellsten Verbindung 62 Minuten bis nach "E". Hinzu kommen Fusswege von ca. 4 Minuten bis zur Haltestelle "D" sowie von ca. 2 Minuten ab der Haltestelle "E". Somit beträgt die Reisezeit mit dieser Verbindung insgesamt ca. 68 Minuten pro Weg. Im Ergebnis resultiert aus den genannten Quellen für den Arbeitsweg des Pflichtigen eine Reisezeit mit dem öffentlichen Verkehr von 58 - 68 Minuten pro Weg, bzw. 116 - 136 Minuten pro Tag. Wie der Pflichtige auf eine Reisezeit von 78 Minuten pro Weg kommt (vgl. Einsprache) legt er nicht substantiiert dar und ist daher nicht nachvollziehbar.

cc) Aus dem Gesagten ergibt sich für den Pflichtigen eine Reisezeit von 79 - 87 Minuten pro Tag mit dem Privatfahrzeug (schnellste Route) gegenüber einer

solchen von 116 - 136 Minuten mit dem öffentlichen Verkehr, mithin eine Zeitersparnis von wenigstens 29 und höchstens 57 Minuten. Im Durchschnitt der verwendeten Routenplaner resultiert damit eine Zeitersparnis von 43 Minuten, d.h. deutlich weniger als eine Stunde. Kommt hinzu, dass die Fahrzeit mit dem Privatfahrzeug aufgrund von Verkehrsüberlastungen zu Stosszeiten regelmässig über dem tiefsten Wert von 38 Minuten pro Weg liegen dürfte. Mithin fehlt es vorliegend an einer markanten, regelmässig zu erzielenden Zeitersparnis von mindestens einer Stunde bei Benützung des Privatfahrzeugs gegenüber dem öffentlichen Verkehr, womit die Voraussetzungen für den Abzug der privaten Fahrkosten nicht erfüllt sind. Der Pflichtige hat sich demnach mit dem Abzug der Abonnementkosten des öffentlichen Verkehrs zu begnügen.

b) An diesem Ergebnis vermag auch die Eingabe des Pflichtigen vom 14. September 2011 nichts zu ändern:

aa) Zunächst ist ohnehin fraglich, ob die Eingabe überhaupt zu berücksichtigen ist. Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung reicht es zur Wahrung des rechtlichen Gehörs aus, die Beschwerde-/Rekursantwort der Steuerverwaltung der Gegenpartei ohne ausdrücklichen Hinweis auf allfällige weitere Äusserungsmöglichkeiten zur Kenntnisnahme zuzustellen (BGE 133 I 98 E. 2.2., auch zum Folgenden). Der Gegenpartei steht es in diesem Fall frei, von sich aus eine Replik einzureichen, sofern sie es für nötig hält, wobei dies nach Treu und Glauben umgehend zu erfolgen hat. Das Bundesgericht wartet bei der letztgenannten Vorgehensweise mit der Entscheidungsfällung zu, bis es annehmen darf, der Adressat habe auf eine weitere Eingabe verzichtet. Vorliegend wurde die Beschwerde-/Rekursantwort des kantonalen Steueramts vom 1. Juli 2011 dem Pflichtigen am 18. August 2011 zur Kenntnisnahme zugesandt und von diesem nach eigenen Angaben am 19. August 2011 in Empfang genommen. Somit sind zwischen der Zustellung der Beschwerde-/Rekursantwort und der Stellungnahme des Pflichtigen ganze 26 Tage verstrichen, sodass nicht mehr von einer umgehenden Replik im Sinn der bundesgerichtlichen Rechtsprechung die Rede sein kann und die Eingabe vom 14. September 2011 aus dem Recht zu weisen ist.

bb) Selbst unter Berücksichtigung der Stellungnahme vom 14. September 2011 lässt sich jedoch aus den darin erstmals vorgebrachten Einwendungen des Pflichtigen nichts zu dessen Gunsten ableiten. So macht dieser nun geltend, er sei regelmässig um 06.00 Uhr an seinem Arbeitsplatz und verlasse diesen in aller Regel

um 16.00 Uhr, weshalb er nie zu Stosszeiten mit dem Auto unterwegs sei. Ausserdem sei es ihm mit den öffentlichen Verkehrsmitteln gar nicht möglich, so früh am Arbeitsplatz zu erscheinen und benötige er mit der frühesten Verbindung (Ankunft 06.09 Uhr) gemäss SBB Fahrplan ganze 84 Minuten. Einen Nachweis für seine Behauptung, wonach er regelmässig um 06.00 Uhr am Arbeitsplatz sei, reichte der Pflichtige indes nicht ein. Zudem ist anzumerken, dass die vom Steuerrekursgericht ermittelten Reisezeiten mit dem Privatfahrzeug eben gerade nicht zu Stosszeiten sondern bei normalen Verkehrsverhältnissen gelten und dass die früheste Verbindung mit den öffentlichen Verkehrsmitteln gemäss Google Maps ([www.maps.google.ch](http://www.maps.google.ch)) lediglich 70 und nicht 84 Minuten in Anspruch nimmt. Wenn man nun aber davon ausgeht, dass der Pflichtige für die Hinfahrt tatsächlich die erste morgendliche Verbindung des öffentlichen Verkehrs nutzt und als Reisezeit mit einem Mittelwert von 77 Minuten rechnet (Durchschnitt aus 84 und 70 Minuten), so beläuft sich die tägliche Reisezeit mit dem öffentlichen Verkehr neu auf 135 - 145 Minuten (77 Minuten am Morgen + 58 bzw. 68 Minuten am Abend) und somit die tägliche Zeitersparnis mit dem Privatfahrzeug auf wenigstens 48 und höchstens 66 Minuten (135 - 87 und 145 - 79 Minuten). Im Durchschnitt ergibt sich sodann auch bei dieser Sachlage eine Zeitersparnis von lediglich 57 Minuten, mithin weniger als einer Stunde pro Tag. Unter diesen Umständen dringt der Pflichtige mit seinen Vorbringen nicht durch, muss die Zeitersparnis doch über eine Stunde betragen und darf – entgegen dem Dafürhalten des Pflichtigen in der Eingabe vom 14. September 2011 – nicht darunter liegen. Das Gleiche gilt im Übrigen hinsichtlich des Einwands, im Jahr 2008 seien die Verbindungen mit dem öffentlichen Verkehr noch schlechter gewesen, weil es damals die Buslinie F noch nicht gegeben habe. Denn gemäss Google Maps ([www.maps.google.ch](http://www.maps.google.ch)) führt die schnellste Verbindung mit dem öffentlichen Verkehr ohnehin zu Fuss zum Bahnhof B und von dort weiter mit der S-Bahn. Somit benötigt der Pflichtige die Buslinie F (bzw. früher G) gar nicht zwingend. Der Fussmarsch von der Wohnadresse zum Bahnhof B, der gemäss Google Maps ca. 14 Minuten dauert, ist dem Pflichtigen im Übrigen durchaus zuzumuten.

cc) Nach dem Gesagten muss es auch unter Berücksichtigung der Eingabe vom 14. September 2011 dabei sein Bewenden haben, dass der Pflichtige lediglich die Abonnementkosten des öffentlichen Verkehrs zum Abzug bringen kann.

c) Was den Eventualantrag des Pflichtigen angeht, es seien wenigstens die Abonnementkosten der ersten Klasse des öffentlichen Verkehrs zum Abzug zuzulassen, ist festzuhalten, dass grundsätzlich immer nur die Abonnementkosten der zweiten Klasse abzugsfähig sind, es sei denn, die steuerpflichtige Person benütze die erste Klasse aus einem in der Berufsausübung liegenden Grund und erbringe den entsprechenden Nachweis (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 26 N 121 DBG und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 26 N 119). Demnach ist vorliegend ein Abzug der Abonnementkosten der ersten Klasse von vornherein ausgeschlossen, da sie mangels tatsächlicher Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel weder berufsnotwendig sind noch vom Pflichtigen überhaupt bezahlt wurden. Die für die Benützung der ersten Klasse geltend gemachten Gründe wären zudem ohnehin der Bequemlichkeit des Pflichtigen zuzuordnen und rechtfertigten die höheren Kosten daher nicht.

Nichts daran zu ändern vermag der vom Pflichtigen in der Eingabe vom 14. September 2011 zitierte Entscheid des Bundesgerichts vom 24. März 2011 (2C\_586/2010), da sich dieser Entscheid zur Frage des Abzugs der Abonnementkosten der ersten Klasse gar nicht äussert.

d) Unter diesen Umständen bleibt es dabei, dass der Pflichtige als Fahrkosten lediglich die Abonnementkosten der 2. Klasse in der Höhe von Fr. 2'676.- zum Abzug bringen kann.

3. Nach alledem sind die Einspracheentscheide des kantonalen Steueramts vom 16. Mai 2011 zu bestätigen und die Rechtsmittel abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG und § 151 Abs. 1 StG) und steht diesem keine Parteientschädigung zu (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968; § 152 StG i. V. m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]