

VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS FREIBURG

STEUERGERICHTSHOF

**Entscheid vom 25. Mai 2007**

In den Beschwerdesachen (**4F 06 127/128**)

**A.,**

**Beschwerdeführer,**

gegen

die **Kantonale Steuerverwaltung**, Rue Joseph-Piller 13, 1700 Freiburg,

sowie

die **Eidgenössische Steuerverwaltung**, Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

**Beschwerdegegnerinnen,**

betreffend

**Fahrkosten (Parkplatz); Abänderung der Veranlagung  
zu Ungunsten des Beschwerdeführers  
(Einspracheentscheid vom 2. Juni 2006;  
direkte Bundessteuer und Kantonssteuer 2005)**

**hat sich ergeben:**

- A. A. wohnt in X. und arbeitet in Y. In seiner Steuererklärung, welche er am 5. März 2006 für die Steuerperiode 2005 einreichte, deklarierte er ein Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit im Betrag von 182'863 Franken. Als entsprechende Gewinnungskosten machte er Abzüge für Fahrkosten im Betrag von 15'986 Franken, für auswärtige Verpflegung im Betrag von 3'000 Franken sowie für sonstige Berufsauslagen und Weiterbildungskosten im Betrag von 22'674 Franken geltend. Auf dem Formular "Erwerbseinkommen - Berufsauslagen (Beilage 03)" wurden keine Angaben gemacht, sondern bloss auf die Beilagen verwiesen. Die eingereichte Zusammenstellung der "Berufsauslagen" enthält keine Angaben zu den entstandenen Fahrkosten (Anzahl Fahrten, Arbeitsweg usw.), sondern eine Auflistung (samt Belegen) der geltend gemachten Weiterbildungskosten sowie sonstigen Berufsauslagen. Die letztgenannte Rubrik umfasst insbesondere einen Posten "berufsbedingte Garagenmiete Y. in der Höhe von 1'936.80 Franken.

Gemäss Veranlagungsanzeige vom 21. April 2006 wurde der vom Steuerpflichtigen beantragte Abzug für Fahrkosten auf 8'392 Franken herabgesetzt. Die Differenz zur Steuererklärung ergibt sich anscheinend daraus, dass nur die Kosten von 2 täglichen Fahrten anerkannt wurden. Die geltend gemachten sonstigen Berufsauslagen wurden bloss im Betrag von 15'276 Franken berücksichtigt. Unter den aufgezählten Posten wurden insbesondere die Kosten des privaten Arbeitszimmer (4'764 Franken) sowie der in Y. gemieteten Garage (1'936.80 Franken) abgelehnt. Ohne Weiteres gewährt wurde hingegen der deklarierte volle Pauschalabzug für die Mehrkosten auswärtiger Verpflegung.

- B. Am 17. Mai 2006 erhob A. gegen diese Veranlagung Einsprache mit dem Antrag, unter Code 2.13 (Berufsauslagen) die verlangten Abzüge für die Kosten der Garagenmiete am Arbeitsort sowie des privaten Arbeitszimmers zu gewähren.

Mit Entscheid vom 2. Juni 2006 hiess die Kantonale Steuerverwaltung die Einsprache sowohl bezüglich der Kantonssteuer als auch der direkten Bundessteuer insofern teilweise gut, als der Abzug für die Kosten des privaten Arbeitszimmers gewährt wurde (Erhöhung des Abzugs für sonstige Berufsauslagen und Weiterbildungskosten auf 20'741 Franken). Die Berücksichtigung der Garagekosten lehnte die Kantonale Steuerverwaltung hingegen weiterhin ab. Zur Begründung legte sie insbesondere dar, die Berechnung der steuerlich zulässigen pauschalen Kilometerentschädigung, welche die Eidgenössische Steuerverwaltung in einem Rundschreiben vom 26. Juli 2000 behandelt habe, enthalte eine einheitliche Garagen- oder Parkplatzmiete von 1'200 Franken jährlich. Auf dieser Grundlage seien die Kosten pro Kilometer auf 0.65 Franken ermittelt worden. Die einschlägige kantonale

Verordnung übernehme die gleichen Kriterien. Ein zusätzlicher Abzug zur Pauschale könne nicht zugestanden werden.

- C. Mit Eingabe vom 13. Juni 2006 reichte A. beim Verwaltungsgericht gegen den Einspracheentscheid Beschwerde ein mit dem Antrag, den Abzug der Garagekosten am Arbeitsplatz zusätzlich zur Kilometerpauschale zu gewähren. Er macht geltend, die Garage am Arbeitsort, für welche er monatlich 161.40 Franken bezahle, sei beruflich notwendig und entgegen den Parkkosten am Wohnort nicht in der Km-Pauschale inbegriffen.

In ihrer Beschwerdeantwort vom 11. bzw. 13. Juli 2006 schliesst die Kantonale Steuerverwaltung auf Abweisung. Sie legt insbesondere noch dar, es handle sich bei den zur Ermittlung des pauschalen Km-Ansatzes berücksichtigten Aufwendungen um Kosten am Berufs- resp. Arbeitsort und keineswegs um Parkplatzgebühren am Wohnort. Letztere stellten nicht abzugsfähige persönliche Aufwendungen dar.

Mit Vernehmlassung vom 18. August 2006 beteiligte sich auch die Eidgenössische Steuerverwaltung am Verfahren, soweit es um die direkte Bundessteuer geht. Einerseits schliesst sie auf Abweisung der Beschwerde indem sie ausführlich darlegt, weshalb ihres Erachtens die Parkkosten am Arbeitsplatz mit der Km-Pauschale abgegolten sind. Andererseits legt sie dem Steuergerichtshof nahe, die angefochtene Veranlagung in verschiedenen andern Punkten (diverse Gewinnungskosten sowie Erwerbseinkommen der Ehegattin) zum Nachteil des Beschwerdeführers abzuändern. Auf die Einzelheiten wird, soweit notwendig, im Rahmen der rechtlichen Erwägungen eingegangen.

Der Beschwerdeführer nahm am 7. September 2006 zur Vernehmlassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung Stellung. Dabei zeigt er sich insbesondere erstaunt darüber, was die von ihm aufgeworfene "Bagatelle" nun ausgelöst habe. Als "Gipfel" betrachtet er die Tatsache, dass wegen dem von ihm erhobenen Rechtsmittel nun gar noch die Steuerveranlagung seiner Ehegattin in Frage gestellt werden soll. Auf die näheren Ausführungen wird ebenfalls, soweit notwendig, im Rahmen der rechtlichen Erwägungen eingegangen.

Die Kantonale Steuerverwaltung verzichtete mit Schreiben vom 14. September darauf, sich zur Vernehmlassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung zu äussern.

## **Der Steuergerichtshof zieht in Erwägung:**

### **I. Anwendbares Verfahrensrecht, Vereinigung der Verfahren**

1. a) Gemäss Art. 104 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) regelt das kantonale Recht Organisation und Amtsführung der kantonalen Vollzugsbehörde, soweit das Bundesrecht nichts anderes bestimmt. Insofern sind die Kantone auch in der Bestellung und Organisation der Steuerrekurskommission grundsätzlich frei (vgl. RAINER ZIGERLIG / GUIDO JUD *in Zweifel* / Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Basel 2000, N 3 ff. zu Art. 104 DBG). Dementsprechend bestimmen Art. 4 Abs. 1 und 2 des kantonalen Ausführungsbeschlusses vom 5. Januar 1995 zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (SGF 634.1.11), dass im Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgericht, welches Beschwerdeinstanz im Sinne von Art. 104 Abs. 3 DBG ist, unter Vorbehalt anders lautender Bestimmungen des Bundesrechts (vgl. Art. 140 ff. DBG) sinngemäss die entsprechenden Bestimmungen des kantonalen Rechts gelten. Somit gelangen also die Verfahrensvorschriften des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (DStG; SGF 631.1) sowie des Gesetzes vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SGF 150.1) subsidiär zur Anwendung.
  
- b) Art. 42 Abs. 1 lit. b VRG sieht vor, dass Eingaben, die den gleichen Gegenstand betreffen, aus wichtigen Gründen in einem einzigen Verfahren vereinigt werden können.

Im vorliegenden Fall erschien es von Beginn weg (Einreichung der Rechtsmittel) angebracht, die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer (4F 06 127) und den Rekurs betreffend die Kantonssteuer (4F 06 128) im gleichen Verfahren zu vereinigen. Die entsprechenden Veranlagungen bilden nämlich Gegenstand desselben Einspracheentscheides und es wurde vor dem Verwaltungsgericht auch bloss eine einzige Rechtsschrift eingereicht. Im Übrigen stehen die beiden Rechtsmittel nicht nur prozessual, sondern auch sachlich in einem engen Zusammenhang, werden doch im Wesentlichen übereinstimmende Rechtsfragen aufgeworfen.

Trotz der Vereinigung der Verfahren sind jedoch im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. BGE 130 II 509, Erw. 8.3) die beiden vom Steuergerichtshof zu fällenden Entscheide (direkte Bundessteuer bzw. Kantonssteuer) grundsätzlich in Begründung und Dispositiv klar auseinander zu halten. Im Falle einer allfälligen Anfechtung des Urteils beim Schweizerischen Bundesgericht sind in der Beschwerdeschrift ja auch spezifische Begehren und Begründungen, welche der betroffenen Steuer angepasst sind, zu formulieren.

## II. Direkte Bundessteuer (4F 06 127)

2. a) Die Kosten für allfällige Garage- oder Parkplatzkosten am Arbeitsort gehören naturgemäss zu den Fahrkosten, sodass deren Abzugsfähigkeit unter diesem Titel und nicht unter jenem der übrigen Berufskosten zu prüfen ist.

Unselbstständigerwerbende können nach Art. 26 DBG als Berufskosten die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte vom Erwerbseinkommen in Abzug bringen (Abs. 1 lit. a). Für diese Gewinnungskosten werden Pauschalansätze festgelegt, doch steht dem Steuerpflichtigen der Nachweis höherer Kosten offen (Abs. 2).

Als notwendige Fahrkosten sind bei Benützung privater Fahrzeuge die Auslagen abziehbar, die bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel anfallen würden (Art. 5 Abs. 2 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 10. Februar 1993 über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer [SR 642.118.1; BKV]). Steht kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung oder ist dessen Benützung objektiv nicht zumutbar, so können die Kosten des privaten Fahrzeugs gemäss den vom Eidgenössischen Finanzdepartement festgesetzten Pauschalen abgezogen werden (Art. 5 Abs. 3 BKV). Der Nachweis höherer berufsnöthiger Kosten bleibt vorbehalten (Art. 4 BKV). Für die Hin- und Rückfahrt über Mittag ist der Fahrkostenabzug auf die Höhe des vollen Abzugs für auswärtige Verpflegung beschränkt (Art. 5 Abs. 4 Satz 2 BKV; zu den verschiedenen Aspekten des Fahrkostenabzuges vgl. insbesondere BGE 2P.254/2002 vom 12. Mai 2003, StE 2003 B 22.3 Nr. 76, mit Hinweisen).

Der Steuerpflichtige trägt die Beweislast für die geltend gemachten notwendigen Fahrkosten, da es sich dabei um steuermindernde Tatsachen handelt (vgl. BGE 121 II 257 Erw. 4c/aa und 273 Erw. 3c/aa).

- b) Im vorliegenden Fall machen die Vorinstanz und die Eidgenössische Steuerverwaltung geltend, die streitigen Kosten seien im gewährten Fahrkostenabzug inbegriffen. In ihrer ausführlichen Vernehmlassung legt die Eidgenössische Steuerverwaltung insbesondere dar, sie habe mit Beilage 3 zu ihrem Rundschreiben an die kantonalen Steuerverwaltungen vom 6. Dezember 2005 betreffend "Zinssätze 2006 / Höchstabzug Säule 3a 2006 / Berufskosten und Naturalbezüge 2006" eine Berechnungstabelle der Autobetriebskosten 2005 beigefügt. Gemäss dieser Berechnungstabelle beinhalte der vom Eidgenössischen Finanzdepartement festgesetzte Pauschalansatz von -.65 Franken pro Fahrkilometer (Anhang BKV) feste und variable Kosten eines Autos der Durchschnittsklasse. Die festen Kosten umfassten Amortisation, Verkehrssteuer, Haftpflicht- und Teilkaskoversicherungsprämien, Garagenmiete bzw. Parkgebühren sowie die Kosten einer Vignette. Die variablen Kosten enthielten Treibstoff- und Ölkosten, Kosten für Reifenersatz sowie

Wartungs- und Unterhaltskosten. Für die jährliche Festsetzung dieser Autobetriebskosten werde auf die entsprechenden Zahlen im Katalog der "Automobil Revue" abgestellt, wobei die Zahlen mit jenen des TCS verglichen würden. Unter der Rubrik "Garagenmiete, Parkgebühren" seien in der erwähnten Berechnungstabelle für die Jahre 2004 und 2005 jeweils ein Betrag von 1'200 Franken eingesetzt worden. Dabei handle es sich um die durchschnittlichen Kosten einer Garage bzw. eines Parkplatzes in der Schweiz. Es könne daher nicht angehen, einerseits den Pauschalabzug pro Fahrkilometer und andererseits noch zusätzlich effektive Kosten für einen Parkplatz geltend zu machen. Eine Kombination von Pauschalabzug und dem Abzug tatsächlicher Gewinnungskosten sei grundsätzlich nicht möglich. Abschliessend wird noch darauf insistiert, dass es sich bei den Parkplatzkosten am Wohnort um private Lebenshaltungskosten handle; aus steuerrechtlicher Sicht sei lediglich der Parkplatz am Arbeitsort relevant. Im Übrigen betont die Eidgenössische Steuerverwaltung, es stehe dem Beschwerdeführer in Zukunft frei, anstelle der Pauschale die tatsächlichen berufsnotwendigen Kosten für das Auto nachzuweisen. Dies würde jedoch einen detaillierten Nachweis sämtlicher festen und variable Betriebskosten bedingen, welche auf berufliche Notwendigkeit und privaten Gebrauch aufgegliedert werden müssten. Dabei wären lediglich die Kosten eines Durchschnittsfahrzeuges zu berücksichtigen, da der Staat nicht dazu angehalten werden könne, teure Fahrzeuge zu alimentieren.

Der Beschwerdeführer wendet demgegenüber ein, mit der Kilometerpauschale werde nur der Parkplatz am Wohnort abgegolten.

- c) Entgegen der Ansicht der Vorinstanz und der Eidgenössischen Steuerverwaltung erscheint es keineswegs nahe liegend, dass die in der TCS-Tabelle enthaltenen durchschnittlichen Kosten für die Garagenmiete, Abstellplätze und Parkkosten nicht (auch, ja in erster Linie) die Garage- oder Parkplatzkosten am Wohnort umfassen sollen. In dieser Zusammenstellung geht es ja nicht um die Abgrenzung privater und beruflicher Fahrkosten, sondern um die Ermittlung des Km-Ansatzes für die gesamten Autobetriebskosten. Dazu gehören wirtschaftlich betrachtet ebenfalls die Garage- oder Parkkosten am Wohnort. Es ist auch nicht einzusehen, welchen Anlass der TCS bzw. die "Automobil Revue" haben könnte, zwischen beruflichen und privaten Fahrzeugkosten zu unterscheiden. Und wenn dem so wäre, müsste die Trennung ja konsequenterweise auch bezüglich der übrigen Posten vorgenommen werden. Schliesslich kann darauf hingewiesen werden, dass der TCS in seinen diesbezüglichen Unterlagen ausdrücklich betont: *"Der Automobilist bezahlt im Durchschnitt pro Jahr ca. CHF 1'400.- (Umfrage TCS 2005) für Garage, Abstellplatz und Parkgebühren... Dieser Wert wird deshalb für die Berechnung übernommen. Für die individuelle Berechnung müssen selbstverständlich die eigenen Angaben verwendet werden."* Da ohnehin nur ein kleiner Teil der Autofahrer am Arbeitsort Garage- oder Parkplatzkosten zu ent-

richten hat, müsste der Durchschnittswert offensichtlich tiefer ausfallen, wenn er nicht auch die Garagierungskosten am Wohnort umfassen würde.

Obwohl ihre Begründung in diesem Punkt also kaum zu überzeugen vermag, ist die Position der Vorinstanz und der Eidgenössischen Steuerverwaltung in anderer Hinsicht zu bestätigen. In der Tat sieht Art. 26 Abs. 2 DBG ausdrücklich vor, dass die Fahrkosten nach Pauschalansätzen festgesetzt werden, der Nachweis höherer Kosten durch den Steuerpflichtigen jedoch vorbehalten bleibt (vgl. dazu auch das Bundesgerichtsurteil 2A. 4/2006 vom 26. Juni 2006). In einem solchen System sind die gesamten Kosten nachzuweisen, wenn der Steuerpflichtige mehr als den Pauschalabzug geltend macht. Im vorliegenden Fall hat der Beschwerdeführer jedoch - obwohl er dazu genügend Anlass gehabt hätte - nicht einmal nachzuweisen versucht, dass ihm insgesamt höhere Fahrkosten angefallen sind, als mittels Anwendung des Pauschalansatzes pro km steuerlich berücksichtigt worden sind. In seiner Steuererklärung fehlen (abgesehen von der blossen Deklaration eines aktuellen Autowertes von 9'680 Franken) jegliche Angaben über Distanz und Anzahl der beruflichen Fahrten, insgesamt gefahrene km, Marke, Kategorie und Alter seines Fahrzeuges, allfällige Parkkosten am Wohnort, usw. Unter diesen Umständen vermag dem Beschwerdeführer auch der in seinen Gegenbemerkungen vorgebrachte blosser Hinweis, er fahre einen Peugeot 206, nicht weiterzuhelfen. Demzufolge ist die Beschwerde abzuweisen.

3. a) Bezüglich der direkten Bundessteuer beantragt die Eidgenössische Steuerverwaltung unter Berufung auf Art. 143 DBG, die Veranlagung noch zu Ungunsten des Beschwerdeführers und seiner Ehegattin abzuändern (*reformatio in peius*).

Einerseits legt sie dar, die geltend gemachten umfangreichen Abzüge für sonstige Berufsauslagen des Beschwerdeführers (Reisespesen für Weiterbildungsveranstaltungen, Fachliteratur, Essen mit Berufskollegen usw.) seien zu grosszügig gewährt worden.

Andererseits stellt die Eidgenössische Steuerverwaltung die Art und Weise in Frage, wie das Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit der Ehegattin des Beschwerdeführers ermittelt worden ist, in Frage.

- b) Eine *reformatio in peius* ist nur unter bestimmten Voraussetzungen vorzunehmen. So muss die angefochtene Verfügung Bundesrecht verletzen oder auf einer unrichtigen oder unvollständigen Sachverhaltsfeststellung beruhen. Zudem muss sie sich bei einer Überprüfung der strittigen Fragen geradezu aufdrängen. Mit andern Worten ausgedrückt, muss die angefochtene Verfügung offensichtlich mit den anzuwendenden Rechtssätzen unvereinbar sein (ULRICH CAVELTI *in* Zweifel / Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Basel 2000, N 3 zu Art. 143 DBG; vgl. auch das Urteil des Steuergerichtshofes vom 19. November 2004, FZR 2006, 266). Besonders

strenge Anforderungen sind zu stellen, wenn es um Elemente der Veranlagung geht, die gar nicht Gegenstand des angefochtenen Entscheides bilden.

- c) Im vorliegenden Fall ist schwer nachzuvollziehen, weshalb die Eidgenössische Steuerverwaltung den Rechtsstreit über die Garagekosten des Beschwerdeführers benutzen will, um Fragen aufzuwerfen, welche nicht im Geringsten Gegenstand des angefochtenen Einspracheentscheides sind und darüber hinaus zum Teil nicht einmal das gleiche Steuersubjekt betreffen. Dazu kommt, dass sich die Eidgenössische Steuerverwaltung damit begnügt, einige Fragen zur Veranlagung aufzuwerfen und mehr oder weniger vage Behauptungen aufzustellen, welche keineswegs die offensichtliche Unrichtigkeit der Veranlagung darzulegen vermögen. Es kann ja nicht sein, dass ein Antrag auf reformatio in peius einzig dazu dient, ohne gesetzlichen Grund quasi ein neues Veranlagungsverfahren in Gang zu setzen. Demzufolge ist auf den Antrag der Eidgenössischen Steuerverwaltung nicht einzutreten.
4. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten in Anwendung von Art. 144 Abs. 1 DBG dem Beschwerdeführer aufzuerlegen, soweit es um die streitigen Garagekosten geht.

Soweit die Eidgenössische Steuerverwaltung eine Ausdehnung des Verfahrens veranlasst und damit zusätzlichen Aufwand verursacht hat, sind in Anwendung von Art. 133 VRG keine Kosten zu erheben.

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 Verwaltungsverwaltung zur Anwendung gelangt (vgl. Art 146 f. VRG).

Im vorliegenden Fall erscheint es angemessen, die Gerichtsgebühr für den Beschwerdeführer auf 100 Franken festzusetzen.

### **III. Kantonssteuer (4F 06 128)**

5. a) Gemäss Art. 27 DStG (vgl. auch Art. 9 Abs. 1 StHG) werden bei unselbstständiger Erwerbstätigkeit die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte von den steuerbaren Einkünften abgezogen (Abs. 1 lit. a). Diese Berufskosten werden pauschal festgesetzt; der steuerpflichtigen Person steht jedoch der Nachweis höherer Kosten offen (Abs. 2).

Die entsprechenden Ausführungsvorschriften sind in der Verordnung der Finanzdirektion vom 21. März 2001 über den Abzug von Berufskosten bei unselbstständiger Erwerbstätigkeit (SGF 631.411) enthalten (vgl. Art. 3).

- b) Auch auf kantonaler Ebene trägt der Steuerpflichtige die Beweislast für die von ihm beanspruchten Berufskostenabzüge.
  - c) Die vorne in Erwägung 2 erwähnten Grundsätze betreffend die abzugsfähigen Fahrkosten gelten an sich ebenfalls unter dem kantonalen Recht (vgl. zum entsprechenden Harmonisierungsrecht MARKUS REICH *in* M. ZWEIFEL / ATHANAS, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 2. Aufl. 2002, N. 4 ff. zu Art. 9 StHG). Demzufolge ist auch bei Beurteilung des Rekurses betreffend die Kantonssteuer davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer den ihm obliegenden Beweis, wonach seine gesamten beruflichen Fahrkosten höher sind als der ihm gewährte Abzug, nicht erbracht hat. Insofern ist der Rekurs abzuweisen, obwohl entgegen der Ansicht der Vorinstanz nicht ohne Weiteres feststeht, dass die Pauschale auch die Parkplatzkosten am Arbeitsort umfasst.
6. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen. (Art. 131 Abs. 1 VRG). Dabei gelangt der Tarif vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz zur Anwendung (vgl. Art 146 f. VRG).

Im vorliegenden Fall erscheint es angemessen, die Gerichtsgebühr auf 200 Franken festzusetzen.