



**Steuer- und Enteignungsgericht
Basel-Landschaft
Abteilung Steuergericht**

Entscheid vom 6. November 2015 (510 15 52)

Fahrtkosten

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichter M. Zeller, Dr. L. Schneider, Gerichtsschreiber D. Brügger

Parteien **A.**_____,

Rekurrent

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rheinstrasse 33,
4410 Liestal,

Rekursgegnerin

betreffend **Staatssteuer 2013**

Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2013 vom 22. Januar 2015 wurden die Fahrtkosten in Höhe von Fr. 12'517.-- auf das U-Abo in Höhe von Fr. 876.-- gekürzt und der Kinder- und Versicherungsabzug für den Sohn gestrichen.

2. Mit Eingaben vom 22. Februar und 3. März 2015 erhob der Pflichtige mit dem Begehren, es seien Fahrtkosten in Höhe von Fr. 12'517.-- zum Abzug zuzulassen, Einsprache. Zur Begründung machte er geltend, die Fahrtkosten seien aufgrund der beruflichen Tätigkeit im Auslandendienst nach Aufwand abziehbar.

3. Mit Einsprache-Entscheidung vom 26. Mai 2015 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut. Zur Begründung führte sie aus, die Kosten, welche für das Privatauto während der Arbeitszeit entstanden seien, seien durch die Arbeitgeberin zu erstatten. Da der Pflichtige am Arbeitsort auf sein Auto angewiesen sei, würden für die Fahrten zwischen seinem Wohn- und Arbeitsort für die im Steuerjahr 2013 geleistete 183 Arbeitstage die Fahrtkosten mit dem privaten Fahrzeug und für die Dauer der Arbeitslosigkeit in den Monaten November und Dezember das U-Abo zum Abzug zugelassen. Der Fahrtkostenabzug erhöhe sich entsprechend von Fr. 876.-- auf Fr. 2'196.--.

4. Mit Eingabe vom 26. Juni 2015 erhob der Pflichtige mit dem Begehren, es seien Fahrtkosten in Höhe von Fr. 12'517.-- und der Kinder- und Versicherungsabzug für seinen Sohn zum Abzug zuzulassen, Rekurs. Zur Begründung machte er geltend, es seien die effektiv geleisteten Kilometer, welche zur Ausübung der beruflichen Tätigkeit erbracht worden seien, zu berücksichtigen. Der Kinder- und Versicherungsabzug für den Sohn sei ihm zu gewähren, da die Mutter als Sorgerechtsinhaberin der Quellensteuer unterliege.

5. Mit Vernehmlassung vom 5. August 2015 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, die Arbeitgeberin sei verpflichtet, dem Pflichtigen alle die durch die Arbeit entstandenen Auslagen zu ersetzen. So seien bei der Zurverfügungstellung des Privatfahrzeugs die geschäftlichen Fahrten vollständig durch die Arbeit-

geberin zu ersetzen. Dem Lohnausweis sei unter Ziffer 13.1.1 denn auch zu entnehmen, dass die Spesen für Reise, Verpflegung und Übernachtung effektiv entschädigt worden seien. Daher seien nur die Kosten für den Arbeitsweg abziehbar. Der Kinder- und Versicherungsabzug sei der sorgeberechtigten Mutter unter Berücksichtigung des entsprechenden Quellensteuertarifs gewährt worden.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 2 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2. Vorliegend unterliegt zunächst der Beurteilung, ob die geltend gemachten Kosten für die geschäftlichen Fahrten mit dem Privatfahrzeug zum Abzug zuzulassen sind.

a) Gemäss § 29 Abs. 1 lit. a StG können bei unselbständiger Erwerbstätigkeit von den steuerbaren Einkünften die Erwerbsunkosten, unter anderem die Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte, abgezogen werden. Der Umfang dieser Erwerbsunkosten wird durch den Regierungsrat näher geregelt.

b) Nach § 3 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 der Verordnung zum Steuergesetz vom 13. Dezember 2005 (Vo StG) können Unselbständigerwerbende bei Benützung eines Motorrades oder eines Privatautos die Auslagen für die Kosten der Fahrt zwischen Wohn- und Arbeitsstätte, die bei Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels entstehen würden, abziehen. Steht kein solches zur Verfügung oder kann dessen Benützung dem Steuerpflichtigen nicht zugemutet werden (z.B. bei Gebrechlichkeit, bei mehr als 1,5 km Entfernung von der nächsten Haltestelle, bei einem täglichen Zeitaufwand von mehr als 2 ½ Stunden), so ist pro Fahrkilometer ein Abzug bis

zu Fr. 0.40 für Motorräder (mit weissem Kontrollschild) und bis zu Fr. 0.70 für Autos zulässig. Der Nachweis höherer Kosten bleibt vorbehalten.

c) Bei Benutzung des Privatautos können die Fahrkosten grundsätzlich nur im Betrag der Abonnementskosten für das öffentliche Verkehrsmittel abgezogen werden. Die Fahrkosten gelten lediglich dann als abzugsfähig, wenn die Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel nicht zumutbar ist. Unzumutbarkeit wird namentlich angenommen bei einem täglichen Zeitaufwand von mehr als 2 ½ Stunden. Dies stellt ein sinnvolles und geeignetes Abgrenzungskriterium zwischen abzugsfähigen notwendigen Ausgaben und einer steuerlich nicht zu berücksichtigenden bequemeren Gestaltung der privaten Lebenshaltung dar. Es handelt sich um eine objektive, klare Regelung, welche sich an einer leicht festzustellenden Fahrzeit orientiert und dadurch auch Gewähr dafür bietet, dass alle Steuerpflichtigen gleich behandelt werden (vgl. zum Ganzen Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 14. November 2014, 510 14 65, E. 5; StGE vom 25. Oktober 2013, 510 13 42, E. 5).

d) Die Kosten der Benützung privater Fahrzeuge sind auch dann berufsnotwendig, wenn der Steuerpflichtige das Privatfahrzeug an der Arbeitsstätte aus beruflichen Gründen benötigt (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht Band 2, 9. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2002, § 44 N 72). Der Fahrkostenabzug für ein privates Motorfahrzeug kann somit auch gewährt werden, wenn das Fahrzeug arbeitsbedingt benötigt wird und kein Geschäftsfahrzeug zur Verfügung steht. Diesfalls ist aber eine entsprechende Bestätigung des Arbeitgebers, welche sich detailliert über die Notwendigkeit der Privatauto-Benützung ausspricht, vorzulegen (vgl. Schweighauser in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 29 N 11). Die Zurückhaltung der Steuerbehörden bei der Gewährung der Fahrkostenabzüge beruht vor allem auf der Überlegung, dass der Verzicht auf die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel i.d.R. nicht auf eine arbeitsbedingte Notwendigkeit zurückzuführen ist, sondern überwiegend dazu dient, die private Lebenshaltung bequemer und die Freizeit sinnvoller zu gestalten. Aus diesem Grund haben die Autokosten in den überwiegenden Fällen den Charakter von Lebenshaltungskosten, für die ein Steuerabzug gemäss § 29 Abs. 3 StG nicht gerechtfertigt ist (vgl. StGE vom 25. Oktober 2013, 510 13 42, E. 3c; Entscheid der Steuerrekurskommission Nr. 14/1991 vom 30. August 1991, E. 1a).

e) Vorliegend hat der Pflichtige eine Bestätigung der Arbeitgeberin ins Recht gelegt, wonach er für die Ausübung seiner Erwerbstätigkeit auf ein privates Fahrzeug angewiesen ist. Gestützt darauf hat die Steuerverwaltung im angefochtenen Einsprache-Entscheid die Kosten

für die Fahrten des Rekurrenten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte für das private Motorfahrzeug zum Abzug zugelassen. Strittig ist, ob zusätzlich die vom Pflichtigen geltend gemachten Kosten für die geschäftlichen Fahrten mit dem Privatfahrzeug zum Abzug zuzulassen sind, wovon der Pflichtige aufgrund der vorgenannten Bestätigung ausgeht. Die Steuerverwaltung hält dafür, die Arbeitgeberin sei verpflichtet, dem Pflichtigen alle die durch die Arbeit notwendig entstandenen Auslagen zu ersetzen. So seien bei einer Zurverfügungstellung des Privatfahrzeugs die geschäftlichen Fahrten vollständig durch die Arbeitgeberin zu ersetzen. Dem Lohnausweis sei unter Ziffer 13.1.1 denn auch zu entnehmen, dass die Spesen für Reise, Verpflegung und Übernachtung des Pflichtigen effektiv entschädigt worden seien.

f) Schon aufgrund der vorgenannten Norm und der zitierten Praxis ergibt sich, dass lediglich die Kosten für die Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte und nicht darüber hinausgehende geschäftliche Fahrten mit dem privaten Motorfahrzeug abzugsfähig sind. Dies ergibt sich im Übrigen auch daraus, dass gemäss Art. 327a Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (OR) der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer alle durch die Ausführung der Arbeit notwendig entstehenden Auslagen zu ersetzen hat. Hinsichtlich des Motorfahrzeuges wird in Art. 327b Abs. 1 OR festgehalten, dass dem Arbeitnehmer bei Benützung im Einverständnis mit dem Arbeitgeber für seine Arbeit eines vom Arbeitgeber oder von ihm selbst gestellten Motorfahrzeuges die üblichen Aufwendungen für dessen Betrieb und Unterhalt nach Massgabe des Gebrauchs für die Arbeit zu vergüten sind. Vorliegend ist dem Lohnausweis für das Steuerjahr 2013 unter Ziffer 13.1.1 zu entnehmen, dass dem Pflichtigen die Spesen für Reise, Verpflegung und Übernachtung von der Arbeitgeberin effektiv entschädigt worden sind. Dem Pflichtigen sind somit für die geschäftlichen Fahrten keine Kosten entstanden, so dass auch aus diesem Grund kein Abzug zu gewähren ist.

3. Weiter unterliegt der Beurteilung, ob dem Pflichtigen der Kinder- und Versicherungsabzug für den Sohn zu gewähren ist.

a) Gemäss § 34 Abs. 2 StG wird für in ungetrennter Ehe lebende Steuerpflichtige sowie für verwitwete, getrennt lebende, geschiedene oder ledige Steuerpflichtige, die mit unterstützungsbedürftigen Personen oder Kindern, für die ein Kinderabzug gemäss Abs. 4 gewährt wird, in häuslicher Gemeinschaft leben, der Steuersatz des halben steuerbaren Gesamteinkommens angewendet, mindestens aber der Minimalsteuersatz. Für den anwendbaren

Steuersatz gemäss den Absätzen 1 und 2 sind die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode beziehungsweise der Steuerpflicht massgebend (§ 34 Abs. 3 StG). Der gemäss den Absätzen 1 und 2 ermittelte Einkommenssteuerbetrag ermässigt sich um 750 Franken pro Steuerjahr für jedes minderjährige, erwerbsunfähige oder in beruflicher Ausbildung stehende Kind, das mit dem Steuerpflichtigen in häuslicher Gemeinschaft lebt und für das er die elterliche Sorge hat beziehungsweise hatte. Bei Zuteilung des gemeinsamen Sorgerechts (gemäss Artikel 133 Abs. 3 oder Artikel 298a Absatz 1 ZGB) steht der Abzug demjenigen Elternteil zu, der den Unterhalt des Kindes zur Hauptsache bestreitet. Der Abzug kann pro Kind nur einmal geltend gemacht werden. Sofern das Einkommen des Kindes die Steuerfreigrenze übersteigt, entfällt der Abzug. Für die Gewährung des Abzugs sind die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode beziehungsweise der Steuerpflicht massgebend (§ 34 Abs. 4 StG).

b) Gemäss § 29 Abs. 1 lit. k StG kann für jedes Kind, für das ein Kinderabzug gemäss § 34 Abs. 4 StG beansprucht wird, Fr. 450.-- als Versicherungsabzug vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden.

c) Gemäss Art. 296 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB) vom 10. Dezember 1907 in der für das hier strittige Jahr 2013 (bzw. bis am 30. Juni 2014) geltenden Fassung stehen Kinder, solange sie unmündig sind, unter elterlicher Sorge. Während der Ehe üben die Eltern die elterliche Sorge gemeinsam aus (Art. 297 Abs. 1 ZGB). Sind die Eltern gemäss Art. 298 Abs. 1 ZGB nicht verheiratet, so steht die elterliche Sorge der Mutter zu. Die Begründung für diese Regelung sah der Gesetzgeber darin, dass das Kindsverhältnis zur Mutter schon mit der Geburt zustande kommt und das Kind meist auch bei ihr aufwächst (BSK ZGB I - Schwenzer, Art. 298 N 2). Haben die Eltern sich in einer genehmigungsfähigen Vereinbarung über ihre Anteile an der Betreuung des Kindes und die Verteilung der Unterhaltskosten verständigt, so überträgt ihnen die Vormundschaftsbehörde auf gemeinsamen Antrag die elterliche Sorge, sofern dies mit dem Kindeswohl vereinbar ist (Art. 298a Abs. 1 ZGB).

d) Der Begriff der elterlichen Sorge ist ein zivilrechtlicher. Das Steuerrecht knüpft hier an die zivilrechtlichen Bestimmungen an und schafft somit keine Disparitäten. Der Gesetzeswortlaut ist in dieser Beziehung klar und nicht interpretationsbedürftig. Die Vorschrift nimmt auch keine Rücksicht auf das Haushaltsverhältnis, das heisst, es ist unerheblich, ob die Eltern im gemeinsamen Haushalt leben oder nicht (vgl. Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 2A.37/2006 vom 1. September 2006, E. 3.2, www.bger.ch). Sind Personen nicht verheiratet, so

kommt der Kinderabzug immer nur einer Person zu, wie auch der dazugehörige Vollsplittingtarif immer nur einer Person zusteht. Der an unmündige Kinder Alimente zahlende Elternteil kann nur die familienrechtlichen, d.h. die gemäss Gerichtsurteil oder gemäss dem von der Vormundschaftsbehörde genehmigten Unterhaltsvertrag geschuldeten, periodisch zu zahlenden Kinderalimente abziehen. Voraussetzung für die Gewährung des Kindesabzuges ist das Innehaben der elterlichen Sorge. Hat ein Konkubinatspaar Kinder, hat derjenige Partner, der die elterliche Sorge besitzt und für den Unterhalt des Kindes aufkommt, Anspruch auf den Kinderabzug und den Vollsplittingtarif. Dies ist in der Regel die Frau, welcher die Kinderalimente zufließen. Zusammen mit ihren eigenen Beiträgen kommt sie regelmässig zur Hauptsache für das Kind auf. Entrichtet der Lebenspartner Kinderalimente, so kann er diese abziehen, während er keinen Anspruch auf den Kinderabzug und den Vollsplittingtarif hat. Verfügt der Mann nicht über das gemeinsame Sorgerecht oder ist ihm nicht die Obhut über das Kind formell durch ein Gericht oder durch die Vormundschaftsbehörde zugewiesen worden, so hat er schon aus diesem Grunde keinen Anspruch auf den Kinderabzug und den Vollsplittingtarif. Die rein faktische Obhut genügt insbesondere aus Gründen der Rechtssicherheit und der einheitlichen Auslegung der im Gesetz verwendeten zivilrechtlichen Begriffe nicht. Welcher Elternteil den Unterhalt des Kindes zur Hauptsache bestreitet, ist ausschliesslich dort von Bedeutung, wo ein gemeinsames Sorgerecht besteht (vgl. zum Ganzen: Roman Blöchlinger in Steuer Revue Nr. 3/2009 S. 154 ff.; BGE 133 II 305 vom 4. September 2007, www.bger.ch).

e) Der Pflichtige führt aus, der Kinder- und Versicherungsabzug sei ihm für seinen Sohn zu gewähren, da die Mutter als Sorgerechtsinhaberin der Quellensteuer unterliege. Die Steuerverwaltung hält dafür, der Kinder- und Versicherungsabzug sei der sorgeberechtigten Mutter unter Berücksichtigung des entsprechenden Quellensteuertarifs gewährt worden. Wie hiervor gesehen, knüpft der Kinderabzug an die häusliche Gemeinschaft der Eltern und die elterliche Sorge an, wobei beide Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein müssen. Vorliegend sind der Pflichtige und seine Lebenspartnerin und der am 17. Mai 2012 geborene, gemeinsame Sohn B.____ per 1. November 2013 von C.____ nach D.____ gezogen, wo sie am hier entscheidenden Stichtag, d.h. am 31. Dezember 2013 lebten. Das Erfordernis der häuslichen Gemeinschaft ist damit erfüllt. Da der Vater, d.h. der Pflichtige und die Mutter nicht verheiratet waren, stand die elterliche Sorge grundsätzlich letzterer zu. Voraussetzung für die Übertragung der gemeinsamen elterlichen Sorge war wie oben dargetan eine genehmigungsfähige Vereinbarung. Entsprechende Anfragen des Steuergerichts bei der Kindes- und Erwachsenenschutzbehörde (KESB) C.____, d.h. am Wohnsitz des Kindes bei der Geburt und der KESB E.____, d.h. am Wohnsitz des Kindes im hier strittigen Steuerjahr 2013 haben ergeben, dass

kein Unterhaltsvertrag mit Regelung der elterlichen Sorge abgeschlossen wurde. Damit stand die elterliche Sorge allein der Mutter zu. Da der Pflichtige keine elterliche Sorge innehatte, ist ihm für den Sohn kein Kinderabzug und entsprechend auch kein Versicherungsabzug zu gewähren. Die Besteuerung der Mutter ist im vorliegenden Verfahren, in welchem es einzig um die Besteuerung des Pflichtigen geht, nicht zu beurteilen. Es bleibt indes festzustellen, dass gemäss § 68c Abs. 1 StG bei der Festsetzung des Quellensteuertarifes die Abzüge für Familienlasten, d.h. auch der hier strittige Kinderabzug, berücksichtigt werden.

Der Rekurs erweist sich damit als unbegründet und ist abzuweisen.

4. Ausgangsgemäss hat der Rekurrent Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 800.-- zu bezahlen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO]), welche zufolge Bewilligung der unentgeltlichen Rechtspflege mit Verfügung vom 12. August 2015 zulasten der Staatskasse gehen.

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Der Rekurrent hat Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 800.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 80.--) zu bezahlen, welche zufolge Bewilligung der unentgeltlichen Rechtspflege mit Verfügung vom 12. August 2015 zulasten der Staatskasse gehen.
 3. Der Rekurrent wird auf § 53a Abs. 1 GOG hingewiesen, wonach eine Partei, der die unentgeltliche Rechtspflege gewährt wurde, zur Nachzahlung verpflichtet ist, sobald sie dazu in der Lage ist.
 4. Mitteilung an den Rekurrenten (1), die Gemeinde D.____ (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).