



**Entscheid vom 23. Juni 2017 (510 17 18)**

---

**Unterstützungsabzug, Mehrkosten auswärtige Verpflegung**

\_\_\_\_\_ Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Gerichtsschreiberin I. Wissler

\_\_\_\_\_ Parteien **A.**\_\_\_\_\_,

**Rekurrent**

gegen

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

**Rekursgegnerin**

\_\_\_\_\_ betreffend **Staatssteuer 2015**

## Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung vom 17. November 2016 wurden die geltend gemachten Mehrkosten für auswärtige Verpflegung in Höhe von Fr. 1'600.-- sowie der geltend gemachte Abzug für unterstützungsbedürftige Personen in Höhe von Fr. 6'000.-- gestrichen.
  
2. Mit Schreiben vom 12. Dezember 2016 erhob der Pflichtige Einsprache und begehrte, die Mehrkosten für auswärtige Verpflegung sowie der Unterstützungsabzug seien zu gewähren. Zur Begründung führte er aus, der Arbeitsort befinde sich hauptsächlich in B.\_\_\_\_. Hinsichtlich des Unterstützungsabzugs führte er aus, die Familie in C.\_\_\_\_ habe ohne diese Zahlungen keine Überlebenschance. Der Lohn des alleinverdienenden Vaters betrage zwischenzeitlich immerhin € 300.-- bis € 400.--.
  
3. Mit Einsprache-Entscheid vom 3. Februar 2017 wies die Steuerverwaltung die Einsprache betreffend die Mehrkosten für auswärtige Verpflegung und betr. des Unterstützungsabzugs ab. Zur Begründung führte sie aus, da kein Nachweis über die Unterstützungsbedürftigkeit vorliege, könne der Betrag von Fr. 6'000.-- steuerlich nicht zum Abzug zugelassen werden. Da der Pflichtige im Weiteren nicht belegt habe, dass ihm aufgrund auswärtiger Verpflegung in einem Restaurant entsprechende Mehrkosten entstanden seien, könne ein Abzug von Mehrkosten für auswärtige Verpflegung in Höhe von Fr. 1'600.- nicht gewährt werden.
  
4. Gegen diesen Einsprache-Entscheid erhob der Pflichtige mit Schreiben vom 2. März 2017 Rekurs und begehrte lediglich eine Nachfrist von 60 Tagen zur Einreichung von Beweismitteln. Innerhalb der vom Steuergericht gewährten Verbesserungsfrist bis zum 20. März 2017 führte der Pflichtige mit Schreiben vom 18. März 2017 aus, die Mehrkosten für auswärtige Verpflegung sowie der Unterstützungsabzug seien zum Abzug zuzulassen. Zur Begründung führte er aus, er erhalte von seinem Arbeitgeber keine Verbilligungen für Mahlzeiten. Als angestellter Dozent in der Erwachsenenbildung mit Hauptarbeitsort B.\_\_\_\_ sei er dort sehr oft abends tätig. Bei einem Abendeinsatz verlasse er das Haus um 15.40 Uhr und kehre um 23.00 Uhr wieder nach Hause zurück, weshalb er eine Hauptmahlzeit auswärts einnehmen müsse. Hinsichtlich des Abzugs für unterstützungsbedürftige Personen führte der Pflichtige aus, dass Leistungen in Höhe von Fr. 12'848.-- erbracht worden seien. Die von ihm unterstützte dreiköpfige Familie

(Tochter der Ehefrau und deren Familie) habe einen monatlichen finanziellen Bedarf von Fr. 1'473.--, dem ein Einkommen des Ehemannes der Tochter von umgerechnet Fr. 350.-- gegenüberstehe. Für die Differenz würden die Pflichtigen aufkommen. Die Tochter habe bislang aufgrund der hohen Arbeitslosigkeit kein Einkommen erlangen können. Es sei unverständlich, dass die Steuerverwaltung urteile, ohne weitere Belege und Informationen zu verlangen. Sie könne sich nicht einfach entlasten, indem sie bei fehlenden, aber aus ihrer Sicht nötigen Informationen und Belegen grundsätzlich ablehnend reagiere und bis ans Steuergericht eskaliere.

5. Mit Vernehmlassung vom 26. April 2017 beantragte die Steuerverwaltung die teilweise Gutheissung des Rekurses. Zur Begründung führte sie u.a. aus, in den Akten befinde sich ein Lohnausweis, welcher von der D.\_\_\_\_ GmbH mit Adresse E.\_\_\_\_strasse 14, F.\_\_\_\_ ausgestellt worden sei. Entsprechend vermute man, dass Wohn- und Arbeitsort identisch seien. Damit fehle es am Nachweis der in B.\_\_\_\_ geleisteten Arbeitstage, weshalb der Rekurs in diesem Punkt abzuweisen sei.

Bei unterstützten Personen mit Wohnsitz im Ausland gelte gemäss geltender Rechtsprechung ein strenger Massstab. Die Überprüfung des ausländischen Sachverhalts für hiesige Behörden sei nicht möglich. Gestützt auf den durch den Rekurrenten beigebrachten Zahlungsnachweis und die Ausführungen im Rekurs erscheine die Gewährung eines Unterstützungsabzuges für die gesamte unterstützte Familie im vorliegenden Fall als sachgerecht. Ein darüber hinaus gehender Abzug könne nur durch einen Zahlungs- und (effektiven) Bedürftigkeitsnachweis jeder einzelnen und betroffenen Person gewährt werden.

6. Mit Schreiben vom 25. Mai 2016 führte der Pflichtige zusätzlich aus, der Hauptarbeitsort sei B.\_\_\_\_. An seiner Wohnadresse finde kein Unterricht statt. Hinsichtlich des Unterstützungsabzuges reichte der Pflichtige weitere Belege zum Budget der unterstützten Familie ein. Ohne Unterstützung könne die Familie ihren Lebensunterhalt nicht bestreiten. Die Unterstützungszahlungen würde die Familie nicht in einen wohlhabenden Status versetzen. Er sehe es zudem als seine Pflicht, die Familie zusammen mit seiner Ehefrau zu unterstützen.

7. An der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Begehren fest.

## **Der Präsident des Steuergerichts 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. 1 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 2'000.-- pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten des Steuergerichts als Einzelrichter beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2. Zu prüfen ist vorliegend zunächst, ob dem Pflichtigen ein Abzug für die Kosten der auswärtigen Verpflegung zum Abzug zugelassen werden können.

a) Bei unselbständig Erwerbstätigen können nach § 29 Abs. 1 lit. a StG von den steuerbaren Einkünften die Erwerbsunkosten, wie Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte, Mehrkosten der Verpflegung und für Schichtarbeit, die Kosten für Berufskleider, Schwerarbeit, besonderen Kleiderverschleiss, Berufswerkzeuge und Fachliteratur, ferner die mit der Ausübung des Berufes zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten und die statutarischen Mitgliederbeiträge des Berufsverbandes sowie ein zusätzlicher Pauschalabzug von Fr. 500.-- für weitere Berufsauslagen vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden. Der Umfang dieser Erwerbsunkosten wird durch den Regierungsrat näher geregelt.

b) Gemäss § 3 Abs. 1 lit. b Verordnung zum Steuergesetz vom 13. Dezember 2005 (Steuerverordnung) können die unselbständig Erwerbenden die Mehrkosten für auswärtige Verpflegung: Fr. 15.-- für jede auswärtige Hauptmahlzeit (in der Regel nur für das Mittagessen), bei ständiger auswärtiger Verpflegung Fr. 3'200.-- pro Jahr vom steuerbaren Einkommen abziehen. Wird die Hauptmahlzeit durch den Arbeitgeber verbilligt (Kantine, Personalrestaurant, Kostenbeitrag in bar, Abgabe von Mahlzeitengutscheinen), so wird für diese Mahlzeit der halbe Abzug gewährt. Wer wegen kurzer Essenspausen gezwungen ist, mindestens einmal pro Tag eine Hauptmahlzeit beim Arbeitgeber einzunehmen (wie z.B. beim Gastgewerbe), kann pro Tag (allenfalls pro Jahr) einen halben Abzug vornehmen; die Einnahme weiterer Mahlzeiten beim Arbeitgeber gibt keinen Anspruch auf mehr als diesen halben Abzug. Kein Abzug ist mangels Mehrkosten zulässig, wenn die Hauptmahlzeiten den Steuerpflichtigen auf weniger als Fr. 10.-- zu stehen kommen bzw. wenn der Arbeitgeber bei der Bewertung allfälliger Naturalbezüge fol-

gende Werte unterschreitet: Mittagessen Fr. 10.--, Abendessen Fr. 8.-- oder Fr. 21.50 pro Tag für Morgen-, Mittag- und Abendessen.

c) Der Regierungsrat kam mit § 3 Abs. 1 Steuerverordnung seiner Regelungskompetenz nach. Dabei nahm er durch die Beschränkung des Abzugs auf max. Fr. 15.-- pro Tag bzw. Fr. 3'200.-- pro Jahr, die Reduzierung des Abzugs bei vergünstigten Mahlzeiten durch den Arbeitgeber sowie durch die Festlegung, dass erst ab Kosten über Fr. 10.-- pro Mahlzeit ein Abzug möglich ist eine Schematisierung vor. Solche Schematisierungen sind wie auch Pauschalisierungen im Steuerrecht auf Grund der Praktikabilität nötig und somit zulässig (vgl. Entscheidung des Bundesgericht [BGE] 131 I 291, E. 3.2.1; StGE vom 4. Dezember 2015, 510 15 41). Die gesetzliche Regelung darf in diesen Fällen jedoch nicht in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren Belastung oder systematischen Benachteiligung bestimmter Gruppen von Steuerpflichtigen führen (vgl. BGE 126 I 76, E. 2a).

3. Der Rekurrent macht geltend, sein Arbeitsort befinde sich in B.\_\_\_\_, wobei an seinem Wohnort kein Unterricht stattfinde. An der heutigen Verhandlung führte er zudem aus, dass er die Zugfahrten sowie die entsprechenden Kurse in einer Tabelle zusammengefasst habe und diese dem Gericht zum Beweis einreiche. Zudem habe der Arbeitgeber bestätigt, dass er hauptsächlich in B.\_\_\_\_, punktuell in G.\_\_\_\_ und H.\_\_\_\_ unterrichte. Aus der eingereichten Liste betr. die Zugfahrten ist ersichtlich, dass der Rekurrent im Jahre 2015 an 91 Tagen seine Arbeit in B.\_\_\_\_, G.\_\_\_\_ oder H.\_\_\_\_ verrichtet hat. Die Anwendung des maximalen Ansatzes von Fr. 15.-- pro Tag erscheint vorliegend sachgerecht, verbringt der Rekurrent durchschnittlich mehr als 7,5 h auswärts und ist damit nicht in der Lage die Mahlzeiten zu Hause einzunehmen. Damit beläuft sich der Abzug auf 91 Tage x Fr. 15.-- = Fr. 1'365.--. Der Rekurs ist in diesem Punkt teilweise gutzuheissen.

4. Im Weiteren macht der Rekurrent Unterstützungsleistungen an die Tochter der Ehefrau und deren Familie in C.\_\_\_\_ geltend.

a) Nach § 33 lit. a StG kann für jede erwerbsunfähige oder beschränkt erwerbsfähige Person, die vom Steuerpflichtigen in mindestens der Höhe des Abzuges unterstützt wird, ein Abzug von Fr. 2'000.-- gewährt werden.

b) Als Unterstützung gelten unentgeltliche Leistungen an bedürftige Personen zur Bestreitung ihres (minimalen) Lebensunterhalts. Die Unterstützung muss dabei nicht freiwillig (wohl aber unentgeltlich) erfolgen; die abzugsberechtigte Unterstützung kann auf einer gesetzlichen Vorschrift oder einer vertraglichen Abmachung beruhen oder aber auch freiwillig erfolgen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A. Zürich 2013, § 34 N 46).

Eine Unterstützungsbedürftigkeit ist immer gegeben, wenn die unterstützte Person aus objektiven Gründen, unabhängig von ihrem Willen längerfristig nicht in der Lage ist, ganz oder teilweise für ihren Lebensunterhalt aufzukommen und deshalb auf Hilfe von Drittpersonen angewiesen ist (objektive Bedürftigkeit). Verzichtet die unterstützte Person dagegen freiwillig und ohne zwingenden Grund auf die Erzielung eines (genügenden) Einkommen, liegt keine Unterstützungsbedürftigkeit vor (subjektive Bedürftigkeit) (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A. Zürich 2016, Art. 35 N 66f.).

c) Nicht von Bedeutung ist, ob die unterstützte Person im Inland oder im Ausland wohnhaft ist. Bei Unterstützungsleistungen an Personen im Ausland werden an den Nachweis der tatsächlichen Unterstützung, wie die Erfüllung der weiteren Voraussetzungen für die Gewährung des Abzuges, strenge Anforderungen gestellt. In der Praxis werden nur nachgewiesene Geldüberweisungen an die unterstützte Person im Ausland sowie amtliche Ausweise betr. Vermögensverhältnisse (Steuerveranlagungen) sowie die Erwerbsunfähigkeit bzw. beschränkte Erwerbsfähigkeit anerkannt. In Bezug auf die Ermittlung der Unterstützungsbedürftigkeit ist es nicht ausreichend, auf umgerechnete Grenzwerte bei Einkommen und Vermögen, welche für das Inland gelten, abzustellen; vielmehr wird eine Bewertung im Einzelfall unumgänglich sein (Baumgartner/Eichenberger, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Art. 35 DBG N 26a). Die Beurteilung der Frage, ob im Ausland lebende Personen bedürftig sind, hängt davon ab, ob die Person im Ausland in der Lage ist, ohne Hilfe durch eine Drittperson einen angemessenen Lebensunterhalt zu erwirtschaften, d.h. selbst ein genügendes Einkommen erzielt, auch wenn nach schweizerischen Verhältnissen ein solches Einkommen nicht ausreichend wäre (Leuch/Schlup Guignard in: Leuch/Kästli/Langenegger, [Hrsg.], Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Bd. 2, Bern/Muri 2014, Art. 40 N 49). Nicht zum Abzug berechtigten Zahlungen, die die im Ausland lebenden begünstigten Personen an einem höheren Lebensstandard teilhaben lassen, ohne dass diese bedürftig sind. Das Verwaltungsgericht verlangt von der unterstützenden steuerpflichtigen Person den Nachweis, dass die von ihr unterstützte Person zur Bestreitung ihres Lebensunterhalts auf die Unterstützungsleistungen angewiesen ist, andernfalls sie in schweizerischen Verhältnissen der Sozialfürsorge anheimfal-

len würde. Da bezüglich Unterstützungsabzug ein erhebliches Missbrauchspotenzial besteht, sind an den Nachweis der Voraussetzungen strenge Anforderungen zu stellen (vgl. Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. A., Bern 2015, § 42 N 56).

d) Der tatsächlich geleistete Unterstützungsbeitrag muss pro Person mindestens Fr. 2'000.-- betragen. Im internationalen Verhältnis dürfen die Steuerbehörden an den Nachweis der von den Steuerpflichtigen geltend gemachten Unterstützungsleistungen besonders strenge Anforderungen stellen. Sie dürfen insbesondere einen plausiblen Beweis dafür verlangen, dass die betreffenden Beträge dem bedürftigen Empfänger zugeflossen sind (vgl. Urteil des Bundesgerichts [BGE] 2A.609/2003 vom 27. Oktober 2004, E. 2.4, in: Der Steuerentscheid [StE] 2005 A 23.2 Nr. 2).

Der Steuerpflichtige hat eine Bestätigung der unterstützten Personen über Art, Zeitpunkt und Höhe der erfolgten Unterstützungen sowie auf Verlangen Zahlungsbelege vorzulegen. Bei Zahlungen ins Ausland werden grundsätzlich die Post- oder Bankbelege der Überweisungen verlangt, aus denen sowohl der Leistende als auch der Empfänger klar ersichtlich sein muss. Dies schliesst insbesondere die blosse (handschriftliche) Empfangsquittung durch den Empfänger im Ausland aus, da deren Richtigkeit nicht überprüfbar ist. Das Bundesgericht hat diese Praxis im Bereich der kantonalen Steuern ausdrücklich als rechtmässig qualifiziert (vgl. Bosshard/Bosshard/Lüdin, Sozialabzüge und Steuertarife im schweizerischen Steuerrecht, Zürich 2000, S. 198).

5. a) Die in C.\_\_\_\_ wohnhafte Tochter sowie ihr Ehemann und ihr Sohn verfügen zusammen gemäss den Angaben sowie Belegen des Rekurrenten über ein monatliches Einkommen aus Erwerbstätigkeit von rund umgerechnet Fr. 350.--. Aufgrund des schlechten wirtschaftlichen Umfeldes sei die Familie derzeit nicht in der Lage mehr Einkommen zu generieren. Das errechnete monatliche Budget betrage Fr. 1'473.--, wobei die Differenz durch die Rekurrenten ausgeglichen würde. Mit diesen Zahlungen versetze man die Familie nicht in einen wohlhabenden Zustand.

b) Es ist bekannt, dass die wirtschaftlichen Verhältnisse und die hohe Arbeitslosigkeit in C.\_\_\_\_ in vielen Fällen lediglich die Erwirtschaftung geringer Einkommen ermöglichen. Das Einkommen des Ehemannes wurde mit zahlreichen Belegen, wie Arbeitsvertrag, Lohnabrechnungen und Bankkontoauszügen (alles ohne Übersetzung) belegt, wobei die Zahlen ohne Übersetzung nachvollziehbar sind. In den Akten liegt auch eine Erwerbslosigkeitsbescheini-

gung betreffend die arbeitslose Tochter, sowie weitere Dokumente in ausländischer Sprache, welche jedoch nicht übersetzt sind und damit für das Gericht keine weitere Relevanz haben. Die Quittungen über die Kosten, welche zeigen sollen, wie teuer grundlegende Nahrungsmittel sind, vermögen vorliegend nicht die Bedürftigkeit der Familie zu belegen - ebenso wenig kann dies eine Aufstellung eines Familienbudgets. Es kann jedoch auch unter der Beachtung der dortigen Verhältnisse davon ausgegangen werden, dass das vom Ehemann erwirtschaftete Einkommen von umgerechnet Fr. 350.-- die Lebenshaltungskosten einer dreiköpfigen Familie lediglich nur zu einem Teil zu decken vermag. Insofern ist die Bedürftigkeit zu bejahen.

c) Die Zahlungen des Pflichtigen und dessen Ehefrau erfolgten vorliegend auf ein Konto des Ehemannes der Tochter der Ehefrau in C.\_\_\_\_. Diese Zahlungen wurden durch eingereichte Bankkontoauszüge seitens der Pflichtigen (Zahlung von der Schweiz nach C.\_\_\_\_) wie auch seitens des Empfängers (Zahlung auf ausländisches Konto) nachgewiesen. Dass das überwiesene Geld hingegen tatsächlich auch der Tochter und auch dem Sohn zugeflossen ist, ist jedoch mit den Zahlungen einzig auf das Konto des Ehemannes der Tochter nicht erwiesen. Die Unterstützungsleistungen haben jeder einzelnen unterstützungsbedürftigen Person zu Gute zu kommen. Eine einzige Überweisung an eine Person - selbst wenn dies innerhalb einer Familie ist - genügt nicht für den Nachweis, dass die finanziellen Mittel auch dort hingelangen, wo sie angedacht resp. benötigt werden. Damit ist die Überweisung an jede einzelne Person getrennt vorzunehmen und demnach entsprechend aufzuteilen, was selbstverständlich das Vorhandensein der entsprechenden Konten voraussetzt. Der Einwand des Rekurrenten, sämtliche Zahlungen seien an den Ehemann erfolgt, da nur er über ein Bankkonto verfüge, kann nicht gehört werden. Bei Personen im Ausland ist der Nachweis zu erbringen, dass die Zahlungen effektiv an den Endbegünstigten geflossen sind. Damit ist auch klar, dass vorliegendenfalls lediglich nur ein Unterstützungsabzug gewährt werden kann, selbst wenn die Zahlungen der Rekurrenten den Mindestbetrag von Fr. 2'000.-- weit überschreiten.

Der Rekurs erweist sich aufgrund dieser Erwägungen als begründet und ist auch in diesem Punkt teilweise gutzuheissen.

6. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind dem Rekurrenten nach § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) anteilmässige Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 250.00 aufzuerlegen.

**Demgemäss wird erkannt:**

- ://: 1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen.
2. Die Steuerverwaltung wird angewiesen:
- 2.1. einen Abzug für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung von Fr. 1'365.--;
- 2.2. einen Unterstützungsabzug von Fr. 2'000.-- für die Unterstützung von I.\_\_\_\_, C.\_\_\_\_, zu gewähren.
3. Der Rekurrent hat gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 VPO reduzierte Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 250.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 50.--) zu bezahlen, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden. Der zu viel bezahlte Kostenvorschuss von Fr. 250.-- wird dem Rekurrenten zurückerstattet.
4. Mitteilung an den Rekurrenten (1), die Gemeinde F.\_\_\_\_ (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).