



**Entscheid des Kantonsgesichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und
Verwaltungsrecht**

vom 7. September 2016 (810 16 42)

Steuern und Abgaben

Staatssteuer 2013 / Fahrtkostenabzug und Kinder- und Versicherungsabzug

Besetzung Abteilungs-Vizepräsident Beat Walther, Kantonsrichter Niklaus
Ruckstuhl, Markus Clausen, Christian Haidlauf, Stefan Schulthess,
Gerichtsschreiber Martin Michel

Beteiligte **A.**____, Beschwerdeführer

gegen

**Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft
(Abteilung Steuergericht), Beschwerdegegner**

**Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft,
Beschwerdegegnerin**

Betreff Staatssteuer 2013
(Entscheid der Abteilung Steuergericht vom 6. November 2015)

A. A.____ lebte bis Ende Oktober 2013 mit seiner Konkubinatspartnerin und dem gemeinsamen Sohn im Kanton Basel-Stadt. Per 31. Oktober 2013 zogen sie gemeinsam vom Kanton Basel-Stadt nach Muttenz, Kanton Basel-Landschaft. Die Konkubinatspartnerin hatte die elterliche Sorge über den gemeinsamen Sohn inne. A.____ arbeitete vom 1. Januar 2013 bis zum 31. Oktober 2013 in unselbständiger Erwerbstätigkeit bei der B.____ AG. In der Steuererklärung 2013 machte A.____ geltend, er und seine Konkubinatspartnerin hätten die gemeinsame elterliche Sorge für den Sohn inne.

B. Am 22. Januar 2015 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) A.____ für die Staatssteuer 2013 zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 73'594.--. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden die Fahrkosten von Fr. 12'517.-- auf Fr. 876.-- reduziert sowie die geltend gemachten Abzüge für unterstützungsbedürftige Personen und für Versicherungsprämien Kinder verweigert.

C. Die von A.____ dagegen erhobene Einsprache hiess die Steuerverwaltung teilweise gut und reduzierte das steuerbare Einkommen auf Fr. 68'248.--. Dabei anerkannte sie nachträglich geltend gemachte Krankheitskosten. Zudem erhöhte die Steuerverwaltung den Fahrkostenabzug von Fr. 876.-- auf Fr. 2'196.--. Weiter gewährte die Steuerverwaltung A.____ für die Unterstützung seiner Eltern einen Abzug für unterstützungsbedürftige Personen. Im Übrigen wurde die Einsprache abgewiesen.

D. Dagegen führte der Steuerpflichtige Rekurs an das Steuer- und Enteignungsgericht, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), welches – nach Gewährung der unentgeltlichen Prozessführung – den Rekurs mit Urteil vom 6. November 2015 abwies.

E. Mit Eingabe vom 6. Februar 2016 führte A.____ dagegen Beschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), mit den Anträgen, es sei ihm ein Abzug für sämtliche geltend gemachten Fahrkosten sowie ein Kinderabzug zu gewähren.

F. Mit Vernehmlassung vom 2. März 2016 beantragte das Steuergericht unter Verweis auf den angefochtenen Entscheid die Abweisung der Beschwerde. Die Steuerverwaltung beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 3. März 2016, die Beschwerde teilweise gutzuheissen.

Das Kantonsgericht zieht **in Erwägung:**

1.1 Gemäss § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht als letzte kantonale Instanz angefochten werden. Da sämtliche formellen Voraussetzungen gemäss § 131 StG und den §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 erfüllt sind, kann auf die vorliegende Beschwerde eingetreten werden.

1.2 Mit der Beschwerde in Steuersachen können alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (§ 45 Abs. 2 VPO).

2. Streitgegenstand ist, ob in der umstrittenen Steuerperiode 2013 neben den Kosten für die Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte auch Kosten des Beschwerdeführers für berufliche Fahrten steuerlich zum Abzug zugelassen werden können, und ob dem Beschwerdeführer ein Kinder- und Versicherungsabzug gewährt werden kann. Massgebend für die Beurteilung sind die in der genannten Periode geltenden materiellen steuerrechtlichen Bestimmungen des StG sowie der Verordnung zum Steuergesetz vom 13. Dezember 2005 (Fassung in Kraft bis 31. Dezember 2013).

2.1 Die Steuerverwaltung hat im Einspracheentscheid gestützt auf die eingereichte Bescheinigung der Arbeitgeberin unbestrittenermassen bereits die gesamten Kosten für die Fahrten des Beschwerdeführers zwischen Wohn- und Arbeitsstätte steuerlich zum Abzug zugelassen.

2.2 Hingegen verweigerten die Steuerverwaltung und das Steuergericht einen Abzug für die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Kosten für geschäftliche Fahrten mit dem Privatfahrzeug. Diesbezüglich erwog die Vorinstanz, es ergebe sich aus § 29 StG und der Praxis, dass lediglich die Kosten für die Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte und nicht darüber hinausgehende geschäftliche Fahrten mit dem privaten Motorfahrzeug abzugsfähig seien. Dies ergebe sich im Übrigen auch daraus, dass der Arbeitgeber gemäss Art. 327a des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht, OR) vom 30. März 1911 dem Arbeitnehmer alle durch die Ausführung der Arbeit notwendig entstehenden Auslagen zu ersetzen habe. Dem Lohnausweis für das Steuerjahr 2013 sei zu entnehmen, dass dem Pflichtigen die Spesen für Reise, Verpflegung und Übernachtung von der Arbeitgeberin effektiv entschädigt worden seien. Dem Pflichtigen seien somit für die geschäftlichen Fahrten keine Kosten entstanden, so dass auch aus diesem Grund kein Abzug zu gewähren sei.

2.3 Der Beschwerdeführer bringt dagegen vor, die Angabe auf dem Lohnausweis, wonach ihm Spesen ausgerichtet worden seien, sei falsch. Aus den Lohnabrechnungen des Jahres 2013 ergebe sich, dass keine Spesen ausbezahlt worden seien.

2.4 Art. 9 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern des Bundes und der Kantone (StHG) vom 14. Dezember 1990 regelt abschliessend die zulässigen Abzüge vom Einkommen, und die Kantone sind verpflichtet, diese Abzüge ohne Abweichung oder Einschränkung auf kantonaler Ebene zu übernehmen (vgl. MATTHIAS SCHWEIGHAUSER in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 29 N 3, mit Hinweis). Dies gilt namentlich für die zur Erzielung der Einkünfte notwendigen Aufwendungen, die nach Art. 9 Abs. 1 StHG generell abziehbar sind. Was unter notwendigen Aufwendungen zu verstehen ist, ist durch Auslegung zu ermitteln. Namentlich unter dem Aspekt der Harmonisierung hat die Auslegung des kantonalen Rechts im Sinn des

Bundesgesetzes zu erfolgen (Urteil des Bundesgerichts 2A.224/2004 vom 26. Oktober 2004 E. 6.1).

2.5 Von den Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit können gemäss § 29 Abs. 1 lit. a StG als Gewinnungskosten u.a. "die Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte" abgezogen werden (sogenannte Fahrkosten), wobei der Umfang dieser Erwerbsunkosten durch den Regierungsrat näher geregelt wird. Gemäss § 3 Abs. 1 lit. a der Verordnung zum Steuergesetz vom 13. Dezember 2005 können die unselbständig Erwerbenden für die Fahrt zwischen Wohn- und Arbeitsstätte als Erwerbsunkosten bei Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels (Bahn, Tram, Autobus usw.) die tatsächlichen Kosten (Ziff. 1), bei Benützung eines Fahrrades, eines Motorfahrrades oder eines Motorrades mit gelbem Kontrollschild – vorbehaltlich des Nachweises höherer Kosten – bis zu Fr. 700.-- pro Jahr (Ziff. 2) oder bei Benützung eines Motorrades oder eines Privatautos die Auslagen, 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 zweieinhalb 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 (Ziff. 3).

2.6 Bereits aus dem klaren Wortlaut dieser Bestimmungen ergibt sich, dass lediglich Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte steuerlich als Erwerbsunkosten berücksichtigt werden können. Auslagen für berufliche Fahrten sind hingegen von den Fahrkosten nach § 29 Abs. 1 lit. a StG nicht erfasst (ebenso Urteil des Bundesgerichts 2C_260/2008 vom 6. August 2008 E. 3.1; Urteil des Bundesgerichts 2A.2/2006 vom 17. Mai 2006 E. 2.1.2, zum materiell übereinstimmenden Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG] vom 14. Dezember 1990). Der diesbezügliche Auslagenersatz, auf den der Arbeitnehmer gegenüber dem Arbeitgeber einen (zwingenden) zivilrechtlichen Anspruch hat (Art. 327b OR), zählt sodann steuerrechtlich nicht zum Einkommen, weshalb Spesenvergütungen vom Bruttolohn ausgenommen sind. Entschädigungen für Reisekosten mit dem privaten Motorfahrzeug im Rahmen eines konkreten Dienstauftrags, die dadurch entstehen, dass der Arbeitnehmer von seiner Arbeitsstätte zu einem Destinationsort entsandt wird, stellen derartige Spesenvergütungen dar, welche nicht zum Bruttolohn addiert werden (ERICH BOSSHARD, Die steuerliche Behandlung von Spesenvergütungen im Lohnausweis und im Veranlagungsverfahren, Steuerrevue [StR] 51/1996 S. 559 ff.). Daher fällt ein Abzug dieser Auslagen unter dem Titel der Berufskosten auch ausser Betracht (Urteile des Bundesgerichts 2C_260/2008 vom 6. August 2008 E. 3.1; 2A.502/1995 vom 21. Mai 1997 E. 2c). Daran vermag das Vorbringen des Beschwerdeführers, die Spesen seien ihm vom Arbeitgeber nicht ersetzt worden, nichts zu ändern, zumal der Beschwerdeführer – wie dargelegt – insoweit einen zivilrechtlichen Anspruch gegenüber dem Arbeitgeber hat. Ebenso kann aus dem Umstand, dass die Lohnabrechnungen des Beschwerdeführers keine Spesenzahlungen enthalten haben, nichts zu Gunsten des Beschwerdeführers abgeleitet werden, da sich aus dem Lohnausweis 2013 ergibt, dass dem Beschwerdeführer die (nicht im Bruttolohn enthaltenen) Spesen für Reise, Verpflegung und Übernachtung vom Arbeitgeber effektiv entschädigt worden sind (Lohnausweis vom 12. Dezember 2013, Ziff. 13.1.1). Demge-

mäss haben die Vorinstanzen zu Recht die geltend gemachten Auslagen für berufliche Fahrten nicht als Berufskosten zum Abzug zugelassen. Die Beschwerde erweist sich in diesem Punkt somit als unbegründet.

3. Zu beurteilen bleibt, ob dem Beschwerdeführer der Kinder- und Versicherungsabzug gewährt werden kann.

3.1 In Bezug auf den Kinder- und Versicherungsabzug erwog die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid, dass dem Pflichtigen für den Sohn kein Kinderabzug und entsprechend auch kein Versicherungsabzug zu gewähren sei, da er keine elterliche Sorge innegehabt habe. Wer finanziell für ein Kind aufkomme, spiele nur bei der gemeinsamen elterlichen Sorge eine Rolle. Vorliegend habe die damalige Lebenspartnerin und Mutter des gemeinsamen Sohnes die elterliche Sorge alleine innegehabt. Die Abzüge der Familienlasten seien gemäss § 68c Abs. 1 StG bei der Festsetzung des Quellensteuertarifs bei der damaligen Lebenspartnerin des Beschwerdeführers zu berücksichtigen und deren Besteuerung sei nicht im vorliegenden Verfahren zu beurteilen.

3.2 Dagegen bringt der Beschwerdeführer vor, es sei aus den Lohnabrechnungen ersichtlich, dass die Lebenspartnerin mit ihrem Kind von ihrem eigenen Einkommen nicht leben können. Es verstehe sich von selbst, dass er zumindest seine Unterhaltskosten abziehen wolle.

3.3 Die Steuerverwaltung anerkannte in der Vernehmlassung, dass bei der Konkubinatspartnerin in den Monaten November und Dezember 2013 fälschlicherweise der Quellensteuertarif "Alleinstehend ohne Kinder" angewendet worden sei, weshalb im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise dem Beschwerdeführer nachträglich der Kinderabzug gewährt werden könne.

3.4 Nach § 34 Abs. 2 StG wird für in ungetrennter Ehe lebende Steuerpflichtige sowie für verwitwete, getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, die mit unterstützungsbedürftigen Personen oder Kindern, für die ein Kinderabzug gemäss Absatz 4 gewährt wird, in häuslicher Gemeinschaft leben, der Steuersatz des halben steuerbaren Gesamteinkommens angewendet, mindestens aber der Minimalsteuersatz. Die gleiche satzbestimmende Reduktion wird verwitweten Steuerpflichtigen gewährt für die nach dem Tode des Ehegatten laufende Steuerperiode. § 34 Abs. 2 StG definiert somit eine Tarifvergünstigung, auch "Vollsplitting" genannt.

3.5 § 34 Abs. 4 StG lautet wie folgt: "Der gemäss den Absätzen 1, 2 und 5 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 Absatz 3 oder Artikel 298a Absatz 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs [ZGB] vom 10. Dezember 1907) 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."

3.6 Nach § 29 Abs. 1 lit. k StG werden von den Einkünften die Einlagen, Prämien und Beiträge für die Lebens-, die Kranken- und die nicht unter § 29 Abs. 1 lit. h StG fallende Unfallversicherung sowie die Zinsen von Sparkapitalien, jedoch im Ganzen höchstens 2'000 Franken für ledige, verwitwete, getrennte und geschiedene und 4'000 Franken für verheiratete Steuerpflichtige abgezogen. Diese Höchstbeträge erhöhen sich um 450 Franken für jedes Kind, für das ein Kinderabzug beansprucht werden kann (§ 34 Abs. 4 StG).

3.7 Das Kantonsgericht hat sich bereits in einem früheren Entscheid einlässlich mit der vorliegend umstrittenen Frage auseinandergesetzt. Dabei ist es zum Schluss gelangt, dass sich aus den vorstehend genannten gesetzlichen Bestimmungen ergibt, dass der Abzug vom Einkommenssteuerbetrag von Fr. 750.-- pro Kind nach § 34 Abs. 4 StG unter anderem nur möglich ist, wenn der Steuerpflichtige die elterliche Sorge für das Kind innehat (Urteil des Kantonsgerichts, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV] vom 8. Dezember 2010 [810 10 243], E. 3.6; ebenso DANIEL BÄHLER, Handbuch des Unterhaltsrechts, 2010, S. 771 f.). Ebenso ist der Abzug von Fr. 450.-- gemäss § 29 Abs. 1 lit. k StG nur möglich, wenn ein Kinderabzug nach § 34 Abs. 4 StG beansprucht werden kann. Die Gewährung des Abzugs von Fr. 450.-- setzt daher ebenfalls voraus, dass der Steuerpflichtige die elterliche Sorge innehat (KGE VV vom 8. Dezember 2010 [810 10 243], E. 3.6).

3.8 Der Steuerpflichtige lebte im Jahr 2013 zwar im gleichen Haushalt mit seiner Konkubinatspartnerin und dem gemeinsamen Sohn. Das Kind stand jedoch nur unter der elterlichen Sorge der Mutter. Da der Steuerpflichtige somit nicht das Sorgerecht innehatte, konnte ihm der Kinderabzug vom Einkommenssteuerbetrag von Fr. 750.-- nicht gewährt werden.

3.9 Daran vermag auch nichts zu ändern, dass bei der Konkubinatspartnerin seit dem Zuzug in den Kanton Basel-Landschaft, d.h. in den Monaten November und Dezember 2013, fälschlicherweise der Quellensteuertarif "Alleinstehend ohne Kinder" angewendet wurde (vgl. Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 3. März 2016). Die Besteuerung der Konkubinatspartnerin ist nämlich nicht Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens.

4. Soweit der Beschwerdeführer zudem sinngemäss geltend macht, er wolle die Unterhaltskosten abziehen, ist festzuhalten, dass Unterhaltsbeiträge bzw. Alimentenzahlungen für Kinder nach dem Zuflussprinzip bei demjenigen Elternteil als Einkommen besteuert werden, welcher die Beiträge für die unter seiner elterlichen Sorge stehenden Kinder empfängt (MARKUS REICH, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. Auflage, Basel 2002, Art. 9 StHG N 38). Im Gegenzug werden diese Unterhaltsbeiträge beim leistenden Elternteil gemäss Art. 9 Abs. 2 lit. c StHG und § 29 Abs. 1 lit. i StG vollumfänglich zum Abzug zugelassen. § 29 Abs. 1 lit. i StG statuiert, dass von den steuerbaren Einkünften die Unterhaltsbeiträge für den geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten sowie die Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge stehenden Kinder, nicht jedoch Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder

Unterstützungspflichten, abgezogen werden können. Nach der im Steuerrecht allgemein gültigen Regel trifft die steuerpflichtige Person die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben, während die Steuerbehörde den Nachweis für steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen zu erbringen hat (vgl. BGE 133 II 153, E. 4.3). Daher hätte der Beschwerdeführer für die Gewährung des Abzugs der Unterhaltsbeiträge nachweisen müssen, dass er effektiv entsprechende Unterhaltszahlungen geleistet hat. Da ein entsprechender belegmässiger Nachweis für die Leistung von Unterhaltsbeiträgen fehlt, fällt ein Abzug für Unterhaltsleistungen bereits aus diesem Grund ausser Betracht.

5. Gestützt auf die vorstehenden Erwägungen erweist sich die Beschwerde somit als unbegründet und ist abzuweisen.

6.1 Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor dem Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren und die Beweiskosten und werden in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 700.-- sind dem Ausgang des Verfahrens entsprechend dem Beschwerdeführer aufzuerlegen, wobei sie zufolge Bewilligung der unentgeltlichen Rechtspflege zulasten der Gerichtskasse gehen. Die Parteikosten werden wettgeschlagen (§ 21 Abs. 3 VPO).

6.2 Der Beschwerdeführer wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass er zur Nachzahlung der in diesem Verfahren infolge Bewilligung der unentgeltlichen Rechtspflege der Gerichtskasse belasteten Kosten verpflichtet ist, sobald er dazu in der Lage ist (§ 53a Abs. 1 des Gesetzes über die Organisation der Gerichte [Gerichtsorganisationsgesetz, GOG] vom 22. Februar 2001).

Demgemäss wird **e r k a n n t**:

- ://:
1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
 2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 700.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Zuzugewilligung der unentgeltlichen Prozessführung gehen die Verfahrenskosten zu Lasten der Gerichtskasse.
 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Vizepräsident

Gerichtsschreiber