



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

vom 7. September 2016 (810 16 43)

Steuern und Abgaben

Direkte Bundessteuer 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**

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV, Beigeladene

_____ Betreff Direkte Bundessteuer 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 (gerundet) Fr. 72'075.--. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden die Fahrtkosten 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. 70'755.--. Dabei erhöhte die Steuerverwaltung den Fahrtkostenabzug von Fr. 876.-- auf Fr. 2'196.--. Im Übrigen wurde die Einsprache abgewiesen.

D. Dagegen führte der Steuerpflichtige Beschwerde an das Steuer- und Enteignungsgericht, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), welches – nach Gewährung der unentgeltlichen Prozessführung – die Beschwerde 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 Fahrtkosten 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 **i n E r w ä g u n g**:

1.1 Gemäss Art. 145 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 i.V.m. § 3 der kantonalen Vollzugsverordnung zum DBG (VV DBG) vom 13. Dezember 1994 können Entscheide des Steuergerichts betreffend die direkte Bundessteuer mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht angefochten werden. Die formellen Voraussetzungen nach Art. 140 ff. DBG, Art. 145 Abs. 2 DBG sowie §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 sind erfüllt, sodass auf die Beschwerde einzutreten ist.

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 Bestimmungen des DBG (in Kraft bis am 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 Art. 26 Abs. 2 lit. a DBG und der Praxis, dass lediglich die Kosten für die Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte und nicht darüberhinausgehende 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 Von den Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit können gemäss Art. 26 Abs. 1 lit. a DBG als Berufskosten "die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte" abgezogen werden (sogenannte Fahrkosten). Für diese Berufskosten werden Pauschalansätze festgelegt, wobei dem Steuerpflichtigen der Nachweis höherer Kosten offensteht (Art. 26 Abs. 2 DBG).

2.5 Näheres regelt die Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements (EFD) über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer (Berufskostenverordnung, BKV) vom 10. Februar 1993. Gemäss Art. 5 Abs. 2 BKV sind bei Benützung privater Fahrzeuge als notwendige Kosten die Auslagen abziehbar, die bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel anfallen würden. Stehen diese nicht zur Verfügung oder ist ihre Benützung objektiv nicht zumutbar, so können die Kosten des privaten Fahrzeugs gemäss den vom EFD festgelegten Pauschalansätzen abgezogen werden (Art. 5 Abs. 3 i.V.m. Art. 3 BKV). Der Nachweis höherer berufsnotwendiger Kosten bleibt vorbehalten (Art. 26 Abs. 2

DBG i.V.m. Art. 5 Abs. 3 und Art. 4 BKV). Die Fahrkostenpauschale berechnet sich anhand der Multiplikation dreier Elemente: Anzahl Arbeitstage x Anzahl Kilometer zwischen Wohn- und Arbeitsstätte x Kilometeransatz (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_630/2012 vom 20. Februar 2013 E. 2.2, mit Hinweisen).

2.6 Bereits aus dem klaren Wortlaut dieser Bestimmungen ergibt sich, dass lediglich Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte steuerlich als Berufskosten berücksichtigt werden können. Auslagen für berufliche Fahrten sind hingegen von den Berufskosten nach Art. 26 Abs. 1 lit. a DBG nicht erfasst (Urteil des Bundesgerichts 2C_630/2012 vom 20. Februar 2013 E. 2.2, mit Hinweisen). 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). Demgemäss 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 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 Vom Reineinkommen werden für jedes minderjährige oder in der beruflichen oder schulischen Ausbildung stehende Kind, für dessen Unterhalt die steuerpflichtige Person sorgt, Fr. 6'100.-- abgezogen; werden die Eltern getrennt besteuert, so wird der Kinderabzug hälftig aufgeteilt, wenn das Kind unter gemeinsamer elterlicher Sorge steht und keine Unterhaltsbeiträge nach Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe c für das Kind geltend gemacht werden (Kinderabzug; Art. 213 Abs. 1 lit. a DBG).

3.5 Art. 212 Abs. 1 DBG sieht unter gewissen Voraussetzungen den Abzug für Lebensversicherungen und Zinsen der Sparkapitalien vor (Versicherungsabzug); die festgelegten Beträge erhöhen sich um Fr. 700.-- für jedes Kind oder jede unterstützungsbedürftige Person, für die der Steuerpflichtige den Abzug nach Art. 213 Abs. 1 lit. a oder b DBG geltend machen kann (vgl. auch Art. 6 Abs. 1 und 2 der Verordnung vom 4. März 1996 über den Ausgleich der Folgen der kalten Progression für die natürlichen Personen bei der direkten Bundessteuer [Amtliche Sammlung 1996 1118]; nachstehend: aVO vom 4. März 1996).

3.6 Das Kantonsgericht hat sich bereits in einem früheren Entscheid einlässlich mit der vorliegend umstrittenen Frage auseinandergesetzt. Dabei ist es zum Schluss gelangt, dass der Kinderabzug nach Art. 213 Abs. 1 lit. a DBG die Innehabung der elterlichen Sorge voraussetzt (Urteil des Kantonsgerichts, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV] vom 8. Dezember 2010 [810 10 244], E. 7; ebenso DANIEL BÄHLER, Handbuch des Unterhaltsrechts, 2010, S. 771 f.). Ebenso ist der Versicherungsabzug nur möglich, wenn ein Kinderabzug beansprucht werden kann. Die Gewährung des Versicherungsabzugs setzt daher ebenfalls voraus, dass der Steuerpflichtige die elterliche Sorge innehat (KGE VV vom 8. Dezember 2010 [810 10 244], E. 3.6).

3.7 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 nicht gewährt werden.

3.8 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 (RAINER ZIGERLIG/GUIDO JUD, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Auflage, Basel 2008, Art. 23 DBG N 23 ff). Im Gegenzug werden diese Unterhaltsbeiträge beim leistenden Elternteil gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG vollumfänglich zum Abzug zugelassen. Art. 33 Abs. 1 lit. c DBG statuiert, dass von den steuerbaren Einkünften die Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebenden Ehegatten sowie die Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil für die unter dessen elterlichen 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 Es bleibt über die Kosten zu entscheiden. Für die Beschwerde an das Kantonsgericht als weitere kantonale Beschwerdeinstanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 DBG die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG sinngemäss. Gemäss Art. 144 Abs. 1 DBG werden die Kosten der unterliegenden Partei auferlegt; wird die Beschwerde teilweise gutgeheissen, so werden sie anteilmässig auferlegt. Die Höhe der Kosten des Verfahrens wird durch das kantonale Recht bestimmt (Art. 144 Abs. 5 DBG). Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 700.-- dem Beschwerdeführer aufzuerlegen, wobei sie zufolge Bewilligung der unentgeltlichen Rechtspflege zulasten der Gerichtskasse gehen. Eine Parteientschädigung fällt ausser Betracht (Art. 145 Abs. 2 DBG i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren [VwVG] vom 20. Dezember 1968).

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. Zufolge Bewilligung der unentgeltlichen Prozessführung gehen die Verfahrenskosten zu Lasten der Gerichtskasse.
 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Vizepräsident

Gerichtsschreiber