



**Entscheid vom 25. Oktober 2013 (510 13 42)**

---

**Fahrtauslagen / Krankheitskosten**

\_\_\_\_\_ Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Gerichtsschreiberin i.V. D. da Silva

\_\_\_\_\_ Parteien A. B. und B. B, vertreten durch C.

**Rekurrenten**

gegen

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

**Rekursgegnerin**

\_\_\_\_\_ betreffend **Staatssteuer 2010**



## **Sachverhalt**

1. Mit der Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2010 vom 11. Dezember 2012 wurden die Pflichtigen zu einem Steuerbetrag von Fr. 7'994.-- veranlagt. Die Kosten für das private Motorfahrzeug der Ehefrau seien nicht abzugsfähig, lediglich die Kosten von Fr. 822.-- für ein U-Abo würden gewährt. Überdies wurden die Krankheits- und Unfallkosten von Fr. 6'532.-- auf Fr. 5'245.-- reduziert.

2. Mit Schreiben vom 8. Januar 2013 erhoben die Pflichtigen Einsprache und führten in ihrer Begründung vom 26. Februar 2013 aus, dass die Fahrtauslagen für das private Motorfahrzeug in der Höhe von Fr. 6'470.-- zuzulassen seien. Die Fahrtzeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln für die Strecke von D. bis E. betrage zwischen 1 Stunde 17 Minuten und 1 Stunde 22 Minuten. Die Fahrtzeit mit dem privaten Motorfahrzeug betrage 24 Minuten. Somit ergebe sich eine Differenz zwischen den beiden Verkehrsarten von mindestens 53 Minuten pro Weg, was 1 Stunde 46 Minuten am Tag entspreche. Es verstosse gegen Bundesrecht, dass der Abzug des privaten Autos erst bei einem Arbeitsweg von mehr als 2 1/2 Stunden pro Tag zugelassen werde. Bei der Berechnung werde von 11 Monaten und einer Distanz von 23 km pro Weg ausgegangen. Dies ergebe Fr. 4'121.60 (128 Tage à 23 km x 2 x 0.7; Strecke D.-E. für 7 Monate), Fr. 2'279.20 (74 Tage à 22 km x 2 x 0.7; Strecke F.-E. für 4 Monate), Fr. 69.-- (U-Abo, Strecke D.-G. für 1 Monat) und total Fr. 6'470.--.

Ebenso seien die aufgelisteten Krankheitskosten von Fr. 6'505.35 vollumfänglich anzurechnen. Die Aquafitkurse seien als Folge eines Unfalls anzuerkennen, weshalb es sich um Krankheitskosten und nicht um eine Freizeitbeschäftigung handle.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 18. April 2013 wurde die Einsprache der Pflichtigen abgewiesen. Grundsätzlich seien auch bei Benützung eines Privatautos nur die Kosten des öffentlichen Verkehrsmittels als Fahrtauslagen abziehbar. Eine Ausnahme rechtfertige sich nur, wenn dem Pflichtigen keine öffentlichen Verkehrsmittel zur Verfügung stehen würden oder deren Benützung objektiv unzumutbar sei. Letzteres werde angenommen, wenn die Entfernung des Wohn- oder Arbeitsortes zur nächsten Haltestelle mehr als 1,5 km oder der Arbeitsweg mehr als 2 1/2 Stunden pro Tag betrage. Vorliegend betrage die Distanz weit weniger als 2 1/2 Stun-

den pro Arbeitstag. Die Regelung des Kantons Basel-Landschaft kollidiere in diesem Bereich nicht mit dem Bundesrecht.

Die Auslagen für die Aquafitkurse des Pflichtigen könnten nicht gewährt werden, da die Unfallversicherung die Genesungszahlungen ab dem 11. Mai 2009 eingestellt habe, weshalb diese Auslagen dem privaten Lebensaufwand zuzuordnen seien.

4. Mit Rekurs vom 18. Mai 2013 beantragte die Vertreterin der Pflichtigen, 1. der Einsprache-Entscheid vom 18. April 2013 sei aufzuheben, 2. die Fahrtauslagen für das private Motorfahrzeug (Auto für die Tätigkeit in E.) und einen Anteil für Abonnementskosten (für die Tätigkeit in G.) im Gesamtbetrag von Fr. 6'470.-- seien zum Abzug zuzulassen, 3. die auf der separaten Aufstellung aufgelisteten Krankheitskosten im Betrag von Fr. 5327.25 seien zum Abzug zuzulassen und 4. unter o/e Kostenfolge.

Die Verordnung zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft schränke das kantonale Recht ein und verstosse gegen das Bundesrecht. Es dürfe nicht von einer Beurteilung der Länge des Arbeitsweges ausgegangen werden. Im konkreten Fall ergebe sich für die Strecke von D. nach E. eine Differenz zwischen dem privaten Motorfahrzeug (48 Minuten pro Tag) und den öffentlichen Verkehrsmitteln (2 Stunden 6 Minuten pro Tag) von 1 Stunde und 24 Minuten am Tag. Für die Strecke von F. nach E. betrage die Differenz ebenfalls über eine Stunde pro Tag. § 3 der Verordnung zum Steuergesetz sei ohne die Klammerbemerkung in Abs. 1 lit. a Ziff. 3 "bei einem täglichen Zeitaufwand von mehr als 2 1/2 Stunden" anzuwenden. Es sei eine Zeiterparnis von mindestens einer Stunde für die Gewährung der effektiven Fahrtkosten mit dem Privatfahrzeug zu verlangen und nicht die gesamte Arbeitswegzeit zu beurteilen.

Die Vertreterin führte überdies aus, dass ein Arztzeugnis für die medizinische Notwendigkeit des Aquafit vorliege. Ob diese Behandlung von der Krankenkasse als "rückerstattungs-würdig" oder nicht qualifiziert werde, könne für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit nicht relevant sein. Im Übrigen werde beantragt, auch die anderen Kosten, welche bereits in der Steuererklärung geltend gemacht und auch belegt worden seien, zum Abzug zuzulassen.

5. Mit Vernehmlassung vom 25. Juni 2013 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. In Ergänzung zum Einsprache-Entscheid führte sie aus, dass die Verordnung zum Steuergesetz keine Regelung vorsehe, welche es den Pflichtigen erlaube, beim Nachweis

einer Zeitersparnis von über einer Stunde einen Abzug geltend zu machen. Die Praxis des Kantons Basel-Landschaft, wonach erst ein täglicher Reiseaufwand von über 2 1/2 Stunden als unzumutbar gelte, widerspreche weder dem kantonalen Recht noch dem Bundesrecht.

Bezüglich der Krankheits- und Unfallkosten wurde festgehalten, dass wenn für die Abzugsfähigkeit eine ärztliche Verordnung vorausgesetzt werde, die Anordnung von einer eidg. diplomierten Medizinalperson stammen und vorgängig erfolgen müsse. Eine Heilmassnahme im Nachhinein als notwendig einzustufen genüge selbst dann nicht, wenn die Massnahme an sich zweckmässig gewesen sei und sich sogar ein Heilerfolg eingestellt habe. Der Pflichtige habe eine mit 10. Mai 2013 datierte ärztliche Verordnung eingereicht, welche deutlich im Nachhinein ausgestellt worden sei und somit nicht berücksichtigt werden könne.

#### **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. Vorliegend unterliegt zunächst der Beurteilung, ob die von den Rekurrenten geltend gemachten Fahrtkosten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte in Höhe von Fr. 6'470.-- von der Steuerverwaltung zu Recht auf Fr. 822.-- reduziert worden sind. Im Weiteren wird zu prüfen sein, ob die geltend gemachten Krankheitskosten für die Aquafitkurse abzugsfähig sind und damit Krankheitskosten in der Höhe von gesamthaft Fr. 5'327.-- zum Abzug zuzulassen sind.

3. 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 1/2 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. Für die Hin- und Rückfahrt über Mittag können aber höchstens die Kosten für auswärtige Verpflegung gemäss Buchstabe b (Fr. 15.-- pro Tag, jedoch höchstens Fr. 3'200.-- pro Jahr) geltend gemacht werden.

c) Die Kosten der Benützung privater Fahrzeuge sind nur dann berufsnotwendig, wenn es dem Steuerpflichtigen nicht zumutbar ist, ein öffentliches Verkehrsmittel mit wesentlich längerer Arbeitswegzeit zu benützen oder wenn er 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 Fahrtkostenabzug für ein privates Motorfahrzeug kann somit gewährt werden, wenn das Fahrzeug aus beruflichen Gründen 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 Fahrtkostenabzüge 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 Charak-

ter von Lebenshaltungskosten, für die ein Steuerabzug gemäss § 29 Abs. 3 StG nicht gerechtfertigt ist (Entscheid der Steuerrekurskommission Nr. 14/1991 vom 30. August 1991, E. 1a).

4. a) Im vorliegenden Fall benötigt die Rekurrentin, gemäss SBB-Online-Fahrplan vom 21. Oktober 2013 ([www.sbb.ch](http://www.sbb.ch)) etwa eine Stunde um mit den öffentlichen Verkehrsmitteln die Strecke zwischen Wohn- und Arbeitsstätte inklusive Fussweg zurückzulegen. Die ungünstigste Fahrkurskombination weist für die Strecke von ihrem Wohnort in D. zu ihrem Arbeitsort in E. eine Reisezeit von 1 Stunde 9 Minuten auf. Die schnellste Fahrkurskombination dagegen weist lediglich eine Reisezeit von 54 Minuten auf. Ähnliches gilt für den Weg von ihrem Wohnort in F. nach E.: Hier dauert die ungünstigste Fahrkurskombination 58 Minuten und die schnellste Fahrkurskombination nur 42 Minuten. Der Pflichtigen stehen jede Stunde mehrere Verbindungen zur Verfügung.

b) Die Rekurrentin überschreitet somit den Richtwert von 2 Stunden und 30 Minuten pro Tag, welcher gemäss § 3 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 Vo StG den Gebrauch der öffentlichen Verkehrsmittel als unzumutbar erscheinen lässt, nicht. Die Tatsache, dass die Rekurrentin auf ihrem Arbeitsweg teilweise umsteigen muss, ändert nichts an der grundsätzlichen Zumutbarkeit der Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel. Die Benützung des Privatautos ist demnach zur Erzielung des Erwerbseinkommens nicht unbedingt erforderlich, sondern dient der effizienten Gestaltung des Privatlebens. Nach der gesetzlichen Regelung bleibt ihr somit aufgrund der Fahrzeiten der Abzug der Fahrtkosten für ihr Privatauto verwehrt.

Jedoch kommt die Notwendigkeit des Autos im Beruf als Umstand in Frage, der allenfalls die Benützung des privaten Fahrzeuges trotzdem rechtfertigt, weshalb die Kosten steuerlich anzuerkennen sind. Als steuermindernde Tatsache obliegt die Beweislast der beruflichen Notwendigkeit der Pflichtigen. Da die Rekurrentin keine Bestätigung des Arbeitgebers vorzulegen vermochte, welche sich über die Erforderlichkeit der Benützung des Privatautos ausspricht, vermag auch dieser Umstand keinen Fahrtkostenabzug für das private Auto zu rechtfertigen.

5. a) Die Rekurrenten machen geltend, dass § 3 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 Vo StG mit der Klammerbemerkung, dass bezüglich des Kriteriums der Unzumutbarkeit auf eine Minimalreise-

zeit von täglich 2 1/2 Stunden abgestellt werde, das StG einschränke und gegen Art. 9 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) verstosse. Auch nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung sei nur die zeitliche Einsparung ein Kriterium für die Beurteilung, ob von einer Unzumutbarkeit der Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel ausgegangen werden könne oder nicht. Es sei eine Zeitersparnis mit dem Privatfahrzeug gegenüber den öffentlichen Verkehrsmitteln von mindestens einer Stunde zu verlangen und nicht die gesamte Arbeitswegzeit zu beurteilen.

b) Am 1. Januar 1993 ist das StHG in Kraft getreten, worin die von den Kantonen zu erhebenden direkten Steuern bestimmt und die Grundsätze festgelegt werden, nach denen die kantonale Steuergesetzgebung zu gestalten ist. So wird in Art. 9 Abs. 1 StHG statuiert, dass von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge abgerechnet werden können. Wesentliche Voraussetzung der Abziehbarkeit solcher Berufs- oder Erwerbsunkosten ist somit deren Notwendigkeit zur Erzielung des Erwerbseinkommens. Verlangt wird ein enger, wesentlicher Zusammenhang zwischen der Ausgabe und den erzielten Einkünften. Der Begriff der Notwendigkeit ist dabei in einem weiten Sinn auszulegen. So verlangt das Bundesgericht nicht, dass die steuerpflichtige Person das Einkommen ohne die streitige Auslage überhaupt nicht hätte erzielen können. Als Gewinnungskosten gelten vielmehr jene Aufwendungen, die für die Erzielung des Einkommens nützlich sind und nach der Verkehrsauffassung im Rahmen des Üblichen liegen (Reich in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, StHG, 2. Auflage, Basel/Genf/München 2002, Art. 9 N 8 f.). Ziel dieser Normierung ist es, das Einkommen nur so weit zu besteuern, als es für die Befriedigung persönlicher Bedürfnisse zur Verfügung steht (Knüsel in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Basel 2008, Art. 26 N 2).

Ausgehend von diesen Grundsätzen werden in den Steuergesetzen von Bund und Kantonen die Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte regelmässig als Berufsauslagen zum Abzug zugelassen. So werden in Art. 26 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 die „notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn und Arbeitsstätte“ zu den abzugsfähigen Berufskosten gerechnet. Steuerlich berücksichtigt werden sollen aber nur die Kosten für den öffentlichen Verkehr. Lediglich bei einer Unzumutbarkeit der Benützung des öffentlichen Verkehrs, sollen auch die Kosten, welche durch die Benutzung des privaten Verkehrsmittels entstehen, zum Abzug zugelassen werden (vgl. Knüsel, a.a.O., Art. 26 N 19).

c) Der basellandschaftliche Gesetzgeber hat in § 29 Abs. 1 lit. a StG festgehalten, dass unselbständig erwerbstätige Personen allfällige Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte von ihren steuerbaren Einkünften in Abzug bringen können. Die Kompetenz zur Festlegung der genauen Höhe dieser Abzüge hat er im letzten Satz der genannten Bestimmung an den Regierungsrat delegiert. Dieser hält in § 3 Abs. 1 lit. a Vo StG fest, dass die Kosten für die Benützung eines Privatautos nur abzugsfähig sind, wenn kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung steht oder dessen Benutzung für den Pflichtigen nicht zumutbar ist. Unzumutbarkeit ist laut Klammerbemerkung der besagten Bestimmung z.B. bei Gebrechlichkeit, bei mehr als 1,5 km Entfernung von der nächsten Haltestelle, und bei einem täglichen Zeitaufwand von mehr als 2 1/2 Stunden gegeben.

d) Gemäss Art. 127 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) ist die Ausgestaltung der Steuern, namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regeln. Das Erfordernis der Gesetzesform erfüllen vorab die einem obligatorischen oder fakultativen Referendum unterworfenen kantonalen Erlasse. Delegiert der Gesetzgeber die Kompetenz zur Festlegung der Steuer an den Verordnungsgeber, so hat er zumindest den Kreis der Abgabepflichtigen, den Gegenstand sowie die Bemessungsgrundlagen der Abgabe selber festzulegen (vgl. Vallender/Wiederkehr in: Kommentar zur Schweizerischen Bundesverfassung, 2. Auflage, Zürich/St. Gallen 2008, Art. 127 N 6 ff.; Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Auflage, Zürich/St. Gallen 2006, N 406 f.). Es erfolgt eine Unterscheidung zwischen selbständigen und unselbständigen Verordnungen unter dem Gesichtspunkt der Rechtsgrundlage: von einer selbständigen Verordnung spricht man, wenn die verordnende Behörde direkt durch die Verfassung zu deren Erlass ermächtigt ist. Bei unselbständigen Verordnungen stützt sich die verordnende Behörde auf eine Ermächtigung durch einen nicht der Verfassungsstufe angehörenden Erlass, insbesondere durch ein Gesetz. In diesem Fall liegt eine Delegation von Rechtssetzungsbefugnissen, meistens eine Delegation seitens des Gesetzgebers, vor. (vgl. Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 17. Februar 2012, Nr. 510 11 49, E. 5b).

Im Weiteren ist nach dem Verhältnis der Verordnung zum Gesetz zwischen Vollziehungsverordnung und gesetzesvertretender Verordnung zu unterscheiden. Die Vollziehungsverordnung führt die durch das Gesetz bereits begründeten Rechte und Pflichten weiter



aus und übernimmt keine Gesetzesfunktion. Die gesetzesvertretende Verordnung ergänzt die gesetzliche Regelung womit sie bereichsweise Gesetzesfunktion übernimmt (vgl. Tschannen Pierre, Staatsrecht der Schweizerischen Eidgenossenschaft, 3. Auflage, Bern 2011, § 46 N 16ff.). Vollziehungsverordnungen und gesetzesvertretende Verordnungen lassen sich nicht klar voneinander abgrenzen. Die Übergänge sind fliessend (vgl. Häfelin/Haller/Keller, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 8. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2012, Rz 1857).

Beim strittigen § 3 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 Vo StG handelt es sich um eine gesetzesvertretende Ordnungsbestimmung, welche eine diesbezügliche, den vorstehenden Anforderungen genügende Kompetenzdelegation voraussetzt. Dazu kann vorab festgehalten werden, dass die kantonale Verfassung dem Erlass der fraglichen Bestimmung nicht entgegensteht (vgl. § 135 der Verfassung des Kantons Basel-Landschaft vom 17. Mai 1984 [KV]) und die entsprechende Delegationsnorm im Steuergesetz, mithin in einem Gesetz im formellen Sinn, enthalten ist. In § 29 Abs. 1 lit. a StG werden zudem der Kreis der Abgabepflichtigen (die unselbständig erwerbstätigen Steuerpflichtigen), der Gegenstand der Abgabe (das steuerbare Einkommen) sowie die Bemessungsgrundlage (das um die Erwerbsunkosten reduzierte steuerbare Einkommen) statuiert. In Satz 2 der genannten Bestimmung wird der Regierungsrat schliesslich in präziser Weise beauftragt, den „Umfang dieser Erwerbsunkosten“ näher zu regeln (vgl. zum Ganzen auch das Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft [KGE VV] vom 18. Juli 2007, publiziert in: Basellandschaftliche Steuerpraxis [BIStPr], Band XVIII, S. 609 ff., E. 4 ff.).

e) Der Regierungsrat konkretisiert nun in § 3 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 Vo StG, dass die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels dem Pflichtigen z.B. bei einem täglichen Zeitaufwand von mehr als 2 1/2 Stunden nicht zugemutet werden kann. Die Fahrtdauer wird als massgebendes Kriterium verwendet, um festzustellen, ob die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels zumutbar ist (vgl. Schweighauser in: Nefzger/Simonek/Wenk, a.a.O., § 29 N 12). Durch diese Regelung substantiiert der Ordnungsgeber die Mehrkosten auftragsgemäss und legt die Abzugshöhe fest. Damit überschreitet er weder die ihm in § 29 Abs. 1 lit. a Satz 2 StG eingeräumte Regelungsbefugnis, noch missachtet er die vom Bundesgesetzgeber in harmonisierungsrechtlicher Hinsicht gemachte Vorgabe, wonach die zur Erzielung eines Erwerbseinkommens notwendigen Aufwendungen von den steuerbaren Einkünften abgerechnet werden können. Dem spricht auch nicht entgegen, dass beispielsweise der Kanton Zürich - in Übereinstimmung mit der Regelung der Verordnung des EFD über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer (Berufskostenverordnung) vom

10. Februar 1993 - anders als der Kanton Basel-Landschaft nicht auf die gesamte Arbeitswegzeit abstellt, sondern eine Zeitersparnis mit dem Privatfahrzeug gegenüber den öffentlichen Verkehrsmitteln von mindestens einer Stunde verlangt. Dass das Kriterium des Kantons Zürich vom Bundesgericht im Entscheid 2C\_343/2011 vom 16. März 2011 als rechtmässig erachtet wurde, schliesst entgegen der Auffassung der Pflichtigen die Praxis des Kantons Basel-Landschaft nicht aus. Es bleibt offen, ob das Bundesgericht diese ebenfalls als rechtmässig erachtet, denn die Kantone haben eine Autonomie bei der Auslegung des Begriffs der Unzumutbarkeit. Ein täglicher Reiseaufwand von mehr als 2 1/2 Stunden stellt ein sinnvolles und geeignetes Abgrenzungskriterium zwischen abzugsfähigen notwendigen Ausgaben und einer steuerlich nicht zu berücksichtigenden bequemerer Gestaltung der privaten Lebenshaltung dar. Im Gegensatz zur mit dem Privatfahrzeug realisierten Zeitersparnis werden die öffentlichen Verkehrsmittel nur geringfügig von äusseren Einflüssen beeinflusst. Bei der Praxis des Kantons Basel-Landschaft handelt es sich um eine objektive, klare Regelung, welche sich an einer leicht festzustellenden Fahrtzeit orientiert und dadurch auch Gewähr dafür bietet, dass alle Steuerpflichtigen gleich behandelt werden.

Zusammenfassend sieht das Steuergericht keinen Anlass, von der langjährigen Praxis im Kanton Basel-Landschaft abzuweichen und hält an der Regelung in § 3 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 Vo StG fest, wonach Unzumutbarkeit ab einer täglichen Fahrtzeit von über 2 1/2 Stunden angenommen wird. Die von den Rekurrenten geltend gemachten Fahrtkosten in der Höhe von Fr. 6'470.-- wurden von der Steuerverwaltung zu Recht auf Fr. 822.-- reduziert.

Der Rekurs der Pflichtigen ist in diesem Punkt abzuweisen.

6. Weiter unterliegt der Beurteilung, ob die von den Rekurrenten geltend gemachten Krankheitskosten für die Aquafitkurse zum Abzug zuzulassen sind und dadurch der Abzug für die Krankheitskosten gesamthaft von bisher Fr. 5'245.-- auf Fr. 5'327.-- zu erhöhen ist.

Von den gesamten steuerbaren Einkünften werden gemäss Art. 9 Abs. 1 StHG die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge abgerechnet. Zu den notwendigen Aufwendungen gehören auch die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten.

Als allgemeine Abzüge gelten nach Art. 9 Abs. 2 lit. h StHG unter anderem die Krankheits- und Unfallkosten des Steuerpflichtigen und der von ihm unterhaltenen Personen, soweit der Steuerpflichtige die Kosten selber trägt und diese einen vom kantonalen Recht bestimmten Selbstbehalt übersteigen.

a) Von den steuerbaren Einkünften werden gemäss § 29 Abs. 1 lit. n StG die Krankheits- und Unfallkosten des Steuerpflichtigen und der von ihm unterhaltenen Personen, soweit der Steuerpflichtige die Kosten selber trägt, abgezogen.

Der Krankheitsbegriff wird weder im StG, noch im StHG definiert. Dieser ergibt sich aus Art. 3 Abs. 1 des Bundesgesetzes über den allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts vom 6. Oktober 2000 (ATSG). Eine Krankheit ist demnach jede Beeinträchtigung der körperlichen, geistigen oder psychischen Gesundheit, die nicht Folge eines Unfalles ist und die eine medizinische Untersuchung oder Behandlung erfordert oder eine Arbeitsunfähigkeit zur Folge hat.

Da der Krankheitskostenbegriff in § 29 Abs. 1 lit. n StG und Art. 9 Abs. 2 lit. h StHG wörtlich gleich wie in Art. 33 Abs. 1 lit. h DBG zu verstehen ist, sind für die Staatssteuern die gleichen Anforderungen für die Abzugsfähigkeit von Auslagen für Krankheitskosten, wie sie die eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) für die direkten Bundessteuern festlegte, anzuwenden (StGE vom 23. Februar 2007, Nr. 510 06 70, E. 4b; vgl. auch Entscheid des Bundesgerichts [BGE] Nr. 2A.390/2006 vom 28. November 2006, E. 3).

b) Gemäss Ziffer 3.1 des Kreisschreibens Nummer 11 der ESTV vom 31. August 2005 über den Abzug von Krankheits- und Unfallkosten sowie von behinderungsbedingten Kosten bei der direkten Bundessteuer werden zu den Krankheits- und Unfallkosten die Ausgaben für medizinische Behandlungen, das heisst die Kosten für Massnahmen zur Erhaltung und Wiederherstellung der körperlichen oder psychischen Gesundheit, insbesondere die Kosten für ärztliche Behandlungen, Spitalaufenthalte, Medikamente, Impfungen, medizinische Apparate, Brillen und Kontaktlinsen, Therapien, Drogenentzugsmassnahmen etc. gerechnet. Nicht als Krankheits- und Unfallkosten, sondern als nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten gelten Aufwendungen, welche den Rahmen üblicher und notwendiger Massnahmen übersteigen, nur mittelbar oder indirekt mit einer Krankheit oder einer Heilung beziehungsweise einer

Pflege in Zusammenhang stehen, der Prävention dienen, zum Zwecke der Selbsterfahrung, Selbstverwirklichung oder Persönlichkeitsreifeung oder der Erhaltung oder Steigerung der körperlichen Schönheit und des körperlichen Wohlbefindens getätigt werden.

Die Kosten besonderer Heilmassnahmen wie unter anderem Massagen, Heilbäder, Physiotherapie und Psychotherapie gelten gemäss Ziffer 3.2.2 als abzugsfähig, sofern sie ärztlich verordnet sind und von diplomierten Personen durchgeführt werden. Im Übrigen setzt eine ärztliche Verordnung eine vorgängige konkrete Anordnung einer eidgenössisch diplomierten Medizinalperson zur Initiierung einer bestimmten Heilmassnahme voraus. Eine solche Therapie im Nachhinein als notwendig einzustufen, genügt selbst dann nicht, wenn die Massnahme an sich zweckmässig war und sich sogar ein Heilerfolg eingestellt hat (Der Steuerentscheid [StE], 2009, B 27.5 Nr. 15, E. 3.1).

c) Tatsachen, welche einen bestimmten Aufwand als abzugsfähige Krankheitskosten im Sinne von § 29 Abs. 1 lit. n StG erscheinen lassen, sind steuermindernd und deshalb von der steuerpflichtigen Person darzutun und nachzuweisen. Dieser Nachweis muss in der Rekurschrift durch substantiierte Sachdarstellung und durch Beschaffung oder Bezeichnung von Beweismitteln für die Richtigkeit seiner Darstellung geleistet werden (StGE vom 23. Februar 2007, Nr. 510 06 70, E. 3).

d) Im vorliegenden Fall wurde während der Verhandlung ein Schreiben des behandelnden Arztes des Pflichtigen vom 4. Februar 2009 ins Recht gelegt. In diesem Schreiben des Arztes an die Unfallversicherung des Rekurrenten, wird die notwendige Weiterführung der Aquafitkurse bescheinigt. Grundsätzlich sind die Kosten von besonderen Heilmassnahmen, zu denen auch Aquafit gehört, nicht steuerlich abzugsfähig, da sie zur Verbesserung der Lebensqualität dienen und folglich zu den Lebenshaltungskosten gezahlt werden. Allerdings ist in casu die Teilnahme an Aquafitkursen medizinisch indiziert worden. Die konkrete Anordnung dieser Behandlung konnte durch das Nachreichen der ärztlichen Bescheinigung vom 4. Februar 2009 nachgewiesen werden.

Der Rekurrent erbringt somit den notwendigen Nachweis durch eine ärztliche Verordnung. Daher sind auch die Kosten des Aquafit steuerlich zu berücksichtigen und der Abzug für die Krankheitskosten ist von bisher Fr. 5'245.-- auf Fr. 5'327.-- zu erhöhen.

Der Rekurs der Pflichtigen ist in diesem Punkt gutzuheissen.

7. a) 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. 300.-- aufzuerlegen.

b) Nach § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO kann bei Beschwerden in Steuersachen der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Vertreters eine angemessene Parteientschädigung zulasten der Gegenpartei zugesprochen werden.

Der vorliegende Rekurs wurde teilweise gutgeheissen, weshalb dem Rekurrenten eine reduzierte Parteientschädigung in Höhe von Fr. 200.-- (inkl. Auslagen und MWSt) zugesprochen wird.

**Demgemäss wird erkannt:**

- ://: 1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen.
2. Der Abzug für die Krankheitskosten ist von bisher Fr. 5'245.-- auf Fr. 5'327.-- zu erhöhen.
  3. Im Übrigen wird der Rekurs abgewiesen.
  4. Den Rekurrenten werden gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 VPO reduzierte Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 300.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) auferlegt, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.
  5. Die Steuerverwaltung hat dem Rekurrenten eine reduzierte Parteientschädigung in Höhe von Fr. 200.-- (inklusive Auslagen und MWSt) zu bezahlen.
  6. Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. der Rekurrenten (2), die Gemeinde F. (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).

Steuergerichtspräsident:

Gerichtsschreiberin i.V.:

C. Baader

D. da Silva