



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

Entscheid vom 25. Oktober 2013 (530 13 20)

Fahrtauslagen / Krankheitskosten

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

_____ Parteien A. B und B. B., vertreten durch C.

Beschwerdeführer

gegen

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

Beschwerdegegnerin

_____ betreffend **direkte Bundessteuer 2010**



Sachverhalt

1. Mit der Veranlagungsverfügung der direkten Bundessteuer 2010 vom 11. Dezember 2012 wurden die Pflichtigen zu einem Steuerbetrag von Fr. 1'800.-- 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 entsprechend 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 Stunden 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 Beschwerde 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 anteilmässig 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 Zeitersparnis 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 "rückerstattungswürdig" 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 der Beschwerde. 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 Art. 140 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 zur Anhandnahme der vorliegenden Streitsache zuständig, wobei gemäss § 4 der Vollzugsverordnung DBG vom 13. Dezember 1994 i.V.m. § 129 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG) vom 7. Februar 1974 Beschwerden, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 2'000.-- nicht übersteigt, vom Präsidenten des Steuergerichts als Einzelrichter beurteilt werden.

Da die in formeller Hinsicht an eine Beschwerde zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Vorliegend unterliegt zunächst der Beurteilung, ob die von den Beschwerdeführern 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.-- entsprechend zum Abzug zuzulassen sind.

3. a) Gemäss Art. 26 Abs. 1 lit. a DBG können als Berufskosten die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte abgezogen werden. Nach Abs. 2 werden für die Berufskosten nach Abs. 1 Buchstaben a - c Pauschalansätze festgelegt. Im Falle von Abs. 1 Buchstaben a und c steht dem Steuerpflichtigen der Nachweis höherer Kosten offen. Wesentliche Voraussetzung der Abziehbarkeit der Unkosten gemäss dem Wortlaut von Art. 26 Abs. 1 lit. a DBG ist deren Notwendigkeit zur Erzielung des Erwerbseinkommens (vgl. Knüsel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Basel 2008, Art. 26 N 2 ff.).

b) Nach Art. 5 Abs. 3 der Verordnung des EFD über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer (Berufskostenverordnung) vom 10. Februar 1993 können die Kosten des privaten Fahrzeugs gemäss den Pauschalen nach Artikel 3 abgezogen werden, falls kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung steht oder dessen Benützung objektiv nicht zumutbar ist, wobei der Nachweis höherer berufsnotwendiger Kosten vorbehalten bleibt (Art. 4).

c) Ausgaben sind nicht abzugsfähig, die vorwiegend mit der allgemeinen Lebenshaltung zusammenhängen. Aus diesem Grund sind Auslagen, welche wohl im Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit der steuerpflichtigen Person stehen, die sie aber lediglich wegen eines persönlichen Bedürfnisses oder aus grösserer Bequemlichkeit getätigt hat, den privaten Lebenshaltungskosten zuzuordnen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, Art. 26 N 4).

Die Zurückhaltung der Steuerbehörden beruht bei der Gewährung der Fahrtkostenabzüge 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 Art. 26 Abs. 1 lit. a DBG nicht gerechtfertigt ist (vgl. Entscheid der Steuerrekurskommission Nr. 14/1991 vom 30. August 1991, E. 1a; Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 12. August 2009, Nr. 510 09 41, E. 2c.).

d) Gemäss Rechtsprechung des Steuergerichts kann die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln dem Steuerpflichtigen 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 nicht zugemutet werden. Dabei 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 (Fr. 15.-- pro Tag, jedoch höchstens Fr. 3'200.-- pro Jahr) geltend gemacht werden (vgl. StGE Nr. 530 05 29 / 167-2005 vom 18. November 2005, E. 2 c).

4. a) Im vorliegenden Fall benötigt die Beschwerdeführerin, gemäss SBB-Online-Fahrplan vom 21. Oktober 2013 (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 Beschwerdeführerin überschreitet somit den Richtwert von 2 Stunden und 30 Minuten pro Tag, welcher gemäss Praxis des Steuergerichts den Gebrauch der öffentlichen Verkehrsmittel als unzumutbar erscheinen lässt, nicht. Die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin 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 Beschwerdeführerin keine Bestätigung des Arbeit-

gebers 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 Beschwerdeführer machen geltend, dass die auch für die direkte Bundessteuer in § 3 Abs. 1 lit. a Ziff. 3 der Verordnung zum Steuergesetz vom 13. Dezember 2005 (Vo StG) mit der Klammerbemerkung angewendete Praxis des Kantons Basel-Landschaft, dass bezüglich des Kriteriums der Unzumutbarkeit auf eine Minimalreisezeit von täglich 2 1/2 Stunden abgestellt werde, 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, a.a.O., Art. 26 N 2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 26 N 122).

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; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 26 N 121 ff.).

c) Die Praxis des Kantons Basel-Landschaft hat das Kriterium der Unzumutbarkeit dahingehend konkretisiert, 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 Fahrdauer 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). Damit wird die vom Bundesgesetzgeber in harmonisierungsrechtlicher Hinsicht gemachte Vorgabe, wonach die zur Erzielung eines Erwerbseinkommens notwendigen Aufwendungen von den steuerbaren Einkünften abgerechnet werden können nicht missachtet. 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 (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 26 N 123). Die Harmonisierung erstreckt sich lediglich auf Steuerpflicht, Gegenstand und zeitliche Bemessung der Steuern, Verfahrensrecht und Steuerstrafrecht. Von der Harmonisierung ausgenommen bleiben insbesondere die Steuertarife, die Steuersätze und die Steuerfreibeträge (Art. 129 Abs. 2 der

Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV]). 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 bequemeren 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 daran fest, dass Unzumutbarkeit ab einer täglichen Fahrtzeit von über 2 1/2 Stunden angenommen wird. Die von den Beschwerdeführern geltend gemachten Fahrtkosten in der Höhe von Fr. 6'470.-- wurden von der Steuerverwaltung zu Recht auf Fr. 822.-- reduziert.

Die Beschwerde der Pflichtigen ist in diesem Punkt abzuweisen.

6. Weiter unterliegt der Beurteilung, ob die geltend gemachten Krankheitskosten für die Aquafitkurse abzugsfähig sind und damit Krankheitskosten in der Höhe von gesamthaft Fr. 5'327.-- entsprechend zum Abzug zuzulassen sind.

a) Von den steuerbaren Einkünften werden gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. h DBG die Krankheits-, Unfall- und Invaliditätskosten des Steuerpflichtigen und der von ihm unterhaltenden Personen, soweit der Steuerpflichtige die Kosten selber trägt und diese 5 Prozent der um die Aufwendungen (Art. 26-33 DBG) verminderten steuerbaren Einkünfte übersteigen, abgezogen.

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 Persönlichkeitsreifung 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) Die Tatsachen, welche einen bestimmten Aufwand als abzugsfähige Krankheitskosten im Sinne von Art. 33 Abs. 1 lit. h DBG erscheinen lassen, sind steuermindernd und deshalb von der steuerpflichtigen Person darzutun und nachzuweisen. Dieser Nachweis muss in der Beschwerdeschrift durch substantiierte Sachdarstellung und durch Beschaffung oder Bezeichnung von Beweismitteln für die Richtigkeit seiner Darstellung geleistet werden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage, Zürich 2009, Art. 140 N 55 ff.).

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 Beschwerdeführers, 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 gezählt 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 Beschwerdeführer erbringt somit den notwendigen Nachweis durch eine ärztliche Verordnung. Daher sind auch die Kosten des Aquafit steuerlich zu berücksichtigen und die Krankheitskosten in der Höhe Fr. 5'327.--, soweit diese 5 Prozent der um die Aufwendungen (Art. 26-33 DBG) verminderten steuerbaren Einkünfte übersteigen, entsprechend zum Abzug zuzulassen.

Die Beschwerde der Pflichtigen ist in diesem Punkt gutzuheissen.

7. a) Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind den Beschwerdeführern nach Art. 144 Abs. 1 DBG reduzierte Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 300.-- aufzuerlegen.

b) Nach Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 bis 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 (VwVG) kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug eines Vertreters eine angemessene Parteientschädigung zu Lasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens wird den Pflichtigen, aufgrund des teilweisen Obsiegens, eine reduzierte Parteientschädigung in Höhe von Fr. 100.-- inkl. Auslagen und MWSt zu Lasten der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft zugesprochen.

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen.
2. Den Beschwerdeführern wird bei der direkten Bundessteuer 2010 ein Abzug für Krankheitskosten in Höhe von Fr. 5'327.--, soweit diese Kosten 5 Prozent der um die Aufwendungen verminderten steuerbaren Einkünfte übersteigen, gewährt.
 3. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.
 4. Den Beschwerdeführern werden gemäss Art. 144 Abs. 1 DBG die reduzierten 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 den Beschwerdeführern eine reduzierte Parteientschädigung in Höhe von Fr. 100.-- (inklusive Auslagen und MWSt) zu bezahlen.
 6. Mitteilung an den Vertreter, für sich und zhd. der Beschwerdeführer (2), die eidgenössische Steuerverwaltung, Bern (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).

Steuergerichtspräsident:

Gerichtsschreiberin i.V.:

C. Baader

D. da Silva