

40 % beim Verkauf von WIR-Geldern angemessen. Der Handel mit dem Bruder ist als drittmarktgerecht zu beurteilen und die Behandlung in der Buchhaltung war konsequent. Der Rekurs erweist sich in diesem Punkt als begründet. Die Aufrechnung von CHF 50'700.00 zum Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit ist zu streichen.

62 Krankheits-/Unfallkosten und behinderungsbedingte Kosten; Transportkosten (§ 40 lit. i und i^{bis} StG).

- **Die Transportkosten sind nicht nur bei einer Behinderung, sondern (weiterhin) auch bei Krankheit/Unfall abzugsfähig.**

20. Dezember 2007 in Sachen S.R., 3-RV.2007.179

Aus den Erwägungen

2.

2.1. Gemäss § 40 lit. i StG in der bis Ende 2006 geltenden Fassung können von den Einkünften die Krankheits-, Unfall- und Invaliditätskosten der steuerpflichtigen Person und der von ihr unterhaltenen Personen abgezogen werden, soweit die steuerpflichtige Person die Kosten selber trägt und diese 5 % der um die Aufwendungen nach den §§ 35 - 40 verminderten steuerbaren Einkünfte übersteigen. Diese Regelung deckt sich inhaltlich mit Art. 33 Abs. 1 lit. h DBG in der bis Ende 2004 geltenden Fassung.

2.2. Bei der direkten Bundessteuer sind am 1. Januar 2005 die Art. 33 Abs. 1 lit. h und lit. h^{bis} DBG in Kraft getreten. Dabei wurden die Invaliditätskosten in lit. h gestrichen und neu eine lit. h^{bis} eingefügt. Danach werden von den Einkünften die behinderungsbedingten Kosten des Steuerpflichtigen oder der von ihm unterhaltenen Personen mit Behinderungen im Sinne des Behindertengleichstellungsgesetzes vom 13. Dezember 2002 abgezogen, soweit der Steuerpflichtige die Kosten selber trägt. Diese Regelung deckt sich mit der seit 1. Januar 2005 geltenden Fassung von Art. 9 Abs. 2 lit. h^{bis} StHG.

2.3. Im Kanton Aargau wurde eine entsprechende Änderung von § 40 lit. i StG mit Einfügung einer lit. i^{bis} erst mit der per 1. Januar 2007 vorgenommenen Teilrevision des Steuergesetzes vorgenommen. Es ist jedoch unbestritten, dass die neue, inhaltlich dem DBG und dem StHG entsprechende Regelung bereits ab der Steuerperiode 2005 anzuwenden ist. Das Kantonale Steueramt hat denn auch ein ab der Steuerperiode 2005 geltendes Merkblatt „Krankheitskosten“ (im Folgenden: Merkblatt KStA) erlassen. Danach gilt ab der Steuerperiode 2005 ausschliesslich das Kreisschreiben Nr. 11 „Abzug von Krankheits- und Unfallkosten sowie von behinderungsbedingten Kosten“ der EStV vom 31. August 2005.

3. Bei den Krankheits- und Unfallkosten können gemäss dem ab der Steuerperiode 2005 geltenden Merkblatt KStA die Transportkosten, um ärztliche Leistungen in Anspruch zu nehmen, grundsätzlich nicht (mehr) abgezogen werden, da diese in der Regel nur indirekt mit der Krankheit bzw. einem Unfall in Zusammenhang stehen. Nur in Ausnahmefällen werden medizinisch notwendige Transport-, Rettungs- und Bergungskosten zum Abzug zugelassen, sofern aus gesundheitlichen Gründen weder die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels noch des privaten Motorfahrzeugs möglich oder zumutbar ist (z.B. Transport mit dem Krankenwagen, der Rega etc.; vgl. Merkblatt KStA, Ziff. 3.2.9).

4.

4.1. Die Rekurrentin beantragt, es seien auch die krankheitsbedingten Transportkosten zum Abzug zuzulassen. Diese würden direkt mit der ärztlichen Behandlung in Zusammenhang stehen. Es sei nicht ersichtlich, wieso Transportkosten ab dem Jahr 2005 nicht mehr zu den Krankheitskosten zählen würden, obwohl diese zuvor zum Abzug zugelassen worden seien. Es könne nicht Sinn des Behindertengleichstellungsgesetzes sein und verstosse zudem auch gegen die Gleichbehandlung, wenn bei nicht behinderten Personen die Transportkosten als nicht unmittelbar in Zusammenhang mit der Behandlung angesehen würden, bei behinderten Personen jedoch schon. Zudem sei der alte Wortlaut von § 40 lit. i StG in der neuen Fassung unverändert geblieben, ausser dass die Invaliditätskosten weggefal-

len und neu in § 40 lit. i^{bis} StG die behinderungsbedingten Kosten geregelt seien.

4.2. Der Rechtsdienst des KStA beantragt, der Rekurs sei abzuweisen. Ob Transportkosten als Krankheitskosten im Sinne der neuen Fassung von § 40 lit. i StG gelten, sei ab der Steuerperiode 2005 ausschliesslich nach dem Kreisschreiben Nr. 11 der EStV zu beurteilen. Danach seien Transportkosten grundsätzlich nicht als Krankheits- bzw. Unfallkosten abzugsfähig. Zudem spreche auch der Wortlaut gegen die Abzugsfähigkeit von Transportkosten als Krankheits- bzw. Unfallkosten.

5.

5.1. Zu beurteilen ist, ob die Aufteilung der Krankheits-, Unfall- und Invaliditätskosten (§ 40 lit. i StG) in neu Krankheits- und Unfallkosten sowie behinderungsbedingte Kosten (§ 40 lit. i und i^{bis} StG) eine Auswirkung auf die Abzugsfähigkeit von krankheitsbedingten Transportkosten, welche im Kanton Aargau bis Ende 2004 grundsätzlich abziehbar waren, hat. Es sind demzufolge diese Bestimmungen auszulegen.

5.2. Gemäss der Rechtsprechung bildet in erster Linie der Wortlaut den Ausgangspunkt jeder Auslegung (wörtliche oder grammatikalische Auslegung). Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, so muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden. Dabei müssen alle Auslegungselemente, wie namentlich die Gesetzesmaterialien (historische Auslegung), der Zweck der Regelung, der Sinnzusammenhang sowie die dem Text zu Grunde liegenden Wertungen beachtet werden. In gewissen Fällen ist auch das geschützte Interesse (teleologische Auslegung) oder auch das Verhältnis zu anderen Gesetzesbestimmungen (systematische Auslegung) zu beachten. Sind mehrere Auslegungen zulässig, so ist derjenigen der Vorzug zu geben, welche verfassungskonform ist. Auch wenn das Bundesgericht die Bundesgesetze nicht auf ihre Verfassungskonformität hin überprüfen kann (Art. 191 BV), so geht es immerhin davon aus, dass der Gesetzgeber keine mit der Verfassung unvereinbare Lösungen vorschlägt, ausser das Gegenteil ergebe sich eindeutig aus dem Wortlaut oder dem Sinn des Gesetzes (RGE vom

15. November 2006 in Sachen S. + I.M.; Pra 95 [2006] Nr. 90 = BGE 131 II 562).

5.2.1. Sowohl die alte als auch die neue Fassung von § 40 lit. i StG beziehen sich auf die Krankheits- und die Unfallkosten. Rein begrifflich gesehen hat sich diesbezüglich nichts geändert. Die „Auslagerung“ der Invaliditätskosten in eine neue lit. i^{bis} unter der Bezeichnung „behinderungsbedingte Kosten“ hat keinen direkten Einfluss auf die Begriffe „Krankheits-“ und „Unfallkosten“. Die EStV und auch der Rechtsdienst des Kantonalen Steueramtes sind jedoch aufgrund des Gesetzeswortlautes der Auffassung, dass eine unterschiedliche Behandlung der Transportkosten bei Krankheit/ Unfall einerseits und bei Behinderung andererseits vorzunehmen ist. Währenddem in § 40 lit. i StG von „Krankheitskosten“ die Rede sei, betreffe § 40 lit. i^{bis} StG die „behinderungsbedingten Kosten“. Die Formulierung „behinderungsbedingt“ sei umfassender und weiter zu verstehen als der Begriff „Krankheitskosten“. Dieser grammatikalischen Auslegung ist grundsätzlich zuzustimmen. Der Begriff „Krankheitskosten“ schliesst aber auch nach der Auffassung des Kantonalen Steueramtes nicht per se den Einbezug von Transportkosten aus, denn im bis Ende 2004 gültigen Merkblatt „Krankheitskosten“ werden die Transportkosten unter den abzugsfähigen Krankheitskosten aufgeführt. Es ist daher zu prüfen, ob weitere Auslegungselemente gegen die Fortführung dieser Praxis sprechen.

5.2.2. Mit der historischen Auslegung soll der Sinn einer Norm durch Rekonstruktion der Regelungsabsicht, der Zweckbestimmung und der Wertentscheidungen des historischen Gesetzgebers gefunden werden (Honsell Heinrich, in: Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I, Art. 1 - 456 ZGB, 3. Auflage, Basel 2006, Art. 1 ZGB N 9). Mit der teleologischen Auslegungsmethode erfolgt die Sinnermittlung einer Norm mit Hilfe des Normzweckes, d.h. mit der Zweckverfolgung (Honsell, a.a.O., Art. 1 ZGB N 9).

Die Einführung der Art. 9 Abs. 2 lit. h^{bis} StHG/Art. 33 Abs. 1 lit. h^{bis} DGB/ § 40 lit. i^{bis} StG basiert auf dem Behindertengleichstellungsgesetz, welches im Bereich der Steuern ab 1. Januar 2005 zu beachten ist. Mit dem Behindertengleichstellungsgesetz wird die Förderung der Gleichstellung zu Gunsten der Behinderten bezweckt

(Botschaft zur Volksinitiative „Gleiche Rechte für Behinderte“ und zum Entwurf eines Bundesgesetzes über die Beseitigung von Benachteiligungen behinderter Menschen vom 11. Dezember 2000, in: BBl 2001 S. 1715 ff.). Dabei sollen die Behinderten steuerlich eine Besserstellung erlangen, weil sie einerseits ihre behinderungsbedingten Unkosten nie ganz ersetzt erhalten und weil sie andererseits durch die Steuern stärker belastet würden als nicht behinderte Steuerpflichtige (BBl 2001 S. 1775). Es wurde deshalb vorgeschlagen, das geltende Recht in der Weise anzupassen, die behinderten Steuerpflichtigen teilweise oder ganz vom Selbstbehalt zu befreien, wobei es den Kantonen überlassen wurde, den Selbstbehalt zu bestimmen (BBl 2001 S. 1788). Dies hat der Kanton Aargau mit der Einführung von § 40 lit. i^{bis} StG umgesetzt. Hinweise dafür, dass auch bei der Berücksichtigung der Transportkosten eine unterschiedliche Behandlung angestrebt wurde, sind nicht ersichtlich.

Gemäss dem alten, bis Ende 2004 gültigen Merkblatt „Krankheitskosten“ des KStA gelten Fahrtkosten der kranken Person, um ärztliche Leistungen in Anspruch zu nehmen (inkl. notwendige Begleitpersonen) als Krankheitskosten. Mit den gesetzlichen Anpassungen aufgrund des Behindertengleichstellungsgesetzes und der Übernahme des Kreisschreibens Nr. 11 der EStV im Merkblatt KStA werden die Fahrtkosten zum Arzt etc. bei den Krankheits- und Unfallkosten ab dem 1. Januar 2005 explizit von der Abzugsfähigkeit ausgeschlossen (vgl. Ziff. 3.2.9), hingegen bei den behinderungsbedingten Kosten zugelassen (vgl. Ziff. 4.3.6). Es ist offensichtlich, dass das KStA unbesehen die Regelung der EStV ins Merkblatt „Krankheitskosten“ aufnahm. Hinweise dafür, dass bezüglich Transportkosten bei Krankheit und Unfall bewusst eine Praxisänderung vorgenommen werden sollte, sind nicht ersichtlich. Im Rundschreiben der EStV vom 7. Juli 2003 betreffend Inkraftsetzung des Behindertengleichstellungsgesetzes heisst es denn auch, „...wie *bisher* sollen von den Einkünften die Krankheits- und Unfallkosten ... abgezogen werden können“.

5.2.3. Bei der systematischen Auslegung geht es um die Sinnermittlung der Norm aus der Stellung der auszulegenden Norm im Regelungsgefüge der Rechtsordnung (Honsell, a.a.O., Art. 1 ZGB N 9).

Gemäss § 34 StG können von den steuerbaren Einkünften die Aufwendungen und allgemeinen Abzüge nach den §§ 35 - 40 abgezogen werden, wobei nur die notwendigen/erforderlichen bzw. mit einer Tätigkeit zusammenhängenden Aufwendungen abzugsfähig sind. In Anwendung dieser Bestimmung werden vom Steuerrekursgericht auch Fahrtkosten zum Schulort als abzugsfähige Weiterbildungskosten anerkennt hat (AGVE 2004 S. 302). Auch bei den Liegenschaftsunterhaltskosten (§ 39 Abs. 2 StG) werden die Transportkosten, welche einem Steuerpflichtigen durch die Beschaffung von Material, die er für den Liegenschaftsunterhalt benötigt, entstehen, grundsätzlich zum Abzug zugelassen, weil sonst Steuerpflichtige, welche Liegenschaftsunterhaltsarbeiten durch Drittpersonen ausführen lassen, benachteiligt würden, da in deren Rechnung in der Regel auch (abzugsfähige) Wegkosten enthalten sind (RGE vom 28. Januar 2004 in Sachen R. + B.J.). In beiden Fällen stehen die Transportkosten auch nur in indirektem Zusammenhang mit den eigentlichen Weiterbildungs- bzw. Liegenschaftsunterhaltskosten. Es ist daher verständlich, wenn die Rekurrentin einwendet, bei Hausbesuchen von Ärzten seien die Transportkosten in der Rechnung des Arztes ebenfalls mit enthalten und diese würden ohne weiteres als Krankheitskosten akzeptiert.

5.3. Zusammenfassend ergibt sich, dass der Begriff „Krankheitskosten“ die Berücksichtigung von Transportkosten nicht grundsätzlich ausschliesst. Die Unterscheidung zwischen Krankheits- und Unfallkosten einerseits und behinderungsbedingten Kosten anderseits wurde vorgenommen, weil nur bei letzteren kein Selbstbehalt berücksichtigt werden soll. Eine Benachteiligung von kranken bzw. verunfallten gegenüber behinderten Steuerpflichtigen betreffend Transportkosten war nicht beabsichtigt und ist sachlich auch nicht gerechtfertigt. Im Übrigen werden auch im Zusammenhang mit Weiterbildung und Liegenschaftsunterhalt anfallende Transportkosten zum Abzug zugelassen.

Gestützt darauf kommt das Steuerrekursgericht zum Schluss, dass bei der Berechnung der abzugsfähigen Krankheits- und Unfallkosten ab dem Steuerjahr 2005 (wie vorher) grundsätzlich auch die Transportkosten zu berücksichtigen sind.

63 Einkommenssteuertarif (§ 43 Abs. 2 StG).

- **Der Tarif B steht demjenigen geschiedenen Steuerpflichtigen zu, der mit Kindern zusammenlebt, wenn für die Kinder ein Kinderabzug gewährt wird und sich die Kinder zur Hauptsache bei ihm aufhalten. Wer für das gleiche Kind einen Abzug nach § 40 lit. c StG vornehmen kann, hat keinen Anspruch auf einen Kinderabzug. Es genügt die Möglichkeit eines Abzuges für Unterhaltsbeiträge; der subjektive Wille des Steuerpflichtigen spielt keine Rolle (Erw. 3.1. ff.).**
- **Aufgrund der monatlichen Zahlungen der geschiedenen Ehefrau kommt der Rekurrent nicht zur Hauptsache für das Kind auf (Erw. 3.4.).**

20. September 2007 in Sachen C.G., 3-RV.2007.77

*Aus den Erwägungen***3.**

3.1. Für Verheiratete, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, sowie für verwitwete, getrennt lebende, geschiedene und ledige Steuerpflichtige, die allein mit Kindern, für die ein Kinderabzug nach § 42 Abs. 1 lit. a gewährt wird, zusammenleben, wird der Steuersatz des halben steuerbaren Einkommens (Tarif B) angewendet (§ 43 Abs. 2 StG).

Voraussetzung für die Gewährung des Tarifs B ist bei geschiedenen Steuerpflichtigen, die (allein) mit Kindern zusammenleben (vgl. dazu BGE 131 II 710 = StR 2006 S. 45 ff. = StE 2006 B 29.3 Nr. 28 = ASA 76 S. 83 f.), somit, dass für die Kinder ein Kinderabzug gewährt wird und sich die Kinder zur Hauptsache bei ihnen aufhalten (§ 29 Abs. 2 StGV in Verbindung mit § 43 Abs. 2 StG). Leben beide Elternteile zusammen oder befinden sich die Kinder in alternierender Obhut, so steht nur demjenigen Elternteil der Tarif B zu, welcher auch den Kinderabzug beanspruchen darf (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 2. Auflage, Muri-Bern 2004, § 42 StG N 30, § 43 StG N 5; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], Basel/Genf/