



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

vom 28. September 2022 (810 22 77)

Steuern und Kausalabgaben

Staatssteuern 2018 / Arbeitszimmerabzug bei Lehrpersonen / falsche behördliche Zusage / Verlegung der Krankheitskosten bei internationaler Steuerauscheidung

Besetzung Vizepräsident Daniel Ivanov, Kantonsrichter Markus Clausen, Hans Furer, Niklaus Ruckstuhl, Stefan Schulthess, Gerichtsschreiberin Elena Diolaiutti

Beteiligte **A.A.**_____ und **B.A.**_____, Beschwerdeführer

gegen

**Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft
(Abteilung Steuergericht)**, Kreuzbodenweg 1, 4410 Liestal, Vorinstanz

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Rechtsdienst,
Rheinstrasse 33, Postfach, 4410 Liestal, Beschwerdegegnerin

Einwohnergemeinde B._____, Beigeladene

Betreff Staatssteuer 2018
(Urteil des Steuer- und Enteignungsgerichts Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht, vom 5. November 2021)

A. Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) setzte mit Steuerveranlagung zur Staatssteuer 2018 vom 5. März 2020 das im Kanton Basel-Landschaft steuerbare Einkommen von A.A.____ und B.A.____ auf Fr. 252'740.-- und das satzbestimmende Einkommen auf Fr. 419'255.-- fest. Die Steuerverwaltung rechnete unter anderem die geltend gemachten Abzüge für das Arbeitszimmer der Ehefrau (Ziff. 525) mit Fr. 796.-- an. Im Rahmen der internationalen Steuerausscheidung teilte sie die gewährten Abzüge für Alimente/Krankheitskosten/Zuwendungen von gesamthaft Fr. 6'530.-- nach B.____/BL (Fr. 1'968.--), C.____/BE (Fr. 22.--) und Deutschland (Fr. 4'540.--) auf.

B. Mit E-Mail vom 15. März 2020 gelangten die Steuerpflichtigen an den Veranlagungsexperten der Steuerverwaltung D.____. Darin rügten sie unter anderem, bei den berufsbedingten Kosten der Ehefrau (Ziff. 525) sei der Betrag für die Ausstattung des Arbeitszimmers von Fr. 1'277.-- ohne Erklärung nicht berücksichtigt worden. In seiner E-Mail vom 17. März 2020 teilte D.____ den Steuerpflichtigen mit, bei Teilzeitarbeit bestehe kein Anspruch auf einen vollen Arbeitszimmerabzug. Es könne nur ein dem diesbezüglichen Einkommen entsprechender prozentualer Anteil angerechnet werden. Bei Lehrpersonen könne jedoch nicht auf das Pensum abgestellt werden. Gemäss Lohnausweis sei die Steuerverwaltung von einem Arbeitspensum von 29 % ausgegangen. Der geltend gemachte Abzug könne aber im Umfang von 50 % gewährt werden. In der Veranlagungsverfügung seien dagegen nur Fr. 833.68 gewährt worden (Eigenmietwert durch [Anzahl Zimmer + 1], davon 29 %). Im Einspracheverfahren könne dieser Abzug zu Gunsten der Pflichtigen auf Fr. 1'437.38 (Eigenmietwert durch [Anzahl Zimmer + 1], davon 50 %) korrigiert werden.

C. Mit Eingabe vom 26. März 2020 erhoben die Steuerpflichtigen Einsprache bei der Steuerverwaltung und beantragten unter anderem, dass der Abzug für das Arbeitszimmer im Umfang von 50 % statt von 29 % zu gewähren sei und die Krankheitskosten in der internationalen Steuerausscheidung effektiv zwischen der Schweiz und Deutschland aufzuteilen seien, so dass in Deutschland Fr. 1'060.-- für den Ehemann und in der Schweiz Fr. 5'420.-- für die Ehefrau und die Tochter anfallen würden. Als Begründung führten sie an, dass die Steuerverwaltung mit E-Mail vom 17. März 2020 den Abzug von 50 % für das Arbeitszimmer gewährt habe. Hinsichtlich der Krankheitskosten rechtfertigte sich eine effektive Steuerausscheidung, da aufgrund der Belege die Kosten eindeutig den einzelnen Personen zugeordnet werden könnten.

D. Mit Einspracheentscheid vom 18. Februar 2021 wies die Steuerverwaltung die Einsprache bezüglich der zwei obgenannten Rügen ab. Sie hielt fest, dass bei Teilzeitarbeit der Arbeitszimmerabzug entsprechend dem Pensum anteilmässig herabzusetzen sei. Ausgehend von einem Eigenmietwert der selbstbewohnten Liegenschaft über Fr. 21'654.-- und sieben Zimmern liesse sich vorliegend ein zulässiger Arbeitszimmerabzug bei Vollzeitbeschäftigung von Fr. 2'707.-- errechnen. Bei einem Arbeitspensum von 29 % reduziere sich der abzugsfähige Betrag auf Fr. 785.--. Obwohl im Veranlagungsverfahren ein Abzug von Fr. 834.-- zugestanden worden sei, werde von einer Korrektur zu Ungunsten der Pflichtigen abgesehen. Mit Blick auf die internationale Ausscheidung der Krankheitskosten erklärte die Steuerverwaltung, die Krankheitskosten würden zu den allgemeinen Abzügen ohne sachlichen Zusammenhang zu einer bestimmten Einkommensart gehören, weshalb diese proportional entsprechend dem Reinein-

kommen zu verlegen seien. Infolgedessen könne dem Rechtsbegehren, die Krankheitskosten nach Verursacher zu verteilen, nicht entsprochen werden.

E. Nach weiterer Korrespondenz zwischen der Steuerverwaltung und den Steuerpflichtigen kam die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 12. März 2021 auf ihren Einspracheentscheid vom 18. Februar 2021 zurück und wies die Einsprache bezüglich der oben genannten zwei Rügen ab.

F. Mit Eingabe vom 30. März 2021 erhoben die Steuerpflichtigen beim Steuer- und Ent eignungsgericht, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), Rekurs und beantragten, es sei der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 12. März 2021 bezüglich Arbeitszimmer und Krankheitskosten aufzuheben und es seien die Kosten des Arbeitszimmers (Ehefrau) mit 50 % (= Fr. 1'437.--) anzuerkennen und in der internationalen Steuerauscheidung die Krankheitskosten der Ehefrau und der Tochter von Fr. 5'420.-- vollständig dem Einkommen der Ehefrau zuzuordnen und die Krankheitskosten des Ehemanns von Fr. 1'060.-- zwischen der Schweiz und Deutschland anteilig aufzuteilen; alles unter o/e-Kosten- und Entschädigungsfolge. Verfahrensrechtlich wurde der Antrag gestellt, D.____ sei als Zeuge anzuhören. Zur Begründung machten sie geltend, die Steuerverwaltung habe mit E-Mail vom 17. März 2020 die Abzugsfähigkeit der Kosten für das Arbeitszimmer in der Höhe von Fr. 1'437.-- verbindlich in Aussicht gestellt. Im Übrigen basiere die in der E-Mail gemachte Aussage zum Pensum der Lehrpersonen auf dem Baselbieter Steuerbuch (Band 1 - Einkommen 29 Nr. 3, Punkt 2.2.2, Absatz 2, Satz 2). Unter anderem unter Hinweis auf das Bundesgerichtsurteil 2C-891/2011 vom 23. Juli 2012 rechtfertige es sich im vorliegenden Fall zudem, die Krankheitskosten den einzelnen Personen zuzuordnen.

G. Nach Eingang der Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 26. Mai 2021 wies das Steuergericht den Rekurs ab. Im Wesentlichen hielt das Steuergericht fest, es fehle an einer gestützt auf die Zusage von D.____ getätigten Disposition, weshalb der Vertrauensgrundsatz nicht greife. Zudem gebe es keinen Grund, bei den Lehrpersonen von der üblichen Berechnungsweise abzuweichen, daran ändere auch die Aussage im Baselbieter Steuerbuch nichts. Auch die Ausscheidung der Krankheitskosten sei korrekt erfolgt, da kein sachlicher Zusammenhang zwischen dem Einkommen und den Krankheitskosten bestehe.

H. Mit Eingabe vom 3. April 2022 erhoben die Steuerpflichtigen gegen den Entscheid des Steuergerichts beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), Beschwerde. Sie beantragten die Aufhebung des Entscheids des Steuergerichts und wiederholten die bereits beim Steuergericht gestellten Rechtsbegehren.

I. In ihren jeweiligen Vernehmlassungen vom 4. Mai 2022 stellten die Steuerverwaltung und das Steuergericht Antrag auf Abweisung der Beschwerde.

J. Mit präsidialer Verfügung vom 12. Mai 2022 überwies das Kantonsgericht den Fall der Kammer zur Beurteilung im Rahmen einer Urteilsberatung.

K. Mit unaufgeforderter Eingabe vom 30. Juni 2022 machten die Beschwerdeführer geltend, sie hätten nachteilige unwiderrufliche Dispositionen getätigt, da sie aufgrund der Zusage der Steuerverwaltung die entsprechende Steuerersparnis in der Höhe von Fr. 155.-- gespendet hätten.

Das Kantonsgericht zieht **in Erwägung** :

1. Nach § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG) vom 7. Februar 1974 können Entscheide und Präsidialentscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht angefochten werden. Da sämtliche weiteren formellen Voraussetzungen gemäss den §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 erfüllt sind, kann auf die vorliegende Beschwerde gegen den Steuerentscheid betreffend Steuerveranlagung zur Staatssteuer 2018 eingetreten werden.

2. Gemäss § 45 Abs. 1 VPO können mit der verwaltungsgerichtlichen Beschwerde Rechtsverletzungen einschliesslich Überschreitung, Unterschreitung oder Missbrauch des Ermessens (lit. a) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts (lit. b) gerügt werden. Die Überprüfung der Angemessenheit einer Verfügung ist hingegen nur in Ausnahmefällen vorgesehen (§ 45 Abs. 1 lit. c VPO e contrario). Einen solchen Ausnahmefall statuiert § 45 Abs. 2 VPO, gemäss welchem mit der Beschwerde in Steuersachen alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden können (vgl. auch § 6 Abs. 3 VPO und § 18 Abs. 3 VPO). Demzufolge kann das Kantonsgericht vorliegend auch die Angemessenheit des angefochtenen Entscheides überprüfen. Zudem können die Parteien bei Beschwerden in Steuersachen auch neue Anträge, Behauptungen und Beweismittel vor Kantonsgericht vorbringen (§ 6 Abs. 3 VPO).

3. Vorliegend ist als erster Punkt strittig, ob die Kosten für das Arbeitszimmer der Ehefrau im Umfang von 50 % oder von 29 % abzugsfähig sind.

4.1.1. Gemäss § 29 Abs. 1 lit. a StG werden bei unselbständiger Erwerbstätigkeit die Erwerbsunkosten wie die Kosten für das private Arbeitszimmer von den steuerbaren Einkünften abgezogen. Nach § 3 Abs. 1 lit. g der Verordnung zum Steuergesetz (Vo StG) vom 13. Dezember 2005 können Steuerpflichtige, die einen wesentlichen Teil ihres Berufes ausserhalb des Arbeitsorts erledigen müssen (1. Voraussetzung), weil am Arbeitsort kein entsprechender Raum zur Verfügung steht (2. Voraussetzung), und die ein Zimmer ihrer Privatwohnung mit einem entsprechend ausgeschiedenen Arbeitsplatz regelmässig für diese Berufstätigkeit benützen (3. Voraussetzung), die Kosten des privaten Arbeitszimmers in Abzug bringen. Der Abzug bemisst sich nach der Formel: Eigenmietwert beziehungsweise Mietzins durch (Anzahl Zimmer + 1). Gemäss Rechtsprechung besteht kein grundsätzlicher Anspruch auf einen vollen Arbeitszimmerabzug, sondern nur auf denjenigen Prozentsatz, der dem Anteil des Teilzeiteinkommens im Vergleich zum Einkommen, das bei einer Vollzeitarbeit erzielt worden wäre, entspricht (Urteil des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft [StGer] vom 19. Februar 2016 [510 15 80]

E. 2.g; zur Konkretisierung der Voraussetzungen vgl. Kurzmitteilung Nr. 214 der Steuerverwaltung vom 15. Oktober 1993, <<https://www.baselland.ch/politik-und-behorden/direktionen/finanz-und-kirchendirektion/steuerverwaltung/kurzmitteilungen/1993/214>> [besucht am 26. September 2022]).

4.1.2. Keine der Parteien bestreitet, dass die drei Voraussetzungen vorliegend erfüllt sind. Da jedoch die in der Zwischenzeit aus dem Steuerbuch gestrichene Passage mit der ersten Voraussetzung im Zusammenhang stehen könnte, wird hiernach darauf eingegangen. Des Weiteren wird nicht bestritten, dass die Formel für die Berechnung des Abzugs richtig angewendet wurde. Strittig ist jedoch, ob vom gemäss Formel errechneten maximalen abzugsfähigen Betrag (Fr. 2'707.--) vorliegendenfalls 29 % oder 50 % abzugsfähig sind.

4.1.3. Damit die Voraussetzung des wesentlichen Anteils (1. Voraussetzung) erfüllt ist, muss nach der Rechtsprechung der zu Hause ausgeübte Anteil der Erwerbstätigkeit ca. 40 % der gesamten Arbeitszeit betragen. Bezüglich der Lehrpersonen errechnete das Steuergericht in seinem Entscheid vom 12. August 2009 (510 09 12, E. 3.d), dass auf Sekundarstufe der Anteil der Arbeitszeit, der für Vor- und Nachbereitung der Schulstunden und für übrige schulische Tätigkeiten erbracht werde, mindestens 43.25 % der gesamten Arbeitszeit betrage. Dieser Anteil der Arbeitszeit könne somit ausserhalb des Schulhauses erbracht werden. Lügen die übrigen Voraussetzungen (am Arbeitsort steht kein entsprechender Raum zur Verfügung und ein Zimmer der Privatwohnung mit einem entsprechend ausgeschiedenen Arbeitsplatz wird regelmässig für die Berufstätigkeit benützt) vor, sei damit die Voraussetzung zum Abzug der Kosten für ein privates Arbeitszimmer gegeben. In einem Urteil vom 19. Februar 2016 hat das Steuergericht festgehalten, dass für Lehrpersonen im Teilzeitpensum das gleiche gelte, da auch deren Anteil für die Vor- und Nachbereitung der Schulstunden mindestens 40% betrage, so dass der zu Hause ausgeübte Anteil der Erwerbstätigkeit wesentlich sei (Urteil des StGer vom 19. Februar 2016 [510 15 80] E. 3.a). Im vorliegenden Fall ist die Beschwerdeführerin als Lehrerin am E._____ tätig. Bei der Beschwerdeführerin wurde das Vorliegen der zweiten und dritten Voraussetzung bejaht und entsprechend der hiervoor zitierten Rechtsprechung auch das Vorliegen der ersten Voraussetzung, wonach sie einen wesentlichen Teil der Erwerbstätigkeit (43.25 %) zu Hause ausübe.

4.2.1. Die Beschwerdeführer stützen den Anspruch auf eine 50%ige Abzugsfähigkeit der Kosten für das Arbeitszimmer auf die diesbezügliche Zusage des Veranlagungsexperten in seiner E-Mail vom 17. März 2020. Sie monieren weiter, dass sie weder von der Steuerverwaltung noch vom Steuergericht zu potentiellen nachteiligen Dispositionen befragt worden seien und auch keine Möglichkeit zur Stellungnahme gehabt hätten. Darüber hinaus seien sie nach wie vor davon überzeugt, für den Abzug im Umfang von 50% existiere eine rechtliche Grundlage. Sie präzisieren, entgegen der Ausführung im Urteil des Steuergerichts hätten nicht sie sich auf das Baselbieter Steuerbuch berufen, sondern der Veranlagungsexperte habe sich bei der Erteilung der verbindlichen Zusage auf den Satz: "Beim Lehrpersonal kann jedoch nicht auf das Pensum abgestellt werden.", der im Baselbieter Steuerbuch wiederzufinden sei, bezogen. Er selber habe den Abzug von 50 % vorgeschlagen. In der Verhandlung hätten weder der Vertreter der Steuerverwaltung noch die Vertreter des Steuergerichts den Wortlaut des Steuerbuchs deuten kön-

nen. Nach der Verhandlung sei der Satz zum Pensum des Lehrpersonals aus dem Steuerbuch gestrichen worden.

4.2.2. Die Steuerverwaltung hält in ihrer Vernehmlassung an das Kantonsgericht fest, dass die seinerzeitige Auskunft zur Höhe des Arbeitszimmerabzugs in der E-Mail vom 17. März 2020 falsch gewesen sei. Da jedoch darauf gestützt keine nachteiligen Dispositionen getroffen worden seien, seien die Voraussetzungen eines allfälligen Vertrauensschutzes nicht erfüllt. Die Steuerverwaltung weist darauf hin, dass der Satz im Baselbieter Steuerbuch, wonach bei Lehrpersonen nicht auf das Arbeitspensum abzustellen sei, im folgendem Kontext zu sehen sei: Grundsätzlich bestehe nur ein Anspruch auf einen Arbeitszimmerabzug, wenn 40 % der Erwerbstätigkeit ausserhalb des eigentlichen Arbeitsorts erledigt werde. Im vorliegenden Fall liege unbestrittenermassen ein Teilzeitpensum von 29 % vor. Würde man nun dieses Teilzeitpensum mit dem für die Vor- und Nachbearbeitung der Schulstunden massgebenden Faktor von 43.25 % multiplizieren, so ergebe dies lediglich einen Prozentsatz von 12.5. Unabhängig davon – und im Ergebnis somit unter den für den Arbeitszimmerabzug massgebenden 40 % bleibend – werde der Beschwerdeführerin ein anteiliger Arbeitszimmerabzug gewährt; im vorliegenden Fall von 29 %. Schliesslich sei der guten Ordnung halber darauf hinzuweisen, dass der vorgenannte Satz gegenwärtig im Steuerbuch "fehle" bzw. diese Aussage mancherorts ganz offensichtlich zu Missverständnissen führen könne und deshalb ergänzt resp. präzisiert werden solle. Der mit 29 % gewährte Arbeitszimmerabzug entspreche sowohl der konstanten Praxis der Steuerverwaltung sowie auch der ständigen Rechtsprechung des Steuergerichts.

4.3. Vorliegendenfalls ist unbestritten, dass ein Abzug für die Kosten des Arbeitszimmers vorgenommen werden darf. Rechtsprechungsgemäss besteht bei Teilzeitarbeit kein Anspruch auf den vollen Arbeitszimmerabzug, sondern dieser Wert ist auf denjenigen Prozentsatz herabzusetzen, der dem Anteil des Teilzeiteinkommens an demjenigen Einkommen entspricht, das bei einer Vollzeitarbeit erzielt worden wäre. Es finden sich entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer keine gesetzlichen Bestimmungen, die etwas Anderes statuieren. Auch gibt es keine sachlichen Gründe, die Lehrpersonen in Bezug auf diese Regelung anders zu behandeln als andere Steuerpflichtige. Selbst die Beschwerdeführer bringen keine sachlichen Gründe vor, weshalb diese Regelung nicht für Lehrpersonen anwendbar sein solle. Besonders ist bei Lehrpersonen hingegen, die in der Rechtsprechung ausgearbeitete Annahme, wonach sie auf der Sekundarstufe I 43.25 % ihres Pensums ausserhalb des Schulhauses und somit im privaten Arbeitszimmer erbringen können. Die in der Zwischenzeit aus dem Steuerbuch gestrichene Aussage zu den Lehrpersonen könnte im Zusammenhang mit dieser Rechtsprechung stehen, wobei die Erklärung der Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung an das Kantonsgericht zur Passage im Steuerbuch (E. 4.2.2 hiavor) nicht restlos zu überzeugen vermag, da unabhängig vom jeweiligen Pensum der Lehrperson, der Anteil der Arbeit, welcher im privaten Arbeitszimmer erbracht werden kann, immer 43.25 % des jeweiligen Pensums beträgt und nicht je nach Pensum variiert. Unabhängig davon, was genau im Steuerbuch stand und wie dies zu verstehen war, hat das Steuerbuch – wie von den Vorinstanzen zu Recht festgehalten – keine bindende Wirkung. Aus den obigen Darlegungen ergibt sich, dass die Höhe des Abzugs für die Kosten des Arbeitszimmers im Umfang von 29 % und nicht von 50 % korrekt ist und die Zusage des Veranlagungsexperten demzufolge fehlerhaft war.

4.4.1. Der in Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) vom 18. April 1999 verankerte Grundsatz von Treu und Glauben statuiert ein Verbot widersprüchlichen Verhaltens und verleiht einer Person Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen oder sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden. Voraussetzung für eine Berufung auf Vertrauensschutz ist, dass die betroffene Person sich berechtigterweise auf die Vertrauensgrundlage verlassen durfte und gestützt darauf nachteilige Dispositionen getroffen hat, die sie nicht mehr rückgängig machen kann. Dies ist unter anderem der Fall, wenn aufgrund einer behördlichen Zusage Investitionen vorgenommen oder bestimmte Massnahmen unterlassen worden sind. Zwischen Vertrauen und Disposition muss ein Kausalzusammenhang gegeben sein. Dieser fehlt, wenn anzunehmen ist, dass die Disposition auch ohne ein Vertrauen begründendes behördliches Verhalten bzw. bei Kenntnis der Mangelhaftigkeit der Vertrauensbasis vorgenommen worden wäre. Die Berufung auf Treu und Glauben versagt jedoch, wenn ihr überwiegende öffentliche Interessen entgegenstehen (Urteil des BGer 1C_231/2012 vom 29. November 2012 E. 2.3; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl., Zürich 2020, Rz. 659, 663).

4.4.2. In Bezug auf die Beweislast ist festzuhalten, dass der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen der Steuerbehörde, der Beweis für steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt; er hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (Urteile des BGer 2C_130/2019 vom 2. Oktober 2019 E. 2.3; 2C_835/2016 vom 21. März 2017 E. 2.5). Damit haben die Beschwerdeführer auch den Beweis für die getätigte Disposition und für den Kausalzusammenhang zu erbringen.

4.4.3. Die Beschwerdeführer machen geltend, sie hätten vor der Steuerverwaltung und dem Steuergericht keine Gelegenheit erhalten, sich zu den nachteiligen Dispositionen zu äussern. Das Steuergericht erwidert in seiner Vernehmlassung an das Kantonsgericht, die Steuerverwaltung habe die Thematik der fehlenden nachteiligen Disposition sowohl in der Vernehmlassung vom 26. Mai 2021 als auch an der Hauptverhandlung vom 5. November 2021 angesprochen und die Beschwerdeführer hätten an der Hauptverhandlung die Möglichkeit gehabt, sich persönlich dazu zu äussern. Wie das Steuergericht richtig ausführt, wird bereits in der Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 26. Mai 2021 – im Text fett hervorgehoben – auf das Fehlen einer nachteiligen Disposition hingewiesen. Dennoch haben die Beschwerdeführer weder vor dem Steuergericht noch in der Beschwerde an das Kantonsgericht die Betätigung nachteiliger Dispositionen geltend gemacht. Erst mit unaufgeforderter Eingabe vom 30. Juli 2022 erklären die Beschwerdeführer, sie seien gestützt auf die Zusage des Veranlagungsexperten davon ausgegangen, dass die abzugsfähigen berufsnotwendigen Kosten der Ehefrau gegenüber dem Steuerbescheid vom 5. März 2020 um Fr. 603.-- erhöht würden, was zu einer Steuerersparnis von Fr. 155.-- geführt hätte. Für den Fall, dass die fehlende Voraussetzung der nachteiligen Disposition ausschlaggebend sein sollte, was sie in Anbetracht des Streitwerts als übertrieben und unverhältnismässig erachten würden, würden sie dem Gericht mitteilen, dass sie den Betrag an zwei karitative Organisationen gespendet und damit unwiderruflich nachteilige Dispositionen getroffen hätten. Mit der Eingabe vom 30. Juli 2022 reichten sie einen Beleg über eine Spende vom 23. März 2020 in der Höhe von Euro 100.-- an die F._____ und einen Einzahlungs-

schein in der Höhe von Fr. 50.-- zugunsten des G.____ ein. Dem letztgenannten Einzahlungsschein lässt sich nicht entnehmen, ob diese Einzahlung überhaupt getätigt worden ist, wer diesen Betrag gespendet haben soll und wann dieser Betrag gespendet worden sein soll. Dieser Einzahlungsschein beweist somit gar nichts. Der erstgenannte Beleg beweist, dass die Beschwerdeführer wenige Tage nach der Zusage des Veranlagungsexperten Euro 100.-- an die Gesellschaft für biologische Krebsabwehr gespendet haben. Jedoch vermag diese Einzahlungsbestätigung nicht einen Kausalzusammenhang zwischen der Zusicherung der Steuerersparnis und der Tötigung der Spende zu beweisen. Vielmehr ist anzunehmen, dass diese Disposition auch ohne die Zusage des Veranlagungsexperten getroffen worden wäre. Auch die Tatsache, dass dieser Beleg erst nach Abschluss des Schriftenwechsels vor Kantonsgericht und zusammen mit einem nichts belegenden Einzahlungsschein eingereicht wurde, dessen Spendenbetrag (Fr. 50.--) so eingetragen wurde, dass genau die Höhe der strittigen Steuerersparnis (Fr. 155.--) durch die zwei "Belege" (Fr. 50.-- und Euro 100.--) erreicht wird, lässt keinen anderen Schluss zu, als dass diese Spende und die Zusicherung des Veranlagungsexperten in keinem Zusammenhang stehen. Damit ist die Beschwerde bezüglich des Antrags auf Abzugsfähigkeit der Kosten für das Arbeitszimmer im Umfang von 50 % abzuweisen.

4.4.4. Im Zusammenhang mit der Zusage ist festzuhalten, dass es zwar nachvollziehbar ist, dass die Beschwerdeführer gewisse Mühe bekunden, zu akzeptieren, dass die Aussage des Veranlagungsexperten nicht verbindlich sein soll. Es besteht aber eine gefestigte und langjährige Praxis, unter welchen Voraussetzungen solche Zusagen bindend sind. Diese Voraussetzungen sind vorliegendenfalls zweifelsohne nicht gegeben. Überdies kann ergänzt werden, dass nicht nur eine Zusage der Behörde nicht a priori bindend ist, sondern dass in der Regel eine Behörde, so auch die Veranlagungsbehörde, ohne dass besondere Voraussetzungen erfüllt sein müssen, sogar auf eine unangefochtene Verfügung zurückkommen kann, solange die Rechtsmittelfrist nicht abgelaufen ist (Urteil des StGer vom 24. April 2009 [510 08 84] E. 3.a; BGE 121 II 273 E. 1.a/bb).

4.5. Die Beschwerdeführer bemängeln, dass das Steuergericht D.____ nicht als Zeugen zugelassen hat. Auch in der Beschwerde an das Kantonsgericht stellen die Beschwerdeführer wiederum den Antrag, D.____ als Zeugen vorzuladen. Es ist unbestritten, dass Letztgenannter festgehalten hat, der Abzug für die Kosten des Arbeitszimmers sei im Umfang von 50 % zu gewähren, was bei einer Einsprache berücksichtigt würde. Diese Aussage ist fehlerhaft. Daran könnte auch seine Befragung nichts ändern. Zudem ist die Fehlerhaftigkeit dieser Zusage unbeachtlich, sofern gestützt darauf keine nachteiligen Dispositionen getätigt wurden. Aus diesen Gründen hat das Steuergericht zu Recht den Antrag auf Vorladung des Veranlagungsexperten abgelehnt. Da eine Aussage von ihm auch vor Kantonsgericht nicht geeignet wäre, an der Abzugsfähigkeit der Kosten für das Arbeitszimmer im Umfang von 29 % etwas zu ändern, ist der Antrag der Beschwerdeführer auf Vorladung des Veranlagungsexperten im kantonsgerichtlichen Verfahren abzuweisen.

5.1. Als Nächstes ist zu prüfen, wie die Krankheitskosten im Rahmen der internationalen Steuerauscheidung zwischen der Schweiz und Deutschland aufzuteilen sind.

5.2.1. Die §§ 29 bis 32 StG regeln welche Abzüge und Aufwendungen zur Ermittlung des Reineinkommens von den gesamten steuerbaren Einkünften abgezogen werden können (vgl. Art. 9 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Steuerharmonisierungsgesetz, StHG] vom 14. Dezember 1990). Vom so bestimmten (Rein-) Einkommen werden sodann zur Ermittlung des steuerbaren Einkommens die Sozialabzüge nach § 33 StG vorgenommen. Gestützt auf diese Bestimmungen werden nach Lehre und Rechtsprechung die zulässigen Abzüge unterteilt in die zur Einkommenserzielung notwendigen Aufwendungen (organische Abzüge), in die allgemeinen Abzüge (d.h. Abzüge für besondere Aufwendungen; auch anorganische Abzüge genannt) und Sozialabzüge (d.h. Abzüge für bestimmte Verhältnisse; auch Freibeträge genannt; zum Ganzen: Urteil des BGer 2C_95/2015, 2C_96/2015 vom 27. August 2015 E. 4.2). Im Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (Doppelbesteuerungsabkommen, nachfolgend: DBA) vom 29. Dezember 1972 fehlt eine Regelung, die eine objektmässige Verlegung für bestimmte Kategorien von Abzügen vorschreibt.

5.2.2. Für die Verlegung von Abzügen im internationalen Verhältnis enthält das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 eine explizite Regelung betreffend die Sozialabzüge. Gemäss Art. 35 Abs. 3 DBG werden die Sozialabzüge bei teilweiser Steuerpflicht anteilmässig gewährt. Dies bedeutet u.a., dass im Rahmen einer internationalen Steuerauscheidung eine Aufteilung und Zuordnung der Sozialabzüge nach Massgabe des in der Schweiz steuerpflichtigen (Netto-) Einkommens im Verhältnis zum gesamten (Netto-) Einkommen, jeweils vor Abzug der Sozialabzüge, zu erfolgen hat. Für die organischen Abzüge und die allgemeinen Abzüge fehlen explizite Regelungen im Gesetz. Ebenso fehlen im interkantonalen sowie kantonalen Recht für den Kanton Basel-Landschaft jegliche Regelungen dazu (vgl. Art. 9 Abs. 2 lit. h StHG; vgl. MADELEINE SIMONEK; in: Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015, N. 91 f. zu Art. 23 A, B des Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und Vermögens der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung [OECD-MA] von 2010). In Lehre und Rechtsprechung unbestritten ist jedoch bezüglich der organischen Abzüge, dass das ausländische Einkommen beziehungsweise Vermögen nach Abzug der darauf entfallenden Gewinnungskosten freizustellen ist (vgl. MADELEINE SIMONEK, a.a.O., N. 83 zu Art. 23 A, B OECD-MA). Die sachliche Begründung hierfür liegt im Umstand, dass die fraglichen Aufwendungen ganz konkret dazu beitragen, das entsprechende Einkommen zu erzielen. Es wäre daher falsch, diese Aufwendungen anders zu verlegen und von Einkommensteilen in Abzug zu bringen, zu denen sie keinen sachlichen Konnex haben, bzw. Einkommensteile durch Nichtberücksichtigung der notwendigen organischen Abzüge übermässig zu besteuern (zum Ganzen: Urteile des BGer 2C_95/2015, 2C_96/2015 vom 27. August 2015 E. 4.2; 2C_1154/2013 vom 26. Juni 2015 E. 3.3).

5.2.3. Die allgemeinen Abzüge liegen von ihrer Art her zwischen den Sozialabzügen und den organischen Abzügen. Je nach konkret in Frage stehendem allgemeinen Abzug kann ein sachlicher Zusammenhang zu einer bestimmten Einkommensart gegeben sein oder fehlen. Ist ein derartiger Zusammenhang gegeben, so liegen die allgemeinen Abzüge näher bei den organi-

schen Abzügen, fehlt er, so haben sie eher Gemeinsamkeiten mit Sozialabzügen. In Anlehnung an die von Gesetz – betreffend die Sozialabzüge – sowie von Rechtsprechung und Lehre – betreffend die organischen Abzüge – getroffene Regelung erscheint es daher als sachgerecht, die Zuteilung der allgemeinen Abzüge auf die verschiedenen Einkommensteile basierend darauf vorzunehmen, ob ein sachlicher Zusammenhang zwischen einer bestimmten Einkommensart und dem geltend gemachten Abzug hergestellt werden kann. Allgemeine Abzüge, welche in keinem direkten Zusammenhang mit einer bestimmten Einkommenserzielung stehen, sind proportional nach Lage des Reineinkommens zu verlegen (Urteile des BGer 2C_95/2015, 2C_96/2015 vom 27. August 2015 E. 4.3; 2C_1154/2013 vom 26. Juni 2015 E. 3.3; SIMONEK, a.a.O., N. 91 ff. zu Art. 23 A, B OECD-MA).

5.3. Die hier strittigen Abzüge für die Krankheitskosten gehören nach der Systematik des Gesetzes zu den allgemeinen Abzügen (§ 29 Abs. 1 lit. n StG; Art. 9 Abs. 2 lit. h StHG) und liegen somit zwischen den organischen Abzügen und den Sozialabzügen. Zu prüfen ist demzufolge, ob ein sachlicher Zusammenhang von diesen Krankheitskosten zu einer bestimmten Einkommensart besteht.

5.4.1. Die Beschwerdeführer machen geltend, es bestehe zwischen dem Einkommen und den Krankheitskosten ein sachlicher Zusammenhang. So sei der Ehemann im Jahr 2018 ausschliesslich in H._____ (Deutschland) tätig gewesen und habe dort über einen zweiten Wohnsitz verfügt. Da sein Verdienst ausschliesslich in Euro angefallen sei, habe er auch seinen Lebensunterhalt einschliesslich der Beiträge an eine deutsche Krankenkasse überwiegend in Euro bestritten. Die private Krankenversicherung sei von seiner Arbeitgeberin festgelegt worden, wobei es sich nicht um eine Betriebskrankenkasse handle. Ähnliches gelte für die Ehefrau mit Wohnsitz in der Schweiz und die Ausgaben in Schweizer Franken. Letztlich könnten die Krankheitskosten aufgrund der Belege den einzelnen Personen, die effektiv einen Aufwand gehabt hätten, eindeutig zugeordnet werden. Die Beschwerdeführer reichen mit der Beschwerde an das Kantonsgericht eine E-Mail der deutschen Arbeitgeberin des Beschwerdeführers vom 17. Februar 2016 ein, gemäss welcher Letztgenannter aufgrund der Anstellung bei einer deutschen Arbeitgeberin verpflichtet sei, in Deutschland eine Krankenversicherung abzuschliessen.

5.4.2. Zu den Krankheitskosten werden die Ausgaben für medizinische Behandlungen gerechnet, d.h. Kosten für Massnahmen zur Erhaltung und Wiederherstellung der körperlichen oder psychischen Gesundheit, so insbesondere die Kosten für ärztliche Behandlungen, Spitalkosten, Medikamente, medizinische Apparate, Brillen, Kontaktlinsen, Augen-Laserbehandlung oder Therapien (vgl. Baselbieter Steuerbuch, Band 1 - Einkommen 29 Nr. 17, Punkt 1.2; St. Galler Steuerbuch 46 Nr. 1, Stand 1. Januar 2022, <https://www.sg.ch/content/dam/sgch/steuern-finanzen/steuern/steuerbuch/art-29-52-stg/046_1.pdf> [besucht am 26. September 2022]). Ursache für diese Kosten sind somit Krankheiten, welche eine ärztliche Behandlung bzw. dementsprechende Massnahmen notwendig machen. Diese Kosten stehen in keinem sachlichen Zusammenhang zu einer bestimmten Einkommensart und somit zur Erzielung des Erwerbseinkommens des Beschwerdeführers. Wie das Steuergericht in seinem Entscheid ausführt, vermag auch die gleiche Währung von Einkommen und Ausgaben für Krankheitskosten keinen direkten und ursächlichen Zusammenhang zum Einkommen oder zu Teilen davon zu

begründen. Auch die Tatsache, dass der Beschwerdeführer aufgrund des Arbeitsverhältnisses mit einer deutschen Arbeitgeberin verpflichtet wurde, eine Krankenversicherung in Deutschland abzuschliessen, ändert nichts daran, dass die durch Krankheit bzw. deren Behandlung entstandenen Kosten keinen sachlichen Zusammenhang zur Einkommenserzielung aufweisen. Mit Blick auf die Argumentation der Beschwerdeführer ist überdies hervorzuheben, dass Krankenkassenprämien nicht als Krankheitskosten gelten.

5.5.1. Die Beschwerdeführer berufen sich des Weiteren auf das Urteil des Bundesgerichts 2C_891/2011 vom 23. Juli 2012. Das Bundesgericht hat im genannten Urteil im Rahmen einer interkantonalen Steuerausscheidung betreffend Krankheitskosten bei Eheleuten mit getrennten Hauptsteuerdomizilen entschieden, dass die Krankheitskosten an den Wohnsitzkanton derjenigen Person, die sie tatsächlich trage, zugeteilt würden. Das Steuergericht führt in seinem Entscheid aus, dass sich die Grundsätze des interkantonalen Steuerrechts nicht ohne Weiteres auf das internationale Steuerrecht übertragen lassen würden. Die Steuerverwaltung erörtert in ihrer Vernehmlassung an das Kantonsgericht, Hintergrund für die nicht unbesehen mögliche Anwendung der Regeln der Steuerausscheidung bei interkantonalen Verhältnissen auf internationale Verhältnisse bilde nicht zuletzt der Umstand, dass bei den internationalen Verhältnissen eine Vielzahl sich konkurrierender Rechtssysteme aufeinandertreffe. Dies zeige sich so auch darin, dass dem von den Beschwerdeführern zitierten Bundesgerichtsentscheid ein spezieller Sachverhalt zugrunde gelegen habe, wonach die Ehegatten ihren eigenen steuerlichen Wohnsitz gehabt hätten und zwar gestützt auf das Schweizer (innerstaatliche) Steuerrecht bzw. auf das hiesige Schweizerische Zivilgesetzbuch (ZGB) vom 10. Dezember 1907. Im internationalen Verhältnis bzw. im vorliegenden Fall zeige sich aber, dass der Familienwohnsitz, und damit die Ansässigkeit gemäss dem DBA, unbestrittenermassen in der Schweiz liege, weil eine doppelte Ansässigkeit bzw. ein – wie es die Beschwerdeführer fälschlicherweise nennen würden – zweiter Hauptwohnsitz im internationalen Steuerrecht gerade nicht vorgesehen sei. Vor diesem Hintergrund und mit Blick auf den vorliegend zu beurteilenden internationalen Sachverhalt sei die vorgenommene verhältnismässige/proportionale Verlegung der Krankheitskosten (analog den Sozialabzügen) nicht zu beanstanden bzw. zeige sich, dass eine – wie es die Beschwerdeführer postulieren würden – objektmässige Ausscheidung ausnahmsweise nur dann statfinde, wenn diese Ausscheidungsart im anwendbaren DBA vorgesehen sei. Dies sei jedoch im DBA zwischen der Schweiz und Deutschland gerade nicht der Fall.

5.5.2. Die aus dem interkantonalen Verhältnis auf das internationale Verhältnis übertragene proportionale Verlegung der allgemeinen Abzüge und Sozialabzüge wurde auf kantonaler Ebene auch für das internationale Verhältnis gerichtlich bestätigt, so unter anderem für Zuwendungen an gemeinnützige Institutionen und Krankheitskosten (Entscheid des StGer vom 20. Februar 2009 [510 08 74] E. 5; SIMONEK, a.a.O., N. 93 zu Art. 23 A, B OECD-MA mit weiteren Beispielen). Die proportionale Verlegung geschieht unabhängig davon, dass das Ausland, in dem eine in der Schweiz ansässige Person beschränkt steuerpflichtig ist, in aller Regel keine persönlichen Abzüge übernimmt. Die anteilmässige Ausscheidung führt für in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtige Personen deshalb häufig zu einer Überbesteuerung; in der Schweiz beschränkt steuerpflichtige Personen, die die persönlichen Abzüge in ihrem Ansässigkeitsstaat in der Regel vollständig geltend machen können, profitieren von einer Unterbesteuerung

(SIMONEK, a.a.O., N. 93 zu Art. 23 A, B OECD-MA). Festzuhalten gilt, dass das Doppelbesteuerungsverbot der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; so ausdrücklich in Art. 127 Abs. 3 BV) sich sodann auf interkantonale, aber nicht auf internationale Verhältnisse bezieht (BGE 139 II 78 E. 2.1). Im Gegensatz zum interkantonalen Steuerrecht ist eine aktuelle oder virtuelle Doppelbesteuerung im internationalen Verhältnis nicht generell verpönt, obwohl die Schweiz durch Abschluss entsprechender Doppelbesteuerungsabkommen und unilateraler Massnahmen solche Sachverhalte zu vermeiden versucht (RENÉ MATTEOTTI/CHRISTINE HORN, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015, N. 21 ff. der Einleitung; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich [SB.2020.00073] vom 4. November 2020 E. 3.3).

5.5.3. In seinem Urteil 2C_891/2011 vom 23. Juli 2012 (auszugsweise auf Deutsch publiziert in: Steuer Revue 67/2012 S. 823 f.; CLAUDIA SUTER, in: Zweifel/Beusch/de Vries Reilingh [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2021, § 27 N. 32) hatte das Bundesgericht den folgenden Sachverhalt zu beurteilen: Die Ehefrau hatte ihren steuerrechtlichen Wohnsitz im Kanton Tessin und der Ehemann seinen im Kanton Freiburg. Sie hatten somit getrennte Hauptsteuerdomizile. Die Ehegatten hatten keine Kinder. Die Ehefrau war taub und litt an weiteren Gesundheitsbeschwerden. In ihrer Tessiner Steuererklärung beantragte die Ehefrau Abzüge für Krankheitskosten, davon Fr. 2500.-- für die wegen der Diabetes notwendige Diät, und Fr. 2500.-- für behinderungsbedingte Kosten. In der Steuerveranlagung verweigerte der Kanton Freiburg jeglichen Abzug der Gesundheitskosten und der behinderungsbedingten Kosten für die Ehefrau. Die Steuerveranlagung des Kantons Freiburg war in Rechtskraft erwachsen. Der Kanton Tessin gewährte die Abzüge, teilte sie jedoch proportional mit dem Kanton Freiburg auf. Der Entscheid aus dem Kanton Tessin wurde angefochten und zudem der Antrag gestellt, eventualiter sei der Entscheid des Kantons Freiburg in Revision zu ziehen. Das Bundesgericht kam wie in der E. 5.5.1 hiervoor ausgeführt zum Schluss, dass bei Eheleuten mit getrennten Hauptsteuerdomizilen, die überdies ihren Lebensunterhalt zur Hauptsache aus eigenen Mitteln bestreiten würden, die Krankheitskosten an den Wohnsitzkanton derjenigen Person, die sie tatsächlich trage, zugeteilt würden, wobei der nicht abzugsfähige Betrag ebenfalls anhand der eigenen Einkünfte berechnet werde (E. 2.4 und 2.4.2). Diese Entscheidung wurde unter anderem mit dem Argument des Verbots der Doppelbesteuerung begründet.

5.5.4. Vorliegendenfalls verfügen die zwei Ehegatten – wie die Steuerverwaltung ausführt – nicht über zwei Hauptwohnsitze, da ein zweiter Hauptwohnsitz im internationalen Steuerrecht nicht vorgesehen ist und die Ansässigkeit gemäss dem DBA im vorliegenden Fall in der Schweiz liegt. Im Übrigen ist unter anderem aufgrund der Höhe der jeweiligen Erwerbseinkommen der Ehegatten davon auszugehen, dass nicht jeder Ehegatte seinen Lebensunterhalt hauptsächlich aus eigenen Mitteln bestreitet (Ehemann Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit: Fr. 919'892, Ehefrau Einkünfte aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit: Fr. 24'668.--). Überdies ist, wie oben ausgeführt, eine allfällige Doppelbesteuerung bei internationalen Verhältnissen nicht verboten. Damit ist der vorliegend zu beurteilende Fall nicht mit demjenigen des Bundesgerichts 2C_891/2011 vom 23. Juli 2012 vergleichbar. Die Gründe, welche das Bundesgericht bewegt haben, vom Grundsatz einer proportionalen Aufteilung der

Krankheitskosten nach Massgabe der Nettoeinkünfte zwischen den Kantonen abzuweichen, sind im vorliegenden Fall nicht vorhanden. Die Beschwerde ist demzufolge auch in diesem Punkt abzuweisen.

6. Es bleibt über die Kosten des vorliegenden Verfahrens zu befinden. Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor 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 insgesamt Fr. 1'200.-- sind demzufolge den unterliegenden Beschwerdeführern aufzuerlegen. Die Parteikosten sind gemäss § 21 Abs. 1 VPO wettzuschlagen.

Demgemäss wird **erkannt** :

- ://:
1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
 2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'200.-- werden den Beschwerdeführern auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet.
 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Vizepräsident

Gerichtsschreiberin