

3-RV.2024.30

P 111

Urteil vom 27. August 2025

Besetzung Präsident Fischer
Richter Lämmli
Richter Biondo
Gerichtsschreiber Fäs

Rekurrent 1 **A.** _____

Rekurrentin 2 **B.** _____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.** _____
vom 20. Februar 2024
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2021

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 20. Oktober 2023 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2021 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 141'900.00 veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden zum einen nur Kinderbetreuungskosten von CHF 2'580.00 (anstatt der beantragten CHF 5'056.00) und zum anderen keine behinderungsbedingten Kosten zum Abzug zugelassen.

2.

Gegen die Verfügung vom 20. Oktober 2023 erhob A._____ mit Schreiben vom 25. Oktober 2023 Einsprache und beantragte sinngemäss,

dass Kinderbetreuungskosten von CHF 5'056.00 und behinderungsbedingte Kosten von CHF 11'880.00 zum Abzug zuzulassen seien.

3.

Mit Entscheid vom 20. Februar 2024 liess die Steuerkommission Q._____ Kinderbetreuungskosten von CHF 3'308.00 zum Abzug zu und reduzierte das steuerbare Einkommen in teilweiser Gutheissung der Einsprache auf CHF 141'224.00.

4.

Den Einspracheentscheid vom 20. Februar 2024 (Zustellung am 25. März 2024) hat A._____ mit rechtzeitiger Einsprache (recte: rechtzeitigem Rekurs) vom 15. April 2024 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er beantragt sinngemäss,

dass Kinderbetreuungskosten von CHF 5'056.00 und behinderungsbedingte Kosten von CHF 11'880.00 zum Abzug zuzulassen seien.

Auf die Begründung wird, soweit für die Entscheidung erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

5.

Die Steuerkommission Q._____ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

A._____ hat eine Replik erstattet.

7.

Mit Eingabe vom 23. Juni 2025 hat A._____ die vom Spezialverwaltungsgericht einverlangten Unterlagen eingereicht.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2021. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Verheiratete, welche in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, üben die ihnen zukommenden Verfahrensrechte und -pflichten gemeinsam aus (§ 172 Abs. 1 StG). Es besteht zudem für Rechtsmittelverfahren eine Vertretungsvermutung (vgl. § 172 Abs. 3 StG). Die Ehegatten bilden bei einer rechtlich und tatsächlich ungetrennten Ehe im Rechtsmittelverfahren eine Art notwendige Streitgenossenschaft, was beide zu Verfahrensbeteiligten macht. Demgemäss gelten beide Ehegatten auch dann als Rekurrenten, wenn ein Rekurs nur von einem Ehegatten eingereicht wird. Dies ist bei der Parteibezeichnung zu berücksichtigen und hat entsprechende Konsequenzen hinsichtlich der Verfahrenskosten, für welche die Ehegatten solidarisch haften (SGE vom 20. Februar 2025 [3-RV.2024.131]).

2.2.

Der Rekurs wurde nur von A. _____ unterzeichnet. Da keine getrennte Ehe vorliegt, kommt auch B. _____ im vorliegenden Verfahren Parteistellung zu, mit den genannten Folgen.

3.

3.1.

Die Rekurrenten lebten in der Steuerperiode 2021 zusammen mit ihren drei Kindern, D. _____ (geb. tt.mm. 2011), E. _____ (geb. tt.mm. 2012) und F. _____ (geb. tt.mm. 2014) in Q. _____.

3.2.

3.2.1.

Die Rekurrenten meldeten ihren Sohn E. _____ am tt.mm. 2019 beim Schulpsychologischen Dienst (SPD) an. Am tt.mm. 2019 fand in der Schule Q. _____ ein Gespräch zwischen den Rekurrenten, der Klassenlehrerin von E. _____, der Schulischen Heilpädagogin sowie H. _____ vom SPD, Regionalstelle T. _____, statt. Dabei wurden folgende Vereinbarungen getroffen:

- Individuelle Förderung (von E. _____) im Rahmen eines Projektes für begabte Schülerinnen und Schüler.

- Für eine allfällige Akzeleration (Klasse überspringen) wird der weitere Verlauf beobachtet.
- Zur emotionalen Unterstützung wird weiter Schulsozialarbeit miteinbezogen.
- Der SPD macht das Angebot einer Elternberatung zum Thema Emotionsregulation.
- Erneuter Beizug des SPD im neuen Kalenderjahr bei Bedarf.

3.2.2.

E._____ wechselte an der Primarschule Q._____ im Dezember 2020 probetalber und per Januar 2021 definitiv von der 3. in die 4. Klasse. Ab dem tt.mm. 2021 besuchte er die Privatschule M._____ in T._____. Der Gemeinderat Q._____ wies an seiner Sitzung vom 22. November 2021 den Antrag der Rekurrenten auf Übernahme des Schulgeldes von E._____ an der Privatschule M._____ ab. (...)

3.2.3.

Das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau trat in seinem Urteil vom 26. Oktober 2022 auf die Klage der Rekurrenten betreffend Aufhebung des Beschlusses des Gemeinderats Q._____ vom 22. November 2021 nicht ein. In materieller Hinsicht wies das Verwaltungsgericht die Klage der Rekurrenten gegenüber der Einwohnergemeinde Q._____ betreffend Privatschulkosten und Transportkostenersatz ab. Dieses Urteil ist rechtskräftig.

3.2.4.

Gemäss Therapiebestätigung vom 10. Mai 2023 von Dr.med. K._____, befand sich E._____ auf Empfehlung des SPD ab 8. Dezember 2020 in deren Praxis in Behandlung. Die Therapie sei am 15. Juni 2022 abgeschlossen worden. Gemäss Bericht derselben Ärztin vom 2. April 2024 befindet sich E._____, welcher an einer einfachen Aktivitäts- und Aufmerksamkeitsstörung (ADHS) leide, seit August 2020 in ihrer Praxis in Behandlung. Ausserdem erstellte Dr.med. K._____ am 21. Dezember 2020 einen weiteren Kurzbericht betreffend E._____.

4.

4.1.

Die Vorinstanz liess im Einspracheentscheid Kinderbetreuungskosten von CHF 3'308.00 zum Abzug zu. Die Rekurrenten beantragen, dass Auslagen im Zusammenhang mit der Privatschule M._____, welche E._____ ab August 2021 besuchte, im Umfang von CHF 1'748.00 (Arbeitsmaterial und Schulausflüge: CHF 480.00; Kostenbeteiligung Tablet: CHF 340.00; Kurs: CHF 260.00; Fahrkosten: CHF 1'197.00 und CHF 54.00; Total:

CHF 2'331.00 ./ Lebenshaltungskosten von 25 % = CHF 1'748.00 [abgerundet]) zusätzlich als Kinderbetreuungskosten zum Abzug zuzulassen seien.

4.2.

4.2.1.

Gemäss Art. 9 Abs. 2 lit. m des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG) sind allgemeine Abzüge die nachgewiesenen Kosten, bis zu einem nach kantonalem Recht bestimmten Betrag, für die Drittbetreuung jedes Kindes, das das 14. Altersjahr noch nicht vollendet hat und mit der steuerpflichtigen Person, die für seinen Unterhalt sorgt, im gleichen Haushalt lebt, soweit diese Kosten in direktem kausalem Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit, Ausbildung oder Erwerbsunfähigkeit der steuerpflichtigen Person stehen.

4.2.2.

Im Sinne der vertikalen und horizontalen Harmonisierung sollte der Abzug für die Fremdbetreuungskosten zwingend sowohl im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; vgl. Art. 33 Abs. 3 DBG) als auch im StHG verankert und an die gleichen Voraussetzungen geknüpft werden. Die Bestimmung gibt neu vor, dass die Kinderbetreuungskosten als anorganischer Abzug nicht nur bei Erwerbstätigkeit der Eltern, sondern auch im Fall von Erwerbsunfähigkeit oder Ausbildung der Eltern zum Abzug zugelassen werden sollen. Die Kantone können wie bisher die Abzugshöhe selbst bestimmen (Botschaft vom 20. Mai 2009 zum Bundesgesetz über die steuerliche Entlastung von Familien mit Kindern, BBl 2009 4750 und 4767).

4.2.3.

Der Kanton Aargau hat die Vorgaben von Art. 9 Abs. 2 lit. m StHG in § 40 Abs. 1 lit. n StG und § 26a StGV umgesetzt.

Von den Einkünften werden abgezogen die nachgewiesenen Kosten, höchstens jedoch CHF 10'000.00, für die Drittbetreuung jedes Kindes, welches das 14. Altersjahr noch nicht vollendet hat und mit der steuerpflichtigen Person, die für seinen Unterhalt sorgt, im gleichen Haushalt lebt, soweit diese Kosten in direktem kausalem Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit, der Ausbildung oder der Erwerbsunfähigkeit der steuerpflichtigen Person stehen. Der Maximalbetrag gilt für Verhältnisse mit einem Vollzeitpensum (§ 40 Abs. 1 lit. n StG; im Jahr 2021 geltende Version).

Lebenshaltungskosten gelten nicht als Kinderbetreuungskosten. Sie werden pauschal mit 25 % der nachgewiesenen Kosten berücksichtigt (§ 26a Abs. 1 StGV; im Jahr 2021 geltende Version).

Kinderbetreuungskosten sind nur abzugsfähig bei einer tatsächlichen Verhinderung, die Kinder selbst zu betreuen. Bei Ehepaaren liegt eine solche vor, wenn beide Elternteile gleichzeitig einer Erwerbstätigkeit nachgehen beziehungsweise in Ausbildung stehen oder erwerbsunfähig sind. Dies gilt sinngemäss auch für unverheiratete Personen, die mit Kindern zusammen in einem Haushalt leben (Konkubinats; § 26a Abs. 2 StGV).

Die betreuende Person muss das 16. Altersjahr vollendet haben (§ 26a Abs. 3 StGV).

Im Übrigen gelten die Ausführungsbestimmungen zur direkten Bundessteuer (§ 26a Abs. 4 StGV).

4.2.4.

Kinderbetreuungskosten sind nur abzugsfähig, soweit sie für die Berufsausübung, Ausbildung oder bei Erwerbsunfähigkeit unmittelbar notwendig sind. Zum Abzug zugelassen sind nur die Mehrkosten für die Drittbetreuung der Kinder. Abzugsfähig sind daher nur diejenigen Kosten für die Drittbetreuung von Kindern, welche nach Abzug der im eigenen Haushalt eingesparten privaten Lebenshaltungskosten verbleiben (Merkblatt "Kinderbetreuungskosten" des Kantonalen Steueramtes vom 30. September 2001, Stand 1. Januar 2015, [nachfolgend: Merkblatt "Kinderbetreuungskosten"] Ziff. 4.1). Zu den Auslagen für die Drittbetreuung von Kindern zählen insbesondere die selbst bezahlten Kosten für die auswärtige Kinderbetreuung in Kinderhorten, Spielgruppen und Tagesfamilien, die Auslagen für Mittagstische, Tagesstrukturen sowie der Betreuungsanteile bei Tagesschulen und Internaten (Merkblatt "Kinderbetreuungskosten" Ziff. 4.2). Nicht zum Abzug zugelassen werden die privaten Lebenshaltungskosten. Dazu zählen insbesondere die Kosten für Miete, Heizung, Strom und Ähnliches sowie die Auslagen für Löhne an Hausangestellte, Haushaltshilfen, Reinigungsfachpersonen usw. (Merkblatt "Kinderbetreuungskosten" Ziff. 4.4).

4.2.5.

Fallen im Rahmen der Drittbetreuung auch Kosten für die Verpflegung oder für anderen Unterhalt der Kinder an, so sind diese als Lebenshaltungskosten zu qualifizieren und können nicht in Abzug gebracht werden. Solche Kosten würden auch entstehen, wenn die Kinder nicht durch Dritte betreut würden (Kreisschreiben Nr. 30 der Eidgenössischen Steuerverwaltung [ESTV] vom 21. Dezember 2010 "Ehepaar- und Familienbesteuerung nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG]" Ziff. 8.5 [nachfolgend: KS Nr. 30]).

4.2.6.

Schulgelder sind ebenfalls als nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten zu qualifizieren. Bei den Internatskosten gilt es daher zwischen den reinen Schulkosten und den Kosten zu unterscheiden, die für die Betreuung der

Kinder in Internaten anfallen (KS Nr. 30 Ziff. 8.5). Beim Schulgeld sind nur die Kosten für die Betreuung ausserhalb der Unterrichtszeit abziehbar. Die Auslagen für die Schullektionen stellen hingegen nicht abziehbare Lebenshaltungskosten dar (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 40 StG N 210k).

4.2.7.

Beim Merkblatt "Kinderbetreuungskosten" und beim KS Nr. 30 handelt es sich um Verwaltungsverordnungen. Diese richten sich an die mit dem Vollzug einer bestimmten öffentlichen Aufgabe betrauten Organe, insbesondere also an die Verwaltungsbehörden. Verwaltungsverordnungen statuieren keine neuen Rechte und Pflichten für Private, sondern bezwecken, Gewähr für eine einheitliche und rechtsgleiche Auslegung und Anwendung der Gesetze und Verordnungen durch die Verwaltung zu bieten. In Nachachtung dieses Zwecks berücksichtigen auch die Gerichte Verwaltungsverordnungen bei der Auslegung des inländischen Rechts, obschon Verwaltungsverordnungen für die Gerichte an sich nicht verbindlich sind. Vorausgesetzt wird dabei immerhin, dass die betroffene Verwaltungsverordnung eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulässt. Mit anderen Worten weichen die Gerichte nicht ohne triftigen Grund von Verwaltungsweisungen ab, wenn diese eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben darstellen (BGE 146 I 105 E. 4.1).

4.2.8.

Unter Drittbetreuung ist das Leisten der Obsorge für ein Kind durch eine von der steuerpflichtigen Person verschiedene natürliche oder juristische Person zu verstehen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 40 StG N 210k). Die Betreuung des Kindes muss nicht aktiv sein, in dem Sinne, dass mit dem Kind gespielt wird oder z.B. gemeinsam Hausaufgaben erledigt werden. Es genügt, wenn die Betreuungsperson eine Aufsichtsfunktion wahrnimmt (AGVE 2003 S. 340). Im Kinderunterhaltsrecht wird unter Betreuung eines Kindes die notwendige physische Präsenz des Obhutsinhabers (Elternteil) oder einer anderen Betreuungsperson verstanden (BGE 144 III 481 E. 4.4; Botschaft vom 29. November 2013 zu einer Änderung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB; Kindesunterhalt], BBl 2014 530, 552 und 554 f.; Basler Kommentar zum Zivilgesetzbuch I, 7. Auflage, Basel 2022, Art. 285 ZGB N 37).

4.2.9.

Weiter gelten für die Kinderbetreuungskosten dieselben Einschränkungen, die auch sonst für anorganische Abzüge zur Anwendung kommen: Diesen allgemeinen Abzügen kommt Ausnahmecharakter zu, weshalb ihre Rechtsgrundlagen restriktiv zu handhaben sind. Da die den Abzug begründenden Tatsachen sich steuermindernd auswirken, sind sie von der steuerpflichtigen Person nachzuweisen (Bundesgerichtsurteil vom 31. Januar

2023 [9C_635/2022] E. 2.2.3. m.w.H.; diese Rechtsprechung betreffend behinderungsbedingte Kosten gilt analog auch für Kinderbetreuungskosten).

4.3.

Die Rekurrenten führen zur Begründung ihres Rekurses aus, dass mit der Kostenbeteiligung für das Tablet, dem Arbeitsmaterial und den Schulausflügen Positionen gestrichen worden seien, welche integraler Teil der Beschulung darstellten. Die Vorinstanz habe ignoriert, dass diese Positionen normale, aber separat ausgewiesene Schulkosten darstellten. Kosten für Arbeitsmaterial, Geräte (Tablet) und verbindliche Schulausflüge seien in jedem Fall abzugsfähig, da sie eine Notwendigkeit darstellten.

4.4.

4.4.1.

Die Rekurrenten machen Fahrkosten, einerseits von CHF 1'197.00 (abzüglich 25 % Lebenshaltungskosten) für 19 Schulwochen zwischen Wohn- (Q.____) und Schulort (T.____) von E.____ und andererseits von CHF 54.00 (abzüglich 25 % Lebenshaltungskosten) im Zusammenhang mit Terminen beim SPD und in der Praxis von Dr.med. K.____ als Kinderbetreuungskosten geltend.

4.4.2.

Die Schulgelder von E.____ für dessen Unterricht in der Privatschule M.____ stellen nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten dar (E. 4.2.6.). Gleiches muss auch für die Fahrkosten im Zusammenhang mit diesem Schulbesuch gelten.

4.4.3.

Bei den Terminen in der Praxis von Dr.med. K.____ stand nicht die Kinderbetreuung von E.____, sondern dessen medizinische und psychologische Behandlung im Vordergrund. Die diesbezüglichen Fahrkosten sind deshalb nicht als Kinderbetreuungskosten abzugsfähig.

4.5.

4.5.1.

Die Rekurrenten möchten sodann eine Kostenbeteiligung für ein Tablet von CHF 340.00 im Zusammenhang mit dem Schulbesuch von E.____ als Kinderbetreuungskosten abziehen.

4.5.2.

Die Drittbetreuung eines Kindes kann nur durch eine von der steuerpflichtigen Person verschiedene natürliche oder juristische Person, hingegen nicht durch eine Sache wie ein Tablet erfolgen (E. 4.2.8.). Die diesbezüglichen Auslagen sind daher nicht als Kinderbetreuungskosten abzugsfähig.

4.6.

4.6.1.

Die Rekurrenten beantragen ferner, dass Auslagen für Arbeitsmaterial der Schule und Schulausflüge von CHF 480.00 als Kinderbetreuungskosten zum Abzug zuzulassen seien.

4.6.2.

Die obigen Ausführungen betreffend Tablet gelten analog auch für das Arbeitsmaterial. Im Weiteren besteht ein Zusammenhang zwischen den Auslagen für das Arbeitsmaterial und den nicht abzugsfähigen Schulgeldern für den Unterricht (E. 4.2.6.), sind doch beide auf den Besuch der Privatschule M._____ durch E._____ zurückzuführen. Die Auslagen für das Arbeitsmaterial können somit nicht als Kinderbetreuungskosten abgezogen werden.

4.6.3.

Die Auslagen für Schulausflüge sind ebenfalls nicht abzugsfähig. Denn dabei handelt es sich um Lebenshaltungskosten, entweder in Form von Schulgeld für Unterricht ausserhalb des Schulzimmers oder als Ersatz für Eintritte in Museen, Tickets für öffentliche Verkehrsmittel etc.

4.7.

4.7.1.

Die Rekurrenten beantragen schliesslich, dass die Kosten von CHF 260.00 für den Kurs, welchen E._____ in der Privatschule M._____ besuchte, als Kinderbetreuungskosten zum Abzug zuzulassen seien. Die Rekurrenten machen geltend, dass dieser regelmässige Kurs eine zusätzliche Betreuungszeit darstelle, welche ihnen ermöglicht habe, während dieser Zeit ihrer Arbeit nachzugehen. Das sei nichts anderes als Mittagstisch oder Nachmittagsbetreuung der Tagesstrukturen, einfach mit einem Thema.

4.7.2.

Im Schulgeld bzw. in den Schulgebühren der Privatschule M._____ ist auch eine Betreuung ausserhalb der Unterrichtszeit inbegriffen (vgl. www.M._____). Die Rekurrenten haben deshalb mit dem Kurs eine Zusatzleistung gewählt, bei welcher nicht die bereits anderweitig gesicherte Betreuung von E._____ im Vordergrund stand. Hinzu kommt, dass die Rekurrenten keine Angaben machen, wann dieser Kurs stattfand. Da die Rekurrentin im Jahr 2021 einer teilweisen Erwerbstätigkeit nachging (Arbeitspensum von 50 %) ist nicht nachgewiesen, dass während dieses Kurses eine Betreuung aufgrund gleichzeitiger Berufsausübung beider Rekurrenten überhaupt notwendig war.

4.8.

Die Rekurrenten machen sinngemäss zu Recht geltend, dass Kinderbetreuungskosten unabhängig davon, ob die Drittbetreuung durch private

oder öffentliche Träger erfolgt, abzugsfähig sind. Daraus können die Rekurrenten allerdings in rechtlicher Hinsicht vorliegend nichts zu ihren Gunsten ableiten.

4.9.

Der Rekurs erweist sich somit betreffend Kinderbetreuungskosten als unbegründet und ist abzuweisen.

5.

5.1.

Die Rekurrenten beantragen ferner, dass die Schulgelder von CHF 11'880.00 für die Privatschule M._____, welche E._____ ab August 2021 besuchte, als behinderungsbedingte Kosten abzugsfähig seien.

5.2.

5.2.1.

Gemäss dem unter der Überschrift bzw. dem Randtitel "Allgemeine Abzüge" (sog. sozialpolitische oder anorganische Abzüge) stehenden § 40 Abs. 1 lit. ⁱbis StG (und Art. 9 Abs. 2 lit. ^hbis StHG) werden von den steuerbaren Einkünften die behinderungsbedingten Kosten der steuerpflichtigen Person oder der von ihr unterhaltenen Personen mit Behinderungen im Sinne des Bundesgesetzes über die Beseitigung von Benachteiligungen von Menschen mit Behinderungen (Behindertengleichstellungsgesetz, BehiG) vom 13. Dezember 2002 abgezogen, soweit die steuerpflichtige Person diese Kosten selber trägt. Die Regel gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. ^hbis DBG ist identisch, weshalb die bundesgerichtliche Rechtsprechung dazu auch für das kantonale Recht gilt.

5.2.2.

5.2.2.1.

Damit Auslagen als behinderungsbedingte Kosten im Sinn der genannten Bestimmungen anerkannt werden, müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

5.2.2.2.

Es liegt eine Behinderung im Sinn des BehiG vor, dessen Definition für die Steuergesetzgebung verbindlich ist. Als Mensch mit Behinderung gilt gemäss Art. 2 Abs. 1 BehiG eine Person, der es eine voraussichtlich dauernde körperliche, geistige oder psychische Beeinträchtigung erschwert oder verunmöglicht, alltägliche Verrichtungen vorzunehmen, soziale Kontakte zu pflegen, sich fortzubewegen, sich aus- oder fortzubilden oder eine Erwerbstätigkeit auszuüben. Um abzugsfähig zu sein, müssen die Kosten als direkte Folge einer Behinderung im Sinne von Art. 2 Abs. 1 BehiG anfallen. Auf die Therapie oder Therapiefähigkeit kommt es für den Begriff der Behinderung nicht an; es geht nicht um die Beseitigung oder Milderung des Gebrechens. Das Behindertengleichstellungsgesetz bezweckt vielmehr die

soziale und berufliche Integration trotz des Gebrechens (Bundesgerichtsurteil vom 31. Januar 2023 [9C_635/2022] E. 2.2.1. m.w.H.).

5.2.2.3.

Aus dem Wortlaut von Art. 33 Abs. 1 lit. h^{bis} DBG und der Entstehungsgeschichte ergibt sich, dass nicht alle Aufwendungen, die im Zusammenhang mit einer Behinderung getätigt werden, vom Einkommen abgesetzt werden können. Steuerlich abziehbar sind nur jene Kosten, die durch eine Behinderung bedingt sind – das heisst grundsätzlich und masslich als direkte Folge der Behinderung im Sinne von Art. 2 Abs. 1 BehiG entstehen. Zudem müssen die von der steuerpflichtigen Person getragenen Kosten direkte Folge dieser Behinderung bilden bzw. muss die Einschränkung ihre Ursache in der körperlichen, geistigen oder psychischen Beeinträchtigung haben. Ferner stellen die Auslagen weder Lebenshaltungs- noch Luxusausgaben dar. Schliesslich müssen die Kosten grundsätzlich in der interessierenden Steuerperiode entstanden sein (Bundesgerichtsurteil vom 31. Januar 2023 [9C_635/2022] E. 2.2.2. m.w.H.).

5.2.2.4.

Wie bei Kinderbetreuungskosten handelt es sich auch bei behinderungsbedingten Kosten um einen anorganischen Abzug, weshalb die Ausführungen unter E. 4.2.9. analog gelten.

5.2.3.

Der Begriff der behinderungsbedingten Kosten wird im Kreisschreiben Nr. 11 "Abzug von Krankheits- und Unfallkosten sowie von behinderungsbedingten Kosten" vom 31. August 2005 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (nachfolgend: KS Nr. 11) näher umschrieben. Im Zusammenhang mit dem Begriff der Krankheitskosten bzw. der behinderungsbedingten Kosten hat das Steueramt des Kantons Aargau das KS Nr. 11 ausdrücklich auch für den Bereich des kantonalen Steuerrechts ab der Steuerperiode 2005 für massgeblich erklärt (vgl. Merkblatt "Krankheitskosten- und Unfallkosten sowie behinderungsbedingte Kosten" vom 30. September 2001, Stand 1. Januar 2021). Zum KS Nr. 11 hat das Bundesgericht festgestellt, dass es mit dem Wortlaut und dem Geist von Art. 33 Abs. 1 lit. h bzw. h^{bis} DBG übereinstimmt. Das KS Nr. 11 entspricht grundsätzlich gefestigter Praxis und wurde vom Bundesgericht verschiedentlich als sachgerecht sowie zweckmässig beurteilt (Bundesgerichtsurteil vom 31. Januar 2023 [9C_635/2022] E. 2.3.1.; BGE 146 I 105 E. 4.1; vgl. auch VGE vom 12. Januar 2017 [WBE.2016.402] betreffend § 40 Abs. 1 lit. i^{bis} StG). Beim KS Nr. 11 handelt es sich ebenfalls um eine Verwaltungsverordnung, weshalb die unter E. 4.2.7. dargelegte Rechtsprechung analog gilt.

5.3.

5.3.1.

Voraussetzung für die Gewährung des Abzugs gemäss § 40 Abs. 1 lit. i^{bis} StG ist zunächst, dass E._____ behindert im Sinne des BehiG ist.

5.3.2.

Gemäss KS Nr. 11 Ziff. 4.1 gelten in jedem Fall als behinderte Personen:

- a) Bezüger von Leistungen gemäss dem Bundesgesetz über die Invalidenversicherung (IVG) vom 19. Juni 1959;
- b) Bezüger von Hilflosenentschädigungen im Sinne von Art. 43^{bis} des Bundesgesetzes über die Alters- und Hinterlassenversicherung (AHVG) vom 20. Dezember 1946, von Art. 26 des Bundesgesetzes über die Unfallversicherung (UVG) vom 20. März 1981 und von Art. 20 des Bundesgesetzes über die Militärversicherung (MVG) vom 19. Juni 1992;
- c) Bezüger von Hilfsmitteln in Sinne von Art. 43^{ter} AHVG, von Art. 11 UVG und von Art. 21 MVG;
- d) Heimbewohner und Spitex-Patienten, für die ein Pflege- und Betreuungsaufwand von mindestens 60 Minuten pro Tag anfällt.

Bei Personen, welche keiner der vorangehenden Personengruppen zugeordnet werden können, ist in geeigneter Weise (z.B. mit Hilfe eines Fragebogens; Muster in der Beilage) zu ermitteln, ob eine Behinderung vorliegt."

Im Anhang zum KS Nr. 11 befindet sich ein entsprechendes Musterformular "Abzug von behinderungsbedingten Kosten - Fragebogen für Ärzte und Ärztinnen".

5.3.3.

E._____ bezog im Jahr 2021 keine Leistungen der Invalidenversicherung, keine Hilflosenentschädigungen und auch keine Hilfsmittel. Zudem war E._____ im Jahr 2021 weder Heimbewohner noch Spitex-Patient. Er gilt daher nicht als behinderte Person im Sinne von KS Nr. 11 Ziff. 4.1 lit. a - d.

5.3.4.

Fraglich ist, ob gestützt auf die ärztlichen Berichte von Dr. med. K._____ vom 21. Dezember 2020, 10. Mai 2023 und 2. April 2024 (E. 3.2.4.) eine Behinderung von E._____ im Jahr 2021 zu bejahen ist.

5.4.

5.4.1.

Nachfolgend ist zu prüfen, ob die Rekurrenten nachzuweisen vermögen, dass die Schulgelder für die Privatschule M._____ grundsätzlich und

masslich als direkte Folge einer Behinderung von E._____ anfielen (E. 5.2.2.3.).

5.4.2.

5.4.2.1.

Im KS Nr. 11 Ziff. 4.3.10 "Kosten für Privatschulen" wird Folgendes ausgeführt:

"Mehrkosten, die durch den Besuch einer Privatschule entstehen, sind in der Regel nicht zum Abzug zugelassen. Sie gelten nur dann als behinderungsbedingte Kosten, wenn mittels Bericht des kantonalen schulpsychologischen Dienstes nachgewiesen wird, dass es sich beim Besuch einer Privatschule um die einzig mögliche und notwendige Massnahme für eine angemessene schulische Ausbildung des behinderten Kindes handelt."

5.4.2.2.

In der kantonalen Rechtsprechung hat namentlich das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern in einem Entscheid vom 25. November 2008 (LGVE 2008 II Nr. 19) diese Kosten näher umschrieben und zum genannten Kreisschreiben Stellung genommen: Dass die Kosten einer Privatschule als notwendig erscheinen müssen, ergibt sich aus dem Kausalzusammenhang, der zwischen der Behinderung und den Mehrkosten für die Privatschule bestehen muss. Hingegen erweise sich das weitere Element, dass es sich um die einzig mögliche Massnahme handeln muss, als zu eng, weil sie andere gleichwertige Massnahmen ausschliesst. Es sei daher im Einzelfall zu prüfen, ob eine andere, weniger kostspielige oder weitergehende Anordnung nicht ebenfalls zum Erfolg führen würde. Dabei müsse es für die steuerpflichtige Person auch möglich sein, den Nachweis durch ein Fachgutachten erbringen zu können, wenn ein Bericht des schulpsychologischen Dienstes nicht erhältlich ist. Diesen Ausführungen ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung, zumal es um den Grundsatz der freien (richterlichen) Beweiswürdigung gehe, beizupflichten (Bundesgerichtsurteil vom 16. Dezember 2011 [2C_588/2011] E. 3.4).

5.4.3.

Die Vorinstanz liess die Schulgelder im Einspracheentscheid nicht als behinderungsbedingte Kosten zum Abzug zu, da nicht nachgewiesen sei, dass die Privatschule die einzig mögliche Lösung gewesen sei. Der entsprechende Nachweis habe mit den eingereichten Unterlagen (Kurzbericht von Dr.med. K._____ vom 21. Dezember 2020; Therapiebestätigung von Dr.med. K._____ vom 10. Mai 2023; Protokoll des Gemeinderats Q._____ vom 22. November 2021) nicht erbracht werden können.

5.4.4.

Die Rekurrenten machen geltend, mit dem Arztbericht vom 2. April 2024 sei nachgewiesen, dass es sich beim Besuch der Privatschule M._____ um

die einzig mögliche und notwendige Massnahme für eine angemessene schulische Ausbildung von E. _____ gehandelt habe.

5.4.5.

5.4.5.1.

Die Vorinstanz führt in der Vernehmlassung aus, dass der Arztbericht vom 2. April 2024 erst nach dem Einspracheentscheid erstellt worden sei. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung habe eine ärztliche Verordnung einer Heilmassnahme immer vor deren Initiierung zu erfolgen (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 10. Juli 2009 [2C_103/2009]).

5.4.5.2.

Im Bundesgerichtsurteil vom 10. Juli 2009 (2C_103/2009) wird unter anderem Folgendes ausgeführt:

"2.

2.1 Gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. h DBG können die Krankheits- und Unfallkosten des Steuerpflichtigen und der von ihm unterhaltenen Personen von den Einkünften abgezogen werden, soweit der Steuerpflichtige die Kosten selber trägt und diese 5 Prozent der um die Aufwendungen verminderten steuerbaren Einkünfte übersteigen. Der Begriff der 'Krankheitskosten' ist aus steuersystematischen Überlegungen restriktiv auszulegen, da es um eine Ausnahme vom Grundsatz geht, dass Lebenshaltungskosten nicht vom rohen Einkommen abgesetzt werden dürfen (Art. 34 lit. a DBG; vgl. Urteil 2C_722/2007 bzw. 2C_723/2007 vom 14. April 2008 E. 3.2, mit Hinweisen). Eine zurückhaltende Anwendung von Art. 33 Abs. 1 lit. h DBG rechtfertigt sich namentlich auch dann, wenn sich die Abgrenzung von Heilbehandlungen und Massnahmen zur Steigerung des allgemeinen Wohlbefindens (ordentliche Lebenshaltungskosten) als schwierig erweist.

2.2 Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) hat zur Bestimmung von Art. 33 Abs. 1 lit. h DBG das Kreisschreiben Nr. 11 vom 31. August 2005 über den Abzug von Krankheits- und Unfallkosten sowie von behinderungsbedingten Kosten (nachfolgend Kreisschreiben) erlassen. Unter Ziffer 3.2.2 (Kosten für Heilmassnahmen) wird dort geregelt:

'Die Kosten besonderer Heilmassnahmen wie Massagen, Bestrahlungen, Heilbäder, Kuraufenthalte, Physiotherapie, Ergotherapie, Logopädie, Psychotherapie etc. gelten als abzugsfähig, sofern sie ärztlich verordnet sind und von diplomierten Personen durchgeführt werden.'

Ziffer 3.2.4 des Kreisschreibens (Kosten für Alternativmedizin) hält fest:

'Die Kosten für naturheilerärztliche Behandlungen gelten (...) als abzugsfähig, wenn die Behandlung von einem anerkannten Naturheilpraktiker verordnet wird.'

(...)

3.

3.1 Das Erfordernis der ärztlichen Verordnung bildet nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ein taugliches Abgrenzungskriterium zwischen therapeutischen Heilbehandlungen einerseits und Massnahmen zur Steigerung des all-

gemeinen Wohlbefindens im Rahmen des allgemeinen Lebensunterhaltes andererseits (Urteil 2C_316/2007 vom 6. Juli 2007 E. 3.2, in: NStP 61, 101 S. 102; Urteil 2A.390/2006 vom 28. November 2006 E. 6.2, in: RDAF 62 [2006] II 409 S. 416 f.). An einer solchen ärztlichen Verordnung gebricht es im vorliegenden Fall, was die Beschwerdeführer zu Unrecht bestreiten: Im ärztlichen Zeugnis von Dr. med. R. _____, Facharzt für Allgemeine Medizin FMH, datierend vom 12. März 2007, wurde zwar in allgemeiner Weise festgehalten, dass die Beschwerdeführerin an chronischen Schmerzen leide und im Jahr 2006 regelmässig physikalische Therapie beansprucht und Schwimmübungen zur Entspannung benötigt habe. Ebenso bestätigt Dr. med. R. _____ im Arztzeugnis vom 11. März 2008, dass die Beschwerdeführerin infolge chronischer Krankheit des Rückens unter anderem eine Cranio-Sacral-Therapie bei P. _____ benötige. Daraus vermögen die Beschwerdeführer jedoch nichts zu ihren Gunsten abzuleiten: Eine ärztliche Verordnung im Sinne der aufgezeigten Praxis setzt 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. Beide von den Beschwerdeführern für die Steuerperiode 2006 ins Recht gelegten Bestätigungen von Dr. med. R. _____ wurden rückwirkend ausgestellt, d.h. sie betrafen eine von der Beschwerdeführerin ursprünglich selbst initiierte Behandlung. Die vorliegend strittigen Therapiekosten können demzufolge keine abzugsfähigen Auslagen für Heilmassnahmen i.S.v. Ziff. 3.2.2 des Kreisschreibens darstellen. Daran ändert auch die Behauptung der Beschwerdeführer nichts, dass die luzernischen Steuerbehörden in der Veranlagungsperiode 2004 anders entschieden hätten."

5.4.5.3.

Vorliegend geht es nicht um die Abzugsfähigkeit von Krankheits- und Unfallkosten. Zudem stellt der vorliegende Besuch einer Privatschule keine Heilmassnahme dar. Sodann entspricht der Bericht des schulpsychologischen Diensts gemäss KS Nr. 11 Ziff. 4.3.10 auch keiner ärztlichen Verordnung. Entgegen der Ansicht der Vorinstanz lässt sich daher aus der dargelegten bundesgerichtlichen Rechtsprechung nichts für den vorliegenden Fall ableiten.

5.5.

5.5.1.

Die Volksschule im Kanton Aargau besteht aus Kindergarten, Primarschule und Oberstufe (Real-, Sekundar- und Bezirksschule (§ 2 Abs. 1 lit. b des Schulgesetzes des Kantons Aargau [SchulG] vom 17. März 1981 i.V.m. § 22 und § 22a SchulG). Sonderschulung ist die Förderung und Bildung von Kindern und Jugendlichen mit Behinderungen in Sonderkindergärten und Sonderschulen (§ 28 Abs. 1 SchulG). Der Schulpsychologische Dienst ist ein kantonaler Dienst mit regionalen Standorten (§ 60a Abs. 1 SchulG). Er ist tätig für Kinder und Jugendliche ab dem Kindergarten bis Ende der Sekundarstufe I (§ 60a Abs. 2 Satz 1 SchulG), das heisst bis Ende der Volksschule. Zu seinen Aufgaben zählt insbesondere die Beurteilung und

Ermittlung des Bildungs- und Förderbedarfs bei bestimmten Laufbahntscheidungen (§ 60a Abs. 3 lit. b SchulG). Die Schulung von Kindern und Jugendlichen mit Behinderungen sowie die besonderen Förder- und Stützmassnahmen sind Teil des Bildungsauftrags der Volksschule (§ 1 Abs. 1 der Verordnung über die Schulung von Kindern und Jugendlichen mit Behinderungen sowie die besonderen Förder- und Stützmassnahmen vom 8. November 2006 [VSBF]). § 2a VSBF definiert, was bei Kindern im Sinne dieser Verordnung als Behinderung gilt. Für die Abklärungen zuständig ist der Schulpsychologische Dienst (§ 4 Abs. 2 VSBF). Die Zuweisung in eine Sonderschule setzt gemäss § 15 lit. b VSBF u.a. voraus, dass beim Kind oder Jugendlichen ein Bedarf nach Sonderschulung ausgewiesen ist. Die notwendigen Abklärungen führt der Schulpsychologische Dienst durch. Er ermittelt den Bildungs- und Förderbedarf des Kinds oder Jugendlichen mittels standardisiertem Abklärungsverfahren, erstellt einen Fachbericht und gibt eine Empfehlung zur künftigen Schulung ab. Abklärungen anderer Fachstellen und Fachpersonen können mitberücksichtigt werden (§ 17 Abs. 1 VSBF). Zudem muss es sich bei der vorgesehenen Sonderschule um eine kantonale oder eine vom Kanton anerkannte Einrichtung handeln (§ 15 lit. d VSBF). Zuständig für die Zuweisung in eine Tagessonderschule war bis Ende 2021 die Schulpflege (per 1. Januar 2022 wurden im Kanton Aargau die Schulpflegen abgeschafft; für die Zuweisung ist gemäss dem auf den erwähnten Zeitpunkt hin revidierten § 16 Abs. 1 VSBF neu der Gemeinderat zuständig).

5.5.2.

Aus den dargelegten rechtlichen Bestimmungen folgt, dass im Kanton Aargau die Zuständigkeit für die Abklärungen, ob ein Kind im Volksschulalter betreffend Schulbesuch als behindert gilt, beim Schulpsychologischen Dienst liegt. Aufgrund dieser gesetzlichen Regelung kann für die Frage, ob ein Kind im Volksschulalter im Zusammenhang mit der Ausbildung als behindert gilt, auch nur auf einen Bericht des Schulpsychologischen Dienstes abgestellt werden (E. 5.4.2.1.). An einem solchen Bericht fehlt es vorliegend.

5.5.3.

Im erwähnten Bundesgerichtsurteil vom 16. Dezember 2011 (E. 5.4.2.2.) ging es um einen 17-jährigen Schüler, welcher im Kanton Aargau die Handelsschule für die Ausbildung zum Kaufmann besuchte. Der diesbezügliche Sachverhalt liegt anders als der vorliegende. Eine Handelsschule ist nicht Teil der aargauischen Volksschule (E. 5.5.1.), weshalb in jenem Fall der Schulpsychologische Dienst nicht zuständig war für Abklärungen, ob eine Behinderung vorliegt. Dementsprechend war ein Bericht des Schulpsychologischen Dienstes nicht erhältlich. Aus der dargelegten Rechtsprechung, wonach der Nachweis der Behinderung auch mit einem anderen Fachgutachten erbracht werden kann, wenn ein Bericht des Schulpsychologischen Dienstes nicht erhältlich ist, lässt sich nichts für den vorliegenden

Fall ableiten. Denn E._____ befand sich in der Steuerperiode 2021 im Volksschulalter, weshalb ein Bericht des Schulpsychologischen Dienstes erhältlich gewesen wäre.

5.6.

5.6.1.

Die Rekurrenten machen sinngemäss geltend, aus der fehlenden Bedarfsabklärung des Schulpsychologischen Dienstes dürfe ihnen kein Rechtsnachteil erwachsen. Sie hätten als Eltern auch nicht direkt eine Bedarfsabklärung beantragen dürfen.

5.6.2.

Dem ist entgegenzuhalten, dass zumindest gesetzliche Bestimmungen fehlen, gemäss welchen es den Rekurrenten nicht erlaubt gewesen wäre, den Schulpsychologischen Dienst im Hinblick auf Abklärungen direkt anzufragen (vgl. § 60a SchulG und § 15 – 17 VSBF). Im Weiteren haben die Rekurrenten, wie bereits das Verwaltungsgericht in seinem Urteil vom 26. Oktober 2022 (Klageverfahren betreffend Schulgeld) festhielt, ausweislich der Akten bei der Schulpflege nie ein formelles Begehren um Durchführung entsprechender Abklärungen gestellt. Aus einem fehlenden Bericht des Schulpsychologischen Dienstes können die Rekurrenten deshalb nichts zu ihren Gunsten ableiten.

5.7.

5.7.1.

Die Rekurrenten bringen weiter vor, dass die Schulpflege Q._____ ihre Verantwortung nicht wahrgenommen sowie ihre Kompetenzen überschritten habe und dafür sogar von der Schulaufsicht für ihr Fehlverhalten gerügt worden sei.

5.7.2.

Die kantonale Schulaufsicht hielt im Rahmen eines Aufsichtsverfahrens fest, welche Massnahmen für E._____ getroffen wurden (Pausenbegleitung, separate Garderobe für den Sportunterricht, bewusste Gruppeneinteilung während der Projektwoche, Gespräche mit Lehrpersonen, Schülerinnen und Schülern, Klasseninterventionen durch die Schulsozialarbeit sowie mehrere Besprechungen mit den Eltern). In diesem Zusammenhang kritisierte die kantonale Schulaufsicht, dass die Absprachen und getroffenen Massnahmen nicht die gewünschte Wirkung erzielt hätten. Ihrer Einschätzung nach wäre eine engmaschige Begleitung in kurzen Zeitabständen mittels Absprachen, Überprüfungen der Wirkung und laufender Anpassung der Massnahmen angezeigt gewesen (unter Führung der Schulleitung, in Kooperation mit den Eltern und unter Einbezug der Fachpersonen der Schule, d.h. von Lehrpersonen, Schulischer Heilpädagogin und Schulsozialarbeiterin). Anstelle von schriftlicher Kommunikation hätten Gespräche zwischen der Schule und

den Eltern deeskalierend wirken können. Die Rekurrenten führen somit zu Recht aus, dass die kantonale Schulaufsicht die seitens der Schule Q._____ getroffenen Massnahmen als zu wenig effektiv erachtete (vgl. Verwaltungsgerichtsurteil vom 26. Oktober 2022 [Klageverfahren betreffend Schulgeld] E. 5.2.). Daraus lässt sich allerdings nichts ableiten hinsichtlich einer Behinderung von E._____ und des erforderlichen Kausalzusammenhangs zwischen einer allfälligen Behinderung von E._____ und den Schulgeldern für die Privatschule M._____.

5.8.

Aus den vorstehenden Erwägungen folgt, dass den Rekurrenten der Nachweis, wonach E._____ behindert ist und es sich bei den Schulgeldern für die Privatschule M._____ um behinderungsbedingte Kosten handelt, mangels eines Berichts des Schulpsychologischen Dienstes nicht gelingt. Der Rekurs ist somit auch in diesem Punkt abzuweisen.

6.

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebür von CHF 230.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 630.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
die Gemeinde Q. _____

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Obere Vorstadt 37, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 27. August 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs