

Behinderungskostenabzug

Privatschulkosten

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 27. Mai 2016 (VD.2015.194)

Hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der Kosten für den Besuch einer Privatschule bei einer Behinderung ist erforderlich, dass zwischen der Behinderung und der Notwendigkeit für den Besuch einer Privatschule ein Kausalzusammenhang besteht. Dabei ist nicht erforderlich, dass es sich beim Besuch der Privatschule um die einzig mögliche Massnahme handelt. Es ist vielmehr im Einzelfall zu prüfen, ob eine andere, weniger kostspielige oder weitergehende Anordnung nicht ebenfalls zum Erfolg führen würde. Für den Nachweis der Kausalität zwischen der Behinderung und den Mehrkosten für den Schulbesuch ist nach dem Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung wie auch nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung grundsätzlich ein Bericht des schulpsychologischen Dienstes oder ein Fachgutachten erforderlich.

Sachverhalt:

Die Ehegatten A. und B. (Rekurrenten) haben in ihrer Steuererklärung für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer pro 2010 keine Krankheits-, Unfall- oder Behinderungskosten geltend gemacht. Die Steuerverwaltung veranlagte die kantonalen Steuern der Rekurrenten daraufhin mit Verfügung vom 31. Oktober 2013 auf Basis eines steuerbaren Einkommens von CHF 149'000.– (satzbestimmend CHF 157'300.–) und die direkte Bundessteuer auf Basis eines steuerbaren und satzbestimmenden Einkommens von CHF 196'100.–.

Gegen diese Veranlagungen der kantonalen Steuern und der direkten Bundessteuer erhoben die Rekurrenten am 29. November 2013 Einsprache und beantragten, die Schul- und Ausbildungskosten der beiden Kinder C. und D. in der Höhe von insgesamt CHF 45'440.85 als behinderungsbedingte Kosten zum Abzug zuzulassen, da die Kinder an ADHS litten, was als Geburtsgebrechen und damit als Behinderung gelte. Die Steuerverwaltung verlangte daraufhin am 3. April 2014 von den Rekurrenten weitere Angaben, namentlich Belege zur medizinischen Situation für die Steuerperiode 2010, eine Begründung für die Wahl der Privatschule und eine Antwort auf die Frage, weshalb der Besuch einer Privatschule gegenüber den Angeboten der Volksschule notwendig sei. Zu diesen Fragen wurde explizit auch die Stellungnahme einer qualifizierten Person (z.B. Arzt oder schulpsychologischer Dienst) verlangt. In ihrer Antwort vom 3. Juni 2014 führten die Rekurrenten dazu aus, dass Arztbesuche zu innerfamiliären Stressfolgen und Spannungen führen würden, weshalb keine ärztlichen Erklärungen beigebracht werden könnten, welche bestätigen

würden, dass der Besuch einer Privatschule zwingend notwendig sei. Sie hielten indessen fest, dass die Invalidenversicherung bei beiden Kindern ADHS diagnostiziert habe und sich diese vererbliche Krankheit nicht auswachse. Im Weiteren verwiesen die Rekurrenten auf einen Bericht des schulpsychologischen Dienstes vom 4. Februar 2003, welcher die Notwendigkeit einer privaten Schule für Kind D. nachweise. Dieser Sachverhalt bzw. die Behinderungen seien unverändert gegeben und eine weniger kostenintensive Ausbildungsvariante sei ihnen nicht bekannt.

Die Steuerverwaltung wies die Einsprachen der Rekurrenten mit Entscheid vom 2. Juli 2014 für die kantonalen Steuern sowie die direkte Bundessteuer ab. Begründet wurde die Abweisung damit, dass die beiden Berichte des schulpsychologischen Dienstes für Kind D. aus den Jahren 2004 und 2005 stammten und daher für die Steuerperiode 2010 nicht mehr als aussagekräftig angesehen werden könnten. Für Kind C. liege gar kein Bericht des schulpsychologischen Dienstes vor. Die Berichte von Dr. E. vom 1. April 2004, der Psychologin F. vom 20. November 2006 und die Bestätigung von Dr. G. vom 7. Oktober 2008 könnten für den Nachweis behinderungsbedingter Abzüge in der Steuerperiode 2010 ebenfalls nicht als massgeblich angesehen werden.

Hiergegen erhobene Rekurse wies die Steuerrekurskommission mit Entscheiden vom 23. April 2015, versandt am 12. August 2015, für die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer pro 2010 kostenfällig ab.

Gegen diese Entscheide der Steuerrekurskommission (kantonale Steuern und direkte Bundessteuer) richteten sich der Rekurs und die Beschwerde der Steuerpflichtigen vom 13. September 2015, mit welchen sie mit inhaltlich gleichlautender Begründung deren Aufhebung verlangen und beantragen, das steuerbare Einkommen bei den kantonalen Steuern auf satzbestimmend CHF 111'859.– (und in effektiver Höhe nach Massgabe der Grundsätze des interkantonalen Steuerrechts) und für die direkte Bundessteuer auf CH 150'659.– festzusetzen. In beiden Verfahren wird eventualiter die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz beantragt. Die Steuerrekurskommission beantragt mit Vernehmlassung vom 27. Oktober 2015 die kostenfällige Abweisung des Rekurses zu den kantonalen Steuern und der Beschwerde zur direkten Bundessteuer. Zum selben Antrag gelangt die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung vom 3. November 2015. Auf die Einreichung einer Replik haben die Rekurrenten verzichtet. Die Einzelheiten der Standpunkte ergeben sich, soweit sie für den Entscheid von Bedeutung sind, aus den nachfolgenden Erwägungen. Der vorliegende Entscheid, welcher die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer der Rekurrenten pro 2010 betrifft, ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

Erwägungen:

2.1 Nach § 32 Abs. 1 lit. h des kantonalen Steuergesetzes (StG; SG 640.100) und Art. 9 Abs. 2 lit. h^{bis} des Steuerharmonisierungsgesetzes (StHG; SR 642.14) und Art.

33 Abs. 1 lit. h^{bis} des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) können selbst getragene, behinderungsbedingte Kosten der Steuerpflichtigen oder von ihr unterhaltener Personen mit Behinderung im Sinne des Behindertengleichstellungsgesetzes (SR 151.3) sowohl bei den kantonalen Steuern wie auch der Bundessteuer zur Ermittlung des steuerbaren Einkommens von den Einkünften abgezogen werden. Art. 2 Abs. 1 dieses Gesetzes definiert Menschen mit Behinderung als Personen, denen es eine voraussichtlich dauernde körperliche, geistige oder psychische Beeinträchtigung erschwert oder verunmöglicht, alltägliche Verrichtungen vorzunehmen, soziale Kontakte zu pflegen, sich fortzubewegen, sich aus- und fortzubilden oder eine Erwerbstätigkeit auszuüben. Die eidgenössische Steuerverwaltung konkretisiert behinderungsbedingte Kosten im Kreisschreiben Nr. 11 vom 31. August 2005 dahingehend, dass Mehrkosten, die durch den Besuch einer Privatschule entstehen, in der Regel nicht zum Abzug zugelassen werden, wenn nicht mittels Bericht eines kantonalen schulpсихologischen Dienstes nachgewiesen werde, dass es sich beim Besuch einer Privatschule um die einzig mögliche und notwendige Massnahme für eine angemessene schulische Ausbildung des behinderten Kindes handle (Ziff. 4.3.10). Nach § 40 Abs. 2 der kantonalen Steuerverordnung (StV; SG 640.110) sowie der Rechtsprechung muss zwischen der Behinderung und den Mehrkosten für die Privatschule ein Kausalzusammenhang bestehen (BGer 2C_588/2011 vom 16. Dezember 2011 E. 3.2 ff.; vgl. auch Schefer/Hess-Klein, Behindertengleichstellungsrecht, Bern 2014, 504 ff. sowie BGer 2C_439/2015 vom 21. Januar 2016 E. 3.2).

2.2 Das Steuerveranlagungsverfahren wird durch den Untersuchungsgrundsatz beherrscht (§§ 150 Abs. 1 und 158 Abs. 1 StG sowie Art. 123 und 130 Abs. 1 DBG). Dieser Verfahrensgrundsatz verpflichtet (und berechtigt) die Veranlagungsbehörden, den massgeblichen Sachverhalt von Amtes wegen abzuklären und dem Veranlagungsentscheid nur jene Tatsachen zugrunde zu legen, von deren Vorhandensein sie sich selber überzeugt hat (Zweifel, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2. Aufl., Basel 2008, Art. 123 N 4). Da sich die steuerrelevanten Tatsachen in der Regel der Kenntnis der Steuerbehörde entziehen, ist sie darauf angewiesen, dass der Steuerpflichtige, der seine Verhältnisse am besten kennt und regelmässig über die sachdienlichen Unterlagen verfügt, die erforderlichen Sachverhaltsdarstellungen gibt und die Beweismittel für deren Richtigkeit beibringt (Zweifel, a.a.O., Art. 123 N 5). Art. 123 Abs. 1 und 124 ff. DBG sowie §§ 150 Abs. 1 und 151 ff. StG statuieren entsprechende Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen (VGE VD.2014.26 vom 16. Juni 2015 E. 5.2). Unabhängig von der Geltung der Untersuchungsmaxime stellt sich die Frage nach der Beweislast. In analoger Anwendung von Art. 8 ZGB trägt auch im Steuerrecht derjenige die Beweislast, welcher aus einer behaupteten, aber unbewiesenen gebliebenen Tatsache hätte Rechte ableiten können. Nach Lehre und Rechtsprechung trägt demzufolge die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende und –mehrende Tatsachen, der Steuerpflichtige die Beweislast für steueraufhebende und –mindernde Tatsachen (statt vieler: Zweifel, a.a.O., Art. 130 N 27 f.; BGE 140 II 248 E. 3.5 S. 252; VGE VD.2014.208 vom 1. Oktober 2015 E. 2.2 und VD 2014.242/243 vom 10. Dezember 2015 E. 2.2 f. je mit weiteren Hinweisen).

2.3 Die Vorinstanz hat im vorliegenden Fall erwogen, dass es die Rekurrenten trotz der Aufforderung durch die Steuerverwaltung unterlassen haben, taugliche Nachweise (Fachgutachten oder Berichte des schulpsychologischen Dienstes) für das Steuerjahr 2010 zu erbringen, wonach es sich beim Besuch der Privatschule um die einzig mögliche und notwendige Massnahme für eine angemessene schulische Ausbildung der Kinder gehandelt habe. Hiergegen machen die Rekurrenten geltend, die Behinderung ihrer beiden Kinder sei von der Steuerverwaltung anerkannt und die Annahme der Steuerrekurskommission, sie hätten den Beweis für die Notwendigkeit einer Privatschulung nicht erbracht, verletze das Recht auf Beweis (Art. 29 Abs. 1 BV), den Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29. Abs. 2 BV) und das Willkürverbot (Art. 9 BV). Sie verweisen dabei namentlich auf Ziff. 5 ihrer Rekursbegründung vor der Steuerrekurskommission, in welcher sie den Rektor und den Stufenleiter der Privatschule als Zeugen dafür angerufen hatten, dass ihre Kinder nicht mehr in einer öffentlichen Schule verbleiben konnten und die Versetzung in eine Privatschule und damit der Kostenanfall zwingend waren. Im Weiteren verweisen sie auf einen Entscheid des Verwaltungsgerichts Luzern, in welchem die Abzugsfähigkeit der Kosten eines privaten Gymnasiums aufgrund einer ADHS-Behinderung als Behinderungskosten im Sinne des Steuerrechts akzeptiert worden seien. Der Vollständigkeit halber wird schliesslich darauf hingewiesen, dass die Steuerverwaltung die geltend gemachten Kosten für Privatschulen im Betrag von CHF 40'406.– für die Steuerperiode 2012 als behinderungsbedingte Kosten zum Abzug zugelassen habe.

3.1 Im vorliegenden Fall ist aufgrund der Ausführungen der Parteien zunächst als unbestritten festzuhalten, dass die beiden Kinder der Rekurrenten an einer Behinderung im Sinne des Behindertengleichstellungsgesetzes leiden. Hiervon ist nachfolgend auszugehen. Damit ist indessen die Frage noch nicht beantwortet, ob zwischen dieser Behinderung und der Notwendigkeit für den Besuch einer Privatschule ein Kausalzusammenhang im vorstehend ausgeführten Sinne besteht. Dabei ist es nicht notwendig, dass es sich beim Besuch der Privatschule um die einzig mögliche Massnahme handelt. Es ist vielmehr im Einzelfall zu prüfen, ob eine andere, weniger kostspielige und weitergehende Anordnung nicht ebenfalls zum Erfolg führen würde. Für den Nachweis der in diesem Sinne präzisierten Kausalität zwischen der Behinderung und den Mehrkosten für den Besuch einer Privatschule ist sowohl nach dem vorgenannten Kreisschreiben als auch nach der Rechtsprechung grundsätzlich ein Bericht des schulpsychologischen Dienstes oder ein Fachgutachten erforderlich (BGer 2C_588/2011 vom 16. Dezember 2011 E. 3.4; vgl. auch 2C_686/2012 vom 13. Juni 2013 E. 4.1.2 und 4.2.1).

3.2 Im vorliegenden Fall können sich die Rekurrenten nur für ihr Kind D. auf Berichte eines schulpsychologischen Dienstes berufen. Diese datieren indessen vom 22. März 2004 und 14. April 2005 und sprechen sich namentlich darüber aus, dass das Kind «während der verbleibenden Primarschulzeit (bis und mit Schuljahr 06/07) weiterhin in einer Privatschule geschult werden kann». Für die späteren Jahre und Schulstufen, die immer mit einem Klassenwechsel und damit mit Veränderungen verbunden sind, fehlt indessen eine solche Bestätigung. Dabei mag es im Sinne der Argumentation der Rekurrenten zutreffen, dass die Notwendigkeit einer Privat-

schulung nicht für jedes Schuljahr gesondert nachgewiesen werden muss. Wenn die Steuerverwaltung indessen für das Jahr 2010 aufgrund des Inhalts der Berichte des schulpсихologischen Dienstes aus den Jahren 2004 und 2005 sowie der seither verstrichenen Zeitdauer einen aktualisierten Bericht verlangt hat, so kann darin weder eine Verletzung des Beweisrechts noch Willkür gesehen werden. Für das Steuerjahr 2010 liegt für Kind D. weder der Bericht eines schulpсихologischen Dienstes noch ein Fachgutachten oder eine vergleichbare Abklärung vor, welche die Notwendigkeit des Besuchs einer Privatschule im dargestellten Sinne bestätigen könnten. Für Kind C. liegen zwei kurze ärztliche Bestätigungen von Dr. med. E. vom 1. April 2004 und Dr. G. vom 7. Oktober 2008 vor. Diese äussern sich indessen nicht explizit zur Notwendigkeit einer Privatschulung. Dasselbe gilt für den Bericht von Frau F., Psychologin [...], vom 20. November 2006. Diese im Einspracheverfahren eingereichten Bestätigungen können daher weder aufgrund ihres Datums noch ihres Inhalts eine für das Steuerjahr 2010 gültige fachärztliche oder schulpсихologische Begutachtung ersetzen. Davon ist auch im Rahmen einer freien Beweiswürdigung und ohne besondere formelle Ansprüche an die zum Beweis zugelassenen Unterlagen auszugehen.

3.3 Den Beweis der Notwendigkeit einer Privatschulung der beiden Kinder der Rekurrenten für das Steuerjahr 2010 kann im Weiteren auch durch die beiden als Zeugen angerufenen Organe der Privatschule, des [...], nicht erbracht werden. Sowohl der Rektor als auch der angerufene Stufenleiter des [...] sind keine Ärzte. Die Rekurrenten erklären auch keine anderweitige, fachlich gleichwertige Qualifikation, welche im vorliegenden Fall das Abstellen auf ihre mündlichen Aussagen im Rahmen einer Zeugenbefragung erlauben würde. Die angerufenen Zeugen vermögen daher den Beweis der Notwendigkeit einer Privatschulung, wie er sich aus dem Bericht eines Sozialpsychologischen Dienstes oder aus einem Fachgutachten ergibt, nicht zu ersetzen. Schliesslich können die Rekurrenten auch aus der Zulassung des Abzugs für die Privatschulkosten im Steuerjahr 2012 nichts zu ihren Gunsten ableiten, nachdem im vorliegenden Fall einzig das Steuerjahr 2010 zu beurteilen ist. Die Rekurrenten machen auch keine weitergehenden Angaben oder reichen Unterlagen aus dem Steuerjahr 2012 ein, welche auch für das Steuerjahr 2010 zu berücksichtigen wären.

4. Zusammenfassend sind der Rekurs gegen die Veranlagung der kantonalen Steuern pro 2010 sowie die Beschwerde zur direkten Bundessteuer in gleicher Sache abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Rekurrenten kostenpflichtig (§ 30 Abs. 1 VRPG).

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.