



Entscheid vom 15. August 2014 (510 2014 39)

Abzug der Kosten für eine Privatschule

Besetzung Steuergerichtspräsident C. Baader, Steuerrichterin Margrit Elbert,
Steuerrichter Markus Zeller, Gerichtsschreiberin I. Wissler

Parteien **A.**

Rekurrenten

gegen

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

Rekursgegnerin

betreffend **Staatssteuer 2012**

Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung vom 23. Januar 2014 wurden die Pflichtigen zu einem steuerbaren Einkommen in Höhe von Fr. 114'766.-- veranlagt. Dabei wurden die geltend gemachten Kosten in Höhe von Fr. 25'614.-- für die Privatschule B. nicht zum Abzug zugelassen.

2. Gegen diese Veranlagungsverfügung erhoben die Pflichtigen mit Schreiben vom 10. Februar 2014 Einsprache und begehrten den Abzug der Kosten für die Privatschule B.. Zur Begründung führten sie u.a. aus, nach Abklärung beim KJP G. sei ein Antrag gestellt worden, dass der Sohn an die Privatschule B. nach C., wechseln könne, was vom Amt für Volksschulen (AVS) abgelehnt worden sei. Nachdem sie über längere Zeit vertröstet und hingehalten worden seien, hätten die Rekurrenten entschieden, dass der Sohn sofort an die Privatschule B. wechseln solle. Zwei Jahre später besuche der Sohn das Gymnasium in D.. Die Kosten für die Privatschule von über Fr. 25'000.-- hätten sie selber übernommen. Es sei im Weiteren unverständlich, wieso im Kanton E. der Abzug ohne Weiteres gewährt, im Kanton Basel-Landschaft aber in Frage gestellt werde.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 6. Mai 2014 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie aus, es seien nicht alle Massnahmen der speziellen Förderung an der Volksschule ausgeschöpft worden. Somit habe es sich nicht um die einzig mögliche und notwendige Schulmassnahme gehandelt. Der in den Akten liegende Bericht selbst spreche von einer Empfehlung oder möglichen Massnahme. Die Kostenübernahme sei vom AVS verneint worden, da noch andere Möglichkeiten bestanden hätten. Die Anforderungen an die steuerliche Abzugsfähigkeit von Schulkosten als Folge einer Behinderung seien streng. Die Privatschule müsse die einzige alternative Möglichkeit eines Schulbesuchs sein, was vorliegend nicht der Fall sei. Entsprechend seien die Aufwendungen in Höhe von Fr. 25'614.-- wie andere selbstgetragene Schulkosten auch den nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten zuzuschreiben.

4. Mit Schreiben vom 26. Mai 2014 erhoben die Pflichtigen Rekurs und begehrten, 1. die Kosten für die Privatschule B. seien zum Abzug zuzulassen und 2. es sei eine

Parteiverhandlung durchzuführen. Zur Begründung führten sie aus, es sei unverständlich wieso die ganzen Abklärungen durchgeführt worden seien, wenn die dafür zuständige Fachperson eine Empfehlung abgebe, die nicht erfüllt werden könne. Für die Rekurrenten als Eltern sei der Wechsel in eine Privatschule der einzige Weg für den Sohn gewesen. Denn Kleinklassen gebe es im Kanton Basellandschaft weder im Niveau P noch im Niveau E. Der Wechsel in die Parallelklasse und die freiwillige Repetition seien von der Schulleitung abgelehnt worden. Wertvolle Zeit sei verloren gegangen und dem Sohn sei es immer schlechter gegangen. Erst nachdem er in der B. Schule geschnuppert habe, sei der Vorschlag gekommen dass er provisorisch in F. aufgenommen werden könne. Es sei von den Rekurrenten akzeptiert worden, dass das AVS das Schulgeld nicht übernommen habe. Es sei aber klar gewesen, dass dieser Betrag von den Steuern absetzbar sei.

5. Mit Vernehmlassung vom 7. Juli 2014 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie u.a. aus, sofern die Kosten einer Privatschule für die berufliche Ausbildung wegen der Behinderung notwendig und mit Blick auf andere Ausbildungsmöglichkeiten angemessen erscheinen würden, seien sie abzugsfähig. Somit seien Mehrkosten, die durch den Besuch einer Privatschule entstehen würden, nur dann abzugsfähig, soweit sie in direktem Zusammenhang mit einer Behinderung stünden. Der Zusammenhang und die Notwendigkeit seien nötigenfalls durch Fachgutachten zu ermitteln.

Der Bericht der Poliklinik G. beschränke sich auf eine kurze Problembeschreibung und das Aufzeigen von Empfehlungen und sei kein psychologisches Gutachten. Dass sich Hänseleien und Ausgrenzungen nachteilig auf den Schulbesuch bzw. die persönliche Entwicklung eines Kindes auswirken könnten, sei unbestritten, sei jedoch mit Gebrechen im Sinne von Art. 2 Abs. 1 BehiG nicht zu vergleichen.

Im Übrigen sei auf die den Unterlagen beiliegende Verfügung des Amtes für Volksschulen (AVS) vom 3. April 2012 verwiesen. Darin sei ausgeführt, dass die Spezielle Förderung an einer Privatschule verfügt werden könne, wenn vorgängig alle Massnahmen der Speziellen Förderung an der Volksschule ausgeschöpft worden seien. Die Angebote der speziellen Förderung an der Sekundarschule D. seien noch nicht ausgeschöpft worden, wobei ein weiteres Lerncoaching, sozial- oder heilpädagogische Unterstützung, ein Wechsel des Lernniveaus oder ein Schulwechsel nach F. als weitere Massnahmen hätten geprüft werden können. Die dagegen erhobene Beschwerde sei vom Regierungsrat mit Entscheid vom 10. Juli 2012 ebenfalls abgewiesen worden.

Weiter sei darauf hinzuweisen, dass für die Aufnahme einer speziellen Förderung eine vorherige Abklärung durch eine vom Kanton bestimmte Fachstelle vorausgesetzt werde. Vorliegend sei keine vorherige Abklärung erfolgt, da der Sohn im Zeitpunkt der Antragsstellung bereits in die Privatschule B. gewechselt habe. Es sei dem Sohn grundsätzlich die Möglichkeit eines Schulwechsels angeboten worden. Zusammenfassend lasse sich somit festhalten, dass die Rekurrenten weder ein psychisches Gebrechen noch die Notwendigkeit des Besuchs einer Privatschule hätten nachweisen können.

Das Steuergericht zieht in Erwägung:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zu-ständig.

Gemäss § 129 Abs. 2 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

2. Der Beurteilung unterliegt vorliegend, ob die Kosten für die Privatschule B. in Höhe von Fr. 25'614.-- abgezogen werden können.

a) Nach Art. 9 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 werden von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge abgerechnet. Die danach folgende Aufzählung ist gemäss Art. 9 Abs. 4 StHG abschliessend. Andere Abzüge sind nicht zulässig. Vorbehalten sind die Kinderabzüge und andere Sozialabzüge des kantonalen Rechts.

b) Nach § 29 StG Abs. 1 lit. a werden von den steuerbaren Einkünften u.a. die mit der Ausübung des Berufes zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten

abgezogen. Nach lit. m sind die behinderungsbedingten Kosten des Steuerpflichtigen und der von ihm unterhaltenen Personen mit Behinderungen im Sinne des Behindertengleichstellungsgesetzes vom 13. Dezember 2002, soweit der Steuerpflichtige die Kosten selber trägt, ebenfalls abziehbar.

c) Kosten für die Ausbildung minderjähriger Kinder und volljähriger Kinder in Ausbildung werden nur durch die kantonalen Kinderzulagen bzw. Familientarife (teilweise) aufgefangen (vgl. hierzu § 34 Abs. 2 und Abs. 4 StG; Der Steuerentscheid [StE], 2012, B 27.5 Nr. 20, E. 2.1). Der existenznotwendige Ausbildungsbedarf des Kindes ist gemeinhin im Kinderabzug einkalkuliert. Selbst wenn Kinder volljährig sind, steht den Eltern, welche deren Unterhalt bestreiten, der Kinderabzug zu, sofern sich die Kinder noch in Ausbildung befinden (Reich in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 9 StHG N 70).

d) Aus den bisherigen Erwägungen folgt, dass der Abzug für die Kosten der Ausbildung von Kindern als solche nicht abzugsfähig sind und den allgemeinen nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten zugerechnet werden.

3. Zu prüfen ist daher im Folgenden, ob die Kosten für die Privatschule allenfalls als behinderungsbedingte Kosten zum Abzug zugelassen werden können.

a) Gemäss § 29 Abs. 1 lit. m StG werden von den steuerbaren Einkünften die behinderungsbedingten Kosten des Steuerpflichtigen und der von ihm unterhaltenen Personen mit Behinderung im Sinne des Behindertengleichstellungsgesetzes vom 13. Dezember 2002 (BehiG) abgezogen, soweit der Steuerpflichtige die Kosten selber trägt.

Da der Begriff „behinderungsbedingte Kosten“ in § 29 Abs. 1 lit. m StG und Art. 9 Abs. 2 lit. h^{bis} StHG wörtlich gleich wie in Art. 33 Abs. 1 lit. h^{bis} des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) zu verstehen ist, sind für die Staatssteuern die gleichen Anforderungen für die Abzugsfähigkeit von behinderungsbedingten Kosten, wie sie die eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) für die direkten Bundessteuern festlegte, anzuwenden (vgl. Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 27. März 2009, 510 08 75, E. 3c; StGE vom 22. Januar 2010, 510 2009 65, E 3a, StGE vom 3. Mai 2013, 510 2012 99, E. 4, www.bl.ch/steuergericht).

b) Gemäss Kreisschreiben Nr. 11 der ESTV vom 31. August 2005 (ESTV KS Nr. 11) Ziff. 2 sowie Art. 2 des Bundesgesetzes über die Beseitigung von Benachteiligungen von Menschen mit Behinderungen (Behindertengleichstellungsgesetz) ist ein Mensch mit Behinderung 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- und fortzubilden oder eine Erwerbstätigkeit auszuüben. Die Beeinträchtigung ist dauernd, wenn sie bereits während eines Jahres die Ausübung der genannten Tätigkeiten verunmöglicht oder erschwert hat oder voraussichtlich während mindestens eines Jahres verunmöglichen oder erschweren wird.

Die Voraussetzungen für die Qualifikation von Ausgaben als behinderungsbedingte Kosten befinden sich in Ziffer 4.2 des KS Nr. 11. Danach gelten als behinderungsbedingt die notwendigen Kosten, die als Folge einer Behinderung gemäss Ziff. 4.1 entstehen und weder Lebenshaltungs- noch Luxusausgaben darstellen.

Zu den Kosten für Privatschulen nimmt das KS 11 unter Ziff. 4.3.10 Stellung. Danach können Mehrkosten, die durch den Besuch einer Privatschule entstanden sind in der Regel nicht zum Abzug zugelassen werden. 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.

Mehrkosten, die durch den Besuch einer Privatschule entstehen, sind abzugsfähig, soweit sie in direktem (kausalem) Zusammenhang mit einer Behinderung stehen. Der Zusammenhang und die Notwendigkeit sind nötigenfalls durch entsprechende Fachgutachten zu ermitteln, wobei die Beweislast letztlich beim Steuerpflichtigen liegt, da es sich um einen steuermindernden Abzug handelt. Unnötig restriktiv erscheint allerdings die in Ziff. 4.3.10 des KS der EStV vom 31.8.2005 betr. Abzug von Krankheits- und Unfallkosten sowie von behinderungsbedingten Kosten, festgehaltene Beschränkung der Gutachtentätigkeit einzig auf den kantonalen schulpsychologischen Dienst. Auch andere gleichwertige Gutachten oder Abklärungen sind taugliche Hilfsmittel zur Beurteilung der Abzugsfähigkeit, wobei es den Steuerbehörden bei Zweifeln selbstverständlich unbenommen ist, im Rahmen der Mitwirkungspflichten und unter Wahrung des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes weitere Abklärungen (z.B. durch den schulpsychologischen Dienst) zu verlangen oder deren Fehlen bei der Veranlagung entsprechend zu würdigen (vgl. Zigerlig/Jud, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 33 DBG N 33za).

c) Vorliegend scheidet die Abzugsfähigkeit der Kosten für den Besuch der Privatschule B. zunächst daran, dass beim Sohn keine Behinderung festgestellt worden ist. Die Darstellungen der Eltern lassen ebenso wenig auf eine Behinderung schliessen. Vielmehr wird auch an der heutigen Verhandlung klar, dass es sich beim Sohn um ein Kind handelt, das mit sozialen Problemen zu „kämpfen“ hatte, die sich dann sehr stark gesundheitlich ausgewirkt haben, wobei diese Auswirkungen aber lediglich von vorübergehender Natur waren. Eine Bestätigung hierfür findet sich auch im ärztlichen Bericht vom 21. März 2012 der Psychiatrisch-Psychosomatischen Station, UKBB. Bei diesem Bericht handelt es sich nebenbei nicht um ein Gutachten, welches anstatt eines Gutachtens des Schulpsychologischen Dienstes herangezogen werden könnte. Der vorliegende Bericht gibt nur sehr rudimentär Aufschluss über die Situation und kann daher auch nur in entsprechendem Rahmen gewürdigt werden. Weiter wird in diesem Bericht sodann der Antrag auf spezielle Förderung an einer Privatschule im Einzelfall gestellt. Dieser Antrag wurde vom Amt für Volksschulen mit Entscheid vom 3. April 2012 hingegen abgelehnt - hauptsächlich mit der Begründung - dass die Angebote der Speziellen Förderung nicht ausgeschöpft seien. Hierzu wiederum enthält § 46 Abs. 1 des Bildungsgesetzes vom 6. Juni 2002 einen Hinweis, wonach die Bildungs-, Kultur- und Sportdirektion ein Angebot der Speziellen Förderung einer Privatschule übertragen kann. Vorrang haben danach Massnahmen der Speziellen Förderung innerhalb der öffentlichen Schulen des Kantons und der Einwohnergemeinden. Aus dieser gesetzlichen Bestimmung lässt sich klar entnehmen, dass sämtliche kantonalen Angebote ausgeschöpft und für untauglich befunden werden müssen, bevor auf das Angebot einer Privatschule zurückgegriffen werden kann. Aus Sicht des Kantons soll mit dieser Bestimmung sicher gestellt werden, dass die eigene Infrastruktur ausgelastet, das Angebot genutzt wird und dass zusätzliche Kosten die bei der Finanzierung einer Privatschule entstehen würden, so weit als möglich vermieden werden können. Aus Sicht der Eltern ist es verständlich, dass sie sich nach einer bereits lang andauernden Odyssee von Untersuchungen, möglichen Massnahmen und Gesprächen, die sie über sich haben ergehen lassen müssen, dazu entschlossen haben ihren Sohn in eine Privatschule zu schicken. Dieser Entschluss widerspiegelt jedoch lediglich das subjektive Empfinden der Eltern und ist für die steuerliche Beurteilung nicht massgebend. Somit ändert sich auch nichts an der Tatsache, dass die vorrangigen schulischen Angebote und Massnahmen der öffentlichen Schule auszuschöpfen sind, diese vorliegend aber nicht weiter verfolgt wurden und daher auch nicht genutzt worden sind, weshalb die Kosten für die Privatschule B. auch aus diesem Grund nicht zum Abzug zugelassen werden können.

d) Die Rekurrenten beziehen sich in ihrem Rekurs sodann auch auf eine Internetpublikation von „proinfirmis“ zum Abzug behinderungsbedingter Kosten. Hierzu ist zu bemerken, dass diese Mitteilung Menschen mit Behinderungen betrifft und bei weitem nicht alle notwendigen Informationen liefert, die zur Beurteilung notwendig wären, um entscheiden zu können, ob in einem individuellen Fall die Kosten tatsächlich abzugsberechtigt sind. Eine vorgängig individuelle Abklärung der Sachlage und der Überprüfung aller Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit von Schulkosten wäre in solchen Fällen daher anzuraten.

Zusammenfassend ist demnach festzuhalten, dass der Rekurs aus all diesen Gründen abzuweisen ist.

4. Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind den Rekurrenten Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 800.-- aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [VPO]).

Demgemäss wird erkannt:

- ://: 1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Den Rekurrenten werden gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 VPO die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 800.-- (inkl. Auslagen von pauschal Fr. 100.--) auferlegt, welche mit dem bereits geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.
3. Mitteilung an die Rekurrenten, die Gemeinde D. (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).

Steuergerichtspräsident:

Gerichtsschreiberin:

C. Baader

I. Wissler