



Urteil vom 1. April 2022 (510 21 67)

Kosten für Privatschule; behinderungsbedingte Kosten

Besetzung Steuergerichtspräsident A. Zähndler, Steuerrichter M. Angehrn (Ref.),
Dr. L. Schneider, Gerichtsschreiber D. Kambanas

Parteien **Einwohnergemeinde A.**____, vertr. durch den Gemeinderat,

Rekurrent

gegen

B.____, vertreten durch HB&P Treuhand AG, St. Alban-Anlage 44,
4010 Basel,

Rekursgegner

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

Rekursgegnerin

betreffend **Staatssteuer 2019**

Sachverhalt:

A.

Mit Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2019 vom 21. Januar 2021 wurde das steuerbare und satzbestimmende Einkommen des Pflichtigen auf Fr. 125'618.-- und die Staatssteuer auf Fr. 15'932.25 festgesetzt. Unter anderem wurde angemerkt, dass unter Ziffer 730, behinderungsbedingte Kosten, anstatt der deklarierten Fr. 40'750.- kein Abzug gewährt wurde, da die Voraussetzungen gemäss Kreisschreiben Nr. 11 der eidgenössischen Steuerverwaltung [ESTV] vom 31. August 2005 betreffend Abzug von Krankheits- und Unfallkosten sowie von behinderungsbedingten Kosten [KS Nr. 11] nicht erfüllt seien.

B.

Mit Eingabe vom 1. Februar 2021 erhob der Vertreter des Pflichtigen Einsprache gegen die Veranlagung mit dem Antrag, es seien die vom Pflichtigen getragenen, behinderungsbedingten Kosten für dessen Sohn über insgesamt Fr. 40'750.-- (Ziffer 730) zum Abzug zuzulassen und das steuerbare Einkommen 2019 auf Fr. 84'868.-- für den Kanton Basel-Landschaft sowie die Gemeinde A.____ festzusetzen. Er begründete den Antrag im Wesentlichen damit, dass gemäss KS Nr. 11 Mehrkosten zum Besuch einer Privatschule zum Abzug zugelassen seien, wenn mittels Bericht des kantonalen schulpyschologischen Dienstes nachgewiesen werde, dass es sich beim Besuch der Privatschule um die einzig mögliche und notwendige Massnahme für eine angemessene Ausbildung des behinderten Kindes handle. Diesen Nachweis habe der Steuerpflichtige bereits mit Einreichung der Steuererklärung 2018 erbracht, da er mit dieser die beiden ausgefüllten Fragebögen für Ärztinnen und Ärzte zur steuerlichen Abzugsfähigkeit der behinderungsbedingten Kosten vom Schulpyschologischen Dienst Basel-Stadt sowie von Dr. med. C.____ eingereicht habe. Zudem sei ein Bericht des Universitäts-Kinderspitals beider Basel [UKBB] über die Teilnahme des Sohnes an der Aufmerksamkeits- und Konzentrationsgruppe der Ergotherapie für Kinder und Jugendliche zur Verfügung gestellt worden. Mit dem Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 29. Juli 2020 betreffend die Staatssteuer 2018 sei zudem bereits richtig erkannt worden, dass die Voraussetzungen für einen Abzug der behinderungsbedingten Kosten gegeben seien. Nach Familienrecht seien die Eltern verpflichtet, für den Unterhalt des Kindes (inklusive Erziehung, Ausbildung und Kinderschutzmassnahmen) aufzukommen. Der Unterhaltsbeitrag solle den Bedürfnissen des Kindes sowie der Lebensstellung und Leistungsfähigkeit der Eltern entsprechen. Zudem sei bei unvorhergesehenen, ausserordentlichen Bedürfnissen des Kindes, wie Sonderschulung etc., ein besonderer Beitrag zu leisten. Der Steuerpflichtige sei verpflichtet, Unterhaltszahlungen von Fr. 1'000.-- pro Monat an die Kindsmutter zu leisten sowie zusätzlichen Kosten für die Spezialschule seines Sohnes zu übernehmen. Die behinderungsbedingten Kosten werden im Rahmen der Unterhaltspflicht direkt vom Pflichtigen bezahlt. Sie seien zum Abzug zuzulassen, wenn nicht unter Ziffer 730 (behinderungsbedingte Kosten), dann sicher unter Ziffer 575 (Unterhaltsbeiträge an minderjährige Kinder). Bei den behinderungsbedingten Kosten handle es sich um Unterhaltsbeiträge gemäss § 29 Abs. 1 lit. i STG, da es sich um unregelmässige aber wiederkehrende Unterstützungen und Unterstützungsleistungen zur Deckung des laufenden und notwendigen Lebensbedarfs des Sohnes handle, der Pflichtige gesetzlich zum Unterhalt verpflichtet sei und der Nachweis der

Notwendigkeit der schulischen Massnahme in Bezug auf die Behinderung des Sohnes mittels Gutachten erbracht sei.

Die Steuerverwaltung hiess die Einsprache mit Schreiben vom 10. September 2021 teilweise gut. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, dass zur Beurteilung der Abzugsfähigkeit von behinderungsbedingten Kosten das KS Nr. 11 angewendet werde. Voraussetzung für den Abzug behinderungsbedingter Kosten sei eine Bestätigung des schulpsychologischen Dienstes, dass der Besuch einer Sonderschule, Beschäftigungsstätte etc. erforderlich sei. Gestützt auf die vom Pflichtigen eingereichten Fragebögen sei die Steuerverwaltung bereit, von behinderungsbedingten Kosten auszugehen. Dabei werde vernachlässigt, dass der Fragebogen des schulpsychologischen Dienstes nur eine Empfehlung und keine Anordnung ausweise. Für die Zukunft werde dies nicht mehr akzeptiert. Es werde darauf hingewiesen, dass die detaillierten Leistungsabrechnungen der Privatschule auszuweisen seien. Eine Aufstellung ohne Belege genüge den Anforderungen an die Beweispflicht steuermindernder Tatsachen nicht. Die Verpflegungskosten für das Mittagessen seien üblicher Lebensunterhalt, diese wären auch ohne den Besuch einer Privatschule angefallen und nicht abzugsfähig. Für das Steuerjahr 2019 könnte pro Semester Schulgeld in der Höhe von Fr. 10'710.-- und Aufwendungen in der Höhe von Fr. 8'830.-- für die Nachmittagsbetreuung und den Förderunterricht, insgesamt also Fr. 30'250.--, als behinderungsbedingte Kosten nachgetragen werden.

C.

Gegen diesen Entscheid erhebt die Gemeinde A._____ mit Schreiben vom 1. Oktober 2021 Rekurs mit den Anträgen, der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung Basel-Landschaft, Abteilung Gemeinden und Einsprachen, vom 10. September 2021 sei aufzuheben (1); das steuerbare Einkommen sei auf Fr. 125'618.-- festzulegen (2); unter o/e Kostenfolge zu Lasten der Rekursgegner (3). Sie begründet ihren Rekurs unter anderem damit, dass die Steuerverwaltung in ihrem Entscheid anerkannt habe, dass für den Abzug von behinderungsbedingten Kosten eine Bestätigung des schulpsychologischen Dienstes, wonach der Besuch einer Sonderschule erforderlich sei, vorliegen müsse. Obwohl die Steuerverwaltung bestätige, dass es in Zukunft als Nachweis für den Abzug als behinderungsbedingte Kosten nicht mehr genüge, wenn der schulpsychologische Dienst den Besuch der Sonderschule lediglich empfehle, habe sie dem Abzug der Auslagen für den Förderunterricht stattgegeben. Sinn und Zweck von Ziffer 4.3.10 des KS Nr. 11 sei es, dass eine unabhängige Fachstelle und nicht etwa «nur» ein Facharzt bestätige, dass es sich beim Besuch der Privatschule um die einzig mögliche und notwendige Massnahme handle. Es genüge deshalb nicht, wenn der Besuch der Schule bloss empfohlen werde. Eine Empfehlung impliziere, dass es durchaus auch noch andere Möglichkeiten für eine angemessene schulische Ausbildung gebe. Der schulpsychologische Dienst habe explizit das Wort «erforderlich» durchgestrichen und durch das Wort «empfohlen» ersetzt. Weshalb die Steuerverwaltung eine Empfehlung in Zukunft nicht mehr akzeptiere, aber im vorliegenden Fall trotzdem anerkenne, begründe sie nicht.

Mit Vernehmlassung vom 10. November 2021 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses und begründet dies im Wesentlichen wie folgt: Im Steuerjahr 2018 seien die Kosten für den Besuch der Privatschule als nötig und daher als steuerlich abzugsfähig erachtet

worden. Als Nachweis sei eine Empfehlung des schulpsychologischen Dienstes sowie eine Anordnung im Fragebogen einer Fachärztin beigelegt worden. Die durchgeführte Ergotherapie der UKBB sei für das Folgejahr empfohlen worden. Deshalb seien auch im Steuerjahr 2019 die Kosten für den Besuch der Privatschule D.____ gewährt worden. Das KS Nr. 11 beinhalte keine gesetzlichen Normen und sei nicht allgemeinverbindlich. Ein Kreisschreiben richte sich primär an die Veranlagungsbehörden, um eine einheitliche Rechtsanwendung in den Kantonen anzustreben. Vorausgesetzt werde dabei immer, dass die betroffene Verwaltungsverordnung eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulasse. Die Abhandlung im KS Nr. 11 betreffend den Besuch von Privatschulen (Ziffer 4.3.10) sei sehr knapp gehalten. Im vorliegenden Fall liege eine Empfehlung des schulpsychologischen Dienstes vom 13. Mai 2019 und eine fachärztliche Anordnung vom 20. Mai 2019 für den Besuch einer Privatschule mittels ausgefülltem Fragebogen vor. Letztere werde bei der Beurteilung von steuerlich abzugsfähigen Krankheitskosten sogar vorausgesetzt. Ein Abstellen auf den kurzen Wortlaut im KS Nr. 11 ergebe keinen Sinn, denn eine explizite Anordnung des schulpsychologischen Dienstes könne letzten Endes gar zu einem Austritt aus der öffentlichen Schule, das heisse zu einem Ausschluss von der von der Allgemeinheit finanzierten Schule führen. Ein solcher Schulausschluss würde beim betroffenen Kind häufig auch zu Schuldgefühlen und Selbstzweifeln führen. Die schulpsychologischen Dienste als grundsätzlich beratende und empfehlende Institution wendeten solch strake Formulierungen nur sehr restriktiv an. Die künftige Schulentwicklung und eine mögliche Rückkehr in den öffentlichen Schulunterricht sei noch relativ offen bis die Entwicklung des Kindes abgeschlossen sei. Vor all diesen Hintergründen sei eine Abzugsfähigkeit der Schulkosten im Steuerjahr 2019 sozusagen «auf Zusehen hin» durchaus gerechtfertigt.

Mit Schreiben vom 22. Dezember 2021 lässt sich der Vertreter des Pflichtigen zum Rekurs der Gemeinde A.____ vernehmen und beantragt, das steuerbare Einkommen bei der Staatssteuer 2019 gemäss Einspracheentscheid der Steuerverwaltung Basel-Landschaft vom 10. September 2021 auf Fr. 95'368.-- festzusetzen. Zur Begründung führt der Vertreter aus, es sei daran festzuhalten, dass die Kosten steuerlich abzugsfähig seien. Obwohl der schulpsychologische Dienst die Erforderlichkeit der Sonderschule durch eine Empfehlung ersetzt habe, werde in Ziffer 8, erster Punkt, des Fragebogens bestätigt, dass für die Aus- und Fortbildung des Kindes Dienstleistungen Dritter oder Hilfsmittel benötigt würden. Die Notwendigkeit von Massnahmen würde durch den schulpsychologischen Dienst somit anerkannt und als möglicher Ansatz eine Sonderschule empfohlen. Mit dem Besuch einer Sonderschule seien diese Dienstleistungen Dritter und die entsprechenden Hilfsmittel in Anspruch genommen worden. Diese Begründung genüge für die Abzugsfähigkeit der Sonderschulkosten. Sollte das Steuergericht anderer Meinung sein, so werde auf die Einsprache vom 1. Februar 2021 und die Hinweise zur Abzugsfähigkeit von Alimentenzahlungen, Unterstützungs- und Unterhaltsleistungen verwiesen. Für einen Abzug gemäss Ziffer 575 (Unterhaltsbeiträge an minderjährige Kinder) sei eine Unterscheidung zwischen einer «einzig möglichen und zwingend notwendigen Massnahme» und lediglich einer «empfohlenen Massnahme» obsolet.

An der heutigen Parteiverhandlung halten die Parteien an ihren Anträgen und Vorbringen fest.

Erwägungen:

1.

Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 2 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 10'000.-- 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.

Strittig ist vorliegend, ob die vom Rekursgegner geltend gemachten Kosten für die Privatschule D._____ in Höhe von Fr. 40'750.-- für dessen Sohn steuerlich zum Abzug zuzulassen sind.

2.1. 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 Bundesgesetzes vom 13. Dezember 2002 über die Beseitigung von Benachteiligungen von Menschen mit Behinderungen (Behindertengleichstellungsgesetz, BehiG; SR 151.3) 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} des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) wörtlich gleich wie in Art. 33 Abs. 1 lit. h^{bis} des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) zu verstehen ist, sind für die Staatssteuern die gleichen Anforderungen für die Abzugsfähigkeit von behinderungsbedingten Kosten, wie sie die 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 09 65, E 3a, StGE vom 3. Mai 2013, 510 12 99, E. 4.).

2.2. Verwaltungsverordnungen richten sich an die der erlassenden Behörde untergeordnete Behörde, d.h. sie statuieren (indirekt) Rechte oder Pflichten des Einzelnen. Sie vereinfachen und rationalisieren die Verwaltungspraxis und erhöhen deren Kohärenz, Kontinuität, Vorhersagbarkeit und Kontrolle. Sie stehen dann als flexible, gesetzestechnisch weniger anspruchsvolle und auch unteren Verwaltungsbehörden zur Verfügung stehende Handlungsform im Vordergrund, wenn es gilt, eine einheitliche, gleichmässige und sachrichtige Praxis des Gesetzesvollzugs sicherzustellen (vollzugslenkende Verwaltungsverordnung). Zulässig sind auch Weisungen der Bundesbehörden gegenüber den das Bundesrecht umsetzenden kantonalen Behörden, wie dies beim Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) der Fall ist. In diesem Fall spricht man von intersubjektiven Verwaltungsverordnungen. Solche Verwaltungsverordnungen werden je nach Sachgebiet und erlassender Behörde unterschiedlich bezeichnet. Im Steuerrecht am gebräuchlichsten sind die Begriffe Kreisschreiben, Rundschreiben, Merkblätter, Kurslisten oder Wegleitungen, wovon die Kreisschreiben die wichtigsten sind. Diese richten sich sowohl an die öffentlichen Verwaltungen auf Stufe

Bund und/oder Kanton als auch an verwaltungsexterne Personen (Steuerpflichtige, Banken, Treuhänder, Versicherungen, Vorsorgeeinrichtungen, Verbände etc.). Verwaltungsverordnungen sind grundsätzlich behördenverbindlich (vgl. BGE 142 II 182 E. 2.3.2; BGer 2C_264/2014 vom 17. August 2015, E. 2.4.1) und gemäss neuerer Rechtsprechung soll ein Gericht nicht ohne triftigen Grund von Verwaltungsweisungen abweichen, wenn und solange diese eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben darstellen (MARTIN E. LOOSER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017 Basel, Art. 199 N 3; BGE 141 II 199 E. 5.5; BGE 139 V 122 E. 3.3.4; BGer 2C_264/2014 vom 17. August 2015, E. 2.4.2). Die gesetzliche Ermächtigung im Steuerbereich findet sich in Art. 102 Abs. 2 DBG, wonach die ESTV zum Erlass von Vorschriften für die einheitliche und richtige Veranlagung der direkten Bundessteuer kompetent ist. Daraus folgt, dass die entsprechenden Verwaltungsverordnungen (Kreisschreiben) der ESTV auch für die Erhebung der direkten Bundessteuer zuständigen kantonalen Verwaltungen grundsätzlich verbindlich sind (PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer - III. Teil - Art. 102-222 DBG, Basel 2015, Art. 102 N 28). Es rechtfertigt sich im Rahmen der vertikalen Steuerharmonisierung das entsprechende KS Nr. 11 zum DBG auf die Staatsteuer analog anzuwenden.

2.3. In Bezug auf die Beweislast ist festzuhalten, dass der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen der Steuerbehörde, der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich aber dem Steuerpflichtigen obliegt; dieser hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (vgl. BGE 140 II 248, E. 3.5; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 7. A. Zürich 2016, S. 519; vgl. auch ZWEIFEL/CASANOVA/BEUSCH/HUNZIKER, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. Aufl. Zürich/Basel/Genf 2018, § 19 Rz. 8ff.).

2.4. Gemäss Ziff. 2 des KS Nr. 11 sowie Art. 2 BehiG 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 somit abzugsfähig, soweit sie in direktem (kausalem)

Zusammenhang mit einer Behinderung stehen. Der Zusammenhang und die Notwendigkeit sind nötigenfalls durch dieses entsprechende Fachgutachten zu ermitteln, wobei die Beweislast letztlich beim Steuerpflichtigen liegt, da es sich um einen steuermindernden Abzug handelt.

2.5. Die gemäss Art. 2 BehiG vorgesehene Benachteiligung bei der Inanspruchnahme von Aus- und Weiterbildung (vgl. dazu E. 2.4.) liegt insbesondere dann vor, wenn die Dauer und Ausgestaltung des Bildungsangebots sowie Prüfungen den spezifischen Bedürfnissen Behinderter nicht angepasst sind. Art. 20 BehiG sieht ausserdem vor, dass Kantone dafür sorgen müssen, dass behinderte Kinder und Jugendliche eine Grundschulung erhalten, die ihren besonderen Bedürfnissen angepasst ist. Mit entsprechenden Schulungsformen sollen die Kantone die Integration behinderter Kinder und Jugendlicher in die Regelschule fördern. Damit trifft den Kanton die Pflicht, schulpflichtige Kinder, wenn irgendwie möglich, in der Regelschule zu belassen. Daraus folgt, dass desgleichen Schüler mit dem ADHS-Syndrom, denen es diese Beeinträchtigung erschwert oder verunmöglicht, sich aus- und weiterzubilden, vorab grundsätzlich in entsprechende staatliche Schulungsformen aufzunehmen sind resp. eine Integration in die Regelschule durch den Staat zu erfolgen hat.

Der Rekursgegner führt aus, dass der gemäss Ziff. 4.3.10 des KS Nr. 11 geforderte Nachweis in casu als erbracht zu gelten habe, wobei sich der Rekursgegner in seiner Vernehmlassung vom 22. Dezember 2021 auf den vom schulpsychologischen Dienst ausgefüllten Fragebogen bezieht, der die *Erforderlichkeit* der Sonderschule durch eine *Empfehlung* ersetzt hat: Es werde in Ziff. 8 bestätigt, dass für die Aus- und Fortbildung des Kindes Dienstleistungen Dritter oder Hilfsmittel benötigt würden. Mit dem Besuch der Sonderschule würden diese Dienstleistungen Dritter und die entsprechenden Hilfsmittel in Anspruch genommen. Mit der Bestätigung dieses Punktes sei die Notwendigkeit von Massnahmen durch den schulpsychologischen Dienst anerkannt und als möglicher Ansatz eine Sonderschule empfohlen worden, was für eine steuerliche Abzugsfähigkeit der Kosten für die Sonderschule genügen müsse. Ausserdem sei der Nachweis bereits mit der Einreichung der Steuererklärung 2018 erbracht worden, da mit dieser die beiden ausgefüllten Fragebögen für Ärztinnen und Ärzte zur steuerlichen Abzugsfähigkeit der behinderungsbedingten Kosten vom Schulpsychologischen Dienst Basel-Stadt sowie von Dr. med. C.____ eingereicht worden seien. Zudem sei ein Bericht des UKBB über die Teilnahme des Sohnes an der Aufmerksamkeits- und Konzentrationsgruppe der Ergotherapie für Kinder und Jugendliche der Steuerverwaltung eingereicht worden seien.

Beim von Dr. med. C.____ ausgefüllten Fragebogen für Ärztinnen und Ärzte zur steuerlichen Abzugsfähigkeit der behinderungsbedingten Kosten vom 20. Mai 2019 handelt es sich derweil nicht um einen Bericht oder ein Gutachten, welches die gemäss Ziff. 4.3.10 des KS 11 notwendige Einschätzung des Schulpsychologischen Dienstes ersetzen könnte. Das bloss eine Woche später ausgefüllte Formular ist identisch mit dem durch den schulpsychologischen Dienst Basel-Stadt ausgefüllten Fragebogen. Die Einschätzung weicht denn auch nur marginal ab, indem der schulpsychologische Dienst den Besuch der Sonderschule statt als «erforderlich» nur noch als «empfohlen» bezeichnete.

Ebenfalls vermag der Bericht des UKBB über die Teilnahme des Sohnes an der Aufmerksamkeits- und Konzentrationsgruppe der Ergotherapie für Kinder und Jugendliche nichts am Erfor-

dernis gemäss Ziff. 4.3.10 des KS Nr. 11 zu ändern, dass die Kosten für den Besuch einer Sonder- resp. Privatschule nur dann als behinderungsbedingte Kosten steuerlich zu berücksichtigen sind, 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. Der eingereichte Bericht vermag indes nur darzulegen, dass die gelernten vier strategischen Schritte weiterhin im Alltag sowie bei der Erledigung der Hausaufgaben anzuwenden seien und sich eine Wiederholung des Konzentrationstrainings nach einem Jahr empfehle.

Es sei ferner auf § 46 Abs. 1 des Bildungsgesetzes vom 6. Juni 2002 (SR 640) verwiesen, 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*. 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 sichergestellt 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 des Vaters resp. Rekursgegners mag es durchaus verständlich erscheinen, dass er nach etlichen Gesprächen mit Lehrpersonen und diversen Untersuchungen schliesslich den Entscheid gefällt hat, seinen Sohn in eine Privatschule zu schicken. Dieser Entschluss widerspiegelt jedoch lediglich das subjektive elterliche Empfinden 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 weiterverfolgt wurden und daher auch nicht genutzt worden sind, weshalb die Kosten für die Privatschule D.____ aus diesem Grund nicht zum Abzug zugelassen werden können.

3.

Schliesslich ist zu prüfen, ob die Kosten für die Privatschule D.____ wie in der Vernehmlassung des Rekursgegners vom 22. Dezember 2021 geltend gemacht, als Kinderunterhaltsbeiträge steuerlich zum Abzug zugelassen werden können.

3.1. Nach Art. 9 Abs. 1 StHG werden von den gesamten steuerbaren Einkünften, die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge abgerechnet. Gemäss Art. 9 Abs. 2 lit. c StHG gelten als allgemeine Abzüge u.a. Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrenntlebenden Ehegatten sowie Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge stehenden Kinder, nicht jedoch Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten. Gemäss § 29 Abs. 1 lit. i StG werden Unterhaltsbeiträge für den geschiedenen oder getrenntlebenden Ehegatten sowie Unterhaltsbeiträge an einen Elternteil für die unter dessen elterlicher Sorge stehenden Kinder, nicht jedoch Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten von den steuerbaren Einkünften abgezogen.

3.2. Unterhaltszahlungen (Alimente) sind regelmässig oder unregelmässig wiederkehrende Unterstützungen und Unterhaltsleistungen zur Deckung des laufenden Lebensbedarfs, die dem Empfänger keinen Vermögenszuwachs verschaffen (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. A. Zürich 2016, Art. 33 N 48). Zum laufenden Lebensbedarf eines Kindes im Sinne von Art. 276 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB; SR 210) gehören neben existenziellen Grundbedürfnissen wie etwa Unterkunft, Nahrung, Bekleidung, Körper und Gesundheitspflege oder Ausbildung auch Beiträge an kulturelle oder sportliche Betätigungen, Erholung, Unterhaltung oder Taschengeld (HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizer Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017 Basel, Art. 33 N 21d). Alimentenzahlungen an den geschiedenen, gerichtlich oder tatsächlich getrenntlebenden Ehegatten sowie Alimentenzahlungen für Kinder werden nach dem Zuflussprinzip bei demjenigen Ehegatten als Einkommen besteuert, welcher die Beiträge für sich und die unter seiner elterlichen Sorge stehenden Kinder empfängt. Dementsprechend werden diese Unterhaltsbeiträge beim leistenden Ehegatten vollumfänglich zum Abzug zugelassen (REICH/VON AH/BRAWAND in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizer Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3. Aufl. 2017 Basel, Art. 7 N 97 und Art. 9 N 38). Der Rechtsgrund für die Unterhaltsbeiträge muss in einer Scheidung oder gerichtlichen Auflösung bei eingetragenen Partnerschaften, gerichtlichen oder tatsächlichen Trennung und/oder in einem Kindsverhältnis liegen, wobei der Elternteil die Unterhaltsbeiträge für die unter seiner elterlichen Sorge stehenden Kinder erhält. Regelmässig werden die Unterhaltsbeiträge in einem gerichtlichen Urteil oder einer Vereinbarung festgehalten. Unterhaltsbeiträge sind aber auch dann steuerbar, wenn der Leistende sie ausrichtet ohne Vorliegen einer (schriftlichen) Vereinbarung oder eines richterlichen Entscheids (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A. Zürich 2013, § 23 N 59). Nicht abziehbar sind kraft ausdrücklicher Anordnung Leistungen in Erfüllung anderer familienrechtlicher Unterhalts- oder Unterstützungspflichten. Solche Leistungen sind beim Empfänger steuerfrei (REICH/VON AH/BRAWAND in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], a.a.O., Art. 9 N 40). Der Leistende kann sie dementsprechend steuerlich nicht bzw. nur im Rahmen des Unterstützungsabzugs zum Abzug bringen (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, a.a.O., § 24 N 82).

3.3. Unterhaltsbeiträge sind grundsätzlich als Aufwendungen vom steuerbaren Einkommen des Unterhaltsverpflichteten abziehbar, während der Unterhaltsberechtigte sie entsprechend als Einkommen zu versteuern hat, womit das Korrespondenzprinzip verwirklicht wird (Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 133 II 305, E. 6). Der beim Leistenden zum Abzug zugelassene Betrag muss mit jenem übereinstimmen, der beim Leistungsempfänger als Einkommen erfasst wird (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, a.a.O., Art. 33 N 53).

3.4. Vorliegend hat sich der Rekurrent verpflichtet, Unterhaltszahlungen für seinen minderjährigen Sohn E.F.____ in der Höhe von Fr. 1'000.-- pro Monat an die Kindsmutter G.F.____ zu leisten. Weiter hat er sich verpflichtet, die zusätzlichen Kosten für die Spezialschule seines Sohnes (gemäss Art. 286 Abs. 3 ZGB) zu übernehmen, da die Kindsmutter mit ihrem Einkommen nicht in der Lage sei, diese Kosten zu tragen. Die Schulkosten werden direkt vom Rekurrenten bezahlt. Damit sind weder der Sohn noch die Kindsmutter Leistungsempfänger der Leistung, sondern die Privatschule D.____, weshalb die geltend gemachten Schulkosten auch nicht als Ein-

kommen beim geschiedenen Elternteil deklariert wurden, was wiederum eine Verletzung des Korrespondenzprinzips zur Folge hat. Dementsprechend sind die geltend gemachten Kosten auch nicht als Kinderunterhaltsbeiträge steuerlich zum Abzug zuzulassen.

4.

Nach dem Ausgeführten ist der Rekurs gutzuheissen und zur Korrektur im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass aufzuerlegen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271]). Vorliegend wurde der Rekurs gutgeheissen, weshalb die Gerichtskosten in der Höhe von Fr. 1'500.-- dem Rekursgegner und der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft hälftig aufzuerlegen sind. Der bereits geleistete Kostenvorschuss von Fr. 1'500.-- ist der Rekurrentin zurückzuerstatten.

Nach § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für den Beizug einer Vertreterin bzw. eines Vertreters eine angemessene Parteientschädigung zu lasten der Gegenpartei zugesprochen werden. Eine Parteientschädigung ist im vorliegenden Fall mangels (externer) Vertretung der Rekurrentin und zufolge Unterliegens des Rekursgegners nicht auszurichten.

wird erkannt:

1.

Der Rekurs wird gutgeheissen. Die Angelegenheit wird zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Rekursgegnerin zurückgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten in der Höhe von Fr. 1'500.-- werden dem Rekursgegner und der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft hälftig auferlegt. Der von der Rekurrentin bereits bezahlte Kostenvorschuss von Fr. 1'500.-- wird ihr zurückerstattet.

Eine Parteientschädigung wird nicht ausgerichtet.

3.

Mitteilung an den Rekursgegner (1), die Gemeinde A.____ (1) und die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (3).