

relle durchschnittliche Lebensdauer eines Bauteils, ohne Berücksichtigung des tatsächlichen Alters des zu ersetzenden Bauteils, abgestellt werden.

3.3. Ob und wie die Widersprüche zu beheben sind, ist nicht hier zu erörtern. Für die Unterscheidung, ob es sich um Instandstellungs- oder Wiederinstandstellungskosten handelt bzw. ob Ersatzanschaffungen im normalen Zeitablauf erfolgten oder überfällig waren, wird es aber (überkantonale) Grundlagen brauchen, bei denen eine Normalgebrauchsdauer (übliche Gebrauchsdauer, "Lebensdauer", "Lebenserwartung") von Bauteilen und Einrichtungen festgesetzt wird, und zwar aus Praktikabilitätsgründen - wie beispielsweise in der "Lebensdauertabelle", herausgegeben vom Hauseigentümerverband Schweiz und dem Schweizerischen Mieterinnen- und Mieterverband vom Dezember 2005 (Lebensdauertabelle HEV/MV), aber anders als im Merkblatt LUK - nicht mit Zeitrahmen, sondern mit fester Normalgebrauchsdauer.

4./4.1. Die Beschwerdegegner haben kurz nach dem Erwerb der 17-jährigen Liegenschaft (Kaufpreis Fr. 850'000.--) Renovationsarbeiten für rund Fr. 53'000.-- getätigt, wovon rund Fr. 43'000.-- als Liegenschaftsunterhaltskosten geltend gemacht werden.

4.2. Eine detaillierte Beschreibung des Vorzustandes der Liegenschaft fehlt. Sie wird jedoch von den Beschwerdegegnern wie auch von den Steuerbehörden übereinstimmend als in gutem, nicht vernachlässigtem Zustand geschildert. Hierauf ist abzustellen.

## **26 Zeitpunkt des Zufließens von Einkünften.**

- **Beim Verkauf eines durch den Verkäufer noch zu überbauenden Grundstücks hängt der Einkommenszufluss von den konkreten Vertragsbedingungen ab, in der Regel liegt er zeitlich nicht vor der Übergabe der Baute.**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 19. Dezember 2006 in Sachen S.G. gegen Steuerrekursgericht. Publikation in StE 2007 vorgesehen.

## **27 Abzug von Krankheits-, Unfall- und Invaliditätskosten (§ 40 lit. i StG).**

- **Anwendung auf behinderungsbedingte Kosten.**

- **Das Schulgeld für eine Privatschule, wo der Unterricht erheblich besser auf die behinderungsspezifischen Bedürfnisse eines Kindes ausgerichtet ist, als dies an der öffentlichen Schule möglich wäre, ist abzugsfähig.**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 20. Januar 2006 in Sachen Kantonaes Steueramt gegen Steuerrekursgericht und T.H. Publikation in StE 2007 vorgesehen.

### *Sachverhalt*

Das Steuerrekursgericht anerkannte das Schulgeld für den Besuch einer Privatschule als abzugsfähig mit der Begründung, angesichts der weitherzigen Umschreibung der Krankheits-, Unfall- und Invaliditätskosten könnten auch die Kosten, wenn ein Kind mit Behinderung eine entsprechende Privatschule besuche, darunter fallen. Im vorliegenden Fall sei der Besuch der Privatschule X zwar nicht medizinisch zwingend, aber doch durch die behinderungsbedingten sprachlichen Defizite des Kindes begründet gewesen. Gegen diesen Entscheid erhob das KStA Verwaltungsgerichtsbeschwerde.

### *Aus den Erwägungen*

1./1.1. Gemäss § 40 lit. i StG werden, in Übereinstimmung mit der Vorgabe in Art. 9 Abs. 2 lit. h StHG, von den Einkünften abgezogen "die Krankheits-, Unfall- und Invaliditätskosten der steuerpflichtigen Person und der von ihr unterhaltenen Personen, soweit die steuerpflichtige Person die Kosten selber trägt" und diese einen bestimmten Prozentsatz der steuerbaren Einkünfte übersteigen. Auch Art. 31 Abs. 1 lit. h DBG enthält eine praktisch identische Regelung.

Streitig ist allein, ob das von den Beschwerdegegnern entrichtete Schulgeld für den Besuch der Privatschule X durch ihre Tochter Ch.H. unter § 40 lit. i StG fällt.

1.2./1.2.1. Wenn es um die abziehbaren Krankheits-, Unfall- und Invalidenkosten geht, werden in der Regel die Krankheitskosten umschrieben und die Unfall- und Invaliditätskosten dann "analog" behandelt, wobei unter die Invaliditätskosten auch Pflegekosten und behinderungsbedingte Kosten subsumiert werden. Ch.H. leidet unter einer Behinderung (hinten Erw. 2.1). Es ist deshalb besonders im Auge zu behalten, dass die sachgemässe Umschreibung und Begrenzung von Krankheitskosten und behinderungsbedingten Kosten wegen der unterschiedlichen Art der möglichen bzw. angezeigten Behandlungsmethoden nicht identisch sein kann.

1.2.2. Bei der Umschreibung der abziehbaren Kosten gibt es zwischen den Bereichen, wo die Abzugsfähigkeit klarerweise bejaht bzw. verneint wird, eine beträchtliche Grauzone. Unter Krankheitskosten in einem engen Sinn werden die Ausgaben für medizinische Behandlungen, d.h. für medizinisch indizierte Massnahmen zur Wiederherstellung der körperlichen und psychischen Gesundheit verstanden, wie insbesondere Kosten für ärztliche Behandlungen, Spitalkosten, Auslagen für Medikamente und medizinische Apparate; diese sind klarerweise abzugsfähig. Ihnen gleichgestellt werden Kosten für konkrete Massnahmen zur Gesundheitserhaltung, die über allgemeine Prävention hinausgehen. Ebenfalls als Krankheitskosten gelten die Franchisen und Selbstbehalte von Krankenkassen (nicht aber die Krankenkassenprämien). Anerkanntermassen nicht abzugsberechtigt sind dagegen Aufwendungen für Selbsterfahrung, Persönlichkeitsreifung, zur Erhaltung oder Steigerung der körperlichen Schönheit und des Wohlbefindens, für reine Prävention, ebenso Aufwendungen, die den Rahmen üblicher und notwendiger Massnahmen (klar) übersteigen oder die nur mittelbar und indirekt mit einer Krankheit und der Heilung zusammenhängen (siehe - auch zum Folgenden - für das DBG: Kreisschreiben der ESTV vom 14. Dezember 1994, publiziert in ASA 63/1994-95, S. 727 ff.; Kreisschreiben der ESTV vom 31. August 2005; Entscheid des Bundesgerichts vom 7. Juni 2004 [2A.318/2004], Erw. 2.1; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, Art. 33 N 78 ff.; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 33 N 120 ff.; für das kantonale Recht: Merkblatt "Krankheitskosten" des

KStA, Fassungen vom 30. September 2001 und vom 15. Juli 2002; Daniel Aeschbach, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Band 1, 2. Auflage, Muri/Bern 2004, § 40 N 145 ff.).

Im "Graubereich" werden ebenfalls als abzugsfähig anerkannt: ärztlich angeordnete Kur- und Erholungsaufenthalte; Spital- und Heimkosten, die durch Pflegebedürftigkeit bedingt sind; Auslagen für die Betreuung durch Begleit- und Pflegepersonal; Anschaffung und Unterhalt von technischen Hilfsmitteln (wie Brillen, Hörapparate, Prothesen); Mehrkosten für den behindertengerechten Umbau von Wohnung und Fahrzeugen; Fahrtkosten, um ärztliche Leistungen in Anspruch zu nehmen (Merkblätter KStA; Aeschbach, a.a.O., § 40 N 148). Dass das Schulgeld, wenn Kinder eine ihrer Krankheit oder Behinderung entsprechende Privatschule besuchen, zu den abzugsfähigen Krankheitskosten gehöre, wird dagegen nur vereinzelt vertreten (Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., Art. 33 N 124; Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, § 32 N 5, in beiden Fällen ohne Bezugnahme auf Entscheide oder gleichlautende Lehrmeinungen).

1.2.3. Das Bundesgesetz über die Beseitigung von Benachteiligungen von Menschen mit Behinderungen vom 13. Dezember 2002 (Behindertengleichstellungsgesetz, BehiG; SR 151.3) brachte auch, mit Geltung ab 1. Januar 2005 (und damit im vorliegenden Fall noch nicht anwendbar), Änderungen im Steuerrecht. In Art. 33 Abs. 1 lit. h DBG wurden die Invaliditätskosten gestrichen und neu in einer lit. h<sup>bis</sup> geregelt, wonach nun vollumfänglich abziehbar sind "die behinderungsbedingten Kosten des Steuerpflichtigen oder der von ihm unterhaltenen Personen mit Behinderungen im Sinne des Behindertengleichstellungsgesetzes vom 13. Dezember 2002, soweit der Steuerpflichtige die Kosten selber trägt" (identische Änderungen erfolgten in Art. 9 Abs. 2 lit. h und h<sup>bis</sup> StHG). Als Mensch mit Behinderungen wird eine Person bezeichnet, "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." (Art. 2 Abs. 1 BehiG). Dazu wird im Kreisschreiben der ESTV vom 31. August 2005

u.a. ausgeführt, Mehrkosten, die durch den Besuch einer Privatschule entstehen, gälten nur dann als behinderungsbedingte Kosten, wenn mittels Bericht des kantonalen schulpyschologischen Dienstes nachgewiesen wird, dass es sich beim Besuch der Privatschule um die einzig mögliche und notwendige Massnahme für eine angemessene schulische Ausbildung des behinderten Kindes handelt (Ziff. 4.3.10). Durch das BehiG klar vorgegeben, können auch Aufwendungen für den Besuch einer Privatschule zu den behinderungsbedingten und damit abzugsfähigen Kosten gehören; die im Kreisschreiben enthaltenen Einschränkungen beziehen sich auf die Notwendigkeit derartiger Kosten.

1.2.4. Auch wenn in den Gesetzestexten nicht ausdrücklich aufgeführt, ist allgemein anerkannt, dass nur die notwendigen (oder die üblichen) Auslagen abzugsfähig sind (vorne Erw. 1.2.2). Der entsprechende Nachweis setzt in der Regel ein ärztliches Zeugnis oder eine amtliche Bestätigung voraus, doch bezeichnet der angefochtene Entscheid dies zu Recht nicht als unabdingbar.

2./2.1. Ch.H. leidet an Legasthenie und einer Sprach-Laut-Gedächtnisstörung (Zeugnis des Hausarztes Dr. H. vom 25. Februar 2004). In den Zeugnissen des Kantonsspitals Aarau vom 13. Oktober und 3. November 2005 wird die Behinderung als "schwere Sprachlautbildungsstörung mit Schwierigkeiten der Artikulation und Gedächtnisstörungen im Sinne einer erschwerten Lern- und Merkfähigkeit und eingeschränktem visuell-räumlichem Vorstellungsvermögen" bzw. "Sprachentwicklungsstörung mit auditiver Verarbeitungs- und Wahrnehmungsstörung" bezeichnet; eine logopädische Therapie sei zweifellos erforderlich, auch wenn sie die Behinderung bisher nur habe verringern, nicht aber beseitigen können.

2.3. (Darstellung der Unterrichtsmöglichkeiten in der Kleinklasse der öffentlichen Schule einerseits und der Privatschule X andererseits.)

3./3.1. Aufgrund der ärztlichen Zeugnisse ist zunächst einmal nicht zu bezweifeln, dass bei Ch.H. eine Behinderung (mit Krankheitswert) vorliegt, die der Umschreibung in Art. 2 Abs. 1 BehiG entspricht und die der Behandlung bedarf. Weiter ergibt sich daraus, dass es nicht allein um eine Logopädie-/Legasthenie-Therapie geht,

sondern dass auch die Art, wie der tägliche sprachliche Unterricht erteilt wird, eine eminent wichtige Rolle spielt, wenn es darum geht, die Behinderung und ihre Folgen zu lindern. Die erschwerte Lern- und Merkfähigkeit mit schwerer Störung bei der Sprachlautbildung wirkt sich offenbar erheblich weniger hemmend aus, wenn der Unterricht in ruhiger Umgebung und einer kleinen Gruppe erteilt werden kann. Hier kommt zum Tragen, dass es nicht um Krankheitskosten, sondern um behinderungsbedingte Kosten geht (vorne Erw. 1.2.1). ... Weil es sich nicht um eine Krankheit, sondern um eine Behinderung handelt und aufgrund der Art der konkreten Behinderung und der Behandlungserfordernisse muss der vom KStA betonte Grundsatz, dass - neben der ohnehin notwendigen medizinischen Indikation - nur Behandlungen *medizinischer Art* die Abzugsfähigkeit von Schulkosten begründen können, hier relativiert werden.

3.2. Im Hinblick auf die speziellen Bedürfnisse von Ch.H. weist die Privatschule X von der möglichen Grösse und Zusammensetzung der Klasse her Vorteile gegenüber der als Alternative denkbaren Kleinklasse auf. Bei der Kleinklasse ist eine Schülerzahl von 12 (die sogar über mehrere Jahre hinweg überschritten werden darf) möglich, und darunter befinden sich in aller Regel Schüler mit Verhaltensstörungen, die naturgemäss zu Unruhe und einem hohen Geräuschpegel führen können. Im Rahmen des Unterrichts (ohne eigentliche Therapiestunden) an der Privatschule X wird viel eingehender auf die spezifischen Bedürfnisse von Ch.H. eingegangen (vorne Erw. 2.3). Die Therapiemöglichkeiten sind ihrerseits im Vergleich zu den Möglichkeiten an der staatlichen Schule zumindest gleichwertig...

3.3. Die Bestimmung im Kreisschreiben der ESTV vom 31. August 2005, dass die Notwendigkeit, eine Privat- statt der öffentlichen Schule zu besuchen, durch einen Bericht des kantonalen schulpсихologischen Dienstes belegt werden muss (damit das Schulgeld der Privatschule als behinderungsbedingte Aufwendung abzugsfähig ist), erscheint grundsätzlich sinnvoll. Im vorliegenden Fall kann sie nicht zur Anwendung kommen, da das Kreisschreiben erst lange nach dem massgeblichen Zeitpunkt (anfangs 2002) erlassen wurde und die Steuerbehörden selber keine derartige Abklärung verlangten.

3.4. Es handelt sich um einen Grenzfall, wie dies schon im (Mehrheits-)Entscheid der Vorinstanz zum Ausdruck kommt. Doch kann der angefochtene Entscheid selbst unter Berücksichtigung, dass dem Verwaltungsgericht die Ermessenskontrolle zusteht, nicht als unzutreffend bezeichnet werden. Bestärkt wird diese Beurteilung durch den Umstand (ohne dass dem neuen Recht damit eine unzulässige Vorwirkung zugebilligt würde), dass nach den durch das BehiG bewirkten Rechtsänderungen das Ergebnis ohnehin kaum mehr anders lauten könnte.

**28 Gemeinsame Veranlagung der Ehegatten (§ 21 Abs. 1, § 172 StG).  
Ermessensveranlagung (§ 191 StG).**

- Eine getrennte Ehe im Sinne von § 21 Abs. 1 StG/Art. 3 Abs. 3 StHG mit separater Veranlagung der Ehegatten setzt voraus, dass die eheliche Gemeinschaft aufgehoben ist (Erw. I/5).
- Ermessensveranlagung, pflichtgemässe Ausübung des Ermessens (Erw. II/2.2).
- Der Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit muss im Einsprache-, nicht erst im Rekursverfahren angetreten werden (Erw. II/2.3).

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 20. Januar 2006 in Sachen G.C. gegen Steuerrekursgericht.

*Aus den Erwägungen*

I./5. Rechtsanwalt Z. wurde nur von G.C.-D. zur Vertretung bevollmächtigt und konnte somit nur in dessen Namen, nicht aber für die Ehefrau M.C.-D. Verwaltungsgerichtsbeschwerde erheben. Verheiratete, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, üben die Verfahrensrechte und -pflichten der Steuerpflichtigen gemeinsam aus (§ 172 Abs. 1 StG). Rechtsmittel und andere Eingaben gelten als rechtzeitig eingereicht, wenn ein Ehepartner innert Frist handelt (§ 172 Abs. 3 StG). Die Ehegatten bilden im Rechtsmittelverfahren eine Art notwendige Streitgenossenschaft, was beide zu Verfah-