

3-RV.2024.22

P 54

Urteil vom 24. April 2025

Besetzung Präsident Fischer
 Richter Loser
 Richter Senn
 Gerichtsschreiber Fäs

Rekurrent **A.** _____

 vertreten durch B. _____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission T.** _____
 vom 14. Dezember 2023
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2022

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 24. Juli 2023 wurde A. _____ von der Steuerkommission T. _____ für das Jahr 2023 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 23'700.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 2'138'000.00 veranlagt. In Abweichung von der Selbstdenklaration wurden unter anderem von den geltend gemachten behinderungsbedingten Kosten von CHF 43'541.00 nur CHF 9'240.00 zum Abzug zugelassen.

2.

Gegen die Verfügung vom 24. Juli 2023 liess A. _____ mit Schreiben vom 8. August 2023 Einsprache erheben und beantragen,

- dass die im Jahr 2022 bezahlte Prämie für die Gebäudeversicherung (AGV) von CHF 350.00 als Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug zuzulassen sei;
- dass die an B. _____ für die Vermögensverwaltung bezahlte Entschädigung von CHF 500.00 im Umfang von 50 % (CHF 250.00) zum Abzug zuzulassen sei;
- dass zusätzlich CHF 3'168.00 als behinderungsbedingte Kosten zum Abzug zuzulassen seien;
- dass dem Rekurrenten für den Aufenthalt im Alters- und Pflegeheim in Rechnung gestellte, nicht KVG-pflichtige Pflege- und Betreuungsleistungen zusätzlich im Umfang von CHF 7'140.00 zum Abzug zuzulassen seien.

3.

Mit Entscheid vom 14. Dezember 2023 reduzierte die Steuerkommission T. _____ das steuerbare Einkommen in teilweiser Gutheissung der Einsprache um CHF 3'380.00 auf CHF 20'371.00.

4.

Den Einspracheentscheid vom 14. Dezember 2023 (Zustellung am 16. Januar 2024) liess A. _____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 29. Januar 2024 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Er stellt den Antrag,

- dass von den nicht KVG-pflichtigen Pflege- und Betreuungsleistungen zusätzlich CHF 4'760.00 als Krankheitskosten zum Abzug zuzulassen seien;
- dass eventualiter insgesamt CHF 43'541.00, das heisst im Vergleich zum Einspracheentscheid weitere CHF 31'133.00 als behinderungsbedingte Kosten zum Abzug zuzulassen seien.

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

5.

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

6.

A. _____ liess keine Replik erstatten.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2022. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Die Kosten des Rekurrenten für den Aufenthalt im Alterszentrum C. _____ im Jahr 2022 belaufen sich, abzüglich einer Rückvergütung für Mahlzeiten von CHF 702.00, auf CHF 62'240.40 und setzen sich wie folgt zusammen:

- Pensionstaxen von CHF 47'450.00 (365 Tage zu CHF 130.00);
- nicht KVG-pflichtige Pflege- und Betreuungsleistungen von CHF 13'040.00 (326 Tage zu CHF 40.00);
- Pflegekosten Stufe 1 Bewohner: CHF 428.40 (238 Tage zu CHF 1.80);
- Pflegekosten Stufe 4 Bewohner: CHF 2'024.00 (88 Tage zu CHF 23.00).

2.2.

Im Einspracheentscheid wurden die Pflegekosten Stufe 1 von (abgerundet) CHF 428.00 als Krankheitskosten zum Abzug zugelassen. Im Weiteren wurden insgesamt behinderungsbedingte Kosten von CHF 12'408.00, wovon Pensionstaxen von CHF 6'864.00 (88 Tage zu CHF 130.00 = CHF 11'440.00; abzüglich eingesparter Lebenshaltungskosten von CHF 4'576.00 [40 % von CHF 11'440.00]), nicht KVG-pflichtige Pflege- und Betreuungsleistungen von CHF 3'520.00 (88 Tage zu CHF 40.00) sowie Pflegekosten Stufe 4 von CHF 2'024.00 (88 Tage zu CHF 23.00), zum Abzug zugelassen.

3.

3.1.

Der Rekurrent beantragt, dass weitere nicht KVG-pflichtige Pflege- und Betreuungsleistungen von CHF 4'760.00 (50 % von CHF 9'520.00 [238 Tage zu CHF 40.00]) als Krankheitskosten zum Abzug zuzulassen seien.

3.2.

3.2.1.

Gemäss § 40 Abs. 1 lit. i StG werden von den steuerbaren Einkünften die Krankheits- und Unfallkosten der steuerpflichtigen Person und der von ihr unterhaltenen Personen abgezogen, soweit die steuerpflichtige Person diese Kosten selber trägt und diese 5 % der um die Aufwendungen nach den §§ 35–40 verminderten steuerbaren Einkünfte übersteigen. Die Regel gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. h des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) ist identisch.

3.2.2.

Der Begriff der Krankheits- und Unfallkosten 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 Krankheits- und Unfallkosten sowie 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. Als Verwaltungsverordnung richtet das Kreisschreiben sich vorab an die Vollzugsorgane und ist für das Gericht nicht verbindlich. Dieses berücksichtigt Kreisschreiben aber bei seiner Entscheidung, sofern sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen. Das Gericht weicht also nicht ohne triftigen Grund von Verwaltungsverordnungen ab, sofern deren generell-abstrakter Gehalt eine dem individuell-konkreten Fall angepasste und gerecht werdende Auslegung der massgebenden Rechtssätze zulässt, welche diese überzeugend konkretisiert (BGE 147 II 248 E. 2.2.1; BGE 146 I 105 E. 4.1; Bundesgerichtsurteil vom 31. Januar 2023 [9C_635/2022] E. 2.3.1.).

3.2.3.

Im KS Nr. 11 Ziff. 3.1 wird der Begriff der Krankheits- und Unfallkosten wie folgt beschrieben:

"Zu den Krankheits- und Unfallkosten werden die Ausgaben für medizinische Behandlungen, d.h. die Kosten für Massnahmen zur Erhaltung und Wiederherstellung der körperlichen oder psychischen Gesundheit, insbesondere die Kosten für ärztliche Behandlungen, Spitalaufenthalte, Medikamente, Impfungen, medizinische Apparate, Brillen und Kontaktlinsen, Therapien, Drogenentzugsmassnahmen etc. gerechnet.

Nicht als Krankheits- und Unfallkosten, sondern als nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten gelten Aufwendungen, welche

- den Rahmen üblicher und notwendiger Massnahmen übersteigen (vgl. BGE 2A.318/2004 vom 7. Juni 2004);
- nur mittelbar oder indirekt mit einer Krankheit oder einer Heilung bzw. einer Pflege in Zusammenhang stehen (z.B. Transportkosten zum Arzt, Besucherkosten, Ersatz von Bodenbelägen für Asthmatiker);
- der Prävention dienen (z.B. Abonnement für Fitness-Center);
- zum Zwecke der Selbsterfahrung, Selbstverwirklichung oder Persönlichkeitsreife (z.B. Psychoanalysen) oder der Erhaltung oder Steigerung der körperlichen Schönheit und des körperlichen Wohlbefindens (z.B. Schönheits- oder Verjüngungsbehandlungen, Schlankheitskuren oder -operationen, sofern sie nicht ärztlich verordnet sind) getätigt werden.

(...)"

3.2.4.

Unter dem Titel "Krankheits- und Unfallkosten" abziehbar sind nur die Aufwendungen für Heilbehandlungen, die der Erhaltung und Wiederherstellung der körperlichen, geistigen oder psychischen Gesundheit dienen (finales Element) und hierzu geeignet und erforderlich (kausales Element), insgesamt also "indiziert" sind. Soweit es sich um Massnahmen handelt, die nicht von Ärzten oder in Spitälern ausgeführt werden, wird in der Rechtsprechung eine ärztliche Verordnung vorausgesetzt (BGE 147 II 248 E. 3.3.2 m.w.H.).

3.2.5.

Als Krankheitskosten gelten in der Regel nur Massnahmen, welche ärztlich bzw. zahnärztlich angeordnet oder von einer Krankenkasse anerkannt sind (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 40 StG N 147).

3.3.

3.3.1.

Im Alterszentrum C._____ wird jedem Heimbewohner für nicht KVG-pflichtige Pflege- und Betreuungsleistungen pro Tag eine Pauschale von CHF 40.00 verrechnet (vgl. Ziff. 5.1 der Taxordnung des Alterszentrums C._____ [nachfolgend: Taxordnung]; am 11. März 2025 vom Internet heruntergeladen). Im Reglement des Alterszentrums C._____ ("Leistungen und Regelungen"; am 11. März 2025 vom Internet heruntergeladen) wird unter Ziff. 4 ("Nicht KVG-pflichtige Pflege- und Betreuungsleistungen") Folgendes ausgeführt:

"Die nicht KVG-pflichtigen Pflege- und Betreuungsleistungen umfassen Hilfe- und Betreuungsleistungen, die infolge Alter, Invalidität, Unfall oder Krankheit notwendig sind und keine KVG-Leistungen darstellen. Hierzu gehören zum Beispiel Leistungen wie Begleitung (Spaziergänge; Einkäufe usw.), Veranstaltungen, Unterhaltung, Informationsveranstaltungen für Angehörige usw.

Eine Langzeitinstitution stellt generell Zeit, Sicherheit, Hilfe und Unterstützung, Beratung, Geborgenheit und Aktivierung für alle Bewohnerinnen und Bewohner zur Verfügung (z.B. Aufrechterhaltung einer Grundleistung wie Nachtwache). Die daraus entstehenden Kosten dürfen nicht den Krankenversicherungen verrechnet werden. Die Personalkosten, welche zur Aufrechterhaltung dieses Angebotes entstehen, fallen unabhängig von der Nutzung des Angebotes an."

3.3.2.

Der Vertreter des Rekurrenten (nachfolgend: Vertreter) führt aus, dass der Rekurrent seit dem Jahr 2021 unter schweren depressiven Phasen und altersbedingten Beschwerden (Alzheimer, Schwindelanfälle, Gedächtnisschwäche usw.) leide. Aufgrund dessen sei der Aufenthalt im Alterszentrum C._____ unumgänglich geworden. Ein unabhängiges Leben zuhause ohne kostenpflichtige Hilfestellungen (Spitex etc.) wäre nicht mehr möglich gewesen. Die im Jahr 2022 in Rechnung gestellten, nicht KVG-pflichtigen Pflege- und Betreuungsleistungen von CHF 9'520.00 (238 Tage zu CHF 40.00) würden Hilfe- und Betreuungsleistungen umfassen, die infolge Alter oder Krankheit absolut notwendig seien und leider gemäss KVG keine Leistungen darstellten.

3.3.3.

Jeder Bewohner des Alterszentrums C._____ muss für nicht KVG-pflichtige Pflege- und Betreuungsleistungen pauschal CHF 40.00 pro Tag bezahlen (E. 3.3.1.). Aus dem Umstand, dass diesbezügliche Kosten dem Rekurrenten verrechnet wurden, kann daher hinsichtlich der Frage, ob es sich dabei um Krankheitskosten im Sinne von § 40 Abs. 1 lit. i StG handelt, nichts abgeleitet werden.

3.3.4.

Der Rekurrent kann Alters- und Pflegeheimkosten gemäss Rechtsprechung nur abziehen, wenn der diesbezügliche Aufenthalt für die Erhaltung und Wiederherstellung der körperlichen, geistigen oder psychischen Gesundheit medizinisch indiziert ist (E. 3.2.4.). Da die vom Personal eines Alters- / Pflegeheims erbrachten Leistungen weder von Ärzten noch in Spitälern ausgeführte Massnahmen darstellen, wird in der Rechtsprechung eine ärztliche Verordnung des Aufenthalts in einem Alters- / Pflegeheim vorausgesetzt (E 3.2.4.). Der Vertreter hat einen nach der Erstkonsultation am tt. Juni 2021 gleichentags von Oberarzt Dr. med. E._____ (F._____ AG) erstellten Bericht eingereicht. In diesem steht unter anderem Folgendes:

(...)

Aus diesem Bericht vom tt. Juni 2021 kann nicht abgeleitet werden, dass der Aufenthalt des Rekurrenten im Alterszentrum C._____ im Jahr 2022 ärztlich angeordnet bzw. medizinisch indiziert war. Weitere Arztberichte, insbesondere für das relevante Steuerjahr 2022, wurden keine eingereicht. Der Nachweis, dass der Aufenthalt des Rekurrenten im Alterszentrum C._____ ärztlich verordnet war, ist somit nicht erbracht. Gemäss Rechtsprechung führt dies dazu, dass die nicht KVG-pflichtigen Pflege- und Betreuungsleistungen von CHF 9'520.00 keine Krankheitskosten im Sinne von § 40 Abs. 1 lit. i StG darstellen (E. 3.2.3.).

3.3.5.

Die nicht KVG-pflichtigen Pflege- und Betreuungsleistungen sind von der Krankenkasse nicht anerkannt (E. 3.2.5. und E. 3.3.1.; Art. 25a Abs. 1, 3 und 4 des Bundesgesetzes über die Krankenversicherung vom 18. März 1994 [KVG], Art. 33 lit. i der Verordnung über die Krankenversicherung vom 27. Juni 1995 [KVV]; Art. 7 - Art. 9 der Verordnung des EDI über Leistungen in der obligatorischen Krankenpflegeversicherung vom 29. September 1995 [Krankenpflege-Leistungsverordnung, KLV]).

3.3.6.

Der Rekursantrag, wonach nicht KVG-pflichtige Pflege- und Betreuungsleistungen von CHF 4'760.00 (50 % von CHF 9'520.00 [238 Tage zu CHF 40.00]) als Krankheitskosten zum Abzug zuzulassen seien, ist somit abzuweisen.

4.

4.1.

Eventualiter beantragt der Vertreter, dass insgesamt CHF 43'541.00 als behinderungsbedingte Kosten anzuerkennen seien. Nachdem im Einspracheentscheid diesbezüglich bereits CHF 12'408.00 zum Abzug zugelassen wurden, beantragt der Vertreter im Ergebnis, dass weitere CHF 31'133.00 als behinderungsbedingte Kosten zu qualifizieren seien.

4.2.

Gemäss § 40 Abs. 1 lit. i^{bis} StG 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. h^{bis} des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) ist identisch.

4.3.

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

4.4.

4.4.1.

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.

4.4.2.

Eine Behinderung wird demnach im BehiG als ein Funktionsverlust umschrieben. Diese Umschreibung trifft insbesondere auch auf Personen zu, welche nicht bzw. nicht mehr im erwerbsfähigen Alter stehen. Dies bewirkt, dass auch betagte Personen, bei denen aufgrund des Alters dauerhafte Funktionsausfälle (Bsp. verminderte Gehfähigkeit) eingetreten sind, als Behinderte erfasst werden. Wie aus der bundesrätlichen Botschaft hervorgeht, wollte der Gesetzgeber sich damit deutlich von Regelungen in anderen Ländern (insbesondere der Bundesrepublik Deutschland) abheben, die als Behinderung nur solche Zustände erfassen, die von dem für das Lebensalter einer Person typischen Zustand abweichen (BBl 2001 I 1776 f.; VGE vom 17. Juni 2009 [WBE.2008.241]).

4.4.3.

Die Beeinträchtigung ist dauernd, wenn sie bereits während mindestens eines Jahres die Ausübung der genannten Tätigkeiten verunmöglicht oder erschwert hat oder voraussichtlich während mindestens eines Jahres verunmöglichen oder erschweren wird (KS Nr. 11 Ziff. 4.1; VGE vom 17. Juni 2009 [WBE.2008.241]).

4.4.4.

Im Interesse einer gleichmässigen Rechtsanwendung hat die Eidgenössische Steuerverwaltung im KS Nr. 11 Richtlinien dazu aufgestellt, wann eine Person als behindert anzusehen ist (KS Nr. 11 Ziff. 4.1):

Als behinderte Personen gelten in jedem Fall:

- 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".

4.4.5.

Im KS Nr. 11 Ziff. 3.2.7 ("Pflegekosten in Alters- und Pflegeheimen) wird Folgendes ausgeführt:

"Altersgebrechen gelten erst ab einem bestimmten Grad als Behinderung (vgl. Ziff. 4.1 d). Da davon ausgegangen wird, dass Bewohner von Altersheimen, für welche ein Pflege- und Betreuungsaufwand von weniger als 60 Minuten pro Tag anfällt, ohne medizinische Indikation im Heim wohnen, stellen in diesem Fall die Heimkosten grundsätzlich Lebenshaltungskosten dar und sind nicht abzugsfähig. Separat in Rechnung gestellte Pflegekosten sind jedoch als Krankheitskosten abziehbar. Zu Pflegeheimkosten bei Behinderung vgl. Ziff. 4.3.4."

4.5.

Unstrittig ist, dass der Rekurrent im Jahr 2022 während 88 Tage infolge eines der Pflegestufe 4 entsprechenden Pflegeaufwands zwischen 61 und 80 Minuten pro Tag als behindert im Sinne von KS Nr. 11 Ziff. 4.1 lit. d gilt. In diesem Zusammenhang wurden denn auch behinderungsbedingte Kosten von CHF 12'408.00 zum Abzug zugelassen.

4.6.

Der Rekurrent bezog im Jahr 2022 keine Leistungen der Invalidenversicherung, keine Hilflosenentschädigungen und auch keine Hilfsmittel. Er gilt daher nicht als behinderte Person im Sinne von KS Nr. 11 Ziff. 4.1 lit. a - c.

4.7.

Die Vorinstanz führt im Einspracheentscheid mit Verweis auf das KS Nr. 11 Ziff. 3.2.7 richtig aus, dass Altersgebrechen erst ab einem bestimmten Grad als Behinderung gelten. Da davon ausgegangen wird, dass Bewohner von Altersheimen, für welche ein Pflege- und Betreuungsaufwand von weniger als 60 Minuten pro Tag anfällt, ohne medizinische Indikation im Heim wohnen, stellen in diesem Fall die Heimkosten grundsätzlich Lebenshaltungskosten dar und sind nicht abzugsfähig. Für den Rekurrenten galt im Alters-

zentrum C._____ während 238 Tage die Pflegestufe 1. Diese entspricht einem täglichen Pflegebedarf von bis zu 20 Minuten pro Tag (vgl. Anhang III zur Taxordnung). Die pauschal verrechneten, nicht KVG-pflichtigen Pflege- und Betreuungsleistungen lassen keinen Schluss zu, dass beim Rekurrenten zusätzlich zum Pflegeaufwand von bis zu 20 Minuten gemäss Pflegestufe 1 weiterer Pflege- oder Betreuungsaufwand effektiv anfiel. Der für 238 Tage nachgewiesene Pflege- und Betreuungsaufwand beträgt somit weniger als 60 Minuten pro Tag, weshalb der Rekurrent im genannten Zeitraum nicht als behinderte Person im Sinne von KS Nr. 11 Ziff. 4.1 lit. d gilt.

4.8.

Aus dem Arztbericht vom tt. Juni 2021 kann nicht geschlossen werden, dass der Rekurrent im Jahr 2022 während 238 Tage behindert war (vgl. E. 3.3.4.). Sodann liegt auch kein ärztlicher Fragebogen gemäss Anhang zum KS Nr. 11 vor, welcher auf eine Behinderung schliessen lässt (vgl. KS Nr. 11 Ziff. 4.1 in fine).

4.9.

Aus den vorstehenden Erwägungen folgt, dass der Rekurrent im Jahr 2022, abgesehen von den 88 Tagen in der Pflegestufe 4, nicht als behinderte Person im Sinne von Art. 2 Abs. 1 BehiG bzw. KS Nr. 11 Ziff. 4.1. gilt.

4.10.

Der Vertreter weist in seinem Rekurs auf den VGE vom 17. Juni 2009 [WBE.2008.241] hin. Die diesbezüglich im Rekurs zitierten Erwägungen befassen sich mit der Frage, in welchem Umfang die Grundtaxe (Pensionstaxe) eines Alters- und Pflegeheims bei einer behinderten Person behinderungsbedingte Kosten darstellt. Da der Rekurrent für den vorliegend relevanten Zeitraum von 238 Tagen im Jahr 2022 nicht als behindert zu betrachten ist, kann aus dem erwähnten VGE nichts zu dessen Gunsten abgeleitet werden.

4.11.

Der Eventualantrag, wonach weitere behinderungsbedingte Kosten von CHF 31'133.00 zum Abzug zuzulassen sein, ist demnach ebenfalls abzuweisen.

5.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

6.

Bei diesem Verfahrensausgang hat der Rekurrent 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.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 500.00, der Kanzleigebür von CHF 170.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 770.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

den Vertreter des Rekurrenten (2)

das Kantonale Steueramt

die Gemeinde T._____, Abteilung Steuern

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, 24. April 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs