

3-RV.2024.76

P 107

Urteil vom 27. August 2025

Besetzung Präsident Fischer
Richter Lämmli
Richter Biondo
Gerichtsschreiber Fäs

Rekurrentin **A.**_____

vertreten durch lic. iur. Beat Hunziker, Rechtsanwalt,
Merki & Partner, Zelglistrasse 15, 5001 Aarau

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____ **vom 30. April 2024**
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2021

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 18. Juli 2023 wurde A. _____ von der Steuerkommission Q. _____ für das Jahr 2021 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 47'200.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 103'000.00 veranlagt. In Abweichung von der Selbstdекlaration wurden unter anderem die geltend gemachten behinderungsbedingten Kosten von CHF 12'661.00 nicht zum Abzug zugelassen.

2.

Gegen die Verfügung vom 18. Juli 2023 erhob A. _____ mit Schreiben vom 14. August 2023 Einsprache und stellte folgende Anträge:

- "- Die behinderungsbedingten Kosten von CHF 12'661 (wie deklariert) seien zum steuerlichen Abzug zu berücksichtigen. (...) Eventualantrag: Berücksichtigung von behinderungsbedingten Kosten in Höhe von CHF 14'161 (...)
- Zulassen einer anteiligen Berufskosten-Pauschale zum Zweck der Arbeitssuche (solange ich weder eine Teilzeitanstellung gefunden habe, noch ein annähernd vergleichbares Einkommen über die selbständige Tätigkeit erwirtschaften kann) → Antrag CHF 1000 Berufskosten-Pauschale; sich berechnend aus den in meiner Steuererklärung eingesetzten moderaten CHF 500, plus CHF 500 für berufsbezogene Fachliteratur. (...)"

3.

Am 30. April 2024 wurde antragsgemäss eine Einspracheverhandlung durchgeführt.

4.

Mit Entscheid vom 30. April 2024 reduzierte die Steuerkommission Q. _____ das steuerbare Einkommen in teilweiser Gutheissung der Einsprache auf CHF 43'800.00.

5.

Den Einspracheentscheid vom 30. April 2024 (Zustellung am 31. Mai 2024) liess A. _____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 27. Juni 2024 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Sie stellt die folgenden Anträge:

- "1. Das steuerbare Einkommen sei auf CHF 31'139.00 zu reduzieren. Das steuerbare Vermögen sei unverändert mit CHF 103'000.00 festzulegen.
- 2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten des Staates Aargau."

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

6.

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

7.

A. _____ liess keine Replik erstatten.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2021. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Die Rekurrentin meldete sich im Juni 2017 zum Master [...] an der B. _____ an. Diese Weiterbildung besteht aus vier unabhängigen Studienteilen, nämlich aus drei CAS- Kursen und einem abschliessenden Mastermodul (begleitete Masterarbeit). Die drei CAS- Kurse absolvierte die Rekurrentin, obwohl sie bereits damals unter den Folgen einer Krankheit litt, erfolgreich. Mit Schreiben vom 16. Dezember 2020 wurde ihr mitgeteilt, dass ihre Masterarbeit als nicht bestanden mit der Note 3 bewertet worden sei. Die Beschwerdekommission der B. _____ wies eine Beschwerde der Rekurrentin betreffend Bewertung der Masterarbeit mit Entscheid vom 13. September 2021 ab. Dagegen liess die Rekurrentin mit Eingabe vom 18. Oktober 2021 Beschwerde beim Verwaltungsgericht des Kantons Aargau erheben. Die Rekurrentin schloss mit der B. _____ am 31. März 2022 eine Vereinbarung ab, welche eine Bewertung der Masterarbeit durch einen Zweitgutachter vorsieht. Es wurde unter anderem vereinbart, dass der Rekurrentin bei einer Bewertung ihrer Masterarbeit durch den Zweitgutachter mit der Note 4 oder besser umgehend das MAS-Diplom [...] mit dem 31. Dezember 2020 als Ausstellungsdatum zugestellt wird. Der Zweitgutachter bewertete die Masterarbeit der Rekurrentin am 25. März 2022 mit der Note 4.5. Daraufhin wurde ihr das Masterdiplom zugestellt. Das Verwaltungsgericht schrieb die Beschwerde der Rekurrentin mit Verfügung vom 1. Juni 2022 als gegenstandslos von der Geschäftskontrolle ab.

2.2.

Die Rekurrentin erhielt im Jahr 2021 eine halbe Invalidenrente.

2.3.

Die Vorinstanz liess im Einspracheentscheid pauschal CHF 3'000.00 als behinderungsbedingte Kosten zum Abzug zu. Die Rekurrentin beantragt, dass die ihr im Zusammenhang mit der Bewertung ihrer Masterarbeit entstandenen Anwalts- und Verfahrenskosten zusätzlich als behinderungsbedingte Kosten von den Einkünften abzuziehen seien. Die Rekurrentin macht diesbezüglich folgende Kosten von insgesamt CHF 12'661.00 geltend:

- Anwaltskosten: CHF 10'061.00 (CHF 3'000.00 und CHF 7'061.00);
- Kosten für das Verfahren vor der Beschwerdekommision B._____: CHF 600.00;
- Kostenvorschuss für das Verfahren vor dem Verwaltungsgericht: CHF 2'000.00.

3.

3.1.

Gemäss dem unter der Überschrift bzw. dem Randtitel "Allgemeine Abzüge" (sog. sozialpolitische oder anorganische Abzüge) stehenden § 40 Abs. 1 lit. i^{bis} StG (und Art. 9 Abs. 2 lit. h^{bis} des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG]) 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, weshalb die bundesgerichtliche Rechtsprechung zu Art. 33 Abs. 1 lit. h^{bis} DBG auch für das kantonale Recht gilt.

3.2.

3.2.1.

Damit Auslagen als behinderungsbedingte Kosten im Sinn der genannten Bestimmungen anerkannt werden, müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

3.2.2.

Es liegt eine Behinderung im Sinn des BehiG vor, dessen Definition für die Steuergesetzgebung verbindlich ist. 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. Um abzugsfähig zu sein, müssen die Kosten als direkte Folge einer Behinderung im Sinne von Art. 2 Abs. 1 BehiG anfallen. Auf die Therapie oder Therapiefähigkeit kommt es für den Begriff der Behinderung nicht an; es geht nicht um die Beseitigung oder Milderung des Gebrechens. Das Behindertengleichstellungsgesetz bezweckt vielmehr die soziale und berufliche Integration trotz des Gebrechens (Bundesgerichtsurteil vom 31. Januar 2023 [9C_635/2022] E. 2.2.1. m.w.H.).

3.2.3.

Aus dem Wortlaut von Art. 33 Abs. 1 lit. h^{bis} DBG und der Entstehungsgeschichte ergibt sich, dass nicht alle Aufwendungen, die im Zusammenhang mit einer Behinderung getätigt werden, vom Einkommen abgesetzt werden können. Steuerlich abziehbar sind nur jene Kosten, die durch eine Behinderung bedingt sind – das heisst grundsätzlich und masslich als direkte Folge der Behinderung im Sinne von Art. 2 Abs. 1 BehiG entstehen. Zudem müssen die von der steuerpflichtigen Person getragenen Kosten direkte Folge dieser Behinderung bilden bzw. muss die Einschränkung ihre Ursache in der körperlichen, geistigen oder psychischen Beeinträchtigung haben. Ferner stellen die Auslagen weder Lebenshaltungs- noch Luxusausgaben dar. Schliesslich müssen die Kosten grundsätzlich in der interessierenden Steuerperiode entstanden sein (Bundesgerichtsurteil vom 31. Januar 2023 [9C_635/2022] E. 2.2.2. m.w.H.).

3.2.4.

Weiter gelten für behinderungsbedingte Kosten dieselben Einschränkungen, die auch sonst für anorganische Abzüge zur Anwendung kommen: Diesen allgemeinen Abzügen kommt Ausnahmecharakter zu, weshalb ihre Rechtsgrundlagen restriktiv zu handhaben sind. Da die den Abzug begründenden Tatsachen sich steuermindernd auswirken, sind sie von der steuerpflichtigen Person nachzuweisen (Bundesgerichtsurteil vom 31. Januar 2023 [9C_635/2022] E. 2.2.3. m.w.H.).

3.3.

3.3.1.

Der Begriff der behinderungsbedingten Kosten 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 Krankheitskosten bzw. 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. Verwaltungsverordnungen statuieren keine neuen Rechte und Pflichten für Private, sondern bezwecken, Gewähr für eine einheitliche und rechtsgleiche Auslegung und Anwendung der Gesetze und Verordnungen durch die Verwaltung zu bieten. In Nachachtung dieses Zwecks berücksichtigen auch die Gerichte Verwaltungsverordnungen bei der Auslegung des inländischen Rechts, obschon Verwaltungsverordnungen für die Gerichte an sich nicht verbindlich sind. Vorausgesetzt

wird dabei immerhin, dass die betroffene Verwaltungsverordnung eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulässt. Mit anderen Worten weichen die Gerichte nicht ohne triftigen Grund von Verwaltungsweisungen ab, wenn diese eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben darstellen (Bundesgerichtsurteil vom 31. Januar 2023 [9C_635/2022] E. 2.3.1.; BGE 146 I 105 E. 4.1; vgl. auch VGE vom 12. Januar 2017 [WBE.2016.402] betreffend § 40 Abs. 1 lit. ^{bis} StG).

3.3.2.

Bezüger von Leistungen gemäss dem Bundesgesetz über die Invalidenversicherung (IVG) vom 19. Juni 1959 gelten in jedem Fall als behinderte Personen (KS Nr. 11 Ziff. 4.1).

3.3.3.

Allgemein gelten nach KS Nr. 11 Ziff. 4.2 die notwendigen Kosten als behinderungsbedingt (vgl. E. 3.2.2), die in einem kausalen Zusammenhang zur Behinderung stehen und weder Lebenshaltungs- noch Luxusausgaben darstellen.

3.3.4.

Im KS Nr. 11 Ziff. 4.3 werden verschiedene Kategorien behinderungsbedingter Kosten aufgeführt. Als Assistenzkosten abzugsfähig sind die Kosten der behinderungsbedingt notwendigen, ambulanten Pflege (Behandlungs- und Grundpflege), Betreuung und Begleitung, die im Zusammenhang mit der Vornahme alltäglicher Verrichtungen, der Pflege angemessener sozialer Kontakte, der Fortbewegung und der Aus- und Weiterbildung anfallen, sowie die Kosten behinderungsbedingt notwendiger Überwachung. Unwesentlich ist dabei, wer diese Assistenzleistungen erbringt (Spitexorganisationen, private Pflegekräfte, Assistenten, Entlastungsdienste etc.). Kein Abzug kann aber für unentgeltlich erbrachte Assistenzleistungen gemacht werden. Die Kosten der Dienste von Gebärdendolmetschern für Gehörlose und Taubblindendolmetschern für Taubblinde sind ebenfalls zum Abzug zugelassen (vgl. KS Nr. 11 Ziff. 4.3.1).

4.

4.1.

Die Rekurrentin gilt aufgrund der in der Steuerperiode 2021 bezogenen halben IV-Rente als behinderte Person im Sinne des BehiG (vgl. E. 2.2.).

4.2.

4.2.1.

Fraglich und nachfolgend zu prüfen ist, ob die geltend gemachten Anwalts- und Verfahrenskosten durch die Behinderung der Rekurrentin bedingt sind, das heisst grundsätzlich und masslich als direkte Folge der Behinderung entstanden (vgl. E. 3.2.3. und E. 3.3.3.).

4.2.2.

Im Einspracheentscheid wird ausgeführt, dass die Kosten für das Beschwerdeverfahren betreffend Bewertung der Masterarbeit Lebenshaltungskosten darstellten. Diese Kosten seien nicht behinderungsbedingt, da sie auch bei einer nicht behinderten Person, welche die Bewertung einer Masterarbeit gerichtlich überprüfen lasse, im gleichen Umfang anfielen.

4.2.3.

Der Vertreter der Rekurrentin (nachfolgend: Vertreter) anerkennt, dass die obigen Ausführungen der Vorinstanz (E. 4.2.2.) zwar im Grundsatz richtig seien. Im vorliegenden Fall gehe es jedoch darum, dass die nicht korrekte Benotung ausschliesslich wegen der kognitiven Beeinträchtigungen so erfolgt sei, weshalb sie deren direkte Folge gewesen sei. Die Dozentin habe schon vor der Einreichung der Masterarbeit dezidiert den Standpunkt vertreten, dass eine IV-Bezögerin intellektuell gar nicht in der Lage sei, eine Masterarbeit zu schreiben. Für den Laien seien kognitive Beeinträchtigungen schwieriger festzustellen als körperliche Invalidität. So sei offensichtlich, dass ein Gelähmter einen Rollstuhl brauche, weshalb die Kausalität offensichtlich sei und die Abzugsfähigkeit eines solchen Hilfsmittels nie zur Diskussion stehe. Eine kognitive Beeinträchtigung sei weniger offensichtlich und dementsprechend für ein Laiengremium wie die Steuerkommission schwierig zu beurteilen. Gemäss KS 11 Ziff. 4.3.1 seien Assistenzkosten abzugsfähig (vgl. E. 3.3.4.). Im vorliegenden Fall habe die Dozentin offenbar den Eindruck gehabt, der akademische Wert eines Masters der B._____ werde beeinträchtigt, wenn sogar eine IV-Bezögerin in der Lage wäre, einen solchen Masterlehrgang erfolgreich abzuschliessen. Akademisches Prestigedenken und Standesdünkel seien an Hochschulen immer noch verbreitet. Damit habe eine Diskriminierung aufgrund der persönlichen Eigenschaft als behinderte Person vorgelegen, weshalb die Rekurrentin rechtliche Assistenz gebraucht habe, um ihren Anspruch auf Aus- und Weiterbildung trotz der Behinderung durchsetzen zu können. Sie habe damit eine Behandlung durch die Vertreter der B._____ erfahren, welche einem nicht behinderten Absolventen so nicht widerfahren wäre. Somit sei die Subsumierung der Kosten unter KS 11 Ziff. 4.3.1 gerechtfertigt.

4.2.4.

In der Verwaltungsgerichtsbeschwerde wurde hauptsächlich die willkürliche Bewertung der Masterarbeit hinsichtlich Themaverfehlung, Bezüge zur Fragestellung, zum wissenschaftsorientierten Arbeiten und zum eigenen Beitrag sowie hinsichtlich Plagiatsverdachts gerügt. Ein diskriminierendes Verhalten aufgrund der Behinderung der Rekurrentin wurde zwar ebenfalls vorgebracht, jedoch fielen die Ausführungen hierzu deutlich kürzer aus als bezüglich der willkürlichen Bewertung. Die Ausführungen der Rechtsvertreter der Rekurrentin in der Verwaltungsgerichtsbeschwerde und im vorliegenden Rekurs stellen Parteibehauptungen dar, welche für sich allein nicht

zum Beweis geeignet sind, dass die Erstbenotung der Masterarbeit aufgrund der kognitiven Beeinträchtigung der Rekurrentin zu tief erfolgte. Weitere Beweismittel, welche den Standpunkt der Rekurrentin stützen, gibt es keine. Insbesondere lässt sich der Vereinbarung vom 31. März 2022 (E. 2.1.) nichts entnehmen, was die Version der Rekurrentin stützt. Aus dieser geht nur hervor, dass die Zweitbegutachtung einzig gestützt auf objektive Kriterien zu erfolgen hat (vgl. Ziff. 5 dieser Vereinbarung). Die genügende Benotung durch den Zweitgutachter lässt ebenfalls nicht darauf schliessen, dass die Erstbenotung aufgrund der Behinderung der Rekurrentin zu tief erfolgte. Dagegen spricht hingegen, dass die beiden Anträge der Rekurrentin auf Verschiebung des Abgabetermins ihrer Masterarbeit genehmigt wurden (vgl. Verwaltungsgerichtsbeschwerde N 16). Aufgrund der vorstehenden Erwägungen vermag die Rekurrentin nicht nachzuweisen, dass die Anwalts- und Verfahrenskosten grundsätzlich und masslich als direkte Folge ihrer Behinderung entstanden.

4.2.5.

Der Vertreter führt richtig aus, dass Assistenzkosten als behinderungsbedingte Kosten abzugsfähig sind. Allerdings muss auch diese Art von Kosten in kausalem Zusammenhang zur Behinderung stehen. Daran fehlt es bei den geltend gemachten Anwalts- und Verfahrenskosten (E. 4.2.4.).

4.3.

Sodann können die behinderungsbedingten Kosten der steuerpflichtigen Person oder der von ihr unterhaltenen Personen nur abgezogen werden, soweit die steuerpflichtige Person diese Kosten selber trägt (vgl. § 40 Abs. 1 lit. ^{ibis} StG). Gemäss Verfügung des Verwaltungsgerichts vom 1. Juni 2022 muss die Rekurrentin die Verfahrenskosten von CHF 414.00 nur zur Hälfte mit CHF 207.00 tragen, weshalb ihr der Verfahrenskostenvorschuss von CHF 2'000.00 (E. 2.3.) im Umfang von CHF 1'793.00 (CHF 2'000.00 ./. CHF 207.00) zurückerstattet wurde. Dementsprechend trug die Rekurrentin Verfahrenskosten in Höhe von CHF 1'793.00 nicht selber, weshalb es diesbezüglich an einer weiteren Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit als behinderungsbedingte Kosten fehlt.

5.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

6.

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Rekurrentin 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.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebür von CHF 130.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 530.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrentin (2)
das Kantonale Steueramt
die Gemeinde Q. _____

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, 27. August 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs