



Entscheid

6. Februar 2018

Mitwirkend:

Einzelrichter Christian Mäder und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

A

vertreten durch B Treuhand AG,

**Beschwerdeführerin/
Rekurrentin,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Dienstleistungen,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2014 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2014

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend die Pflichtige) deklarierte in der Steuererklärung 2014 behinderungsbedingte Kosten von Fr. 33'109.-, die sie für den Besuch einer Internatsschule durch ihre Tochter C ab August 2014 aufgewendet hatte. Gemäss beigelegtem Arzteugnis von Dr. D litt die Tochter aufgrund des Todes ihres Vaters im Jahr 2013 an psychosomatischen Stressreaktionen und einer damit einhergehenden verminderten Konzentrationsfähigkeit und eingeschränkten Leistungsfähigkeit. Weil die bisher besuchte zürcherische öffentliche Mittelschule dieser Situation nicht habe adäquat Rechnung tragen können, sei der Besuch einer Privatschule notwendig gewesen. Mit Einschätzungsentscheid vom 12. Mai bzw. Veranlagungsverfügung vom 26. Mai 2017 verweigerte die Steuerkommissarin den geltend gemachten Abzug, dies neben anderen, hier nicht interessierenden Positionen. Dementsprechend veranlagte sie die Pflichtige mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 128'400.- (direkte Bundessteuer; satzbestimmend Fr. 129'100.-) bzw. Fr. 77'400.- (satzbestimmend Fr. 122'000.-; Staats- und Gemeindesteuern); das steuerbare Vermögen belief sich auf Fr. 528'000.- (satzbestimmend Fr. 1'271'000.-).

B. Die von der Pflichtigen hiergegen erhobenen Einsprachen wies das kantonale Steueramt am 14. September 2017 ab.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 10. Oktober 2017 liess die Pflichtige dem Steuerrekursgericht beantragen, dass die Schulkosten von Fr. 33'109.- als behinderungsbedingt zum Abzug zuzulassen seien.

In seiner Beschwerde-/Rekursantwort vom 26. Oktober 2017 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel.

Auf die Erwägungen der Einspracheentscheide und die Parteivorbringen wird, soweit wesentlich, in den nachfolgenden Urteilsgründen zurückgekommen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Von den steuerbaren Einkünften können die Krankheits- und Unfallkosten des Steuerpflichtigen und der von ihm unterhaltenen Personen abgezogen werden, soweit er die Kosten selber trägt und diese 5% der um die Aufwendungen (Art. 26 - 33 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990, DBG) verminderten steuerbaren Einkünfte übersteigen (Art. 33 Abs. 1 lit. h DBG, in der Fassung vom 13. Dezember 2002). Die behinderungsbedingten Kosten können vom Steuerpflichtigen oder der von ihm unterhaltenen Personen mit Behinderungen im Sinne des Behindertengleichstellungsgesetzes vom 13. Dezember 2002 (SR 151.3, BehiG) abgezogen werden, soweit er die Kosten selber trägt (Art. 33 Abs. 1 lit. h^{bis} DBG). Eine analoge Regelung enthalten § 32 lit. a und § 31 Abs. 1 lit. i des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997/13. Dezember 2004 (StG). Krankheits- und Unfallkosten entstehen aufgrund einer vorübergehenden Beeinträchtigung, während eine Behinderung dauerhaft ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 33 N 142 und N 163 f. DBG, und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 31 N 147 f. und § 32 N 5 StG).

Als Mensch mit Behinderung gilt nach 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- und fortzubilden oder eine Erwerbstätigkeit auszuüben. Eine Behinderung wird demnach im BehiG als Funktionsverlust beschrieben. Das BehiG gibt indes keine direkte Antwort darauf, was unter einer voraussichtlich dauernden Behinderung zu verstehen ist. In Anlehnung an die Praxis und Rechtsprechung zur Invalidität erscheint es sachgerecht, eine Beeinträchtigung als dauernd einzustufen, wenn sie seit mehr als einem Jahr die Vornahme alltäglicher Verrichtungen, die Pflege sozialer Kontakte usw. erschwert oder voraussichtlich mehr als ein Jahr erschweren wird. Die Einschränkung der alltäglichen Verrichtung, des sozialen Lebens, der Aus- und Weiterbildung oder der Erwerbstätigkeit muss ihre Ursache in der körperlichen, geistigen oder psychischen Beeinträchtigung haben, mithin muss also ein kausaler Zusammenhang gegeben sein. (Hunziker/Mayer-Knobel, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. A., 2017, Art. 33 N 32l DBG, mit weiteren Hinweisen).

Als Krankheits- und Unfallkosten können diejenigen Kosten berücksichtigt werden, die in einem adäquat-kausalen Zusammenhang zur vorübergehenden gesundheitlichen Beeinträchtigung stehen. Für die Abziehbarkeit von behinderungsbedingten Kosten muss ein adäquat-kausaler Zusammenhang zwischen den angefallenen Kosten und dem Umstand bestehen, dass ein Mensch eine Behinderung im Sinn von Art. 2 Abs. 1 BehiG hat (VGr, 1. Oktober 2014, SB.2014.00093 + 94, E. 2.2 und 3.2). Mithin sind nur die unmittelbaren, in einem direkten Zusammenhang mit der Krankheit/dem Unfall/der Behinderung stehenden Auslagen abzugsfähig, nicht hingegen solche mit bloss mittelbarem oder indirekten Bezug oder die den Rahmen der üblichen und notwendigen Massnahmen übersteigen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 33 N 148 ff. und N 167 ff. DBG und § 31 N 151 ff. und § 32 N 13 ff. StG; Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 33 N 32 ff. DBG).

Das Kreisschreiben Nr. 11 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (EStV) vom 31. August 2005 betreffend Abzug von Krankheits- und Unfallkosten sowie von behinderungsbedingten Kosten (nachfolgend Kreisschreiben) enthält in Ziffer 4.1 eine nähere Umschreibung der behinderten Person. Als behinderungsbedingt gelten laut Ziffer 4.2 des Kreisschreibens die notwendigen Kosten, die als Folge der Behinderung nach Ziffer 4.1 entstehen und weder Lebenshaltungs- noch Luxusausgaben darstellen. Zu den Lebenshaltungskosten sind die Aufwendungen zu zählen, die zur Befriedigung der persönlichen Bedürfnisse dienen. Darunter fallen die üblichen Kosten für Nahrung, Kleidung, Unterkunft, Gesundheitspflege, Freizeit und Vergnügen. Als Luxusausgaben gelten Aufwendungen, die den Rahmen üblicher und notwendiger Massnahmen übersteigen, nur aus Gründen der persönlichen Annehmlichkeit anfallen oder besonders kostspielig sind. In Ziffer 4.3 wird auf einzelne Kategorien von behinderungsbedingten Kosten näher eingegangen (z.B. hinsichtlich Privatschulen, dazu sogleich E. 1b).

Das Merkblatt des kantonalen Steueramtes Zürich zu den Abzügen der Krankheits- und Unfallkosten sowie der behinderungsbedingten Kosten vom 19. Juli 2005; ZStB I Nr. 19/002; nachfolgend Merkblatt) enthält entsprechende Regelungen für die Staats- und Gemeindesteuern.

b) Die EStV hat in Ziffer 4.3.10 des Kreisschreibens festgehalten, dass Mehrkosten, die durch den Besuch einer Privatschule entstehen, in der Regel nicht zum Abzug zugelassen sind. Diese gelten nur dann als behinderungsbedingte Kosten,

wenn es sich beim Besuch einer Privatschule um die einzig mögliche und notwendige Massnahme für eine angemessene schulische Ausbildung des behinderten Kindes handelt und dies durch einen Bericht des kantonalen schulpyschologischen Dienstes nachgewiesen wird.

Indes hat das Bundesgericht – einem Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern vom 25. November 2008 (LGVE 2008 II Nr. 19, www.gerichte.lu.ch) beipflichtend – festgehalten, dass sich die Voraussetzung der "einzig möglichen" Massnahme als zu eng erweise, weil sie andere gleichwertige Massnahmen ausschliesse. Es sei daher im Einzelfall zu prüfen, ob eine andere, weniger kostspielige oder weitergehende Anordnung nicht ebenfalls zum Erfolg führen würde. Dabei müsse es für den Steuerpflichtigen auch möglich sein, den Nachweis durch ein Fachgutachten erbringen zu können, wenn ein Bericht des schulpyschologischen Dienstes nicht erhältlich sei (BGr, 16. Dezember 2011, 2C_588/2011, E. 3.4 f., auch zum Folgenden). Sofern die Kosten einer Privatschule für die berufliche Ausbildung (Erstausbildung) eines Jugendlichen oder jungen Erwachsenen wegen der Behinderung notwendig und mit Blick auf andere Ausbildungsmöglichkeiten angemessen erscheint, sind sie daher abzugsfähig.

c) Krankheitskosten sowie behinderungsbedingte Kosten im Sinn von Art. 33 Abs. 1 lit. h und lit. h^{bis} DBG bzw. § 32 lit. a und § 31 Abs. 1 lit. h StG stellen steuermindernde Tatsachen dar, welche gemäss den allgemeinen Beweislastregeln vom Steuerpflichtigen darzutun und nachzuweisen sind (RB 1987 Nr. 35; 1980 Nr. 69). Genügend substantiiert ist eine Sachdarstellung, welche hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund all jene Tatsachenbehauptungen enthält, die ohne weitere Untersuchung, aber unter dem Vorbehalt der Beweiserhebung die rechtliche Würdigung der geltend gemachten Steuerminderung erlauben (RB 1992 Nr. 32). Der Steuerpflichtige hat bis zum Ablauf der Rechtsmittelfrist die zum Beweis für seine Darstellung erforderlichen Beweismittel einzureichen oder zumindest anzubieten (RB 1986 Nr. 49). Die Nachweisspflicht bezieht sich auch auf die medizinische Notwendigkeit (Indikation) einer bestimmten, allenfalls selbst gewählten Therapieform (BGr, 24. Februar 2005, 2A.84/2005; Hunziker/Mayer-Knobel, Art. 33 N 33e DBG). Fehlt es an einer hinreichenden Sachdarstellung, so trifft das Steuerrekursgericht keine weitere Untersuchungspflicht (VGr, 2. Oktober 2013, SB.2013.00031, E. 2.2). Es hat den Steuerpflichtigen weder zur Ergänzung seiner mangelhaften Sachdarstellung noch zur Beibringung besserer Beweismittel anzuhalten.

2. Seit August 2014 besucht die Tochter C, Jahrgang 199X, eine ausserkantonale Internatsschule. Bei dieser Institution handelt es sich um eine internationale, zweisprachige Privatschule mit Internat, deren Besuch Jugendlichen aus allen sozialen Schichten zusteht und die Unterricht in kleinen Gruppen von durchschnittlich sechs Schülerinnen und Schülern anbietet. Das an dieser Schule praktizierte "Kids-Konzept" ermöglicht nach eigener Darstellung eine intensivere Begleitung des Kindes. Um die Chancen der Integration zu erhöhen, wird es gezielt in einer Familiengruppe mit erfahrenen Betreuern sowie mit einem hohen Anteil an tragfähigen Jugendlichen platziert. Alle beteiligten Lehrkräfte und Betreuer treffen sich regelmässig, um sich über die Entwicklung des Kindes auszutauschen und die individuellen Engagements zu koordinieren. Die Nachmittage dienen der sportlichen, kreativen und musischen Betätigung. Die Schüler verbringen auch die Wochenenden im Internat.

Gemäss Aufstellung über behinderungsbedingte Kosten stellte die Schule in der hier streitbetroffenen Steuerperiode 2014 Rechnung über insgesamt Fr. 33'109.-.

3. a) Zur Begründung der Einspracheentscheide erwog das kantonale Steueramt, die von der Pflichtigen eingereichten Arztzeugnisse vermöchten nicht nachzuweisen, dass der Besuch der ausserkantonalen Internatsschule die einzig mögliche Massnahme für eine angemessene schulische Ausbildung der Tochter C darstelle. Den Attesten lasse sich einzig entnehmen, dass das Internat der Tochter C die Chance gebe, das Gymnasium erfolgreich zu absolvieren, weil es ihr ein "adäquateres Setting" gebe als eine öffentliche Schule. Damit sei jedoch nicht erstellt, dass hier keine Lösung auf dem öffentlichen Bildungsweg hätte gefunden werden können. Allenfalls hätte eine zusätzliche psychische Unterstützung, der Wechsel an ein anderes öffentliches Gymnasium, die Repetition eines Schuljahrs, der Beginn einer Berufslehre oder einer anderen schulischen Erstausbildung Wirkung gezeigt. Schliesslich stelle die gymnasiale Maturität nur eine von vielen angemessenen schulischen Ausbildungen dar. Zumal viele nichtbehinderte Jugendliche ausserstande seien, einen Maturitätsabschluss zu erlangen, bestehe kein Anspruch, dass eine behinderte Person dies tun könne.

In ihrer Beschwerde-/Rekursantwort hält die Amtsstelle ergänzend fest, dass es sich bei den seitens der Pflichtigen vor Steuerrekursgericht eingereichten Unterla-

gen nicht um ärztliche Verordnungen, sondern lediglich um Empfehlungen handle, die überdies erst im Nachhinein ausgestellt worden seien.

b) Zur Begründung von Beschwerde und Rekurs bringt die Pflichtige unter Beilage von ärztlichen Stellungnahmen und Zeugnissen, dass ihre Tochter C im Anschluss an den Tod ihres Vaters im November 2013 unter Kopfschmerzattacken, Übelkeit, Schlafstörungen, lähmendem Gefühlszustand sowie Konzentrations- und Motivationsverlust gelitten habe. Trotz Entgegenkommen des zürcherischen Gymnasiums sowie verschiedener ärztlicher Behandlungen habe sich der Gesundheitszustand nicht verbessert. In Zusammenarbeit mit der Kinderärztin Dr. D, der Psychotherapeutin Dr. E und dem Psychiater Dr. F habe sie festgestellt, dass ihre Tochter C Distanz zum Elternhaus, zugleich aber eine Tagesstruktur mit Schulungsmöglichkeiten für ihren seelischen Zustand brauche. Dank des breit gefächerten Angebots der ausserkantonalen Internatsschule, welche auf die individuelle Situation ihrer Schüler eingehen könne und über verschiedene Niveaustufen verfüge, habe sich die Einweisung von C in eine psychiatrische Institution vermeiden lassen. Unter Fachleuten sei kein anderes Schulinternat in der Schweiz bekannt, das Jugendliche mit ADHS, Asperger Autismus sowie anderen psychischen Beeinträchtigungen aufnehme und zugleich Schulung auf Mittelschulniveau anbiete. Entgegen dem Standpunkt des kantonalen Steueramts hätten – trotz Psychotherapie und Absprachen mit der Schulleitung – die nötigen Präsenzzeiten in den öffentlichen Schulen aufgrund der Leiden von C nicht eingehalten werden können. Wenn Dr. F ihrer Tochter eine eingeschränkte Leistungsfähigkeit attestiere, so stehe dies nicht im Widerspruch zu dem von Dr. D festgestellten ausgezeichneten kognitiven Potenzial. Leider könne nicht davon ausgegangen werden, dass die Trauerphase in naher Zukunft abgeschlossen sei. Es gehe darum, C eine ihrer Intelligenz entsprechende Ausbildung zu bieten und so Folgeschäden des traumatischen Verlusts zu verhindern.

4. a) Im Licht der nachfolgenden Ausführungen kann offenbleiben, wann die psychosomatischen Beschwerden von C infolge des Hinschieds ihres Vaters den weiteren Besuch der zürcherischen Kantonsschule verunmöglichten. Sollte diese Zeitdauer am massgebenden Stichtag des 31. Dezember 2014 schon ein Jahr überschritten haben oder voraussichtlich ein Jahr andauern – was hier wohl zutrifft –, wäre die Be-

einträchtigung – wie in E. 1a sowie in Ziffer 4.1 des Kreisschreibens angeführt – als Behinderung zu würdigen; im Fall einer kürzeren Dauer läge eine Krankheit vor.

b) Die bei den Akten liegenden ärztlichen Bescheinigungen erlauben keine schlüssige Beurteilung des Gesundheitszustands von C in der hier massgebenden Steuerperiode 2014: Das Zeugnis von Dr. D vom 15. April 2014 bezieht sich auf damals aufgetretene Spannungskopfschmerzen, die ihr den Schulbesuch verunmöglicht hätten. Das Zeugnis von Dr. G vom 9. Mai 2014 bestätigt den Dispens vom Schulunterricht vom 5. bis zum 16. Mai 2014 im Anschluss an eine kurze stationäre Behandlung in einem zürcherischen Kantonsspital. Dr. E bestätigte am 24. August 2015, dass sie C psychotherapeutisch behandle. Diese "benötig(e) für ihre optimale psychische Entwicklung und schulische Förderung die intensive Betreuung, welche eine Internatsschule in einer pädagogisch kompetenten Umgebung bieten (könne) und zu Hause nicht möglich (sei)". Im "ärztliche(n) Zeugnis betreffend Indikation Besuch einer Privatschule" vom 9. September 2015 führte Dr. D aus, dass die öffentliche Mittelschule der ausgeprägten psycho-emotionalen Belastungssituation von C nicht habe Rechnung tragen können, was deren Konzentrations- und Leistungsfähigkeit vermindert habe. Im Hinblick auf die Erlangung der Maturität sei der Wechsel an eine Privatschule unabdingbar gewesen. In dieser könne sie heute ihre kognitiven und sozial-emotionalen Ressourcen bestens umsetzen. Ein Bericht des Kinderspitals Zürich vom 20. Oktober 2015 bezieht sich auf eine Untersuchung der Patientin im Frühjahr 2015. Schliesslich äussert sich Dr. F, der C "seit vielen Jahren" kenne und die ihn in den vergangenen Jahren sporadisch konsultiert habe, im "ärztlichen Attest zuhanden der Steuerbehörde" vom 6. Juli 2017 kurz zu ihrem Gesundheitszustand.

c) Arztzeugnisse und ärztliche Verordnungen unterliegen wie andere Privaturkunden der freien richterlichen Beweiswürdigung im Sinn von § 7 Abs. 4 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 (VRG). Deren Beweiswert ist insbesondere dann in Frage gestellt, wenn diese die formellen Mindestanforderungen nicht einhält, die ärztliche Diagnose in wesentlichen Punkten von den Parteivorbringen abweicht oder – selbst für Laien nachvollziehbar – in sich nicht schlüssig ist bzw. offensichtlich ein eigentliches Gefälligkeitszeugnis ausgestellt worden ist (VGr, 1. Oktober 2014, SB.2014.00093, E. 2.5). Sodann gilt es zu berücksichtigen, ob der fragliche Arzt in einem Auftragsverhältnis zum betreffenden Patienten steht. Bei Dr. F handelt es sich sogar um den Arbeitgeber der Pflichtigen. Ferner ist die Beweiskraft von nachträg-

lich erstellten ärztlichen Empfehlungen gegenüber einer Verordnung, die auf einer zeitnahen Untersuchung beruht, eingeschränkt (VGr, 3. Februar 2016, SB.2015.00148, E. 2.3).

d) Die Steuerbehörden stellen zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Art. 123 Abs. 1 DBG und § 132 Abs. 1 StG). Die Abklärung des Sachverhalts und die Einschätzung obliegen der Steuerbehörde (Art. 130 Abs. 1 und Art. 131 Abs. 1 DBG; §§ 138 Abs. 1 und 139 Abs. 1 StG), während der Steuerpflichtige zur Einreichung der ausgefüllten Steuererklärung mitsamt Beilagen und zur Mitwirkung an der behördlichen Sachverhaltsermittlung verpflichtet ist (Art. 124 - 126 DBG; §§ 133 - 135 StG). Der Steuerpflichtige muss auf Verlangen der Steuerbehörde insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen und Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen (Art. 126 Abs. 2 DBG; § 135 Abs. 2 StG).

Bereits im Veranlagungsverfahren hat die Pflichtige mit der Aufstellung über behinderungsbedingte Kosten das Zeugnis von Dr. D vom 9. September 2015 sowie die Bestätigung von Dr. E vom 24. August 2015 eingereicht. Im Einspracheverfahren präsentierte die Pflichtige zusammen mit dem von Dr. F ausgefüllten Fragebogen für Ärzte ein von diesem erstelltes Attest. Diese Unterlagen legten trotz der erwähnten Beziehungsnähe dieser Ärzte zur Pflichtigen und trotz der nachträglichen Ausstellung den Schluss nahe, dass der Besuch der Privatschule durch C jedenfalls in der streitbetroffenen Steuerperiode 2014 tatsächlich medizinisch indiziert war. Unter diesen Umständen hätte das kantonale Steueramt den Sachverhalt mit Bezug auf den Gesundheitszustand von C näher untersuchen müssen. Wie die Pflichtige im Einklang mit Dr. F zutreffend festhält, ist der schulpsychologische Dienst hier deswegen nicht zur Mitwirkung verpflichtet, weil der Besuch einer Maturitätsschule (Mittelschule) nicht mehr zur obligatorischen Schulpflicht zählt. In einem zweiten Schritt wäre dann zu klären gewesen, ob eine "Lösung auf dem öffentlichen Bildungsweg" verbunden mit einer ambulanten therapeutischen Massnahme möglich und die Platzierung von C in einem Internat daher nicht nötig gewesen wäre (vgl. E. 1b sowie LGVE 2008 II Nr. 19, E. 4a/bb/cc). Dabei fällt entgegen der Auffassung der Amtsstelle allerdings ausser Betracht, dass die aufgrund ihrer kognitiven Fähigkeiten für den Besuch einer Mittelschule prädestinierte C zur Vermeidung von zusätzlichen Schulkosten ein Jahr hätte

repetieren oder gar die Schule abbrechen müssen. Ferner hätte der von der Vorinstanz in Betracht gezogene mögliche Wechsel an ein anderes öffentliches Gymnasium für sich allein die Beeinträchtigung von C kaum vermindert. Dass das kantonale Steueramt von einer solchen Untersuchung abgesehen hat, stellt einen schwerwiegenden Verfahrensfehler dar, der von der Amtsstelle in einem zweiten Rechtsgang zu beheben ist. Das Steuerrekursgericht verkennt nicht, dass die erforderlichen zusätzlichen Abklärungen aufgrund des Zeitablaufs erschwert sind. Immerhin darf vermutet werden, dass die genannten Ärzte anlässlich der Konsultationen von C Notizen (z.B. im Patientendossier) erstellt haben, die heute noch verfügbar sind (und über die Behandlung/den Verlauf der Beeinträchtigung wohl detailliert Auskunft geben könnten).

e) Im Rahmen der Untersuchung müsste im Weiteren auch abgeklärt werden, ob die Pflichtige (für die sich allenfalls als abziehbar erweisenden Kosten der Internatsschule Leistungen von der Kranken- und/oder der Invalidenversicherung erhalten resp. bei den Sozialversicherungen einen Anspruch angemeldet bzw. geltend gemacht hat. So erscheint aufgrund von Art. 16 des Bundesgesetzes über die Invalidenversicherung vom 19. Juni 1959 (SR 831.20, IVG) i.V.m. Art. 5 der Verordnung über die Invalidenversicherung vom 17. Januar 1961 (SR 831.201, IVV) eine Kostenübernahme unter dem Titel "Erstmalige berufliche Ausbildung", welche auch den Besuch eines Gymnasiums (Mittelschule) umfasst, als durchaus denkbar (vgl. www.proinfirmitas.ch/subseiten/behindert-was-tun/inhaltsverzeichnis/berufliche-ausbildung/erstmalige-berufliche-ausbildung.html; Behindert – was tun?, Der Ratgeber für Rechtsfragen, S. 6 ff., www.promentesana.ch/fileadmin/user_upload/Wissen/Rechtliche_Themen/Ratgeber_Behindert_was_tun_2014.pdf; beide zuletzt besucht am 6. Februar 2018). Nebst Leistungen der Sozialversicherungen wären ausserdem auch Beiträge von anderen öffentlichen oder privaten Dritten (z.B. Stiftungen) zu berücksichtigen. Die Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) der Internatsschule halten in Ziffer 1.2 bspw. fest, dass bei unzureichenden finanziellen Mitteln der Erziehungsberechtigten zur Bezahlung der Schulkosten die Möglichkeit besteht, sich um finanzielle Unterstützung bei zwei der Privatschule nahestehenden Stiftungen zu bewerben. Gemäss Angaben in der Steuererklärung hat die Pflichtige im August 2014 tatsächlich von einer (allerdings nicht in den AGB genannten) Stiftung Fr. 15'000.- erhalten, doch handelt es sich dabei offenbar lediglich um ein (rückzahlbares) zinsloses Darlehen. Im Umfang der effektiven Kostentragung durch Dritte wären der Pflichtigen jedenfalls keine nach Art. 33 Abs. 1 lit. h^{bis} DBG bzw. § 31 Abs. 1 lit. i StG abzugsfähigen Kosten erwachsen. Darüber hin-

aus gilt es, einen nicht abzugsfähigen Anteil für Lebenshaltungskosten auszuscheiden (gegebenenfalls im Rahmen einer die formellen Voraussetzungen beachtenden Ermesseneinschätzung), die auch bei einer nicht behinderten Person anfallen (vgl. E. 1a; ebenso Kreisschreiben Ziffer 4.2 bzw. Merkblatt Ziffer 3c). Dazu zählen hier beispielsweise Aufwendungen für Verpflegung und Schulmaterial.

f) Schliesslich bleibt anzumerken, dass sich der Gesundheitszustand von C wie auch andere massgebende Umstände ab 2015 möglicherweise verändert haben. Falls die Pflichtige den Behinderungsabzug auch für nachfolgende Steuerperioden verfiicht, hat das kantonale Steueramt die vorstehend genannten Untersuchungshandlungen entsprechend zeitlich auszudehnen.

5. a) Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung von Beschwerde und Rekurs. Die Einspracheentscheide vom 14. September 2017 sind aufzuheben und die Sache ist zur weiteren Untersuchung und Neuentscheidung an das kantonale Steueramt zurückzuweisen.

b) Eine Rückweisung mit – wie hier – offenem Ausgang gilt als (vollständiges) Obsiegen der Pflichtigen, wobei es keine Rolle spielt, ob die Rückweisung beantragt wurde (VGr, 22. April 2015, SB.2014.00131 und SB.2014.00132, E. 3, und BGr, 28. April 2014, 2C_845 und 2C_846/2013, E. 3). Die Gerichtskosten sind daher der Beschwerdegegnerin/dem Rekursgegner aufzuerlegen.

6. Soweit eine Partei den vorliegenden Entscheid einzig mit Bezug auf die Rückweisung mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht anfechten will, ist darauf hinzuweisen, dass dies nur möglich ist, soweit der Entscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (§ 19a Abs. 2 VRG i.V.m. Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 14. September 2017 wird aufgehoben und die Sache zur weiteren Untersuchung und Neuentscheidung an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 14. September 2017 wird aufgehoben und die Sache zur weiteren Untersuchung und Neuentscheidung an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.

[...]