



Kanton Zug

## **Buch GVP 2013**



Kanton Zug

## **Buch GVP 2013**

**Inhalt**

## **§ 24 StG und Art. 26 DBG**

### **Regeste:**

§ 24 StG und Art. 26 DBG – Berufskosten können nur in Abzug gebracht werden, wenn sie mit der gegenwärtigen Berufsausübung in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen. Auch Umschulungs- und Weiterbildungskosten können nur dann von den steuerbaren Einkünften in Abzug gebracht werden, wenn sie einen direkten Zusammenhang mit der in der entsprechenden Steuerperiode ausgeübten Erwerbstätigkeit und den entsprechenden Einkünften haben (Erw. 2b–f).

### **Aus dem Sachverhalt:**

A. Am 14. Juli 2010 reichten A. und B.C. die Steuerklärung für das Jahr 2009 ein, und machten unter dem Titel «Berufsauslagen bei unselbständiger Erwerbstätigkeit» bei der Ehefrau einen Betrag von Fr. 10'026.– zum Abzug geltend. Auf dem Zusatzblatt 2009 K führten sie unter der Ziff. 4.1 die folgenden Auslagen für Weiterbildung und Umschulung von B.C. auf: IAC Zürich Fr. 5'630.–, Reisekosten Zug Zürich (32x) Fr. 883.– und Verpflegung (28x) Fr. 420.–, insgesamt Fr. 6'933.–. Am 12. Juni 2012 eröffnete die Steuerverwaltung des Kantons Zug gegenüber A. und B.C. die Veranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. xxx.– und bei der direkten Bundessteuer mit einem steuerbaren Gesamteinkommen von Fr. xxx.–. Bei den Berufsauslagen der Ehefrau wurde nur ein Pauschalbetrag von Fr. 2'000.– zum Abzug zugelassen. Gegen diese Veranlagungen reichten die Steuerpflichtigen am 12. Juli 2012 Einsprache ein und verlangten die Anerkennung der Kosten für die Fortbildung zur Feldenkraislehrerin im Betrag von Fr. 6'933.– als Weiterbildungskosten. Mit Einspracheentscheid vom 29. November 2012 wies die Rechtsmittelkommission der Steuerverwaltung die Einsprache ab.

B. Gegen diesen Einspracheentscheid reichten A. und B.C. am 28. Dezember 2012 beim Verwaltungsgericht Rekurs ein und beantragten, es sei der Betrag von Fr. 6'933.– als Weiterbildungskosten nach § 25 Abs. 1 lit. d StG bzw. Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG zuzulassen und entsprechend das steuerbare Einkommen auf Fr. xxx.– bei den Kantons- und Gemeindesteuern und bei Fr. xxx.– bei den direkten Bundessteuern zuzulassen. Zur Begründung ihrer Anträge führen sie aus, B.C. habe nach Abschluss der Handelsschule die Ausbildung zur Krankenschwester absolviert (...). Weil ihr die Gesundheitsförderung stets ein grosses Anliegen gewesen sei, die sie auch in die Ausbildung der BetagtenpflegerInnen habe einbringen können, habe sie sich für eine Fortbildung zur Bewegungspädagogin nach Feldenkrais entschieden. Ziel dieser Methode sei es, die Gesundheit der Menschen zu fördern, so dass Krankheiten, respektive körperliche Unausgeglichenheiten vermieden werden könnten. Die Bewegungspädagogik nach Feldenkrais verbinde Elemente der klassischen Schulmedizin (Kinästhetik) mit der Hilfe zur Selbsthilfe (also dem pädagogischen Ansatz) und reihe sich damit nahtlos in ihre bisherige Karriere ein. Während der letzten Jahre habe sie auch als Teilzeitangestellte (mit sehr flexibler Arbeitszeit) bei der A.B. Treuhand GmbH gearbeitet (...).

C. Mit Vernehmlassung vom 30. Januar 2013 beantragt die Steuerverwaltung des Kantons Zug die Abweisung des Rekurses unter Kostenfolgen zu Lasten der Rekurrenten.

### **Aus den Erwägungen:**

2. (...)

a) Rechtsgrundlage für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit von Weiterbildungskosten bilden § 24 f. StG, § 10 der Verordnung zum Steuergesetz vom 30. Januar 2001 (V StG, BGS 632.11), Art. 26 DBG und die Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer (Berufskostenverordnung) vom 10. Februar 1993 (SR 642.118.1).

(...)

b) Aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmungen ergibt sich, dass nur Berufskosten abgezogen werden können, die mit der gegenwärtigen Berufsausübung in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen. Auch Umschulungs- und Weiterbildungskosten können nur dann von den steuerbaren Einkünften in Abzug gebracht werden, wenn sie einen direkten Zusammenhang mit der in der entsprechenden Steuerperiode ausgeübten Erwerbstätigkeit und den entsprechenden Einkünften haben. Die Abziehbarkeit von Aufwendungen setzt voraus, dass ein qualifiziert enger Konnex zwischen den getätigten Ausgaben und den erzielten Einkünften vorliegt. Der Abzug von Gewinnungskosten setzt neben dem sachlichen auch einen zeitlichen Zusammenhang voraus. Bei der Berücksichtigung und Festsetzung von Gewinnungskosten ist grundsätzlich das Periodizitätsprinzip zu beachten (Bruno Knüsel, in: Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 26 DBG N 6). Das Periodizitätsprinzip bedeutet, dass die Gewinnungskosten nach der Rechtsprechung grundsätzlich nur dann abzugsfähig sind, wenn ihnen in derselben Steuerperiode ein damit zusammenhängendes Einkommen der steuerpflichtigen Person gegenübersteht. Eine Berücksichtigung findet nicht statt, wenn die entsprechenden Einkünfte erst in einer späteren Periode zufließen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., Zürich 2009, Art. 26 N 65 mit vielen Verweisen).

c) Jede berufliche Tätigkeit erfordert in der Regel eine dauernde Weiterentwicklung des dafür nötigen Wissens. Die Kosten für diese Weiterbildung stellen deshalb durch berufliche Tätigkeit verursachte und auch notwendige Kosten dar. Sie sind deshalb steuerlich zu berücksichtigen und weitherzig auszulegen. Die abzugsfähigen Kosten sind nach geltendem Recht und aktueller Praxis in zweierlei Hinsicht von nicht abzugsfähigen Schulungskosten abzugrenzen: Zum einen stellt die Ausbildung eine Investition dar, deren Aufwand nicht vom laufenden Einkommen abgezogen werden kann. Zur Unterscheidung zwischen Aus- und Weiterbildung wird auf den Zusammenhang mit der aktuellen Tätigkeit verwiesen. Die zweite Abgrenzung bezieht sich auf den zeitlichen Zusammenhang zwischen Kosten und damit bewirktem Einkommen. Wer aus irgendeinem Grund die Erwerbstätigkeit unterbricht und später wieder aufnehmen will, kommt häufig nicht darum herum, zusätzliches Wissen zu erwerben oder früher erworbenes wieder aufzufrischen. Derartigen Kosten für den Wiedereinstieg steht meistens während der gleichen Bemessungsperiode (noch) kein Erwerbseinkommen gegenüber, weshalb ein Abzug als Gewinnungskosten entfällt (Knüsel Bruno, a.a.O., N 9).

d) Für den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt ergibt sich Folgendes: Den sachlichen Zusammenhang zwischen der bisherigen Ausbildung der Rekurrentin und der Weiterbildung zur Feldenkraispädagogin erachtet das Gericht als gegeben. Die Rekurrentin ist ausgebildete Krankenschwester und hat sich in der Folge zur Lehrerin für Gesundheits- und Krankenpflege sowie zur Erwachsenenbildnerin weitergebildet. Nach einer Lehrtätigkeit an der Schule K. arbeitete sie als Leiterin Aus- und Weiterbildung in einer Seniorenresidenz in L.. In ihrer Weiterbildung hat sich die Rekurrentin zur Feldenkrais-Pädagogin ausbilden lassen. Die nach ihrem Begründer benannte Feldenkrais-Methode orientiert sich am Prinzip des organischen Lernens, eines somatischen Bewegungslernens, und ist damit im Feld der Körpertherapien angesiedelt. Die Feldenkrais-Methode differenziert sich in zwei eng miteinander in Verbindung stehenden, jedoch unabhängig voneinander praktizierbare Techniken namens Bewusstheit durch Bewegung und Funktionale Integration. Während es sich bei der erstgenannten um einen vorrangig verbal angeleiteten Gruppenunterricht handelt, liegt der Fokus der funktionalen Integration auf der nonverbalen, vorwiegend körperlichen Interaktion im Rahmen einer Einzelarbeit zwischen Lehrer und Schüler (vgl. hierzu die Ausführungen im Internet unter Wikipedia). Die Rekurrenten weisen zu Recht darauf hin, dass die Feldenkraispädagogik im Wesentlichen auf den Kenntnissen des menschlichen Körper basiere und den pädagogischen Erfahrungen zur Vermittlung. Dies entspricht weitgehend der Grundausbildung der Rekurrentin und ihren bisherigen Weiterbildungen.

e) Der ebenfalls verlangte zeitliche Zusammenhang zwischen dem Einkommen der Rekurrentin und den Berufsauslagen ist nicht gegeben. Aus den Steuerakten ergibt sich, dass die Rekurrentin 2006 noch während sechs Monaten für die Seniorenresidenz in L. (30 %) und in geringem Mass für den Verband Curaviva und das Kompetenzzentrum für Qualifikationsverfahren Luzern gearbeitet hat. Für die A.C. GmbH war sie zu 10 % tätig. Im Jahre 2007 hat sie nur noch für die A.C. GmbH und das

Kompetenzzentrum für Qualitätsverfahren Luzern gearbeitet. In den Jahren 2008 und 2009 arbeitete sie ausschliesslich in einem Pensum von 25 bzw. 20 % für die A.C. GmbH. Auch nach Abschluss der Weiterbildung im Jahr 2009 hat sie die Tätigkeit als Feldenkrais-Pädagogin offenbar nicht aufgenommen, sondern arbeitete auch 2010 und 2011 weiterhin in einem Pensum von 20 % für die Firma ihres Ehemannes. Ein Erwerbseinkommen aus der Tätigkeit als Feldenkraispädagogin wurde nicht deklariert, d.h. eine entsprechende Tätigkeit ist offenbar auch nicht aufgenommen worden.

f) Grundsätzlich sind nach dem Gesetzeswortlaut, der im Regelfall für die Auslegung des Gesetzes wegleitend ist, nur solche Weiter- und Ausbildungskosten abzugsfähig, die mit der gegenwärtigen Berufsausübung einen unmittelbaren Zusammenhang haben. Nach dem Sinn und Zweck der Bestimmung könnte man sich zwar fragen, ob Aus- und Weiterbildungskosten in Ausnahmefällen nicht auch im Folgejahr in Abzug gebracht werden könnten. Unabdingbar wäre hierfür aber, dass die neu erworbenen beruflichen Fähigkeiten nach Abschluss der Ausbildung auch im Hinblick auf eine Einkommenserzielung angewandt würden. Wird keine entsprechende Tätigkeit aufgenommen, so kommt ein Abzug der Aus- und Weiterbildungskosten unter keinem Titel in Frage. Hier hilft auch der Hinweis der Rekurrenten nicht weiter, die Kosten für die Aus- und Weiterbildung hätten gemäss den Angaben der Steuerverwaltung ohne weiteres beim Arbeitgeber steuerlich geltend gemacht werden können. Sollte die Steuerverwaltung eine solche Auskunft gegeben haben – was von ihr bestritten wird – so wäre sie nämlich unrichtig, denn auch der Arbeitgeber darf nur geschäfts- und berufsmässig begründete Kosten in Abzug bringen. Eine solche geschäftsmässige Begründetheit ist nur solange zu bejahen, als ein sachlicher Zusammenhang zwischen einer Aufgabe und dem Geschäftsbetrieb besteht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 27 N 4). Der Geschäftszweck der A.C. GmbH ist wie folgt umschrieben: «Erbringung von Beratungsleistungen, insbesondere im Steuer- und Finanzbereich sowie Durchführung von Wirtschaftsprüfungen; kann sich an anderen Unternehmen beteiligen, andere Unternehmen erwerben oder erworbene Unternehmen verkaufen, Darlehen aufnehmen und gewähren, Garantien und Sicherheiten stellen, Immaterialgüterrechte erwerben, verwalten und verwerten sowie Liegenschaften mieten, erwerben, verwalten und veräussern». Offensichtlich besteht zwischen diesem Geschäftszweck und der Aus- und Weiterbildung der Rekurrentin kein sachlicher Zusammenhang, so dass die Kosten auch nicht vom Arbeitgeber hätten zum Abzug geltend gemacht werden können.

(...)

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 28. Mai 2013 A 2013 / 1