



Fall-Nr.: I/1-2014/237, 238
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 30.06.2015
Entscheiddatum: 30.06.2015

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 30.06.2015

**Art. 39 Abs. 1 lit. d StG (sGS 811.1), Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG (SR 642.11).
Weiterbildung oder Ausbildung. Die vom Pflichtigen geltend gemachten
Kosten für die Erlangung der Helikopterflug-Lizenz wurden von der
Veranlagungsbehörde zu Recht nicht als Weiterbildungskosten zum Abzug
zugelassen, da diese Fluglizenz für seine Tätigkeit bei der Polizei nicht
notwendig war und der Flugdienst gegenüber seiner bisherigen Tätigkeit
eine andere Funktion und damit kein Berufsaufstieg gewesen wäre. Ein Teil
der Kosten wurde als Weiterbildungsaufwand anerkannt (Urteil der
Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 30. Juni 2015, I/1-2014/237,
238).**

Präsident Thomas Vögeli, Richter Fritz Buchschacher und Markus Frei,
Gerichtsschreiberin Louise Blanc Gähwiler

X, Rekurrent und Beschwerdeführer,

gegen

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen, Vorinstanz,

und

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Abteilung
Recht, Eigerstrasse 65, 3003 Bern, Beschwerdebeteiligte,

betreffend

Kantons- und Gemeindesteuer (Einkommen und Vermögen 2013) sowie direkte
Bundessteuer (Einkommen 2013)



Sachverhalt:

A.- X ist am 9. Juli 1971 geboren und wohnt in seinem Einfamilienhaus in A. Er arbeitet als Bereichsleiter des Flugbetriebs der Kantonspolizei Zürich und ist für die Einsatzplanung und Organisation zuständig.

B.- Für das Jahr 2013 deklarierte X kein steuerbares Einkommen und ein steuerbares Vermögen von Fr. 51'213.–. In der Steuererklärung machte er Weiterbildungs- und Umschulungskosten in der Höhe von Fr. 118'634.– geltend. Die Veranlagungsbehörde reduzierte den Abzug auf Fr. 400.–. Sie begründete dies damit, dass als Weiterbildungskosten Aufwendungen gelten würden, die für die Erhaltung, Sicherung sowie die Vertiefung der beruflichen Kenntnisse dienen würden, soweit sie in unmittelbarem Zusammenhang mit der gegenwärtigen Berufsausübung stünden und eine gewisse Notwendigkeit dafür ausgewiesen sei; trotz grosszügiger Praxis könne die Ausbildung zum Piloten nicht als Weiterbildungsaufwand anerkannt werden. In der Folge veranlagte sie X am 20. August 2014 hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuer 2013 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 88'900.– und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 51'000.– sowie hinsichtlich der direkten Bundessteuer 2013 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 88'400.–. Die gegen diese Veranlagungen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt am 17. Oktober 2014 ab.

C.- Mit Eingabe vom 10. November 2014 erhob X gegen die Einspracheentscheide Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, die geltend gemachten Weiterbildungskosten von Fr. 118'634.– seien zum Abzug zuzulassen und das steuerbare Einkommen 2013 entsprechend auf Fr. 0.– zu reduzieren. Die Vorinstanz verzichtete am 12. Dezember 2014 auf eine Vernehmlassung. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich zur Beschwerde nicht vernehmen.

Auf weitere Einzelheiten wird, soweit wesentlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:



1.- Angefochten sind die Einspracheentscheide hinsichtlich der Veranlagungen der Kantons- und Gemeindesteuern 2013 sowie der direkten Bundessteuer 2013. Zwar müssen für Rekurs und Beschwerde verschiedene Entscheide ergehen; sie können indessen in einem einzigen Dokument mit Verweisungen und einem gemeinsamen Dispositiv, das die beiden Steuern allerdings ausdrücklich auseinanderhält, enthalten sein (vgl. BGE 130 II 509 = Pra 2005 Nr. 114 E. 8.3, BGE 135 II 260 = Pra 2010 Nr. 37 E. 1.3.1).

2.- Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekurs- und Beschwerdeerhebung ist gegeben. Der Rekurs und die Beschwerde vom 10. November 2014 sind rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllen in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG, bzw. Art. 140 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, abgekürzt: DBG; Art. 7 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 41 lit. h Ziff. 1 und Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs und die Beschwerde ist einzutreten.

3.- Der Rekurrent und Beschwerdeführer rügt vorab, dass sowohl die Veranlagungen vom 20. August 2014 als auch die Einspracheentscheide vom 17. Oktober 2014 von derselben Person vorgenommen bzw. entschieden worden seien.

Einsprachebehörde ist dieselbe Behörde, die bereits die Veranlagung vorgenommen hat, nämlich die Veranlagungsbehörde. Das Gesetz verlangt nicht, dass dieselbe Person wie im Veranlagungsverfahren die Einsprache zu behandeln hat, schliesst es dementsprechend aber auch nicht aus (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 7 f. zu Art. 132 DBG; M. Zweifel, in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, 2. Aufl. 2008, N 5 zu Art. 132 DBG; Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 404). Die Behandlung durch dieselbe Person stellt vielmehr ein Wesensmerkmal der Einsprache dar. Dass vorliegend derselbe Steuerkommissär sowohl die Veranlagungen vorgenommen als auch über die Einsprachen entschieden hat, ist somit nicht zu beanstanden.



4.- Im Rekurs und in der Beschwerde ist umstritten, ob die Aufwendungen des Steuerpflichtigen für die Berufspiloten-Kurse von total Fr. 118'633.85 als Weiterbildungskosten abzugsfähig sind.

a) Die Vorinstanz führt im Einspracheentscheid aus, der Rekurrent und Beschwerdeführer habe nach eigenen Angaben im Jahr 1995 die Grundausbildung als Polizist absolviert. Er arbeite bei der Kantonspolizei Zürich im Bereich Flugbetrieb, wo er für den Einsatz und die Organisation zuständig sei. Die Arbeitgeberin habe bestätigt, dass die Weiterbildung zum Helikopterpiloten gefordert werde, damit der Rekurrent und Beschwerdeführer die Funktion des Polizeihelikopterpiloten ausführen könne. Aus dieser Aussage könne nicht abgeleitet werden, dass er zwingend die Ausbildung zum Helikopterpiloten absolvieren müsse, sondern einzig, dass für eine Tätigkeit als Polizeihelikopterpilot die Ausbildung nötig sei. Dass sich die Arbeitgeberin nicht an den Kosten beteiligt habe, lasse ebenfalls keinen anderen Schluss zu. Die Kosten könnten damit nicht als solche für Massnahmen zur Erhaltung, Sicherung sowie die Vertiefung der beruflichen Kenntnisse qualifiziert werden. Zudem bestehe keine objektive Notwendigkeit für eine Umschulung.

Der Rekurrent und Beschwerdeführer stellt sich hingegen auf den Standpunkt, für die Aufgabe als Postholder Mission & Organisation seien vertiefte Kenntnisse über die Luftfahrtgesetze, Verordnungen und deren Zusammenhänge unabdingbar. Um dieses Wissen erarbeiten zu können, habe er den Weg der Weiterbildung zum Helikopter-Berufspilot gewählt, um damit alle relevanten Themenbereiche des Postholder Mission & Organisation abzudecken. Dies sei als Massnahme zur Sicherung und Vertiefung der beruflichen Kenntnisse zu qualifizieren. Weiter müsse auf die persönlichen Umstände des Steuerpflichtigen, seine ursprüngliche Ausbildung, den heutigen Stand seiner Kenntnisse, den beruflichen Werdegang und den Inhalt der in Frage stehenden Weiterbildung abgestellt werden. Entsprechend der speziellen Situation, in der er sich befinde, sei der Abzug als Weiterbildung zu qualifizieren.

b) Unselbständigerwerbende können die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungskosten zum Abzug bringen (Art. 39 Abs. 1 lit. d StG; Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG). Als Weiterbildungskosten gelten Aufwendungen für die Erhaltung, Sicherung sowie die Vertiefung der beruflichen Kenntnisse, die in unmittelbarem Zusammenhang



mit der Berufsausübung stehen und für die eine gewisse Notwendigkeit ausgewiesen ist. Die Weiterbildung umfasst neben den Anstrengungen, bereits erworbene Fähigkeiten zu erhalten, auch den Erwerb verbesserter Kenntnisse für die Ausübung des gleichen Berufs. Zu den abziehbaren Weiterbildungskosten gehören insbesondere Auslagen für Fachliteratur, Teilnahme an Fachkursen, -seminaren und -kongressen, Studien- und Sprachaufenthalte im eigenen Fachbereich mit Kurs- oder Schulbesuch sowie Mitgliederbeiträge für wissenschaftliche Vereine. Abzugsfähig sind die belegten Aufwendungen. Massgeblich für die Anerkennung als abzugsfähige Weiterbildungskosten ist, ob die Aufwendungen für die Erzielung des Erwerbseinkommens nützlich sind und nach der Verkehrsauffassung im Rahmen des Üblichen liegen. Ohne Nachweis wird in der Praxis ein Pauschalabzug gewährt, wenn aufgrund der beruflichen Stellung die Notwendigkeit einer gewissen Weiterbildung glaubhaft ist (vgl. Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_666/2014 vom 16. Februar 2015 E. 2.1.2; StB 39 Nr. 6; Zigerlig/Oertli/Hofmann, a.a.O., S. 43 f.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 59 ff. zu Art. 26 DBG).

Ausbildungskosten, und damit nicht abzugsfähig, sind die Kosten für die erstmalige Aufnahme einer Berufstätigkeit bzw. für einen neuen oder zusätzlichen Beruf. Auslagen für eine Fortbildung, die zum Aufstieg in eine eindeutig vom bisherigen Beruf zu unterscheidende höhere Berufsstellung (sog. Berufsaufstiegskosten) oder gar zum Umstieg in einen anderen Beruf dient, sind keine Weiterbildungskosten im Sinn von Art. 39 Abs. 1 lit. d StG bzw. Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG. Sie werden nicht für eine Weiterbildung im Rahmen des bereits erlernten und ausgeübten Berufs erbracht, sondern letztlich für eine neue Ausbildung. Auslagen, die anfallen, um die notwendigen Fähigkeiten und Kenntnisse zur Ausübung eines eigentlichen Berufs zu erlernen sind demnach als Ausbildungskosten auch dann nicht abziehbar, wenn die Fortbildung berufsbegleitend absolviert wird, im Ergebnis aber dem Aufstieg in eine vom bisherigen Beruf eindeutig unterscheidbare höhere Berufsstellung dient. Um Berufsaufstiegskosten handelt es sich auch dann, wenn die absolvierte Ausbildung zu wesentlichen Zusatzkenntnissen mit eigenem Wert führt und die Berufsaussichten deutlich verbessert, im Gegensatz zu einer blossen Aktualisierung und Vertiefung vorhandener Kenntnisse (vgl. BGer 2C_666/2014 vom 16. Februar 2015 E. 2.2 mit Hinweisen). Die Weiterbildungsmassnahmen müssen demnach einen konkreten Erwerbsbezug haben. Es reicht nicht, dass sie für irgendeine Erwerbstätigkeit von



Nutzen sein könnten (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 64 zu Art. 26 DBG; Urteil des Verwaltungsgerichts B 2007/122 vom 18. Dezember 2007 E. 2.2, in www.gerichte.sg.ch; VRKE I/1-2012/187 vom 19. März 2013, in: www.gerichte.sg.ch).

c) Der Rekurrent und Beschwerdeführer besuchte gemäss eigenen Angaben im Jahr 1995 die Polizeischule. In der Steuerperiode 2013 war er bei der Kantonspolizei Zürich, Abteilung Flugbetrieb, als "Postholder Mission & Organisation" tätig. Die Arbeitgeberin bestätigte dabei, dass die "Weiterbildung (Commercial Pilot Licence Helicopter)" erforderlich sei, damit der Rekurrent und Beschwerdeführer die Funktion des Polizeihelikopterpiloten ausführen könne (act. 6/I/11). Für seine aktuelle Tätigkeit als Einsatzleiter muss er somit nicht Helikopterpilot sein, weshalb es sich beim Erlangen dieser Funktion um eine zusätzliche Ausbildung handelt. Er macht überdies nicht geltend und es ergibt sich nicht aus den Akten, dass seine Arbeitgeberin das Erlernen oder Ausüben einer entsprechenden Tätigkeit als Helikopterpilot nahegelegt oder sogar vorgeschrieben hätte. Schliesslich geht aus seiner Schilderung der Sachlage gegenüber der Vorinstanz hervor, dass er zeitweise als fliegender Einsatzleiter an der Front tätig sei und durch die neue Funktion als Helikopterpilot den Platz im Helikopter wechseln könne (vgl. act. 6/I/10). Auch dieser Umstand bringt zum Ausdruck, dass es sich bei der Funktion als Pilot um eine grundlegend andere als die Funktion als Einsatzleiter handelt. Widersprüchlich und nicht nachvollziehbar ist weiter die Aussage, die Aufgabe als fliegender Einsatzleiter müsse jeder Pilot weiterhin erledigen. Gemäss seiner derzeitigen Tätigkeit ist offenbar die Tätigkeit als fliegender Einsatzleiter nicht zwingend mit der Funktion des Piloten verbunden. Soweit der Rekurrent und Beschwerdeführer jedoch geltend macht, als Einsatzleiter vertiefte Kenntnisse über die Luftfahrtgesetze, Verordnungen und deren Zusammenhänge zu benötigen, kann darin ein funktionaler Zusammenhang zu seiner Tätigkeit erblickt werden. Eine anteilmässige Anerkennung der theoretischen Kurskosten als Weiterbildungsaufwand ist daher gerechtfertigt. Sämtliche Kosten im Zusammenhang mit der praktischen Ausbildung zum Helikopterpiloten sind dagegen nicht zu berücksichtigen. Bezugnehmend auf die "Aufstellung der Weiterbildungskosten 2013" des Rekurrenten und Beschwerdeführers (act. 6/I/11) handelt es sich – soweit nachvollziehbar – bei ca. Fr. 7'000.– um Kosten, welche im Rahmen von Schulungsunterlagen und Theoriekursen angefallen sind (Beleg-Nrn. 2-5, 18, 21, 25, 29-30, 33). Die theoretischen Grundlagen dienten dabei



hauptsächlich der Erlangung der Pilotenlizenz, weshalb es sich rechtfertigt, etwa einen Drittel dieser Auslagen als Weiterbildungskosten zu berücksichtigen, mithin Fr. 2'300.–.

d) Zusammenfassend ergibt sich, dass der Rekurs und die Beschwerde teilweise gutzuheissen sind. Die angefochtenen Einspracheentscheide vom 17. Oktober 2014 sind aufzuheben. Unter Berücksichtigung der als Weiterbildungskosten anerkannten Auslagen von Fr. 2'300.– ist der Rekurrent und Beschwerdeführer für die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 87'000.– sowie für die direkte Bundessteuer 2013 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 86'500.– zu veranlagern. Das steuerbare Vermögen von Fr. 51'000.– bleibt unverändert.

5.- Dem Verfahrensausgang entsprechend – der Rekurrent und Beschwerdeführer unterliegt weitestgehend – sind die Kosten des Verfahrens dem Rekurrenten und Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP und Art. 144 Abs. 1 DBG). Da das Rekurs- und Beschwerdeverfahren in ein und demselben Entscheid behandelt werden, ist eine Entscheidgebühr von je Fr. 600.– (insgesamt Fr. 1'200.–) angemessen (vgl. Art. 144 Abs. 5 DBG i.V.m. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Der Kostenvorschuss von total Fr. 1'200.– ist zu verrechnen.

Entscheid:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen und der Einspracheentscheid vom 17. Oktober 2014 aufgehoben.
2. Der Rekurrent wird für die Kantons- und Gemeindesteuer 2013 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 87'000.– und mit einem steuerbares Vermögen von Fr. 51'000.– veranlagt.
3. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen und der Einspracheentscheid vom 17. Oktober 2014 aufgehoben.



4. Der Beschwerdeführer wird für die direkte Bundessteuer 2013 mit einem steuerbaren

Einkommen von Fr. 86'500.– veranlagt.

5. Der Rekurrent und Beschwerdeführer bezahlt die Kosten des Rekurs- und

Beschwerdeverfahrens von je Fr. 600.– unter Verrechnung der Kostenvorschüsse von

je Fr. 600.–.