



**Fall-Nr.:** I/1-2009/71  
**Stelle:** Verwaltungsrekurskommission  
**Rubrik:** Abgaben und öffentliche Dienstpflichten  
**Publikationsdatum:** 02.08.2019  
**Entscheiddatum:** 20.05.2010

### **Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 20.05.2010**

**Art. 31 Abs. 1, Art. 39 Abs. 1 lit. d StG (sGS 811.1). Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit; kein Abzug für die Ausbildung in Kinesiologie (Verwaltungsrekurskommission, 20. Mai 2010, I/1-2009/71).**

Präsident Nicolaus Voigt, Mitglieder Fritz Buchschacher und Markus Frei;  
Gerichtsschreiberin Sabrina Häberli

X und Y, Rekurrenten,

vertreten durch Beatrice Städler, Finanz- & Steuerberatung, Büelstrasse 3,  
9244 Niederuzwil,

gegen

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

betreffend

Staats- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2007)

#### **Sachverhalt:**

A.- X und Y wohnen mit ihren drei Kindern in ihrem Einfamilienhaus in G. Der Ehemann ist unselbständig erwerbstätig. Die Ehefrau war bis zum 30. September 2007 teilzeitlich unselbständig erwerbstätig als kaufmännische Sachbearbeiterin bei der Firma L in G. Im Jahr 2006 begann sie eine Kinesiologie-Ausbildung.



B.- In der Steuererklärung 2007 deklarierten X und Y ein steuerbares Einkommen von Fr. 60'122.-- und kein steuerbares Vermögen. Dabei deklarierten sie einen Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit der Ehefrau von Fr. 25'855.--, der sich aus ihrer Kinesiologie- und Massagepraxis im eigenen Einfamilienhaus ergeben habe. Die Veranlagungsbehörde liess unter anderem diesen Verlust nicht zum Abzug zu und veranlagte das Ehepaar mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 85'600.-- und ohne steuerbares Vermögen.

C.- Gegen die Veranlagung erhoben X und Y mit Eingabe vom 24. September 2008 Einsprache mit dem Antrag, wenn bezüglich der selbständigen Erwerbstätigkeit der Ehefrau als Kinesiologin die Ausbildungskosten in der Höhe von Fr. 19'000.-- nicht zum Abzug zugelassen werden könnten, seien zumindest die übrigen Geschäftsaufbaukosten im Betrag von Fr. 6'907.60 zum Abzug zuzulassen. Mit Mail vom 12. Januar 2009 wurde beantragt, die Einsprache auf die Umschulungskosten auszuweiten.

Mit Einsprache-Entscheid vom 26. März 2009 hiess das kantonale Steueramt die Einsprache teilweise gut. Es anerkannte einen Verlust von Fr. 6'907.-- (Miete Fr. 4'870.--, Abschreibungen 1'300.--, Büro- und Verwaltungsaufwand Fr. 647.60, Behandlungsmaterial Fr. 490.--, abzüglich Erlös aus der Praxis von Fr. 400.--), jedoch nicht den Abzug der Ausbildungskosten und setzte das steuerbare Einkommen auf Fr. 78'700.-- herab.

D.- Gegen diesen Einsprache-Entscheid erhoben X und Y mit Eingabe ihrer Vertreterin vom 25. April 2009 Rekurs bei der Verwaltungsrekurskommission mit dem Antrag, die Umschulungskosten von Fr. 19'000.-- inkl. Krankenkassen-Anerkennung seien zum Abzug zuzulassen.

Die Vorinstanz beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 1. Juli 2009 die kostenfällige Abweisung des Rekurses. Mit Schreiben vom 27. Januar 2010 wurden die Rekurrenten aufgefordert, zusätzliche Beweismittel einzureichen. Dieser Aufforderung kamen sie mit Eingabe vom 20. Februar 2010 nach und führten aus, von den totalen Weiterbildungskosten von Fr. 21'340.-- seien Fr. 8'391.-- für das Jahr 2006 auszuscheiden, sodass für das Jahr 2007 ein Aufwand von Fr. 12'949.-- bestehen



## St.Galler Gerichte

bleibe. Die Vorinstanz nahm dazu am 10. März 2010 Stellung, worauf die Rekurrenten mit Fax vom 17. März 2010 antworteten.

Mit Schreiben vom 17. März 2010 machte der zuständige Abteilungspräsident der Verwaltungsrekurskommission die Vertreterin der Rekurrenten darauf aufmerksam, dass das Gericht eine selbständige Tätigkeit der Rekurrentin im Jahr 2007 verneinen könnte, was eine erhebliche Schlechterstellung der Rekurrenten zur Folge hätte. Dazu nahm die Vertreterin der Rekurrenten am 12. April 2010 Stellung und beantragte, wenigstens die Wiedereinstiegskosten bis zur Höhe der Einkünfte aus den Sekretariatsarbeiten zum Abzug zuzulassen. Zudem reichte sie weitere Unterlagen ein. Mit Eingabe vom 17. April 2010 informierte die Vertreterin der Rekurrenten über die Vernehmlassung zur Gesetzesänderung betreffend Aus- und Weiterbildungskosten. Die Vorinstanz verzichtete am 22. April 2010 auf eine weitere Stellungnahme.

Auf die Ausführungen der Beteiligten zur Begründung der Anträge wird, soweit notwendig, in den Erwägungen eingegangen.

### **Erwägungen:**

1.- Die Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rekurshebung ist gegeben. Der Rekurs vom 25. April 2009 ist rechtzeitig eingereicht worden. Er erfüllt in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, abgekürzt: StG; Art. 48 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs ist einzutreten.

2.- Umstritten ist vorliegend, ob der geltend gemachte Verlust aus der Tätigkeit der Ehefrau als Kinesiologin im Jahr 2007, darunter die Kosten der Kinesiologie-Ausbildung, in Abzug gebracht werden kann.

a) Im Rekurs wird im Wesentlichen vorgebracht, die dreijährige Berufsbildung habe Wiedereinstiegscharakter. Einem Wiedereinstieg in den einmal erlernten kaufmännischen Beruf sei die Rekurrentin insbesondere aufgrund fehlender Computerkenntnisse nicht mehr gewachsen. Zudem vertrage sie die Bildschirmarbeit



## St.Galler Gerichte

schlecht. Deshalb habe sie eine Umschulung zur Kinesiologin begonnen. Die frühere kaufmännische Ausbildung diene ihr für sämtliche Administrationsarbeiten der neuen, selbständigen Erwerbstätigkeit. In der Nachbarschaft habe die Rekurrentin in Teilzeitarbeit Bestellungen zum Versand ausführen können, um ihre Schulkosten mitzufinanzieren. Angesichts der zusätzlichen Kurse für die Anerkennung bei der Krankenkasse seien für die Geschäftstätigkeit der Rekurrentin als Kinesiologin gute Erträge vorauszusehen. Die Ausbildungskosten 2007 in der Höhe von Fr. 19'000.-- inkl. Krankenkassen-Anerkennung seien ein Hinweis auf die klare Absicht der nachträglichen Berufsausübung gewesen. Während der Ausbildung seien viele Behandlungen als Übungsstunden deklariert worden und ohne Kostenverrechnung erfolgt. Die Umschulungskosten von Fr. 19'000.-- inkl. Krankenkassen-Anerkennung seien zum Abzug zuzulassen.

Die Vorinstanz stellt sich demgegenüber in ihrer Vernehmlassung auf den Standpunkt, bei den geltend gemachten Kosten handle es sich nicht um abziehbare Weiterbildungs- oder Umschulungs-, sondern um nicht abziehbare Ausbildungskosten. Allein das Tragen einer Brille bei Bildschirmarbeit sei kein gesundheitlicher Grund für eine Umschulung und es fehle ein ärztliches Zeugnis. Unter Wiedereinstiegskosten seien Kosten zu verstehen, die eine Person aufwenden müsse, um nach längerer Zeit wieder im seinerzeit erlernten und ausgeübten Beruf tätig zu werden. Fehlende Computerkenntnisse könnten durch vielfältig angebotene Kurse innert kurzer Zeit auf den neusten Stand gebracht werden. Die Kosten für die Kinesiologiekurse könnten deshalb auch nicht als Wiedereinstiegskosten gelten. Sie stünden im Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften in der selbständigen Erwerbstätigkeit als diplomierte Kinesiologin. Eine solche habe aber erst mit Abschluss der Ausbildung am 14. Dezember 2008 aufgenommen werden können. Da für diese berufliche Neuorientierung keine Ursache im bisherigen Beruf zu finden sei, handle es sich um nicht abziehbare Ausbildungskosten.

In der zusätzlichen Eingabe vom 20. Februar 2010 korrigieren die Rekurrenten ihren Antrag auf zum Abzug zuzulassende Aufwendungen für die Kinesiologiekurse von Fr. 12'949.--. Insgesamt würden Rechnungen in der Höhe von Fr. 21'340.-- vorliegen. Davon seien jedoch Fr. 8'391.-- als jahrübergreifenden Rechnungen für 2006 auszuscheiden. Die Kosten für auswärtiges Mittagessen sowie die Fahrtkosten mit



öffentlichen Verkehrsmitteln nach Zürich seien betragsmässig unbedeutend, weshalb dazu keine weitere Aufstellung beigelegt werde. Im Jahr 2007 seien die Kundeneinnahmen noch unbedeutend gewesen, da noch diverse Diplome ausstehend gewesen seien und nicht der volle Preis habe verrechnet werden können. Teilweise sei auch gratis Kinesiologie-Therapie angeboten worden. Es seien dort Kunden zu verzeichnen gewesen, die nun weiterhin zum Kundenkreis der Ehefrau gehörten.

Dazu führt die Vorinstanz aus, aus den Unterlagen gehe nicht hervor, wie die Rekurrentin im Jahr 2007 nach Aussen in Erscheinung getreten sei. Die Professionalität im Jahr 2007 sei nicht nachgewiesen und vor Erhalt des Diplomes im Jahr 2009 auch nicht möglich gewesen.

Die Rekurrenten machen hierzu mit Eingabe vom 17. März 2010 geltend, Wiedereinsteigerinnen in das Berufsleben mit entsprechenden Ausbildungskosten müssten keine professionelle Anwendung nachweisen, da sie auf dem Weg zu einer immer verbesserten Professionalität seien. Selbständig Erwerbende dürften alle ihre beruflichen Kurskosten in Abzug bringen. In der Stellungnahme vom 12. April 2010 führen sie zudem aus, wenigstens seien Wiedereinstiegskosten bis zur Höhe der Einkünfte aus der unselbständigen Erwerbstätigkeit der Ehefrau zum Abzug zuzulassen. Diese habe einen grossen Teil ihrer Ausbildung durch die Einkünfte aus den Sekretariatsarbeiten finanziert. Als Inhaberin einer Einzelfirma bleibe sie kaufmännisch tätig. Aufgrund gesundheitlicher Schwierigkeiten bei Computerarbeiten werde der Fokus auf die Arbeit mit Kunden umgelenkt. Die steuerliche Akzeptanz einer neu gegründeten Firma dürfe nicht von der Rechtsform abhängig gemacht werden, sondern vom seriösen Aufbau, der erfahrungsgemäss drei Jahre dauere. Ständerat Eugen David werde in zwei Monaten eine Vorlage zur korrekten steuerlichen Behandlung der Aus- und Weiterbildungskosten unterbreiten. Die Vorarbeiten für die Gesetzgebung im DBG und StHG seien bereits 2007/2008 geleistet worden. Die Gerichte in der Schweiz müssten das geltende Recht anwenden. Bis zur nächsten Steuerveranlagung seien die gesetzlichen Voraussetzungen für den Abzug der Bildungskosten wohl in Kraft gesetzt. Bezüglich Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit würden die eingereichten Belege zeigen, dass die ersten Praxiseinnahmen vom 12. Januar 2007 datierten. Die zehn in Rechnung gestellten Praxisstunden à Fr. 40.-- seien deshalb so tief angesetzt, weil die Grundausbildung



noch nicht abgeschlossen gewesen sei. Zusätzlich sei eine beträchtliche Anzahl Übungsstunden gratis geleistet worden. Im Übrigen sei die Erstausbildung zur Kauffrau auch eine Basis für die heutige selbständige Erwerbstätigkeit.

b) Nach Art. 31 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Zur Ermittlung des Reineinkommens werden bei der selbständigen Tätigkeit nach Art. 40 Abs. 1 StG die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen. Aufwendungen im Sinne dieser Bestimmung schmälern das steuerbare Einkommen, weshalb grundsätzlich der Steuerpflichtige die Beweislast für geschäftsmässig begründete Kosten trägt (vgl. GVP 1980 Nr. 6; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl. 1999, S. 379 f.). Der Steuerpflichtige hat darzutun, dass die entsprechenden Aufwendungen effektiv getätigt wurden und dass sie mit der selbständigen Erwerbstätigkeit in einem sachlichen Zusammenhang stehen. Der Aufwand ist zu belegen oder zumindest glaubhaft zu machen (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 70). Der Grundsatz der Gesamtreineinkommensbesteuerung besagt, dass Verluste aus einzelnen Einkommensquellen mit Ertragsüberschüssen aus anderen Quellen verrechnet werden können (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., 6. Aufl. 1999, S. 29).

aa) Voraussetzung der Anerkennung von geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten ist der Nachweis einer selbständigen Erwerbstätigkeit. Unter den Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit fällt allgemein jede Tätigkeit, bei der ein Unternehmer auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehrs teilnimmt und damit seine Tätigkeit nach aussen hin sichtbar macht. Die selbständige Erwerbstätigkeit beginnt, sobald sie als solche im Wirtschaftsverkehr wahrnehmbar wird (vgl. Cagianut/Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3. Auflage Bern 1993, S. 54 ff.). Bei der Prüfung der Gewinnabsicht sind neben der Entwicklung der Gewinne und Verluste die Betriebsführung, die beruflichen Kenntnisse des Steuerpflichtigen sowie das Verhältnis allfälliger Einnahmen zu den Ausgaben und im Vergleich mit dem eingesetzten Vermögen zu berücksichtigen (B. Hirt, Grundfragen der Einkommensbesteuerung, Diss. St. Gallen 1998, S. 184).



bb) Die Ehefrau war unbestrittenermassen im Jahr 2007 als kaufmännische Sachbearbeiterin unselbständig erwerbstätig und erzielte ein Einkommen von Fr. 9'589.50. Dieses Arbeitsverhältnis wurde per Ende September 2007 beendet. Im Rekurs wird geltend gemacht, die Ehefrau habe per 1. Januar 2007 eine selbständige Erwerbstätigkeit als Kinesiologin begonnen. Der Umstand, dass die Ehefrau aus ihrer Tätigkeit als Kinesiologin im Jahr 2007 einen Verlust von Fr. 25'855.20 erlitten hat (act. 7/III-g), stellt für sich allein noch kein hinreichendes Indiz für eine fehlende Gewinnabsicht dar. Bekanntlich kann der Aufbau einer rentablen eigenen Gesundheitspraxis eine gewisse Zeit beanspruchen. Dass in den ersten Jahren keine oder nur geringe Gewinne erzielt werden, ist deshalb durchaus nachvollziehbar. Auch ist die Tätigkeit als Kinesiologin nicht von vorneherein als Basis für eine rentable Erwerbsquelle ungeeignet. Bei einer Gegenüberstellung von Einnahmen und Ausgaben für das Jahr 2007 fällt aber auf, dass die Ehefrau Aufwendungen von Fr. 26'255.20 geltend macht und nur einen äusserst geringen Umsatz aus Behandlungen von Fr. 400.-- erzielt hat. Zudem geben die Rekurrenten selbst an, dass im Jahr 2007 die Grundausbildung der Rekurrentin noch nicht abgeschlossen gewesen sei und sie viele unentgeltliche Übungsstunden geleistet habe. Die beruflichen Kenntnisse zur Tätigkeit als Kinesiologin waren damit im fraglichen Jahr noch nicht vorhanden. Bei den Behandlungen stand auch nicht die Gewinnabsicht, sondern die Praxis-Erfahrung für die begonnene Ausbildung im Vordergrund. Taugliche Beweismittel dafür, dass die Ehefrau mit der Tätigkeit als Kinesiologin im Jahr 2007 nach Aussen in Erscheinung getreten ist, reichten die Rekurrenten trotz expliziter Aufforderung (act. 9) nicht ein. Das von den Rekurrenten vorgebrachte Publikationsmaterial umfasst zwar eine Visitenkarte, ein Quittungs-Formular, ein Klientenblatt, ein Merkblatt für Klienten sowie ein Werbeblatt, alle mit einheitlichem Logo; ab wann diese gedruckt und verwendet wurden, ist daraus aber nicht ersichtlich. Es wird angegeben, Flyer befänden sich im Druck und eine Homepage sei in Arbeit. Der Telefonbucheintrag der Ehefrau unter der Rubrik "Geschäfte" mit dem Vermerk "Kinesiologie" wurde erst im Jahr 2009 in die Wege geleitet (act. 14/1). Dies deutet darauf hin, dass die Ehefrau sich erst nach dem Jahr 2007 damit beschäftigt hat, ihre Tätigkeit nach Aussen hin sichtbar zu machen.

cc) Vor diesem Hintergrund ist der Nachweis für die Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit per 1. Januar 2007 nicht erbracht. Dies hat zur Folge, dass der geltend gemachte Verlust des Jahres 2007, darunter auch die von der Vorinstanz akzeptierten



## St.Galler Gerichte

Auslagen für die Geschäftsaufbaukosten von Fr. 6'907.60, nicht zum Abzug zuzulassen sind. Wie es sich in den Folgejahren verhält, braucht hier ebenso wenig geklärt zu werden, wie die Einhaltung des Periodizitätsprinzips in der Aufwandverbuchung.

c) Zu prüfen bleibt, ob die geltend gemachten Kosten für die Kinesiologie-Ausbildung als Weiterbildungs- oder Umschulungskosten der unselbständigen Tätigkeit zum Abzug zugelassen werden können.

aa) Nach Art. 39 Abs. 1 lit. d StG können die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten von den Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit abgezogen werden.

Als Weiterbildungskosten gelten Aufwendungen für die Erhaltung und Sicherung sowie die Vertiefung der beruflichen Kenntnisse, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der Berufsausübung stehen und für die eine gewisse Notwendigkeit ausgewiesen ist (Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 44). Zur Anerkennung als abzugsfähige Weiterbildung ist darauf abzustellen, ob die Aufwendungen für die Erzielung des Einkommens nützlich sind und nach der Verkehrsauffassung im Rahmen des Üblichen liegen. Dazu gehören vor allem auch verbesserte Kenntnisse für die Ausübung des gleichen Berufs. Hingegen sind die Auslagen für eine Fortbildung, die zum Aufstieg in eine eindeutig vom bisherigen Beruf zu unterscheidende höhere Berufsstellung (so genannten Berufsaufstiegskosten) oder gar zum Umstieg einen anderen Beruf dient, keine solchen Weiterbildungskosten. In diesen Fällen liegt vielmehr eine neue Ausbildung vor (vgl. zum Ganzen BGE 124 II 29 E. 3a und 3d und Urteil des Bundesgerichts 2A.182/2005 vom 17. Oktober 2005 in StR 61/2006 S. 43 mit Hinweisen; F. Baumer, Steuerliche Aspekte der Aus- und Weiterbildung, in: StR 59/2004 S. 810 ff.). Wesentlich für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit der Kosten für Zusatzausbildungen ist nicht nur der Vergleich zwischen der bestehenden Grundausbildung und den neu erworbenen Kenntnissen; zu berücksichtigen sind auch der aktuell ausgeübte Beruf und die Auswirkungen der Zusatzausbildung auf die gegenwärtige und künftige Berufstätigkeit (Urteile des Bundesgerichts 2A.623/2004 und 2A.671/2004 vom 6. Juli 2005, je E. 3.2). Zudem müssen die Weiterbildungsmassnahmen der Erhaltung oder Verbesserung der Stellung in jenem Beruf dienen, aus welchem das in der Berechnungsperiode steuerbare



Erwerbseinkommen des Steuerpflichtigen stammt (vgl. StE 2008 B 22.3 Nr. 95, E. 3.1 mit Hinweisen). Auslagen, die anfallen, um die notwendigen Fähigkeiten und Kenntnisse zur Ausübung eines Berufes zu erlernen, z.B. Lehre, Handelsschule, Matura, Studium etc., sind als Ausbildungskosten nicht abziehbar. Dies gilt nicht nur für die (Grund-) Berufsausbildung, sondern auch für die Kosten, die vor der eigentlichen Ausübung eines Berufes anfallen (vgl. Locher, Kommentar zum DBG, N 61 zu Art. 26). Als "mit dem Beruf zusammenhängende Weiterbildungskosten" sind somit nur solche Kosten abziehbar, die im Rahmen des bereits erlernten und ausgeübten Berufes anfallen. Nicht abziehbar sind dagegen die Ausbildungskosten für die erstmalige Aufnahme einer Berufstätigkeit bzw. für einen neuen oder zusätzlichen Beruf (vgl. auch M. Reich, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 2. Aufl. 2002, N 12 zu Art. 9 StHG).

Den Weiterbildungskosten gleichgestellt sind Kosten für eine Umschulung, welcher sich ein Steuerpflichtiger infolge veränderter Wirtschaftslage oder Invalidität unterziehen muss, um sein Erwerbseinkommen zu erhalten (vgl. StE 2006 B 22.3 Nr. 83, E. 2 b). Dadurch soll unter anderem auf Beschäftigungsschwierigkeiten in einzelnen Wirtschaftszweigen Rücksicht genommen werden. So dient die Umschulung nicht für die Ausübung des gegenwärtigen bzw. bisherigen, sondern für die Vorbereitung eines neuen Berufs. Der die Abzugsfähigkeit begründende Zusammenhang zwischen den Umschulungskosten und dem gegenwärtigen Beruf besteht darin, dass die Ursache für die Neuorientierung in diesem Beruf zu suchen ist. Demnach ist ein Abzug der Kosten zuzulassen, wenn sich der Steuerpflichtige aufgrund äusserer Umstände, etwa wegen einer Betriebsschliessung, dem Aussterben eines Berufs, Krankheit oder Unfall, umschulen lassen muss (Urteil des Bundesgerichts 2A.183/2005 vom 3. November 2005 E. 2.2; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 44).

Wie auch die anderen Gewinnungskosten setzt der Abzug von Weiterbildungs- und Umschulungskosten ein eigenes Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit desjenigen voraus, der den Abzug beansprucht (vgl. StE 1984 B 27.6 Nr. 1). Gewinnungskosten setzen also notwendigerweise ein steuerbares Einkommen voraus. Dieses muss nicht nur an sich steuerbar sein, sondern auch in derselben Periode, in welcher die Kosten anfallen, erzielt werden. Eine Berücksichtigung von Gewinnungskosten geht nicht an, wenn die entsprechenden Einkünfte erst in einer



späteren Periode zufließen. Aus diesem Grund bereiten die Wiedereinstiegskosten Probleme, weil sie regelmässig anfallen, bevor ein entsprechendes Erwerbseinkommen fliesst (vgl. Locher, a.a.O, N 21 f. zu Art. 25 mit Hinweisen und N 68 zu Art. 26).

bb) Die Ehefrau hat eine kaufmännische Ausbildung und war teilzeitlich als kaufmännische Sachbearbeiterin bei der Firma L in G tätig, wo sie im Bestellwesen arbeitete. Per Ende September 2007 gab sie diese Tätigkeit auf. Im Januar 2006 begann sie eine Ausbildung am Institut für Kinesiologie und Alternativmedizin (IKAMED) Zürich (act. 14/7-10), welche drei Jahre dauerte (act. 14/7-4). Im Jahr 2009 absolvierte sie Kurse zur Krankenkassen-Anerkennung. Am 13. Januar 2010 wurde ihr das Diplom als Dipl. Integrative Kinesiologin IKAMED ausgestellt (act. 14/7-1).

Es ist davon auszugehen, dass die Ehefrau mit der Kinesiologie-Ausbildung in funktioneller Hinsicht sowie bezüglich der erforderlichen Ausbildung und der wahrzunehmenden Aufgaben einen anderen Beruf ergreifen will. Die Ehefrau eignet sich durch die Kinesiologie-Kurse neue Kenntnisse an, die mit ihrer bisherigen beruflichen Tätigkeit keinen engeren Zusammenhang haben. Die Kurse vermitteln Kenntnisse über den menschlichen Körper, Muskeln, Meridiane, chinesische Medizin, Anatomie, Gehirn, Gesprächstechnik, Psychologie etc. (vgl. Homepage IKAMED: [www.kinesiologie.ikamed.ch](http://www.kinesiologie.ikamed.ch)). Sie verschaffen damit die fachlichen Voraussetzungen für einen Berufswechsel. In der Auszeichnung der IKAMED vom 14. Dezember 2008 (act. 14/7-4) wird denn auch der Begriff "Berufsausbildung" verwendet. Die Kosten für die Kinesiologie-Ausbildung werden daher nicht mehr im Rahmen des bereits erlernten und ausgeübten Berufs aufgewendet, sondern dienen einer neuen Ausbildung. Daher handelt es sich bei der Kinesiologie-Ausbildung um eine (Zusatz-) Ausbildung und nicht um eine Weiterbildung.

Eine Umschulung war nicht zwingend notwendig. Die Ehefrau hätte in ihrem kaufmännischen Beruf bei der Firma L weiterarbeiten können, hat die Tätigkeit aber von sich aus aufgegeben. Die von ihr behaupteten gesundheitlichen Probleme in Form von Augenproblemen bei der Computerarbeit sind nicht belegt. Einzig die Tatsache, dass sie Brillenträgerin ist, genügt dafür nicht. Die Kosten der Kinesiologie-Ausbildung können deshalb auch nicht als Umschulungskosten zum Abzug zugelassen werden.



## St.Galler Gerichte

Schliesslich handelt es sich auch nicht um einen Wiedereinstieg. Ein solcher setzt voraus, dass die betroffene Person nach einer gewissen Zeitdauer ohne Berufstätigkeit wieder eine Arbeitstätigkeit im seinerzeit erlernten und ausgeübten Beruf aufnehmen will. Die Ehefrau hatte bis Ende September 2007 eine Anstellung im kaufmännischen Bereich, war also erwerbstätig. Zudem wurde die Kinesiologie-Ausbildung im Hinblick auf eine neue Tätigkeit absolviert.

cc) Die von den Rekurrenten geltend gemachten Kosten im Zusammenhang mit der Kinesiologie-Ausbildung der Ehefrau stellen Ausbildungskosten dar und sind daher nicht zum Abzug zuzulassen.

Bei ihrem Verweis auf die Gesetzesänderungsprozesse auf Bundesebene übersehen die Rekurrenten, dass allfällige neue gesetzliche Regelungen für künftige Steuerjahre massgebend sind. Eine rückwirkende Inkraftsetzung von Steuerrechtsnormen ist mit dem Legalitätsprinzip grundsätzlich nicht vereinbar und nur in speziellen Fällen zulässig (Höhn/Waldburger, Steuerrecht, 9. Auflage, Bern 2001, Rz. 122). Für das Steuerjahr 2007 sind die im Jahr 2007 geltenden gesetzlichen Grundlagen anzuwenden.

d) Zusammenfassend steht fest, dass es sich bei der kinesiologischen Tätigkeit der Ehefrau im Jahr 2007 nicht um eine selbständige Erwerbstätigkeit handelte. Eine Verlustverrechnung kann damit nicht erfolgen. Auch der von der Vorinstanz im Einsprache-Verfahren anerkannte Abzug für die Geschäftsaufbaukosten von Fr. 6'907.60 kann mangels selbständiger Erwerbstätigkeit steuerrechtlich nicht anerkannt werden. Die Kosten der Kinesiologie-Ausbildung stellen zudem weder Weiterbildungs- noch Umschulungs- oder Wiedereinstiegskosten, sondern Ausbildungskosten dar und sind damit nicht abziehbar.

Da die Verwaltungsrekurskommission gemäss Art. 56 Abs. 1 VRP volle Überprüfungsbefugnis hat und nicht an die Parteibegehren gebunden ist, steht es ihr offen, die gebotenen Rechtsfolgen unabhängig von den Parteibegehren anzuordnen, sie kann somit auch über die Anträge hinausgehen oder weniger zusprechen als die Vorinstanz (*reformatio in melius vel in peius*; vgl. Weidmann/Grossmann/Zigerlig, a.a.O., S. 395). Den Rekurrenten wurde im Rekursverfahren das rechtliche Gehör zu einer allfälligen Schlechterstellung gewährt (act. 19). Die Rekurrenten sind folglich für



2007 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 85'600.-- und ohne steuerbares Vermögen zu veranlagen. Der Rekurs ist abzuweisen.

3.- Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die amtlichen Kosten den Rekurrenten aufzuerlegen (Art. 95 Abs. 1 VRP). Eine Entscheidgebühr von Fr. 800.-- ist angemessen (vgl. Art. 13 Ziff. 522 des Gerichtskostentarifs, sGS 941.12). Der geleistete Kostenvorschuss von Fr. 800.-- ist zu verrechnen.

### **Entscheid:**

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Rekurrenten werden für das Steuerjahr 2007 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 85'600.-- und ohne steuerbares Vermögen veranlagt.
3. Die Rekurrenten bezahlen die amtlichen Kosten von Fr. 800.-- unter Verrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 800.--.