



Fall-Nr.: I/1-2014/134, 135
Stelle: Verwaltungsrekurskommission
Rubrik: Abgaben und öffentliche Dienstpflichten
Publikationsdatum: 31.03.2015
Entscheiddatum: 31.03.2015

Entscheid Verwaltungsrekurskommission, 31.03.2015

Art. 39 Abs. 1 lit. d StG (sGS 811.1), Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG (SR 642.11). Die Pflichtige ist Personalleiterin. Das von ihr absolvierte Psychotherapiestudium hat keinen hinreichenden Zusammenhang mit ihrer beruflichen Tätigkeit, weshalb es zu Recht nicht als Weiterbildungsaufwand anerkannt, sondern als Ausbildung qualifiziert wurde (Verwaltungsrekurskommission, Abteilung I/1, 31. März 2015, I/1-2014/134, 135).

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

X, Rekurrentin und Beschwerdeführerin,

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 2012) sowie direkte
Bundessteuer (Einkommen 2012)

Sachverhalt:



A.- X (geb. 1965) wohnt zusammen mit ihrem Sohn in A. Sie ist Personalleiterin und war während des Steuerjahres 2012 bei der M GmbH in B angestellt. Für das Jahr 2012 deklarierte sie ein steuerbares Einkommen von gesamthaft Fr. 106'542.– und ein steuerbares Vermögen von Fr. 25'914.–. In der Steuererklärung machte sie einen Berufskostenabzug in der Höhe von Fr. 28'820.– geltend. Die Veranlagungsbehörde reduzierte den Abzug hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuer 2012 auf Fr. 10'706.– und hinsichtlich der direkten Bundessteuer 2012 auf Fr. 10'306.–. Sie begründete dies damit, dass bei einem Grossteil der als Weiterbildungskosten bezeichneten Aufwendungen die Lerninhalte in keinem direkten Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit stehen würden. Sie veranlagte X hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuer 2012 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 124'600.– und einem steuerbaren Vermögen von 25'000.– sowie hinsichtlich der direkten Bundessteuer 2012 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 128'800.–.

B.- Am 22. August 2013 erhob X Einsprache sowohl hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuer 2012 als auch hinsichtlich der direkten Bundessteuer 2012. Sie erklärte, dass es in ihrem Arbeitsbereich als Personalverantwortliche immer häufiger vorkomme, dass Mitarbeitende mit Folgen psychischer, psychosomatischer und/oder psychosozialer Probleme wie Stress und Burnout konfrontiert seien, welche zu Krankheiten und Arbeitsausfällen führen würden. Um diesem Problemfeld kompetent und sachgerecht begegnen zu können, habe sie eine Weiterbildung im psychotherapeutischen Bereich gemacht. Dementsprechend seien die geltend gemachten Weiterbildungskosten in der Höhe von insgesamt Fr. 19'918.– zuzulassen und das steuerbare Einkommen um Fr. 18'114.– zu reduzieren. Mit Entscheiden vom 27. Mai 2014 wies das kantonale Steueramt die Einsprachen ab. Zur Begründung führte es aus, dass der direkte Zusammenhang zwischen den Weiterbildungen und der beruflichen Tätigkeit nicht gegeben sei.

C.- Mit Eingaben vom 27. Juni 2014 erhob X gegen die Einsprache-Entscheide Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission. Am 11. Juli 2014 gingen fristgerecht entsprechende Rekurs- und Beschwerdeergänzungen ein. Die Rekurrentin und Beschwerdeführerin beantragte, dass die Weiterbildungskosten für den universitären Lehrgang an der Donau Universität, Krems, von total Fr. 11'948.– zum



St.Galler Gerichte

Abzug zuzulassen seien und das steuerbare Einkommen um diesen Betrag zu reduzieren sei.

Mit Vernehmlassungen vom 25. August 2014 beantragte die Vorinstanz die Abweisung des Rekurses sowie der Beschwerde gegen die Steuerveranlagungen 2012. Die Rekurrentin und Beschwerdeführerin nahm am 8. September 2014 zu den Vernehmlassungen Stellung. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete stillschweigend auf eine Vernehmlassung zur Beschwerde.

Auf die weiteren Ausführungen der Verfahrensbeteiligten wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

Erwägungen:

1.- Angefochten sind die Einsprache-Entscheide hinsichtlich der Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuer 2012 sowie der direkten Bundessteuer 2012. Zwar müssen für Rekurs und Beschwerde verschiedene Entscheide ergehen, sie können indessen in einem einzigen Dokument mit Verweisen 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 Eintretensvoraussetzungen sind von Amtes wegen zu prüfen. Die Verwaltungsrekurskommission ist zum Sachentscheid zuständig. Die Befugnis zur Rechtsmittelerhebung ist gegeben. Der Rekurs und die Beschwerde vom 27. Juni 2014 sind rechtzeitig eingereicht worden. Sie erfüllen zusammen mit den Rekurs- und Beschwerdeergänzungen vom 11. Juli 2014 in formeller und inhaltlicher Hinsicht die gesetzlichen Anforderungen (Art. 194 Abs.1 des St. Galler 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 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, abgekürzt: VRP). Auf den Rekurs und die Beschwerde ist einzutreten.



3.- Im Rekurs und in der Beschwerde ist umstritten, ob die Aufwendungen der Steuerpflichtigen für den universitären Lehrgang "Psychotherapie – Fachspezifikum Integrative Therapie" an der Donau Universität, Krems, von total Fr. 11'948.– als Weiterbildungskosten abzugsfähig sind.

a) 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] 2A.182/2005 vom 17. Oktober 2005 E. 2.3.1; SGE 2006 Nr. 2; StB 39 Nr. 6; Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 43 f.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N 59 ff. zu Art. 26 DBG).

Umschulungskosten Unselbständigerwerbender sind ebenfalls abzugsfähig (Art. 39 Abs. 1 lit. d StG; Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG). Die Umschulung dient der 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. Die Kosten sind folglich dann abzugsfähig, wenn sich der Steuerpflichtige aufgrund äusserer Umstände, etwa wegen einer Betriebsschliessung, dem Aussterben eines Berufs, Krankheit oder Unfall, umschulen lassen muss. Diese Beweggründe müssen gewichtig sein (BGer



2C_618/2012 und 2C_619/2012 vom 12. Februar 2013 E. 3.1, mit Hinweisen; Urteil des Verwaltungsgerichts, B 2007/122 vom 18. Dezember 2007 E. 2.2, in: www.gerichte.sg.ch).

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 (z.B. Lehre, Handelsschule, Matura, Studium, Nachdiplomstudien etc.) 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. zum BGer 2C_28/2011 vom 15. November 2011 E. 2.2 mit Hinweisen; BGer 2C_1001/2012 und 2C_1002/2012 vom 1. Mai 2013 E. 2.2 f.). 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; VRKE I/1-2012/187 vom 19. März 2013, in: www.gerichte.sg.ch).

b) Die Aufwendungen für den universitären Lehrgang sind grundsätzlich nicht bestritten. Umstritten ist jedoch, ob es sich dabei tatsächlich um Weiterbildungskosten handelt. Die Rekurrentin und Beschwerdeführerin brachte in ihren Eingaben zusammengefasst vor, dass die Kosten für den universitären Lehrgang in den Steuerperioden 2008 bis 2011 immer zum Abzug zugelassen worden seien. Es habe sich zuerst um den Grundkurs und ab 2011 um den Aufbaukurs gehandelt. Die Weiterbildung habe während der gesamten Dauer berufsbegleitend stattgefunden. Als Personalverantwortliche sehe sie die Weiterbildung als ergänzend und erweiternd



(berufsverbessernd) an. Es komme immer häufiger vor, dass Mitarbeitende mit den Folgen psychischer, psychosomatischer oder psychosozialer Probleme (Stress, Burnout etc.) konfrontiert seien, die zu Krankheiten und Arbeitsausfällen führen würden. Um diesem stetig wachsenden Problemfeld kompetent und sachgerecht begegnen zu können, mache diese Weiterbildung im psychologischen/psychotherapeutischen Bereich Sinn. Auch im Bereich Human Resources würden vermehrt Leute mit Universitätsabschluss oder vergleichbarer Weiterbildung gesucht. Mit dieser Weiterbildung könne sie ihr berufliches Spektrum in Richtung Coaching, Beratung und Betreuung erweitern und ihre Chancen auf dem Arbeitsmarkt verbessern. Ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem "Human Resources Management" und "Psychologie" zeige sich auch darin, dass Hochschulen, die das Fach "Psychologie" vermitteln würden, oft auch Lehrgänge für den Bereich "Human Resources Management" sowie umgekehrt anbieten würden. "Psychologie" sei zudem in jedem Lehrplan der Ausbildung zum eidg. dipl. Leiter Human Resources enthalten.

Die Vorinstanz hingegen führte in ihren Stellungnahmen aus, dass die Behandlung von Abzügen in früheren Steuerperioden keine präjudizierende Wirkung habe. Der viersemestrige Basis-Lehrgang sei unter den damaligen Umständen, insbesondere der Arbeitslosigkeit, als Umschulung qualifiziert worden. Mit dem Stellenantritt bei der M GmbH per 31. Mai 2011 dürften jedoch künftige Weiterbildungen nicht mehr unter dem weniger eng gefassten Umschulungsbegriff verstanden werden. Es sei der Steuerpflichtigen nicht gelungen, den konkreten Zusammenhang zwischen Weiterbildungskosten und beruflicher Tätigkeit nachzuweisen. Es werde nicht bestritten, dass psychologische Kenntnisse in der täglichen Arbeit einer Personalleiterin nützlich sein könnten. Der psychotherapeutische Lehrgang an der Donau Universität, Krems, gehe jedoch weit über das Mass hinaus, das einer Personalverantwortlichen für die Arbeitsbewältigung hilfreich sein könne bzw. habe erheblich davon abweichende Lerninhalte. Gemäss Homepage der Universität seien als Zielgruppe des Lehrgangs Personen angesprochen, "die eine psychotherapeutische Ausbildung im Fachspezifikum Integrative Therapie nach dem österreichischen Psychotherapiegesetz anstreben". Das Ziel des Lehrgangs sei, "Heilungs- und Entwicklungsprozesse bei psychischen, psychosomatischen und psychosozialen Erkrankungen in Gang zu setzen, Besserungen von seelischen Leidenszuständen zu erwirken sowie die Beseitigung von Krankheitssymptomen zu erreichen". Da damit kein kausaler



Zusammenhang des Lehrgangs mit der aktuellen beruflichen Tätigkeit bestehe, werde dieser nach wie vor nicht als Weiterbildung im steuerrechtlichen Sinn verstanden, weshalb die entsprechenden Kosten von Fr. 11'948.– nicht zum Abzug zugelassen werden könnten. Sodann sei die Rekurrentin und Beschwerdeführerin in den Jahren 2001 bis 2006 einer selbständigen Erwerbstätigkeit nachgegangen. Diese habe sie zwar aufgegeben, es scheine aber, dass die absolvierten Seminare und Lehrgänge vielmehr im Kontext des früheren Angebots stehen dürften.

c) In der Steuerperiode 2012 war die Rekurrentin und Beschwerdeführerin bei der M AG als "Human Resources Managerin" angestellt. Dementsprechend muss ein unmittelbarer Zusammenhang der Kosten mit der Berufstätigkeit als Personalverantwortliche vorliegen, damit deren Abzugsfähigkeit als Weiterbildungskosten gewährleistet ist. Die Qualifizierung entsprechender Auslagen durch die Vorinstanz in früheren Steuerperioden ist nicht massgeblich. Ausbildungen und Weiterbildungen im Bereich des Personalmanagements binden zweifelsfrei psychologische Aspekte in ihr Ausbildungsprogramm ein. Dies geschieht aber jeweils unter dem spezifischen Blickwinkel des Personalmanagements. Auf der Homepage der Donau-Universität wird "Psychotherapie – Fachspezifikum Integrative Therapie" als Form ganzheitlicher und differenzieller Behandlung beschrieben, die auf die Ingangsetzung von Heilungs- und Entwicklungsprozessen bei psychischen, psychosomatischen und psychosozialen Erkrankungen abziele. Besserungen von seelischen Leidenszuständen sollen erwirkt und die Beseitigung von Krankheitssymptomen erreicht werden. Der Lehrgang richte sich an Personen, die eine psychotherapeutische Ausbildung im Fachspezifikum Integrative Therapie nach dem österreichischen Psychotherapiegesetz anstreben würden. Der Abschluss heisse "akademische(r) Psychotherapeut/in". Aus der Beschreibung des Lehrgangs geht also hervor, dass es sich dabei um eine Ausbildung zur Psychotherapeutin handelt. Nirgendwo ist aus der Beschreibung ersichtlich, dass sich die Ausbildung an Personalverantwortliche richtet. Ein Konnex zum Personalmanagement oder zum Arbeitsrecht im weiteren Sinne besteht nicht. Das Verstehen von psychologischen Hintergründen ist für eine Personalverantwortliche mit Sicherheit von Vorteil und nützt ihr bei der Beratung von Mitarbeitern oder Vorgesetzten. Es ist jedoch nicht ihre Aufgabe, Mitarbeiter zu therapieren. Eine derartige Ausbildung sprengt den Rahmen von Aufwendungen für die Erhaltung, Sicherung sowie Vertiefung der beruflichen



St.Galler Gerichte

Kenntnisse für die Ausübung des gleichen Berufs. Zudem ist keine Notwendigkeit dafür ausgewiesen. Ferner ist es nicht üblich, dass Personalverantwortliche derartige Zusatzausbildungen machen, um den Ansprüchen ihres Berufs gerecht zu werden. Die Steuerpflichtige hat diverse Unterlagen über berufsspezifische Weiterbildungsangebote eingereicht, aber dennoch keines dieser Angebote gewählt, sondern einen anderen Weg beschritten. Dies weist darauf hin, dass sich die Rekurrentin und Beschwerdeführerin ein neues berufliches Tätigkeitsfeld erschliessen will. Dass die Ausbildung berufsbegleitend absolviert wurde, ist gemäss voranstehenden Ausführungen nicht massgeblich. Dementsprechend sind die Kosten des Lehrgangs an der Donau-Universität nicht als Weiterbildungskosten abzugsfähig.

Weiter ist zu prüfen, ob es sich bei den Kosten um abzugsfähige Umschulungskosten handelt. In diesem Fall müsste die Ursache für die Neuorientierung im Beruf der Steuerpflichtigen zu suchen sein. Gemäss Arbeitszeugnis der M AG vom 31. Dezember 2012 war der Vertrag mit der Steuerpflichtigen befristet und lief auf das Ende Dezember 2012 aus. Es lag auch keine Krankheit oder Invalidität vor, die die Steuerpflichtige zu einer Umschulung zwang. Sodann ist der Beruf "Human Resources Managerin" keineswegs vom Aussterben bedroht. Die Steuerpflichtige brachte vor, dass im Bereich des Personalmanagements vermehrt Leute mit einem Hochschulabschluss oder ähnlicher Ausbildung gesucht würden und ein Bedarf für Weiterbildung bestehe. Weiterbildungsangebote im berufsspezifischen Bereich gibt es jedoch zur Genüge; die Steuerpflichtige hat aber keines dieser Angebote genutzt. Aus Sicht ihres Berufs gab es also keine – mindestens keine geltend gemachten oder anderswie ersichtlichen – gewichtigen Beweggründe zur Umschulung. Dementsprechend kann es sich vorliegend nur um Ausbildungskosten, also um Kosten für die Erlernung eines neuen oder zusätzlichen Berufs handeln. Die Kosten sind damit nicht zum Abzug zuzulassen.

d) Zusammengefasst ergibt sich, dass die Kosten für den Lehrgang "Psychotherapie – Fachspezifikum Integrative Therapie" aufgrund des fehlenden Zusammenhangs zum Beruf als "Human Resources Managerin" weder als Weiterbildungs- noch als Umschulungskosten, sondern als nicht abzugsfähige Ausbildungskosten zu qualifizieren sind. Dementsprechend sind Rekurs und Beschwerde abzuweisen.



4.- Dem Verfahrensausgang entsprechend hat die Rekurrentin und Beschwerdeführerin die amtlichen Kosten des Rekurs- und des Beschwerdeverfahrens zu zahlen (Art. 95 Abs. 1 VRP und Art. 144 Abs. 1 DBG). Eine Entscheidgebühr von je Fr. 600.– ist angemessen (Art. 144 Abs. 5 DBG i.V.m. Art. 7 Ziff. 122 der Gerichtskostenverordnung, sGS 941.12). Die geleisteten Kostenvorschüsse von je Fr. 600.– sind zu verrechnen.

Entscheid:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Beschwerde wird abgewiesen.
3. Die Rekurrentin und Beschwerdeführerin bezahlt die Verfahrenskosten von je Fr. 600.–

für das Rekurs- und das Beschwerdeverfahren, unter Verrechnung der Kostenvorschüsse

von je Fr. 600.–.