

Umschulungskosten

Zusammenhang mit bisheriger Berufsausübung

Entscheid des Präsidenten der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft

Nr. 116/2000 vom 22. September 2000

Damit Umschulungskosten in Abzug gebracht werden können, müssen die Beweggründe für die Umschulung in der Ausübung des bisherigen Berufs liegen und objektiv gewichtig sein. Eine eigentliche Zwangslage ist zwar nicht erforderlich, materielle Interessen und persönliche Neigungen genügen indessen nicht. Eine Übersetzerin kann daher die Kosten ihres Psychologiestudiums nicht in Abzug bringen.

Sachverhalt:

1. Mit Schreiben vom 21. Oktober 1999 erhob die Steuerpflichtige gegen die definitive Staatssteueranlagung 1999/2000 (Nr. S 99/11) vom 24. September 1999 Einsprache und beantragte, es seien Fahrtkosten von Fr. 2'400.– p.a. und übrige Berufskosten von Fr. 6'354.– pro Bemessungsjahr 1997 und von Fr. 6'685.– pro Bemessungsjahr 1998 abzuziehen. Ihre Begründung ergibt sich soweit erforderlich aus den nachfolgenden Erwägungen.

2. Mit Entscheid vom 26. Januar 2000 wurde die Einsprache teilweise gutgeheissen. Ausserdem wurde der Abzug für unterstützungspflichtige Personen gestrichen, weshalb das steuerbare Einkommen insgesamt von Fr. 43'241.– auf Fr. 44'671.– erhöht wurde. Als Begründung führte sie unter anderem an, das Psychologiestudium sei eine eigenständige, neue Ausbildung, welche weder mit dem vorigen Studium noch mit der Tätigkeit als Übersetzerin in unmittelbarem Zusammenhang stehe, weshalb diese Kosten nicht als Weiterbildungskosten abziehbar seien.

Die Kosten des Berufswechsels könnten auch nicht als Umschulungskosten im Sinne von § 29 Abs. 1 lit. a StG und § 2ter Abs. 1 lit. i RRV betrachtet werden. Nach herrschender Lehre könne erst von einer Umschulung gesprochen werden, wenn äussere Einflüsse wie z.B. Invalidität, Betriebsschliessung oder das Fehlen beruflicher Aussichten in der angestammten Tätigkeit eine berufliche Neuausrichtung veranlassen würden.

3. Mit Schreiben vom 23. Februar 2000 erhob die Steuerpflichtige Rekurs mit dem Antrag, es seien die Weiterbildungs- und Umschulungskosten (Ausbildungsgebühren, Fachliteratur, Generalabonnement) und die Aufwendungen für die ISDN-Telefoninstallation (Kosten für Elektriker, ISDN-Geschäftstelefonapparat, einmalige ISDN-Aufschaltgebühr Swisscom) sowie die daraus entstehenden erhöhten Telefongebühren vom steuerbaren Einkommen abzuziehen.

Als Begründung brachte sie im Wesentlichen vor, nach § 2ter Abs. 1 lit. i RRV seien die für die Umschulung auf einen anderen Beruf notwendigen Kosten abziehbar. Der Abzug von Umschulungskosten setze grundsätzlich entweder eine abgeschlossene Erstausbildung in einem öffentlich anerkannten Beruf (Lehrabschluss, abgeschlossenes Studium) oder eine Anlehre und eine mindestens 3-jährige Tätigkeit im angelernten Beruf voraus. Diese Voraussetzung sei nicht erforderlich bei Umschulungskosten auf eine andere berufliche Tätigkeit, die der Steuerpflichtige zufolge wirtschaftlich bedingter Umstrukturierungen des Arbeitgebers oder wegen gesundheitlicher Beeinträchtigung auf sich nehmen müsse. Aus diesem Zitat gehe ganz klar hervor, dass auch Umschulungen, die weder aus wirtschaftlichen noch aus gesundheitlichen Gründen vorgenommen würden, abzugsfähig seien, wenn auch unter Einhaltung gewisser Voraussetzungen, die jedoch nicht für Umschulungen infolge wirtschaftlich bedingter Umstrukturierungen des Arbeitgebers oder gesundheitlicher Beeinträchtigung verlangt würden.

Vom August 1993 an sei sie bei der X-Versicherung angestellt. Seit anfangs 1995 betreue sie unter anderem, seit Oktober 1998 ausschliesslich, die italienischen Übersetzungen des Unternehmens. Da sie jedoch nie eine Ausbildung als Übersetzerin absolviert habe, sei mit ihr einig zu gehen, dass die Voraussetzung einer Anlehre und einer mindestens 3-jährigen Tätigkeit im angelernten Beruf gegeben sei, um die Kosten für ihre Umschulung zur Psychologin als abzugsfähig zu betrachten.

4. Mit Vernehmlassung vom 5. Juni 2000 beantragte die Steuerverwaltung den Rekurs teilweise gutzuheissen und ISDN-Installationskosten von Fr. 1'128.90 abzuziehen. Ihre Begründung ergibt sich soweit erforderlich aus den nachfolgenden Erwägungen.

Erwägungen:

1. Die Steuerrekurskommission ist gemäss § 124 Abs. 1 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 1 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 1'000.– pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten als Einzelrichter beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist materiell ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Aufgrund von § 29 Abs. 1 lit. a StG können die mit der Ausübung des Berufs zusammenhängenden Weiterbildungskosten von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden. Aufgrund von § 2ter Abs. 1 lit. h der Regierungsratsverordnung vom 22. Oktober 1974 zum Steuer- und Finanzgesetz (RRV) sind die Weiterbildungskosten nur abziehbar, soweit sie zur Erhaltung oder Sicherung der erreichten Stellung und für den Aufstieg im angestammten Beruf im normalen Rahmen notwendig sind. Nicht abzugsfähig sind die Auslagen für die berufliche Ausbildung. Im vorliegenden Fall steht offensichtlich fest, dass die Steuerpflichtige mit ihrem Psychologie-

studium weder eine Verbesserung ihrer fachlichen Kenntnisse als Übersetzerin und Assistentin des Departementsleiters noch einen Aufstieg in diesen Berufen anstrebt, sondern einen etwa in funktioneller Hinsicht sowie bezüglich der erforderlichen Ausbildung und der wahrzunehmenden Verantwortung völlig andern Beruf ergreifen will, weshalb die von der Rekurrentin geltend gemachten Aufwendungen für das Psychologiestudium nicht als Weiterbildungskosten abgezogen werden können.

3. Im Folgenden ist daher zu prüfen, ob die von der Rekurrentin geltend gemachten Auslagen für das Psychologiestudium als Umschulungskosten im Sinne von § 29 Abs. 1 lit. a StG vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden können.

a) Nach § 29 Abs. 1 lit. a StG können unselbständig Erwerbstätige die mit der Ausübung des Berufes zusammenhängenden Umschulungskosten vom steuerbaren Einkommen abziehen. Gemäss § 2ter Abs. 1 lit. h RRV setzt der Abzug von Umschulungskosten grundsätzlich entweder eine abgeschlossene Erstausbildung in einem öffentlich anerkannten Beruf (Lehrabschluss, abgeschlossenes Studium) oder eine Anlehre und eine mindestens 3-jährige Tätigkeit im angelernten Beruf voraus. Diese Voraussetzung ist nicht erforderlich bei Umschulungskosten auf eine andere berufliche Tätigkeit, die der Steuerpflichtige zufolge wirtschaftlich bedingter Umstrukturierungen des Arbeitgebers oder wegen gesundheitlicher Beeinträchtigung auf sich nehmen muss.

b) Gemäss § 29 Abs. 1 lit. a StG können die «mit der Berufsausübung zusammenhängenden Umschulungskosten» abgezogen werden. Damit kann nicht gemeint sein – wie aus dem Wortlaut allenfalls abgeleitet werden könnte –, dass die Umschulungsmassnahmen – wie die Weiterbildung – hinsichtlich der zu vermittelnden Kenntnisse den angestammten Beruf betreffen müssten, denn der Begriff der Umschulung impliziert wie bereits dargelegt eine Berufsumstellung bzw. einen Berufswechsel. Es ergäbe somit keinen Sinn, bei den Umschulungsmassnahmen einen inhaltlichen Zusammenhang mit der bisherigen Berufsausübung zu verlangen. Mit dem Erfordernis des Zusammenhangs der Umschulung mit der (bisherigen) Berufsausübung kann somit kein inhaltlicher, fachlicher Zusammenhang gemeint sein. Vielmehr müssen die Beweggründe für die Umschulung in der Ausübung des bisherigen Berufs liegen. Diese Beweggründe für den Berufswechsel müssen objektiv gewichtig sein. Zwar muss nicht unbedingt eine eigentliche, im bisherigen Beruf auftretende Zwangslage die Umschulung indizieren, auch muss die Umschulung nicht notwendigerweise durch äussere Umstände (z.B. Betriebsschliessungen) veranlasst sein. Materielle Interessen oder persönliche Neigungen vermögen indes für sich allein eine Zweit- oder Drittausbildung nicht als Umschulung im Sinne von § 29 Abs. 1 lit. a StG erscheinen zu lassen (vgl. Der Steuer-Entscheid [StE] 1997 B 27.6 Nr. 12; *Martin Zweifel/Peter Athanas*, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], Basel 1997, Art. 9 N. 13).

Im vorliegenden Fall legt die Rekurrentin keine Beweggründe für ihre Umschulung zur Psychologin dar, die in der Ausübung ihres bisherigen Berufs als Über-

setzerin und Assistentin des Departementsleiters liegen. Vielmehr ist anzunehmen, dass im Vordergrund ihre Motivation steht, das wirtschaftliche Fortkommen und/oder die persönliche berufsmässige Befindlichkeit mit der Ausübung des Berufs zu verbessern. Insoweit kann festgehalten werden, dass es sich bei der Ausbildung der Rekurrentin zur Psychologin nicht um eine mit dem bisherigen Beruf zusammenhängende Umschulung handelt. Es ergibt sich somit, dass die gesetzlichen Voraussetzungen zum Abzug der von der Rekurrentin geltend gemachten Umschulungskosten nicht erfüllt sind.

Die Steuerpflichtige wendet zwar ein, da in der ganzen Verordnung keine weiteren Einschränkungen zu finden seien, seien Umschulungskosten abzugsfähig, wenn die steuerpflichtige Person über eine abgeschlossene Ausbildung oder Anlehre und 3-jährige Tätigkeit im angelernten Beruf verfüge. Nach § 29 Abs. 1 lit. a StG regelt der Regierungsrat den Umfang der abzugsfähigen Erwerbsunkosten näher. Es ist zu beachten, dass der Regierungsrat in der Verordnung zum Steuergesetz lediglich die gesetzlichen Regeln über den Abzug der Umschulungskosten aus- und weiterführen darf, soweit dies dem Gesetz nicht widerspricht. Da im vorliegenden Fall die gesetzliche Bestimmung von § 29 Abs. 1 lit. a StG den Abzug der von der Rekurrentin geltend gemachten Auslagen als Umschulungskosten ausschliesst, kann aus der Regierungsratsverordnung nichts anderes abgeleitet werden (vgl. *Ernst Höhn/Robert Waldburger*, Steuerrecht, Bd. I, 8. Aufl., Bern 1997, § 4 N. 104 ff.). Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die von der Rekurrentin geltend gemachten Auslagen für das Studium der Psychologie nicht als Umschulungskosten vom steuerbaren Einkommen abziehbar sind.

4. Schliesslich beantragt die Rekurrentin, es seien die Aufwendungen für die ISDN-Telefoninstallation (Kosten für Elektriker, ISDN-Geschäftstelefonapparat, einmalige ISDN-Aufschaltgebühr Swisscom) sowie die daraus entstehenden erhöhten Telefongebühren vom steuerbaren Einkommen abzuziehen. Nach § 29 Abs. 1 lit. a StG können unselbständig Erwerbstätige die Erwerbsunkosten wie Kosten für Berufswerkzeuge von den steuerbaren Einkünften abziehen. Die Kosten für die Erwerbstätigkeit sind allerdings nur abzugsfähig, soweit sie nötig sind, d.h. objektiv mit den gegenwärtigen Berufen der Steuerpflichtigen im Zusammenhang stehen, dem Pflichtigen nicht zugemutet werden kann auf sie zu verzichten. Ferner müssen nach Art. 2^{ter} Abs. 2 RRV diese Berufsunkosten tatsächlich auch selber getragen werden (vgl. BGE 124 II 32 E. 3a m.H.; *Philip Funk*, Der Begriff der Gewinnungskosten nach schweizerischem Einkommenssteuerrecht, 1989, S. 80 ff.). Mit Schreiben vom 30. August 2000 bestätigte die X Versicherung, dass von ihr ausschliesslich die variablen Betriebskosten für den Datentransport (Leistungsbelegungs-, nicht aber fixe Monatsgebühren oder Gesprächskosten) getragen würden. Ebenso seien die Kosten für die infrastrukturellen Voraussetzungen zum Betrieb der zur Verfügung gestellten Geräte und Materialien (z.B. ISDN-Anschluss, ISDN-Telefon) zu lasten der Steuerpflichtigen gegangen. Da diese Telefonkosten in einem direkten Zusammenhang mit der Tätigkeit der Steuerpflichtigen stehen und ihr nicht zuzumuten war darauf zu verzichten, sind im Bemessungsjahr 1997 die Mehrgebühren des ISDN-Anschlusses, d.h. die Abonnementskosten für das SwissNet von Fr. 53.25 pro

Monat minus die Abonnementskosten eines gewöhnlichen Telefonanschlusses von Fr. 25.– pro Monat, also Fr. 28.25 pro Monat resp. Fr. 84.75 für die Zeit vom Oktober bis Dezember als auch die Kosten für den Elektriker und den ISDN-Geschäftstelefonapparat Swissnet Ascom Eurit 301 von Fr. 784.65 gemäss Rechnung Nr. 0507073 der Elektro Rüegg AG sowie die einmalige ISDN-Aufschaltgebühr von Fr. 266.– gemäss Rechnung der Swisscom für die Telefon-Nr. 062 / 999 44 04, d.h. total Fr. 1'135.40 und im Bemessungsjahr 1998 die Mehrgebühren des ISDN-Anschlusses von Fr. 28.25 pro Monat, d.h. total Fr. 339.–, als übrige Berufskosten zum Abzug vom steuerbaren Einkommen zuzulassen.

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird in dem Sinne teilweise gutgeheissen, als die Steuerverwaltung angewiesen wird, im Bemessungsjahr 1997 die Mehrgebühren des ISDN-Anschlusses von Fr. 28.25 pro Monat resp. Fr. 84.75 für die Zeit vom Oktober bis Dezember als auch die Kosten für den Elektriker und den ISDN-Geschäftstelefonapparat Swissnet Ascom Eurit 301 von Fr. 784.65 sowie die einmalige ISDN-Aufschaltgebühr von Fr. 266.–, d.h. total Fr. 1'135.40 und im Bemessungsjahr 1998 die Mehrgebühren des ISDN-Anschlusses von Fr. 28.25 pro Monat, d.h. total Fr. 339.– als übrige Berufskosten zum Abzug vom steuerbaren Einkommen zuzulassen.

Im Übrigen wird der Rekurs abgewiesen.