

## Weiterbildungskosten

### Entscheid des Vizepräsidenten der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft

Nr. 77/2001 vom 11. Mai 2001

*Das Studium der Naturheilkunde sprengt für eine nebenberuflich tätige Masseuse den Rahmen einer Weiterbildung im ausgeübten Beruf. Die entsprechenden Auslagen sind daher als Ausbildungskosten nicht abziehbar.*

#### *Sachverhalt:*

1. X ist Angestellte bei einer Werbeagentur in Z. Nebenbei führt sie ein Massagestudio. In der Steuererklärung 1999/2000 deklarierte sie neben ihrem Erwerbseinkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit den gemäss Erfolgsrechnung aus dem Massagestudio resultierenden Verlust. In der definitiven Veranlagung der Staatssteuer 1999/2000 (Nr. S 99/11) wurde u.a. die Tätigkeit als Masseuse steuerlich nicht als Nebenerwerb anerkannt und dementsprechend ein allfällig daraus resultierender Gewinn bzw. Verlust nicht berücksichtigt.

2. Dagegen erhob die Pflichtige mit Schreiben vom 9. August 2000 Einsprache u.a. mit dem Begehren, es sei ihre selbständige Nebenerwerbstätigkeit steuerlich voll als solche zu anerkennen.

Zur Begründung führte sie aus, dass es sich bei der von ihr ausgeübten Tätigkeit nicht bloss um einen reinen Hobbybetrieb handle. Vielmehr arbeite sie gezielt darauf hin, diesen Bereich ständig zu verstärken, damit er ihr in absehbarer Zeit eine existentielle Grundlage biete.

3. Mit Entscheid vom 1. Februar 2001 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut und anerkannte u.a. die Tätigkeit als Masseuse als selbständige Nebenerwerbstätigkeit. Das vorliegend im Streit liegende Begehren bezüglich Abzugsfähigkeit der Weiterbildungskosten hat die Vorinstanz jedoch abgewiesen mit der Begründung, dass als Gewinnungskosten nur diejenigen vermögensvermindernden Auslagen zu verstehen seien, die mit der Einkommenserzielung in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stünden. Da ihrer Ansicht nach aber kein direkter Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit bestehe, könnten die Auslagen für die Ausbildung zur Naturärztin bzw. Heilpraktikerin nicht berücksichtigt werden.

4. Gegen diesen Einsprache-Entscheid erhob X mit Schreiben vom 1. März 2001 Rekurs mit dem sinngemässen Begehren, es seien die Kosten der absolvierten Ausbildung zur Naturärztin/Heilpraktikerin als Gewinnungskosten zum Abzug zuzulassen.

Zur Begründung machte sie geltend, dass die Auslagen der Ausbildung eine Investition zur Sicherung und Festigung der erreichten Position darstellten. Mit der Einführung des Krankenversicherungsgesetzes (KVG) seien nämlich von der Krankenkasse ausschliesslich nur noch Leistungen vergütet worden, die von Therapeuten mit anerkannten Ausbildungszertifikaten erbracht werden, weshalb sie sich gezwungen gesehen habe, ihre Ausbildung durch einen amtlichen Lehrgang abzurunden, um weiterhin konkurrenzfähig zu bleiben.

5. Mit Vernehmlassung vom 17. April 2001 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses mit der Begründung, die fragliche Ausbildung stehe in keinem direkten Zusammenhang mit den von der Pflichtigen ausgeübten Erwerbstätigkeiten (Massagestudio, Werbesekretärin, Flight Attendant). Es handle sich in casu um eine selbständige Zusatzausbildung, deren Kosten nach konstanter Praxis nicht zum Abzug zuzulassen seien, da sie der Aus- und nicht der Weiterbildung diene.

#### *Erwägungen:*

1. Die Steuerrekurskommission ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich vom 7. Februar 1974 (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.

Nach § 29 Abs. 1 lit. b StG können Selbständigerwerbende die für die Erzielung des Erwerbseinkommens geschäfts- oder berufsmässig begründeten Aufwendungen von den steuerbaren Einkünften abziehen. Als Weiterbildungskosten abziehbar sind demnach alle Aufwendungen, die unmittelbar für die Einkommenserzielung gemacht werden und die in einem direkten ursächlichen Zusammenhang dazu stehen (Gewinnungskosten, vgl. BGE 124 II 29). Ein bloss irgendwie gearteter Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit genügt nicht; die Abziehbarkeit von Aufwendungen setzt voraus, dass ein qualifiziert enger Konnex zwischen den getätigten Ausgaben und den erzielten Einkünften vorliegt. Nicht abzugsfähig sind demgegenüber die Auslagen für die berufliche Ausbildung (§ 29 Abs. 3 StG).

3. a) Die Aufwendungen für die Weiterbildung sind somit zunächst von den nicht abzugsfähigen Ausbildungskosten abzugrenzen. Unter Ausbildung ist das Erlernen neuer Fähigkeiten und Kenntnisse zu verstehen, insbesondere die Allgemeinbildung, die Erlernung eines Berufes sowie die Erlernung von Fähigkeiten, die es erst ermöglichen, einer Erwerbstätigkeit nachzugehen. Weiterbildung ist dagegen die Art

der Ausbildung, die jemand auf sich nimmt, um in einem Beruf, in dem er tätig ist, auf dem Laufenden zu bleiben bzw. um den steigenden oder neuen Anforderungen zu genügen. Das einst Erlernte und Studierte, die einmal erlernten Methoden und Anschauungen bedürfen einer Auffrischung und Überarbeitung. Auch Weiterbildungskosten, die dem Aufstieg des Steuerpflichtigen in dem von ihm ausgeübten Beruf dienen, bilden abzugsfähige Berufsauslagen, sofern sie nicht für eine Ausbildung aufgewendet werden, die unerlässliche Voraussetzung für den Aufstieg in eine eindeutig vom bisherigen Beruf zu unterscheidende höhere Berufsstellung oder gar in einen anderen Beruf ist und wenn der Steuerpflichtige diese Ausbildung im Hinblick auf einen solchen versprochenen oder ernstlich erhofften baldigen Aufstieg absolviert, nicht jedoch wenn er Kurse (z.B. Fachkurse) besucht, um bloss den bisherigen Beruf besser ausüben zu können oder darin allenfalls vom gelernten Fachmann zum Vorarbeiter bzw. Vorgesetzten einiger weniger (eventuell angelernter) Berufskollegen und Hilfskräfte befördert zu werden (vgl. *Hans Zehnder*, Die Behandlung der Kosten für Ausbildung und berufliche Weiterbildung im schweizerischen Steuerrecht, Zürich 1985, S. 34, 39 f.; BLStPr XII, S. 18 E. 4f; BGE 113 Ib 120 f. E. 3a).

b) Der unmittelbare ursächliche Zusammenhang mit einem ausgeübten Beruf besteht nur, wenn die Weiterbildung sich auf Kenntnisse bezieht, die bei der Berufsausübung verwendet werden. Von einer eigentlichen Weiterbildung ist dann die Rede, wenn ein bestimmter Bildungsvorgang darauf abzieht, den steigenden Anforderungen einer beruflichen Stellung gewachsen zu bleiben. Die Ausbildungskosten, d.h. die Aufwendungen für diejenigen Bildungsgänge, die nicht mit einer bereits ausgeübten Erwerbstätigkeit in Zusammenhang stehen, fallen unter den Begriff der Anlage- und Lebenshaltungskosten und sind somit steuerlich nicht als Gewinnungskosten abzugsfähig (vgl. BLStPr XII, S. 17 E. 4c; BGE 113 Ib 121 E. 3b).

c) Der unmittelbare ursächliche Zusammenhang der Weiterbildung mit der Berufstätigkeit muss auch in zeitlicher Hinsicht bestehen (vgl. *Zehnder*, a.a.O., S. 58). Weiterbildungskosten müssen daher für die Erzielung des Erwerbseinkommens in dem in der Berechnungsperiode ausgeübten Beruf an sich in der gleichen Berechnungsperiode aufgewendet worden sein, wobei aber der Zusammenhang mit der Berufstätigkeit in der unmittelbar vorangehenden oder anschliessenden Berechnungsperiode nicht unbeachtet bleiben darf. Der Steuerpflichtige, der seine Berufstätigkeit für einen Weiterbildungskurs unterbricht und sie nachher im gleichen Beruf wieder aufnimmt, muss auf jeden Fall die in der Berechnungsperiode angefallenen Kurskosten vom Erwerbseinkommen in derselben Berechnungsperiode abziehen können. Denn für eine Unterscheidung zwischen Weiterbildung, die neben der Erwerbstätigkeit berufsbegleitend stattfindet (Abendkurse, Wochenendkurse, Ferienkurse) und Weiterbildung, für die der Steuerpflichtige unbezahlten Urlaub nimmt, bestehen weder sachliche Gründe noch eine gesetzliche Grundlage (vgl. BLStPr XII, S. 16 f. E. 4b; BGE 113 Ib 121 E. 3c).

d) Die Steuerpflichtige führt in selbständiger Nebenerwerbstätigkeit ein Massaguestudio. Im Rekurs brachte sie unter anderem vor, die Auslagen der Ausbildung zur

Naturärztin / Heilpraktikerin stellen eine Investition zur Sicherung und Festigung der erreichten Position dar. Mit der Einführung des Krankenversicherungsgesetzes (KVG) seien von der Krankenkasse ausschliesslich nur noch Leistungen vergütet worden, die von Therapeuten mit anerkannten Ausbildungszertifikaten erbracht werden, weshalb sie sich gezwungen gesehen habe, ihre Ausbildung durch einen amtlichen Lehrgang abzurunden, um weiterhin konkurrenzfähig zu bleiben. Die Auslagen für die Ausbildung zur Naturärztin / Heilpraktikerin sind indes im vorliegenden Fall zu den Ausbildungskosten zu zählen, denn durch dieses Studium erlernte die Steuerpflichtige erstmals die notwendigen Kenntnisse und Fähigkeiten zur Ausübung des Berufs einer Naturärztin. Bei dieser Ausbildung wird besonderes Gewicht auf eine ganzheitliche Medizin gelegt. Sie umfasst Themenbereiche wie Anatomie und Physiologie, Krankheitslehre (Erkrankungen einzelner Organe, Stoffwechselerkrankungen, rheumatische Erkrankungen, allergische Erkrankungen etc.), Diagnostik und Therapien. Erlernt werden unter anderem die Therapieformen Homöopathie, Pflanzenheilkunde, Ernährungslehre, Wasserheilverfahren und Ohrakupunktur. Es kann daher nicht mehr davon gesprochen werden, die Rekurrentin habe die Ausbildung zur Naturärztin auf sich genommen, um in ihrem Beruf als Masseurin auf dem Laufenden zu bleiben bzw. um den steigenden oder neuen Anforderungen zu genügen. Es handelt sich vielmehr um eine selbständige Grundausbildung, die mit der bereits ausgeübten Erwerbstätigkeit in keinem direkten Zusammenhang steht. Die entsprechenden Ausbildungskosten können deshalb nicht vom steuerbaren Einkommen zum Abzug zugelassen werden.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.