

# **LU\_GERICHTE A 09 140 A 09 141 vom 27. Mai 2010**

LU Gerichte, 2010-05-27, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu\\_gerichte\\_A\\_09\\_140\\_A\\_09\\_141](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu_gerichte_A_09_140_A_09_141)

FR: LU\_GERICHTE A 09 140 A 09 141 du 27 mai 2010

IT: LU\_GERICHTE A 09 140 A 09 141 del 27 maggio 2010

## **Regeste**

Art. 26 Abs. 1 lit. d, 34 lit. b DBG; Art. 9 Abs. 1 StHG; § 33 Abs. 1 lit. d StG. Kosten eines Französischkurses für eine kaufmännisch ausgebildete Buchhalterin sind als Weiterbildungskosten abzugsfähig, nicht aber die Kosten eines Lehrganges in Erwachsenenbildung. Kriterien der Abzugsfähigkeit von solchen Lehrgangskosten als Umschulungskosten. Die Veranlagungsbehörden stellen zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden Verhältnisse fest. Dabei erstreckt sich die Untersuchungspflicht der Steuerbehörden auch auf steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen. | Direkte Staats- und Gemeindesteuern

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Der Bund erhebt eine Einkommenssteuer von den natürlichen Personen (Art. 1 lit. a DBG). Zu diesem Zweck ist das Reineinkommen zu ermitteln, welches sich durch Abzug der in den Art. 26 - 33 DBG aufgelisteten Positionen von den gesamten steuerbaren Einkünften (Art. 16 - 24 DBG) ergibt (Art. 25 DBG). Unselbständigerwerbende können unter anderem "die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten" abziehen (Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG). Als nicht abziehbar bezeichnet das Gesetz hingegen ausdrücklich die Ausbildungskosten (Art. 34 lit. b DBG). a) Kosten für die Weiterbildung sind dann abzugsberechtigt, wenn sie mit dem gegenwärtig ausgeübten Beruf "in Zusammenhang" stehen. Es sind nur solche Kosten abziehbar, die im Rahmen des bereits erlernten und ausgeübten Berufs anfallen, nicht dagegen die Ausbildungskosten für die erstmalige Aufnahme einer Berufstätigkeit bzw. für einen neuen (zusätzlichen) Beruf (vgl. Art. 34 lit. b DBG). Der unmittelbare ursächliche Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf besteht sodann lediglich, wenn sich die Weiterbildung auf Kenntnisse bezieht, die bei der Berufsausübung verwendet werden. Er fehlt, wenn es nur um persönliche Bereicherung - etwa im Sinn kultureller Weiterbildung - geht (BGE 113 Ib 121 E. 3b). Zur Anerkennung als abzugsfähige Weiterbildungskosten ist es allerdings nicht notwendig, dass der Steuerpflichtige das Erwerbseinkommen ohne die streitige Auslage überhaupt nicht hätte erzielen können. Vielmehr ist lediglich darauf abzustellen, ob die Aufwendungen für die Erzielung des Einkommens nützlich sind und nach der Verkehrsauffassung im Rahmen des Üblichen liegen (BGE 124 II 32 E. 3a, mit Hinweisen). Dazu gehören nicht nur Anstrengungen, um den Stand bereits erworbener Fähigkeiten zu erhalten, sondern vor allem auch der Erwerb verbesserter Kenntnisse für die Ausübung des gleichen Berufs. Hingegen sind 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, keine Weiterbildungskosten im Sinn von 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 (BGE 124 II 32 ff. E. 3a und E. 3d; 113 Ib 114 E. 2 und 3; BG-Urteile 2C\_589 und 590/2007 vom 9.4.2008; 2A.623/2004 vom 6.7.2005, in StE 2006 B 22.3 Nr. 86, und 2A.277/2003 vom 18.12.2003, E. 2.1, in StR 59/2004 S. 451; 2A.130/2002 vom 8.8.2002, E. 4.1.2, mit Hinweisen). b) Daneben lässt Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG unter bestimmten Voraussetzungen auch Umschulungskosten zum Abzug zu. Die Umschulung dient nicht für die Ausübung des gegenwärtigen bzw. bisherigen Berufs, sondern für die Vorbereitung eines neuen Berufs (BBl 1983 III 166 f.). Damit wollte der Gesetzgeber unter anderem auf Beschäftigungsschwierigkeiten in einzelnen Wirtschaftszweigen steuerlich Rücksicht nehmen. Demnach ist ein Abzug der Kosten zu gewähren, wenn sich der Pflichtige etwa wegen einer Betriebsschliessung, dem Aussterben eines Berufs, aber auch wegen Krankheit oder Unfall als Grund für die nötige berufliche Neuausrichtung umschulen lässt. Der Begriff der Umschulung ist eng auszulegen, um eine Abgrenzung zu demjenigen der Zweitausbildung zu ermöglichen (BG-Urteil 2C\_322/2007 vom 22.1.2008, E. 2.1 f. mit zahlreichen Hinweisen). Umschulungskosten können u.a. abgezogen werden, wenn sie der Beseitigung einer bei der bisherigen Berufsausübung aufgetretenen Zwangslage dienen, wobei neben äusserlichem Druck infolge veränderter wirtschaftlicher Gegebenheiten auch persönliche Umstände, welche eine Weiterführung des Berufs verunmöglichten oder zumindest unzumutbar machten, in Frage kommen. Umschulungskosten sind darüber hinaus aber auch dann schon steuermindernd zu berücksichtigen, wenn die Beweggründe für die Umschulung in der Ausübung des bisherigen Berufs liegen und objektiv gewichtig sind. Hierzu genügt es, wenn sie entweder mit der körperlichen und/oder geistigen Verrichtung der beruflichen Tätigkeit an sich oder mit den gesamten Lebensumständen, welche die Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen bedingen, zusammenhängen (vgl. StE 1997 B 27.6 Nr. 12, auch zum Folgenden). Liegt der Beweggrund für einen Berufswechsel hingegen überwiegend im Erlernen und in der Ausübung des angestrebten neuen Berufs oder im Erreichen der neuen beruflichen Stellung - wie dies bei der Erst- und Zweitausbildung regelmässig zutrifft -, kann von einem rechtserheblichen Zusammenhang mit der bisherigen Berufsausübung nicht mehr gesprochen werden. Im Vordergrund der Motivation zur Umschulung steht diesfalls nicht die bisherige Berufsausübung in ihrer Wechselwirkung mit den übrigen Lebensumständen, sondern das auf freiem Entschluss des Steuerpflichtigen beruhende Bestreben, sein wirtschaftliches Fortkommen und/oder seine persönliche beschäftigungsmässige Befindlichkeit mit der Ausübung des neuen Berufs zu verbessern, ohne dass hierfür objektiv erhebliche, d.h. auch für einen Dritten als sachbezogen und gewichtig erscheinende Gründe aufgeführt werden können. In diesem Sinn aufgewendete Ausbildungs- und Berufsbildungskosten, die somit überwiegend der Verwirklichung einer den persönlichen Vorlieben des Steuerpflichtigen entsprechenden Lebensgestaltung dienen, können mangels Zusammenhangs mit der (bisherigen) Berufsausübung nicht als Umschulungskosten im Sinn von Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG anerkannt werden. c) Die Veranlagungsbehörden stellen zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Art. 123 Abs. 1 DBG). Die Veranlagungsbehörde hat die Steuererklärung zu prüfen und die erforderlichen Untersuchungen vorzunehmen (Art. 130 Abs. 1 DBG). Dabei hat der Steuerpflichtige mitzuwirken (vgl. Art. 126 DBG). Die Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde besteht nicht nur hinsichtlich steuerbegründender oder -erhöhender Tatsachen, sondern auch bezüglich steueraufhebender oder -mindernder Tatsachen. Die Tatsachen, welche die

Voraussetzungen für den Abzug von Weiterbildungs- oder Umschulungskosten bilden, sind steuermindernder Natur. Im Gegensatz zum Beschwerdeverfahren im Sinn von Art. 140 ff. DBG gilt der Grundsatz, dass der Steuerpflichtige von sich aus eine substantiierte Sachdarstellung für steueraufhebende und steuermindernde Tatsachen zu geben habe, im Veranlagungsverfahren in aller Regel nicht; vielmehr genügt es, wenn der Steuerpflichtige solche Tatsachen (unsubstanziert) im Rahmen des Steuererklärungsverfahrens behauptet. Bei den für die Abzugsfähigkeit von Weiterbildungs- und Umschulungskosten massgeblichen Kriterien stellen sich wegen der komplexen Verknüpfung von bisheriger Tätigkeit mit dem Erhalt der beruflichen Stellung bzw. der notwendigen beruflichen Neuorientierung schwierige Abgrenzungsfragen, zu deren Beantwortung die Steuerbehörden darauf angewiesen sind, dass die Steuerpflichtigen ihrer Mitwirkungspflicht bei der Sachverhaltsermittlung nachkommen. Daher muss die Veranlagungsbehörde den Steuerpflichtigen im Veranlagungs- wie auch im Einspracheverfahren ausdrücklich durch verfahrensleitende Verfügungen (Auflagen, Vorladungen) auffordern, die erforderlichen Sachdarstellungen und Beweismittel beizubringen, welche sie zur Abklärung des Sachverhalts in Bezug auf steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen benötigen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Zürich 2009, N 4 zu Art. 130 DBG).

### **E. 3**

a) Die Beschwerdeführerin verfügt über einen Handelsschulabschluss des Kantons Luzern und zudem gemäss ihren Angaben in der Steuererklärung 2007 über einen eidgenössischen Fachausweis in Buchhaltung. Bis zur Kündigung durch die Arbeitgeberin per 31. Januar 2007 arbeitete sie als Buchhalterin bei der B GmbH in Y. In der Folge war sie während zehn Monaten arbeitslos und bezog Arbeitslosenentschädigung. Der Hausarzt Dr. med. C, Allgemeine Medizin FMH, bestätigte in einem Arzzeugnis vom 26. Juni 2007 eine Arbeitsunfähigkeit von A infolge Krankheit für die Arbeit in einem Treuhandbüro. Gleichzeitig hielt er jedoch fest, dass seine Patientin Büro- und Buchhaltungsarbeiten ausführen könne. Am 1. Oktober 2007 schloss die Beschwerdeführerin einen Rahmenarbeitsvertrag mit dem D-Nachhilfeinstitut Zentralschweiz, um für die genannte Arbeitgeberin auf Abruf im Stundenlohn als Nachhilfelehrerin in den Fächern Rechnungswesen, Englisch und Deutsch tätig zu sein. Ihre ersten Einsätze als Nachhilfelehrerin hatte die Beschwerdeführerin sodann im Juni 2009. Seit dem 3. Dezember 2007 arbeitet sie bei der E AG. Dieses Arbeitsverhältnis besteht - soweit ersichtlich - nach wie vor. b) Gemäss der von der Beschwerdeführerin aufgelegten Kursbestätigung besuchte sie im Jahr 2007 das Modul 1. Aus den weiteren Ausführungen in der Beschwerdeschrift ist zu schliessen, dass es dabei um einen Weiterbildungskurs geht. Beim diesem Kurs handelt es sich um eine Ausbildung für Auszubildende. Dabei sollen den Teilnehmerinnen und Teilnehmern Kenntnisse im methodischen, didaktischen und kommunikativen Bereich vermittelt werden, um einen erwachsenengerechten Unterricht lehrreich und interessant zu gestalten, professionell durchzuführen sowie effizient auszuwerten. Der Kurs richtet sich an Berufsleute, die sich für ihre Ausbildungstätigkeit mit Erwachsenen die notwendigen Kenntnisse und Fähigkeiten aneignen wollen. Die Teilnehmenden werden in diesem Kurs in die Lage versetzt, Lernveranstaltungen mit Erwachsenen fachgerecht abzuwickeln, d. h. zu planen, durchzuführen und auszuwerten. Ferner beschreibt auch das Institut J das Kurs Modul 1 als Basisausbildung für Erwachsenenbilder/innen, um Lernveranstaltungen mit Erwachsenen durchzuführen. Die in Modulen aufgebaute Ausbildung kann mit dem Kurs-Zertifikat abgeschlossen werden,

welches ein gesamtschweizerisch anerkannter Ausweis gemäss dem Bundesgesetz über die Berufsbildung darstellt (vgl. Art. 45 BBG i.V.m. Art. 44 f. der Berufsbildungsverordnung).

c) Vorliegend ist nicht ersichtlich, inwiefern die Beschwerdeführerin bis anhin in der Erwachsenenbildung tätig war. Auch ihre Arbeitgeberin, das D-Nachhilfeinstitut Zentralschweiz, hat diese Qualifikation offenbar bei Abschluss des Arbeitseinsatzvertrages vom 1. Oktober 2007 nicht verlangt. Aus diesem geht denn unter Ziffer 2 auch hervor, dass die Arbeitsleistung der Beschwerdeführerin beim D-Nachhilfeinstitut nicht in der Erwachsenenbildung, sondern in der Erteilung von Nachhilfeunterricht an Kinder bestand. An dem von der Beschwerdeführerin betriebenen finanziellen Aufwand hat sich die Arbeitgeberin sodann auch kostenmässig nicht beteiligt. Die Beschwerdeführerin hat somit nicht nur gezielt einen für ihre Tätigkeit als Nachhilfelehrerin relevanten Kurs belegt, sondern das erste Modul im Lehrgang als Erwachsenenbildnerin, welches mit dem sog. Kurs-Zertifikat abgeschlossen werden konnte. Aus den angeführten Kursbeschreibungen ergibt sich, dass das Kurs-Zertifikat auf eine Kursleitungstätigkeit in Firmen oder an Schulen der Erwachsenenbildung ausgerichtet ist. Das Unterrichten von Erwachsenen bildet den Schwerpunkt der Tätigkeit, auf welche der Kursinhalt ausgerichtet ist. Der Kurs kann somit nicht mehr als im Rahmen des Üblichen liegend zur Erhaltung ihrer Position als Nachhilfelehrerin angesehen werden. Selbst wenn sie gewisse Erkenntnisse aus dem Kurs in ihrer aktuellen Tätigkeit als Nachhilfelehrerin und allenfalls auch als Buchhalterin einsetzen kann, erweisen sich die streitigen Aufwendungen damit nicht als Weiterbildungskosten, sondern als Berufsumstellungs- bzw. eventuell als Umschulungskosten, d.h. als Kosten zur Schaffung einer neuen Einkommensquelle, die auf unbestimmte Zeit hinaus die Erzielung eines Einkommens ermöglicht oder fördert (vgl. Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, N. 62 ff. zu Art. 26 sowie 16 ff. zu Art. 34; Knüsel, in: Zweifel/Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, N. 8 ff. zu Art. 26 sowie Reich, in: Zweifel/Athanas, a.a.O., N. 14 f. zu Art. 34).

d) Nach dem Gesagten bleibt zu prüfen, ob es sich bei den Kosten für den Kurs um Umschulungskosten handelt, die ausnahmsweise im Rahmen von Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG Berücksichtigung finden. Zwar ist der Haupttätigkeitsbereich der Beschwerdeführerin als Buchhalterin bzw. kaufmännische Sachbearbeiterin eine sehr verbreitete Berufstätigkeit mit einem grossen Angebot an Arbeitsplätzen. Dies zeigt sich schon am Umstand, dass die Beschwerdeführerin in diesem Tätigkeitsbereich ab dem 3. Dezember 2007 bei der E AG eine neue Anstellung fand. In Anbetracht des angeführten ärztlichen Zeugnisses ergeben sich jedoch Hinweise für die Notwendigkeit eines beruflichen Umstiegs aus gesundheitlichen Gründen, führte doch Dr. med. F, Allgemeine Medizin FMH; X, in seinem Zeugnis vom 26. Juni 2007 an, dass die Beschwerdeführerin aus gesundheitlichen Gründen nicht mehr in einem Treuhandbüro arbeiten könne. Indem er aber im selben Arztzeugnis festhielt, dass die Beschwerdeführerin Büroarbeiten und Buchhaltungsarbeiten ausführen könne, wird die Notwendigkeit einer Anpassung der beruflichen Tätigkeit und damit verbunden eine allfällige Anpassung der beruflichen Kompetenzen nicht deutlich erkennbar. Die Beschwerdeführerin weist sodann in diesem Zusammenhang auf das Ergebnis einer Abklärung im Zentrum für Arbeitsmedizin in B. hin, welche ergeben habe, dass sich bei ihr eine Umschulung in eine Berufssparte mit vermehrten sozialen Kontakten aufdränge. Den Bericht selbst legte sie jedoch nicht auf. Aus den Akten geht somit die Erforderlichkeit eines gesundheitlich bedingten Berufswechsels weder klar hervor, noch kann mit genügender Gewissheit ausgeschlossen werden, dass eine Verbreiterung der Bildungsgrundlagen aus gesundheitlichen Gründen notwendig war, weshalb sich auch die

Abzugsfähigkeit im Zusammenhang mit dem Besuch des Kurses anfallenden Kosten unter dem Titel von Umschulungskosten nicht schlüssig beurteilen lassen. Vielmehr hätte die Beschwerdeführerin bereits im Veranlagungsverfahren aufgefordert werden müssen, die geltend gemachten Kosten zu spezifizieren und namentlich die medizinischen Rahmenbedingen für eine ihr zumutbare Berufstätigkeit darzutun und soweit als möglich zu belegen. Zwar machte die Beschwerdeführerin im Einspracheverfahren ergänzende Angaben, allerdings ohne den steuerlich massgeblichen Sachverhalt transparent zu machen, so dass auch die Vorinstanz gehalten gewesen wäre, weitere Abklärung zu deren steuerlichen Abzugsfähigkeit zu machen. Stattdessen erklärte diese in der Begründung des Einspracheentscheids mit Blick auf die Notwendigkeit einer allfälligen Umschulung und damit verbundener Kosten knapp, es entziehe sich der Kenntnis der Steuerkommission, warum die Beschwerdeführerin nicht in einem Treuhandbüro arbeiten könne. Für den Entscheid über die Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Kosten als Umschulungskosten ging die Steuerkommission damit sinngemäss davon aus, der Nachweis der Erforderlichkeit sei gescheitert, obwohl die diesbezüglichen Voraussetzungen in tatsächlicher Hinsicht weder im Veranlagungs- noch im Einspracheverfahren abgeklärt worden waren. Ein solcher (Beweislast)-Entscheid zum Nachteil der Beschwerdeführerin hätte jedoch erst erfolgen dürfen, wenn zufolge eines Untersuchungsnotstandes etwa bei mangelnder Kooperation der Steuerpflichtigen die Klärung des Sachverhaltes nicht möglich gewesen wäre. Indem die Vorinstanz die Einsprache abwies, ohne den für die Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Berufskosten als Umschulungskosten relevanten Sachverhalt zu klären, ist sie der ihr obliegenden Untersuchungspflicht nicht gehörig nachgekommen. Der steuerlich relevante Sachverhalt wurde mithin nicht bzw. höchstens unvollständig abgeklärt. Ein solch bedeutsamer Verfahrensmangel kann durch das Verwaltungsgericht nicht geheilt werden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 29 ff. zu Art. 143 DBG). Der Einspracheentscheid ist deshalb aufzuheben und die Angelegenheit zur Wahrung des funktionalen Instanzenzugs an das Steueramt der Gemeinde Z zurückzuweisen, damit die Veranlagungsbehörde nach ergänzenden Abklärungen betreffend Notwendigkeit eines allfälligen Berufsumstiegs aus gesundheitlichen Gründen eine neue Veranlagung trifft.

#### **E. 4**

Anders als bei den Kosten für den Kurs sind bei den Auslagen für den bei der G Sprachschule besuchten Französischunterricht die Voraussetzungen für deren steuerliche Beurteilung unter dem Gesichtswinkel der Abzugsfähigkeit als Weiterbildungskosten in tatsächlicher Hinsicht erstellt. Die Beschwerdeführerin verfügt, wie gesagt, über eine kaufmännische Berufsausbildung und ist Buchhalterin. Mit dem Sprachkurs strebte die Beschwerdeführerin an, nach längerer Arbeitslosigkeit wieder eine Stelle im Rahmen des bereits erlernten und ausgeübten Berufes zu finden (vgl. ebenso etwa BG-Urteil 2A.574/2002 vom 13.5.2003, E. 2.2.2 mit Hinweisen, BGE 113 Ib 122 E. 4a), gehören doch gewisse Französischkenntnisse angesichts der regelmässig weiträumigen Geschäftstätigkeit von möglichen Arbeitgebern heute zum erforderlichen Ausbildungsstand eines Kaufmannes oder eines Buchhalters. Ferner geht es hier um eine Landessprache, deren Beherrschung der Sicherung der erreichten beruflichen Stellung dienen bzw. einen Beitrag dazu darstellen kann, auf dem Laufenden zu bleiben und/oder steigenden Anforderungen zu genügen (Beusch, Bildungskosten - Eine Analyse der Abgrenzung von Aus- und Weiterbildung anhand neuerer Entwicklungen in der Rechtsprechung, in: zsis) 2004 Aufsätze N. 6 Rz. 49). Die Beschwerdeführerin vertiefte und erwarb deshalb durch den Besuch der Französischkurse Kenntnisse und Fertigkeiten für die Ausübung ihres angestammten

Berufes im kaufmännischen Bereich, welche sie gerade auch bei ihrer gegenwärtigen Tätigkeit bei einer international tätigen Carreiseunternehmung benötigt. Es besteht deshalb durchaus ein objektiver und unmittelbarer Zusammenhang mit ihrem Beruf, weshalb - auch wenn ihre Nachhilfelehrertätigkeit nicht ausdrücklich Französischkenntnisse verlangt - bei Würdigung des gesamten Ausbildungsstandes von im Rahmen von Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG abzugsfähigen Weiterbildungskosten auszugehen ist. Im Übrigen handelte es sich bei den Sprachkurskosten weder um Ausbildungskosten für die erstmalige Aufnahme eines neuen (zusätzlichen) Berufs (vgl. Art. 34 lit. b DBG) noch bezweckte die Beschwerdeführerin eine bloss persönliche Bereicherung oder kulturelle Weiterentwicklung oder ging es ihr um eine berufliche Neuausrichtung. Nach alledem sind die Kosten für die in der Steuerperiode 2007 besuchten Französischkurse im Rahmen berufsbedingter Weiterbildungskosten zum Abzug zuzulassen. [...] Gemäss Art. 9 Abs. 1 StHG werden von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge abgerechnet. Zu den notwendigen Aufwendungen gehören auch die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten. Das kantonale Steuerrecht setzt diese rahmengesetzliche Vorgabe in § 33 Abs. 1 lit. d StG unter wörtlicher Übernahme der Regelung von Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG um, weshalb auf die Ausführungen zur Bundessteuer verwiesen werden kann. [...]

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.