

II. Kantonale Steuern

- 22 Abziehbarkeit einer Studienreise als Weiterbildungskosten. Praxis hinsichtlich des Nachweises des Weiterbildungscharakters von Studienreisen.**
- **Gewinnungskostenbegriff. Die Abziehbarkeit als Gewinnungskosten setzt einen qualifiziert engen Konnex zwischen den getätigten Ausgaben und den erzielten Einkünften voraus (Erw. 3).**
 - **Beweislast im Steuerrecht (Erw. 4).**
 - **Anforderungen an den Nachweis des beruflichen Charakters der Reise (Erw. 4.1).**
 - **Der berufliche Charakter der Studienreise ist hier nicht rechtsgenügend belegt (Erw. 5).**

Urteil des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 21. April 2010, in Sachen V. (WBE.2009.323).

Aus den Erwägungen

2.

Die Beschwerdeführer machen geltend, angesichts einer dicht gedrängten Studienreise mit einem täglichen Programm von mindestens 8-10 Stunden sei es nicht verständlich und auch nicht akzeptabel, den Privatanteil auf 50 Prozent festzulegen. Wenn während einer Studienreise von mehr als 3 Wochen bloss eineinhalb Tage zur freien Verfügung stünden und abends auch einmal eine landestypische Aufführung besucht oder auf einer langen Reise ausnahmsweise ein Badestopp eingeschaltet werde, rechtfertige dies schon aus rechnerischen Gründen keinen Abzug von 50 Prozent an den Gesamtkosten. Die Studienreise sei als Weiterbildung für Lehrpersonen angeboten und organisiert worden und stehe demzufolge in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Lehrberuf und weise Weiterbildungscharakter auf. Kulturelle, gesellschaftliche und touristische

Aspekte gehörten gerade zum beruflichen Kerngeschäft und zu den zentralen Themen von Dozierenden im Bereich der Gesellschaftswissenschaften. Es stimme, dass eine von der Route her vergleichbare Reise in jedem Reisebüro gebucht werden könne. Inhaltlich und qualitativ seien die beiden Reisen jedoch nicht miteinander vergleichbar, da sich die Reiseleitung und die Qualität der bearbeiteten Inhalte wesentlich voneinander unterscheiden würden.

3.

3.1.

Gemäss Art. 9 Abs. 1 StHG werden von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge abgerechnet. Nach diesen harmonisierungsrechtlichen Vorgaben sind nicht sämtliche Ausgaben, die mit der Erzielung der Einkünfte in irgendeinem Zusammenhang stehen oder die anlässlich der Einkunftserzielung getätigt werden, abziehbar, sondern nur die zu deren Erzielung notwendigen Aufwendungen (Gewinnungskosten). Die Abziehbarkeit setzt einen qualifiziert engen Konnex zwischen den getätigten Ausgaben und den erzielten Einkünften voraus, d.h. einen rechtlich erheblichen (wesentlichen) Zusammenhang zwischen Art, Grund und Zweck der Ausgabe einerseits und der Natur der beruflichen Tätigkeit andererseits (finale und kausale Komponente des Gewinnungskostenbegriffs). Nicht abziehbar sind demgegenüber grundsätzlich die Lebenshaltungskosten. Die Abgrenzung der Gewinnungskosten von den Lebenshaltungskosten kann letztlich nur durch eine Wertung getroffen werden (vgl. ausführlich MARKUS REICH in: MARTIN ZWEIFEL/PETER ATHANAS [HRSG.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. Auflage, Basel-Genf-München 2002, Art. 9 N 8 ff., m.w.H.).

3.2.

Zu den notwendigen Aufwendungen gehören auch die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten (Art. 9 Abs. 1 Satz 2 StHG). Gemäss § 35 Abs. 1 lit. e StG werden die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten als Berufskosten vom steuerbaren Einkommen

abgezogen (wörtlich gleichlautend: Art. 26 lit. d DBG). Im Gegensatz dazu sind Ausbildungskosten nicht abziehbar (§ 41 lit. b StG; vgl. auch HANS ZEHNDER, Die Behandlung der Kosten für Ausbildung und berufliche Weiterbildung im schweizerischen Steuerrecht, Diss. Zürich 1985, S. 38 f.).

3.3.

Nach dem Willen des (Bundes-)Gesetzgebers, der hier aufgrund der Übernahme der Bestimmungen ins kantonale Recht bei der Auslegung heranzuziehen ist, soll hinsichtlich der abziehbaren "mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten" das gleiche Kriterium angewendet werden wie bei den Gewinnungskosten Selbständigerwerbender, bei welchen gemäss Art. 27 Abs. 1 DBG die "geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten" abgezogen werden können (Botschaft über die Steuerharmonisierung, in: BBl 1983 III 166). Aufwendungen sind im Rahmen einer Unternehmung dann geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem erzielten Erwerb unternehmungswirtschaftlich in einem unmittelbaren und direkten Zusammenhang stehen (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 18. Dezember 2003 [2A.277/2003], Erw. 2.1, m.w.H.). Der Begriff der "Erforderlichkeit" ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung weit auszulegen. Dass § 35 Abs. 1 lit. e StG den Begriff der "Erforderlichkeit" bzw. "Notwendigkeit" nicht enthält, steht dem Rückgriff auf diese Rechtsprechung nicht entgegen (vgl. zum Ganzen Urteil des Bundesgerichts vom 8. August 2002, [2A.130/2002], Erw. 4.1.1).

Abziehbar sind alle Kosten der Weiterbildung, die mit dem gegenwärtigen Beruf des Steuerpflichtigen in einem unmittelbaren ursächlichen Zusammenhang stehen und auf die zu verzichten dem Pflichtigen nicht zugemutet werden kann. Als Weiterbildung gelten die Aufwendungen zur Erhaltung und Sicherung der Stellung im Beruf, aber auch die Aufwendungen für den Aufstieg. Der unmittelbare ursächliche Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf besteht lediglich, wenn sich die Weiterbildung auf Kenntnisse bezieht, die bei der Berufsausübung verwendet werden. Er fehlt hingegen, wenn es nur um persönliche Bereicherung – etwa im Sinne kultureller Weiterbildung – geht (BGE 113 Ib 114, Erw. 3b.).

4.

Nach der im Steuerrecht allgemein gültigen Regel trägt die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende Tatsachen, während der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen – dazu gehören auch jene Umstände, die eine Ausgabe als Weiterbildungskosten qualifizieren – grundsätzlich den Steuerpflichtigen obliegt. Sie haben steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (Urteil des Bundesgerichts vom 12. Mai 2003 [2P.254/2002], Erw. 4.2, m.w.H.; CONRAD WALTHER, in: MARIANNE KLÖTI-WEBER, DAVE SIEGRIST, DIETER WEBER [HRSG.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 174 N 28).

4.1.

In Bezug auf den Nachweis des Weiterbildungscharakters von Studienreisen ist die bisherige aargauische Steuerpraxis streng (vgl. dazu Entscheide des Steuerrekursgerichts: AGVE 1987, S. 372; AGVE 1979, S. 333; AGVE 1962, S. 114). Keine Berufsreise liegt vor, wenn auf einer typischen Besichtigungsfahrt auch beruflich interessierende Vorgänge in das Programm einbezogen werden (AGVE 1987, S. 372). Die Reiseaufwendungen müssen in einer Weise gemacht werden, die die ausschliesslich oder weitaus berufliche Bedingtheit der Reise einwandfrei erkennen lässt (AGVE 1979, S. 333). In Betracht fallen von einer Berufsorganisation veranstaltete Studienreisen (AGVE 1979, S. 333). Im Falle von Lehrpersonen muss das Reiseprogramm eindeutig und ausschliesslich auf die beruflichen Bedürfnisse für den Unterricht der jeweiligen Schulstufe ausgerichtet sein; entsprechend wird verlangt, dass bei einer solchen Veranstaltung Lehrstoff für den Unterricht erarbeitet wird (AGVE 1979, S. 335 f.). Diese durch die Steuerbehörden und das Steuerrekursgericht begründete Praxis mit Bezug auf Reisekosten ist zutreffend und daran ist festzuhalten.

Gerade bei sog. Studienreisen ist sehr häufig nur schwierig auszumachen, ob sie vorwiegend privaten oder beruflichen Zwecken dienen, d.h. ob sie vorwiegend aus einer direkt mit der Berufsausübung zusammenhängenden Motivation oder eher aus privaten Gründen unternommen werden ("Das Angenehme mit dem Nützlichen

verbinden"). Damit eine Reise als beruflich bedingte Weiterbildungsaufwendung qualifiziert werden kann, gelten daher hohe Anforderungen an den Nachweis des beruflichen Charakters der Reise. So muss zum Beispiel vom Reiseprogramm her unzweifelhaft sein, dass es sich um eine echte Weiterbildungsreise handelt. Das bedeutet, dass das Reiseprogramm ganz überwiegend einen fachlichen Charakter aufweisen muss, was sich nicht nur im Bezug auf die einzelnen Reiseziele, sondern auch konkret mit Bezug auf die Aktivitäten der Reiseteilnehmer während der Reise (Besuch von fachspezifischen Vorträgen, Teilnahme an fachspezifischen Workshops, Pflicht zur eigenen aktiven Erarbeitung von Unterlagen, Präsentationen, etc.) ausdrücken muss. Angaben über die Reiseteilnehmer (z.B. nur oder ganz überwiegend Angehörige einer bestimmten Berufsgruppe) können einen Hinweis auf den berufsbedingten Anlass der Reise darstellen (vgl. AGVE 1987, S. 372). Ist eine Reise unter Zugrundelegung der genannten strengen Kriterien als hauptsächlich berufsbedingt zu qualifizieren, ist sodann weiter zu prüfen, ob die gesamten Kosten der Reise abzugsfähig sind oder ob allenfalls ein Teil der Kosten als privat veranlasst nicht zum Abzug zuzulassen ist (insbesondere Kosten des Freizeitprogramms im Rahmen einer beruflich veranlassten Reise).

5.

5.1.

Die im Reiseprogramm der Studienreise des ULEF "Tradition und Moderne" vorgesehenen Besuche von Sehenswürdigkeiten wie der Chinesischen Mauer, der verbotenen Stadt oder verschiedener bekannter Tempel, Paläste und Museen bilden keinen Hinweis auf den fachspezifischen Charakter der Reise. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung würde jeder kulturell interessierte Tourist die entsprechenden Sehenswürdigkeiten ebenfalls ansehen. Dem Reiseprogramm sind – wie die Beschwerdeführer selbst bestätigen – insofern keine Unterschiede zu einer rein touristischen Reise zu entnehmen. Auch die blosser Angabe der Beschwerdeführer, bei der Besichtigung der zahlreichen Städte und Sehenswürdigkeiten sei mit anderen Teilnehmern über Themen diskutiert worden, die in das Fachgebiet der Geografie fallen, vermag den Weiterbildungscharakter

nicht rechtsgenügend zu belegen. Nichts anderes ergibt sich in Bezug auf die geltend gemachten qualitativen Unterschiede zu gewöhnlichen Reisen (Reiseleitung, Experten, etc.). Diese mit Ausnahme des Reiseleiters namentlich nicht genannten Experten sind weder im Reiseprogramm erwähnt, noch wird das Vorbringen, auf berufsspezifische Interessen der Reiseteilnehmer sei eingegangen worden, belegt.

Unterscheidet sich das Reiseprogramm – wie hier – nicht von demjenigen einer touristischen Rundreise, und werden darin keinerlei Veranstaltungen, die sich eindeutig an Geografie- bzw. Didaktik-Fachkräfte richten, nachgewiesen, kann – zur korrekten Abgrenzung von den nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten – nicht ohne entsprechende Nachweise der Auf- und Verarbeitung der Reise im Unterricht auf einen Weiterbildungscharakter der Reise geschlossen werden. Das Steuerrekursgericht hatte in einem älteren Entscheid bei Lehrpersonen in einer solchen Konstellation für das Vorliegen von Gewinnungskosten zu Recht verlangt, dass im Rahmen der Reise Unterrichtsstoff erarbeitet wird, der auf die unterrichtete Schulstufe zugeschnitten ist (AGVE 1979, S. 335 f.). Die Beschwerdeführer machen zwar geltend, dass die Beschwerdeführerin sich durch die Reise eine Meinung zu typisch geografischen Themen, wie Besiedlungsmuster, Stadtentwicklungen oder Handelsbeziehungen habe bilden können und diese für den Unterricht aufgearbeitet und eingesetzt habe. Den entsprechenden Nachweis dafür erbringen sie indes nicht, obwohl sie – da sie nun die vollumfängliche Abzugsfähigkeit der Reisekosten verlangen – aufgrund der ihnen obliegenden Beweislast (siehe vorne Erw. 4) dazu verpflichtet gewesen wären.

5.2

Im Übrigen sind Studienreisen von der Art, wie sie die Beschwerdeführerin hier unternommen hat, erfahrungsgemäss nicht ausschliesslich darauf ausgerichtet, fachliches Wissen zu vermitteln. Neben diesem Zweck wird bei der Gestaltung des Reiseprogramms regelmässig und nicht nur nebenbei auch auf andere Interessen der Teilnehmer Rücksicht genommen. So werden – wie das KStA in der Beschwerdeantwort zutreffend ausgeführt hat – zwischen den (hier wie erwähnt nicht aktenkundigen) berufsspezifischen Arbeiten/Ver-

anstaltungen, Besuche von Museen, Empfänge und andere Veranstaltungen gesellschaftlicher, kultureller und unterhaltender Art eingeschaltet. Die auf diesen Teil entfallenden Kosten bleiben selbstverständlich unter dem Gesichtspunkt der notwendigen Gewinnungskosten ausser Betracht. Mit Bezug darauf besteht, auch wenn sie in Verbindung mit Gewinnungskosten entstanden sind, kein Anlass zur Privilegierung (so bereits für das damalige Recht: AGVE 1962, S. 114, Erw. 4.).

5.3

Auch aus der Bestätigung des Reiseleiters betreffend "Notwendigkeit" der Reise vom 9. März 2009 kann nichts zu Gunsten der Beschwerdeführer abgeleitet werden. Zum einen ist dazu zu bemerken, dass die Bestätigung nicht von den Arbeitgebern ausgestellt wurde. Darüber hinaus wäre damit, selbst wenn der zuständige Arbeitgeber bzw. die zuständige Schulbehörde die Reise als notwendig erachtet hätte, noch nichts über die Notwendigkeit im Sinne des Steuerrechts resp. die genaue Zuweisung der Reisekosten zu den Weiterbildungs- bzw. Lebenshaltungskosten gesagt (so auch Urteil der Steuerrekurskommission Bern vom 15. Juni 1999, publ. in StE 2000, B 22.3 Nr. 69, Erw. 6). Zum andern lassen sich auch dieser Teilnahmebestätigung keinerlei konkrete fachspezifische Veranstaltungen entnehmen.

6.

Unter Berücksichtigung der vorstehenden Erwägungen ist das Steuerrekursgericht den Beschwerdeführern damit bereits (zu) weit entgegengekommen, da sie den ihnen obliegenden Nachweis der hälftigen – geschweige denn der darüber hinausgehenden – beruflichen Veranlassung der Reise nicht erbracht haben. Da dem Verwaltungsgericht in Bezug auf den Abzug verwehrt ist, den angefochtenen Entscheid zu Ungunsten der Beschwerdeführer abzuändern (§ 199 Abs. 2 StG), hat es beim hälftigen Abzug der geltend gemachten Kosten zu bleiben und eine exakte Festsetzung des angemessenen (höheren) Privatanteils erübrigt sich.

7.

Die Beschwerde ist somit vollumfänglich abzuweisen.

- 23 Berufskostenabzug für notwendige Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit.**
Mehrkosten für auswärtige Verpflegung sind nur abziehbar, wenn diese notwendigerweise mit der Erwerbstätigkeit verknüpft sind (Erw. 2.2).

Urteil des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 16. Juni 2010, in Sachen KStA gegen G. (WBE.2009.382).

Aus den Erwägungen

1.3.

Auch Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte werden vom Reineinkommen nur abgezogen, sofern sie notwendige Berufskosten darstellen (§ 35 Abs. 1 lit. b StG). Dabei wird von Unselbstständigerwerbenden wie dem Beschwerdegegner nicht der Nachweis verlangt, dass sie sich tatsächlich auswärts verpflegten (VGE II/17 vom 5. März 2007 [WBE.2006.350], Erw. 3.3, publiziert in StE 2007 B 22.3 Nr. 92). Der Abzug für Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung setzt indes voraus, dass der Steuerpflichtige wegen zu grosser Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsstätte oder wegen kurzer Essenspause oder Schichtarbeit eine Hauptmahlzeit nicht zu Hause einnehmen kann (§ 35 Abs. 2 StG i.V.m. § 12 StGV sowie Art. 6 Abs. 1 der Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbstständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 [Berufskostenverordnung; SR 642.118.1]).

2.

2.1.

2.1.1.

Nach bisheriger Praxis der Vorinstanz galt die Verpflegung zu Hause als zumutbar, wenn die nach Abzug der Wegzeit verbleibende Aufenthaltsdauer daheim mindestens 75 Minuten beträgt, sofern die steuerpflichtige Person die Mittagsmahlzeit selbst zubereiten muss. Muss sie dies nicht, ist ein Aufenthalt in den eigenen Räumen von mindestens 45 Minuten erforderlich (Entscheid des Steuerrekursge-