

3-RV.2021.104

P 182

Urteil vom 23. November 2023

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Senn
 Richterin Sramek
 Gerichtsschreiberin Schaffner

Rekurrentin **A.**_____

vertreten durch Argoviesion AG, Nordhaus 3, 5401 Baden

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____ **vom**
 26. Mai 2021
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 25. Januar 2021 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2019 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 70'800.00 und einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von CHF 0.00 veranlagt. Dabei wurden gegenüber der Selbstdeklaration insbesondere die geltend gemachten Weiterbildungskosten "Tanzschule" im Umfang von CHF 2'169.00 gestrichen.

2.

Gegen die Verfügung vom 25. Januar 2021 liess A._____ mit Schreiben vom 29. Januar 2021 Einsprache erheben. Sie beantragte den vollen Abzug aller Kosten für die Weiterbildung oder die Streichung der Nebeneinkunft als Tanzlehrerin.

3.

Die Steuerkommission Q._____ wies die Einsprache mit Entscheid vom 26. Mai 2021 ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 26. Mai 2021 (Zustellung am 28. Juni 2021) liess A._____ mit Rekurs vom 1. Juli 2021 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern (nachfolgend Spezialverwaltungsgericht), weiterziehen mit dem Antrag:

"... die Verfügung des Steueramtes Q._____ aufzuheben und die Kosten für die Weiterbildung unserer Mandantin vollumfänglich zuzulassen."

Auf die Begründung wird, soweit für den Entscheid erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

5.

Die Steuerkommission Q._____ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

Mit Replik vom 23. September 2021 liess A._____ den folgenden Antrag stellen:

"Antrag: Streichung der Nebeneinkünften in der Höhe von CHF 3'267 oder die Ausbildungskosten zuzulassen."

7.

7.1.

Das Spezialverwaltungsgericht verlangte mit Schreiben vom 31. August 2023 weitere Unterlagen ein.

7.2.

Mit E-Mail vom 28. September 2023 reichte A._____ aufforderungsgemäss weitere Unterlagen ein.

7.3.

Mit E-Mail vom 2. Oktober 2023 machte das Spezialverwaltungsgericht A._____ auf die offenen Punkte der mit Schreiben vom 31. August 2023 einverlangten Unterlagen aufmerksam.

8.

Mit E-Mail vom 6. Oktober 2023 nahm A._____ aufforderungsgemäss Stellung.

9.

Das Spezialverwaltungsgericht hat weitere Abklärungen bei B._____ getroffen (Aktennotiz vom 10. Oktober 2023).

10.

Mit Schreiben vom 19. Oktober 2023 hat das Spezialverwaltungsgericht die Aktennotiz vom 10. Oktober 2023 dem Vertreter von A._____ zur Kenntnisnahme zugestellt.

11.

Mit E-Mail vom 27. Oktober 2023 nahm A._____ erneut Stellung zum Schreiben vom 19. Oktober 2023.

12.

Das Spezialverwaltungsgericht hat mit E-Mail vom 30. Oktober 2023 auf die Stellungnahme von A._____ geantwortet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2019. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

In der Steuererklärung 2019 deklarierte die Rekurrentin, welche im Nebenerwerb Tanzunterricht erteilte, Aus- und Weiterbildungskosten von insgesamt CHF 2'169.00. Die Vorinstanz gewährte keinen Abzug mit der Begründung, dass es sich bei den Kosten für die besuchten Tanzkurse und Tanzferien um Weiterbildungen im Bereich der Freizeitgestaltung handle, die steuerlich nicht abzugsfähig seien.

3.

3.1.

Mit Replik forderte die Rekurrentin allenfalls von der Besteuerung der Nebeneinkunft abzusehen.

3.2.

Im Bereich der Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen gilt das Konzept der Reinvermögenszugangstheorie. Demgemäss unterliegen aufgrund der Generalklausel von § 25 StG und des dieser folgenden nicht abschliessenden Positivkatalogs alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer. Insbesondere sind alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen, geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen und andere geldwerte Vorteile steuerbar (§ 26 Abs. 1 StG).

3.3.

Vorliegend erhielt die Rekurrentin für ihre Tätigkeit als Tanzlehrerin einen Lohnausweis. Es ist somit davon auszugehen, dass zwischen der Rekurrentin und der C._____ pro 2019 ein privatrechtliches Arbeitsverhältnis vorlag. Die Steuerkommission Q._____ hat den mit Lohnausweis ausgewiesenen Nettolohn von CHF 2'320.00 folglich zu recht der Besteuerung unterworfen. Der Antrag, die Nebeneinkunft sei nicht – als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit – zu besteuern, ist folglich abzuweisen.

4.

4.1.

Vorliegend geht es um die Beurteilung der geltend gemachten Weiterbildungskosten für die Tanzkurse und -ferien. Anwendbar ist für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 § 40 Abs. 1 lit. p Ziff. 1 StG in der ab 1. Januar 2016 gültigen Fassung sowie das Merkblatt "Aus-, Weiterbildungs- und Umschulungskosten" des KStA (Stand 31. Januar 2016, gültig ab der Steuerperiode 2016).

4.2.

Abzugsfähig sind gemäss § 40 Abs. 1 lit. p Ziff. 1 StG nur die berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten sowie Umschulungskosten. Verlangt wird, dass der Lehrgang, für welchen die Aus- und Weiterbildungskosten aufgewendet werden, einer (aktuellen oder zukünftigen) beruflichen Tätigkeit dient. Dies ist dann der Fall, wenn der absolvierte Bildungslehrgang nach der allgemeinen Lebenserfahrung und dem allgemeinen Lauf der Dinge für die berufliche Tätigkeit nützlich ist und die gewonnenen Erkenntnisse somit im konkreten Fall bei der Arbeit angewendet werden können. Es ist unerheblich, ob die berufsorientierte Aus- und Weiterbildung zu einer selbständigen oder unselbständigen Erwerbstätigkeit führt. Es spielt auch keine Rolle, ob die Aus- und Weiterbildung im direkten Zusammenhang mit der Erzielung des gegenwärtigen Erwerbseinkommens steht. Die berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten berechtigen auch dann zum Abzug, wenn nach Abschluss der Aus- und Weiterbildung nicht im erlernten Beruf gearbeitet wird.

Abzugsberechtigt sind nur diejenigen Kosten, die die steuerpflichtige Person für ihre berufsorientierte Aus- und Weiterbildung bezahlt hat. Nicht abzugsfähig sind Bildungslehrgänge, die der Liebhaberei oder der Selbstfindung dienen, da diese nicht berufsorientiert sind. Berufsorientiert ist ein Bildungslehrgang dann, wenn er zu einer beruflichen Qualifikation führt, auch wenn die steuerpflichtige Person den neuen Beruf nicht tatsächlich ausübt. Ein Bildungslehrgang wird demnach als Liebhaberei angesehen, wenn er zu keiner beruflichen Qualifikation führt und auch nicht berufsorientiert ist. Eine berufliche Qualifikation liegt vor, wenn die steuerpflichtige Person aufgrund des absolvierten Bildungslehrgangs dazu befähigt wird, unter Einsetzung des durch diesen Lehrgang erworbenen Wissens bei einer 100-prozentigen Anstellung die finanzielle Unabhängigkeit zu erlangen, d.h. fortan theoretisch in der Lage wäre, ihren Lebensunterhalt zu bestreiten. Dieser Nachweis obliegt der steuerpflichtigen Person. Aus- und Weiterbildungskosten, welche der Arbeitgeber für die steuerpflichtige Person übernimmt, sind nach der Bestimmung nicht zum Abzug zugelassen. Beahlt jedoch die steuerpflichtige Person einen Teil der Gesamtkosten selbst, so ist der Abzug für diesen Teil der Kosten zulässig (Zweifel/Beusch, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung

der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Basel 2017, 3. Auflage, Art. 9 StHG N 56j ff.).

4.3.

Da Art. 33 Abs. 1 lit. j DBG mit § 40 Abs. 1 lit. p Ziff. 1 StG inhaltlich identisch ist, kann zur Auslegung auch auf das von der Eidgenössischen Steuerverwaltung erlassene Kreisschreiben Nr. 42 "Steuerbehandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten" vom 30. November 2017 (nachfolgend: Kreisschreiben Nr. 42) abgestellt werden:

"4.1 Allgemeines

Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe j DBG trat am 1. Januar 2016 in Kraft und lautet folgendermassen:

"Von den Einkünften werden abgezogen:

j. die Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung, einschliesslich der Umschulungskosten, bis zum Gesamtbetrag von 12 000 Franken, sofern:

- 1. ein erster Abschluss auf der Sekundarstufe II vorliegt, oder*
- 2. das 20. Lebensjahr vollendet ist und es sich nicht um die*

Ausbildungskosten bis zum ersten Abschluss auf der Sekundarstufe II handelt."

Nach dem Wortlaut dieser Bestimmung kann bei Vorliegen eines Abschlusses auf der Sekundarstufe II ein allgemeiner Abzug für alle berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten geltend gemacht werden. Dieser umfasst die Kosten für die Weiterbildung im bisherigen Beruf, für die Umschulung, für den Wiedereinstieg und für den Berufsaufstieg.

Ab dem vollendeten 20. Lebensjahr können steuerpflichtige Personen auch ohne einen Abschluss auf der Sekundarstufe II ihre anfallenden berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten abziehen, sofern diese nicht im Hinblick auf den ersten Abschluss auf der Sekundarstufe II aufgewendet werden.

[...]

4.4 Berufsorientierte Aus- und Weiterbildung nach Abschluss auf Sekundarstufe II

Berufsorientierte Aus- und Weiterbildung beinhaltet durch organisiertes Lernen bestehende berufliche Qualifikationen zu erneuern, zu vertiefen und zu erweitern oder neue berufliche Qualifikationen zu erwerben, um damit die berufliche Flexibilität zu unterstützen. [...].

[...]

Als berufsorientierte Aus- und Weiterbildungen gelten dabei insbesondere Kurse, Seminare, Kongresse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art, die entweder einen direkten Bezug zur aktuellen

Berufsausübung haben oder im Hinblick auf eine beabsichtigte zukünftige Berufsausübung besucht werden.

4.5 Keine berufsorientierte Aus- und Weiterbildung

Damit eine Aus- und Weiterbildung einen berufsorientierten Charakter hat, muss ihr in erster Linie verfolgtes Ziel die Vermittlung von beruflichem Wissen im Sinne von Ziffer 4.4 hiervor sein. Berufsorientierte Aus- und Weiterbildungen sind deshalb von denjenigen Bildungsveranstaltungen abzugrenzen, deren primäres Ziel nicht die berufliche Wissensvermittlung ist.

[...]

4.5.2 Anlässe im Bereich Unterhaltung, Erlebnis, Geselligkeit, Sport und Hobby

Anlässe im Bereich Unterhaltung, Vergnügung, Freizeitbeschäftigung, Geselligkeit, Entspannung, gemeinsame Ausübung einer Tätigkeit, sportliche Betätigung usw. stellen selbst dann keine berufsorientierten Aus- und Weiterbildungen im Sinne von Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe j DBG dar, wenn sie noch ein (untergeordnetes) Bildungselement enthalten. Als Beispiele können genannt werden:

Kurse, Vorträge, Referate, Seminare, Symposien, Kongresse, Workshops und andere Veranstaltungen mit überwiegendem Hobbycharakter wie Handarbeitskurse, Garten- und Handwerkskurse, Astrologie, Feng-Shui, Weinseminare, Riverrafting, Aktivferien (Malferien, Reitferien, Wanderwochen usw.), geführte Berg-, Ski- oder Biketouren, Aktivitäten zur Förderung des Teamgeistes, Fallschirmsprünge oder Tauchgänge, Sportkurse (Tennis, Karate, Reiten, Tauchen etc.), Schnupperflüge, Gymnastik, Aerobic, Pump, (Nordic-)Walking, Yogakurse, Bodybuilding, Krafttraining usw., aber auch Fahrstunden, Erste Hilfe Kurse, Nothilfekurse sowie Reanimationskurse, usw.; Sportkurse, die nicht in erster Linie der Bildung, sondern der Fitness, dem Training, der sportlichen Ertüchtigung / Sportanimation oder der Gesundheit dienen; Instruktionen, die überwiegend der Freizeitbeschäftigung dienen, usw."

4.4.

Das Merkblatt des KStA hält bezüglich den Merkmalen Berufsorientierung und beruflicher Qualifikation folgendes fest:

"3.4 Berufsorientierung

Der Abzug beschränkt sich auf die berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten. Darin enthalten sind auch die berufsorientierten Umschulungskosten.

Der Lehrgang, für den die Aus- und Weiterbildungskosten aufgewendet werden, muss demnach einer (aktuellen oder zukünftigen) beruflichen Tätigkeit dienen können. Dies ist dann der Fall, wenn der absolvierte Bildungslehrgang nach der allgemeinen Lebenserfahrung und dem allgemeinen Lauf der Dinge für die berufliche Tätigkeit nützlich ist und die gewonnenen Erkenntnisse somit im konkreten Fall bei der Arbeit angewendet werden können.

Es ist unerheblich, ob die berufsorientierte Aus- und Weiterbildung zu einer selbstständigen oder unselbstständigen Erwerbstätigkeit führt.

Es spielt auch keine Rolle, ob die Aus- oder Weiterbildung im direkten Zusammenhang mit der Erzielung des gegenwärtigen Erwerbseinkommens steht. Die berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten berechtigen auch dann zum Abzug, wenn nach Abschluss der Aus- oder Weiterbildung nicht im erlernten Berufsfeld gearbeitet wird.

[...]

3.5 Abgrenzung zu den privaten Lebenshaltungskosten/Liebhaberei

Bildungslehrgänge, die der Liebhaberei oder der Selbstentfaltung dienen, sind nicht abzugsfähig. Solche Bildungslehrgänge sind nicht berufsorientiert.

Ein Bildungslehrgang kann als Liebhaberei angesehen werden, wenn er zu keiner beruflichen Qualifikation führt und auch nicht berufsorientiert ist. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn es sich um eine Weiterbildung im Bereich der Freizeitgestaltung handelt.

Eine berufliche Qualifikation liegt vor, wenn die steuerpflichtige Person aufgrund des absolvierten Bildungslehrgangs dazu befähigt wird, unter Einsetzung des durch diesen Lehrgang erworbenen Wissens bei einem 100-prozentigen Arbeitspensum die finanzielle Unabhängigkeit zu erlangen. Das heisst, dass die Person fortan in der Lage wäre, ihren Lebensunterhalt dank diesem Lehrgang selbst zu verdienen. Die steuerpflichtige Person hat diesen Nachweis zu erbringen."

4.5.

Die Merkblätter stellen Verwaltungsanweisungen im Hinblick auf eine möglichst einheitliche und rechtsgleiche Verwaltungspraxis dar, denen aber nicht Rechtsetzungscharakter zukommt (StE 2012 B 12 Nr. 1; Bundesgerichtsurteil vom 18. Mai 2004 [2P.105/2004]). Die Merkblätter sind für Gerichtsbehörden nicht bindend, sondern lediglich im Sinne einer Auslegungshilfe heranzuziehen (VGE vom 25. April 2014 [WBE.2013.333], mit Hinweis).

5.

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 berufsorientierte Kosten qualifizieren – grundsätzlich den Steuerpflichtigen obliegt. Sie haben steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE vom 25. Oktober 2013 = StR 69 [2014] 60 = ASA 82 [2013/14] 371; VGE vom 21. August 2018 [WBE.2012.361]; SGE vom 23. Mai 2013 [3-RV.2012.187]). Somit ist die Rekurrentin vorliegend beweisbelastet.

6.

6.1.

Vorliegend ist unbestritten, dass Kosten für im Jahr 2019 besuchte Tanzkurse und Tanzferien angefallen sind.

6.2.

6.2.1.

Die Rekurrentin lässt geltend machen, dass Tanzlehrer immer auf dem aktuellen Stand von Technik und Trends sein müssten, damit die Tanzschule attraktiv bleibe und die Anerkennung bei den Verbänden und Krankenkassen bekomme. Die Bestätigung der Fortbildungspflicht sei von der Arbeitgeberin wie folgt beantwortet worden: Die Tanzschule sei erst seit 2020 von der Krankenkasse anerkannt. "Wir können unsere Tanzlehrer nicht zwingen sich weiterzubilden." Der Vorteil mit den Weiter- und Ausbildungen sei, dass der jeweilige Tanzlehrer bei den Krankenkassen mit eigenem Namen gelistet werde, das heisse, alle welche bei diesem Tanzlehrer einen Kurs buchten, könnten je nach Zusatzversicherung diesen Kurs anrechnen lassen. Natürlich empfehle die Tanzschule Weiterbildungen, weil man dann als Lehrer up to date bleibe.

6.2.2.

Die Steuerkommission Q._____ vertritt die Ansicht, dass es sich bei den besuchten Tanzkursen und -ferien um Weiterbildungen im Bereich der Freizeitgestaltung handle. Diese seien steuerlich nicht abzugsfähig.

6.3.

6.3.1.

Mit Schreiben vom 31. August 2023 wurde die Rekurrentin unter Hinweis auf die Mitwirkungspflicht gemäss § 197 Abs. 4 StG aufgefordert, dem Spezialverwaltungsgericht die Zahlungsnachweise der eingereichten Rechnungen betreffend Weiterbildungskosten, die Belege betreffend Fahrtkosten für die Weiterbildung in der Höhe von CHF 500.00 sowie die Angaben zu den jeweiligen Kursinhalten einzureichen.

6.3.2.

Mit E-Mail vom 28. September 2023 reichte die Rekurrentin den Zahlungsbeleg der D._____ Rechnung bbb vom 30. Juli 2019 in der Höhe von CHF 175.00, den Zahlungsbeleg der Tanzferien C._____ Rechnung ccc vom 27. Februar 2019 in Höhe von CHF 920.00, den Zahlungsbeleg an die E._____ in der Höhe von CHF 67.29, den Zahlungsbeleg für die Rechnung der F._____ GmbH vom 3. November 2019 in der Höhe von CHF 255.73, sowie den Zahlungsbeleg der Rechnung ddd der B._____ vom 14. Februar 2019 in der Höhe von CHF 150.00 ein. Weiter reichte sie eine Übersicht über ihre Tätigkeit als Tanzlehrerin für die C._____ pro 2019 und 2020 und ein Attest über den Titel "Unterrichtsassistentin B._____" ein. Mit E-Mail

vom 6. Oktober 2023 machte die Rekurrentin weitere Angaben und reichte das Merkblatt Aus- und Weiterbildungskosten des KStA ein.

6.3.3.

Für die Kursanmeldung zum Kurs H vom 18. Oktober 2019 bis 6. Dezember 2019 fehlt der entsprechende Zahlungsbeleg. Es wurde zwar handschriftlich vermerkt "Bez. Fr. 64.- Bar 15.11.19", eine entsprechende Unterschrift des Zahlungsempfängers bzw. eine Quittung fehlt. Als Weiterbildungskosten können jedoch nur die selbst getragenen Kosten zum Abzug zugelassen werden. Eine Rechnung ohne entsprechenden Zahlungsnachweis beweist noch nicht, dass die Rekurrentin effektiv die Kosten getragen hat. Damit erübrigt sich auch eine inhaltliche Prüfung, ob diese Kosten bezüglich des Kurses "H" als Weiterbildungskosten zum Abzug zuzulassen sind.

6.3.4.

6.3.4.1.

Die Rekurrentin unterrichtete gemäss eigenen Angaben hauptsächlich die Tanzstile Standard, Latin und Disco Fox/Jive. Daneben sprang sie ein oder erteilte Mitunterricht in den Tanzstilen Solodance, West Coast Swing (WCS), Tango Argentino und in weiteren Spezialtanz-Workshops und Stunden. Die Kosten für die geltend gemachten Weiterbildungskosten fielen hauptsächlich für den Tanzstil WCS an.

6.3.4.2.

Bei der D._____ Rechnung bbb in der Höhe von CHF 175.00 weist der Name auf eine Hobby Tätigkeit hin. Es geht überwiegend um Freizeitgestaltung mit Hobbycharakter. Folglich sind diese Kosten nicht zum Abzug berechtigt.

6.3.4.3.

Beim Beschrieb der Tanzferien ist von vier Tagen Schlemmen und Geniessen, tolle Workshops besuchen, tanzen, mit Gleichgesinnten zusammen sein, gute Gespräche führen, lachen, Spass haben und einfach nur schöne Momente erleben, die Rede. Auch hier steht der Freizeitfaktor offensichtlich im Vordergrund, weshalb auch diese Kosten in der Höhe von CHF 920.00 nicht zum Abzug zuzulassen sind.

6.3.4.4.

Bei der Rechnung ddd von B._____ handelt es sich gemäss telefonischer Auskunft bei B._____ um die Mitgliedschaftsgebühr (Aktennotiz vom 10. Oktober 2023). Diese Kosten sind deshalb bereits in der gewährten Nebenerwerbspauschale von CHF 800.00 enthalten. Die Ausbildung zur Unterrichtsassistentin wurde mit Attest vom 10. Juni 2018 erfolgreich abgeschlossen.

6.3.4.5.

Somit bleibt zu prüfen, ob die Kosten des Tanzkurses bei der E._____ in R._____, U, als Weiterbildungskosten zum Abzug zuzulassen sind. Gemäss den Angaben der Rekurrentin, müssen Tanzlehrer immer auf dem aktuellen Stand von Technik und Trend sein, damit die Tanzschule attraktiv bleibe. Weiter empfehle auch die Arbeitgeberin die Weiterbildungen, damit der Tanzlehrer "up to date" bleibe. Gemäss der kurzen Beschreibung auf der Homepage der E._____ geht es beim Sonderkurs West Coast Swing um einen paarweisen Tanz mit aktuellen Schritten der Swing-Bewegung zu Disco, Pop, Swing und HipHop. Es ist daher glaubwürdig, dass dieser Kurs geeignet ist, auf dem aktuellen Stand von Technik und Trend zu sein und neue Schritte zu erlernen. Daher sind die Kosten dieses Kurses als Weiterbildungskosten zum Abzug zuzulassen. Gemäss dem Kontoauszug der G._____ vom 1. November 2019 hat die Rekurrentin am 31. Oktober 2019 EUR 60.00 an die E._____ überwiesen. Diese wurde mit CHF 67.29 belastet. Diese ist folglich als Weiterbildungskosten abzuziehen.

6.4.

6.4.1.

Gemäss Merkblatt KStA, Ziff. 5.3, können als sogenannte indirekte Kosten auch die Fahrkosten zum Bildungsort inklusive allfällige Parkgebühren, sowie allfällige Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung und Unterkunft geltend gemacht werden. Es gelten dieselben Ansätze wie bei den Berufskosten im Allgemeinen.

Ob für diese Fahrten die Kosten der öffentlichen Verkehrsmittel oder die Autokosten zum Abzug zugelassen werden, ist analog der Prüfung der Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte zu beurteilen (§ 35 Abs. 1 lit. a StG; RGE vom 23. Juni 2011 [3-RV.2010.82], mit Hinweis auf AGVE 2004 S. 304).

6.4.2.

Die Rekurrentin machte nebst den Kurskosten noch Kosten in der Höhe von EUR 224.30, welche ihr am 4. November 2019 mit CHF 255.73 belastet wurden, für Übernachtung und Verpflegung im F._____ GmbH in R._____ sowie pauschal CHF 500.00 für Fahrkosten für die Weiterbildungen geltend.

Grundsätzlich sind für die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte bloss die Kosten der öffentlichen Verkehrsmittel abziehbar (VGE vom 23. Januar 2008 [WBE.2007.304]).

Gemäss Homepage der F._____ GmbH kostet der Parkplatz EUR 5.00 (<https://www.aaa.de/services/>). Eine solche Belastung fehlt auf der Rechnung vom 3. November 2019, weshalb davon auszugehen ist, dass die Rekurrentin nicht mit dem eigenen Privatfahrzeug anreiste. Dafür

spricht auch, dass gemäss einer summarischen Überprüfung die Fahrtkosten alleine für den Weg nach R._____ und zurück etwa CHF 690.00 (2 x 493 km x CHF 0.70) ausmachen würden, hingegen insgesamt nur pauschal CHF 500.00 an Fahrtkosten geltend gemacht wurden. Da die Rekurrentin trotz Hinweis auf die Mitwirkungspflichten keine Belege für die Fahrtkosten, wie z.B. Billette oder Quittungen, einreichte, können für die An- und Rückreise keine Fahrtkosten gewährt werden.

Der Kursbeginn am 2. November 2019 um 11.30 Uhr in R._____ erforderte bei einer Fahrtdauer mit den öffentlichen Verkehrsmitteln von mindestens 7,5 Stunden zweifellos die Anreise am Vortag (1. November 2019) mit entsprechender Hotelübernachtung. Zudem ist davon auszugehen, dass der Kurs den ganzen Tag dauerte, womit auch die Hotelübernachtung am 2. November 2019 zu gewähren ist. Folglich sind die Übernachtungskosten von EUR 158.00 entsprechend CHF 180.14 zu gewähren.

6.4.3.

Für das Steuerjahr 2019 betrug der volle Abzug für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung CHF 15.00 pro Hauptmahlzeit bzw. Tag (Art. 3 BkV in Verbindung mit Art. 6 BkV und Anhang zur BkV). Bei auswärtigem Wochenaufenthalt betrug der volle Abzug pro Tag CHF 30.00 (Art. 3 in Verbindung mit Art. 9 Abs. 2 BkV und Anhang zur BkV).

6.4.4.

Soweit es um die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung geht, wird nicht der Nachweis verlangt, dass die Verpflegung tatsächlich auswärts stattfand. Indes setzt der Abzug voraus, dass eine Hauptmahlzeit wegen zu grosser Entfernung zwischen Wohn- und Arbeitsstätte bzw. Ausbildungsstätte oder wegen kurzer Essenspause nicht zu Hause eingenommen werden kann (VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.3], mit Hinweis auf VGE vom 5. März 2007 [WBE.2009.3]). Stets müssen die Aufwendungen jedoch mit der Einkommenserzielung bzw. der Aus- oder Weiterbildung in unvermeidbarer Weise verbunden sein (§ 12 StGV in Verbindung mit Art. 6 der Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 [BkV; Anhang vom 21. Juli 2008]; StE 2003 B 22.3 Nr. 76; AGVE 2014 S. 357; mit Hinweis auf VGE vom 21. Juni 2010 [WBE.2009.382] = AGVE 2010 S. 118).

6.4.5.

Für das Abendessen vom 1. November 2019 ist der Rekurrentin somit ein Abzug von CHF 15.00 zu gewähren. Auch wenn vorliegend gemäss Rechnung der Beleg des Restaurants auf EUR 3.60 lautet, ist davon auszugehen, dass sich die Rekurrentin wohl bereits unterwegs verpflegt hat. Bei dieser Pauschale wird lediglich vorausgesetzt, dass eine Hauptmahlzeit wegen zu grosser Entfernung nicht zu Hause eingenommen werden

konnte. Ob und wie die Hauptmahlzeiten ersetzt wird, ist hingegen nicht relevant (SGE vom 23. Februar 2017 [3-RV.2016.106], mit Hinweis auf VGE vom 15. Juli 2009 [WBE.2009.3] und VGE vom 5. März 2007 [WBE.2006.350]).

Für den 2. November 2019 ist hingegen nur die Tagespauschale von CHF 30.00 analog des vollen Abzugs beim auswärtigen Wochenaufenthalt zu gewähren.

Folglich sind für die auswärtige Verpflegung insgesamt CHF 45.00 zusätzlich zu den Übernachtungskosten als Weiterbildungskosten anrechenbar.

6.4.6.

Mit E-Mail vom 6. Oktober 2023 gibt die Rekurrentin an, dass allenfalls in den geltend gemachten Fahrtkosten von CHF 500.00 für die Weiterbildung auch die Kosten des Arbeitsweges von Q._____ nach S._____ für die Tätigkeit als Tanzlehrerin eingerechnet wurden.

Dazu ist festzuhalten, dass die Kosten für den Arbeitsweg bereits in der gewährten Nebenerwerbspauschale von CHF 800.00 enthalten sind. Eine summarische Überprüfung ergibt, dass die Fahrtkosten für die 27 Arbeitstage etwa CHF 100.00 ausmachen, wobei bei einer solch kurzen Strecke nur die Kosten mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zu gewähren wären. Somit ist nicht erstellt, dass der Rekurrentin höhere Kosten im Zusammenhang mit ihrer Nebenerwerbstätigkeit angefallen sind (Art. 10 der Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 [BkV; Fassung vom 3. November 2006, in Kraft seit 1. Januar 2007]). Es sind folglich neben der bereits im Veranlagungsverfahren gewährten Nebenerwerbspauschale von CHF 800.00 keine weiteren Abzüge betreffend Fahrtkosten zur Tanzschule und Mitgliederbeitrag von B._____ zuzulassen.

6.5.

Zusammenfassend hat die Rekurrentin damit für das Jahr 2019 Anspruch auf einen Abzug der Weiterbildungskosten von CHF 292.43 (CHF 67.29 [Kurs] + CHF 180.14 [Übernachtung] + CHF 45.00 [Verpflegung]), gerundet CHF 293.00.

Der Rekurs wird gestützt auf diese Erwägungen teilweise gutgeheissen. Das steuerbare Einkommen von CHF 70'854.00 ist um CHF 293.00 zu kürzen und auf CHF 70'561.00 (gerundet CHF 70'500.00) festzusetzen.

8.

8.1.

Gemäss § 189 Abs. 1 StG werden die Kosten des Rekursverfahrens der unterliegenden Partei auferlegt. Bei teilweiser Guttheissung des Rekurses

sind die Kosten anteilmässig aufzuteilen. Die Rekurrentin obsiegt gemessen an ihren Anträgen zu rund $\frac{1}{8}$. Sie hat daher $\frac{7}{8}$ der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG).

8.2.

Sodann ist der Rekurrentin eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG), wobei bei der Vertretung durch Steuerberater und Treuhänder der Anwaltstarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT) die obere Grenze des Parteikostenersatzes darstellt (AGVE 1981 S. 281 ff.; SGE vom 21. Juli 2016 [3-RV.2015.160]).

Vorliegend beträgt der Streitwert rund CHF 500.00. Der Fall hat einen maximal mittleren Schwierigkeitsgrad und eine maximal mittlere Bedeutung. Zudem ist von einem geringen erforderlichen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in analoger Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 600.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen. Davon ist der Rekurrentin $\frac{1}{8}$ mit CHF 75.00 zu ersetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 70'500.00 festgesetzt.

2.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebür von CHF 190.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 690.00 zu $\frac{7}{8}$ mit CHF 603.75 zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 75.00 (inkl. 7.7 % MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrentin (2)
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt Q. _____

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 23. November 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner