

**3-RV.2021.82**

P 133

**Urteil vom 31. August 2023**

|           |                                                                                         |
|-----------|-----------------------------------------------------------------------------------------|
| Besetzung | Präsident Heuscher<br>Richter Lämmli<br>Richter Biondo<br>Gerichtsschreiberin Schaffner |
|-----------|-----------------------------------------------------------------------------------------|

|             |                 |
|-------------|-----------------|
| Rekurrent 1 | <b>A.</b> _____ |
|-------------|-----------------|

|               |                 |
|---------------|-----------------|
| Rekurrentin 2 | <b>B.</b> _____ |
|---------------|-----------------|

|            |                                                                                                                                     |
|------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Gegenstand | <b>Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.</b> _____<br><b>vom 2. März 2021</b><br>betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019 |
|------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

---

**Das Gericht entnimmt den Akten:**

**1.**

Mit Verfügung vom 17. September 2020 wurden A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ von der Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ für das Jahr 2019 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 74'400.00 und einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von CHF 67'000.00 veranlagt. Dabei wurden gegenüber der Selbstdenklaration insbesondere die von A.\_\_\_\_\_ geltend gemachten Ausbildungskosten für die Segelausbildung im Umfang von CHF 7'740.00 gestrichen.

**2.**

Gegen die Verfügung vom 17. September 2020 erhob B.\_\_\_\_\_ mit Schreiben vom 15. Oktober 2020 Einsprache. Sie beantragte den vollen Abzug aller Kosten für die Segelausbildung.

**3.**

Die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ wies die Einsprache mit Entscheid vom 2. März 2021 ab.

**4.**

Den Einspracheentscheid vom 2. März 2021 (Zustellung am 22. April 2021) hat B.\_\_\_\_\_ mit Rekurs vom 19. Mai 2021 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern (nachfolgend Spezialverwaltungsgericht), weitergezogen. Sie stellt folgenden

**"ANTRAG**

Die im Einspracheentscheid vom 2. März 2021 nicht als abzugsfähige Aus- und Weiterbildungskosten qualifizierten Kosten im Umfang von CHF 7'740.- für die Ausbildung zum Hochseeskipper seien vollumfänglich als Aus- und Weiterbildungskosten zum Abzug 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 Eingabe vom 17. Februar 2022 reichte B.\_\_\_\_\_ unaufgefordert weitere Unterlagen ein.

**7.**

Aufforderungsgemäss wurden die Steuererklärungen 2020, 2021 und 2022 vom Regio-Steueramt R.\_\_\_\_\_ eingereicht (E-Mails vom 8. November 2022 und 13. Juli 2023).

**8.**

Das Spezialverwaltungsgericht hat mit E-Mail vom 25. Juli 2023 und mit Telefonat vom 27. Juli 2023 weitere Auskünfte bei der C.\_\_\_\_\_ GmbH eingeholt.

---

## **Das Gericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

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

### **2.**

#### **2.1.**

Verheiratete, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, üben die nach dem Gesetz den Steuerpflichtigen zukommenden Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten gemeinsam aus (§ 21 Abs. 1 und § 172 Abs. 1 StG). Nach § 172 Abs. 3 StG gelten Rechtsmittel und andere Eingaben als rechtzeitig eingereicht, wenn ein Ehegatte innert Frist handelt. Die Ehegatten bilden im Rechtsmittelverfahren nämlich eine Art notwendige Streitgenossenschaft, was beide zu Verfahrensbeteiligten macht und entsprechende Konsequenzen bei der Tragung der Verfahrenskosten zeitigt, für welche die Ehegatten solidarisch haften (AGVE 2006 S. 126; VGE vom 7. Dezember 2011 [WBE.2011.153]; VGE vom 8. Dezember 2008 [WBE.2008.362], mit Hinweis auf AGVE 1998 S. 207; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 172 StG N 2 f.).

#### **2.2.**

Da vorliegend keine Hinweise auf eine rechtlich oder tatsächlich getrennte Ehe der Rekurrenten vorliegen, wirkt der von der Ehefrau verfasste Rekurs für beide Ehegatten. Der Ehemann hat demnach vorliegend ebenfalls Parteistellung, mit den genannten Folgen.

### **3.**

In der Steuererklärung 2019 deklarierte der Rekurrent Aus- und Weiterbildungskosten von insgesamt CHF 7'740.00. Die Vorinstanz gewährte keinen Abzug mit der Begründung, dass die Kosten für die Segelausbildung keine berufsorientierte Weiterbildungs- oder Ausbildungskosten darstellen. Die Aufwendungen würden den privaten Lebenshaltungskosten zugeordnet und seien daher nicht absetzbar.

### **4.**

#### **4.1.**

Vorliegend geht es um die Beurteilung der geltend gemachten Umschulungskosten der Ausbildung "Hochseeskipper". 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 angewendet 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, Vergnügen, 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, Riveryrafting, 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 sind die Rekurrenten vorliegend beweisbelastet.

#### 6.

##### 6.1.

Vorliegend ist unbestritten, dass die in Frage stehenden Kosten im Rahmen der 2019 begonnenen Ausbildung zum Hochseeskipper angefallen sind.

##### 6.2.

###### 6.2.1.

Der Rekurrent lässt geltend machen, dass der Hochseeskipper als eigenständiger Beruf anzusehen sei, vergleichbar mit demjenigen eines Kapitäns

auf einem Kursschiff. Die Ausbildung sei klar strukturiert und in einen theoretischen und einen praktischen Teil unterteilt. Sobald alle Meilen gesammelt und die Prüfungen erfolgreich bestanden worden seien, erhalte er einen Fähigkeitsausweis als Hochseeskipper. Damit könne er selbst, entweder als Selbständigerwerbender oder bei einer Segelschule angestellt, als Segellehrer Ausbildungstörns gegen Bezahlung anbieten. Als Segellehrer sei er in der Lage bei einem 100 %-Pensum die finanzielle Unabhängigkeit zu erlangen. Bei einem einwöchigen Ausbildungstörn verdiene der Skipper ca. CHF 1'000.00 bis CHF 1'500.00 netto. Er plane jährlich sechs bis acht Ausbildungstörns als Selbständigerwerbender über seine Homepage anzubieten. Seinen jetzigen Beruf als Zimmermann wolle er auf ein Arbeitspensum von 80 % reduzieren und die restlichen 20 % als Skipper einsetzen.

### **6.2.2.**

Die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ vertritt die Ansicht, dass es sich bei der Segelausbildung um eine sportliche Tätigkeit mit überwiegendem Hobbycharakter handle, und somit um nicht abziehbare Lebenshaltungskosten. Sie stützt sich dabei auf das in Erwägung 4.3. zitierte Kreisschreiben Nr. 42, Ziff. 4.5.2, wonach Anlässe im Bereich Unterhaltung, Vergnügung, Freizeitbeschäftigung, Geselligkeit, Entspannung, gemeinsame Ausübung einer Tätigkeit, sportliche Betätigung, usw. selbst dann keine berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten darstellen, wenn sie noch ein Bildungselement enthalten.

### **6.3.**

#### **6.3.1.**

Mit Eingabe vom 17. Februar 2022 lässt der Rekurrent den Auszug aus dem Handelsregister des Kantons Aargau mit Eintragung der Einzelunternehmung "D.\_\_\_\_\_" per tt.mm.2022, die Anmeldung der Einzelfirma bei der SVA Aargau vom tt.mm.2022, die Visitenkarte sowie den Briefbogen lautend auf "D.\_\_\_\_\_", sowie die Rechnung vom 9. Februar 2022 für die Erstellung der Visitenkarten und Briefbogen, die Rechnung vom 13. Februar 2022 für die Beschriftung des Fahrzeugs, zwei Rechnungen des Providers E.\_\_\_\_\_ vom 28. Oktober 2021 und vom 31. Januar 2022, sowie die Buchhaltung per 2021 einreichen.

Zudem lässt sich dem Auszug aus dem Handelsregister des Kantons Aargau entnehmen, dass der Rekurrent per tt.mm.2022 das Einzelunternehmen "D.\_\_\_\_\_" in eine GmbH umgewandelt hat. Diese bezweckt (...). Die Gesellschaft kann Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften im In- und Ausland errichten und sich an anderen Unternehmen im In- und Ausland beteiligen sowie alle Geschäfte tätigen, die direkt oder indirekt mit ihrem Zweck in Zusammenhang stehen. Die Gesellschaft kann im In- und Ausland Grundeigentum erwerben, belasten, veräussern und verwalten. Sie kann auch Finanzierungen für eigene oder fremde Rechnung

vornehmen sowie Garantien und Bürgschaften für Tochtergesellschaften und Dritte eingehen (Auszug aus dem Handelsregisteramt des Kantons Aargau vom tt.mm.2023).

#### **6.3.2.**

Vorliegend kann den Steuererklärungen 2020 bis 2022 entnommen werden, dass der Rekurrent sein Arbeitspensum als Zimmermann unverändert bei 100 % beliess. Die eingereichte Jahresrechnung 2021 der Einzelunternehmung weist zudem einen Verlust von CHF 5'439.00 auf, weil nur Aufwände für Ausrüstung, Aus- und Weiterbildung, Flüge, Büromaterial, Seekarten, Informatik sowie Ausweise und Lizenzen aber keine Erträge verbucht wurden. Die Jahresrechnung 2022 weist einen Verlust von CHF 3'175.00 auf. Der Verlust verringerte sich gegenüber dem Vorjahr um CHF 2'264.00, da der Rekurrent nebst den Aufwänden auch Erträge von drei Törns (zwei Ausbildungstörns in der Türkei und in Sardinien sowie ein Ferientörn in Sardinien) verbuchen konnte. Gemäss Homepage des Rekurrenten wurden im Jahr 2023 ebenfalls drei Törns angeboten (zwei Ausbildungstörns in Tropea und Mallorca und ein Ferientörn Seychellen [[https://D.\\_\\_\\_\\_\\_](https://D._____)]).

Auch wenn es keine Rolle spielt, ob die Tätigkeit, für die die Ausbildungskosten anfielen, tatsächlich ausgeübt wird (BBI 2011 2624), ist aufgrund der professionellen Aufmachung der Homepage sowie des Auftretes des Rekurrenten im Geschäftsverkehr mit Visitenkarte, Briefpapier und Schriftzug auf dem Auto sowie der Tatsache, dass der Rekurrent per tt.mm.2022 die Einzelunternehmung "D.\_\_\_\_\_" in eine GmbH umgewandelt hat, und ab 2022 jeweils drei Törns durchführte, womit sich der Verlust in der Bilanz verringerte, glaubhaft dargelegt, dass die Ausbildung zum Hochseeskipper berufsorientiert ist und der Rekurrent künftig beabsichtigt, damit ein (Neben-)Einkommen zu erzielen.

Im Übrigen ist nach vertiefter Auseinandersetzung mit den besuchten Kursen des Rekurrenten erstellt, dass diese der Ausbildung dienten. Denn sie beinhalteten das Ziel, die Prüfung für den D-Schein sowie den B-Schein erfolgreich zu absolvieren. Es ist zwar tatsächlich so, dass Segeln auch ein Hobby darstellen kann. Im Zusammenhang mit obigen Erwägungen, ist jedoch davon auszugehen, dass der Rekurrent von Anfang an beabsichtigte, nach Abschluss seiner Ausbildungen als Skipper einen (Neben-)Verdienst zu erzielen.

#### **6.4.**

##### **6.4.1.**

Gemäss Art. 2 der Verordnung über den schweizerischen Fähigkeitsausweis zum Führen von Yachten zur See vom 20. Dezember 2006 (Hochseeausweis-Verordnung [SR 747.321.71]) muss der Kandidat um den Hochseeausweis zu erhalten, unter anderem die Prüfung nach Anforderungen

von Anhang 1 mit Erfolg bestanden haben (lit. b), eine nautische Grundausbildung (lit. c) und die erforderliche Praxis auf See nachweisen (lit. f). Den Nachweis über die nautische Grundausbildung hat der Kandidat durch Vorlage der kantonalen Führerausweise Schifffahrt zu erbringen (Art. 3 Abs. 1 Hochseeausweis-Verordnung). Für die Erstaussstellung eines Hochseeausweises für Segelschiffe mit und ohne Maschinenantrieb ist ein Nachweis über drei Wochen Seefahrt mit mindestens 18 Tagen auf See und 1000 gefahrenen Seemeilen, wovon mindestens 700 nach bestandener Theorieprüfung, zu erbringen (Art. 7 Abs. 1 lit. a Hochseeausweis-Verordnung). Die theoretische Prüfung umfasst die Prüfungsfächer Navigation und Schiffsführung, Seemannschaft, Meteorologie, Rechtsfragen, Medizin an Bord, Gezeitenaufgaben und Kartenaufgaben (Anhang 1 Hochseeausweis-Verordnung).

#### **6.4.2.**

Gemäss Homepage der C.\_\_\_\_\_ GmbH ([https://C.\\_\\_\\_\\_\\_](https://C._____)) ist der Grundkurs Yacht für alle segelinteressierten Personen auch ohne Vorkenntnisse im Alter von ca. 12 bis 99 Jahren geeignet um Segel-Luft zu schnuppern. Nach Absolvierung des Kurses besteht die Möglichkeit, die prüfungsfreien Segelschiffe zu mieten. Zur Teilnahme am Prüfungskurs (D-Schein) wird ein absolvierter Grundkurs Yacht der C.\_\_\_\_\_ vorausgesetzt. Der kompakte Prüfungskurs startet jeweils samstags, der Kurs dauert fünf Tage, wobei der Mittwoch als individueller Trainingstag respektive Ruhetag gilt, und kann mit der praktischen Prüfung am Wochenende abgeschlossen werden.

Folglich sind die Kurskosten für den Grundkurs Yacht in der Höhe von CHF 600.00 sowie die Kurskosten für den Prüfungskurs (D-Schein) in der Höhe von CHF 1'490.00 als berufsorientierte Ausbildungskosten abziehbar.

#### **6.4.3.**

Weiter sind die Kosten des Strassenverkehrs- und Schifffahrtsamts des Kantons O für die Behandlung eines Schiffsführerausweis-Gesuches in der Höhe von CHF 50.00 und für die praktische Schiffsführerprüfung inkl. Zuschlag für Sonn-/Feiertag von CHF 230.00, sowie die Kosten des Departement Volkswirtschaft und Inneres des Kantons Aargau für den Schiffsführer-Ausweis in der Höhe von CHF 35.00 als berufsorientierte Ausbildungskosten abziehbar, da der Rekurrent aufgrund Art. 3 Abs. 1 Hochseeausweis-Verordnung den Nachweis über die nautische Grundausbildung durch Vorlage des kantonalen Führerausweis Schifffahrt zu erbringen hat.

#### **6.4.4.**

Im Theoriekurs Hochseeschein (B-Schein) wird anschaulich und praxisnah das Wissen über terrestrische Navigation, Gezeiten, Seemannschaft und anderes mehr, welches an der amtlichen Prüfung verlangt wird, vermittelt ([https://C.\\_\\_\\_\\_\\_](https://C._____)).

Demnach sind die Kurskosten in der Höhe von CHF 650.00 sowie die Kursmaterialien von CHF 344.50 ebenfalls als berufsorientierte Ausbildungskosten abziehbar. Weiter abziehbar sind die Kosten für die theoretische Prüfung für den Hochseerausweis in der Höhe von CHF 300.00.

#### **6.4.5.**

Weiter muss der Nachweis über drei Wochen Seefahrt mit mindestens 18 Tagen auf See und 1000 gefahrenen Seemeilen erbracht werden (Art. 7 Abs. 1 lit. a Hochseerausweis-Verordnung). Bei den Meilentörns von F.\_\_\_\_\_ werden alle Teilnehmer in den Wach-Plan eingebunden und sind an der Schiffs- und Logbuchführung sowie an der Navigation und beim Rudergehen beteiligt. Die zurückgelegten Seemeilen werden bestätigt. Es wird empfohlen, aufgrund des mediterranen Klimas und der durchschnittlich sehr guten Windverhältnisse, die ersten Ausbildungstörns im Mittelmeer zu absolvieren. Somit sind auch die Kosten für den Meilentörn Palma-Olbia in der Höhe von CHF 1'350.00 abziehbar.

### **7.**

#### **7.1.**

Gemäss Merkblatt KStA, Ziff. 5.3, können als sogenannte indirekte Kosten auch die Fahrtkosten 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).

#### **7.2.**

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]).

Vorliegend ergibt eine summarische Überprüfung, dass die Fahrtzeit mit dem Auto pro Weg eine Stunde und 17 Minuten beträgt, hingegen mit den öffentlichen Verkehrsmitteln zwei Stunden und 21 Minuten. Somit beträgt

die Zeitersparnis über eine Stunde pro Tag und es ist nicht zu beanstanden, dass der Rekurrent vorliegend die Autokosten abgezogen hat.

Der Rekurrent macht geltend, an zehn Weiterbildungstagen, d.h. während dem Besuch des Grundkurses Yacht und des Prüfungskurses (D-Schein), das Auto benötigt zu haben für den Weg von seinem Wohnort in Q.\_\_\_\_\_ nach T.\_\_\_\_\_. Gemäss Homepage der C.\_\_\_\_\_ GmbH ([https://C.\\_\\_\\_\\_\\_](https://C._____)) dauert der Grundkurs Yacht drei Tage (siehe Bestätigung Grundkurs Yacht vom 3. September 2019 der C.\_\_\_\_\_ GmbH) und der Prüfungskurs (D-Schein) fünf Tage. Ein weiterer Tag ist für den Prüfungstag zu berücksichtigen (siehe Bestätigung Prüfungskurs [D-Schein] der C.\_\_\_\_\_ GmbH vom 3. September 2019). Somit können die Fahrtkosten für neun Weiterbildungstage gewährt werden. Die Fahrtkosten von CHF 1'204.00 sind um CHF 120.40 (86 km x 2 x CHF 0.70) auf CHF 1'083.60 zu kürzen.

Der Rekurrent hat in der Steuererklärung 2019 für die Dauer des Theoriekurses weitere acht Weiterbildungstage geltend gemacht. Nach Angaben der C.\_\_\_\_\_ GmbH, wonach der Rekurrent ab 29. Oktober 2019 einen Abendkurs besucht hatte, welcher insgesamt elf Mal stattfand, wovon acht Mal auf das Jahr 2019 entfielen (E-Mail und Telefonat vom 27. Juli 2023), ist das nicht zu beanstanden. Somit sind die Fahrtkosten im Umfang von CHF 963.20 [86 km x 2 x 8 Tage x CHF 0.70) abziehbar.

### **7.3.**

#### **7.3.1.**

Für das Steuerjahr 2019 betrug der volle Abzug für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung CHF 15.00 pro Tag respektive CHF 3'200.00 im Jahr (Art. 3 BkV in Verbindung mit Art. 6 BkV und Anhang zur BkV).

#### **7.3.2.**

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 VBE vom 5. März 2007 [WBE.2006.350]). 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).

### 7.3.3.

Der Rekurrent beansprucht für insgesamt 18 Tage den ganzen Verpflegungskostenabzug à CHF 15.00. Gemäss Aussage des Inhabers der C.\_\_\_\_\_ GmbH gab es während dem Grundkurs Yacht und dem Prüfungskurs (D-Schein) jeweils eine Mittagspause von einer Stunde in der sich die Teilnehmer selber verpflegen mussten. Der Theoriekurs fand hingegen jeweils am Dienstagabend für zwei Stunden statt (E-Mail und Telefonat vom 27. Juli 2023). Die praktische Schiffsführerprüfung für den D-Schein fand am Sonntag 6. Oktober 2019 statt (siehe Rechnung vom 11. Oktober 2019 des Strassenverkehrs- und Schifffahrtsamtes des Kantons O). Es ist davon auszugehen, dass die praktische Prüfung mit Einsegeln nicht länger als zwei Stunden dauerte.

Wie unter Erwägung 7.2. festgehalten, dauerte die Fahrtzeit pro Weg mit dem Auto eine Stunde und 17 Minute. Somit ist erstellt, dass der Rekurrent sich während der Dauer des Grundkurs Yacht und des Prüfungskurses (D-Schein) nicht zu Hause verpflegen konnte. Folglich ist der volle Verpflegungskostenabzug für acht Tage (drei Tage Grundkurs Yacht und fünf Tage Prüfungskurs [siehe Bestätigungen vom 3. September 2019 der C.\_\_\_\_\_ GmbH]) in der Höhe von CHF 120.00 (8 Tage x CHF 15.00) zu gewähren.

Hingegen ist es dem Rekurrenten zuzumuten, sich vor bzw. nach der zweistündigen Prüfung am Sonntag 6. Oktober 2019 zuhause zu verpflegen. Der Abzug in der Höhe von CHF 15.00 ist folglich aufzurechnen.

Weiter war es dem Rekurrenten auch während der Dauer des Theoriekurses, welcher jeweils am Dienstagabend für zwei Stunden stattfand, möglich, sich vor bzw. nach dem Kurs zu Hause zu verpflegen, womit der Abzug für diese acht Tage in der Höhe von insgesamt CHF 120.00 (8 Tage x CHF 15.00) ebenfalls nicht zu gewähren ist.

### 7.4.

Der Rekurrent macht weiter die Kosten in der Höhe von CHF 37.00 für Segelhandschuhe geltend. Gemäss den übrigen Gewinnungskosten können auch Auslagen für Berufskleider abzugsfähige Berufskosten sein. Berufskleider sind ausschliesslich zu Berufs- und Arbeitszwecken dienende Kleider, wie Berufsmäntel, Berufsschürzen, Gummistiefel oder Schutzkleidung (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 35 StG N 16).

Vorliegend kann der Rekurrent die Segelhandschuhe auch privat für sein Hobby nutzen. Gemäss den Angaben des Rekurrenten auf seiner Homepage, sei er, wenn die Zeit es erlaube auf dem S.\_\_\_\_\_ oder T unterwegs ([https://D.\\_\\_\\_\\_\\_](https://D._____)). Dies lässt darauf schliessen, dass der Rekurrent auch in seiner Freizeit segelt und hierfür die Handschuhe ebenfalls benötigt. Aus diesem Grund ist der Abzug der CHF 37.00 nicht zu gewähren.

**8.**

Weiter werden unter sonstigen Kosten noch CHF 150.00 und CHF 65.00 geltend gemacht. Den eingereichten Buchungsdetails kann entnommen werden, dass CHF 150.00 am 4. Oktober 2016 für "Einkauf C.\_\_\_\_\_ GmbH" ausgegeben wurden und CHF 65.00 am 3. November 2016 für "Einkauf C.\_\_\_\_\_ GmbH". Weitere Angaben, insbesondere wofür diese Ausgaben getätigt wurden, fehlen. Da der Rekurrent nur mit den eingereichten Belegen ohne weitere Angaben nicht zu belegen vermag, dass diese Aufwendungen für die Weiterbildung notwendig waren, sind diese Kosten nicht zum Abzug zuzulassen.

**9.**

Zusammenfassend hat der Rekurrent damit für das Jahr 2019 Anspruch auf einen Abzug der Ausbildungskosten von CHF 7'216.00 (CHF 600.00 [Grundkurs Yacht] + CHF 1'490.00 [Prüfungskurs] + CHF 50.00 [Gesuch Schiffsführerausweis] + CHF 230.00 [Prüfungsgebühr praktische Schiffsführerprüfung] + CHF 35.00 [Schiffsführer-Ausweis] + CHF 994.50 [Theoriekurs inkl. Kursmaterial] + CHF 1'350.00 (Meilentörn Palma-Olbia) + CHF 300.00 [Prüfungsgebühr Theorieprüfung Hochseeausweis] + CHF 1'083.60 [Fahrtkosten für Grundkurs Yacht, Prüfungskurs und Schiffsführerprüfung] + CHF 963.20 [Fahrtkosten Theoriekurs] + CHF 120.00 [Verpflegungskosten während Grundkurs Yacht und Prüfungskurs]).

**10.**

Der Rekurs der Rekurrenten wird gestützt auf diese Erwägungen teilweise gutgeheissen. Das steuerbare Einkommen von CHF 74'443.00 ist um CHF 7'216.00 zu kürzen und auf CHF 67'227.00 (gerundet CHF 67'200.00) festzusetzen.

**11.**

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegen die Rekurrenten beinahe vollumfänglich, weshalb die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen sind (§ 189 Abs. 1 StG). Nicht vertretenen Rekurrenten ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

---

**Das Gericht erkennt:**

**1.**

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 67'200.00 festgesetzt.

**2.**

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

---

Zustellung an:  
die Rekurrenten  
das Kantonale Steueramt  
das Regio-Steueramt 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, 31. August 2023

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner