

3-RV.2024.61

P 9

Urteil vom 23. Januar 2025

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Lämmli Richterin Sramek Gerichtsschreiberin Ha
-----------	--

Rekurrent 1	A. _____
-------------	-----------------

Rekurrentin 2	B. _____
---------------	-----------------

beide vertreten durch lic. iur. Serge Flury, Rechtsanwalt,
Kasinostrasse 38, 5000 Aarau

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 30. April 2024 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2022
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 21. November 2023 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2022 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 189'600.00 und zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von CHF 252'000.00 veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden von den geltend gemachten Aus- und Weiterbildungskosten von CHF 30'701.00 nur CHF 12'000.00 zum Abzug zugelassen.

2.

Gegen die Verfügung vom 21. November 2023 erhob B._____ mit Schreiben vom 22. November 2023 Einsprache und stellte den Antrag, die Rückzahlung von Weiterbildungskosten von CHF 18'225.00 an die Arbeitgeberin seien zum Abzug zuzulassen.

3.

Mit Entscheid vom 30. April 2024 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 30. April 2024 (Zustellung am 24. Mai 2024) liessen A._____ und B._____ mit Rekurs vom 17. Juni 2024 (Postaufgabe am selben Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Sie stellen die

"Anträge:

1. Es sei der Einsprache-Entscheid vom 30.04.2024 aufzuheben.
2. Es seien zur Festsetzung des steuerbaren Einkommens weitere Fr. 18'701.00 an Ausbildungskosten in Abzug zu bringen.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge (zzgl. gesetzliche Mehrwertsteuer) zu Lasten der Rekursgegnerin."

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

5.

Die Steuerkommission Q._____ und das Kantonale Steueramt (nachfolgend: KStA) beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

A._____ und B._____ liessen keine Replik erstatten.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Steuerakten 2020 und 2021 von A._____ und B._____ beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2022. 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.

Die Rekurrenten haben mit der Steuererklärung 2022 Aus- und Weiterbildungskosten von CHF 30'701.00 deklariert. Die Steuerkommission Q._____ hat die von den Rekurrenten geltend gemachten Aus- und Weiterbildungskosten von CHF 30'701.00 bis zum jährlichen gesetzlichen Maximum von CHF 12'000.00 zum Abzug zugelassen. Die über den Maximalbetrag hinausgehenden Kosten von CHF 18'701.00 wurden nicht berücksichtigt.

2.2.

Im Rekursverfahren ist zu prüfen, ob die Vorinstanz zu Recht CHF 18'701.00 nicht zum Abzug zugelassen hat. Umstritten ist dabei insbesondere, ob die geltend gemachte Rückzahlung von Aus- und Weiterbildungskosten für in den Jahren 2020 und 2021 von der Arbeitgeberin geleistete Zahlungen vom Einkommen abgezogen werden können.

2.2.1.

Vorab ist jedoch zu prüfen, ob die Vorinstanz ihre Begründungspflicht verletzt hat (Erw. 3). Nach den Rechtsgrundlagen (Erw. 4) und der Darlegung des Sachverhalts (Erw. 5) ist zu erörtern, ob es sich um abzugsfähige Aus- oder Weiterbildungskosten handelt (Erw. 6) und falls ja, ob diese periodengerecht geltend gemacht worden sind (Erw. 7).

3.

3.1.

Die Rekurrenten lassen unter anderem ausführen, die Begründung des Einspracheentscheids, "deshalb kann nicht davon ausgegangen werden, was wann gewesen wäre", sei schlicht und einfach nicht zu verstehen. Sie machen eine Verletzung der Begründungspflicht und damit des Anspruchs auf rechtliches Gehör geltend.

3.2.

Bei Einspracheentscheiden sind die Anforderungen an eine Begründung höher gesetzt. Der Einspracheentscheid ist gemäss § 195 Abs. 3 StG schriftlich zu begründen. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass

jedenfalls die bundesrechtlichen Minimalanforderungen, wie sie aus Art. 29 Abs. 2 BV ("Die Parteien haben Anspruch auf rechtliches Gehör") abgeleitet werden, Beachtung finden. Die tatsächlichen Feststellungen und rechtlichen Überlegungen, welche die Einsprachebehörde dem Entscheid zu Grunde gelegt hat, müssen nachvollzogen werden können. Die Begründung hat zudem eine Beurteilung der Beweismittel zu enthalten. Weiter hat die Einsprachebehörde zu den Anträgen der steuerpflichtigen Person so Stellung zu nehmen, dass ersichtlich wird, wieweit ihnen entsprochen wird. Sie muss sich jedoch nicht mit jedem Vorbringen der steuerpflichtigen Person auseinandersetzen und jedes einzelne Argument ausdrücklich widerlegen. Sie darf sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Als Minimalerfordernis verbleibt aber stets, dass sich die am Verfahren beteiligten Personen anhand der Begründung über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft ablegen können. Dieses Minimalerfordernis wird verletzt, wenn sich die Steuerbehörde im Einspracheentscheid mit mehreren Begehren und Beweismitteln, welche die steuerpflichtige Person angerufen hat, überhaupt nicht auseinandersetzt (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 20. Dezember 2012 [2C_843/2012]; Bundesgerichtsurteil vom 3. Mai 2005 [1P.115/2005], mit Verweis auf BGE 126 I 97; VGE vom 1. Dezember 2008 [WBE.2007.154]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 175 StG N 31, § 195 StG N 9, mit Hinweisen).

3.3.

Die Begründung ("Erwägungen") im Einspracheentscheid vom 30. April 2024 umfasst zwei Sätze. Die Steuerkommission Q._____ hat die von der Rekurrentin deklarierten Weiterbildungskosten von CHF 18'225.00 als belegt und nachgewiesen anerkannt. Aufgrund des zugelassenen Maximalbetrages von CHF 12'000.00 pro Jahr seien gemäss Wegleitung zur Steuererklärung 2022 die über diesen Betrag hinaus entstandenen Kosten jedoch nicht abzugsfähig.

Der von den Rekurrenten zitierte Satz der Begründung ist für sich allein gesehen zwar unverständlich und die gesamte Begründung äusserst knapp gehalten. Werden hingegen der erste Satz der Begründung und der Wortlaut von § 40 Abs. 1 lit. p StG miteinbezogen, so ist genügend dargelegt, wie die Vorinstanz zur Abweisung der Einsprache gelangt ist. So war es den Rekurrenten denn auch möglich, einen Rekurs zu erheben.

Folglich hat die Steuerkommission Q._____ im Einspracheverfahren ihre Begründungspflicht nicht verletzt. Ob die Begründung korrekt ist, ist nachfolgend zu prüfen.

4.

4.1.

Vorliegend geht es um die Beurteilung der geltend gemachten Kosten für die Weiterbildung der Rekurrentin zum Executive Master of Business Administration in I, J and F.

4.2.

4.2.1.

Abzugsfähig sind gemäss § 40 Abs. 1 lit. p Ziff. 1 StG in der ab 1. Januar 2016 gültigen Fassung die Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung, einschliesslich der Umschulungskosten, bis zum Gesamtbetrag von CHF 12'000.00. Voraussetzung ist, dass ein erster Abschluss auf der Sekundarstufe II vorliegt, oder das 20. Lebensjahr vollendet ist und es sich nicht um die Ausbildungskosten bis zum ersten Abschluss auf der Sekundarstufe II handelt. Diese Bestimmung entspricht den Vorgaben in Art. 9 Abs. 2 lit. o des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG). Gemäss StHG sind allgemeine Abzüge die Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung, einschliesslich Umschulungskosten, bis zu einem nach kantonalem Recht bestimmten Betrag, wobei der Kanton Aargau wie die meisten Kantone den für die direkte Bundessteuer massgebenden Maximalbetrag von CHF 12'000.00 übernommen hat. 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 (Botschaft Aus- und Weiterbildungskosten, BBI 2011, 2624; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 9 StHG N 56j).

4.2.2.

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 (vgl. BBI 2011 2624). 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 (VGE vom 18. Juli 2018, WBE.2018.116 = AGVE 2018, 85). Die berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten berechtigen auch dann zum Abzug, wenn nach Abschluss der Aus- und Weiterbildung nicht im erlernten Beruf gearbeitet wird.

4.2.3.

Das KStA hat das Merkblatt "Aus- und Weiterbildungskosten" (Stand 31. Januar 2016, gültig ab Steuerperiode 2016 (nachfolgend: Merkblatt Aargau), erlassen. Das Merkblatt Aargau hält bezüglich den Merkmalen "Berufsorientierung", "Betragliche Begrenzung", "Direkte Kosten (Schulgelder, Lehrmittel, Prüfungsgebühren)", "Indirekte Kosten (Arbeitszimmer, PC, Fahrtkosten, Verpflegung usw.)" und "Kostenbeteiligung des Arbeitgebers oder von Dritten" das folgende fest:

"3.4 Berufsorientierung

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

(...)

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

(...)

3.6 Betragliche Begrenzung

Sowohl für die Kantons- und Gemeindesteuern als auch für die direkte Bundessteuer liegt die jährliche **Obergrenze** bei **12'000 Franken**.

Bei **Ehegatten**, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, steht dieser Betrag jedem Ehegatten zu, da jeder Ehegatte für sich ein Steuersubjekt ist.

(...)

5.2 Direkte Kosten (Schulgelder, Lehrmittel, Prüfungsgebühren)

Selbst getragene Kosten für Schulgelder, Lehrmittel und Prüfungsgebühren sind abziehbar.

Auslagen für Fachliteratur sind nur dann als Bildungskosten abziehbar, wenn es sich um Kursunterlagen und mit dem Kurs unmittelbar zusammenhängende Literatur handelt. Für die Berufsausübung allgemein nützliche Bücher und Medien sind im allgemeinen Berufskostenabzug enthalten.

5.3 Indirekte Kosten (Arbeitszimmer, PC, Fahrtkosten, Verpflegung usw.)

Indirekte Kosten der Bildung bzw. Umschulung können entsprechend den allgemeinen für Gewinnungskosten geltenden Grundsätzen nur insoweit steuerlich berücksichtigt werden, als sie notwendig waren. Es genügt nicht, dass die getätigten Aufwendungen sich bloss als nützlich erwiesen.

(...)

Als indirekte Kosten können auch die im Zusammenhang mit der Fortbildung stehenden notwendigen Auslagen für die **Fahrt zum Bildungsort** inklusive allfälliger Parkgebühren, allfällige **Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung und Unterkunft** usw. geltend gemacht werden. Es gelten dieselben Ansätze wie bei den Berufskosten im Allgemeinen (Verordnung des EFD über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer). Die Begrenzung der Pendlerkostenabzüge (FABI) ist für Aus-, Weiterbildungs- und Umschulungskosten nicht anwendbar.

5.4 Kostenbeteiligung des Arbeitgebers oder von Dritten

Die steuerpflichtige Person kann nur diejenigen Kosten abziehen, die sie selbst für ihre berufsorientierte Aus- und Weiterbildung bezahlen muss. Kommt der Arbeitgeber der steuerpflichtigen Person oder ein Dritter für die Aus- und Weiterbildung einschliesslich Umschulung auf und musste die steuerpflichtige Person nichts dafür bezahlen, so kann sie keinen Abzug vom steuerbaren Einkommen geltend machen. Der Mitarbeiter darf diese Kosten nicht auch noch abziehen. Zuwiderhandlungen sind wegen versuchter oder vollendeter Steuerhinterziehung strafbar.

Muss die steuerpflichtige Person einen Teil der Gesamtkosten selbst bezahlen, so kann sie nur den Teil, den sie tatsächlich selbst bezahlt hat, geltend machen.

(...)

Nicht auf dem Lohnausweis anzugeben sind Vergütungen, die direkt an Dritte (zum Beispiel Bildungsinstitut) bezahlt werden.

Immer zu bescheinigen sind jedoch effektive Vergütungen für Rechnungen, die auf den Arbeitnehmer ausgestellt sind.

(...)

Kostenbeteiligung des Arbeitgebers nach Abschluss der Aus- und Weiterbildung: Erfolgt eine Kostenbeteiligung des Arbeitgebers erst nach erfolgreichem Abschluss der Bildung, so sind diese Beiträge im Jahr der erhaltenen Zahlung steuerpflichtig."

4.3.

Da Art. 33 Abs. 1 lit. j DBG mit § 40 Abs. 1 lit. p StG inhaltlich identisch ist, kann als Auslegungshilfe auch auf das von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) erlassene Kreisschreiben Nr. 42 "Steuerbehandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten" vom 30. November 2017 (nachfolgend: Kreisschreiben Nr. 42) abgestellt werden. Das Kreisschreiben Nr. 42 stimmt mit dem Merkblatt Aargau überein mit Ausnahme der Ergänzung, dass ursprünglich von der Arbeitgeberin getragene und nachträglich von der Arbeitnehmerin zurückzuzahlende berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten im Jahr der Rückzahlung bis höchstens CHF 12'000.00 pro Kalenderjahr als Abzug geltend gemacht werden können. Dazu wird im Kreisschreiben Nr. 42 ausgeführt:

"4.7 Vom Arbeitgeber bezahlte berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten

Grundsätzlich stellen geldwerte Vorteile, welche vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer fließen, gemäss Artikel 17 Absatz 1 DBG steuerbares Einkommen dar:

"Steuerbar 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."

Eine Ausnahme besteht nur für die vom Arbeitgeber bezahlten Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung, die aufgrund der Gesetzesbestimmung in Artikel 17 Absatz 1^{bis} DBG beim Arbeitnehmer keine steuerbaren Einkünfte darstellen:

"Die vom Arbeitgeber getragenen Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung einschliesslich Umschulungskosten, stellen unabhängig von deren Höhe keinen anderen geldwerten Vorteil im Sinne von Absatz 1 dar."

4.7.1 Vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer oder direkt an das Bildungsinstitut geleistete Zahlungen an die berufsorientierte Aus- und Weiterbildung

Ist der Zusammenhang mit einer berufsorientierten Aus- und Weiterbildung des Arbeitnehmers klar erstellt und belegt, qualifizieren solche Leistungen des Arbeitgebers nach Artikel 17 Absatz 1^{bis} DBG nicht als steuerbares Einkommen. Dies gilt unabhängig davon, ob die Leistung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer oder an das Bildungsinstitut erfolgt.

Lautet dabei die Rechnung auf den Arbeitnehmer, bescheinigt der Arbeitgeber diese Vergütung im Lohnausweis in Ziffer 13.3 [...].

4.7.2 Rückzahlung von ursprünglich vom Arbeitgeber getragenen berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten durch den Arbeitnehmer

Muss der Arbeitnehmer die vom Arbeitgeber zunächst übernommenen berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten (ganz oder teilweise) an diesen zurückbezahlen (z.B. aufgrund einer Rückzahlungsklausel in der Ausbildungsvereinbarung bei vorzeitigem Stellenwechsel), kann er dafür im Zeitpunkt der Rückzahlung den Abzug gemäss Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe j DBG geltend machen. Wenn der Arbeitgeber die berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten über mehrere Kalenderjahre übernommen hat, kann der Arbeitnehmer im Jahr der Rückzahlung einen Abzug gemäss Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe j DBG bis höchstens 12 000 Franken pro Kalenderjahr, in dem die entsprechenden Kosten angefallen sind, geltend machen."

4.4.

Merkblätter stellen Verwaltungsanweisungen im Hinblick auf eine möglichst einheitliche und rechtsgleiche Verwaltungspraxis dar, denen aber nicht Gesetzescharakter 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).

4.5.

4.5.1.

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]).

4.5.2.

Gewinnungskosten sind als von den steuerbaren Einkünften abziehbare Aufwendungen somit grundsätzlich vom Steuerpflichtigen zu beweisen. Kann nicht der absolute Beweis erbracht werden, so liegt es im Ermessen der Steuerbehörde, den Abzug entsprechend den Gegebenheiten des Einzelfalls zu würdigen und gegebenenfalls nur teilweise anzuerkennen. Die nur teilweise Ankerkennung des Abzugs ist somit Ergebnis der Beweiswürdigung durch die Steuerbehörde. Zu einer Umkehr der Beweislast führt dieser Vorgang nicht, auch dann nicht, wenn sich die Aufrechnung im Ergebnis steuererhöhend auswirkt (SGE vom 24. Februar 2022 [3-RV.2019.68], Erw. 2.7.4). Somit sind die Rekurrenten vorliegend beweisbelastet.

5.

5.1.

Die Rekurrenten deklarierten mit der Steuererklärung Aus- und Weiterbildungskosten der Rekurrentin. Die geltend gemachten Kosten von CHF 30'701.00 setzen sich wie folgt zusammen:

1) <u>Rechnungen D.</u>	<u>AG an C.</u>	<u>AG</u>		
<i>Bezeichnung</i>		<i>Rechnungsdatum</i>	<i>Betrag</i>	
CAS F		1. Oktober 2020	CHF	6'075.00
CAS J		2. März 2021	CHF	6'075.00
Mastersemester eMBA G		2. November 2021	CHF	6'075.00
Zwischentotal			CHF	18'225.00
= <u>Rückforderungsrechnung C.</u>	<u>AG an Rekurrentin</u>			
<i>Bezeichnung</i>		<i>Rechnungsdatum</i>	<i>Betrag</i>	
D. _____ AG 3 x CHF 6'075.00		20. Januar 2022	CHF	18'225.00

2) Rechnungen D. _____ AG an Rekurrentin

<i>Bezeichnung</i>	<i>Rechnungsdatum</i>	<i>Betrag</i>	
CAS H	25. März 2022	CHF	8'100.00
Gebühr Nacharbeit CAS H	13. Oktober 2022	CHF	200.00
Zwischentotal		CHF	8'300.00

3) Weiteres

<i>Bezeichnung</i>	<i>Rechnungsdatum</i>	<i>Betrag</i>	
Druck-/Versandkosten Masterarbeit	8. März 2022	CHF	88.30
Parkgebühren 40 x CHF 13.00	25. Juni 2022	CHF	520.00
Fahrtkosten 53 km x 2 x 40 Tage	2022	CHF	2'968.00
Verpflegung 40 Tage à CHF 15.00	2022	CHF	600.00
Zwischentotal		CHF	4'176.30
Total		CHF	30'701.30

5.2.

Das Gemeindesteueramt Q. _____ hat die von den Rekurrenten geltend gemachten Aus- und Weiterbildungskosten von CHF 30'701.00 nur bis zum jährlichen gesetzlichen Maximum von CHF 12'000.00 zum Abzug zugelassen. Die über den Maximalbetrag hinausgehenden Kosten von CHF 18'701.00 wurden nicht berücksichtigt.

5.3.

5.3.1.

Mit der Einsprache machte die Rekurrentin geltend, sie habe die Rückzahlung der Weiterbildungskosten aus den Jahren 2020 und 2021 an die ehemalige Arbeitgeberin tatsächlich selbst geleistet und könne die Zahlung von CHF 18'225.00 belegen.

5.3.2.

Die Steuerkommission Q. _____ erkannte die Weiterbildungskosten von CHF 18'225.00 als belegt und nachgewiesen an, wies die Einsprache jedoch ab, da der zulässige Maximalabzug von CHF 12'000.00 für das Steuerjahr 2022 bereits gewährt worden sei.

5.4.

Mit Rekurs liessen die Rekurrenten ausführen, die Rekurrentin habe während der Anstellung bei der C. _____ AG berufsbegleitend eine Weiterbildung (D. _____ AG) absolviert. Sie habe in den Jahren 2020 bis 2022 diverse CAS (Certificate of Advanced Studies) inkl. HF-Zertifikaten (Zertifikate höherer Fachschulen) absolviert. Die von den Rekurrenten mit der Steuererklärung 2022 und zusätzlichem Schreiben an das Gemeindesteueramt Q. _____ deklarierten Aus- und Weiterbildungskosten von CHF 30'701.00 setzten sich wie folgt zusammen:

- 1) Die Rekurrentin sei am tt.mm. 2022 aus der C. _____ AG ausgetreten, womit laut Weiterbildungsvereinbarung vom tt.mm. 2020 die

Rückzahlung der durch die C._____ AG beglichenen Kurskosten aus den Jahren 2020 und 2021 von insgesamt CHF 18'225.00 (3 x CHF 6'075.00) am 25. Januar 2022 fällig geworden sei.

- 2) Im Jahr 2022 seien weitere Aus- und Weiterbildungskosten von insgesamt CHF 12'476.30 angefallen (Kosten für CAS H, Nacharbeitsgebühr, Druck- und Versandkosten Masterarbeit, Parkgebühren, Fahrt- und Verpflegungskosten).

Die Rekurrenten machten geltend, in den Steuerjahren 2020 und 2021 seien zwar bereits Weiterbildungsbeiträge von der Steuerkommission Q._____ anerkannt worden, jedoch nicht bis zum Umfang von je CHF 12'000.00. Die zusätzlichen Aus- und Weiterbildungskosten von CHF 18'701.00 seien in den Jahren 2020, 2021 und 2022 angefallen und im Jahr 2022 vom steuerbaren Einkommen in Abzug zu bringen.

6.

6.1.

Vorliegend ist unbestritten, dass die in Frage stehenden Kosten im Rahmen der in den Jahren 2020, 2021 und 2022 besuchten Kurse für die Weiterbildung im Bereich Finanz- und Rechnungswesen (CAS F, CAS J, eMBA G, CAS H) angefallen sind. Unbestritten ist auch, dass die Kosten der Weiterbildung mit dem Studiengang zum Executive Master of Business Administration mit Vertiefung in I, J und F (eMBA FH) auf Stufe der Nachdiplomstudien (Merkblatt Aargau, Ziffer 9) und die damit zusammenhängend besuchten Kurse berufsorientiert sind. Der eMBA und die CAS sind geeignet, zu einer beruflichen Qualifikation zu befähigen oder eine bestehende berufliche Qualifikation zu erneuern, zu vertiefen oder zu erweitern. Die direkten Kosten für Schulgelder, Lehrmittel, Prüfungskosten, Nacharbeitsgebühren sowie für den Druck und Versand der Masterarbeit sind von der Rekurrentin selbst getragen und zu Recht von der Vorinstanz als grundsätzlich abzugsfähige Weiterbildungskosten anerkannt worden. Die Veranlagungen der Jahre 2020 und 2021 sind in Rechtskraft erwachsen.

6.2.

Die selbst getragenen Kosten wurden von der Vorinstanz in den Jahren 2020 bis 2022, beschränkt durch den Maximalabzug von CHF 12'000.00, wie folgt akzeptiert.

Beträge in CHF	2020	2021	2022	
REKURRENTIN				
E. _____				
Semestergebühr	4'170.00			
Lehrmittel	250.00			
Druck-/Bindekosten	51.00			
Parkgebühren	129.00			
Fahrtkosten	126.00			
Kantonsbeiträge	- 2'000.00			
D. _____ AG				
Semestergebühr	2'025.00	4'050.00	8'100.00	
Nacharbeitsgebühr			200.00	
Druck-/Versandkosten			88.00	
Parkgebühren	104.00		520.00	
Fahrtkosten	604.00		2'968.00	
Verpflegung	300.00		600.00	
Zwischentotal	5'759.00	4'050.00	12'476.00	
Abzug (von StK gewährt)	5'759.00	4'050.00	12'000.00	= 21'809.00

Nicht gewährt wurden die im Jahr 2022 über dem Maximalabzug liegenden CHF 476.00 sowie die von der Rekurrentin nachgewiesenermassen geleistete Rückzahlung der von der C. _____ AG vorfinanzierten CHF 18'225.00.

6.3.

Nachfolgend sind die im Jahr 2022 geltend gemachten Aus- und Weiterbildungskosten in zwei Schritten zu prüfen: Zuerst ist auf die im Jahr 2022 periodisch, dann auf die aperiodisch angefallenen Kosten (Rückzahlung an C. _____ AG) einzugehen.

6.4.

6.4.1.

Die im Jahr 2022 angefallenen (direkten) Kurskosten (Semestergebühr, Nacharbeitsgebühr, Druck- und Versandkosten) sind ausgewiesen und wurden korrekt zum Abzug zugelassen.

6.4.2.

Es ist weiter zu prüfen, ob die im Jahr 2022 angefallenen Fahrtkosten, Parkgebühren und Kosten für die auswärtige Verpflegung als indirekte Kosten zum Abzug zuzulassen sind. Gemäss Merkblatt Aargau, 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.

6.4.3.

Die Rekurrentin machte Fahrtkosten von CHF 2'968.00 und Parkgebühren von CHF 520.00 für die Weiterbildung geltend.

Der Weg zwischen der Wohnstätte (R-Strasse 32 in Q._____) und dem Weiterbildungsort (S-Strasse 43 in P._____) misst gemäss search.ch 54.8 Kilometer (Hinweg) bzw. 52.9 Kilometer (Rückweg). Als Zeitbedarf wird für die Reise mit dem öffentlichen Verkehr von der Wohnstätte an die D._____ AG 1 Stunde 13 Minuten (Hinweg) bzw. 1 Stunde 14 Minuten (Rückweg) und mit dem Auto je 45 Minuten angezeigt. Die Zeitersparnis pro Tag beträgt daher 57 Minuten (147 Minuten - 90 Minuten). Wird ein Fussmarsch von der Wohnstätte bis zur Haltestelle Q._____ Post von 7 Minuten und ein Sicherheitszuschlag auf dem Rückweg von 3 Minuten gewährt, so überschreitet die Zeitersparnis mit 67 Minuten pro Tag den Richtwert von 60 Minuten, wenn die Rekurrentin anstelle öffentlicher Verkehrsmittel das Auto für die Reise benutzt. Die Vorinstanz hat die Fahrtkosten von CHF 2'968.00 (CHF 0.70 x 53 Kilometer x 2 x 40 Tage) zu Recht zum Abzug zugelassen.

Da die Parkgebühren an 40 Weiterbildungstagen konstant CHF 13.00 betrugen, die Rekurrentin jeweils das Parkhaus der D._____ AG an der S-Strasse 43 in P._____ benutzte und die Fahrtkosten als zum Abzug berechnete Kosten qualifiziert wurden, sind die Parkgebühren von CHF 520.00 entsprechend auch als Abzug zu genehmigen.

6.4.4.

Aus den Parkhausbelegen kann geschlossen werden, dass sich die Rekurrentin ganztätig an der D._____ AG an der S-Strasse 43 in P._____ aufhielt und dementsprechend die Mahlzeiten auswärts einnahm. Die von der Rekurrentin deklarierten Kosten von CHF 600.00 für die auswärtige Verpflegung während der Weiterbildung (40 Weiterbildungstage à CHF 15.00) wurden damit von der Steuerkommission Q._____ – wie in den Vorperioden – zu Recht zum Abzug zugelassen.

6.5.

Zusammenfassend handelt es sich sowohl bei den Kurskosten wie auch bei den Fahrtkosten, den Parkgebühren und den Kosten für die auswärtige Verpflegung von insgesamt CHF 12'476.00 um abzugsfähige Aus- und Weiterbildungskosten. Da der Abzug für die dem Jahr 2022 periodengerecht zuzuordnenden Kosten auf CHF 12'000.00 beschränkt ist, wurden CHF 476.00 zu Recht nicht zum Abzug zugelassen.

7.

7.1.

In einem zweiten Schritt ist zu prüfen, ob die von der Rekurrentin an die bisherige Arbeitgeberin im Jahr 2022 geleistete Rückzahlung für Aus- und

Weiterbildungskosten von CHF 18'225.00 trotz betraglicher Beschränkung auf CHF 12'000.00 in Abzug gebracht werden kann.

7.2.

7.2.1.

Die Rekurrentin war vom tt.mm. 2020 bis am tt.mm. 2022 bei der C._____ AG angestellt. Die C._____ AG schloss mit der Rekurrentin die Weiterbildungsvereinbarung vom tt.mm. 2020 (nachfolgend: Weiterbildungsvereinbarung). Gemäss Ziffer 1 und 3 der Weiterbildungsvereinbarung beteiligte sich die C._____ AG zu 75 % an den Gesamtkurskosten von CHF 34'350.00 der Weiterbildung "Executive Master of Business Administration in I, J und F (EMBA FH – 90 ECTS)". Die Rekurrentin verpflichtete sich im Gegenzug, nach erfolgreichem Abschluss der Weiterbildung mindestens drei Jahre bei der Arbeitgeberin weiter tätig zu bleiben (Weiterbildungsvereinbarung, Ziffer 6). Für den Fall einer Kündigung während der Weiterbildung hatte die Rekurrentin die durch die Arbeitgeberin geleisteten Kostenbeiträge zu 100 % zurückzuerstatten (Weiterbildungsvereinbarung, Ziffer 5). Die C._____ AG leistete den vertraglich vereinbarten Anteil der Kosten (75 %) jeweils direkt an das Bildungsinstitut.

7.2.2.

Die Rekurrentin deklarierte die selbst getragenen Kosten (25 % der Kurskosten; Weiterbildungsvereinbarung, Ziffer 3) für die Weiterbildung jeweils in den Steuererklärungen 2020, 2021 und 2022, wobei in den Jahren 2020 und 2021 die von ihr selbst getragenen, deklarierten Aus- und Weiterbildungskosten vollständig gewährt wurden, jene im Jahr 2022 bis zum maximal zulässigen Betrag (vgl. Erw. 6.5.). Es stellt sich somit die Frage, ob im Umfang der Rückzahlung ein über die jährliche Grenze von CHF 12'000.00 hinausgehender Abzug möglich ist.

7.2.3.

Nach dem Grundsatz der Periodizität ist Aufwand derjenigen Steuerperiode zuzuweisen, in der er entstanden ist. Das Einkommen, mit dem die Gewinnungskosten zusammenhängen, muss nicht nur an sich steuerbar sein, sondern auch in derselben Periode, in welcher die Kosten anfallen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 35 StG N 4). Auf kantonaler Ebene gilt, dass Bildungskosten von der steuerpflichtigen Person selbst getragen sein müssen. Beteiligungen von Arbeitgebern berechtigen bei etwaigen Rückzahlungsverpflichtungen zum Abzug. Diese können (vollständig oder proportional) geschuldet sein, wenn die Beteiligung des Arbeitgebers mit einer zeitlich vereinbarten Mindestweiterarbeitsdauer nach abgeschlossener Bildung oder bei Abbruch des Bildungsvorhabens verknüpft ist. Hier ist es sachgerecht, die Rückzahlung spätestens nach deren Auslösung zum Abzug zuzulassen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 40 N 233 StG).

7.2.4.

Grundsätzlich sind die in den Jahren 2020 und 2021 angefallenen Weiterbildungskosten nur in den entsprechenden Steuerperioden abziehbar. Hätte die Rekurrentin die Kurskosten in den Weiterbildungsjahren von Anfang an jeweils selbst bezahlt, anstatt die ehemalige Arbeitgeberin, so hätte sie in den jeweiligen Steuererklärungen 100 % der Kosten als Aus- und Weiterbildungskosten bis zum maximalen Betrag von CHF 12'000.00 deklarieren können.

Vorliegend hat die Rekurrentin in den Jahren 2020 und 2021 zu Recht nur die der Weiterbildungsvereinbarung entsprechenden, selbst getragenen 25 % der Weiterbildungskosten deklariert. Ein Abzug von nicht selbstgetragenen Aus- und Weiterbildungskosten war nicht möglich, hätte sich die Rekurrentin doch widrigenfalls einem Steuerstrafverfahren ausgesetzt (Merkblatt Aargau, Ziff. 5.4 ["Der Mitarbeiter darf diese Kosten nicht auch noch abziehen. Zuwiderhandlungen sind wegen versuchter oder vollendeter Steuerhinterziehung strafbar."])).

Auf der anderen Seite wird im Merkblatt Aargau festgehalten, dass Kostenbeteiligungen des Arbeitgebers nach Abschluss der Aus- und Weiterbildung im Jahr der erhaltenen Zahlung steuerpflichtig sind (Merkblatt Aargau, Ziff. 5.4).

Werden die beiden Regelungen (kein "nachträglicher" Abzug von vom Arbeitgeber vorgängig bezahlter Aus- und Weiterbildungskosten aufgrund der Limitierung und volle Besteuerung der nachträglich ausgerichteten Beiträge) verglichen, ergibt sich eine steuersystematische Diskrepanz.

7.2.5.

Das Kreisschreiben Nr. 42 hält in Ziffer 4.7 fest, wenn der Arbeitgeber die berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten über mehrere Kalenderjahre übernommen habe, so könne der Arbeitnehmer im Jahr der Pflicht zur Rückzahlung einen Abzug gemäss Art. 33 Abs. 1 Bst. j DBG bis höchstens CHF 12 000.00 *pro Kalenderjahr*, in dem die entsprechenden Kosten angefallen wären, geltend machen (vgl. dazu auch: Michelle Birri, TREX Der Treuhandexperte 1/2018, S.110). Das Kreisschreiben Nr. 42 durchbricht damit das Periodizitätsprinzip für die Fallkonstellation, dass die steuerpflichtige Person im Rahmen einer Aus- und Weiterbildungsvereinbarung eine (teilweise) Rückzahlung der Aus- und Weiterbildungskosten schuldet, indem sie das Unternehmen vor Ablauf der Verpflichtungsdauer nach Aus- und Weiterbildungsende verlässt oder nicht zur Prüfung antritt (vgl. Ingo Heymanns in: Steuer Revue = StR 73/2018, S. 184, Abzugsfähigkeit von Aus- und Weiterbildungskosten – eine kritische Würdigung der Bestimmungen).

Mit dieser Regelung, die für die direkte Bundessteuer gilt, wird die oben beschriebene Diskrepanz aufgelöst, indem der vollen Besteuerung bei Ausrichtung von Arbeitgeberbeiträgen nach Abschluss der Aus- und Weiterbildung der volle Abzug bei nachträglicher Rückzahlung gegenübergestellt wird. Da § 40 Abs. 1 lit. p StG mit Art. 33 Abs. 1 lit. j DBG übereinstimmt, ist diese Regelung im Sinne einer vertikalen Harmonisierung auch für die Kantons- und Gemeindesteuern zu übernehmen. Nicht zu prüfen ist damit, ob es sich mit der Kündigung des Arbeitsverhältnisses seitens der Rekurrentin und der dadurch ausgelösten Rückzahlungspflicht um eine neue alte Tatsache handelt und somit ein Revisionsgrund nach § 201 Abs. 1 lit. a StG vorliegen könnte.

7.2.6.

Der Rekurrentin ist daher im Grundsatz der Abzug für die Weiterbildung im Umfang der Rückzahlung bis zum Maximalbetrag zu gewähren. Da die Rekurrentin aufgrund der Weiterbildungsvereinbarung die von der C._____ AG bezahlten, zum Abzug berechtigten Weiterbildungskosten nicht in den Steuerperioden 2020 und 2021 deklarieren durfte, ist es gerechtfertigt, die Weiterbildungskosten der Jahre 2020 und 2021 bei Fälligkeit der Rückzahlung im Jahr 2022 wie folgt zu berücksichtigen:

Beträge in CHF	2020	2021	2022
Abzug von StK gewährt	5'759.00	4'050.00	12'000.00
Nach Rückzahlung von der Rekurrentin zusätzlich getragene Kosten			
D._____ AG Semestergebühren	6'075.00	6'075.00 6'075.00	
Total	11'834.00	16'200.00	12'476.00
gesetzliches Maximum		- 12'000.00	- 12'000.00
Zusätzlich zu berücksichtigende Kosten	6'075.00	7'950.00	0.00
Nicht abziehbare Kosten	0.00	4'200.00	476.00

8.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Rekurrentin schlussendlich die Weiterbildung vollumfänglich selbst bezahlt hat. Es sind damit im Grundsatz die gesamten Kosten der Weiterbildung abzugsfähig. In Berücksichtigung der Begrenzung auf maximal CHF 12'000.00 pro Kalenderjahr (2020 - 2022) haben die Rekurrenten damit für das Steuerjahr 2022 Anspruch auf einen Abzug der Aus- und Weiterbildungskosten von CHF 26'025.00 (CHF 6'075.00 [Differenz zwischen rechtskräftiger Steueranlagung und Maximalabzug 2020] + CHF 7'950.00 [Differenz zwischen

rechtskräftiger Steuerveranlagung und Maximalabzug 2021] + CHF 12'000.00 [Maximalabzug 2022]). In der Veranlagung wurde der Maximalabzug 2022 bereits berücksichtigt. Zusätzlich zu berücksichtigen sind CHF 14'025.00.

9.

Im Ergebnis ist der Rekurs teilweise gutzuheissen. Das steuerbare Einkommen für die Kantons- und Gemeindesteuern 2022 reduziert sich von CHF 189'646.00 um CHF 14'025.00 auf CHF 175'621.00, gerundet CHF 175'600.00.

10.

10.1.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegen die Rekurrenten zu rund 75 %. Sie haben daher 25 % der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

10.2.

10.2.1.

Ausserdem ist den Rekurrenten für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

10.2.2.

Bei der Vertretung durch Rechtsanwälte stellt der Anwaltstarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT; Stand 1. Januar 2021) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (AGVE 1981 S. 281; SGE vom 21. März 2024 [3-RV.2023.52]).

10.3.

Vorliegend beträgt der Streitwert von rund CHF 1'500.00. Der Fall hat eine mittlere Bedeutung und einen mittleren Schwierigkeitsgrad. Zudem ist von einem maximal mittleren erforderlichen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c AnwT auf CHF 1'000.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen. Davon sind den Rekurrenten 75 % mit CHF 750.00 zu ersetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 175'600.00 festgesetzt.

2.

Die Rekurrenten haben die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 500.00, der Kanzleigebür von CHF 240.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 840.00, zu 25 % mit CHF 210.00 unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 750.00 (inkl. 8.1 % MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrenten (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, Obere Vorstadt 37, 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. Januar 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Ha