



Direkte Bundessteuer

Bern, 30. November 2017

Kreisschreiben Nr. 42

Steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten

Inhaltsverzeichnis

| | | |
|------------|--|-----------|
| 1 | Gesetzliche Grundlage sowie Gegenstand des Kreisschreibens | 2 |
| 2 | Bildungssystem in der Schweiz | 2 |
| 3 | Schematischer Überblick über die Abzugsfähigkeit (Grundzüge) | 4 |
| 4 | Steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten..... | 5 |
| 4.1 | Allgemeines | 5 |
| 4.2 | Allgemeiner Abzug | 6 |
| 4.3 | Obergrenze des Abzuges..... | 7 |
| 4.4 | Berufsorientierte Aus- und Weiterbildung nach Abschluss auf Sekundarstufe II..... | 7 |
| 4.5 | Keine berufsorientierte Aus- und Weiterbildung..... | 8 |
| 4.5.1 | Beratungsleistungen, Berufs-, Studien- und Karriereberatung, Coaching, Training...8 | |
| 4.5.2 | Anlässe im Bereich Unterhaltung, Erlebnis, Geselligkeit, Sport und Hobby | 8 |
| 4.6 | Abzugsmöglichkeiten für Arbeitgeber und selbständig Erwerbstätige | 8 |
| 4.7 | Vom Arbeitgeber bezahlte berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten...9 | |
| 4.7.1 | Vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer oder direkt an das Bildungsinstitut geleistete Zahlungen an die berufsorientierte Aus- und Weiterbildung..... | 9 |
| 4.7.2 | Rückzahlung von ursprünglich vom Arbeitgeber getragenen berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten durch den Arbeitnehmer | 9 |
| 4.7.3 | Vergütung von ursprünglich vom Arbeitnehmer getragenen berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten durch den Arbeitgeber | 10 |
| 4.8 | Leistungen des neuen Arbeitgebers bei Stellenantritt für bereits geleistete berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten | 11 |
| 4.9 | Zahlungen des Staatssekretariats für Bildung, Forschung und Innovation (SBFI) im Zusammenhang mit der Subjektfinanzierung von vorbereitenden Kursen auf eidgenössische Prüfungen..... | 12 |
| 5 | Quellensteuerpflichtige Personen..... | 12 |

1 Gesetzliche Grundlage sowie Gegenstand des Kreisschreibens

Mit dem Bundesgesetz vom 27. September 2013 über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten wurde die steuerliche Abzugsfähigkeit der Kosten für die Aus- und Weiterbildung neu geregelt (vgl. Amtliche Sammlung des Bundesrechts [AS] Jahrgang 2014, Seite 1105 ff. sowie Bundesblatt [BBl] Jahrgang 2011, Seite 2607 ff.). Gestützt darauf sind alle berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten nach dem ersten Abschluss auf der Sekundarstufe II abzugsfähig. Liegt kein erster Abschluss auf der Sekundarstufe II vor, sind alle berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten ab dem vollendeten 20. Lebensjahr abzugsfähig, sofern es sich dabei nicht um die Ausbildungskosten bis und mit dem ersten Abschluss auf der Sekundarstufe II handelt.

Der Abzug gemäss Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe j des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) ist auf höchstens 12 000 Franken pro Person und Steuerperiode beschränkt.

Nicht abzugsfähig sind Kosten für Aus- und Weiterbildungen, die nicht berufsorientiert sind (Liebhabelei, Hobby).

Der Bundesrat setzte das Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten per 1. Januar 2016 in Kraft (vgl. AS 2014 1107). Damit gelten neu die Artikel 17 Absatz 1^{bis}, Artikel 27 Absatz 2 Buchstabe e, Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe j und Artikel 59 Absatz 1 Buchstabe e DBG. Der Artikel 26 Absatz 1 Buchstabe c DBG wurde geändert, und die Artikel 26 Absatz 1 Buchstabe d, Artikel 34 Buchstabe b DBG und Artikel 8 der Berufskostenverordnung wurden aufgehoben.

Das vorliegende Kreisschreiben legt die neue gesetzliche Regelung dar und regelt gewisse Einzelfragen.

Mit dem vorliegenden Kreisschreiben wird gleichzeitig die Ziffer 3 des Kreisschreibens Nr. 26 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 22. September 1995 betreffend den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit hinfällig.

2 Bildungssystem in der Schweiz

Der neue Abzug orientiert sich am schweizerischen Bildungssystem und übernimmt insbesondere dessen Begrifflichkeit. Das Bildungssystem in der Schweiz umfasst grundsätzlich die folgenden Stufen bzw. Bereiche (vgl. dazu die Ausführungen des Schweizer Medieninstituts für Bildung und Kultur im Auftrag des Staatssekretariats für Bildung, Forschung und Innovation und der Schweizerischen Konferenz der kantonalen Erziehungsdirektoren):

– Primarstufe: Die Primarstufe – inklusive zwei Jahre Kindergarten oder die ersten beiden Jahre einer Eingangsstufe – umfasst acht Jahre. Die Kantone mit ihren Gemeinden sind zuständig für die Organisation und Finanzierung der Primarstufe. Träger der Schulen sind die Gemeinden. Der Schulbesuch ist für alle Kinder obligatorisch und kostenlos. Beim Eintritt in die Primarstufe sind die Kinder in der Regel zwischen vier und fünf Jahre alt.

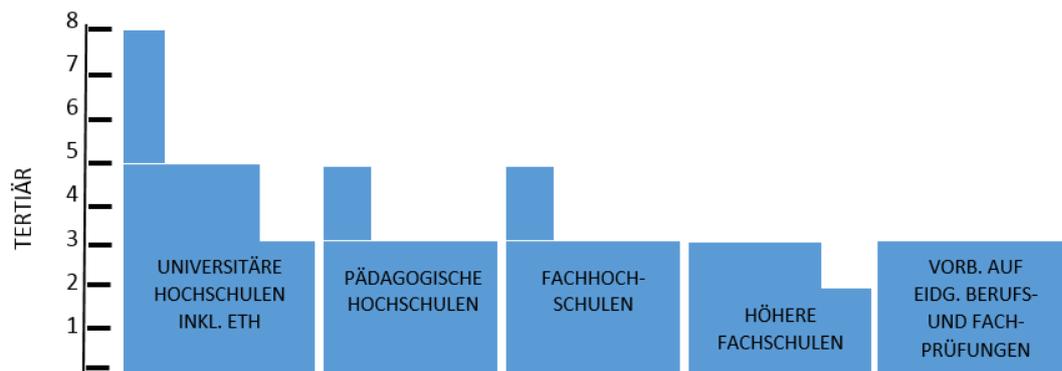
– Sekundarstufe I: Die Sekundarstufe I folgt auf die Primarstufe und dauert in der Regel drei Jahre (neuntes bis elftes Schuljahr). Die Sekundarstufe I vermittelt eine grundlegende Allgemeinbildung und bereitet auf die berufliche Grundbildung oder auf den Übertritt an allgemeinbildende Schulen der Sekundarstufe II vor. Die Kantone mit ihren Gemeinden sind zuständig für die Organisation und Finanzierung der Sekundarstufe I. Die Gemeinden, teilweise auch die Kantone, sind Träger dieser Schulen. Der Schulbesuch ist obligatorisch und kostenlos. Die Schülerinnen und Schüler der Sekundarstufe I sind in der Regel zwischen 12 und 15 Jahre alt.

– Sekundarstufe II: Nach der obligatorischen Schule treten die Jugendlichen in die Sekundarstufe II über. Unterteilen lässt sich die Sekundarstufe II in allgemeinbildende und in berufsbildende

Ausbildungsgänge. Allgemeinbildende Ausbildungsgänge bieten die gymnasialen Maturitätsschulen (Gymnasien) und Fachmittelschulen (FMS) an. Die berufliche Grundbildung kann in Lehrbetrieben mit ergänzendem Unterricht in den Berufsfachschulen und überbetrieblichen Kursen oder in einem schulischen Vollzeitangebot wie Lehrwerkstätten oder beruflichen Vollzeitschulen absolviert werden. Es können folgende Ausbildungsgänge der beruflichen Grundbildung unterschieden werden: Zweijährige berufliche Grundbildung mit einem eidgenössischen Berufsattest (früher: Anlehre), drei- oder vierjährige berufliche Grundbildung mit eidgenössischem Fähigkeitszeugnis, Berufsmaturitätsbildung ergänzend zur drei- oder vierjährigen beruflichen Grundbildung. In der nachfolgenden Grafik wird die berufliche Grundbildung zusammenfassend als „Berufliche Grundausbildung“ bezeichnet.

– Tertiärstufe: Die Tertiärstufe umfasst Ausbildungen im Rahmen der höheren Berufsbildung und im Rahmen der Hochschulen: Die höhere Berufsbildung umfasst die eidgenössischen Berufsprüfungen, eidgenössische höhere Fachprüfungen sowie die höheren Fachschulen (HF). Zu den Hochschulen zählen die universitären Hochschulen (kantonale universitäre Hochschulen sowie Eidgenössische Technische Hochschulen [ETH]), die Fachhochschulen (FH), einschliesslich Kunst- und Musikhochschulen, sowie die Pädagogischen Hochschulen (PH).

Graphischer Überblick über das schweizerische Bildungswesen (vgl. auch Schweizer Medieninstitut für Bildung und Kultur; <http://bildungssystem.educa.ch/de>):



3 Schematischer Überblick über die Abzugsfähigkeit (Grundzüge)

| | Abzugsfähig gemäss Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe j DBG | | | | |
|---|--|--|---|---|--|
| | bis 31. Dezember 2015 | ab 1. Januar 2016 | | | |
| | | über 20 Jahre alt, mit erstem Sek II-Abschluss | über 20 Jahre alt, ohne ersten Sek II-Abschluss | unter 20 Jahre alt, mit erstem Sek II-Abschluss | unter 20 Jahre alt, ohne ersten Sek II-Abschluss |
| Ausbildung bis und mit erstem Abschluss auf | Nein | | Nein | | Nein |

| | | | | | |
|---|------|------|--|------|------|
| der Sekundarstufe II | | | | | |
| Ausbildung für weiteren Abschluss auf Sekundarstufe II | Nein | Ja | | Ja | |
| Ausbildung ab Tertiärstufe | Nein | Ja | | Ja | |
| Weiterbildung (z.B. zur besseren Berufsausübung, zur Anpassung an neue Anforderungen) | Ja | Ja | Ja | Ja | Nein |
| Umschulung in eine höhere berufliche Stellung oder in einen neuen Beruf | Nein | Ja | Ja, ausser Ausbildungskosten bis zum ersten Sek II-Abschluss | Ja | Nein |
| Wiedereinstieg | Ja | Ja | Ja, ausser Ausbildungskosten bis zum ersten Sek II-Abschluss | Ja | Nein |
| Liebhaberei, Hobby | Nein | Nein | Nein | Nein | Nein |

grau = nicht mögliche Sachverhaltskonstellation

4 Steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten

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.

Mit dieser schematischen Abgrenzung, die dem Wortlaut von Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe j DBG zugrunde liegt, können sämtliche berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten von Bildungsaktivitäten sowohl auf der Sekundarstufe II (nach dem ersten Abschluss auf derselben) und der Tertiärstufe als auch ausserhalb des formalen Bildungssystems in Abzug gebracht werden. Unter formaler Bildung wird gemeinhin die institutionalisierte, kontinuierliche Aus- und Weiterbildung in den staatlichen Bildungsinstitutionen (wie Schule, Universität, Institutionen der Berufsbildung) verstanden. Sie ist ein strukturierter, hierarchisch gegliederter Prozess und gekennzeichnet durch klare Lernziele, Lehrpläne, Lernsettings und Zertifizierungen.

Der Abzug ist bei Altersrentnerinnen und Altersrentnern nur möglich, falls diese eine aktuelle oder zukünftige Erwerbstätigkeit glaubhaft machen.

Die Kosten bis und mit dem ersten Abschluss auf der Sekundarstufe II gelten als Lebenshaltungskosten und sind nicht abzugsfähig. Ebenso sind sämtliche berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten, die vor Vollendung des 20. Lebensjahres anfallen, nicht abzugsfähig, sofern kein Abschluss auf Sekundarstufe II vorliegt.

Beispiele:

- *Der ungelernte, über 20jährige Automechaniker kann zwar sämtliche Kosten für Kurse, die dem Erwerb vertiefter Kenntnisse bei der Reparatur von bestimmten Automarken dienen, bis zum Höchstbetrag von 12 000 Franken pro Steuerperiode von seinen steuerbaren Einkünften in Abzug bringen. Sollte er sich aber im Alter von 30 Jahren entscheiden, den Lehrabschluss nachzuholen, wird er die dadurch verursachten Kosten steuerlich nicht geltend machen können.*
- *Eine Studentin finanziert sich ihr Studium an der Universität mit einer Teilzeitstelle. Sie kommt persönlich für die Semestergebühren auf und kauft die für das Studium notwendigen Bücher. Zusätzlich wird sie für den Lebensunterhalt von ihren Eltern mit einem monatlichen Beitrag unterstützt. Die Auslagen für das Studium (z.B. Semestergebühren, Bücherkosten) kann die Studentin im Rahmen ihres Einkommens bis zum festgelegten Höchstbetrag steuerlich als Aus- und Weiterbildungskosten in Abzug bringen. Die Eltern ihrerseits können keinen Aus- und Weiterbildungskostenabzug für ihre Tochter geltend machen. Allenfalls steht ihnen der Kinder- oder der Unterstützungsabzug für ihre Tochter zu.*
- *Tritt eine Person mit 16 Jahren eine kaufmännische Lehre bei einer international tätigen Bank an, die in der Regel drei Jahre dauert, kann sie die Kosten für einen Sprachaufenthalt in England, welchen sie in den Sommerferien am Ende des zweiten Lehrjahres absolviert, steuerlich nicht zum Abzug bringen. Wenn sie allerdings denselben Sprachkurs nach dem Lehrabschluss besucht, sind die Kosten – sofern sie berufsorientiert sind – steuerlich abzugsfähig, auch wenn sie das 20. Lebensjahr noch nicht vollendet hat.*

4.2 Allgemeiner Abzug

Der Abzug für die Aus- und Weiterbildungskosten gemäss Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe j DBG stellt einen allgemeinen Abzug dar, mit dem den tatsächlichen Aufwendungen der steuerpflichtigen Person bis zu einem Gesamtbetrag von höchstens 12 000 Franken Rechnung getragen wird. Der Abzug ist kein Pauschalabzug. Bei Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, und bei Personen, die in einer eingetragenen Partnerschaft leben, steht dieser Abzug

jedem Ehegatten, jeder eingetragenen Partnerin und jedem eingetragenen Partner zu. Aufgrund dieser gesetzlichen Konzeption ist für dessen Geltendmachung kein Zusammenhang mit Erwerbseinkünften erforderlich. Dies bedeutet, dass der Abzug auch dann geltend gemacht werden kann, wenn in der entsprechenden Steuerperiode kein Erwerbseinkommen erzielt wurde. Es ist zudem darauf hinzuweisen, dass die Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 10. Februar 1993 über den Abzug der Berufskosten unselbstständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer (SR 642.118.1; Berufskostenverordnung) daher keine direkte Anwendung findet. Auch bei einer unterjährigen Steuerpflicht können effektive Aufwendungen bis zum maximal zulässigen Betrag von 12 000 Franken in Abzug gebracht werden. Für die Berechnung des satzbestimmenden Einkommens sind die effektiven Aufwendungen nicht umzurechnen.

Die steuerpflichtige Person kann allerdings nur diejenigen Kosten abziehen, die sie selbst für ihre berufsorientierte Aus- oder Weiterbildung leisten muss.

4.3 Obergrenze des Abzuges

Der zulässige Abzug ist auf einen Gesamtbetrag von höchstens 12 000 Franken pro Steuerperiode begrenzt (vgl. Art. 33 Abs. 1 Bst. j DBG).

Der jeweilige Maximalbetrag kann von jeder steuerpflichtigen Person pro Steuerperiode für ihre selbst getragenen Aus- und Weiterbildungskosten geltend gemacht werden. Der genannte Maximalabzug steht somit sowohl jedem Ehegatten als auch jedem eingetragenen Partner, resp. jeder eingetragenen Partnerin einzeln zu. Die Begrenzung der abzugsfähigen Kosten bezieht sich dabei nicht auf die Kosten des einzelnen Lehrganges, sondern auf die während der Steuerperiode gesamthaft für die Aus- und Weiterbildung verwendeten Mittel.

Allfällige weitere direkt oder indirekt mit diesem Abzug zusammenhängende Kosten – etwa für Fahrten zwischen dem Wohn- respektive Arbeitsort an den Ort der Weiterbildung – können ausschliesslich im Rahmen des jährlich zulässigen Gesamtbetrags geltend gemacht werden, sofern es sich um notwendige Kosten handelt. Nicht notwendige Kosten sind der privaten Lebenshaltung zuzuordnen und berechtigen nicht zum Abzug. Allenfalls muss eine anteilmässige Aufteilung der geltend gemachten Kosten vorgenommen 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. Dabei ist es unerheblich, ob die berufsorientierte Aus- und Weiterbildung zu einer selbstständigen oder unselbstständigen Erwerbstätigkeit führt. Es spielt auch keine Rolle, ob die berufsorientierte Aus- oder Weiterbildung im direkten Zusammenhang mit der Erzielung des gegenwärtigen Erwerbseinkommens steht. Jedoch verlangt das Kriterium der Berufsorientierung eine gewisse Qualität der Wissensvermittlung und der methodischen Vorgehensweise, um als berufsorientiert im Sinne der direkten Bundessteuer zu gelten.

Um die anfallenden Kosten als berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten steuerlich in Abzug bringen zu können, ist es nicht erforderlich, den Abschluss des entsprechenden Bildungslehrganges auch tatsächlich zu erwerben. Sind die Voraussetzungen der Berufsorientierung erfüllt, genügt es, dass der steuerpflichtigen Person Kosten anfallen.

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.

4.5.1 Beratungsleistungen, Berufs-, Studien- und Karriereberatung, Coaching, Training

Im Gegensatz zur berufsorientierten Aus- und Weiterbildung erschöpft sich die Beratungsleistung nicht in der Vermittlung von Wissen. Vielmehr liegt das in erster Linie verfolgte Ziel in der Lösung eines konkreten Problems. Oft beinhaltet eine Beratungsleistung sowohl Elemente der Schulung als auch Elemente der Beratung. Die Beurteilung, ob eine solche Dienstleistung als Bildungsleistung oder als Beratung zu qualifizieren ist, wird aufgrund des abgeschlossenen Vertrags vorgenommen. Überwiegt der Beratungscharakter, sind die angefallenen Kosten gesamthaft nicht als eine berufsorientierte Aus- und Weiterbildung im Sinne von Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe j DBG zu qualifizieren.

Eine Beratungsleistung, die keine berufsorientierte Aus- und Weiterbildung darstellt, liegt insbesondere dann vor, wenn das vertragliche Verhältnis individuell auf den Auftraggeber zugeschnitten ist, auf einer vorgängigen Analyse der entsprechenden Situation beim Auftraggeber beruht und darin besteht, konkrete Problemlösungsvorschläge auszuarbeiten sowie eventuell umzusetzen.

Deshalb stellen Berufs-, Studien- und Karriereberatungen, Coaching und Training grundsätzlich keine berufsorientierten Aus- und Weiterbildungen dar.

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, Reiterferien, 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.

4.6 Abzugsmöglichkeiten für Arbeitgeber und selbständig Erwerbstätige

Arbeitgeber können nach Artikel 27 Absatz 2 Buchstabe e DBG bzw. Artikel 59 Absatz 1 Buchstabe e DBG die von ihnen getragenen Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung für das eigene Personal steuerlich zum Abzug bringen. Arbeitgeber, die Kosten der betriebsinternen Aus- und Weiterbildung für ihr eigenes Personal tragen, können diese nach den ordentlichen Bestimmungen steuerlich ebenfalls geltend machen. Gleiches gilt grundsätzlich auch für Leistungen des neuen Arbeitgebers bei Stellenantritt für Kosten von bereits abgeschlossenen berufsorientierten Aus- und Weiterbildungen der steuerpflichtigen Person. Qualifizieren Kosten einer Aus- und Weiterbildung bei der steuerpflichtigen natürlichen Person nicht als Kosten der berufsorien-

tierten Aus- und Weiterbildung, können sie beim Arbeitgeber dennoch geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen. Die Qualifikation als geldwerte Leistung an Nahestehende bleibt vorbehalten.

Arbeitgeber, die Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung für ihr eigenes Personal tragen, haben – falls die Rechnung auf den Arbeitnehmer lautet – die übernommenen Kosten im Lohnausweis in Ziffer 13.3 zu bescheinigen. Lautet die Rechnung auf den Arbeitgeber, müssen die übernommenen Kosten im Lohnausweis nicht bescheinigt werden. Arbeitgeber, die betriebsinterne Aus- und Weiterbildungen für ihr eigenes Personal durchführen und finanzieren, müssen die diesbezüglich entstandenen Kosten im Lohnausweis ebenfalls nicht bescheinigen.

Selbständig erwerbstätige steuerpflichtige Personen können auch ihre eigenen berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten – sofern diese geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen – im Jahr des Aufwands nach Artikel 27 Absatz 1 DBG steuerlich zum Abzug bringen.

Die selbständig erwerbstätige steuerpflichtige Person verfügt zudem über die Möglichkeit, die von ihr zusätzlich getragenen Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung nach Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe j DBG zum Abzug zu bringen.

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 (vgl. Ziff. 4.6).

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.

4.7.3 Vergütung von ursprünglich vom Arbeitnehmer getragenen berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten durch den Arbeitgeber

Der Arbeitnehmer kann gemäss Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe j DBG die selbst getragenen berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten im Zeitpunkt der Zahlung geltend machen.

Werden die vom Arbeitnehmer bereits in Abzug gebrachten berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten in einer späteren Steuerperiode vom Arbeitgeber (teilweise) vergütet, hat der Arbeitnehmer die Kosten im entsprechenden Umfang letztlich nicht getragen. Aufgrund von Artikel 17 Absatz 1^{bis} DBG i.V.m. Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe j DBG sind dem Arbeitnehmer deshalb die von ihm in der Vorperiode bzw. den Vorperioden in Abzug gebrachten berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten, die ihm der Arbeitgeber nun nachträglich entschädigt hat, im Jahr der Rückvergütung als steuerbares Einkommen im Sinne von Artikel 16 Absatz 1 DBG aufzurechnen. (Beispiel 1). Berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten, welche aufgrund der Obergrenze von maximal 12 000 Franken in der Vorperiode bzw. den Vorperioden nicht in Abzug gebracht werden konnten, können berücksichtigt werden (Beispiel 2).

Wird dem Arbeitnehmer weniger als die von ihm in der Vorperiode bzw. den Vorperioden in Abzug gebrachten berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten vergütet, so fliesst ihm lediglich in der Höhe der Rückvergütung steuerbares Einkommen zu (Beispiel 3).

Der Arbeitgeber hat die Rückvergütungen im Lohnausweis in Ziffer 13.3 als Beiträge des Arbeitgebers für die berufsorientierte Aus- und Weiterbildung zu bescheinigen.

Beispiele:

| Beispiel 1 | N1 | N2 | N3 | N4 | |
|--------------------|---------------|---------------|--------------|----------------|---|
| ARBEITNEHMER/IN | | | | | |
| Angefallene Kosten | 12'000 | 10'000 | 8'000 | | |
| Abzug | 12'000 | 10'000 | 8'000 | | 30'000 * steuerbar Art. 16 Abs. 1 DBG |
| ARBEITGEBER/IN | | | | Zahlung 30'000 | |

* CHF 30'000 sind als steuerbares Einkommen im Sinne von Artikel 16 Absatz 1 DBG aufzurechnen, da die berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten in diesem Umfang nicht (mehr) selbst getragen sind.

| Beispiel 2 | N1 | N2 | N3 | N4 | |
|--------------------|--------------------------|---------------|--------------|----------------|---|
| ARBEITNEHMER/IN | | | | | |
| Angefallene Kosten | 20'000 | 10'000 | 8'000 | | |
| Abzug | 12'000 (8'000) | 10'000 | 8'000 | | 19'000 * (27'000 - 8'000) steuerbar Art. 16 Abs. 1 DBG |
| ARBEITGEBER/IN | | | | Zahlung 27'000 | |

* CHF 19'000 (nicht mehr selbst getragene Kosten von CHF 27'000 abzüglich noch nicht geltend gemachte selbst getragene Kosten von CHF 8'000) sind als steuerbares Einkommen im Sinne von Artikel 16 Absatz 1 DBG aufzurechnen, da die berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten in diesem Umfang nicht (mehr) selbst getragen sind.

| Beispiel 3 | N1 | N2 | N3 | N4 | |
|--------------------|---------------|---------------|--------------|----------------|---|
| ARBEITNEHMER/IN | | | | | |
| Angefallene Kosten | 12'000 | 10'000 | 8'000 | | |
| Abzug | 12'000 | 10'000 | 8'000 | | 20'000 * steuerbar Art. 16 Abs. 1 DBG |
| ARBEITGEBER/IN | | | | Zahlung 20'000 | |

* CHF 20'000 (insgesamt selbst getragene Kosten von CHF 30'000 abzüglich weiterhin selbst getragene Kosten von CHF 10'000) sind als steuerbares Einkommen im Sinne von Artikel 16 Absatz 1 DBG aufzurechnen, da die berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten in diesem Umfang nicht (mehr) selbst getragen sind.

4.8 Leistungen des neuen Arbeitgebers bei Stellenantritt für bereits geleistete berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten

Entschädigungen des neuen Arbeitgebers für Kosten von bereits abgeschlossenen berufsorientierten Aus- und Weiterbildungen stellen grundsätzlich steuerbare Einkünfte gemäss Artikel 17 Absatz 1 DBG dar. Dies gilt unabhängig davon, ob der neue Arbeitgeber vom Arbeitnehmer direkt geleistete Kosten entschädigt oder allfällige aufgrund eines Ausbildungsvertrags bestehende Rückzahlungsverpflichtungen des Arbeitnehmers ausgleicht. Für Entschädigungen des neuen Arbeitgebers für Kosten von noch andauernden berufsorientierten Aus- und Weiterbildungen gelten die Ausführungen gemäss Ziffer 4.7.3 sinngemäss.

4.9 Zahlungen des Staatssekretariats für Bildung, Forschung und Innovation (SBFI) im Zusammenhang mit der Subjektfinanzierung von vorbereitenden Kursen auf eidgenössische Prüfungen

Der Bund kann nach dem 1. Januar 2018 an Absolventinnen und Absolventen von Kursen, die auf eidgenössische Berufsprüfungen oder eidgenössische höhere Fachprüfungen vorbereiten, Beiträge leisten, sofern dafür die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind. Entsprechende Zahlungen des SBFI stellen für den Kursteilnehmer steuerbares Einkommen gemäss Artikel 16 Absatz 1 DBG dar. Das SBFI meldet den kantonalen Steuerbehörden die Höhe der gewährten Beiträge.

5 Quellensteuerpflichtige Personen

Quellensteuerpflichtige Personen können den Abzug für berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten im Rahmen einer nachträglichen Korrektur geltend machen, sofern die Voraussetzungen dafür erfüllt sind. Der Korrekturantrag ist jeweils bis am 31. März des Folgejahres bei der zuständigen kantonalen Steuerbehörde einzureichen (vgl. Art. 137 DBG).