

Berufsunkosten

Weiterbildungskosten / Anteilige Kürzung von Pauschalabzügen

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 17. März 1998

Die Kosten für den Besuch eines Lehrgangs zum diplomierten Wirtschaftsprüfer HWV stellen keine der Einkommenserzielung unmittelbar dienenden Gewinnungskosten dar, sondern Ausbildungskosten und sind daher nicht abziehbar.

Die Praxis, die Pauschalabzüge für Berufsunkosten bloss pro rata temporis zum Abzug zuzulassen, wenn die Erwerbstätigkeit nur während eines Teils der Steuerperiode ausgeübt wird, ist sachgerecht und mit dem Gesetz vereinbar.

I. Sachverhalt

Nach Abschluss seines Studiums an der Juristischen Fakultät der Universität Basel im Jahre 1983 liess sich X. in den Jahren 1990 bis 1993 an der Höheren Wirtschafts- und Verwaltungsschule Olten (HWV) zum diplomierten Wirtschaftsinformatiker HWV-WIS ausbilden. In seiner Steuererklärung für das Jahr 1990 brachte X. unter anderem nebst der Pauschale von Fr. 700.– für allgemeine Berufsunkosten Fr. 2'200.– für Mehrkosten für auswärtige Verpflegung und Fr. 5'008.– für weitere berufsbedingte Auslagen (Computer, Literatur und Schulkosten der HWV) in Abzug. Mit Schreiben vom 2. Oktober 1991 teilte die Steuerverwaltung dem Steuerpflichtigen mit, dass die Geltendmachung der Kosten für auswärtige Verpflegung die Pauschale für allgemeine Berufsunkosten ausschliessen würde. Weiter seien auch die zusätzlichen berufsbedingten Auslagen für Aus- und Weiterbildung von Fr. 5'008.– nicht abzugsfähig. Dieser Mitteilung entsprechend erging am 1. November 1991 die Veranlagung zu den kantonalen Steuern, deren Berechnung zudem eine Kürzung der Fahrtkosten- und Verpflegungsmehrkostenpauschale pro rata temporis zugrunde lag, und zwar für die Ausbildungszeit an der HWV ohne Erwerbseinkommen. Die gegen die Veranlagung gerichtete Einsprache wies die Steuerverwaltung am 24. Juli 1992 ab, ebenso die Steuerrekurskommission am 9. Juni 1994 den Rekurs gegen den Entscheid der Steuerverwaltung.

Gegen diesen am 29. Dezember 1997 versandten Entscheid richtet sich der vorliegende, rechtzeitig erhobene Rekurs, mit welchem X. dessen Aufhebung und Zulassung der als Gewinnungskosten geltend gemachten Abzüge beantragt. Das Finanzdepartement schliesst auf Abweisung des Rekurses. Der Referent hat von einem zweiten Schriftenwechsel und von einer Verhandlung abgesehen. Der Rekurs ist auf dem Zirkulationsweg gefällt worden.

II. Entscheidungsgründe

2. Der Besuch des Lehrganges zum diplomierten Wirtschaftsinformatiker HWV-WIS sowie die dadurch entstandenen Kurskosten einschliesslich die Kosten für die Anschaffung eines Computers und von Literatur sind belegt und in ihrer Höhe nicht bestritten. Umstritten ist hingegen die rechtliche Qualifikation dieser Kosten. Der Rekurrent stellt sich auf den Standpunkt, es handle sich um Gewinnungskosten für die berufliche Weiterbildung, weshalb diese zum Abzug zuzulassen seien. Die Vorinstanz qualifiziert die Kosten demgegenüber als nicht abzugsfähige Standes- und Ausbildungskosten. Schliesslich bestreitet der Rekurrent das Vorliegen einer gesetzlichen Grundlage für die Pro-rata-temporis-Kürzung der Pauschalabzüge.

Rechtliche Grundlage bildet § 43 des Steuergesetzes (StG), der die Ermittlung des reinen Einkommens regelt. Gemäss dessen Abs. 1 lit. a können die zur Erzielung des steuerbaren Einkommens erforderlichen Gewinnungskosten vom Roheinkommen abgezogen werden. Nicht zum Abzug zugelassen sind demgegenüber gemäss Abs. 2 lit. b die allgemeinen Standesauslagen und die Auslagen für die berufliche Ausbildung. In diesem Sinne führt § 17 Abs. 5 Steuerverordnung (Vo StG) aus, dass die Weiterbildungskosten, nicht jedoch die Ausbildungskosten abzugsfähig sind. Soweit sich finanzielle Aufwendungen eines Steuerpflichtigen, wie im vorliegenden Fall, auf seine berufliche Tätigkeit und Stellung beziehen, kann die Unterscheidung zwischen abzugsfähigen Weiterbildungskosten und nicht abzugsfähigen Standes- und Ausbildungskosten Schwierigkeiten bereiten, obgleich § 17 Abs. 5 Vo StG eine Definition von Weiterbildungskosten enthält und diese als «alle Aufwendungen zur Erhaltung und Vertiefung der Kenntnisse im angestammten Beruf» umschreibt.

Indem das Steuergesetz in § 43 Abs. 1 lit. a explizit nur die «erforderlichen» Gewinnungskosten zum Abzug zulässt, gilt diese Einschränkung implizit auch für § 17 Abs. 5 Vo StG; d.h. es können ebenfalls lediglich die «erforderlichen» Weiterbildungskosten abgezogen werden. Als solche gelten Kurs- und Berufskosten, die nach ihrer Art und Höhe mit einer bestimmten beruflichen Tätigkeit in einem inneren Zusammenhang stehen und für die Einkommenserzielung eine Notwendigkeit darstellen. Diese Kausalität liegt vor, wenn die Aufwendungen direkt und unmittelbar dem Gewinn, der Erhaltung oder der Steigerung des Berufseinkommens dienen (ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts: VGE vom 10. März 1998 i.S. J.Z., vom 14. Oktober 1980 i.S. E.M., vom 9. September 1977 i.S. T.L. sowie BJM 1988 S. 102, 1984 S. 102, 1983 S. 257, 1982 S. 150, 1956 S. 39). Dagegen fehlt der direkte innere Zusammenhang, wenn die Kosten diesem Ziel nur mittelbar dienen, sei es dass sie der beruflichen Ausbildung zuzurechnen sind, dass sie den Aufstieg, den Wechsel oder die Umstellung im Beruf ermöglichen oder dass sie auf eine bessere Verwertung der beruflichen Arbeitskraft und Leistungsfähigkeit ausgerichtet sind. Derartigen Aufwendungen für die künftige berufliche Tätigkeit fehlt der direkte Bezug zum gegenwärtigen Einkommen. Sie schaffen einen dauernden Gegenwart und zählen deshalb zu den nicht abzugsfähigen Ausbildungs-, Standes- und Lebenshaltungskosten (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht Bd. 1, 8. Aufl. 1997, S. 345; Grüninger/Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, S. 250 ff., beson-

ders S. 256 f. und 294 f.; Felix Escher, Die Gewinnungskosten bei unselbständiger Erwerbstätigkeit nach baselstädtischem Steuerrecht, BJM 1977, S. 3 ff.; für die Abzugsfähigkeit von Berufsaufstiegskosten im angestammten Beruf Philip Funk, Der Begriff der Gewinnungskosten nach schweizerischem Einkommenssteuerrecht, 1989 S. 99; zu den kantonal verschiedenen Auffassungen betreffend die Abgrenzung zwischen Ausbildungs- und Weiterbildungskosten vgl. namentlich Höhn, Steuerrecht, 7. Aufl., S. 212 f., besonders Rz 55: «Eine strengere Auffassung geht dahin, dass «notwendig» nur jene Kosten sind, deren Vermeidung den Steuerpflichtigen um seine jetzige Stellung bringen würde.» Vgl. ferner die zitierten Entscheide). Dass die Verwaltung an die Abzugsfähigkeit von Berufskosten strenge Anforderungen stellt und nicht leichthin erforderliche Weiterbildungskosten annimmt, entspricht dem Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelung und ist nicht zu beanstanden (VGE vom 10. März 1998 i.S. J.Z. [= BStPra XIV S. 177]).

Der Rekurrent macht in seiner Rekurschrift mehrfach geltend, dass die von Lehre und Rechtsprechung geforderte Kausalität zwischen den getätigten Aufwendungen einerseits und seiner beruflichen Tätigkeit resp. der Einkommenserzielung andererseits im vorliegenden Fall gegeben sei. Indessen führt er selber aus, dass er die Stelle bei der W. AG ohne Absolvierung der berufsbegleitenden Ausbildung zum Wirtschaftsinformatiker HWV-WIS gar nicht erhalten hätte (Rekursbegründung S. 3). Mit diesen Ausführungen legt der Rekurrent dar, dass die Aufwendungen für die Ausbildung zum Wirtschaftsinformatiker nicht der unmittelbaren Erhaltung oder Steigerung seines Berufseinkommens dienen, also nicht in einem inneren direkten Zusammenhang zum früheren Beruf standen, sondern vielmehr die Voraussetzung für die Anstellung als Wirtschaftsinformatiker und damit für das zu versteuernde Einkommen bildete. Die Zusatzausbildung war ausgerichtet auf eine bessere Verwertung der beruflichen Arbeitskraft durch den Aufstieg in den Beruf des diplomierten Wirtschaftsinformatikers. Die getätigten Aufwendungen haben somit einen dauernden Gegenwert geschaffen und sind insoweit nicht abzugsfähig.

Der Rekurrent wirft der Vorinstanz weiter vor, sie lege den Begriff des «angestammten Berufes» gemäss § 17 Abs. 5 Vo StG falsch aus. Dieser setzt für die Abzugsfähigkeit voraus, dass die Weiterbildungskosten zur Erhaltung und Vertiefung der Kenntnisse im angestammten Beruf aufgewendet werden. Der Rekurrent beanstandet, dass die Steuerrekurskommission seinen juristischen Studienabschluss als «angestammten Beruf» bezeichnet und die Absolvierung einer Wirtschaftsinformatikerschule als dem Wechsel und der Umstellung im Beruf dienend beurteilt habe (Rekursbegründung S. 7). Es spielt keine entscheidende Rolle, ob der angestammte Beruf des Rekurrenten der eines Juristen oder eines Informatikers ist. In beiden Fällen müssen die aufgewendeten Auslagen als Ausbildungskosten qualifiziert werden. Dies ergibt sich aus Satz 2 von § 17 Abs. 5 Vo StG. Dieser stellt klar, dass die Aufwendungen der Erhaltung und Vertiefung der Kenntnisse im angestammten Beruf dienen müssten, um abzugsfähig zu sein. Bei dem vom Rekurrenten absolvierten 3-jährigen HWV-Lehrgang handelt es sich um eine eigenständige, in sich geschlossene Ausbildung, deren erfolgreicher Abschluss dem Absolventen den Titel eines diplomierten Wirtschaftsinformatikers HWV-WIS einbringt. Die Kenntnisse, die im

genannten 3-jährigen Lehrgang vermittelt werden, gehen offensichtlich weit über das in obengenannter Bestimmung festgesetzte Erfordernis der Erhaltung und Vertiefung hinaus, ungeachtet dessen, von welcher Tätigkeit als angestammtem Beruf auszugehen ist. Ein in fachlicher und zeitlicher Hinsicht derart umfassender Lehrgang kann daher nicht als Weiterbildung im Sinne von § 43 Abs. 2 lit. b StG und 17 Abs. 2 Satz 2 Vo StG bezeichnet werden.

Auch das Bundesrecht unterscheidet zwischen den Ausgaben für die berufliche Weiterbildung und solchen für die berufliche Ausbildung. Jene gelten als abzugsfähige Gewinnungskosten, diese dagegen nicht (Ernst Känzig, Wehrsteuer [direkte Bundessteuer], 2. Aufl. 1982, Art. 22 BdBSt N 14 und Art. 22bis BdBSt N 18; ebenso Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, 1995, Art. 26 N 6; Heinz Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Aufl. 1985, S. 216). Die Abgrenzung kann mitunter schwierig sein, besonders bei den sogenannten Berufsaufstiegskosten. Auch der Berufsaufstieg verlangt gelegentlich eine weitere Ausbildung. Deren Besonderheit liegt darin, dass sie in der Regel auf der ursprünglichen Ausbildung aufbaut und nicht einer Berufsumstellung, sondern dem Aufstieg im angestammten Beruf dient. Solche Berufsaufstiegskosten sind in der Regel keine Weiterbildungs-, sondern Ausbildungskosten und damit nicht abziehbar. Es fehlt sowohl am wirtschaftlichen als auch am zeitlichen Zusammenhang mit dem der Besteuerung unterliegenden Arbeitseinkommen (Agner/Jung/Steinmann, a.a.O.; Känzig, a.a.O.; ebenso Masshardt, a.a.O.).

Das Bundesgericht hat sich in einem publizierten Entscheid allerdings für eine grosszügige Lösung ausgesprochen (BGE 113 Ib 114 ff., 124 II 33) und dabei insbesondere die Weiterbildungskosten zum Abzug zugelassen, wenn diese objektiv mit dem gegenwärtigen Beruf des Steuerpflichtigen im Zusammenhang stehen und die der Steuerpflichtige zur Erhaltung seiner beruflichen Chancen für angezeigt hält, auch wenn die Auslage nicht absolut unerlässlich ist, um die gegenwärtige berufliche Stellung nicht einzubüssen. Damit hat das Bundesgericht nichts ausgeführt, was die Kosten für den Ausbildungsgang zum Wirtschaftsinformatiker HWV-WIS als abzugsfähige Gewinnungskosten erscheinen liesse (vgl. Agner/Jung/Steinmann, a.a.O.).

Die dafür aufgewendeten Kosten haben nicht dazu gedient, dass der Rekurrent seinen Beruf als Informatiker oder Jurist besser ausüben bzw. den Anforderungen des angestammten Berufes besser gerecht werden konnte. Vielmehr hat der Rekurrent die Ausbildung gewählt und finanziert, um mit dem Spezialwissen überhaupt die Anforderungen für die anvisierte Stelle zu erfüllen und damit eine höhere berufliche Stellung zu erlangen, wie sie einem nicht spezialisierten Juristen oder Informatiker möglich wäre. Der Lehrgang stellt für den Rekurrenten folglich einen dauernden Gegenwert dar, indem er damit seine berufliche Arbeitskraft und Leistungsfähigkeit erhöht hat. Damit handelt es sich eben um Berufsausbildungs- resp. Berufsaufstiegskosten, die auch im Lichte der Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht abzugsfähig sind. Der angefochtene Entscheid entspricht daher der geltenden Praxis und beruht weder auf einer unrichtigen Gesetzesanwendung noch auf einer

Ermessensüberschreitung durch die Verwaltung. Der Rekurs ist somit in diesem Punkt abzuweisen.

Auch die bis spätestens Ende des Jahres 2000 in allen Kantonen anwendbaren Kriterien des Steuerharmonisierungsgesetzes würden dem Rekurrenten den begehrten Abzug nicht ermöglichen. § 9 dieses Gesetzes nennt neben den Weiterbildungskosten, welche die in BGE 113 Ib 120 E 3a bezeichneten Kriterien erfüllen müssen, zudem Umschulungskosten. Unter die Weiterbildungskosten fallen nach diesem Gesetz auch Berufsaufstiegskosten, jedoch nur im Hinblick auf den Aufstieg im angestammten Beruf. Nur im Sinne einer Ausnahme von der Regel können überdies objektiv begründete Kosten zum Abzug gebracht werden für eine mit dem bisherigen Beruf zusammenhängende Umschulung zur Erlangung der erforderlichen Kenntnisse, wie sie für die Ausübung eines anderen als des angestammten Berufes erforderlich sind (Markus Reich in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 9 StHG N 10 ff.).

Die vom Rekurrenten immer wieder erhobenen Einwände stellen letztlich eine Kritik am bestehenden Gesetz dar, das die Abzugsmöglichkeit von Ausbildungs- und Berufsaufstiegskosten bewusst ausschliesst. Der Rekurrent muss sich mit seinem Anliegen folglich an den Gesetzgeber wenden. Die Verweigerung der Abzugsmöglichkeit der Schulkosten samt den damit zusammenhängenden Auslagen (Computer, Literatur) als Gewinnungskosten ist daher nicht zu beanstanden.

3. Der Rekurrent rügt noch die anteilmässige Kürzung der pauschalierten Abzüge gemäss § 43a StG. Die Vorinstanz hat diese Pauschale gekürzt, weil dem Rekurrenten im fraglichen Steuerjahr nur für eine beschränkte Zeit entsprechende Gewinnungskosten angefallen sind. Der Einwand des Rekurrenten, es fehle für die Kürzung an einer gesetzlichen Grundlage, ist unbegründet. Das Gesetz weist insoweit eine vom Richter aufzufüllende Gesetzeslücke auf. Eine solche Lücke ist zu bejahen, wenn eine Vorschrift in sinnwideriger Weise Unterscheidungen unterlässt, die nach aller Vernunft in den zu regelnden tatsächlichen Verhältnissen zu treffen wären (BGE 122 I 255, 121 III 226, 108 Ia 297). Eine derartige fehlende Beantwortung sich stellender Fragen durch das Gesetz liegt z.B. wie hier vor beim Verstoß gegen das Rechtsgleichheitsgebot (Rhinow/Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung Ergänzungsband, 1990, Nr. 23 B II; VGE vom 18. Februar 1998 i.S. G.H. und M.B.). Die von der Steuerverwaltung vorgenommene anteilmässige Kürzung füllt diese Lücke auf sachgerechte Weise, weshalb der Einwand des Rekurrenten unbegründet ist.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.