

## Berufskosten

### Aus- und Weiterbildung

#### Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 2009-083 vom 25. März 2010

*Die berufsbegleitende Absolvierung eines Nachdiplomstudiums in Prozessmanagement an einer Fachhochschule durch einen Mittelschullehrer für Biologie ist als Ausbildung zu qualifizieren, deren Kosten steuerlich nicht abziehbar sind. Mit dem Master in Advanced Studies in Prozessmanagement wird ein eigentlicher Berufsabschluss erworben, der auf dem Stellenmarkt anerkannt und honoriert wird und die Berufsaussichten des Absolventen erheblich verbessert.*

#### Sachverhalt:

A. Der Rekurrent X. hat in der Steuererklärung 2007 Weiterbildungskosten von CHF 12'748 geltend gemacht. Es handelte sich dabei um die Studiengebühren von zweimal CHF 6'150 sowie Auslagen, die mit dem Lehrgang im Zusammenhang standen. Die Steuerverwaltung kürzte den deklarierten Abzug für Weiterbildungs- und Umschulungskosten von CHF 12'748 auf CHF 3'514.30. Zur Begründung wurde angeführt, dass der Abzug nur bis zum 31. Juli 2007 anerkannt werde, da der Rekurrent das Arbeitsverhältnis beim V. per 31. Juli 2007 aufgelöst habe. Weil der Rekurrent anschliessend das Arbeitsverhältnis als Mittelschullehrer in der Kantonsschule A. einging, könne besagter Lehrgang an der Hochschule B. nicht mehr als Weiterbildung qualifiziert werden. In der Folge wurde das steuerbare Einkommen auf CHF 76'600 festgesetzt. Dies wurde dem Rekurrenten mit Veranlagungsverfügung vom 20. November 2008 mitgeteilt.

B. Dagegen erhob der Rekurrent mit Schreiben vom 2. Dezember 2008 Einsprache. Er führt aus, dass er von seinem Chef, Herrn Z. (Rektor der Kantonsschule A.), gebeten worden sei, die Weiterbildung an der Hochschule B. auf jeden Fall weiterzuführen. Der Rektor habe bereits bei der Festanstellung darauf hingewiesen, dass die Entscheidung zum Weiterführen der Weiterbildung von grösster Bedeutung sei, weil man als Mittelschullehrer aufgrund der teilautonomen Ausgestaltung der Mittelschulen im Kanton Zürich vermehrt auch projektbezogene Aufgaben, die der Entwicklung der Schule dienen, übernehme.

Mit Einspracheentscheid vom 27. März 2009 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut und gewährte dem Rekurrenten insgesamt einen Abzug von CHF 6'248; CHF 6'150 für Weiterbildungs- und Umschulungskosten und CHF 98 (13 Tage x CHF 7.50) für Mehrkosten für auswärtige Verpflegung. Diese Korrektur erfolgte, weil das gesamte zweite Semester, welches vom 1. April bis 21. Oktober

2001 dauerte, als Weiterbildung zu qualifizieren sei, da dieser Teil des Lehrgangs in einem Zeitpunkt in Angriff genommen worden sei, während welcher der Rekurrent noch beim V. angestellt war. Hingegen wurde das dritte Semester als Zusatzausbildung eingestuft und nicht zum Abzug zugelassen.

C. Gegen diesen Einspracheentscheid vom 27. März 2009 richtet sich der vorliegende Rekurs vom 18. April 2009. Darin beantragt der Rekurrent, den Abzug für Weiterbildungs- und Umschulungskosten zu gewähren. In ihrer Vernehmlassung vom 16. Juni 2009 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Ein zweiter Schriftenwechsel ist nicht angeordnet worden. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

#### *Erwägungen:*

2.a) Der Rekurrent beantragt, der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 27. März 2009 sei aufzuheben und der Weiterbildungsabzug sei zu gewähren.

b) Zu prüfen ist, ob es sich bei den geltend gemachten Auslagen in Höhe von insgesamt CHF 12'748 um Ausbildungs- oder Weiterbildungskosten handelt.

3.a) aa) Gemäss § 27 lit. d StG können bei unselbständiger Erwerbstätigkeit die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten als Berufskosten abgezogen werden.

bb) Abziehbar sind nach § 25 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 (Steuerverordnung, StV) die mit der gegenwärtigen Berufsausübung unmittelbar zusammenhängenden Weiterbildungskosten, wenn die Weiterbildung der Erhaltung, Erneuerung oder Vertiefung von Kenntnissen dient, die zur Ausübung der gegenwärtigen Erwerbstätigkeit notwendig sind. Abziehbar sind Weiterbildungskosten zudem, wenn die Weiterbildung den Aufstieg zu einer gehobenen Stellung im gleichen Beruf ermöglicht, sofern sie berufsbegleitend und aufbauend auf der bisherigen Berufstätigkeit erfolgt (§ 25 Abs. 2 StV).

cc) Ebenfalls abziehbar sind die für die Umschulung in einen anderen Beruf entstehenden Kosten, wenn wegen wirtschaftlicher oder anderer gewichtiger äusserer Umstände (bspw. Betriebsschliessungen, Arbeitslosigkeit, Invalidität, Wiedereinstieg ins Berufsleben nach langjähriger Familienarbeit) die Erwerbstätigkeit im bisher ausgeübten oder erlernten Beruf nicht mehr möglich und zwecks Erhaltung der Erwerbsfähigkeit eine berufliche Umstellung notwendig ist (§ 25 Abs. 3 StV).

b) Nicht abziehbar sind demgegenüber die Ausbildungskosten (§ 34 Abs. 1 lit. b StG). Unter Ausbildungskosten ist nicht nur die Erstausbildung zu verstehen, sondern es fallen darunter auch Zweit- und Zusatzausbildungen, die nach ihrer Dauer,

Intensität oder Zielsetzung berufliche Kenntnisse und Fähigkeiten vermitteln, die mit dem erlernten Beruf der steuerpflichtigen Person keinen Zusammenhang haben, sondern den Wechsel oder den Aufstieg in eine sich vom bisherigen Beruf eindeutig unterscheidende Berufsstellung ermöglichen (§ 25 Abs. 4 StV).

c) Als Ausbildung gilt der Erwerb der notwendigen Fähigkeiten und Kenntnisse für die Ausübung eines Berufes wie z.B. Lehre, Handelsschule, Matura, Studium. Nicht abzugsfähige Ausbildungskosten fallen somit an, wenn sich die steuerpflichtige Person auf einen Erstberuf vorbereitet, wenn sie einen eigentlichen Berufswechsel vollzieht oder einen Zweitberuf erlernt (vgl. das Kreisschreiben Nr. 26 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 22. September 1995, S. 2, Ziff. 3.1: Baumer, Steuerliche Aspekte der Aus- und Weiterbildung, in: StR Nr. 12/2004, S. 810 ff.).

d) Weiterbildung im steuerlichen Sinn liegt demgegenüber vor, wenn Kosten anfallen, um im angestammten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben bzw. um den steigenden oder neuen Anforderungen zu genügen. Dazu gehören auch die Kosten für das Auffrischen und Überarbeiten von bereits Erlerntem (z.B. branchenbedingte Wiederholungs- und Fortbildungskurse, Seminare, Kongresse etc.). Ebenso sind abziehbar die Kosten der Weiterbildung, wenn auf einem bereits erlernten, ausgeübten Beruf aufgebaut wird. Zu den abzugsfähigen Berufskosten gehören nach baselstädtischem Steuerrecht auch die Kosten einer Weiterbildung, die den Aufstieg zu einer gehobenen Stellung im gleichen Beruf ermöglicht, sofern sie berufsbegleitend und aufbauend auf der bisherigen Berufstätigkeit erfolgt. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung setzt Weiterbildung sodann einen unmittelbaren Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf voraus, der lediglich dann besteht, wenn sich die Weiterbildung auf Kenntnisse bezieht, die bei der Berufsausübung verwendet werden (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 18. Dezember 2003, publ. in: StE 2004, B 22.3 Nr. 77, E. 2.2).

e) Für die Abgrenzung zwischen Weiterbildung und Ausbildung ist nicht nur der Vergleich der bestehenden Grundausbildung mit den neu erworbenen Kenntnissen von Belang, sondern auch der Vergleich zwischen dem aktuell ausgeübten Beruf und den Auswirkungen des Lehrgangs auf die gegenwärtige und zukünftige berufliche Tätigkeit. Bei vorhandener Grundausbildung ist daher zu prüfen, ob der Lehrgang lediglich eine Vertiefung und Aktualisierung bereits vorhandener Kenntnisse bedeutet – etwa an einzelnen Tagen oder einwöchigen Weiterbildungskursen – oder ob er zu wesentlichen Zusatzkenntnissen und zu einem selbständigen Titel führt, der die Berufsaussichten des Inhabers auf dem Stellenmarkt erheblich verbessert. Auslagen für eine Fortbildung, die zu einer generellen Verbesserung der Berufssituation führen, stellen eine Investition in die Zukunft dar und können daher nicht als abzugsfähige Weiterbildungskosten anerkannt werden. Je höher zudem die Kurskosten sind, desto eher ist ein Anhaltspunkt dafür gegeben, dass eine langfristige Investition getätigt wird und es nicht lediglich um eine Auffrischung des bereits vorhandenen Ausbildungsniveaus geht (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 6. Juni 2007, E. 3.2, publ. in: BStPra 2/2008 S. 246f. unter Verweis auf die Urteile des Bundesgerichts 2A.623/2004, E. 3.2 f. sowie 2A.182/2005, E. 3.2 f.).

4. Der Rekurrent ist diplomierter Zoologe (Abschluss an der Universität Zürich). Im Jahr 2006 erwarb er das Diplom für das Höhere Lehramt am Zürcher Hochschulinstitut. Er war vom Dezember 2002 bis zum 31. Juli 2007 beim V. angestellt. Auf das Schuljahr 07/08, d.h. per August 2007, wurde der Rekurrent als Hauptlehrer für Biologie an die Kantonsschule A. gewählt. Er war an dieser Schule schon zuvor als Lehrer mit Teilzeitpensum tätig. Im Herbst 2006 begann er bei der Hochschule B. ein Nachdiplomstudium, welches vier Semester dauert und mit dem Titel Master in Advanced Studies FH in Prozessmanagement abschliesst. Der Studiengang ist aufgliedert in ein Grundstudium (1. und 2. Semester) in Betriebswirtschaft, in ein Vertiefungsstudium im 3. Semester und in ein 4. Semester, in dem die Masterarbeit vorbereitet und abgeschlossen wird. Die Kurskosten für das Studium belaufen sich im vorliegenden Fall auf insgesamt CHF 26'850. Die ersten drei Semester kosten je CHF 6'150 und das vierte Semester kostet, inkl. Masterarbeit, CHF 8'400.

a) Der Rekurrent beantragt, die Weiterbildungskosten zum Abzug zuzulassen. Als Begründung führt er aus, dass die rechtlichen Voraussetzungen für die Ausübung des Berufs als Mittelschullehrer ein Hochschulabschluss und das Diplom für das Höhere Lehramt seien. Zusätzliche Qualifikationen spielten bei der Vergabe der Stelle eine nicht zu unterschätzende Rolle, wie dies auch dem Schreiben von Rektor Z. entnommen werden könne. Die Absolvierung des Lehrgangs an der Hochschule B. stelle somit ein wichtiges Argument für seine Wahl dar. Ebenso führt der Rekurrent aus, dass «seine Entscheidung, den Lehrgang weiterzuführen, für seine Anstellung von grösster Bedeutung gewesen ist». Weiter würden im 3. Semester nicht grundsätzlich neue Kenntnisse erlernt, sondern bestehende Kenntnisse weiter vertieft und ergänzt, da sich der Lehrgang der Hochschule B. modular aufbaue.

b) Die Steuerverwaltung vertritt die Meinung, dass es sich bei der Fortführung des Lehrgangs um eine Anstellungsvoraussetzung handle. Ein Weiterbildungsabzug wäre grundsätzlich nur dann zulässig, wenn der Rekurrent nach bereits inne gehabter Stelle eine Weiterbildung hätte in Angriff nehmen müssen, um seine Stelle weiterhin zu behalten. Nur in diesem Fall könne von einer Notwendigkeit der Weiterbildung gesprochen werden und wäre den damit verbundenen Kosten Gewinnungskostencharakter beizumessen. Wie zudem dem Rekurrentenschreiben entnommen werden könne, habe Rektor Z. bei der Festanstellung des Rekurrenten betont, «dass die Weiterbildung sehr im Interesse der Schule sei». Demgemäss sei die Absolvierung des Lehrgangs zwar im Interesse der Schule, stelle aber keine Notwendigkeit für das Beibehalten der Stelle des Rekurrenten dar. Schliesslich gelte es auch zu erwähnen, dass ein Abzug für Weiterbildungskosten beispielsweise dann zulässig sei, wenn die Weiterbildung den Aufstieg zu einer gehobeneren Stellung im gleichen Beruf ermögliche. Aus dem Umstand, dass der Rekurrent diplomierter Zoologe ist und die Diplomprüfung für das Höhere Lehramt abgelegt hat, sei eindeutig ersichtlich, dass das Nachdiplomstudium in Prozessmanagement (MBA) nicht eine höhere Stellung im gleichen Beruf ermögliche. Beim Nachdiplomstudium in Prozessmanagement bestehe offensichtlich kein Zusammenhang mit dem erlernten Beruf (Zoologe bzw. Mittelschullehrer). Demgemäss sei der Abzug für Weiterbildungskosten nicht zu gewähren.

c) Beim Nachdiplomstudium in Prozessmanagement handelt es sich um einen Lehrgang, der die erlernten Kenntnisse des Rekurrenten als Zoologe und Mittelschullehrer weder auffrischt noch vertieft. Bezüglich der Arbeit beim V. ist gemäss der Bestätigung des Arbeitgebers der Zusammenhang zwischen der ausgeübten Tätigkeit und den erworbenen Kenntnissen zu bejahen. Das Projektmanagement war ein Bestandteil der Erwerbstätigkeit. Als Mittelschullehrer in der Kantonsschule A. ist der Rekurrent primär als unterrichtender Biologielehrer angestellt. Die Tatsache, dass er auch noch Aufgaben im Bereich Projektmanagement übernimmt, ändert nichts daran, dass die im Lehrgang erlernten Kenntnisse in keinem Zusammenhang mit den erlernten Berufen des Rekurrenten stehen. Der Lehrgang Master in Advanced Studies in Prozessmanagement ist entgegen der Meinung des Rekurrenten als Ausbildung zu qualifizieren. Entscheidend ist, dass im Ergebnis ein eigenständiger Berufsabschluss (Master) erworben wird, der auf dem Stellenmarkt anerkannt und honoriert wird und die Berufsaussichten des Absolventen erheblich verbessert (vgl. StE 2006; B 22.3 Nr. 86).

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung die Kosten für den Lehrgang Master in Advanced Studies in Prozessmanagement im vorliegenden Fall zu Recht als Ausbildungskosten qualifiziert hat. Der Rekurs wird somit abgewiesen.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.