

Berufsunkosten

Weiterbildung

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 10. März 1998

Der Besuch eines Nachdiplomstudiums in Unternehmensführung an der Hochschule St. Gallen durch einen ausgebildeten Juristen und EDV-Consultant stellt eine Zusatzausbildung dar. Deren Kosten sind steuerlich nicht absetzbar.

I. Sachverhalt

X. besuchte ab Oktober 1988 während knapp zwei Jahren ein Nachdiplomstudium in Unternehmensführung (NDU) an der Hochschule für Wirtschafts-, Rechts- und Sozialwissenschaften der Universität St. Gallen. Die dadurch verursachten Studienkosten von Fr. 14'160.- brachte er in der Steuererklärung 1988 in Abzug. Diesen Abzug liess die Steuerverwaltung indessen nicht zu. Am 8. März 1991 wurde ihm die entsprechende Veranlagung pro 1988 zugestellt. Mit Schreiben vom 7. April 1991 erhob X. dagegen Einsprache und machte geltend, es handle sich um abzugsfähige Gewinnungskosten, die er aufgebracht habe, um seine Stelle zu behalten, bzw. den normalen Lauf einer Stellenentwicklung zu sichern. Mit Verfügung vom 17. Mai 1993 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab und führte aus, dass es sich bei diesen Auslagen um nicht abziehbare Ausbildungskosten handle; das absolvierte Nachdiplomstudium habe nämlich eine bessere Verwertung seiner Arbeitskraft erlaubt. Auf den von X. dagegen gerichteten Rekurs trat die Steuerrekurskommission mit Entscheid vom 30. August 1995 nicht ein. Das daraufhin angerufene Verwaltungsgericht hob diesen Entscheid mit Urteil vom 14. Februar 1997 auf und wies die Sache zur materiellen Beurteilung an die Vorinstanz zurück. Diese behandelte den Rekurs am 26. August 1997 materiell und wies ihn ab.

Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende, rechtzeitig erhobene Rekurs, mit welchem X. die vollumfängliche Aufhebung der angefochtenen Verfügung und die Zulassung des Steuerabzugs von Fr. 14'160.-- für die berufliche Weiterbildung beantragt. Das Finanzdepartement verzichtet auf eine Stellungnahme und beantragt Abweisung des Rekurses. Der Referent hat von einem zweiten Schriftenwechsel und von einer Verhandlung abgesehen. Der vorliegende Entscheid ist auf dem Zirkulationsweg gefällt worden.

II. Entscheidungsgründe

1. ...

2. Der Besuch des Nachdiplomstudiums sowie die dadurch entstandenen Kurskosten sind belegt und in ihrer Höhe unbestritten. 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 Kurskosten demgegenüber als nicht abzugsfähige Standes- und Ausbildungskosten.

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 14. Oktober 1980 i.S. E.M., VGE 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 Gegenwert und zählen deshalb zu den nicht abzugsfähigen Ausbildungs-, Standes- und Lebenshaltungskosten (vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht Bd. 1, 8. Aufl. 1997, S. 345; Grüniger/Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, S. 250 ff., besonders 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 zit. 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.

In seiner Rekurschrift macht der Rekurrent geltend, er habe im Herbst 1983 ein juristisches Studium abgeschlossen und anschliessend Praktika absolviert. Dabei handle es sich um eine Zweitausbildung. Sein "angestammter" Beruf sei der eines EDV-Spezialisten, zu welchem er in der Zeit von 1974 bis 1979 bei N. Schweiz ausgebildet worden sei. Insbesondere habe er sich auch während des Studiums autodidaktisch auf dem neuesten Stand der EDV gehalten, um später seine EDV-Ausbildung mit dem Beruf als Jurist zu verknüpfen (S. 6). Diese Verknüpfung gelang ihm im März 1987 durch den Einstieg bei der Firma T.. Als Consultant bestand seine Arbeit insbesondere darin, in einem Pilotversuch ausgewählte Benutzer in den Umgang mit der Datenbank einzuführen (Zeugnis, act. 5, Beilage 6). Per Januar 1988 suchte die Geschäftsleitung einen Verkaufsleiter. Dass die Wahl nicht auf einen anderen Bewerber, nämlich einen promovierten Juristen mit Anwaltspatent, sondern auf den Rekurrenten fiel, schreibt der Rekurrent seiner Bereitschaft zu, das Nachdiplomstudium zu besuchen (Einsprachebegründung, S. 1). Der Entschluss "dieses zu tun, entsprang vor allem auch der Erkenntnis und dem Umstand, dass ich zur Sicherung meiner Position einen qualitativen Schritt machen musste, wollte ich nicht über kurz oder lang jemand anders vor die Nase gesetzt erhalten." (Rekursbegründung vom 25. August 1993, S. 4). Mit diesen Ausführungen legt der Rekurrent indessen dar, dass die Aufwendungen für das Nachdiplomstudium nicht der Erhaltung oder Steigerung des Berufseinkommens dienten, also nicht in einem

inneren direkten Zusammenhang standen, sondern ihm den Aufstieg ermöglichten und auf eine bessere Verwertung der beruflichen Arbeitskraft ausgerichtet waren. Der Rekurrent hat in keiner Weise dargetan, dass er ohne Weiterbildung seine Anstellung als Consultant verloren hätte.

Ob bei der Tätigkeit des Rekurrenten als Consultant der Beruf als Jurist im Vordergrund stand, wie die Vorinstanz mit guten Gründen annimmt, oder der Beruf eines EDV-Fachmannes mit dem Hintergrundwissen eines Juristen, wie der Rekurrent wortreich darzulegen versucht (Rekursbegründung vom 19. Dezember 1997, S. 7; Rekursbegründung vom 25. August 1993, passim), ist dabei nicht entscheidend. Denn das Nachdiplomstudium in Unternehmensführung vermittelte dem Rekurrenten Kenntnisse, die weder zur Berufsausbildung und zum eigentlichen Tätigkeitsbereich eines Juristen gehören noch zu demjenigen eines EDV-Fachmannes. Wie insbesondere aus der Broschüre über das NDU hervorgeht (Beilage 2 der Rekursbegründung vom 25. August 1993), bereitet dieses seine Teilnehmer in einem interdisziplinären Managementstudium auf höhere Führungspositionen vor: "Das berufsbegleitende NDU-Studium basiert auf einer ganzheitlichen Problembetrachtung der Unternehmensführung und orientiert sich an einer interdisziplinären, problem- und systemorientierten Betriebswirtschaftslehre." Inwiefern die Betriebswirtschaftslehre zum angestammten Beruf des Rekurrenten gehört, in welchem er seine Kenntnisse erhalten und vertiefen wollte, hat er nicht darzulegen vermocht. Selbst wenn der Rekurrent bei N. Schweiz auch ein gewisses Grundwissen in Marketing und Management vermittelt erhalten hätte und gegen Ende seiner Tätigkeit selbständig diverse Projekte betreut hätte (Rekursbegründung vom 19. Dezember 1997, S. 9), was indessen in keiner Weise aus dem Arbeitszeugnis der N. ersichtlich und damit unbewiesen ist, könnte bei der Breite und Tiefe der Stoffvermittlung im Rahmen des Nachdiplomstudiums nicht mehr von Weiterbildung die Rede sein.

Der Rekurrent weist mehrfach auf den Entscheid des Bundesgerichts vom 14. März 1991 i.S. H. gegen die Bundessteuerrekurskommission Zürich hin und macht geltend, aus dessen Ausführungen ergebe sich, dass die Beförderung vom Verkaufsleiter zum Geschäftsführer keine eindeutige vom bisherigen Beruf zu unterscheidende höhere Berufsstellung gewesen sei, habe doch das Team bei der Firma T. aus nur neun Mitarbeitern, einschliesslich dem Rekurrenten bestanden. Nach dem Weggang seines Vorgängers habe für den Rekurrenten ein normales Nachrücken im Sinne der Kontinuität in einem Unternehmen stattgefunden. An seinem Beruf habe sich nur geändert, dass er neu die operative Gesamtverantwortung zu tragen und zudem Repräsentationsaufgaben zu übernehmen gehabt habe (verwaltungsinterne Rekurschrift S. 5; Rekursbeilage 3). Dem angeführten Bundesgerichtsentscheid liegt zwar nicht das Recht des im vorliegenden Fall massgeblichen baselstädtischen Steuerrechts zugrunde. Viele Rechtsfragen über die Anwendung der direkten Bundessteuer stellen sich indessen ähnlich und werden vielfach vergleichbar beantwortet. So unterscheiden beide Rechtsbereiche zwischen den Ausgaben für die berufliche Weiterbildung und solchen für die berufliche Ausbildung. Jene - nach dem Recht des Bundes samt den Umschulungskosten - gelten als abzugsfähige Gewinnungskosten, diese dagegen nicht (Ernst Käzig, Wehrsteuer [Direkte Bundessteuer], 2. Auflage 1982, N. 14 zu Art. 22 BdBSt und N. 18 zu Art. 22bis BdBSt; ebenso Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, 1995, Art. 26 N 6; Heinz Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Auflage 1985, S. 216). Die Abgrenzung kann mitunter schwierig sein, besonders bei den sog. 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.; Käzig, a.a.O.; ebenso Masshardt, a.a.O.). Das Bundesgericht hat sich in einem publizierten Entscheid allerdings für eine grosszügigere Lösung ausgesprochen (BGE 113 Ib 114 ff., namentlich 120). Wie es sich damit verhält, zumal auch für das baselstädtische Steuerrecht, kann jedoch offen bleiben. Denn das Bundesgericht hat in

dem vom Rekurrenten angeführten Fall nichts ausgeführt, was dessen Kosten für das Nachdiplomstudium als abzugsfähige Gewinnungskosten erscheinen liesse (vgl. Agner/Jung/Steinmann, a.a.O.). Im Gegenteil, das vom Rekurrenten im verwaltungsinternen Verfahren angeführte Zitat kann dessen Standpunkt nicht stützen:

"Kosten für die Weiterbildung bzw. für den beruflichen Aufstieg (z.B. Ausgaben für Fachkurse) sind demnach abzugsfähig, soweit sie dazu dienen, dass der Steuerpflichtige den bisherigen Beruf besser ausüben kann bzw. den Anforderungen des bisherigen Berufes besser gerecht wird. Berufsaufstiegskosten sind dagegen nicht Gewinnungskosten, wenn sie für eine Ausbildung aufgewendet werden, die zum Aufstieg in eine eindeutig vom bisherigen Beruf zu unterscheidende höhere Berufsstellung oder gar zum Umstieg in einen andern Beruf dienen".

Der Rekurrent betont, er sei von Haus aus nicht Jurist, sondern EDV-Sachverständiger. Wenn er ein Nachdiplomstudium für Unternehmensführung besucht und sich dabei Spezialkenntnisse in Betriebswirtschaftslehre angeeignet hat, so haben die dafür aufgewendeten Kosten nicht dazu gedient, dass er seinen Beruf als EDV-Spezialist besser ausüben bzw. den Anforderungen des bisherigen Berufes besser gerecht werden konnte. Vielmehr wurden die Kosten aufgewendet, um mit der Nachdiplomausbildung eine höhere berufliche Stellung zu erlangen. Damit waren es eben Berufsaufstiegskosten, die auch im Lichte der Rechtsprechung des Bundesgerichts nicht abzugsfähig sind.

Das Nachdiplomstudium stellt für den Rekurrenten folglich - über sein damaliges Anstellungsverhältnis hinaus - einen dauernden Gegenwert dar, indem er damit seine berufliche Arbeitskraft und Leistungsfähigkeit erhöht hat. Der angefochtene Entscheid entspricht somit der geltenden Praxis und beruht weder auf einer unrichtigen Gesetzesanwendung noch auf einer Ermessensüberschreitung durch die Verwaltung. Der Rekurs ist somit abzuweisen.

3.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.