

Aus- oder Weiterbildungskosten

Master of Business Administration [MBA]

Entscheid des Kantonsgerichts Basel-Landschaft KGVV vom 26. November 2003

Der MBA-Lehrgang an einer Universität ist angesichts der wissenschaftlichen Ausrichtung, der mehrjährigen Dauer sowie der entsprechend hohen Kosten als nicht abzugsfähige Ausbildung zu qualifizieren, weil damit die beruflichen Möglichkeiten langfristig und deutlich verbessert werden.

Tatsachen:

A. X arbeitet als Chemiker bei den Y Laboratories AG in Z als Gruppenleiter der «Analytical Services». Vom September 2001 bis September 2003 besuchte er das Executive MBA Programm an der Universität Zürich. Für das Steuerjahr 2001 brachte X in seiner Steuererklärung Fr. 4'000.– als Weiterbildungskosten zum Abzug. In der Steuerveranlagung vom 24. September 2002 akzeptierte die Steuerverwaltung Baselland (Steuerverwaltung) den geltend gemachten Abzug nicht.

B. Am 26. September 2002 erhob der Steuerpflichtige dagegen Einsprache, welche die Steuerverwaltung mit Einsprache-Entscheid vom 25. November 2002 abwies.

C. Gegen diesen Einsprache-Entscheid reichte der Steuerpflichtige am 8. Dezember 2002 bzw. 19. Januar 2003 Beschwerde beim Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft (Steuergericht) ein. Mit Entscheid des Präsidenten des Steuergerichts vom 11. April 2003 wurde die Beschwerde abgewiesen. Zur Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass es sich beim Steuerpflichtigen um einen ausgebildeten und promovierten Chemiker handle. Die Absolvierung des Executive MBA Programms bringe dem Steuerpflichtigen neue Kenntnisse, die er in seiner Erstausbildung nicht erlernt habe. Zudem würden die Auslagen in Höhe von Fr. 55'000.– den normalen Rahmen eines beruflichen Aufstiegs im angestammten Beruf übersteigen. Es handle sich deshalb um eine Zusatzausbildung, deren Kosten nicht vom Einkommen abgezogen werden könnten.

D. Am 2. Juni 2003 erhob der Steuerpflichtige, vertreten durch B, Advokat in Basel, Beschwerde beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsgericht (Kantonsgericht) mit dem Antrag auf Aufhebung des Entscheides des Steuergerichts vom 11. April 2003. Des Weiteren seien die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Kosten für den Besuch des MBA Programms an der Universität Zürich von seinen steuerbaren Einkünften abzuziehen; alles unter o/e Kostenfolge.

E. In der Vernehmlassung vom 7. August 2003 schloss die Steuerverwaltung auf Abweisung der Beschwerde. Das Steuergericht beantragte in seiner Vernehmlassung vom 20. August 2003 ebenfalls die Abweisung der Beschwerde und verwies zur Begründung auf die Ausführungen im angefochtenen Entscheid.

Erwägungen:

1. a) Gemäss § 29 Abs. 1 lit. a des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (StG) vom 7. Februar 1974 können bei Unselbstständigerwerbenden unter anderem die mit der Ausübung des Berufs zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden. Nicht abzugsfähig sind Auslagen für die berufliche Ausbildung (§ 29 Abs. 3 StG). § 2^{ter} Abs. 1 lit. h der Regierungsratsverordnung zum Steuer- und Finanzgesetz (Verordnung) vom 22. Oktober 1974 definiert abzugsfähige Weiterbildungskosten als Auslagen, die zur Erhaltung oder Sicherung der erreichten Stellung und für den Aufstieg im angestammten Beruf im normalen Rahmen notwendig sind. Was darunter zu verstehen ist, lässt sich den steuerrechtlichen Erlassen nicht entnehmen. Gemäss der Rechtsprechung sowohl des Steuer- wie auch des Kantonsgerichts (vormals Verwaltungsgericht) sind Weiterbildungskosten zum Abzug zuzulassen, wenn sie objektiv mit dem gegenwärtigen Beruf der steuerpflichtigen Person im Zusammenhang stehen und auf die zu verzichten der steuerpflichtigen Person nicht zuzumuten ist, weil sonst die Erzielung des Einkommens allenfalls erschwert oder beeinträchtigt oder die Erhaltung der Einkommensquelle gefährdet würde (Entscheid des Kantonsgerichts, Abteilung Verwaltungs- und Verfassungsgericht [KGVV] vom 15. Dezember 1993, in: Basellandschaftliche Steuerpraxis [BLStPr] Band XII S. 17 f.; Entscheid des Präsidenten der Steuerrekurskommission vom 30. November 2001 Nr. 177/2001). Weiterbildung umfasst jedoch nicht nur Anstrengungen, den Stand bereits erworbener Fähigkeiten zu erhalten, sondern vor allem auch den Erwerb verbesserter Kenntnisse für die Ausübung des gleichen Berufs. Der unmittelbare ursächliche Zusammenhang mit einem ausgeübten Beruf besteht nur, wenn die Weiterbildung sich auf Kenntnisse bezieht, die bei der Berufsausübung verwendet werden. Von einer eigentlichen Weiterbildung ist dann die Rede, wenn ein bestimmter Bildungsvorgang darauf abzielt, den steigenden Anforderungen einer beruflichen Stellung gewachsen zu bleiben. Die Ausbildungskosten, d.h. die Aufwendungen für diejenigen Bildungsgänge, die nicht mit einer bereits ausgeübten Erwerbstätigkeit in Zusammenhang stehen, fallen unter den Begriff der Anlage- und Lebenshaltungskosten und sind somit steuerlich nicht abziehbar (vgl. BLStPr XII, S. 17 E. 4c; *Philippe Funk*, Der Begriff der Gewinnungskosten nach schweizerischem Einkommensrecht, Grusch 1989, S. 95).

b) Von Weiter- und Ausbildungskosten sind die Berufsaufstiegskosten zu unterscheiden. Ihre Besonderheit liegt darin, dass die sie verursachenden Bildungsvorgänge in der Regel auf der ursprünglichen Ausbildung aufbauen und nicht einer Berufsumstellung, sondern dem Aufstieg im angestammten Beruf dienen. Kosten für den beruflichen Aufstieg sind abzugsfähig, soweit sie dazu dienen, dass die steuerpflichtige Person den bisherigen Beruf besser ausüben kann bzw. den Anforderungen des bisherigen Berufs besser gerecht wird (*Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann*, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, S. 111). Gemäss verwaltungsgerichtlicher Praxis, welche sich der bundesgerichtlichen Rechtsprechung anschliesst, liegen dagegen nicht abzugsfähige Ausbildungskosten vor, wenn sie für eine Ausbildung aufgewendet werden, die unerlässliche

Voraussetzung für den Aufstieg in eine vom bisherigen Beruf zu unterscheidende höhere Berufsstellung oder gar in einen anderen Beruf ist, die von der steuerpflichtigen Person im Hinblick auf konkrete Aufstiegsaussichten unternommen wird (BLStPr XII, S. 18; Entscheid des Bundesgerichts vom 8. August 2002, in: Der Steuerentscheid [StE] 2003 B. 22.3 Nr. 73 E 4.1.2 mit Hinweisen; BGE 113 Ib 114 E. 3a; vgl. auch *Ernst Höhn/Robert Waldburger*, Steuerrecht, Band II, 8. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 1999, S. 243 f.).

c) Die Abgrenzung zwischen abzugsfähigen Weiterbildungskosten und solchen einer Ausbildung kann im Einzelfall schwierig sein. Insbesondere die Abgrenzung zwischen den abzugsfähigen Berufsaufstiegskosten, die dem Aufstieg im angestammten Beruf dienen, und den nicht abzugsfähigen Kosten, die zum Aufstieg in eine von der bisherigen Tätigkeit unterscheidende Stellung aufgewendet werden, fällt nicht leicht. Die richtige Zuordnung ist deshalb schwierig, weil solche Lehrgänge – wie der streitige MBA-Lehrgang – oft berufsbegleitend absolviert werden und nicht einen eigentlichen Berufswechsel (Umschulung) ermöglichen sollen. Dauert die Weiterbildung einen Tag bis eine oder zwei Wochen unter weitgehender Kostenübernahme durch den Arbeitgeber, so spricht dies in der Regel für eine Weiterbildung. Dauert die Weiterbildung dagegen Monate, an deren Kosten sich der Arbeitgeber nicht oder nur in beschränktem Umfang beteiligt, sind diese Auslagen eher den nicht abzugsfähigen Kosten für die Ausbildung zuzurechnen. Vor allem dann, wenn der dem Arbeitnehmer verbleibende finanzielle Aufwand einen bedeutenden Teil seines Jahreslohnes ausmacht und schon deshalb auch aus seiner Sicht auf eine Investition in die Zukunft geschlossen werden muss (vgl. BLStPr XV S. 434).

2. a) Der Beschwerdeführer macht geltend, dass seine Arbeitgeberin von einem promovierten Chemiker erwarte, dass er sich in Führungsbelangen und im unternehmerischen Denken weiterbilde. Ohne eine entsprechende Weiterbildung sei es einem promovierten Chemiker nicht mehr möglich, seine Chancen in seinem angestammten Beruf zu erhalten. Seine Tätigkeit als Leiter einer Abteilung und der Verantwortung für den analytischen Geschäftsbereich sei ohne fundierte Kenntnisse im Bereich der Führung und des Managements auch gar nicht möglich. Das Executive MBA Programm erlaube es ihm, den steigenden Ansprüchen an seine jetzige Funktion gerecht zu werden und stehe deshalb in direktem Zusammenhang mit seinem angestammten Beruf. In einem Schreiben vom 17. April 2001 bestätigt die Arbeitgeberin des Beschwerdeführers, dass dieser seit drei Jahren verschiedene Führungsfunktionen wahrgenommen habe. Mit dem Verkauf der Y Laboratories habe sich das Anforderungsprofil des Gruppenleiters der «Analytical Services» verändert. Der Beschwerdeführer bedürfe deshalb im Bereich «General Management» eine solide Zusatzausbildung.

b) Der Präsident des Steuergerichts und die Steuerverwaltung bringen dagegen vor, dass das MBA Programm dem Beschwerdeführer neue Kenntnisse vermittele, die er in seiner Erstausbildung nicht erlernt habe. Das Programm ermögliche ihm einen Aufstieg in eine höhere Berufsstellung, weshalb diese Ausbildung als Zusatzausbildung zu qualifizieren sei. Zudem würden sowohl die Verleihung eines von ei-

ner Universität herausgegebenen Titels als auch die Dauer und Kosten des MBA Programms auf eine (universitäre) Ausbildung schliessen. Die Absolvierung eines MBA-Lehrgangs werde auf dem Arbeitsmarkt als Zusatzausbildung gewertet und verbessere die Karrierechancen sowohl im In- als auch im Ausland. Die Tatsache, dass die Arbeitgeberfirma nicht die gesamten Kosten übernommen habe, weise auf den Ausbildungscharakter des MBA Programms hin. Es sei deshalb davon auszugehen, dass die Teilnahme am MBA Programm in erster Linie der Karriere sowie dem Ansehen diene und erst in zweiter Linie der Weiterbildung in der gegenwärtigen Tätigkeit.

3. a) Der Beschwerdeführer ist von Beruf promovierter Chemiker. Seit dem 1. Dezember 1998 arbeitet er bei der Y Laboratories AG. Seine Aufgaben umfassen gemäss Stellenbeschreibung vom 15. Januar 2001 die Führung der Gruppe «Analytical Services», welcher 23 Mitarbeiter angehören, die Unterstützung der Mitarbeiter bei der Methodenentwicklung, Spezialanalytik und bei Fehlerbehebungen, die Schulung der Mitarbeiter, die Leitung der GLP-Prüfeinrichtung und des LIMS (Lab Inventory Management System)-Projektes, den Kundenkontakt in analytischen Belangen, das Projektcontrolling, die Evaluation neuer Geräte und Techniken, die Sicherstellung des analytischen Supports für APIS, den Ausbau der analytischen Dienstleistungen, die Entwicklung neuer Geschäftsfelder sowie die Rekrutierung und die Einarbeitung neuer Mitarbeiter.

Das MBA Studium umfasst im Basisprogramm die Fächer «Grundzüge der Ökonomie», Analyse- und Entscheidungsmethoden, psychologische Grundlagen des Managements sowie Management Accounting. Das Kernprogramm besteht aus Fächern, die dem Bereich Unternehmen und Umfeld, Marktbeziehungen, Ressourcen, Information und Technologie zuzuordnen sind. Schliesslich werden im Diplomprogramm Kenntnisse im strategischen Management, Modern Competition, Value-based Management, International HRM, Unternehmenskultur und Ethik sowie (Strategic) Leadership vermittelt. Nach Abschluss des Diplomprogramms ist ein 6-tägiger Studienaufenthalt an der Stanford Universität vorgesehen. Gemäss den Unterlagen zum MBA Programm ist der Lehrgang berufsbegleitend und dauert 2 Jahre. Die Kosten belaufen sich auf Fr. 55'000.–.

b) Ob die Kosten dieses Bildungsgangs abzugsfähige Weiterbildungskosten darstellen bzw. in einem rechtserheblichen Zusammenhang zur konkreten Tätigkeit stehen, muss anhand einer Gesamtwürdigung des MBA Programms und der angestammten Tätigkeit erfolgen. Wie den Unterlagen der Universität Zürich zu entnehmen ist, stellt das MBA Studium eine Managementausbildung dar, welche sich an höhere Führungskräfte richtet, die sich für ihre Tätigkeit Kenntnisse in der Gesamtführung von Unternehmen aneignen und die Fähigkeiten als Führungspersonen verbessern wollen. Der Steuerpflichtige hat als Gruppenleiter des analytischen Geschäftsbereichs eine Führungsverantwortung wahrzunehmen. Die Absolvierung des MBA Programms ist daher im derzeitig ausgeübten Beruf des Steuerpflichtigen bezüglich der Führungsposition – insbesondere für die Personalführung – durchaus von Vorteil. Dagegen darf nicht ausser Acht gelassen werden, dass die Ausbildung

des Beschwerdeführers diejenige eines promovierten Chemikers ist. Gemäss der Stellenbeschreibung ist er im analytischen Bereich tätig, für dessen Führung es einer Ausbildung als Chemiker bedarf. Aufgrund des MBA Programmangebots ist darauf zu schliessen, dass ihm dort neue erstmalige Kenntnisse und Erfahrungen vermittelt worden sind, welche hauptsächlich Managementaufgaben betreffen und nicht zu den Grundlagen seiner angestammten Tätigkeit gehören. Diese neu erlernten Fähigkeiten gehen daher über diejenigen hinaus, welche er in seinem bisher ausgeübten Beruf als Chemiker benötigt. Ein direkter Zusammenhang des MBA Programms und der Tätigkeit als promovierter Chemiker ist deshalb nicht zu erblicken. Selbst wenn er gewisse Kenntnisse aus diesem Lehrgang in seiner aktuellen Tätigkeit als Gruppenleiter einsetzen kann, erweisen sich die streitigen Aufwendungen damit nicht als Weiterbildungskosten, sondern als Kosten zur Schaffung einer neuen Einkommensquelle, die auf unbestimmte Zeit hinaus die Erzielung eines Einkommens ermöglicht oder fordert (vgl. *Hans Zehnder*, Die Behandlung der Kosten für Ausbildung und berufliche Weiterbildung im schweizerischen Steuerrecht, Zürich 1985, S. 70 f.). Für die Qualifikation des MBA Studiums als Ausbildung spricht ferner, dass der Lehrgang in einem akademischen Umfeld stattfindet und die einzelnen Fächer eine intensive wissenschaftliche Auseinandersetzung erfordern. Zudem ist das MBA Programm angesichts der Dauer der Ausbildung (2 Jahre) sowie der Höhe der angefallenen Kosten (Fr. 55'000.–) vielmehr als Investition zu betrachten, die auf eine bessere Verwertung der beruflichen Arbeitskraft abzielt. Mit der Absolvierung dieses Lehrgangs haben sich denn auch die beruflichen Möglichkeiten des Beschwerdeführers langfristig verbessert und seinen Wert auf dem in- und ausländischen Arbeitsmarkt erhöht. Des Weiteren spricht die Tatsache, dass die Arbeitgeberin nur einen Teil – wenn auch mehr als die Hälfte – der Kosten übernommen hat, dafür, dass der vom Steuerpflichtigen zu übernehmende Teil keine notwendigen Weiterbildungskosten darstellen. Aufgrund dieser Ausführungen kommt das Gericht zum Schluss, dass es sich bei den geltend gemachten Berufskosten um Ausbildungskosten handelt, weshalb diese nicht zum Abzug zugelassen werden können. Die Beschwerde ist somit abzuweisen.

4. An diesem Ergebnis vermag auch der Hinweis des Beschwerdeführers auf die zürcherische Rechtsprechung nichts zu ändern. Dem vom Beschwerdeführer zitierten Entscheid liegt nicht das im vorliegenden Fall massgebliche basellandschaftliche Recht zu Grunde. Zudem hat im Gegensatz zum zürcherischen Recht der Regierungsrat des Kantons Basel-Landschaft den Begriff «mit dem Beruf zusammenhängende Weiterbildungs- und Umschulungskosten» im § 2^{ter} Abs. 1 der Verordnung konkretisiert, weshalb der vorliegende Fall mit dem Entscheid der Zürcher Steuer-Rekurskommission nicht vergleichbar ist.

Demgemäss wird erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.