

Weiterbildungskosten

Betriebsökonom Fachhochschule

Entscheid des Präsidenten der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft Nr. 177/2001 vom 30. November 2001

Die Ausbildung zum Betriebsökonom an einer Fachhochschule ermöglicht einem kaufmännischen Angestellten, eine berufliche Position zu besetzen, die ihm sonst verschlossen gewesen wäre. Die entsprechenden Aufwendungen dienen daher einem beruflichen Aufstieg ausserhalb des normalen Rahmens und sind als Ausbildungskosten nicht abziehbar.

Sachverhalt:

1. Der Rekurrent X, kaufmännischer Angestellter, wurde mit der Veranlagung der Staatssteuer 1999/2000 vom 27. Dezember 2000 definitiv veranlagt. Dagegen erhob er mit Schreiben vom 22. Januar 2001 Einsprache, welche die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 31. Mai 2001 abwies. Da der eingeschriebene Entscheid vom Rekurrenten nicht abgeholt wurde, wurde er am 14. Juni 2001 nochmals zugestellt.

2. Gegen diesen Entscheid erhob er mit Schreiben vom 12. Juli 2001 Rekurs und beantragte, die Kosten der Fachhochschule, Fach Betriebsökonomie, seien vollumfänglich als Weiterbildungskosten zum Abzug zuzulassen. Auf die darin enthaltene Begründung wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

3. Mit Vernehmlassung vom 9. Oktober 2001 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Auf die darin gemachten Ausführungen wird, soweit nötig, gleichfalls in den folgenden Erwägungen Bezug genommen.

Erwägungen:

1. Die Steuerrekurskommission ist gemäss § 124 Abs. 1 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 1 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 1'000.– pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten als Einzelrichter beurteilt.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist materiell ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Gemäss § 29 Abs. 1 lit. a StG in Verbindung mit § 2^{ter} Abs. 1 lit. h der Regierungsverordnung vom 22. Oktober 1974 zum Steuer- und Finanzgesetz (RRV) können Unselbständigerwerbende von den steuerbaren Einkünften die mit der Ausübung des Berufes zusammenhängenden Weiterbildungskosten abziehen. Nicht abzugsfähig sind aufgrund von § 29 Abs. 3 StG Auslagen für die berufliche Ausbildung.

a) Was unter mit der Ausübung des Berufes zusammenhängenden Weiterbildungskosten, soweit sie zur Erhaltung oder Sicherung der erreichten Stellung und für den Aufstieg im angestammten Beruf im normalen Rahmen notwendig sind, zu verstehen ist, lässt sich dem StG nicht direkt entnehmen. Als solche gelten Aufwendungen, die objektiv mit dem gegenwärtigen Beruf in Zusammenhang stehen und auf die zu verzichten dem Steuerpflichtigen nicht zuzumuten war. Der berufstätige Steuerpflichtige, der die Weiterbildung für die Erhaltung der Chancen im Beruf für angezeigt hält, soll die entsprechenden Kosten abziehen können, auch wenn nicht feststeht, dass die Weiterbildung absolut unerlässlich war, um die gegenwärtige berufliche Stellung nicht einzubüssen (vgl. Entscheid des Schweizerischen Bundesgerichts [BGE] 113 Ib 119 E. 2e). Weiterbildung umfasst nicht nur Anstrengungen, den Stand bereits erworbener Fähigkeiten zu erhalten, sondern vor allem auch den Erwerb verbesserter Kenntnisse für die Ausübung des gleichen Berufs. Zu verweigern ist jedoch der Abzug der Berufsaufstiegskosten, wenn sie für eine Ausbildung aufgewendet werden, die unerlässliche Voraussetzung für den Aufstieg in eine eindeutig vom bisherigen Beruf zu unterscheidende höhere Berufsstellung oder gar in einen anderen Beruf ist und wenn der Steuerpflichtige diese Ausbildung im Hinblick auf einen solchen versprochenen oder ernstlich erhofften baldigen Aufstieg absolviert, nicht jedoch wenn er Kurse (z.B. Fachkurse) besucht, um bloss den bisherigen Beruf besser ausüben zu können oder darin allenfalls vom gelernten Fachmann zum Vorarbeiter bzw. Vorgesetzten einiger weniger (eventuell angelehneter) Berufskollegen und Hilfskräfte befördert zu werden (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft [VGE BL] vom 15. Dezember 1993, in: Basellandschaftliche Steuerpraxis [BLStPr] XII, S. 18 E. 4f; BGE 113 Ib 120 f. E. 3a).

b) 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 als Gewinnungskosten abzugsfähig (vgl. VGE BL vom 15. Dezember 1993, a.a.O., E. 4c; BGE 113 Ib 121 E. 3b).

c) Der unmittelbare ursächliche Zusammenhang der Weiterbildung mit der Berufstätigkeit muss auch in zeitlicher Hinsicht bestehen (vgl. *Hans Zehnder*, Die

Behandlung der Kosten für Ausbildung und berufliche Weiterbildung im schweizerischen Steuerrecht, Zürich 1985, S. 58). Weiterbildungskosten müssen daher für die Erzielung des Erwerbseinkommens in dem in der Berechnungsperiode ausgeübten Beruf an sich in der gleichen Berechnungsperiode aufgewendet worden sein, wobei aber der Zusammenhang mit der Berufstätigkeit in der unmittelbar vorangehenden oder anschliessenden Berechnungsperiode nicht unbeachtet bleiben darf. Der Steuerpflichtige, der seine Berufstätigkeit für einen Weiterbildungskurs unterbricht und sie nachher im gleichen Beruf wieder aufnimmt, muss auf jeden Fall die in der Berechnungsperiode angefallenen Kurskosten vom Erwerbseinkommen in derselben Berechnungsperiode abziehen können. Denn für eine Unterscheidung zwischen Weiterbildung, die neben der Erwerbstätigkeit berufsbegleitend stattfindet (Abendkurse, Wochenendkurse, Ferienkurse) und Weiterbildung, für die der steuerpflichtige Arbeitnehmer unbezahlten Urlaub nimmt oder die er in der Zeit zwischen zwei Anstellungen im gleichen Beruf absolviert, bestehen weder sachliche Gründe noch eine gesetzliche Grundlage (vgl. VGE BL vom 15. Dezember 1993, a. a. O., E. 4 b; BGE 113 Ib 121 E. 3 c).

3. a) Zur Begründung führte der Rekurrent insbesondere an, sein jetziger Arbeitgeber bestätige ihm, dass er, diplomierter kaufmännischer Angestellter (evtl. Verwaltungsangestellter), die heutige Funktion nur bekleiden könne unter der unabdingbaren Voraussetzung, dass er sich berufsbegleitend zum Betriebsökonom weiterbilde. Diese Weiterbildung ermögliche ihm die Ausübung der jetzigen Tätigkeit als dem Sportchef unterstellter Administrator. Mit Schreiben vom 6. Juli 2001 teilte die Sport Services AG zuhanden der Steuerbehörden des Kantons Basel-Landschaft mit, dass sie bestätige, dass die berufsbegleitende Erlangung eines höheren Fachdiploms in Betriebsökonomie eine unabdingbare Voraussetzung gewesen sei, um den Rekurrenten nach einer Probezeit von drei Monaten und einer zusätzlichen Einarbeitungszeit von drei Monaten als direkt dem Sportchef unterstellter Administrator einzustellen. Es handle sich bei der erwähnten Anstellung um eine kaufmännische Tätigkeit, die vor allem im Bereiche der Organisation und Personalführung sowie in der Projektarbeit (Beurteilung von Projekten in finanzieller, organisatorischer und personeller Hinsicht) ein höheres betriebswirtschaftliches Verständnis erfordere. Die Weiterbildung zum Betriebsökonom müsse vom Rekurrenten im Hinblick auf seine hauptberufliche kaufmännische Tätigkeit bei der Sport Services AG zwingend absolviert werden.

b) Die Grundzüge der Fachhochschulausbildung sind im Bundesgesetz vom 6. Oktober 1995 über die Fachhochschulen (FHSG; SR 414.71) festgelegt. Die Fachhochschulen vermitteln gemäss Art. 4 FHSG den Studierenden Allgemeinbildung und grundlegendes Wissen und befähigen sie insbesondere in ihrer beruflichen Tätigkeit selbständig oder innerhalb einer Gruppe Methoden zur Problemlösung zu entwickeln und anzuwenden; die berufliche Tätigkeit nach den neuesten Erkenntnissen von Wissenschaft, Technik und Wirtschaft auszuüben; Führungsaufgaben und soziale Verantwortung wahrzunehmen sowie sich erfolgreich zu verständigen; ganzheitlich und fächerübergreifend zu denken und zu handeln; Verantwortung für die Erhaltung der Umwelt und der Lebensgrundlagen des Menschen zu übernehmen.

Das Studium zum Betriebsökonom FH umfasst folgende Fächer im Grundstudium: Betriebswirtschaftslehre; Arbeitsmethodik; Betriebliches Rechnungswesen; Finanzierung, Investitionen und Jahresabschluss; Wirtschaftsrecht; Volkswirtschaftslehre; Informatik; Steuerkunde; Mathematik und Statistik; Englisch oder Französisch und im Hauptstudium: Internationale Betriebswirtschaft; Bilanzanalyse, Planungsrechnung und Controlling; Organisationslehre; Strategisches Management; Unternehmensführung; Mitarbeiterführung; Systematisches Management; Kulturfach (Soziologie, Psychologie oder Politik); Kommunikation: Praktisches Deutsch und Präsentationstechnik; Businessenglisch oder Wirtschaftsfranzösisch sowie bei der Vertiefungsrichtung Marketing: Marketingmanagement; Angewandtes Marketing; bei der Vertiefungsrichtung Bankwirtschaftslehre: Bankbetriebslehre; Wertpapierlehre, Familien-, Erb- und Sachenrecht; Bankrechnungswesen oder bei der Vertiefungsrichtung Rechnungslehre/Controlling: Konsolidierung, Spezielles Rechnungswesen. Nach Art. 6 Abs. 2 FHSG dauert das berufs begleitende Studium vier Jahre. Gemäss der vom Rekurrenten eingereichten AKAD-Broschüre liegt der Zeitaufwand für das Studium im Durchschnitt bei 15 bis 20 Stunden pro Woche, wobei in dieser Zeitangabe die Prüfungsvorbereitung nicht eingerechnet ist.

c) Der Rekurrent konnte offensichtlich mit seiner bisherigen Ausbildung als kaufmännischer Angestellter und seiner Berufserfahrung bereits zu Beginn seiner Tätigkeit bei der Sport Services AG den Anforderungen, wie sie ihm aus seiner Stelle als Administrator erwachsen, genügen. Es ist in Anbetracht der relativ langen Dauer der Ausbildung zum Betriebsökonom FH denn auch nicht leicht vorstellbar, dass ein Arbeitnehmer im Hinblick auf eine zukünftige Qualifikation bereits in einem Aufgabenbereich eingesetzt wird, dem zu genügen er erst nach erfolgter Ausbildung im Stande wäre. Des Weiteren lässt ebenso die Tatsache, dass die Arbeitgeberin die Studienkosten, ungeachtet der Regelung von Art. 327a OR, nicht übernimmt, erheblich an ihrer Notwendigkeit zweifeln (vgl. *Revue de droit administratif et de droit fiscal* [RDAF] 1975, S. 420). Vorliegend kann indes die Frage, ob der Rekurrent für seine Tätigkeit notwendigerweise das Studium zum Betriebsökonom FH absolvieren musste, offen gelassen werden, denn die Auslagen für das AKAD-Studienhonorar sind genau besehen ohnehin Kosten für einen Berufsaufstieg, der über den normalen Rahmen eines Aufstieges im angestammten Beruf hinausgeht. Daher sind sie nicht abzugsfähig.

Beim angestammten Beruf des Rekurrenten handelt es sich um denjenigen eines kaufmännischen Angestellten. Zur Erlangung des Diploms als Betriebsökonom FH muss der Rekurrent während vier Jahren eine zeitintensive Ausbildung absolvieren, in der neue, erstmalige Kenntnisse und Erfahrungen vermittelt werden, die ihm bis dahin eben gerade gefehlt haben. Die notwendige Ausbildung lassen das angestrebte Berufsziel des Betriebsökonom FH als erstmalige Erlangung einer eindeutig vom bisherigen Beruf des Rekurrenten verschiedenen Berufsstellung und nicht als eine auf dem Bisherigen aufbauende Weiterentwicklung erscheinen. Demnach handelt es sich hier eindeutig um Ausbildungskosten, die zwecks eines markanten beruflichen Aufstieges aufgewendet wurden. Die Diplomierung als Betriebsökonom FH ermög-

licht dem Rekurrenten auf die Dauer, bedeutende berufliche Positionen zu besetzen, die ihm als kaufmännischen Angestellten verschlossen gewesen wären (vgl. Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 26. Oktober 1976, in: die neue Steuerpraxis [NSTP] 31, S. 80 E. 3; Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Glarus vom 29. Januar 1991 in: Der Steuerentscheid [StE] 1992 B 22.3 Nr. 43).

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Kosten des AKAD-Studienhonorars nicht abzugsfähige Ausgaben für einen Berufsaufstieg, welcher eindeutig über einen Aufstieg im angestammten Beruf im normalen Rahmen hinausgeht, sind.

4. a) Im Weiteren machte der Rekurrent geltend, es sei keineswegs nachvollziehbar, wieso die Weiterbildung zum eidg. dipl. Buchhalter/Controller nicht gleich behandelt werden sollte wie die berufsbegleitende Weiterbildung zum Betriebsökonom. Die Weiterbildung des Buchhalters/Controllers solle selbstverständlich, er verweise diesbezüglich z.B. auf die Definition des Berufsbildes des entsprechenden Berufsverbandes VEB, der Erlangung einer leitenden Funktion innerhalb eines Finanz- und Rechnungswesens, also der Erlangung einer Führungs- bzw. Stabsfunktion in der Wirtschaft oder in der Verwaltung, dienen und habe somit mit Sicherheit genau so viel oder so wenig Anlagecharakter wie die berufsbegleitende Weiterbildung zum Betriebsökonom.

Dagegen wendete die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung unter anderem ein, im vorliegenden Fall möchte der Steuerpflichtige die Kosten des Studiums der Betriebsökonomie FH als Weiterbildungskosten in Abzug bringen. Gemäss der AKAD-Broschüre stelle die Qualifikation zum Betriebsökonom FH heute die höchste Generalistenausbildung für Berufsleute dar. Dieser Hochschulstudiengang werde als gleichwertige Alternative zum Universitätsstudium anerkannt. Damit handle es sich beim Studium der Betriebsökonomie FH zweifellos um eine mit dem Nachdiplomstudium an der Hochschule St. Gallen oder mit der Ausbildung zum MBA vergleichbare Aus- und nicht um eine Weiterbildung. Die betreffenden Kosten seien nach der Praxis der Rekurskommission nicht abzugsfähig (vgl. RKE Nr. 155/1997, 186/1994).

b) Das dem Einspracheentscheid zugrunde gelegte Kreisschreiben Nr. 26 vom 22. September 1995 der Eidg. Steuerverwaltung über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit besagt Folgendes:

«Weiterbildungskosten, die anfallen, um im angestammten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben bzw. um den steigenden oder neuen Anforderungen zu genügen, sind abziehbar (Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG). Dazu gehören auch die Kosten für das Auffrischen und Überarbeiten von bereits Erlerntem (z.B. branchenbedingte Wiederholungs- oder Fortbildungskurse, Seminare, Kongresse etc.). Ferner können Kosten für Sprachkurse und Prüfungen unter diese Kategorie fallen (vgl. BGE in ASA 57, S. 645 und 62, S. 403). Ebenso sind weiterhin abziehbar die Kosten der

Weiterbildung, wenn auf einem bereits erlernten, ausgeübten Beruf aufgebaut wird; z.B. kaufmännischer Angestellter wird dipl. Buchhalter/Bücherexperte, Maler legt Meisterprüfung ab.

Ausbildungskosten, die anfallen, um die notwendigen Fähigkeiten und Kenntnisse zur Ausübung eines Berufes zu erlernen, z.B. Lehre, Handelsschule, Matura, Studium usw., sind nicht abziehbar (Art. 34 lit. b DBG). Das DBG führt hier die bisher geübte Praxis weiter (vgl. *Agner/Jung/Steinmann*, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, 1995, N 3 zu Art. 34 DBG).»

Das genannte Kreisschreiben bezieht sich auf das Recht der direkten Bundessteuer und ist damit hier im Bereich der Staatssteuern nicht anwendbar. Ausserdem gilt es zu beachten, dass Kreisschreiben sog. Verwaltungsverordnungen sind, welche als nicht verbindliche Rechtssätze gelten. Die rechtsanwendenden Behörden haben sich an Verwaltungsverordnungen nur zu halten, soweit sie den richtig verstandenen Sinn des Gesetzes wiedergeben. Die in Verwaltungsverordnungen vorgenommene Auslegung des Gesetzes unterliegt der richterlichen Nachprüfung (vgl. ASA 65, S. 482 E. 2b).

c) Als Ausbildungskosten gelten, wie die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung erwähnte, der Besuch eines Nachdiplomstudiums in Unternehmensführung durch einen Computerfachmann (Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft [RKE BL] Nr. 155/1997 vom 21. November 1997 in: BLStPr XIV, S. 392 f.) und der Besuch des Lehrgangs zum Master of Business Administration (MBA) durch einen Ingenieur-Architekten (Ing. Arch. HTL) (RKE BL Nr. 186/1994 vom 12. August 1994 in: BLStPr XII, S. 303 ff.). Des Weiteren gelten nach der Praxis der basellandschaftlichen Steuerjustizbehörden die Aufwendungen eines Psychologen für Kurse zur Gesprächstherapie (VGE BL vom 15. Dezember 1993, a.a.O., S. 12 ff.), die Vorbereitungen einer Ärztin zum Erwerb des Fähigkeitsausweises der Fachärztin für Gynäkologie und Geburtshilfe und jene eines Juristen zum Erwerb des Dokortitels (vgl. BGE vom 14. März 1991 in: ASA 60, 356) und des Anwaltspatents als nicht abzugsfähige Ausbildungskosten (RKE Nr. 49/2000 vom 12. Mai 2000; vgl. ferner weitere Beispiele in: *Peter Locher*, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, N. 20 f. zu Art. 34). Ob im Lichte dieser Praxis die Aufwendungen eines kaufmännischen Angestellten zum Erwerb des Diplomes dipl. Buchhalter/Bücherexperte als Weiterbildungskosten zu würdigen sind, kann offengelassen werden. Jedenfalls kann in Anbetracht dieser Rechtsprechung und der Tatsache, dass Auslagen, die anfallen, um die notwendigen Fähigkeiten und Kenntnisse zur Ausübung eines Berufes zu erlernen, z.B. Lehre, Handelsschule, Matura, Studium, als Ausbildungskosten ohnehin nicht abziehbar sind, bei einer Qualifizierung der Aufwendungen eines kaufmännischen Angestellten für den Erwerb des Diploms des Betriebsökonom FH als Ausbildungskosten, nicht von einer willkürlichen Auslegung oder Anwendung des Gesetzes die Rede sein.

d) Gesamthaft kann demzufolge festgehalten werden, dass die Aufwendungen des Rekurrenten zur Erlangung des Diploms Betriebsökonom FH als nicht abzugsfähige

Anlage- bzw. Lebenshaltungskosten zu würdigen sind. Demnach erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.