

Berufskosten

Aus- oder Weiterbildung

Entscheid des Präsidenten des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft Nr. 37/2003 vom 6. Juni 2003

Die Ausbildung zum Organisator mit eidg. Fachausweis ermöglicht einem diplomierten Postbeamten den Aufstieg in eine höhere Berufsstellung, in der qualifizierte Führungs- und Organisationsaufgaben im Vordergrund stehen. Die Kosten dieser Zusatzausbildung können deshalb steuerlich nicht abgezogen werden.

Sachverhalt:

Der Steuerpflichtige ist diplomierter Postbeamter und arbeitet seit 1980 bei der Schweizerischen Post. Seit dem 1. November 2000 ist er als Mitarbeiter Organisation beim Geschäftsbereich Poststellen und Verkauf, Region Nord, tätig. Seit dem 1. November 2001 arbeitet er als Projekt-Mitarbeiter im Projektbereich Briefzentren in Zürich. Vom August 2001 bis zum Mai 2002 hat sich der Steuerpflichtige bei der Schweizerischen Gesellschaft für Organisation (SGO) zum Organisator mit Fachausweis «weitergebildet». In der Steuererklärung 2001 brachte er für diese «Weiterbildung» Fr. 8'430.– zum Abzug. Dieser Abzug wurde ihm von der Steuerverwaltung gestrichen.

2. Mit Schreiben vom 11. September 2002 erhoben die Steuerpflichtigen dagegen Einsprache mit dem Begehren, die Kosten im Umfang von Fr. 8'430.– seien als Weiterbildungskosten in Abzug zu bringen.

3. Mit Einsprache-Entscheid Staatssteuer 2001 vom 15. Januar 2003 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab, mit der Begründung, die Kosten würden nicht mit dem angestammten Beruf zusammenhängen und können deshalb nicht von den Einkünften abgezogen werden. Eine Ausbildung kennzeichne unter anderem auch die Tatsache, dass die besuchten Kurse resp. der besuchte Unterricht jemanden dazu befähigen resp. es jemandem erlauben einen Beruf auszuüben. Es könne davon ausgegangen werden, dass persönliche Neigungen oder Motive den Steuerpflichtigen zu dieser Ausbildung bewogen hätten, eine wirtschaftliche Notlage sei jedenfalls nicht zu erkennen.

4. Mit Schreiben vom 14. Februar 2003 erhoben die Steuerpflichtigen gegen diesen Einsprache-Entscheid Rekurs. Zur Begründung brachten sie im wesentlichen vor, dass die Ablehnungsgründe nicht substantiell seien, sowie widersprüchlich und willkürlich. Mit dem Berufsbild Organisator mit Fachausweis stehe eine anerkannte Weiterbildung zur Verfügung, die es dem Steuerpflichtigen erlaube, sein Wissen zu ergänzen, die Konkurrenzfähigkeit im angestammten Postberuf zu sichern und den

Anforderungen gerecht zu werden. Der Arbeitgeber habe in seinem Schreiben vom 5. September 2002 diese Aussage bekräftigt. Voraussetzung für die angesprochene Weiterbildung sei eine abgeschlossene Berufslehre und einige Jahre Erfahrung in Ablauforganisation. Im Übrigen sei die Aussage der Steuerverwaltung BL erstaunlich, dass keine wirtschaftliche Notlage erkennbar sei. Eine solche Situation sei überhaupt keine Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit. Die Aussage ergebe keinen erkennbaren Sinn und stehe vor allem in keinem Zusammenhang zur gegebenen Situation. Ein ebenfalls im Kanton BL steuerpflichtiger Arbeitskollege habe dieselbe Weiterbildung absolviert und habe seine Kosten jedenfalls abziehen können. In diesem Sinn bestehe eine klare Ungleichbehandlung, die nicht zu akzeptieren sei.

5. In der Vernehmlassung vom 3. April 2003 beantragte die Steuerverwaltung der Rekurs sei abzuweisen.

6. An der heutigen mündlichen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (Steuer- und Finanzgesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig.

Gemäss § 129 Abs. 1 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 2'000.– 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. In der hier zu beurteilenden Steuerperiode 2001 können gestützt auf § 29 Abs. 1 lit. a StG bzw. Art. 9 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) bei unselbständiger Erwerbstätigkeit die im Jahr 2001 angefallenen, notwendigen Erwerbsunkosten wie die mit der Ausübung des Berufes zusammenhängenden Weiterbildungskosten von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden. Aufgrund von § 2^{ter} Abs. 1 lit. h der Regierungsratsverordnung zum Steuer- und Finanzgesetz vom 22. Oktober 1974 (RRV) können die unselbständig Erwerbenden als Erwerbsunkosten die Weiterbildungskosten, soweit sie zur Erhaltung oder Sicherung der erreichten Stellung und für den Aufstieg im angestammten Beruf im normalen Rahmen notwendig sind, abziehen. Nicht abzugsfähig sind aufgrund von § 29 Abs. 3 StG Auslagen für die berufliche Ausbildung und die Anschaffung von Vermögensgegenständen.

a) Das Element der Notwendigkeit oder Erforderlichkeit der Erwerbsunkosten ist in einem weiten Sinn zu verstehen. Das Bundesgericht verlangt nicht, dass der Steuerpflichtige das betreffende Einkommen ohne die streitige Auslage überhaupt nicht hätte erzielen können (Entscheid des Schweizerischen Bundesgerichts [BGE] 124 II 29 E. 3 S. 32 ff.; 113 Ib 114 E. 2c und d S. 118 f.). Es ist nach der Praxis auch nicht notwendig, dass eine rechtliche Pflicht zur Bezahlung der entsprechenden Auslagen besteht, sondern es genügt, dass die Aufwendungen nach wirtschaftlichem Ermessen als der Erzielung des Einkommens förderlich erachtet werden können und dass die Vermeidung dem Steuerpflichtigen nicht zumutbar war (BGE 100 Ib 480 E. 3a S. 481 f; *Reich*, in: *Zweifel/Athanas* [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 2. Auflage, Basel 2002, N. 8a zu Art. 9).

b) Als Kosten für die Weiterbildung sind mit Blick auf das Merkmal des Zusammenhangs in § 29 Abs. 1 lit. a StG nur jene Kosten als Berufsauslagen abziehbar, die im Rahmen des bereits erlernten und ausgeübten Berufs anfallen, nicht dagegen die Ausbildungskosten für die erstmalige Aufnahme einer Berufstätigkeit bzw. für einen neuen (zusätzlichen) Beruf (vgl. BGE 113 Ib 114 E. 2a S. 117). Der unmittelbare ursächliche Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf besteht sodann lediglich, wenn sich die Weiterbildung auf Kenntnisse bezieht, die bei der Berufsausübung verwendet werden. Er fehlt, wenn es nur um persönliche Bereicherung – etwa im Sinne kultureller Weiterbildung – geht (BGE 113 Ib 114 E. 3b S. 121). Zur Anerkennung als abzugsfähige Weiterbildungskosten ist es allerdings nicht notwendig, dass der Pflichtige das Erwerbseinkommen ohne die streitige Auslage überhaupt nicht hätte erzielen können. Vielmehr ist lediglich darauf abzustellen, ob die Aufwendungen für die Erzielung des Einkommens nützlich sind und nach der Verkehrsauffassung im Rahmen des Üblichen liegen (BGE 124 II 29 E. 3a S. 32, mit Hinweisen). Dazu gehören nicht nur Anstrengungen, um den Stand bereits erworbener Fähigkeiten zu erhalten, sondern vor allem auch der Erwerb verbesserter Kenntnisse für die Ausübung des gleichen Berufs. Hingegen sind Auslagen für eine Fortbildung, die zum Aufstieg in eine eindeutig vom bisherigen Beruf zu unterscheidende höhere Berufsstellung oder gar zum Umstieg in einen anderen Beruf dient, keine Weiterbildungskosten im Sinne von § 29 Abs. 1 lit. a StG, sie werden nicht für eine Weiterbildung im Rahmen des bereits erlernten und ausgeübten Berufs erbracht, sondern letztlich für eine neue Ausbildung (Entscheid des Bundesgerichts vom 8. August 2002 [Nr. 2A.130/2002] mit weiteren Hinweisen; *Reich*, in: *Zweifel/Athanas*, a.a.O., N. 11 f. zu Art. 9; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft [VGE BL] vom 15. Dezember 1993, in: *Basellandschaftliche Steuerpraxis* [BLStPr] XII, S. 12 ff). Von Weiterbildung im steuerrechtlichen Sinn kann demnach nur gesprochen werden, wenn dadurch der Steuerpflichtige einerseits die in seiner Grundausbildung erworbenen beruflichen Kenntnisse dem aktuellen Entwicklungsstand anpasst, um den Anforderungen seiner beruflichen Stellung gewachsen zu sein und gewachsen zu bleiben, und andererseits, um die berufliche Mobilität zu steigern und um anspruchsvollere Aufgaben im angestammten Beruf übernehmen zu können. Hat eine Erstausbildung zu einem Berufsabschluss geführt, sind

die Kosten für weitere Bildungsmassnahmen nur dann abzugsfähige Gewinnungskosten, wenn damit nur die mit der Erstausbildung erworbenen Kenntnisse vertieft oder ergänzt werden und nicht eine wesentliche andere berufliche Stellung angestrebt wird (*Richner*, Bildungskosten, Teil 1, in: Zürcher Steuerpraxis [ZStP] 3/2002, S. 175 ff.). Abziehbar sind folglich nur Kosten für die Weiterbildung im Rahmen des bereits erlernten und ausgeübten Berufs (BGE vom 14. März 1991, Erw. 2b, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 60, S. 356 ff.).

3. Der Rekurrent machte zur Begründung insbesondere geltend, dass die in den letzten Jahren gestiegenen Anforderungen im Fachgebiet aufgrund der Liberalisierung der Postmärkte eine anerkannte Weiterbildung erfordere. Dies mag zutreffen, verkennt aber, dass es sich beim Rekurrenten um einen diplomierten Postbeamten handelt. Erfordert die momentane Berufsstellung des Rekurrenten fundierte Kenntnisse im Bereich der Organisation, so ändert dies nichts an der Tatsache, dass die Ausbildung zum Organisator mit eidg. Fachausweis dem Rekurrenten erheblich neue Kenntnisse und neues Wissen bringt, das er in seiner Erstausbildung in keiner Weise erlernt hat und ihm somit Fähigkeiten vermittelt, die ihm bis anhin eben gerade gefehlt haben. Die aufgenommene Zusatzausbildung lässt sich von der angestammten Berufsausbildung unterscheiden. Die Ausbildung zum Organisator mit eidg. Fachausweis ermöglicht dem Rekurrenten einen Aufstieg in eine höhere Berufsstellung, in der qualifizierte Führungs- und Organisationsaufgaben im Vordergrund stehen. Auch der Arbeitgeber des Rekurrenten bestätigt im Schreiben vom 5. September 2002, dass diese Zusatzausbildung dem Rekurrenten ergänzend zu seiner postalischen Grundausbildung das fachlich und methodische Handwerk vermittelt, um in der neuen anspruchsvollen Tätigkeit bestehen zu können. Die Zusatzausbildung wurde auch nicht zuletzt absolviert, um das Anforderungsprofil an die neue Stelle zu erfüllen. Bereits seit November 2000 arbeitet der Rekurrent als Mitarbeiter Organisation beim Geschäftsbereich Poststellen und Verkauf und konnte offensichtlich mit seiner bisherigen Ausbildung als diplomierter Postbeamter und seiner Berufserfahrung den Anforderungen, wie sie aus seiner Stelle erwachsen, genügen. Es ist in Anbetracht der doch einige Monate dauernden Ausbildung zum Organisator mit eidg. Fachausweis 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. Demnach handelt es sich vorliegend um Ausbildungskosten, die im Hinblick auf einen markanten beruflichen Aufstieg aufgewendet wurden und über den normalen Rahmen eines Aufstiegs im angestammten Beruf hinausgehen. Im Übrigen sei darauf hingewiesen, dass dies der basellandschaftlichen Praxis der Steuerverwaltung und -justizbehörden entspricht. So wurde der Lehrgang zum MBA als selbständige Zusatzausbildung, die unter den Begriff der Ausbildung und nicht der Weiterbildung fällt, qualifiziert (Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft [RKE BL] Nr. 186/1994 vom 12. August 1994, publ. in: BLStPr XII, S. 303 ff.). In diesem Sinn wurde auch der Lehrgang zum Betriebsökonom an einer Fachhochschule als Ausbildung qualifiziert (RKE BL Nr. 177/2001 vom 30. November 2001, publ. in: BStPra XVI, S. 236 ff.), sowie ein Nachdiplomstudium in Unternehmensführung (RKE BL Nr. 155/1997 vom 21. November 1997, publ. in:

BStPra XIV, S. 392 f.) und die Ausbildung eines Psychologen zum selbständigen Psychotherapeuten (VGE vom 15. Dezember 1993, a.a.O.).

4. Dem Einwand des Rekurrenten, einem Berufskollegen mit derselben Ausbildung und Wohnsitz im Kanton Basel-Landschaft sei der Abzug als Weiterbildungskosten akzeptiert worden, kann nicht stattgegeben werden. Dieser angeblich gleich gelagerte Sachverhalt wurde auf jeden Fall nicht vom Steuergericht entschieden. Im Übrigen sei darauf hingewiesen, dass dem Privaten gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung kein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht zusteht. Der Umstand, dass das Gesetz in anderen Fällen nicht oder nicht richtig angewendet worden ist, gibt dem Bürger oder der Bürgerin, die sich in der gleichen Lage befinden, grundsätzlich keinen Anspruch darauf, ebenfalls abweichend vom Gesetz behandelt zu werden (BGE 126 V 392; *Häfelin/Müller*, Allgemeines Verwaltungsrecht, Zürich 2002, Rz 518 ff.). Es gilt als Grundsatz, dass die Gesetzmässigkeit der Rechtsgleichheit vorgeht. Nur ausnahmsweise geht die Rechtsgleichheit vor, nämlich, wenn eine Behörde in ständiger Praxis vom Gesetz abweicht und zu erkennen gibt, dass sie auch in Zukunft nicht gesetzeskonform entscheiden wird (BGE 122 II 451). Eine solche Ausnahme ist im vorliegenden Fall nicht gegeben.

5. Gesamthaft kann demzufolge festgehalten werden, dass die Aufwendungen des Rekurrenten für den Lehrgang zum Organisator mit eidg. Fachausweis als nicht abzugsfähige Ausbildungskosten zu qualifizieren sind. Demnach erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.