

## Berufskosten

### Weiterbildung

#### Entscheid des Präsidenten des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft Nr. 61/2003 vom 4. Juli 2003

*Die Ausbildungskosten eines Bäckers/Konditors bzw. dipl. Ingenieurs FH in Lebensmitteltechnologie zum eidg. dipl. Betriebswirtschafter des Gewerbes sind steuerlich nicht abzugsfähig.*

#### Sachverhalt:

1. In der definitiven Veranlagung der Staatssteuer 2001 wurden die vom Steuerpflichtigen geltend gemachten Abzüge für übrige berufsbedingte Auslagen in Höhe von insgesamt Fr. 10'490.– um die u.a. geltend gemachten Kosten für Weiterbildung in Höhe von Fr. 9'900.– auf Fr. 590.– gekürzt.

2. a) Dagegen erhob der Steuerpflichtige mit Schreiben vom 30. Oktober 2002 bei der kantonalen Steuerverwaltung Einsprache und beantragte, den geltend gemachten Abzug für Weiterbildung im Betrage von Fr. 10'490.– zuzulassen, da es sich beim höheren Fachkurs «Eidg. dipl. Betriebswirtschafter des Gewerbes» nicht um eine Ausbildung, sondern um eine Weiterbildung handle, die es dem Einsprecher erst ermöglicht hätte, seine Funktion als Betriebsleiter bei der Bäckerei X AG kompetenter und nach den heutigen, für das Gewerbe massgebenden betriebswirtschaftlichen Grundsätzen erfolgreich auszuüben.

b) Gemäss den auf Verlangen der kantonalen Steuerverwaltung eingereichten Angaben über seine berufliche Ausbildung vom 4. Februar 2003 hat der Einsprecher zwei Berufslehren als Bäcker und Konditor absolviert, sowie im Jahr 1994 an der HTL Wädenswil ein Studium der Lebensmitteltechnologie mit dem Titel Diplomierter Ingenieur FH Lebensmitteltechnologie abgeschlossen.

c) Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Entscheid vom 10. Februar 2003 im wesentlichen mit der Begründung ab, dass ein Abzug für Weiterbildung nur für Kosten im *angestammten Beruf* geltend gemacht werden könnte und Nachdiplomstudien gemäss geltender basellandschaftlicher Rechtsprechung nicht als Weiterbildung, sondern als Ausbildung gewertet würden. Auch im vorliegenden Fall müsse aufgrund der Beurteilung der Situation des Einsprechers von einer erneuten Ausbildung gesprochen werden.

3. Mit Eingabe vom 10. März 2003 erhob der Steuerpflichtige gegen den Einsprache-Entscheid Rekurs und beantragte, es seien der verweigerte Abzug für Weiterbildung im Betrage von Fr. 10'490.– vollumfänglich zu gewähren. Eventua-

liter sei von den Gesamtkosten mindestens eine angemessene Quote für abzugsfähige Weiterbildungskosten anzuerkennen und mindestens drei Viertel der Gesamtkosten zum Abzug zuzulassen. Zur Begründung machte der Rekurrent mit dem Hinweis auf Lehre und Rechtsprechung geltend, dass abzugsfähige Weiterbildungskosten auch die so genannten Berufsaufstiegskosten darstellen würden, sofern die Aufwendungen im Hinblick auf den Aufstieg im angestammten Beruf erfolgten. Die Weiterbildung zum Eidg. dipl. Betriebswirtschafter des Gewerbes verfolge gemäss dem beigelegten Fächerplan eindeutig diesen Zweck.

4. Die Steuerverwaltung beantragte mit Vernehmlassung vom 22. Mai 2003 die Abweisung des Rekurses mit der Begründung, da die Ausbildung zum Eidg. dipl. Betriebswirtschafter in keinem direkten Zusammenhang zu den gelernten Berufen des Rekurrenten als Bäcker und Konditor und zu dem Studium der Lebensmitteltechnologie am Technikum Wädenswil stehe, handle es sich dabei um eine eigentliche Zusatzausbildung. Nach der restriktiven Praxis im Zusammenhang mit Nachdiplomstudien seien solche Kurskosten als Ausbildungskosten nicht abziehbar.

5. An der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Begehren fest.

#### *Erwägungen:*

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) 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 Erwerbskosten wie die mit der Ausübung des Berufes zusammenhängenden Weiterbildungskosten von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden. Gemäss § 2<sup>ter</sup> Abs. 1 lit. h der Regierungsratsverordnung zum Steuer- und Finanzgesetz vom 22. Oktober 1974 (RRV) können die unselbständig Erwerbenden als Erwerbskosten 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 Gewinungskosten, 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.).

c) Im vorliegenden Fall stellt sich der Rekurrent auf den Standpunkt, dass die Kosten für die Ausbildung zum Eidg. dipl. Betriebswirtschafter des Gewerbes deshalb als Weiterbildungs- bzw. Berufsaufstiegskosten im normalen Rahmen anzuerkennen seien, weil sie es ihm erst ermöglicht hätte, seine Funktion als Betriebsleiter bei der Bäckerei X AG, «kompetenter und nach den heutigen, für das Gewerbe massgebenden betriebswirtschaftlichen Grundsätzen erfolgreich» auszuüben. Dies mag freilich zutreffen. Es ändert aber nichts daran, dass es sich beim höheren Fachkurs «Eidg. dipl. Betriebswirtschafter des Gewerbes» um eine eigenständige Zusatzausbildung handelt, die den Absolventen zu höheren Managementaufgaben befähigt und mit dem angestammten Beruf des Rekurrenten als Bäcker/Konditor resp. als dipl. Ingenieur FH in Lebensmitteltechnologie nicht direkt zusammenhängt. Die dafür aufgewendeten Kosten erscheinen somit als typische Anlagekosten, die der qualitativ erheblichen Erweiterung der bestehenden Einkommensquelle bzw. der Schaffung einer neuen Einkommensquelle dienen und deshalb 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.).

3. Zusammenfassend kann demzufolge festgehalten werden, dass die Aufwendungen des Rekurrenten für den höheren Fachkurs «Eidg. dipl. Betriebswirtschafter des Gewerbes» als nicht abzugsfähige Ausbildungskosten zu qualifizieren sind. Demnach erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen.

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.