

Entscheide

Direkte Bundessteuer

Weiterbildungskosten

Eidg. dipl. Steuerexperte

Entscheid des Präsidenten des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft Nr. 167/2005 vom 18. November 2005

Die Kosten eines eidg. dipl. Wirtschaftsprüfers, welcher als leitender Revisor bei einer Treuhandgesellschaft angestellt ist, für den Lehrgang zum eidg. dipl. Steuerexperten sind als Weiterbildungskosten zum Abzug vom steuerbaren Einkommen zuzulassen, da die Erweiterung von Fachwissen in einem Nebenbereich des Berufes grundsätzlich als Weiterbildung gilt.

Sachverhalt:

1. Die Beschwerdeführer machten in ihrer Steuererklärung 2003 einen Abzug für übrige Berufsauslagen von Fr. 10'800.- geltend. Die Steuerverwaltung kürzte in der definitiven Veranlagungsverfügung der direkten Bundessteuer 2003, Nr. B 03/11, vom 22. März 2005 den Abzug für übrige Berufsauslagen auf Fr. 3'800.-, indem sie den unter übrige Berufsauslagen geltend gemachten Abzug für Weiterbildungskosten von Fr. 7'000.- strich.

2. Die dagegen erhobene Einsprache wies die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 9. Mai 2005 ab.

3. Mit Beschwerde vom 4. Juni 2005 beehrten die Steuerpflichtigen, es sei der Abzug für die übrigen Berufsauslagen/Aus- und Weiterbildungskosten in der vollen Höhe von Fr. 10'800.- zuzulassen und die Verfahrenskosten sowie die weiteren Gebühren seien auf die Staatskasse zu nehmen. Zur Begründung führten sie insbesondere Folgendes aus: In casu habe der Steuerpflichtige seit dem Jahr 1989 seine Ausbildung mit dem eidgenössischen Handelsdiplom, die nicht steuerlich abzugsfähig sei, abgeschlossen. Seit dem Jahr 2000 habe er das Diplom des «eidgenössisch diplomierten Wirtschaftsprüfers» und sei aufgrund dieser bestandenen Diplomprüfung auf den 1. Januar 2001 zum Vizedirektor und leitenden Mitarbeiter sowie leitenden Revisor bei der X Revision in Basel befördert worden. Da seit der Diplomprüfung im Jahr 2000 diverse Neuerungen bzw. Änderungen im Bereich Steuern eingeführt worden seien, die nicht Gegenstand des Lernprogramms zum dipl. Wirtschaftsprüfer gewesen seien, habe der Besuch des Lehrganges zum diplomierten Steuerexperten als Weiterbildung, um den bisherigen Beruf besser ausüben zu können bzw. den Anforderungen des bisherigen Berufs besser gerecht zu werden

können, gedient. Dies werde unter anderem auch dadurch untermauert, dass die Arbeitgeberin die Kurskosten für diese Weiterbildung übernommen habe und der Steuerpflichtige bis zum heutigen Zeitpunkt bei derselben Arbeitgeberin tätig sei. Der Steuerpflichtige habe zudem an der Prüfung sowie an der Diplomarbeit nicht teilgenommen. Es sei nie die Absicht des Steuerpflichtigen gewesen, das Diplom zu erlangen. Er habe lediglich beabsichtigt, seine steuerlichen Kenntnisse, die er während dem Lehrgang zum Wirtschaftsprüfer erlangt habe, zu vertiefen und zu aktualisieren. Er habe im Übrigen durch den Besuch des Lehrgangs weder eine höhere Stellung noch eine Lohnerhöhung erhalten.

4. Die Steuerverwaltung beantragte mit Vernehmlassung vom 25. Oktober 2005 die Abweisung der Beschwerde. Zur Begründung führte sie zusammenfassend aus, dass, wenn auch einzuräumen sei, dass der Beschwerdeführer als diplomierter Wirtschaftsprüfer auf dem Gebiet der Steuern bereits über gute theoretische und praktische Kenntnisse verfügt habe, so handle es sich doch andererseits bei der Ausbildung zum Steuerexperten um eine Schulung auf einem sehr umfangreichen Gebiet und auf sehr hohem Niveau, dass trotzdem nicht mehr von einer blossen Weiterbildung im Sinne einer Vertiefung von bereits erworbenen Kenntnissen gesprochen werden könne.

Die Ausbildung zum Steuerexperten ermögliche den Erwerb eines eidgenössisch anerkannten Diploms. Dass im Einzelfall auf die Ablegung der Prüfung verzichtet wird, könne nicht entscheidend sein, da andernfalls über die steuerliche Qualifikation der Kurskosten erst im Nachhinein entschieden werden könnte.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss Art. 140 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 zur Anhandnahme der vorliegenden Streitsache zuständig, wobei gemäss § 4 der Vollzugsverordnung DBG vom 13. Dezember 1994 i.V.m. § 129 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG) vom 7. Februar 1974 Beschwerden, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 2'000.– nicht übersteigt, vom Präsidenten des Steuergerichts als Einzelrichter beurteilt werden. Da die in formeller Hinsicht an eine Beschwerde zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Gemäss Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG können die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungskosten abgezogen werden. Nicht abzugsfähig sind gemäss Art. 34 lit. b DBG die Ausbildungskosten.

a) Unter den nicht abziehbaren Ausbildungskosten sind Aufwendungen zu verstehen, welche die Ausübung eines bestimmten Berufs überhaupt ermöglichen oder hierzu befähigen. Sie bilden mangels qualifiziert engen wesentlichen Zusammen-

hangs mit einer vorbestehenden, so genannten angestammten beruflichen Tätigkeit keine Berufskosten im Sinn des Gesetzes, sondern nicht abzugsfähige private Lebenshaltungskosten (vgl. Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich [VGE ZH] vom 22. September 2004 [SB.2004.00036] E. 2.1 mit weiteren Hinweisen, www.vgrzh.ch).

Als abziehbare, mit dem Beruf zusammenhängende Weiterbildungskosten gelten Aufwendungen, mit welchen die Erhaltung und/oder Sicherung der vom Steuerpflichtigen erreichten beruflichen Stellung oder der Aufstieg im angestammten Beruf im normalen Rahmen bezweckt wird (vgl. VGE ZH vom 22. September 2004, a.a.O.). Es sind alle Kosten der Weiterbildung abzugsfähig, die objektiv mit dem gegenwärtigen Beruf der steuerpflichtigen Person im Zusammenhang stehen und die die steuerpflichtige Person zur Erhaltung ihrer beruflichen Chancen für angezeigt hält, auch wenn sich die Ausgaben als nicht absolut unerlässlich erweisen, um die gegenwärtige berufliche Stellung nicht einzubüssen (vgl. Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts [BGE] 2A.671/2004 vom 6. Juli 2005, E. 2.1, www.bger.ch). Der Zusammenhang fehlt, wenn es nur um persönliche Bereicherung – etwa im Sinne kultureller Weiterbildung – geht (vgl. BGE 113 Ib 114 E. 3b S. 121). Eine Weiterbildung liegt somit stets vor, wenn das Lernen darauf ausgerichtet ist, das zur Ausübung der betreffenden beruflichen Tätigkeit erforderliche Fachwissen zu aktualisieren, zu vertiefen und zu erweitern. Das in Frage stehende berufliche Fachwissen kann in der Praxis erlernt worden sein. Einer diesbezüglichen eigentlichen Grundausbildung – die es im Übrigen für verschiedene berufliche Tätigkeiten gar nicht gibt – bedarf es nicht (vgl. *Michael Beusch*, Bildungskosten – Eine Analyse von Aus- und Weiterbildung anhand neuerer Entwicklungen in der Rechtsprechung, Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht, Aufsätze, Ziff. 24 und 47, www.zsis.ch; VGE ZH vom 22. September 2004, a.a.O.). Abzugsfähig sind etwa die Auslagen der kaufmännischen Angestellten für den Erwerb des eidgenössischen Diploms als Verkaufsleiterin (vgl. Entscheid des Steuergerichts Nr. 53/2005 vom 27. Mai 2005), die Aufwendungen des kaufmännischen Angestellten, der dipl. Buchhalter/Bücherexperte wird, oder des Malers, der die Meisterprüfung ablegt (vgl. Kreisschreiben Nr. 26 der Steuerperiode 1995/96 vom 22. September 1995 der eidgenössischen Steuerverwaltung zur direkten Bundessteuer betr. Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit, www.admin.ch/estv; Steuerinformationen, Schweiz. Steuerkonferenz SSK [Hrsg.], Die Einkommenssteuer der natürlichen Personen [Stand der Gesetzgebung: 1. Januar 2003], S. 64 Ziff. 321.252, www.admin.ch/estv).

Hingegen sind Auslagen für eine Fortbildung, die zum Aufstieg in eine eindeutig vom bisherigen Beruf zu unterscheidende höhere Berufsstellung (sog. Berufsaufstiegskosten) oder gar zum Umstieg in einen anderen Beruf dienen, keine Weiterbildungskosten im Sinne von Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG. Sie werden nicht für eine Weiterbildung im Rahmen des bereits erlernten und ausgeübten Berufs erbracht, sondern letztlich für eine neue Ausbildung (vgl. BGE 2A.671/2004 vom 6. Juli 2005, E. 2.2). Als solche nicht abzugsfähige Auslagen gelten beispielsweise der Besuch eines Nachdiplomstudiums in Unternehmungsführung durch einen ausgebildeten Ju-

risten, durch einen Mathematiker oder Computerfachmann, die Kosten für den Besuch eines Lehrgangs zum diplomierten Wirtschaftsinformatiker für einen Juristen oder die Auslagen des Primarlehrers, der sich zum Mittelschullehrer ausbilden lässt (vgl. BGE 2A.671/2004 vom 6. Juli 2005, E. 2.2) und die Zusatzausbildung eines diplomierten Betriebsökonomen HWV zum Master of Business Administration (vgl. BGE 2A.623/2004 vom 6. Juli 2005).

b) Der Beschwerdeführer ist beruflich als eidgenössisch diplomierter Wirtschaftsprüfer tätig. In dieser Funktion ist er als Experte für Fragen des finanziellen und betrieblichen Rechnungswesens, der Betriebswirtschaft und Organisation, des Handelsrechts, von Unternehmensbewertungen bei potentiellen Übernahmen oder Sanierungen, in Versicherungs- und Steuerfragen zuständig (vgl. www.berufsberatung.ch, Beruf «Wirtschaftsprüfer/in HFP»). Der Steuerexpertenkurs vermittelte dem Beschwerdeführer vorwiegend Wissen im Bereich Steuern, aber auch Wissen in den Bereichen Recht, Betriebswirtschaft, Rechnungswesen und Finanzierung. Die im Kurs vermittelten Kenntnisse sind offenkundig geeignet, das zur Ausübung des Beschwerdeführers als Wirtschaftsprüfer in seiner bisherigen Ausbildung und Praxis erworbene Fachwissen zu vertiefen und es auf den neuesten Stand zu bringen.

Wenngleich der Titel eidgenössisch diplomierter Steuerexperte die Kompetenz eines Wirtschaftsprüfers bei Steuerfragen erhöht, dient er jedoch nicht zum Aufstieg in eine eindeutig vom Beruf des Wirtschaftsprüfers zu unterscheidende höhere Berufsstellung. Die Erweiterung von Fachwissen in einem Nebenbereich eines Berufes gilt grundsätzlich als Weiterbildung. Somit ist auch der vom Beschwerdeführer besuchte Lehrgang «eidgenössisch diplomierter Steuerexperte» als Weiterbildung zu qualifizieren (vgl. *Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann*, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, N. 79 f. zu Art. 26).

c) Unter die Weiterbildungskosten fallen die unmittelbaren Kosten (Schulgeld, Semestergebühren, Aufwendungen für Fachliteratur etc.), aber auch bloss mittelbare Kosten wie Fahrten zwischen der Wohnung und der Ausbildungsstätte und Mehrkosten für die Verpflegung (vgl. *Richner/Frei/Kaufmann*, a.a.O., N. 61 zu Art. 26; *Hans Zehnder*, Die Behandlung der Kosten der Ausbildung und beruflichen Weiterbildung im schweizerischen Steuerrecht, Zürich 1985, S. 75). Die Kosten für die Weiterbildung können jedoch nur in ihrem effektiven Umfang geltend gemacht werden (vgl. *Richner/Frei/Kaufmann*, a.a.O., N. 117 zu Art. 26).

aa) Vorliegend haben die Beschwerdeführer Weiterbildungskosten in der Höhe von Fr. 7'000.– geltend gemacht. Gemäss Einsprache setzen sich diese Kosten wie folgt zusammen: Fahrtkosten von Fr. 4'928.– (wöchentlicher Fahrtweg von 176 km à 70 Rp. mal 40 Wochen), Parkgebühren von Fr. 800.– (wöchentliche Parkgebühr von Fr. 20.– mal 40 Wochen) und Kosten für auswärtige Abendessen von Fr. 1'400.– (wöchentliche Kosten für auswärtiges Abendessen von Fr. 35.– mal 40 Wochen).

bb) Die Kosten für Fahrten zwischen der Wohnung und der Ausbildungsstätte sind gemäss ständiger Praxis in selbem Umfang wie die Kosten unselbständig Erwerbstätiger für die Fahrt zwischen Wohn- und Arbeitsstätte abzugsfähig. Die Kosten des privaten Fahrzeuges können gemäss Art. 5 Abs. 3 der Verordnung vom 10. Februar 1993 über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer (ABV) gemäss den Pauschalen nach Art. 3 ABV abgezogen werden, sofern kein öffentliches Verkehrsmittel zur Verfügung steht oder dessen Benützung objektiv nicht zumutbar ist. Laut Anhang zu Art. 3 ABV beträgt der Pauschalabzug für Fahrten mit privaten Autos für das Bemessungsjahr 2003 65 Rp. pro Fahrkilometer.

Die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels für die Fahrt zwischen Wohn- und Arbeitsstätte gilt gemäss Rechtsprechung des Steuergerichts als zumutbar, wenn dafür täglich nicht mehr als 2 ½ Stunden aufgewendet werden müssen (vgl. Entscheid der Steuerrekurskommission [heute: Steuergericht] des Kantons Basel-Landschaft Nr. 43/1995 vom 7. April 1995, E. 3a).

Der vom Beschwerdeführer besuchte Steuerexpertenkurs fand jeweils freitags von 13.05 Uhr bis spät abends in Zürich-Seebach statt. Der Beschwerdeführer hat an diesem Tag jeweils am Morgen gearbeitet, so dass er direkt vom Arbeitsort zum Kursort gefahren ist. Gemäss SBB-Online-Fahrplan vom 15. November 2005 hätte er bei Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel für die Fahrt vom Arbeits- zum Kursort und die Fahrt vom Kurs- zum Wohnort über drei Stunden aufwenden müssen. Die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel war für den Kursbesuch somit nicht zumutbar, weshalb die Kosten für die Autofahrt nach Zürich-Seebach und zurück mit 65 Rp. pro Fahrkilometer zum Abzug zuzulassen sind. Die Gesamtdistanz für die Hin- und Rückfahrt beträgt vorliegend 176 km (nach TwiXTel Version 32). Es sind den Beschwerdeführern somit Fahrkosten von Fr. 4'576.– (176 km × 65 Rp. × 40 Wochen) als effektive, mittelbare Weiterbildungskosten zum Abzug zuzulassen.

cc) Die Tatsachen, welche einen bestimmten Aufwand als abzugsfähige Weiterbildungskosten im Sinne von Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG erscheinen lassen, sind steuermindernd und deshalb von den steuerpflichtigen Personen darzutun und nachzuweisen. Dieser Nachweis muss in der Beschwerdeschrift durch substanziierte Sachdarstellung und durch Beschaffung oder Bezeichnung von Beweismitteln für die Richtigkeit seiner Darstellung geleistet werden (vgl. *Richner/Frei/Kaufmann*, a.a.O., N. 51 f. zu Art. 140).

Ein Nachweis, dass der Beschwerdeführer aufgrund des Steuerexpertenkurses effektiv Parkgebühren und Verpflegungskosten zu tragen hatte, ist vorliegend nicht erfolgt. Es fehlen die dazu notwendigen Belege. Der geltend gemachte Abzug für Parkgebühren von Fr. 800.– und für Kosten für auswärtiges Abendessen von Fr. 1'400.– kann somit nicht gewährt werden.

dd) Die Beschwerde erweist sich dem Gesagten zufolge als teilweise begründet und ist somit teilweise gutzuheissen.

Demgemäss wird erkannt:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen.
2. Die Steuerverwaltung wird angewiesen, zusätzlich zum bereits gewährten Abzug von Fr. 3'800.– einen Abzug für Weiterbildung von Fr. 4'576.– zu gewähren. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.
3. ...
4. ...