

Berufskosten

Mitgliederbeiträge an Berufsverbände als Gewinnungskosten

Entscheid des Präsidenten des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft Nr. 122/2006 vom 13. Oktober 2006

Bei Beiträgen an mehrere Berufsverbände und -organisationen ist im Einzelfall zu prüfen, ob der betroffenen Person ein Verzicht auf diese Beiträge zugemutet werden kann, d.h. ob diese Beiträge zur Erzielung des jeweiligen Erwerbseinkommens notwendig sind. Aus dem Gewinnungskostencharakter gemäss Art. 9 Abs. 1 StHG ist zu schliessen, dass auch mehrere Berufsverbände zum Abzug zugelassen werden müssen. Der reine Wortlaut in der kantonalen Verordnung zum Steuergesetz ist deshalb zu eng gefasst.

Sachverhalt:

1. In der definitiven Veranlagung der Staatssteuer 2004, Nr. S 04/11, vom 30. November 2005, wurden die von den Pflichtigen geltend gemachten berufsbedingten statutarischen Mitgliederbeiträge an die Schweizerische Gesellschaft für Innere Medizin (SGIM) in Höhe von Fr. 200.–, an den Verband Schweizerischer Assistenz- und Oberärzte in Bern (VSAO) in Höhe von Fr. 235.– sowie an den Schweizerischen Verband des Personals öffentlicher Dienste (VPOD) in Höhe von Fr. 365.40 nicht zum Abzug zugelassen. Nur der Beitrag an die Verbindung der Schweizer Ärztinnen und Ärzte (Foederatio Medicorum Helveticorum, FMH) in Bern in Höhe von Fr. 440.– wurde gewährt.

2. Die dagegen erhobene Einsprache vom 15. Dezember 2005 hiess die Steuerverwaltung mit Einsprache-Entscheid vom 9. Mai 2006 teilweise gut, indem sie den Mitgliederbeitrag an den Schweizerischen Verband des Personals öffentlicher Dienste (VPOD) in Höhe von Fr. 365.40 als berufsbedingte Kosten der Ehefrau zum Abzug zuliess. Bezüglich der weiteren Mitgliederbeiträge führte sie aus, dass gemäss Wortlaut von § 29 Abs. 1 lit. a StG und von § 3 lit. 1 der Verordnung zum StG die Steuerverwaltung lediglich von einem Berufsverband ausgehe, in casu die FMH Bern, weshalb die weiteren Mitgliederbeiträge zu Recht nicht zum Abzug zugelassen worden seien.

3. Gegen diesen Einsprache-Entscheid erhob die Vertreterin der Pflichtigen mit Schreiben vom 8. Juni 2006 Rekurs und begehrte, es seien die gesamten belegten und in der Steuererklärung geltend gemachten Mitgliederbeiträge an Berufsorganisationen in Höhe von insgesamt Fr. 1'240.– zum Abzug zuzulassen. Zur Begründung machte sie im Wesentlichen geltend, als Arzt in einer Klinik in Zürich sei es für den Rekurrenten unabdingbar, Mitglied bei einer kantonalen Ärztesgesellschaft sowie bei der Fachgesellschaft des Berufsverbandes zu sein, vorliegend die Schwei-

zerische Gesellschaft für Innere Medizin. Für die Wahrung der Interessen seines Berufsstandes sei er gleichzeitig Mitglied des Verbandes Schweizerischer Assistenz- und Oberärzte. Die Mitgliedschaften in diesen Organisationen würden neben der politischen Vertretung des Berufsstandes insbesondere die Versorgung der praktizierenden Ärzte mit laufend aktualisiertem Fachwissen durch die Publikation von Zeitschriften, nationale und internationale Kontakte mit Fachkollegen sowie verschiedene und wiederkehrende Angebote für Aus- und Weiterbildung bringen. Es sei undenkbar, dass ein Spezialarzt seinen Beruf mit nur einer Mitgliedschaft in einem Berufsverband verantwortungsvoll ausüben könne. Die Mehrfachmitgliedschaften seien deshalb zwar nicht rechtlich zwingend, für die Berufsausübung jedoch unverzichtbar. Die Mitgliederbeiträge an die Berufsverbände müssten bei Ärzten deshalb als Gewinnungskosten bzw. Berufsauslagen qualifiziert und zum Abzug zugelassen werden.

4. Mit Vernehmlassung vom 4. September 2006 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Sie erwoگ unter anderem, sie lasse bei Mehrmitgliedschaften praxisgemäss nur den höchsten Mitgliederbeitrag zum Abzug zu, in casu denjenigen an die Verbindung Schweizer Ärztinnen und Ärzte (FMH) in Bern.

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 des Steuergerichts als Einzelrichter beurteilt.

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

2. Vorliegend ist zu prüfen, ob die von den Rekurrenten geltend gemachten Mitgliederbeiträge an den Verband Schweizerischer Assistenz- und Oberärzte (VSAO) und an die Schweizerische Gesellschaft für Innere Medizin (SGIM) als übrige berufsbedingte Kosten zum Abzug zuzulassen sind.

3. Gemäss § 29 Abs. 1 lit. a StG werden bei unselbständig Erwerbstätigen die Erwerbsunkosten von den steuerbaren Einkünften abgezogen, namentlich die Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte, Mehrkosten der Verpflegung und für Schichtarbeit, die Kosten für Berufskleider, Schwerarbeit, besonderen Kleiderverschleiss, Berufswerkzeuge und Fachliteratur, ferner die mit der Ausübung des Berufes zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten und die statutarischen Mitgliederbeiträge des Berufsverbandes sowie ein zusätzlicher Pauschalabzug von Fr. 500.– für weitere Berufsauslagen. Auch nach § 2^{ter} Abs. 1 lit. 1 der Regierungsratsverordnung zum Steuer- und Finanzgesetz vom 22. Oktober 1974

(RRV StG) können die vom unselbständig erwerbenden Steuerpflichtigen an seinen Berufsverband einbezahlten statutarischen Mitgliederbeiträge als Erwerbsunkosten abgezogen werden.

a) Weder der Wortlaut von § 29 Abs. 1 StG noch von § 2^{ter} Abs. 1 lit. 1 RRV StG geben aber eine Antwort darauf, wie viele Mitgliederbeiträge abzugsfähig sind, da Einzahl («an seinen Berufsverband») und Mehrzahl («die statutarischen Mitgliederbeiträge») darin gleichermassen vorkommen.

b) Nach Art. 9 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) werden jedoch von den gesamten steuerbaren Einkünften die zur Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge abgerechnet. Unter der Notwendigkeit wird ein qualifiziert enger, d.h. rechtlich erheblicher (wesentlicher) Konnex zwischen Art, Grund und Zweck der getätigten Ausgabe einerseits und der Natur der beruflichen Tätigkeit andererseits verstanden (vgl. *Reich, in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Basel 2002, Art. 9 StHG N. 8 ff.*). Dabei ist der Begriff der Notwendigkeit oder Erforderlichkeit in einem weiten Sinne zu verstehen. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung verlangt weder, dass der Pflichtige das Erwerbseinkommen ohne die streitige Auslage überhaupt nicht hätte erzielen können, noch, dass eine rechtliche Pflicht zur Bezahlung der entsprechenden Aufwendungen besteht. Vielmehr genügt es, wenn die Aufwendungen nach wirtschaftlichem Ermessen als der Gewinnung des Einkommens förderlich erachtet werden können und die Vermeidung dem Steuerpflichtigen nicht zumutbar war (vgl. Urteil des Bundesgerichts [BGE] 124 II 29, 32 E. 3a; zum Ganzen: *Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 25 N. 4 ff.*).

Bei Beiträgen an Berufsorganisationen ist somit wesentlich, ob dem Betroffenen im Einzelfall der Verzicht auf die Auslage zugemutet werden kann (vgl. Entscheid des Verwaltungsgerichts St. Gallen vom 7. März 1995, in: *Der Steuerentscheid [StE] 1996 B 22.3 Nr. 59, E. 2a*). Demnach sind mehrere Mitgliederbeiträge als Gewinnungskosten zum Abzug zuzulassen, wenn der Verzicht auf diese Mitgliedschaften für den Pflichtigen unzumutbar ist.

4. a) Die Beweislast der steuermindernden Tatbestände, zu denen auch die Gewinnungskosten zählen, haben weder die Steuerbehörde noch das Steuergericht zu liefern, sondern der Rekurrent. Im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht hat er die getätigten Mitgliederbeiträge und deren Notwendigkeit nachzuweisen, insbesondere, da er die Umstände besser kennt als die Behörde bzw. das Gericht, welche entsprechende Belege ohne Mitwirkung des Gesuchstellers gar nicht oder zumindest nicht mit vernünftigem Aufwand erheben können, weil sie für die Behörden nicht oder nur schwer zugänglich sind (vgl. Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV] vom 7. Juni 2006, E. 8b/c; BGE 124 II 361, 365 E. 2b).

b) Der Rekurrent ist als Arzt für innere Medizin in einer Klinik in Zürich tätig. Er ist Mitglied der Verbindung der Schweizer Ärztinnen und Ärzte (Foederatio Medicorum Helveticorum, FMH). Als Dachverband verlangt die FMH von ihren Mitgliedern eine laufende Fortbildung, welche nur von den Fachgesellschaften zertifiziert werden kann.

Die Notwendigkeit der Mitgliedschaft des Rekurrenten bei der FMH Bern wird nicht bestritten und der Beitrag in Höhe von Fr. 440.– wurde von der Steuerverwaltung schon im Rahmen des Veranlagungsverfahrens zum Abzug zugelassen. Die Schweizerische Gesellschaft für Innere Medizin (SGIM), welche die Fachgesellschaft der Internisten darstellt, vertritt ihre Mitglieder gegenüber Dritten, informiert jene über aktuelle und grundsätzliche berufs- und gesundheitspolitische Fragen und Entwicklungen und bietet verschiedene Weiter- und Fortbildungskurse an (Art. 2 Abs. 1 und Art. 3 der Statuten der SGIM in der Fassung vom 26. April 2002, www.sgim.ch). Zudem zertifiziert sie die von ihren Mitgliedern absolvierten Fortbildungen und gewährt Rabatte auf Kongressbesuche. Ein Verzicht auf die Mitgliedschaft bei der SGIM ist dem Rekurrenten daher nicht zumutbar.

Als Arzt in einer Klinik ist die Mitgliedschaft beim Verband Schweizerischer Assistenz- und Oberärzte (VSAO) für den Rekurrenten ebenso als notwendig im Sinne von Art. 9 Abs. 1 StHG anzusehen.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Mitgliederbeiträge des Rekurrenten an die Schweizerische Gesellschaft für Innere Medizin (SGIM) in Höhe von Fr. 200.– sowie den Verband Schweizerischer Assistenz- und Oberärzte (VSAO) in Höhe von Fr. 235.– Gewinnungskosten darstellen und somit zum Abzug zuzulassen sind.

5. ...

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen.

2. Die Steuerverwaltung wird angewiesen, in Ergänzung zum Einsprache-Entscheid vom 9. Mai 2006 auch die Mitgliederbeiträge an den Verband Schweizerischer Assistenz- und Oberärzte (VSAO) in Höhe von Fr. 235.– und an die Schweizerische Gesellschaft für Innere Medizin in Höhe von Fr. 200.– als übrige berufsbedingte Kosten zum Abzug zuzulassen und die Veranlagung der Rekurrenten entsprechend zu korrigieren.

3. ...

4.

5. ...