

## Entscheide

### Aus- und Weiterbildung

#### Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 6. Juni 2007

*Die Aufwendungen für die Absolvierung eines Nachdiplomstudiums zum Master of Business Administration MBA durch einen Kadermitarbeiter mit Ausbildung als Bachelor of Science (Economics) und als Pilot stellen nicht abzugsfähige Ausbildungskosten dar.*

#### *I. Sachverhalt*

C. N. hat ein Studium in Betriebswirtschaft mit dem Titel «Bachelor of Science (Economics)» im August 1995 an der Universität London erfolgreich abgeschlossen. Parallel zum Wirtschaftsstudium liess er sich zum Linienpiloten ausbilden und erhielt die entsprechende Lizenz ebenfalls im Jahr 1995. Im Jahr 1996 trat er als Copilot in die Dienste der damaligen Fluggesellschaft C., der späteren S., ein, wo er ab August 1997 für administrative Aufgaben und Managementfunktionen eingesetzt wurde. In der Folge verliess C. N. ... die Fluggesellschaft und absolvierte mit Beginn ab Mitte August 2002 an der I. in F. das Nachdiplomstudium Master of Business Administration (MBA). Seit dessen erfolgreichem Abschluss ist er als Assistent des Chief Executive Officers (CEO) bei der X. tätig.

In der Steuererklärung 2002 deklarierte C. N. im Detail zu Ziff. 14 betr. berufsbezogene Gewinnungskosten unter lit. e «Übrige berufsbedingte Auslagen» einen Abzug in Höhe von CHF 45'000.– für Kursgebühren von € 30'600.–. In seinem Begleitschreiben zur Steuererklärung führte er im Weiteren an, dass im Zusammenhang mit dem Lehrgang in F. zusätzlich Mietkosten von CHF 6'682.05 (Sept. bis Dez. 2002) sowie Fahrtkosten von CHF 10'400.– entstanden seien.

Die Steuerverwaltung Basel-Stadt akzeptierte den deklarierten Abzug von CHF 45'000.– nicht und setzte das steuerbare Einkommen zur direkten Bundessteuer pro 2002 auf CHF 69'900.– fest. Darüber wurde C. N. mit Veranlagungsprotokoll vom 5. August 2004 in Kenntnis gesetzt. Die gleichlautende Veranlagungsverfügung zu den kantonalen Steuern pro 2002 datiert ebenfalls vom 5. August 2004. Eine gegen die Festsetzung der kantonalen Steuern und der Bundessteuer erhobene Einsprache hat die Steuerverwaltung am 14. Februar 2005 abgewiesen. Gegen den Einspracheentscheid hat C. N. Rekurs an die Steuerrekurskommission erhoben. Diese hiess mit Entscheid vom 18. August 2005 den Rekurs in Bezug auf die Bundessteuer

gut. Hingegen wies sie mit Entscheid vom gleichen Datum einen analogen Rekurs im Zusammenhang mit der Festlegung der kantonalen Steuern ab.

Gegen den Entscheid betreffend die direkte Bundessteuer hat die Steuerverwaltung den vorliegenden Rekurs an das Verwaltungsgericht erklärt. Sie macht geltend, der angefochtene Entscheid sei materiell unrichtig, weil der zur Debatte stehende Kurs Ausbildungs- und nicht Weiterbildungscharakter besitze. Er sei auch steuersystematisch unrichtig, weil die von der Steuerrekurskommission vertretene Auffassung, dass die Abzugsfähigkeit von Gewinnungskosten nicht gleichzeitig ein Erwerbseinkommen voraussetze, in dieser Form nicht zutreffe. Zudem gehe es aus Steuerharmonisierungsgründen nicht an, kantonalrechtlich andere Massstäbe als bei der direkten Bundessteuer anzulegen. Die Steuerverwaltung beantragt daher, die Schulungskosten von CHF 45'000.– nicht zum Abzug zuzulassen. Der zum Rekursverfahren beigelegene C. N. beantragt in seiner Rekursantwort die Abweisung des Rekurses. Auf Aufforderung des Gerichts hat er die ursprünglich via E-Mail eingereichte Eingabe mit einer Unterschrift versehen eingereicht. Die Vorinstanz hat auf die Einreichung einer Stellungnahme verzichtet. Die Einzelheiten der Standpunkte ergeben sich, soweit für den Entscheid von Bedeutung, aus den nachfolgenden Erwägungen. Der vorliegende Entscheid ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

## *II. Entscheidungsgründe*

1.1 Gegen einen Entscheid der Steuerrekurskommission kann die betroffene Person oder die Steuerverwaltung Rekurs an das Verwaltungsgericht erheben (§ 171 des Gesetzes über die direkten Steuern; SGS 640.100); und zwar zur Beurteilung von Verfügungen betreffend die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer (BGE 130 II 65; übersetzt in Praxis 2004 Nr. 37 S. 188 f.). Das Verwaltungsgericht ist somit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses funktionell wie auch sachlich zuständig (vgl. auch VGE vom 22. Juni 2006 i.S. ESTV).

1.2 Art. 145 Abs. 2 DBG erklärt die Art. 140–144 DBG für anwendbar, weshalb sich das Verfahren insoweit nach Bundesrecht richtet. Die Rekursfrist beträgt demnach 30 Tage seit Eröffnung des angefochtenen Entscheides (Art. 141 Abs. 2 DBG). Auf den frist- und formgerechten Rekurs ist einzutreten.

2. Gemäss Art. 26 Abs. 1 lit. d des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) werden bei unselbständiger Erwerbstätigkeit die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten als Berufskosten abgezogen. Abziehbar sind nach Art. 8 Satz 1 der Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer (VBK) die mit der gegenwärtigen Berufsausübung unmittelbar zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten. Nicht abziehbar sind demgegenüber die Ausbildungskosten (Art. 34 Abs. 1 lit. b DBG, Art. 8 Satz 2 VBK). Im vorliegenden Fall ist zu prüfen, ob die Steuerrekurskommission das öffentliche Recht (Bundesrecht) richtig angewendet hat.

Abzugsfähig sind nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung alle, auch die nicht völlig unerlässlichen Kosten der Weiterbildung, die objektiv mit dem gegenwärtigen Beruf des Steuerpflichtigen im Zusammenhang stehen und die dieser zur Erhaltung seiner beruflichen Stellung als angezeigt hält. Als mit dem Beruf zusammenhängende Weiterbildungskosten sind nur solche abziehbar, die im Rahmen des bereits erlernten und ausgeübten Berufs anfallen. Zur Anerkennung als abzugsfähige Weiterbildungskosten ist darauf abzustellen, ob die Aufwendungen für die Erzielung des Einkommens nützlich sind und nach der Verkehrsauffassung im Rahmen des Üblichen liegen. Dazu gehören vor allem auch verbesserte 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 dient, keine solche Weiterbildungskosten; diese sogenannten Berufsaufstiegskosten werden letztlich für eine neue Ausbildung erbracht. Auslagen, die das Erlernen notwendiger Fähigkeiten und Kenntnisse zur Ausübung eines eigentlichen Berufs betreffen (z.B. Lehre, Handelsschule, Matura, Studium, Nachdiplomstudium), sind demnach als Ausbildungskosten auch dann nicht abziehbar, wenn die Ausbildung berufsbegleitend absolviert wird (BGE 124 II 29 E. 3a und 3d, S 32 und 34, BGE vom 17. Oktober 2005, 2A.182/2005, E. 2.3 mit weiteren Hinweisen).

3.1 Die Steuerrekurskommission ist der Ansicht, beim absolvierten MBA-Kurs handle es sich im Falle des Beigeladenen um eine Vertiefung der bereits vorhandenen Fähigkeiten aufgrund seines abgeschlossenen betriebswirtschaftlichen Studiums. Er habe bei der C. wichtige Managerfunktionen bekleidet und sei zuletzt als Assistent des stellvertretenden Direktors des Bereichs Flugdienste im Einsatz gewesen. Zu seinen Tätigkeiten hätten die Unternehmensanalyse, die Strategieplanung sowie Aufgaben auf dem Gebiet von Marketing und Public Relations gehört. Im Rahmen des MBA-Studiums habe er Fächer wie Marketingmanagement, Strategiemanagement, Prozessmanagement, Projektmanagement, Organisation, strategische Allianzen, Wirtschaftsanalyse, interne Betriebsanalyse und Verhandlungsführung belegt.

3.2 Gemäss der bereits zitierten Rechtsprechung des Bundesgerichts ist für die Beurteilung der Abgrenzung zwischen Weiterbildung/Ausbildung nicht nur der Vergleich der bestehenden Grundausbildung mit den neu erworbenen Kenntnissen von Belang, sondern auch der Vergleich zwischen dem aktuell ausgeübten Beruf und den Auswirkungen der Weiterbildung/Ausbildung auf die gegenwärtige und zukünftige berufliche Tätigkeit (BGE vom 6. Juli 2005, 2A.623/2004). Laut Bundesgericht ist entscheidend, ob mit der Zusatzausbildung im Ergebnis ein eigenständiger Berufsabschluss, ein «Titel» erworben wird, der auf dem Stellenmarkt anerkannt und honoriert wird und die Berufsaussichten des Absolventen erheblich verbessert. Bei vorhandener Grundausbildung sei zu prüfen, ob der Lehrgang lediglich eine Vertiefung und Aktualisierung der schon vorhandenen Kenntnisse bedeute, etwa an einzelnen Tagungen oder einwöchigen Weiterbildungskursen, oder ob er zu wesentlichen Zusatzkenntnissen und zu einem zusätzlichen Titel mit eigenem Wert führe. Zu untersuchen sei, welche Auswirkungen die Schulung auf die aktuelle Berufssituation zeige, ob sich der Wert des Absolventen auf dem Stellenmarkt erhöhe, worauf nicht nur zu schliessen sei, wenn die Ausübung oder Übernahme einer Tätigkeit mit grös-

serer Verantwortung resultiere, sondern generell eine Verbesserung der Berufssituation gegeben sei. Auslagen für eine Fortbildung, die zum Aufstieg in einer besseren Berufsstellung führten, bzw. den Wert auf dem Arbeitsmarkt deutlich erhöhten, stellen Investitionen in die Zukunft dar, ergänzten die Grundausbildung und könnten deshalb keine Anerkennung als abzugsfähige Weiterbildungskosten finden. Je höher die Kurskosten seien, desto eher sei ein Anhaltspunkt dafür gegeben, dass eine langfristige Investition getätigt werde und es nicht nur um die Auffrischung eines bereits vorhandenen Ausbildungsniveaus gehe (BGE vom 6. Juli 2005, 2A.623/2004, E 3.2 und 3.3). Speziell mit dem Blick auf den MBA-Lehrgang hat das Bundesgericht im erwähnten Urteil entschieden, dass es sich dabei grundsätzlich um eine Ausbildung handle, weil sie zu einem eigenständigen Berufsabschluss führe. Im Entscheid 2A.671/2004, ebenfalls datierend vom 6. Juli 2005, hat das Bundesgericht in einem anderen Fall Schulungskosten von rund CHF 9'550.– als Aufwand bezeichnet, der für die Annahme von Weiterbildungskosten eher am oberen Rand anzusetzen sei.

3.3 Im konkreten Fall ist von Bedeutung, dass der Beigeladene seine Grundausbildung als Bachelor of Science (Economics) an der Universität London abgeschlossen hat. Diese Ausbildung erlaubte ihm, bei der S. eine Funktion als Assistent des stellvertretenden Direktors im Bereich Flugdienste zu versehen. Allerdings hat er seine Tätigkeit bei den S. gekündigt, um eine Ausbildung zum MBA antreten zu können. Diese Kündigung ist nach den Angaben des Beigeladenen nicht im Zusammenhang mit dem Grounding gestanden, vielmehr habe er bereits im Herbst 2001 nach längeren Vorabklärungen die Zusage der I. für den MBA-Kurs erhalten und hätte den Kurs bereits im Januar 2002 beginnen können ... und habe er den Beginn des MBA-Kurses um ein halbes Jahr verschoben. Er habe seine Anstellung gekündigt, um diesen Kurs besuchen zu können, ein berufsbegleitender Executive-MBA-Kurs wäre von der C. nicht in diesem Umfang gefördert worden. Die Kosten hätten die für die Weiterbildung innerhalb der C. zur Verfügung stehenden Mittel überstiegen. Mit dem erfolgreichen Abschluss des Kurses wäre eine erneute Beschäftigung bei der C. mit grosser Sicherheit möglich und erstrebenswert gewesen.

Vorliegend sprechen nebst den erwähnten sehr hohen Kosten für den Kurs, welche den Rahmen der Auslagen, welche üblicherweise noch als Ausbildungskosten angesehen werden, sprengen, die vom Beigeladenen zusätzlich genannten Momente für den Ausbildungscharakter: Für den Arbeitgeber C. selber stand der Ausbildungscharakter der in Aussicht genommenen Ausbildung nicht fest. Der Zusammenhang mit der bisher ausgeübten Tätigkeit in der C. wurde weder vom Beigeladenen selber noch von der C. gesehen. Vielmehr wäre nach erfolgreicher Absolvierung allenfalls eine neue Anstellung zur Debatte gestanden, allerdings wohl kaum im bisherigen Bereich und in der bisherigen Funktion. Die vom Beigeladenen besuchten Fächer zeigen sodann, dass er eine vertiefte theoretische Ausbildung in verschiedenen Managementbereichen absolviert hat. Diese Kenntnisse wurden ihm bei seinem betriebswissenschaftlichen Studium in London nicht vermittelt (vgl. dazu die Fächer in der Beilage 27 des Steuerdossiers). Damit hat er sich mit dem MBA das Rüstzeug erworben, um eine Führungsposition zu bekleiden. War er bei der C. noch als Assistent des stellvertretenden Direktors Bereich Flugbetriebe tätig, so hat er dann in der

Folge bei der X. Gruppe eine Anstellung als Stellvertreter des CEOs angetreten. Der MBA bedeutet somit «nicht lediglich eine Vertiefung und Aktualisierung der schon vorhandenen Kenntnisse..., sondern er führt zu wesentlichen Zusatzkenntnissen und einem zusätzlichen Titel mit eigenem Wert» (vgl. den bereits zitierten BGE 2.A 623/2004 E. 3.2). Objektiv standen diese Ausbildungskosten nicht mit dem gegenwärtigen Beruf des Steuerpflichtigen im Zusammenhang. Der Charakter einer Weiterbildung ist daher vorliegend aufgrund der dargelegten Kriterien nicht erfüllt.

3.4 Der Beigeladene bringt weiter vor, es müsse im Interesse einer modernen Volkswirtschaft liegen, die Weiterbildung zu erleichtern und steuerliche Anreize zu bieten. Diesem Anliegen wird tatsächlich mit der Abzugsfähigkeit von Weiterbildungskosten im definierten Umfang Rechnung getragen. Wollte der Gesetzgeber indessen überdies noch Anreize für zusätzliche Ausbildungen im technischen Sinne schaffen, so hätte er die Abzugsfähigkeit in den Steuergesetzen entsprechend zu definieren.

3.5 Nachdem der Ausbildungsgang MBA im vorliegenden Fall als Ausbildung und nicht als Weiterbildung zu qualifizieren ist, können die Fragen, wie eng der zeitliche Zusammenhang zwischen Weiterbildung und der Berufstätigkeit zu sein hätte und ob BGE 113 I b 114 E. 3c S. 121 immer noch Bestand hat, offen gelassen werden. Tatsache ist, dass selbst nach dem zitierten Entscheid ein gewisser zeitlicher Zusammenhang bestehen muss. Es wurde dort einzig klargestellt, dass ein Steuerpflichtiger, der die Berufstätigkeit für eine Weiterbildung unterbricht und sie nachher im gleichen Beruf wieder aufnimmt, diese Kurskosten vom Erwerbseinkommen abziehen kann. Ein solcher Fall liegt hier nicht vor: Der Rekursgegner hat seine Anstellung gekündigt. Mit dem Erwerb des MBA-Diploms konnte er sich für eine selbständige Führungsposition empfehlen. Eine Rückkehr an seine Stelle bei der S. in gleicher Funktion im gleichen Bereich war nicht vorgesehen und wäre vom Rekurrenten nach erfolgreicher Absolvierung der genannten Ausbildung wohl auch kaum angestrebt worden. Ebenfalls offengelassen werden kann angesichts des Ausgeführten die Frage, ob aus Steuerharmonisierungsgründen die Unterscheidung von Aus- und Weiterbildungskosten bei den kantonalen und den Bundessteuern zwingend gleich zu entscheiden ist. Darauf hinzuweisen ist immerhin, dass das Bundesgericht im bereits zitierten Entscheid 2A.182/2005 vom 17. Oktober 2005 unter Berufung auf frühere Entscheide die Notwendigkeit einer gleichen Interpretation der Aus- und Weiterbildungskosten im Interesse einer vertikalen Steuerharmonisierung ausdrücklich betont hat.

*Demgemäss wird erkannt:*

In Gutheissung des Rekurses wird der Entscheid der Steuerrekurskommission vom 18. August 2005 aufgehoben und die Sache zu neuem Entscheid im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.