

BGer 2C_104/2010 vom 23. Juni 2010

Bundesgericht, 2010-06-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_104_2010

FR: TF 2C_104/2010 du 23 juin 2010

IT: TF 2C_104/2010 del 23 giugno 2010

Erwägungen

E. 1

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist zulässig (vgl. Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]).

E. 2.1

Gemäss § 25 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (StG/ZH) werden zur Ermittlung des Reineinkommens von den gesamten Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen abgezogen. Bei unselbständiger Erwerbstätigkeit sind nach § 26 StG /ZH die Berufskosten absetzbar. Dazu gehören gemäss § 26 Abs. 1 lit. d StG /ZH die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten mit Einschluss der Wiedereinstiegskosten. Demgegenüber sind nach § 33 lit. b StG /ZH die Ausbildungskosten nicht abzugsfähig. Diese Regelung stimmt sowohl mit Art. 9 Abs. 1 StHG als auch mit der gesetzlichen Ordnung gemäss dem Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) überein (vgl. Art. 25, Art. 26 Abs. 1 lit. d und Art. 34 lit. b DBG). Da alle drei Erlasse dieselben Rechtsbegriffe verwenden und die gleichen Unterscheidungen treffen, drängt sich mit Blick auf die vertikale Steuerharmonisierung eine einheitliche Auslegung auf (vgl. u.a. StE 2008 B 22.3 Nr. 96 E. 5; StR 61/2006 S. 41 E. 2.1 u. 2.2; mit weiteren Hinweisen).

E. 2.2

Als mit dem Beruf zusammenhängende Weiterbildungskosten sind gemäss der Rechtsprechung nur solche Auslagen abziehbar, die im Rahmen des bereits erlernten und ausgeübten Berufs anfallen. Abzugsfähig sind Aufwendungen, welche dazu dienen, dass der Steuerpflichtige den Anforderungen der bisherigen Tätigkeit besser gerecht wird. Dazu gehören nicht nur Anstrengungen, um den Stand schon erworbener Fähigkeiten zu erhalten, sondern vor allem auch der Erwerb verbesserter Kenntnisse, jedoch zur Sicherung der bisherigen Stelle, ohne im Wesentlichen zusätzliche Berufschancen (vgl. u.a. ASA 72 S. 473 E. 4.1.2 u. 4.5.1; StE 2008 B 22.3 Nr. 96 E. 3.2 ; 2006 B 22.3 Nr. 86 E. 2.1 u. 2.2; StR 61/2006 S. 41 E. 2.3.1; 59/2004 S. 451 E. 2.1). Diese Praxis zu Art. 9 Abs. 1 StHG und Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG ist in einen doppelten Zusammenhang zu stellen:

E. 2.2.1

Einerseits ist nach dem Willen des Gesetzgebers das gleiche Kriterium anwendbar wie bei den Gewinnungskosten Selbständigerwerbender, wo nach Art. 27 Abs. 1 DBG und Art. 10 Abs. 1 StHG die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen werden können. Aufwendungen sind im Rahmen einer Unternehmung dann geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem erzielten Erwerb unternehmungswirtschaftlich in einem unmittelbaren und direkten Zusammenhang stehen (vgl. u.a. BGE 124 II 29 E. 3c S. 33; 113

Ib 114 E. 2c S. 118; ASA 72 S. 473 E. 4.1.1; StE 2008 B 22.3 Nr. 96 E. 3.1 ; 2006 B 22.3 Nr. 86 E. 2.1; StR 59/2004 S. 451 E. 2.1).

E. 2.2.2

Andererseits sind die abzugsfähigen Weiterbildungskosten im breiteren Rahmen der Berufskosten zu sehen, die nur dann vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden können, wenn sie zur Erzielung dieses Einkommens notwendig sind. Der früher gültige Bundesratsbeschluss vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) sprach von "erforderlichen" Gewinnungskosten (vgl. Art. 22 Abs. 1 lit. a BdBSt). Unter dem DBG und dem StHG gilt die schon unter dem BdBSt entwickelte - und schon damals an den für Selbständigerwerbende geltenden Grundsätzen orientierte - Praxis, dass die genannte Erforderlichkeit bzw. Notwendigkeit weit auszulegen ist: Es sind alle Kosten der Weiterbildung abzugsfähig, die objektiv mit dem gegenwärtigen Beruf des Steuerpflichtigen im Zusammenhang stehen und die er zur Erhaltung seiner beruflichen Chancen für angezeigt hält, auch wenn sich die Ausgabe als nicht absolut unerlässlich erweist, um die gegenwärtige berufliche Stellung nicht einzubüssen. Es wird nicht verlangt, dass das Erwerbseinkommen ohne die streitige Auslage überhaupt nicht hätte erzielt werden können oder dass eine rechtliche Pflicht zur Bezahlung der entsprechenden Aufwendungen bestünde. Es genügt, dass die Kosten für die Erzielung des Einkommens nützlich sind und nach der Verkehrsauffassung im Rahmen des Üblichen liegen (vgl. zum Ganzen schon BGE 113 Ib 114 E. 2c - 2e S. 118 f.; bestätigt in BGE 124 II 29 E. 3a - 3d S. 32 ff.; siehe auch u.a. ASA 72 S. 473 E. 4.1; StE 2008 B 22.3 Nr. 96 E. 3.1 u. 3.2 ; 2006 B 22.3 Nr. 86 E. 2.1; StR 61/2006 S. 41 E. 2.3.1; 59/2004 S. 451 E. 2.1; je mit weiteren Hinweisen).

E. 2.3

Nicht abzugsfähig sind die getätigten Auslagen aber zum einen, wenn es nur um persönliche Bereicherung - etwa im Sinne kultureller Weiterbildung - geht (vgl. ASA 72 S. 473 E. 4.1.2 u. StR 59/2004 S. 451 E. 2.2; siehe auch schon BGE 113 Ib 114 E. 3b S. 121; Frage offen gelassen hinsichtlich der "psychologischen Astrologie" in ASA 72 S. 473 E. 4.5). Zum anderen können die "Ausbildungskosten" (vgl. Art. 34 lit. b DBG u. § 33 lit. b StG /ZH) nicht abgezogen werden, d.h. sowohl die Auslagen für die erstmalige Aufnahme einer Berufstätigkeit (vgl. unten E. 2.3.1) wie auch diejenigen für eine neue (oder zusätzliche) Berufstätigkeit (E. 2.3.2):

E. 2.3.1

Ausbildungskosten für die erstmalige Aufnahme einer Berufstätigkeit umfassen die Auslagen, die anfallen, um die notwendigen Fähigkeiten und Kenntnisse zur Ausübung eines eigentlichen Berufs zu erlernen (z.B. Lehre, Handelsschule, Matura, Studium; ebenfalls bejaht für eine juristische Doktorarbeit in ASA 60 S. 356 E. 2c; vgl. zum Ganzen u.a. ASA 72 S. 473 E. 4.1.2; StE 2008 B 22.3 Nr. 96 E. 3.2 ; 2006 B 22.3 Nr. 86 E. 2.2; StR 61/2006 S. 41 E. 2.3; 59/2004 S. 451 E. 2.2; RtiD 2006 II 524 E. 3.2 u. 3.3).

E. 2.3.2

Ebenfalls nicht abziehbar sind diejenigen Kosten, welche der Pflichtige auf sich nimmt, um einen Ausbildungsstand zu erlangen, der ihn befähigt, eine höhere Stellung zu bekleiden, als es der gegenwärtige Beruf erlauben würde, oder gar einen neuen Beruf auszuüben. Das sind Auslagen für eine Fortbildung, die zum Aufstieg in eine eindeutig vom bisherigen Beruf zu unterscheidende höhere Berufsstellung (insbesondere mit Führungsaufgaben; sog. Berufsaufstiegskosten) oder gar zum Umstieg in einen anderen Beruf dient; solche

Aufwendungen werden nicht für eine Weiterbildung im Rahmen des bereits erlernten und ausgeübten Berufs erbracht, sondern letztlich für eine neue Ausbildung (vgl. zum Ganzen BGE 124 II 29 E. 3a S. 32 und E. 3d S. 34; ASA 72 S. 473 E. 4.1; StE 2008 B 22.3 Nr. 96 E. 3.2 u. 4.2 ; 2006 B 22.3 Nr. 85 E. 2.4.3; StR 61/2006 S. 41 E. 2.3.1; 59/2004 S. 451 E. 2.2; je mit weiteren Hinweisen; zur Unterscheidung zwischen Ausbildungs- und Umschulungskosten: vgl. u.a. StE 2006 B 22.3 Nr. 85 E. 2.2 u. 2.4.1 ; 2003 B 22.3 Nr. 73 E. 4.1.3). Um Berufsaufstiegskosten handelt es sich namentlich dann, wenn die absolvierte Ausbildung zu wesentlichen Zusatzkenntnissen mit eigenem Wert führt und die Berufsaussichten deutlich verbessert, im Gegensatz zu einer blossen Aktualisierung und Vertiefung vorhandener Kenntnisse (vgl. dazu u.a. StE 2006 B 22.3 Nr. 85 E. 2.4.4; StR 61/2006 S. 41 E. 3.1.2).

E. 2.4

Im Bereich der Nachdiplomstudien ist ein solcher Erwerb wesentlicher Zusatzkenntnisse bzw. eine deutliche Verbesserung der Berufsaussichten u.a. für die mehrjährige Weiterbildung zum Facharzt angenommen worden, aber auch für den Besuch eines Nachdiplomstudiums in Unternehmungsführung durch einen ausgebildeten Juristen, Mathematiker oder Computerfachmann. Das Gleiche gilt für die Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Lehrgang zum diplomierten Wirtschaftsinformatiker für einen Juristen oder die Auslagen des Primarlehrers, der sich zum Mittelschullehrer ausbilden lässt (vgl. zum Ganzen u.a. StE 2006 B 22.3 Nr. 86 E. 2.2, 3.2 u. 3.3; StR 61/2006 S. 41 E. 2.3.2, 3.2 u. 3.3; 59/2004 451 E. 2.2; RtiD 2006 II pag. 524 E. 4.2 u. 4.3).

Handelt es sich um eine Zweit- bzw. Zusatzausbildung und nicht um eine Weiterbildung im Rahmen der bereits ausgeübten Tätigkeit, so sind die Kosten selbst dann nicht abzugsfähig, wenn das Studium berufs begleitend absolviert wird. Das Gleiche gilt, wenn es sich, wie bei der Ausbildung an einer Fachhochschule, um ein praxisorientiertes und nicht um ein wissenschaftliches Studium handelt (vgl. StE 2008 B 22.3 Nr. 96 E. 4.1; 61/2006 S. 41 E. 2.3.2; 59/2004 S. 451 E. 2.2; vgl. auch schon BGE 113 Ib 114 E. 2a S. 117 u. ASA 60 S. 356 E. 2b).

Wesentlich für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit der Kosten für Zusatzausbildungen ist nicht nur der Vergleich zwischen der bestehenden Grundausbildung und den neu erworbenen Kenntnissen; zu berücksichtigen sind auch der aktuell ausgeübte Beruf und die Auswirkungen der Zusatzausbildung auf die gegenwärtige und künftige Berufstätigkeit (vgl. u.a. StR 61/2006 S. 41 E. 3.2).

E. 3.1

Im hier zu beurteilenden Fall hat die Vorinstanz angenommen, dass die vom Beschwerdeführer im Jahr 2006 getätigten Aufwendungen keine vom steuerbaren Einkommen abziehbare Weiterbildungs-, sondern nicht abzugsfähige Ausbildungs- bzw. Berufsaufstiegskosten darstellten. Namentlich fehle der notwendige Zusammenhang mit dem erlernten und ausgeübten bisherigen Beruf: Das Nachdiplomstudium "Philosophie und Management" erlaube den Absolventen laut Studienunterlagen zwar, am Schluss des Kurses die Komplexität des Arbeitsfeldes anhand philosophischer Erkenntnisse vertieft zu analysieren und durch systematisches Denken eine gute Ausgangslage für eine effiziente und umsichtige Führungspraxis zu erlangen. Das weise aber keinen hinreichenden Bezug zur Tätigkeit als Redaktor bzw. Journalist auf. Der Beschwerdeführer verfüge weder über den Rahmen einer durchschnittlichen Allgemeinbildung übersteigende Kenntnisse der

Philosophie noch über die Führungsaufgaben aus.

E. 3.2

Diese Argumentation vermag in zweifacher Hinsicht nicht zu überzeugen:

E. 3.2.1

Bezüglich der massgeblichen Beurteilungskriterien lässt die Vorinstanz ausser Acht, dass es bei der hier zu treffenden Unterscheidung zwischen Weiterbildungs- und Ausbildungs- bzw. Berufsaufstiegskosten nicht pauschal und undifferenziert darum gehen kann, ob die getätigten Aufwendungen für die Ausübung des bisherigen Berufs "notwendig" sind. Dieser Begriff wird zwar abstrakt und konkretisierungsbedürftig in Art. 9 Abs. 1 StHG genannt, der (wie § 25 StG /ZH) den generellen Beurteilungsrahmen für die verschiedenen Kategorien der Berufs- und Gewinnungskosten der unselbständig Erwerbenden festlegt. Die gleiche Vorschrift führt aber weiter aus: "Zu den notwendigen Aufwendungen gehören auch die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten." Schon daraus wird klar, dass es die Aufgabe der Praxis ist, allgemeingültige und gleichzeitig der Verschiedenheit der jeweiligen Einzelfälle gerecht werdende Kriterien zu erarbeiten, um festzulegen, wie stark der Zusammenhang zwischen den getätigten Kosten und dem ausgeübten Beruf sein muss, um die notwendige Intensität aufzuweisen. Dieser Aufgabe ist die Rechtsprechung differenziert nachgekommen (vgl. oben E. 2.2 u. 2.3, insb. E. 2.2.2). Namentlich hat sie (vor dem erwähnten doppelten Hintergrund) festgehalten, dass das Kriterium der "Notwendigkeit" (bzw. der "Erforderlichkeit" gemäss dem zuvor gültigen Bundesratsbeschluss) weit auszulegen ist und es u.a. darauf ankommt, ob die getätigten Aufwendungen im Rahmen des Üblichen liegen und sich als nützlich erweisen.

E. 3.2.2

In Bezug auf den hier zu beurteilenden Fall hat das Verwaltungsgericht namentlich zwei Besonderheiten nicht genügend berücksichtigt: Zuerst ist wesentlich, dass der Beschwerdeführer im massgeblichen Zeitpunkt schon mehr als 20 Jahre in seinem Beruf tätig war. In einer solchen Situation liegt es durchaus im Rahmen des Üblichen und Nützlichen, eingehend(er) über die Hintergründe bzw. Grundlagen und die breiteren Zusammenhänge der ausgeübten Tätigkeit nachdenken zu wollen, was nicht einer Aktualisierung, aber einer Vertiefung der für den bisherigen Beruf bedeutsamen Kenntnisse entspricht. Zwar belegte der Beschwerdeführer nicht ein Nachdiplomstudium der Medienphilosophie, -ökonomik, -soziologie, -psychologie, -geschichte usw., sondern einen allgemeine(re)n Kurs. Das muss jedoch gerade aufgrund der zweiten Besonderheit nicht gegen einen genügend engen Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf sprechen: Weil der Beschwerdeführer im Journalismus tätig ist (und zwar, wie unbestritten geblieben ist, als Generalist namentlich im Kulturbereich), können die neu erworbenen, wenn auch allgemeinen, philosophischen und wirtschaftlichen Kenntnisse durchaus zu einem besseren Verständnis der vom Beschwerdeführer in seinem Beruf verfolgten und beschriebenen Gesellschafts- bzw. Kulturerscheinungen geführt haben. Das gilt in doppelter Hinsicht, einerseits für das durch die Referenten vermittelte Wissen, andererseits für die von den anderen Kursteilnehmern aus ihren jeweiligen Berufssparten und Erfahrungshintergründen mitgebrachten Informationen. Somit kann zumindest das Zusammentreffen der beiden Besonderheiten unter Berücksichtigung aller konkreten Umstände (vgl. oben E. 2.4 in fine) darauf schliessen lassen, dass der von der Rechtsprechung verlangte Bezug zum erlernten und ausgeübten Beruf hier im notwendigen bzw. genügenden Ausmass gegeben war.

Dementsprechend handelte es sich auch nicht bloss um eine persönliche Bereicherung bzw. eine kulturelle, ausserberufliche Weiterbildung (vgl. oben E. 2.3).

E. 3.3.1

Beim vorliegenden Fall handelt es sich somit um einen ausgesprochenen Spezialfall: Das gilt vorab gegenüber den bisher zu beurteilenden Fällen, in denen es bei Nachdiplomstudien um die Unterscheidung zwischen Weiterbildungs- und Ausbildungs- bzw. Berufsaufstiegskosten ging: Einerseits kann vom befolgten Kurs "Philosophie und Management" zumindest im speziellen Fall des Beschwerdeführers nicht gesagt werden, dass es zu einem Titel mit eigenständigem Wert geführt oder die beruflichen Aufstiegs- oder Veränderungschancen deutlich verbessert hätte. Andererseits ist nicht dargetan, dass der Beschwerdeführer solches überhaupt (primär) angestrebt hätte. Soweit ersichtlich, hat er sich zwar im Jahr 2009 selbständig gemacht, wozu das Verwaltungsgericht aber nichts festhält; das muss auch hier nicht näher geprüft werden, weil der Zusammenhang mit dem bisherigen Beruf so oder anders im erforderlichen Ausmass gegeben ist.

E. 3.3.2

Der vorliegende Fall unterscheidet sich aber auch namentlich von einem bestimmten Präzedenzfall, der eine gewisse Ähnlichkeit mit der Situation des Beschwerdeführers aufweist:

In dem in StR 59/2004 S. 451 ff. publizierten Bundesgerichtsurteil 2A.277/2003 vom 18. Dezember 2003 ging es um einen Steuerpflichtigen, der nach der Matura zwar ein Wirtschaftsstudium begonnen, aber nach rund zwei Jahren ohne Abschluss abgebrochen hatte. Er stieg sodann direkt in die Praxis ein und dort aufgrund von "learning by doing on the job" sukzessive auf. Die mit dem beruflichen Aufstieg verbundenen neuen Aufgabenbereiche machten aber deutlich, dass er in Bezug auf sein berufliches Wissen verschiedene Defizite aufwies, die es zu schliessen galt. Demzufolge absolvierte er vorerst die Ausbildung zum Bachelor of Business Administration (BBA) und anschliessend zum Master of Business Administration (MBA). Diese Ausbildungsschritte erwiesen sich so als eigentliche Erstausbildung, welche anstelle des abgebrochenen Wirtschaftsstudiums trat. Damit holte der Pflichtige eine eigentliche wirtschaftswissenschaftliche, praktisch und theoretisch ausgerichtete Ausbildung nach. Die von ihm dafür getätigten Kosten konnten somit nicht zum Abzug vom steuerbaren Einkommen zugelassen werden (vgl. dort insb. E. 2.3 u. 2.4).

Von diesem Fall unterscheidet sich die Situation des Beschwerdeführers insbesondere dadurch, dass es bei dem von ihm befolgten Nachdiplomstudium unbestrittenermassen nicht darum ging, an sich notwendiges, aber aufgrund des Studienabbruchs nicht erlerntes und deshalb bei der konkreten Berufsausübung fehlendes Wissen nachzuerwerben. Vielmehr befand sich der Beschwerdeführer nach mehr als 20 Jahren Berufsausübung in einer Lage, in der es - wie schon betont (vgl. oben E. 3.2.2) - im Rahmen des Üblichen und Nützlichen lag, die bestehenden Kenntnisse und Erfahrungen in einen breiteren und tieferen Zusammenhang zu stellen, sogar mit einem allgemein(er) ausgerichteten Kurs, weshalb ein genügend starker Bezug zur bisherigen Tätigkeit angenommen werden kann.

E. 3.4

Es erübrigt sich, für die Auslegung der (noch) gültigen Bestimmungen auf die im Gange befindliche Revision der Gesetzesgrundlagen einzugehen. Ebenso wenig erweist es sich als

notwendig, sich mit dem von der kantonalen Steuerverwaltung erarbeiteten Merkblatt zu den hier massgeblichen Fragen zu befassen.

E. 4

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde gutzuheissen und der angefochtene Entscheid aufzuheben, mit den sich daraus ergebenden, im Dispositiv festgehaltenen Kosten-, Entschädigungs- und Verfahrensfolgen (vgl. Art. 65 ff. BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.