

BGer 2C_589/2007 vom 9. April 2008

Bundesgericht, 2008-04-09, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_589_2007

FR: TF 2C_589/2007 du 9 avril 2008

IT: TF 2C_589/2007 del 9 aprile 2008

Erwägungen

E. 1

In den beiden Verfahren stehen sich die gleichen Beteiligten gegenüber und es stellen sich die gleichen Rechtsfragen. Die Abzugsfähigkeit von Fortbildungskosten ist im Bundesrecht für die direkte Bundessteuer und die kantonalen Staats- und Gemeindesteuern analog geregelt, weshalb im vorliegenden Fall die gleichen Rechtsgrundsätze anwendbar sind. Es rechtfertigt sich daher, die beiden bundesgerichtlichen Verfahren 2C_589/2007 und 2C_590/2007 in sinngemässer Anwendung von Art. 24 BZP in Verbindung mit Art. 71 BGG zu vereinigen (vgl. BGE 113 Ia 390 E. 1 S. 394; 111 II 270 E. 1 S. 271 f.).

E. 2.1

Die Beschwerden richten sich je gegen einen Endentscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Eine Ausnahme gemäss Art. 83 BGG liegt nicht vor. Die Beschwerden in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erweisen sich damit als zulässig (vgl. Art. 82 lit. a und Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG).

E. 2.2

Mit den Beschwerden kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und 96 BGG, insbesondere ein Verstoß gegen Bundesrecht, geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es prüft jedoch, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht einer Beschwerde (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), grundsätzlich nur die geltend gemachten Rügen, sofern die rechtlichen Mängel nicht geradezu offensichtlich sind. Es ist jedenfalls nicht gehalten, wie eine erstinstanzliche Behörde alle sich stellenden rechtlichen Fragen zu untersuchen, wenn diese vor Bundesgericht nicht mehr vorgetragen werden (vgl. BGE 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254, mit Hinweisen).

E. 3.1

Im Rahmen der direkten Bundessteuer erhebt der Bund gemäss Art. 1 lit. a des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) eine Einkommenssteuer von den natürlichen Personen. Zu diesem Zweck wird das Reineinkommen ermittelt, indem von den gesamten steuerbaren Einkünften die Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge nach Art. 26-33 DBG abgezogen werden (Art. 25 DBG). Nach Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG werden insbesondere "die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten" zum Abzug zugelassen. Damit soll nach dem Willen des Gesetzgebers das gleiche Kriterium angewendet werden wie bei den Gewinnungskosten Selbständigerwerbender, die nach Art. 27 Abs. 1 DBG die "geschäftlich- oder berufsmässig begründeten Kosten" abziehen können. Nach der Rechtsprechung sind alle Kosten der Weiterbildung abzugsfähig, die objektiv mit dem gegenwärtigen Beruf des Steuerpflichtigen im Zusammenhang stehen und die der

Steuerpflichtige 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 (BGE 124 II 29 E. 3a-d S. 32 ff.; 113 Ib 114 E. 2c-e S. 118 f., je mit Hinweisen; Urteile 2A.623/2004 vom 6. Juli 2005, in StE 2006 B 22.3 Nr. 86, und 2A.277/2003 vom 18. Dezember 2003, E. 2.1, in StR 59/2004 S. 451).

E. 3.2

Als "mit dem Beruf zusammenhängende Weiterbildungskosten" sind indessen nur solche Kosten abziehbar, die im Rahmen des bereits erlernten und ausgeübten Berufs anfallen, nicht dagegen die "Ausbildungskosten" im Sinne von Art. 34 lit. b DBG für die erstmalige Aufnahme einer Berufstätigkeit bzw. für einen neuen (oder zusätzlichen) Beruf. Zur Anerkennung als abzugsfähige Weiterbildungskosten ist es aber nicht notwendig, dass der Steuerpflichtige 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. 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. Abzugsfähig sind insbesondere Fortbildungskosten zur Sicherung der bisherigen Stelle ohne im Wesentlichen zusätzliche Berufschancen (Urteil des Bundesgerichts 2A.671/2004 vom 6. Juli 2005).

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 dient, 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. Auslagen, die anfallen, um die notwendigen Fähigkeiten und Kenntnisse zur Ausübung eines eigentlichen Berufs zu erlernen (z.B. Lehre, Handelsschule, Matura, Studium, Nachdiplomstudien usw.), sind demnach als Ausbildungskosten auch dann nicht abziehbar, wenn die Fortbildung berufsbegleitend absolviert wird, im Ergebnis aber dem Aufstieg in eine vom bisherigen Beruf eindeutig unterscheidbare höhere Berufsstellung dient (BGE 124 II 29 E. 3a S. 32 und E. 3d S. 34; 113 Ib 114 E. 2 und 3; Urteile 2A.623/2004 vom 6. Juli 2005, in StE 2006 B 22.3 Nr. 86, und 2A.277/2003 vom 18. Dezember 2003, E. 2.1, in StR 59/2004 S. 451).

E. 4.1

Der Beschwerdeführer studiert an einer Fachhochschule. Dies geschieht zwar berufsbegleitend und liegt auch im Interesse des Arbeitgebers, indem die Ausbildung bereits bei der bisherigen Tätigkeit des Beschwerdeführers nützlich ist. Darüber hinaus ermöglicht die Fortbildung dem Beschwerdeführer aber ein Wirkungsfeld, das weit über dasjenige seiner bisherigen Tätigkeit als Steuerrevisor hinausgeht. Die Kenntnisse und Fähigkeiten, die im Rahmen des fraglichen Studiums der Betriebsökonomie zu erwerben sind, eröffnen jedenfalls erhebliche zusätzliche berufliche Möglichkeiten. Für sich allein würden die Kosten für ein solches Studium nicht abzugsfähigen Ausbildungsaufwand darstellen. Der Umstand, dass das Studium berufsbegleitend absolviert wird, ändert daran genauso wenig wie die Tatsache, dass es sich bei der Ausbildung an einer Fachhochschule um ein praxisorientiertes und nicht wissenschaftliches Studium handelt.

E. 4.2

Hinzu kommt, dass der Beschwerdeführer sein Studium im Zeitpunkt der Anstellung beim Steueramt bereits an der Fachhochschule Winterthur begonnen hatte, wie sich aus der von ihm im kantonalen Verfahren eingereichten Bestätigung seines Vorgesetzten ergibt. Offenbar setzte er die Ausbildung vor allem deshalb an der Fachhochschule Zürich fort, weil nur diese ein berufsbegleitendes Studium anbot. Bei seiner Anstellung war der Beschwerdeführer überdies darauf hingewiesen worden, dass er nur mit einem Fachhochschulabschluss bzw. einem fachspezifischen Diplom auf längere Sicht erfolgreich als Bücherrevisor tätig sein könne. Das Studium diene damit zumindest dem Aufstieg in eine deutlich unterscheidbare andere Berufsstellung, wenn damit nicht sogar längerfristig ein Berufswechsel bezweckt wird, und nicht lediglich oder vorwiegend zur Sicherung der bisherigen beruflichen Tätigkeit. Bei den fraglichen Studienkosten handelt es sich demnach nicht um Weiterbildungsaufwand, sondern gleichermassen wie bei einer Erstausbildung um nicht abzugsfähige Ausbildungskosten.

E. 4.3

Unbegründet ist sodann die vom Beschwerdeführer erhobene Rüge, das Rechtsgleichheitsgebot nach Art. 8 Abs. 1 BV sei verletzt. Dass ihm vom Kanton Zürich ein entsprechender Abzug in einer früheren Steuerperiode erlaubt worden ist, gibt ihm genauso wenig ein Recht auf einen erneuten Abzug wie der allfällige Umstand, dass ein anderer Kanton den gleichen Abzug zulässt. Die Steuerbehörden dürfen solche Abzüge in jeder Periode einer Neuüberprüfung unterziehen und sind nicht an die Praxis eines anderen Kantons gebunden. Im Übrigen macht der Beschwerdeführer nicht geltend, dass die restriktiven Voraussetzungen der Gleichbehandlung im Unrecht (dazu BGE 127 II 1 E. 3a S. 2 f., mit Hinweisen) erfüllt wären.

E. 4.4

Genauso wenig verstösst der angefochtene Entscheid gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 127 Abs. 3 BV. Jedenfalls vermag der Beschwerdeführer nicht darzutun, weshalb allgemein oder wenigstens in seinem Fall die ökonomischen Verhältnisse es erfordern sollten, dass berufsbegleitende Fortbildungskosten zum Abzug zugelassen werden müssten.

E. 4.5

Schliesslich ist nicht ersichtlich, inwiefern sich die Einführung des neuen Lohnausweises zugunsten des Beschwerdeführers auswirken sollte, wie dieser behauptet. Welche Folgen sich für vom Arbeitgeber übernommene Ausbildungskosten ergeben, ist nicht von Belang, da der Arbeitgeber des Beschwerdeführers die Fortbildung desselben gerade nicht finanziert hat. Überdies wäre selbst im anderen Falle die vom Beschwerdeführer erwähnte Limite von Fr. 12'000.-- vorliegend deutlich überschritten, womit vom Arbeitgeber ohnehin der ganze Betrag zu deklarieren wäre.

E. 4.6

Das Verwaltungsgericht hat somit Bundesrecht nicht verletzt, indem es den fraglichen Fortbildungsaufwand bei der direkten Bundessteuer nicht zum Abzug zugelassen hat.

E. 5

Für die kantonalen Staats- und Gemeindesteuern erhebt der Beschwerdeführer die gleichen Rügen, wobei er insbesondere einen Verstoss gegen Art. 9 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und

Gemeinden (StHG; SR 642.14) geltend macht. Die Rechtslage ist hinsichtlich der kantonalen Steuern aber grundsätzlich dieselbe wie bei der direkten Bundessteuer. Art. 9 Abs. 1 StHG sieht gleichermassen wie Art. 26 Abs. 1 lit d DBG vor, dass zu den abziehbaren notwendigen Aufwendungen auch die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten gehören. Das Steuerharmonisierungsgesetz verwendet mithin dieselben Rechtsbegriffe und trifft die gleiche Unterscheidung wie das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer. Mit Blick auf die vertikale Steuerharmonisierung erscheint das auch sinnvoll. Ist somit für die Staats- und Gemeindesteuern nach denselben Grundsätzen zu verfahren wie für die direkte Bundessteuer, ergibt sich aufgrund der gleichen Zusammenhänge, dass die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Fortbildungskosten bei den Staats- und Gemeindesteuern ebenfalls nicht abzugsfähig sind. Andere Gründe macht der Beschwerdeführer nicht geltend. Zwar beruft er sich auch auf das kantonale Steuerrecht, insbesondere § 26 Abs. 1 lit. d des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (StG); er beschränkt sich aber, in analoger Weise wie bei der direkten Bundessteuer, auf die Rügen, der angefochtene Entscheid verstosse gegen Gesetzesrecht des Bundes, hier das Steuerharmonisierungsgesetz, und verletze den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sowie das Rechtsgleichheitsgebot. Die Erwägungen zur direkten Bundessteuer können somit integral sinngemäss auf die kantonalen Steuern übertragen werden. Das Verwaltungsgericht hat demnach auch nicht insoweit gegen Bundesrecht verstossen, als es den fraglichen Studienaufwand bei den Staats- und Gemeindesteuern nicht zum Abzug zugelassen hat.

E. 6

Die Beschwerden erweisen sich als unbegründet und sind abzuweisen.

Bei diesem Verfahrensausgang wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 66 Abs. 1 und Art. 65 BGG).

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