

BGer 2C 666/2014 vom 16. Februar 2015

Bundesgericht, 2015-02-16, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_666_2014

FR: TF 2C 666/2014 du 16 février 2015

IT: TF 2C 666/2014 del 16 febbraio 2015

Regeste

Kantons- und Gemeindesteuern und direkte Bundessteuer 2012 (Abzug für Weiterbildung) | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Die Vorinstanz hat ein einziges Urteil für die Kantons- und Gemeindesteuern sowie für die direkte Bundessteuer erlassen, was zulässig ist, soweit die zu entscheidende Rechtsfrage im Bundesrecht und im harmonisierten kantonalen Recht gleich geregelt ist (BGE 135 II 260 E. 1.3.1 S. 262 f.). Unter diesen Umständen ist dem Beschwerdeführer nicht vorzuwerfen, nicht zwei getrennte Beschwerden eingereicht und keine getrennten Anträge gestellt zu haben; aus seiner Eingabe geht deutlich hervor, dass sie beide Steuerarten betrifft (BGE 135 II 260 E. 1.3.3 S. 264; Urteil 2C_1086/2012, 2C_1087/2012 vom 16. Mai 2013 E. 1.1). Das Bundesgericht hat hier für die Staats- und Gemeindesteuern (2C_666/2014) und die direkte Bundessteuer (2C_667/2014) getrennte Dossiers angelegt. Da beide Verfahren auf demselben Sachverhalt beruhen und sich dieselben Rechtsfragen stellen, sind die Verfahren zu vereinigen und die Beschwerde ist in einem einzigen Urteil zu erledigen (vgl. Art. 71 BGG in Verbindung mit Art. 24 BZP [SR 279]; BGE 131 V 59 E. 1 S. 60 f. mit Hinweis).

E. 1.2

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist gemäss Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) sowie Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) zulässig. Der Beschwerdeführer ist gestützt auf Art. 89 Abs. 1 BGG zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten legitimiert. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten (Art. 42 und Art. 100 BGG).

E. 1.3

Mit der Beschwerde kann u.a. die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 2 BGG) grundsätzlich nur die geltend gemachten Rechtswidrigkeiten (BGE 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254). Die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem Recht prüft das Bundesgericht nur insofern, als eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG). Soweit die Vorinstanz kantonales Recht anzuwenden hatte, kann im Wesentlichen nur geltend gemacht werden, der angefochtene Entscheid verstosse gegen Normen des Bundesrechts (Art. 95 lit. a BGG), hier namentlich

über die Steuerharmonisierung, oder gegen verfassungsmässige Rechte und Grundsätze, wie namentlich das Verbot von Willkür gemäss Art. 9 BV (BGE 134 I 153 E. 4.2.2 S. 158; 134 II 349 E. 3 S. 351; 134 III 379 E. 1.2 S. 382 f.). Soweit die in der Beschwerde erhobenen Rügen den Sachverhalt betreffen, richten sie sich nicht gegen die Sachverhaltsfeststellungen an sich, sondern deren Bewertung durch die Vorinstanz. Der Sachverhalt selbst ist unbestritten, scheint nicht offensichtlich unrichtig oder unvollständig und ist deshalb für das Bundesgericht verbindlich (Art. 97 Abs. 1, Art. 105 Abs. 1 und 2 BGG). Eine genügende Beschwerdebegründung ist hier nur teilweise zu erkennen. Soweit es an einer solchen fehlt, kann auf die Beschwerde nicht eingetreten werden. II. Direkte Bundessteuer

E. 2.1

Von den Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit können als Gewinnungskosten u.a. "die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten" sowie "die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten", wozu die Praxis auch die sog. Wiedereinstiegskosten rechnet, abgezogen werden (Art. 26 Abs. 1 lit. c und d DBG).

E. 2.1.1

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. die Urteile 2A.130/2002 vom 8. August 2002 E. 4.1.2 und 4.5.1, in: ASA 72 S. 473; 2C_1001/2012 vom 1. Mai 2013 E. 2.1, in: StE 2013 B 27.6 Nr. 18; 2C_28/2011 vom 15. November 2011 E. 2.1, in: StE 2012 B 27.6 Nr. 17; 2C_589/2007 vom 9. April 2008 E. 3.2, in: StE 2008 B 22.3 Nr. 96; 2A.623/2004 vom 6. Juli 2005 E. 2.1 u. 2.2, in: StE 2006 B 22.3 Nr. 86; 2C_104/2010 vom 23. Juni 2010 E. 2.2, in: StR 65/2010 959; 2A.182/2005 vom 17. Oktober 2005 E. 2.3.1, in: StR 61/2006 41; 2A.277/2003 vom 18. Dezember 2003 E. 2.1, in: StR 59/2004 S. 451).

E. 2.1.2

Gemäss ständiger Praxis sind die in Art. 26 Abs. 1 DBG aufgeführten Begriffe der "Notwendigkeit" bzw. der "Erforderlichkeit" weit auszulegen. Damit steht im Einklang, dass alle Kosten der Weiterbildung abzugsfähig sind, die objektiv mit dem gegenwärtigen Beruf des Steuerpflichtigen im Zusammenhang stehen und die zur Erhaltung seiner beruflichen Chancen angezeigt scheinen, 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 die oben zitierten Urteile 2A.130/2002 vom 8. August 2002 E. 4.1; 2C_28/2011 vom 15. November 2011 E. 2.1 und 2.2; 2C_1001/2012 vom 1.

Mai 2013 E. 2.1; 2C_589/2007 vom 9. April 2008 E. 3.1 und 3.2; 2A.623/2004 vom 6. Juli 2005 E. 2.1; 2A.182/2005 vom 17. Oktober 2005 E. 2.3.1; 2A.277/2003 vom 18. Dezember 2003 E. 2.1; je mit weiteren Hinweisen).

E. 2.2

Nicht abzugsfähig sind aber "Ausbildungskosten" (vgl. Art. 34 lit. b DBG), was nicht nur die Auslagen für die erstmalige Aufnahme einer Berufstätigkeit umfasst, sondern auch diejenigen für eine neue (oder zusätzliche) Berufstätigkeit. Unter Letzteres fallen 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; Urteile 2A.130/2002 vom 8. August 2002 E. 4.1; 2C_28/2011 vom 15. November 2011 E. 2.2; 2C_589/2007 vom 9. April 2008 E. 3.2 und 4.2; 2A.183/2005 vom 3. November 2005 E. 2.4.3; 2A.182/2005 vom 17. Oktober 2005 E. 2.3.1; 2A.277/2003 vom 18. Dezember 2003 E. 2.2; je mit weiteren Hinweisen; zur Unterscheidung zwischen Ausbildungs- und Umschulungskosten: vgl. u.a. Urteile 2A.183/2005 vom 3. November 2005 E. 2.2 und 2.4.1, in: StE 2006 B 22.3 Nr. 85; 2A.130/2002 vom 8. August 2003 E. 4.1.3, in: StE 2003 B 22.3 Nr. 73). 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. Urteile 2A.183/2005 vom 3. November 2005 E. 2.4.4, in: StE 2006 B 22.3 Nr. 85; 2A.182/2005 vom 17. Oktober 2005 E. 3.1.2; 2C_70/2010 vom 26. August 2010 E. 3.2 u. 3.3; 2C_168/2010 vom 5. Oktober 2010 E. 3; vgl. zum Ganzen auch Urteil 2C_104/2010 vom 23. Juni 2010 E. 2.3.2).

E. 2.3

Diese Grundsätze gelten insbesondere für Nachdiplomstudien:

E. 2.3.1

Wesentlich für die Beurteilung ist auch hier nicht nur der Vergleich zwischen der bestehenden Grundausbildung und den neu erworbenen Kenntnissen; zu berücksichtigen sind weiter der aktuell ausgeübte Beruf und die Auswirkungen der Zusatzausbildung auf die gegenwärtige und künftige Berufstätigkeit. Im Nachdiplombereich ist der Abzug ebenfalls immer dann ausgeschlossen, wenn das Studium zu einem Erwerb wesentlicher Zusatzkenntnisse bzw. zu einer deutlichen Verbesserung der Berufsaussichten führt (vgl. Urteil 2C_1001/2012 vom 1. Mai 2013 E. 2.3 mit Hinweisen auf StE 2006 B 22.3 Nr. 86 E. 2.2, 3.2 u. 3.3; StR 65/2010 S. 959 E. 2.4; 61/2006 S. 41 E. 2.3.2, 3.2 u. 3.3; 59/2004 S. 451 E. 2.2).

E. 2.3.2

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 berufsbegleitend 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. Urteil 2C_1001/2012 vom 1. Mai 2013 E. 2.3 mit Hinweisen auf StE 2008 B 22.3 Nr. 96 E. 4.1; StR 65/2010 959 E. 2.4; 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 und das Urteil 2A.263/1990 vom 14. März 1991, in: ASA 60 S. 356 E. 2b).

E. 3.1

Im vorliegenden Fall hat die Vorinstanz die anwendbaren Beurteilungskriterien zutreffend wiedergegeben. Sie hat festgestellt, dass der Beschwerdeführer während zwei Semestern berufsbegleitend den Lehrgang zum Master of Advanced Studies (MAS) in Financial Consulting absolviert hat. Gemäss Studienbeschreibung der School of Management and Law in Winterthur setzt der Lehrgang grundsätzlich einen Hochschulabschluss bzw. qualifizierte Berufserfahrung voraus. Er dauert zwei Jahre (inklusive die Erstellung einer Masterarbeit) und ist modular aufgebaut: Er gliedert sich in vier Blöcke Certificate of Advanced Studies (CAS) und einen Block Masterarbeit. Daraus hat die Vorinstanz geschlossen, der MAS führe beim Beschwerdeführer zu wesentlichen Zusatzkenntnissen und nicht lediglich Aktualisierungen und Vertiefungen der bereits vorhandenen Berufskennntnisse. Überdies sei anzunehmen, dass der Absolvent dadurch auf dem Arbeitsmarkt bessere Chancen habe. Auch die Kosten des MAS (Schulgeld total Fr. 28'800.--) stellten eine hohe Investition dar, die auf die Erlangung wesentlicher Zusatzkenntnisse mit eigenem Wert und deutlich verbesserter Berufsaussichten schliessen liessen. Die Vorinstanz hat die Kosten für den MAS somit als Kosten für eine neue Ausbildung betrachtet, die gemäss Art. 34 lit. b DBG nicht abziehbar sind (vgl. angefochtener Entscheid E. 2e).

E. 3.2

Soweit der Beschwerdeführer zunächst beantragt, die Kosten für die Weiterbildung zum Finanzplaner mit eidg. Fachausweis seien auf Fr. 3'358.-- heraufzusetzen, ist darauf nicht einzutreten. Bereits mit Entscheid vom 22. November 2013 hat die kantonale Steuerverwaltung ausgeführt, die aufgerechnete Beteiligung des Arbeitgebers für die Weiterbildung zum Finanzplaner werde zu seinen Gunsten korrigiert. Aus diesem Grund ist die Vorinstanz auch gar nicht mehr auf die Thematik eingegangen. Der Abzug betreffend die Weiterbildung zum Finanzplaner kann damit auch nicht mehr Beschwerdegegenstand vor dem Bundesgericht bilden.

E. 3.3

Was der Beschwerdeführer sodann in Bezug auf den beantragten Abzug für den Lehrgang MAS gegen das angefochtene Urteil einwendet, vermag keine Bundesrechtsverletzung aufzuzeigen:

E. 3.3.1

Vorab war dieser - entgegen der Darstellung in der Beschwerdeschrift - im Jahr 2012 nicht als Finanzplaner, sondern als Vorsorgeberater (vgl. Zwischenzeugnis vom 2. September 2013) bei der Versicherung B. _____ tätig. Ein Vergleich der Stundenpläne der - von den Steuerbehörden grundsätzlich anerkannten - Ausbildung zum Finanzplaner mit eidg. Fachausweis (vgl. E. 3.2 hiervor) und dem hier umstrittenen Ausbildung zum MAS zeigt sodann auf, dass es einige Überschneidungen geben mag. Allerdings ist der MAS-Lehrgang viel umfassender und deckt diverse Bereiche ab, die beim Finanzplaner nicht Teil der Ausbildung waren (z.B. Kurse über Ethik, Customer-Relationship-Management [CRM], Auftrags- und Haftpflichtrecht oder Beraterhaftung). Gemäss dem vom Beschwerdeführer ins Recht gelegten Zwischenzeugnis vom 2. September 2013 umfasst sein Aufgabengebiet

als Vorsorgeberater im Wesentlichen die folgenden Tätigkeiten: Betreuung, Beratung und Ausbau des zugeordneten Kundenstammes in den Segmenten private Vorsorge; Akquisition von Neukunden; Pflege und Ausbau bestehender Kundenbeziehungen; Cross-Selling mit Vertriebspartnern und Bearbeitung von Kundenkampagnen. Es erhellt damit ohne Weiteres, dass ein wesentlicher Teil des im MAS-Lehrgang erworbenen Wissens dem Beschwerdeführer ein Wirkungsfeld eröffnet, das über dasjenige seiner bisherigen Tätigkeit als Vorsorgeberater hinausgeht. Der MAS-Lehrgang dient 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 praxismässig nicht um Weiterbildungsaufwand, sondern gleichermassen wie bei einer Erstausbildung um nicht abzugsfähige Ausbildungskosten.

E. 3.3.2

Im Übrigen ist auch nicht ersichtlich, was der Beschwerdeführer aus dem Merkblatt des Kantonalen Steueramts des Kantons Zürich vom 11. November 2009 über die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Bildungsmassnahmen ableiten will. Auf jeden Fall dürfen die Steuerbehörden die Abzüge grundsätzlich in jeder Periode einer Neuprüfung unterziehen und sind nicht an die Praxis anderer Kantone gebunden (Urteile 2C_697/2010 vom 28. Januar 2011 E. 4.4; 2C_589/2007 vom 9. April 2008 E. 4.3, in: StE 2008 B 22.3 Nr. 96). Schliesslich erübrigt es sich hier auch, für die Auslegung der noch gültigen Bestimmungen auf die per 1. Januar 2016 vorgesehene Änderung der Gesetzesgrundlagen näher einzugehen (vgl. Bundesgesetz vom 27. September 2013 über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten; BBl 2013 7385).

E. 3.4

Die Vorinstanz hat somit kein Bundesrecht verletzt, indem sie den fraglichen Fortbildungsaufwand (MAS-Lehrgang) bei der direkten Bundessteuer nicht zum Abzug zugelassen hat. III. Kantonssteuer

E. 4.1

Im Bereich der Kantons- und Gemeindesteuer drängt sich dieselbe Beurteilung auf. Die anwendbaren Gesetzesbestimmungen (Art. 22 Abs. 1 lit. d und Art. 30 lit. b des Steuergesetzes [des Kantons Wallis] vom 10. März 1976; StG/VS; SGS 642.1; in der bis Ende 2012 in Kraft gestandenen Fassung) stimmen mit den für die direkte Bundessteuer massgeblichen Vorschriften (Art. 26 Abs. 1 lit. d und Art. 34 lit. b DBG) vollumfänglich überein und sind dementsprechend gleich anzuwenden.

E. 4.2

Die Erwägungen zur direkten Bundessteuer können somit auf die kantonalen Steuern übertragen werden. Die Vorinstanz hat demnach auch kein Bundesrecht verletzt, indem sie den fraglichen Fortbildungsaufwand bei den Kantons- und Gemeindesteuern nicht zum Abzug zugelassen hat. IV. Kosten

E. 5

Die Beschwerden erweisen sich somit als unbegründet und sind abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig und hat keinen Anspruch auf Parteientschädigung (vgl. Art. 65 f. und 68 BGG).

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