

# FR\_GERICHTE 604 2016 8 vom 10. August 2016

FR Kantonsgericht, 2016-08-10, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2016\\_8](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2016_8)

FR: FR\_GERICHTE 604 2016 8 du 10 août 2016

IT: FR\_GERICHTE 604 2016 8 del 10 agosto 2016

## Regeste

Entscheid des Steuergerichtshofes des Kantonsgerichts | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

## Erwägungen

### E. 1

a) Unselbständig Erwerbstätige können als Berufskosten unter anderem die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten abziehen (Art. 26 Abs. 1 lit. d des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]); nicht abziehbar sind die übrigen Kosten und Aufwendungen, insbesondere die Ausbildungskosten (Art. 34 lit. b DBG). Eine praktisch gleiche Regelung der Weiterbildungs- und Umschulungskosten enthält Art. 8 der Verordnung vom 10. Februar 1993 über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer (SR 642.118.1). Im Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 22. September 1995 betreffend den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit (ASA 64 692 ff.) werden die abziehbaren Weiterbildungskosten als Kosten umschrieben, „die anfallen, um im angestammten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben bzw. um den steigenden oder neuen Anforderungen zu genügen. ... Dazu gehören auch die Kosten für das Auffrischen und Überarbeiten von bereits Erlerntem (z.B. branchenbedingte Wiederholungs- oder Fortbildungskurse, Seminare, Kongresse etc.). Ferner können Kosten für Sprachkurse und Prüfungen unter diese Kategorie fallen (vgl. BGE 113 Ib 114). Ebenso sind weiterhin abziehbar die Kosten der Weiterbildung, wenn auf einem bereits erlernten, ausgeübten Beruf aufgebaut wird, z.B. kaufmännischer Angestellter wird diplomierter Buchhalter / Bücherexperte, Maler legt Meisterprüfung ab.“ Als nicht abzugsfähig bezeichnet werden hingegen „Ausbildungskosten, die anfallen, um die notwendigen Fähigkeiten und Kenntnisse zur Ausübung eines Berufes zu erlernen, z.B. Lehre, Handelsschule, Matura, Studium usw.“, wobei betont wird, dass das DBG hier die bisher geübte Praxis weiterführe. Mit dem erforderlichen Zusammenhang zwischen den Weiterbildungs- sowie Umschulungskosten und dem Beruf soll nach dem Willen des Gesetzgebers dasselbe Kriterium angewandt werden wie bei den Gewinnungskosten Selbständigerwerbender; dort können die geschäfts- oder berufs- mässig begründeten Kosten abgezogen werden (Art. 27 Abs. 1 DBG). Aufwendungen sind dann geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem erzielten Erwerb unternehmenswirtschaftlich unmittelbar und direkt zusammenhängen. b) In der Lehre wird insbesondere auf die zwei Erfordernisse hingewiesen, welche für die Abzugsfähigkeit von Weiterbildungskosten allgemein verlangt werden, nämlich die Notwendigkeit der Auslagen sowie den unmittelbaren Zusammenhang der Weiterbildung mit der Berufsausübung. Dabei können jene Ausgaben als notwendig betrachtet werden, deren Vermeidung dem Steuer-

pflichtigen nicht zugemutet werden darf. Der unmittelbare Zusammenhang mit der Berufsausübung muss auch in zeitlicher Hinsicht für die massgebende Bemessungsperiode gegeben sein; Kosten für eine künftige Tätigkeit sind nicht Gewinnungskosten, weil der Zusammenhang zum (gegenwärtig besteuerten) Arbeitseinkommen fehlt (vgl. ZEHNDER, Die Behandlung der Kosten für Ausbildung und berufliche Weiterbildung im schweizerischen Steuerrecht, 1985, S. 55 ff.). Mit dem Beruf zusammenhängende Weiterbildungskosten sind Auslagen, um im angestammten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben bzw. um dessen steigenden oder neuen Anforderungen zu genügen. Kosten für den Berufsaufstieg werden als abzugsfähig betrachtet, soweit sie zu besseren Qualifikationen für den bisherigen Beruf führen bzw. dazu dienen, dass der Steuerpflichtige den Anforderungen des bisherigen Berufes besser gerecht wird (vgl. LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2001, Art. 26 N. 60 ff.; KNÜSEL, in:

Kantonsgericht KG Seite 5 von 12 Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. Auflage, 2008, Art. 26 N. 8 f.; ECKERT, in: Yersin/Noël [Hrsg.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, Art. 26 N. 45 und 53). Denkbar ist auch, dass derselbe Lehrgang bei einem Steuerpflichtigen Weiterbildung sein kann, während er beim anderen Ausbildung darstellt (vgl. BEUSCH, Bildungskosten – Eine Analyse der Abgrenzung von Aus- und Weiterbildungskosten anhand neuerer Entwicklungen in der Rechtsprechung, in: Steuerrecht 2006 – Best of zsis, S. 49 ff., 74 und 80 [Online-Erscheinungsdatum: 30. Juni 2004], mit einem ergänzenden „Beiblatt Bildungskosten – Anmerkungen des Herausgebers“; BAUMER, Steuerliche Aspekte der Aus- und Weiterbildung, StR 2004, S. 810 ff., S. 813). c) Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind grundsätzlich 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. 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. 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; 113 Ib 114; Urteile BGer 2A.623/2004 vom 6. Juli 2005, StE 2006 B 22.3 Nr. 86, 2A.277/2003 vom 18. Dezember 2003 E. 2.1, StR 2004, S. 451 und 2C\_589/2007 vom 9. April 2008, StE 2008 B 22.3 Nr. 96). In zwei früheren Urteilen (2A.277/2003 vom 18. Dezember 2003, StR 2004, S. 451 und 2A.623/2004 vom 6. Juli 2005, StE 2006 B 22.3 Nr. 86) hat das Bundesgericht die Kosten für ein (berufsbegleitend absolviertes) MBA-Nachdiplomstudium nicht zum Abzug zugelassen. Es betonte, die Ausbildung zum MBA stelle grundsätzlich eine eigentliche Grundausbildung dar. Sie führe zu einem eigenständigen Berufsabschluss, der für den Absolventen über einen Eigenwert verfüge. Dabei verhalte es sich grundsätzlich nicht anders, ob der MBA im Anschluss an einen BBA oder an eine Ausbildung zum Betriebsökonom HWV erworben werde. Wesentlich für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit der Kosten für Zusatzausbildungen sei nicht nur der Vergleich zwischen der bestehenden Grundausbildung und den neu erworbenen Kenntnissen. Zu

Kantonsgericht KG Seite 6 von 12 berücksichtigen seien auch der aktuell ausgeübte Beruf und die Auswirkungen der Zusatzausbildung auf die gegenwärtige und künftige Berufstätigkeit. Es gehe nicht an, bei Absolventen eines MBA-Kurses, die über eine ökonomische Grundausbildung verfügen, eher von einer abzugsfähigen Weiterbildung auszugehen als bei solchen, die von einem anderen Fach (z.B. technische Berufe) her kommen. Entscheidend müsse vielmehr sein, dass mit der Zusatzausbildung zum MBA im Ergebnis ein eigenständiger Berufsabschluss („Titel“) erworben werde, der auf dem Stellenmarkt anerkannt und honoriert werde und die Berufsaussichten des Absolventen erheblich verbessere. Auch bei bereits vorhandener ökonomischer Grundausbildung bedeute der MBA nicht lediglich eine Vertiefung und Aktualisierung der schon vorhandenen Kenntnisse, sondern er führe zu wesentlichen Zusatzkenntnissen und einem zusätzlichen Titel mit eigenem Wert. Im Urteil 2C\_589/2007 vom 9. April 2008, StE 2008 B 22.3 Nr. 96 hat das Bundesgericht diese Rechtsprechung bestätigt und einem Steuerrevisor, der an der Hochschule für Wirtschaft (HWZ) berufsbegleitend das Studium der Betriebsökonomie mit dem Ziel eines Bachelors of Science in Business Administration (BBA) aufgenommen hatte, den Abzug der entsprechenden Kosten verweigert. In der Besprechung dieses Urteils durch BEHNISCH/OPEL (Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2008, ZBJV 2009, S. 508 f.) wird denn auch betont, damit dürfte – angesichts der deckungsgleichen Rechtslage bezüglich der direkten Bundessteuer und kantonalen Steuern – den teilweise weniger restriktiven kantonalen Praxen der Boden entzogen sein. Danach hat das Bundesgericht im Urteil 2C\_750/2009 vom 26. Mai 2010, StR 2010, S. 675 (vgl. auch das Urteil 2C\_70/2010 vom 26. August 2010) ausdrücklich an dieser Praxis festgehalten. Dabei hat es allerdings gleichzeitig betont, es komme einzig auf die Natur der Ausbildung an, sodass deren Benennung als MBA für sich allein noch nicht genüge, um den Kostenabzug auszuschliessen. In jüngerer Zeit hat das Bundesgericht seine Rechtsprechung im Urteil 2C\_1001 und 1002/2012 vom 1. Mai 2013 bekräftigt. In seinen Erwägungen hat es bezüglich der Nachdiplomstudien wiederum dargelegt, wesentlich für die Beurteilung sei auch hier nicht nur der Vergleich zwischen der bestehenden Grundausbildung und den neu erworbenen Kenntnissen. Zu berücksichtigen seien weiter der aktuell ausgeübte Beruf und die Auswirkungen der Zusatzausbildung auf die gegenwärtige und künftige Berufstätigkeit. Im Nachdiplombereich sei der Abzug ebenfalls

immer dann ausgeschlossen, wenn das Studium zum Erwerb wesentlicher Zusatzkenntnisse bzw. zu einer deutlichen Verbesserung der Berufsaussichten führe. Handle es sich um eine Zweit- bzw. Zusatzausbildung und nicht um eine Weiterbildung im Rahmen der bereits ausgeübten Tätigkeit, so seien die Kosten selbst dann nicht abzugsfähig, wenn das Studium berufsbegleitend absolviert werde. Das Gleiche gelte, wenn es sich, wie bei der Ausbildung an einer Fachhochschule, um ein praxisorientiertes und nicht um ein wissenschaftliches Studium handle. Unter Bezugnahme auf die verschiedenen früheren Urteile, in denen Nachdiplomstudiengänge zum Erwerb des MBA zu beurteilen waren, wies das Bundesgericht zusammenfassend darauf hin, dass dabei die Vergrösserung der Berufsaufstiegschancen im Vordergrund gestanden habe. Bei dieser Gewichtung seien die Kosten regelmässig nicht zum Abzug zugelassen worden, obwohl der MBA- Titel häufig berufsbegleitend und auch erst nach längerer beruflicher Tätigkeit erworben werde. In diesem Fall ging es um einen leitenden Bankangestellten (Leiter Anlagekunden der Region Mittelland), welcher ein Rochester-Bern Executive MBA-Programm absolvierte. Dabei gelangte das Bundesgericht in Gutheissung der Beschwerde des kantonalen Steueramtes ein weiteres Mal zum Schluss, dass die MBA-Kosten im konkreten Fall nicht als Weiterbildungskosten vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden können. Als massgebende Umstände betrachtete es insbesondere die Höhe der Investition (Grössenordnung der üblichen Weiterbildungskosten?), die

Kantonsgericht KG Seite 7 von 12 im massgebenden Zeitpunkt ausgeübte Berufstätigkeit sowie die Gegenüberstellung zwischen der ursprünglichen Ausbildung und der später befolgten MBA-Ausbildung. Diesbezüglich präziserte es, es sei zwar nicht von vornherein ausgeschlossen, dass die Aufwendungen für ein MBA- Studium bei einem Steuerpflichtigen, dessen Erstausbildung in einer kaufmännischen Lehre bestehe, als abzugsfähige Weiterbildungskosten eingestuft werden. Damit aber das im Rahmen eines solchen Studiums erworbene Wissen – d.h. Kenntnisse auf universitärem Nachdiplom-Niveau – eine blosser Auffrischung und Vertiefung bereits vorhandener Kenntnisse darstelle, müsse der Betroffene sich solche Kenntnisse im Laufe der nach der Erstausbildung ausgeübten Tätigkeit (inkl. der in diesem Rahmen bereits vorher absolvierten Weiterbildungen) angeeignet haben. Seither kann insbesondere noch auf die Urteile des Bundesgerichts 2C\_1073 und 1074/2013 vom 25. Juni 2014 (StR 2014, S. 645), 2C\_666 sowie 667/2014 vom 16. Februar 2015 (StE 2015 B 27.6 Nr. 19) und 2C\_588 und 589/2015 vom 1. Februar 2016 verwiesen werden. d) Zur Frage, ob die Kosten für die LL.M.-Ausbildung eines ausgebildeten Juristen resp. Rechtsanwalts als Weiterbildungskosten zum Abzug zuzulassen sind, hat sich das Bundesgericht im Urteil 2C\_28/2011 vom 15. November 2011 (vgl. auch Urteil 2A.277/2003 vom 18. Dezember 2003 mit Hinweis) wie folgt geäussert: Das LL.M.-Studium an US-amerikanischen Universitäten stelle eine eigentliche rechtswissenschaftliche Ausbildung dar, die im Anschluss an ein rechtswissenschaftliches Grundstudium absolviert werden könne. Verglichen mit einem schweizerischen Studienabschluss oder Anwaltspatent würden aber wesentlich andere Kenntnisse vermittelt, da amerikanisches Recht unterrichtet werde. Mit dem Studium sei sodann der Erwerb bzw. der vertiefte Gebrauch der englischen (bzw. US-amerikanischen) Fachsprache verbunden. Das LL.M.-Studium bilde oft die Fortsetzung der beruflichen Grundausbildung schweizerischer Juristen und werde in der Regel mehr oder weniger unmittelbar im Anschluss an das hiesige Studium absolviert. Diesfalls zähle es zur Aus- und nicht zur Weiterbildung. Werde der LL.M. allerdings erst nach einer gewissen Berufstätigkeit erworben, gelte es anhand der tatsächlichen Umstände der

Berufsausübung und der Lehrinhalte zu differenzieren. Bestehe fachliche Kongruenz zwischen der bisherigen Berufstätigkeit und den neu erworbenen Kenntnissen, diene das LL.M.-Studium der Weiterbildung. Vermittle dieses jedoch neues Fachwissen und eröffne es mithin erweiterte berufliche Möglichkeiten, handle es sich – abgesehen von besonderen Ausnahmesituationen wie einem „sabbatical“ – um eine nicht abzugsfähige Zusatzausbildung. Das Bundesgericht kam in diesem Fall zwar zum Schluss, dass die Kosten für das LL.M.-Studium im konkreten Fall nicht abzugsfähig seien, mit dieser Entscheidung wurde aber keine Praxisverschärfung beabsichtigt, sondern lediglich die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen betont (REICH/WALDBURGER, Rechtsprechung im Jahr 2002, FStR 2003, S. 223 f.). e) Im Lichte der bundesgerichtlichen Rechtsprechung hat der hiesige Steuergerichtshof den Abzug der Kosten für ein (berufsbegleitend absolviertes) BBA- und MBA-Studium unter dem Titel Weiterbildung ebenfalls wiederholt abgelehnt (vgl. insbesondere die Urteile 604 2008 253/254 vom 27. März 2009 sowie 607 2008 29/30 vom 30. März 2009 [beide am 2. Juli 2009 veröffentlicht unter <http://admin.fr.ch/kg>, letzteres Urteil auch in FZR 2009 S. 78] und die dort erwähnten Entscheide, sowie seither z.B. auch die unveröffentlichten Urteile 607 2009 18/19 vom 12. März 2010 und 604 2009 12/13 vom 18. Juni 2010). In den beiden veröffentlichten Urteilen hat der Steuergerichtshof allerdings auch seinem Unbehagen Ausdruck gegeben. Einerseits hat er unter Hinweis auf die kritische jüngere Lehre darauf hingewiesen, dass die systematische Ablehnung des Abzuges für die Kosten eines MBA-Nachdiplomstudiums im Verhältnis zur älteren

Kantonsgericht KG Seite 8 von 12 Rechtsprechung des Bundesgerichts als restriktiver erscheine. Die vom Bundesgericht praktizierte unterschiedliche Behandlung der Kosten für einen LL.M.- oder MBA-Titel einerseits und jener eines Meister- oder Bücherexpertendiploms andererseits schaffe in gewissen Fällen eine stossende Rechtsungleichheit. Andererseits sei festzustellen, dass in diesem Bereich auch eine unterschiedliche Praxis der Kantone bestehe. Im Übrigen spreche heute Vieles dafür, die privaten Bildungsinitiativen vermehrt zu fördern. Insofern bestehe ohne Zweifel ein Handlungsbedarf. Dementsprechend seien denn auch auf politischer Ebene verschiedene Vorstösse unternommen worden, um ein grosszügigeres Konzept der steuerlichen Berücksichtigung von Weiterbildungskosten zu schaffen. Nichtsdestoweniger gelangte der Steuergerichtshof zum Schluss, dass er von rein steuerpolitischen Erwägungen abzusehen und die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur geltenden Gesetzgebung zu befolgen habe. Es sei Sache des Gesetzgebers, in Kenntnis dieser Praxis allenfalls gewünschte neue Optionen zu realisieren. Daran hielt er umso mehr fest, als der Bundesrat kurz vorher die Vernehmlassung zum Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung der Aus- und Weiterbildungskosten durchgeführt hatte, mit dem neu auch Kosten für eine freiwillige berufliche Umschulung und für einen Berufsaufstieg – allerdings bei der direkten Bundessteuer auf einen Maximalbetrag von CHF 4'000.- beschränkt – als Steuerabzug zugelassen werden sollten. In den entsprechenden Erläuterungen wurde ausdrücklich betont, dass heute Bildungskosten nur abgezogen werden können, wenn sie mit dem aktuellen Beruf zusammenhängen oder für die zwingende berufliche Umschulung und den Wiedereinstieg notwendig sind (vgl. die Mitteilung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 16. April 2010 sowie JURIUS, Kosten für Umschulung von Steuern abziehen, in: Jusletter vom 19. April 2010). Damit ist der Bundesrat offensichtlich auch von der restriktiven Praxis des Bundesgerichts ausgegangen. Die entsprechenden gesetzgeberischen Arbeiten sind übrigens inzwischen abgeschlossen und die neue,

grosszügiger ausgestaltete Regelung ist nun für die Steuerperiode 2016 in Kraft getreten. Seither erachtete der Steuergerichtshof in einem ganz besonders gelagerten Fall die Voraussetzungen als erfüllt, unter denen das Bundesgericht in seiner jüngeren Rechtsprechung die steuerliche Berücksichtigung eines Nachdiplomstudiums – ausnahmsweise – zulässt (Urteil 604 2012 129/130 vom 8. Juli 2013, am

## E. 2

Wie das Bundesgericht im Urteil 2C\_28/2011 vom 15. November 2011 festgestellt hat, bildet das LL.M.-Studium oft die Fortsetzung der beruflichen Grundausbildung schweizerischer Juristen und wird in der Regel mehr oder weniger unmittelbar im Anschluss an das hiesige Studium absolviert. So verhält es sich auch im vorliegenden Fall: Nach Erlangen des Lizentiats im Jahr 2004 erwarb der Beschwerdeführer – nach einer zweijährigen Assistentztätigkeit an der Universität und einem Praktikum in einer Anwaltskanzlei – im Jahr 2008 das Rechtsanwaltspatent. In der Folge nahm er seine Tätigkeit als angestellter Anwalt bei B. \_\_\_\_\_ AG auf. Nach ersten Berufserfahrungen erwarb er zunächst im Jahr 2012 das International Legal English Certificate, bevor er im Juli 2013 das LL.M.-Studium an der E. \_\_\_\_\_ University in F. \_\_\_\_\_ USA in Angriff nahm. Da – wie der Beschwerdeführer selbst ausführt – der LL.M.-Abschluss bei den grossen, im Wirtschaftsrecht tätigen Anwaltskanzleien mit internationaler Klientel mittlerweile zu den Standardqualifikationen sämtlicher juristischer Mitarbeiter gehört (vgl. auch STÖCKLI, Ein LL.M. aus dem Ausland ist wertvoller, in: Plädoyer 2/10 vom 26. April 2010, S. 38) und im vorliegenden

Kantonsgesicht KG Seite 9 von 12 Fall keine Berufstätigkeit den Ausbildungsprozess je für längere Zeit – sprich für mehrere Jahre – unterbrochen hat, sondern der Beschwerdeführer mit dem International Legal English Certificate bereits nach vier Jahren Berufstätigkeit seine Ausbildung im Hinblick auf ein noch zu absolvierendes LL.M.-Studium im englischsprachigen Raum fortsetzte, handelt es sich beim vom Beschwerdeführer absolvierten LL.M.-Studiengang gerade nicht um eine Weiterbildung, sondern vielmehr um die Fortsetzung der beruflichen Ausbildung eines in einem internationalen Umfeld tätigen Wirtschaftsanwaltes. Auch kann der Beschwerdeführer aus dem Umstand, dass er zum Zeitpunkt, als er das LL.M.-Studium in Angriff nahm, bereits seit einem Jahr als Senior Associate eine gehobene Stellung mit entsprechender Erfahrung und Verantwortung inne hatte, nichts zu seinen Gunsten ableiten. Der Senior Associate zeichnet sich in der Regel dadurch aus, dass er – je nach Kanzlei – mit einer Berufserfahrung von etwa 3 bis 7 Jahren anfängt, selbständig und eigenverantwortlich Mandanten zu betreuen. Das eigene Geschäft spielt schließlich oftmals die entscheidende Rolle bei der sich in der Regel nach 5 bis 7 Jahren stellenden Frage nach einer Partnerschaft, genauso wie bei der Frage nach einem möglicherweise vom Senior Associate angestrebten Wechsel. Da der LL.M. einen Titel von hohem Wert darstellt, der auf dem Stellenmarkt anerkannt und honoriert wird, verbessern sich die Berufsaufstiegschancen des Beschwerdeführers durch den erfolgreichen Abschluss des Nachdiplomstudiums in erheblicher Weise, dienen sie doch im Ergebnis dem Aufstieg in eine vom bisherigen Beruf eindeutig unterscheidbare höhere Berufsstellung (Aufstieg zum Partner). Kommt hinzu, dass das LL.M.-Studium an US-amerikanischen Universitäten im Vergleich zu einem schweizerischen Studienabschluss oder Anwaltspatent wesentlich andere Kenntnisse vermittelt, da amerikanisches Recht unterrichtet wird. Mit dem Studium ist sodann der Erwerb bzw. der vertiefte Gebrauch der englischen (bzw. US-amerikanischen) Fachsprache verbunden. Das LL.M.-Studium führt damit zum Erwerb

wesentlicher Zusatzerkenntnisse und damit zu einer deutlichen Verbesserung der Berufsaussichten. Auch bei bereits vorhandenem Rechtsanwaltspatent und mehrjähriger Berufserfahrung in einer internationalen Wirtschaftskanzlei bedeutet ein LL.M.-Titel nicht lediglich eine Vertiefung und Aktualisierung der schon vorhandenen Kenntnisse, sondern er führt zu wesentlichen Zusatzkenntnissen und einem zusätzlichen Titel mit eigenem Wert, der es dem Beschwerdeführer erlaubt, auch grössere und damit lukrativere Mandate zu akquirieren. Folglich ist auch unter diesem Aspekt festzuhalten, dass das vom Beschwerdeführer absolvierte Nachdiplomstudium ganz offensichtlich seine Berufsaufstiegschancen vergrössert. Die Kosten des vom Beschwerdeführer absolvierten LL.M.-Studienganges betragen insgesamt CHF 65'000.-; hinzu kommen zahlreiche weitere Kosten (wie z.B. Arbeitsunterlagen, Flugkosten, Lebenshaltungskosten). Eine solche hohe Investition spricht nicht dafür, dass es sich lediglich um eine Weiterbildung im Rahmen der bisherigen Berufstätigkeit handelte. Der Beschwerdeführer war vor der Absolvierung des LL.M.-Studiums in einer Anwaltskanzlei mit einem Monatsgehalt von brutto CHF 9'600.- (Jahr 2012) resp. CHF 11'330.- (Jahr 2013) angestellt. Er hat somit in etwa ein halbes Jahresgehalt in sein Nachdiplomstudium investiert. Zudem wurde der Studiengang nicht berufsbegleitend absolviert, sondern bedingte im Gegenteil einen vollzeitlichen Auslandsaufenthalt mit einem entsprechenden Lohnausfall. Kommt hinzu, dass die ausserordentliche Lohnerhöhung von plus 18,03 Prozent ausgerechnet in dem Jahr erfolgte, da der Beschwerdeführer das Nachdiplomstudium in Angriff nahm; es muss somit davon ausgegangen werden, dass ihm diese Lohnerhöhung gerade im Hinblick auf das Absolvieren eines LL.M.-Studiums gewährt worden ist.

Kantonsgericht KG Seite 10 von 12 Insofern hat der Beschwerdeführer mit dem absolvierten Nachdiplomstudium durchaus eine neue Gehaltsquelle erschlossen.

### **E. 3**

Damit kann unter Berücksichtigung aller konkreten Umstände darauf geschlossen werden, dass es sich beim vom Beschwerdeführer absolvierten LL.M.-Studium nicht bloss um eine Vertiefung bereits vorhandener Fachkenntnisse im Rahmen seiner mehrjährigen beruflichen Tätigkeit bei B. \_\_\_\_\_ AG handelte. Zwar standen die von ihm besuchten Kurse in einem direkten Zusammenhang zum aktuell ausgeübten Beruf. Da der Beschwerdeführer durch den erfolgreichen Abschluss des LL.M.-Studiums aber seine Berufsaufstiegschancen erheblich verbesserte, indem er nun die Möglichkeit hat, nicht nur grössere und lukrativere Mandate zu führen, sondern auch zum Partner aufzusteigen, stellen die geltend gemachten Kosten von insgesamt CHF 26'010.- reine Ausbildungskosten dar, welche nicht zum steuerlichen Abzug zugelassen sind. Folglich ist die vorliegende Beschwerde abzuweisen.

### **E. 4**

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten in Anwendung von Art. 144 Abs. 1 DBG dem Beschwerdeführer aufzuerlegen. Die Höhe der Verfahrenskosten wird durch das kantonale Recht bestimmt (Art. 144 Abs. 5 DBG). Das heisst, dass insbesondere der Tarif vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz zur Anwendung gelangt (vgl. Art 146 f. des Gesetzes vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege [VRG; SGF 150.1]). Im vorliegenden Fall erscheint es angemessen, die Gerichtsgebühr für das begründete Urteil auf CHF 300.- festzusetzen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen. II. Kantonssteuer (604 2016 9)

### **E. 5**

a) Die vorne in Erwägung I/1 dargelegten Grundsätze betreffend die Weiterbildungs- und Ausbildungskosten gelten auch im Bereich der Kantonssteuern. Die entsprechenden, gleichlautenden Gesetzesbestimmungen sind in Art. 27 Abs. 1 lit. d und Art. 35 lit. b des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die Kantonssteuern (DStG; SGF 631.1) sowie Art. 9 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) enthalten (vgl. auch REICH, in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 2. Auflage, 2002, Art. 9 N. 13 sowie das Urteil BGer 2C\_589/2007 vom 9. April 2008, StE 2008 B 22.3 Nr. 96 E. 5). Die Ausführungsvorschriften wurden in der Verordnung der Finanzdirektion vom 21. März 2001 über den Abzug von Berufskosten bei unselbstständiger Erwerbstätigkeit (SGF 631.411) erlassen. Dessen Art. 7 Abs. 1 hält fest: „Abziehbar sind Weiterbildungskosten, die objektiv mit dem gegenwärtigen Beruf der steuerpflichtigen Person in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen. Da-runter fallen Auslagen, die der Festigung der Stellung innerhalb des angestammten Berufes dienen (z.B. Meisterprüfung, höhere Fachprüfung), aber auch Kosten zur Wahrung und Erweiterung nicht spezifischer Fachkenntnisse (z.B. Sprachkurs), sofern sie berufsbezogen sind und nicht allein persönlichen Interessen dienen. Berücksichtigt werden somit Kosten für Kurse, Bücher, Material, Fahrkosten, Verpflegungskosten und Unterkunft. Nicht abzugsfähig sind reine Ausbildungskosten.“ b) Angesichts der mit dem Recht der direkten Bundessteuer übereinstimmenden gesetzlichen Regelung kann für die Rechtsanwendung auf die Ausführungen in Erwägung I/1 verwiesen werden. Demzufolge ist auch der Rekurs betreffend die Kantonssteuer abzuweisen.

Kantonsgericht KG Seite 11 von 12

## **E. 6**

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 131 Abs. 1 VRG). Dabei gelangt der Tarif vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz zur Anwendung (vgl. Art 146 f. VRG). Im vorliegenden Fall erscheint es angemessen, die Gerichtsgebühr für das begründete Urteil auf CHF 300.- festzusetzen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

Kantonsgericht KG Seite 12 von 12 Der Steuergerichtshof erkennt: I. Direkte Bundessteuer (604 2016 8)

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