

GR_GERICHTE A 2010 24 vom 12. Juli 2010

GR Gerichte, 2010-07-12, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_A_2010_24

FR: GR_GERICHTE A 2010 24 du 12 juillet 2010

IT: GR_GERICHTE A 2010 24 del 12 luglio 2010

Regeste

Kantons-, Gemeinde- und direkte Bundessteuer | Einkommenssteuer

Erwägungen

E. 1

... arbeitete zunächst nach seinem Lehrabschluss als kaufmännischer Angestellter bis März 2006 als Kundenberater bei der ... und ab April 2006 als Treuhandassistent bei der ... AG in ... In der Steuererklärung 2008 machte er Studienkosten zum Betriebsökonom an der Fachhochschule für Wirtschaft in ... (nachfolgend HWZ genannt) von insgesamt Fr. 15'251.-- geltend, welche aber im Rahmen der Steuerveranlagungen der kantonalen Steuerverwaltung vom 19. Mai 2009 für die Kantons-, Gemeinde- und direkte Bundessteuer 2008 (jeweilige Steuerbeträge Fr. 1'452.--, 1'307.-- bzw. 200.40) nicht zugelassen wurden. Die durch den Steuerpflichtigen dagegen erhobenen Einsprachen vom 9. Juni 2009 und 16. November 2009 wurden mit Entscheiden vom 8. Februar 2010 vollumfänglich abgewiesen.

E. 2

Dagegen erhob ... am 10. März 2010 Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden mit dem sinngemässen Antrag auf Berücksichtigung des Weiterbildungsabzuges gemäss Ziff. 9.12 bzw. 9.15 der Steuererklärung. Nach telefonischer Rücksprache mit der Steuerverwaltung des Kantons Graubünden seien ab dem Jahre 2006 die Weiterbildungskosten bei den Steuerveranlagungen 2006 und 2007 anstandslos akzeptiert worden. Die steuerlichen Beträge hätten ca. Fr. 1'300.-- pro Jahr erreicht und seien sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für seine allein erziehende Mutter erträglich gewesen. Aufgrund einer Praxisänderung sei der Abzug ab Steuerjahr 2008 nicht mehr zugelassen worden, was die Steuerbelastung auf ca. Fr. 3'000.-- verdoppelt habe. Dies verletze den Grundsatz der Kontinuität, auch wenn jedes Jahr separat veranlagt werde. Das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) und das Bundesgesetz über die Harmonisierung

der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) würden aufgrund einer Motion auf den 1. Januar 2011 dahingehend abgeändert, dass jegliche Weiterbildungskosten bis Fr. 10'000.-- pro Jahr abziehbar seien. Es sei daher nicht verständlich, dass die Praxis der Steuerverwaltung des Kantons Graubünden in die entgegen gesetzte Richtung gehe. Weiter fügt er an, der bisher strenge Kanton Zürich habe inzwischen die gleiche Formulierung wie der Kanton Graubünden bezüglich der abzugsfähigen Weiterbildungskosten aufgenommen mit dem Unterschied, dass der berufsbegleitende Besuch einer Fachhochschule grundsätzlich auch zum Abzug zugelassen werde. Seine Situation sei denn auch nicht mit derjenigen eines Uni-Studenten vergleichbar, da er seine Ausbildung berufsbegleitend absolviere. Im Urteil des Bundesgerichts 2C_589/2007 vom 9. April 2008 liege der Grund

für die Qualifikation der Studienkosten als nicht abzugsfähige Ausbildungskosten darin, dass der Zusammenhang zwischen dem Studium und der aktuellen Berufstätigkeit fehlte. Bei ihm hingegen sei dieser Zusammenhang voll gegeben.

E. 3

In ihrer Vernehmlassung vom 14. April 2010 beantragte die kantonale Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde. Die für das Steuerjahr 2008 geltend gemachten Studienauslagen würden für die Fachhochschule für Wirtschaft in Zürich Fr. 15'251.--, für GA Fr. 2'250.--, für Autospesen Fr. 5'879.-- und für die Verpflegung während der Schulzeit Fr. 570.-- erreichen. Massgebend seien Art. 31 Abs. 1 lit. c des Steuergesetzes für den Kanton Graubünden (StG) beziehungsweise Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG. Demnach könnten mit dem Beruf zusammenhängende Weiterbildungskosten in Abzug gebracht werden. Diese würden sich klar von den nicht abziehbaren reinen Ausbildungskosten nach Art. 37 lit. b StG bzw. 34 lit. b DBG unterscheiden. Lehre, Matur und Studium würden zu den Ausbildungskosten gehören. Fachhochschulen seien Teil einer erweiterten Grundausbildung, weshalb auch deren Kosten als nicht abziehbare Ausbildungskosten zu qualifizieren seien. Wer einen Bachelor oder Master an einer Fachhochschule absolviere sei gleich zu behandeln wie ein Uni- oder ETH-Absolvent (Gleichheitsgebot Art. 8 und 127 BV). Seine Fortbildung biete dem Beschwerdeführer ein Betätigungsfeld, das weit über dasjenige seiner bisherigen Tätigkeit als

Treuhandassistent hinausgehe. Daran ändere die berufsbegleitende Absolvierung des Studiums nichts. Es könnten ferner auch keine Rechte aus früheren Steuerperioden oder der Vorwirkung künftiger Gesetze abgeleitet werden.

E. 4

In der Replik vom 30. April 2010 präzisierte der Beschwerdeführer den Antrag auf den Abzug der Kosten für den Besuch der HWZ im Betrag von Fr. 10'256.-- (Kanton) beziehungsweise Fr. 11'756.-- (Bund). Die Qualifizierung der Kosten für ein berufsbegleitendes Studium an einer Fachhochschule erfolge heute in der Schweiz kontrovers (Kantone SG, SH, TI und bis vor kurzem GR abzugsberechtigt, TG, SO, LU und NE nicht abzugsberechtigt; der Bund akzeptiere für die direkte Bundessteuer die jeweilige Kantonspraxis). In seiner Praxisfestlegung habe der Kanton Graubünden für die Fachhochschulen, unabhängig von der berufsbegleitenden Ausbildung oder nicht die Gleichstellung mit den Universitäten vorgesehen. Auf Bundesebene gelte Art.

E. 8

der Berufskostenverordnung, der am Schluss den Nichtabzug der eigentlichen Ausbildungskosten vorbehalte. Das Gleichstellungsgebot verlange, dass der berufsbegleitende Besuch einer Fachhochschule, der klar die Merkmale einer Weiterbildung aufweise und insofern sich vom Vollzeitbesuch einer Fachhochschule, Uni oder ETH unterscheide, berücksichtigt und zum Abzug zugelassen werde. Sicher sei dies wie vorliegend für die klassische Fortsetzungsausbildung gegeben. Der Beschwerdeführer habe sich jedoch schon lange für eine kaufmännisch- buchhalterische Ausbildung entschieden und diese nach und nach vertieft bis zu seiner heutigen Anstellung bei der MATA Treuhand AG in Chur. In dieser Situation sei seine Ausbildung an der HWZ geeignet sicherzustellen, dass er in seinem angestammten Beruf als Treuhänder auf dem Laufenden bleibe und zukünftigen steigenden oder neuen Anforderungen genüge. 5. In ihrer Duplik vom 10. Juni 2010 ergänzt die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden, für die

Abzugsberechtigung sei ein enger Zusammenhang zwischen dem gegenwärtig ausgeübten Beruf und den Weiterbildungskosten verlangt. Nicht abziehbar seien indessen Ausbildungskosten für die erstmalige Aufnahme einer Berufstätigkeit oder eines neuen Zusatzberufes.

Dies gelte vor allem für Auslagen für eine Fortbildung, die zum Umstieg in einen anderen Beruf diene. Mit dem Bachelor - Studium Business Administration an der HWZ würden gemäss Ausschreibung ein fundiertes betriebswissenschaftliches Generalistenwissen in Management, Marketing, Accounting, Volkswirtschaft, Wirtschaftsinformatik, Statistik und Recht sowie Führung und Leadership erworben. Darüber hinaus könne im Hauptstudium eine der angebotenen Hauptrichtungen - General Management, Banking & Finance, Treuhand & Revision - erworben werden. Das alles ermögliche dem Beschwerdeführer ein neues Wirkungsfeld, das weit über jenes eines Treuhandassistenten hinausgehe. Es dränge sich deshalb die Gleichstellung mit Uni- und ETH-Absolventen geradezu auf und der Abzug könne nicht zugelassen werden. Auf die weiteren Ausführungen wird, soweit erforderlich in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Der Einzelrichter zieht in Erwägung: 1. Gemäss Art. 43 Abs. 3 des kantonalen Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (VRG) entscheidet das Verwaltungsgericht in einzelrichterlicher Kompetenz, wenn der Streitwert Fr. 5'000.-- nicht überschreitet und keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung zu entscheiden sind. Da der Streitwert vorliegend allerhöchstens Fr. 2'959.40 (gesamter Steuerbetrag für das Jahr 2008) beträgt und es keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung zu entscheiden gilt, ist die Zuständigkeit des Einzelrichters offensichtlich gegeben. 2. Anfechtungsobjekt im vorliegenden Beschwerdeverfahren bilden die Einspracheentscheide der kantonalen Steuerverwaltung vom 8. Februar 2010, in welchen der geltend gemachte Steuerabzug für Berufsauslagen für das Jahr 2008 mit der Begründung es handle sich um Ausbildungskosten verweigert wurde.

3. a) Laut Art. 31 Abs. 1 lit. c StG bzw. der entsprechenden Bestimmung in Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG können unselbständig Erwerbende die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungskosten als Berufsunkosten vom Einkommen abziehen. Es kann der Pauschalbetrag zum Abzug gebracht werden oder die notwendigen tatsächlichen Aufwendungen, die der Steuerpflichtige nachweisen kann. Nicht abzugsfähig sind demgegenüber gemäss Art. 37 lit. b StG bzw. Art. 34 lit. b DBG die Ausbildungskosten. Umschulungskosten gelten dann nicht als Ausbildungskosten, wenn der Steuerpflichtige durch äussere Umstände zur Umschulung veranlasst wird beziehungsweise aufgrund einer bei der bisherigen Berufsausübung aufgetretenen Zwangslage einen anderen Beruf ergreifen muss (Bruno Knüsel, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. Auflage, N 10 zu Art. 26 DBG). b) Weiterbildungskosten sind praxisgemäss dann zum Abzug zuzulassen, wenn sie mit dem gegenwärtig ausgeübten Beruf in engem Sachzusammenhang stehen. Abziehbar sollen also nur solche Unkosten sein, die im Rahmen des bereits erlernten und ausgeübten Berufs anfallen, nicht abziehbar sind indessen Ausbildungskosten für die erstmalige Aufnahme einer Berufstätigkeit oder eines neuen Zusatzberufes (BGE 113 Ib 114 E.2a). Der unmittelbare ursächliche Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf besteht dann, wenn sich die Weiterbildung auf Kenntnisse bezieht, die bei der Berufsausübung erforderlich sind. Dazu gehören nicht nur Anstrengungen, um den Stand bereits erworbener Fähigkeiten zu erhalten, sondern vor allem auch der Erwerb verbesserter Kenntnisse (z.B. erweiterte Informatikkenntnisse, vertiefende Sprachkenntnisse) für die Ausübung des gleichen Berufes (vgl. AGVE 1999, S. 411). c) E contrario gelten Auslagen

für eine Fortbildung, die zum Aufstieg in eine eindeutig vom bisherigen Beruf zu unterscheidende höhere Berufsstellung (Aufstiegskosten) oder zum Umstieg in einen andern Beruf dienen oder gar nur aus Gründen der Liebhaberei, Freizeitgestaltung, Unterhaltung oder der Allgemeinbildung dienen, nicht als Weiterbildungskosten und sind entsprechend nicht steuerlich absetzbar. Das Gesagte gilt auch, wenn eine

Ausbildung neben einem bereits ausgeübten Beruf im Hinblick auf einen späteren Berufswechsel absolviert wird (vgl. BGE 113 Ib 117; BG-Urteil 2A.277/2003 publiziert in STR 2004, S. 295 f. und in AJP/PJA 2005, S. 224 ff.; VGU A 04 32). Unter Ausbildung wird daher die Erlernung eines Berufes oder die Umstellung bzw. die Umschulung auf einen anderen Beruf verstanden. Ausbildung liegt somit - abgesehen von der Vorbereitung auf einen Erstberuf - immer dann vor, wenn Berufstätige einen eigentlichen Berufswechsel vollziehen oder einen Zweitberuf erlernen. d) Weil einem Aufstieg im angestammten Beruf regelmässig auch Weiterbildungscharakter zukommt, ist die Abgrenzung zwischen Ausbildung und Weiterbildung im Einzelfall schwierig (vgl. die in der Zeitschrift für Internationales und Schweizerisches Steuerrecht [zsis] vom 30. Juni 2004 anhand neuerer Entwicklungen in der Rechtsprechung vorgenommene Abgrenzung von Aus- und Weiterbildung). Ausschlaggebendes Kriterium für die Abgrenzung zwischen Berufsaufstiegs- und Ausbildungskosten ist in der Praxis die Frage, ob der Steuerpflichtige mit der Ausbildung eine berufliche Veränderung anstrebt, bei der er immer noch zur Hauptsache die ursprünglich erworbenen Kenntnisse einsetzen kann, oder ob die Veränderung dazu führt, dass er anschliessend hauptsächlich die neu erworbenen Kenntnisse benötigt. Beabsichtigt ein Steuerpflichtiger, in einen Beruf zu wechseln, der mehrheitlich die neuerworbenen Kenntnisse und nicht resp. nur zu einem Teil die bisherige Ausbildung voraussetzt, so handelt es sich nicht um Weiterbildungs- sondern um Ausbildungskosten. Stellen die neu erworbenen Kenntnisse demgegenüber lediglich eine Ergänzung und Erweiterung der bisherigen Kenntnisse dar, ist von einer Weiterbildung auszugehen. Ein Indiz für die Abgrenzung kann in der Dauer der besuchten Fortbildung liegen. e) Für die Anerkennung von Weiterbildungskosten wird somit verlangt, dass eine besonders enge Beziehung zwischen der Art, dem Grund und dem Zweck dieser Auslagen zur bisherigen Berufsausübung nachgewiesen wird und die Natur der bisher ausgeübten Erwerbstätigkeit dadurch nicht grundlegend verändert wird (ASA 58 [Nr. 6-7/1990] S. 308 ff; StE 1999, B 22.3, Nr. 68). Treffen die oben umschriebenen Voraussetzungen nicht zu, sind die

entsprechenden Kosten steuerlich als nicht abzugsfähige Ausbildungskosten zu qualifizieren. f) Der Umstand, dass ein Studium berufsbegleitend an einer Fachhochschule absolviert wird, führt genauso wenig dazu die Kosten als Weiterbildungskosten zu qualifizieren wie die Tatsache, dass es sich bei der Ausbildung an einer Fachhochschule um ein praxisorientiertes und nicht wissenschaftliches Studium handelt (BG-Urteile 2C_589/2007 und 2C_590/2007 vom

E. 9

April 2008). Auch im Hinblick auf das Gleichbehandlungsgebot (Art. 8 BV) stellen Kosten im Zusammenhang mit dem Besuch von Fachhochschulen Ausbildungskosten dar, zumal sich eine Abgrenzung zu einem Universitätsabschluss nicht begründen lässt. 4. Im Lichte des oben Ausgeführten ergibt sich nun ohne weiteres, dass die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Kosten steuerrechtlich als nicht abzugsfähige Ausbildungskosten zu qualifizieren sind. Wie sich nämlich den Akten entnehmen lässt, arbeitet der

Beschwerdeführer seit April 2006 als Treuhandassistent. Parallel dazu nahm er im Jahr 2006 das Studium der Betriebsökonomie an der HWZ auf mit dem Ziel dieses Studium mit dem eidgenössisch anerkannten Titel „Bachelor of Science in Business Administration ZFH mit Vertiefung in (Major)“ abzuschliessen. Im Rahmen dieses Studiums der Betriebsökonomie erwirbt der Studierende gemäss Ausschreibung der HWZ fundiertes betriebswirtschaftliches Generalistenwissen in Management, Marketing, Accounting, Volkswirtschaft, Wirtschaftsinformatik, Statistik und Recht sowie Führung und Leadership. Ferner soll dieser Hochschulabschluss den Studierenden auf den nächsten Karriereschritt vorbereiten, nämlich die Übernahme weiterer Verantwortlichkeiten in Management und Führungsfunktionen. Die Natur der Erwerbstätigkeit eines Kaufmannes ist denn auch eine andere als diejenige eines Betriebsökonomens FH. Bei letzterer Ausbildung handelt es sich insgesamt betrachtet um eine (neue) selbständige Grundausbildung, die in keinem direkten und engen Zusammenhang mit der bisherigen ausgeübten Tätigkeit als Treuhandassistent steht, auch wenn die Ausbildung als Kaufmann mit Berufsmatura den Zugang zur Fachhochschule ermöglicht und

anders als eine gymnasiale Matura sachlich in einem engeren Zusammenhang mit der erweiterten Grundausbildung wie etwa einem Studium der Betriebsökonomie an einer Fachhochschule steht. Angesichts der unterschiedlichen Betätigungsfelder ist jedoch offenkundig, dass der Beschwerdeführer die Ausbildung nicht auf sich genommen hat, um in seinem angestammten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben respektive um den steigenden oder neuen Anforderungen in seinem bisherigen Tätigkeitsfeld zu genügen. Mit der neuen Ausbildung erwirbt der Beschwerdeführer neue und wesentlich von der bisherigen Berufstätigkeit abweichende Kenntnisse, welche ihn dazu befähigen umfassende Fach- und Führungskompetenzen im Zusammenhang mit der steuerlichen und betriebswirtschaftlichen Beratung und Prüfung zu übernehmen. So bereitet das Studium den Beschwerdeführer gemäss Ausschreibung der HWZ zielgerichtet auf die vielfältigen fachlichen und ausserfachlichen Anforderungen des Treuhandberufes vor und vermittelt ebenso wichtige Fähigkeiten im Bereich der Wirtschaftsprüfung. Ferner spricht auch die Dauer der Ausbildung von nicht weniger als 8 Semestern gegen die Auffassung des Beschwerdeführers, es handle sich bei dem Studium um eine Weiterbildung. Gestützt auf die oben gemachten Ausführungen ist daher festzuhalten, dass es den geltend gemachten Auslagen über Fr. 10'256.-- (Kanton) beziehungsweise Fr. 11'756.-- (Bund) daher an der verlangten engen Beziehung zur bisherigen Berufsausübung fehlt, weshalb sich denn auch die vorinstanzliche Qualifikation als nicht abzugsfähige Ausbildungskosten als richtig erweist. Die Einspracheentscheide gegen die Kantons-, Gemeinde- und direkte Bundessteuer 2008 sowie die ihnen zugrunde liegenden Veranlagungsverfügungen sind entsprechend zu schützen und die Beschwerde ist abzuweisen. 5. Es bleibt ferner darauf hinzuweisen, dass der Beschwerdeführer aus dem vorgebrachten Einwand, voraussichtlich werde ab 1. Januar 2011 eine Gesetzesänderung betreffend abzugsfähige Bildungskosten in Kraft treten, keine Rechte ableiten kann. Wird ein Erlass beziehungsweise zukünftiges Recht bereits wie geltendes Recht angewendet, obwohl dieses noch nicht in Kraft getreten ist, so wird dies als positive Vorwirkung bezeichnet, was dem

im Verwaltungsrecht zugrundeliegenden Grundprinzip der Gesetzmässigkeit widerspricht (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Auflage, N 346). Ebenso als unbegründet erweisen sich die Einwände des Beschwerdeführers durch die Praxisänderung im Kanton Graubünden hinsichtlich der abzugsfähigen Weiterbildungskosten sei der

Grundsatz der Kontinuität verletzt, sowie dass der Kanton Zürich diesbezüglich eine andere Praxis verfolge. Steuerbehörden dürfen solche Abzüge in jeder Periode einer Neuüberprüfung unterziehen und sind nicht an die Praxis eines anderen Kantons gebunden (vgl. BG-Urteile 2C_589/2007 und 2C_590/2007 vom 9. April 2008. E. 4.3). 6. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten gestützt auf Art. 73 Abs. 1 des kantonalen Verwaltungsrechtspflegegesetzes (VRG) dem unterliegenden Steuerpflichtigen zu überbinden. Den Parteien steht keine aussergerichtliche Entschädigung zu (Art. 78 VRG).

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