

**BStP | 2020 | Nr. 5**

Betreff:	Einkommenssteuer, Aus- und Weiterbildungskosten
Instanz:	Steuerrekurskommission
Entscheidungsdatum:	25. April 2019
Verfahrensnummer:	STRK.2018.132

Damit auf eine Besteuerung der vom Arbeitgeber ausgerichteten Beiträge an die Weiterbildung verzichtet werden kann, ist ein Zusammenhang zwischen der Arbeit und der Weiterbildung erforderlich. In casu richtete der ehemalige Arbeitgeber die Gelder für einen MBA-Lehrgang in Pharmaindustrie aus. Der Steuerpflichtige hat jedoch den MBA-Lehrgang in General Management besucht und dort Prüfungen abgelegt. Steuerpflichtiger und Arbeitgeber waren sich über die Absolvierung eines MBA-Lehrgangs einig. Auf die Abzugsfähigkeit kann eine unterschiedliche Schwerpunktsetzung (General Management statt Pharmaindustrie) keinen Einfluss haben.

Sachverhalt:

A. Der Beschwerdeführer, Dr. A., war bis zu seinem Wegzug ins Ausland am 31. Mai 2017 im Kanton Basel-Stadt steuerpflichtig. In der Steuererklärung pro 2017 deklarierte er für die Zeit vom 1. Januar 2017 bis zum 31. Mai 2017 ein steuerbares Einkommen in der Höhe von CHF ... und ein steuerbares Vermögen von CHF

Unter Vornahme verschiedener Korrekturen setzte die Steuerverwaltung mit Verfügung vom 24. August 2017 das steuerbare Einkommen für die Zeit vom 1. Januar 2017 bis zum 31. Mai 2017 auf CHF ... zum Satz von CHF ... [fest].

B. Mit einer am 30. September 2017 gegen diese Verfügung erhobenen und am 21. Oktober 2017 begründeten Einsprache reichte der Beschwerdeführer zahlreiche Unterlagen zu seinen geltend gemachten Berufs- und Weiterbildungskosten ein. Die Steuerverwaltung hiess die Einsprache mit Entscheid vom 23. Mai 2018 teilweise gut. In Bezug auf die vom ehemaligen Arbeitgeber bezahlten Weiterbildungsbeiträge in der Höhe von CHF 17'000.-- nahm sie, nach vorgängiger Einräumung des rechtlichen Gehörs, eine Schlechterstellung vor und rechnete den Betrag als Einkommen auf. Die Steuerverwaltung setzte das steuerbare Einkommen auf CHF ... zum Satz von CHF

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich die vorliegende Beschwerde vom 30. Juni 2018. Der Beschwerdeführer beantragt, dass der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 23. Mai 2018 aufzuheben und der vom ehemaligen Arbeitgeber für eine Weiterbildung ausgerichtete Betrag im Umfang von CHF 17'000.-- nicht als Einkommen zu besteuern sei, dass die unter den Positionen „Bonuszahlungen, Abgangsentschädigung und Ferienauszahlung“ ausgerichteten Beträge als Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen nach dem Rentensatz zu veranlassen, dass die Bewerbungskosten im ganzen Umfang von CHF 8'462.-- zum Abzug zuzulassen und dass die Aus- und Weiterbildungskosten im Umfang von CHF 6'860.-- vollumfänglich zu berücksichtigen seien.

Die Steuerverwaltung beantragt mit der Vernehmlassung vom 10. Oktober 2018 die Abweisung der Beschwerde. Auf die einzelnen Vorbringen der Parteien wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung konnte verzichtet werden.

Erwägungen:

2. a) Der Beschwerdeführer beantragt, dass der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 23. Mai 2018 aufzuheben und der vom ehemaligen Arbeitgeber für eine Weiterbildung ausgerichtete Betrag im Umfang von CHF 17'000.-- nicht als Einkommen zu besteuern sei, dass die unter den Positionen „Bonuszahlungen, Abgangsentschädigung und Ferienauszahlung“ ausgerichteten Beträge als Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen nach dem Rentensatz zu veranlassen, dass die Bewerbungskosten im ganzen Umfang von CHF 8'462.-- zum Abzug zuzulassen und dass die Aus- und Weiterbildungskosten im Umfang von CHF 6'860.-- vollumfänglich zu berücksichtigen seien.

b) Zu beurteilen ist, ob der vom ehemaligen Arbeitgeber für eine Weiterbildung ausgerichtete Betrag als Einkommen zu versteuern ist und die Steuerverwaltung in diesem Punkt zu Recht eine Schlechterstellung (*reformatio in peius*) vorgenommen hat. Weiter ist zu prüfen, ob die Bewerbungskosten sowie die Aus- und Weiterbildungskosten einkommensmindernd zu berücksichtigen sind. Ferner ist zu prüfen, ob die unter den Positionen „Bonuszahlungen, Abgangsentschädigung und Ferienauszahlung“ ausgerichteten Beträge zum Satz für Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen zu veranlassen sind.

3. a) Hinsichtlich der geltend gemachten Bewerbungskosten während der Arbeitslosigkeit bringt der Beschwerdeführer vor, dass er vom Regionalen Arbeitsvermittlungszentrum angewiesen worden sei, die Bewerbungen sowohl auf die Schweiz als auch auf das Ausland auszudehnen. Während der Zeit seiner Weiterbildung habe er sich folglich an verschiedenen Orten in der Schweiz und in Deutschland bewerben müssen und sei somit auf ein Fahrzeug angewiesen gewesen. Die Verwendung des öffentlichen Verkehrs sei ihm aufgrund der knappen zeitlichen Fenster und der oftmals weiten Entfernungen zwischen Bewerbungs-, Ausbildungs- und Wohnort nicht zumutbar gewesen.

b) aa) Gemäss Art. 25 DBG werden zur Ermittlung des Reineinkommens von den gesamten steuerbaren Einkünften die Aufwendungen und allgemeinen Abzüge nach den Art. 26-33a DBG abgezogen.

bb) Nach Art. 26 Abs. 1 DBG (in der für die zu beurteilende Steuerperiode massgebenden Fassung) werden bei unselbständiger Erwerbstätigkeit als Berufskosten abgezogen: a. die notwendigen Kosten bis zu einem Maximalbetrag von CHF 3'000.-- für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte; b. die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit; c. die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten; Art. 33 Abs. 1 Bst. j bleibt vorbehalten. Nach Art. 26 Abs. 2 DBG werden für die Berufskosten nach Abs. 1 Bst. b und c Pauschalansätze festgelegt; im Fall von Abs. 1 Bst. c steht der steuerpflichtigen Person der Nachweis höherer Kosten offen.

cc) Gemäss Art. 1 der Verordnung des EFD vom 10. Februar 1993 über den Abzug der Berufskosten unselbständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer (Berufskostenverordnung) gelten als steuerlich abziehbare Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit Aufwendungen, die für die Erzielung des Einkommens erforderlich sind und in einem direkten ursächlichen Zusammenhang dazu stehen (Abs. 1). Nicht abziehbar sind die vom Arbeitgeber oder einem Dritten übernommenen Aufwendungen, der durch die berufliche Stellung des Steuerpflichtigen bedingte Privataufwand (sog. Standeskosten) und die Aufwendungen für den Unterhalt des Steuerpflichtigen und seiner Familie (Art. 34 Bst. a DBG).

c) aa) Die Steuerverwaltung hat dem Beschwerdeführer im Einspracheverfahren die Kosten für Übernachtungen im Ausland von insgesamt CHF 3'415.-- zugestanden. Bezüglich der Fahrkosten führt die Steuerverwaltung an, dass der Beschwerdeführer während fast des ganzen Jahres 2017 in ganz Deutschland mit einer „Bahncard 100“ berechtigt gewesen war, Zug zu fahren. Ein Abzug von weiteren Fahrkosten für die Benutzung des privaten Fahrzeugs sei deshalb nicht angezeigt.

bb) Wie die Steuerverwaltung zu Recht ausführt und aus den Akten hervorgeht, wurde dem Beschwerdeführer in der Steuerperiode 2016 eine „Bahncard 100“ der Deutschen Bundesbahnen mit einer Gültigkeitsdauer von einem Jahr zum Abzug zugelassen. Der Beschwerdeführer erwarb und aktivierte diese Bahncard Ende des Jahres 2016 um damit, wie er angab, die Strecken für seine Weiterbildung ab Dezember 2016 zurückzulegen. Die nunmehr in der Steuerperiode 2017 gemachten Vorbringen des Beschwerdeführers, wonach die Strecken zwischen Wohn- und Ausbildungsort für die Bahn zu gross gewesen wären und der enge Terminplan nicht ohne privates Fahrzeug einzuhalten gewesen wäre, stehen im Widerspruch zu seinen Angaben in der Steuererklärung pro 2016. Der Beschwerdeführer unterlässt es auch, Nachweise anzuführen, welche die Notwendigkeit eines privaten Fahrzeugs für die Bewältigung der Strecken innerhalb seines Terminplans aufzeigen könnten. Es ist deshalb nicht ersichtlich, weshalb neben dem bestehenden Abonnement des öffentlichen Verkehrs weitere Aufwendungen für die Benutzung eines privaten Fahrzeugs zum Abzug zugelassen werden sollten. Die Beschwerde ist daher in diesem Punkt abzuweisen.

d) aa) In Bezug auf die geltend gemachten Aus- und Weiterbildungskosten in der Höhe von CHF 6'860.--, bestehend aus Fahrten mit dem privaten Fahrzeug vom Wohn- zum Ausbildungs-ort, macht der Beschwerdeführer ebenfalls geltend, dass diese aufgrund von eng getakteten terminlichen Verpflichtungen und der beträchtlichen Distanz nicht mit dem öffentlichen Verkehr zu bewältigen gewesen wären.

bb) Nach Art. 33 Abs. 1 DBG werden von den Einkünften abgezogen: Bst. j. die Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung, einschliesslich der Umschulungskosten, bis zum Gesamtbetrag von CHF 12'000.--, sofern: 1. ein erster Abschluss auf der Sekundarstufe II vorliegt, oder 2. das 20. Lebensjahr vollendet ist und es sich nicht um die Ausbildungskosten bis zum ersten Abschluss auf der Sekundarstufe II handelt.

cc) Die Steuerverwaltung hat dem Beschwerdeführer im Einspracheverfahren die Kosten für einen Kongress und ein Symposium im Umfang von insgesamt CHF 3'046.-- zugestanden. Überdies hat sie bereits in der Vorperiode die Auslagen für eine „Bahncard 100“ mit einer Gültigkeitsdauer bis Ende des Jahres 2017 zum Abzug zugelassen (vgl. o. E. 3.c) bb)). Der Beschwerdeführer macht für die vorliegende Periode, wenig überzeugend, geltend, dass ihm aufgrund seiner Weiterbildung weitere Kosten für Fahrten mit dem privaten Fahrzeug entstanden seien. Er unterlässt jedoch den Nachweis, dass diese Fahrten mit einem öffentlichen Verkehrsmittel nicht möglich gewesen wären. Es kann in diesem Zusammenhang auf das Gesagte zu den geltend gemachten Bewerbungskosten verwiesen werden (vgl. o. E. 3. c) bb) i.F.). Eine Gewährung dieses Abzugs würde steuerlich eine nicht statthafte, mehrfache Berücksichtigung von Reisekosten bedeuten. Die Beschwerde erweist sich deshalb in diesem Punkt ebenfalls als unbegründet und ist abzuweisen.

e) aa) Die Steuerverwaltung führt bezüglich des vom ehemaligen Arbeitgeber für eine Weiterbildung ausgerichteten Betrages in der Höhe von CHF 17'000.-- an, dass die Gelder für den Besuch eines MBA-Lehrgangs in Pharmaindustrie ab April 2017 und nicht für den vom Beschwerdeführer besuchten MBA-Lehrgang in General Management im Zeitraum von Dezember 2015 bis März 2017 ausgerichtet wurden. Nachweise für eine Teilnahme an einem MBA-Lehrgang in Pharmaindustrie seien nicht beigebracht worden. Es fehle an einem Zusammenhang, dass die ausgerichteten Gelder für die vom ehemaligen Arbeitgeber angegebene Weiterbildung verwendet wurden. Der Betrag von CHF 17'000.-- sei deshalb als geldwerter Vorteil zu besteuern. Da sich die fehlende Kausalität erst im Einspracheverfahren gezeigt habe, sei eine nachträgliche Schlechterstellung angezeigt gewesen. Die Schlechterstellung sei gesetzlich zulässig und habe unter Einhaltung der vorgegeben Voraussetzungen stattgefunden.

bb) aaa) Gemäss Art. 134 DBG hat im Einspracheverfahren die Veranlagungsbehörde die gleichen Befugnisse wie im Veranlagungsverfahren (Abs. 1). Einem Rückzug der Einsprache wird keine Folge gegeben, wenn nach den Umständen anzunehmen ist, dass die Veranlagung unrichtig war (Abs. 2).

Nach Art. 135 Abs. 1 DBG entscheidet die Veranlagungsbehörde gestützt auf die Untersuchung über die Einsprache. Sie kann alle Steuerfaktoren neu festsetzen und, nach Anhören des Steuerpflichtigen, die Veranlagung auch zu dessen Nachteil abändern.

bbb) Nach Art. 17 DGB sind steuerbar alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen, geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen und andere geldwerte Vorteile (Abs. 1). Die vom Arbeitgeber getragenen Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung einschliesslich Umschulungskosten, stellen unabhängig von deren Höhe keinen anderen geldwerten Vorteil im Sinne von Abs. 1 dar (Abs. 1^{bis}).

cc) aaa) Die im Einspracheverfahren vorgenommene Schlechterstellung bezüglich der vom ehemaligen Arbeitgeber ausgerichteten Weiterbildungsbeiträge in der Höhe von CHF 17'000.-- ist zwar unter Einhaltung der gesetzlichen Vorgaben einer reformatio in peius erfolgt. Von einer Aufrechnung ist jedoch dennoch abzusehen, da die ausgerichteten Gelder nicht als Einkommen zu qualifizieren sind. Die von der Vorinstanz vertretene Sichtweise, wonach unterschiedliche Angaben zwischen der vom Arbeitgeber vorgegebenen Weiterbildung und dem Nachweis des Beschwerdeführers über den tatsächlich absolvierten Kurs bestünden und es folglich am erforderlichen Zusammenhang zwischen Arbeit und Weiterbildung fehle, muss als zu eng eingestuft werden.

bbb) Der ehemalige Arbeitgeber richtete die Gelder für einen MBA-Lehrgang in Pharmaindustrie aus. Der Beschwerdeführer hat jedoch den MBA-Lehrgang in General Management an der [...] University besucht und dort Prüfungen abgelegt. Damit auf eine Besteuerung der vom Arbeitgeber ausgerichteten Beiträge, als Ausnahme von Art. 17 Abs. 1^{bis} DBG, verzichtet werden kann, ist ein Zusammenhang zwischen der Arbeit und der Weiterbildung erforderlich (vgl. Kreisschreiben Nr. 42 vom 30. November 2017 der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Ziff. 4.7.1). Der Beschwerdeführer war bei seinem ehemaligen Arbeitgeber, einem Pharmaunternehmen, als Entwicklungsleiter mit Personalführungsfunktion angestellt. Die Angaben des Arbeitgebers und des Beschwerdeführers bezüglich der geplanten und der absolvierten Weiterbildung unterscheiden sich nur in fachlich unterschiedlich ausgerichteten MBA-Lehrgängen. Beschwerdeführer und Arbeitgeber waren sich mit anderen Worten über die Absolvierung eines MBA-Lehrgangs einig. Auf die Abzugsfähigkeit kann diese unterschiedliche Schwerpunktsetzung jedoch keinen Einfluss haben. Der absolvierte Lehrgang mit einer allgemeineren Ausrichtung weist einen Bezug zur Tätigkeit des Beschwerdeführers, insbesondere auch zu seiner Vorgesetztenrolle, auf. Dies stellt auch die Steuerverwaltung nicht in Abrede und attestiert beiden erwähnten MBA-Weiterbildungslehrgängen einen Zusammenhang mit dem Beruf des Beschwerdeführers. Der für eine steuerliche Berücksichtigung geforderte Zusammenhang ist demnach sowohl beim geplanten als auch beim absolvierten MBA-Lehrgang vorhanden. Damit ist erstellt, dass der Betrag von CHF 17'000.-- nicht zu versteuern ist. Die Beschwerde ist daher in diesem Punkt gutzuheissen.

f) aa) Bezüglich der Bonuszahlungen, Dienstaltersgeschenke, Abgangsentschädigungen und Ferienauszahlungen hält die Steuerverwaltung fest, dass es sich dabei nicht um Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen handelt. Es sei vielmehr von aperiodischen Leistungen auszugehen, mit denen die Treue des Beschwerdeführers zum ehemaligen Arbeitgeber und besondere Leistungen entschädigt würden. Eine Besteuerung zum Rentensatz, wie der Beschwerdeführer fordere, sei damit nicht angezeigt.

bb) Gehören zu den Einkünften Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen, so wird nach Art. 37 DBG die Einkommenssteuer unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte und der zulässigen Abzüge zu dem Steuersatz berechnet, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde.

cc) Die Frage, wie die Bonuszahlungen, Dienstaltersgeschenke, Abgangsentschädigungen und Ferienauszahlungen steuerlich zu behandeln sind, ist differenziert zu betrachten. Der Steuerver-

waltung kann insofern gefolgt werden, dass es sich bei Bonuszahlungen, Dienstaltersgeschenken und Abgangsentschädigungen um aperiodische Leistungen handelt, welche nicht unter Art. 37 DBG fallen und entsprechend ordentlich zu besteuern sind. In diesen Punkten ist die Beschwerde abzuweisen. Anders verhält es sich bezüglich der ausgerichteten Ferienentschädigung. Es darf davon ausgegangen werden, dass die zu entschädigenden 35 Ferientage aus mehreren Jahren stammen und mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht nur aus den fünf Monaten von Beginn des Steuerjahres bis zum Austritt des Beschwerdeführers aus dem Betrieb. Bei Ferienentschädigungen handelt es sich entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung nicht um aperiodische sondern um periodische Leistungen, welchen auch kein Vorsorgecharakter zukommt (Baumgartner in: Zweifel/Beusch, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 37 DBG N 3). Der vorliegende finanzielle Ausgleich für nicht bezogene Ferienansprüche in der Höhe von CHF 22'806.-- ist somit unter Art. 37 DBG zu subsumieren und das Verfahren zum Steuersatz, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde, zu besteuern.

dd) Die Beschwerde ist somit bezüglich der Ferienentschädigung gutzuheissen und zur korrekten Ermittlung der steuerbestimmbaren Faktoren an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

4. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der vom ehemaligen Arbeitgeber des Beschwerdeführers ausgerichtete Betrag für eine Weiterbildung in der Höhe von CHF 17'000.-- nicht als Einkommen zu versteuern und die Beschwerde in diesem Punkt gutzuheissen ist. Die Ferienentschädigung ist als Kapitalzahlung für wiederkehrende Leistungen nach dem Steuersatz, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde, zu besteuern. Daher ist die Beschwerde auch in diesem Punkt gutzuheissen und das Verfahren zur Neuberechnung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. Hingegen können weder die als Berufs- noch als Weiterbildungskosten geltend gemachten Fahrkosten mangels Nachweis zum Abzug zugelassen werden. Zum ordentlichen Steuersatz sind auch die Bonuszahlungen, Dienstaltersgeschenke und Abgangsentschädigungen zu versteuern. Die Beschwerde erweist sich in den beiden letztgenannten Punkten als unbegründet und ist abzuweisen. Insgesamt ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen.

5. [...]

Demgemäss wird erkannt:

1. In teilweiser Gutheissung der Beschwerde wird der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 23. Mai 2018 insofern aufgehoben, als auf eine Aufrechnung des vom ehemaligen Arbeitgeber des Beschwerdeführers für eine Weiterbildung ausgerichteten Betrages in der Höhe von CHF 17'000.-- zu verzichten ist und die vergütete Ferienentschädigung in der Höhe von CHF 22'806.-- nach dem Steuersatz, der bei Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen zur Anwendung kommt, zu besteuern ist. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.

2. [...]

3. [...]