



CANTON DE FRIBOURG / KANTON FREIBURG

Tribunal cantonal
Kantonsgericht

604 2009-82

604 2009-83

Urteil vom 15. Oktober 2010

STEUERGERICHTSHOF

BESETZUNG Präsident: Hugo Casanova
 Beisitzer: Berthold Buchs, Geneviève Jenny,
 Albert Nussbaumer, Hans Brügger

PARTEIEN **A.**_____, **Beschwerdeführer**, vertreten durch die Stadelmann
 Treuhand

gegen

KANTONALE STEUERVERWALTUNG, Vorinstanz

GEGENSTAND Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen;
 Gewinnungskosten (Auslagen für Nachdiplomstudium, Liegenschafts-
 unterhalt)

Beschwerde vom 8. Juni 2009 gegen den Einspracheentscheid vom
7. Mai 2009; direkte Bundessteuer und Kantonssteuer 2007

S a c h v e r h a l t

A. A. _____ wohnt in B. _____, wo er ein Einfamilienhaus besitzt. Er steht seit 1995 in den Diensten der C. _____ AG. Per 1. Januar 2001 wurde er zum Geschäftsleiter der Tochtergesellschaft D. _____ AG und E. _____ ernannt. Als solcher ist er direkt dem Generaldirektor der C. _____ AG unterstellt. Im Herbst 2008 schloss er an der "F. _____" ein Nachdiplomstudium "FH Integrated Management Executive Master of Business Administration" ab.

In seiner Steuererklärung, welche er am 9. Dezember 2008 für die Steuerperiode 2007 einreichte, machte A. _____ einen Abzug für Weiterbildungskosten und sonstige Berufsauslagen in der Höhe von 15'118 Franken sowie Liegenschaftsunterhaltskosten im Betrag von 47'649 Franken geltend.

Gemäss Veranlagungsanzeige vom 22. Januar 2009 wurde unter dem Titel "Berufsauslagen/Weiterbildung" (Code 2.130) nur der Pauschalabzug von 3'800 Franken gewährt. Zudem wurden die abzugsfähigen Liegenschaftsunterhaltskosten (Code 4.310) auf 27'869 Franken festgesetzt. Zur Begründung dieser Abweichungen von der Steuererklärung wurde ausgeführt: "(2.130) Reine Ausbildungskosten sind nicht zum Abzug zugelassen. (4.310) Umgebungsarbeiten gehören zu den nicht abzugsberechtigten <anderen Kosten>." Unter Berücksichtigung der übrigen Elemente ergab sich ein steuerbares Einkommen von 149'292 Franken (Kanton; geschuldete einfache Steuer: 18'837.40 Franken) bzw. 151'182 Franken (Bund; geschuldete Steuer: 8'165.55 Franken).

B. Am 20. Februar 2009 erhob A. _____ gegen diese Veranlagung Einsprache. Nebst einem vorliegend nicht mehr zur Diskussion stehenden Punkt machte er geltend:

"2130 Berufsauslagen/Weiterbildung: Reine Ausbildungskosten sind nicht zum Abzug zugelassen

Die von mir absolvierte Weiterbildung, den MBA-Lehrgang, habe ich aufgrund einer Zielvereinbarung mit meinem Arbeitgeber absolviert (siehe Kopie in der Beilage). Diese Zielvereinbarung wurde im Hinblick auf meine berufliche Entwicklung innerhalb des Unternehmens getroffen: die Position die ich mittelfristig antreten werde, verlangt nach einem höheren Fachdiplom. Ich bitte Sie deshalb, die von mir eingereichten Weiterbildungskosten über CHF 15'118 in Abzug zu bringen.

...

"4310 Unterhaltskosten Privatliegenschaften: Umgebungsarbeiten gehören zu den nicht abzugsberechtigten anderen Kosten

Betrifft Liegenschaft in B. _____: beim Bau des Hauses (durch den Vorbesitzer) wurde auf der Ostseite das Nahbaurecht genutzt und in der Folge das Gelände zum angrenzenden Grundstück sehr steil abgegraben, ohne eine spezielle Stützvorrichtung einzubauen. Vor gut zwei Jahren wurde auf dem angrenzenden Grundstück ein Zweifamilienhaus gebaut, und die Nachbarn haben ihrerseits das Nahbaurecht für ihre Garage/Unterstand genutzt. Ich habe aus folgenden Gründen eine Stützmauer errichten lassen: einerseits aufgrund der Aufforderung des Nachbarn (zu recht) und gemäss Bauvorschriften, das Terrain auf das ursprüngliche Niveau anzugleichen, andererseits aufgrund starker Regenfälle, welche das Erdreich ständig aufgeweicht und ins rutschen gebracht haben. Eine Bepflanzung mit Sträuchern war leider nicht stark genug. Aus

diesen Gründen erachte ich den Gesamtabzug von CHF 42'882.00 (gemäss Beilage) als gerechtfertigt."

Diese Einsprachebegehren wurden mit Entscheid vom 7. Mai 2009 abgewiesen. Die Kantonale Steuerverwaltung hielt unter Berufung auf die einschlägige Rechtsprechung daran fest, dass es sich beim Nachdiplomstudium um eine Ausbildung handle. Zudem seien Kosten im Zusammenhang mit der Terraingestaltung gemäss Ziff. 8.1.1, 8.1.3a und 8.1.5a des "besonderen Merkblattes für den tatsächlichen Kostenabzug bei Privatliegenschaften" nicht als abzugsberechtigte Unterhaltskosten zu betrachten. Die ausgeführten Arbeiten stellten eine Verbesserung dar und seien somit als Mehrwert einzustufen. Ebenso wenig seien Ausgaben für den Liegenschaftsgärtner sowie die Prämie für die "Bauherrenversicherung" abzugsfähig.

C. Mit Eingabe vom 8. Juni 2009 reichte A. _____, nunmehr vertreten durch die Stadelmann Treuhand, gegen den Einspracheentscheid beim Kantonsgericht Beschwerde ein. Er beantragt neu, Kosten für das Nachdiplomstudium MBA im Betrag von 11'318 Franken als Weiterbildungskosten und 10'000 Franken (2/3 der Kosten von 15'000 Franken für die Stützmauer) als zusätzliche Unterhaltskosten der Liegenschaft zu berücksichtigen.

Der mit Verfügung vom 17. November 2009 festgesetzte Kostenvorschuss von 500 Franken wurde fristgemäss einbezahlt.

In ihrer Beschwerdeantwort vom 10. bzw. 16. Juli 2009 schliesst die Kantonale Steuerverwaltung auf Abweisung.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete auf eine Vernehmlassung.

Am 14. August 2009 reichte der Beschwerdeführer seine Gegenbemerkungen ein.

Die einzelnen Vorbringen der Verfahrensbeteiligten sowie die Erwägungen des angefochtenen Entscheides werden, soweit wesentlich, in den nachstehenden Erwägungen dargelegt und gewürdigt.

E r w ä g u n g e n

I. Direkte Bundessteuer (604 09-82)

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 Bd. 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 Fort-

bildungskurse, Seminare, Kongresse, etc.). Ferner können Kosten für Sprachkurse und Prüfungen unter diese Kategorie fallen (vgl. BGE in ASA 57, 645 und 62, 403). Ebenso sind weiterhin abziehbar die Kosten der Weiterbildung, wenn auf einem bereits erlernten, ausgeübten Beruf aufgebaut wird; z.B. kaufmännischer Angestellter wird dipl. 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 angewendet werden wie bei den Gewinnungskosten Selbständigerwerbender; dort können die geschäfts- oder berufsmässig 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 Steuerpflichtigen 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. HANS ZEHNDER, Die Behandlung der Kosten für Ausbildung und berufliche Weiterbildung im schweizerischen Steuerrecht, Diss. ZH 1985, 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. PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Therwil/Basel 2001, N. 60 ff. zu Art. 26; B. KNÜSEL *in* Zweifel / Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. Aufl., Basel 2008, N. 8 f. zu Art. 26; J.-B. ECKERT *in* Yersin / Noël [Hrsg.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Basel 2008, N. 45 und 53 zu Art. 26). Denkbar ist auch, dass derselbe Lehrgang bei einem Steuerpflichtigen Weiterbildung sein kann, während er beim anderen Ausbildung darstellt (vgl. MICHAEL BEUSCH, Bildungskosten - Eine Analyse der Abgrenzung von Aus- und Weiterbildungskosten anhand neuerer Entwicklungen in der Rechtsprechung, *in* Steuerrecht 2006 - Best of zsis, 49 ff., 74 und 80 [Online-Erscheinungsdatum: 30.6.2004], mit einem ergänzenden "Beiblatt Bildungskosten - Anmerkungen des Herausgebers"; FABIAN BAUMER, Steuerliche Aspekte der Aus- und Weiterbildung, StR 2004, S. 810 ff., 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 ab-

ziehbar, 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 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, 451 und 2C_589/2007 vom 9. April 2008, StE 2008 B 22.3 Nr. 96).

In zwei der jüngeren Urteile (2A.277/2003 vom 18. Dezember 2003, StR 2004, 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 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 URS R. BEHNISCH / ANDREA OPEL (Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2008, ZBJV 2009,

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. Zuletzt hat das Bundesgericht im Urteil 2C_750/2009 vom 26. Mai 2010, StR 2010, 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.

d) Im Lichte dieser bundesgerichtlichen Rechtsprechung hat der hiesige Steuergerichtshof in jüngerer Zeit 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, beide am 2. Juli 2009 veröffentlicht unter <http://admin.fr.ch/kg>, Letzteres auch in FZR 2009, 78, und die dort erwähnten Entscheide, sowie seither 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 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 abzuweichen 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 ist weiterhin festzuhalten. Dies gilt heute umso mehr, als der Bundesrat kürzlich die Vernehmlassung zum Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung der Aus- und Weiterbildungskosten durchgeführt hat, mit dem neu auch Kosten für eine freiwillige berufliche Umschulung und für einen Berufsaufstieg - allerdings bei der direkten Bundessteuer auf einen Maximalbetrag von 4'000 Franken beschränkt - als Steuerabzug zugelassen werden sollen. In den entsprechenden Erläuterungen wird 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 *Juribus*, Kosten für Umschulung von Steuern abziehen, *in*: Jusletter 19. April 2010). Damit ist der Bundesrat für das noch geltende Recht offensichtlich auch von der restriktiven Praxis des Bundesgerichts ausgegangen.

e) Im vorliegenden Fall hat der Beschwerdeführer zunächst Ausbildungen zum Auto-mechaniker mit Eidgenössischem Fähigkeitsausweis, zum Eidgenössisch diplomierten Verkaufskoordinator und zum Eidgenössisch diplomierten Verkaufsleiter absolviert. In der Folge ist er gemäss eigenen Angaben im Jahr 2001 zum Geschäftsführer eines KMU-Dienstleistungsbetriebes mit 55 Mitarbeitern aufgestiegen, wobei er laufend verschiedene berufsbegleitende Kurse (EDV; Führung usw.) besuchte. In den Jahren 2006 - 2008 hat

er dann berufsbegleitend an der "F. _____" das vorliegend zur Diskussion stehende Nachdiplomstudium "FH Integrated Management Executive Master of Business Administration" absolviert und erfolgreich abgeschlossen. Gemäss der vorne dargelegten Rechtsprechung des Bundesgerichts handelt es sich bei diesem Studium grundsätzlich jedoch nicht um eine blosser Weiterbildung, sondern um eine eigentliche Zusatzausbildung mit dem Erwerb eines autonomen Titels. Dies wird auch durch die hohen jährlichen Kosten bestätigt, welche dem Beschwerdeführer offensichtlich nicht zuzumuten gewesen wären, wenn es bloss darum gegangen wäre, der bisher ausgeübten Berufstätigkeit besser gerecht zu werden. Vielmehr hat sich der Beschwerdeführer damit die Türen für wesentliche neue Karrierenschritte geöffnet. Dies wird auch durch die "Einverständniserklärung Arbeitgeber zur Anmeldung" bestätigt, welche der Verwaltungsratspräsident und Vizepräsident der C. _____ AG am 7. August 2005 unterzeichnet hat. Dort wird die Frage, "*Weshalb bieten Sie Ihrem Mitarbeiter die Möglichkeit, das Nachdiplomstudium FH in Integrated Management Executive MBA G. _____ zu besuchen?*" mit folgenden Hinweisen beantwortet:

- " - Er hat keinen Universitätsabschluss, dies ist hinderlich für eine internationale Karriere; Lücke kann mit dieser Ausbildung ein wenig geschlossen werden*
- Er hat zudem keine <General Management School> besucht*
- Er gilt als <high potential>".*

Das gleiche Bild ergibt sich aus den eigenen Angaben des Beschwerdeführers, welcher in seiner Einsprache betonte: "*Diese Zielvereinbarung [mit meinem Arbeitgeber] wurde im Hinblick auf meine berufliche Entwicklung innerhalb des Unternehmens getroffen: die Position die ich mittelfristig antreten werde, verlangt nach einem höheren Fachdiplom.*" Daran ändert auch das später eingereichte Schreiben der C. _____ AG vom 11. August 2009 nichts. Dort wird darauf hingewiesen, dass die als "LL6" (Leadership Level) eingestufteten sechs Mitglieder des Managementteams der C. _____ AG, zu denen der Beschwerdeführer gehört, entweder Hochschulabsolventen sind oder nach der Berufslehre einen MBA-Lehrgang absolviert haben. Damit wird gerade bestätigt, dass es sich dabei um den minimalen Ausbildungsstandard handelt, der für diese Funktion erforderlich ist. Dass eine vorausgesetzte Ausbildung allenfalls erst nach dem Stellenantritt absolviert wird, macht sie nicht zur Weiterbildung. Ebenso wenig kann es darauf ankommen, dass sich der Arbeitgeber "aus Gründen von Konzernweisungen" nicht an den Kosten beteiligt hat, obwohl er dies angeblich gerne getan hätte.

Unter diesen Umständen ist somit festzuhalten, dass die Vorinstanz berechtigt war, den Abzug der geltend gemachten Bildungskosten zu verweigern. Daran ändert auch die vom Beschwerdeführer noch angerufene Tatsache nichts, dass vereinzelte andere Kantone eine grosszügigere Praxis kennen und einen MBA - zumindest in gewissen Fällen - als Weiterbildung anerkennen. Massgebend ist, dass die vorliegend gerügte Praxis der freiburgischen Veranlagungsbehörden der Auslegung entspricht, welche vom Bundesgericht unter der noch geltenden Gesetzgebung bis anhin vorgegeben wurde. Demzufolge muss die Beschwerde - trotz des bereits geäusserten Unbehagens - in diesem Punkt abgewiesen werden.

2. a) Gemäss Art. 32 Abs. 2 DBG können bei Liegenschaften im Privatvermögen insbesondere die Unterhaltskosten abgezogen werden. Die entsprechenden Ausführungsvorschriften sind in der Verordnung des Schweizerischen Bundesrats (vom 24. August 1992) über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (SR 642.116) enthalten. Die Kantonale Steuerverwaltung, welche auch als kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer bestimmt wurde (Art. 1 des Aus-

führungsbeschlusses vom 5. Januar 1995 zum Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer, SGF 634.1.11), verfügt zudem über ein "Besonderes Merkblatt für den tatsächlichen Kostenabzug bei Privatliegenschaften sowie für Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen" (nachfolgend Merkblatt), welches den Steuerpflichtigen abgegeben wird. Dieses soll der einheitlichen Rechtsanwendung (sowohl im Bereich der direkten Bundessteuer als auch der Kantonssteuer) dienen. Es enthält nebst den allgemeinen Grundsätzen insbesondere einen ausführlichen Ausscheidungskatalog über die Abgrenzung der abziehbaren Unterhalts-, Energiespar- und Umweltschutzkosten von den (nicht abziehbaren) wertvermehrenden Aufwendungen und anderen Kosten.

Die steuerlich zu berücksichtigenden Gewinnungskosten sind einerseits von den Lebenshaltungskosten und andererseits von den Anlagekosten (Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen, Art. 34 lit. d DBG) abzugrenzen. Im Gegensatz zu den wertvermehrenden Aufwendungen besteht der besondere Charakter der abzugsfähigen Unterhaltskosten darin, dass sie der Erhaltung des nutzungsfähigen Zustandes der Liegenschaft dienen. Unterhaltskosten umfassen also hauptsächlich diejenigen Ausgaben für die Instandstellung einer Liegenschaft, welche bezwecken, die normale Abnutzung infolge des Gebrauchs sowie des Zeitablaufs auszugleichen; sie sind dazu bestimmt, die Liegenschaft als Einkommensquelle zu erhalten. Nicht darunter fallen hingegen jene Auslagen, welche den Wert der Liegenschaft und das daraus fliessende Einkommen im Vergleich zum ursprünglichen Zustand erhöhen (zum Begriff der Unterhaltskosten vgl. auch BGE 133 II 287). Unter die nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten werden zudem jene Aufwendungen subsumiert, welche primär der Befriedigung persönlicher Bedürfnisse und Liebhabereien dienen, sodass eine wirtschaftliche Konnexität zur blossen Erhaltung des steuerbaren Einkommens gar nicht erst besteht. Dabei handelt es sich insbesondere um Auslagen, die aus rein persönlicher Neigung heraus getätigt werden, ohne dass der Nutzungswert beeinflusst wird (z.B. Farbtonänderungen, Ersatz von Produkten kurz nach deren Investition usw.; vgl. BERNHARD ZWAHLEN, *in*: Zweifel / Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, 2. Aufl., Basel 2008, N 19 f. zu Art. 32 DBG; NICOLAS MERLINO, *in* Commentaire romand LIFD, Basel 2008, N 109 ad Art. 32). Besondere Fragen stellen sich, wenn es um die Sanierung von Beginn weg mangelhafter Werke geht. In einem jüngeren Entscheid hat das Bundesgericht festgehalten, wenn überhaupt keine intakte und gebrauchsfähige Anlage erstellt worden sei, so stelle die Behebung der ursprünglichen Mängel keine Erhaltung oder Wiederherstellung eines zuvor bestehenden Wertes. Diesfalls könnten die entsprechenden Aufwendungen nicht als abzugsfähige Unterhaltskosten qualifiziert werden (Urteil 2C_57/2008 vom 11. Dezember 2008, StE 2009 B 25.6 Nr. 57 / RDAF 2009 II 467 Erw. 2.3 ff.; vgl. auch das Urteil 2C_677/2008 vom 29. Mai 2009 Erw. 3.3 und 3.4; vgl. dazu z.B. auch BERNHARD ZWAHLEN, Die einkommenssteuerrechtliche Behandlung von Liegenschaftskosten, Basel 1986, 110 f. sowie StR 1971, 62 ff. Ziff. 5). Auf jeden Fall auszuschliessen sind nachträgliche, faktisch ergänzende Anlagekosten, da diese als solche ja auch nicht abzugsfähig gewesen wären, wenn der Bauherr das entsprechende Werk schon bei der Überbauung der Liegenschaft erstellt hätte.

Im Zusammenhang mit Umgebungsarbeiten ist insbesondere zu beachten, dass die Auslagen für den Unterhalt des Umschwungs (Garten, usw.) bei selbstbewohnten Liegenschaften nur, aber immerhin insofern als Gewinnungskosten in Betracht fallen können, als die entsprechende Einrichtung überhaupt für die Festsetzung des Eigenmietwertes von (wesentlicher) Bedeutung ist (vgl. FZR 2000, 178 sowie die unveröffentlichten Urteile 4F 2005-22/23 vom 8.7.2005 Erw. 2c; 4F 2003-172 vom 17.6.2005 Erw. 3, 4F 2006-157/158 vom 5.10.2007 Erw. 7 und 607 2008-19/20 vom 23.7.2009 Erw. 4b; GVP SG

2008, Nr. 30; RtiD I 2009, 391; Bundesgerichtsurteil 2A.683/2004 vom 15.7.2005; ZWAHLEN, 118 f.).

Die Beweislast dafür, dass Auslagen im Zusammenhang mit einer Liegenschaft Unterhalt betreffen und mithin abzugsfähigen Charakter haben, trägt der Steuerpflichtige. Wie der Steuergerichtshof bereits in seinem Urteil 4F 95 202 vom 28. Mai 1999 entschieden hat, ist die schematische Anwendung von Erfahrungszahlen (Schätzung der auszuscheidenden Anteile), wie sie im vorne erwähnten Merkblatt zum Ausdruck kommt, aus Praktikabilitätsgründen und im Sinne einer gewissen Gleichbehandlung grundsätzlich durchaus zulässig und angebracht. Gleichzeitig wurde jedoch betont, diese Verwaltungsverordnung vermöge die Justizbehörde nicht in allen Fällen zwingend zu binden. Vielmehr stehe den Steuerpflichtigen im konkreten Fall der Nachweis offen, dass sie höhere Unterhaltskosten zu tragen gehabt hätten als der Betrag, der sich aus der Anwendung des Merkblatts ergebe. Dabei gälten die allgemeinen Regeln der Beweislastverteilung. Diese Rechtsprechung wurde in der Folge wiederholt bestätigt (vgl. etwa die Urteile 604 2009-56/57 vom 7. Mai 2010, 607 2008-19/20 vom 23. Juli 2009 sowie die dort erwähnten Entscheide).

b) Im vorliegenden Fall ist einzig umstritten, ob die vom Beschwerdeführer mit 15'000 Franken bezifferten Kosten für eine neu erstellte Stützmauer zu 2/3 als Unterhaltskosten abzugsfähig seien oder nicht. In der Einsprache wurde der verlangte Abzug damit gerechtfertigt, dass beim Bau des Hauses auf der Ostseite das Näherbaurecht genutzt und in der Folge das Gelände zum angrenzenden Grundstück sehr steil abgegraben worden sei, ohne eine spezielle Stützvorrichtung einzubauen. Vor gut zwei Jahren sei auf dem angrenzenden Grundstück ein Zweifamilienhaus gebaut worden, wobei die Nachbarn ihrerseits das Näherbaurecht für ihre Garage bzw. den Unterstand genutzt hätten. Die Stützmauer sei dann errichtet worden, um - den Bauvorschriften entsprechend - das Terrain auf das ursprüngliche Niveau anzugleichen. Zudem hätten starke Regenfälle das Erdreich ständig aufgeweicht und ins Rutschen gebracht haben, da die Bepflanzung mit Sträuchern nicht stark genug gewesen sei. An dieser Argumentation hält der Beschwerdeführer auch im vorliegenden Verfahren noch fest, wobei er nun erstmals präzisiert, die Böschung sei nur ungenügend mit eingelassenem Holz gesichert gewesen. Mit der geringen Terrainkorrektur seien auch die Stützmauer erstellt bzw. die bestehenden Holzabstützungen ersetzt worden. Somit liege ein Ersatz mit besserer Qualität im Sinne von Ziff. 8.3.1 des Merkblattes vor.

Die Vorinstanz hat im angefochtenen Entscheid die Rechnung "Eichenberger, Umgebung; 15'000 Franken" ausschliesslich den wertvermehrenden Kosten zugewiesen. Zur Begründung legte sie insbesondere dar, für die Abgrenzung der Unterhaltskosten von den wertvermehrenden Kosten sei vom Zustand der Liegenschaft im Erwerbszeitpunkt auszugehen. Alle Ausgaben, die der Steuerpflichtige seit dem Erwerb mache, um den ursprünglichen Zustand des Grundstücks oder Gebäudes zu verbessern, seien nicht abzugsfähige Aufwendungen zur Verbesserung der Einkommensquelle. Abziehbar seien somit nur die Aufwendungen, welche der Erhaltung der Liegenschaft in dem Zustand dienen, in dem sie der Steuerpflichtige erworben habe. Unter Berücksichtigung von Ziff. 8.1.1, 8.1.3 und 8.1.5a des Merkblattes seien die Kosten im Zusammenhang mit der Terraingestaltung (Verbesserung) nicht als abzugsberechtigte Unterhaltskosten zu betrachten. In ihrer Beschwerdeantwort präzisiert die Vorinstanz noch, beim nachträglich notwendigen Bau einer Stützmauer sei zu beachten, dass ein neues, vorher nicht vorhandenes Element erstellt worden sei. Dieses sei als Investition zu betrachten und müsse als Mehrwert qualifiziert werden.

Die steuerliche Berücksichtigung der Auslagen für Umgebungsarbeiten wird in Ziff. 8 des Merkblattes umschrieben. Dabei werden insbesondere die "Kosten für Pflanzen und den

Gärtner infolge Anbau" sowie jene für "Terraingestaltung / Neugestaltung / ausgraben, auffüllen, planieren, usw." vollumfänglich als Mehrwert qualifiziert (Ziff. 8.1.1 und 8.1.2 des Merkblattes). Unter dem Titel "Feste Einfriedung, Stütz- und Gartenmauern" wird in Ziff. 8.1.3 unterschieden:

<i>"a) Ersteinbau / Erweiterung:</i>	<i>1/1 Mehrwert</i>
<i>b) Reparatur / gleichwertiger Ersatz:</i>	<i>1/1 Unterhalt</i>
<i>c) Ersatz bei besserer Qualität:</i>	<i>1/3 Mehrwert, 2/3 Unterhalt</i>
<i>d) natürliche Zäune (Tuja, usw.):</i>	<i>1/1 andere Kosten"</i>

Diese Grundsätze sind - abgesehen von der allfälligen Berücksichtigung gewisser Kosten für die Bepflanzung - weitgehend auch in den Ausscheidungskatalogen der anderen Kantone festgehalten (vgl. z.B. "Merkblatt des kantonalen Steueramtes Zürich über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kosten für den Unterhalt und die Verwaltung von Liegenschaften", Ziff. 5; "Veranlagungshandbuch für die natürlichen Personen" des Kantons Solothurn, Ziff. 6.2; "Merkblatt Liegenschaftsunterhalt" des Kantons Aargau, S. 21 f.; "Dienstanleitung zum Steuergesetz" des Kantons Obwalden, S. 16 f.).

Im Lichte dieser Grundsätze hat der Steuergerichtshof im Urteil 4F 2005-22/23 vom 8.7.2005 Erw. 3 den Abzug für Liegenschaftsunterhaltskosten auf 2/3 der Auslagen für den (teilweisen) Ersatz einer bereits bestehenden Stützmauer beschränkt; hingegen war der Ersatz einer Hecke durch eine neue Stützmauer steuerlich nicht zu berücksichtigen. In einem andern Fall gab die "Sanierung" einer Böschung (Ersatz der bestehenden Grünböschung durch eine Stützmauer aus Eisenbahnschwellen keinen Anspruch auf einen Abzug von Liegenschaftsunterhaltskosten. Dabei fiel nebst den grundsätzlichen Überlegungen zusätzlich ins Gewicht, dass mit dem Ersatz der schrägen Böschung durch eine vertikale Stützwand die nutzbare ebene Fläche des Umschwungs vergrössert worden war, wobei die Stützwand mit dem gleichzeitig eingebauten Schwimmbad ein Ganzes bildete (Urteil 4F 2003-172 vom 17.6.2005 Erw. 3).

Für den vorliegenden Fall ist somit davon auszugehen, dass ein teilweiser Abzug höchstes bei einem eigentlichen Ersatz einer Böschungssicherung aus Holz durch eine Stützmauer im gleichen Umfang in Frage käme. Dabei ist jedoch zu beachten, dass der übliche Bewuchs mit Bäumen und Sträuchern nicht als solche Böschungssicherung aus Holz gilt. Es ist jedoch weder dargetan noch behauptet, dass eine eigentliche Stützwand aus Holz ersetzt worden ist. Vielmehr ging es darum, den von Beginn weg bestehenden Mangel der zu steilen und bloss begrünnten Böschung zu beheben. Zudem war mit der Ausübung des Näherbaurechts und den entsprechenden Anpassungen ein Terraingewinn verbunden, was ebenfalls einen Mehrwert geschaffen hat (vgl. dazu die Rechnung Eichenberger vom 29. März 2007, wo von "Garagenerweiterung / Kelleranbau die Rede ist; die letzte Rechnung vom 16. November 2007 lässt insofern keine nützlichen Schlüsse zu, als bloss vage "Umgebungsarbeiten, Fläche Südseite, ausgeführt bis heute" im Betrag von 53'000 Franken erwähnt werden). Unter diesen Umständen hat die Vorinstanz den streitigen Abzug der Liegenschaftsunterhaltskosten zu Recht verweigert. Somit erweist sich die Beschwerde auch in diesem Punkt als unbegründet.

3. 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. VRG).

Im vorliegenden Fall erscheint es angemessen, die Gerichtsgebühr auf 200 Franken festzusetzen.

II. Kantonssteuer (604 09-83)

4. a) Die vorne in Erwägung 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 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 MARKUS REICH, *in Zweifel / Athanas*, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 2. Aufl., Basel/Genf/München 2002, N. 13 zu Art. 9 StHG sowie das Bundesgerichtsurteil 2C_589/2007 vom 9. April 2008, StE 2008 B 22.3 Nr. 96 Erw. 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. Darunter 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 1 verwiesen werden. Demzufolge ist auch bei Beurteilung des Rekurses betreffend die Kantonssteuer davon auszugehen, dass die Vorinstanz ihre eher restriktive Praxis bezüglich Weiterbildungskosten auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung abstützen kann.

5. a) Auch gemäss Art. 33 Abs. 2 DStG können bei Liegenschaften im Privatvermögen insbesondere die Unterhaltskosten sowie die Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, abgezogen werden, jedoch nicht die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen (Art. 35 lit. d). Die Einzelheiten sind in der Verordnung der Kantonalen Finanzdirektion (vom 21. März 2001) über den Abzug der Kosten bei Privatliegenschaften und der Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, sowie der Kosten für die Restaurationsarbeiten an unbeweglichen Kulturgütern (SGF 631.421) geregelt. Die Kantonale Steuerverwaltung verfügt zudem über das vorne in Erw. 2 bereits erwähnte Merkblatt.

Das StHG enthält in seiner für die Steuerperiode 2007 anwendbaren Fassung noch keine besondere Vorschrift betreffend die Liegenschaftsunterhaltskosten. Diese fallen jedoch unter die Generalklausel der abzugsfähigen Gewinnungskosten, welche in Art. 9 Abs. 1 StHG enthalten ist (vgl. MARKUS REICH *in: Zweifel / Athanas*, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. Aufl., Basel 2002, N 20a zu Art. 9 StHG). Im Übrigen kann am Rande vermerkt werden, dass Abs. 3 der Bestimmung, welche den Abzug der Investitionen vorsieht, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, in Zukunft auch die Unterhaltskosten erfassen wird (vgl. die am 1. Januar 2010 in Kraft getretene neue Fassung).

b) Angesichts der analogen Regelung im Bundesrecht und im kantonalen Recht kann sich der Steuergerichtshof mit dem Hinweis begnügen, dass der Rekurs betreffend die Kantonssteuer in diesem Punkt aus den vorne in Erw. 2 dargelegten Gründen gleich zu beurteilen ist wie jener betreffend die direkte Bundessteuer. Demzufolge ist er in diesem Punkt ebenfalls abzuweisen.

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 auf 300 Franken festzusetzen.

D e r H o f e r k e n n t :

I. Direkte Bundessteuer (604 2009-82)

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Kosten (Gebühr: 200 Franken) werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Diese Gerichtsgebühr wird mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

II. Kantonssteuer (604 2009-83)

3. Der Rekurs wird abgewiesen.
4. Die Kosten (Gebühr: 300 Franken) werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Diese Gerichtsgebühr wird mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

Der vorliegende Entscheid kann sowohl bezüglich der veranlagten direkten Bundessteuern als auch der Kantonssteuern gemäss Art. 146 DBG bzw. 73 StHG und 82 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) **innert 30 Tagen** seit Eröffnung mit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht, Lausanne, angefochten werden.

Gegen die Festsetzung der Höhe der Verfahrenskosten ist innert 30 Tagen die Einsprache an die Behörde, die entschieden hat, zulässig, sofern nur dieser Teil des Entscheides angefochten wird (Art. 148 VRG).

Givisiez, 15. Oktober 2010/HCA/dcu

Der Präsident:

Zustellung.