



**POUVOIR JUDICIAIRE
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC
Kantonsgericht KG**

Route André-Piller 21, Postfach, 1762 Givisiez

T +41 26 305 54 00, F +41 26 305 53 99
www.fr.ch/tc

604 2012 129

604 2012 130

Urteil vom 8. Juli 2013

Steuergerichtshof

Besetzung	Präsident:	Hugo Casanova
	Richter:	Anne-Sophie Peyraud, Christian Pfammatter
	Gerichtsschreiberin:	Elisabeth Rime Rappo

Parteien **A. _____, Beschwerdeführerin,**
gegen
KANTONALE STEUERVERWALTUNG, Vorinstanz

Gegenstand Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen;
Gewinnungskosten (Weiterbildungskosten / Ausbildungskosten)

Beschwerde vom 2. November 2012 gegen den Einspracheentscheid vom
5. Oktober 2012; direkte Bundessteuer und Kantonssteuer 2011

Sachverhalt

A. A. _____, geboren im Jahr 1971, absolvierte zunächst eine kaufmännische Lehre. In der Folge war sie seit 1990 bei verschiedenen Firmen als Sekretärin, Assistentin bzw. Sachbearbeiterin tätig. Von bbb bis ccc arbeitete sie bei der Firma D. _____ GmbH in E. _____, wo sie sukzessive verschiedene Funktionen (Export Shipping Coordinator, Customer Liaison Coordinator, Customer Liaison Manager) ausübte und schliesslich zum Head (fff) bzw. Director (ggg) of Supply Chain aufstieg. Seit 2012 ist sie nun Customer Service Manager der H. _____ Ltd in I. _____.

Von jjj bis kkk besuchte A. _____ an der Volkshochschule I. _____ Englischkurse, welche sie mit dem Cambridge Proficiency Certificate abschloss. In der Folge absolvierte sie folgende Bildungsgänge:

09/III – 06/mmm	Höhere Wirtschafts- und Kaderschule N. _____, Verkaufskordinatorin mit eidg. Fachausweis
03/ooo – 12/ooo	Hochschule P. _____, Certificate of Advanced Studies (CAS) Betriebswirtschaft für Fach- und Führungskräfte
10/ooo – 03/qqq	Fachhochschule R. _____, Certificate of Advanced Studies (CAS) Leadership
03/ooo – 12/qqq	Fachhochschule R. _____, Diploma of Advanced Studies (DAS) in Managementkompetenz
04/ccc – 09/ccc	Fachhochschule S. _____, Certificate of Advanced Studies (CAS) Business Engineer
10/ccc – 04/ttt	Fachhochschule R. _____, EMBA in Management und Leadership; Master-Arbeitstitel; Entwicklung einer Supply Chain Strategie für ein global tätiges Schweizer KMU

In der Steuererklärung, welche sie am 8. Mai 2012 für die Steuerperiode 2011 einreichte, deklarierte A. _____ ein Erwerbseinkommen von 181'240 Franken. Zudem machte sie insbesondere einen Abzug für "Sonstige Berufsauslagen/Weiterbildungs- und Umschulungskosten" (Code 2.130) im Betrag von 13'900 Franken geltend (Pauschalabzug: 4'000 Franken; Diplomarbeit-Kosten: 900 Franken; Studiengebühr: 9'000 Franken).

Gemäss Veranlagungsanzeige vom 16. August 2012 wurde unter diesem Titel bloss ein Abzug von 4'900 Franken gewährt (Pauschalabzug sowie Kosten der Diplomarbeit). Zur Begründung wurde vermerkt, die Kosten für den MAS in Business Engineering stellten keine Weiterbildungs-, sondern Ausbildungskosten dar. Unter Berücksichtigung der übrigen Elemente ergab sich ein steuerbares Einkommen von 161'465 Franken (Kanton; geschuldete einfache Steuer: 20'497.15 Franken) bzw. 164'795 Franken (Bund; geschuldete Steuer: 9'195.80 Franken).

B. Am 27. August 2012 erhob A. _____ gegen diese Veranlagung Einsprache. Sie machte insbesondere geltend, im Gegensatz zu einem Master of Science sei der von ihr absolvierte Master of Advanced Studies ein Nachdiplomstudium. Dabei handle es sich gemäss der Bestätigung der Fachhochschule R. _____ um eine Weiterbildung und nicht eine Ausbildung. Das Studium setze auch klar berufliche Erfahrung voraus. Da sie sich für eine Weiterbildung des modularen EMBA Leadership und Management entschieden habe, sei ihr gemäss dem neuen

Bologna-System die Möglichkeit offengestanden, ein Modul bzw. ein Semester an der Hochschule S._____ zu studieren. Von diesem Angebot habe sie Gebrauch gemacht und das 2. Semester des MAS Business Engineering besucht, wofür sie die Kosten von 9'000 Franken als Weiterbildung abgezogen habe.

Mit Entscheid vom 5. Oktober 2012 wurde die Einsprache abgewiesen. Zur Begründung legte die Kantonale Steuerverwaltung insbesondere dar, die Steuerpflichtige erwerbe mit der zur Diskussion stehenden Zusatzausbildung zusätzliche Qualifikationen, welche mehr als nur mit dem gegenwärtigen Beruf in einem unmittelbaren Zusammenhang stünden und zur Festigung der Stellung innerhalb des angestammten Berufes dienen. Sie erlange eine bessere Qualifikation, die zum Aufstieg in eine eindeutig vom bisherigen Beruf zu entscheidende höhere Berufsstellung (sog. Berufsaufstiegskosten) oder gar zum Umstieg in einen anderen Beruf dienen könne. Dabei berief sich die Vorinstanz in erster Linie auf das Bundesgerichtsurteil 2C_697/2010 vom 28. Januar 2011.

C. Mit Eingabe vom 1. November 2012, welche am darauffolgenden Tag der Post übergeben wurde, reichte A._____ gegen den Einspracheentscheid beim Kantonsgericht Beschwerde ein mit dem Antrag, die Kosten für die Erlangung des CAS Business Engineering im Umfang von 9'000 Franken als Weiterbildungskosten zum Abzug zuzulassen. Sie legt diesbezüglich insbesondere dar, die Weiterbildung an der Hochschule S._____ habe zu einem CAS- und nicht zu einem MAS- bzw. EMBA-Abschluss geführt. Zudem sehe das Bundesamt für Berufsbildung und Technologie (BBT) die CAS- und EMBA-Abschlüsse definitiv als Weiterbildung an. In ihrem Fall sei zu berücksichtigen, dass sie seit der ursprünglichen Ausbildung im Jahr 1990 ihre Stellung in der beruflichen Laufbahn schrittweise habe verbessern und stets mehr Verantwortung übernehmen können. Somit hänge die Weiterbildung unmittelbar mit dem Beruf zusammen und die Voraussetzungen des Abzugs seien auch im Lichte des von der Steuerverwaltung angerufenen Urteils erfüllt. Aufgrund der Stellung als langjähriges Kader- und sogar Geschäftsleitungsmitglied vor der Weiterbildung handle es sich bei den geltend gemachten Kosten ganz klar um keine Berufsaufstiegskosten. Der aktuelle Beruf zur Zeit der Weiterbildung sei Director of Supply Chain (Geschäftsleitungsmitglied) gewesen, sodass es nicht um eine Verbesserung der (damaligen oder künftigen) Stellung gegangen sei. Die Berufsstellung zur Zeit der Weiterbildung habe sie sich über Jahre im gleichen Betrieb erarbeiten können. Mit Bezug auf die künftige Berufstätigkeit erlaube ihr die Weiterbildung die Wahrung ihrer aktuellen Berufsstellung in einer anderen Firma. Im Weiteren sei auch der Vergleich der Vorinstanz mit einem Bachelor of Science in Business Administration unhaltbar, da dieser – wie auch ein Master of Science von den Fachhochschulen – als Ausbildung angesehen werde. Die vorliegend zur Diskussion stehende Weiterbildung an der Fachhochschule S._____ habe zu einem CAS Business Engineering Manager mit bloss 30 credits gemäss Bologna-System geführt. Schliesslich würden diese Kosten auch in der Vernehmlassung zum neu vorgeschlagenen Recht als Weiterbildung angesehen.

Der mit Verfügung vom 6. November 2012 festgesetzte Kostenvorschuss von 400 Franken wurde fristgemäss einbezahlt.

In ihrer Beschwerdeantwort vom 18. bzw. 20. Dezember 2012 schliesst die Kantonale Steuerverwaltung auf Abweisung. Sie hält an ihrem Standpunkt fest und macht insbesondere noch geltend:

*"- In der Rechnung vom 22.3.2011 der Hochschule S._____ werden CHF 9'000.- als Studiengebühr für das 2. Semester „**MAS Business Engineering**“ fakturiert. Im Jahr 2012 hat A._____ von der Fachhochschule R._____ das Diplom „**Executive Master of Business Administration**“ erhalten.*

- In der Einsprache schreibt A. _____, dass sie bei der Fachhochschule R. _____ den modularen EMBA in Leadership und Management abgeschlossen hat. Dazu hat sie ein Modul, respektive ein Semester an der Hochschule N. _____ absolviert.

- Das Bundesamt für Berufsbildung und Technologie BBT hat seine eigenen Kriterien um einen Lehrgang als Ausbildung oder Weiterbildung zu qualifizieren. Die Beurteilung des Bundesamtes für Berufsbildung und Technologie BBT ist steuerlich nicht relevant.

- In den Vorperioden (ooo und qqq) hat A. _____ berufsbegleitend die Lehrgänge CAS Betriebswirtschaft für Fach- und Führungskräfte an der Hochschule P. _____ und CAS Leadership an der Fachhochschule R. _____ absolviert. Die Kosten dieser Kurse sind als Weiterbildungskosten akzeptiert worden.

- In den Vorperioden ergaben sich beim Gehalt von A. _____ keine grossen Veränderungen (Nettolohn uuu = CHF 123'102.- / ggg = CHF 121'338.- / ooo = CHF 120'736.- / qqq = CHF 124'120.-). Im Jahr ccc beträgt der Nettolohn CHF 181'240.-, eine massive Zunahme von + 46% im Vergleich zu der Vorperiode.

- Bei einem so grossen Lohnsprung kann nicht mehr davon ausgegangen werden, dass der absolvierte Lehrgang nur zur Festigung der Stellung innerhalb des angestammten Berufes dienen. Die mit der Ausbildung zusammenhängenden Kosten werden zu Recht als Berufsaufstiegskosten nicht zum Abzug zugelassen.

- Nach der aktuellen Rechtsprechung werden MAS, MBA oder EMBA Lehrgänge nicht als Weiterbildungskosten akzeptiert. Mit diesen Lehrgängen werden eigenständige Titel erworben, die auf dem Stellenmarkt einen eigenen Wert haben, und deshalb als Berufsaufstiegskosten angesehen werden. Die Lohnsteigerung von A. _____ zeigt dies deutlich.

- Das vom Bundesrat in Auftrag gegebene Vernehmlassungsverfahren ist noch nicht abgeschlossen. Es haben noch keine gesetzlichen Anpassungen stattgefunden. Vorderhand wird das gültige Gesetz und bisherige Rechtsprechung angewendet. Wir verweisen dazu auf die bereits im Einspracheentscheid aufgeführten Gerichtsentscheide (BGE 2C_28/2011 vom 15.11.2011 / Entscheide Steuergerichtshof des Kantons Freiburg 607 2008 32/33 vom 30.3.2009, 607 2009 18/19 vom 12.3.2010 und 604 2010 131/132 vom 7.10.2011)."

Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete auf eine Vernehmlassung.

Am 15. Januar 2013 reichte die Beschwerdeführerin ihre (vom Vortag datierten) Gegenbemerkungen ein. Darin hält sie ebenfalls an ihrem Standpunkt fest und betont insbesondere, die Beurteilung durch das BBT sollte als wichtiger Orientierungspunkt für die Kantone angesehen werden. Dieses stuft einen CAS- und/oder EMBA-Abschluss klar als Weiterbildung ein. Zudem seien die Kosten der bereits erlangten zwei CAS-Abschlüsse (ooo und qqq) akzeptiert worden. Es sei daher nicht nachvollziehbar, dass dies nun beim dritten CAS-Abschluss nicht mehr der Fall sein soll. Sie beanspruche ja in der Steuerperiode 2011 Weiterbildungskosten für ein CAS und nicht für einen EMBA. Die Kosten für den Letzteren würden erst in der Steuerperiode 2012 geltend gemacht. Betreffend das Gehalt 2011 sei sodann zu beachten, dass es sich um die Auszahlung eines hohen Feriensaldos (57'837 Franken brutto) gehandelt habe, welcher bei ihrem Austritt aus der D. _____ GmbH fällig geworden sei. Auf jeden Fall handle es sich entgegen der Annahme der Vorinstanz nicht um eine Lohnsteigerung. Dieses höhere Einkommen werde im 2012 wieder ausgeglichen, da sie - wie damals der Steuerverwaltung gemeldet - Anfang Jahr eine 4-monatige Auszeit genommen habe (längerer Auslandsaufenthalt und Arbeitssuche). Ihr geschätztes Steuereinkommen in der Steuerperiode 2012 werde ungefähr 70'000 betragen. Seit 2012 sei sie wieder berufstätig als Customer Service Manager bei der H. _____ Ltd. Rechne man das steuerbare Einkommen der beiden Perioden 2011 CHF (181'240 Franken) und 2012 (70'000 Franken)

zusammen, so ergebe dies im Schnitt ungefähr 125'000 Franken pro Jahr, was wiederum den Vorperioden seit 2007 entspreche. Sie habe also durch ihre Weiterbildung nicht beruflich aufsteigen können. Vielmehr habe sie diese gemacht, um die erreichte Stellung im angestammten Beruf zu halten und zu festigen. Wie bereits geschildert, habe ihr die D._____ GmbH die Möglichkeit gegeben, sich in der Firma weiter zu entwickeln und sozusagen hochzuarbeiten. Sie sei als Sachbearbeiterin bbb eingestellt und uuu Geschäftsleitungsmitglied geworden. Ihr sei jedoch klar gewesen, dass sie nicht leicht vermittelbar wäre, wenn sie die Firma D._____ verlassen wollte oder müsste. Obwohl Geschäftsleitungsmitglied, habe sie als Ausbildung und Weiterbildung „nur“ eine kaufmännische Lehre und einen Fachausweis als Verkaufskordinatorin vorweisen können. Daher wäre es ziemlich schwierig geworden, ihre berufliche Stellung und/oder das Gehalt zu wahren, da sie für viele Jobs zu unterqualifiziert angesehen worden wäre (aufgrund der eher mittelmässigen Aus- und Weiterbildung), jedoch für einige andere zu überqualifiziert (mehrjähriges Geschäftsleitungsmitglied). Dies sei ihr von mehreren Personalchefs und Stellenvermittlungsbüros, bei denen sie Rat gesucht habe, bestätigt worden. Im Übrigen sei ihre Sorge betreffend die Zukunft der Firma D._____ keineswegs unbegründet gewesen. In der Tat sei ja deren Personalbestand seit uuu halbiert worden. Die wirtschaftlichen Schwierigkeiten der Firma D._____, ausgelöst durch die Finanzkrise und den schrumpfenden Markt des V._____-Bereiches, seien von ihr als Bedrohung empfunden worden, dass sie ihre Stelle verlieren könnte. Deshalb sei sie proaktiv gewesen und sie habe sich seit ooo bei verschiedenen Fachhochschulen mit 3 CAS-Lehrgängen und 1 DAS-Lehrgang weitergebildet. ttt habe sie dann noch einen EMBA-Abschluss angehängt. Ziel dieser Weiterbildungen sei gewesen, ihre durch Erfahrung und Arbeit erreichte Stellung im angestammten Beruf zu wahren. Dies sei ihr gelungen, da sie eine neue Stelle gefunden habe, welche vom Lohn her gleichwertig sei. Die Weiterbildung habe ihr also definitiv geholfen, ihren beruflichen Stand (lohnmässig) zu halten, jedoch sicherlich nicht zu verbessern, da sie heute nicht mehr Geschäftsleitungsmitglied sei. Schliesslich sei ihr klar, dass das Vernehmlassungsverfahren zur Gesetzesrevision noch nicht abgeschlossen sei. Es zeige jedoch deutlich auf, dass sich sowohl der Bund wie auch die Kantone einig seien, dass Handlungsbedarf bestehe, um die Rechtsprechung betreffend Aus- und Weiterbildungskosten klarer zu machen

Diese Eingabe wurde der Vorinstanz zur Information zugestellt.

Erwägungen

I. Direkte Bundessteuer (604 2012-129)

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 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 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; BRUNO KNÜSEL *in* Zweifel / Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. Aufl., Basel 2008, N. 8 f. zu Art. 26; JEAN-BLAISE 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, 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 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 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 früheren Urteilen (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 HWW 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 S. _____ 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. Danach 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.

In jüngster Zeit hat das Bundesgericht seine Rechtsprechung insbesondere 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. Im neusten 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 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 also solche Kenntnisse im Laufe der nach der Erstausbildung ausgeübten Tätigkeit (inkl. der in diesem Rahmen bereits vorher absolvierten Weiterbildungen) angeeignet haben.

d) 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, 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 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 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 Rechtsungleich-

heit. 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 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 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 19. April 2010). Damit ist der Bundesrat für das noch geltende Recht offensichtlich auch von der restriktiven Praxis des Bundesgerichts ausgegangen. Die entsprechenden gesetzgeberischen Arbeiten sind immer noch nicht abgeschlossen.

e) Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin ist für die Qualifikation der streitigen Auslagen als Gewinnungskosten nicht massgebend, dass der Master-Lehrgang von der Fachhochschule selber und vom BBT als Weiterbildung bezeichnet wird. Insofern hat der Steuergerichtshof keinen Anlass, von seiner vorne dargelegten Rechtsprechung abzuweichen.

Der vorliegende Fall ist jedoch besonders gelagert. Wie sich aus den Akten ergibt, hat sich die Beschwerdeführerin nach Abschluss ihrer kaufmännischen Lehre (im Jahr www) rasch und mit Erfolg in verschiedene neue Funktionen ein- und hinaufgearbeitet (Export Shipping Coordinator, Customer Liaison Coordinator, Customer Liaison Manager), bis sie schliesslich zum Head (fff) bzw. Director (ggg) of Supply Chain und Mitglied der Geschäftsleitung aufstieg. Dazu beigetragen haben zunächst die Englisch-Schulungen, welche kkk mit dem Cambridge Proficiency Certificate gekrönt wurden, und sodann der berufsbegleitende Erwerb des eidgenössischen Fachausweises als Verkaufskoordinatorin in den Jahren ll bis mmm. Die Beschwerdeführerin hatte also schon seit Jahren eine Kaderstellung mit entsprechender Erfahrung inne, als sie ab ooo die verschiedenen Nachdiplomstudien in Angriff nahm. Dies widerspiegelt sich insbesondere auch in den bedeutenden Salären, welche ihr über Jahre hinweg ausbezahlt wurden (gemäss den Angaben der Vorinstanz, welche die Jahre seit 2007 betreffen, jeweils etwas über 120'000 Franken pro Jahr). Dazu kommt, dass die Inhalte der Nachdiplomstudien (Leadership und Management, Business Engineering) weitgehend auf eine Vertiefung und Verbreiterung der über Jahre hinweg bereits erworbenen Kenntnisse ausgerichtet waren und in einem unmittelbaren Zusammenhang zur dauerhaft ausgeübten Berufstätigkeit standen (vgl. dazu auch die gelieferten Stellenumschreibungen). Die Vorinstanz hat denn auch nicht substantiiert, inwiefern insbesondere das CAS Business Engineer wesentlich anderweitige Kenntnisse vermittelt haben soll.

Nicht zu übersehen ist, dass die Beschwerdeführerin gemäss Lohnausweis im Jahr ccc eine massive Einkommenszunahme erzielt hat (auf gut 180'000 Franken). Dies wird von der Vorinstanz denn auch als Beweis dafür gewertet, dass der zur Diskussion stehende Lehrgang nicht nur zur Festigung der Stellung innerhalb des angestammten Berufes gedient, sondern einen erheblichen Berufsaufstieg ermöglicht hat. Dem entgegnet die Beschwerdeführerin, beim Austritt aus der

D. _____ GmbH sei ihr ein hoher Feriensaldo (57'873 Franken) ausbezahlt worden. Dies wird durch die eingereichte (letzte) Lohnabrechnung von November ccc bestätigt. Darin ist (nebst dem ordentlichen Monatslohn von 11'657 Franken und dem [Jahres-]Bonus) die behauptete "Ferienauszahlung" tatsächlich ausgewiesen, was von der Vorinstanz auch nicht in Frage gestellt wird. Ein solcher "Ferienrückstand" (844 Stunden) mag zwar erstaunen. Trotzdem kann davon ausgegangen werden, dass damit am Ende des Arbeitsverhältnisses die Überstunden und Ferienrückstände abgegolten werden sollten, welche sich insgesamt über die Jahre hinweg in der Kaderfunktion aufgestaut hatten. Der ausgewiesene Stundenansatz (68.57 Franken) entspricht denn auch in etwa dem über Jahre hinweg erzielten Kaderlohn von etwas mehr als 120'000 Franken. Auf jeden Fall erscheint als unwahrscheinlich, dass die Arbeitgeberfirma ausgerechnet im Jahr der Kündigung kurzfristig eine dermassen sprunghafte Lohnerhöhung vorgenommen haben soll. Dies gilt umso mehr, als die Beschwerdeführerin den Schlussteil des eigentlichen EMBA-Lehrgangs ohnehin erst im [...] ccc, also einen Monat vor Arbeitsende begonnen hat. Schliesslich hat die Beschwerdeführerin auch glaubhaft dargetan, dass ihre neue Stelle als Customer Service Manager bei der der H. _____ Ltd keinen Berufsaufstieg darstellt. Gemäss unbestrittener Darstellung ist sie dort nicht Mitglied der Geschäftsleitung und hat von [...] bis [...] 2012 einen Lohn von rund 70'000 Franken erzielt. Dies entspricht sogar einer Einkommensabnahme. Insofern hat sie faktisch nicht mehr als die aktuelle Stellung gewahrt.

Auch wenn es sich vorliegend um einen Grenzfall handeln mag, ist unter den gegebenen Umständen anzunehmen, dass die besonderen Voraussetzungen erfüllt sind, unter denen das Bundesgericht in seiner jüngeren Rechtsprechung (vgl. insbesondere die Urteile 2C_104/2010 vom 23. Juni 2010, StE 2010 B 27.6 Nr. 16 / StR 2010, 959, und 2C_750/2009 vom 26. Mai 2010, StR 2010, 675) die steuerliche Berücksichtigung eines Nachdiplomstudiums – ausnahmsweise – als gegeben erachtet. Demzufolge ist die Beschwerde gutzuheissen.

2. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend (vgl. Art. 144 Abs. 1 DBG) sowie in Anwendung von Art. 133 VRG sind keine Kosten zu erheben.

II. Kantonssteuer (604 2012-130)

3. 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 der Rekurs betreffend die Kantonssteuer gutzuheissen.

4. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend (Art. 131 VRG) sowie in Anwendung von Art. 133 VRG sind keine Kosten zu erheben.

Der Steuergerichtshof erkennt:

I. Direkte Bundessteuer (604 2012-129)

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Demzufolge wird der zusätzliche Abzug von 9'000 Franken für Weiterbildungskosten gewährt.
2. Es werden keine Kosten erhoben.

II. Kantonssteuer (604 2012-130)

3. Der Rekurs wird gutgeheissen. Demzufolge wird der zusätzliche Abzug von 9'000 Franken für Weiterbildungskosten gewährt.
4. Es werden keine Kosten erhoben. Der geleistete Kostenvorschuss im Betrag von 400 Franken wird zurückerstattet.

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.

Givisiez, 8. Juli 2013/HCA/dcu

Präsident

Gerichtsschreiberin