



**POUVOIR JUDICIAIRE  
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG  
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC  
Kantonsgericht KG**

Augustinergasse 3, Postfach 1654, 1701 Freiburg

T +41 26 304 15 00, F +41 26 304 15 01  
www.fr.ch/tc

604 2014 112

604 2014 113

## **Urteil vom 25. August 2015**

### **Steuergerichtshof**

#### **Besetzung**

Präsident:

Marc Sugnaux

Richter:

Christian Pfammatter, Hugo Casanova

Gerichtsschreiberin:

Elisabeth Rime Rappo

#### **Parteien**

**A. \_\_\_\_\_, Beschwerdeführer**

gegen

**KANTONALE STEUERVERWALTUNG, Vorinstanz**

#### **Gegenstand**

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

Beschwerde vom 20. Oktober 2014 gegen den Einspracheentscheid vom  
19. September 2014; direkte Bundessteuer und Kantonssteuer 2013

## Sachverhalt

A. Der Steuerpflichtige, geboren im Jahr 1983, schloss im Jahr 2008 sein Informatikstudium ab und arbeitet seither bei der Firma B. \_\_\_\_\_ AG. Nachdem er zunächst (seiner Grundausbildung entsprechend) als Programmierer tätig gewesen war, hat sich sein Aufgabenfeld gemäss eigenen Angaben schrittweise und insbesondere seit Januar 2013 weiterentwickelt. Heute übt er nun die Funktion als Projektleiter und stellvertretender Direktor der Dienstleistungsabteilung aus.

Im Verlauf des Jahres 2013 nahm der Steuerpflichtige an der C. \_\_\_\_\_ den englischsprachigen Teilzeitlehrgang zur Erlangung des Master of Business and Administration (MBA) auf.

In der Steuererklärung, welche er am 20. März 2014 für die Steuerperiode 2013 einreichte, deklarierte der Steuerpflichtige ein Erwerbseinkommen von CHF 109'178.- netto. Zudem machte er insbesondere einen Abzug für "Sonstige Berufsauslagen/Weiterbildungs- und Umschulungskosten" (Code 2.130) im Betrag von CHF 19'279.- Franken geltend (Pauschalabzug: CHF 3'275.-; Rest für den MBA Studiengang).

Gemäss Veranlagungsanzeige vom 15. Mai 2014 wurde unter diesem Titel bloss der Pauschalabzug gewährt. Zur Begründung wurde vermerkt, Ausbildungskosten könnten nicht in Abzug gebracht werden.

B. Am 4. Juni 2014 erhob der Steuerpflichtige gegen diese Veranlagung Einsprache. Er machte insbesondere geltend, er sei nach Einräumung zusätzlicher Kompetenzen nun an einem Punkt angelangt, an dem sein technischer Background nicht mehr ausreiche. Um den Ansprüchen seiner jetzigen Position in der Firma gerecht zu werden, benötige er ein bestimmtes Management-Know-how, welches er sich nun mit der begonnenen Weiterbildung aneignen könne.

Mit Entscheid vom 19. September 2014 wurde die Einsprache abgewiesen. Zur Begründung legte die Kantonale Steuerverwaltung insbesondere dar, der MBA Lehrgang vermittele vorwiegend Managementkompetenzen. Mit dem Studiengang erwerbe der Steuerpflichtige also einen eigenständigen Titel von hohem Wert, der auf dem Stellenmarkt anerkannt und honoriert werde und die Berufsaussichten des Absolventen erheblich verbessere.

C. a) Mit Eingabe vom 20. Oktober 2014 (Datum des Poststempels) reichte der Steuerpflichtige gegen den Einspracheentscheid beim Kantonsgesicht Beschwerde ein mit dem Antrag, die zur Diskussion stehenden Kosten zum Abzug zuzulassen. Er macht insbesondere geltend, zu seinen neu übernommenen Aufgaben gehörten unter anderem:

*"- Leiten mehrerer Personen in der Dienstleistungsabteilung (Schweiz, USA und Indien)*

*- Personalbeschaffung in der Dienstleistungsabteilung*

*- Mitwirken bei der Optimierung der Marketingstrategien*

*- Business-Anforderungsanalysen bei Interessenten und Kunden*

*- Neue Kunden akquirieren*

*- Leitung des Presales-Prozess für Kunden im französischsprachigen Raum:*

- Produktpräsentationen*
- Kundenberatung*
- Offerten*
- Vertragsverhandlungen*
- Workshops*

Der angestrebte MBA sei ein Master in Business Administration, durch welchen ihm einerseits das nötige betriebswirtschaftliche Wissen und andererseits das Wissen zur Leitung von Arbeitskräften vermittelt werde. Das MBA-Studium ziele genau auf einen Teil seiner jetzigen Arbeitstätigkeit ab. Demnach handle es sich um eine Weiterbildung, die unmittelbar mit seinem Beruf zusammenhänge und die Voraussetzungen eines Steuerabzuges erfülle. Aufgrund seiner zusätzlichen Aufgabe als stellvertretender Direktor der Dienstleistungsabteilung von B.\_\_\_\_\_ AG vor dieser Weiterbildung handle es sich bei den geltend gemachten Kosten ganz klar um eine abzugsfähige Weiterbildung, die ihm die Wahrung seines zusätzlichen Aufgabenbereichs erlaube. Es könne nicht die Rede sein von einer Grundausbildung, zumal die Schule selbst den Lehrgang als berufliche Weiterbildung beschreibe und für den Beitritt ein abgeschlossenes Bachelor-Studium (Grundausbildung) sowie mindestens 3 Jahre Berufserfahrung verlange, was im Übrigen auch als Kriterium für die Qualifikation einer Weiterbildung gelte. Die Inhalte dieses Studiums seien auf eine Vertiefung und Verbreiterung der über die Jahre hinweg bereits erworbenen Kenntnisse ausgerichtet und stünden ganz klar in einem unmittelbaren Zusammenhang mit seiner Berufstätigkeit. Da er Informatik studiert habe, handle es sich bei seinem Studium um eine wissenschaftliche Ausbildung, in der nicht auf vertiefte Kenntnisse in den Bereichen Personalführung, Projektmanagement, Betriebswirtschaft und Rechnungswesen eingegangen worden sei.

Im Weiteren verweist der Beschwerdeführer auf Art. 7 der Verordnung vom 14. Dezember 2006 über den Abzug von Berufskosten bei unselbstständiger Erwerbstätigkeit. Dort stehe klar, dass eine Meisterprüfung oder Höhere Fachprüfungen in Abzug gebracht werden können. Auf der Webseite [berufsberatung.ch](http://berufsberatung.ch) des Schweizerischen Dienstleistungszentrums Berufsbildung, Berufs-, Studien- und Laufbahnberatung SDBB, welches eine im Bereich der Berufsbildung und der Berufsberatung tätige Fachinstitution der Schweizerischen Konferenz der kantonalen Erziehungsdirektoren (EDK) sei, werde genau umschrieben, welche Qualifikationen eine Höhere Fachprüfung oder Meisterprüfung mit sich bringe. Dabei gehe es genau um das Wissen, welches er sich mit dem MBA auch aneigne. Da er einen akademischen Weg eingeschlagen habe, ziele diese höhere Fachprüfung nicht auf Personen wie ihn hin. Zudem wäre er gemäss den Eintrittskriterien nicht zugelassen gewesen, da er die vorausgesetzte Lehre als Informatiker nicht absolviert habe. Auch aus diesem Grund habe er sich für den MBA entschieden.

Als erwähnenswert erachtet der Beschwerdeführer zudem, dass er seine berufliche Zukunft weiterhin bei B.\_\_\_\_\_ AG sehe und dort nicht mehr weiter aufsteigen könne. Den MBA mache er nur, um die erreichte Stellung zu halten und zu festigen. Auch lohnässig werde sich gemäss Philosophie der B.\_\_\_\_\_ AG (KMU mit ca. 15 Angestellten) durch seine Weiterbildung nichts ändern. Auch bis anhin könne (unter Berücksichtigung der neu bezogenen Kinderzulage) von einer massiven Lohnzunahme keine Rede sein. Entgegen der Ansicht der Vorinstanz wolle er nach dem MBA auch keine andere Firma aufsuchen, um ein höheres Salär zu erlangen. Seine Ehefrau und er zielten auf ein intaktes Familienleben und weniger auf eine schnelle Karriere hin. So wolle er aus verschiedensten (insbesondere persönlichen Gründen) weiterhin in D.\_\_\_\_\_ wohnen und in E.\_\_\_\_\_ arbeiten.

Abschliessend verweist der Beschwerdeführer auf einen Entscheid des Kantongerichts Freiburg (Urteil 604 2012 129 vom 8. Juli 2013) in welchem die Kosten für einen EMBA (also einen Executive MBA für höhere Kader) als Weiterbildungskosten in Abzug gebracht werden konnten. Es sei nicht ersichtlich, weshalb ein EMBA als Weiterbildung angesehen werde und ein MBA nicht. Auch wenn es sich vielleicht um einen Grenzfall handle, sei festzuhalten, dass es sich beim vorliegenden MBA um eine Weiterbildung handelt, die objektiv mit dem gegenwärtigen Beruf in einem unmittelbaren Zusammenhang stehe und nach den geschilderten Umständen die besonderen Voraussetzungen für den Abzug erfülle. Er bitte somit um eine einzelfallgerechte Entscheidung.

b) Der mit Verfügung vom 21. Oktober 2014 festgesetzte Kostenvorschuss von CHF 600.- wurde fristgemäss einbezahlt.

c) In ihrer Beschwerdeantwort vom 18. bzw. 20. November 2014 schliesst die Kantonale Steuerverwaltung auf Abweisung. Sie hält an ihrem Standpunkt fest und macht insbesondere noch geltend, der Beschwerdeführer habe selber dargelegt, dass er seinen beruflichen Werdegang schrittweise verbessert und weiterentwickelt habe. Dabei habe er vor allem auch Managementaufgaben übernommen. Mit dem besuchten Lehrgang sei die dafür fehlende Managementausbildung nachgeholt worden. Mir dieser werde im Gegensatz zur Meisterprüfung neues Wissen vermittelt und nicht vertieftes Wissen im ursprünglich erlernten Beruf (Informatiker/Programmierer). Im Übrigen habe die private und familiäre Situation des Beschwerdeführers keinen Einfluss darauf, ob ein Lehrgang als Weiterbildung oder als Ausbildung angesehen werde. Schliesslich betreffe das angerufene Urteil des Steuergerichtshofes einen Ausnahmefall, der sich wesentlich von der vorliegenden Situation unterscheide (insbesondere hinsichtlich Alter, Grundausbildung, Dauer der Berufserfahrung, Gehaltsentwicklung sowie Kosten des Lehrgangs).

d) Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtete auf eine Vernehmlassung.

e) Der Beschwerdeführer reichte am 22. Dezember 2014 seine Gegenbemerkungen ein, in denen er ebenfalls an seinem Standpunkt festhält. Er betont insbesondere noch, eine Weiterbildung sei ja gerade dafür da, dem stetigen beruflichen Wandel gerecht zu werden und mit diesem mithalten zu können. Im Übrigen gehe es bei seiner Arbeit mittlerweile zu ungefähr 40% um das Konzipieren und Leiten von Softwareprodukten. Bei diesen Projekten müsse er Verhandlungen führen, Ressourcen planen sowie Finanz- und Anforderungsanalysen erstellen. Im Übrigen gehöre dies alles auch zu seiner Tätigkeit als Programmierer, der sich in der Branche aufhalte, in der er sich seit sechs Jahren befinde, auch wenn diese Kurse im Rahmen eines Informatikstudiums nicht angeboten würden. Seine Programme müssten auch vermarktet werden können und dafür benötige er das entsprechende Know-how. Ohne fundierte Kenntnisse in der Softwareentwicklung und ein gewisses betriebswirtschaftliches sowie Management-Know-how könne man seine berufliche Tätigkeit nicht korrekt ausführen; demzufolge stehe dies in direktem Zusammenhang mit seinem Beruf und es helfe ihm, seine jetzige Position zu festigen. Die restliche und überwiegende Zeit seiner Arbeit verbringe er ausschliesslich mit Programmieren. Im Übrigen ist der Beschwerdeführer nach wie vor der Ansicht, dass der von ihm angerufene Fall (Urteil des Steuergerichtshofes) durchaus mit seiner Situation vergleichbar sei.

## Erwägungen

### I. Direkte Bundessteuer (604 2014 112)

1. a) Unselbstständig 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 unselbstständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer (SR 642.118.1). Im Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung (vom 22. September 1995) betreffend den Abzug von Berufskosten der unselbstständigen 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 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. 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.

Seither kann insbesondere noch auf die Urteile 2C\_1073 und 1074/2013 vom 25. Juni 2014 (StR 2014, 645) und 2C\_666 sowie 667/2014 vom 16. Februar 2015 (StE 2015 B 27.6 Nr. 19) verwiesen werden.

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 LLM- oder MBA-Titel einerseits und jener eines Meister- oder Bücherexpertendiploms andererseits schaffe in gewissen Fällen eine stossende Rechtsungleichheit. Andererseits sei festzustellen, dass in diesem Bereich auch eine unterschiedliche Praxis der Kantone bestehe. Im Übrigen spreche heute Vieles dafür, die privaten Bildungsinitiativen vermehrt zu fördern. Insofern bestehe ohne Zweifel ein Handlungsbedarf. Dementsprechend seien denn auch auf politischer Ebene verschiedene Vorstösse unternommen worden, um ein grosszügigeres Konzept der steuerlichen Berücksichtigung von Weiterbildungskosten zu schaffen. Nichtsdestoweniger gelangte der Steuergerichtshof zum Schluss, dass er von rein steuerpolitischen Erwägungen abzusehen und die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur geltenden Gesetzgebung zu befolgen habe. Es sei Sache des Gesetzgebers, in Kenntnis dieser Praxis allenfalls gewünschte neue Optionen zu realisieren. Daran hielt er umso mehr fest, als der Bundesrat kurz vorher die Vernehmlassung zum Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung der Aus- und Weiterbildungskosten durchgeführt hatte, mit dem neu auch Kosten für eine freiwillige berufliche Umschulung und für einen Berufsaufstieg – allerdings bei der direkten Bundessteuer auf einen Maximalbetrag von 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 übrigens inzwischen abgeschlossen und die neue, grosszügiger ausgestaltete Regelung wird nun für die Steuerperiode 2016 in Kraft treten.

Seither erachtete der Steuergerichtshof in einem ganz besonders gelagerten Fall die Voraussetzungen als erfüllt, unter denen das Bundesgericht in seiner jüngeren Rechtsprechung die steuerliche Berücksichtigung eines Nachdiplomstudiums – ausnahmsweise – zulässt (Urteil 604 2012 129/130 vom 8. Juli 2013, veröffentlicht unter [www.fr.ch/rechtsprechung](http://www.fr.ch/rechtsprechung) [2.12.2013, Nr. 29] sowie in FZR 2013, 222).

Im Übrigen ist der Steuergerichtshof wiederholt zum Schluss gelangt, der Besuch von Osteopathiekursen durch einen Physiotherapeuten stelle steuerlich eine neue Ausbildung und keine blosser Weiterbildung dar. So nützlich diese Zusatzkenntnisse auch seien, stellten sie keine Voraussetzung für die Berufsausübung des Physiotherapeuten dar. Insofern fehle es am unmittelbaren Kausalzusammenhang (vgl. das Urteil 607 2014 2 und 3 vom 2. Februar 2015, mit weiteren Hinweisen). Zudem kann in Erinnerung gerufen werden, dass die Abzugsfähigkeit der Bildungskosten z.B. auch in folgenden Fällen verneint wurde:

- Schulpsychologin, welche eine Psychotherapieweiterbildung mit Schwerpunkt Kinder und Jugendliche absolvierte und den Titel "Fachpsychologin für Psychotherapie FSP" erwarb (Urteil 604 2009 12/13 vom 18. Oktober 2010, veröffentlicht unter [www.fr.ch/rechtsprechung](http://www.fr.ch/rechtsprechung) [17.9.2010, Nr. 48]);
- Krankenpfleger bzw. Sozialassistentin, welche ein CAS Hypnosetechnik im Bereich des Gesundheitswesens und der Sozialarbeit erwarben (Urteil 607 2012 32/33 vom 4. Juni 2013);
- Psychologin, welche eine Masterausbildung in Psychotherapie absolvierte (Urteil 607 2011 10/11 vom 31. Januar 2013).

e) Soweit der Beschwerdeführer mit seinen Rügen faktisch die bisherige Rechtsprechung in Frage stellt, besteht kein Anlass, darauf näher einzugehen. Der Steuergerichtshof hat sich, wie

vorne dargelegt, bereits zur Genüge mit diesen Fragen auseinandergesetzt. Von einer Änderung der Rechtsprechung ist umso mehr abzusehen, als ja nun die erwünschte Änderung der Gesetzgebung vorgenommen worden ist.

Im vorliegenden Fall ist mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer mit dem durchaus bedeutsamen (und überdies in englischer Sprache absolvierten) MBA-Lehrgang in verschiedenen Bereichen erhebliche Zusatzkenntnisse und -fähigkeiten sowie insbesondere einen entsprechenden Titel mit autonomem Wert erwirbt, was – ungeachtet der Situation beim aktuellen Arbeitgeber – allgemein zu einer deutlichen Verbesserung seiner Berufsaussichten führt. Dies wird auch durch die hohen jährlichen Kosten bestätigt, welche dem Beschwerdeführer offensichtlich nicht zuzumuten gewesen wären, wenn es bloss darum gegangen wäre, der vorgängig ausgeübten Berufstätigkeit als Programmierer besser gerecht zu werden.

Aus den Akten ergibt sich, dass der Beschwerdeführer schon rund fünf Jahre nach seiner Grundausbildung zum Informatiker und entsprechender erster Programmierstätigkeit beim Arbeitgeber sein Berufsfeld nach und nach erheblich ausgeweitet hat. Dies bedingte gemäss eigenen Ausführungen den Erwerb neuer Kenntnisse in den Bereichen Personalführung, Marketing, Betriebswirtschaft, Rechnungswesen, Business-Anforderungsanalysen, Kundenakquisition, Produktpräsentation, Vertragsverhandlungen (auch in englischer Sprache), usw. Wie der Arbeitgeber in seiner Bestätigung vom 4. Juni 2014 ausdrücklich betont, hat sich der berufliche Werdegang des Beschwerdeführers massiv gesteigert und die neu übernommenen Aufgaben konnten nicht mehr nur durch seine technische Ausbildung abgedeckt werden. Insofern sei die Weiterbildung im Bereich General Management vollkommen nachvollziehbar und notwendig gewesen. Damit wurde ohne Zweifel die Tür zur Funktion eines stellvertretenden Direktors der Dienstleistungsabteilung, also einem wesentlichen Karriereschritt geöffnet. Insofern lässt sich ebenfalls nicht sagen, es gehe um eine blosser Auffrischung und Vertiefung bereits vorhandener Kenntnisse im Zusammenhang mit dem bisher ausgeübten Beruf. Daran ändert die Tatsache nichts, dass der Beschwerdeführer die neuen Tätigkeitsfelder bereits kurz vor bzw. bei Beginn des MBA-Lehrgangs aufnehmen konnte. Dass eine vorausgesetzte Zusatzausbildung allenfalls (ganz oder teilweise) erst nach dem Stellenantritt (berufsbegleitend) absolviert wird, macht sie nicht zwingend zur blossen Weiterbildung im Sinne des Steuergesetzes.

Im Übrigen ist der vorliegende Fall auch nicht mit der Situation vergleichbar, welche dem vom Beschwerdeführer angerufenen Urteil des Steuergerichtshofes vom 8. Juli 2013, (veröffentlicht unter [www.fr.ch/rechtsprechung](http://www.fr.ch/rechtsprechung) [2.12.2013, Nr. 29] sowie in FZR 2013, 222) zugrunde lag und ausnahmsweise die Qualifikation der Kosten eines CAS/EMBA als abzugsfähige Weiterbildungskosten zuliess. Einen wesentlichen Unterschied macht insbesondere aus, dass in jenem (Grenz-)Fall die Steuerpflichtige ihre Kaderstellung, welche sie sich früher dank verschiedener Schulungen erarbeitet hatte, bereits seit Jahren ausübte, sodass es effektiv um eine Vertiefung und Verbreiterung bereits erworbener Kenntnisse ging.

Demzufolge ist im hier zu beurteilenden Fall festzuhalten, dass keine blosser Weiterbildung, sondern eine eigentliche (Zusatz-)Ausbildung mit autonomem Wert vorliegt, bei der die Vergrösserung der Berufsaufstiegschancen im Vordergrund steht und welche mithin im Lichte der aktuellen Gesetzgebung steuerlich nicht zu berücksichtigen ist. Unter diesen Umständen war die Vorinstanz berechtigt, den Abzug der geltend gemachten Bildungskosten zu verweigern. Somit ist die Beschwerde abzuweisen.

Bestehen bleibt das bereits geäusserte Unbehagen über die geltende Rechtslage und Praxis. Der vorliegende Fall ist wohl ein weiteres Beispiel für Ausbildungsinitiativen von Arbeitnehmern, welche zu begrüessen sind, Respekt verdienen und allenfalls (über den Abzug von reinen Gewinnungs-

kosten hinaus) auch steuerlich gefördert werden könnten. Wie der Steuergerichtshof bereits früher festgehalten hat, ist es jedoch nicht Sache des Richters, allenfalls wünschbare rechtspolitische Entwicklungen vorwegzunehmen. Vielmehr obliegt es dem Gesetzgeber, die entsprechenden Rechtsgrundlagen zu schaffen, was – wie bereits erwähnt – geschehen ist. Der Fall des bildungswilligen Beschwerdeführers zeigt natürlich mit aller Deutlichkeit, dass die grosszügigere neue gesetzliche Regelung (ab 2016) rechtspolitisch durchaus zu begrüessen ist.

2. 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 CHF 300.- festzusetzen.

## **II. Kantonssteuer (604 2014 113)**

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.

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 abzuweisen.

4. 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 CHF 300.- festzusetzen.

## **Der Steuergerichtshof erkennt:**

### **I. Direkte Bundessteuer (604 2014 112)**

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Kosten (Gebühr: CHF 300.-) werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Diese Gerichtsgebühr wird mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

### **II. Kantonssteuer (604 2014 113)**

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

### **III. Zustellung**

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).

*Freiburg, 25. August 2015/hca*

Präsident

Gerichtsschreiberin