



Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 25. April 2019

Mitwirkende	Dr. Markus W. Stadlin (Vorsitz), Jacqueline Landmann, Simon Leuenberger, lic. iur. Adrian Rüegg, lic. iur. Nadia Tarolli Schmidt und lic. iur. Marc Jordan (Gerichtsschreiber)
Parteien	Dr. X [...] gegen Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Kantonale Steuern pro 2017 [...] (Aus- und Weiterbildungskosten, Fahrkosten, Einkommensbesteuerung von ausgerichteten Weiterbildungsbeiträgen, Schlechterstellung im Einspracheverfahren (reformatio in peius), Besteuerung von Ferienauszahlungen zum Satz für Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen; §§ 18, 26, 27 Abs. 1, 32 Abs. 1, 38, 161 und 162 Abs. 2 StG)

Sachverhalt

- A. Der Rekurrent, Dr. X, war bis zum seinem Wegzug ins Ausland am [...] 2017 im Kanton Basel-Stadt steuerpflichtig. In der Steuererklärung pro 2017 deklarierte er für die Zeit vom 1. Januar 2017 bis zum [...] 2017 ein steuerbares Einkommen in der Höhe von CHF 125'990.00 und ein steuerbares Vermögen von CHF 175'038.00.

Unter Vornahme verschiedener Korrekturen setzte die Steuerverwaltung mit Verfügung vom 24. August 2017 das steuerbare Einkommen für die Zeit vom 1. Januar 2017 bis zum [...] 2017 auf CHF 148'565.00 zum Satz von CHF 188'601.00 und das steuerbare und satzbestimmende Vermögen auf CHF 206'728.00 fest.

- B. Mit einer am 30. September 2017 gegen diese Verfügung erhobenen und am 21. Oktober 2017 begründeten Einsprache reichte der Rekurrent zahlreiche Unterlagen zu seinen geltend gemachten Berufs- und Weiterbildungskosten ein. Die Steuerverwaltung hiess die Einsprache mit Entscheid vom 23. Mai 2018 teilweise gut. In Bezug auf die vom ehemaligen Arbeitgeber bezahlten Weiterbildungsbeiträge in der Höhe von CHF 17'000.00 nahm sie, nach vorgängiger Einräumung des rechtlichen Gehörs, eine Schlechterstellung vor und rechnete den Betrag als Einkommen auf. Die Steuerverwaltung setzte das steuerbare Einkommen auf CHF 160'900.00 zum Satz von CHF 191'200.00 und das steuerbare und satzbestimmende Vermögen auf CHF 231'000.00 fest.

- C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 30. Juni 2018. Der Rekurrent beantragt, dass der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 23. Mai 2018 aufzuheben und der vom ehemaligen Arbeitgeber für eine Weiterbildung ausgerichtete Betrag im Umfang von CHF 17'000.00 nicht als Einkommen zu besteuern sei, dass die unter den Positionen „Bonuszahlungen, Abgangsentschädigung und Ferienauszahlung“ ausgerichteten Beträge als Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen nach dem Rentensatz zu veranlassen, dass die Bewerbungskosten im ganzen Umfang von CHF 8'462.00 zum Abzug zuzulassen und dass die Aus- und Weiterbildungskosten im Umfang von CHF 6'860.00 vollumfänglich zu berücksichtigen seien.

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

Erwägungen

1. Gemäss § 164 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Der Rekurrent ist als Steuerpflichtiger durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 23. Mai 2018 (persönlich ausgehändigt am 5. Juni 2018) unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 30. Juni 2018 (Eingang bei der Steuerrekurskommission am 5. Juli 2018) ist somit einzutreten.

2.
 - a) Der Rekurrent beantragt, dass der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 23. Mai 2018 aufzuheben und der vom ehemaligen Arbeitgeber für eine Weiterbildung ausgerichtete Betrag im Umfang von CHF 17'000.00 nicht als Einkommen zu besteuern sei, dass die unter den Positionen „Bonuszahlungen, Abgangsentschädigung und Ferienauszahlung“ ausgerichteten Beträge als Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen nach dem Rentensatz zu veranlagern, dass die Bewerbungskosten im ganzen Umfang von CHF 8'462.00 zum Abzug zuzulassen und dass die Aus- und Weiterbildungskosten im Umfang von CHF 6'860.00 vollumfänglich zu berücksichtigen seien.

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

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

Entfernungen zwischen Bewerbungs-, Ausbildungs- und Wohnort nicht zumutbar gewesen.

b) aa) Gemäss § 26 StG werden zur Ermittlung des Reineinkommens von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und allgemeinen Abzüge nach den §§ 27-33 StG abgezogen.

bb) Nach § 27 Abs. 1 StG (in der für die zu beurteilende Steuerperiode massgebenden Fassung) werden als Berufskosten abgezogen: a) die notwendigen Kosten bis zu einem Maximalbetrag von CHF 3'000.00 für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte; b) die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit; c) die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten; § 32 Abs. 1 lit. k bleibt vorbehalten. Nach § 27 Abs. 2 StG kann anstelle der nachgewiesenen tatsächlichen Berufskosten gemäss Abs. 1 ein Pauschalbetrag von CHF 4'000.00 abgezogen werden. Wird der Pauschalabzug geltend gemacht, sind keine weiteren Berufskosten abziehbar. Wird die Erwerbstätigkeit nur während eines Teils des Jahres oder als Teilzeitarbeit ausgeübt, ist der Pauschalabzug angemessen zu kürzen.

cc) Gemäss § 19 der Verordnung vom 14. November 2000 zum Gesetz über die direkten Steuern (StV) geltend als steuerlich abziehbare Berufskosten der unselbstständigen Erwerbstätigkeit Aufwendungen, die für die Erzielung des Einkommens erforderlich sind und in einem direkten ursächlichen Zusammenhang dazu stehen. Wird kein Erwerbseinkommen erzielt, ist ein Abzug für Berufskosten ausgeschlossen (Abs. 1). Berufskosten sind in der Steuerperiode abziehbar, in der sie bezahlt werden (Abs. 2). Aufwendungen, welche der oder die Arbeitgebende oder eine Drittperson übernimmt, sind nicht abziehbar (Abs. 3). Aufwendungen für den Unterhalt der steuerpflichtigen Person und ihrer Familie (Lebenshaltungskosten), namentlich auch der durch die berufliche Stellung bedingte Privataufwand (Standesauslagen), sind nicht abziehbar (Abs. 4). Abzüge für Berufskosten stehen jedem Ehegatten entsprechend seiner beruflichen Tätigkeit zu (Abs. 5). Art, Ursache und Höhe der geltend gemachten Aufwendungen sind von der steuerpflichtigen Person mittels geeigneter Belege nachzuweisen (Abs. 6).

c) aa) Die Steuerverwaltung hat dem Rekurrenten im Einspracheverfahren die Kosten für Übernachtungen im Ausland von insgesamt CHF 3'415.00 zugestanden. Bezüglich der Fahrkosten führt die Steuerverwaltung an, dass der Rekurrent während fast des ganzen Jahres 2017 in ganz Deutschland mit einer „Bahncard 100“ berech-

tigt gewesen war, Zug zu fahren. Ein Abzug von weiteren Fahrkosten für die Benutzung des privaten Fahrzeugs sei deshalb nicht angezeigt.

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

d) aa) In Bezug auf die geltend gemachten Aus- und Weiterbildungskosten in der Höhe von CHF 6'860.00, bestehend aus Fahrten mit dem privaten Fahrzeug vom Wohn- zum Ausbildungsort, macht der Rekurrent ebenfalls geltend, dass diese aufgrund von eng getakteten terminlichen Verpflichtungen und der beträchtlichen Distanz nicht mit dem öffentlichen Verkehr zu bewältigen gewesen wären.

bb) Gemäss § 32 Abs. 1 StG werden von den Einkünften abgezogen: lit. k) die Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung, einschliesslich der Umschulungskosten, bis zu einem Gesamtbetrag von CHF 18'000.00, sofern: 1. ein erster Abschluss auf der Sekundarstufe II vorliegt, oder 2. das 20. Lebensjahr vollendet ist und es sich nicht um die Ausbildungskosten bis zum ersten Abschluss auf der Sekundarstufe II handelt.

cc) Die Steuerverwaltung hat dem Rekurrenten im Einspracheverfahren die Kosten für einen Kongress und ein Symposium im Umfang von insgesamt CHF 3'046.00 zugestanden. Überdies hat sie bereits in der Vorperiode die Auslagen für eine „Bahncard 100“ mit einer Gültigkeitsdauer bis Ende des Jahres 2017 zum Abzug zugelassen (vgl. o. E. 3.c) bb)). Der Rekurrent macht für die vorliegende Periode, wenig überzeugend, geltend, dass ihm aufgrund seiner Weiterbildung weitere Kosten für Fahrten mit dem privaten Fahrzeug entstanden seien. Er unterlässt jedoch

den Nachweis, dass diese Fahrten mit einem öffentlichen Verkehrsmittel nicht möglich gewesen wären. Es kann in diesem Zusammenhang auf das Gesagte zu den geltend gemachten Bewerbungskosten verwiesen werden (vgl. o. E. 3. c) bb) i.F.). Eine Gewährung dieses Abzugs würde steuerlich eine nicht statthafte mehrfache Berücksichtigung von Reisekosten bedeuten. Der Rekurs erweist sich deshalb in diesem Punkt ebenfalls als unbegründet und ist abzuweisen.

e) aa) Die Steuerverwaltung führt bezüglich des vom ehemaligen Arbeitgeber für eine Weiterbildung ausgerichteten Betrages in der Höhe von CHF 17'000.00 an, dass die Gelder für den Besuch eines MBA-Lehrgangs in Pharmaindustrie ab April 2017 und nicht für den vom Rekurrenten besuchten MBA-Lehrgang in General Management im Zeitraum von Dezember 2015 bis März 2017 ausgerichtet wurden. Nachweise für eine Teilnahme an einem MBA-Lehrgang in Pharmaindustrie seien nicht beigebracht worden. Es fehle an einem Zusammenhang, dass die ausgerichteten Gelder für die vom ehemaligen Arbeitgeber angegebene Weiterbildung verwendet wurden. Der Betrag von CHF 17'000.00 sei deshalb als geldwerter Vorteil zu besteuern. Da sich die fehlende Kausalität erst im Einspracheverfahren gezeigt habe, sei eine nachträgliche Schlechterstellung angezeigt gewesen. Die Schlechterstellung sei gesetzlich zulässig und habe unter Einhaltung der vorgegeben Voraussetzungen stattgefunden.

bb) aaa) Nach § 161 StG verfügt die Steuerverwaltung im Einspracheverfahren über die gleichen Befugnisse wie im Veranlagungsverfahren (Abs. 1). Einem Rückzug der Einsprache wird keine Folge gegeben, wenn nach den Umständen anzunehmen ist, dass die Veranlagung unrichtig war (Abs. 2).

Gemäss § 162 Abs. 1 StG entscheidet die Steuerverwaltung gestützt auf die Untersuchung über die Einsprache. Sie kann alle Steuerfaktoren neu festsetzen und, nach Anhören der steuerpflichtigen Person, die Veranlagung auch zu deren Nachteil abändern.

bbb) Gemäss § 18 StG sind steuerbar alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen, geldwerte Vorteile aus Mitarbeiterbeteiligungen und andere geldwerte Vorteile (Abs. 1). Die von der Arbeitgeberin oder vom Arbeitgeber getragenen Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung, einschliesslich Umschulungskosten, stellen unabhängig von deren Höhe keinen anderen geldwerten Vorteil im Sinne von Abs. 1 dar (Abs. 1^{bis}).

cc) aaa) Die im Einspracheverfahren vorgenommene Schlechterstellung bezüglich der vom ehemaligen Arbeitgeber ausgerichteten Weiterbildungsbeiträge in der Höhe von CHF 17'000.00 ist zwar unter Einhaltung der gesetzlichen Vorgaben einer reformatio in peius erfolgt. Von einer Aufrechnung ist jedoch dennoch abzusehen, da die ausgerichteten Gelder nicht als Einkommen zu qualifizieren sind. Die von der Vorinstanz vertretene Sichtweise, wonach unterschiedliche Angaben zwischen der vom Arbeitgeber vorgegebenen Weiterbildung und dem Nachweis des Rekurrenten über den tatsächlich absolvierten Kurs bestünden und es folglich am erforderlichen Zusammenhang zwischen Arbeit und Weiterbildung fehle, muss als zu eng eingestuft werden.

bbb) Der ehemalige Arbeitgeber richtete die Gelder für einen MBA-Lehrgang in Pharmaindustrie aus. Der Rekurrent hat jedoch den MBA-Lehrgang in General Management an der [...] University besucht und dort Prüfungen abgelegt. Damit auf eine Besteuerung der vom Arbeitgeber ausgerichteten Beiträge, als Ausnahme von § 18 Abs. 1^{bis} StG, verzichtet werden kann, ist ein Zusammenhang zwischen der Arbeit und der Weiterbildung erforderlich (vgl. Kreisschreiben Nr. 42 vom 30. November 2017 der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Ziff. 4.7.1). Der Rekurrent war bei seinem ehemaligen Arbeitgeber, einem Pharmaunternehmen, als Entwicklungsleiter mit Personalführungsfunktion angestellt. Die Angaben des Arbeitgebers und des Rekurrenten bezüglich der geplanten und der absolvierten Weiterbildung unterscheiden sich nur in fachlich unterschiedlich ausgerichteten MBA-Lehrgängen. Rekurrent und Arbeitgeber waren sich mit anderen Worten über die Absolvierung eines MBA-Lehrgangs einig. Auf die Abzugsfähigkeit kann diese unterschiedliche Schwerpunktsetzung jedoch keinen Einfluss haben. Der absolvierte Lehrgang mit einer allgemeineren Ausrichtung weist einen Bezug zur Tätigkeit des Rekurrenten, insbesondere auch zu seiner Vorgesetztenrolle, auf. Dies stellt auch die Steuerverwaltung nicht in Abrede und attestiert beiden erwähnten MBA-Weiterbildungslehrgängen einen Zusammenhang mit dem Beruf des Rekurrenten. Der für eine steuerliche Berücksichtigung geforderte Zusammenhang ist demnach sowohl beim geplanten als auch beim absolvierten MBA-Lehrgang vorhanden. Damit ist erstellt, dass der Betrag von CHF 17'000.00 nicht zu versteuern ist. Der Rekurs ist daher in diesem Punkt gutzuheissen.

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

Eine Besteuerung zum Rentensatz, wie der Rekurrent fordere, sei damit nicht angezeigt.

bb) Gehören zu den Einkünften Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen, so wird nach § 38 StG die Einkommenssteuer unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte und der zulässigen Abzüge zu dem Steuersatz berechnet, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde.

cc) Die Frage, wie die Bonuszahlungen, Dienstaltersgeschenke, Abgangsentschädigungen und Ferienauszahlungen steuerlich zu behandeln sind, ist differenziert zu betrachten. Der Steuerverwaltung kann insofern gefolgt werden, dass es sich bei Bonuszahlungen, Dienstaltersgeschenken und Abgangsentschädigungen um aperiodische Leistungen handelt, welche nicht unter § 38 StG fallen und entsprechend ordentlich zu besteuern sind. In diesen Punkten ist der Rekurs abzuweisen. Anders verhält es sich bezüglich der ausgerichteten Ferienentschädigung. Es darf davon ausgegangen werden, dass die zu entschädigenden 35 Ferientage aus mehreren Jahren stammen und mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht nur aus den fünf Monaten von Beginn des Steuerjahres bis zum Austritt des Rekurrenten aus dem Betrieb. Bei Ferienentschädigungen handelt es sich entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung nicht um aperiodische sondern um periodische Leistungen, welchen auch kein Vorsorgecharakter zukommt (Baumgartner in: Zweifel/Beusch, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 37 DBG N 3). Der vorliegende finanzielle Ausgleich für nicht bezogene Ferienansprüche in der Höhe von CHF 22'806.00 ist somit unter § 38 StG zu subsumieren und zum Steuersatz, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde, zu besteuern.

dd) Der Rekurs ist somit bezüglich der Ferienentschädigung gutzuheissen und das Verfahren zur korrekten Ermittlung der steuerbestimmbaren Faktoren an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

4. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der vom ehemaligen Arbeitgeber des Rekurrenten ausgerichtete Betrag für eine Weiterbildung in der Höhe von CHF 17'000.00 nicht als Einkommen zu versteuern und der Rekurs in diesem Punkt gutzuheissen ist. Die Ferienentschädigung ist als Kapitalzahlung für wiederkehrende Leistungen nach dem Steuersatz, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde, zu besteuern. Daher ist der Rekurs auch in diesem Punkt gutzuheissen und das Verfahren zur

Neuberechnung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. Hingegen können weder die als Berufs- noch als Weiterbildungskosten geltend gemachten Fahrkosten mangels Nachweis zum Abzug zugelassen werden. Zum ordentlichen Steuersatz sind auch die Bonuszahlungen, Dienstaltersgeschenke und Abgangsentschädigungen zu versteuern. Der Rekurs erweist sich in den beiden letztgenannten Punkten als unbegründet und ist abzuweisen. Insgesamt ist der Rekurs teilweise gutzuheissen.

5. Der Rekurrent dringt mit seinen Anliegen nur teilweise durch. Es rechtfertigt sich daher in Anwendung von § 170 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 135 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 sowie dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und dem Reglement über die Gerichtsgebühren vom 11. September 2017 ihm eine Spruchgebühr in der Höhe von CHF 800.00 aufzuerlegen.

Beschluss

- ://:
1. In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 23. Mai 2018 insofern aufgehoben, als auf eine Aufrechnung des vom ehemaligen Arbeitgeber des Rekurrenten für eine Weiterbildung ausgerichteten Betrages in der Höhe von CHF 17'000.00 zu verzichten ist und die vergütete Ferienentschädigung in der Höhe von CHF 22'806.00 nach dem Steuersatz, der bei Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen zur Anwendung kommt, zu besteuern ist. Im Übrigen ist der Rekurs abzuweisen.
 2. Der Rekurrent trägt eine reduzierte Spruchgebühr von CHF 800.00.
 3. Der Entscheid wird dem Rekurrenten und der Steuerverwaltung mitgeteilt.