Urteilskopf

113 Ib 114

20. Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 20. Februar 1987 i.S. N. gegen Steuerverwaltung Baselland und Steuerrekurskommission Baselland (Verwaltungsgerichtsbeschwerde)
Regeste (de):
Art. 22bis lit. c BdBSt; Weiterbildungskosten unselbständig Erwerbender.

Begriff der für die Berufsausübung erforderlichen Weiterbildung. (Hier: Kosten eines im Ausland absolvierten Sprachkurses.)

Regeste (fr):
Art. 22bis lettre c AIFD; frais nécessités par le perfectionnement de la formation d'un travailleur salarié.

Notion de perfectionnement de la formation que requiert l'activité professionnelle. (Ici: frais d'un cours de langue effectué à l'étranger.)

Regesto (it):
Art. 22bis lett. c DIFD; spese per il perfezionamento della formazione di una persona esercitante un'attività lucrativa dipendente.

Nozione di perfezionamento della formazione richiesta dall'esercizio dell'attività professionale. (Nella fattispecie: spese per un corso di lingua effettuato all'estero.)

Sachverhalt ab Seite 114

BGE 113 Ib 114 S. 114

Der 1946 geborene N. besitzt einen kaufmännischen Lehrabschluss sowie das eidgenössische Buchhalterdiplom. Bis 30. April 1981 war er als Abteilungsleiter des Finanz- und Rechnungswesens der Firma Z. tätig. In dieser Eigenschaft unterstanden ihm ca. fünf bis sieben Mitarbeiter. Er verdiente zuletzt rund Fr. 74'000.– (brutto) pro Jahr. Auf Verlangen der Arbeitgeberfirma musste er seine Stelle per Ende April 1981 aufgeben. Vom 6. Juli bis zum 26. September 1981 besuchte er daraufhin einen Französischkurs beim Eurozentrum Paris mit Kurs- und Unterkunftskosten im Betrag von Fr. 4'788.–. Nach der Rückkehr aus Paris fand er eine Stelle als Buchhalter bei der Treuhandfirma H., die er am 19. Oktober 1981

BGE 113 Ib 114 S. 115

antreten konnte. In dieser Firma, in der neben dem Chef und ihm zwei weitere Buchhalter, eine Halbtagssekretärin und zwei Lehrlinge tätig waren, rückte er nach einem Jahr zum Stellvertreter des Chefs auf. Im Jahre 1982 erzielte er ein jährliches Gehalt von Fr. 72'600.– (brutto). In seiner Steuererklärung für die direkte Bundessteuer

1983/84 zog N. die Kosten des Französischkurses von Fr. 4'788.– als Weiterbildungskosten von seinem Roheinkommen ab. Die zuständigen Steuerbehörden liessen diese Kosten im Veranlagungs- und Einspracheverfahren indessen nicht zum Abzug zu. Mit Entscheid vom 22. März 1985 wies die Steuerrekurskommission Baselland eine Beschwerde von N. gegen den Einsprache-Entscheid ab. Zur Begründung führte sie im wesentlichen aus, der Beschwerdeführer habe nach eigenen Angaben die neue Stelle erst nach seinem Sprachaufenthalt gefunden, was zeige, dass er sich im Hinblick auf eine künftige Anstellung, die im Zeitpunkt des Sprachkurses noch gar nicht feststand, besondere Kenntnisse angeeignet habe; damit aber fehle der unmittelbare Zusammenhang zwischen Kosten und Erwerb, weshalb nicht Gewinnungskosten im Sinne von Art. 22bis Abs. 1 BdBSt (früher: WStB) vorlägen. Ausserdem ging die Kommission davon aus, dass die zusätzlichen Sprachkenntnisse N. zu einem beruflichen Aufstieg verholfen hätten; Berufsaufstiegskosten würden aber zu den Ausbildungs- und nicht zu den abzugsfähigen Weiterbildungskosten zählen. Mit rechtzeitig erhobener Verwaltungsgerichtsbeschwerde beantragt N., der Entscheid der Steuerrekurskommission Baselland sei insofern zu berichtigen, als die Unkosten von Fr. 4'788.– zum Abzug als Weiterbildungs- bzw. als Gewinnungskosten zuzulassen seien. Das Bundesgericht heisst die Verwaltungsgerichtsbeschwerde gut, hebt den Entscheid der Steuerrekurskommission Baselland auf und weist die Angelegenheit zur neuen Veranlagung des Beschwerdeführers für die direkte Bundessteuer 1983/84 im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurück.

Erwägungen

Erwägungen:

1. a) Gemäss Art. 22 Abs. 1 lit. a BdBSt werden vom rohen Einkommen die zur Erzielung des steuerbaren Einkommens erforderlichen Gewinnungskosten abgezogen. Bei unselbständig Erwerbenden gelten als Gewinnungskosten - neben den notwendigen Kosten der Fahrt zwischen



Wohn- und Arbeitsort (Art. 22bis Abs. 1 lit. a BdBSt) und den Mehrkosten für auswärtige Verpflegung und für Schichtarbeit (Art. 22bis Abs. 1 lit. b BdBSt) - weitere Berufsauslagen, wie Kosten für Berufskleider, Schwerarbeit, besondern Kleiderverschleiss, Berufswerkzeuge, Fachliteratur und die für die Berufsausübung erforderliche Weiterbildung (Art. 22bis Abs. 1 lit. c BdBSt). Das Eidg. Finanz- und Zolldepartement (heute: Eidg. Finanzdepartement) hat für die Berufsauslagen nach Art. 22bis Abs. 1 lit. c BdBSt Pauschalabzüge festzusetzen, die dem Pflichtigen ohne besonderen Nachweis gewährt werden; höhere Auslagen sind zu belegen (Art. 22bis Abs. 2 BdBSt). b) Art. 22bis BdBSt wurde erst mit Bundesbeschluss über die Ausführung der Finanzordnung 1955 bis 1958 vom 22. Dezember 1954 (AS 1954 S. 1316/7) gegen den Willen des Bundesrates (Sten.Bull. NR 1954 S. 382/3; Sten.Bull. StR 1954 S. 234) vom Parlament in den Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer Wehrsteuer (heute: direkte Bundessteuer) eingefügt. Mit dieser Bestimmung wollten die eidgenössischen Räte klarstellen, dass auch unselbständig Erwerbende Gewinnungskosten vom rohen Erwerbseinkommen abziehen können. Nach dem Willen des Parlamentes sollten die Abzugsmöglichkeiten der unselbständig Erwerbenden denjenigen der selbständig Erwerbenden angeglichen werden, denen gegenüber seit je in bezug auf die Gewinnungskosten eine entgegenkommendere Praxis geübt worden sei (vgl. dazu Sten.Bull. NR 1954 S. 378 ff. und Sten.Bull. StR 1954 S. 233 ff.). c) Zur Frage der praktisch bedeutsamen Gewinnungskostenabzüge für unselbständig Erwerbende hatte das Bundesgericht bisher nur selten Stellung zu nehmen: so vor dem Bundesbeschluss vom 22. Dezember 1954 (in Anwendung von Art. 22 Abs. 1 lit. a BdBSt) zum Abzug von Standeskosten (Abzugsfähigkeit verneint in BGE 78 I 145 ff.), von Fahrtkosten (BGE 78 I 364 ff.), von Kosten für einen Arbeitsraum und für Literatur (BGE 78 I 370 ff., Anwendung der wehrsteuerrechtlichen Grundsätze im Militärpflichtersatzrecht) sowie seit dem Erlass von Art. 22bis BdBSt zur Abzugsfähigkeit von

Fahrtkosten (BGE 84 I 67 ff. und BGE 92 I 123 ff. [Militärpflichtersatz], ASA 41, 586 ff.), von Mehrkosten auswärtiger Verpflegung (ASA 26, 134/5, 41, 27 E. 2 und 51, 424 ff.) und von Repräsentationsspesen (ASA 41 27/8 E. 3, Abzugsfähigkeit verneint). Soweit ersichtlich hatte das Bundesgericht noch nie über den Abzug von Weiterbildungskosten zu entscheiden. Mit dieser Frage scheinen

BGE 113 Ib 114 S. 117

sich nur kantonale Verwaltungsgerichte und Rekurskommissionen befasst zu haben (ASA 22, 386 ff., 23, 31 ff. und 164 ff. zu Art. 22 Abs. 1 lit. a BdBSt; Urteile des Verwaltungsgerichts und der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft vom 5. November 1980 bzw. 26. März 1982, in HENGGELER/PESTALOZZI/STUDER/NOHER Die Praxis der Bundessteuern, Die direkte Bundessteuer, I. Teil, Band 2, Nrn. 33 und 37 zu Art. 22bis BdBSt, jeweils die kantonalen Steuern betreffend, aber nach Meinung der Herausgeber auch für die direkte Bundessteuer gültig). Die Praxis in den einzelnen Kantonen, die wesentlich von den unterschiedlichen Regelungen in den verschiedenen kantonalen Steuergesetzen geprägt wird, ist offensichtlich nicht einheitlich (KÄNZIG, Wehrsteuer, 2. Aufl., N. 18 zu Art. 22bis WStB, mit zahlreichen Nachweisen).

2. a) Nach dem Ingress von Art. 22bis Abs. 1 BdBSt sind Weiterbildungskosten vom rohen Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit nur insoweit abziehbar, als sie Gewinnungskosten darstellen. Unter Gewinnungskosten sind Aufwendungen zu verstehen, die unmittelbar für die Erzielung des Einkommens gemacht werden und in einem direkten ursächlichen Zusammenhang dazu stehen (BGE 100 Ib 481 E. 3a; ASA 53, 202 E. 1c, mit Hinweisen). Art. 22bis Abs. 1 lit. c BdBSt präzisiert, dass als Berufsauslagen unter anderem die Kosten der für die Berufsausübung erforderlichen Weiterbildung gelten (nach der französischen Fassung: "Les autres frais nécessités par l'exercice de la profession, tels que frais ... par le perfectionnement de la formation que requiert l'activité professionnelle."; nach der italienischen Fassung: "le altre spese rese necessarie dall'esercizio della professione, come spese per ... il perfezionamento della formazione richiesta dall'esercizio dell'attività professionale.". Insbesondere aus der französischen und italienischen Fassung von Art. 22bis Abs. 1 lit. c BdBSt ergibt sich ohne weiteres, dass nur Kosten für die Weiterbildung im Rahmen des bereits erlernten und ausgeübten Berufs als Berufsauslagen abziehbar sind, nicht dagegen die Kosten einer für die Aufnahme der Berufstätigkeit notwendigen Ausbildung, auch wenn sie neben einem bereits ausgeübten anderen Beruf im Hinblick auf den späteren Berufswechsel absolviert wird. Diese Auffassung wird auch in der Steuerrechtliteratur einhellig vertreten (KÄNZIG, a.a.O., 2. Aufl., N. 14 zu Art. 22 WStB; MASSHARDT, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Aufl. 1985, N. 8d zu Art. 22bis BdBSt; HÖHN, Steuerrecht, 5. Aufl., S. 218

BGE 113 Ib 114 S. 118

Rz. 52; ZEHNDER, Die Behandlung der Kosten für Ausbildung und berufliche Weiterbildung im schweizerischen Steuerrecht, Diss. Zürich 1985, S. 37 ff.; vgl. ebenso ASA 22, 386 ff.). b) Was unter erforderlichen Weiterbildungskosten zu verstehen ist, lässt sich dem Bundessteuerbeschluss nicht direkt entnehmen. In der Praxis der Rekurskommissionen und Verwaltungsgerichte zu den kantonalen und eidgenössischen Einkommenssteuern lässt sich zur Frage der erforderlichen Weiterbildung eine strengere und eine weitherzigere Auffassung feststellen. Nach der engeren Auffassung gelten nur diejenigen Weiterbildungskosten als erforderlich, deren Vermeidung den Steuerpflichtigen um seine bisherige berufliche Stellung bringen würde. Die weitherzigere Auffassung stützt sich auf die Tatsache, dass die Steuerbehörde nur schwer beurteilen kann, was zur Erhaltung der Berufsstellung an Weiterbildung absolut unerlässlich ist. Zu prüfen ist danach nur, ob die Weiterbildung objektiv mit dem gegenwärtigen Beruf im Zusammenhang steht (vgl. dazu HÖHN, a.a.O., S. 219

Rz. 54-56) bzw. ob deren Vermeidung dem Steuerpflichtigen nicht zuzumuten war, weil sonst die Erzielung des Einkommens allenfalls erschwert oder beeinträchtigt oder die Erhaltung der Einkommensquelle gefährdet worden wäre (Entscheide der Steuerrekurskommission des Kantons Zürich vom 4. Juli 1986, E. 1a, in StE 1987 B 27.6 Nr. 2, zum kantonalen Recht, und vom 18. Juni 1954, in ASA 23, 167 E. III, zur Wehrsteuer; vgl. auch ZEHNDER, a.a.O., S. 54 ff.). c) Die Frage, wann Weiterbildung im Sinne von Art. 22bis Abs. 1 lit. c BdBSt erforderlich ist, kann nicht ganz losgelöst von der für selbständig Erwerbende und Unternehmer geltenden Praxis zu Art. 22 Abs. 1 lit. a BdBSt beantwortet werden, wollte doch der Gesetzgeber beim Erlass von Art. 22bis BdBSt bewusst den unselbständig Erwerbenden Gewinnungskostenabzüge im ähnlichen Sinne zugestehen wie den selbständig Erwerbenden (vgl. vorne E. 1b). Im Rahmen einer Unternehmung gelten Gewinnungskosten als erforderlich, wenn sie geschäftsmässig begründet sind. Aufwendungen sind dann geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem erzielten Erwerb unternehmungswirtschaftlich in einem unmittelbaren und direkten (organischen) Zusammenhang stehen; alles, was nach kaufmännischer Auffassung in guten Treuen zum Kreis der Unkosten gerechnet werden kann, muss steuerlich als geschäftsmässig begründet anerkannt werden. Dabei spielt es keine

BGE 113 Ib 114 S. 119

Rolle, ob ein Betrieb auch ohne den in Frage stehenden Aufwand ausgekommen wäre und ob dieser Aufwand im Sinne einer rationellen und gewinnorientierten Betriebsführung zweckmässig war (vgl. dazu BLUMENSTEIN, System des Steuerrechts, 3. Aufl., S. 212/3; GRÜNINGER/STUDER, Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 1970, S. 461). Besteuert wird, was der Pflichtige an Einkommen erzielt hat, und nicht, was er bei einem wirtschaftlich richtigen Einsatz der ihm zur Verfügung stehenden Mittel hätte erzielen können (KÄNZIG, a.a.O., 2. Aufl., N. 5 zu Art. 22 WStB). Bei selbständig Erwerbenden wird der Begriff der Erforderlichkeit somit in einem weiten Sinne ausgelegt (vgl. dazu auch BGE 78 I 367 /8 E. 1a, mit weiteren Nachweisen). d) In ähnlich weitem Sinne hat das Bundesgericht bereits vor dem Erlass von Art. 22bis BdBSt im Rahmen von Art. 22 Abs. 1 lit. a die Frage der erforderlichen Berufsauslagen bei unselbständig Erwerbenden beurteilt. So hat es z.B. regelmässig nicht untersucht, ob der Pflichtige das Erwerbseinkommen nicht auch ohne die streitige Berufsauslage hätte erzielen können. Es hat sich namentlich hinsichtlich der Fahrtkosten mit der Prüfung begnügt, ob der Pflichtige sie im Zusammenhang mit der Berufsausübung aufwendete und ob ihm nicht zugemutet werden könnte, im Hinblick auf die Berufsausübung darauf zu verzichten; dass die Kosten unvermeidbar seien, wurde ausdrücklich nicht verlangt (BGE 78 I 367 /8 E. 1a). Unter der Herrschaft von Art. 22bis BdBSt, mit dem der Gesetzgeber dieser Rechtsprechung Rechnung tragen wollte (Sten.Bull. NR 1954 S. 382, Votum von Bundesrat Streuli), hat das Bundesgericht an dieser Praxis konsequenterweise festgehalten (ASA 41, 587 E. 1; 33, 278 E. 2). e) Eine engere Auffassung bei den Weiterbildungskosten würde sich nicht rechtfertigen. Der Begriff "erforderlich" in Art. 22bis Abs. 1 lit. c BdBSt ist daher weitherzig auszulegen. Demnach sind alle Kosten der Weiterbildung abzugsfähig, die objektiv mit dem gegenwärtigen Beruf des Steuerpflichtigen im Zusammenhang stehen und auf die zu verzichten dem Pflichtigen nicht zuzumuten war. Der berufstätige Steuerpflichtige, der die Weiterbildung für die Erhaltung seiner Chancen im Beruf für angezeigt hält, soll die entsprechenden Kosten abziehen können, auch wenn nicht feststeht, dass die Weiterbildung absolut unerlässlich war, um die gegenwärtige berufliche Stellung nicht einzubüssen. Im übrigen führt nur diese Auslegung von Art. 22bis Abs. 1 lit. c BdBSt zu einer rechtsgleichen und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

BGE 113 Ib 114 S. 120

entsprechenden Besteuerung von Pflichtigen, die ihre Weiterbildungskosten selber zu tragen haben, und von anderen Berufstätigen, bei denen diese Kosten vom Arbeitgeber bezahlt, aber regelmässig auch dann nicht als Lohnbestandteil (Naturallohn) besteuert werden, wenn ihre Notwendigkeit diskutabel und die Pflicht des Arbeitgebers zur Bezahlung nach Art. 327a OR nicht gegeben ist (vgl. dazu KÄNZIG, a.a.O., 2. Aufl., N. 14 zu Art. 22 WStB, in fine).

3. Die weitherzigere Auslegung des Begriffes der für die Berufsausübung erforderlichen Weiterbildung hat verschiedene Konsequenzen: a) Weiterbildung umfasst nicht nur Anstrengungen, den Stand bereits erworbener Fähigkeiten zu erhalten, sondern vor allem auch den Erwerb verbesserter Kenntnisse für die Ausübung des gleichen Berufs. Das war schon dem Gesetzgeber beim Erlass von Art. 22bis BdBSt bewusst, und er beabsichtigte, auch die Kosten solcher Weiterbildung zum Abzug zuzulassen (Sten.Bull. NR 1954 S. 379, S. 382/3; Sten.Bull. StR S. 234; der Entwurf von Art. 22bis enthielt noch den Begriff der Berufskurse, der im Verlaufe der parlamentarischen Beratungen als im übrigen Text mitinbegriffen betrachtet und daher gestrichen wurde). Dies ist in der Lehre an sich unbestritten (HÖHN, a.a.O., S. 218 Rz. 53; ZEHNDER, a.a.O., S. 40 und vor allem S. 66). Allerdings wird zum Teil verlangt, von den Kosten der Weiterbildung seien sogenannte Berufsaufstiegskosten zu unterscheiden und nicht zum Abzug zuzulassen (MASSHARDT, a.a.O., 2. Aufl. 1985, N. 8d zu Art. 22bis BdBSt; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 5. November 1980, in HENGGELER/PESTALOZZI/STUDER/NOHER/AGNER, a.a.O., Nr. 33 zu Art. 22bis BdBSt; weitere Hinweise bei KÄNZIG, a.a.O., 2. Aufl., N. 14 zu Art. 22 WStB). Es wird darauf hingewiesen, dass sich Berufsaufstiegskosten nur schwer von Kosten der Berufsausbildung im engeren Sinne sauber abgrenzen liessen. Solche Kosten lassen sich aber offensichtlich auch nicht leicht von Weiterbildungskosten unterscheiden. Ihr Abzug vom laufenden Erwerbseinkommen ist daher in der Veranlagung zur direkten Bundessteuer nur dann zu verweigern, wenn sie für eine Ausbildung aufgewendet werden, die unerlässliche Voraussetzung für den Aufstieg in eine eindeutig vom bisherigen Beruf zu unterscheidende höhere Berufsstellung oder gar in einen anderen Beruf ist und wenn der Steuerpflichtige diese Ausbildung im Hinblick auf einen solchen versprochenen oder ernstlich erhofften



baldigen Aufstieg absolviert, nicht jedoch wenn er Kurse (z.B. Fachkurse; vgl. schon Sten.Bull. NR 1954 S. 379) besucht, um bloss den bisherigen Beruf besser ausüben zu können oder darin allenfalls vom gelernten Fachmann zum Vorarbeiter bzw. Vorgesetzten einiger weniger (eventuell angelernter) Berufskollegen und Hilfskräfte befördert zu werden. b) Der unmittelbare ursächliche Zusammenhang mit einem ausgeübten Beruf besteht nur, wenn die Weiterbildung sich auf Kenntnisse bezieht, die bei der Berufsausübung verwendet werden. Das heisst indessen nicht, dass nur die Kosten für die Wahrung und Erweiterung spezifischer Berufs- und Fachkenntnisse abgezogen werden könnten. Sprachkenntnisse sind für die Berufsausübung in zahlreichen Bereichen wichtig. Sie aufzufrischen und zu verbessern kann für jeden, der sie in seinem Beruf verwendet, als notwendige Weiterbildung betrachtet werden, selbst wenn damit die Chance einer Lohnerhöhung oder einer Beförderung verbunden ist. Ein unmittelbarer ursächlicher Zusammenhang mit der Berufsausübung fehlt jedoch dann, wenn Sprachkenntnisse nur für die persönliche Bereicherung - im Sinne kultureller Weiterbildung - erworben oder verbessert werden. c) Der unmittelbare ursächliche Zusammenhang der Weiterbildung mit der Berufstätigkeit muss auch in zeitlicher Hinsicht bestehen (ZEHNDER, a.a.O., S. 58). Weiterbildungskosten müssen daher für die Erzielung des Erwerbseinkommens in dem in der Berechnungsperiode ausgeübten Beruf an sich in der gleichen Berechnungsperiode aufgewendet worden sein, wobei aber der Zusammenhang mit der Berufstätigkeit in der unmittelbar vorangehenden oder anschliessenden Berechnungsperiode nicht unbeachtet bleiben darf. Der Steuerpflichtige, der seine Berufstätigkeit für einen Weiterbildungskurs unterbricht und sie nachher im gleichen Beruf wieder aufnimmt, muss auf jeden Fall die in der Berechnungsperiode angefallenen Kurskosten vom Erwerbseinkommen in derselben Berechnungsperiode abziehen können. Denn für eine Unterscheidung zwischen Weiterbildung, die neben der Erwerbstätigkeit berufsbegleitend stattfindet (Abendkurse, Wochenendkurse, Ferienkurse), und Weiterbildung, für die der steuerpflichtige Arbeitnehmer unbezahlten Ur-

laub nimmt oder die er in der Zeit zwischen zwei Anstellungen im gleichen Beruf absolviert, bestehen weder sachliche Gründe noch eine gesetzliche Grundlage.

4. a) Die Steuerrekurskommission Baselland geht im angefochtenen Entscheid - entsprechend der im kantonalen Steuerrecht

BGE 113 Ib 114 S. 122

entwickelten Praxis (vgl. die in E. 1c zitierten Urteile) - von einem eng verstandenen Begriff der für die Berufsausübung erforderlichen Weiterbildung aus. Für das Bundesrecht ist diese Auffassung jedoch abzulehnen. Dies hätte allerdings nicht die Gutheissung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde zur Folge, wenn der angefochtene Entscheid wenigstens im Ergebnis bundesrechtskonform wäre. b) Im Rahmen der weitherzigeren Auslegung von Art. 22bis Abs. 1 lit. c BdBSt sind die beiden Gründe, aus denen die Steuerrekurskommission die Beschwerde von N. abwies, nicht stichhaltig. Der notwendige zeitliche Zusammenhang zwischen dem vom Pflichtigen ausgeübten Beruf und dem absolvierten Sprachkurs ist durchaus gegeben, war doch der Beschwerdeführer in der Berechnungsperiode 1981/82 bis zum 30. April 1981 und nach etwas mehr als fünf Monaten Unterbruch ab 19. Oktober 1981 wieder als Buchhalter tätig, während er den streitigen Sprachkurs von ungefähr zweieinhalb Monaten Dauer in derselben Berechnungsperiode besuchte. Dass er die frühere Stelle nicht mehr innehatte, als er den Kurs absolvierte, ändert an dessen Eignung als Weiterbildung im gleichen Beruf nichts. Der Beschwerdeführer besuchte den Sprachkurs sodann offensichtlich auch nicht für den Aufstieg in eine höhere und wesentlich anders geartete berufliche Tätigkeit oder gar im Hinblick auf eine Berufsumstellung. Aufgrund der Umstände kann entgegen der von der Steuerrekurskommission vertretenen Auffassung nicht einmal davon die Rede sein, dass der Kurs ihm tatsächlich zu einem eigentlichen beruflichen Aufstieg verholfen hätte. Aus den von der Steuerrekurskommission als massgebend betrachteten zwei Gründen kann dem Beschwerdeführer der geltend gemachte Abzug nicht verweigert werden. c) Ob die Auslagen des Beschwerdeführers für den Französischkurs Gewinnungskosten darstellen, steht damit allerdings noch nicht fest. Die kantonalen Veranlagungsbehörden und die Rekurskommissionen verfügen beim Entscheid darüber, was im Einzelfall als abziehbare Weiterbildungskosten gelten kann, im Rahmen des richtig verstandenen Art. 22bis BdBSt über einen gewissen Beurteilungsspielraum, in den das Bundesgericht nicht eingreift. Die kantonalen Instanzen haben diesen Beurteilungsspielraum auszuschöpfen. Dies hat die Steuerrekurskommission Baselland unterlassen, da sie von einer engen Auslegung von Art. 22bis Abs. 1 lit. c BdBSt ausging und bei ihrem Entscheid auf unzutreffende Kriterien abstellte. Sie hat im angefochtenen Urteil nicht geprüft und

BGE 113 Ib 114 S. 123

wird daher noch zu entscheiden haben, ob die verbesserten Französischkenntnisse (die man entgegen der in jenem Entscheid vertretenen Auffassung in der mehrsprachigen Schweiz nicht als "besondere Kenntnisse" von der beruflichen Weiterbildung ausnehmen kann) dem Beschwerdeführer bei der Ausübung seines Berufs dienlich sein konnten; ferner, ob es ihm allenfalls zumutbar war, auf das Auffrischen dieser Sprachkenntnisse zu verzichten, weil er nicht der Auffassung sein konnte, dass sonst die Erzielung des Einkommens in seinem Beruf in Zukunft erschwert oder beeinträchtigt sein könnte. Der angefochtene Entscheid ist daher aufzuheben und die Sache zur neuen Beurteilung im Sinne dieser Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen.