

---

**Entscheid der kantonalen Steuerkommission/Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 18. September 2009**  
**i.S. P. (StKE 148/08)**

---

*Berufsauslagen (Art. 25 und Art. 26 Abs. 1 Bst. c DBG bzw. § 26 und § 28 Abs. 1 Bst. a StG): Kosten für Stellenbewerbung nach Freistellung durch den bisherigen Arbeitgeber*

Die Kosten, welche einer in gekündigtem Arbeitsverhältnis stehenden Person für die Suche einer neuen Stelle anfallen, dienen nicht der Sicherung der bisherigen, sondern der Erschliessung einer neuen Einkommensquelle und stellen deshalb mit Bezug auf das bisherige Erwerbseinkommen keine abzugsfähigen Gewinnungskosten dar. Hingegen sind Bewerbungskosten im Verhältnis zu Arbeitslosentaggeldern als Gewinnungskosten zu qualifizieren.

***Sachverhalt (zusammengefasst)***

P. wurde Ende April 2004 unter Einhaltung einer sechsmonatigen Kündigungsfrist auf den 31. Oktober 2004 die Arbeitsstelle gekündigt. Gleichzeitig wurde er per sofort von der Arbeit freigestellt. In der Steuererklärung 2004 machte P. geltend, in der Zeit zwischen 2.9.2004 und 3.11.2004 seien ihm Bewerbungskosten von CHF 25 868.98 angefallen, welche als Berufsauslagen abzugsfähig seien.

## ***Erwägungen***

1. ...

2. ...

3. a) Der Einsprecher beantragt im Weiteren, die geltend gemachten Bewerbungskosten in der Höhe von CHF 25 868.98 zum Abzug zuzulassen. Er verzichtet hingegen auf die ebenfalls als Berufsauslagen deklarierten Kosten für Rechtsberatung in der Höhe von CHF 3 269.45. Kantonal können unmittelbare Berufsauslagen, die von Arbeitgeberseite nicht abgegolten werden, namentlich Aufwendungen für Berufswerkzeuge und Berufskleider, Fachliteratur, privates Arbeitszimmer und Schwerarbeit sowie für schwer nachweisbare Kleinausgaben wie Park- und Telefongebühren, mit einer Gewinnungskostenpauschale steuerlich in Abzug gebracht werden. Der Abzug beträgt 20 % des durch Lohnausweis bestätigten Nettolohnes, maximal CHF 6 600.--. Anstelle der Pauschale können die notwendigen tatsächlichen unmittelbaren Berufsauslagen geltend gemacht werden, sofern hierfür der Nachweis erbracht wird (§ 28 Abs. 2 und 5 StG). Auch bundessteuerlich können die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten abgezogen werden. Der Pauschalabzug beträgt 3 % des Nettolohns, höchstens jedoch CHF 3 800.--. Dem Steuerpflichtigen steht ebenfalls der Nachweis höherer Kosten offen (vgl. Art. 26 DBG und Anhang der Berufskostenverordnung [Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbst-

ständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10.2.1993, SR 642.118.1]).

Als steuerlich abziehbare Berufskosten der unselbstständigen Erwerbstätigkeit gelten gemäss Art. 1 Abs. 1 der Berufskostenverordnung Aufwendungen, die für die Erzielung des Einkommens erforderlich sind und in einem direkten ursächlichen Zusammenhang dazu stehen. Unter den abzugsfähigen Berufskosten versteht das DBG insbesondere die Kosten für den Arbeitsweg, die auswärtige Verpflegung und die berufliche Weiterbildung. Mit der Generalklausel werden darüber hinaus alle Kosten als abzugsfähig erklärt, die für die Berufsausübung erforderlich sind. Berufskosten sind somit von den freiwillig getätigten Auslagen abzugrenzen, die im Zusammenhang mit der Lebenshaltung anfallen. Nach dem Wortlaut des Gesetzes sind also nicht sämtliche, irgendwie mit der Erwerbstätigkeit zusammenhängenden Kosten, sondern nur die für die Erzielung des Einkommens notwendigen Aufwendungen zu berücksichtigen. Damit Berufskosten als Gewinnungskosten anerkannt werden können, muss zwischen den Kosten und der effektiven Erwerbstätigkeit ein Konnex bestehen (vgl. Bruno Knüsel, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 26 DBG N 2; Richner/Frei-Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2.A., Zürich 2006, § 26 N 8). Bewerbungsauslagen dienen nicht der Sicherung der bisherigen Einkommensquelle, sondern stehen im Zusammenhang mit der Erschliessung einer neuen Erwerbsquelle, weshalb es sich bei diesen Kosten nicht um Berufsauslagen handelt (vgl. Entscheid des kantonalen Steuerrekursgerichts Aargau vom 26.6.1987, AGVE 1987 S. 376).

Gestützt auf die Generalklausel für organische Abzüge gemäss Art. 25 DBG können Gewinnungskosten auch für Einkünfte beansprucht werden, für die ein Abzug in den Art. 26 ff. DBG nicht ausdrücklich vorgesehen ist. Dies gilt insbesondere für die Auslagen bei der Stellensuche von steuerpflichtigen Personen, die Arbeitslosentaggelder beziehen (Entscheid des Bundesgerichts 2C. 681/2008 vom 12.12.2008 E. 3.3; Bruno Knüsel, a.a.O., Art. 26 N 2). Die Kosten einer erwerbstätigen Person für die Suche einer neuen Stelle stellen hingegen keine Gewinnungskosten, sondern Lebenshaltungskosten dar (vgl. Locher, Kommentar zum DBG, Basel 2001, Art. 26 N 52). Die Zulässigkeit des Abzugs für Bewerbungskosten hängt somit davon ab, ob der Steuerpflichtige als erwerbstätig oder arbeitslos bzw. als Bezüger von Arbeitslosentaggeldern zu betrachten ist.

b) In casu bringt der Einsprecher vor, dass er aufgrund der Freistellung faktisch arbeitslos gewesen sei und sich nach seiner Freistellung intensiv um seine internationalen Kundenkontakte bemüht habe, um wieder ein Einkommen erzielen zu können. Als Berufsauslagen macht er Kosten für Stelleninserate vom 27.10.2004 in der Höhe von CHF 481.08 sowie diverse Kosten für Flugtickets nach Tokio, Schanghai, Peking und Dubai im Zeitraum vom 2.9.2004 bis 3.11.2004 in der Höhe von insgesamt CHF 25 387.90 geltend. Der Einsprecher hatte im April 2004 seinen letzten Arbeitstag und war anschliessend von seiner Arbeitgeberin bis Ende Oktober 2004 freigestellt. Er bezog aber noch Lohn bis zum Ende der Kündigungsfrist. Der Steuerpflichtige war somit bis am 31.10.2004 bei seiner Arbeitgeberin angestellt. Auch wenn der Einsprecher im April 2004 bis zum Ablauf der Kündigungsfrist Ende Oktober 2004 freigestellt wurde, verfügte er noch über ein Erwerbseinkommen, weshalb er nicht als arbeitslos zu betrachten ist. Auch hat sich der Ein-

sprecher erst am 12.1.2005 bei der Arbeitslosenkasse angemeldet. Die geltend gemachten Bewerbungskosten können daher nicht als Berufskosten im Zusammenhang mit einer neuen Stelle zum Abzug gebracht werden. Die geltend gemachten Auslagen stehen auch nicht im Zusammenhang mit dem gleichzeitig erzielten Einkommen bei der früheren Arbeitgeberin, weshalb sie auch nicht unter diesem Titel in Abzug gebracht werden können.

c) Im Übrigen bleibt festzuhalten, dass selbst wenn die geltend gemachten Bewerbungskosten als abzugsfähige Berufskosten angesehen würden, der Einsprecher die notwendigen tatsächlichen, den Pauschalabzug übersteigenden Berufsauslagen genügend nachweisen müsste. Es handelt sich bei den vorliegend geltend gemachten Berufskosten um steueraufhebende bzw. -mindernde Tatsachen, welche von der steuerpflichtigen Person nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen sind. Der Steuerpflichtige hat daher die Abzüge und steuerfreien Einkünfte nachzuweisen und trägt hierfür die Folgen der Beweislosigkeit (vgl. § 28 Abs. 5 StG; Entscheid des Bundesgerichts 2C. 681/2008 vom 12.12.2008; Richner/ Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, Art. 123 N 72). Anhand der vom Einsprecher eingereichten Liste der Berufsauslagen ist nicht ersichtlich, zu welchem Zweck die geltend gemachten Flüge unternommen wurden. Der Einsprecher wies ausserdem keinen Zusammenhang der geltend gemachten Auslagen mit irgendwelchen Bewerbungen nach. Somit gelingt es dem Einsprecher nicht, Berufskosten nachzuweisen, welche die entsprechende Pauschale überstiegen.

Aufgrund dieser Ausführungen kommen die Einspracheinstanzen zum Schluss, dass die Veranlagungsabteilung die in der Steuererklärung de-

klarierten Bewerbungskosten zu Recht nicht als Berufskosten nach § 28 StG bzw. Art. 26 DBG zum Abzug zugelassen und lediglich den Pauschalabzug von CHF 6 600.-- bzw. CHF 3 800.-- gewährt hat.