

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2003.00069 vom 28. April 2004

ZH Verwaltungsgericht, 2004-04-28, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2003.00069](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2003.00069)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2003.00069 du 28 avril 2004

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2003.00069 del 28 aprile 2004

## Regeste

Einschätzung 2001 | Weiterbildungskosten Eine Weiterbildung liegt stets vor, wenn das Lernen darauf ausgerichtet ist, das zur Ausübung der betreffenden beruflichen Tätigkeit erforderliche Fachwissen zu aktualisieren, zu vertiefen und zu erweitern. Der pflichtige Ehemann war als Incident- und Problemmanager IT Services tätig, während er berufsbegleitend das acht Semester dauernde Studium der Betriebsökonomie an der Hochschule für Wirtschaft und Verwaltung Zürich absolvierte. Durch den Besuch dieser Hochschule hat er sich nicht vertiefte Kenntnisse und grössere Fähigkeiten im Bereich IT Services, sondern ganz allgemein in der Betriebsökonomie angeeignet. Dies ist als Ausbildung zum Betriebsökonom und nicht als Weiterbildung im bisherigen Beruf zu qualifizieren, weshalb sich die entsprechenden Aufwendungen und Studienkosten als nicht abzugsfähige Berufsaufstiegskosten erweisen. Die Schätzung der Steuerrekurskommission, wonach ein Weiterbildungsanteil von 25 % vorliege, beruht auf einer unzureichend abgestützten tatsächlichen Grundlage. Nichteintreten auf die nach Ablauf der Beschwerdefrist gestellten Anträge der Pflichtigen infolge Unzulässigkeit einer Anschlussbeschwerde. Gutheissung der Beschwerde.

## Erwägungen

### E. 2

Kammer zur Entscheidung. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. 1.1 Gegen den Entscheid der Rekurskommission oder ihres Präsidenten können laut § 153 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) der Steuerpflichtige, das kantonale Steueramt und die Gemeinde innert 30 Tagen nach Zustellung Beschwerde erheben. Eine nach Fristablauf eingereichte Beschwerde ist unwirksam, weshalb darauf nicht einzutreten ist. Aus diesem Grund besteht denn auch im Steuerbeschwerdeverfahren vor Verwaltungsgericht keine Möglichkeit, Anschlussbeschwerde mit eigenständigen Anträgen zu erheben (RB 2001 Nr. 94). Der angefochtene Rekursentscheid wurde der Vertreterin der Pflichtigen am 4. November 2003 zugestellt. Diese reichte ihre Beschwerdeantwort am 31. Dezember 2003 ein, mithin geraume Zeit nach Ablauf der dreissigtägigen Beschwerdefrist. Somit ist auf die von den Pflichtigen in der Beschwerdeantwort gestellten Anträge, die Kosten des Fachhochschulstudiums voll bzw. zu Dreiviertel zum Abzug zuzulassen, nicht einzutreten, weil sie auf die Erhebung einer Anschlussbeschwerde hinauslaufen. Dementsprechend sind auch die tatsächlichen Vorbringen in der Beschwerdeantwort nicht zu hören, soweit sie sich als Noven erweisen. 1.2 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 StG alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Das Verwaltungsgericht hat sich infolgedessen auf

die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das von der Rekurskommission in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen der Rekursinstanz zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d.h. auf Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch. Ihr Ermessen überschreitet die Behörde, wenn sie den Rahmen des ihr gesetzlich zustehenden Ermessens verlässt, indem sie nach Ermessen entscheidet, obwohl ihr das Gesetz kein solches einräumt. Ein Ermessensmissbrauch liegt vor, wenn die Behörde das Ermessen zwar im gesetzlich vorgegebenen Rahmen ausübt, dieses aber unter sachfremden Gesichtspunkten oder in Missachtung allgemeiner Rechtsprinzipien betätigt; das ist insbesondere der Fall, wenn die Ermessensbetätigung als unhaltbar, als willkürlich und rechtsungleich erscheint (RB 1999 Nr. 147).

### **E. 2.1**

Bei unselbständiger Erwerbstätigkeit werden als Berufskosten laut § 26 Abs. 1 lit. d StG die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten abgezogen. Nicht abzugsfähig sind demgegenüber gemäss § 33 lit. b StG die Ausbildungskosten.

### **E. 2.2**

Unter den Ausbildungskosten sind Aufwendungen zu verstehen, welche die Ausübung eines bestimmten Berufs überhaupt ermöglichen oder hierzu befähigen. Sie bilden mangels qualifiziert engen wesentlichen Zusammenhangs mit einer vorbestehenden so genannten angestammten beruflichen Tätigkeit keine Berufskosten im Sinn des Gesetzes (vgl. RB 1995 Nr. 36, auszugsweise veröffentlicht in StE 1995 B 22.3 Nr. 57), sondern nicht abzugsfähige private Lebenshaltungskosten (vgl. Philip Funk, Der Begriff der Gewinnungskosten nach schweizerischem Einkommenssteuerrecht, Grusch 1989, S. 95; August Reimann/Ferdinand Zuppinger/Erwin Schärfer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 2. Bd., Bern 1963, § 25 N. 18). Demgegenüber gelten Aufwendungen, mit welchen die Erhaltung und/oder Sicherung der vom Steuerpflichtigen erreichten beruflichen Stellung oder der Aufstieg in eine gehobene Stellung im angestammten Beruf bezweckt wird, als Weiterbildungskosten und sind damit abzugsfähige Berufskosten (VGr, 3. Juli 1996, StE 1997 B 27.6 Nr. 12 E. 1b mit weiteren Hinweisen). Solche Kosten sind also Auslagen, die getätigt werden, um im angestammten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben oder dessen steigenden oder neuen Anforderungen zu genügen (Ziff. 3.2 Abs. 1 des Kreisschreibens Nr. 26 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 22. September 1995 betreffend Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit, ASA 64 [1995/96] S. 692 ff., 693 f.), aber auch solche Aufwendungen, die den Erwerb besonderer Fachkenntnisse mit Blick auf eine Spezialisierung oder den Aufstieg im angestammten Beruf bezwecken (vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2001, Art. 26 N. 62 f.). Zielen die Aufwendungen aber auf einen Aufstieg in eine von der bisherigen Berufstätigkeit zu unterscheidende höhere Stellung oder gar in einen anderen Beruf, so sind die betreffenden Aufwendungen als solche für die Ausbildung zu einem neuen Beruf zu würdigen und demzufolge zu den grundsätzlich nicht abzugsfähigen privaten Lebenshaltungskosten zu rechnen (BGE 113 Ib 114 E. 3 = StE 1988 B 27.6 Nr. 5; Locher, Art. 26 N. 64; Markus Reich in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A. Basel etc. 2002, Art. 9 StHG N. 11 f.). Im 4. Kapitel "Berufsorientierte Weiterbildung" vermittelt die Vorschrift

von Art. 30 lit. a des Berufsbildungsgesetzes vom 13. Dezember 2002 (BBG) jedenfalls insofern ein taugliches Kriterium für den Weiterbildungsbegriff von § 26 Abs. 1 lit. d StG, als die berufsorientierte Weiterbildung dazu dient, "durch organisiertes Lernen bestehende berufliche Qualifikationen zu erneuern, zu vertiefen und zu erweitern [...]". Die in Art. 30 lit. a und lit. b BBG erwähnten weiteren Zwecksetzungen, "neue berufliche Qualifikationen zu erwerben" bzw. "die berufliche Flexibilität zu unterstützen", erweisen sich indessen als Elemente der Umschulung oder Ausbildung. Eine Weiterbildung liegt stets vor, wenn das Lernen darauf ausgerichtet ist, das zur Ausübung der betreffenden beruflichen Tätigkeit erforderliche Fachwissen zu aktualisieren, zu vertiefen und zu erweitern. Das in Frage stehende berufliche Fachwissen kann in der Praxis erlernt worden sein. Einer diesbezüglichen eigentlichen Grundausbildung – die es im Übrigen für verschiedene berufliche Tätigkeiten gar nicht gibt – bedarf es nicht. Soweit die Allgemeinbildung verbessert werden soll, handelt es sich in der Regel steuerrechtlich um zusätzliche Ausbildung. Werden derartige Kenntnisse im Rahmen der beruflichen Weiterbildung vermittelt, so vermögen sie an der Qualifikation der hierfür getätigten Aufwendung als Weiterbildungskosten nichts zu ändern, sofern ihnen nur untergeordneter Charakter zukommt.

#### **E. 2.3.1**

Das Steuerrekursverfahren wird von der Untersuchungsmaxime beherrscht. Nach diesem Verfahrensgrundsatz ist die Rekurskommission verpflichtet, die rechtserheblichen Tatsachen von Amtes wegen abzuklären und ihrem Entscheid nur solche Tatsachen zugrunde zu legen, von deren Vorhandensein sie sich überzeugt hat. Denn Ziel der Sachverhaltsermittlung ist nach dem Grundsatz von § 132 StG stets, die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen. Der nach dem Gesetz umfassenden Untersuchungspflicht müssen indessen aus praktischen Gründen Schranken gesetzt sein. So ist die Rekurskommission nur insoweit zur Untersuchung verpflichtet, als der Steuerpflichtige an der Sachverhaltsermittlung gehörig mitwirkt. Weil für steueraufhebende und ■mindernde Tatsachen, für die der Steuerpflichtige die Beweislast trägt, regelmässig die natürliche Vermutung streitet, dass er alle ihn entlastenden Umstände von sich aus vorbringt, besteht seine Obliegenheit zur Mitwirkung hinsichtlich solcher Tatsachen auch darin, sie geltend zu machen, darzutun und nachzuweisen. Diesen Nachweis hat der Steuerpflichtige durch eine substantiierte Sachdarstellung in der Rekurschrift anzutreten, wobei er die erforderlichen Beweismittel beizulegen oder wenigstens genau zu bezeichnen hat. Fehlt es daran, trifft die Rekurskommission keine weitere Untersuchungspflicht; namentlich hat sie nichts vorzukehren, um sich die fehlenden Grundlagen zu beschaffen (RB 1987 Nr. 35, mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Die Substanziierungslast des Steuerpflichtigen wird indessen dadurch gemildert, dass die Anforderungen an die Vollständigkeit der Sachdarstellung nicht überspannt werden dürfen: Hat der Steuerpflichtige eine nicht völlig lückenlose Sachdarstellung gegeben, muss die Rekurskommission danach trachten, diesen Mangel durch eine ergänzende Untersuchung zu beheben.

#### **E. 2.3.2**

Die Beweislosigkeit, die sich einstellt, wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflicht hinsichtlich steueraufhebender oder -mindernder Tatsachen – z.B. bei einem von ihm geltend gemachten Abzug – nicht erfüllt, führt grundsätzlich nicht zu einer Ermessenseinschätzung im Sinn von § 139 Abs. 2 StG. Vielmehr ist diesfalls aufgrund der

allgemeinen Beweislastregel (vgl. BGr, 22. Februar 1993, ASA 62 [1993/94], S. 720 E. 5b; BGE 121 II 257 E. 4c/aa) zu Ungunsten des für derartige Tatsachen beweiselasteten Steuerpflichtigen anzunehmen, die behaupteten Tatsachen hätten sich nicht verwirklicht, und gestützt darauf der in Frage stehende Abzug nicht zu berücksichtigen (vgl. etwa BGE 92 I 393 = ASA 36 [1967/68], S. 192 und BGr, 10. Juli 1977, ASA 46 [1977/78], S. 512). Unter bestimmten Voraussetzungen ist allerdings ausnahmsweise eine Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen auch bezüglich steueraufhebender und -mindernder Tatsachen zu treffen, dann nämlich, wenn dem Steuerpflichtigen die gehörige Mitwirkung an der Ermittlung dieser Tatsachen aus Gründen, die er nicht zu vertreten hat, unmöglich oder unzumutbar ist (vgl. RB 1975 Nr. 54). Gleich verhält es sich, wenn das Bestehen eines Abzugs erwiesen ist, z.B. feststeht, dass dem Steuerpflichtigen Gewinnungskosten erwachsen sind, aber deren Höhe ungewiss ist. In einem solchen Fall wäre es sachwidrig und damit willkürlich, den Abzug nicht zu berücksichtigen; vielmehr muss dessen Höhe nach pflichtgemäsem Ermessen geschätzt werden (vgl. Martin Zweifel in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A., Basel etc. 2002, Art. 46 StHG N. 30).

#### **E. 2.4.1**

Das vom Pflichtigen besuchte, acht Semester dauernde berufsbegleitende Studium der Betriebsökonomie an der (Fach-)Hochschule für Wirtschaft und Verwaltung wird mit dem gesetzlich geschützten Titel eines (dipl.) Betriebsökonom FH (früher: eidg. dipl. Betriebsökonom HWV) abgeschlossen, welcher dem akademischen Grad eines Bachelor entspricht. Fachhochschulen sind nach Art. 2 des Fachhochschulgesetzes vom 6. Oktober 1995 (FHSG) "Ausbildungsstätten der Hochschulstufe, die grundsätzlich auf einer beruflichen Grundausbildung aufbauen". Sie bereiten laut Art. 3 FHSG "durch praxisorientierte Diplomstudien auf berufliche Tätigkeiten vor, welche die Anwendung wissenschaftlicher Erkenntnisse und Methoden erfordern". Sie vermitteln nach Art. 4 FHSG in den Diplomstudien den Studierenden Allgemeinbildung und grundlegendes Wissen und befähigen sie insbesondere, in ihrer beruflichen Tätigkeit selbständig oder innerhalb einer Gruppe Methoden zur Problemlösung zu entwickeln und anzuwenden (lit. a) sowie die berufliche Tätigkeit nach den neuesten Erkenntnissen von Wissenschaft, Technik und Wirtschaft auszuüben (lit. b). Das Fachhochschulstudium vermittelt somit, wie das Universitätsstudium, besonders hoch stehende Berufskennntnisse und unterscheidet sich von diesem dadurch, dass es nicht vorrangig wissenschaftlich, sondern vorwiegend praxisorientiert ist. Das Studium an der Hochschule für Wirtschaft und Verwaltung erfordert eine praktische Berufsausübung – zur Hauptsache entweder eine Grundausbildung in einem der Studienrichtung verwandten Beruf bei einer Berufsmaturität (Art. 5 Abs. 1 FHSG) oder eine mindestens einjährige Berufserfahrung auf dem Gebiet der gewählten Studienrichtung bei einem eidgenössisch anerkannten Zeugnis (Art. 5 Abs. 2 FHSG) – und wird daher vielfach berufsbegleitend absolviert. Doch stellen die Kosten eines solchen Studiums allein aus diesem Grund keine Weiterbildungskosten dar. Denn Weiterbildung setzt den Erwerb zusätzlicher oder die Erhaltung bisheriger Kenntnisse und Fähigkeiten für die angestammte Berufsausübung voraus.

#### **E. 2.4.2**

Der Pflichtige war während des Besuchs der Hochschule als Incident- und Problemmanager IT Services tätig. Die Kenntnisse und Fähigkeiten, die er sich im Studium der Betriebsökonomie erwarb bzw. erwerben konnte, gingen indessen weit über den Bereich der IT Services – d.h. der Dienste auf dem Gebiet der Informationstechnologie – hinaus. Das

breite betriebswirtschaftliche Wissen eines "Generalisten", auf welches das Studium angelegt war, hätte ihn befähigt, in verantwortlichen Linien- und Stabsstellen in Wirtschaft und Verwaltung anspruchsvolle Aufgaben und Positionen in zahlreichen Bereichen, wie Finanz- und Rechnungswesen, Controlling, Wirtschaftsprüfung, Marketing und Verkauf, Organisation, Logistik, Wirtschaftsinformatik, Personalwesen, Unternehmungsberatung und Unternehmungsführung zu übernehmen (vgl. RB 2002 Nr. 99 [Leitsatz] = StE 2003 B 22.3 Nr. 75, auch zum Folgenden). Der Besuch der Hochschule für Wirtschaft und Verwaltung war für sich betrachtet als persönlicher Leistungsausweis des Pflichtigen für die Erhaltung und Sicherung seiner Stellung im Beruf zweifellos hilfreich. Auch einige der im Betriebsökonomiestudium erworbenen allgemeinen Kenntnisse und Fähigkeiten konnten in seinem angestammten Beruf auf dem Gebiet der IT Services sicherlich verwendet werden. Dennoch hat er nicht vertiefte Kenntnisse und grössere Fähigkeiten in diesem Bereich, sondern ganz allgemein in der Betriebsökonomie erworben. Statt Spezialwissen auf dem Gebiet der IT Services hat er sich Allgemeinwissen als betriebswirtschaftlicher Generalist angeeignet. Das aber ist Ausbildung zum Betriebsökonom und nicht Weiterbildung im bisherigen Beruf als Incident- und Problemmanager IT Services. Dass der Pflichtige aufgrund seines Hochschulstudiums später – auf den 1 April 2003 – zum "Prozess-Owner" im "Prozess Service Level Management" und damit in eine höhere Kaderstelle befördert wurde, macht im Übrigen angesichts der Umschreibung dieser Stellenfunktion deutlich, dass der Aufstieg nicht in seinem bisherigen engeren Bereich des Incident- und Problemmanagers IT Services stattgefunden hat. Somit erweisen sich die Studienkosten aus dieser Sicht als nicht abzugsfähige Berufsaufstiegskosten.

#### **E. 2.5**

Sowenig es der Abzugsfähigkeit von Kosten der Weiterbildung im Sinn von § 26 Abs. 1 lit. d StG schadet, wenn in deren Rahmen in untergeordnetem Mass auch zur Erweiterung des Allgemeinwissens des Lernenden beigetragen wird, sowenig vermag der Umstand, dass im Rahmen einer Ausbildung in untergeordnetem Mass auch Kenntnisse und Fähigkeiten vermittelt werden, die sich im angestammten Beruf verwerten lassen, die (teilweise) Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten zu bewirken. Die Rekurskommission hat einen "Weiterbildungsanteil" am Betriebsökonomiestudium von 25 % ermittelt, was einem nicht bloss untergeordneten Mass entspricht. Indessen hat sie diese Schätzung auf einer unzureichend abgestützten tatsächlichen Grundlage vorgenommen. So hat sie bloss ausgeführt, "einzelne Fächer (v.a. Englisch, Projektplanungstechnik, Informatik)" seien "zu einem nicht unerheblichen Teil" als Weiterbildung zu qualifizieren, und mit Blick auf die Fächer "Mathematik", "Gruppenarbeit", "Kreativitäts- und Entscheidungstechniken" sowie "Angewandte Statistik" hat sie vermutet, der Weiterbildungsanteil dürfte "substanziell" sein. Inwiefern aber diese Fächer eine Aktualisierung, Vertiefung oder Erweiterung der für den vom Pflichtigen ausgeübten Beruf als Incident- und Problemmanager IT Services erforderlichen Kenntnisse und Fähigkeiten bewirkten und in welchem quantitativen – auch zeitlichen – Verhältnis solche als Weiterbildung zu betrachtenden Fächer zum vermittelten gesamten Ausbildungsstoff gestanden haben, hat die Rekurskommission nicht dargetan und bleibt deshalb im Dunkeln. Schliesslich ist anzumerken, dass es nicht Sache der Rechtsmittelbehörden sein kann, im wohlverstandenen Interesse der Verfahrensökonomie im Massenverfahren mit Bezug auf die Abzugsfähigkeit von Bildungskosten generell vereinfachende pauschale Quoten einzuführen. Hierzu ist seiner Stellung und Funktion nach das kantonale Steueramt berufen, das jedoch bis anhin keine derartigen Vereinfachungen getroffen hat. Das führt zur Gutheissung der Beschwerde.

### **E. 3**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten der Beschwerdegegnerschaft aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und ist ihr keine Parteientschädigung zuzusprechen. Dem obsiegenden Beschwerdeführer bleibt eine solche Entschädigung ebenfalls versagt, weil ihm die erfolgreiche Wahrung seiner rechtlichen Interessen nicht einen erheblichen Aufwand verursacht hat, der weit über das in Rechtsmittelverfahren übliche Mass hinaus gegangen wäre (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG; vgl. RB 1981 Nr. 5; RB 1986 Nr. 5). Demgemäss entscheidet die Kammer : 1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die Beschwerdegegner werden für die Steuerperiode 2001 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 79'200.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 60'000.- eingeschätzt. 2. Auf die Anträge der Beschwerdegegner wird nicht eingetreten. 3. Die Rekurskosten werden den Beschwerdegegnern je zur Hälfte auferlegt, unter solidarischer Haftung für die gesamten Kosten. 4. Die Gerichtsgebühr wird festgesetzt auf Fr. 500.-; die übrigen Kosten betragen: Fr. 60.- Zustellungskosten, Fr. 560.- Total der Kosten. 5. Die Gerichtskosten werden den Beschwerdegegnern je zur Hälfte auferlegt, unter solidarischer Haftung für die gesamten Kosten. 6. Parteientschädigungen werden nicht zugesprochen. 7. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen, von der Zustellung an gerechnet, Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht erhoben werden. 8. ...

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.