

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2004.00027 vom 17. Juni 2004**

ZH Verwaltungsgericht, 2004-06-17, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2004.00027](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2004.00027)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2004.00027 du 17 juin 2004

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2004.00027 del 17 giugno 2004

## **Regeste**

Einschätzung 2001 | Weiterbildungskosten Ob die Kosten eines Lehrgangs als abzugsfähige Weiterbildungskosten zu würdigen sind, kann nicht allgemein gesagt werden, sondern beurteilt sich aufgrund der konkreten Umstände, indem es namentlich auf den im Lehrgang vermittelten Stoff einerseits und die berufliche Tätigkeit oder die Grundausbildung des Absolventen andererseits ankommt. Der berufsbegleitende Executive MBA-Lehrgang war offenkundig geeignet, das Wissen und die Fähigkeiten des Pflichtigen als Projektmanager für Verkauf und Vertrieb, strategische Betreuung der wichtigsten Firmenkunden sowie Compliance zu vertiefen und zu erweitern. Indem die Rekurskommission bezüglich der Kosten des Lehrgangs lediglich einen Weiterbildungsanteil von 25 % ermittelt hat, ohne darzulegen, worin im Einzelnen qualitativ und quantitativ der als Ausbildung zu betrachtende Teil der erworbenen Kenntnisse bestanden haben soll, ist sie in Willkür verfallen. Teilweise Gutheissung der Beschwerde und Rückweisung an die Rekurskommission zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid.

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (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. 1.2**

Das Verwaltungsgericht ist – wie die Rekurskommission – gemäss § 149 Abs. 2 StG in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG in seiner Entscheidung nicht an die Anträge der Parteien gebunden. Es kann nach Anhören des Steuerpflichtigen die Einschätzung auch zu dessen Ungunsten oder zu dessen Gunsten ändern (RB 2002 Nr. 116).

## **E. 2**

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

### **E. 2.1**

Unter den Ausbildungskosten sind Aufwendungen zu verstehen, welche die Ausübung eines bestimmten Berufs überhaupt ermöglichen oder hierzu befähigen. Sie bilden mangels qualifizierten 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, Grösch 1989, S. 95; August Reimann/Ferdinand Zuppinger/Erwin Schärler, 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. 2.2**

Ob die Kosten eines Lehrgangs als abzugsfähige Weiterbildungskosten zu würdigen sind, kann nicht allgemein gesagt werden, sondern beurteilt sich aufgrund der konkreten Umstände, indem es namentlich auf den im Lehrgang vermittelten Stoff einerseits und die berufliche Tätigkeit oder die Grundausbildung des Absolventen andererseits ankommt. So hat das Verwaltungsgericht in einem Entscheid vom 23. Oktober 2002 (StE 2003 B 22.3 Nr. 74 = RB 2002 Nr. 100, dessen Leitsatz allerdings zu eng formuliert ist) erkannt, dass der von einem Rechtsanwalt an einer amerikanischen Universität absolvierte General Master of Laws (LL.M.)-Lehrgang für ausländische Juristen und Juristinnen offenkundig keine Vertiefung oder Aktualisierung derjenigen Fächer bewirkte, die ein in der Schweiz abgeschlossenes Rechtsstudium bietet bzw. die zürcherische Rechtsanwaltsprüfung im Sinn einer juristischen Grundausbildung verlangt. Vielmehr bildete das Nachdiplomstudium eine Ergänzung dieser Grundausbildung, indem es zur Hauptsache Kenntnisse in ausgewählten Bereichen des amerikanischen Rechts sowie juristischer Methodik, Arbeitsweise und Rechtssprache amerikanischer Juristen vermittelte. Ob der Betroffene dadurch sein Fachwissen im Rahmen seiner früheren Tätigkeit in einer international ausgerichteten Anwaltskanzlei hatte vertiefen können, blieb im Dunkeln, da er keine nähere Darstellung seiner anwaltlichen Arbeit gegeben hatte.

### **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 beweibelasteten 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**

Der vom Pflichtigen in den Jahren 2000 und 2001 am International Institute for Management Development (IMD) besuchte berufsbegleitende Lehrgang zum Executive Master of Business Administration (EMBA) richtet sich unter anderem an Hochschulabsolventen mit einer Berufserfahrung von mindestens zehn Jahren, ein Teil davon im Managementbereich, und setzt sehr gute Englischkenntnisse voraus. Der Lehrgang befasst sich problemorientiert mit Themen und Ideen, welche für Geschäftstätigkeit und Geschäftsführung im 21. Jahrhundert wichtig sind. Dementsprechend wird auch das Lernen in einen konkreten wirklichkeitsnahen Zusammenhang gestellt. So befassen sich die Teilnehmer mit Unterrichtsmaterial, das direkt der Geschäftswelt entnommen wird, und diskutieren sie Theorien, die für Manager mit Blick auf künftige Entwicklungen von Bedeutung sind. Der Lehrgang ist modular strukturiert. Die Module 1 "Leading the business" und 2 "Leading the multi-business enterprise" vermitteln Konzepte für eine erfolgreiche Unternehmensführung. Die Teilnehmer sollen lernen, die verschiedenen Funktionen ihrer Unternehmenseinheit besser in den weiteren Kontext der Strategie des Gesamtunternehmens zu integrieren. Die Module 3 "Investigating the future" und 4 "Learning from experience" beschlagen die Vermittlung von Fähigkeiten, die erforderlich sind, um aus sich abzeichnenden wirtschaftlichen Entwicklungen das Beste zu machen, sowie das Studium von konkreten Problemlösungen in ausgewählten Unternehmen. Das Modul 5 "Electives in management" besteht aus fünf von 13 Wahlfächern zu spezifischen Themen im Bereich Unternehmen und Management. Im abschliessenden Modul 6 erfolgt im Wesentlichen ein Rückblick auf das Gelernte und

ein Ausblick auf die künftige persönliche Entwicklung. Es ist offenkundig, dass der Besuch des Executive MBA-Lehrgangs geeignet war, das Wissen und die Fähigkeiten des Pflichtigen als Projektmanager für Verkauf und Vertrieb, strategische Betreuung der wichtigsten Firmenkunden sowie Compliance zu vertiefen und zu erweitern, und zwar in dem Sinn, dass der Pflichtige, der seine berufliche Tätigkeit zur Hauptsache in der praktischen Arbeit gelernt hatte, die dem besseren Verständnis dieser Arbeit dienenden Kenntnisse der Grundlagen, Zusammenhänge und künftigen Entwicklungen, aber auch der Methoden zur Problemlösung erlangt hat.

### **E. 2.5**

Die Rekurskommission hat indessen lediglich einen "Weiterbildungsanteil" an dem vom Pflichtigen besuchten Executive MBA-Lehrgang von 25 % ermittelt. Allerdings hat sie keine quantitativ nachvollziehbare Begründung für diese Schätzung gegeben. So hat sie bloss ausgeführt, wohl verfüge der Pflichtige aufgrund früher besuchter Kurse auch im Verkauf und Marketing sowie im Key Account Management über "beachtliche Kenntnisse, während sich jene in der übrigen Betriebswirtschaft auf Erfahrungswerte aus seiner bisherigen beruflichen Tätigkeit und den damit verbundenen (internen) Ausbildungskursen beschränken dürften". Deshalb und "vor dem Hintergrund, dass mitunter insbesondere das Wissensdefizit in gewissen betriebswirtschaftlichen Bereichen Anlass für die Ergreifung des EMBA" gewesen sei, scheine dieser Abschluss "grossmehrheitlich auf die Verbreiterung der Grundausbildung und den Erwerb neuer Kenntnisse ausgerichtet gewesen zu sein". Hingegen könne "mit Blick auf die mehrjährige projektorientierte Berufstätigkeit mit Führungserfahrung einem Teil der Ausbildung – insbesondere der Vermittlung von vertieftem Marketing- und Managementwissen – der Weiterbildungscharakter nicht abgesprochen werden". Dieser Anteil "dürfte im vorliegenden Fall jedoch klar unter 50 % liegen", weshalb ein Weiterbildungsanteil von 25 % als angemessen erscheine. Indem die Rekurskommission es unterlassen hat, darzulegen, worin im Einzelnen qualitativ und quantitativ der als Ausbildung zu betrachtende Teil der im Executive MBA-Lehrgang erworbenen Kenntnisse bestanden haben soll, und das Studium nur zu 25 % als Weiterbildung gewürdigt sowie die ausgewiesenen Studienkosten bloss in diesem Umfang zum Abzug zugelassen hat, ist sie in Willkür verfallen. Sie wird im zweiten Rechtsgang im Licht der vorstehenden Erwägungen und nach allfälliger Durchführung einer weiteren Untersuchung diesen Mangel zu beheben sowie den Neuentscheid zu fällen haben, wobei sie an die Begehren der Parteien nicht gebunden ist (vgl. vorn E. 1.2). Das führt zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde.

### **E. 3**

Die Gerichtsgebühr wird festgesetzt auf Fr. 1'000.--; die übrigen Kosten betragen: Fr. 60.-- Zustellungskosten, Fr. 1'060.-- Total der Kosten. 4. Die Gerichtskosten werden den Parteien je zur Hälfte auferlegt. 5. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen, von der Zustellung an gerechnet, Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht erhoben werden. 6. ...

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