

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2004.00032 vom 18. August 2004

ZH Verwaltungsgericht, 2004-08-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2004.00032

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2004.00032 du 18 août 2004

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2004.00032 del 18 agosto 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. Die im berufsbegleitenden Nachdiplomlehrgang zum Executive Master of Business Engineering (MBE) vermittelten Kenntnisse waren offenkundig geeignet, das zur Ausübung der beruflichen Tätigkeit des Pflichtigen als Transformationsberater in Reorganisationsprojekten erforderliche Fachwissen zu vertiefen und auf den neusten Stand zu bringen, um den komplexen beruflichen Anforderungen gewachsen zu bleiben. Indem die Rekurskommission bezüglich der Kosten des Lehrgangs lediglich einen Weiterbildungsanteil von 75 % ermittelt hat, ohne darzulegen, worin im Einzelnen qualitativ und quantitativ die als Ausbildung zu betrachtenden Kenntnisse bestanden haben sollen, ist sie in Willkür verfallen. Teilweise Gutheissung der Beschwerde und Rückweisung an die Rekurskommission zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid.

Erwägungen

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 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, 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 (vgl. Michael Beusch, Bildungskosten – Eine Analyse der Abgrenzung von Aus- und Weiterbildung anhand neuerer Entwicklungen in der Rechtsprechung, "zsis", Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht, Aufsätze, www.zsis.ch, Ziff. 24 und 47). 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 (vgl. Beusch, Ziff. 25).

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 beweisbelasteten 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 ab Februar 2002 besuchte berufsbegleitende Nachdiplomlehrgang zum Executive Master of Business Engineering (MBE HSG) vermittelt laut der damals geltenden und hier massgeblichen Konzeptdarstellung der Universität St. Gallen (vgl. auch VGr, 24. März 2004, SB.2003.00066, www.vgrzh.ch) Kenntnisse, die sich auf die "Veränderung des Unternehmens in der Transformation von Gesellschaft, Markt, Prozessen und Technologie" beziehen. Er "fasst alle notwendigen Qualifikationen für die aktive

Gestaltung der Transformation in das Informationszeitalter vertieft zusammen". Schwerpunkt der Ausbildung ist die ganzheitliche Verbindung von Führungswissen, Prozessorientierung und Informationsmanagement für Veränderungsprojekte." Die angebotenen Module beschlagen etwa "Transformationen von Umwelt, Märkten und Technologien, elektronische Medien", "Transformation von Unternehmen und Prozessen", "Management der Transformation", "Ganzheitliche Unternehmensführung", "Organisations- und Unternehmensentwicklung" sowie "Informationsmanagement". Diese im Nachdiplomstudiengang vermittelten Kenntnisse waren offenkundig geeignet, das für den Pflichtigen zur Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit notwendige Fachwissen zu vertiefen und auf den neuesten Stand zu bringen, damit er den komplexen beruflichen Anforderungen gewachsen blieb. Denn dessen Berufstätigkeit bestand im Wesentlichen in der Beratung und Unterstützung von Grosskunden als Transformationsberater in Reorganisationsprojekten. Dass der Executive Master of Business Engineering auch Elemente des Executive Master of Business Administration enthält, ändert daran entgegen der Auffassung des beschwerdeführenden kantonalen Steueramts nichts. Es genügt wie erwähnt (vgl. vorn E. 2.1), dass das zu aktualisierende oder zu vertiefende berufliche Fachwissen in der Praxis erlernt worden ist; es muss nicht auf einer spezifischen Grundausbildung beruhen. Soweit das Nachdiplomstudium auch eine gewisse Erweiterung des Allgemeinwissens vermittelt hat, erscheint diese offenkundig als untergeordnet und schadet infolgedessen der Würdigung der Studienkosten als Weiterbildungskosten im Sinn von § 26 Abs. 1 lit. d StG nicht.

E. 2.5

Die Rekurskommission hat indessen lediglich einen "Weiterbildungsanteil" an dem vom Pflichtigen besuchten Lehrgang zum Executive Master of Business Engineering (MBE HSG) von 75 % ermittelt. Allerdings hat sie weder eine qualitativ noch quantitativ nachvollziehbare Begründung für diese Schätzung gegeben. So hat sie ausgeführt, dass das Nachdiplomstudium "zwar sowohl für die Stellung und Vorbildung des Pflichtigen als Senior Consultant bei der Firma B geeignet" sei. Indessen sei es "nicht ausschliesslich auf die berufliche Position des Pflichtigen und die sich in dessen Berufsalltag stellenden Fragen ausgerichtet", weil es sich "an einen weiten Kreis von Führungskräften in der Wirtschaft" wende und "unter anderem auch Kenntnisse im internationalen Management und internationalen Recht" vermittele. Der Lehrgang diene "angesichts der Vorbildung und Berufstätigkeit des Pflichtigen daher zu einem Viertel dem Erwerb neuer Kenntnisse und [sei] zu drei Viertel als Weiterbildung zu würdigen, insbesondere in den Bereichen Betriebswirtschaft, Management, Prozessentwicklung und Unternehmensführung". Damit erscheine es "angemessen", 75 % der Studienkosten als Weiterbildungskosten zum Abzug zuzulassen. Indem die Rekurskommission, ohne darzulegen, worin im Einzelnen qualitativ und quantitativ die als Ausbildung zu betrachtenden Kenntnisse bestanden haben sollen, das Nachdiplomstudium nur zu 75 % als Weiterbildung gewürdigt und die ausgewiesenen Kosten des Lehrgangs bloss in diesem Umfang zum Abzug zugelassen hat, ist sie in Willkür verfallen. Sie wird im zweiten Rechtsgang im Licht der vorstehenden Erwägungen nach Anhören der Parteien und 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

Bei diesem letztlich unentschiedenen Ausgang des Verfahrens sind die Kosten den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und steht dem Beschwerdeführer keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG). Demgemäss entscheidet der Einzelrichter : 1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die Sache wird zur weiteren Untersuchung und zum Neuentcheid im Sinn der Erwägungen an die Steuerrekurskommission zurückgewiesen. 2. Über die Rekurskosten hat die Steuerrekurskommission im Neuentcheid zu befinden. 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. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen. 6. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen, von der Zustellung an gerechnet, Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht erhoben werden. 7. ...

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