

# **ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2007.00034 vom 22. August 2007**

ZH Verwaltungsgericht, 2007-08-22, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2007.00034](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2007.00034)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2007.00034 du 22 août 2007

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2007.00034 del 22 agosto 2007

## **Regeste**

Direkte Bundessteuer 2004 | Ausbildungs-/Weiterbildungskosten Die Kosten für ein Betriebsökonomie-Studium (BBA) an der Hochschule für Wirtschaft und Verwaltung Zürich stellen für einen Revisor des kantonalen Steueramts keine abzugsfähigen Weiterbildungskosten dar, da er sich damit nicht Spezialwissen im Bereich des Rechnungswesens und des Unternehmenssteuerrechts, sondern Allgemeinwissen als betriebswirtschaftlicher Generalist angeeignet hat und es sich somit nicht um eine Weiterbildung, sondern um eine nicht abzugsfähige Ausbildung handelt.

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Abteilung SB.2007.00034 Entscheid des Einzelrichters vom 22. August 2007 Mitwirkend: Verwaltungsrichter Martin Zweifel, Gerichtssekretärin Beryl Niedermann. In Sachen A, vertreten durch B, Beschwerdeführer, gegen Schweizerische Eidgenossenschaft, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegnerin, betreffend Direkte Bundessteuer 2004, hat sich ergeben: I. A. A besuchte die Kantonsschule X, welche er im Jahr 1998 mit der Maturität Typus E abschloss. Danach arbeitete er bei der C im Börsengeschäft, anschliessend bei der D sowie der E als Treuhandsachbearbeiter bzw. Buchhalter. Seit 1. Oktober 2002 ist er als Revisor tätig. Im April 2003 nahm er unter Reduktion seines Arbeitspensums auf 80 % an der Hochschule für Wirtschaft Zürich (HWZ) berufs begleitend das Studium der Betriebsökonomie mit dem Ziel eines Bachelor of Science in Business Administration (BBA) auf. B. Das kantonale Steueramt veranlagte A mit Veranlagungs- und Einspracheentscheid vom 21. August 2006 bzw. 28. September 2006 für die Direkte Bundessteuer 2004 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 46'000.-. Dabei liess es die als Weiterbildungskosten geltend gemachten Aufwendungen für das Hochschulstudium von Fr. ... lediglich im Umfang der Ausbildungspauschale von Fr. 400.- zum Abzug zu. II. Der Einzelrichter der Steuerrekurskommission III wies die Beschwerde des Pflichtigen am 28. Februar 2007 ab. III. Mit Beschwerde vom 10. April 2007 liess der Pflichtige dem Verwaltungsgericht beantragen, es seien die Kosten für den Besuch der Fachhochschule in Höhe von Fr. ... als Gewinnungskosten zum Abzug zuzulassen. Ausserdem verlangte er eine Parteientschädigung. Während der Einzelrichter der Steuerrekurskommission III auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Beschwerde. Der Einzelrichter zieht in Erwägung: 1. Für die Beschwerde an das Verwaltungsgericht als weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG über das Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Rekurskommission "sinngemäss". Weil die

erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin (Art. 140 Abs. 3 DBG) ermöglichen soll, muss sich die Aufgabe der zweitinstanzlichen Beschwerde, welche die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle beschränken (BGE 131 II 548 E. 2.5). Demnach können mit der (zweitinstanzlichen) Beschwerde an das Verwaltungsgericht 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 Rekurskommission zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich somit lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d.h. auf Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch (vgl. RB 1999 Nr. 147; BGE 131 II 548 E. 2.5 ).

### **E. 2.1**

Bei unselbständiger Erwerbstätigkeit werden als Berufskosten laut Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten abgezogen. Nicht abzugsfähig sind demgegenüber gemäss Art. 34 lit. b DBG 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). 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 (vgl. 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 Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG, 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. 2.3**

Das vom Pflichtigen besuchte, acht Semester dauernde berufsbegleitende Studium der Betriebsökonomie an der Hochschule für Wirtschaft und Verwaltung Zürich wird mit dem akademischen Grad eines Bachelor of Science in Business Administration (BBA) abgeschlossen. 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 Abs. 2 FHSG auf der Bachelorstufe den Studierenden Allgemeinbildung und Grundlagenwissen und befähigen sie insbesondere, in ihrer beruflichen Tätigkeit selbständig oder innerhalb einer Gruppe Methoden zur Problemlösung zu entwickeln und anzuwenden (lit. a), die berufliche Tätigkeit nach den neuesten Erkenntnissen von Wissenschaft und Praxis auszuüben (lit. b), Führungsaufgaben und soziale Verantwortung wahrzunehmen sowie sich erfolgreich zu verständigen (lit. c) und ganzheitlich und fächerübergreifend zu denken und zu handeln (lit. d). Das Fachhochschulstudium vermittelt somit, wie das Universitätsstudium, besonders hoch stehende Berufskennnisse und unterscheidet sich von diesem im Grunde genommen einzig dadurch, dass es nicht vorrangig wissenschaftlich, sondern vorwiegend praxisorientiert ist. Das Studium an der Hochschule für Wirtschaft und Verwaltung erfordert zwar eine praktische Berufsausübung – zur Hauptsache entweder eine Grundausbildung in einem der Studienrichtung verwandten Beruf bei einer Berufsmaturität (Art. 5 Abs. 1 lit. a FHSG) oder eine mindestens einjährige Berufserfahrung in einem der gewählten Studienrichtung verwandten Beruf bei einer

eidgenössischen oder eidgenössisch anerkannten Maturität (Art. 5 Abs. 1 lit. b FHSG) – und kann daher auch teilzeitlich berufsbegleitend absolviert werden (Art. 6 Abs. 1 FHSG). Doch stellen die Kosten eines solchen Studiums allein aus diesem letztgenannten 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**

Der Pflichtige war während des Besuchs der Hochschule als Revisor tätig. Diese Tätigkeit besteht – was auch gerichtsnotorisch ist – zur Hauptsache in der Prüfung der Geschäftsbücher und Jahresrechnungen von selbständigen natürlichen und juristischen Personen, der Ermittlung des steuerrechtlich massgebenden Gewinns sowie gegebenenfalls in der Veranlagung solcher Personen. Die Kenntnisse und Fähigkeiten, die der Pflichtige im Studium der Betriebsökonomie erwarb bzw. erwerben konnte, gingen indessen weit über seinen beruflichen Aufgabenbereich 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; bestätigt durch VGr, 28. April 2004, SB.2003.00069, sowie 3. November 2004, SB.2004.00069; [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch)). Der Besuch der Hochschule für Wirtschaft und Verwaltung ist für sich betrachtet als persönlicher Leistungsausweis des Pflichtigen für die Erhaltung und Sicherung seiner Stellung im Beruf zweifellos hilfreich. Auch kann dieser – wie er selber eingehend aufgezeigt hat – zahlreiche der im Betriebsökonomiestudium vermittelten allgemeinen Kenntnisse und Fähigkeiten, namentlich auch das Verständnis für betriebswirtschaftliche Zusammenhänge, in seinem angestammten Beruf auf dem Gebiet des Rechnungswesens und des Unternehmenssteuerrechts verwenden. Dennoch hat der Pflichtige nicht vertiefte Kenntnisse und grössere Fähigkeiten in diesem Tätigkeitsbereich, sondern ganz allgemein in der Betriebsökonomie erworben. Mit anderen Worten hat er sich statt Spezialwissen auf dem Gebiet des Rechnungswesens und des Unternehmenssteuerrechts Allgemeinwissen als betriebswirtschaftlicher Generalist angeeignet. Das aber ist Ausbildung zum Betriebsökonom und nicht Weiterbildung im bisherigen Beruf als Steuerrevisor. Dass das Studium an einer Fachhochschule schon vom gesetzgeberischen Konzept her praxisorientiert ausgestaltet ist, ändert nichts daran. Anders verhielte es sich, wenn der Pflichtige umgekehrt zuerst die betriebsökonomische Grundausbildung erworben und dann während seiner Tätigkeit als Steuerrevisor berufsbegleitend ein Nachdiplomstudium im Bereich des Rechnungswesens und/oder des Steuerrechts absolviert hätte. Diesfalls wäre letzteres offenkundig als Weiterbildung zu würdigen gewesen. Wenn sein Arbeitgeber letztlich einen ökonomischen Hochschulabschluss für ein längeres Verbleiben (oder einen Aufstieg in höhere Lohnklassen) in der Bücherrevision als notwendig erachtet und dies für den Pflichtigen im Rahmen einer Zielvereinbarung anlässlich einer Mitarbeiterbeurteilung bekräftigt hat, so vermag dies an der Würdigung der Kosten des Ökonomiestudiums als Ausbildungskosten nichts zu ändern, denn Ausbildungskosten sind gerade auch Aufwendungen, welche die Ausübung eines bestimmten Berufs überhaupt ermöglichen oder hierzu befähigen. So wird auch für den Rechtsdienst von öffentlichen Verwaltungen

und privatwirtschaftlichen Unternehmen regelmässig ein Rechtsanwaltspatent verlangt, ohne dass die Kosten für dessen Erwerb ohne weiteres als Weiterbildungskosten betrachtet werden könnten. Es ist unbestreitbar, dass die erwähnten Bildungskosten einen Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweisen; allein, dies genügt nach der Rechtsprechung für sich betrachtet noch nicht, um sie – bezogen auf den ausgeübten ("angestammten") Beruf – als Ausgaben zu würdigen, die getätigt werden, damit der Arbeitnehmer im angestammten Beruf auf dem Laufenden bleibt oder dessen steigenden oder neuen Anforderungen genügen kann. Nach alledem sind die Studienkosten gesamthaft als nicht abzugsfähige Ausbildungskosten zu würdigen. Das führt zur Abweisung der Beschwerde.

### **E. 3**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und steht ihm keine Parteientschädigung zu (Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG). Demgemäss entscheidet der Einzelrichter :

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