

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2008.00124 vom 20. Mai 2009

ZH Verwaltungsgericht, 2009-05-20, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2008.00124](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2008.00124)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2008.00124 du 20 mai 2009

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2008.00124 del 20 maggio 2009

## Regeste

Staats- und Gemeindesteuer 2006 | Abzugsfähigkeit der Kosten für den Erwerb des Anwaltspatents: Die dem Beschwerdeführer ausbezahlten Pauschalspesen wurden zu Recht zu den steuerpflichtigen Erwerbseinkünften gezählt, weil sie nicht auf einem genehmigten Spesenreglement beruhten und der Beschwerdeführer vermochte seine effektiven Spesen auch nicht belegsmässig nachzuweisen. Da er für steuermindernde Tatsachen die Beweislast trägt, verkennt er seine Mitwirkungspflicht, wenn er geltend macht, das Einreichen der Belege sei ihm unzumutbar oder unmöglich (E. 2). Ob die Kosten für den Erwerb des Anwaltspatents als abzugsfähige Weiterbildungskosten zu würdigen sind, muss anhand des Bezugs des Prüfungsstoffs zum angestammten Beruf geprüft werden (E. 3.3). Eine Person, die gerade erst das Rechtswissenschaftsstudium beendet hat und im Anschluss an ihre für die Prüfungszulassung erforderliche Praktikumsstätigkeit die Anwaltsprüfung ablegt, verfügt noch nicht über einen angestammten Beruf, weshalb die Kosten im Zusammenhang mit der Anwaltsprüfung nicht als Weiterbildungskosten abziehbar sind (E. 3.3.4). Bei Personen, die bereits während einer gewissen Zeit vor dem Erwerb der Anwaltsprüfung gearbeitet haben und sich erst später dazu entschliessen, die Anwaltsprüfung abzulegen, sind im Hinblick auf die Abzugsfähigkeit der Prüfungskosten jegliche juristische Tätigkeiten als angestammter Beruf zu berücksichtigen, welche einen nicht geradezu entfernten Bezug zu den geprüften Fächern aufweisen (E. 3.3.5). Der Beschwerdeführer hat vor dem Erwerb des Anwaltspatents sieben Jahre als Steuerberater gearbeitet, was somit sein angestammter Beruf ist. Ausserdem handelt es sich dabei um ein Berufsfeld, das einen Bezug zum Prüfungsstoff aufweist, weshalb die Kosten für den Erwerb des Anwaltspatents als Weiterbildungskosten abzugsfähig sind (E. 3.3.6). Teilweise Gutheissung.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2008.00124 Entscheid der 2. Kammer vom 20. Mai 2009 Mitwirkend: Abteilungspräsident Martin Zweifel (Vorsitz) , Verwaltungsrichter Andreas Frei, Verwaltungsrichterin Leana Isler, Gerichtssekretärin Claudia Suter. In Sachen A , Beschwerdeführer , gegen Staat Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner , betreffend Staats- und Gemeindesteuer 2006, hat sich ergeben: I. A deklarierte für die Steuerperiode 2006 ein steuerbares Einkommen von Fr. ....- und ein im Kanton Zürich steuerbares Vermögen von Fr. ....- (zum Satz von Fr. ....-). Am 30. März 2007 wurde er vom kantonalen Steueramt mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ....- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. ....- eingeschätzt. Dabei wurden ihm die Repräsentationsspesen gemäss Lohnausweis im Betrag von Fr. ....- aufgerechnet mit der

Begründung, dass sein Arbeitgeber über kein genehmigtes Spesenreglement verfüge. Zudem wurden verschiedene Abzüge im Gesamtvolumen von Fr. ....- zugunsten des Pflichtigen korrigiert. Die hiergegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt am 15. Januar 2008 ab. II. Den Rekurs des Pflichtigen wies die Einzelrichterin der Steuerrekurskommission III mit Entscheid vom 4. November 2008 ab. Sie nahm nach vorgängiger Anhörung des Pflichtigen eine Verböserung vor, indem sie den geltend gemachten Weiterbildungsabzug von Fr. ....- verweigerte und das steuerbare Einkommen neu unter Abzug der Weiterbildungspauschale von Fr. 400.- auf Fr. ....- und das steuerbare Vermögen auf Fr. ....- festsetzte. III. Mit Eingabe vom 23. Dezember 2008 beantragte der Pflichtige dem Verwaltungsgericht sinngemäss, es seien die Repräsentationsspesen im Umfang von Fr. ....- nicht zum Einkommen hinzuzurechnen und es seien die Kosten von Fr. ....- für den Erwerb des aargauischen Rechtsanwaltspatents als Weiterbildungskosten zum Abzug zuzulassen. Ausserdem verlangte er die Zuspreehung einer Parteientschädigung. Während die Steuerrekurskommission III auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Beschwerde. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. 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 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 Steuerrekurskommission 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 (RB 1999 Nr. 147). 1.2 Im Steuerbeschwerdeverfahren gilt das Novenverbot, wonach neue tatsächliche Vorbringen oder Beweismittel vor Verwaltungsgericht ausgeschlossen sind. Für das Gericht ist somit die gleiche Aktenlage massgebend wie für die Rekurskommission. Tatsachen oder Beweismittel, die nicht im Rekursverfahren – und zwar grundsätzlich während der Rekursfrist – behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen sind, dürfen infolgedessen mit der Beschwerde nicht nachgebracht werden. Ausgenommen sind einzig echte Noven, namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions- oder Nachsteuergrund (§ 155 bzw. § 160 StG) beruhen oder der Stützung von geltend gemachten Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder Beweismittel bedürfen. Neue, erstmals vor Verwaltungsgericht gestellte Rechtsbegehren sind schliesslich allgemein zulässig, sofern sie sich nicht auf Tatsachen und Beweismittel stützen, welche unter das Novenverbot fallen (RB 1999 Nr. 149).

### **E. 2.1**

Der Einkommenssteuer unterliegen gemäss § 16 Abs. 1 StG alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte. Bei unselbständiger Erwerbstätigkeit sind dies alle Einkünfte aus dem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte, wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und andere geldwerte Vorteile (§ 17 Abs. 1 StG). Einkünfte im Sinn dieser Bestimmung sind mithin alle Leistungen, welche der Pflichtige für seine Dienste vom Arbeitgeber erhält, gleichgültig unter welcher Bezeichnung sie ausgerichtet werden (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter,

Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 17 N. 28; RB 1980 Nr. 35).

### **E. 2.2**

Zur Ermittlung des Reineinkommens werden die für die Ausübung des Berufs in unselbständiger Stellung notwendigen Ausgaben und besonderen Aufwendungen von den steuerbaren Einkünften abgezogen (§ 25 StG). Die Berufskosten sind in § 26 StG geregelt, worunter Auslagen zu verstehen sind, die vor oder nach der Arbeit anfallen, namentlich Fahrtkosten, Mehrkosten für Verpflegung, übrige Kosten sowie Weiterbildungskosten. Abzugsfähig sind nur die zur Erzielung des Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit "notwendigen" Ausgaben (§ 25 StG), d.h. solche, die ihren Grund in der beruflichen Tätigkeit haben, unbekümmert darum, ob sie objektiv unvermeidbar gewesen wären. Dagegen sind Ausgaben nicht zu berücksichtigen, die vorwiegend mit der allgemeinen Lebenshaltung zusammenhängen (RB 1990 Nr. 32; Philip Funk, Der Begriff der Gewinnungskosten nach schweizerischem Einkommenssteuerrecht, St. Gallen 1989, S. 120 ff.). Als berufsnotwendig erscheint nicht jede Auslage, welche im weiteren Sinn ihren Grund im Arbeitsverhältnis hat. Verlangt wird darüber hinaus ein qualifiziert enger, d.h. rechtlich erheblicher (wesentlicher) Zusammenhang zwischen Art, Grund und Zweck der Ausgabe einerseits und der Natur der beruflichen Tätigkeit andererseits (vgl. RB 1991 Nr. 21; Philip Funk, Gewinnungskosten als Ursache von Einkommen – Einkommen als Ursache von Gewinnungskosten, ASA 58, S. 305 ff.). Daher sind Ausgaben, welche in bloss allgemeiner Weise mit der Berufsausübung zusammenhängen, auch wenn sie eine Erwerbstätigkeit erst ermöglichen oder hierzu befähigen, mangels qualifiziert engem, wesentlichem Zusammenhang zu einer bestimmten beruflichen Tätigkeit keine Berufsauslagen im Sinn des Gesetzes, sondern nicht abzugsfähige private Lebenshaltungskosten oder kraft besonderer Bestimmung abzugsfähige (Erst-)Ausbildungskosten. Zudem sind Gewinnungskosten, welchen in derselben Steuerperiode keine Einkünfte gegenüberstehen, grundsätzlich nicht abzugsfähig. Sie erscheinen in der Regel als Lebenshaltungskosten aus Liebhaberei- oder Hobbytätigkeit (Markus Reich in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, 2. A., Basel etc. 2002, Art. 9 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG] N. 7).

### **E. 2.3**

Die Ausrichtung von Spesenvergütungen führt nur dann im Ergebnis zu keinem steuerbaren Einkommen, wenn und soweit ihnen abzugsfähige Aufwendungen gegenüberstehen (vgl. VGr, 22. Mai 1984, StE 1985 B 97.41 Nr. 1). Dies führt dazu, dass die Vergütungen des Arbeitgebers für Berufsauslagen sowie dessen Spesenvergütungen, welche die effektiven Unkosten des Pflichtigen übersteigen, zum Bruttolohn hinzuzurechnen sind. Dies ist insbesondere bei Pauschalspesen der Fall. Solche Pauschalspesen sind im vollen Umfang dem steuerbaren Einkommen zuzurechnen, sofern sie nicht auf einem von den Steuerbehörden genehmigten Spesenreglement beruhen. Anders verhält es sich mit den "echten" Spesenvergütungen, welchen Auslagen des Arbeitnehmers im Rahmen eines konkreten dienstlichen Auftrags gegenüberstehen; sie sind nicht als Einkünfte zu besteuern (vgl. Erich Bosshard, Die steuerliche Behandlung von Spesenvergütungen im Lohnausweis und im Veranlagungsverfahren in: StR 51 [1996], S. 559).

### **E. 2.4**

Um die Beurteilung der Begründetheit geltend gemachter Berufsauslagen zu ermöglichen, ist der Steuerpflichtige kraft der ihn treffenden gesetzlichen Obliegenheiten (§ 135 StG) gehalten, an der Abklärung der solchen Aufwendungen zugrunde liegenden Tatsachen mitzuwirken (RB 1987 Nr. 35). Weil für steueraufhebende und -mindernde Tatsachen (wie z.B. Berufsauslagen), für die der Steuerpflichtige nach der allgemeinen Beweislastregel im Steuerrecht 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). 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, 23. 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. VGr, 17. Juni 2004, SB.2004.00018, E. 3.3.2, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch); BGr, 10. Juli 1977, ASA 46 [1977/78], S. 512).

## **E. 2.5**

Gemäss Lohnausweis wurden dem Pflichten im Jahr 2006 Fr. ....- in Form von Repräsentationsspesen ausgerichtet. Da diesen Spesen keine belegmässig nachgewiesenen tatsächlichen Auslagen des Pflichtigen gegenüberstanden, wurden sie von den Vorinstanzen zu Recht als Pauschalspesen gewürdigt. Weil diese Spesen dem Pflichtigen für das massgebende Bemessungsjahr 2006 nicht gestützt auf ein genehmigtes Spesenreglement ausgerichtet wurden, sind sie im vollen Umfang dem steuerbaren Einkommen zuzurechnen (vgl. vorn E. 2.2). Wie die Rekurskommission im angefochtenen Entscheid einlässlich und zutreffend dargelegt hat, kann der Pflichtige aus dem Umstand, dass sein Arbeitgeber nach den einschlägigen Vorschriften des aargauischen Rechts kein Spesenreglement hat erhalten können, nichts zu seinen Gunsten ableiten. Der Pflichtige macht geltend, den Spesenvergütungen stünden abzugsberechtigte Berufsauslagen gegenüber, welche im Rahmen von Akquisitionsveranstaltungen mit potenziellen Kunden und Repräsentationsaufgaben angefallen seien. Der Nachweis dieser Auslagen obliegt dem Pflichtigen, den er spätestens im Rekursverfahren hätte erbringen müssen (vgl. oben E. 2.3). Weil er keine Rechnungen und auch keine Zahlungsbelege eingereicht und seine mit den Spesenvergütungen zusammenhängenden Berufsauslagen ungenügend substantiiert hat, ist ihm dieser Nachweis nicht gelungen. Der Pflichtige verkennt seine Mitwirkungspflicht, wenn er sich auf die Behauptung beschränkt, er führe über die einzelnen im Zusammenhang mit Veranstaltungen, Präsentationen etc. angefallenen Kosten nicht genau Buch, und somit sinngemäss geltend macht, das Einreichen der Belege sei ihm unzumutbar oder unmöglich. Vielmehr wäre er aufgrund seiner Mitwirkungspflicht gehalten gewesen, die Kosten auf anderem Wege (z.B. mittels Zahlungsnachweis, Bank- oder Kreditauszug) zu dokumentieren. Die von seinem Arbeitgeber ausgerichtete Spesenpauschale im Betrag von

Fr. ....- ist daher zu Recht dem steuerbaren Einkommen aufgerechnet worden. Daraus folgt, dass die Beschwerde insoweit unbegründet ist.

### **E. 3.1**

Laut § 26 Abs. 1 lit. d StG werden die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten abgezogen. Nicht abzugsfähig sind demgegenüber gemäss § 33 lit. b StG die Ausbildungskosten.

### **E. 3.2**

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 sogenannten 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 (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.), 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: Martin Zweifel/Peter Athanas [Komm.], 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. 3.3**

Ob die Kosten für den Erwerb des Rechtsanwaltspatents als abzugsfähige Weiterbildungskosten zu würdigen sind, muss anhand des Bezugs des Prüfungsstoffs zum angestammten Beruf untersucht werden.

#### **E. 3.3.1**

Die aargauische Anwaltsprüfung erfasst gemäss § 4 der aargauischen Anwaltsverordnung vom 18. Mai 2005 (AnwV) die Gebiete Zivilgesetzbuch, Obligationenrecht, Straf- und Strafprozessrecht, Zivilprozessrecht, Anwaltsrecht, Schuldbetreibungs- und Konkursrecht, Staats- und Verwaltungsrecht mit besonderer Berücksichtigung des aargauischen Rechts, Grundzüge des Sozialversicherungsrechts und des Steuerrechts. Die Vorbereitung zur Anwaltsprüfung bewirkt im Sinn einer juristischen Grundausbildung eine Vertiefung und Aktualisierung der geprüften Fächer (vgl. VGr, 24. März 2003, SB.2003.00063, E. 1.2, [www.vger.ch](http://www.vger.ch)) und befähigt zur Ausübung des Anwaltsberufs (§ 1 des aargauischen Einführungsgesetzes zum Bundesgesetz über die Freizügigkeit der Anwältinnen und Anwälte vom 2. November 2004 [EG BGFA]). Zudem ermöglicht der Erwerb des Rechtsanwaltspatents die Vornahme derjenigen prozessualen Tätigkeiten, die gemäss den Prozessgesetzen den Rechtsanwälten vorbehalten sind (§ 2 EG BGFA). Zum Monopolbereich gehört nach den aargauischen Prozessgesetzen grundsätzlich die prozessuale Tätigkeit im Zivilprozess, im verwaltungsgerichtlichen Verfahren, mit Ausnahme von Steuersachen, sowie im Strafprozess.

#### **E. 3.3.2**

Sodann muss geprüft werden, welche Tätigkeiten eines Kandidaten der Rechtsanwaltsprüfung als angestammt zu betrachten sind. Unter dem Begriff des "Berufs" ist die auf die Schaffung und Erhaltung einer Lebensgrundlage ausgerichtete Betätigung zu verstehen, welche aufgrund bestimmter Kenntnisse ausgeübt wird und auf Dauer ausgerichtet ist, ohne dass es sich dabei um eine Tätigkeit handelt, der während des ganzen Lebens nachgegangen werden müsste (Felix Richner, *Bildungskosten*, ZStP 3/2002, 182). Das Erfordernis, wonach der Beruf angestammt sein muss, verlangt einen Zusammenhang zwischen der Weiterbildung und dem bisher ausgeübten Beruf. Hiervon abzugrenzen ist die erstmalige Aufnahme einer (neuen) Berufstätigkeit (vgl. BGE 113 Ib 114 E. 2a) bzw. die Erlangung der Befähigung zur Ausübung eines bestimmten Berufs, da es hierbei am Erfordernis des angestammten Berufs fehlt (Michael Beusch, *Bildungskosten – Eine Analyse der Abgrenzung von Aus- und Weiterbildung anhand neuerer Entwicklungen in der Rechtsprechung*, zsis) Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht, 6/2004, N. 9).

#### **E. 3.3.3**

In verschiedenen Kantonen werden die Kosten für den Erwerb des Rechtsanwaltspatents bereits als abzugsfähige Weiterbildungskosten anerkannt, so zum Beispiel in den Kantonen St. Gallen (StB SG 39 Nr. 6 Ziff. 4), Thurgau (StR 2008/2, 82 ff.), Graubünden (Praxisfestlegung Steuerverwaltung Graubünden, Ziff. 9.2), Luzern (StB LU 33 Nr. 4), Aargau (Merkblatt Weiterbildungs- und Umschulungskosten vom 31. Januar 2006) und

wohl auch Basel-Stadt (BStPra 2/2008, 250). Der Kanton Thurgau fordert einen unmittelbaren ursächlichen Zusammenhang zwischen der Bildungsmaßnahme und dem ausgeübten Beruf und bejaht diesen, wenn jemand über eine entsprechende Grundausbildung (z.B. Universitätsabschluss) verfügt sowie bereits eine entsprechende berufliche Stellung einnimmt (StR 2008/2, 82). Im Kanton St. Gallen ist für die Abzugsfähigkeit nur gefordert, dass die Kosten in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der gegenwärtigen Berufsausübung stehen (StB SG 39 Nr. 6 Ziff. 2). In noch weitergehender Weise setzt der Kanton Graubünden für die Abzugsfähigkeit als Weiterbildungskosten bloss voraus, dass die Kosten mit dem gegenwärtigen Beruf oder mit der ursprünglichen Ausbildung zusammenhängen, weshalb auch die Kosten für den Erwerb des Anwaltspatents eines als Journalist tätigen Juristen geltend gemacht werden können (Praxisfestlegung, Ziff. 2.1). Die Abzugsfähigkeit wird im Kanton Aargau damit begründet, dass sich der Jurist nur bis zum Hochschulabschluss in einem Ausbildungsstatus befinde, danach könne er auf seinem Beruf arbeiten und ins Erwerbsleben einsteigen; der Erwerb des Rechtsanwaltspatents sei daher mit einem Berufsmann, der noch die Meisterprüfung absolviere, zu vergleichen (AGVE 1988, 222 f.). Die im Hinblick auf den Erwerb des Anwaltspatents angefallenen Kosten werden demgegenüber beispielsweise nicht anerkannt in den Kantonen Bern (TaxInfo, Art. 31 des bernischen Steuergesetzes) und Baselland (BStPra 4/2002, 241). Der Kanton Bern begründet seine ablehnende Haltung damit, dass beim Erwerb des Anwaltspatents eine Zweitausbildung vorliege (TaxInfo, Art. 31 des bernischen Steuergesetzes, Ziff. 4). Die Kosten eines Juristen zum Erwerb des Rechtsanwaltspatents werden nach Auffassung des Kantons Baselland nicht für die Weiterbildung im Rahmen des bereits erlernten und ausgeübten Berufs erbracht, sondern für eine neue Ausbildung (StGE 003/2006 vom 20. Januar 2006, E. 2a). In der Literatur wird teilweise die Unterscheidung danach getroffen, ob der Pflichtige vor dem Erwerb des Rechtsanwaltspatents bereits eine Berufstätigkeit ausgeübt hat, die nicht nur den Praxisanforderungen für das Erlernen des Anwaltshandwerks diene (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 33 N. 43).

#### **E. 3.3.4**

Die kantonalen Anwaltsgesetze setzen in der Regel eine Praxiserfahrung von einer bestimmten Dauer für die Zulassung zur Anwaltsprüfung voraus und schreiben zugleich vor, wo diese erworben werden kann. Laut § 2 AnwV wird eine rechtspraktische Tätigkeit von mindestens einem Jahr verlangt und kann anlässlich eines Praktikums bei einem (inner- oder ausserhalb des Kantons) registrierten Rechtsanwalt, bei einem aargauischen Bezirksgericht oder beim Obergericht, bei einem Spezialverwaltungsgericht, in der aargauischen Verwaltung oder bei einer vergleichbaren ausserkantonalen Behörde ausgeübt werden. In Anwendung der ausgeführten Kriterien (vgl. oben E. 3.3.2) fragt sich, ob hierdurch bereits ein angestammter Beruf begründet wird. Eine Person, die gerade erst das Studium der Rechtswissenschaften beendet hat, sich also bis anhin in Ausbildung befunden hat, ist ein Berufseinsteiger auf dem Gebiet der juristischen Tätigkeit. Deshalb verfügt eine solche Person noch nicht über eine angestammte (juristische) Tätigkeit. Absolviert sie im Anschluss an das Studium im Hinblick auf die Anwaltsprüfung ein Praktikum, stellt sich die Frage, ob dadurch bereits ein angestammter Beruf begründet wird. Dies muss aus folgenden Gründen verneint werden: Die Praktikumstätigkeit zielt hier auf den Erwerb der notwendigen fachlichen Kenntnisse ab, die für die Ausübung des Anwaltsberufs erforderlich sind. Das Praktikum soll mit anderen Worten zur Ausübung eines bestimmten, künftigen Berufs, nämlich des Anwaltsberufs, überhaupt erst befähigen bzw. das

Handwerkszeug vermitteln. Bereits die Verwendung des Begriffs "Praktikum" deutet darauf hin, dass es sich hierbei nicht um eine eigentliche Berufstätigkeit handelt, die einen angestammten Beruf zu begründen vermag, sondern um eine Tätigkeit, die auf das Erlernen der berufsspezifischen Kenntnisse eines Rechtsanwalts gerichtet ist und mit der Rechtsanwaltsprüfung abgeschlossen wird. Deshalb wird durch die an das Studium anschliessende Praktikumstätigkeit im Hinblick auf den Erwerb des Rechtsanwaltspatents kein angestammter Beruf geschaffen. Dadurch entfällt auch die Abzugsfähigkeit der damit zusammenhängenden Kosten.

#### **E. 3.3.5**

Sodann muss das Erfordernis des angestammten Berufs von Personen geklärt werden, die bereits während einer gewissen Zeit vor dem Erwerb der Anwaltsprüfung gearbeitet haben und sich erst in einem späteren Zeitpunkt dazu entschliessen, die Anwaltsprüfung abzulegen. Trotz der Praxiserfordernisse in § 2 AnwV erschiene es allerdings als zu eng, den Begriff des angestammten Berufs auf die in der AnwV vorgesehenen Berufe und Tätigkeitsgebiete zu beschränken, zumal diese Zulassungsvoraussetzung zu irgendeinem Zeitpunkt erworben werden kann und nicht der Rechtsanwaltsprüfung direkt vorangehen muss. Deshalb sind im Hinblick auf die Rechtsanwaltsprüfung jegliche juristischen Tätigkeiten als "angestammter Beruf" zu berücksichtigen, welche einen nicht geradezu entfernten Bezug zu den geprüften Fächern aufweisen.

#### **E. 3.3.6**

Im vorliegenden Fall ist zu untersuchen, ob – nebst dem Erfordernis des angestammten Berufs – auch der Bezug der beruflichen Tätigkeit des Pflichtigen zum Prüfungsstoff gegeben ist. Dieser hat vor dem Erwerb des Rechtsanwaltspatents während rund sieben Jahren als Steuerberater für verschiedene Arbeitgeber im Bereich der Steuerberatung gearbeitet. Die Steuerberatung stellt folglich den angestammten Beruf des Pflichtigen dar. Ausserdem ist der Pflichtige zweifellos in einem Berufsfeld tätig gewesen, das einen Bezug zum Prüfungsstoff aufweist, zumal auch das Steuerrecht Gegenstand der aargauischen Anwaltsprüfung ist. Dabei ist unerheblich, ob das Steuerrecht nur einen kleinen Teil des gesamten Prüfungsstoffs ausmacht, da nach Abschluss des Rechtsstudiums in der Regel eine Spezialisierung in einem oder mehreren Rechtsgebieten erfolgt bzw. nicht notwendigerweise eine Berührung mit allen Bereichen der Rechtswissenschaft im Rahmen der praktischen Berufstätigkeit stattfindet. Deshalb muss für die Zulassung zur Anwaltsprüfung auch nur eine genügende praktische Tätigkeit und nicht eine praktische Tätigkeit in allen geprüften Fächern nachgewiesen werden. Da der Pflichtige über einen angestammten Beruf verfügt, der einen genügenden Bezug zum Prüfungsstoff aufweist, sind die Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit der Kosten für den Erwerb der Anwaltsprüfung erfüllt. Daher sind die gesamten im Zusammenhang mit der Anwaltsprüfung angefallenen Kosten im geltend gemachten Umfang von Fr. ....- zum Abzug zuzulassen. Demzufolge ist die Beschwerde insoweit gutzuheissen.

#### **E. 4**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Beschwerdeführer zu 1 / 2 und dem Beschwerdegegner zu 1 / 2 aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und steht dem Beschwerdeführer zufolge des nur teilweisen Obsiegens keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 StG und § 153 Abs. 4 StG). Die heute vorzunehmende

Änderung des steuerbaren Einkommens führt dazu, dass der Beschwerdeführer auch im Rekursverfahren zu 1 / 2 obsiegt, weshalb die Kosten des Rekursverfahrens dem Beschwerdeführer zu 1 / 2 und dem Beschwerdegegner zu 1 / 2 aufzuerlegen sind. Demgemäss entscheidet die Kammer :

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