



STEUERREKURSKOMMISSION III DES KANTONS ZÜRICH

3 ST.2008.295
3 DB.2008.178

Entscheid

18. März 2010

Mitwirkend:

Einzelrichter A. Widl und Sekretärin S. Weigold

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch RA lic.iur. Daniel Pagnamenta,
Burki Rechtsanwälte,
Rotfluhstrasse 85, Postfach, 8702 Zollikon,

**Rekurrenten/
Beschwerdeführer,**

gegen

1. **Staat Zürich,**
2. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Nord,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Rekursgegner,
Beschwerdegegnerin,**

betreffend

Einschätzung 2006 und Direkte Bundessteuer 2006

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige bzw. zusammen mit seiner Ehefrau B die Pflichtigen) arbeitete nach Abschluss der Lehre zum Elektrotechniker im Jahr 1991 drei Monate bei seiner Lehrfirma weiter. In der Folge absolvierte er an der Ingenieurschule Rapperswil das Studium der Elektrotechnik, welches er im Januar 1995 abschloss. Danach war er bei verschiedenen Firmen, zuletzt bei der Firma C als Systemintegrator und Systemingenieur tätig. Ab April 2005 wechselte er in die Verkaufsabteilung als "Pre-Sales engineer". Im Rahmen der Fortbildung absolvierte der Pflichtige verschiedene Sprachaufenthalte in England und Südamerika. Von April 2005 bis Januar 2007 absolvierte er an der Berner Fachhochschule ein Nachdiplomstudium zum Wirtschaftsingenieur FH mit Vertiefung in Marketingmanagement. In diesem Zusammenhang machte er in der Steuererklärung 2006 u.a. Weiterbildungskosten von Fr. 6'937.- (Studiengebühren Fr. 6'600.- und weitere Kosten von Fr. 337.-) geltend.

Das kantonale Steueramt veranlagte die Pflichtigen am 7. Februar 2008 für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2006, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 149'400.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.-. Dabei würdigte es die geltend gemachten Kosten als Ausbildungskosten und liess stattdessen nur den Pauschalabzug von Fr. 400.- zu. Am 27. März 2008 erging eine entsprechende Veranlagung betreffend die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2006, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 148'700.-.

B. Hiergegen erhobene Einsprachen wies das kantonale Steueramt am 15. August 2008 ab.

C. Mit Rekurs und Beschwerde vom 18. September 2008 beantragten die Pflichtigen, die geltend gemachten Weiterbildungskosten vollumfänglich vom Einkommen in Abzug zu bringen.

Im Rahmen eines zweiten Schriftenwechsels schloss das kantonale Steueramt am 26. Februar 2009 auf Abweisung der Rechtsmittel.

Auf die Parteivorbringen wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. Gemäss § 25 StG und Art. 25 DBG werden zur Ermittlung des Reineinkommens von den gesamten steuerbaren Einkünften die zur Erzielung notwendigen Aufwendungen abgezogen. Abzugsfähig im Bereich der unselbstständigen Erwerbstätigkeit sind nach § 26 Abs. 1 lit. d StG bzw. Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG unter anderem die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten. Nicht abzugsfähig sind hingegen die Ausbildungskosten (§ 33 lit. b StG bzw. Art. 34 lit. b DBG).

a) Weiterbildung im Sinn des Gesetzes besteht in denjenigen Bildungsmaßnahmen, die ein Steuerpflichtiger auf sich nimmt, um in einem Beruf, in dem er tätig ist, auf dem Laufenden und den steigenden Anforderungen seiner beruflichen Stellung gewachsen zu bleiben (Philip Funk, Der Begriff der Gewinnungskosten nach schweizerischem Einkommenssteuerrecht, 1989, S. 96 f.; Felix Richner, Bildungskosten, ZStP 2002, 189 und 264). Die Ausgaben der Weiterbildung dienen der Erhaltung und Verbesserung der für die gegenwärtige Berufsausübung erforderlichen Sachkenntnisse oder der Erhaltung/Sicherung der gegenwärtigen Berufsstellung (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. 10; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 26 N 64 und 71 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 26 N 71 und 78 ff.), aber auch dem Erwerb besonderer Fachkenntnisse mit Blick auf eine Spezialisierung (RB 2004 Nr. 92). Abzugsfähige Weiterbildungskosten stellen auch die so genannten Berufsaufstiegskosten dar, sofern die getätigten Aufwendungen im Hinblick auf den Aufstieg im angestammten Beruf erfolgen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 26 N 95 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 26 N 98 ff.). Zielen die Aufwendungen aber auf einen Anstieg 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 (RB 2004 Nr. 92; RB 1996 Nr. 34 = StE 1997 B 27.6 Nr. 12 und VGr, 23. Februar 2000 = StE 2000 B 22.3 Nr. 71 E. 3d; BGr, 6. Juli 2005 = StE 2006 B 22.3 Nr. 86 mit weiteren Hinweisen; BGE 113 Ib 114 E.3 S. 120 f.).

b) Unter nicht abziehbarer Ausbildung im Sinn von § 33 lit. b StG bzw. Art. 34 lit b DBG sind diejenigen Bildungsvorgänge zu verstehen, die nicht mit einer bereits ausgeübten Erwerbstätigkeit zusammenhängen, insbesondere die Ausbildung, die der erstmaligen Erlangung eines Berufs oder der ersten Erwerbstätigkeit dient (RB 2004 Nr. 92; Funk, S. 95; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 26 N 8; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 26 N 7). Sie bilden mangels eines qualifiziert engen wesentlichen Zusammenhangs mit einer vorbestehenden, so genannten angestammten beruflichen Tätigkeit keine Berufskosten im Sinn des Gesetzes, sondern nicht abzugsfähige private Lebenshaltungskosten. Als Kosten der Ausbildung gelten aber auch diejenigen einer Zweitausbildung, die im Hinblick auf einen späteren Berufswechsel absolviert wird und deren Kosten nur unter bestimmten Voraussetzungen abzugsfähig sind (§ 26 Abs. 1 lit. d StG bzw. Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG; Umschulung).

c) Das Verwaltungsgericht verweist in seiner Rechtsprechung zu den Weiterbildungskosten auf Art. 30 lit. a und b des Bundesgesetzes über die Berufsbildung vom 13. Dezember 2002 (BBG; SR 412.10) und hält fest, die Bestimmung enthalte insofern ein taugliches Kriterium für den Weiterbildungsbegriff, als die berufsorientierte Weiterbildung primär dazu dient, "durch organisiertes Lernen bestehende berufliche Qualitäten zu erneuern, zu vertiefen und zu erweitern" (RB 2004 Nr. 92). Indessen schliesst die in Art. 30 lit. a und b BBG erwähnte Zwecksetzung auch Elemente der Umschulung bzw. Ausbildung mit ein ("neue berufliche Qualifikationen" bzw. "berufliche Flexibilität"), welche über die steuerlich abzugsfähige Weiterbildung hinausgehen. Ob die Kosten eines Lehrgangs als abzugsfähige Weiterbildungskosten zu würdigen sind, kann daher 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. Mitentscheidend, insbesondere bei Master-Lehrgängen, sind nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung aber auch die Auswirkungen, welche die Zusatzausbildung und der damit erworbene Titel auf die gegenwärtige und künftige Berufstätigkeit hat (BGr,

17. Oktober 2005, 2A.182/2005 = StR 2006, 41; BGr, 6. Juli 2005, 2A.623/2004 = StE 2006 B.22.3 Nr. 86; BGr, 6. Juli 2005, 2A.671/2004 = www.bger.ch; BGr, 18. Dezember 2003, 2A.277/2003 = StE 2004 B 22.3 Nr. 77 = StR 2004, 451). In der Regel gelten jedoch Aufwendungen für meist mehrjährige Lehrgänge an (Fach-) Hochschulen als Ausbildungskosten, und zwar auch dann, wenn die Absolvierung des Studiums dem Steuerpflichtigen als persönlicher Leistungsausweis für die Erhaltung und Sicherung seiner Stellung im Beruf dient und er die im Studium erworbenen Kenntnisse und Fähigkeiten bei der Arbeit auch verwenden kann (BGr, 6. Juli 2005, 2A.623/2004; BGr, 18. Dezember 2003, 2A.277/2003; VGr, 3. November 2004, SB.2004.00069; VGr, 28. April 2004, SB.2003.00069; VGr, 23. Oktober 2002, SB.2002.00046 = StE 2003 B 22.3 Nr. 75).

d) Als steuermindernde Tatsachen sind Weiterbildungskosten vom Steuerpflichtigen geltend zu machen, hinreichend darzulegen und nachzuweisen.

2. Streitig ist, ob das absolvierte Nachdiplomstudium (Certificate of Advanced Studies [CAS]) zum Wirtschaftsingenieur FH einen engen wesentlichen Zusammenhang mit einer vorbestehenden so genannten angestammten beruflichen Tätigkeit aufweist und somit die geltend gemachten Kosten als Weiterbildungskosten abzugsfähig sind.

a) Beim vom Pflichtigen absolvierten CAS-Studiengang handelte es sich um eine berufsbegleitende betriebswirtschaftliche Grundausbildung mit Vertiefung in Marketingmanagement. Der Lehrgang dauerte insgesamt drei Semester und berechnete den Absolventen, den Titel "Nachdiplom FH als Wirtschaftsingenieur" zu tragen. In den ersten beiden Semestern wurden betriebswirtschaftliche Grundlagen vermittelt. Zu den Fächern gehörten Finanzwesen, Business Game Ökonomik, Organisation, Erlebnis-seminar "Outdoor", Präsentieren und Moderieren, Projektmanagement, Recht, Selbstmanagement, betriebliches Rechnungswesen, Businessplanung, Führen und Motivieren, Integrationsseminar "Indoor", Kommunizieren und Verhandeln, Marketing, Personalmanagement und Volkswirtschaftslehre. Im dritten Semester absolvierte der Pflichtige entsprechend seiner neu ausgeübten Tätigkeit als Verkaufsingenieur das Vertiefungsmodul Marketingmanagement. Dazu gehörten die Fächer Marketing-Konzept, Kundengewinnung, Kundenbindung, Marketingkommunikation, Marketing-Simulation und Internationales Marketing. Insgesamt vermittelte der streitbetroffene

Lehrgang, der nicht nur Ingenieuren offen steht (www.phw.info), allgemeines Grundwissen in Betriebswirtschaft und Marketing (ebenso BGr, 3. November 2005, StE 2006 B 22.3 Nr. 85 betreffend den gleichen Lehrgang). Über solche umfassende betriebswirtschaftliche Kenntnisse verfügte der Pflichtige vor Antritt des Lehrgangs noch nicht. Dies kommt mit aller Deutlichkeit aus der Bestätigung seiner Arbeitgeberin zum Ausdruck, welche die berufliche Positionsveränderung von der Absolvierung einer betriebswirtschaftlichen Weiterbildung abhängig machte. Im Übrigen legte der Pflichtige nicht in substantzierter Form dar, inwieweit das gesamte Studienprogramm – wie später behauptet und auf Wunsch des Pflichtigen von der Arbeitgeberin bescheinigt – eine Auffrischung und Vertiefung bereits vorhandener betriebswirtschaftlicher Kenntnisse bedeutete. Jedenfalls geht aus dem Lebenslauf nicht hervor, bei welcher früheren Ausbildung oder Berufstätigkeit er derartige betriebswirtschaftliche Kenntnisse in gewichtigem Umfang erlangt haben will.

Der betreffenden Bildungsmaßnahme kommt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung auch ein gewisser Eigenwert zu, da betriebswirtschaftliche Zusatzkenntnisse wie auch der erlangte Titel die Berufsaussichten im Allgemeinen verbessern (StE 2006 B 22.3 Nr. 85). Allerdings darf der Eigenwert bei CAS-Studiengängen heutzutage nicht überbewertet werden. Denn es gibt ein grosses Angebot von universitären Bachelor- und Masterlehrgängen (MBA, MBE, LL.M, EMBA, MAS usw.) auf teilweise noch höherem (wissenschaftlichem) Niveau und/oder mit einem höheren Stellenwert des erworbenen Titels. Entsprechend treten auch immer mehr qualifizierte Betriebswirtschaftler in den Arbeitsmarkt ein. Vor diesem Hintergrund erscheinen geplante Karriereschritte, die bis anhin – soweit bekannt – nicht eingetreten sind, unsicher.

Allein wegen des Eigenwerts der erlangten betriebswirtschaftlichen Kenntnisse und des Titels, der wie erwähnt nicht überbewertet werden kann, können die streitbetreffenden Kosten aber noch nicht als Ausbildungskosten gewürdigt werden. Entscheidend für die Abzugsfähigkeit der Kosten ist vor allem, ob das Nachdiplomstudium einen engen Zusammenhang mit der angestammten Berufstätigkeit als Ingenieur aufweist.

b) Dieser Zusammenhang ist im vorliegenden Fall gegeben. Zwar arbeitete der Pflichtige gemäss den eingereichten Arbeitszeugnissen vor Aufnahme des Studiums

ausschliesslich im technischen Bereich. Er war bei verschiedenen Firmen (seit September 2000 bei C) als Systemingenieur und Systemintegrator primär auf dem Gebiet der Telekommunikation (Netzwerkösungen, Multimedia-Kommunikation, IP-Telephonie, Security-Lösungen) tätig. Zu seinem Aufgabenbereich bei C gehörten bis Juni 2002 das Evaluieren von Übertragungs- und Kommunikationseinrichtungen, die Erarbeitung von Konzepten für Kommunikationsnetze in verschiedenen Projekten, das Planen, Testen, Installieren und Überwachen von Übertragungs- und Kommunikationseinrichtungen, das Lokalisieren und Beheben von Fehlern in Kundennetzen, das Erstellen von Netzwerkdokumentationen und diversen Statistiken, der technische Support der C-Kundennetze, das Mitverfolgen und Weitervermitteln der technischen Entwicklung und der Einsatzmöglichkeiten von Übertragungs- und Kommunikationseinrichtungen und die Ausbildung und Schulung von Kunden. Von Juni 2002 bis Februar 2005 war er als "Pre-IS Network Integration team engineer" tätig. Einzelheiten über die konkret ausgeübten Tätigkeiten während dieser Zeit legte er nicht dar. Es ist jedoch davon auszugehen, dass er weiterhin Aufgaben im technischen Bereich erfüllte. Ab April 2005 wechselte er nach einer Firmenrestrukturierung in die Verkaufsabteilung und arbeitete fortan als Vertriebsingenieur. Dort war er im Wesentlichen für den Verkauf und die Implementierung von Computernetzwerkösungen und anderer C Produkte für Unternehmen in der Schweiz zuständig. Die berufliche Veränderung hat aber weder zu einem Anstieg in eine höhere Stellung noch zu einem andern Beruf geführt. Viel eher kann die neue Position als Vertriebsingenieur als Spezialisierung der angestammten Ingenieur-tätigkeit bezeichnet werden. Denn die Tätigkeit als Vertriebsingenieur erfordert gemäss Stellenbeschrieb in erster Linie ein hohes Mass an technologischem Fachwissen und steht somit in der Regel nur Ingenieuren, vorzugsweise mit Marketingerfahrung offen. Anders lassen sich die Produkte der Firma nicht verkaufen. Insofern ist der Pflichtige ab Mai 2005 weiterhin in seinem angestammten Beruf, wenn auch mit einem anderen Schwerpunkt tätig. Das Erfordernis, wonach der Beruf angestammt sein muss, setzt nicht voraus, dass der Pflichtige während des ganzen Lebens die gleichen Tätigkeiten ausführen muss (Felix Richner, Bildungskosten ZStP 2002, 182).

Somit sind Rekurs und Beschwerde gutzuheissen. Das steuerbare Einkommen bei den Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2006, ist von Fr. 149'400.- auf Fr. 142'500.- (Fr. 149'490.- - Fr. 6'937.- = Fr. 142'553.-) herabzusetzen. Das steuerbare Einkommen bei der direkten Bundessteuer 2006 ist von Fr. 148'700.- auf Fr. 141'800.- (Fr. 148'790.- - Fr. 6'937.- = Fr. 141'853.-) herabzusetzen.

3. Bei diesem Ausgang sind die Kosten des Rekurs- und Beschwerdeverfahrens dem Rekursgegner/der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG, Art. 144 Abs. 1 DBG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen. Die Rekurrenten werden für die Staats- und Gemeindesteuern, Steuerperiode 2006, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 142'500.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.- eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 2 bzw. § 47 Abs. 2; Verheiratetentarif).
2. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die Beschwerdeführer werden für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2006, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 141'800.- veranlagt (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 2 DBG; Verheiratetentarif).

[...]