



Entscheid

19. November 2012

Mitwirkend:

Einzelrichterin Micheline Roth und Gerichtsschreiber Stefan Eichenberger

In Sachen

A,

**Beschwerdeführerin/
Rekurrentin,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

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

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2010 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2010

hat sich ergeben:

A. Am 6. April 2011 ging die Steuererklärung von A (nachfolgend die Pflichtige) vom 30. März 2011 beim Gemeindesteuernamt B ein. Darin deklarierte sie für die direkte Bundessteuer 2010 ein steuerbares Einkommen von Fr. 107'000.- und für die Staats- und Gemeindesteuern 2010 ein steuerbares Einkommen von Fr. 106'300.- sowie ein steuerbares Vermögen von Fr. 26'000.-.

Das kantonale Steueramt veranlagte sie am 21. Mai 2012 mit einem steuerbaren Einkommen für die direkte Bundessteuer 2010 von Fr. 115'600.- und für die Staats- und Gemeindesteuern 2010 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 114'900.- sowie einem steuerbaren Vermögen von Fr. 26'000.-. Die Abweichung gegenüber der Steuererklärung der Pflichtigen begründete es im Wesentlichen damit, dass es den von der Pflichtigen besuchten Lehrgang zum "C" als Ausbildung und nicht als Weiterbildung qualifiziere und die damit verbundenen Kosten folglich nicht zum Abzug zulasse.

B. Hiergegen erhob die Pflichtige am 29. Mai 2012 Einsprache und machte geltend, dass es sich bei den in Abzug gebrachten Kosten um Auslagen für eine Weiterbildung und nicht für eine Ausbildung handle.

Am 18. Juni 2012 forderte das kantonale Steueramt von der Pflichtigen weitere Aktenunterlagen ein. Nachdem die Pflichtige dieser Aufforderung nicht nachgekommen war, mahnte es sie am 25. Juli 2012 und setzte ihr eine Frist zur Erfüllung bis am 14. August 2012 an. Mit Schreiben vom 23. Juli 2012, welches am 26. Juli 2012 beim kantonalen Steueramt einging, reichte die Pflichtige verschiedene Unterlagen ein.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen der Pflichtigen am 20. August 2012 ab, da es am genügend engen Zusammenhang zwischen ihrem ausgeführten, angestammten Beruf und dem Lehrgang fehle, sodass der Lehrgang als Weiterbildungsmassnahme zu qualifizieren sei.

C. Hiergegen erhob die Pflichtige am 18. September 2012 Beschwerde bzw. Rekurs und wiederholte ihren Antrag aus der Einsprache.

Das kantonale Steueramt schloss in der Beschwerde- bzw. Rekursantwort vom 5. Oktober 2012 auf kostenpflichtige Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Die Einzelrichterin zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss Art. 25 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und § 25 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) werden zur Ermittlung des Reineinkommens von den gesamten steuerbaren Einkünften die zur Erzielung notwendigen Aufwendungen abgezogen. Abzugsfähig im Bereich der unselbstständigen Erwerbstätigkeit sind nach Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG bzw. § 26 Abs. 1 lit. d StG unter anderem die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten. Nicht abzugsfähig sind hingegen die Ausbildungskosten (Art. 34 lit. b DBG bzw. § 33 lit. b StG).

b) 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, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 26 N 71 und 78 ff. DBG und Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 26 N 64 und 71 ff. StG), 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,

Art. 26 N 98 ff. DBG und § 26 N 95 ff. StG). 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.).

c) Unter nicht abziehbarer Ausbildung im Sinne von Art. 34 lit. b DBG bzw. § 33 lit. b StG 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, Art. 26 N 7 DBG und § 26 N 8 StG). 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 (Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG bzw. § 26 Abs. 1 lit. d StG; Umschulung).

d) Das Merkblatt des kantonalen Steueramts über die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Bildungsmassnahmen vom 11. November 2009 konkretisiert die Abgrenzung zwischen Aus- und Weiterbildung.

Demnach sind Ausbildungskosten Auslagen, die anfallen, um die notwendigen Fähigkeiten und Kenntnisse zur Ausübung eines bestimmten Berufs zu erlernen. Als Ausbildungskosten gelten auch Auslagen, die zum Aufstieg in eine vom bisherigen Beruf eindeutig zu unterscheidende höhere Berufsstellung oder gar zum Umstieg in einen anderen Beruf dienen. Solche Auslagen stehen nicht in einem „qualifiziert engen“ und wesentlichen Zusammenhang mit einer angestammten beruflichen Tätigkeit; sie stellen daher nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten dar (Ziff. 3.1 des Merkblattes).

Weiterbildungskosten sind demgegenüber Aufwendungen zur Erhaltung oder Sicherung der vom Pflichtigen erreichten beruflichen Stellung oder zum Aufstieg in eine gehobeneren Stellung im angestammten Beruf. Weiterbildungskosten sind Auslagen, die getätigt werden, um im angestammten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben oder dessen steigenden oder neuen Anforderungen zu genügen, oder zum Erwerb besonderer Fachkenntnisse mit Blick auf eine Spezialisierung oder den Aufstieg im angestammten Beruf (Ziff. 3.2 des Merkblattes).

Aufwendungen für Lehrgänge wie Sprach- und EDV-Kurse sowie Kurse über den Umgang mit Arbeitswerkzeugen und -instrumenten gelten als Weiterbildungskosten, sofern sie für die gegenwärtige berufliche Tätigkeit nützlich sind und im Rahmen des Üblichen liegen. Beispiele dafür sind Kurse in Kommunikation, Rhetorik, Verhandlungs- und Gesprächstechnik, Arbeitsmethodik, Konfliktmanagement, Gedächtnis-, Lern-, Problemlösungs-, Entscheidungstechnik, Teamprozesse, Teameffizienz, Protokollführung sowie Kurse in Teamcoaching für Führungskräfte und Projektleiter (Ziff. 4.3 des Merkblattes).

e) 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).

f) Als steuermindernde Tatsachen sind Weiterbildungskosten von der Steuerpflichtigen geltend zu machen, hinreichend darzulegen und nachzuweisen.

2. a) Damit die Auslagen der Pflichtigen für den von ihr besuchten Lehrgang "C" abzugsfähige Weiterbildungskosten darstellen, ist – wie bereits oben ausgeführt – ein qualifiziert enger und wesentlicher Zusammenhang zwischen der von ihr während der Bemessungsperiode ausgeübten Tätigkeit sowie dem Lehrgang erforderlich.

b) Zu der von ihr während der Steuerperiode 2010 ausgeübten Tätigkeit machte die Pflichtige folgende Angaben: Vom Dezember 2007 bis im Juni 2011 – und somit in der fraglichen Steuerperiode 2010 – sei sie als Produkt bzw. Projektleiterin D der E tätig gewesen und habe dabei gemäss ihrem Lebenslauf diverse Stabsfunktionen ausgeübt, bei der Planung, Umsetzung und Koordination von Projekten in den Bereichen Strategie, Organisation, Marketing und Business Development sowie bei der Weiterentwicklung der internen und externen Prozesse mitgewirkt. Entsprechende Dokumente, mit welchen sie ihre berufliche Tätigkeit hätte nachweisen können, reichte sie trotz entsprechender Auflage des kantonalen Steueramtes nicht ein. Sie begründete dies damit, dass sie ihre Privatsphäre schützen wolle und dies keine Relevanz habe.

Welche Aufgaben die Pflichtige als Produkt- bzw. Projektleiterin D der E zu erfüllen hatte, wurde somit lediglich in ihrem Lebenslauf bzw. in ihren Rechtsmittelschriften stichwortartig zusammengefasst. Dies stellt jedoch einen blossen Parteivortrag dar und besitzt dementsprechend keine Beweiskraft. Die Pflichtige liegt falsch, wenn sie denkt, ihre berufliche Tätigkeit (Aufgabengebiet etc.) habe keine Relevanz.

Denn, wie bereits ausgeführt, hat sie Weiterbildungskosten – und somit auch den qualifiziert engen und wesentlichen Zusammenhang zwischen ihrer beruflichen Tätigkeit während der Bemessungsperiode und dem von ihr besuchten Lehrgang – als steuermindernde Tatsachen hinreichend darzulegen und nachzuweisen. Ihre berufliche Tätigkeit, welche hierfür den Ausgangspunkt darstellt, hat sie jedoch nur ungenügend substantiiert. Zudem blieb sie – trotz entsprechender Aufforderung – den Beweis schuldig. Ihre Argumentation, dass sie damit ihre Privatsphäre schützen wolle, geht fehl, da geschäftliche Angelegenheiten gerade nicht die Privatsphäre betreffen. Sie kann sich nicht gestützt auf den Schutz der Privatsphäre weigern, einschlägige Belege einzureichen und ihrer Beweispflicht nachzukommen. Es wäre ihr vielmehr ohne Weiteres zuzumuten gewesen, die entsprechenden Belege wie Arbeitsverträge, Stellenbeschrieb, Zeugnisse, Bestätigungen des Arbeitgebers etc. ins Recht zu legen. Dass sie dies (bewusst) unterlassen hat, führt dazu, dass ihre Beschwerde bzw. ihr Rekurs nicht genügend substantiiert sowie mangelhaft belegt und somit abzuweisen sind.

c) Überdies ist festzuhalten, dass selbst wenn man auf die rudimentäre und nicht nachgewiesene Beschreibung der Tätigkeit der Pflichtigen abstellen würde, ein qualifiziert enger und wesentlicher Zusammenhang zum besuchten Lehrgang nicht gegeben ist.

Die Pflichtige besuchte in der Steuerperiode 2010 den Lehrgang "C" bei der F in G, was sie als Weiterbildung zur "Persönlichkeitstrainerin" bezeichnet. Eine Buchungsbestätigung sowie einen Zahlungsnachweis über Fr. 6'840.- hat sie beigebracht. Dazu reichte sie eine Beschreibung der Bausteine und Inhalte, eine Broschüre des Ausbildungsangebots der F ein, einen Auszug aus dem Lehrgangszertifikat sowie einen Auszug aus dem Firmenprofil der F ein.

Aus diesen Dokumenten ergibt sich, dass bei diesem Lehrgang offensichtlich schwerpunktmässig mit Tieren – und nicht mit Menschen – gearbeitet wird; die Pflichtige bezeichnet dies entsprechend auch als tiergestütztes Coaching. Dies ergibt sich auch ohne Weiteres aus der eingereichten Broschüre des Ausbildungsangebots der F, welche ca. zur Hälfte aus ganzseitigen Tierbildern besteht und somit offensichtlich Tierliebhaber ansprechen möchte. Mit dem fünftägigen Kurs soll demnach das Basiswissen der Tierarbeit am Boden unter den neusten wissenschaftlichen Erkenntnissen mit

den Elementen des Persönlichkeitstrainings verbunden werden. Zusammengefasst geht es um Themen wie die Grundlagenarbeit mit Tieren, persönliche Lebensziele, Mensch und Tier im Dialog, nonverbale Kommunikation sowie das Tier als unser Spiegel. Schwerpunktmässige Ausbildungsinhalte sind das Verständnis und eine Einführung in die Tiersprache (als Körpersprache), die Übernahme klarer Führung, die Kommunikation mit dem Tier vom Boden aus, die Körpersprache des Menschen sowie Selbstwahrnehmung und -einschätzung, die innere Stimme bzw. die Intuition, der Umgang mit schwierigen Situationen, sich selbst näher kennenzulernen, die Wahrnehmung und die Interpretation. Als Nutzen gibt die F bessere Chancen auf dem Arbeitsmarkt, Förderung der eigenen Ressourcen auf seinem Lebensweg, mehr Service für die Kunden, Förderung der persönlichen Ressourcen der Klienten, neue Ideen für den Unterricht, Leistungssteigerung des Tieres durch Motivation sowie Sicherheit im Umgang mit Tieren an.

Vorliegend fehlt es damit am qualifiziert engen und wesentlichen Zusammenhang zwischen der beruflichen Tätigkeit der Pflichtigen und dem von ihr besuchten Lehrgang. Die Pflichtige arbeitete als Produkt- bzw. Projektleiterin D der E in erster Linie mit Menschen und war beispielsweise nicht Tierpflegerin. Führungsqualitäten waren bei ihrer beruflichen Stellung zweifellos gefragt, doch war der besuchte Lehrgang, dessen Schwerpunkt bei der Arbeit mit Tieren liegt, für diese Tätigkeit höchstens am Rande nützlich und liegt keineswegs im Rahmen des Üblichen. So ist insbesondere nicht klar, inwieweit die Grundlagenarbeit mit Tieren vom Boden aus, der Dialog inkl. nonverbaler Kommunikation zwischen Mensch und Tier sowie das "Tier als unser Spiegel" für die Pflichtige eine Weiterbildung darstellen sollen. Auch die Bereiche Physiologie des Tieres, Physiotherapie mit Tieren sowie das Arbeiten mit fremden Tieren haben keinen Bezug zu ihrer beruflichen Tätigkeit während der Steuerperiode 2010.

Es ist vielmehr davon auszugehen, dass die Pflichtige durch den Besuch dieses Lehrgangs ihre Chancen auf dem Arbeitsmarkt erhöhen wollte, um ihre neue Tätigkeit als Unternehmensberaterin aufnehmen zu können.

3. Diese Erwägungen führen zur Abweisung von Beschwerde und Rekurs. Die Kosten des Verfahrens sind ausgangsgemäss der Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG), und es ist ihr keine Parteientschädigung zuzu-

sprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das
Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 sowie § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des
Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Einzelrichterin:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]