



Entscheid

28. Februar 2018

Mitwirkend:

Einzelrichterin Micheline Roth und Gerichtsschreiber Benjamin Briner

In Sachen

A,

**Beschwerdeführer/
Rekurrent,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

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

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2015 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2015

hat sich ergeben:

A. In der Steuererklärung 2015 deklarierte A (nachfolgend der Pflichtige) für die direkte Bundessteuer 2015 ein steuerbares Einkommen von Fr. 64'291.- bzw. für die Staats- und Gemeindesteuern 2015 ein steuerbares Einkommen von Fr. 63'416.- sowie ein steuerbares Vermögen von Fr. 175'304.-.

Am 8. Mai 2017 veranlagte das kantonale Steueramt den Pflichtigen für die direkte Bundessteuer 2015 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 67'900.- bzw. schätzte ihn für die Staats- und Gemeindesteuern 2015 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 67'900.- sowie mit einem steuerbaren Vermögen von Fr. 175'000.- ein. Dabei gewährte es dem Pflichtigen anstelle der von ihm geltend gemachten Weiterbildungskosten von Fr. 4'140.- lediglich die Pauschale von Fr. 500.-. Weiter wurden Verbandsbeiträge von Fr. 300.- (weil mit der Pauschale bereits abgegolten) und Lotteinsatzkosten von Fr. ... (mangels Nachweis) nicht zum Abzug zugelassen.

B. Der Pflichtige erhob hiergegen am 31. Mai 2015 Einsprache und beantragte sinngemäss eine deklarationsgemässe Veranlagung bzw. Einschätzung betreffend Kosten für Verbandsbeiträge und Weiterbildung. Zur Abzugsfähigkeit der Weiterbildungskosten führte er zusammengefasst aus, dass er nur maximal alle drei Monate eine Trainingseinheit beim Arbeitgeber absolviere (zwei bis vier Kurse jährlich). Um sich waffenlos selbstverteidigen zu können, sei er aber auf zusätzliche Kurse angewiesen, da er sich als Polizist in einem unsicheren und gefährlichen Umfeld bewege und er zudem einen polizeilichen Auslandseinsatz plane, welcher mehrheitlich unbewaffnet stattfinde. Überdies besuche er diese Kurse im In- und Ausland, um sich einen Aufstieg in eine gehobene Stellung (als Profiinstruktor) im angestammten Beruf zu sichern.

Mit Entscheiden vom 24. August 2017 wies das kantonale Steueramt die Einsprachen ab. Zum Nichtabzug der geltend gemachten Weiterbildungskosten wurde ausgeführt, dass die besuchten (zusätzlichen) Kurse im Kampfsportbereich wohl nützlich, aber nicht notwendig seien für die Ausübung des Polizistenberufs. Es sei aber nicht so, dass Polizisten, welche keine solche Kurse besuchten, ihren Beruf nicht mehr

ausüben könnten. Mangels einem engen sachlichen Zusammenhang könne man die Kurskosten nicht zum Abzug zulassen.

C. Hiergegen erhob der Pflichtige am 18. September 2017 Beschwerde bzw. Rekurs. Darin akzeptierte er die Nichtabzugsfähigkeit der Verbandsbeiträge. Betreffend Weiterbildungskosten erneuerte er dagegen seinen Einspracheantrag. Bei den besuchten Kursen "Systema" handle es sich nicht um Wettkämpfe des Kampfsportsbereichs, sondern um Selbstverteidigung. Es sei sein Ziel, sich in den nächsten 15 Jahren als Profiinstruktor in einem Polizeikorps zu etablieren. Damit vollziehe er keinen Wechsel in eine zu unterscheidende höhere Berufsstellung, sondern sei er dennoch (gemeint wohl auch weiterhin) als Polizist auf der Strasse tätig. Dazu komme die Aus- und Weiterbildung der nebenamtlichen Instruktoren sowie der weiteren Mitarbeiter des Polizeikorps hinzu. Ein weiteres Ziel in den nächsten Jahren sei ein UN-Pol-Einsatz im Ausland, der voraussichtlich ein Jahr daure. Diese Abzüge seien von den bisherigen Veranlagungsbehörden immer akzeptiert worden.

In der Beschwerde- bzw. Rekursantwort vom 12. Oktober 2017 schloss das kantonale Steueramt auf kostenpflichtige Abweisung der Rechtsmittel.

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

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 (jeweils in der bis Ende 2015 geltenden Fassung) unter anderem die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten. Nicht abzugs-

fähig sind hingegen die Ausbildungskosten (Art. 34 lit. b DBG bzw. § 33 lit. b StG ebenfalls jeweils in der bis Ende 2015 geltenden Fassung).

b) Weiterbildung im Gesetzessinn besteht in denjenigen Bildungsmassnahmen, die ein Steuerpflichtiger auf sich nimmt, um in seinem Beruf 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, S. 189 und 264). Die Weiterbildungsausgaben 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 Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 26 N 64 und 71 ff. StG).

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, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. Art. 26 N 7 DBG und § 26 N 8 StG). Sie bilden mangels eines qualifizierten engen wesentlichen Zusammenhangs mit einer vorbestehenden/angestammten beruflichen Tätigkeit keine Berufskosten im Sinn des Gesetzes, sondern nicht abzugsfähige private Lebenshaltungskosten.

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 (sog. Berufsaufstiegskosten) 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). Darunter fallen Aufwendungen für Lehrgänge, welche die Fähigkeiten und Kenntnisse zur Ausübung eines Berufs überhaupt vermitteln (Ziff. 4.1 des Merkblatts), wie etwa der Fachausweis Polizist, der dazu berechtigt den Polizeiberuf auszuüben.

Weiterbildungskosten sind demgegenüber Aufwendungen zur Erhaltung oder Sicherung der vom Pflichtigen erreichten beruflichen Stellung oder zum Aufstieg in eine gehobenere 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. Der «qualifiziert enge» und wesentliche Zusammenhang mit einer angestammten beruflichen Tätigkeit ist nur gegeben, wenn sich die Weiterbildung auf Kenntnisse bezieht, die bei dieser beruflichen Tätigkeit verwendet werden können; er fehlt dagegen, wenn es nur um die persönliche Bereicherung — etwa im Sinne kultureller Weiterbildung — geht. Zur Anerkennung als abzugsfähige Weiterbildungskosten ist es aber nicht notwendig, dass der Steuerpflichtige das Erwerbseinkommen ohne die streitige Auslage überhaupt nicht hätte erzielen können, sondern es ist darauf abzustellen, ob die Aufwendungen für die Erzielung des Einkommens nützlich sind und nach der Verkehrsauffassung im Rahmen des Üblichen liegen (Ziff. 3.2 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 diene, "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 Umstän-

de, indem es namentlich auf den im Lehrgang vermittelten Stoff einerseits und die berufliche Tätigkeit oder die Grundausbildung des Absolventen andererseits ankommt.

f) Der unmittelbare ursächliche Zusammenhang der Weiterbildung mit der Berufstätigkeit muss auch in zeitlicher Hinsicht bestehen. Weiterbildungskosten müssen daher für die Erzielung des Erwerbseinkommens in dem in der Berechnungsperiode ausgeübten Beruf an sich in der gleichen Berechnungsperiode aufgewendet worden sein (VGr, 26. April 2010, SB.2010.00036, E. 2.5).

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

2. a) Beim Pflichtigen handelt es sich um einen Polizisten, der im Jahr 2015 (ausschliesslich) bei der Polizei der Gemeinde B tätig war. Er machte in seiner Steuererklärung 2015 folgende "Weiterbildungskosten im Kampfsportbereich inkl. Fahrtweg" von total Fr. 4'140.35 geltend: Kilometerkosten Fr. 2'259.30, Parkkosten Fr. 37.50 und Trainingskosten Fr. 1'843.55. Strittig ist, ob es sich hierbei um Weiterbildungs- oder Ausbildungskosten handelt. In einem zu den Berufsauslagen beiliegenden E-Mail führte der Pflichtige dazu aus, dass von angehenden Eigensicherungsinstruktoren in der Stellenausschreibung verlangt werde, aktiv "Kampfsport" oder ähnliches zu betreiben. Von Seiten der Arbeitgeberin würden in diesem Bereich keine Kosten übernommen. Als Instruktor habe man nur einige wenige Weiterbildungen im Korps. Diese würden aber nicht ausreichen, um sich effizient verteidigen zu können (E-Mail des Pflichtigen vom 23. Juli 2015 an das Steueramt der vor dem Zuzug in den Kanton Zürich zuständigen ausserkantonalen Wohnsitzgemeinde betr. Steuererklärung 2014).

b) Unterscheiden lassen sich im Wesentlichen zwei Begründungslinien, mit denen der Pflichtige die Abzugsfähigkeit der Kosten für den Besuch der "Systema" Kurse geltend macht:

aa) Die erste Begründungslinie zielt darauf ab, dass in den Kursen Selbstverteidigungselemente erlernt werden können, um besser für den Berufsalltag als Polizist gerüstet zu sein. Dazu wurde im Einschätzungsentscheid ablehnend ausgeführt, dass bereits der Arbeitgeber die dazu benötigten Kurse anbiete. Zudem würden die Polizis-

ten während ihrer Ausbildung in den nötigen Verteidigungstechniken geschult. Im Einspracheentscheid wurde eine Nützlichkeit der "Systema" Kurse für Polizisten nicht abgesprochen, aber die Notwendigkeit zur Berufsausübung.

Der soeben geschilderte Einwand des Steueramts hat seine Berechtigung: Die Berufsausübung als solche bleibt einem Polizisten ohne Besuch dieser Kurse nicht verwehrt, diese sind anders gesagt zur Einkommenserzielung nicht notwendig. Auch erscheinen in diesem Zusammenhang (von der Arbeitgeberin ungedeckte) Kursbesuche von 67 Tagen im Jahr [...] zum Zweck der Erhaltung oder Sicherung des Polizistenberufs von Vorneherein als nicht im Rahmen des Üblichen liegend bzw. nicht verhältnismässig. Auch sind diese Kurse nicht nur für Polizisten zugänglich, sondern im Prinzip für jedermann mit Interesse an Selbstverteidigung. Es ist klar, dass ein Polizist berufsbedingt häufiger als ein Durchschnittsbürger in gefährliche Situationen kommen kann. Ersterer hat aber im Gegensatz zu Letzterem auch eine mitunter genau darauf fokussierte Ausbildung durchlaufen (nämlich die zweijährige Polizeischule) und erhält gemäss dem Pflichtigen immerhin alle drei bis sechs Monate eine Auffrischung dieses Wissens, wenn auch manchmal allenfalls nur in technischer oder taktischer Hinsicht, was aber sicherlich ebenso dazu gehört.

Die Begründung der Selbstverteidigung rechtfertigt deshalb keine Abzugsfähigkeit der Kosten für die "Systema Kurse". Es bleibt noch zu prüfen, ob der Pflichtige damit womöglich den Aufstieg in eine gehobene Stellung im angestammten Beruf bezweckt, was seiner zweiten Begründungslinie entspricht, oder ob er damit nicht eine vom bisherigen Beruf eindeutig zu unterscheidende höhere Berufsstellung anstrebt.

bb) In der Aspirantenbroschüre der Polizei der Gemeinde B wird im Abschnitt zu [...] die "Instruktion" aufgelistet. Dazu wird auf S. ... Folgendes erläutert: "Zu einer umfassenden Ausbildung [...] zum Polizisten gehört auch eine professionelle Ausbildung im Umgang mit verschiedenen Waffen sowie das Vermitteln der polizeispezifischen Einsatztaktik und Eigensicherung. Die dabei erworbenen Kenntnisse und Fertigkeiten gilt es während der gesamten Polizeilaufbahn mit mehrmals jährlich wiederkehrenden Trainingslektionen auf dem höchstmöglichen Niveau zu halten. Mit dieser wichtigen Aufgabe sind die Profiinstruktoren der Abteilung [...] betraut, welche zugleich als Einsatzleiter das Rückgrat einer Interventionseinheit bilden. Die speziell geschulten Profiinstruktoren sind nicht nur zuständig für die Aus- und Weiterbildung aller Korpsan-

gehörigen in den Bereichen Schiessen, Polizeimehrzweckstock, Reizstoffsprüngerät, Einsatztaktik und Eigensicherung, sondern darüber hinaus auch für die spezielle Ausbildung der Interventionseinheit [...]". Weiter auf S. ... (im Abschnitt [...]) wird erklärt: "Polizeikorps sind hierarchisch aufgebaut und verfügen über militärische Grade. Bei Eignung ist es möglich, innerhalb des Korps die Offizierslaufbahn einzuschlagen".

Der Pflichtige (momentan ...jährig) führte im Rekurs bzw. der Beschwerde aus, er wolle sich in den nächsten 15 Jahren als Profiinstruktor in einem Polizeikorps etablieren. Um dieses Ziel zu erreichen, seien massive Weiterbildungen nötig.

Der Pflichtige wäre also bei plangemässer Erreichung seines Ziels – Etablierung in einem Polizeikorps – knapp ... Jahre alt. Auch betreffend UN-Pol-Einsatz äussert sich der Pflichtige nur vage, dass er diesen "in den nächsten Jahren absolvieren werde." Auch ein solcher Einsatz mag zwar nützlich sein, liegt jedoch nicht im Rahmen des Üblichen zur Erhaltung oder Sicherung des Polizistenjobs in der Schweiz. Daher würde es bereits an einem genügend engen zeitlichen Konnex fehlen, um die geltend gemachten Berufsauslagen als Weiterbildungskosten in Abzug bringen zu können.

Das soeben Geschilderte spricht vorliegend aber auch stark dafür, dass der Pflichtige derzeit Aufwendungen auf sich nimmt, um zu einem noch nicht genau abschätzbaren Zeitpunkt in seiner mittel- bis langfristigen Karriere Zukunft "in eine von der bisherigen Berufstätigkeit zu unterscheidende höhere Stellung" aufzusteigen. Denn er will sich spezialisieren als Profiinstruktor und würde damit quasi einen "Seitenwechsel" vom weiterzubildenden Polizisten zum Ausbilder vollziehen (hier decken sich übrigens die Infos zur "Instruktion" mit den Angaben des Pflichtigen). Zudem würde man damit gemäss S. ... der Aspiranten-Broschüre der Polizei der Gemeinde B die Funktion des Einsatzleiters einer Interventionseinheit, welche ebenfalls eine spezialisierte und speziell geschulte Polizeieinheit ist, übernehmen. Wahrscheinlich verschafft man sich so – bei Eignung – auch eine bessere Ausgangslage, um erfolgreich eine Offizierslaufbahn innerhalb des Polizeikorps zu absolvieren.

Sofern die Kosten für die "Systema Kurse" tatsächlich die erforderliche spezielle Schulung für einen Profiinstruktor betreffen (und damit eher beruflich bedingt statt privater Natur wären, was vorliegend aber nicht geklärt werden muss), müsste man sie daher aus steuerrechtlicher Sicht als nicht abzugsfähige Ausbildungskosten qualifizie-

ren. Auch aus diesem Grund ist der Abzug der geltend gemachten Berufsauslagen von Fr. 4'140.- zu Recht verweigert bzw. durch die Pauschale von Fr. 500.- ersetzt worden.

3. Der Pflichtige führte aus, dass die bisherigen Steuerbehörden die soeben beurteilten Kosten bis anhin immer als abzugsfähig erachtet hätten. Daraus kann er aber nichts für sich ableiten, denn die Steuerbehörden dürfen die Abzüge grundsätzlich in jeder Periode einer Neuprüfung unterziehen und sind nicht an die Praxis anderer Kantone gebunden (BGr, 16. Februar 2015, 2C_666/2014 + 2C_667/2014, E. 3.3.2).

An dieser Stelle sei überdies darauf hingewiesen, dass der geprüfte Sachverhalt aus dem Blickwinkel des bis Ende 2015 geltenden Rechts beurteilt wurde. Ab dem 1. Januar 2016 gilt sowohl auf Bundesebene (Art. 33 Abs. 1 lit. j DBG; vgl. www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-52679.html) als auch im Kanton Zürich (§ 31 lit. k StG) ein revidierter Steuerabzug bis zum maximalen Gesamtbetrag von Fr. 12'000.-, der grundsätzlich für alle beruflichen Ausbildungs- (mit Ausnahme der Erstausbildung), Weiterbildungs- und Umschulungskosten gilt. Ab der Steuerperiode 2016 wäre der vorliegende Sachverhalt anhand der geänderten Rechtslage wiederum neu zu würdigen.

4. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens dem Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt die Einzelrichterin:

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

[...]