

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2019.71
1 ST.2019.94

Entscheid

28. August 2019

Mitwirkend:

Einzelrichterin Christina Hefti und Gerichtsschreiberin Vivienne Blunschi

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 2017 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2017

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige), geb. am ...1952, war bis ... 2017 als Ingenieur bei B tätig. Nach seiner Pensionierung begann er am ... 2017 ein Studium an der Universität C mit Hauptfach Geschichte. Die dadurch entstandenen Ausgaben von Fr. 2'943.- machte er als berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten in der Steuererklärung 2017 geltend.

Im Veranlagungs- bzw. Einschätzungsentscheid vom 19. Februar 2019 strich das kantonale Steueramt den geltend gemachten Abzug und gewährte stattdessen lediglich die Pauschale von Fr. 500.-. Begründet wurde dies damit, dass der Pflichtige bereits Renten beziehe und gleichzeitig weiterhin beim ehemaligen Arbeitgeber tätig sei, weswegen es unwahrscheinlich erscheine, dass er künftig seinen Lebensunterhalt mit einem Bachelor in Geschichte bestreiten werde. Aus diesem Grund seien die geltend gemachten Auslagen als nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten zu würdigen.

B. Hiergegen erhob der Pflichtige am 7. März 2019 Einsprache und beantragte die volle Gewährung des Abzugs.

Mit Auflage vom 13. März 2019 forderte das kantonale Steueramt den Pflichtigen zur Einreichung folgender Unterlagen ein:

- Nachweis, dass der Pflichtige sämtliche Stufen bis zum Erlangen des Abschlusses als Bachelor Geschichte zu absolvieren beabsichtige bzw. inzwischen bereits absolviert habe;
- Kopien der Stundenpläne der Vorlesungen;
- Belegsmässiger Nachweis der während des Studiums erlangten ECTS Credits;
- Substanzierte Sachdarstellung und belegsmässiger Nachweis der beruflichen Tätigkeit nach Erlangen des Abschlusses Bachelor Geschichte.

Die Auflage wurde am 8. April 2019 beantwortet.

Am 29. April 2019 wies das kantonale Steueramt die Einsprachen ab.

C. Am 20. Mai 2019 erhob der Pflichtige Beschwerde bzw. Rekurs und wiederholte den Einspracheantrag. Das kantonale Steueramt schloss in der Beschwerde- und Rekursantwort vom 4. Juni 2019 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, sofern rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Einzelrichterin zieht in Erwägung:

1. Ab Steuerperiode 2016 können die Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung bis zum Gesamtbetrag von Fr. 12'000.- abgezogen werden (Art. 33 Abs. 1 lit. j des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG], Art. 9 Abs. 2 lit. o des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG], § 31 Abs. 1 lit. k des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]), sofern ein erster Abschluss auf der Sekundarstufe II vorliegt oder das 20. Lebensjahr vollendet ist und es sich nicht um die Ausbildungskosten bis zum ersten Abschluss auf der Sekundarstufe II handelt. Abzugsfähig sind nur die berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten. Der Lehrgang, für den die Aus- und Weiterbildungskosten aufgewendet werden, muss demnach einer aktuellen oder künftigen beruflichen Tätigkeit dienen (Hunziker/Mayer-Knobel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 33 N 36b DBG; Reich/von Ah/Brawand, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., 2017, Art. 9 N 56j StHG, auch zum Folgen). Dies ist dann der Fall, wenn der absolvierte Bildungslehrgang nach der allgemeinen Lebenserfahrung und dem allgemeinen Lauf der Dinge für die berufliche Tätigkeit nützlich und die gewonnenen Erkenntnisse somit im konkreten Fall bei der Arbeit angewendet werden können. Es spielt keine Rolle, ob die Aus- oder Weiterbildung in direkten Zusammenhang mit der Erzielung des gegenwärtigen Erwerbseinkommens steht. Die berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten berechtigen auch dann zum Abzug, wenn nach Abschluss der Aus- oder Weiterbildung nicht im erlernten Be-

rufsfeld gearbeitet wird. Alle Bildungskosten, die nicht berufsorientiert sind, werden nicht zum Abzug zugelassen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn es sich um eine Weiterbildung im Bereich der Freizeitgestaltung (Liebhaberei, Hobby) handelt. Als berufsorientiert gelten Bildungslehrgänge, die zu einer beruflichen Qualifikation führen, auch wenn der Nachweis, dass die steuerpflichtige Person den neuen Beruf tatsächlich ausübt, nicht erbracht wird. Ein Bildungslehrgang wird demnach als Liebhaberei angesehen, wenn er zu keiner beruflichen Qualifikation führt und auch nicht berufsorientiert ist. Eine berufliche Qualifikation liegt vor, wenn die steuerpflichtige Person aufgrund des absolvierten Bildungslehrgangs dazu befähigt wird, unter Einsetzung des durch diesen Lehrgang erworbenen Wissens bei einer 100% Anstellung die finanzielle Unabhängigkeit zu erlangen. Die steuerpflichtige Person hat den Nachweis zu erbringen. Der Abzug ist bei Altersrentnern nur möglich, falls sie eine aktuelle oder künftige Erwerbstätigkeit glaubhaft machen (Kreisschreiben Nr. 42 der Eidgenössischen Steuerverwaltung über die steuerliche Behandlung der berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten vom 30. November 2017, Ziff. 4.1, nachfolgend Kreisschreiben).

2. a) Der Pflichtige absolviert ein Bachelor an der Universität C mit dem Hauptfach Geschichte. Nach eigener Aussage strebt er eine selbstständige Tätigkeit als Berufsgenealoge an. Die Fähigkeit zum Lesen alter Handschriften habe er in den vergangenen 15 Jahren als Amateur erworben. Nun fehle ihm die historische Grundausbildung. Ein Netzwerk potentieller Kunden habe er im Verlaufe der vergangenen 15 Jahren bereits erworben. Er habe über sein Hobby Kontakte aufgebaut zu mehreren Hundert Personen in Übersee, deren Vorfahren aus dem deutschsprachigen Raum ausgewandert seien.

b) Es ist unstrittig, dass der vom Pflichtigen besuchte Lehrgang grundsätzlich die Anforderungen des Gesetzes für eine Abzugsfähigkeit erfüllt. Nachgewiesen ist zudem, dass der Pflichtige den Lehrgang seriös angeht, hat er doch per Ende des Herbstsemesters 2018 bereits 78 ECTS Credits erlangt. Das kantonale Steueramt begründet die Abweisung damit, dass der Pflichtige bereits zum gegenwärtigen Zeitpunkt seine Dienstleistungen anbieten könne, habe er sich doch bereits die Fähigkeiten zum Lesen alter Handschriften angeeignet. Dies sowie die Tatsache, dass er seinen Lebensunterhalt dank seiner Renten bestreiten könne, sprächen dafür, dass ihm eine Gewinnerzielungsabsicht fehle.

Dabei übersieht das kantonale Steueramt, dass grundsätzlich ein Bildungsgang nur dann als Liebhaberei angesehen wird, wenn er zu keiner beruflichen Qualifikation führt, was vorliegend von der Vorinstanz nicht behauptet wird. Der Pflichtige soll dadurch befähigt werden, bei einer 100% Anstellung finanzielle Unabhängigkeit zu erlangen, jedoch ist weder erforderlich, dass tatsächlich nach Abschluss der Ausbildung eine solche angetreten wird, noch, dass der Pflichtige für den Lebensunterhalt auf diesen Verdienst angewiesen ist. Selbst wenn man gestützt auf das Kreisschreiben an Rentnern erhöhte Anforderungen stellt, verlangt dieses keinen Beweis, sondern lediglich Glaubhaftmachung einer künftigen Erwerbstätigkeit. Naturgemäss können die Anforderung an die Glaubhaftmachung eines künftigen Ereignisses nicht allzu hochgestellt werden, weswegen eine nachvollziehbare Schilderung der Berufspläne grundsätzlich als hinreichend zu erachten ist.

Auch das Argument, der Pflichtige habe sich die nötigen beruflichen Qualifikationen bereits angeeignet, läuft ins Leere. Zum einen behauptet das der Pflichtige keinesfalls, zum anderen ist historisches Grundwissen für die Ausübung des Berufs Genealogie notwendig, ist doch wichtig, dass man die zur Verfügung stehenden Dokumente historisch einordnen kann (so auch der Verband der Deutschen Berufsgenealogen, Verbindliche Berufsgrundsätze, Ziff. 2.14).

3. a) Die Beschwerde und der Rekurs sind damit gutzuheissen und der Pflichtige ist mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 111'000.- (direkte Bundessteuer) bzw. Fr. 98'800.- (satzbestimmend Fr. 110'100.-, Staats- und Gemeindesteuern) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'966'000.- (satzbestimmend Fr. 2'232'000.-) zu veranlagern/einzuschätzen.

b) Ausgangsgemäss sind die Kosten des vorliegenden Verfahrens der Beschwerdegegnerin/dem Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt die Einzelrichterin:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Der Beschwerdeführer wird für die Steuerperiode 2017 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 111'000.- veranlagt (Tarif gemäss Art. 36 Abs. 1 DBG; Grundtarif).
2. Der Rekurs wird gutgeheissen. Der Rekurrent wird für die Steuerperiode 2017 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 98'800.- (satzbestimmend Fr. 110'100.-) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 1'966'000.- (satzbestimmend Fr. 2'232'000.-) eingeschätzt (Tarif gemäss § 35 Abs. 1 bzw. § 47 Abs. 1 StG; Grundtarif).

[...]

Die Gerichtsschreiberin gibt folgende abweichende Meinung zu Protokoll:

2. a) Gemäss der seit 1. Januar 2016 geltenden Regelungen sind alle Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung, einschliesslich der Umschulung nach dem ersten Abschluss auf der Sekundarstufe II oder nach der Vollendung des 20. Lebensjahrs, sofern es sich nicht um Ausbildungskosten bis zum ersten Abschluss auf der Sekundarstufe II handelt, bis zum einem Gesamtbetrag von Fr. 12'000.- abziehbar. Zuvor konnten nur die Kosten für die mit dem gegenwärtigen Beruf zusammenhängende Weiterbildung, für die durch äussere Umstände bedingte Umschulung und für den beruflichen Wiedereinstieg vom Einkommen abgezogen werden.

b) Die Neuregelung der Bildungskosten fand vor dem Hintergrund statt, die kantonal unterschiedliche Auslegung der verschiedenen Bildungskostenbegriffe, die Nicht-abzugsfähigkeit bestimmter Bildungskosten und die damit zusammenhängenden Abgrenzungsschwierigkeiten zu beseitigen. Die Vorlage zur Gesetzänderung sollte u.a. Folgendes vorsehen (BBl 2011 2611):

"1. Beruflich veranlasste und vom Steuerpflichtigen getragene Aus- und Weiterbildungskosten sind abzugsfähig. Beruflich veranlasst sind Bildungskosten, die dem Erhalt oder der Erweiterung der bisher ausgeübten unselbstständigen Erwerbstätigkeit dienen (Berufsaufstieg) oder die zu einer neuen oder wieder aufgenommenen selbstständigen oder unselbstständigen Erwerbstätigkeit qualifizieren (Umschulung, Wiedereinstieg)."

2. [...]

3. [...]"

b) Ferner wird vorausgesetzt, dass der Bildungslehrgang entweder einen direkten Bezug zur aktuellen Berufsausübung hat oder im Hinblick auf eine beabsichtigte zukünftige Berufsausübung besucht wird (Kreisschreiben, Ziff. 4.4). Beruf ist der Kreis von Tätigkeiten mit zugehörigen Pflichten und Rechten, den der Mensch im Rahmen der Sozialordnung als dauernde Aufgabe erfüllt und der ihm zumeist zum Erwerb des Lebensunterhalts dient (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 26 N 56 StG, auch zum Folgenden). Mit dem "Beruf" muss aber keine Tätigkeit angestrebt werden, die während des ganzen Lebens (bis zur Altersgrenze) wahren soll. Beruf ist aber nicht eine Tätigkeit, die persönliche Neigungen

befriedigen soll. An der Berufsorientierung fehlt es somit, wenn der Kurs oder Bildungsgang nicht auf die aktuelle oder eine zukünftige berufliche Tätigkeit ausgerichtet ist, sondern der persönlichen Selbstentfaltung oder der Liebhaberei dient.

Nach dem bis 31. Dezember 2015 geltenden System waren die abzugsfähigen Kosten für die Weiterbildung und Umschulung Gewinnungskosten. Neu ist dieser Abzug als allgemeiner Abzug ausgestaltet (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 33 N 205 DBG). Allgemeine Abzüge gewährt der Gesetzgeber aus sozialpolitischen und Billigkeitsgründen, ja sogar als Anreize zu einem gesellschaftspolitisch erwünschten Verhalten. Nichtsdestotrotz sind steuerliche Privilegien, wonach Lebenshaltungskosten von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden können, einschränkend auszulegen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 25 N 16 DBG).

c) Wie allgemein bei geltend gemachten Abzügen ist die steuerpflichtige Person beweisbelastet für die Berufsorientierung der Kosten verursachenden Bildungsmassnahme. Dies vor allem dann, wenn die Kosten im Zusammenhang mit einer Bildungsmassnahme stehen, die nur zu einer beruflichen Qualifikation führen, welche die steuerpflichtige Person nicht in naher Zukunft zu ihrem Beruf machen will. In letzterem Fall muss der Steuerpflichtige nachweisen, dass er gestützt auf die erlangte berufliche Qualifikation in der Lage wäre, seinen Lebensunterhalt selbst zu verdienen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 33 N 232 DBG).

3. a) Mit der Voraussetzung "berufsorientiert" schuf der Gesetzgeber ein Kriterium für die Abgrenzung der abzugsfähigen Bildungskosten von jenen, die der Liebhaberei oder der persönlichen Selbstentfaltung dienen. Denn die abzugsfähigen Bildungskosten müssen weiterhin einen Bezug zum Beruf haben. Zuvor lautete der Wortlaut von Art. 26 Abs. 1 lit. d aDBG "die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten" bzw. § 26 Abs. 1 lit. d aStG "die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten mit Einschluss der Wiedereinstiegskosten". Gemäss den Ausführungen in E. 1. erfüllt das vom Pflichtigen geltend gemachte Geschichtsstudium grundsätzlich die Voraussetzungen gemäss der neuen Gesetzgebung. Aufgrund der nachfolgenden Erwägungen wird jedoch bezwei-

felt, dass aufgrund des zugrunde liegenden Sachverhalts die geltend gemachten Bildungskosten zum Abzug berechtigen:

b) Dass der Pflichtige sein Studium pflichtbewusst und ernsthaft betreibt, wird nicht bezweifelt. Indes geht aus den historischen Grundlagen hervor, dass die Gesetzesrevision in erster Linie aus Praktikabilitätsgründen erfolgte und um die beruflich veranlassten Bildungskosten nach dem Verfassungsgrundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu behandeln (BBl 2011 2611). Ferner sind die abzugsberechtigten Kosten darauf gerichtet, dem Steuerpflichtigen eine bessere berufliche Situation zu ermöglichen, um seinen Lebensunterhalt zu finanzieren. Denn es soll die berufliche Flexibilität unterstützt werden (Kreisschreiben, Ziff. 4.4). Denn vor Erreichen des Pensionsalters hat jeder Steuerpflichtige, ob selbständig oder unselbständig erwerbstätig, für seinen Lebensunterhalt selbst aufzukommen. Erst mit Erreichen des Rentenalters tritt die Altersrente an die Stelle des Erwerbseinkommens. Daher rührt wohl auch der Hinweis im Kreisschreiben (Ziff. 4.1), wonach der Abzug bei Altersrentnern nur möglich ist, falls sie eine aktuelle oder künftige Erwerbstätigkeit glaubhaft machen. Wie bereits erwähnt, sind allgemeine Abzüge eng auszulegen. Insofern darf jedoch nicht grundsätzlich gesagt werden, dass einem Rentner keine Bildungskosten gewährt werden dürfen. Indes hat vorliegend der Pflichtige bloss behauptet, dass er sich in den letzten 15 Jahren ein Netzwerk potentieller Kunden aufgebaut hat. Obwohl er mehrere hundert Personen in Übersee (Nord- und Südamerika, Australien) dazu zählt, bleibt er einen entsprechenden Nachweis schuldig. Ebenso für seine Aussage, dass gemäss seiner Erfahrung das Lesen alter Handschriften als alleinige Dienstleistung nicht gefragt sei. Auch erklärt der Pflichtige selbst noch, dass er über sein Hobby Kontakte aufgebaut habe. Dass ein potentieller Kunde jedoch 20 Jahre auf den Pflichtigen wartet – ausgehend von einer Studienzeit (Bachelor/Master) von fünf Jahren –, bis er über das notwendige Fachwissen verfügt, um seine Familiengeschichte zu erforschen, erscheint fraglich. Hierzu auch der Hinweis des Kantons Solothurn, wonach es nicht nur an der Berufsorientierung fehle, wenn der Kurs oder Bildungsgang nicht auf die aktuelle oder eine zukünftige berufliche Tätigkeit ausgerichtet sei, sondern der persönlichen Selbstentfaltung oder der Liebhaberei diene. Davon sei auch auszugehen, wenn Personen im Rentenalter Lehrveranstaltungen besuchten, ausser sie stünden in direktem Zusammenhang mit einer aktuell noch ausgeübten beruflichen Tätigkeit. Macht eine Person im Rentenalter eine zukünftige berufliche Tätigkeit geltend, so sei zu prüfen, ob sie diese dann tatsächlich aufnehmen

(www.steuerbuch.so.ch/steuern/einkommenssteuer/allgemeine-abzuege-und-sozialabzuege/41-nr-11/).

Kommt hinzu, dass der Pflichtige frühestens in fünf Jahren seine Tätigkeit als selbständiger Berufsgenealoge aufnehmen kann und dann bereits das 70. Altersjahr erreicht hat. Allerdings werden gemäss den verbindlichen Berufsgrundsätzen neben dem historischen Grundwissen noch weitere Fachkenntnisse vorausgesetzt. Somit wird es u.U. noch länger dauern, da der Pflichtige noch zusätzliche Kurse in anderen Bereichen zu absolvieren hat. Wann konkret der Pflichtige seine Erwerbstätigkeit aufnehmen können, ist ungewiss. Insbesondere auch deshalb, da es für den Beruf als Genealoge weder eine anerkannte Ausbildung noch einen geschützten Titel gibt (NZZ vom 16. Januar 2012, "Manche Leute sammeln Ahnen wie andere Briefmarken"). Demgemäss erscheint es aufgrund der vorliegenden Aktenlage als wenig glaubhaft, dass der Pflichtige eine Erwerbstätigkeit aufnehmen wird. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der Pflichtige sein Hobby weiter vertiefen möchte und da er nun pensioniert ist, auch endlich mehr Zeit dafür hat. Insbesondere auch vor dem Hintergrund, dass er über ein beachtliches Vermögen verfügt, das ihm genügend Sicherheit dazu bietet, die anfallenden Bildungskosten zu tragen, selbst wenn er während mehrerer Jahre kein zusätzliches Einkommen erzielt.

Nach alledem qualifizieren die geltend gemachten Studienkosten des Pflichtigen nicht als berufsorientierte Ausbildungs- bzw. Weiterbildungskosten. Vielmehr dient die Ausbildung der Liebhaberei bzw. persönlichen Selbstentfaltung des Pflichtigen. Demzufolge ist der Abzug dem Pflichtigen nicht zu gewähren.

4. Gestützt auf diese Erwägungen sind Beschwerde und Rekurs abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens dem Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG bzw. § 151 Abs. 1 StG).

Für den richtigen Protokollauszug:

*V. Blunski
Gerichtsschreiberin*