

ENTSCHEIDE

Berufsauslagen

Kein Abzug von Weiterbildungskosten bei Eigenleistungen

Entscheid des Kantonsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 23. Oktober 2019

Ein Abzug für Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung kann dann nicht gewährt werden, wenn das rechnungsstellende Unternehmen dem Kursteilnehmer selbst gehört und dieses Unternehmen über gar kein Personal verfügt, sodass der Kursteilnehmer sich faktisch selbst weiterbildet. Erschwerend kommt im vorliegenden Fall noch hinzu, dass das betroffene Unternehmen auf eine Verbuchung von Erträgen angewiesen ist, weshalb man auch faktisch von einer Kapitaleinlage ausgehen darf.

Sachverhalt:

A. A. B. ist alleiniger Gesellschafter, Geschäftsführer mit Einzelunterschrift und Inhaber der F., welche seit dem Jahr 2009 besteht und im Handelsregister mit Sitz in G. eingetragen ist. Zweck der Gesellschaft ist insbesondere die Beratung, die Erbringung von Dienstleistungen und die Schulung im EDV-Bereich sowie der Handel mit Hard- und Software. In seiner Steuererklärung für das Jahr 2016 machte A. B. unter dem Titel Aus- und Weiterbildungs- bzw. Umschulungskosten einen Abzug von CHF 9'800.– für die Absolvierung zweier Kurse von Microsoft (Kurs zum Microsoft Certified Systems Engineer [MCSE Kurs] und Kurs zum Microsoft Certified Trainer [MCT Kurs]) geltend. Mit Veranlagungsverfügung zur Staatssteuer 2016 vom 26. April 2018 wurde der Abzug mit der Begründung, die rechnungsstellende Firma gehöre dem Steuerpflichtigen, nicht zugelassen.

B. Mit Einspracheentscheid vom 16. Juli 2018 wies die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) die Einsprache von A. B. vom 8. Mai 2018 ab.

C. Dagegen erhob der Steuerpflichtige am 15. August 2018 beim Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), Rekurs und beantragte, es seien die Kurskosten zum Abzug zuzulassen. Nachdem der Steuerpflichtige, dazumal vertreten durch die V., auf Ersuchen des Steuergerichts weitere Unterlagen eingereicht hatte, wies der Präsident des Steuergerichts den Rekurs mit Urteil vom 22. Februar 2019 (Verfahrensnummer 510 00 00) ab. Das Steuergericht führte aus, in Konstellationen wie der vorliegenden, in welcher ein Steuerpflichtiger Abzüge geltend mache, welche er durch Rechnungen einer von ihm beherrschten Gesellschaft nachweisen wolle, sei zusätzlich zur Vorlage quittierter Rechnungen oder anderer Zahlungsbelege der Nachweis der Verbuchung der entsprechenden Leistungen und Aufwendungen der Gesellschaft zu erbringen. Die eingereichten Unterlagen würden diese Erfordernisse nicht erfüllen.

D. Mit Eingabe vom 23. April 2019 erhob der Steuerpflichtige beim Kantonsgericht des Kantons Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht), Beschwerde und beantragte, es sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und es seien bezüglich der Staatssteuer 2016 Aus- und Weiterbildungskosten in der Höhe von CHF 9'800.– zum Abzug zuzulassen, alles unter o/e-Kostenfolge. Im Wesentlichen machte er geltend, dass mit den mit der Beschwerde an das Kantonsgericht nachgereichten Unterlagen der erforderliche Nachweis erbracht worden sei.

In ihrer Vernehmlassung vom 10. Mai 2019 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde. Sie führte unter anderem aus, dass im fraglichen Beurteilungszeitraum des Jahres 2016 die F. keinerlei Personalaufwand verzeichnet habe. Ebenso habe der Beschwerdeführer offiziell keinen Lohn bezogen. Es mute deshalb sehr fraglich an, wenn der Beschwerdeführer eine Leistung seiner Gesellschaft für CHF 9'800.– konsumiere, welche er direkt selbst online mittels Fernstudium absolviert bzw. eingekauft habe. Auf jeden Fall habe seine Gesellschaft dafür lediglich CHF 710.– bezahlt und unter Aufwand für Ausbildung/Schulgeld verbucht. Es gehe dabei insgesamt um den Erhalt seiner eigenen Qualifizierung als "Microsoft Certified Trainer" (Diplom für 15 Jahre) durch Microsoft,

welche der Beschwerdeführer über seine Gesellschaft anbiete, oder aber indirekt um eine Qualifizierung seiner Gesellschaft.

Das Steuergericht und die zum Beschwerdeverfahren beigeordnete Gemeinde C. beantragten mit jeweiliger Vernehmlassung vom 20. Mai 2019 die Abweisung der Beschwerde.

Mit Verfügung vom 1. Juli 2019 überwies das Gerichtspräsidium den Fall der Kammer zur Beurteilung im Rahmen einer Urteilsberatung und entschied, dass das vorliegende Beschwerdeverfahren (810 00 00) und das Beschwerdeverfahren i.S. A. B. betreffend direkte Bundessteuer 2016 (810 00 00) zusammen behandelt würden.

Erwägungen:

1. Nach § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG) vom 7. Februar 1974 können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht angefochten werden. Da sämtliche weiteren formellen Voraussetzungen gemäss den §§ 43 ff. des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 erfüllt sind, kann auf die vorliegende Beschwerde gegen den Steuerentscheid betreffend Steuerveranlagung zur Staatssteuer 2016 eingetreten werden.

2. Gemäss § 45 Abs. 1 VPO können mit der verwaltungsgerichtlichen Beschwerde Rechtsverletzungen einschliesslich Überschreitung, Unterschreitung oder Missbrauch des Ermessens (lit. a) sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts (lit. b) gerügt werden. Die Überprüfung der Angemessenheit einer Verfügung ist hingegen nur in Ausnahmefällen vorgesehen (§ 45 Abs. 1 lit. c VPO). Einen solchen Ausnahmefall statuiert § 45 Abs. 2 VPO, gemäss welchem mit der Beschwerde in Steuersachen alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden können (vgl. auch § 6 Abs. 3 VPO und § 18 Abs. 3 VPO). Demzufolge kann das Kantonsgericht vorliegend auch die Angemessenheit des angefochtenen Entscheids überprüfen.

3. Vorliegend ist strittig, ob die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Bildungskosten in der Höhe von CHF 9'800.– von den steuerbaren Einkünften abgezogen werden können. In Bezug auf die Beweislast ist festzuhalten, dass der Nachweis für steuerbegründende Tatsachen der Steuerbehörde, der Beweis für steuermindernde Tatsachen grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt; er hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen. Demzufolge hat der Steuerpflichtige zu beweisen, dass die Voraussetzungen der Abzugsfähigkeit des Betrages in der Höhe von CHF 9'800.– erfüllt sind (Urteile des Bundesgerichts 2C_835/2016 vom 21. März 2017 E. 2.5, 2C_164/2013 vom 28. März 2014 E. 3.5). Zum rechtsgenügenden Nachweis von Aufwendungen gehört die Vorlage quittierter Rechnungen oder anderer Zahlungsbelege, nicht nur die Vorlage der Rechnung allein (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, Rz 65 zu § 132 des Zürcher Steuergesetzes vom 8. Juni 1997).

4. Nach 29 Abs. 1 lit. k^{ter} StG i.V.m. Art. 9 Abs. 2 lit. o des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14. Dezember 1990 werden von den steuerbaren Einkünften die Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung, einschliesslich der Umschulungskosten, bis zum Gesamtbetrag von CHF 12'000.– abgezogen, sofern erstens ein 1. Abschluss auf der Sekundarstufe II vorliegt (Ziff. 1) oder zweitens das 20. Lebensjahr vollendet ist und es sich nicht um die Ausbildungskosten bis zum 1. Abschluss auf der Sekundarstufe II handelt (Ziff. 2).

5.1. Vorerst ist festzuhalten, dass weder von der Steuerverwaltung noch vom Steuergericht erklärt wurde, die Art der geltend gemachten Kurskosten sei grundsätzlich nicht als berufsorientierte Bildungskosten abzugsfähig. Die Einsprache und der Rekurs wurden aufgrund der konkreten Umstände abgewiesen.

5.2. Der Beschwerdeführer macht geltend, er habe im Jahr 2016 zwei Weiterbildungskurse als Intensiv-Workshops im Selbststudium bei der Firma F. absolviert. Dabei handle es sich um die Weiterbildung zum Microsoft Certified Systems Engineer und die Weiterbildung zum Microsoft Certified Trainer. Die umfangreichen Kursunterlagen seien mit Online-Lernmodulen und Online-Labs durch die Firma F. vorgängig sorgfältig und spezifisch zusammengestellt und ihm als Kurs-Komplettpakete zur Bearbeitung zur Verfügung gestellt worden. Mit diesen Kursen habe er neue IT-Produkte kennen gelernt und seine bestehenden Kenntnisse vertiefen können. Die erworbenen Fähigkeiten im Bereich Microsoft Certified Systems Engineer und Microsoft Certified Trainer hätten erst eine Rezertifizierung möglich gemacht. Diese Weiterbildungen und Zertifizierungen seien für ihn für den Einsatz in einem herausfordernden beruflichen IT-Umfeld und für das berufliche Weiterkommen äusserst wichtig. Er habe die F. im Jahr 2009 gegründet. Sie biete Dienstleistungen im Bereich "Consulting, Design, Implementation, Deployment Automation, Project Management, Education, Training und Workshops" an. Der Beschwerdeführer erklärt des Weiteren, dass für den Fall, dass er die Weiterbildung bei einer Drittfirma mit Frontalunterricht absolviert hätte, die diesbezüglichen Kosten – und somit auch der Weiterbildungsabzug in der Steuererklärung – höher ausgefallen wären.

5.3. In den Akten finden sich eine Rechnung der Microsoft an die F. vom 15. Dezember 2015 für Gebühren in der Höhe von CHF 60.90 (Office 365 Business Essentials) sowie eine Rechnung der Microsoft an A. B. vom 28. Januar 2016 in der Höhe von Euro 650.– für die "MCT membership fee". Des Weiteren liegen zwei an den Beschwerdeführer adressierte Rechnungen seiner Gesellschaft vom 30. September 2016 und vom 27. Dezember 2016 für den MCSE Kurs in der Höhe von CHF 5'400.– und für den MCT Kurs in der Höhe von CHF 4'400.– vor. In den Verfahrensakten befinden sich zudem handschriftliche Barquittungen vom 30. September 2016 und vom 30. Dezember 2016, gemäss denen der Beschwerdeführer als Inhaber der F. den Empfang der durch ihn bezahlten Beträge in der Höhe von CHF 5'400.– und CHF 4'400.– bestätigt.

5.4. Der Beschwerdeführer hat als unselbstständig Erwerbender gemäss Lohnausweis der L., im Jahr 2016 einen Nettolohn von CHF 138'791.– erzielt. Bei der F. hat er gemäss Lohnausweis im Jahr 2016 keinen Lohn bezogen. Diese Angaben entsprechen auch seiner Deklaration in der Steuererklärung für das Jahr 2016. Die F. besitzt nach den Informationen der Gemeinde C. vom 5. Juni 2018 keine Räumlichkeiten und hat ausser dem Beschwerdeführer keine Angestellten. Gemäss der vom Beschwerdeführer erstellten Erfolgsrechnung vom 20. August 2017 der F. für das Jahr 2016 hat diese im Jahr 2016 keine Lohnkosten ausgewiesen. In der genannten Erfolgsrechnung ist ein Dienstleistungshonorar in der Höhe von CHF 10'957.– aufgeführt. Dieses setzt sich gemäss vom Beschwerdeführer im kantonsgerichtlichen Verfahren eingereichter undatierter Zusammenstellung mit dem Titel "Einnahmen und Ausgaben UKAT 2016" (UKAT = wohl Unter-Kategorien) aus dem Verkauf von Geräten (CHF 1'157.–) und von Kursen (CHF 9'800.–) zusammen.

5.5. Der Beschwerdeführer macht – wie hiavor in der Erwägung 5.2 ausgeführt – geltend, die umfangreichen Kursunterlagen seien mit Online-Lernmodulen und Online-Labs durch die Firma F. vorgängig sorgfältig und spezifisch zusammengestellt und ihm als Kurs-Komplettpakete zur Bearbeitung zur Verfügung gestellt worden. Da die F. jedoch ausser dem Beschwerdeführer keine Angestellten hat, ist nicht ersichtlich und nicht erklärbar, wer innerhalb der F. diese Kursunterlagen zusammengestellt haben soll, zumal im Jahr 2016 keine Löhne ausbezahlt worden sind, und zwar weder dem Beschwerdeführer noch sonst jemandem. Auch geht aus den Akten nicht hervor, dass eine Drittperson mit der Zusammenstellung der Kursunterlagen beauftragt worden wäre. Es ist davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer selbst diese Kursunterlagen "zusammengestellt" hat bzw. dieses "Zusammenstellen" vielmehr das Selbststudium darstellt. Es ist – wie es die Gemeinde in ihrer Stellungnahme an die Steuerverwaltung vom 5. Juni 2018 festhält – wohl so, dass der Beschwerdeführer "sich den Kurs selbst erteilt" hat. Eine andere Möglichkeit wäre, dass gar keine Kursunterlagen haben sorgfältig zusammengestellt werden müssen, die dann dem Beschwerdeführer zur Verfügung hätten gestellt werden können. Auf jeden Fall hat die im Zusammenhang mit diesen Kursen lediglich den Betrag von Euro 650.– bezahlt (MCT membership fee) und unter Aufwand für "Ausbildung/Schulgeld" in der Höhe von CHF 710.– verbucht. Im Übrigen ist diese Rechnung direkt an den Beschwerdeführer adressiert und der Betrag ist dem Beschwerdeführer von seiner Gesellschaft als Spesen zurückerstattet worden.

5.6. Ergänzend ist noch festzuhalten, dass, wie die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung an das Kantonsgericht ausführt, die unübliche Zahlung des Beschwerdeführers von CHF 9'800.-- an seine F. gegen Ende des Jahres 2016 auch vor dem Hintergrund der bisher verlustreichen Entwicklung seiner eigenen F. wohl eher auf eine (steuerneutrale) Kapitaleinlage von CHF 9'800.-- hinausläuft, um eine Unterbilanz im Jahr 2016 vermeiden zu können. Kapitalanlagen und Sanierungsleistungen des Gesellschafters können von diesem jedoch nicht vom Einkommen abgezogen werden, auch nicht unter dem Titel von Ausbildungskosten, welche auf das Konto der Gesellschaft verbucht wurden, um (wieder einmal) Honorareinnahmen und einen Jahresgewinn ausweisen zu können.

5.7. Dem Beschwerdeführer ist es gemäss den obigen Ausführungen somit nicht gelungen, den Nachweis zu erbringen, dass seiner Gesellschaft tatsächlich Kosten in der Höhe von CHF 9'800.-- entstanden und in Rechnung gestellt worden sind. Damit ist die Beschwerde abzuweisen.

6. Es bleibt über die Kosten des vorliegenden Verfahrens zu befinden. Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor dem Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren und die Beweiskosten und werden in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Vorliegend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von CHF 1'400.-- dem unterlegenen Beschwerdeführer aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu verrechnen. Die Parteikosten sind gemäss § 21 VPO wettzuschlagen.

Demgemäss wird erkannt:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

...