Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.183/2005/leb

Urteil vom 3. November 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Wurzburger, Müller, Bundesrichterin Yersin,
Gerichtsschreiber Hatzinger.

Parteien
Steuerverwaltung des Kantons Thurgau,
8510 Frauenfeld,
Beschwerdeführerin,

gegen

A._____,
Beschwerdegegner,
Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau,
St. Gallerstrasse 1, 8510 Frauenfeld,
Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau, Frauenfelderstrasse 16, 8570 Weinfelden.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern 2002 sowie direkte Bundessteuer 2002,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen die Entscheide des Verwaltungsgerichts des Kantons Thurgau vom 12. Januar 2005.

Sachverhalt:
A.
A._____ war im Jahr 2001 Bauleiter für Renovationen und wurde Ende dieses Jahres entlassen, als die Arbeitgeberin seine Abteilung schloss. Bis Oktober 2002 war er arbeitslos, begann aber Mitte April 2002 ein Nachdiplomstudium zum Wirtschaftstechniker FH mit Vertiefung in Marketing-Management. Hierfür zog er in der Steuererklärung 2002 Weiterbildungs- und Umschulungskosten in der Höhe von Fr. 12'873.– ab. Die thurgauische Veranlagungsbehörde Gemeindesteueramt X._____ liess den Abzug indes nicht zu und veranlagte A._____ am 15. Januar 2004 für die Staats- und Gemeindesteuern 2002 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 52'400.– und einem solchen von Fr. 57'200.– bei der direkten Bundessteuer 2002. Eine Einsprache wurde am 11. März 2004 mit der Begründung abgewiesen, Umschulungskosten würden nur dann anerkannt, wenn diese dazu dienten, eine Zwangslage aufgrund der bisherigen Berufsausübung zu beseitigen.
B.
Gegen diesen Einspracheentscheid gelangte A._____ an die Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau. Diese hiess die Beschwerde gut mit zwei Entscheiden vom 26. August 2004 (betreffend kantonale und eidgenössische Steuern), liess die deklarierten Kosten als Umschulungskosten zum Abzug zu und wies die Sache zur Neuveranlagung an die Vorinstanz zurück.
C.
Die Thurgauer Steuerverwaltung führte gegen diese beiden Entscheide Beschwerde beim Kantonalen Verwaltungsgericht, das die zwei Rechtsmittel am 12. Januar 2005 jeweils abwies (Entscheide versandt: 2. März 2005).
D.

Am 23. März 2005 hat die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau gegen diese beiden Entscheide Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht eingereicht. Die Beschwerdeführerin beantragt, die angefochtenen Urteile aufzuheben und die Veranlagungen gemäss Einspracheentscheid vom 11. März 2004 zu bestätigen.

Das Verwaltungsgericht und die Steuerrekurskommission beantragen, die Beschwerde abzuweisen (und die angefochtenen Entscheide zu bestätigen). A._____ (Beschwerdegegner) stellt keinen Antrag. Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt die Gutheissung der Beschwerde.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1. Eintretensvoraussetzungen
1.
1.1 Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde richtet sich gegen zwei Entscheide des Verwaltungsgerichts, betrifft die gleichen Parteien sowie denselben Sachverhalt und wirft übereinstimmende Rechtsfragen auf. Es rechtfertigt sich daher, die Anfechtung mit einer Rechtsschrift zuzulassen und die Beschwerde in einem Verfahren zu behandeln.
1.2 Dessen Gegenstand bilden die kantonalen Steuern und die direkte Bundessteuer je der Steuerperiode 2002. Das Streitobjekt, die rechtliche Qualifizierung der fraglichen Kosten bzw. deren Abzugsfähigkeit, ist steuerharmonisierungsrechtlich geregelt (Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]in Verbindung mit Art. 9 Abs. 1 StHG). Die Kantonale Steuerverwaltung ist legitimiert, in Bezug auf die direkte Bundessteuer und die kantonalen Steuern Beschwerde zu führen (Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]; Art. 73 Abs. 2 StHG).
1.3 Beide angefochtene Urteile haben zwei Rückweisungsentscheide inhaltlich bestätigt. Diese Entscheide haben jedoch die streitige Frage der Umschulungskosten endgültig entschieden. Praxisgemäss sind solche Entscheide mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde anfechtbar (BGE 129 II 286 E. 4.2 S. 291 mit Hinweisen; ASA 72 S. 473, 2A.130/2002, E. 1.1; Urteil 2A.480/2004 vom 2. Februar 2005, E. 1.2).
1.4 Im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde betreffend die direkte Bundessteuer wendet das Bundesgericht das massgebende Bundesrecht von Amtes wegen an, ohne an die Begründung der Parteibegehren gebunden zu sein (Art. 114 Abs. 1 zweiter Halbsatz OG). Hebt es das angefochtene Urteil auf, entscheidet es selbst in der Sache oder weist diese zu neuer Beurteilung an die Vorinstanz zurück (Art. 114 Abs. 2 erster Satz OG). Demgegenüber kann das Bundesgericht bei Gutheissung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit Bezug auf die kantonalen Steuern nicht selbst entscheiden (Art. 73 Abs. 3 StHG); die Beschwerde nach Art. 73 StHG hat lediglich kassatorische Wirkung: das Bundesgericht hebt den Entscheid diesfalls nur auf und weist die Sache zur neuen Beurteilung an die Vorinstanz zurück (vgl. BGE 131 II 1 E. 2.3 S. 4 f. mit Hinweisen; 130 II 509 E. 8.3 S. 511 f.; Urteile 2A.683/2004 vom 15. Juli 2005; 2A.480/2004 vom 2. Februar 2005, je E. 1.4). Insofern ist die Eingabe unzulässig, soweit damit die Bestätigung des Einspracheentscheids vom 11. März 2004 hinsichtlich der kantonalen Steuern beantragt wird. Im Übrigen ist auf die Beschwerde einzutreten.

2. Direkte Bundessteuer
2.
2.1 Der Bund erhebt als direkte Bundessteuer eine Einkommenssteuer von den natürlichen Personen (Art. 1 lit. a DBG). Hierfür ist das Reineinkommen zu ermitteln, indem von den gesamten steuerbaren Einkünften die Aufwendungen und allgemeinen Abzüge nach den Art. 26 bis 33 DBG abgezogen werden (Art. 25 DBG). Unselbständig Erwerbstätige können unter anderem als Berufskosten die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten abziehen (Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG); nicht abziehbar sind die übrigen Kosten und Aufwendungen, insbesondere die Ausbildungskosten (Art. 34 lit. b DBG). Eine praktisch gleiche Regelung der Weiterbildungs- und Umschulungskosten enthält Art. 8 der Verordnung vom 10. Februar 1993 über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer (SR 642.118.1). Mit dem Zusammenhang zwischen diesen Kosten und dem Beruf soll nach dem Willen des Gesetzgebers dasselbe Kriterium angewendet werden wie bei den Gewinnungskosten selbständig Erwerbender; dort können die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen werden (Art. 27 Abs. 1 DBG; BBl 1983 III 166 [Botschaft über die Steuerharmonisierung]). Aufwendungen sind dann geschäftsmässig be-

gründet, wenn sie
mit dem erzielten Erwerb unternehmenswirtschaftlich unmittelbar und direkt zusammenhängen (ASA 72 S. 473 E. 4.1.1 mit Hinweisen; vgl. auch Urteile 2A.671/2004 und 2A.623/2004 vom 6. Juli 2005, je E. 2.1).

2.2 Dadurch, dass Umschulungskosten abgezogen werden können, wollte der Gesetzgeber unter anderem auf Beschäftigungsschwierigkeiten in einzelnen Wirtschaftszweigen Rücksicht nehmen. So dient die Umschulung nicht für die Ausübung des gegenwärtigen bzw. bisherigen, sondern für die Vorbereitung eines neuen Berufs. Der die Abzugsfähigkeit begründende Zusammenhang zwischen den Umschulungskosten und dem gegenwärtigen Beruf besteht darin, dass die Ursache für die Neuorientierung in diesem Beruf zu suchen ist. Demnach ist ein Abzug der Kosten zuzulassen, wenn sich der Steuerpflichtige aufgrund äusserer Umstände, etwa wegen einer Betriebsschliessung, dem Aussterben eines Berufs, Krankheit oder Unfall, umschulen lassen muss (BBl 1983 III 166 f.; ASA 72 S. 473 E. 4.1.3 mit Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, Zürich 2003, N. 90 ff. zu Art. 26 DBG; vgl. aber auch Agner/Digeronimo/Neuhaus/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Ergänzungsband, Zürich 2000, S. 106; Kreisschreiben Nr. 26 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 22. September 1995: Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit, in ASA 64 S. 694 Ziff. 3.2; siehe im Übrigen auch Markus Reich, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 2. Aufl., Basel/Genf/München 2002, N. 13 zu Art. 9 StHG).
2.3 Wie das Verwaltungsgericht verbindlich festgestellt hat (vgl. Art. 105 Abs. 2 OG), wurde der Beschwerdegegner wegen Schliessung seiner Abteilung entlassen, war darauf zehn Monate arbeitslos, begann aber nach dreieinhalb Monaten Arbeitslosigkeit eine Zusatzausbildung. Die Vorinstanz sah in der Abteilungsschliessung gewichtige objektive Gründe, die zu einer Zwangslage führten, die ihrerseits den Beschwerdegegner zur Umschulung veranlasst habe. Dies verneinen die Kantonale und die Eidgenössische Steuerverwaltung, weshalb die entsprechenden Kosten nicht abziehbar seien.
2.4
2.4.1 Zwar verlor der Beschwerdegegner seine ursprüngliche Stelle als Bauführer wegen einer teilweisen Betriebsschliessung, insofern unfreiwillig, und war anschliessend mehrere Monate arbeitslos. In diesem Lichte mag das Nachdiplomstudium vordergründig durchaus als Umschulung erscheinen. Die Umstände ändern aber nichts daran, dass dieser Begriff eng auszulegen ist, um eine Abgrenzung zu demjenigen der Zweitausbildung zu ermöglichen. Als solche gilt eine Ausbildung, die neben einem bereits ausgeübten anderen Beruf im Hinblick auf einen späteren Berufswechsel absolviert wird; dabei handelt es sich um nicht abzugsfähige Ausbildungskosten (vgl. BGE 113 Ib 114 E. 2a S. 117; 124 II 29 E. 3d S. 34; Richner/Frei/Kaufmann, a.a.O., N. 46 ff. zu Art. 34 DBG; Agner/Jung/Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, S. 110 f.).
2.4.2 Der Beschwerdegegner hat von April 2002 bis Oktober 2003 ein berufsbegleitendes Nachdiplomstudium zum Wirtschaftstechniker FH besucht; dabei geht es um eine dreisemestrige Ausbildung, aufgrund welcher sich der Absolvent als Generalist (mit Spezialisierung in einer Vertiefungsrichtung) Managementfähigkeiten aneignen und Führungsverantwortung übernehmen soll. Von Mitte Oktober bis Anfang Dezember 2002 arbeitete der Beschwerdegegner im Verkauf eines Bau-Centers einer General- und Totalunternehmung. Seit Mitte Juni 2003 ist er indes wieder als Bauleiter für Renovationen tätig, wobei nach Angaben des Arbeitgebers der Besuch des Nachdiplomstudiums entscheidend zur Anstellung beitrug.
2.4.3 Unter diesen Voraussetzungen kann hier nicht von Umschulungskosten gemäss Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG gesprochen werden: Das Nachdiplomstudium als solches bereitet nicht auf einen neuen Beruf vor im Sinne einer Umschulung, sondern stellt eine neue Ausbildung dar, die zum Aufstieg in eine höhere Berufsstellung (mit Führungsaufgaben) dienen soll; solche Ausbildungskosten bzw. Berufsaufstiegskosten sind nicht abziehbar (vgl. BGE 124 II 29 E. 3a S. 32 und E. 3d S. 34; Urteile 2A.623/2004 und 2A.671/2004 vom 6. Juli 2005, je E. 2.2, mit Hinweisen; vgl. auch Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, N. 20 zu Art. 34 DBG; Richner/Frei/ Kaufmann, a.a.O., N. 87 f. zu Art. 26 DBG).
2.4.4 Insofern liegen auch keine Weiterbildungskosten vor, handelt es sich doch um eine eigentliche Ausbildung mit einem Eigenwert, der die Berufsaussichten deutlich verbessert, wie übrigens der Beschwerdegegner im vorinstanzlichen Verfahren selbst sinngemäss (unter Bezugnahme auf die Angaben seines Arbeitgebers) festhielt. So bedeutet das Nachdiplomstudium nicht nur eine Vertiefung und Aktualisierung vorhandener Kenntnisse, etwa an einzelnen Tagungen oder einwöchigen Weiterbildungskursen, es führt vielmehr zu wesentlichen Zu-

satzkenntnissen mit eigenem Wert. Dies wird auch durch die Ausbildungsdauer von drei Semestern belegt (vgl. zum Ganzen auch Urteile 2A.623/2004 und 2A.671/2004 vom 6. Juli 2005, je E. 3.2).

2.4.5 Bei den Kosten für das Nachdiplomstudium handelt es sich demnach weder um abziehbare Umschulungs- noch um Weiterbildungskosten im Sinne von Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG, sondern um nicht abzugsfähige Ausbildungskosten (Art. 34 lit. b DBG). Die Beschwerde ist in diesem Punkt begründet.

3. Kantonale Steuern
3.
3.1 Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte, insbesondere auch solche aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 7 Abs. 1 StHG). Von den gesamten steuerbaren Einkünften werden die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge abgezogen. Zu den notwendigen Aufwendungen gehören auch die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten (Art. 9 Abs. 1 StHG). Eine praktisch gleiche Regelung der Ermittlung des Reineinkommens kennt in dieser Hinsicht das thurgauische Steuerrecht: Danach werden ebenfalls von den gesamten steuerbaren Einkünften die betreffenden Aufwendungen und allgemeinen Abzüge abgezogen (§ 28 StG/TG). Als Berufskosten werden unter anderem abgezogen die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten (§ 29 Ziff. 2 StG/TG). Diese beiden Bestimmungen sind wiederum identisch mit Art. 25 und Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG.
3.2 Demnach ist hier von einer kantonalrechtlichen Regelung auszugehen, die dem Bundesrecht angeglichen ist und mit dem Steuerharmonisierungsgesetz übereinstimmt (vgl. Urteil 2A.46/2005 vom 31. August 2005, E. 2.1.2 mit Hinweis). Im Übrigen sind die zur Erzielung der Einkünfte notwendigen Aufwendungen in Art. 9 Abs. 1 StHG abschliessend geregelt; die Kantone sind verpflichtet, diese Abzüge ohne Abweichung oder Einschränkung auf kantonaler Ebene zu übernehmen; sie müssen eine Art. 26 DBG entsprechende Bestimmung in ihre Steuergesetze aufnehmen (BGE 128 II 66 E. 4b S. 71; Urteil 2A.224/2004 vom 26. Oktober 2004, E. 6 mit Hinweisen). Dass die Bestimmungen überall gleich interpretiert werden, ist im Interesse der vertikalen Steuerharmonisierung und der damit angestrebten Vereinfachung der Rechtsanwendung geboten (vgl. BGE 130 II 202 E. 3.2 S. 208, 65 E. 5.2 S. 73; siehe auch BGE 128 II 56 E. 6a S. 64; Urteil 2A.683/2004 vom 15. Juli 2005, E. 4.4 mit Hinweisen).

3.3 Nach dem zur direkten Bundessteuer Gesagten ist davon auszugehen, dass es sich bei den fraglichen Kosten um steuerlich nicht abziehbare Aufwendungen handelt. Die Beschwerde erweist sich daher auch in Bezug auf die kantonalen Steuern als begründet.

4. Kosten und Entschädigung
4.
4.1 Soweit die direkte Bundessteuer betreffend, ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde demnach gutzuheissen, der entsprechende angefochtene Entscheid aufzuheben und der Einspracheentscheid der Veranlagungsbehörde zu bestätigen. Mit Bezug auf die kantonalen Steuern ist die Beschwerde gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist, der in dieser Hinsicht angefochtene Entscheid ebenfalls aufzuheben und die Sache zur neuen Beurteilung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen (Art. 73 Abs. 3 StHG; E. 1.4). Diese wird auch über die kantonalen Verfahrenskosten neu zu entscheiden haben.
4.2 Bei diesem Ausgang sind die Kosten des Verfahrens vor dem Bundesgericht dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 Abs. 1 und Art. 153a OG). Obwohl dieser keinen Antrag gestellt hat, erscheint er als unterliegende Partei, weil er die angefochtenen Entscheide veranlasst hat (vgl. BGE 128 II 90 E. 2b S. 94 f.; Urteil 2A.480/2004 vom 2. Februar 2005, E. 4.2, je mit Hinweis). Entschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird mit Bezug auf die direkte Bundessteuer gutgeheissen, der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Thurgau vom 12. Januar 2005 (V 9) aufgehoben und der Einspracheentscheid der Veranlagungsbehörde Gemeindesteueramt X._____ vom 11. März 2004 bestätigt. Die Sache

wird zu neuem Entscheid über die Kosten und Entschädigungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.
2.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird mit Bezug auf die kantonalen Steuern gutgeheissen, soweit darauf einzutreten ist, der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Thurgau vom 12. Januar 2005 (V 8) aufgehoben und die Sache zur neuen Beurteilung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.
3.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 500.– wird dem Beschwerdegegner auferlegt.
4.
Dieses Urteil wird den Parteien, der Steuerrekurskommission und dem Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 3. November 2005
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: