Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.623/2004 /sza

Urteil vom 6. Juli 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Müller,
Gerichtsschreiber Uebersax.

Parteien
Steuerverwaltung des Kantons Thurgau,
8510 Frauenfeld,
Beschwerdeführerin,

gegen

X._____,
Beschwerdegegner,
Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau, Frauenfelderstrasse 16, 8570 Weinfelden.

Gegenstand
Direkte Bundessteuer 2001,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Thurgau vom 15. September 2004.

Sachverhalt:
A.
X._____ absolvierte eine Lehre als kaufmännischer Angestellter. Zwischen 1989 und 1993 bildete er sich zum Betriebsökonomen AKAD bzw. zwischen 1989 und 1994 zum diplomierten Betriebsökonomen HWV aus. Gegen Ende und nach dieser Ausbildung arbeitete er bei den A._____ Versicherungen, bei der Finanzverwaltung des Kantons Thurgau und erneut bei den A._____ Versicherungen. Seit Ende 1997 ist er bei der B._____ AG in Zürich als Wirtschaftsprüfer und -berater angestellt, wo er als Handlungsbevollmächtigter begann und im Oktober 2000 zum Prokuristen befördert wurde. Von Januar 2001 bis Juni 2002 besuchte er am Institut für Finanzmanagement in Bern eine berufsbegleitende Ausbildung zum Master of Business Administration (MBA).
B.
In der Steuererklärung 2001 deklarierte X._____ angeblich abzugsfähige Kosten in der Höhe von Fr. 31'949.– als Weiterbildungs- und Umschulungskosten, die für die MBA-Ausbildung angefallen waren. Die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau behandelte die Kosten jedoch als nicht abzugsfähige Ausbildungskosten und verweigerte den Abzug. Nachdem eine dagegen erhobene Einsprache am 5. März 2003 abgewiesen worden war, gelangte X._____ an die Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau. Diese hiess die Rekurse (einerseits gegen die Veranlagung bei der Staats- und Gemeindesteuer, andererseits gegen diejenige bei der direkten Bundessteuer) am 23. Oktober 2003 gut. Der Rekursentscheid über die Staats- und Gemeindesteuern wurde rechtskräftig. Hingegen focht die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau den Rekursentscheid hinsichtlich der direkten Bundessteuer beim Bundesgericht an. Dieses trat mit Urteil vom 12. Februar 2004 auf die Beschwerde nicht ein und überwies die Sache an das Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau (Verfahren 2A.598/2003). Am 15. September 2004 wies das Verwaltungsgericht die Beschwerde der Steuerverwaltung ab.

C.
Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 29. Oktober 2004 an das Bundesgericht beantragt die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau, der Entscheid des Verwaltungsgerichts sei aufzuheben und es sei die Veranlagung der Steuerverwaltung gemäss Einspracheentscheid vom 5. März 2003 zu bestätigen.
X._____ und das Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau stellen Antrag auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, schliesst sich der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an und beantragt deren Gutheissung.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Letztinstanzliche Entscheide der Kantonalen Bundessteuer-Rekurskommission bzw. - wie hier - einer weiteren unabhängigen kantonalen Instanz unterliegen der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht (Art. 146 i.V.m. mit Art. 145 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer, DBG; SR 642.11). Die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer ist zur Beschwerde legitimiert (Art. 146 zweiter Satz DBG). Auf die frist- und formgerechte Beschwerde ist einzutreten.
1.2 Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden (Art. 104 lit. a und b OG). Hat jedoch - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften erhoben, ist das Bundesgericht an ihre Sachverhaltsfeststellungen gebunden (Art. 105 Abs. 2 OG). Soweit die Vorinstanz ihre tatsächlichen Feststellungen damit begründete, die Beschwerdeführerin habe der Darstellung des Beschwerdegegners nicht widersprochen, ist dies aktenwidrig, nachdem die kantonale Steuerverwaltung die Ausführungen des Steuerpflichtigen vorsorglich bestritten hatte. Das Bundesgericht ist daher an die Sachverhaltsfeststellungen des Verwaltungsgerichts nicht gebunden, soweit sich diese einzig auf die angeblich fehlenden Bestreitungen durch die Steuerverwaltung stützen, was insbesondere für den Gesichtspunkt des (vor allem) internen beruflichen Aufstiegs des Beschwerdegegners zutrifft.
2.
2.1 Der Bund erhebt eine Einkommenssteuer von den natürlichen Personen (Art. 1 lit. a DBG). Zu diesem Zweck wird das Reineinkommen ermittelt, indem von den gesamten steuerbaren Einkünften die Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge nach Art. 26-33 DBG abgezogen werden (Art. 25 DBG). Unselbständigerwerbende können als Berufskosten unter anderem die ¨ubrigen für die Ausübung des Berufs erforderlichen Kostenv̈om Erwerbseinkommen in Abzug bringen (Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG). Darunter sind zur Berufsausübung erforderliche Auslagen zu verstehen, wie sie für Berufswerkzeuge (inkl. Informatik-Hard- und Software), Fachliteratur, privates Arbeitszimmer und Vergleichbares anfallen. Nach Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG können sodann d̈ie mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskostenabgezogen werden. Damit soll nach dem Willen des Gesetzgebers das gleiche Kriterium angewendet werden wie bei den Gewinnungskosten Selbständigerwerbender, wo nach Art. 27 Abs. 1 DBG die g̈eschäfts- oder berufsmässig begründeten Kostenabgezogen werden können. Nach der Rechtsprechung sind alle Kosten der Weiterbildung abzugsfähig, die objektiv mit dem gegenwärtigen Beruf des Steuerpflichtigen im Zusammenhang stehen und die der Steuerpflichtige
zur Erhaltung seiner beruflichen Chancen für angezeigt hält, auch wenn sich die Ausgabe als nicht absolut unerlässlich erweist, um die gegenwärtige berufliche Stellung nicht einzubüssen (BGE 124 II 29 E. 3a-d S. 32 ff.; 113 Ib 114 E. 2c-e S. 118 f., je mit Hinweisen; Urteile 2A.130/2002 vom 8. August 2002, E. 4.1.1, und 2A.277/2003 vom 18. Dezember 2003, E. 2.1, in StR 59/2004 S. 451).
2.2 Als m̈it dem Beruf zusammenhängende Weiterbildungskostens̈ind nur solche Kosten abziehbar, die im Rahmen des bereits erlernten und ausgeübten Berufs anfallen, nicht dagegen die Äusbildungskostenm̈ Sinne von Art. 34 lit. b DBG für die erstmalige Aufnahme einer Berufstätigkeit bzw. für einen neuen (oder zusätzlichen) Beruf. Zur Anerkennung als abzugsfähige Weiterbildungskosten ist es aber nicht notwendig, dass der Steuerpflichtige das Erwerbseinkommen ohne die streitige Auslage überhaupt nicht hätte erzielen können; vielmehr ist lediglich darauf abzustellen, ob die Aufwendungen für die Erzielung des Einkommens nützlich sind und nach der Verkehrsauffassung im Rahmen des Üblichen liegen. Dazu gehören nicht nur Anstrengungen, um den Stand bereits erworbener Fähigkeiten zu erhalten, sondern vor allem auch der Erwerb verbesserter Kenntnisse für die Ausübung des gleichen Berufs. Hingegen sind Auslagen für eine Fortbildung, die zum Aufstieg in eine eindeutig vom bisherigen Beruf zu unterscheidende höhere Berufsstellung (sog. Berufsaufstiegskosten) oder

gar zum Umstieg in einen anderen Beruf dient, keine Weiterbildungskosten im Sinne von Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG. Sie werden nicht für eine Weiterbildung im Rahmen des bereits
erlernten und ausgeübten Berufs erbracht, sondern letztlich für eine neue Ausbildung (BGE 124 II 29 E. 3a S. 32 und E. 3d S. 34; 113 Ib 114 E. 2 und 3 S. 117 ff.; ASA 60, 356; Urteil des Bundesgerichts 2A.277/2003 vom 18. Dezember 2003, E. 2.2, in StR 59/2004 S. 451, je mit Hinweisen; vgl. auch Peter Agner/Angelo Digeronimo/Hans-Jürg Neuhaus/Gotthard Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Ergänzungsband, Zürich 2000, S. 105 ff.; Bruno Knüsel, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Bd. I/2a, Basel/Genf/München 2000, N 8 f. zu Art. 26).
Auslagen, die anfallen, um die notwendigen Fähigkeiten und Kenntnisse zur Ausübung eines eigentlichen Berufs zu erlernen (z.B. Lehre, Handelsschule, Matura, Studium, Nachdiplomstudien usw.), sind demnach als Ausbildungskosten auch dann nicht abziehbar, wenn die Fortbildung berufsbegleitend absolviert wird, im Ergebnis aber dem Aufstieg in eine vom bisherigen Beruf eindeutig unterscheidbare höhere Berufsstellung dient. Dazu gehören etwa der Besuch eines Nachdiplomstudiums in Unternehmungsführung durch einen ausgebildeten Juristen, durch einen Mathematiker oder Computerfachmann, die Kosten für den Besuch eines Lehrgangs zum diplomierten Wirtschaftsinformatiker für einen Juristen oder die Auslagen des Primarlehrers, der sich zum Mittelschullehrer ausbilden lässt. Insbesondere wurde auch die berufsbegleitend absolvierte Ausbildung zum Master of Business Administration (MBA) eines Steuerpflichtigen, der sein Ökonomiestudium abgebrochen hatte, sich später zum Bachelor of Business Administration (BBA) ausbildete und in der Folge noch den MBA erwarb, nicht zum Abzug zugelassen (Urteil des Bundesgerichts 2A.277/2003 vom 18. Dezember 2003, in StR 59/2004 S. 451; vgl. auch Agner/ Digeronimo/Neuhaus/Steinmann, a.a.O., S. 110).
3.
3.1 Der Beschwerdegegner ergänzte seine Berufsbildung als Betriebsökonom AKAD bzw. als diplomierter Betriebsökonom HWV durch eine berufsbegleitend absolvierte Zusatzausbildung zum MBA. Der vorliegende Fall lässt sich zwar nur bedingt mit demjenigen vergleichen, den das Bundesgericht in seinem Urteil 2A.277/2003 zu beurteilen hatte. Die Ausbildung zum MBA stellt aber grundsätzlich eine eigentliche Grundausbildung dar. Sie führt zu einem eigenständigen Berufsabschluss, der für den Absolventen über einen Eigenwert verfügt. Dabei verhält es sich grundsätzlich nicht anders, ob der MBA im Anschluss an einen BBA oder im Anschluss an eine Ausbildung zum Betriebsökonomen HWV erworben wird. Dies übersieht auch die Vorinstanz nicht. Sie führt im angefochtenen Entscheid aus, dass die Kosten für eine Zusatzausbildung zum MBA wohl in der Regel als nicht abzugsfähig zu gelten hätten, dass es sich vorliegend aber um einen Ausnahmefall handle, da der Beschwerdegegner im Ergebnis lediglich seine Grundkenntnisse in Ökonomie vertieft und aktualisiert und seine bisherige berufliche Tätigkeit nicht verändert habe.
3.2 Wesentlich für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit der Kosten für Zusatzausbildungen ist nicht nur der Vergleich zwischen der bestehenden Grundausbildung und den neu erworbenen Kenntnissen, sondern zu berücksichtigen sind auch der aktuell ausgeübte Beruf und die Auswirkungen der Zusatzausbildung auf die gegenwärtige und künftige Berufstätigkeit. Würde der Argumentation der Vorinstanz gefolgt, wäre bei Absolventen eines MBA-Kurses, die über eine ökonomische Grundausbildung verfügen, eher von einer abzugsfähigen Weiterbildung auszugehen als bei solchen, die von einem anderen Fach (technische Berufe, Medizinalberufe usw.) her kommen. Dies trifft indes nicht zu. Entscheidend muss vielmehr sein, dass mit der Zusatzausbildung zum MBA im Ergebnis ein eigenständiger Berufsabschluss (T̈itel ̈) erworben wird, der auf dem Stellenmarkt anerkannt und honoriert wird und die Berufsaussichten des Absolventen erheblich verbessert. Auch bei bereits vorhandener ökonomischer Grundausbildung bedeutet der MBA nicht lediglich eine Vertiefung und Aktualisierung der schon vorhandenen Kenntnisse etwa an einzelnen Tagungen oder einwöchigen Weiterbildungskursen, sondern er führt zu wesentlichen Zusatzkenntnissen und einem zusätzlichen Titel mit eigenem
Wert. Im Übrigen absolvierte der Beschwerdegegner eine ausschliesslich in englischer Sprache gehaltene und überwiegend international ausgerichtete berufsbegleitende Ausbildung von 18 Monaten, verbunden mit einem neunwöchigen Intensivkurs an der Rochester University (USA). Auch dies belegt, dass es sich nicht lediglich um eine Vertiefung und Aktualisierung bereits vorhandener Kenntnisse handelte.
3.3 Die Bedeutung der fraglichen Zusatzausbildung zeigt sich auch an den Auswirkungen, welche die Zusatzausbildung im vorliegenden Fall zeitigte. Nur bereits wegen des Erwerbs des MBA-Titels ist der Beschwerdegegner vom Prokuristen zum Vizedirektor befördert worden. Unabhängig von der Art der Hierarchie beim Arbeitgeber des Beschwerdegegners ist dies nicht unwesentlich, denn jedenfalls bedeutet dies einen berufli-

chen Aufstieg, der nicht unbedingt zwingend mit grösserer Verantwortung, in der einen oder anderen Form aber jedenfalls mit individuellen Verbesserungen der Berufssituation verbunden ist (Arbeitsplatz, Lohn, Prestige usw.). Darüber hinaus hat der Beschwerdegegner auch seinen Wert auf dem Stellenmarkt erhöht. Dass er sich nicht für vier weitere Jahre bei seinem gegenwärtigen Arbeitgeber verpflichten wollte, ist ein deutlicher Hinweis dafür. Auslagen für eine Fortbildung, die zum Aufstieg in eine bessere Berufsstellung führen bzw. den Wert auf dem Arbeitsmarkt deutlich erhöhen (Berufsaufstiegskosten), sind Investitionen in die Zukunft, ergänzen die Grundausbildung und gelten nicht als abzugsfähige Weiterbildungskosten (vgl. E. 2.2 sowie Knüsel, a.a.O., N 9 zu Art. 26). Das wird schliesslich auch durch die Kosten der
fraglichen Zusatzausbildung von insgesamt über Fr. 80'000.– (wovon Fr. 31'949.– im Jahr 2001) belegt. Eine solche Summe bildet ebenfalls einen klaren Anhaltspunkt dafür, dass es um eine langfristige Investition und nicht lediglich um die Auffrischung des bereits vorhandenen Ausbildungsniveaus geht.
3.4 Bei den vom Beschwerdegegner aufgebrachten Auslagen für die Fortbildung zum MBA handelt es sich daher nicht um abzugsfähige Weiterbildungskosten, sondern um Ausbildungskosten, die nicht vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden können.
4.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich als begründet und ist gutzuheissen. Damit muss der angefochtene Entscheid aufgehoben werden. Da die für die Steuerveranlagung wesentlichen Beträge als solche unter den Verfahrensbeteiligten nicht strittig sind, ist der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Thurgau zu bestätigen. Die Vorinstanz wird hingegen über die Kosten und Entschädigungen des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens neu zu entscheiden haben.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die bundesgerichtlichen Kosten dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 OG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 159 Abs. 1 und 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird gutgeheissen, das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Thurgau vom 15. September 2004 wird aufgehoben und der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 5. März 2003 wird bestätigt.
2.
Über die Kosten und Entschädigungen für das vorinstanzliche Verfahren hat das Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau neu zu entscheiden.
3.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird dem Beschwerdegegner auferlegt.
4.
Dieses Urteil wird den Parteien und dem Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 6. Juli 2005
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: