Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.671/2004 /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, vertreten durch Advokat Martin Seiler,
Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau, Frauenfelderstrasse 16, 8570 Weinfelden.

Gegenstand
Direkte Bundessteuer 2001,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Thurgau vom 8. September 2004.

Sachverhalt:
A.
X._____ absolvierte eine Lehre als Mechaniker, die er 1992 abschloss. Seit 1995 arbeitet er bei der Z._____ AG in A._____. Zunächst war er als Mechaniker in der Produktion beschäftigt. Berufsbegleitend besuchte er am Institut für Kaderschulung in Frauenfeld die einjährige Handelsschule, die er am 25. Oktober 1996 mit dem Handelsdiplom abschloss. In den Jahren 1998 und 1999 absolvierte X._____ zwei Kurse in englischer Sprache, wobei er das First Certificate in Englisch und das Certificate of Proficiency in Englisch erwarb. Aufgrund seiner technischen und kaufmännischen Kenntnisse setzte ihn die Z._____ AG anfangs 1996 in der Arbeitsvorbereitung als Sachbearbeiter ein. Seit dem Jahr 2000 ist er bei der gleichen Unternehmung im Einkauf tätig. Ab Oktober 2001 besuchte X._____ mit Einverständnis seiner Arbeitgeberin und unter Reduktion seines Arbeitspensums um 20 % die Höhere Fachschule für Wirtschaft (HFW) in St. Gallen. Diese Ausbildung dauert grundsätzlich sechs Semester und wird mit dem Titel Betriebswirtschafter/in HF (ehemals Kaufmann/Kauffrau HKG) abgeschlossen. X._____ verpflichtete sich gegenüber seiner Arbeitgeberin, nach Abschluss der Fortbildung für weitere zwei Jahre bei ihr zu arbeiten.
B.
In der Steuererklärung 2001 deklarierte X._____ angeblich abzugsfähige Kosten in der Höhe von Fr. 9'558.05 als Weiterbildungs- und Umschulungskosten, die für die HFW-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 18. November 2002 abgewiesen worden war, gelangte X._____ an die Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau. Diese hiess seinen Rekurs am 23. Juni/8. Juli 2003 gut. Dagegen führte die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau hinsichtlich der direkten Bundessteuer Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht. 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.408/2003). Am 8. September 2004 wies das Verwaltungsgericht die Beschwerde der Steuerverwaltung ab.
C.
Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 19. November 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 18. November 2002 zu bestätigen.
X._____ und das Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau stellen Antrag auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, schliesst auf Gutheissung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde.

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).
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 "übrigen für die Ausübung des Berufs erforderlichen Kosten" vom 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 "die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten" abgezogen 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 "geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten" abgezogen 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 "mit dem Beruf zusammenhängende Weiterbildungskosten" sind nur solche Kosten abziehbar, die im Rahmen des bereits erlernten und ausgeübten Berufs anfallen, nicht dagegen die "Ausbildungskosten" im 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 bildete sich zum Mechaniker aus und erwarb später berufsbegleitend das Handelsdiplom. In Ergänzung dazu absolvierte er in der Folge ebenfalls berufsbegleitend die Höhere Fachschule für Wirtschaft, die zum Titel Betriebswirtschafter HF führt. Damit erwarb der Beschwerdegegner einen zusätzlichen Titel, dem grundsätzlich ein Eigenwert nicht abgesprochen werden kann. Es fragt sich aber, ob es sich dabei um eine eigenständige Ausbildung handelt, die für den Beschwerdegegner eine deutliche Verbesserung seiner beruflichen Stellung mit sich bringt. Die Ausbildung zum Betriebswirtschafter HF stellt im Wesentlichen eine Generalistenausbildung dar. Freilich war der Beschwerdegegner schon vorher im Besitz des Handelsdiploms, wofür er die einjährige berufsbegleitende Handelsschule besucht hatte. Der Vergleich der beiden Ausbildungsgänge (einerseits einjährige Handelsschule, andererseits sechssemestrige Ausbildung zum Betriebsökonomen) zeigt, dass die Fortbildung zum Betriebswirtschafter HF nicht lediglich eine Vertiefung und Aktualisierung der schon vorhandenen Kenntnisse etwa an einzelnen Tagungen oder einwöchigen Weiterbildungskursen bedeutet. Vielmehr ist davon auszugehen, dass die Fortbildung zum Betriebsökonomen
HF grundsätzlich zu wesentlichen Zusatzkenntnissen und zu einem zusätzlichen Titel mit gewissem eigenem Wert führt. Dieser Titel kommt andrerseits aber auch nicht einem Universitätsstudium oder dem Abschluss an einer Fachhochschule gleich und ist somit von weniger grosser Bedeutung als solche Zusatzausbildungen. Dem entspricht - auch wenn dies für das Bundesgericht und für die direkte Bundessteuer an sich nicht verbindlich ist -, dass die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau die Aufwendungen für die Ausbildung zum Techniker HF in ihren eigenen Weisungen in der Rubrik StP 29 Nr. 6 als grundsätzlich abzugsfähige Weiterbildungskosten bezeichnet; weshalb dies für die weitgehend vergleichbare Fortbildung zum Betriebsökonomen HF anders sein sollte, ist nicht ohne weiteres ersichtlich. Rein vom Gehalt der zu beurteilenden Fortbildung her erscheint daher fraglich, ob diese als eigenständige Grundausbildung oder im Sinne einer Auffrischung des bestehenden Ausbildungsniveaus als Vertiefung und Aktualisierung der vorhandenen Kenntnisse zu verstehen ist. Insofern handelt es sich um einen Grenzfall. Die übrigen Umstände des konkreten Einzelfalles erweisen sich damit als umso gewichtiger.
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. Der Beschwerdegegner hat seine Berufsbildung mit der Zusatzausbildung zweifellos verbessert und einen Titel erworben, der auf dem Stellenmarkt anerkannt und honoriert wird. Ob diese Steigerung markant und damit wesentlich ist, erscheint aber unklar. Die berufliche Fachausbildung in der Schweiz befindet sich zurzeit im Umbruch, und es dürfte gegenwärtig kaum zu erstellen sein, wieviel dem Beschwerdegegner der erworbene Titel als Betriebsökonom HF auf dem Arbeitsmarkt zusätzlich zur bereits

vorhandenen Ausbildung bringt. Im Übrigen tat der Beschwerdegegner glaubwürdig dar, dass es ihm jedenfalls in erster Linie um eine Vertiefung seiner Kenntnisse für die zurzeit ausgeübte Berufstätigkeit ging. Er wollte vorab seine bisherige Stelle als (technischer) Einkäufer sichern, wozu ihm die Fortbildung unabhängig davon dienlich ist, dass die Zusatzausbildung von seiner Arbeitgeberin bisher gar
nicht ausdrücklich verlangt wurde. Die Fortbildung führte denn auch nicht zu einer (internen) Beförderung. Der Beschwerdegegner hat sich dennoch verpflichtet, nach Abschluss der Fortbildung die bisherige Stelle mindestens zwei Jahre beizubehalten, und es gibt keine Anhaltspunkte dafür, dass er sich nach einer neuen und vor allem besseren Stelle umsieht. Auch wenn nicht gänzlich auszuschliessen ist, dass die Fortbildung dem Beschwerdegegner dereinst auch als längerfristige Investition zugute kommen und zu einer verbesserten Berufsstellung verhelfen könnte, sprechen die gegenwärtigen Umstände insgesamt eher dafür, dass vorrangig lediglich eine Weiterbildung zwecks Sicherung der bestehenden Stelle bezweckt war. Dies wird auch durch die deklarierten Ausbildungskosten von Fr. 9'558.05 (für das Jahr 2001) nicht widerlegt. Zwar handelt es sich um eine Summe, die für die Annahme von Weiterbildungskosten wohl eher am oberen Rand anzusetzen ist; sie sprengt aber den entsprechenden Rahmen entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung noch nicht.
3.3 Unter diesen Umständen ist mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass es sich bei den vom Beschwerdegegner aufgebrachten Auslagen für die Fortbildung zum Betriebsökonomen HF nicht um Ausbildungskosten, die nicht vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden können, sondern um abzugsfähige Weiterbildungskosten handelt. Der angefochtene Entscheid verletzt Bundesrecht somit nicht.
4.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich als unbegründet und ist abzuweisen.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Steuerverwaltung des Kantons Thurgau aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 und 2 OG). Diese hat den Beschwerdegegner überdies für das bundesgerichtliche Verfahren angemessen zu entschädigen (Art. 159 Abs. 1 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2'000.– wird der Steuerverwaltung des Kantons Thurgau auferlegt.
3.
Der Kanton Thurgau hat den Beschwerdegegner für das bundesgerichtliche Verfahren mit Fr. 2'000.– zu entschädigen.
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: