Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.130/2002/sch

Urteil vom 8. August 2002
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Hungerbühler, Müller, Bundesrichterin Yersin, Bundesrichter Merkli,
Gerichtsschreiber Merz.

Steuerverwaltung des Kantons Thurgau,
Abteilung Natürliche Personen, Beschwerdeführerin, Schlossmühlestrasse 15, 8510 Frauenfeld

gegen

A.X._____ und B.X._____,
Beschwerdegegner,
Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau,
St. Gallerstrasse 1, 8510 Frauenfeld.

Direkte Bundessteuer; ausserordentliche Aufwendungen,Vortrag auf 1999/2000

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau vom 10. Dezember 2001

Sachverhalt:
A.
In einer ersten Steuererklärung für 1999 (Steuererklärung 1999 A) vom 8. Mai 1999 gaben die Eheleute A.X._____ und B.X._____ unter anderem Weiterbildungs- und Umschulungskosten der Ehefrau in Höhe von Fr. 4'902.55 aus dem Jahr 1997 und Fr. 6'664.30 aus dem Jahr 1998 an. Mit Verfügung vom 20. April 2000 erklärte die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau, diese Kosten könnten weder bei den Kantonssteuern noch bei der direkten Bundessteuer abgezogen werden, da es sich um Kosten der "Erstausbildung" handle. Dagegen erhoben die Eheleute X._____ am 18. Mai 2000 gemeinsam Einsprache. Am 1. November 2000 reichten sie eine zweite Steuererklärung für 1999 (Steuererklärung 1999 B) ein, in welcher sie die genannten Kosten weiterhin geltend machten und auf ihrer Einsprache beharrten. Mit Entscheid vom 28. März 2001 wies die kantonale Steuerverwaltung die Einsprache der Eheleute X._____ ab.

Hiergegen gelangten die Eheleute X._____ an die Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau mit dem sinngemässen Antrag, die laut Selbstdeklaration in den Jahren 1997 und 1998 angefallenen Weiterbildungskosten der Ehefrau zum Abzug zuzulassen. Die Steuerrekurskommission hiess die Beschwerde in Bezug auf die direkten Bundessteuern mit Entscheid vom 10. Dezember 2001 gut und wies die Sache zur Neuveranlagung an die kantonale Steuerverwaltung zurück.
B.
Die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau hat am 8. März 2002 beim Bundesgericht Verwaltungsgerichtsbeschwerde eingereicht. Sie beantragt, den Entscheid der Steuerrekurskommission vom 10. Dezember 2001 aufzuheben und die Veranlagung gemäss Einspracheentscheid vom 28. März 2001 zu bestätigen.

Die Eheleute X._____ und die Steuerrekurskommission schliessen sinngemäss auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt Gutheissung der Beschwerde.
Das Bundesgericht zieht in Erwägung:

1.
1.1 Gegen den kantonal letztinstanzlichen Entscheid der Steuerrekurskommission steht die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht offen (Art. 97 Abs. 1 OG in Verbindung mit Art. 5 VwVG, sowie Art. 98 lit. g OG und Art. 146 Satz 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Die Kantonale Steuerverwaltung ist zur Beschwerde legitimiert (Art. 103 lit. c OG in Verbindung mit Art. 146 Satz 2 DBG und § 3 der Verordnung des Regierungsrats des Kantons Thurgau vom 18. Oktober 1994 zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, im Folgenden: VO/TG zum DBG). Beim angefochtenen Entscheid der Steuerrekurskommission handelt es sich um einen Rückweisungsentscheid mit verbindlichen Weisungen für die erste Instanz. Als solcher stellt er einen Grundsatz- bzw. Teilentscheid dar, der wie ein Endentscheid - und nicht als Zwischenentscheid mit verkürzter Frist - anfechtbar ist (vgl. BGE 120 Ib 97 E. 1b S. 99; 118 Ib 196 E. 1b S. 198 f., je mit Hinweisen). Auf die innert der dreissigtägigen Frist (Art. 146 DBG und Art. 106 OG) formgerecht erhobene Beschwerde ist demnach einzutreten.
1.2 Das Bundesgericht wendet das Bundesrecht bei der Verwaltungsgerichtsbeschwerde von Amtes wegen an, ohne an die Begründung der Parteibegehren gebunden zu sein (vgl. Art. 114 Abs. 1 OG). Es kann daher den Entscheid mit Erwägungen aufrechterhalten, die von denen im angefochtenen Entscheid abweichen, oder eine Beschwerde aus anderen als den darin geltend gemachten Gründen gutheissen (BGE 127 II 264 E. 1b S. 268; 121 II 473 E. 1b S. 477, je mit Hinweisen).
2.
Der Bund erhebt eine Einkommenssteuer von den natürlichen Personen (Art. 1 lit. a DBG). Zu diesem Zweck ist das Reineinkommen zu ermitteln, welches sich durch Abzug der in den Art. 26 - 33 DBG aufgelisteten Positionen von den gesamten steuerbaren Einkünften (Art. 16 - 24 DBG) ergibt (Art. 25 DBG). Unselbständigerwerbende können unter anderem "die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten" abziehen (Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG). Als nicht abziehbar bezeichnet das Gesetz hingegen ausdrücklich die Ausbildungskosten (Art. 34 lit. b DBG). Dies hält nochmals Art. 8 der Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 10. Februar 1993 über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer (SR 642.118.1) ohne weitere Präzisierungen fest.

Streitig sind hier einzig in den Jahren 1997 und 1998 getätigte Aufwendungen. Die Beschwerdegegner wollen, dass diese als Weiterbildungs- bzw. Umschulungskosten von ihrem steuerbaren Einkommen für die Steuerperioden 1999 und 2000 abgezogen werden.

Auf den 1. Januar 1999 hat der Kanton Thurgau bei der direkten Bundessteuer von der zweijährigen Veranlagung mit Vergangenheitsbemessung (Pränumerandobesteuerung) zur einjährigen Gegenwartsbemessung (Postnumerandobesteuerung) gewechselt (§ 11 Abs. 1 VO/TG zum DBG). Damit fielen Aufwendungen aus den Steuerperioden 1997 und 1998 an sich in eine Bemessungslücke. Gemäss Art. 218 Abs. 4 lit. b und 5 lit. c DBG (in der seit 1. Januar 1999 geltenden Fassung, AS 1999 1308) in Verbindung mit § 11 Abs. 2 VO/TG zum DBG sind aber Weiterbildungs- und Umschulungskosten aus den Jahren 1997 und 1998 von den für die Steuerperioden 1999 und 2000 zu Grunde gelegten steuerbaren Einkommen abzuziehen, soweit sie die bereits berücksichtigten Aufwendungen übersteigen (näher zum Verfahren: Kreisschreiben Nr. 6 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 20. August 1999, in: ASA 68 S. 384 ff. Ziffer 263; René Eichenberger/Pierre-Olivier Gehriger, Der Übergang zur Gegenwartsbemessung im neuen Zürcher Steuergesetz, 2000, S. 69, N. 231-234).

Im Hinblick auf den erwähnten Systemwechsel haben die Steuerpflichtigen vorliegend gemäss Art. 9 Abs. 3 Satz 1 der bundesrätlichen Verordnung vom 16. September 1992 über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer bei natürlichen Personen (SR 642.117.1; vgl. Art. 220 DBG) zunächst eine Steuererklärung für die Bemessungsjahre 1997 und 1998 einzureichen (hier als Steuererklärung 1999 A; zu deren Zweck bei der direkten Bundessteuer vgl. René Eichenberger/Pierre-Olivier Gehriger, a.a.O., S. 141, N. 444 ff.). Nach Ablauf des Steuerjahres 1999 ist dann eine Steuererklärung (hier als Steuererklärung 1999 B) über das in dieser Periode erzielte Einkommen auszufüllen (vgl. Art. 41 und 208 ff. DBG).
3.
3.1 Die Kantonale Steuerverwaltung macht zunächst geltend, sie habe - auf die Steuererklärung 1999 A hin - mit Verfügung vom 20. April 2000 entschieden, dass es sich bei den im Recht liegenden Aufwendungen nicht

um abzugsfähige Kosten handle. Die Beschwerdegegner hätten ihre seinerzeit dagegen erhobene Einsprache am 7. Juni 2000 telefonisch zurückgezogen. Damit sei die Verfügung vom 20. April 2000 in Rechtskraft erwachsen, die Beschwerdegegner könnten diese Aufwendungen daher nicht mehr in die Steuerperioden 1999 und 2000 übertragen. Dies habe die Steuerrekurskommission zu Unrecht nicht beachtet.

Die Beschwerdegegner bestreiten, die Einsprache vom 18. Mai 2000 zurückgezogen zu haben. Die Ehefrau habe anlässlich des Anrufs des Steuerbeamten vom 7. Juni 2000 insoweit nur erklärt, sie müsse einen etwaigen Rückzug noch mit ihrem Ehemann besprechen. Die Steuerrekurskommission schliesst auf widersprüchliches Verhalten der Steuerverwaltung, wenn diese im Nachhinein behaupte, es habe ein Rückzug der Einsprache vorgelegen, obwohl sie einen beschwerdefähigen Einspracheentscheid erlassen hatte.
3.2 In ihrem Einspracheentscheid hat die kantonale Steuerverwaltung zum angeblichen Rückzug der Einsprache erklärt, "da diesbezüglich allerdings eine gewisse Rechtsunsicherheit besteht, haben wir uns entschlossen Ihnen einen rechtsmittelfähigen Entscheid zuzustellen", und folglich von einem Nichteintretensentscheid abgesehen. In ihrer Vernehmlassung vor der Steuerrekurskommission hat sie den Rückzug der Einsprache denn auch nicht geltend gemacht. Es fragt sich daher in der Tat, ob sich die kantonale Steuerverwaltung durch ihren nunmehrigen Einwand nicht widersprüchlich verhält. Abgesehen davon ist auch nicht klar, ob die Steuerverwaltung bereits gestützt auf die Steuererklärung 1999 A über den Vortrag ausserordentlicher Aufwendungen der Jahre 1997 und 1998 auf die Jahre 1999 und 2000 endgültig befinden durfte bzw. befunden hat, da hierüber im Grunde auch noch anlässlich der nach Ablauf der Steuerperiode 1999 - auf die Steuererklärung 1999 B hin - vorzunehmenden definitiven Veranlagung entschieden werden konnte (vgl. BGE 126 II 514 E. 3d-f S. 518 ff.; Urteil 2A.192/2000 vom 9. Mai 2001, StE 2001 B 96.11 Nr. 6, E. 3; zum Vorgehen im Kanton Zürich, wo der Abzug dieser Aufwendungen grundsätzlich erst mit der Steuererklärung zur
definitiven Veranlagung geltend zu machen ist, vgl. René Eichenberger/Pierre-Olivier Gehriger, a.a.O., S. 61 und 143, N. 204 und 450). Dies kann hier jedoch offen gelassen werden, da die Steuerverwaltung den bestrittenen Rückzug der Einsprache schon nicht zu beweisen vermag. Die mit Datum, aber ohne jegliche Unterschrift oder sonstige Urheberangabe versehene kurze Aktennotiz, wonach die Einsprache nach einem Telefonat mit der Beschwerdegegnerin zurückgezogen worden sein soll, genügt als solche nicht für einen derartigen Nachweis, zumal es auch an weiteren geeigneten Indizien für einen Rückzug fehlt. Insbesondere kann die Steuerverwaltung nichts daraus ableiten, dass die Steuerpflichtigen den Streitpunkt nach dem erwähnten Telefonat erst mit der Steuererklärung 1999 B wieder angesprochen haben sollen. Im Übrigen erscheint es auch fraglich, ob eine Einsprache überhaupt telefonisch zurückgezogen werden kann, nachdem für die Einlegung des Rechtsmittels Schriftlichkeit verlangt wird (vgl. Art. 132 Abs. 1 DBG). Ob schliesslich die Ehefrau allein - ohne ausdrückliche Bevollmächti-gung - die von beiden Eheleuten gemeinsam erhobene Einsprache ebenfalls mit Wirkung für ihren Ehemann hätte zurückziehen können, kann offen gelassen werden
(vgl. dazu Art. 113 DBG; Martin Zweifel in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2b, 2000, N. 24 zu Art. 113 DBG; Brigitte Behnisch, Die Stellung der Ehegatten im Veranlagungs-, Rechtsmittel-, Bezugs- und Steuerstrafverfahren, Diss. Bern 1992, S. 138).
4.
Die Steuerrekurskommission hat die steuerliche Abzugsfähigkeit der in den Jahren 1997 und 1998 angefallenen Kosten betreffend die Kurse in Feng Shui und psychologischer Astrologie als Weiterbildungskosten im Sinne von Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG anerkannt. Die kantonale sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung vertreten die Ansicht, die streitigen Aufwendungen seien als lediglich bzw. weitgehend persönlichen Interessen dienend zu qualifizieren; es fehle ein objektiver und unmittelbarer Zusammenhang zur gegenwärtigen Berufsausübung. Laut kantonaler Steuerverwaltung ist der Aufwand im Übrigen allenfalls als Teil einer neuen Grundausbildung anzusehen.
4.1 Betreffend die Weiterbildungskosten der unselbständig Erwerbstätigen hat sich das Bundesgericht bislang nur zu Sachverhalten geäussert, die gemäss dem - bis Ende 1994 geltenden - Bundesratsbeschluss vom 9. Dezember 1940 über die direkte Bundessteuer (BdBSt) zu beurteilen waren. Im Bundesratsbeschluss waren als abzuziehende Gewinnungskosten unter anderem Kosten der für die Berufsausübung "erforderlichen" Weiterbildung genannt (vgl. Art. 22 Abs. 1 lit. a in Verbindung mit Art. 22bis Abs. 1 lit. c BdBSt).
4.1.1 Gemäss Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG sollen Kosten für die Weiterbildung dann abzugsberechtigt sein, wenn sie mit dem gegenwärtig ausgeübten Beruf "in Zusammenhang" stehen. Damit wollte der Gesetzgeber, dass das gleiche Kriterium angewendet wird wie bei den Gewinnungskosten selbständig Erwerbender nach Art.

27 Abs. 1 DBG, wo geschäfts- oder berufsmässig begründete Kosten abgezogen werden können (Botschaft über die Steuerharmonisierung, in BBl 1983 III 166). Aufwendungen sind im Rahmen einer Unternehmung dann geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem erzielten Erwerb unternehmungswirtschaftlich in einem unmittelbaren und direkten Zusammenhang stehen (BGE 113 Ib 114 E. 2c S. 118). Demnach hat der Gesetzgeber auf die vom Bundesgericht unter dem Regime des Bundesratsbeschlusses entwickelte Praxis zu den Weiterbildungskosten der unselbständig Erwerbenden abgestellt, die sich bereits damals an den für selbständig Erwerbende geltenden Grundsätzen orientiert hatte (vgl. BGE 113 Ib 114 E. 2c-e S. 118 f.): Der Begriff der Erforderlichkeit wurde dementsprechend weitherzig ausgelegt; es waren alle Kosten der Weiterbildung abzugsfähig, die objektiv mit dem gegenwärtigen Beruf des Steuerpflichtigen im Zusammenhang standen und die der Steuerpflichtige zur Erhaltung seiner beruflichen Chancen für angezeigt hielt, auch wenn sich die Auslage als nicht absolut unerlässlich erwies, um die gegenwärtige berufliche Stellung nicht einzubüssen (BGE 124 II 29 E. 3c S. 33, mit Hinweisen; 113 Ib 114 E. 2e S. 119). Dass Art. 26 DBG betreffend die Weiterbildungskosten den Begriff der Erforderlichkeit nicht enthält, steht dem Rückgriff auf die zum Bundesratsbeschluss ergangene Rechtsprechung somit nicht entgegen.

4.1.2 Mit Blick auf das Merkmal des Zusammenhangs sind nur Kosten für die Weiterbildung als Berufsauslagen abziehbar, die im Rahmen des bereits erlernten und ausgeübten Berufs anfallen, nicht dagegen die Ausbildungskosten für die erstmalige Aufnahme einer Berufstätigkeit bzw. für einen neuen (zusätzlichen) Beruf (vgl. Art. 34 lit. b DBG; BGE 113 Ib 114 E. 2a S. 117). Der unmittelbare ursächliche Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf besteht sodann lediglich, wenn sich die Weiterbildung auf Kenntnisse bezieht, die bei der Berufsausübung verwendet werden. Er fehlt, wenn es nur um persönliche Bereicherung - etwa im Sinne kultureller Weiterbildung - geht (BGE 113 Ib 114 E. 3b S. 121). Zur Anerkennung als abzugsfähige Weiterbildungskosten ist es allerdings nicht notwendig, dass der Pflichtige 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 (BGE 124 II 29 E. 3a S. 32, mit Hinweisen). 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 113 Ib 114 E. 3a S. 120; ASA 60 S. 356 E. 2b, 2A.263/1990; vgl. auch Ziffer 3 des Kreisschreibens der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 22. September 1995, in: ASA 64 S. 692; Peter Locher, Kommentar zum DBG, 2001, N. 62-64 zu Art. 26; Bruno Knüsel in: Martin Zweifel/Peter Athanas, a.a.O., Band I/2a, 2000, N. 8 f. zu Art. 26 DBG; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 1998, § 7 N. 144, S. 116 f.; Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 1995, N. 6 zu Art. 26; Ernst Känzig, Die eidgenössische Wehrsteuer, I. Teil, 2. Aufl. 1982, N. 18 zu Art. 22bis WStB).

4.1.3 Die Abzugsfähigkeit von Umschulungskosten bei der direkten Bundessteuer wurde erst mit dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) eingeführt. Die Umschulung dient nicht für die Ausübung des gegenwärtigen bzw. bisherigen Berufs, sondern für die Vorbereitung eines neuen Berufs (BBl 1983 III 166 f.). Damit wollte der Gesetzgeber unter anderem auf Beschäftigungsschwierigkeiten in einzelnen Wirtschaftszweigen steuerlich Rücksicht nehmen. Der die Abzugsfähigkeit begründende Zusammenhang der Umschulungskosten mit dem (gegenwärtigen) Beruf besteht darin, dass die Ursache für die Neuorientierung in diesem Beruf zu suchen ist. Demnach ist ein Abzug der Kosten zu gewähren, wenn sich der Pflichtige etwa wegen einer Betriebsschliessung, dem Aussterben eines Berufs, aber auch wegen Krankheit oder Unfall als Grund für die nötige berufliche Neuausrichtung umschulen lässt (BBl 1983 III 166; Peter Locher, a.a.O., N. 65 zu Art. 26; Bruno Knüsel, a.a.O., N. 10 zu Art. 26; Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, a.a.O., N. 6 zu Art. 26; missverständlich Ziffer 3.2 des erwähnten Kreisschreibens vom 22. September 1995, in: ASA 64 S. 692).

4.2 Wie die Steuerrekurskommission verbindlich festgestellt hat (vgl. Art. 105 Abs. 2 OG), schloss die Beschwerdegegnerin 1974 eine Lehre als Töpferin ab und übte diesen Beruf bis 1978 selbständig aus. Im Anschluss daran arbeitete sie als Telefonistin, im Aussendienst sowie als Restaurateurin. Nach ihrer Heirat im Jahre 1983 war sie bis 1995 ausschliesslich als Hausfrau tätig, abgesehen von der Tätigkeit in einer Galerie, die sie zwischen 1987 und 1991 leitete. Von 1995 bis Herbst 1996 besuchte sie die Handelsschule. Sie über-

nahm 1997 in einer Einrichtung, die Tagungen, Kurse und Ferienwochen anbietet, die Betriebsleitung, zuerst stellvertretend, später als Hauptverantwortliche. In den Jahren 1997 und 1998 besuchte sie diverse Kurse zum Thema psychologische Astrologie und Feng Shui.
4.3 Die Steuerrekurskommission begründet ihren Entscheid damit, die Beschwerdegegnerin sei als Betriebsleiterin in einer Einrichtung tätig, welche über sieben Angestellte verfüge. In dieser Position habe sie Führungsverantwortung unter anderem im Personalbereich wahrzunehmen. Die psychologische Astrologie diene in einem weiteren Sinn der Förderung der Menschenkenntnisse, was im Bereich Personalführung durchaus von Vorteil sein könne. Die Einrichtung könne von gut ausgewählten und geführten Mitarbeitern profitieren. Grössere Kompetenz im Bereich der Personalführung habe eine bessere Selektion und Förderung der Mitarbeiter zur Folge, was schliesslich dem Erfolg des Unternehmens zu gute komme. Die Einrichtung biete Tagungen, Kurse und Ferienwochen in den verschiedensten Interessengebieten an. Es sei nachvollziehbar, dass diese speziellen Kurse eine besonders abgestimmte Umgebung erforderten, damit sich die Besucher wohl fühlen. Dies bedürfe besonderer Kenntnisse in der Raumgestaltung, welche mit einem Kurs in Feng Shui erlangt werden könnten.
4.4 Die kantonale sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung verneinen einen objektiven und unmittelbaren Zusammenhang zwischen der gegenwärtigen Berufsausübung der Ehefrau und den streitigen Aufwendungen. Die psychologische Astrologie diene - im Gegensatz zur allgemeinen Psychologie - nicht der Selektion und Förderung von Mitarbeitern und könne damit nicht die Stellung der Steuerpflichtigen als Leiterin festigen oder verbessern. Die psychologische Astrologie sei vielmehr ein Instrument der Selbsterfahrung oder Therapie. Für die Stellung als Betriebsleiterin eines Seminarzentrums mit sieben Personen sei sie nicht unmittelbar relevant. Betreffend die Raumgestaltung genüge es, allenfalls einmalig eine Fachperson heranzuziehen. Arbeits- und Wohnräume müssten nicht fortwährend angepasst oder neu eingerichtet werden. Daher sei aus objektiver Sichtweise nicht erforderlich, dass eine Leiterin eines Tagungszentrums über Fähigkeiten in Feng Shui verfüge. Dem halten die Beschwerdegegner entgegen, die Wohn- und Arbeitsbereiche für die Gäste zu gestalten und zu pflegen, sei eine laufende Aufgabe. Die kantonale Steuerverwaltung bezweifelt im Übrigen, ob die Beschwerdegegnerin über eine abgeschlossene Grundausbildung verfügt, auf der basierend
die streitigen Aufwendungen als Weiterbildung anzusehen wären. Diese Aufwendungen seien insoweit eher Teil einer Grundausbildung.
4.5 Vorliegend kann offen bleiben, ob die Kurse eher persönlichen Bedürfnissen und Neigungen als dem aktuell ausgeübten Beruf dienen. Ebenso wenig braucht auf den Einwand der kantonalen Steuerverwaltung, es handle sich bei der psychologischen Astrologie nicht um eine "seriöse Wissenschaft", eingegangen zu werden. Nicht entscheidend ist sodann, ob die nur einjährige Handelsschule als Grundausbildung genügt, um auf dieser Basis Weiterbildungskosten im Sinne von Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG geltend machen zu können. Bei näherer Betrachtung ergibt sich nämlich, dass die streitigen Aufwendungen - wie ursprünglich von der kantonalen Steuerverwaltung angenommen - als für eine (neue) Ausbildung und nicht als für eine Weiterbildung im Rahmen der Stellung als Betriebsleiterin erbracht gelten müssen.
4.5.1 Betreffend die astrologische Psychologie hat die Beschwerdegegnerin gemäss den von ihr vorgelegten Belegen nicht nur gezielt einzelne, für ihre Tätigkeit als Betriebsleiterin relevante Kurse belegt, sondern den Lehrgang der Berater-Ausbildung mit Diplomabschluss. Aus den Unterlagen der von ihr dabei besuchten Einrichtung ergibt sich, dass diese Berater-Ausbildung grundsätzlich auf zwei bis drei Jahre berufsbegleitend ausgerichtet ist und mit erfolgreichem Abschluss zum Beruf des "diplomierten Astrologen" führt. Als solcher soll der Absolvent im Rahmen des neuen Berufsbildes des astrologisch-psychologischen Beraters in der Lage sein, eine eigene Praxis zu eröffnen und selbständig Beratungen durchzuführen, indem er eine bestimmte dort gelehrte Methode als Lebenshilfe einsetzt. Die Beschwerdegegnerin hat die zur Erlangung des genannten Diploms erforderlichen Kurse, unter anderem auch das abschliessende Diplom-Seminar, besucht. Der von ihr insoweit betriebene Aufwand, an dem sich der Arbeitgeber im Übrigen kostenmässig nicht beteiligt hat, kann nicht mehr als im Rahmen des Üblichen liegend zur Erhaltung ihrer Position als Betriebsleiterin angesehen werden. Selbst wenn sie gewisse Erkenntnisse aus diesen Kursen in ihrer aktuellen
Tätigkeit als Betriebsleiterin einsetzen kann, erweisen sich die streitigen Aufwendungen damit nicht als Weiterbildungskosten, sondern als Berufsumstellungs- bzw. Umschulungskosten, d.h. als Kosten zur Schaffung einer neuen Einkommensquelle, die auf unbestimmte Zeit hinaus die Erzielung eines Einkommens ermöglicht oder fördert (vgl. Hans Zehnder, Die Behandlung der Kosten für Ausbildung und berufliche Weiterbildung im schweizerischen Steuerrecht, Diss. Zürich 1985, S. 70 f.).

Die Aufwendungen können jedoch auch nicht als Umschulungskosten gemäss Art.26 Abs. 1 lit. d DBG abgezogen werden, da eine besondere Ursache im Sinne der obigen Erwägung 4.1.3 für eine Neuorientierung von der Tätigkeit als Betriebsleiterin zur psychologisch-astronomischen Beraterin nicht gegeben ist.
4.5.2 Nicht abziehbar sind ebenfalls die Aufwendungen im Bereich des Feng Shui (chinesische Lehre der Geomantie). Die Beschwerdegegnerin hat die Kurse in Feng Shui parallel zur Ausbildung in der astrologischen Psychologie besucht. Sie hat zwar insoweit nicht auch an einem möglichen sog. Berater-Lehrgang teilgenommen. Ihre Kursbesuche betrafen aber nach einer ersten kurzen Einführung die "Kompass-Schule" und abschliessend die chinesische Astrologie. Gemäss Kursbeschreibung lassen sich viele Lebensprobleme im Horoskop erkennen; die Kenntnis des Horoskops (unter Berücksichtigung von Jahr, Monat, Tag und Stunde der Geburt) sei unabdingbar, um auf die individuellen Bedürfnisse des Menschen im Rahmen des Feng Shui einzugehen. Die Wahl der Kursthemen zeigt, dass ein enger Zusammenhang zur Ausbildung in astrologischer Psychologie besteht. Vor diesem Hintergrund und mit Blick auf die in wesentlichem Umfang individualisierende Betrachtungsweise sind auch die unter der Bezeichnung des Feng Shui aufgeführten Aufwendungen zu den Ausbildungskosten für den astrologisch-psychologischen Berater zu zählen. Es muss zudem als weitgehend ausgeschlossen gelten, dass die Beschwerdegegnerin bei 5'000 Übernachtungen im Jahr gemäss den Prinzipien des Feng
Shui auf die einzelnen Bedürfnisse der Gäste eingehen kann.
Nach dem Gesagten ist es schliesslich unerheblich, ob in der Einrichtung, in welcher die Beschwerdegegnerin als Betriebsleiterin, nicht jedoch als Kursleiterin tätig ist, ebenfalls Kurse in den erwähnten Gebieten angeboten werden oder nicht.
5.
Da die streitigen Aufwendungen von den steuerbaren Einkünften nicht abziehbar sind, erweist sich der angefochtene Entscheid der Steuerrekurskommission als bundesrechtswidrig. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist demnach begründet, der angefochtene Entscheid aufzuheben und der Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung vom 28. März 2001 betreffend die direkten Bundessteuern zu bestätigen.

Dem Verfahrensausgang entsprechend haben die Beschwerdegegner unter solidarischer Mithaftung die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu tragen (Art. 156 Abs. 1 und 7 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (vgl. Art. 159 OG). Über die Verlegung der Kosten des kantonalen Verfahrens hat die Steuerrekurskommission neu zu befinden.
Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird gutgeheissen, der Entscheid Nr. 235/ 2001 der Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau vom 10. Dezember 2001 aufgehoben und der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Thurgau vom 28. März 2001 - hinsichtlich der direkten Bundessteuern - bestätigt.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 1'500.– wird den Beschwerdegegnern unter solidarischer Haftung auferlegt.
3.
Über die Verlegung der Verfahrenskosten des vorinstanzlichen Verfahrens hat die Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau neu zu entscheiden.

4.
Dieses Urteil wird den Parteien, der Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 8. August 2002
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: