Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.182/2005/leb

Urteil vom 17. Oktober 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

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

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern 2002,
Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Thurgau vom 26. Januar 2005.

Sachverhalt:
A.
X._____ ist Ärztin mit Doktortitel und strebt den Facharzttitel für Psychiatrie und Psychotherapie an. Die mit der zusätzlichen Ausbildung verbundenen Kosten von Fr. 7'350.– im Jahr 2002 zog sie in der Steuererklärung dieses Jahres als Weiterbildungs- und Umschulungskosten ab. Die thurgauische Steuerbehörde liess den Abzug indes nicht zu und veranlagte X._____ am 28. Oktober 2003 für die Staats- und Gemeindesteuern 2002 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 60'100.–. Eine Einsprache wurde am 30. Januar 2004 vorab mit der Begründung abgewiesen, es gehe um nicht abzugsfähige Ausbildungs- bzw. Berufsaufstiegskosten.
B.
Gegen diesen Einspracheentscheid gelangte X._____ an die Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau. Diese hiess den Rekurs am 16. August 2004 gut und wies die Sache zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurück, mit der Begründung, die geltend gemachten Kosten seien vollumfänglich zum Abzug zuzulassen.
C.
Die Thurgauer Steuerverwaltung führte dagegen Beschwerde beim kantonalen Verwaltungsgericht, welches das Rechtsmittel am 26. Januar 2005 abwies (Entscheid versandt: 22. Februar 2005).
D.
Am 23. März 2005 hat die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau gegen diesen Entscheid Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht eingereicht. Die Beschwerdeführerin beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Veranlagung gemäss Einspracheentscheid vom 30. Januar 2004 zu bestätigen.

Das Verwaltungsgericht und die Steuerrekurskommission beantragen, die Beschwerde abzuweisen (und den angefochtenen Entscheid zu bestätigen). Sinngemäss dasselbe verlangt X._____ (Beschwerdegegnerin). Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt die Gutheissung der Beschwerde.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Gegenstand dieses Verfahrens bilden nur die kantonalen Steuern der Periode 2002. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde der kantonalen Steuerverwaltung ist grundsätzlich zulässig (vgl. Art. 73 Abs. 1 und 2 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 sowie § 142 Ziff. 4 des Gesetzes vom 14. September 1992 über die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Thurgau [StG/TG]; siehe auch BGE 130 II 202 E. 1 S. 204). Die Beschwerde richtet sich gegen ein Urteil, das einen Rückweisungsentscheid inhaltlich bestätigt hat. Dieser Entscheid hat jedoch die Frage, ob es sich bei den streitigen Kosten um abziehbare Weiterbildungskosten handelt, endgültig entschieden. Solche Entscheide können auch im Rahmen von Art. 73 StHG mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde angefochten werden (Urteil 2A.46/2005 vom 31. August 2005, E. 1 mit Hinweisen). Unzulässig ist das Rechtsmittel, soweit damit die Bestätigung des Einspracheentscheids vom 30. Januar 2004 beantragt wird: Erweist sich die Beschwerde als begründet, hebt das Bundesgericht den angefochtenen Entscheid lediglich auf und weist die Sache zur neuen Beurteilung an die Vorinstanz zurück;
sein Entscheid ist demnach kassatorischer Natur (Art. 73 Abs. 3 StHG). Im Übrigen ist auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde einzutreten. Da das kantonale Recht in der streitigen Frage der Weiterbildungskosten, wie zu sehen sein wird, zu Recht nicht von den Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes abweicht, kann das Bundesgericht grundsätzlich frei prüfen, wie es sich damit verhält (BGE 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.; vgl. auch BGE 128 II 66 E. 3 S. 70).
2.
2.1 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 26 Abs. 1 lit. d des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11). Insofern 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).
2.2 Dass diese Bestimmungen überall gleich interpretiert werden, ist schon im Interesse der vertikalen Steuerharmonisierung geboten; dieses Gebot verlangt, dass die Rechtsfragen im kantonalen und eidgenössischen Recht identisch beurteilt werden. Mit dem Erlass des Steuerharmonisierungsgesetzes wird auch der Zweck verfolgt, die Rechtsanwendung zu vereinfachen (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). Im Übrigen sind die zur Erzielung der Einkünfte notwendigen Aufwendungen in Art. 9 Abs. 1 StHG abschliessend geregelt; die Kantone sind ohnehin verpflichtet, diese Abzüge ohne Abweichung oder Einschränkung auf kantonaler Ebene zu übernehmen; sie können 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).
2.3
2.3.1 Abzugsfähig sind nach der Rechtsprechung alle, auch die nicht völlig unerlässlichen Kosten der Weiterbildung, die objektiv mit dem gegenwärtigen Beruf des Steuerpflichtigen im Zusammenhang stehen und die dieser zur Erhaltung seiner beruflichen Chancen für angezeigt hält (BGE 124 II 29 E. 3a-d S. 32 ff.; Urteile 2A.623/2004 und 2A.671/2004 vom 6. Juli 2005, je E. 2.1, mit Hinweisen). Als "mit dem Beruf zusammenhängende Weiterbildungskosten" sind nur solche Kosten abziehbar, die im Rahmen des bereits erlernten und

ausgeübten Berufs anfallen; nach Art. 34 lit. b DBG sind dagegen nicht abziehbar die "Ausbildungskosten" für die erstmalige Aufnahme einer Berufstätigkeit bzw. für einen neuen oder zusätzlichen Beruf (vgl. auch Markus Reich, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 2. Aufl., Basel/Genf/München 2002, N. 12 zu Art. 9 StHG).

Zur Anerkennung als abzugsfähige Weiterbildungskosten ist darauf abzustellen, ob die Aufwendungen für die Erzielung des Einkommens nützlich sind und nach der Verkehrsauffassung im Rahmen des Üblichen liegen. Dazu gehören vor allem auch verbesserte 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 dient, keine solche Weiterbildungskosten; diese so genannten Berufsaufstiegskosten werden letztlich für eine neue Ausbildung erbracht (vgl. zum Ganzen BGE 124 II 29 E. 3a S. 32 u. E. 3d S. 34; Urteile 2A.623/2004 und 2A.671/2004 vom 6. Juli 2005, je E. 2.2, mit Hinweisen; siehe auch StR 59/2004 451, 2A.277/2003, E. 2.1; ASA 72 473 E. 4.1.1 u. 4.1.2).
2.3.2 Auslagen, die das Erlernen notwendiger Fähigkeiten und Kenntnisse zur Ausübung eines eigentlichen Berufs betreffen (z.B. Lehre, Handelsschule, Matura, Studium, Nachdiplomstudium), sind demnach als Ausbildungskosten auch dann nicht abziehbar, wenn die Fortbildung berufsbegleitend absolviert wird; dies trifft insbesondere auch auf einen Steuerpflichtigen zu, der sich zum Master of Business Adminis-tration [MBA]ausbildete nach Abbruch seines Ökonomiestudiums und späterer Ausbildung zum Bachelor of Business Administration sowie anschliessendem Erwerb des MBA. Weiter gehören dazu etwa der Besuch eines Nachdiplomstudiums in Unternehmensführung durch Juristen, Mathematiker oder Computerfachleute bzw. Lehrgänge zum diplomierten Wirtschaftsinformatiker für Juristen oder zum Mittelschullehrer für Primarlehrer (StR 59/2004 451, 2A.277/2003, E. 2.2; Urteil 2A.623/2004 vom 6. Juli 2005, E. 2.2; vgl. auch Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2001, N. 20 zu Art. 34 DBG).
3.
3.1
3.1.1 Die Beschwerdegegnerin hat das eidgenössische Diplom als Ärztin und den Doktortitel erworben (vgl. Art. 1 lit. a des Bundesgesetzes vom 19. Dezember 1877 betreffend die Freizügigkeit des Medizinalpersonals in der Schweizerischen Eidgenossenschaft [SR 811.11]). Damit darf sie nur unter Aufsicht ärztliche Handlungen vornehmen (Art. 2a Abs. 2 des Gesetzes). So strebt sie denn einen Weiterbildungstitel im Sinne der Verordnung vom 17. Oktober 2001 über die Weiterbildung und die Anerkennung der Diplome und Weiterbildungstitel der medizinischen Berufe (SR 811.113) an, mithin den Facharzttitel in Psychiatrie und Psychotherapie; dafür beträgt die Weiterbildungsdauer grundsätzlich sechs Jahre (Anhang 1 der Verordnung). Ziel der Weiterbildung ist im Allgemeinen der geregelte Erwerb der praxisnotwendigen Kenntnisse, Erfahrungen und Fertigkeiten für definierte ärztliche Tätigkeiten nach Abschluss des entsprechenden Studiums (Art. 6 Abs. 1 der Verordnung). Die Weiterbildungsziele im Besonderen nennt Art. 6 Abs. 2 lit. a bis h der Verordnung. Wer einen solchen Titel erworben hat, ist berechtigt, in der ganzen Schweiz den Arztberuf selbständig auszuüben (Art. 11 Abs. 1 des Gesetzes). Wer im Übrigen ein eidgenössisches Diplom und einen
Weiterbildungstitel innehat, ist verpflichtet, seine beruflichen Kenntnisse, Fähigkeiten und Fertigkeiten durch kontinuierliche Fortbildung zu vertiefen, zu erweitern und zu verbessern (Art. 18 des Gesetzes).
3.1.2 Die Weiterbildung zur Fachärztin steht zwar im Zusammenhang mit der Tätigkeit der Beschwerdegegnerin, ist diese doch 2002 in einer psychiatrischen Klinik als Assistenzärztin tätig gewesen. Diese Weiterbildung stellt aber im Prinzip eine eigentliche Ausbildung dar. Sie führt zu einem eigenständigen Titel, der für die Inhaber einen Eigenwert hat (vgl. Urteile 2A.623/2004 und 2A.671/2004 vom 6. Juli 2005, je E. 3.1; siehe auch StR 59/2004 451, 2A.277/2003, E. 2.4). Die Vorinstanz anerkennt, dass ein diplomierter Arzt seinen Beruf unselbständig ausüben kann, auch wenn er für die Eröffnung einer eigenen Praxis einen Weiterbildungstitel benötigt. Nach ihrer Ansicht entspricht die Umschreibung der Ziele der Weiterbildung, die sich auch auf Kenntnisse des Arztberufs im Allgemeinen bezögen, indes der entsprechenden Definition im Steuerrecht, mithin Art. 9 Abs. 1 StHG. Dies trifft nach Auffassung der Beschwerdeführerin nicht zu, stelle die Spezialisierung eines Arztes und das Erlangen eines Weiterbildungstitels doch eine erstmalige Ausbildung dar; die entsprechenden Kosten seien von den steuerbaren Einkünften nicht abziehbar.
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; zu berücksichtigen sind auch der aktuell ausgeübte Beruf und die Auswirkungen der Zusatzausbildung auf die gegenwärtige

und künftige Berufstätigkeit (Urteile 2A.623/2004 und 2A.671/2004 vom 6. Juli 2005, je E. 3.2). Dies übersieht die Vorinstanz. Denn entscheidend muss sein, dass mit der Zusatzausbildung zum Facharzt im Ergebnis ein eigenständiger Titel erworben wird, der die Berufsaussichten des Inhabers erheblich verbessert. Der Facharzttitel bedeutet entgegen der Beschwerdegegnerin nicht nur eine Vertiefung und Aktualisierung bereits vorhandener Kenntnisse, etwa an einzelnen Tagungen oder einwöchigen Weiterbildungskursen; er führt vielmehr zu wesentlichen Zusatzkenntnissen und einem zusätzlichen Titel mit eigenem Wert, namentlich dem Recht zur selbständigen Berufsausübung, auch wenn dieser Wert zur Zeit durch den Zulassungsstopp für Medizinalpersonal geschmälert ist (vgl. Verordnung vom 2. Juli 2002 über die Einschränkung der Zulassung von Leistungserbringern zur Tätigkeit zu Lasten der obligatorischen Krankenversicherung [SR 832.103];
siehe dazu auch BGE 130 I 26 ff.).
3.3 Die fragliche Zusatzbildung dauert sechs Jahre, was ebenso belegt, dass es sich dabei nicht lediglich um eine Vertiefung und Aktualisierung bereits vorhandener Kenntnisse handelt. Übrigens hat die Beschwerdegegnerin in der ergänzenden Stellungnahme vor der Steuerrekurskommission selbst eingeräumt, dass die Weiterbildung auch zu einem "karrieremässigen Aufstieg" verhelfe. Diese dürfte damit den Wert auf dem Stellenmarkt erhöhen. Solche Auslagen, das heisst Berufsaufstiegskosten, sind Investitionen in die Zukunft, ergänzen die Grundausbildung und gelten nicht als abzugsfähige Weiterbildungskosten (vgl. E. 2.3). Dies wird weiter durch die Kosten der Zusatzausbildung von offenbar rund Fr. 50'000.– (Fr. 7'350.– im Jahr 2002) belegt. Insofern geht es um eine langfristige Investition und nicht nur um die Auffrischung des bereits vorhandenen Ausbildungsniveaus (siehe zum Ganzen auch Urteil 2A.623/2004 vom 6. Juli 2005, E. 3.3).
3.4 Bei den Kosten für die Erlangung des Facharzttitels handelt es sich demnach nicht um abziehbare Weiterbildungskosten im Sinne von Art. 9 Abs. 1 StHG, sondern um Aufwendungen, die nicht vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden können.
4.
4.1 Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich damit als begründet und ist deshalb gutzuheissen, soweit darauf eingetreten wird. Der angefochtene Entscheid des Verwaltungsgerichts ist aufzuheben und die Sache zur Neubeurteilung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen. Diese wird auch über die Kosten ihres Verfahrens neu zu entscheiden haben.
4.2 Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des Verfahrens vor Bundesgericht der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 Abs. 1 und 153a OG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird gutgeheissen, soweit darauf einzutreten ist, der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Thurgau vom 26. Januar 2005 aufgehoben und die Sache zur Neubeurteilung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 1'000.– wird der Beschwerdegegnerin auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird den Parteien, der Steuerrekurskommission und dem Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 17. Oktober 2005
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: