

Berufskosten

Aus- und Weiterbildung

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 12. Februar 2009

Die Absolvierung eines mehrjährigen Lehrgangs zwecks Erwerb des Titels Fachpsychologe/-in für Psychotherapie FSP durch eine Psychologin stellt eine Zusatzqualifikation dar. Die Aufwendungen für diese Ausbildung sind nicht als Weiterbildungskosten abziehbar.

Sachverhalt

M. Y. ist von Beruf Psychologin und hat ab 2005 eine Weiterbildung an die Hand genommen, die mit dem Titel «Fachpsychologe/Fachpsychologin für Psychotherapie FSP» abgeschlossen wird. Die Steuerverwaltung hat für die Steuerperiode 2006 die entsprechenden Kosten von Fr. 12'581.– weder für die kantonalen Steuern noch für die direkte Bundessteuer zum Abzug zugelassen; gleichermaßen ist sie mit den geltend gemachten Verpflegungsmehrkosten und dem geltend gemachten Kinderabzug verfahren. Die dagegen erhobene Einsprache von M. Y. hiess die Steuerverwaltung mit Entscheid vom 7. Januar 2008 betreffend Kinderabzug gut, wies sie hinsichtlich der Verpflegungsmehrkosten und der Weiterbildungskosten jedoch ab. Hiergegen rekurrierte M. Y. bei der Steuerrekurskommission, welche mit zwei separaten Entscheiden vom 19. Juni 2008 – einer die kantonalen Steuern (Nr. 25/2008), der andere die direkte Bundessteuer (Nr. 26/2008) betreffend – den Rekurs jeweils teilweise guthiess und die Sache zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückwies; der Rekurrentin wurde je eine reduzierte Spruchgebühr auferlegt. In der Sache hat die Steuerrekurskommission in beiden Entscheiden die Verpflegungsmehrkosten als abzugsfähig erkannt, die Weiterbildungskosten jedoch nicht.

Gegen diese beiden Entscheide richtet sich der vorliegende Rekurs von M. Y. Sie beantragt deren Aufhebung respektive die Anerkennung der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Weiterbildungskosten. Die Vorinstanz beantragt mit ihrer Vernehmlassung vom 10. November 2008 die Abweisung des Rekurses, soweit darauf einzutreten sei; unter o/e Kostenfolge. Die Rekurrentin hält mit Replik vom 27. November 2008 an ihrem Standpunkt fest. Die Einzelheiten der Parteistandpunkte ergeben sich, soweit sie für den Entscheid von Bedeutung sind, aus den nachfolgenden Erwägungen. Dieses Urteil ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

Erwägungen

1.3 Die Rekursfrist beträgt 30 Tage seit Zustellung des angefochtenen Entscheids bei der direkten Bundessteuer (Art. 140 i. Verb. m. Art. 145 Abs. 2 DBG). Die Anfechtung des Entscheids betreffend kantonale Steuern ist innert 10 Tagen nach der Zustellung beim Verwaltungsgericht anzumelden und innert 30 Tagen vom gleichen Zeitpunkt an gerechnet zu begründen (§ 171 i. Verb. m. § 16 Abs. 1 und 2 VRPG). Beide angefochtenen Entscheide wurden der Rekurrentin am 1. September 2008 zugestellt; beide enthalten korrekte Rechtsmittelbelehrungen einschliesslich der genannten Fristen. Die Frist beginnt am auf die Zustellung folgenden Tag zu laufen und ist eingehalten, wenn die Postaufgabe an ihrem letzten Tag erfolgt (anstelle vieler: VGE vom 22. Januar 2008 i. S. R.K.). Vorliegend hätten die Anmeldung des Rekurses gegen die kantonalen Steuern bis 11. September 2008 und die Rekursbegründung in beiden Verfahren bis 1. Oktober 2008 bei einer schweizerischen Poststelle aufgegeben werden müssen. Die Rekursbegründung trägt jedoch das Datum vom 3. Oktober 2008 und wurde selbigentags der Post übergeben. Wie die Vorinstanz in ihrer Rekursantwort zutreffend ausführt und auch die Rekurrentin mit ihrer Replik eingesteht, ist der Rekurs damit verspätet eingereicht worden. Die Rekurrentin bittet diesbezüglich um Entschuldigung und beantragt, es sei auf das Verfahren einzutreten. Allerdings handelt es sich bei allen in Frage stehenden um gesetzliche Fristen. Um solche Fristen zu erstrecken, wie es die Rekurrentin sinngemäss verlangt, bleibt jedoch kein Raum, weil sie im Gegensatz zu behördlich angeordneten Fristen im Gesetz verankert sind und dort die Möglichkeit einer Erstreckung nicht vorgesehen ist (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich/St. Gallen 2006, N 1650ff.) – mit Ausnahme des Falles der rechtzeitigen Anmeldung des Rekurses, also innert 10 Tagen, betreffend kantonale Steuern, in welchem Fall der Präsident für die Rekursbegründung ausnahmsweise eine längere Frist als 30 Tage gewähren kann (§ 16 Abs. 2 Satz 2 VRPG). Da jedoch vorliegend, wie bereits ausgeführt, keine Rekursanmeldung erfolgt ist, entfällt diese Möglichkeit. Der verspätet eingereichte Rekurs ist somit als dahingefallen zu erklären (§ 16 Abs. 3 VRPG).

Selbst wenn jedoch auf den Rekurs einzutreten wäre, wäre er abzuweisen, wie sich aus den nachfolgenden Erwägungen ergibt.

2. Umstritten ist die Frage, ob die Weiterbildungskosten, die der Rekurrentin im Jahr 2006 angefallen sind, von den Steuern abgezogen werden können oder nicht. Die Frage ist zunächst für die direkte Bundessteuer zu prüfen.

2.1.1 Gemäss Art. 26 Abs. 1 lit. d des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) werden bei unselbständiger Erwerbstätigkeit die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten als Berufskosten abgezogen. Abziehbar sind nach Art. 8 Satz 1 der Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer (VBK) die mit der gegenwärtigen Berufsausübung unmittelbar zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten. Nicht abziehbar sind demgegenüber

die Ausbildungskosten (Art. 34 lit. b DBG, Art. 8 Satz 2 VBK). Im vorliegenden Fall wäre zu prüfen, ob die Steuerrekurskommission das öffentliche Recht (Bundesrecht) richtig angewendet hat.

2.1.2 Das Bundesgericht hat seine langjährige und konstante Rechtsprechung zur Abgrenzung von abzugsfähigen Weiterbildungs- und nicht abzugsfähigen Ausbildungskosten jüngst im Urteil 2C.589/2007 vom 9. April 2008 zusammengefasst und bestätigt. In Erwägung 3.2 dieses Urteils führt das Bundesgericht aus:

«Als ‹mit dem Beruf zusammenhängende Weiterbildungskosten› sind indessen 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. Abzugsfähig sind insbesondere Fortbildungskosten zur Sicherung der bisherigen Stelle ohne im Wesentlichen zusätzliche Berufschancen (Urteil des Bundesgerichts 2A.671/2004 vom 6. Juli 2005).

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. 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 (BGE 124 II 29 E. 3a S. 32 und E. 3d S. 34; 113 Ib 114 E. 2 und 3; Urteile 2A.623/2004 vom 6. Juli 2005, in StE 2006 B 22.3 Nr. 86, und 2A.277/2003 vom 18. Dezember 2003, E. 2.1, in StR 59/2004 S. 451).»

Es ist also festzuhalten, dass der Begriff der Weiterbildungskosten im Steuerrecht enger zu verstehen ist als im allgemeinen Sprachgebrauch. Das fehlende Verständnis der Rekurrentin für die vorinstanzlichen Entscheide mag zum Teil auf diesen Umstand zurückzuführen sein.

2.1.3 Gestützt auf die vorstehend zitierte Praxis des Bundesgerichts hat auch das Verwaltungsgericht jüngst entschieden, und zwar betreffend eine Ärztin, der die Steuerverwaltung den Abzug der Kosten für die Weiterbildung für einen Facharzt-

titel für Psychiatrie und Psychotherapie nicht zugelassen hat (VGE vom 6. Juni 2007 i.S. St.). Im vorliegenden Verfahren stützt sich die Vorinstanz zu Recht auf die Praxis des Bundes- und des Verwaltungsgerichts. Die Rekurrentin setzt sich damit und mit den zutreffenden Schlüssen, welche die Vorinstanz im vorliegenden konkreten Fall dazu gezogen hat, jedoch nicht auseinander, sondern wiederholt weitgehend die bereits vor Vorinstanz erhobenen Einwendungen.

2.2 Im Wesentlichen führt die Rekurrentin aus, die Kosten der vierjährigen Weiterbildung beliefen sich auf ca. Fr. 39'940.–. Die Weiterbildung setze eine medizinische oder psychologische Ausbildung voraus. Die delegiert arbeitenden Psychologinnen und Psychologen seien bereits psychotherapeutisch tätig, doch diese Tätigkeit sei an bestimmte Bedingungen geknüpft, und eine der Bedingungen sei die zur Diskussion stehende Weiterbildung. Mit diesen Vorbringen hat sich die Vorinstanz ... ausführlich befasst, worauf zu verweisen ist. Zusammenfassend hat die Vorinstanz richtig erkannt, dass die Spezialisierung der Rekurrentin auf Psychotherapie nach Abschluss der Ausbildung als Psychologin eine Zusatzqualifikation darstellt, da sie damit die Bewilligung zur Führung einer eigenen psychotherapeutischen Praxis erlangen kann. Ohne die Zusatzausbildung hätte sie diese Möglichkeit nicht. Das gilt aber nicht nur für die Situation nach Abschluss der Weiterbildung: Gemäss einem von der Rekurrentin ins Recht gelegten, vom basellandschaftlichen Kantonsarzt an sie selber gerichteten E-Mail vom 16. Oktober 2007 wurde ihr die provisorische Bewilligung zur psychotherapeutischen Tätigkeit unter der Bedingung erteilt, dass eine Weiterbildung in einer anerkannten Therapieeinrichtung am Laufen ist; unzulässig sei auch ein Verzicht auf die Weiterbildung während der Anstellung. Das heisst nichts anderes, als dass die Rekurrentin diese Anstellung allein gestützt auf ihren Titel als Psychologin nicht erhalten hätte. Mit der provisorischen Bewilligung geht also ein gleichsam vorgezogener Berufsaufstieg einher, was durch den Umstand erhärtet wird, dass bei allfälligem Abbruch der Weiterbildung auch die provisorische Bewilligung entfallen, der Berufsaufstieg mithin vereitelt würde. Damit ist erstellt, dass es sich bei den vorliegend umstrittenen Kosten um solche handelt, die dem Aufstieg in eine höhere Berufsstellung dienen. Gemäss der genannten Praxis sind diese Berufsaufstiegskosten steuerlich nicht abzugsfähig.

2.3 Die Rekurrentin wendet dagegen ein, dass an dem Kurs 22 Personen teilnahmen, von denen die anderen 21 die Kosten von den Steuern abziehen könnten, was eine rechtsungleiche Behandlung darstelle. Rechtsungleich sei auch, dass die Steuerverwaltung ihr selber für die Steuern 2005 die in jenem Jahr für dieselbe Weiterbildung anfallenden Kosten als abzugsfähig anerkannt habe. Abgesehen davon, dass die Rekurrentin keinerlei Beweis dafür erbringt, dass die übrigen Kursteilnehmerinnen und Kursteilnehmer tatsächlich in den Genuss des Steuerabzugs kommen, verkennt sie, dass grundsätzlich kein Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht besteht.

3. Das vorstehend zur direkten Bundessteuer Ausgeführte gilt auch für die kantonalen Steuern:

3.1 Das Bundesgericht hat im Entscheid 2A.182/2005 vom 17. Oktober 2005 unter Berufung auf frühere Entscheide die Notwendigkeit einer gleichen Interpretation der

Aus- und Weiterbildungskosten im Interesse einer vertikalen Steuerharmonisierung ausdrücklich betont (E. 2.2f.): «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 kantonrechtlichen 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). 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).»

3.2 Das Verwaltungsgericht hat in VGE vom 6. Juni 2007 i.S. St. unter Berufung auf den vorstehend zitierten, den Kanton Thurgau betreffenden Bundesgerichtsentcheid festgehalten, dass sich die gesetzliche Ausgangslage im Kanton Basel-Stadt analog präsentiert und daher kein Freiraum für eine abweichende Interpretation der gesetzlichen Bestimmungen besteht. In Anwendung dieser Praxis sind die zur Diskussion stehenden Weiterbildungskosten somit auch bei den kantonalen Steuern nicht abzugsfähig.

4. Zusammenfassend wäre der Rekurs also abzuweisen, wenn er nicht als dahingefallen zu erklären wäre.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird als dahingefallen erklärt.