

3. Kammer

URTEIL

vom 18. Januar 2005

in der verwaltungsrechtlichen Streitsache

betreffend Kantonssteuer

1. ... arbeitete seit Jahren als medizinische Praxisassistentin bei Dr. med. ... in ... In der Steuerperiode 2001 machte sie die in den Jahren 1999 und 2000 angefallenen Kosten für die Ausbildung zur dipl. Akupunkteurin SBO-TCM als ausserordentliche Kosten und die im Jahre 2001 hierzu angefallenen Kosten als ordentliche Weiterbildungskosten geltend.
Die Kantonale Steuerverwaltung anerkannte in der Veranlagungsverfügung 2001 vom 24. Februar 2003 weder den ausserordentlichen noch den ordentlichen Kostenabzug, mit der Begründung, dass es sich bei diesen Kosten nicht um Weiterbildungskosten, sondern um nicht abzugsfähige Ausbildungskosten handle.
In der dagegen am 20. März 2003 erhobenen Einsprache verlangte die Steuerpflichtige erneut, die geltend gemachten Aufwendungen für die Ausbildung zur dipl. Akupunkteurin SBO-TCM seien als berufliche Weiterbildungskosten zum Abzug zuzulassen.
Nach einem Vortritt im August 2003 und einem weiteren Schriftenwechsel Anfangs 2004 erliess die Kantonale Steuerverwaltung Graubünden am 4. August 2004 sowohl für die Kantons- als auch für die direkte Bundessteuer 2001 je einen anfechtbaren Einspracheentscheid.
2. Gegen den Einspracheentscheid für die Kantonssteuer 2001 liess ... am 7. September 2004 beim Verwaltungsgericht frist- und formgerecht Rekurs erheben mit den Anträgen, es seien die angefochtene Verfügung aufzuheben (Ziff. 1) und die Weiterbildungskosten in der Höhe von Fr. 6'456.-- vollständig vom Einkommen abzuziehen (Ziff. 2). Zur Begründung liess sie ausführen,

dass die geltend gemachten Kosten weder im Zusammenhang mit einer Grundausbildung noch mit einem Berufswechsel, sondern mit einer Weiterbildung stünden, und daher abzugsberechtigt seien.

3. Die kantonale Steuerverwaltung beantragte die Abweisung des Rekurses. Angefochten sei nur der Einspracheentscheid betreffend die Kantonssteuer 2001. In materiell-rechtlicher Hinsicht legte sie unter Hinweis auf Lehre und Rechtsprechung noch einmal ausführlich dar, weshalb die streitigen Kosten als nicht abzugsfähige Ausbildungskosten qualifiziert werden müssten.
4. In einem zweiten Schriftenwechsel erhielten die Parteien Gelegenheit, die von ihnen eingenommenen Rechtsstandpunkte zu ergänzen und zu vertiefen.

Auf die weiteren Ausführungen der Parteien in den Rechtsschriften wird, soweit erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1. a) Anfechtungsobjekt bildet vorliegend einzig der Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung vom 4. August 2004 betreffend die Kantonssteuer 2001. Nicht angefochten worden - und entsprechend auch nicht Gegenstand des vorliegenden Rekursverfahrens - ist demgegenüber der gleichentags ergangene Einspracheentscheid betreffend die Direkte Bundessteuer 2001; dieser ist damit unangefochten in Rechtskraft erwachsen.
 - b) Streitig und zu prüfen ist im vorliegenden Rekursverfahren, ob die von der Steuerpflichtigen geltend gemachten Kosten von der Vorinstanz zu Recht als nicht abzugsfähige Ausbildungskosten qualifiziert worden sind.
2. a) Laut Art. 31 Abs. 1 lit. c des Steuergesetzes für den Kanton Graubünden (StG) können unselbständig Erwerbende die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungskosten (im Umfang von 10% der Erwerbseinkünfte, mind. Fr.

1'040.--, höchstens Fr. 2'600.--) als Berufskosten vom Einkommen abziehen (analog auch Art. 9 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, StHG). Es kann der Pauschalbetrag zum Abzug gebracht werden oder die notwendigen tatsächlichen Aufwendungen, die die Steuerpflichtige nachweisen kann. Nicht abzugsfähig sind demgegenüber gemäss Art. 37 lit. b StG Ausbildungskosten und Standesauslagen.

- b) Weiterbildungskosten sind praxismässig dann zum Abzug zuzulassen, wenn sie mit dem gegenwärtig ausgeübten Beruf in engem Sachzusammenhang stehen. Abziehbar sollen also nur solche Unkosten sein, die im Rahmen des bereits erlernten und ausgeübten Berufs anfallen, nicht abziehbar sind indessen Ausbildungskosten für die erstmalige Aufnahme einer Berufstätigkeit oder eines neuen Zusatzberufes (BGE 113 Ib 114, Erw. 2a, S. 117). Der unmittelbare ursächliche Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf besteht dann, wenn sich die Weiterbildung auf Kenntnisse bezieht, die bei der Berufsausübung erforderlich sind. Dazu gehören nicht nur Anstrengungen, um den Stand bereits erworbener Fähigkeiten zu erhalten, sondern vor allem auch der Erwerb verbesserter Kenntnisse (z.B. erweiterte Informatikkenntnisse, vertiefende Sprachkenntnisse) für die Ausübung des gleichen Berufes (vgl. AGVE 1999, S. 411).

Den Weiterbildungskosten im eingangs umschriebenen Sinne gleichgestellt sind Kosten für eine Umschulung, welcher sich eine Steuerpflichtige infolge veränderter Wirtschaftslage oder Invalidität unterziehen muss, um ihr Erwerbseinkommen zu erhalten (Art. 13 VVzStG); dabei werden Beiträge von Dritten (Arbeitgeber, ALV, IV) angerechnet.

- c) E contrario gelten Auslagen für eine Fortbildung, die zum Aufstieg in eine eindeutig vom bisherigen Beruf zu unterscheidende höhere Berufsstellung (Aufstiegskosten) oder zum Umstieg in einen andern Beruf dienen oder gar nur aus Gründen der Liebhaberei, Freizeitgestaltung, Unterhaltung oder der Allgemeinbildung dienen, nicht als Weiterbildungskosten und sind entsprechend nicht steuerlich absetzbar. Das Gesagte gilt auch, wenn eine Ausbildung neben einem bereits ausgeübten Beruf im Hinblick auf einen

späteren Berufswechsel absolviert wird (vgl. BGE 113 Ib 117; BGE 2A.277/2003 publiziert in STR 2004, S. 295 f. und in AJP/PJA 2005, S. 224 ff.; VGU A 04 32). Unter Ausbildung wird daher die Erlernung eines Berufes oder die Umstellung bzw. die Umschulung auf einen anderen Beruf verstanden. Ausbildung liegt somit - abgesehen von der Vorbereitung auf einen Erstberuf - immer dann vor, wenn eine Berufstätige einen eigentlichen Berufswechsel vollzieht oder einen Zweitberuf erlernt.

- d) Weil einem Aufstieg im angestammten Beruf regelmässig auch Weiterbildungscharakter zukommt, ist die Abgrenzung zwischen Ausbildung und Weiterbildung im Einzelfall schwierig (vgl. die in der Zeitschrift für Internationales und Schweizerisches Steuerrecht [zsis] vom 30. Juni 2004 anhand neuerer Entwicklungen in der Rechtsprechung vorgenommene Abgrenzung von Aus- und Weiterbildung). Ausschlaggebendes Kriterium für die Abgrenzung zwischen Berufsaufstiegs- und Ausbildungskosten ist in der Praxis die Frage, ob die Steuerpflichtige mit der Ausbildung eine berufliche Veränderung anstrebt, bei der sie immer noch zur Hauptsache die ursprünglich erworbenen Kenntnisse einsetzen kann, oder ob die Veränderung dazu führt, dass sie anschliessend hauptsächlich die neu erworbenen Kenntnisse benötigt. Beabsichtigt eine Steuerpflichtige, in einen Beruf zu wechseln, der mehrheitlich die neuerworbenen Kenntnisse und nicht resp. nur zu einem Teil die bisherige Ausbildung voraussetzt, so handelt es sich nicht um Weiterbildungs- sondern um Ausbildungskosten. Stellen die neu erworbenen Kenntnisse demgegenüber lediglich eine Ergänzung und Erweiterung der bisherigen Kenntnisse dar, ist von einer Weiterbildung auszugehen. Ein Indiz für die Abgrenzung kann in der Dauer der besuchten Fortbildung liegen.
- e) Für die Anerkennung von Weiterbildungskosten wird somit verlangt, dass eine besonders enge Beziehung zwischen der Art, dem Grund und dem Zweck dieser Auslagen zur bisherigen Berufsausübung nachgewiesen wird und die Natur der bisher ausgeübten Erwerbstätigkeit dadurch nicht grundlegend verändert wird (ASA 58 [Nr. 6-7/1990] S. 308 ff; StE 1999, B 22.3, Nr. 68). Treffen die oben umschriebenen Voraussetzungen nicht zu, sind die

entsprechenden Kosten steuerlich als nicht abzugsfähige Ausbildungskosten zu qualifizieren.

3. Im Lichte des oben Ausgeführten ergibt sich nun ohne weiteres, dass die von der Rekurrentin geltend gemachten Kosten steuerrechtlich als nicht abzugsfähige Ausbildungskosten zu qualifizieren sind. Wie sich nämlich den Akten entnehmen lässt, arbeitete die Rekurrentin während Jahren als medizinische Praxisassistentin in ... Parallel dazu begann sie 1998 eine 3-jährige nebenberufliche Ausbildung zur diplomierten Akupunkteurin SBO-TCM, welche sie im Jahre 2001 mit dem Diplom abschloss. Durch diese Ausbildung, mit welcher ihr vertiefte Kenntnisse in der traditionellen Chinesischen Medizin (so u.a. in der Kräuterheilkunde, der Akupunktur, im Qi Gong, in der Akupressur) vermittelt wurden, erwarb die Rekurrentin erstmals die notwendigen Kenntnisse und Fähigkeiten zur Ausübung des angestrebten Berufes. Bei dieser Ausbildung handelt es sich insgesamt betrachtet um eine (neue) selbständige Grundausbildung, die in keinem direkten und engen Zusammenhang mit der bisher ausgeübten Tätigkeit als medizinische Praxisassistentin steht. Angesichts der unterschiedlichen Betätigungsfelder ist offenkundig, dass sie die Ausbildung nicht auf sich genommen hat, um in ihrem angestammten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben bzw. um den steigenden oder neuen Anforderungen in ihrem bisherigen Tätigkeitsfeld zu genügen. Mit der neuen Ausbildung hat die Rekurrentin neue und wesentlich von der bisherigen Berufstätigkeit abweichende Kenntnisse erworben, mit welchen sie Behandlungen durchführen kann, zu deren Durchführung sie mit ihrer bisherigen Ausbildung allein gar nicht befugt gewesen wäre (vgl. Art. 39 der Verordnung über die Ausübung von Berufen im Gesundheitswesen) und für welche sie vom zuständigen kantonalen Departement die erforderliche Bewilligung/Bestätigung zur Berufsausübung denn auch erhalten hat. Auch die Dauer der Ausbildung (3 Jahre) spricht ebenso gegen ihre Auffassung wie der Umstand, dass die Rekurrentin zwischenzeitlich eine eigene Praxis für traditionelle Chinesische Medizin eingerichtet hat. Im Lichte des Gesagten ist daher festzuhalten, dass es den geltend gemachten Auslagen über Fr. 6'456.- - daher an der verlangten engen Beziehung zur bisherigen Berufsausübung fehlt, weshalb sich denn auch die vorinstanzliche Qualifikation als nicht

abzugsfähige Ausbildungskosten als richtig erweist. Der Einspracheentscheid gegen die Kantonssteuer 2001 sowie die ihm zugrunde liegende Veranlagungsverfügung sind entsprechend zu schützen und der Rekurs ist abzuweisen.

4. Bei diesem Ausgang gehen die Verfahrenskosten zulasten der Rekurrentin. Von der Zusprechung einer aussergerichtlichen Entschädigung an die Rekursgegnerin wird praxisgemäss abgesehen.

Demnach erkennt das Gericht:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Gerichtskosten, bestehend

- aus einer Staatsgebühr von	Fr. 1'500.--
- und den Kanzleiauslagen von	Fr. 136.--
zusammen	<u>Fr. 1'636.--</u>

gehen zulasten von ... und sind innert 30 Tagen seit Zustellung dieses Entscheides an die Finanzverwaltung des Kantons Graubünden, Chur, zu bezahlen.