

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2007.00109 vom 26. März 2008

ZH Verwaltungsgericht, 2008-03-26, DE

Quelle: https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2007.00109

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2007.00109 du 26 mars 2008

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2007.00109 del 26 marzo 2008

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern 2004 | Die von der Beschwerdeführerin, einer diplomierten Ärztin, geltend gemachten Kosten für Lehranalysen und Supervision wurden vom kantonalen Steueramt und der Steuerrekurskommission nicht als abzugsfähige Weiterbildungskosten anerkannt. Bei der Beurteilung der Abzugsfähigkeit der Kosten für Zusatzausbildungen ist nicht nur ein Vergleich zwischen der bestehenden Grundausbildung und den neu erworbenen Kenntnissen vorzunehmen. Zu berücksichtigen sind auch der aktuell ausgeübte Beruf und die Auswirkungen der Zusatzausbildung auf die gegenwärtige und künftige Berufstätigkeit. Im vorliegenden Fall haben die Vorinstanzen nicht untersucht, inwieweit die Pflichtige eine eigentliche und damit angestammte berufliche Tätigkeit in Psychiatrie und Psychotherapie ausübt hat. Infolgedessen kann nicht beurteilt werden, ob die Lehranalysen und die Supervision geeignet waren, die in der Berufspraxis der Pflichtigen bereits oder noch nicht vorhandenen Fachkenntnisse zu vertiefen oder zu erweitern. Die Beschwerde ist deshalb teilweise gutzuheissen und die Sache zur weiteren Untersuchung sowie zum Neuentscheid an die Steuerrekurskommission zurückzuweisen.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2007.00109 Entscheid des Einzelrichters vom 26. März 2008 Mitwirkend: Abteilungspräsident Martin Zweifel, Gerichtssekretär Beat König. In Sachen A, vertreten durch RA B, Beschwerdeführerin, gegen Staat Zürich, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2004, hat sich ergeben: I. A. A ist seit 1997 diplomierte Ärztin und bildet sich insbesondere in den Fachgebieten der Psychiatrie und Psychotherapie in Theorie und Berufspraxis fort. Unter anderem arbeitete sie bis 30. September 1999 bei X als Betreuerin und von Februar 2000 bis August 2002 als Psychiaterin, Psychotherapeutin und delegierende Psychiaterin im Zentrum Y in R (...). Am 19. Juni 2003 verlieh ihr die Titelkommission der Verbindung der Schweizer Ärztinnen und Ärzte (FMH) den Titel "Praktische Ärztin", der ihr erlaubte, eine selbständige ärztliche Tätigkeit im Rahmen der sog. delegierten Psychotherapie auszuüben. Vom 1. Oktober 2002 bis 30. September 2003 war sie als Assistentin im D angestellt. Im Jahr 2004 arbeitete sie beim Z-Dienst in T mit einem Beschäftigungsgrad von (zunächst) 30 % als Assistenzärztin und einem Beschäftigungsgrad von 50 % als Oberärztin. Am 1. September 2004 wechselte sie als Assistenzärztin zur Klinik für Psychiatrie und Psychotherapie in S. Daneben ging sie seit 2003 mit einem Beschäftigungsgrad von 5-20 % auch einem selbständigen Erwerb als praktische Ärztin in einer ... Praxis in T nach. B. Im Rahmen der Fortbildung besuchte A im Jahr 1999 Psychoanalysen. 2003 nahm sie an einem Kurs in U (D) zum Thema "... " teil, ferner in den Jahren 2003 und 2004 am N in T an einem psychotherapeutischen und

psychoanalytischen, insgesamt vier bis sechs Jahre dauernden Lehrgang. Daneben besuchte sie Lehranalysen. 2004 nahm sie an einem Metapuls-Seminar (Führungstraining) sowie einer Balintgruppe (Arbeitsgruppe von Ärztinnen und Ärzten, die sich unter der Leitung eines erfahrenen Psychotherapeuten regelmässig treffen, um über "Problempatienten" aus ihrer Praxis zu sprechen) teil, besuchte eine Tagung am E-Institut und absolvierte im Wintersemester eine Postgraduate-Weiterbildung für den Titel "FMH Psychiatrie". C. In ihrer Steuererklärung 2004 deklarierte A Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. ... und Berufsauslagen von Fr. Aus ihrer selbständigen (Neben-)Erwerbstätigkeit machte sie bei Einnahmen von Fr. ... und Ausgaben von Fr. ... einen Verlust von Fr. ... geltend. Die Ausgaben enthielten unter anderem Kosten für Lehranalysen und Supervision von Fr. Mit Einspracheentscheid vom 6. Februar 2007 schätzte das kantonale Steueramt A für die Staats- und Gemeindesteuern 2004 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0 ein. Das Steueramt liess die Auslagen für Lehranalysen und Supervision von Fr. ... nicht als Gewinnungskosten zum Abzug zu. II. Der Einzelrichter der Steuerrekurskommission III wies den hiergegen gerichteten Rekurs der Pflichtigen, womit diese den Abzug der Kosten der Lehranalysen und Supervision verlangte, am 29. September 2007 ab. III. Mit Beschwerde vom 5. November 2007 liess die Pflichtige dem Verwaltungsgericht erneut beantragen, sie sei mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... einzuschätzen. Ausserdem verlangte sie die Zusprechung einer Parteientschädigung. Während die Steuerrekurskommission III auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Beschwerde. Der Einzelrichter zieht in Erwägung: 1. Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Das Verwaltungsgericht hat sich infolgedessen auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das von der Rekurskommission in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen der Rekursinstanz zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d.h. auf Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch.

E. 2.1

Bei unselbständiger Erwerbstätigkeit werden als Berufskosten laut § 26 Abs. 1 lit. d StG die mit dem Beruf zusammenhängenden Weiterbildungs- und Umschulungskosten abgezogen. Bei selbständiger Erwerbstätigkeit werden nach § 27 Abs. 1 StG die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen, wozu ebenfalls die Weiterbildungs- und Umschulungskosten gehören (vgl. Markus Reich in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Teil I/Band 1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. A., Basel etc. 2002, Art. 9 des Steuerharmonisierungsgesetzes vom 14. Dezember 1990 [StHG] N. 11 f.). Nicht abzugsfähig sind demgegenüber gemäss § 33 lit. b StG die Ausbildungskosten. Die Frage, ob Aufwendungen als abzugsfähige Weiterbildungs- und Umschulungskosten oder als nicht abzugsfähige Ausbildungskosten zu würdigen sind, beurteilt sich für Unselbständigerwerbende und Selbständigerwerbende im Licht von Art. 9 Abs. 1 Satz 2 StHG nach den gleichen Kriterien.

E. 2.2

Unter den Ausbildungskosten sind Aufwendungen zu verstehen, welche die Ausübung eines bestimmten Berufs überhaupt ermöglichen oder hierzu befähigen. Sie bilden mangels qualifiziert engen wesentlichen Zusammenhangs mit einer vorbestehenden so genannten angestammten beruflichen Tätigkeit keine Berufskosten im Sinn des Gesetzes (vgl. RB 1995 Nr. 36, auszugsweise veröffentlicht in StE 1995 B 22.3 Nr. 57), sondern nicht abzugsfähige private Lebenshaltungskosten (vgl. Philip Funk, Der Begriff der Gewinnungskosten nach schweizerischem Einkommenssteuerrecht, Grusch 1989, S. 95; August Reimann/Ferdinand Zuppinger/Erwin Schärer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 2. Bd., Bern 1963, § 25 N. 18). Demgegenüber gelten Aufwendungen, mit welchen die Erhaltung und/oder Sicherung der vom Steuerpflichtigen erreichten beruflichen Stellung oder der Aufstieg in eine gehobene Stellung im angestammten Beruf bezweckt wird, als Weiterbildungskosten und sind damit abzugsfähige Berufskosten (VGr, 3. Juli 1996, StE 1997 B 27.6 Nr. 12 E. 1b mit weiteren Hinweisen). Solche Kosten sind also Auslagen, die getätigt werden, um im angestammten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben oder dessen steigenden oder neuen Anforderungen zu genügen (Ziff. 3.2 Abs. 1 des Kreisschreibens Nr. 26 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 22. September 1995 betreffend Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit, ASA 64 [1995/96] S. 692 ff., 693 f.), aber auch solche Aufwendungen, die den Erwerb besonderer Fachkenntnisse mit Blick auf eine Spezialisierung oder den Aufstieg im angestammten Beruf bezwecken (vgl. Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Basel 2001, Art. 26 N. 62 f.). Zielen die Aufwendungen aber auf einen Aufstieg in eine von der bisherigen Berufstätigkeit zu unterscheidende höhere Stellung oder gar in einen anderen Beruf, so sind die betreffenden Aufwendungen als solche für die Ausbildung zu einem neuen Beruf zu würdigen und demzufolge zu den grundsätzlich nicht abzugsfähigen privaten Lebenshaltungskosten zu rechnen (BGr, 6. Juli 2005, StE 2006 B 22.3 Nr. 86; BGE 113 Ib 114 E. 3 = StE 1988 B 27.6 Nr. 5; Locher, Art. 26 N. 64; Markus Reich in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, Art. 9 StHG N. 11 f.). Im 4. Kapitel "Berufsorientierte Weiterbildung" vermittelt die Vorschrift von Art. 30 lit. a des Berufsbildungsgesetzes vom 13. Dezember 2002 (BBG) jedenfalls insofern ein taugliches Kriterium für den Weiterbildungsbegriff von § 26 Abs. 1 lit. d StG, als die berufsorientierte Weiterbildung dazu dient, "durch organisiertes Lernen bestehende berufliche Qualifikationen zu erneuern, zu vertiefen und zu erweitern [...]". Die in Art. 30 lit. a und lit. b BBG erwähnten weiteren Zwecksetzungen, "neue berufliche Qualifikationen zu erwerben" bzw. "die berufliche Flexibilität zu unterstützen", erweisen sich indessen als Elemente der Umschulung oder Ausbildung. Eine Weiterbildung liegt stets vor, wenn das Lernen darauf ausgerichtet ist, das zur Ausübung der betreffenden beruflichen Tätigkeit erforderliche Fachwissen zu aktualisieren, zu vertiefen und zu erweitern. Das in Frage stehende berufliche Fachwissen kann in der Praxis erlernt worden sein. Einer diesbezüglichen eigentlichen Grundausbildung – die es im Übrigen für verschiedene berufliche Tätigkeiten gar nicht gibt – bedarf es nicht (RB 2004 Nr. 92; Michael Beusch, Bildungskosten – Eine Analyse der Abgrenzung von Aus- und Weiterbildung anhand neuerer Entwicklungen in der Rechtsprechung, [zsis] Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht, 30. Juni 2004 =) Steuerrecht 2006 – Best of zsis, Michael Beusch [Hrsg.], Zürich 2006, S. 65, 71 und 74). Soweit die Allgemeinbildung verbessert werden soll, handelt es sich in der Regel steuerrechtlich um zusätzliche Ausbildung. Werden derartige Kenntnisse im Rahmen der beruflichen Weiterbildung vermittelt, so vermögen sie an der Qualifikation der hierfür

getätigten Aufwendung als Weiterbildungskosten nichts zu ändern, sofern ihnen nur untergeordneter Charakter zukommt (RB 2004 Nr. 92). Ob die Kosten eines Nachdiplomstudiums oder eines andern Lehrgangs als abzugsfähige Weiterbildungskosten zu würdigen sind, kann nicht allgemein gesagt werden, sondern beurteilt sich aufgrund der konkreten Umstände, indem es namentlich auf den im Nachdiplomstudium oder Lehrgang vermittelten Stoff einerseits und die berufliche Tätigkeit oder die Grundausbildung des Absolventen andererseits ankommt (vgl. Beusch, S. 65).

E. 2.3.1

Das Steuerrekursverfahren wird von der Untersuchungsmaxime beherrscht. Nach diesem Verfahrensgrundsatz ist die Rekurskommission verpflichtet, die rechtserheblichen Tatsachen von Amtes wegen abzuklären und ihrem Entscheid nur solche Tatsachen zugrunde zu legen, von deren Vorhandensein sie sich überzeugt hat. Denn Ziel der Sachverhaltsermittlung ist nach dem Grundsatz von § 132 StG stets, die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen. Der nach dem Gesetz umfassenden Untersuchungspflicht müssen indessen aus praktischen Gründen Schranken gesetzt sein. So ist die Rekurskommission nur insoweit zur Untersuchung verpflichtet, als der Steuerpflichtige an der Sachverhaltsermittlung gehörig mitwirkt. Weil für steueraufhebende und ■mindernde Tatsachen, für die der Steuerpflichtige die Beweislast trägt, regelmässig die natürliche Vermutung streitet, dass er alle ihn entlastenden Umstände von sich aus vorbringt, besteht seine Obliegenheit zur Mitwirkung hinsichtlich solcher Tatsachen auch darin, sie geltend zu machen, darzutun und nachzuweisen. Diesen Nachweis hat der Steuerpflichtige durch eine substantiierte Sachdarstellung in der Rekurschrift anzutreten, wobei er die erforderlichen Beweismittel beizulegen oder wenigstens genau zu bezeichnen hat. Fehlt es daran, trifft die Rekurskommission keine weitere Untersuchungspflicht; namentlich hat sie nichts vorzukehren, um sich die fehlenden Grundlagen zu beschaffen (RB 1987 Nr. 35, mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Die Substanziierungslast des Steuerpflichtigen wird indessen dadurch gemildert, dass die Anforderungen an die Vollständigkeit der Sachdarstellung nicht überspannt werden dürfen: Hat der Steuerpflichtige eine nicht völlig lückenlose Sachdarstellung gegeben, muss die Rekurskommission danach trachten, diesen Mangel durch eine ergänzende Untersuchung zu beheben.

E. 2.3.2

Die Beweislosigkeit, die sich einstellt, wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflicht hinsichtlich steueraufhebender oder -mindernder Tatsachen – z.B. bei einem von ihm geltend gemachten Abzug – nicht erfüllt, führt grundsätzlich nicht zu einer Ermessenseinschätzung im Sinn von § 139 Abs. 2 StG. Vielmehr ist diesfalls aufgrund der allgemeinen Beweislastregel (vgl. BGr, 22. Februar 1993, ASA 62 [1993/94], S. 720 E. 5b; BGE 121 II 257 E. 4c/aa) zu Ungunsten des für derartige Tatsachen beweisbelasteten Steuerpflichtigen anzunehmen, die behaupteten Tatsachen hätten sich nicht verwirklicht, und gestützt darauf der in Frage stehende Abzug nicht zu berücksichtigen (vgl. etwa BGE 92 I 393 = ASA 36 [1967/68], S. 192 und BGr, 10. Juli 1977, ASA 46 [1977/78], S. 512). Unter bestimmten Voraussetzungen ist allerdings ausnahmsweise eine Schätzung nach pflichtgemäsem Ermessen auch bezüglich steueraufhebender und -mindernder Tatsachen zu treffen, dann nämlich, wenn dem Steuerpflichtigen die gehörige Mitwirkung an der Ermittlung dieser Tatsachen aus Gründen, die er nicht zu vertreten hat, unmöglich oder unzumutbar ist (vgl. RB 1975 Nr. 54). Gleich verhält es sich, wenn das Bestehen eines

Abzugs erwiesen ist, z.B. feststeht, dass dem Steuerpflichtigen Gewinnungskosten erwachsen sind, aber deren Höhe ungewiss ist. In einem solchen Fall wäre es sachwidrig und damit willkürlich, den Abzug nicht zu berücksichtigen; vielmehr muss dessen Höhe nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzt werden (vgl. Martin Zweifel in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Teil I/Band 1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. A., Basel etc. 2002, Art. 46 StHG N. 30).

E. 2.4.1

Laut Art. 3 des Bundesgesetzes über die universitären Medizinalberufe vom 23. Juni 2006, in Kraft getreten am 1. September 2007 (Medizinalberufegesetz, MedBG; SR 811.11) umfasst die wissenschaftliche und berufliche Bildung in den universitären Medizinalberufen die universitäre Ausbildung, die berufliche Weiterbildung und die lebenslange Fortbildung (Abs. 1). Die universitäre Ausbildung vermittelt die Grundlagen zur Berufsausübung im betreffenden Medizinalberuf (Abs. 2). Die berufliche Weiterbildung dient der Erhöhung der Kompetenz und der Spezialisierung im entsprechenden Fachgebiet (Abs. 3) und die lebenslange Fortbildung gewährleistet die Aktualisierung des Wissens und der beruflichen Kompetenz (Abs. 4). Als universitäre Medizinalberufe gelten nach Art. 2 MedBG die Ärztinnen und Ärzte (lit. a), Zahnärztinnen und Zahnärzte (lit. b), Chiropraktorinnen und Chiropraktoren (lit. c), die Apothekerinnen und Apotheker (lit. d) sowie die Tierärztinnen und Tierärzte (lit. e). Weiterbildungsbereiche für Ärztinnen und Ärzte sind laut Art. 2 Abs. 1 der bundesrätlichen Verordnung über Diplome, Ausbildung, Weiterbildung und Berufsausübung in den universitären Medizinalberufen vom 27. Juni 2007 (SR 811.112.0) die Praktische Ärztin oder der Praktische Arzt (lit. a) sowie die Fachärztin oder der Facharzt in einem Bereich gemäss Anhang 1 zur Verordnung (lit. b). In diesem Anhang ist neben dreissig weiteren Bereichen der Bereich " Psychiatrie und Psychotherapie" aufgeführt.

E. 2.4.2

Das Bundesgericht hat im Fall einer in einer psychiatrischen Klinik angestellten Ärztin, welche den Facharztstitel für Psychiatrie und Psychotherapie anstrebte, unter der Herrschaft des früheren, vorliegend anwendbaren Rechts Folgendes erwogen (BGr, 17. Oktober 2005, 2A.182/2005, E. 3): Die Pflichtige habe im Sinn von Art. 1 lit. a des Bundesgesetzes vom 19. Dezember 1877 betreffend die Freizügigkeit des Medizinalpersonals in der Schweizerischen Eidgenossenschaft das eidgenössische Diplom als Ärztin und den Dokortitel erworben. Damit dürfe sie nur unter Aufsicht ärztliche Handlungen vornehmen (Art. 2a Abs. 2 des Gesetzes). So strebe sie denn einen Weiterbildungstitel im Sinn der Verordnung vom 17. Oktober 2001 über die Weiterbildung und die Anerkennung der Diplome und Weiterbildungstitel der medizinischen Berufe an, mithin den Facharztstitel in Psychiatrie und Psychotherapie; dafür betrage die Weiterbildungsdauer grundsätzlich sechs Jahre (Anhang 1 der Verordnung). Ziel der Weiterbildung sei 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 nenne Art. 6 Abs. 2 lit. a bis h der Verordnung. Wer einen solchen Titel erworben habe, sei berechtigt, in der ganzen Schweiz den Arztberuf selbständig auszuüben (Art. 11 Abs. 1 des Gesetzes). Wer im Übrigen ein eidgenössisches Diplom und einen Weiterbildungstitel inne habe, ist verpflichtet, seine beruflichen Kenntnisse, Fähigkeiten und Fertigkeiten durch kontinuierliche Fortbildung zu

vertiefen, zu erweitern und zu verbessern (Art. 18 des Gesetzes). Die Weiterbildung zur Fachärztin stehe zwar im Zusammenhang mit der Tätigkeit der Beschwerdegegnerin, sei diese doch 2002 in einer psychiatrischen Klinik als Assistenzärztin tätig gewesen. Diese Weiterbildung stelle aber im Prinzip eine eigentliche Ausbildung dar. Sie führe zu einem eigenständigen Titel, der für die Inhaber einen Eigenwert habe (vgl. BGr, 6. Juli 2005, 2A.623/2004 und 2A.671/2004, je E. 3.1; s. auch StR 59/2004 451, 2A.277/2003, E. 2.4). Wesentlich für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit der Kosten für Zusatzausbildungen sei nicht nur der Vergleich zwischen der bestehenden Grundausbildung und den neu erworbenen Kenntnissen; zu berücksichtigen seien auch der aktuell ausgeübte Beruf und die Auswirkungen der Zusatzausbildung auf die gegenwärtige und künftige Berufstätigkeit (BGr, 6. Juli 2005, 2A.623/2004 und 2A.671/2004, je E. 3.2). Entscheidend müsse sein, dass mit der Zusatzausbildung zum Facharzt im Ergebnis ein eigenständiger Titel erworben wird, der die Berufsaussichten des Inhabers erheblich verbessere. Der Facharztstitel bedeute nicht nur eine Vertiefung und Aktualisierung bereits vorhandener Kenntnisse, etwa an einzelnen Tagungen oder einwöchigen Weiterbildungskursen; er führe 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 sei (vgl. Verordnung vom 3. Juli 2002 über die Einschränkung der Zulassung von Leistungserbringern zur Tätigkeit zu Lasten der obligatorischen Krankenversicherung [SR 832.103]; s. dazu auch BGE 130 I 26 ff.). Die Zusatzbildung zum Facharztstitel für "Psychiatrie und Psychotherapie" dauere sechs Jahre, was ebenso belege, dass es sich dabei nicht lediglich um eine Vertiefung und Aktualisierung bereits vorhandener Kenntnisse handle und die Zusatzbildung einen "karrieremässigen Aufstieg" bewirken könne. Die damit verbundenen Auslagen, d.h. Berufsaufstiegskosten, seien Investitionen in die Zukunft und ergänzten die Grundausbildung; sie gälten damit nicht als abzugsfähige Weiterbildungskosten. Dies werde weiter durch die hohen Kosten der Zusatzausbildung belegt. Insofern gehe es um eine langfristige Investition und nicht nur um die Auffrischung des bereits vorhandenen Ausbildungsniveaus (s. zum Ganzen auch BGr, 6. Juli 2005, 2A.623/2004, E. 3.3). Bei den Kosten für die Erlangung des Facharztstitels handle es sich demnach nicht um abziehbare Weiterbildungskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit, sondern um Aufwendungen, die nicht vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden können.

E. 2.4.3

Der Einzelrichter der Rekurskommission hat unter Berufung auf den vorstehend wiedergegebenen Entscheid im Wesentlichen erwogen, sämtliche von der Pflichtigen besuchten Lehrgänge seien wesentliche Bausteine zur Erlangung des Facharztstitels FMH für Psychiatrie und Psychotherapie. Dass die Pflichtige neben dieser Ausbildung berufstätig gewesen sei und seit 2003 auch eine selbständige Tätigkeit als praktische Ärztin im Rahmen der sog. delegierten Psychotherapie ausgeübt habe, führe nicht ohne weiteres dazu, dass die gesamten Kosten als Gewinnungskosten anzuerkennen wären. Zwar sei sie als Inhaberin des Weiterbildungstitels "Praktische Ärztin" gesetzlich verpflichtet, ihre beruflichen Kenntnisse, Fähigkeiten und Fertigkeiten durch kontinuierliche Fortbildung zu vertiefen, zu erweitern und zu verbessern. Lehranalysen und Supervisionen könnten zwar auch als geeignete und steuerlich abzugsfähige Mittel für die individuelle Fortbildung in Betracht kommen. Doch sei für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit der Kosten im vorliegenden Fall die Tatsache entscheidend, dass die Pflichtige intertemporalrechtlich noch von der früheren kantonalzürcherischen Gesetzgebung profitiert habe, wonach eine

selbständige Berufsausübungsbewilligung (Praxisbewilligung) einzig an das bestandene Staatsexamen geknüpft gewesen sei. Deshalb habe sie den Beruf als Psychotherapeutin in selbständiger Stellung noch "ohne die eigentlich dafür erforderlichen Titel oder Ausweise ausüben" können. Aufgrund ihrer knappen Sachdarstellung über die bisher absolvierte Ausbildung und den beruflichen Werdegang sei nicht anzunehmen, dass sie im Jahr 2004 bereits eine ausreichende, abgeschlossene fachspezifische Grundausbildung auf dem Gebiet der Psychotherapie erlangt habe. Jedenfalls spreche der Internetauftritt der [Praxis] klar dagegen. Zudem übe sie den Beruf als selbständige Therapeutin erst seit dem Jahr 2003 aus und dies nur im Umfang einer Nebenbeschäftigung mit einem Beschäftigungsgrad von 5-20 %. Diese kurze Tätigkeit reiche im Allgemeinen nicht aus, um die erforderlichen Grundkenntnisse für den Beruf als Psychotherapeutin in der Praxis zu erwerben. Hinzu komme, dass die Pflichtige die selbständige Erwerbstätigkeit im Jahr 2003 nicht in erster Linie zur Einkommenserzielung aufgenommen habe, sondern vor allem deshalb, um einem allfällig drohenden Berufsverbot aufgrund des bundesrätlich verordneten Ärztestopps und der unklaren Zukunftsperspektiven von Ärzten zuvor zu kommen. Dies erkläre auch, dass ihre Bildungskosten und weiteren Auslagen die erzielten Honorareinnahmen im Jahr 2004 deutlich überstiegen hätten. Schliesslich habe sie mehrfach geäussert, den Facharztstitel FMH für Psychiatrie und Psychotherapie anzustreben. Im Licht dieser Tatsachen und Umstände stellten die Kosten für Lehranalysen und Supervisionen nach der "Präponderanzmethode" keine abzugsfähigen Gewinnungskosten oder Weiterbildungskosten dar. Denn die Bildungsmassnahmen dienten nicht in erster Linie dem Erwerb zusätzlicher oder der Erhaltung bisheriger Kenntnisse und Fähigkeiten im angestammten Beruf. Vielmehr bezweckten sie die Erlangung der bisher fehlenden Kenntnisse auf dem von der Pflichtigen auserwählten Spezialgebiet der Psychotherapie. Dass die FMH solche Bildungsgänge durchwegs als "Weiterbildung" bezeichnet, sei nicht entscheidend, weil es sich bei der Ausbildung zur Psychotherapeutin – mit oder ohne Facharztstitel – im vorliegenden Fall um eine Zusatzausbildung zum Medizinstudium handle.

E. 2.4.4

Das Verwaltungsgericht sieht sich ausser Stande, die von der Pflichtigen getätigten Ausgaben, Kosten für Lehranalysen und Supervision von Fr. ... rechtlich zu würdigen: Der Einzelrichter der Rekurskommission hat festgestellt, dass die Pflichtige im Jahr 2004 noch keine ausreichende, abgeschlossene fachspezifische Grundausbildung auf dem Gebiet der Psychotherapie erlangt habe. Er hat diesen Schluss darauf gestützt, dass die Pflichtige eine nur knappe Sachdarstellung über die bisher absolvierte Ausbildung und den beruflichen Werdegang gegeben habe, zum andern auf den Internetauftritt der [Praxis] Stand August 2007, worin die Pflichtige als "diplomierte Ärztin in Weiterbildung für Psychiatrie und Psychotherapie" bezeichnet werde, ferner darauf, dass sie den Beruf als selbständige Therapeutin erst seit dem Jahr 2003 ausübe und dies nur im Umfang einer Nebenbeschäftigung mit einem Beschäftigungsgrad von 5-20 %, was im Allgemeinen nicht ausreiche, um die erforderlichen Grundkenntnisse für den Beruf als Psychotherapeutin in der Praxis zu erwerben, des Weiteren darauf, dass die Pflichtige die selbständige Erwerbstätigkeit im Jahr 2003 vor allem deshalb aufgenommen habe, um einem allfällig drohenden Berufsverbot aufgrund des bundesrätlich verordneten Ärztestopps und der unklaren Zukunftsperspektiven von Ärzten zuvor zu kommen, und schliesslich darauf, dass die Pflichtige geäussert habe, den Facharztstitel FMH für Psychiatrie und Psychotherapie anzustreben. Nach der Rechtsprechung (vgl. vorn E. 2.2) kommt es für die Beurteilung, ob

Aufwendungen als Weiterbildungs- und damit als Gewinnungskosten zu würdigen sind, einzig darauf an, ob sie getätigt werden, um im angestammten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben oder dessen steigenden oder neuen Anforderungen zu genügen oder um besondere Fachkenntnisse mit Blick auf eine Spezialisierung zu erwerben. Das Lernen muss also darauf abzielen, das zur Ausübung der angestammten beruflichen Tätigkeit erforderliche Fachwissen zu aktualisieren, zu vertiefen oder zu erweitern. Dieses für die angestammte Berufstätigkeit erforderliche Fachwissen, das aktualisiert, vertieft oder erweitert werden soll, kann auch in der Praxis erlernt worden sein, zumal dann, wenn für die in Frage stehende berufliche Tätigkeit eine eigentliche Grundausbildung nicht existiert. Deshalb ist es entgegen der Auffassung der Vorinstanz unerheblich, aus welchen Motiven Aufwendungen für eine berufliche Fortbildung getätigt werden. Es spielt daher keine Rolle, ob die Pflichtige sich fortgebildet hat, um einem allfällig drohenden Berufsverbot aufgrund des bundesrätlich verordneten Ärztstopps und der unklaren Zukunftsperspektiven von Ärzten zuvor zu kommen oder um den Facharztstitel FMH für Psychiatrie und Psychotherapie anzustreben. Dass die Pflichtige auf der Internetseite der [Praxis], der sie angehört, von ihr selber oder von einem Dritten als "diplomierte Ärztin in Weiterbildung für Psychiatrie und Psychotherapie" bezeichnet wird, sagt höchstens aus, dass ihre Fortbildung in diesem Fachgebiet zur Zeit der (zeitlich unbekannt) Aufschaltung dieses Hinweises im Internet im Gange war, was keine Würdigung der streitbetroffenen Kosten zulässt. Der Einzelrichter hätte untersuchen und feststellen müssen, ob und inwieweit die Pflichtige bereits im Jahr 2004 eine eigentliche und damit im Sinn der Rechtsprechung angestammte berufliche Tätigkeit in Psychiatrie und Psychotherapie ausgeübt hat, so dass beurteilt werden kann, ob die besuchten Bildungsmassnahmen – Lehranalysen und Supervision – geeignet waren, die in der Praxis der Pflichtigen schon oder noch nicht vorhandenen Fachkenntnisse zu vertiefen oder zu erweitern. Die vorinstanzliche Feststellung, dass die Pflichtige im Jahr 2004 noch keine ausreichende, abgeschlossene fachspezifische Grundausbildung auf dem Gebiet der Psychotherapie erlangt habe, gründet letztlich darauf, die Pflichtige habe eine nur knappe Sachdarstellung über die bisher absolvierte Ausbildung und den beruflichen Werdegang gegeben und den Beruf als selbständige Therapeutin erst seit dem Jahr 2003 nur im Umfang einer Nebenbeschäftigung mit einem Beschäftigungsgrad von 5-20 % ausgeübt, was im Allgemeinen nicht ausreicht, um die erforderlichen Grundkenntnisse für den Beruf als Psychotherapeutin in der Praxis zu erwerben. Indessen geht aus den Erwägungen des Einzelrichters nicht hervor, welche Angaben er zur beruflichen Tätigkeit der Pflichtigen vermisste; da die Anforderungen an eine substantiierte Sachdarstellung nicht überspannt werden dürfen (vgl. vorn E. 2.3.1), hätte er die Pflichtige zur Erteilung der ihm notwendig erscheinenden Auskünfte anhalten müssen. Soweit er aus dem Umstand, dass die Pflichtige den Beruf als selbständige Therapeutin erst seit dem Jahr 2003 und nur im Umfang einer Nebenbeschäftigung mit einem Beschäftigungsgrad von 5-20 % ausgeübt hat, den Schluss gezogen hat, das reiche im Allgemeinen nicht aus, um die erforderlichen Grundkenntnisse für den Beruf als Psychotherapeutin in der Praxis zu erwerben, ist nicht erkennbar, aufgrund welcher Erkenntnisquellen (z.B. Gutachten, Fachliteratur) er diese Feststellung getroffen hat. Die erforderliche Untersuchung des Sachverhalts wird der Einzelrichter im zweiten Rechtsgang durchführen müssen; insbesondere wird er gegebenenfalls die Pflichtige zur ergänzenden Erteilung von Auskünften anzuhalten und Berichte ärztlicher Fachorganisationen und/oder universitärer Einrichtungen beizuziehen haben. Das führt zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde.

E. 3

Der unentschiedene Ausgang des Verfahrens rechtfertigt es, die Kosten den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG). Der Beschwerdeführerin steht keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG). Demgemäss entscheidet der Einzelrichter:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.