

Entscheide

Weiterbildungskosten

Psychotherapeutin

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft Nr. 143/2001 vom 28. September 2001

Die einer klinischen Psychologin zur Berufszulassung als selbständige Psychotherapeutin entstehenden Auslagen stellen nicht abziehbare Ausbildungskosten dar.

Sachverhalt:

1. Die von AB und CD der X Private Banking, Bern, am 21. Dezember 1999 unterzeichnete Steuererklärung 1999/2000 der Steuerpflichtigen, EG und FG-H, ging am 22. Dezember 1999 bei der Steuerkanzlei ein. Mit Schreiben vom 2. Februar 2000 teilte die Kantonale Steuerverwaltung den Steuerpflichtigen mit, dass sie zwar die Steuererklärung 1999/2000 eingereicht hätten, aber nicht ausgefüllt. Als Beilage sei nur eine Abschrift der Steuererklärung 1997/98 dabei, welche ihnen nichts nütze. Sie sendeten ihnen nochmals die kompletten Formulare 1999/2000 mit der Bitte, diese ordnungsgemäss auszufüllen und mit den erforderlichen Belegen bis Ende Februar 2000 einzureichen und zwar an ihre Adresse in Laufen.

2. Mit der Veranlagung der Staatssteuer 1999/2000 vom 20. Juni 2000 wurden die Steuerpflichtigen amtlich eingeschätzt. Am 12. Juli 2000 ging bei der Steuerverwaltung eine von den Steuerpflichtigen am 16. Juni 2000 unterzeichnete Steuererklärung 1999/2000 ein. Gegen die Veranlagung der Staatssteuer 1999/2000 erhob die X, handelnd durch AB und CD, im Namen und im Auftrag der Steuerpflichtigen mit Schreiben vom 13. Juli 2000 Einsprache mit dem sinnngemässen Antrag, die Steuerpflichtigen seien entsprechend der Selbstdeklaration zu veranlagern. Mit Entscheid vom 23. Mai 2001 hiess die Steuerverwaltung die Einsprache teilweise gut.

3. Gegen diesen Entscheid erhob die Steuerpflichtige mit Schreiben vom 22. Juni 2001 Rekurs und beantragte, es seien im Jahr 1997 Fr. 10'231.– und im Jahr 1998 Fr. 6'294.– Weiterbildungskosten vom steuerbaren Einkommen abzuziehen.

4. Mit Vernehmlassung vom 11. September 2001 begehrte die Steuerverwaltung der Rekurs sei abzuweisen, eventuell sei die Sache zur Neuurteilung an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.

Erwägungen:

1. Die Steuerrekurskommission ist gemäss § 124 Abs. 1 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig.

Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist materiell ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Gemäss § 29 Abs. 1 lit. a StG in Verbindung mit § 2^{ter} Abs. 1 lit. h der Regierungsratsverordnung vom 22. Oktober 1974 zum Steuer- und Finanzgesetz (RRV) können Unselbständigerwerbende von den steuerbaren Einkünften die mit der Ausübung des Berufes zusammenhängenden Weiterbildungskosten, soweit sie zur Erhaltung oder Sicherung der erreichten Stellung und für den Aufstieg im angestammten Beruf im normalen Rahmen notwendig sind, abziehen. Nicht abzugsfähig sind aufgrund von § 29 Abs. 3 StG Auslagen für die berufliche Ausbildung.

a) Was unter mit der Ausübung des Berufes zusammenhängenden Weiterbildungskosten zu verstehen ist, lässt sich dem StG nicht direkt entnehmen. Als solche gelten Aufwendungen, die objektiv mit dem gegenwärtigen Beruf in Zusammenhang stehen und auf die zu verzichten der Steuerpflichtigen nicht zuzumuten war. Die berufstätige Steuerpflichtige, die die Weiterbildung für die Erhaltung der Chancen im Beruf für angezeigt hält, soll die entsprechenden Kosten abziehen können, auch wenn nicht feststeht, dass die Weiterbildung absolut unerlässlich war, um die gegenwärtige berufliche Stellung nicht einzubüssen (vgl. Entscheid des Schweizerischen Bundesgerichts [BGE] 113 Ib 119 E. 2e). Weiterbildung umfasst nicht nur Anstrengungen, den Stand bereits erworbener Fähigkeiten zu erhalten, sondern vor allem auch den Erwerb verbesserter Kenntnisse für die Ausübung des gleichen Berufs. Zu verweigern ist jedoch der Abzug der Berufsaufstiegskosten, wenn sie für eine Ausbildung aufgewendet werden, die unerlässliche Voraussetzung für den Aufstieg in eine eindeutig vom bisherigen Beruf zu unterscheidende höhere Berufsstellung oder gar in einen anderen Beruf ist und wenn die Steuerpflichtige diese Ausbildung im Hinblick auf einen solchen versprochenen oder ernstlich erhofften baldigen Aufstieg absolviert, nicht jedoch wenn sie Kurse (z.B. Fachkurse) besucht, um bloss den bisherigen Beruf besser ausüben zu können oder darin allenfalls von der gelernten Fachfrau zur Vorarbeiterin bzw. Vorgesetzten einiger weniger (eventuell angelernter) Berufskolleginnen und Hilfskräfte befördert zu werden (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft [VGE] vom 15. Dezember 1993, in: Basellandschaftliche Steuerpraxis [BLStPr XII, S. 18 E. 4f; BGE 113 Ib 120 f. E. 3a).

b) Der unmittelbare ursächliche Zusammenhang mit einem ausgeübten Beruf besteht nur, wenn die Weiterbildung sich auf Kenntnisse bezieht, die bei der Berufsausübung verwendet werden. Von einer eigentlichen Weiterbildung ist dann die Rede, wenn ein bestimmter Bildungsvorgang darauf abzielt, den steigenden Anforderungen einer beruflichen Stellung gewachsen zu bleiben. Die Ausbildungskosten,

d. h. die Aufwendungen für diejenigen Bildungsgänge, die nicht mit einer bereits ausgeübten Erwerbstätigkeit in Zusammenhang stehen, fallen unter den Begriff der Anlage- und Lebenshaltungskosten und sind somit steuerlich nicht als Gewinnungskosten abzugsfähig (vgl. BLStPr XII, S. 17 E. 4c; BGE 113 Ib 121 E. 3b).

c) Der unmittelbare ursächliche Zusammenhang der Weiterbildung mit der Berufstätigkeit muss auch in zeitlicher Hinsicht bestehen (vgl. *Hans Zehnder*, Die Behandlung der Kosten für Ausbildung und berufliche Weiterbildung im schweizerischen Steuerrecht, Zürich 1985, S. 58). Weiterbildungskosten müssen daher für die Erzielung des Erwerbseinkommens in dem in der Berechnungsperiode ausgeübten Beruf an sich in der gleichen Berechnungsperiode aufgewendet worden sein, wobei aber der Zusammenhang mit der Berufstätigkeit in der unmittelbar vorangehenden oder anschliessenden Berechnungsperiode nicht unbeachtet bleiben darf. Die Steuerpflichtige, die ihre Berufstätigkeit für einen Weiterbildungskurs unterbricht und sie nachher im gleichen Beruf wieder aufnimmt, muss auf jeden Fall die in der Berechnungsperiode angefallenen Kurskosten vom Erwerbseinkommen in derselben Berechnungsperiode abziehen können. Denn für eine Unterscheidung zwischen Weiterbildung, die neben der Erwerbstätigkeit berufsbegleitend stattfindet (Abendkurse, Wochenendkurse, Ferienkurse) und Weiterbildung, für die die steuerpflichtige Arbeitnehmerin unbezahlten Urlaub nimmt oder die sie in der Zeit zwischen zwei Anstellungen im gleichen Beruf absolviert, bestehen weder sachliche Gründe noch eine gesetzliche Grundlage (vgl. BLStPr. XII, S. 16 f. E. 4b; BGE 113 Ib 121 E. 3c).

3. a) Die Rekurrentin machte zur Begründung ihres Rekurses insbesondere geltend, seit 1986 sei sie klinische Psychologin. Darauf habe sie eine 11-jährige Mutterschaftspause (3 Kinder) eingelegt. Seit 1997 arbeite sie als delegierte Psychotherapeutin mit einer auf fünf Jahre befristeten Tätigkeitsbewilligung des Kantons Basel-Landschaft. Habe sie nach Ablauf dieser Frist ihre Weiterbildung zur Psychotherapeutin nicht beendet, so verliere sie die Arbeitsbewilligung für diese Arbeit, so der Entscheid der Gesundheitsdirektion des Kantons Basel-Landschaft. Darauf würde für sie Arbeitslosigkeit folgen, weil man heute als klinische Psychologin ohne therapeutische Weiterbildung keine Arbeit finde. Um Psychotherapeutin zu werden, sei klinische Psychologie die ausschliessliche und unerlässliche Voraussetzung, das heisse, Leute aus anderen Berufssparten würden nicht zugelassen. Mit anderen Worten sei Psychotherapeutin eine unerlässliche und direkte Fortführung ihres angestammten Berufes.

b) Nach der Legaldefinition von § 2 der Verordnung vom 15. November 1977 über die nichtärztliche Psychotherapie (Psychotherapeutenverordnung) ist die selbständige Berufsausübung von Psychotherapeuten die in eigener Verantwortung ausgeübte berufliche Tätigkeit im Bereich des psychotherapeutischen Fachgebietes. Die Psychotherapeutenverordnung (§ 8 lit. a) setzt für die Bewilligung der psychotherapeutischen Tätigkeit einen Studienabschluss in Psychologie als Hauptfach oder in einer entsprechenden Fächerverbindung an einer schweizerischen oder einer vergleichbaren ausländischen Hochschule voraus. Im Weiteren verlangt § 8 lit. b der

Psychotherapeutenverordnung ausreichende theoretische Kenntnisse im Gesamtbereich der seelischen Störungen (einschliesslich des Kindes- und Jugendalters) auf wissenschaftlich anerkannter Grundlage. Nebst diesem Nachweis einer wissenschaftlichen Ausbildung im psychologischen Fachbereich wird nach § 8 lit. c der Psychotherapeutenverordnung eine vollzeitliche, einjährige, praxisorientierte Weiterbildung in direktem fachlichem Kontakt mit psychisch kranken Personen, davon mindestens ein halbes Jahr in einer psychiatrischen Klinik, Poliklinik oder in einem öffentlichen externen psychiatrischen Dienst, gefordert. Sodann wird nach § 8 lit. d der Psychotherapeutenverordnung eine spezielle Ausbildung zur Psychotherapeutin verlangt, die auf einer wissenschaftlich anerkannten Psychotherapiemethode basiert. Wie das Bundesgericht festgestellt hat, bezwecken sowohl die Grundausbildung in Psychologie als auch die (schulorientierte) Spezialausbildung, der angehenden Therapeutin genügend diagnostische Kenntnisse und Erfahrungen zu vermitteln, damit die selbständig tätige Psychotherapeutin in die Lage versetzt wird, zu erkennen, wo und wie nach anerkannter wissenschaftlicher Lehre die psychologischen Behandlungsmethoden sinnvoll eingesetzt werden können (BGE vom 26. Juli 2001 [2A.25/2000]).

c) Die Rekurrentin arbeitete nach dem Abschluss ihrer Ausbildung zur klinischen Psychologin im Jahr 1986 bis zur Aufnahme der Ausbildung zur selbständigen Psychotherapeutin nie in ihrem Beruf, sondern legte eine Mutterschaftspause ein. Erst auf den Zeitpunkt ihres Antritts der praktischen Ausbildung zur selbständigen Psychotherapeutin bei Dr. med. Y auf den 1. Juni 1997 wurde sie psychotherapeutisch erwerbstätig und zwar in einem Teilzeitpensum. Beim angestammten Beruf der Rekurrentin handelt es sich mithin um denjenigen einer klinischen Psychologin.

Zur Erlangung der Bewilligung zur Ausübung des Berufes der selbständigen Psychotherapeutin muss die Rekurrentin, wie bereits in Erw. 3b erwähnt, eine ausgedehnte Ausbildung absolvieren, in der neue, erstmalige Kenntnisse und Erfahrungen vermittelt werden, die ihr bis dahin eben gerade gefehlt haben. Die notwendige Ausbildung lässt die angestrebte Aufnahme einer selbständigen psychotherapeutischen Tätigkeit als erstmalige Erlangung einer eindeutig vom bisherigen Beruf der Rekurrentin verschiedenen Berufsstellung und nicht als eine auf dem Bisherigen aufbauende Weiterentwicklung erscheinen. Demnach handelt es sich hier eindeutig um Ausbildungskosten, die zwecks Berufswechsels oder doch im Hinblick auf einen markanten beruflichen Aufstieg aufgewendet wurden. Die Erteilung der Bewilligung zur Ausübung des Berufes der selbständigen Psychotherapeutin ermöglicht der Rekurrentin auf die Dauer, eine neue Erwerbsquelle zu erschliessen, die ihr als Psychologin verschlossen gewesen wäre (vgl. Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 26. Oktober 1976, in: die Neue Steuerpraxis [NSStP] 31, S. 80 E. 3).

Es erweist sich demnach als ausgeschlossen, die in den Jahren 1997 und 1998 getätigten Ausgaben für Seminare, Selbsterfahrung, Supervision, Lehranalysen und Unterkunft gemäss § 29 Abs. 1 lit. a StG in Verbindung mit § 2^{ter} Abs. 1 lit. h RRV als Auslagen für eine Weiterbildung zu berücksichtigen, die lediglich der Erhaltung

oder Sicherung der erreichten Stellung oder für den Aufstieg im angestammten Beruf im normalen Rahmen gedient hätte.

Im Übrigen sei daraufhingewiesen, dass nach der Praxis der basellandschaftlichen Steuerverwaltung und -justizbehörden die Aufwendungen eines Psychologen für Kurse zur Gesprächstherapie als nicht abzugsfähige Ausbildungskosten gelten (VGE vom 15. Dezember 1993, in: BLStPr XII, S. 12 ff.). Ebenfalls gelten die Vorbereitungen einer Ärztin zum Erwerb des Fähigkeitsausweises der Fachärztin für Gynäkologie und Geburtshilfe und jene eines Juristen zum Erwerb des Anwaltpatents als nicht abzugsfähige Ausbildungskosten (Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft Nr. 49/2000 vom 12. Mai 2000; vgl. ferner weitere Beispiele in: *Peter Locher*, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, N. 20 zu Art. 34).

Gesamthaft kann demzufolge festgehalten werden, dass die Aufwendungen der Rekurrentin zur Erlangung der Bewilligung zur Ausübung des Berufes der selbständigen Psychotherapeutin von Fr. 10'231.– im Jahr 1997 und von Fr. 6'294.– im Jahr 1998 als nicht abzugsfähige private Lebenshaltungskosten zu qualifizieren sind. Demnach erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.