

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2C_177/2012, 2C_178/2012

Urteil vom 25. September 2012
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
nebenamtlicher Bundesrichter Locher,
Gerichtsschreiber Egli.

Verfahrensbeteiligte
X._____, Beschwerdeführerin,

gegen

Steueramt des Kantons Solothurn, Schanzmühle, Werkhofstrasse 29c, 4509 Solothurn.

Gegenstand
2C_177/2012
Staats- und Gemeindesteuer 2009,

2C_178/2012
Direkte Bundessteuer 2009,

Beschwerden gegen die Urteile des Steuergerichts des Kantons Solothurn vom 24. Oktober 2011.

Sachverhalt:

A.
X._____ (geb. 1985) wohnt in A._____/SO und absolviert einerseits an der Universität Basel ein Masterstudium in den Fächern Sportwissenschaft und Geographie und erteilt andererseits bei zwei Basler Arbeitgebern Sportunterricht. Vom September 2008 bis Juli 2009 arbeitete sie als freie Vikarin für Fachunterricht Sport bei der Y._____ und ab dem 1. August 2009 war sie dort befristet bis 31. Juli 2010 in einem Teilpensum von 54.8% angestellt. Daneben arbeitet X._____ seit Oktober 2007 als Instruktoren auf Stundenbasis für die Z._____ GmbH (in der Regel mindestens 10 Stunden monatlich). Sie wohnt während der Woche zusammen mit anderen Personen in einer 4-Zimmerwohnung in der Stadt Basel und ist dort als Wochenaufenthalterin gemeldet.

B.
In ihrer Steuererklärung 2009 machte X._____ Berufsauslagen von Fr. 16'991.-- geltend, darunter u.a. Fr. 6'400.-- notwendige Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung und Fr. 4'800.-- für die auswärtige Unterkunft. In der Veranlagungsverfügung vom 27. September 2010 anerkannte die Veranlagungsbehörde Solothurn die genannten Mehrkosten für auswärtigen Wochenaufenthalt nicht und veranlagte X._____ für die Staats- und Gemeindesteuern auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 25'851.-- (Vermögen: Fr. 0.--) und für die direkte Bundessteuer 2009 auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 26'600.--. Die hiergegen erhobenen Einsprachen wurden am 8. Juni 2011 abgewiesen. In den Begründungen ging das Steueramt allerdings von einer teilzeitlichen Erwerbstätigkeit der Beschwerdeführerin ab 1. August 2009 aus und berücksichtigte die anteiligen Mehrkosten für auswärtige Verpflegung (Fr. 1'350.--) sowie den Pauschalabzug für 5 Monate Erwerbstätigkeit (Fr. 834.--). Obwohl die so ermittelten Berufskosten tiefer waren als die Auslagen, die in der definitiven Veranlagung anerkannt wurden, verzichtete das Steueramt auf eine reformatio in peius und liess es bei einer Abweisung der Einsprachen bewenden. Rekurs und Beschwerde hiergegen wies das Steuergericht des Kantons Solothurn am 24. Oktober 2011 ab.

C.

Vor Bundesgericht beantragt X. _____ sinngemäss, die Urteile des Steuergerichts des Kantons Solothurn vom 24. Oktober 2011 sowie die Einspracheentscheide des Steueramtes des Kantons Solothurn vom 8. Juni 2011 betreffend die direkte Staats-, Gemeinde- und Bundessteuer aufzuheben und die Berufsauslagen um den Wochenaufenthalterabzug von Fr. 11'607.-- bzw. Fr. 11'400.-- zu erhöhen; eventualiter sei der Wochenaufenthalterabzug anteilmässig im Verhältnis zum tatsächlichen Beschäftigungsgrad zuzulassen oder die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Die Beschwerdeführerin rügt Verletzungen von Bundesrecht, des Gleichbehandlungsgebotes (Art. 8 Abs. 1 BV), des Willkürverbots (Art. 9 BV), des rechtlichen Gehörs (Art. 29 Abs. 2 BV) sowie von kantonalen verfassungsmässigen Rechten.

D.

Das Steueramt des Kantons Solothurn sowie das Steuergericht des Kantons Solothurn beantragen, die Beschwerden abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die Eidgenössische Steuerverwaltung schliesst auf Abweisung der Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer und verzichtet auf eine Stellungnahme betreffend die Staats- und Gemeindesteuern.

Erwägungen:

1.

1.1 Die weitgehend gleich lautenden Beschwerden betreffen die gleichen Parteien, richten sich gegen praktisch übereinstimmende Entscheide und werfen dieselben Rechtsfragen auf. Es rechtfertigt sich deshalb, die Verfahren zu vereinigen und die Beschwerden in einem einzigen Urteil zu erledigen (vgl. Art. 71 BGG in Verbindung mit Art. 24 BZP [SR 273]; BGE 131 V 59 E. 1 S. 60 f. mit Hinweis).

1.2 Bei den angefochtenen Entscheiden handelt es sich um kantonale letztinstanzliche Entscheide über die direkten Steuern des Kantons und des Bundes. Dagegen steht gemäss Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 73 StHG (SR 642.14) sowie mit Art. 146 DBG (SR 642.11) die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht offen. Auf die form- und fristgerecht eingereichten Beschwerden der gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG legitimierten Beschwerdeführerin ist grundsätzlich einzutreten.

Nicht einzutreten ist aber insoweit, als sich die Beschwerden auch gegen die Einspracheentscheide richten, bildet doch nach dem Devolutiveffekt das angefochtene Urteil alleiniger Anfechtungsgegenstand (vgl. Art. 86 BGG; Urteil 2C_785/2011 vom 1. März 2012 E. 1.1).

1.3 Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht und von kantonalen verfassungsmässigen Rechten gerügt werden (Art. 95 BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 2 BGG) grundsätzlich nur die geltend gemachten Rechtswidrigkeiten (BGE 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254). Die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem Recht ist ausdrücklich zu rügen (Art. 106 Abs. 2 BGG). Das Bundesgericht legt sodann seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 bzw. Art. 97 Abs. 1 BGG).

Eine diesen Anforderungen (Art. 42 Abs. 2 bzw. Art. 106 Abs. 2 BGG) genügende Begründung ist hier nur teilweise zu erkennen. Insbesondere wird nicht ausgeführt, inwiefern die kantonalen verfassungsmässigen Rechte über die entsprechenden Gewährleistungen der Bundesverfassung hinausgehen (zum eigenständigen Gehalt kantonalen verfassungsmässiger Rechte vgl. BGE 121 I 196 E. 2d S. 200). Soweit eine solche Begründung fehlt, kann auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nicht eingetreten werden.

2.

2.1 Vorab ist die Rüge der Verletzung des rechtlichen Gehörs (Art. 29 Abs. 2 BV) zu prüfen. Der Anspruch auf Gewährung des rechtlichen Gehörs ist nach feststehender Rechtsprechung formeller Natur, mit der Folge, dass seine Verletzung grundsätzlich zur Aufhebung des mit dem Verfahrensmangel behafteten Entscheids führt (Urteil 2C_356/2010 vom 18. Februar 2011 E. 2.2 mit Hinweis, in: StE 2011 A 21.13 Nr. 9). Der verfassungsrechtliche Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst das Recht des Betroffenen, dass das Gericht seine Vorbringen tatsächlich hört, ernsthaft prüft und in seiner Entscheidungsfindung angemessen berücksichtigt (BGE 136 I 184 E. 2.2.1 S. 188 mit Hinweis). Die Begründung muss so abgefasst sein, dass der Betroffene den Entscheid gegebenenfalls sachgerecht anfechten kann. Sie muss kurz die wesentlichen Überlegungen nennen, von denen sich das Gericht hat leiten lassen und auf die es seinen Entscheid stützt. Nicht

erforderlich ist, dass sich die Begründung mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt (BGE 133 III 439 E. 3.3. S. 445 mit Hinweisen).

2.2 Die Beschwerdeführerin rügt, die Vorinstanz habe wesentliche und entscheidrelevante Vorbringen im Zusammenhang mit der Zumutbarkeit der täglichen Reise zwischen Wohn- und Arbeitsort mit keinem Wort erwähnt und in ihrer Entscheidungsfindung nicht berücksichtigt. Die Vorinstanz setzt sich mit dieser Problematik zwar nur sehr knapp, aber doch hinreichend auseinander (E. 2.3). Die Beschwerdeführerin war jedenfalls durchaus in der Lage, das Urteil der Vorinstanz sachgerecht anzufechten. Wenn die Vorinstanz und die Beschwerdeführerin die Frage der Zumutbarkeit einer täglichen Rückkehr unterschiedlich beurteilen, liegt darin eine divergierende rechtliche Würdigung, aber nicht eine Verletzung des rechtlichen Gehörs.

I. Direkte Bundessteuer

3.

3.1 Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte mit Ausnahme der Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (Art. 16 - 23 DBG). Von den gesamten steuerbaren Einkünften sind die Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge nach den Art. 26 - 33 DBG absetzbar (Art. 25 DBG). Von den Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit können als Gewinnungskosten u.a. "die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten" abgezogen werden (Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG). Näheres regelt die Verordnung des EFD vom 10. Februar 1993 über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer (Berufskostenverordnung; SR. 642.118.1; nachfolgend: BKV; vgl. auch das diesbezügliche Kreisschreiben Nr. 26 der Eidg. Steuerverwaltung [ESTV] vom 22. September 1995, ASA 64 S. 692 ff.). Gemäss Art. 9 Abs. 1 BKV können Steuerpflichtige, die an den Arbeitstagen am Arbeitsort bleiben und dort übernachten müssen (sog. Wochenaufenthalt), jedoch regelmässig für die Freitage an den steuerlichen Wohnsitz zurückkehren, die Mehrkosten für den auswärtigen Aufenthalt abziehen. Für den Abzug der notwendigen Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung werden nach Art. 9 Abs. 2 BKV feste

Pauschalansätze bestimmt (gemäss Anhang zur BKV Fr. 6'400.-- [Fassung vom 21. Juli 2008 für die hier massgebende Steuerperiode 2009, AS 2008 4077]), und für den Abzug der notwendigen Mehrkosten der Unterkunft sind nach Art. 9 Abs. 3 BKV die ortsüblichen Auslagen für ein Zimmer abziehbar. Entsprechend sind Wochenaufenthalter steuerpflichtige Personen, die an den Arbeitstagen am Arbeitsort bleiben und nur übers Wochenende regelmässig an den steuerlichen Wohnsitz zurückkehren (PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, N. 22 zu Art. 26 DBG; FELIX RICHNER UND ANDERE, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. 2009, N. 16 zu Art. 26 DBG; vgl. auch JEAN-BLAISE ECKERT, in: Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, N. 33 ff. zu Art. 26 DBG; BRUNO KNÜSEL, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2. Aufl. 2008, N. 21 zu Art. 26 DBG).

3.2

3.2.1 Hier ist das Hauptsteuerdomizil der Beschwerdeführerin in A. _____/SO an sich unbestritten und wird auch von der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt anerkannt (Bestätigung vom 16. Oktober 2010). Nachdem die (im Jahre 2009) 24-jährige Beschwerdeführerin in Basel eine unmöblierte 4-Zimmerwohnung gemietet hat (aber zusammen mit anderen Personen nutzt) und diese Stadt ein reichhaltiges Unterhaltungs- und Kulturangebot offeriert, dürften an der Regelmässigkeit der allwöchentlichen Rückkehr Zweifel angebracht sein. Daran vermag auch die polizeiliche Anmeldung als "Wochenaufenthalterin" nichts zu ändern. Darauf ist jedoch nicht näher einzugehen, da die Vorinstanz von einem Wochenaufenthalt ausgegangen ist und darin kein offensichtlicher Sachverhaltsmangel liegt (Art. 105 BGG; BGE 133 II 249 E. 1.4.3 S. 254 f.).

3.2.2 Hingegen stellt sich hier die Frage, ob es für die Beschwerdeführerin möglich und zumutbar war, den Weg von A. _____/SO nach Basel-Stadt täglich zurückzulegen. Die Vorinstanz bejaht dies, indem sie sich hauptsächlich auf das ebenfalls den Kanton Solothurn betreffende Urteil des Bundesgerichts 2A.224/2004 vom 26. Oktober 2004 bezieht. Dieses von der Lehre einhellig begrüsst Urteil (HUGO CASANOVA, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2004, Kantonale Abgaben [inkl. Steuerharmonisierung], ASA 75 S. 73 ff., 78 ff.; URS R. BEHNISCH, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2004, ZBJV 142/2006 S. 185 ff., 198 f.; MARKUS REICH/MICHAEL BEUSCH, Entwicklungen im Steuerrecht, SJZ 101/2005 S. 262 ff., 265) stellt klar, dass die Dauer des Arbeitsweges nicht allein massgebend ist: "Im Einzelfall ist zu prüfen, ob der Zeitpunkt von Arbeitsbeginn und -ende eine tägliche Rückkehr zumutbar macht, wie lange die Arbeit dauert, ob die Arbeitszeiten (fix oder gleitend, Blockzeiten) dem Steuerpflichtigen in Bezug auf die Rückkehr an den Wohnort einen gewissen Spielraum lassen, ob Teilzeitarbeit vorliegt, oder wie der Arbeitsweg zumutbarerweise bewältigt (öffentliche oder private Transportmittel);

häufiger Wechsel von Tram/Bus/Zug) und ob ein Teil davon als Ruhe- oder Arbeitszeit (längere Zugreisen) genutzt werden kann" (Urteil 2A.224/2004 vom 26. Oktober 2004 E. 8.2, in: ASA 75 S. 253 ff., 259).

3.3

3.3.1 Vorliegend ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin für den Arbeitsweg die öffentlichen Verkehrsmittel benützt (entsprechend wurden ihr die effektiven Abbonnementskosten sowie die Pauschale für die Fahrradbenützung als Gewinnungskosten anerkannt). Die von der Vorinstanz ermittelten Fahrzeiten differieren etwas von denjenigen der Beschwerdeführerin, bewegen sich aber im Bereich von plus/minus 100 Minuten pro Arbeitsweg, je nachdem ob zwei- oder dreimal umgestiegen werden muss (Basel-Olten; Olten-Solothurn; Solothurn-A. _____ oder direkt A. _____-Olten; Olten-Basel). Dabei bleibt die behauptete Inanspruchnahme eines Fahrrades unberücksichtigt. Eine Benützung der öffentlichen Verkehrsmittel ist der Beschwerdeführerin durchwegs möglich; sie ist ihr sogar dann möglich, wenn sie - montags - bis 20.30 Uhr Kletterunterricht erteilt und anderntags bereits wieder ab 8.00 Uhr Sportkurse leitet.

3.3.2 Fraglich ist aber, ob diese tägliche Rückkehr an den Wohnort für die Beschwerdeführerin auch zumutbar ist. Die Vorinstanz hält dafür, eine tägliche Rückkehr wäre kaum zumutbar, falls die Beschwerdeführerin einen Beschäftigungsgrad von 100% hätte. In der massgebenden Steuerperiode 2009 war die Beschwerdeführerin jedenfalls bis Ende Juli in Basel eine Werkstudentin. Bei solchen ist der Aufenthalt am Universitätsstandort vorab studien- und nicht erwerbsbedingt, weshalb Werkstudierende keine Mehrkosten für die Unterkunft und Verpflegung am auswärtigen Studien- und Arbeitsort geltend machen können (LOCHER, a.a.O., N. 24 in fine zu Art. 26 DBG; RICHNER UND ANDERE, a.a.O., N. 51 zu Art. 26 DBG). Ab August übte die Beschwerdeführerin aber - ohne Berücksichtigung des Kletterunterrichts - ein Teilpensum von 54.8% aus. Damit kann nicht mehr davon gesprochen werden, dass die Erwerbstätigkeit gegenüber dem Studium in zeitlicher Hinsicht von untergeordneter Bedeutung war. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der Aufenthalt in Basel ab August 2009 erwerbs- wie studienbedingt war und die Mehrkosten für den auswärtigen Wochenaufenthalt ab diesem Zeitpunkt als (zumindest teilweise) erwerbsbedingt einzustufen sind. Eine tägliche Rückkehr an den

Wohnort war der Beschwerdeführerin aufgrund der genannten Umstände (Arbeitsweg von plus/minus 100 Minuten; Kombination von Vollzeitstudium und Erwerbstätigkeit(en) mit Beschäftigungsgrad von über 50%) nicht mehr zumutbar, worauf auch das Steueramt des Kantons Solothurn in der Vernehmlassung hingewiesen hat.

3.3.3 Wenn ab August 2009 die tägliche Rückkehr an den Wohnort als unzumutbar erachtet wird, müssen für das in diesem Zeitraum erzielte Erwerbseinkommen die entsprechenden Berufskosten anerkannt werden, d.h. die anteiligen Auslagen bei auswärtigem Wochenaufenthalt. Es handelt sich um die Kosten der notwendigen Unterkunft und die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung. Allerdings werden dort, wo eine Küchenbenützung möglich ist, richtigerweise nur diejenigen für eine Hauptmahlzeit anerkannt (LOCHER, a.a.O., N. 22 in fine zu Art. 26 DBG; RICHNER UND ANDERE, a.a.O., N. 27 zu Art. 26 DBG; vgl. auch CASANOVA, a.a.O., S. 80 oben). Demgegenüber will das Steueramt des Kantons Solothurn in seiner Vernehmlassung in diesem Fall gestützt auf § 5 Abs. 1 lit. a der Steuerverordnung Nr. 13: Abzüge für Berufskosten vom 19. Mai 1987 (BGS 614.159.13; nachfolgend: Steuerverordnung Nr. 13) überhaupt keine Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung anerkennen, weil der Beschwerdeführerin eine Kochgelegenheit zur Verfügung stand. Es erscheint jedoch angesichts des zeitlichen Engagements der Beschwerdeführerin durch Teilzeiterwerbstätigkeit(en) und Vollzeitstudium sachgerechter, ihr (nebst den anteiligen Kosten der notwendigen Unterkunft) für den

massgebenden Zeitraum zumindest die Mehrkosten für eine Hauptmahlzeit zum Abzug zuzulassen. Damit dürften die insgesamt anrechenbaren Berufskosten höher ausfallen als der im Veranlagungsverfahren anerkannte Betrag, selbst wenn noch ein Anteil Lebenshaltungskosten berücksichtigt werden sollte. Die konkreten Kostenberechnungen sind aber von der fachkompetenten Steuerbehörde vorzunehmen, wobei die Beschwerdeführerin gegenüber dem Entscheid des Steuergerichts nicht schlechtergestellt werden darf (Verbot der reformatio in peius; BGE 116 II 220 E. 4a S. 222; Urteil 2C_123/2012, 2C_124/2012 vom 8. August 2012 E. 7.3; BERNARD CORBOZ, in: Commentaire de la LTF, 2009, N. 27 zu Art. 107 BGG).

II. Staats- und Gemeindesteuern

4.

Die massgebenden Normen im Steuerharmonisierungsgesetz (Art. 9 StHG) und im kantonalen Steuerrecht (vgl. insb. § 33 Abs. 1 lit. c des Gesetzes vom 1. Dezember 1985 über die Staats- und Gemeindesteuern [Steuergesetz, BGS 614.11] sowie § 5 der Steuerverordnung Nr. 13) stimmen mit der Regelung bei der direkten Bundessteuer überein. Das zur direkten Bundessteuer Ausgeführte gilt mithin gleichermassen.

5.

Die Beschwerden sind daher zumindest im Eventualstandpunkt teilweise begründet und insoweit gutzuheissen; die angefochtenen Urteile sind aufzuheben und die Sache zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an das Steueramt des Kantons Solothurn sowie zur Neuregelung der Kostenfolgen im kantonalen Verfahren an die Vorinstanz zurückzuweisen.

III. Kosten und Entschädigung

6.

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens zu sieben Zwölfteln der Beschwerdeführerin und zu fünf Zwölfteln dem Kanton Solothurn, der Vermögensinteressen verfolgt, aufzuerlegen (Art. 65 f. BGG). Der nicht anwaltlich vertretenen Beschwerdeführerin ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 BGG). Zur Regelung der Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens ist die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verfahren 2C_177/2012 und 2C_178/2012 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten betreffend die direkte Bundessteuer 2009 (2C_178/2012) wird teilweise gutgeheissen, soweit darauf einzutreten ist, das Urteil des Steuergerichts des Kantons Solothurn vom 24. Oktober 2011 aufgehoben und die Sache zur Neuverfügung im Sinne der Erwägungen an das kantonale Steueramt Solothurn und zur Neuregelung der Kostenfolgen im kantonalen Verfahren an die Vorinstanz zurückgewiesen.

3.

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2009 (2C_177/2012) wird teilweise gutgeheissen, soweit darauf einzutreten ist, das Urteil des Steuergerichts des Kantons Solothurn vom 24. Oktober 2011 aufgehoben und die Sache zur Neuverfügung im Sinne der Erwägungen an das kantonale Steueramt Solothurn und zur Neuregelung der Kostenfolgen im kantonalen Verfahren an die Vorinstanz zurückgewiesen.

4.

Die Gerichtskosten von Fr. 1'500.-- werden im Betrag von Fr. 875.-- der Beschwerdeführerin und im Betrag von Fr. 625.-- dem Kanton Solothurn auferlegt.

5.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Steuergericht des Kantons Solothurn und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 25. September 2012

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Egli