

BGer 2C_500/2018 vom 8. April 2020

Bundesgericht, 2020-04-08, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_500_2018

FR: TF 2C_500/2018 du 8 avril 2020

IT: TF 2C_500/2018 del 8 aprile 2020

Erwägungen

E. 1.1

Die Beschwerde richtet sich gegen den verfahrensabschliessenden Entscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, weshalb auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde einzutreten ist (Art. 42 Abs. 1 und 2, Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG ; Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]; Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]).

E. 1.2

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann insbesondere die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG). Bei der Prüfung wendet das Bundesgericht das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), wobei es unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) grundsätzlich nur die geltend gemachten Rechtsverletzungen prüft, sofern rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 142 I 135 E. 1.5 S. 144). Der Eingriff in kantonales oder kommunales Recht bildet nur insofern einen eigenständigen Beschwerdegrund, als die Verletzung kantonaler verfassungsmässiger Rechte oder kantonaler Bestimmungen zum Stimm- und Wahlrecht geltend gemacht wird (Art. 95 lit. c und d BGG). Abgesehen davon kann das Bundesgericht die Auslegung und Anwendung kantonalen Rechts lediglich daraufhin überprüfen, ob dadurch Bundes-, Völker- oder interkantonales Recht verletzt wird (Art. 95 lit. a, b und e BGG), wobei die Verletzung des Willkürverbots im Vordergrund steht (BGE 138 I 162 E. 3.3 S. 166 ; 136 I 241 E. 2.5.2 S. 250). Das harmonisierte Steuerrecht von Kantonen und Gemeinden zählt als Bundesrecht (Art. 129 BV). Soweit das Harmonisierungsrecht den Kantonen und Gemeinden einen gewissen Gestaltungsspielraum ("une certaine marge de manoeuvre") belässt oder gar keine Anwendung findet, stellt die betreffende Norm des kantonalen Steuerrechts allerdings rein kantonales Recht dar (Art. 1 Abs. 3 Satz 1 StHG), weshalb die Überprüfung wie dargelegt beschränkt ist (BGE 144 II 313 E. 5.3 S. 319; Urteil 2C_843/2016, 844/2016 vom 31. Januar 2019 E. 1.3). In Bezug auf die Verletzung von Grundrechten und weiteren verfassungsmässigen Rechten sowie von kantonalem und interkantonalem Recht gilt eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht, d.h. in der Beschwerde ist klar und detailliert anhand der Erwägungen des vorinstanzlichen Urteils aufzuzeigen, inwiefern das angerufene Recht verletzt worden sein soll (Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 142 II 369 E. 2.1 S. 372 ; 139 I 229 E. 2.2 S. 232; 136 II 304 E. 2.5 S. 314).

E. 1.3

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig, sprich willkürlich sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 142 I 135 E. 1.6 S. 144 f.). Zur Sachverhaltsfeststellung gehört auch die auf Indizien gestützte Beweiswürdigung. Die Sachverhaltsfeststellung bzw. Beweiswürdigung erweist sich als willkürlich gemäss Art. 9 BV , wenn sie offensichtlich unhaltbar oder aktenwidrig ist, wenn das Gericht Sinn und Tragweite eines Beweismittels offensichtlich verkannt hat, wenn es ohne sachlichen Grund ein wichtiges und entscheidungswesentliches Beweismittel unberücksichtigt gelassen oder wenn es auf der Grundlage der festgestellten Tatsachen unhaltbare Schlussfolgerungen gezogen hat (BGE 140 III 264 E. 2.3 S. 265 f.; Urteile 2C_1072/2014 vom 9. Juli 2015 E. 1.4; 2C_310/2014 vom 25. November 2014 E. 1.2). Eine entsprechende Rüge ist substantiiert vorzubringen; auf rein appellatorische Kritik an der Sachverhaltsfeststellung bzw. Beweiswürdigung geht das Gericht nicht ein (BGE 140 III 264 E. 2.3 S. 266; 139 II 404 E. 10.1 S. 444 f.).

E. 2.1

Die Beschwerdeführerin rügt zunächst eine unrichtige und unvollständige Feststellung des massgebenden Sachverhalts. In diesem Zusammenhang legt sie (mit der Beschwerde) als Beweismittel eine Rechnung der Audit Immobilier vom 15. Mai 2018 vor. Mit ihrer Replik hat sie zudem das Dokument "Notarielle Verkaufsbestätigung" vom 21. August 2018 eingereicht. Neue Tatsachen und Beweismittel dürfen im bundesgerichtlichen Verfahren nur so weit vorgebracht werden, als erst der Entscheid der Vorinstanz dazu Anlass gibt (Art. 99 Abs. 1 BGG). Tatsachen und Beweismittel, welche sich erst nach dem angefochtenen Entscheid ereignet haben oder entstanden sind, können nicht durch letzteren veranlasst worden sein und sind als sog. "echte Noven" vor Bundesgericht von vornherein unzulässig (BGE 139 III 120 E. 3.1.2 S. 123; Urteil 2C_98/2018 vom 7. November 2018 E. 2.3.1 mit Hinweisen). Bei den vorgenannten Dokumenten handelt es sich um Beweismittel, welche erst nach dem vorinstanzlichen Urteil entstanden sind, weshalb sie im vorliegenden Verfahren nicht berücksichtigt werden können.

E. 2.2

Im Weiteren rügt die Beschwerdeführerin unter dem Titel "Rechtliches" eine Verletzung des Willkürverbots (Art. 9 BV) und von Art. 29 Abs. 1 BV . Sie macht geltend, der gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 27 Abs. 1 lit. b StG SO (Gesetz des Kantons Solothurn vom 1. Dezember 1985 über die Staats- und Gemeindesteuern [StG SO; BGS 614.11]) steuerbare Mietwert von Liegenschaften bei Eigengebrauch (Eigenmietwert) sei nicht gegeben, wenn das Objekt leer stehe, weil es nicht vermietet werden könne oder verkauft werden solle, aber trotz ernsthafter Bemühungen kein Käufer gefunden werden könne. Wenn die Vorinstanz in Bezug auf die Liegenschaft in Frankreich trotz nachgewiesener Verkaufsinserate in einer Zeitschrift und auf Internetplattformen, der Erteilung eines Verkaufsmandates an einen Makler und der Herabsetzung des Verkaufspreises davon ausgehe, dass keine ernsthaften Verkaufsbemühungen nachgewiesen seien, stelle sie überhöhte Anforderungen an den entsprechenden Nachweis.

Diese Rüge ist als Sachverhaltsrüge im Sinne des Vorwurfs einer willkürlichen Beweiswürdigung aufzufassen.

E. 2.2.1

Die Vorinstanz hat erwogen, ein steuerbarer Eigengebrauch liege mangels Verfügbarkeit der Liegenschaft dann nicht vor, wenn diese nicht bewohnbar sei oder nachweislich verkauft respektive vermietet werden solle, ohne dass trotz ernsthafter Bemühungen ein Käufer oder Mieter gefunden worden wäre. Dass die Liegenschaft aufgrund äusserer Umstände nicht vermietbar oder verkäuflich sei, müsse die Beschwerdeführerin nachweisen. Solche Umstände lägen etwa bei Unbewohnbarkeit aufgrund baulicher Mängel vor. Die dargelegten Verkaufsbemühungen seien keine äusseren Umstände und es sei unklar, ob die Liegenschaft zu teuer angeboten worden sei. Ausserdem habe die Beschwerdeführerin keine hinreichenden Belege für die erforderlichen Verkaufsbemühungen eingereicht. Es gebe weder Unterlagen über Verkaufsgespräche des Maklers noch Protokolle über den Leerstand der Liegenschaft. Ausserdem fehlten eine Liegenschaftsbewertung sowie aussagekräftige Angaben zur dortigen, regionalen Liegenschaftsentwicklung.

E. 2.2.2

Das Steueramt führt in seiner Vernehmlassung aus, wenn eine Liegenschaft zu einem überhöhten Verkaufspreis angeboten werde, lägen trotz Verkaufsinseraten keine ernsthaften Verkaufsbemühungen vor. Vorliegend sei dies möglich, da die Liegenschaft zunächst, bei einem seinerzeitigen Kaufpreis von Euro 116'000.-- im Jahr 2010 (recte: 2005), bis am 10. Dezember 2015 für Euro 129'000.-- angeboten worden sei, dies bei einem anscheinend nicht mehr nachgeführten Unterhalt. Ob effektiv ein überhöhter Verkaufspreis vorgelegen habe, hätte eine Liegenschaftsbewertung ergeben können (welche nicht vorgenommen wurde). Auch müsse das Objekt

leer stehen, was die Beschwerdeführerin nicht nachgewiesen habe.

E. 2.2.3

Die Beschwerdeführerin repliziert, die zunächst verlangten Euro 129'000.-- entsprächen gemäss dem Kurs von 2010 rund Fr. 160'000.--, was einen Verlust von Fr. 20'000.-- gegenüber dem damaligen, in Schweizer Franken umgerechneten Kaufpreis von Fr. 180'000.-- ausmache. Zudem stehe ein Objekt leer, wenn es weder benutzt noch gebraucht werde, wogegen unerheblich sei, ob es geräumt sei.

E. 2.2.4

Unbestritten ist, dass die betroffene Liegenschaft im Jahr 2005 zu einem Preis von Euro 116'000.-- gekauft wurde, was gemäss damaligem Eurokurs von rund Fr. 1.55 einen Betrag von rund Fr. 180'000.-- ergab, welcher in der Steuererklärung als Kataster- bzw. Vermögenssteuerwert herangezogen wurde. Unbestritten ist weiter, dass der Verkaufspreis ab dem 10. Dezember 2015 auf Euro 102'000.-- gesenkt wurde und der Makler ab diesem Datum die Möglichkeit hatte, den Preis weiter auf Euro 85'000.-- zu senken. Zudem hat der Makler in einem Schreiben vom 15. Februar 2018 an die Beschwerdeführerin ausgeführt, die Liegenschaft sei im Jahr

2017 16 mal erfolglos gezeigt worden, wobei in der betroffenen Gegend ein Überangebot bestehe.

E. 2.3

Gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG und dem gleichlautenden § 27 Abs. 1 lit. b StG SO sind die Erträge aus unbeweglichem Vermögen steuerbar, insbesondere der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die dem Steuerpflichtigen aufgrund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen. Dasselbe folgt aus Art. 7 Abs. 1 StHG (Eigennutzung von Grundstücken).

Rechtsprechungsgemäss ist ein steuerlich relevanter Eigengebrauch (nur) insoweit nicht gegeben, als eine Liegenschaft aufgrund von objektiven, äusseren Umständen nicht benutzt werden kann, z.B. wenn ein Haus (etwa mangels Heizung) bloss während eines Teils des Jahres bewohnt werden kann. Gleich verhält es sich, wenn ein Objekt leer steht, weil es trotz entsprechender Absicht und ernsthafter Bemühungen nicht vermietet oder verkauft werden kann; auch diesfalls unterbleibt die Nutzung aufgrund eines äusseren Faktors. Demgegenüber ist selbst dann ein steuerrechtlich massgeblicher Eigengebrauch anzunehmen, wenn ein Eigentümer die Liegenschaft zwar nicht tatsächlich bewohnt, sich aber das Recht hierzu vorbehält, ohne es auszuüben; auch in einem solchen Fall hat er die Liegenschaft inne, weil er sie jederzeit beziehen kann (Urteile 2C_1039/2015, 2C_1040/2015 vom 28. April 2016 E. 3.3 mit Hinweisen; 2C_773/2009 vom 23. April 2010 E. 2.1).

E. 2.4

Zunächst ist festzuhalten, dass eine Liegenschaft entgegen der Beschwerdeführerin nicht schon dann leer steht bzw. der Eigengebrauch nicht schon dann entfällt, wenn die Liegenschaft weder gebraucht noch genutzt wird. Selbst wenn feststehen sollte, dass die Beschwerdeführerin die Liegenschaft in Frankreich nicht mehr nutzte, steht dies einer Eigenmietwertbesteuerung nicht entgegen. Freilich ist entgegen der Vorinstanz auch ein Leerstand wegen erfolgloser, ernsthafter Verkaufsbemühungen als äusserer Umstand zu qualifizieren, welcher den Eigengebrauch verunmöglicht. Die Vorinstanz ist in diesem Zusammenhang beweiswürdigend zum Schluss gekommen, dass keine ernsthaften Verkaufsbemühungen erfolgt sind. Der Makler hat in seinem Schreiben vom 15. Februar 2018 lediglich bezüglich des Jahres 2017 Besichtigungen durch Interessenten erwähnt, nicht aber für die Jahre davor, obwohl unbestritten ist, dass das Verkaufsmandat bereits am 14. März 2012 erteilt wurde. Insbesondere für das Jahr 2015 fehlen Angaben über Besichtigungen durch Kaufinteressenten oder sonstige Verkaufsgespräche. Sollten keinerlei Besichtigungen stattgefunden haben, dürfte dies auf den im Vergleich zum seinerzeitigen Kaufpreis hohen Angebotspreis vom Euro 129'000.-- zurückzuführen sein, denn der Makler führt in genanntem Schreiben auch aus, die Interessenten erschreckten jeweils angesichts "der vielen Arbeiten, die das Haus noch benötigt, um bewohnbar zu sein." Demzufolge scheint der Unterhalt vernachlässigt worden zu sein. Baumängel, welche die Liegenschaft objektiv unbewohnbar machen, wurden von der Beschwerdeführerin allerdings weder behauptet noch nachgewiesen. Gerade in einer solchen Situation hätte es sich zu Beginn der Verkaufsbemühungen aufgedrängt, eine Liegenschaftsschätzung vorzunehmen, um einen realistischen Verkaufspreis zu ermitteln. Die zwischenzeitlich stattgefundene Abwertung des Euro spielt in diesem Zusammenhang keine Rolle. Der Verkaufspreis wurde erst Ende 2015 weiter abgesenkt, wobei selbst dann und in den folgenden Jahren keine Liegenschaftsschätzung vorgenommen wurde. Demzufolge ist die Beweiswürdigung der Vorinstanz, wonach keine ernsthaften Verkaufsbemühungen stattgefunden haben, nicht offensichtlich unhaltbar bzw. willkürlich, sondern vertretbar und damit

bundesrechtskonform. In diesem Zusammenhang ist in Erinnerung zu rufen, dass nur bei eindeutigen, professionell umgesetzten und klar belegten sowie konkretisierten (aber trotzdem erfolglosen) Verkaufsabsichten von einer Eigenmietwertbesteuerung abgesehen wird (Urteil 2C_773/2009 vom 23. April 2010 E. 2.2). Daran mangelte es im Jahr 2015.

E. 2.5

Inwiefern der in diesem Zusammenhang angerufene Art. 29 Abs. 1 BV verletzt sein soll, legt die Beschwerdeführerin angesichts der qualifizierten Rügepflicht ungenügend dar. Auf die entsprechende Rüge ist deshalb nicht einzutreten.

E. 2.6

Der Eigenmietwert der Liegenschaft in Frankreich kann demnach sowohl im Rahmen der direkten Bundessteuer als auch der Staatssteuer des Kantons Solothurn für die Steuerperiode 2015 satzbestimmend (vgl. Art. 6 Abs. 1 und 3 und Art. 7 Abs. 1 DBG ; § 11 Abs. 1 und 3 und § 12 Abs. 1 StG SO) herangezogen werden.

E. 3.1

Zudem rügt die Beschwerdeführerin eine Verletzung von Art. 14 Abs. 1 StHG , § 61 Abs. 2 und § 62 Abs. 1 und 2 StG SO, Art. 9 BV (Willkürverbot) sowie Art. 29 Abs. 1 BV . Gemäss Rechtsbegehren beantragt sie, der Vermögenssteuerwert der Liegenschaft in Frankreich sei mit höchstens Fr. 60'000.-- festzusetzen. Dem hat jedoch die Vorinstanz bereits entsprochen, indem sie den Steuerwert auf 1/3 des damaligen Kaufpreises von Fr. 180'000.-- bzw. Fr. 60'000.-- festgelegt hat. Aus der Beschwerdebegründung ergibt sich allerdings, dass die Beschwerdeführerin geltend macht, der Wertverlust des Euro im Vergleich zum Kaufzeitpunkt (2005) sowie ein realistisch eingeschätzter Verkehrswert bzw. Marktwert müssten herangezogen werden. So habe die Liegenschaft selbst gemäss der Verkaufsuntergrenze von Euro 85'000.-- nicht verkauft werden können. Ein Verkehrswert von maximal Fr. 75'000.-- und damit 1/3 bzw. ein Vermögenssteuerwert von Fr. 25'000.-- sei angemessen. Da Rechtsbegehren grundsätzlich im Lichte der Beschwerdebegründung auszulegen sind, ist der entsprechende Antrag der Beschwerdeführerin in diesem Sinne zu verstehen (BGE 136 V 131 E. 1.2 S. 135 f.; Urteil 4A_330/2008 vom 27. Januar 2010 E. 2.1, nicht publ. in: BGE 136 III 102).

E. 3.2

Die Beschwerdeführerin bestreitet nicht die solothurnische Praxis, wonach bei im Ausland belegenen Liegenschaften für die Bestimmung des Vermögenssteuerwertes und des Eigenmietwertes vom damaligen Kaufpreis oder den Erstellungskosten als Katasterwert ausgegangen wird, davon 1/3 als Vermögenssteuerwert herangezogen und der Eigenmietwert mit 10 % des Vermögenssteuerwertes veranschlagt wird, wobei die entsprechenden Werte lediglich satzbestimmend berücksichtigt werden. Sie macht jedoch geltend, der vorinstanzlich verwendete Katasterwert von Fr. 180'000.-- liege über dem tatsächlich realistischen Verkehrswert von höchstens Fr. 75'000.--. Zudem führe bereits die Anwendung eines aktuellen Eurokurses von Fr. 1.15 (gegenüber Fr. 1.55) zu einer um 35 % tieferen Bewertung des Steuerwertes. Auch sei der vorinstanzliche Einwand bezüglich offensichtliche Unrichtigkeit gemäss § 65 Abs. 2 (recte: Abs. 5) StG SO nicht stichhaltig.

E. 3.3

Die Vorinstanz hat diesbezüglich erwogen, die jährliche Umrechnung des seinerzeitigen Euro-Kaufpreises in Schweizer Franken sei nicht praxistauglich. Der Eurokurs sei zudem

nur ein Kriterium von vielen. Insbesondere der aktuelle Liegenschaftswert sei vorliegend nicht bekannt. Besondere Verhältnisse im Sinne von § 65 Abs. 4 StG SO, welche eine Neubewertung erforderlich machten, seien nicht nachgewiesen und eine offensichtliche Unrichtigkeit im Sinne von § 65 Abs. 5 StG SO sei nicht feststellbar.

E. 3.4

Gemäss Art. 14 Abs. 1 StHG wird das Vermögen zum Verkehrswert bewertet, wobei der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden kann. Diese Bestimmung gibt den Kantonen vor, dass bei der Bewertung der Verkehrswert berücksichtigt werden muss. Nach welchen Regeln letzterer zu ermitteln ist, schreibt das Steuerharmonisierungsgesetz indessen nicht vor. Bezüglich der Ausgestaltung und Umsetzung der Bewertungsregeln, auch der Frage, ob und in welchem Umfang der Ertragswert in die Bewertung einfließt ("Kann-Vorschrift"), steht den Kantonen ein weiter Spielraum offen (BGE 134 II 207 E. 3.6 S. 214 ; 128 I 240 E. 3.1.1 S. 248; Urteil 2C_510/2017 vom 16. September 2019 E. 6.2). Das entsprechende kantonale Recht unterliegt deshalb vor Bundesgericht nur der Willkürprüfung (vgl. E. 1.2 oben; BGE 134 II 207 E. 2 S. 209 f.; Urteil 2C_321/2019 vom 1. Oktober 2019 E. 2.2). Praxisgemäss gilt als Verkehrswert der objektive Marktwert einer Liegenschaft, d.h. jener Wert, der bei einer Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mutmasslich zu erzielen ist. Dabei handelt es sich naturgemäss nicht um eine mathematisch exakt bestimmbare Grösse, sondern in der Regel um einen Schätz- oder Vergleichswert (BGE 128 I 240 E. 3.1.2 und 3.2.1 S. 248 f.; Urteil 2C_504/2009 vom 15. April 2010 E. 3.3).

E. 3.5

Gemäss § 62 Abs. 1 und 2 StG SO werden Grundstücke zum Katasterwert bewertet, wobei dieser unter Berücksichtigung des Verkehrs- und des Ertragswertes festgelegt wird. Laut § 65 Abs. 4 StG SO wird der Katasterwert (ferner) geändert, wenn der Eigentümer oder das Kantonale Steueramt nachweisen, dass wegen besonderer Verhältnisse eine Neubewertung des Grundstückes einen um 20 % höheren oder tieferen Katasterwert ergäbe. Gemäss § 65 Abs. 5 StG SO werden offensichtliche Unrichtigkeiten und Auslassungen von Amtes wegen berichtigt. Im Weiteren gilt der Katasterwert vorbehaltlich der Zwischenrevision und der Nachführung auf unbestimmte Zeit, was rechtsprechungsgemäss zwar unbefriedigend, aber zulässig ist (Urteile 2P.36/1999 vom 3. November 2000 E. 2.f.; P.1384/1986 vom 20. November 1987 E. 3.c). Die allgemeine Revision der Katasterschätzung wird in der Regel alle 8 oder spätestens alle 12 Jahre angeordnet oder bei einer erheblichen Veränderung der Verkehrs- oder Ertragswerte (§ 64 Abs. 1 und 2 StG SO). Haben sich zudem in einem bestimmten Gebiet seit der letzten allgemeinen Revision oder Zwischenrevision die Verkehrs- oder Ertragswerte von Grundstücken erheblich verändert, so ordnet der Kantonsrat die Revision aller oder eines Teils der Katasterwerte im betreffenden Gebiet an (§ 65 Abs. 1 StG SO). Ausserdem wird der Katasterwert von Amtes wegen sowie auf Antrag des Eigentümers oder des Kantonalen Steueramtes geändert, wenn sich Bestand, Umfang oder Nutzung des Grundstückes seit der letzten Schätzung geändert haben. Das gilt namentlich bei Neubau, Umbau oder Abbruch von Gebäuden und Anlagen, bei Umzonung, bei Änderung der Baureife sowie bei Errichtung, Änderung oder Aufhebung beschränkter dinglicher Rechte oder bei Aufgabe der landwirtschaftlichen Nutzung (§ 65 Abs. 3 StG SO). Das einschlägige kantonale Recht bewegt sich vorliegend im harmonisierungsrechtlich vorgegebenen Rahmen bzw. der solothurnische Gesetzgeber hat in zulässiger Weise von seiner grossen Gestaltungsfreiheit Gebrauch gemacht.

E. 3.6

Gemäss Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz hat die Beschwerdeführerin zu keinem Zeitpunkt die Revision des Katasterwertes verlangt. Vielmehr hat sie bis Dezember 2015 die Liegenschaft in Frankreich zu einem Preis von Euro 129'000.-- angeboten, was selbst bei Berücksichtigung der Kursschwankungen nur unwesentlich unter dem eingetragenen Katasterwert liegt. Eine Liegenschaftsschätzung hat die Beschwerdeführerin ebenfalls nicht vorgenommen. Bei ausländischen Grundstücken kann es nicht Aufgabe der Steuerbehörden sein, von Amtes wegen relevante Preiseinbrüche in bestimmten ausländischen Regionen zu ermitteln. Erst Recht nicht Sache der Steuerbehörden ist es, von Amtes wegen einer möglichen relevanten Wertveränderung wegen vernachlässigtem Unterhalt nachzugehen. Die Kursänderungen bezüglich des anfänglich in ausländischer Währung bezahlten Kaufpreises sind ausserdem nur ein Faktor unter vielen bei der Bestimmung des Katasterwertes. Lage, Ausstattung und Zustand des Gebäudes sind notorisch wesentlichere Faktoren für die Festlegung des Verkehrs- bzw. Katasterwertes. Vor diesem Hintergrund gibt es auch keine Anzeichen für eine offensichtliche Unrichtigkeit des eingetragenen Katasterwertes. Insgesamt hat die Vorinstanz vorliegend weder das einschlägige kantonale Recht in völlig unhaltbarer Weise bzw. willkürlich angewendet noch diesbezüglich anderweitig gegen Bundesrecht, insbesondere Art. 14 Abs. 1 StHG, verstossen. Zudem legt die Beschwerdeführerin nicht dar, inwiefern Art. 29 Abs. 1 BV verletzt sein soll, weshalb darauf nicht einzutreten ist (Art. 106 Abs. 2 BGG).

E. 3.7

Bei diesem Ergebnis erübrigt es sich, auf den Einwand der Beschwerdeführerin bezüglich Abzug von Liegenschaftskosten gestützt auf Art. 32 Abs. 2 DBG und § 39 Abs. 3 StG SO, welcher für den Fall erhoben wurde, dass die Liegenschaft in Frankreich nicht der (satzbestimmenden) Eigenmietwertbesteuerung unterliegt, einzugehen. Die solothurnische Bewertungspraxis bezüglich des Eigenmietwertes von Grundstücken im Ausland (10 % des Vermögenssteuerwertes), welche vorliegend zu einem satzbestimmenden Eigenmietwert von Fr. 6'000.-- führt, wurde von der Beschwerdeführerin nicht bestritten.

E. 4.1

Ausserdem rügt die Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der Liegenschaft in Solothurn (U._____) eine Verletzung von Art. 21 Abs. 1 lit. a und b DBG, § 27 Abs. 1 lit. a und b StG SO sowie Art. 9 und Art. 29 Abs. 1 BV. Sie macht im Wesentlichen geltend, die betroffene Wohnung stehe ausschliesslich ihrem Sohn B.A._____ zur Benutzung zur Verfügung. Die vereinbarten Mietzinse (monatlich Fr. 1'100.-- inkl. Fr. 250.-- Nebenkosten) für das Jahr 2015 habe er nicht bezahlt, wobei sie von einer Bezahlung habe ausgehen dürfen und keine unentgeltliche Überlassung beabsichtigt gewesen sei. Vorliegend dürfe mangels Eigengebrauch und Schenkungsabsicht (unentgeltliche Überlassung) weder der Eigenmietwert besteuert werden noch sei die Besteuerung von Mietzinsen als Einkommen zulässig, da diese nicht bezahlt worden seien.

E. 4.2

Die Vorinstanz hat erwogen, grundsätzlich sei auf den vertraglich vereinbarten Mietzins abzustellen und dieser als Einkommen zu versteuern. Da der Mietzins nicht bezahlt worden sei, sei von einem unentgeltlichen Leiheverhältnis auszugehen und - zugunsten der Beschwerdeführerin - der im Vergleich zum Mietzinseinkommen tiefere Eigenmietwert zu besteuern.

E. 4.3

Gemäss Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG sind Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, insbesondere aus Vermietung, steuerbar. Vorliegend ist unbestritten, dass der vereinbarte Mietzins angemessen ist und mithin nicht weniger als die Hälfte des entsprechenden Eigenmietwertes ausmacht, weshalb eine Steuerumgehung mittels sog. Vorzugszins oder Verwandtenmietzins ausscheidet (vgl. dazu Urteile 2C_475, 476, 477/2016 vom 30. November 2016 E. 2.2; 2A.535/2003 vom 28. Januar 2005 E. 4 und 5). Entgegen der Beschwerdeführerin kommt es für die Einkommensbesteuerung von Mietzinsen nicht darauf an, ob diese bezahlt worden sind. Gemäss ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung fällt der Zeitpunkt des Zufließens der geldwerten Leistung auf den Forderungserwerb. Letzterer liegt vor, wenn ein fester Rechtsanspruch auf die Leistung, beispielsweise Mietzinse, erworben wird, was beim Abschluss des Mietvertrages und Eintritt der Fälligkeit der Mietzinse der Fall ist. Von diesem Realisierungszeitpunkt wird nur abgesehen, wenn die Erfüllung der Forderung als unsicher angesehen werden muss, sodass mit der Besteuerung bis zur Forderungserfüllung bzw. Bezahlung zugewartet wird (BGE 113 Ib 23 E. 2.e S. 26; 105 Ib 238 E. 4.a S. 242; Urteile 2C_1009/2017 vom 28. September 2018 E. 8.1 mit Hinweisen; P.1457/1982 vom 1. November 1985 E. 2, publ. in: StE 1986 B 21.2 1). Die Beschwerdeführerin hat dargelegt, dass sie mit der Bezahlung der Mietzinse rechnete, weshalb nicht von einer Unsicherheit der Forderungserfüllung auszugehen ist. Demnach führten vorliegend bereits der Abschluss des Mietvertrages und die monatlichen Fälligkeitstermine für die Mietzinse zu einem steuerlich relevanten Einkommenszufluss.

Die Vorinstanz hat allerdings zugunsten der Beschwerdeführerin ein unentgeltliches Leiheverhältnis angenommen und deshalb den tieferen Eigenmietwert veranschlagt. Rechtsprechungsgemäss wird von einer (unentgeltlichen) Gebrauchsleihe (Art. 305 ff. OR) ausgegangen, wenn der Wohnungseigentümer einem nahen Verwandten die Wohnung unentgeltlich überlässt. Auch wenn dem Eigentümer die Wohnung nicht mehr zur Verfügung steht, wird er steuerrechtlich immer noch als "Inhaber" der Wohnung betrachtet, weshalb der entsprechende Eigenmietwert beim Eigentümer besteuert wird (Urteile 2C_187/2017 vom 19. Februar 2020 E. 2.4.2; 2A.535/2003 vom 28. Januar 2005 E. 2.3; A.299/1978 vom 22. Dezember 1978 E. 3.c, publ. in: ASA 48 478). Entgegen der Beschwerdeführerin ist entweder der Mietzins oder der Eigenmietwert zu versteuern (Urteile 2C_475, 476, 477/2016 vom 30. November 2016 E. 2.1; 2C_431, 432/2009 vom 4. Dezember 2009 E. 2.1). Vorliegend wäre an sich der vertraglich vereinbarte Mietzins als Einkommen in der Steuerperiode 2015 zu besteuern. Allerdings kann das Bundesgericht aufgrund des Verbots der reformatio in peius das vorinstanzliche Urteil nicht zum Nachteil der Beschwerdeführerin abändern (vgl. Art. 107 Abs. 1 BGG ; Urteile 2C_1009/2017 vom 28. September 2018 E. 8.2; 2C_585, 586/2014 vom 13. Februar 2015 E. 5.2.3). Es bleibt deshalb bei der (für die Beschwerdeführerin günstigeren) Besteuerung des Eigenmietwertes der genannten Wohnung.

E. 4.4

§ 27 Abs. 1 lit. a und b StG SO entsprechen im hier relevanten Punkt im Wesentlichen Art. 21 Abs. 1 lit. a und b DBG . Daraus folgt, dass die Erwägungen zur direkten Bundessteuer auch für die kantonalen Steuern massgebend sind. Somit ergibt sich für die Staatssteuer dasselbe Ergebnis wie bei der direkten Bundessteuer.

E. 4.5

In Bezug auf Art. 29 Abs. 1 BV legt die Beschwerdeführerin nicht dar, inwiefern diese Bestimmung verletzt sein soll, weshalb darauf nicht einzutreten ist (Art. 106 Abs. 2 BGG). Das vorinstanzliche Urteil erweist sich somit in Bezug auf die steuerliche Behandlung der Wohnung an der U._____ in Solothurn als bundesrechtskonform.

E. 5.1

Die Beschwerdeführerin rügt im Weiteren eine Verletzung von Art. 33 Abs. 1 lit. h bis DBG, § 41 Abs. 1 lit. m StG SO und Art. 9 BV . Sie macht im Wesentlichen geltend, Steuerpflichtige, welche Personen mit Behinderung im Sinne des BehiG (Bundesgesetz vom 13. Dezember 2002 über die Beseitigung von Benachteiligungen von Menschen mit Behinderungen [Behindertengleichstellungsgesetz; SR 151.3]) unterhielten, könnten entsprechende Kosten von den Einkünften abziehen, soweit sie diese selber tragen. Der Begriff "unterhalten" schliesse auch die Kosten des Lebensunterhalts ein. Vorausgesetzt sei dabei einerseits, dass zwischen diesen Kosten und der Behinderung ein Kausalzusammenhang bestehe und andererseits, dass die zum Abzug beantragten Kosten der Integration des behinderten Menschen in der Gesellschaft dienen.

E. 5.2

Die Vorinstanz hat diesbezüglich erwogen, bei den betroffenen Kosten handle es sich mangels Kausalität um nicht abzugsfähige Lebenshaltungskosten. Dagegen sei zutreffenderweise der Unterstützungsabzug gemäss Art. 35 Abs. 1 lit. b DBG (Fr. 6'500.--) und § 43 Abs. 1 lit. d StG SO (Fr. 2'000.--) gewährt worden. Das Steueramt führt in seiner Vernehmlassung aus, auch in der Konstellation der Kostenübernahme durch die Beschwerdeführerin müsse es sich um behinderungsbedingte Kosten handeln, was Lebenshaltungskosten in jedem Fall ausschliesse. Die Beschwerdeführerin repliziert diesbezüglich, gemäss ärztlichen Attesten stünden alle Kosten in einem adäquaten Kausalzusammenhang zur Behinderung.

Gemäss vorinstanzlicher Sachverhaltsfeststellung geht es einerseits um Kosten in der Höhe von rund Fr. 11'303.--, nämlich um Kosten für Versicherungsprämien der Krankenkasse (Fr. 202.--), Aufräumen/Reinigung (Fr. 2'023.--), Fernsehgebühren (Fr. 2'306.--), Aufräumen/Reinigung (Fr. 296.--), Arztrechnungen (Fr. 418.--), Reisen nach Afrika (1'602.--), Überweisungen an den Sohn und dessen Ehefrau (Fr. 1'579.--) und Stromkosten (Fr. 2'876.--). Andererseits wird der Abzug der nicht bezahlten Mietzinse für 2015 in der Höhe von Fr. 13'200.-- (12 x Fr. 1'100.--) geltend gemacht.

E. 5.3

Gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. h bis DBG können behinderungsbedingte Kosten des Steuerpflichtigen oder der von ihm unterhaltenen Personen mit Behinderungen im Sinne des Behindertengleichstellungsgesetzes von den Einkünften abgezogen werden, soweit der Steuerpflichtige die Kosten selber trägt. Unbestritten ist, dass B.A._____ behindert im Sinne dieser Bestimmung ist. Rechtsprechungsgemäss sind behinderungsbedingte Kosten in jedem Fall von den Lebenshaltungskosten abzugrenzen. Erstere sind nur abzugsfähig, wenn sie behinderungsbedingt, d.h. grundsätzlich und massgeblich als direkte Folge der Behinderung im Sinne von Art. 2 Abs. 1 BehiG entstehen (Urteile 2C_479, 480/2016 vom 12. Januar 2017 E. 3.4; 2C_130, 131/2012 vom 9. Mai 2012 E. 5; 2C_588/2011 vom 16. Dezember 2011 E. 3.2 in fine). Zwischen der Behinderung und den Kosten muss ein kausaler Zusammenhang bestehen (Urteil 2C_479, 480/2016 vom 12. Januar 2017 E. 3.5).

Entgegen der Beschwerdeführerin kommt es somit diesbezüglich nicht darauf, ob die Kosten von der behinderten Person selbst oder einer anderen (steuerpflichtigen) Person, welche die behinderte Person unterhält bzw. unterstützt, getragen werden. Die Argumentation der Beschwerdeführerin ist ausserdem widersprüchlich, wenn sie gleichzeitig die Abzugsfähigkeit von Lebenshaltungskosten geltend macht und einen Kausalzusammenhang zwischen Behinderung und Kosten voraussetzt. Handelt es sich um Lebenshaltungskosten, sind diese begriffsnotwendig nicht direkte Folge der Behinderung.

Einer näheren Betrachtung bedürfen vorliegend lediglich die Kosten für Aufräumen/Reinigung und Arztrechnungen. Alle übrigen, vorgenannten Kosten, auch die nicht bezahlten Mietzinse, stellen, da keine direkte Folge der Behinderung, ohne Weiteres Lebenshaltungskosten dar und sind somit nicht als behinderungsbedingte Kosten abzugsfähig. Für die übrigen Kosten kann als Hilfestellung das Kreisschreiben Nr. 11 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 31. August 2005 ("Abzug von Krankheits- und Unfallkosten sowie von behinderungsbedingten Kosten") herangezogen werden (abrufbar unter www.estv.admin.ch). Dieses ist zwar als Verwaltungsverordnung für die Gerichte rechtlich unverbindlich. Von einer rechtmässigen Verwaltungsverordnung weicht jedoch das Bundesgericht ohne triftigen Grund nicht ab, sofern sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulässt und eine überzeugenden Konkretisierung der gesetzlichen Vorgaben enthält (Urteil 2C_479, 480/2016 vom 12. Januar 2017). Das Bundesgericht hat denn auch bereits mehrmals auf dieses Kreisschreiben abgestellt (Urteile 2C_1187, 1188/2016 vom 2. Februar 2017 E. 3; 2C_479, 480/2016 vom 12. Januar 2017 E. 3.5; 2C_588/2011 vom 16. Dezember 2011 E. 3.4). Kosten einer medizinischen Behandlung können nur als behinderungsbedingt abgezogen werden, wenn deren Ursache in der Behinderung liegt. Andernfalls kommt der Abzug für Krankheits- und Unfallkosten gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. h DBG zum Tragen, wobei diesbezüglich ein Selbstbehalt gilt (Ziff. 4.2 Kreisschreiben Nr. 11). So sind Behandlungskosten wegen einer Grippeerkrankung einer behinderten Person nicht behinderungsbedingt (SILVIA HUNZIKER/JSABELLE MAYER-KOBEL, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3. Aufl. 2017, Art. 33 DBG N. 32q). Da es sich bei behinderungsbedingten Kosten um steuermindernde Tatsachen handelt, ist es Sache der steuerpflichtigen Person, diese rechtsgenügend darzutun und zu belegen, d.h. die steuerpflichtige Person trägt diesbezüglich die Beweislast (BGE 143 II 661 E. 7.2 S. 672 mit Hinweisen; Urteil 2C_154/2009 vom 28. September 2009 E. 5.2 mit Hinweisen). Der entsprechenden Nachweispflicht ist die Beschwerdeführerin im vorinstanzlichen Verfahren nicht genügend nachgekommen, obwohl bereits im Einspracheentscheid von "normalen Arztrechnungen" die Rede ist, welche allenfalls bei den Krankheitskosten berücksichtigt werden könnten. Jedenfalls lässt sich den vorgelegten Arztrechnungen nicht entnehmen, ob die Behandlungen eine direkte Folge der Behinderung waren. Auch die beiden ärztlichen Schreiben von C._____ vom 10. Juli 2017 und 13. September 2017 sind diesbezüglich nicht aufschlussreich. Bezüglich der Kosten für Aufräumen/Reinigung käme ein Abzug nur in Frage, wenn die Kosten als solche für Haushaltshilfen qualifiziert werden könnten, weil B.A._____ nicht in der Lage wäre, entsprechende Haushaltstätigkeiten selbst auszuführen. Diesbezüglich ist eine ärztliche Bescheinigung erforderlich, welche klar festhält, ob und gegebenenfalls welche Haushaltstätigkeit die behinderte Person

nicht erledigen kann und deshalb eine Haushalthilfe benötigt (Ziff. 4.3.2 Kreisschreiben Nr. 11). Gemäss ärztlichem Schreiben von C. _____ vom 13. September 2017 kann B.A. _____ "auf einem sehr bescheidenen Niveau selbständig einkaufen, kochen und haushalten und neue Beziehungen anknüpfen [kann], sodass er, wenn er auf sich alleine gestellt ist, in einem Haushalt mit oft grosser Unordnung, Verschmutzung und Tristesse lebt". Das Bundesgericht anerkennt, dass die Führung eines Haushaltes für B.A. _____ mit Schwierigkeiten verbunden war und nicht ideal verlief. Rechtlich genügt dies jedoch nicht den gestellten Anforderungen. Jedenfalls ist nicht nachgewiesen, dass B.A. _____ überhaupt

nicht in der Lage war, entsprechende Haushaltstätigkeiten zu übernehmen. Der verschmutzte Zustand einer Wohnung an sich macht noch keine Haushalthilfe unabdingbar.

Die von der Beschwerdeführerin dargelegten Kosten können demzufolge im Rahmen der Bundessteuer nicht als behinderungsbedingte Kosten abgezogen werden. Die Vorinstanz hat Art. 33 Abs. 1 lit. h bis DBG bundesrechtskonform angewendet.

E. 5.4

In Bezug auf die kantonalen Steuern enthält Art. 9 Abs. 2 lit. h bis StHG eine Art. 33 Abs. 1 lit. h bis DBG entsprechende Vorgabe an die Kantone, den Abzug behinderungsbedingter Kosten zu ermöglichen. Letztere wurde vom Kanton Solothurn mit der gleichlautenden Bestimmung von § 41 Abs. 1 lit. m StG SO umgesetzt, welche inhaltlich der Bundesregelung entspricht. Damit kann auf das zur Bundessteuer Dargelegte verwiesen werden. Das vorinstanzliche Urteil erweist sich somit auch bezüglich der Staatssteuer als rechtskonform.

E. 6

Aufgrund der vorstehenden Erwägungen erübrigt es sich, auf den Eventualantrag einzugehen.

E. 7

Die Beschwerde ist somit unbegründet und demzufolge abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten für das bundesgerichtliche Verfahren der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

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