

SO_GERICHTE SGSTA.2016.56 vom 4. Juni 2018

SO Obergericht, 2018-06-04, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/so_gerichte_SGSTA.2016.56

FR: SO_GERICHTE SGSTA.2016.56 du 4 juin 2018

IT: SO_GERICHTE SGSTA.2016.56 del 4 giugno 2018

Regeste

Berufskosten, auswärtiger Wochenaufenthalt; Verfahren, Berichtigung, Protokoll, StG § 33 Abs. 1, § 148 Abs. 4, DBG Art. 26 Abs. 1. In casu Anspruch des Steuerpflichtigen auf Abzug seiner Kosten für die auswärtige Unterkunft am Arbeitsort, Grenzfall; Berechnung dieser Kosten. Vorliegend Widerruf der Veranlagung pendente lite; Protokollführungspflicht der Steuerbehörde.

Volltext

KSGE 2018 Nr. 4

StG § 33 Abs. 1, § 148 Abs. 4, DBG Art. 26 Abs. 1. Abzüge, Berufskosten, auswärtiger Wochenaufenthalt; Verfahren, Berichtigung, Protokoll.

In casu Anspruch des Steuerpflichtigen auf Abzug seiner Kosten für die auswärtige Unterkunft am Arbeitsort, Grenzfall; Berechnung dieser Kosten. Vorliegend Widerruf der Veranlagung pendente lite; Protokollführungspflicht der Steuerbehörde.

Aus den Erwägungen

2.1 Vorweg zu behandeln ist die Rüge des Rekurrenten betreffend Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben. Er geht davon aus, dass die nach seiner Einspracheerhebung erfolgte berichtigte definitive Veranlagung 2014 der VB Y vom 9.2.2016 eine behördliche Auskunft darstelle, auf welche er sich nach Treu und Glauben berufen könne. Mit dieser Veranlagung hatte die Steuerbehörde die Unterkunfts-kosten bei auswärtigem Wochenaufenthalt mit einem abziehbaren Betrag von Fr. 4'904.00 anerkannt. Im darauffolgenden durch den Rekurrenten eingeleiteten Einspracheverfahren hat die Steuerbehörde mit Einspracheentscheid vom 2.6.2016 den verlangten Abzug bei Wochenaufenthalt dann aber nicht mehr anerkannt und vollständig gestrichen. Grundsätzlich hat die Steuerverwaltung nach erhobener Einsprache das Verfahren mit einem Einspracheentscheid abzuschliessen (vgl. § 151 StG). Davon kann mittels Erlass einer berichtigten Veranlagung abgewichen werden, wenn die Steuerverwaltung während der Einsprachefrist und damit vor Rechtskraft der Veranlagung selber und von sich aus eine Veranlagungsberichtigung vornimmt (vgl. § 148 Abs. 4 StG; Widerruf pendente lite). Die Steuerbehörde kann ihre Veranlagung auch nach Ablauf der Rechtsmittelfrist mit Widerruf berichtigen, solange die Verfügung nicht rechtskräftig ist (vgl. Urteil des Bundesgerichts, BGer vom 7.7.1995, zitiert in ASA 64, S. 580; ANNETTE GUCKELBERGER, Der Widerruf von Verfügungen im schweizerischen Verwaltungsrecht, in: ZBl 108/2007, S. 309 mit Hinw.). Bei solchen Widerrufen vor Eintritt der Rechtskraft (Widerruf pendente lite) müssen die Voraussetzungen der Wiedererwägung formell rechtskräftiger Verfügungen nicht eingehalten werden (vgl. BGer vom 19.3.2013, 2C_596/2012, E. 2.2). Dieses Vorgehen hat die Steuerbehörde im vorliegenden Fall mit der Abänderung der nicht

rechtskräftigen Veranlagung vom 9.2.2016 gewählt, womit sie korrekt vorgegangen ist. Im Rahmen des Einspracheverfahrens kann die Steuerbehörde den gesamten Steuerfall und nicht nur die vom Einsprecher vorgebrachten Punkte in Neuerwägung ziehen (vgl. BLUMENSTEIN/LOCHER, System des Steuerrechts, 7. Aufl., 2016, S. 524).

2.2 Erst mit Ablauf der Rechtsmittelfrist wird eine Veranlagung zur verbindlichen Verfügung, die durchsetzbar ist und auf die sich insbesondere auch der Steuerpflichtige berufen kann (vgl. GUCKELBERGER, a.a.O., S. 309). Dies ergibt sich nicht zuletzt aus der Rechtsmittelbelehrung, die auch im vorliegenden Fall am Schluss der Veranlagung vom 9.2.2016 ausdrücklich festgehalten wurde. Die Veranlagungsverfügung stellt somit vor Ablauf der sie betreffenden Rechtsmittelfrist keinen vorbehaltlosen verbindlichen behördlichen Entscheid (bzw. Auskunft) dar, auf welche sich der davon Betroffene mit Hinweis auf sein verfassungsmässig geschütztes Vertrauen berufen könnte. Die zuständige Steuerbehörde kann bis zum Eintritt der Rechtskraft auf Verfügungen zurückkommen und diese aufheben oder ändern. Dies gilt auch im vorliegenden Fall. Indem der Rekurrent gegen die Veranlagungsverfügung vom 9.2.2016 vor deren Rechtskraft Einsprache erhoben hat, hat er den Eintritt deren Verbindlichkeit verhindert. Damit war für die Steuerbehörde wieder das ganze Veranlagungsverfahren eröffnet und sie konnte die Veranlagung auch zu Ungunsten des Rekurrenten abändern; dies wurde ihm an der Einspracheverhandlung auch mitgeteilt. Die Behörde war an die angefochtene Steuerveranlagung vom 9.2.2016 nicht gebunden. Das Vorliegen einer schützenswerten Vereinbarung zwischen Steuerverwaltung und Rekurrent wurde im Übrigen weder behauptet noch nachgewiesen. Somit kann der Rekurrent aus dem Vorgehen der Verwaltung nichts zu seinen Gunsten ableiten. Seine Anträge sind deshalb abzuweisen.

2.3 Im Weiteren rügt der Rekurrent, dass das Einspracheprotokoll vom 2.6.2016 unkorrekt verfasst worden sei. Dazu ist festzuhalten, dass die Behörde verpflichtet ist, über Verhandlungen Protokoll zu führen. Es besteht für die Behörde eine Protokollführungspflicht. Dabei müssen die anlässlich einer Verhandlung erfolgten mündlichen Äusserungen des Steuerpflichtigen nach ihrem wesentlichen Inhalt niedergeschrieben werden. Gegen unrichtig geführte Protokolle bestehen keine Rechtsbehelfe. Es steht dem Steuerpflichtigen aber offen, nachzuweisen, dass Protokolle unrichtig geführt wurden (vgl. ZWEIFEL et al., Steuerverfahrensrecht, 2. Aufl., 2018, § 15 Rz. 16 mit Hinw.). Es kann dahingestellt bleiben, ob die Vorwürfe des Rekurrenten wie geäussert zutreffen. Auffallend ist immerhin, dass das Einspracheprotokoll sehr kurz ausgefallen ist und dass die Aussagen des Rekurrenten gar nicht ins Protokoll aufgenommen wurden. Insoweit hat die Steuerbehörde ihre Protokollierungspflicht nicht eingehalten. Eine förmliche Protokollberichtigung erübrigt sich allerdings, da der Rekurrent seine Darstellungen sehr ausführlich in den Eingaben ans Steuergericht zum Ausdruck bringen konnte.

3. Gemäss § 33 Abs. 1 StG bzw. Art. 26 Abs. 1 DBG werden Berufskosten abgezogen für die notwendigen Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb der Wohnstätte und bei Schichtarbeit (je lit. b) und die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten (je lit. c). Gemäss § 5 StVO Nr. 13 und Art. 9 der eidg. Berufskostenverordnung können Steuerpflichtige, die sich während der Woche am Arbeitsort aufhalten, jedoch regelmässig über das Wochenende nach Hause zurückkehren und daher dort steuerpflichtig bleiben, die beruflich notwendigen Mehrkosten für auswärtige Verpflegung, die Kosten für Unterkunft und für die wöchentliche Heimkehr in bestimmtem Umfang abziehen. Das Bundesgericht

hat in einem früheren Entscheid festgestellt, dass das solothurnische Recht die Regelung der steuerlichen Abziehbarkeit der Mehrkosten für auswärtigen Wochenaufenthalt, welche nicht ausdrücklich im Gesetz, sondern in der entsprechenden Verordnung geregelt ist, mit dem Bundesrecht übereinstimmt (vgl. BGer 2A.224/2004 vom 26.10.2004, in ASA 75, S. 253 ff.).

4. Im vorliegenden konkreten Fall ist abzuklären, ob der Rekurrent grundsätzlich Anspruch auf den Abzug seiner Kosten für die Unterkunft am Arbeitsort hat und wenn ja, wie sich diese berechnen.

4.1 Steuerpflichtige, die sich während der Woche am Arbeitsort aufhalten, jedoch regelmässig über das Wochenende nach Hause zurückkehren und daher dort steuerpflichtig bleiben, können die beruflich notwendigen Mehrkosten - darunter auch die Kosten der Unterkunft - abziehen (vgl. § 33 Abs. 1 StG resp. Art. 26 Abs. 1 DBG).

Die Mehrkosten des auswärtigen Wochenaufenthaltes können steuerlich nur abgezogen werden, wenn der Aufenthalt in der Nähe des Arbeitsortes beruflich notwendig ist, d.h. die tägliche Rückkehr an den Wohnort nicht möglich oder nicht zumutbar ist. Keine berufsbedingten Aufwendungen sind die Mehrkosten des Wochenaufenthaltes am Arbeitsort, wenn dieser lediglich der Bequemlichkeit oder anderen persönlichen Vorteilen des Steuerpflichtigen dient (vgl. RICHNER et al., Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, Art. 26 N 4, S. 524, mit Hinw. zur Praxis).

4.2 Die Vorinstanz geht im angefochtenen Einspracheentscheid davon aus, dass der Rekurrent seinen Arbeitsort in Zürich vom zivilrechtlichen Wohnort X in ■ca. 1 Std. 20 Min.■ erreichen könne. Der tägliche zeitliche Aufwand von ■ca. 2 Stunden und 40 Minuten■ liege im Bereich des Zumutbaren. Da auch aus dem Arbeitsvertrag und dem Stellenbeschrieb keine anderslautenden Gründe ersichtlich seien, lehnte die Vorinstanz den Steuerabzug für die Unterkunft des Rekurrenten am Arbeitsort vollständig ab.

4.3 Es ist davon auszugehen, dass es dem Rekurrenten grundsätzlich möglich wäre, jeden Tag mit den öffentlichen Verkehrsmitteln vom Wohnort an den Arbeitsort und wieder zurückzufahren. Zu beurteilen ist aber vorliegend die Frage, ob dieser Arbeitsweg für den Rekurrenten auch zumutbar ist. Dabei kann nicht alleine auf die Dauer des Arbeitsweges abgestellt werden (vgl. BGer 2C_177/2012, 2C_178/2012 vom 25.9.2012, E. 3.2.2; 2A.224/2004 vom 26.10.2004 in ASA 75, S. 253 ff.).

4.4 Der Rekurrent hat die Berechnung seines Arbeitsweges mit einer zeitlichen Dauer von 1 Stunde und 20 Minuten anerkannt. Bei optimalen Bedingungen müsste grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass eine solche Dauer gerade noch zumutbar ist (vgl. BGer 2A.224/2004 vom 26.10.2004). Im Hinblick auf die vorgenannte Praxis des Bundesgerichts hat er aber zu Recht eingewendet, dass mit der Dauer allein die Frage der Zumutbarkeit noch nicht entschieden ist. Diese Frage kann nicht allgemein beantwortet werden. Sie muss vielmehr im Einzelfall geprüft werden (vgl. BGer 2A.224/2004 vom 26.10.2004, E. 8.2).

4.5 Im vorliegenden Fall, der als Grenzfall anzusehen ist, ergeben sich folgende Umstände, die für die Zulassung der Mehrkosten des auswärtigen Wochenaufenthaltes sprechen:

- Mit einer täglichen Reisezeit von total 2 Stunden 40 Minuten resp. bis 2 Stunden 52 Minuten (Hin- und Rückfahrt) ist diese erheblich und liegt per se schon an der Grenze zur steuerlichen Abzugsfähigkeit. Hinzu kommt, dass der Rekurrent zwei- bzw. dreimal umsteigen muss (vgl. SBB Fahrplan, Beilage 3 der Vorakten). Der Rekurrent hat

nachvollziehbar dargelegt, dass der zeitliche Aufwand für den Arbeitsweg höher ist als im Idealfall, wie er von der Steuerverwaltung berechnet wurde. Wegfahrt und Eintreffen der Züge entsprechen nicht Beginn und Ende der den Rekurrenten betreffenden universitären Lehrveranstaltungen. Es ist nachvollziehbar, dass dadurch an zahlreichen Tagen der zeitliche Aufwand für den Arbeitsweg grösser wird als vom Steueramt für den Idealfall berechnet wurde; dabei geht es denn auch nicht um den in der Praxis gegebenen Fall.

- Es ist gerichtsnotorisch, dass die Zugfahrt zwischen Zürich und Olten aufgrund der starken Passagierbelegung (dauernder starker Pendlerverkehr mit hoher Auslastung der Zugkapazität) im Allgemeinen nur in Ausnahmefällen als Ruhepause bzw. als Arbeitsmöglichkeit genutzt werden kann. Dies gilt insbesondere im vorliegenden Fall, wo der Rekurrent mit Arbeiten befasst ist, welche hohe Konzentration erfordern, was durch das wie erwähnt zwei- bzw. dreimalige Umsteigen noch erschwert wird. Da die Züge auf dieser Strecke auch in Randzeiten stark belegt sind, kann mit einer flexiblen Handhabung der Arbeitszeiten keine Verbesserung bewirkt werden.

- Der Rekurrent hat nachgewiesen, dass seine Berufstätigkeit an der ETH von der zeitlichen Belastung her zumindest einer normalen 100 %-Anstellung entspricht. Dies ergibt sich insbesondere aus dem Schreiben des AVETH vom 29.10.2013, wo auf Seite 2 unter ■Full time employment■ festgehalten ist: ■Generally we believe that it is positive that the employment level is increased to 100 % for all doctoral students as it reflects the current situation of most doctoral students working full time.■ (vgl. Beilage 5 zur Stellungnahme des Rekurrenten vom 5.9.2016). Es ist für das Steuergericht nachvollziehbar, dass Studium, Lehrtätigkeit/Assistenztätigkeit und Verfassen einer Dissertation eine höhere Beschäftigungsrate erfordern als 100 %. Dass das Verfassen der Dissertation Bestandteil des Arbeitsverhältnisses des Rekurrenten mit seiner Arbeitgeberin (ETH) ist, ergibt sich aus der Verordnung über das wissenschaftliche Personal per 1.1.2014 (SR 172.220.113.11, Art. 9 f.). Es ist offensichtlich, dass die Erwerbstätigkeit des Rekurrenten gegenüber dem Studium in zeitlicher Hinsicht nicht von untergeordneter Bedeutung ist, sondern im Gegenteil. Es besteht somit Anspruch auf Abzug der Mehrkosten des auswärtigen Wochenaufenthaltes im steuerlich vorgesehenen Rahmen (vgl. PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, 1. Teil, Therwil/Basel 2001, Art. 26 N. 24, S. 653).

4.6 Die Umstände des vorliegenden Einzelfalles ergeben im Sinne der Rechtsprechung, dass es dem Rekurrenten nicht zumutbar ist, täglich vom Arbeitsort an der ETH in Zürich an seinen Wohnort in X zurückzukehren. Damit müssen die im fraglichen Zeitraum für das Erwerbseinkommen aufgetragenen Auslagen bei auswärtigem Wochenaufenthalt als Berufskosten zum Steuerabzug zugelassen werden. Zu diesen Kosten gehören auch die im vorliegenden Fall zur Diskussion stehenden Kosten der auswärtigen Unterkunft im steuerrechtlich vorgesehenen Rahmen. Insbesondere kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Aufenthalt am Arbeitsort für den Rekurrenten eine blosser Verbesserung des Lebensstandards beinhalten würde. Der Wochenaufenthalt ist offensichtlich berufsbedingt.

5.1 Es gilt noch zu bestimmen, in welchem Umfang die für den auswärtigen Wochenaufenthalt entstehenden Unterkunftskosten steuerlich abziehbar sind. In der berichtigten und von der Steuerbehörde im Einspracheverfahren wieder aufgehobenen Veranlagung 2014 vom 9.2.2016 hat die Steuerverwaltung den vom Rekurrenten verlangten Abzug von Fr. 7■480.00 für die auswärtige Unterkunft auf Fr. 4■904.00 gekürzt und in diesem Umfang zugelassen. Der Rekurrent macht geltend, dass die Steuerbehörde diesen

Betrag des Abzugs für die auswärtigen Wohnkosten falsch berechnet habe.

5.2 Bei auswärtigem Wochenaufenthalt können Steuerpflichtige insbesondere auch die beruflich notwendigen Mehrkosten für die auswärtige Unterkunft abziehen (vgl. § 5 StVO Nr. 13 und Art. 9 der eidg. Berufskostenverordnung). Die Steuerverordnung Nr. 13 sieht vor, dass bei auswärtigem Wochenaufenthalt für die Unterkunft die tatsächlichen Kosten für ein auswärtiges Zimmer oder für eine auswärtige Wohnung, höchstens aber für zwei Raumeinheiten, abgezogen werden können (vgl. § 5 StVO Nr. 13). Die Berufskostenverordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements hält fest, dass bei auswärtigem Wochenaufenthalt die ortsüblichen Auslagen für ein Zimmer abziehbar sind (vgl. deren Art. 9 Abs. 3). In der Praxis wird bei der direkten Bundessteuer derselbe Abzug gewährt wie bei der Staatssteuer.

5.3 Im vorliegenden Fall bewohnt der Rekurrent zusammen mit zwei Mitbewohnern seit 1. März 2014 eine 4,5 Zimmerwohnung in der Stadt Zürich. Die Wohnung besteht gemäss den Angaben des Rekurrenten aus drei Einzelzimmern sowie einem Wohn- und Essensbereich mit integrierter Küche und einem Badezimmer. Dies bedeutet, dass jeder der drei Bewohner ein Zimmer für sich hat und daneben noch Gemeinschaftsräume in der Grösse von total 1 ½ Zimmern (inkl. im Wohnbereich integrierter Küche, plus Bad) vorhanden sind. Zur Bestimmung der Anzahl der steuerlich massgebenden Raumeinheiten ist auf die in der Weisung II (Bewertung überbauter Grundstücke) der Allgemeinen Revision der Katasterschätzung (BGS 212.478.452) definierten Richtlinien abzustellen (vgl. Grundsätzliche Entscheide des Steuergerichts KSGE 2007 Nr. 1, E. 5). Mangels Angaben des Rekurrenten zur Grösse der einzelnen Zimmer wird bezüglich der Zimmergrösse von durchschnittlich einer Raumeinheit ausgegangen. Im vorliegenden Fall besteht die Wohnung damit aus 5½ Raumeinheiten (3 Einzelzimmer zu je 1 RE, 1 Gemeinschaftsraum für Wohnen und Essen mit 1 RE und Kochnische mit ½ RE und Badezimmer mit 1 RE). Damit stehen jedem Bewohner und damit auch dem Rekurrenten 1,83 Raumeinheiten zur Verfügung. Steuerlich abziehbar sind aber nur die Aufwendungen, welche als berufsnotwendig gelten. Dieser im Gesetz verankerte Grundsatz (vgl. § 33 StG; Art. 26 DBG) ist bei der Anwendung der Abzugsmöglichkeiten gemäss der Steuerverordnung Nr. 13 zu berücksichtigen. Bei mehreren Bewohnern einer Wohnung kann nicht einfach der nach der anteilmässigen Aufteilung von Bad und Küche verbleibende Rest bezogen auf maximal zwei Raumeinheiten zum Abzug für Kosten weiterer Räume verwendet werden. Im vorliegenden Fall hat der Rekurrent als Wochenaufenthalter Anspruch auf den Abzug der Kosten für ein Zimmer und den Abzug von 1/3 für Küche und Bad. Gemäss der Berechnungsformel des Veranlagungshandbuchs 2014, welche sachlich richtig ist und eine rechtsgleiche Behandlung garantiert (vgl. auch BGer 2A.224/2004 vom 26.10.2004, in ASA 75, S. 253 ff.), ergibt sich für den Rekurrenten ein Abzug für die 10 Monate Aufenthalt im Jahre 2014 von Fr. 5'370.00. Dabei wird von einem monatlichen Mietzins (inkl. Nebenkosten) von Fr. 2'148.00 ausgegangen; das Bad gilt als 1 Raumeinheit und die Kochnische im Gemeinschaftsraum als ½ Raumeinheit (10 Monate x Fr. 2'148.00 x 4.5 Zimmer : 6 RE = Fr. 16'110.00 : 3, ausmachend Fr. 5'370.00).

Steuergericht, Urteil vom 4. Juni 2018 (SGSTA.2016.56;BST.2016.53)

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