Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.2/2006 /bie

Urteil vom 17. Mai 2006
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Müller,
Gerichtsschreiber Schaub.

Parteien
A. und B.S._____, Beschwerdeführer,

gegen

Steueramt des Kantons Solothurn,
Schanzmühle, Werkhofstrasse 29c, 4509 Solothurn,
Kantonales Steuergericht Solothurn,
Centralhof, Bielstrasse 9, 4502 Solothurn.

Gegenstand
Staats- und Bundessteuer 2002,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen das
Urteil des Kantonalen Steuergerichts Solothurn
vom 26. September 2005.

Sachverhalt:
A.
Das Steueramt des Kantons Solothurn (nachfolgend: Steueramt) liess in der Veranlagung für das Steuerjahr 2002 bei A. und B.S._____ u.a. die Berufskosten für die Nutzung ihrer Fahrräder nicht zum Abzug zu, weil sich ihre Arbeitsstätte in der gleichen Liegenschaft befindet, in der sie wohnen. Korrigiert wurden auch die geltend gemachten Schuldzinsen, namentlich die Zinsen für einen von A.S._____ privat gebrauchten Hypothekarkredit auf der Liegenschaft einer Miteigentümer- bzw. Erbengemeinschaft im Kanton Bern (Gemeinde X._____), an der er hälftig beteiligt war.
B.
In Bezug auf diese Berufskosten und den Schuldzinsenabzug blieben sowohl die von A. und B.S._____ beim Steueramt erhobene Einsprache wie auch ihr Rekurs bzw. ihre Beschwerde beim Kantonalen Steuergericht Solothurn (nachfolgend: Steuergericht) erfolglos.
C.
Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 3. Januar 2006 beantragt A.S._____ dem Bundesgericht:
"Es sei das Urteil des Kantonalen Steuergerichts vom 26. September 2005 aufzuheben und damit
a) Die Abzüge für die Benützung der beiden Fahrräder im Betrag von insgesamt CHF 1'400.- seien anzuerkennen.
b) Der Abzug für die Schuldzinsen von CHF 16'250.- für meine persönliche Schuld gegenüber der Miteigentümergemeinschaft C._____ in X._____ sei vollumfänglich anzuerkennen.
c) Die Verfahrenskosten seien der Vorinstanz aufzuerlegen und mir eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen."
Das kantonale Steueramt, das Steuergericht und die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragen, die Verwal-

tungsgerichtsbeschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Das kantonal letztinstanzliche Urteil des Steuergerichts kann sowohl hinsichtlich der direkten Bundessteuer nach Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) als auch hinsichtlich der kantonalen Steuern, gestützt auf Art. 73 in Verbindung mit Art. 9 Abs. 1 und 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14), mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht angefochten werden. Harmonisierungsrechtlich ist der Streitgegenstand, die Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen und von Kosten der Fahrt zwischen Wohnort und Arbeitsstätte, im zweiten Titel (Art. 9 Abs. 1 und 2 StHG) geregelt und von der Verweisung in Art. 73 Abs. 1 StHG mit erfasst. Da es um eine Steuerperiode nach dem 1. Januar 2001 geht, ist zudem die Anpassungsfrist nach Art. 72 StHG abgelaufen, so dass das Bundesrecht direkt Anwendung findet, wenn ihm das kantonale Steuerrecht widerspricht (Art. 72 Abs. 2 StHG; vgl. BGE 131 II 1 E. 2.1 S. 4; 128 II 56 E. 1 und 2 S. 58 ff.).
Auf die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist darum sowohl mit Bezug auf die direkte Bundessteuer als auch die kantonalen Steuern grundsätzlich einzutreten.
1.2 Das Bundesgericht überprüft das angefochtene Urteil auf Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich der Überschreitung oder des Missbrauchs des Ermessens, sowie auf unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 104 OG). An die Feststellung des Sachverhalts ist es gebunden, wenn eine richterliche Behörde als Vorinstanz diesen nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen festgestellt hat (Art. 105 Abs. 2 OG). Damit wird die Möglichkeit, vor Bundesgericht neue Tatsachen vorzubringen und neue Beweismittel einzureichen, weitgehend eingeschränkt. Praxisgemäss sind nur solche neuen Tatsachen und Beweismittel zulässig, welche die Vorinstanz von Amtes wegen hätte berücksichtigen müssen und deren Nichtbeachtung eine Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften darstellt (BGE 128 II 145 E. 1.2.1 S. 150 mit Hinweisen).
1.3 Im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde wendet das Bundesgericht das massgebende Bundesrecht von Amtes wegen an, ohne an die Begründung der Parteibegehren gebunden zu sein (Art. 114 Abs. 1 zweiter Halbsatz OG); es kann die Beschwerde auch aus andern als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 131 II 1 E. 2.3 S. 4 f. mit Hinweis).
Hebt das Bundesgericht das angefochtene Urteil betreffend die direkte Bundessteuer auf, so entscheidet es selbst in der Sache oder weist diese zu neuer Beurteilung an die Vorinstanz zurück (Art. 114 Abs. 2 Satz 1 OG). Demgegenüber hat die Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach Art. 73 StHG in Bezug auf die kantonalen Steuern nur kassatorische Wirkung. Das Bundesgericht kann bei Gutheissung lediglich den angefochtenen Entscheid aufheben und die Sache zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückweisen (BGE 131 II 1 E. 2.3 S. 5; 130 II 509 E. 8.3 S. 511). Darüber hinausgehende Anträge sind nicht zulässig.
2. Direkte Bundessteuer
2.1
2.1.1 Zur Ermittlung des Reineinkommens werden von den gesamten steuerbaren Einkünften (Art. 16-24 DBG) die Aufwendungen und allgemeinen Abzüge (Art. 26-33 DBG) abgezogen (Art. 25 DBG). Unselbständigerwerbende können die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte vom Erwerbseinkommen in Abzug bringen (Art. 26 Abs. 1 lit. a DBG).
2.1.2 Die Beschwerdeführer machen selbst nicht geltend, dass ihnen für diesen Weg Kosten entstehen. Vielmehr verlangen sie einen Abzug für die Benützung ihrer Fahrräder bei Kundenbesuchen und damit für berufliche Fahrten. Solche sind aber von Art. 26 Abs.1 lit. a DBG nicht erfasst. Das Steueramt weist in diesem Zusammenhang zu Recht auf Art. 327a Abs. 1 OR hin, wonach der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer alle durch die Ausführung der Arbeit notwendig entstehenden Auslagen zu ersetzen hat, bei Arbeit an auswärtigen Arbeitsorten auch die für den Unterhalt erforderlichen Aufwendungen. Diese Auslagen können deshalb auch nicht als übrige für die Ausübung des Berufes erforderliche Kosten (Art. 26 Abs.1 lit. c DBG) abgezogen werden. Die Beschwerde ist insoweit unbegründet.
2.2
2.2.1 Die Beschwerdeführer verlangen weiter den Abzug von Schuldzinsen, die sie an die Miteigentümergemeinschaft im Kanton Bern, an welcher der Beschwerdeführer hälftig beteiligt ist, bezahlt hätten.

2.2.2 Das Steueramt hat dazu im kantonalen Verfahren ausgeführt, die fraglichen Zinsen würden doppelt abgezogen, wenn die Beschwerdeführer den Nettoertrag aus dem hälftigen Anteil an der einfachen Gesellschaft bzw. der unverteilten Erbschaft im Kanton Bern deklarieren und zusätzlich die in diesem Nettoertrag bereits enthaltenen Schuldzinsen im Schuldenverzeichnis auch noch abziehen. Das Steueramt hat deshalb der Veranlagung den hälftigen Anteil der vom Beschwerdeführer im Formular 21 der Berner Steuererklärung deklarierten Einkommens- und Vermögenswerte zugrunde gelegt. Bei der Steuerausscheidung wies es die Wertschriften und deren Ertrag dem Wohnsitzkanton Solothurn sowie die Liegenschaften und deren Ertrag dem Belegenheitskanton Bern zu und verteilte die Schuldzinsen nach Lage der Aktiven.
2.2.3 Private Schuldzinsen können nach Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG in einem hier nicht relevanten, beschränkten Umfang von den Einkünften abgezogen werden. Im interkantonalen Verhältnis werden sie gemäss fester bundesgerichtlicher Rechtsprechung nach der Lage der Aktiven verteilt (BGE 120 Ia 349; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, Bern 2003, S. 104). Bestand und Höhe der Schuld bzw. der Zinsen ist durch Angabe des Gläubigers und durch Vorlage einer entsprechenden Bescheinigung nachzuweisen (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Art. 1-48 DBG, Therwil/Basel 2001, N. 6 zu Art. 33 DBG), so wie grundsätzlich der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen - zu denen auch die abziehbaren Schuldzinsen gehören - den Steuerpflichtigen obliegt, die steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen haben (vgl. BGE 121 II 257 E. 4c/aa S. 266 und 273 E. 3c/aa S. 284). Fehlt der entsprechende Nachweis, sind die geltend gemachten Schuldzinsen nicht zum Abzug zuzulassen (Locher, Kommentar, a.a.O.; BGE 107 Ib 213).
2.2.4 Die Steuerausscheidung bzw. die Verlegung der Schuldzinsen wird von den Beschwerdeführern nicht grundsätzlich bestritten. Soweit sie Zahlungen für Schuldzinsen an die Miteigentümergemeinschaft geltend machen, sind allerdings entsprechende Leistungen nicht ausgewiesen. Sie berufen sich vor Bundesgericht zwar auf eine Rechnung der Miteigentümergemeinschaft, dabei handelt es sich aber um ein neues, in diesem Verfahren nicht zulässiges Beweismittel (vgl. vorne E. 1.2). Nicht zu beanstanden ist sodann, dass das Steueramt die Korrektur einzelner Posten nur zulässt, wenn die Beschwerdeführer die gesamten - im Berner Formular 21 aufgeführten - Schulden und Wertschriftenanlagen nachweisen und belegen, was hier gerade nicht der Fall ist. Gestützt auf den nach Art. 105 Abs. 2 OG verbindlich festgestellten Sachverhalt ist die vorgenommene Veranlagung insofern nicht zu beanstanden.
3. Kantonale Steuer
3.1 Gemäss Art. 9 Abs. 1 Satz 1 StHG werden von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge abgerechnet; Abs. 2 zählt die allgemeinen Abzüge auf. Ausser den in Abs. 3 und 4 genannten sind keine anderen Abzüge zulässig. Die Regelung von Art. 9 Abs. 1 und 2 StHG betreffend die Gewinnungskosten und allgemeinen Abzüge ist grundsätzlich abschliessend (vgl. BGE 128 II 66 E. 4b S. 71 f.). Dazu gehören auch die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte (Art. 9 Abs. 1 StHG) sowie die privaten Schuldzinsen (Art. 9 Abs. 2 lit. a StHG).
3.2 Eine praktisch gleiche Regelung der Ermittlung des Reineinkommens kennt in dieser Hinsicht das Solothurner Steuerrecht: Gleich lautend wie Art. 26 Abs. 1 lit. a DBG können nach § 33 Abs. 1 lit. a des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern vom 1. Dezember 1985 (StG/SO; BGS 614.11) die notwendigen Kosten für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte als Berufskosten abgezogen werden. Der Abzug der Schuldzinsen ist - Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG entsprechend - in § 41 Abs. 1 lit. a StG/SO geregelt.
3.3 Demnach ist hier von einer kantonalrechtlichen Regelung auszugehen, die dem Bundesrecht angeglichen ist und mit dem Steuerharmonisierungsgesetz übereinstimmt (vgl. Urteile 2A.183/2005 vom 3. November 2005, E. 3.2; 2A.46/2005 vom 31. August 2005, E. 2.1.2). Im Übrigen sind die zur Erzielung der Einkünfte notwendigen Aufwendungen in Art. 9 Abs. 1 StHG abschliessend geregelt; die Kantone sind verpflichtet, diese Abzüge ohne Abweichung oder Einschränkung auf kantonaler Ebene zu übernehmen; sie müssen eine Art. 26 DBG entsprechende Bestimmung in ihre Steuergesetze aufnehmen (BGE 128 II 66 E. 4b S. 71; Urteil 2A.224/2004 vom 26. Oktober 2004, publ. in: StE 2005 A 23.1 Nr. 9, E. 6 mit Hinweisen). Dass die Bestimmungen überall gleich interpretiert werden, ist im Interesse der vertikalen Steuerharmonisierung und der damit angestrebten Vereinfachung der Rechtsanwendung geboten (vgl. BGE 130 II 202 E. 3.2 S. 208, 65 E. 5.2 S. 73; siehe auch BGE 128 II 56 E. 6a S. 64; Urteil 2A.683/2004 vom 15. Juli 2005, E. 4.4 mit Hinweisen).
3.4 Nach dem zur direkten Bundessteuer Gesagten sind die fraglichen Fahrzeugkosten steuerlich nicht abziehbar und ist die Korrektur der Schuldzinsenabzüge nicht zu beanstanden. Die Beschwerde erweist sich daher auch in Bezug auf die kantonalen Steuern als unbegründet.

4.
4.1 Die Beschwerdeführer rügen, ihre Einwendungen seien vom Steuergericht "in keiner Art und Weise berücksichtigt" worden. Damit machen sie eine Verletzung von Art. 29 Abs. 2 BV geltend, wonach die Parteien Anspruch auf rechtliches Gehör haben.
4.2 Aus diesem Anspruch als persönlichkeitsbezogenem Mitwirkungsrecht ergibt sich u.a. die Pflicht der Behörden, ihre Entscheide zu begründen. Der Bürger soll wissen, warum eine Behörde entgegen seinem Antrag entschieden hat. Die Begründung eines Entscheides muss deshalb so abgefasst sein, dass der Betroffene ihn gegebenenfalls sachgerecht anfechten kann. Dies ist nur möglich, wenn er sich ein Bild über die Tragweite des Entscheides machen kann. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde leiten liess und auf welche sich ihr Entscheid stützt. Das bedeutet indessen nicht, dass sich die Behörde ausdrücklich mit jeder tatbeständlichen Behauptung und jedem rechtlichen Einwand auseinander setzen müsste. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (BGE 129 I 232 E. 3.2 S. 236 mit Hinweisen).
4.3 Was das Solothurner Steuergericht seinem Entscheid als Erwägung beilegt, verdient den Ausdruck Begründung kaum und liegt hart an der Grenze zur Gehörsverweigerung. Allerdings konnten die Beschwerdeführer - insbesondere der Beschwerdeführer als professioneller Treuhänder - aus der Gesamtheit der Umstände, namentlich aus der Einsprachebegründung und der Vernehmlassung des Steueramtes, und aufgrund der rudimentären Begründung des Steuergerichts die Tragweite des Entscheides gerade noch erkennen und ihn sachgerecht anfechten. Deshalb liegt keine Verletzung von Art. 29 Abs. 2 BV vor.
5.
5.1 Nach dem Gesagten hält das angefochtene Urteil vor Bundesrecht stand. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist deshalb mit Bezug auf die direkte Bundessteuer abzuweisen. Bezüglich der kantonalen Steuern ist sie abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.
5.2 Bei diesem Verfahrensausgang sind den Beschwerdeführern die Verfahrenskosten unter Solidarhaft aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 und 7 in Verbindung mit Art. 153 Abs. 1 und Art. 153a OG). Es ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird mit Bezug auf die direkte Bundessteuer abgewiesen.
2.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird mit Bezug auf die kantonalen Steuern abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
3.
Die Gerichtsgebühr von insgesamt Fr. 1'800.– wird den Beschwerdeführern unter Solidarhaft auferlegt.
4.
Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, dem Steueramt des Kantons Solothurn und dem Kantonalen Steuergericht Solothurn sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 17. Mai 2006
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: