Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.251/2006 /rom

Urteil vom 25. Januar 2007
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Müller,
Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiber Fux.

Parteien
X._____,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch Advokat André M. Brunner,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Postfach, 4410 Liestal,
Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht,
Postfach 635, 4410 Liestal.

Gegenstand
Art. 9 und 29 BV (Staatssteuer 2003),

Staatsrechtliche Beschwerde gegen das Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vom 19. Juli 2006.

Sachverhalt:
A.
X._____ arbeitete im Jahr 2003 als Kleinkindbetreuerin bei einer Familie in Küsnacht/ZH, wo sie als Wochenaufenthalterin angemeldet war. Ihr steuerrechtlicher Wohnsitz befand sich vom 1. Januar bis 18. Februar 2003 in Müllheim/TG, dann bis zum 30. Juni 2003 in Wald/ZH und ab dem 1. Juli 2003 in Sissach/BL. Sie arbeitete jeweils am Montag und Dienstag sowie am Donnerstag und Freitag in Küsnacht/ZH und übernachtete dabei am Arbeitsort. Ihre Freizeit verbrachte sie am jeweiligen steuerrechtlichen Wohnsitz.

In ihrer Steuererklärung 2003 machte X._____ unter anderem berufsbedingte Autokosten von Fr. 9'936.–, Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung bei Wochenaufenthalt für 4 Tage pro Woche sowie die Kosten der Unterkunft bei auswärtigem Wochenaufenthalt geltend. In der Veranlagung vom 24. August 2004 berücksichtigte die Veranlagungsbehörde von den Fahrkosten jedoch nur Fr. 3'827.–, weil für die zweimalige wöchentliche Rückkehr an den steuerrechtlichen Wohnsitz nur die Kosten des öffentlichen Verkehrsmittels abgezogen werden könnten. Die hiergegen erhobene Einsprache wurde am 17. November 2004 abgewiesen.
B.
Auf Rekurs hin berücksichtigte der Präsident des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft in seinem Entscheid vom 28. Oktober 2005 zwar die Kosten des privaten Verkehrsmittels, liess allerdings nur diejenigen für eine wöchentliche Heimkehr zum Abzug zu; die Auslagen für die zweite wöchentliche Heimfahrt qualifizierte er als nicht abzugsberechtigte Lebenshaltungskosten bzw. als Einkommensverwendung. Betragsmässig änderte sich an der Höhe des Abzugs nichts, weshalb der Rekurs abgewiesen wurde. Eine hiergegen erhobene Beschwerde wurde vom Kantonsgericht des Kantons Basel-Landschaft am 19. Juli 2006 ebenfalls abgewiesen.
C.

X._____ hat staatsrechtliche Beschwerde erhoben mit dem Antrag, das Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vom 19. Juli 2006 sei aufzuheben. Die Beschwerdeführerin rügt eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) sowie eine willkürliche Auslegung und Anwendung kantonalen Rechts (Art. 9 BV).
D.
Die Steuerverwaltung sowie das Kantonsgericht des Kantons Basel-Landschaft beantragen, die staatsrechtliche Beschwerde abzuweisen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung wurde nicht zur Vernehmlassung eingeladen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Das Bundesgericht prüft die Zulässigkeit der bei ihm eingereichten Beschwerden von Amtes wegen und mit freier Kognition (BGE 131 II 571 E. 1 S. 573, mit Hinweis).
1.1 Das angefochtene Urteil des Kantonsgerichts des Kantons Basel-Landschaft betrifft die Einschätzung der Beschwerdeführerin für die Staatssteuern 2003 und unterliegt damit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht (Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, StHG; SR 642.14; vgl. BGE 130 II 202 E. 1 S. 204, mit Hinweisen). Die vorliegende, als staatsrechtliche Beschwerde bezeichnete Eingabe kann als Verwaltungsgerichtsbeschwerde entgegengenommen werden, weil sie die für dieses Rechtsmittel geltenden formellen Erfordernisse erfüllt (Art. 108 OG). Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde der gemäss Art. 73 Abs. 2 StHG bzw. Art. 103 lit. a OG legitimierten Beschwerdeführerin ist einzutreten.
-:-

1.2 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde können die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden (Art. 104 lit. a und lit. b OG). Hat - wie hier - als Vorinstanz eine richterliche Behörde entschieden, ist das Bundesgericht allerdings an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, wenn der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften ermittelt wurde (Art. 105 Abs. 2 OG).

Das Bundesgericht wendet im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren das Bundesrecht von Amtes wegen an, ohne an die von den Parteien vorgebrachten Begründungen gebunden zu sein (Art. 114 Abs. 1 zweiter Halbsatz OG). Es kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 131 II 361 E. 2 S. 366, mit Hinweisen).

Bei Verwaltungsgerichtsbeschwerden nach Art. 73 StHG prüft das Bundesgericht frei, ob das kantonale Recht und dessen Anwendung durch die kantonalen Instanzen mit den Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes übereinstimmen. Soweit das Steuerharmonisierungsgesetz dem kantonalen Gesetzgeber einen Gestaltungsspielraum einräumt, richtet sich die Prüfungsbefugnis des Bundesgerichts auch im Rahmen der Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach den für die staatsrechtliche Beschwerde geltenden Grundsätzen (BGE 131 II 710 E. 1.2 S. 713, mit Hinweisen).
2.
Die Beschwerdeführerin rügt zunächst eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör, weil das angefochtene Urteil unzureichend begründet sei.
2.1 Die Parteien haben Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV). Aus diesem Grundsatz wird die Pflicht der Behörden abgeleitet, ihren Entscheid zu begründen. Die Begründung eines Entscheids muss so abgefasst sein, dass der Betroffene ihn gegebenenfalls sachgerecht anfechten kann. Das ist nur möglich, wenn sowohl er wie auch die Rechtsmittelinstanz sich über die Tragweite des Entscheids ein Bild machen können. In diesem Sinn müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde leiten liess und auf welche sich ihr Entscheid stützt (BGE 129 I 232 E. 3.2 S. 236, mit Hinweisen).
2.2 Diesen Begründungsanforderungen genügen sowohl der Entscheid des Präsidenten des Steuergerichts als auch das Urteil der Vorinstanz. Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Vorinstanz habe auf ein "unzutreffendes Präjudiz" verwiesen und sei insbesondere nicht auf ihr Argument eingegangen, wonach sie gezwungenermassen zweimal pro Woche habe nach Hause fahren müssen. Die Beschwerdeführerin übersieht, dass

sie sich selber als "Wochenaufenthalterin" bezeichnet und dass zwischen dem von den Vorinstanzen zitierten Präjudiz und ihrem Fall kein rechtserheblicher Unterschied besteht (dazu unten E. 4.2). Wenn die Gemeinde des Arbeitsorts ihre Heimkehr an den steuerrechtlichen Wohnsitz am arbeitsfreien Mittwoch "verlangt", so bloss in dem Sinn, dass die Beschwerdeführerin andernfalls den Status einer Wochenaufenthalterin verlieren und dass ihr Hauptsteuerdomizil nach Küsnacht/ZH wechseln würde. Für die Steuerbehörden bestand unter den gegebenen Umständen weder Anlass noch Verpflichtung, auf die Vorbringen der Beschwerdeführerin betreffend die Gründe für ihre Rückkehr speziell einzugehen; eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör liegt jedenfalls nicht vor.

3.

3.1 Von den gesamten steuerbaren Einkünften werden die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen abgerechnet (Art. 9 Abs. 1 StHG). Was man unter den so genannten Gewinnungskosten zu verstehen hat, ist durch Auslegung zu ermitteln. Im Interesse der vom Steuerharmonisierungsgesetz (ebenfalls) angestrebten vertikalen Harmonisierung der direkten Steuern stellt dabei das Bundessteuergesetz ein beachtliches Auslegungselement dar (Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]; vgl. dazu ASA 75, 253 E. 5.2, mit Hinweisen).

Für den hier vorliegenden Fall des auswärtigen Wochenaufenthalts sind daher namentlich Art. 26 DBG sowie die Verordnung vom 10. Februar 1993 über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer zu beachten (SR 642.118.1). Diese Bestimmungen gehen von einem kausalen Gewinnungskostenbegriff aus, d.h. als Gewinnungskosten gelten allgemein diejenigen Auslagen, die wesentlich durch die Erzielung von Einkommen verursacht bzw. veranlasst sind (ASA 75, 253 E. 6, mit Hinweisen).

3.2 Der basel-landschaftliche Gesetzgeber hat die in Art. 26 DBG vorgesehene Regelung praktisch wörtlich übernommen (vgl. § 29 Abs. 1 lit. a des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeinsteuern; StG/BL). Die Abziehbarkeit der Mehrkosten für auswärtigen Wochenaufenthalt ist in der (bis zum 31. Dezember 2005) geltenden Verordnung vom 22. Oktober 1974 zum Steuergesetz/BL geregelt. Danach können unselbständig erwerbende Steuerpflichtige, die sich während der Woche am Arbeitsort aufhalten, jedoch regelmässig über das Wochenende nach Hause zurückkehren und daher steuerpflichtig bleiben, für die Kosten der wöchentlichen Heimkehr die notwendigen Fahrkosten, in der Regel die Kosten des öffentlichen Verkehrsmittels, abziehen (§ 2ter Abs. 1 lit. c Ziff. 3 der Verordnung).

Diese kantonale Regelung stimmt mit den harmonisierungsrechtlichen Vorgaben überein. Zu prüfen bleibt, ob die Rechtsanwendung im konkreten Fall zu beanstanden ist.

4.

4.1 Die Steuerbehörden haben der Beschwerdeführerin die Auslagen für das private Verkehrsmittel zum Abzug zugelassen, weil ihr die Benützung des öffentlichen Verkehrsmittels nicht zugemutet werden könne; das ist vorliegend nicht mehr umstritten. Hingegen haben die Steuerbehörden nur die Kosten für eine wöchentliche Heimkehr an den steuerrechtlichen Wohnsitz als Gewinnungskosten anerkannt (Fr. 3'824.70), während die Beschwerdeführerin einen doppelt so hohen Abzug für Fahrkosten beansprucht hatte, weil sie gezwungen gewesen sei, auch während der Woche an den jeweiligen Wohnsitz zurückzukehren.

4.2 Die Beschwerdeführerin kehrte nicht nur an den Wochenenden, sondern jeweils auch mittwochs an ihren steuerrechtlichen Wohnsitz zurück. Sie war also weder Pendlerin (alltägliche Rückkehr) noch war sie reine Wochenaufenthalterin (nur eine wöchentliche Rückkehr). Immerhin bezeichnete sie sich im Hilfsblatt für Berufsauslagen als "4-Tages-Wochenaufenthalterin". Diese zusätzliche Heimkehr während der Woche war allerdings nicht beruflich bedingt, sondern dürfte einerseits aus persönlichen Gründen erfolgt sein, um den Partner zu besuchen, anderseits war sie "steuerlich veranlasst", um den Status als Wochenaufenthalterin und die damit verbundenen steuerlichen Abzugsmöglichkeiten nicht zu verlieren. Es ist damit durchaus sachgerecht, wenn die Vorinstanzen die Kosten dieser zusätzlichen Fahrt nicht als Gewinnungskosten anerkannt haben, waren doch diese Auslagen gerade nicht durch die Erzielung von Einkommen verursacht bzw. veranlasst (vgl. oben E. 3.1 zweiter Absatz); es handelte sich mithin nicht um "notwendige Fahrkosten" im Sinn von § 2ter Abs. 1 lit. c Ziff. 3 der einschlägigen kantonalen Verordnung.

Wohl stimmt der vorliegende Sachverhalt nicht in allen Punkten mit dem von den Vorinstanzen angeführten Präjudiz überein: Dort versah der betreffende Steuerpflichtige ein volles Pensum, während die Beschwerde-

führerin in der Regel am Mittwoch nicht arbeitete (80 %). In Bezug auf die Abzugsfähigkeit der Kosten für die zusätzliche Rückfahrt während der Woche besteht aber kein relevanter Unterschied: In beiden Fällen handelte es sich offensichtlich um - nicht abzugsfähige - Lebenshaltungskosten bzw. Einkommensverwendungen. Hätte die Beschwerdeführerin nämlich den freien Mittwoch regelmässig am Arbeitsort verbracht, wäre dieser Ort zu ihrem Hauptsteuerdomizil geworden. Einzig auf diese mögliche Konsequenz hinzuweisen, war wie gesagt der Sinn der "Androhung" der Gemeinde Küsnacht/ZH auf dem Schriften-Empfangsschein für Wochenaufenthalter. Dieser Wechsel des Hauptsteuerdomizils hätte aber für die Beschwerdeführerin den Verlust sämtlicher mit dem auswärtigen Wochenaufenthalt verbundenen Abzüge bedeutet, womit ihr steuerbares Einkommen bedeutend höher ausgefallen wäre. Wenn sie, um dies zu vermeiden (und wohl auch aus persönlichen Gründen), auch an den freien Tagen an ihren steuerrechtlichen Wohnsitz zurückkehrte, können die entsprechenden zusätzlichen Fahrkosten nicht als "Gewinnungskosten" qualifiziert werden.

Im Übrigen wird auch in der Lehre die Meinung vertreten, bei Wochenaufenthaltern seien nur die Kosten für eine wöchentliche Heimkehr steuerlich anzuerkennen (Philip Funk, Der Begriff der Gewinnungskosten nach schweizerischem Einkommenssteuerrecht, Diss. St. Gallen 1989, S. 107; vgl. auch Matthias Schweighauser, in: Peter B. Nefzger/ Madeleine Simonek/Thomas P. Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel/Genf/München 2004, Rz. 36 zu § 29).

5.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde unbegründet und deshalb abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153a OG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 159 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die staatsrechtliche Beschwerde wird als Verwaltungsgerichtsbeschwerde entgegengenommen und abgewiesen.

2.

Die Gerichtsgebühr von Fr. 1'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft und dem Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 25. Januar 2007

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: