Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2C 728/2010

Urteil vom 25. März 2011
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Donzallaz,
Bundesrichter Stadelmann,
nebenamtlicher Bundesrichter Locher,
Gerichtsschreiber Zähndler.

Verfahrensbeteiligte
1. A.X._____,
2. B.X._____,
Beschwerdeführer,

gegen

Dienststelle Steuern des Kantons Luzern, Buobenmatt 1, 6002 Luzern.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern sowie direkte Bundessteuer 2008,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern vom 18. August 2010.
Sachverhalt:

A.
Das Ehepaar A.X._____ und B.X._____ wohnt gemeinsam in Y._____ (LU). Während der Woche arbeitet B.X._____ als Kammerschreiberin am Kantonsgericht Z._____ mit einem Pensum von 80 %. In der Stadt Z._____ bewohnt sie eine 52 m2 umfassende Wohnung zu einem monatlichen Mietzins von Fr. 1'050.– (inkl. Nebenkosten). Gemäss Aktenlage handelt es sich dabei um eine 2 ½-Zimmerwohnung.
In ihrer Steuererklärung für das Jahr 2008 machten A. und B.X._____ u.a. Mehrkosten von Fr. 5'640.– für die auswärtige Verpflegung und von Fr. 13'352.– für die auswärtige Unterkunft geltend. In der Veranlagungsverfügung vom 20. Oktober 2009 erkannte die luzernische Steuerkommission für Unselbständigerwerbende jedoch nur Mehrkosten in Höhe von Fr. 2'560.– für die auswärtige Verpflegung und von Fr. 5'112.– für die Unterkunft am Wochenaufenthaltsort als berufsbedingte Mehrkosten an.

B.
Die hiergegen erhobene Einsprache wurde von der Steuerkommission am 21. Januar 2010 teilweise gutgeheissen, indem der Abzug für die auswärtige Verpflegung auf Fr. 2'820.– angehoben wurde. Gleichzeitig wurde aber der Abzug für die auswärtige Unterkunft auf Fr. 5'040.– reduziert: Wie schon im Veranlagungsverfahren teilte die Steuerkommission die Kosten für die Wohnung in Z._____ anteilsmässig auf ein einzelnes Zimmer auf. Auf Beschwerde hin bestätigte das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern am 18. August 2010 den von der Steuerkommission festgelegten Abzug für die auswärtige Verpflegung; den Abzug für die auswärtige Unterkunft erhöhte es dagegen auf neu Fr. 5'215.55, da es zusätzliche Nebenkosten berücksichtigte.

C.
Gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts führen A. und B.X._____ mit Eingabe vom 19. September 2010 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht. Sie beantragen die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids und die Reduktion des steuerbaren Einkommens bei der direkten Bundessteuer sowie bei der Staats- und Gemeindesteuer. Zur Begründung führen sie im Wesentlichen aus, dass sie unter dem Titel der Mehrkosten für die auswärtige Unterkunft den Abzug der vollständigen Auslagen für die Wohnung in Z._____ beanspruchten, d.h. von jährlich Fr. 13'352.– (Fr. 13'039.– Miete samt Nebenkosten zuzüglich Fr. 313.– Stromkosten).
Die Dienststelle Steuern des Kantons Luzern, das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern sowie die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) schliessen auf Abweisung der Beschwerde.

Die II. öffentlich-rechtliche Abteilung des Bundesgerichts hat die Angelegenheit am 25. März 2011 an einer öffentlichen Sitzung beraten.

Erwägungen:

1.
Die Beschwerde richtet sich gegen einen letztinstanzlichen kantonalen Endentscheid (Art. 90 BGG) in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Eine Ausnahme im Sinne von Art. 83 BGG ist nicht gegeben. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist daher zulässig (Art. 82 Abs. 1 lit. a und Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG in Verbindung mit Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]bzw. mit Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14]). Auf die im Übrigen form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde der gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG legitimierten Beschwerdeführer ist einzutreten.

2.
2.1 Bei der direkten Bundessteuer können von den Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit 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 Eidgenössischen Finanzdepartements über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 (VBK; SR 642.118.1; vgl. auch das diesbezügliche Kreisschreiben der ESTV vom 22. September 1995, publ. in: ASA 64 S. 692 ff. bzw. vom 21. Juli 1992, publ. in: ASA 61 S. 139 ff.). Gemäss Art. 9 Abs. 3 VBK sind als notwendige Mehrkosten der Unterkunft bei auswärtigem Wochenaufenthalt die "ortsüblichen Auslagen für ein Zimmer" abziehbar. Streitig und nachfolgend zu prüfen ist hier die Frage, wie diese ortsüblichen Auslagen für ein Zimmer i.S. von Art. 9 Abs. 3 VBK zu bestimmen sind.
Nach der bundesgerichtlichen Praxis gelten als Gewinnungskosten diejenigen Auslagen, deren Vermeidung der steuerpflichtigen Person nicht zumutbar ist (BGE 124 II 29 E. 3a S. 32 mit Hinweisen) und die wesentlich durch die Erzielung von Einkommen verursacht bzw. veranlasst sind (Urteil 2C 14/2009 vom 22. April 2009 E. 2.1 mit Hinweisen, publ. in: StR 64/2009 S. 571). In welchem Ausmass die Vermeidung von Auslagen zumutbar ist, hängt stark von den aktuellen gesellschaftlichen Realitäten ab. Im vorliegenden Fall ist daher der Begriff "Zimmer" i.S. von Art. 9 Abs. 3 VBK zeitgemäss und unter Berücksichtigung der Zumutbarkeit der Unterkunft auszulegen. Aus diesem Blickwinkel ist festzuhalten, dass es einem berufstätigen Erwachsenen, welcher unter der Woche berufsbedingt auswärts leben muss, kaum zugemutet werden kann, diese Zeit beispielsweise in einer Wohngemeinschaft zu verbringen, und sich mit einer blossen Mitbenützung von Badezimmer und Küche zu begnügen. Art. 9 Abs. 3 VBK ist demnach so zu verstehen, dass der Begriff "Zimmer" grundsätzlich eine 1-Zimmerwohnung bzw. ein Studio mit Bad und kleiner Küche bzw. Kochecke bezeichnet.
Zumutbar ist die Vermeidung von Auslagen aber insoweit, als die steuerpflichtige Person am Ort des Wochenaufenthalts eine grössere oder eine besonders luxuriöse Unterkunft anmietet. Zwar steht ihr ein solches Vorgehen selbstverständlich frei, doch stellen die dadurch entstandenen Mehrauslagen keine Gewinnungskosten i.S. von Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG dar: Soweit eine steuerpflichtige Person etwa aus Gründen des besseren Komforts über das zur Einkommenserzielung notwendige und zumutbare Mass Aufwendungen tätigt, handelt es sich

dabei vielmehr um eine Befriedigung persönlicher Bedürfnisse im Rahmen der Einkommensverwendung und mithin um nicht absetzbare Lebenshaltungskosten (vgl. Art. 34 lit. a DBG; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, Rz. 4 ff. zu Art. 34 DBG). In diesen Fällen haben die Steuerbehörden daher eine entsprechende Ausscheidung der angefallenen Auslagen vorzunehmen.

2.2 Vorliegend hat das Verwaltungsgericht den Jahresmietzins für die Wohnung der Beschwerdeführerin 2 in Z._____ durch die Anzahl Wohnzimmer - d.h. durch 2.5 - dividiert, um so die notwendigen, zumutbarerweise nicht vermeidbaren Auslagen zu ermitteln. Diese Vorgehensweise erfüllt die aufgezeigten bundesrechtlichen Vorgaben und sie entspricht auch der geltenden Praxis im Kanton Luzern (vgl. das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern vom 24. Oktober 2005, A 04 291 / A 04 292 2, publ. in: LGVE 2005 II Nr. 23 S. 279 sowie die Weisungen der kantonalen Steuerverwaltung zu § 33 des Steuergesetzes des Kantons Luzern vom 22. November 1999 [StG/LU], publ. in: Luzerner Steuerbuch, Band 1, 33 Nr. 2, Ziff. 3). Indem die Vorinstanz den gesamten Mietzins anteilsmässig auf die Anzahl der Wohnzimmer verlegte, berücksichtigte sie in ihrer Berechnung namentlich auch einen Anteil an der Küche und am Badezimmer der Wohnung mit (dies etwa im Unterschied zur Berechnung der Kosten eines blossen Arbeitszimmers, wo die Küchen- bzw. Badbenützung keine Rolle spielt und deshalb zur Bestimmung des Divisors die Anzahl der Wohnzimmer um gewisse Einheiten erhöht wird; vgl. LOCHER, a.a.O., Rz. 39 zu Art. 26 DBG). Dass das Badezimmer und die Küche auf diese Weise nicht vollumfänglich sondern eben nur anteilsmässig abgesetzt werden können, erscheint nicht als stossend, zumal diese Räumlichkeiten in Mehrzimmerwohnungen oftmals grösser und besser ausgestattet sind, als dies in einem Studio oder in einer 1-Zimmerwohnung der Fall ist.

2.3 Die von den Beschwerdeführern vorgebrachten Einwendungen gegen die vorinstanzlichen Berechnungen überzeugen nicht:
Soweit es sich bei der Wohnung in Z._____ nach ihrer Einschätzung nur um eine 2-Zimmerwohnung und nicht um eine 2 ½-Zimmerwohnung handle, ist ihnen der Mietvertrag vom 27./30. September 2007 und auch die Heiz- und Nebenkostenabrechnung des Jahres 2008, datierend vom 11. März 2009, entgegenzuhalten. Diese Dokumente beziehen sich ausdrücklich auf eine 2 ½-Zimmerwohnung. Belege für ihre gegenteilige Darstellung bringen die Beschwerdeführer nicht bei, sondern sie beschränken sich diesbezüglich auf eine blosse Behauptung. Bei dieser Sachlage und in Beachtung der im Steuerrecht allgemein geltenden Beweislastregel, wonach der Nachweis für steuermindernde Umstände den Steuerpflichtigen obliegt (vgl. Urteil 2C 524/2010 bzw. 2C 525/2010 vom 16. Dezember 2010 E. 2.4 mit Hinweisen), ist es jedenfalls nicht willkürlich, wenn die Vorinstanz auf die Angaben im Mietvertrag und in der Nebenkostenabrechnung abstellt und von der Miete einer 2 ½-Zimmerwohnung ausgeht (vgl. Art. 97 Abs. 1 und Art. 105 Abs. 2 BGG; BGE 133 II 249 E. 1.2.2, S. 252; 133 III 393 E. 7.1 S. 398).
Auch der Hinweis, dass ein Studio bzw. eine 1-Zimmerwohnung in der Stadt Z._____ wesentlich höhere Mietkosten generiert hätte, als der von der Vorinstanz anerkannte Abzug für ein Zimmer der gemieteten 2 ½-Zimmerwohnung, hilft den Beschwerdeführern nicht weiter: Zwar ist es möglich, dass der Steuerpflichtige, welcher am Ort des Wochenaufenthalts ein Studio bzw. eine 1-Zimmerwohnung mietet, unter Umständen höhere Abzüge vornehmen kann wie derjenige, welcher sich eine Mehrzimmerwohnung leistet und aus diesem Grund für das absetzbare Zimmer (samt anteilsmässiger Berücksichtigung von Küche und Bad) vergleichsweise weniger bezahlt. Jedoch kommt es bei den Mehrkosten für die auswärtige Unterkunft stets auf die tatsächlichen Auslagen und nicht etwa auf hypothetische Vergleichskosten an (Urteil 2C 14/2009 vom 22. April 2009 E. 2.2, publ. in: StR 64/2009 S. 571).
Weiter behaupten die Beschwerdeführer, es sei in der Stadt Z._____ nicht möglich, für Fr. 435.– pro Monat (= von der Vorinstanz anerkannter Abzug von Fr. 5'215.55 für die auswärtige Unterkunft verteilt auf zwölf Monate) eine vergleichbare Wohnunterkunft zu finden. Sie berufen sich dabei auf ein neu ins Recht gelegtes Modellbudget der Universität Z._____ betreffend die Lebenshaltungskosten von Doktoranden mit einer 70 %-Anstellung, demgemäss für die Wohnungsmiete (inkl. Nebenkosten) ein Betrag von Fr. 1'000.– pro Monat einzuplanen sei und für weitere Haushaltskosten sowie für TV- bzw. Radiogebühren monatlich mit weiteren Auslagen in Höhe von Fr. 240.– gerechnet werden müsse. Inwieweit die Einreichung dieser Berechnung erst durch das vorinstanzliche Urteil veranlasst worden sein soll und somit vor Bundesgericht überhaupt noch zulässig ist, erscheint fraglich. Die Frage kann offen bleiben, zumal dem Modellbudget bereits deshalb nichts Entscheidrelevantes zu entnehmen ist, weil nicht ersichtlich ist, ob die eingeplante "Wohnungsmiete" eine 1-

Zimmerwohnung bzw. ein Studio oder aber eine Mehrzimmerwohnung betrifft; es kann daher jedenfalls nicht ausgeschlossen werden, dass ein Teil der budgetierten Wohnkosten nicht rein
beruflich begründet ist.
Schliesslich halten die Beschwerdeführer dafür, dass zusätzlich zum gesamten Jahresmietzins noch Stromkosten von Fr. 313.– zu berücksichtigen seien. Wie aber die Vorinstanz zu Recht ausführt, ist der Grossteil dieser Stromkosten bereits in der Pauschale für Nebenkosten enthalten. Lediglich Fr. 35.05 Stromkosten sowie die Abfallgrundgebühr von Fr. 25.80 waren im Nachhinein zusätzlich zu entrichten. Zudem bezieht sich die fragliche Abrechnung nur zur Hälfte auf die im Streit stehende Steuerperiode 2008. Verlegte man die Restanz auf das hier massgebende eine Zimmer der Wohnung, so ergäben sich Beträge, die im Bereich der Rundungsdifferenz liegen. Aus diesem Grund muss vorliegend nicht näher darauf eingegangen werden, ob der Beschwerdeführerin 2 diese Kosten auch an ihrem Hauptdomizil entstanden wären, und es sich somit allenfalls um ohnehin nicht absetzbare Lebenshaltungskosten handelt.

2.4 Soweit es sich auf die direkte Bundessteuer bezieht, ist das angefochtene Urteil nach dem Ausgeführten nicht zu beanstanden. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten betreffend die direkte Bundessteuer erweist sich somit als unbegründet, weswegen sie abzuweisen ist. An diesem Ergebnis vermag auch nichts zu ändern, dass andere Kantone allenfalls eine grosszügigere Regelung kennen, und dass auch eine andere Berechnung der absetzbaren Kosten für die auswärtige Unterkunft bundesrechtskonform sein kann.

3.
§ 33 Abs. 1 lit. c StG/LU sieht eine gleichlautende Regelung wie Art. 26 Abs. 1 lit. c DBG vor. § 11 der Steuerverordnung des Kantons Luzern vom 12. Dezember 2000 (StV/LU) verweist zudem für den Abzug der Berufskosten bei unselbständiger Erwerbstätigkeit auf die VBK. Die luzernischen Bestimmungen harmonieren sodann mit den Vorgaben von Art. 7 Abs. 1 sowie Art. 9 Abs. 1 StHG. Daraus folgt, dass die obenstehenden Feststellungen betreffend die direkte Bundessteuer auch für die kantonalen Steuern massgebend sind und die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten auch betreffend die Staats- und Gemeindesteuern als unbegründet abzuweisen ist.

4.
Bei diesem Ausgang sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftbarkeit aufzuerlegen (Art. 65 f. BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht auszurichten (Art. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten betreffend die direkte Bundessteuer wird abgewiesen.

2.
Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten betreffend die Staats- und Gemeindesteuern wird abgewiesen.

3.
Die Gerichtskosten von Fr. 1’200.– werden den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftbarkeit auferlegt.

4.
Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, der Dienststelle Steuern des Kantons Luzern, dem Verwaltungsgericht des Kantons Luzern sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 25. März 2011

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung

des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber:

Zünd Zähndler