Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.224/2004 /zga

Urteil vom 26. Oktober 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Bundesrichter Hungerbühler, Bundesrichterin Yersin, Bundesrichter Merkli,
Gerichtsschreiber Schaub.

Parteien
X._____,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand
Staats- und Bundessteuer 2001,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen das
Urteil des Kantonalen Steuergerichts Solothurn
vom 1. März 2004.

Sachverhalt:
A.
X._____ wohnt in Solothurn, schloss im Juni 2000 sein Studium mit dem juristischen Lizenziat ab und arbeitet seit dem 1. August 2000 bei der A._____ AG in Bern. In der Steuererklärung 2001B für die Steuer- und Bemessungsperiode 2001 machte er Fr. 20'871.– als Berufsauslagen geltend. Das Kantonale Steueramt Solothurn (nachfolgend: Steueramt) kürzte mit Einspracheverfügung vom 11. Dezember 2002 (Versand am 12. Dezember 2002) diesen Abzug sowohl bei der Staatssteuer wie bei der direkten Bundessteuer auf Fr. 7'986.–, unter anderem weil die Mehrkosten von Fr. 10'800.– für auswärtigen Wochenaufenthalt (ein Zimmer in Bern sowie Mehrkosten der Verpflegung) aufgrund der geringen Distanz zwischen Bern und Solothurn nicht berufsnotwendig seien. Die tägliche Rückkehr an den Wohnort sei aus beruflichen Gründen möglich und zumutbar.
B.
Dagegen wandte sich X._____ mit Eingabe vom 18. Januar 2003 an das Kantonale Steuergericht Solothurn (nachfolgend: Steuergericht), das am 1. März 2004 auf die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer wegen Verspätung nicht eintrat und den Rekurs betreffend die Staatssteuer kostenfällig abwies.
C.
X._____ erhebt mit Schreiben vom 18. April 2004 (Postaufgabe 19. April 2004) Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht mit dem Antrag, «die definitive Veranlagung sei insofern zu korrigieren, als die Berufsauslagen im Sinne der Steuererklärung auf CHF 20'871.– heraufzusetzen sind». Die Verfahrenskosten der Vorinstanz seien nicht ihm, sondern der Veranlagungsbehörde aufzuerlegen.

Steueramt und Steuergericht beantragen, die Verwaltungsgerichtsbeschwerde kostenfällig abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, auf die Beschwerde sei, soweit die direkte Bundessteuer betroffen ist, unter Kostenfolge nicht einzutreten.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Das Bundesgericht prüft von Amtes wegen und mit freier Kognition, ob und inwieweit auf eine Beschwerde einzutreten ist (BGE 130 II 321 E. 1 S. 324, mit Hinweisen).
2.
2.1 Gegen letztinstanzliche kantonale Entscheide betreffend die direkte Bundessteuer ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zulässig (Art. 97 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]sowie Art. 98 lit. g OG und Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [Bundessteuergesetz, DBG; SR 642.11]).
2.2 Im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren hat die Beschwerdeschrift nach Art. 108 Abs. 2 OG unter anderem die Begehren und deren Begründung zu enthalten. Lassen die Begehren oder deren Begründung die nötige Klarheit vermissen und stellt sich die Beschwerde nicht als offensichtlich unzulässig heraus, so ist dem Beschwerdeführer eine kurze Nachfrist zur Behebung des Mangels anzusetzen (Art. 108 Abs. 3 OG).
2.3 Im Unterschied zur staatsrechtlichen Beschwerde, wo das Rügeprinzip gilt (Art. 90 Abs. 1 lit. b OG; BGE 110 Ia 1 E. 2a S. 3), ist das Bundesgericht an die Begründung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde nicht gebunden (Art. 114 Abs. 1 in fine OG). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind an Begehren und Begründung einer Verwaltungsgerichtsbeschwerde keine allzu hohen Anforderungen zu stellen. Es genügt, wenn aus der Beschwerdeschrift ersichtlich ist, in welchen Punkten und weshalb der angefochtene Entscheid beanstandet wird (BGE 113 Ib 287 f. mit Hinweisen). Die Begründung braucht nicht zuzutreffen, sie muss aber immerhin sachbezogen sein (BGE 101 V 127).
2.4 Ist die Vorinstanz auf das Begehren des Beschwerdeführers nicht eingetreten, so muss sich die Begründung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde mit dieser Frage befassen. Eine Auseinandersetzung lediglich mit der materiellen Seite des Falles ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht sachbezogen, wenn die Vorinstanz aus formellen Gründen einen Nichteintretensentscheid gefällt hat (BGE 118 Ib 134 E. 2 S. 136, mit Hinweisen). Eine Nachfrist ist nur anzusetzen, wenn die Angaben in der Beschwerde unklar, d.h. mehrdeutig sind. Die Nachfrist kann jedoch nicht dazu dienen, eine inhaltlich ungenügende Rechtsschrift zu ergänzen (BGE 118 Ib 134 E. 2 S. 136; 112 Ib 634 E. 2a S. 635; 96 I 94 E. 2b S. 96).
2.5 Das Steuergericht hat aus formellen Gründen (verspätete Eingabe) einen Nichteintretensentscheid gefällt. Die Begründung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde muss sich auch mit dieser Frage in einer Art. 108 Abs. 3 OG entsprechenden Weise befassen. Eine Auseinandersetzung lediglich mit der materiellen Seite des Falles reicht nicht, damit das Bundesgericht auf die Beschwerde eintritt (vgl. BGE 118 Ib 134 E. 2 S. 136; 123 V 335 E. 1b S. 337).

Der Beschwerdeführer ficht das Urteil des Steuergerichts sowohl in Bezug auf die Staatssteuer wie auch auf die direkte Bundessteuer an und beantragt für beide Steuerarten die Erhöhung der Berufsabzüge. Er beruft sich materiell auf Normen der direkten Bundessteuer, setzt sich aber diesbezüglich nicht mit der Nichteintretensfrage auseinander. Auf die Verwaltungsgerichtsbeschwerde betreffend die direkte Bundessteuer ist deshalb nicht einzutreten.
3.
3.1 Nach Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz; StHG; SR 642.14) unterliegen Entscheide der letzten kantonalen Instanz, die eine in den Titeln 2-5 und 6 in Kapitel 1 geregelte Materie betreffen, der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht.

Die Abzugsfähigkeit von Berufskosten, um die es im vorliegenden Fall geht, ist im zweiten Titel dieses Gesetzes geregelt (Art. 9 Abs. 1 StHG). Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde erweist sich daher als zulässig, obwohl sich der angefochtene Entscheid unmittelbar auf kantonales Recht stützt (vgl. BGE 130 II 202 E. 1 S. 204, mit Hinweisen).

Ausschlussgründe nach Art. 99-102 OG liegen keine vor. Auf die frist- und formgerecht (vgl. Art. 106 und 108 OG) eingereichte Verwaltungsgerichtsbeschwerde betreffend die Staatssteuer des als betroffener Steuerpflichtiger nach Art. 103 lit. a OG beschwerdebefugten Beschwerdeführers ist demnach unter folgendem Vorbehalt

einzutreten.

Der Beschwerdeführer verlangt den Abzug von Berufsauslagen im Umfang von Fr. 20'871.–. Die Steuerbehörde kürzte die Auslagen auf Fr. 7'986.–. Die Mehrkosten für auswärtigen Wochenaufenthalt einschliesslich auswärtige Verpflegung belaufen sich auf Fr. 10'800.–. Die Beschwerdebegründung, die sich ausschliesslich auf diese Kosten bezieht und sich mit den weiteren Korrekturen des Steueramtes nicht befasst, genügt für die weiteren Auslagen den Anforderungen von Art. 108 Abs. 2 OG nicht (vgl. E. 2.4).
3.2 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann 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 b OG).

Das Bundesgericht wendet im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde das Bundesrecht von Amtes wegen an; es ist nach Art. 114 Abs. 1 OG an die von den Parteien vorgebrachten Begründungen nicht gebunden und kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 128 II 145 E. 1.2.2 S. 150 f.; 127 II 264 E. 1b S. 268, mit Hinweisen).

Hat - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden, ist das Bundesgericht an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, sofern diese nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensbestimmungen erfolgt ist (Art. 105 Abs. 2 OG).
4.
Seit dem 1. Januar 2001 ist die den Kantonen zur Anpassung ihrer Gesetzgebung an das Steuerharmonisierungsgesetz eingeräumte Frist abgelaufen (vgl. Art. 72 Abs. 1 StHG und AS 1991 S. 1286). Auf Steuersachverhalte, die ab 2001 steuerbar sind, findet das Bundesrecht direkt Anwendung, wenn ihm das kantonale Steuerrecht widerspricht (vgl. Art. 72 Abs. 2 StHG). Damit ist zunächst zu klären, ob und inwieweit das Steuerharmonisierungsgesetz verbindliche Regelungen enthält. Das Bundesgericht kann sodann mit freier Kognition prüfen, ob das kantonale Recht und dessen Anwendung durch die kantonalen Instanzen mit den Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes übereinstimmen (BGE 130 II 202 E. 3.1. S. 205 f., mit Hinweisen; vgl. auch BGE 129 II 497 E. 5.2. S. 520).
5.
5.1 Das Steuerharmonisierungsgesetz bedarf als Rahmen- oder Grundsatzgesetz in der Regel der Transformation in das kantonale Recht. Das Ausmass der kantonalen Konkretisierungsmöglichkeiten und der bundesrechtlichen Verpflichtungen ist für jede Harmonisierungsnorm bzw. jeden Steuerbereich nach den allgemeinen Auslegungsgrundsätzen zu ermitteln (vgl. Urteil 2P.170/2003 vom 13. Februar 2004, publ. in StR 59/2004 S. 346, E. 6; BGE 128 II 56 E. 3b S. 61; Markus Reich, in Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. Aufl., Basel 2002, N. 16 und 26 zu Art. 1 StHG; vgl. zu den allgemeinen Grundsätzen BGE 130 II 65 E. 4.2 S. 71, 202 E. 5.1 S. 211 f.; 128 II 56 E. 4 S. 62, 66 E. 4a S. 70; siehe auch Reich, a.a.O., N. 26-34 zu Art. 1 StHG).
5.2 Bei der teleologischen Auslegung ist zu berücksichtigen, dass das Steuerharmonisierungsgesetz sowohl auf eine horizontale Harmonisierung (zwischen den Kantonen und in den Kantonen zwischen den Gemeinden) wie auch auf eine vertikale Harmonisierung (zwischen Bund, Kantonen und Gemeinden) der direkten Steuern gerichtet ist (vgl. Art. 129 Abs. 1 BV, Art. 42quinquies Abs. 1 aBV; BGE 130 II 65 E. 5.2 S. 73).
Unter dem Aspekt der vertikalen Harmonisierung stellt das Bundessteuergesetz ein beachtliches Auslegungselement dar (Urteil 2P.170/2003 vom 13. Februar 2004, publ. in StR 59/2004 S. 346, E. 6; Bericht der Expertengruppe Cagianut zur Steuerharmonisierung, Zürich 1994, S. 14; a.M. mit Blick auf den kantonalen Gestaltungsspielraum: Reich, a.a.O., N. 42 zu Art. 1 StHG), allerdings ohne dass seine Vorgaben strikt verbindlich sind (vgl. BGE 128 II 56 E. 6a S. 64 f., mit Hinweisen).
6.
6.1 Art. 9 StHG regelt abschliessend die zulässigen Abzüge vom Einkommen, und die Kantone sind verpflichtet, diese Abzüge ohne Abweichung oder Einschränkung auf kantonaler Ebene zu übernehmen (BGE 128 II 66 E. 4b S. 71). Dies gilt namentlich für die zur Erzielung der Einkünfte notwendigen Aufwendungen (in Doktrin und Praxis auch Gewinnungskosten oder organische Abzüge genannt; vgl. Reich, a.a.O., N. 1 zu Art. 9 StHG; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, N. 1 und 7 f. zu Art. 25 DBG), die nach

Art. 9 Abs. 1 StHG generell abziehbar sind. Was unter notwendigen Aufwendungen zu verstehen ist, ist durch Auslegung zu ermitteln. Namentlich unter dem Aspekt der vertikalen Harmonisierung erfolgt die Auslegung des kantonalen Rechts im Sinn des Bundessteuergesetzes.
6.2 Art. 9 Abs. 1 StHG hält «den massgeblichen Grundsatz fest, dass von den gesamten steuerbaren Einkünften die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen [...]abgerechnet werden» (Botschaft vom 25. Mai 1983 zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer [Steuerharmonisierung], in: BBl 1983 III S. 1-387, 93).

Einen vergleichbaren Grundsatz enthielt schon Art. 22 Abs. 1 lit. a des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt). Den Gewinnungskosten in diesem Sinn entsprechen grundsätzlich die Berufskosten nach Art. 26 DBG (Urteil 2P.254/2002 vom 12. Mai 2003, in: StE 2003 B 22.3 Nr. 76, E. 3.2; vgl. auch Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zürich 1995, N. 1 und 5 zu Art. 26 DBG). Im Bundessteuergesetz werden zunächst allgemein die Aufwendungen als von den steuerbaren Einkünften abziehbar erklärt (Art. 25 DBG) und dann die Berufskosten abschliessend aufgezählt (Art. 26 DBG). Die Verordnung des Eidgenössischen Finanzdepartements vom 10. Februar 1993 über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer (BKV; SR 642.118.1) konkretisiert die Abzüge weiter.
6.3 Die Kantone können - in Ergänzung zum Grundsatz von Art. 9 Abs. 1 StHG - eine Art. 26 DBG entsprechende Bestimmung mit der Aufzählung verschiedener Gewinnungskosten in ihre Steuergesetze aufnehmen (vgl. Danielle Yersin, Steuerharmonisierung und kantonales Recht, ASA 64 S. 97-121, 117 f.; Bericht Cagianut, a.a.O., S. 27). Demnach gelten als Gewinnungskosten diejenigen Auslagen, deren Vermeidung dem Steuerpflichtigen nicht zumutbar ist (BGE 124 II 29 E. 3a S. 32) und die wesentlich durch die Erzielung von Einkommen verursacht bzw. veranlasst sind (sog. kausaler Gewinnungskostenbegriff; Urteile 2A.29/1993 vom 23. Juni 1994, publ. in ASA 64 232, E. 2; 2A.566/1996 vom 28. August 1997, publ. in ASA 67 477, E. 2c; 2A.62/1999 vom 1. März 2000, publ. in ASA 71 44, E. 2d; 2P.254/2002 vom 12. Mai 2003, publ. in StE 2003 B 22.3 Nr. 76, E. 3, je mit Hinweisen).
7.
Zu prüfen ist, ob das solothurnische Recht mit den harmonisierungsrechtlichen Vorgaben übereinstimmt.
7.1 Der solothurnische Gesetzgeber hat in § 33 Abs. 1 des solothurnischen Gesetzes vom 1. Dezember 1985 über die Staats- und Gemeindesteuern (StG/SO) die in Art. 26 Abs. 1 lit. a-c DBG vorgesehene Regelung wörtlich übernommen.
7.2 Soweit ein Kanton Normen aus dem Steuerharmonisierungsgesetz nicht direkt ohne weitere Konkretisierung übernimmt, liegt es im Interesse der Transparenz und der Vereinfachung des schweizerischen Steuerrechts, wenn er sich möglichst weitgehend den vom Bund für das Bundessteuergesetz getroffenen Lösungen anschliesst. So kann bei gleichen oder ähnlichen Formulierungen im kantonalen Steuergesetz von der Annahme ausgegangen werden, der Kanton habe seine Regelung dem Bundesrecht angleichen und keine der Steuerharmonisierung widersprechende kantonalrechtliche Differenzierung schaffen wollen (Reich, a.a.O., N. 41 zu Art. 1 StHG). Das gilt auch im vorliegenden Fall.
7.3 Wie im Recht der direkten Bundessteuer ist auch im solothurnischen Steuerrecht die Abziehbarkeit der Mehrkosten für auswärtigen Wochenaufenthalt nicht ausdrücklich im Gesetz, sondern in der entsprechenden Verordnung geregelt:

Aufgrund der solothurnischen Regelung 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 wie folgt abziehen: [Ziff. 1a]für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung ... bei ganzjährigem Wochenaufenthalt 6'000 Franken im Jahr» und «[Ziff. 2]für die Kosten der Unterkunft: die tatsächlichen Kosten für ein auswärtiges Zimmer oder eine auswärtige Wohnung, höchstens aber für zwei Raumeinheiten» (§ 5 Ziff. 1a und 2 der solothurnischen Steuerverordnung Nr. 13 vom 19. Mai 1987 betreffend Abzüge für Berufskosten; nachfolgend: Steuerverordnung Nr. 13).

Nach Art. 9 BKV können «Steuerpflichtige, die an den Arbeitstagen am Arbeitsort bleiben und dort übernachten müssen (sog. Wochenaufenthalt), jedoch regelmässig für die Freitage an den steuerlichen Wohnsitz zurückkehren, [...]die Mehrkosten für den auswärtigen Aufenthalt abziehen» (Abs. 1). Es können «als notwen-

dige Mehrkosten der Unterkunft [...]die ortsüblichen Auslagen für ein Zimmer» abgezogen werden (Abs. 3). Ebenfalls abziehbar sind Mehrkosten für Verpflegung (Art. 6 BKV).
Sowohl die Berufskostenverordnung wie auch die Steuerverordnung Nr. 13 lassen also nur die beruflich notwendigen Mehrkosten zum Abzug zu, legen aber zahlenmässig keine Zeit oder Distanz fest, bis zu der eine tägliche Rückkehr an den Wohnort zumutbar ist. Damit kann die Zumutbarkeit im Einzelfall geprüft werden.
8.
Fraglich ist sodann, ob die vom Steuergericht vorgenommene Auslegung harmonisierungsrechtskonform ist.
8.1 Das Steuergericht hat für die Auslegung der Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Wohnort auf den Begriff der zumutbaren Arbeit nach Art. 16 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die obligatorische Arbeitslosenversicherung und die Insolvenzentschädigung (Arbeitslosenversicherungsgesetz, AVIG; SR 837.0) zurückgegriffen. Nach Art. 16 Abs. 1 AVIG muss der Versicherte zur Schadensminderung grundsätzlich jede Arbeit unverzüglich annehmen. Unzumutbar und somit von der Annahmepflicht ausgenommen ist jedoch eine Arbeit, die einen Arbeitsweg von mehr als zwei Stunden je für den Hin- und Rückweg notwendig macht und bei welcher für den Versicherten am Arbeitsort keine angemessene Unterkunft vorhanden ist oder er bei Vorhandensein einer entsprechenden Unterkunft seine Betreuungspflicht gegenüber den Angehörigen nicht ohne grössere Schwierigkeiten erfüllen kann (Art. 16 Abs. 2 lit. f AVIG).
8.2 Die Frage der Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Wohnort kann nicht allgemein beantwortet werden. Die Dauer des Arbeitswegs ist allein nicht massgebend. Im Einzelfall ist zu prüfen, ob der Zeitpunkt von Arbeitsbeginn und -ende eine tägliche Rückkehr zumutbar macht, wie lange die Arbeit dauert, ob die Arbeitszeiten (fix oder gleitend, Blockzeiten) dem Steuerpflichtigen in Bezug auf die Rückkehr an den Wohnort einen gewissen Spielraum lassen, ob Teilzeitarbeit vorliegt, oder wie der Arbeitsweg zumutbarerweise bewältigt (öffentliche oder private Transportmittel; häufiger Wechsel von Tram/Bus/Zug) und ob ein Teil davon als Ruhe- oder Arbeitszeit (längere Zugsreisen) genutzt werden kann.
8.3 Das Bundesgericht hat die Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr bejaht, wenn Wohn- und Arbeitsort nur rund zehn Kilometer auseinander liegen und die Strecke durch öffentliche Verkehrsmittel erschlossen ist (Urteil 2A.439/1996 vom 12. März 1997, publ. in ASA 66 632, E. 2c).
Hingegen kann ein Steuerpflichtiger mit Wohnsitz in Varazze/Italien (in der Nähe von Genua), der in der Schweiz als Wochenaufenthalter arbeitet und hier steuerpflichtig ist, die Kosten für die Wohnung in der Schweiz als notwendige Gewinnungskosten abziehen (Urteil 2A.237/1995 vom 9. Dezember 1996, publ. in RDAT 1997 I Nr. 35t S. 553 und ASA 67 551).

Nach Ansicht des Bundesgerichts ist es zumindest unvernünftig, wenn ein Steuerpflichtiger täglich zweimal 185 km Arbeitsweg (vom Wallis in die Stadt Genf und zurück) mit dem Auto zurücklegt. Es hat deshalb die geltend gemachten Fahrtkosten als unangemessen nicht zum Abzug zugelassen und den Entscheid der kantonalen Behörden geschützt, die dem Steuerpflichtigen stattdessen die tieferen Kosten für ein Zimmer in Genf als Wochenaufenthalter abgezogen hatten (Urteil 2A.479/1995 vom 14. Mai 1996, E. 2c).
8.4
8.4.1 Im konkreten Fall macht der Beschwerdeführer geltend, eine tägliche Rückkehr von Bern nach Solothurn sei unzumutbar: Sein Arbeitsweg dauere je 1 Stunde 20 Minuten für die Hin- und Rückfahrt und nicht bloss, wie vom Steuergericht angenommen, «total ca. 2,5 Stunden» täglich. Er besitze kein Auto und sei auf die öffentlichen Verkehrsmittel angewiesen. Er habe deutlich über die Normalarbeitszeit von 40 Wochenstunden hinaus und öfters auch bis spät abends arbeiten müssen. Auch wenn er mit wenigen Ausnahmen die öffentlichen Verkehrsmittel habe nehmen können, sei ihm doch wegen der allgemein grossen Arbeitsbelastung und der oftmals späten Rückkehr von der Arbeit ein Pendeln nicht zumutbar gewesen. Eine tägliche Rückkehr an den Wohnort hätte sich «für ihn mit Sicherheit negativ sowohl auf seine Gesundheit als auch seine Arbeitsleistungen, verbunden mit der Gefahr des Stellenverlusts,» ausgewirkt. Zudem hätte er die in Art. 15a des Bundesgesetzes vom 13. März 1964 über die Arbeit in Industrie, Gewerbe und Handel (Arbeitsgesetz, ArG; SR 822.11) vorgeschriebene tägliche Ruhezeit von mindestens 11 Stunden nicht einhalten können.
8.4.2 Der Beschwerdeführer verfügt über gleitende (Jahres-) Arbeitszeit, kann also im gegebenen Rahmen selber bestimmen, wann er mit der Arbeit am Morgen beginnt und wann er seinen Arbeitsplatz am Mittag und am Abend verlässt. Von seinem Arbeitgeber sind ihm keine fixen Zeiten vorgeschrieben.
Soweit das Arbeitsgesetz zur Anwendung kommt, ist für die Berechnung der täglichen Ruhezeit von elf Stunden nach Art. 15a ArG in der Regel auch der Arbeitsweg zur Ruhezeit zu rechnen. Denn der Weg zu und von

der Arbeit gilt grundsätzlich nicht als Arbeitszeit im Sinn des Arbeitsgesetzes (Art. 13 Abs. 1 der Verordnung 1 zum Arbeitsgesetz vom 10. Mai 2000, [ArGV 1; SR 822.111]). Nur wenn die Arbeit ausserhalb des Arbeitsortes zu leisten ist, an dem der Arbeitnehmer normalerweise seine Arbeit verrichtet (Abs. 2), beginnt die Ruhezeit erst nach dem Eintreffen des Arbeitnehmers an seinem Wohnort zu laufen (Abs. 3). Entsprechende auswärtige Arbeitseinsätze hat der Beschwerdeführer nicht nachgewiesen. Aus den eingereichten Zeitausweisen ergibt sich vielmehr eine regelmässige Rückkehr an den normalen Arbeitsort Bern.

Der Beschwerdeführer kann angesichts der gleitenden Arbeitszeit und der ihm vom Arbeitgeber eingeräumten zeitlichen Freiheit (freie Einteilung der Arbeit, Möglichkeit auch am Samstag zu arbeiten) seine Arbeit so einteilen, dass er die vom Arbeitsgesetz vorgeschriebene Ruhepause von elf Stunden einhält.
8.4.3 Soweit der Beschwerdeführer eine unrichtige bzw. unvollständige Erhebung des Sachverhalts rügt, mag es zwar sein, dass er erst nach dem Studium in Bern als Wochenaufenthalter gemeldet war; das Steuergericht hat aber daraus keinen entscheidwesentlichen Schluss gezogen. Aus der Tatsache, dass ihn der Kanton Bern als Wochenaufenthalter akzeptiert, lässt sich lediglich ableiten, dass sich sein Lebensmittelpunkt in der fraglichen Zeit aus der Sicht dieses Kantons nicht in der Stadt Bern befand. Wie das Steuergericht richtig feststellt, kann daraus nicht abgeleitet werden, dass dem Beschwerdeführer das Pendeln unzumutbar ist. Es stellt - entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers - auch kein Indiz im Hinblick auf die Zumutbarkeit dar.
8.4.4 Zur Dauer des Arbeitsweges weichen die Angaben des Beschwerdeführers (zweimal 1 Stunde 20 Minuten täglich) und die Berechnungen des Steuergerichts (ca. 2,5 Stunden täglich) um zehn Minuten voneinander ab. Unbestrittenermassen muss der Beschwerdeführer von zu Hause nach einem Fussmarsch zur Solothurn-Niederbipp-Bahn von dieser in Solothurn in die Regionalbahn Bern-Solothurn RBS und dann in Bern in den Bus umsteigen. Die Fahrt in der RBS dauert 42 Minuten.
Eine Prüfung der konkreten Situation ergibt, dass der Arbeitsweg des Beschwerdeführers mit zweimaligem Umsteigen nicht besonders anstrengend ist. Die Fahrt in der Regionalbahn, die gut die Hälfte der gesamten Reisezeit ausmacht, kann als Ruhe- oder private Arbeitszeit genutzt werden. Der Beschwerdeführer profitiert von flexiblen Arbeitszeiten, die es ihm - zusammen mit dem Halbstundentaktfahrplan - erlauben, den Arbeitstag und seine Hin- und Rückreisezeiten auch den eigenen Bedürfnissen anzupassen.
8.5 Unter diesen Umständen hat das Steuergericht die tägliche Rückreise an den Wohnort zu Recht als zumutbar angesehen. Die Mehrkosten des Beschwerdeführers für den auswärtigen Wochenaufenthalt sind keine notwendigen Gewinnungskosten, sondern stellen Aufwendungen für die private Lebenshaltung dar und sind damit steuerlich nicht abziehbar.
9.
9.1 Demnach erweist sich die Verwaltungsgerichtsbeschwerde betreffend die Staatssteuer als nicht begründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist. Auf die Verwaltungsgerichtsbeschwerde betreffend die direkte Bundessteuer ist nicht einzutreten.
9.2 Entsprechend dem Verfahrensausgang sind die bundesgerichtlichen Kosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 153 und 153a OG in Verbindung mit Art. 156 Abs. 1 OG). Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Auf die Verwaltungsgerichtsbeschwerde betreffend die direkte Bundessteuer wird nicht eingetreten.
2.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde betreffend die Staatssteuer wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
3.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 1'500.– wird dem Beschwerdeführer auferlegt.
4.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, dem Steueramt des Kantons Solothurn und dem Kantonalen Steuergericht Solothurn sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 26. Oktober 2004
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: