



Fall-Nr.: B 2019/274, B 2019/275
Stelle: Verwaltungsgericht
Rubrik: Verwaltungsgericht
Publikationsdatum: 28.05.2020
Entscheiddatum: 24.04.2020

Entscheid Verwaltungsgericht, 24.04.2020

Steuerrecht; Art. 39 Abs. 1 StG, Art. 20 StV, Art. 26 DBG, Art. 9 Berufskostenverordnung. Strittig ist, ob der Wochenaufenthalt des Steuerpflichtigen steuerlich anzuerkennen ist. Die Arbeitszeiten des Steuerpflichtigen bewegen sich im branchenüblichen Bereich, wobei ein Arbeitsweg (Hin- und Rückweg) von insgesamt knapp zwei Stunden täglich noch nicht aussergewöhnlich ist. Dem Steuerpflichtigen ist es unter dem zeitlichen Aspekt deshalb durchaus zuzumuten, jeweils täglich an seinen Wohnort zurückzukehren, wo im Übrigen auch seine Lebenspartnerin lebt. Andere Gründe, welche die tägliche Rückkehr an den Wohnort nicht möglich oder nicht zumutbar erscheinen lassen, sind nicht ersichtlich. Auch ein finanzieller Vorteil des Wochenaufenthalts ist nicht gegeben (Verwaltungsgericht, B 2019/274, B 2019/275).

Entscheid vom 24. April 2020

Besetzung

Abteilungspräsident Zürn; Verwaltungsrichterin Bietenharder, Verwaltungsrichter Engeler; Gerichtsschreiberin Blanc Gähwiler

Verfahrensbeteiligte

A.____,

Beschwerdeführer,

vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Daniel Bachmann, Rosenbergstrasse 42,
9000 St. Gallen,



St.Galler Gerichte

gegen

Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen, Unterstrasse 28,
9001 St. Gallen,

Vorinstanz,

und

Kantonales Steueramt, Davidstrasse 41, 9001 St. Gallen,

Beschwerdegegner,

sowie

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,
Eigerstrasse 65, 3003 Bern,

Beschwerdebeteiligte,

Gegenstand

Kantons- und Gemeindesteuern (Einkommen und Vermögen 2018) sowie direkte Bundessteuer (Einkommen 2018)

Das Verwaltungsgericht stellt fest:

A.

A.__ (geb. 1964) wohnt seit Januar 2017 in X.__, wo er sich am 13. April 2018 ein Einfamilienhaus kaufte (act. 8/7/1.7). Er arbeitet als Säger bei der Y.__ AG in K.__, politische Gemeinde M.__ TG. Seit 1. Mai 2017 hat A.__ an seinem Arbeitsort eine 1 ½-Zimmerwohnung mit einem Autoabstellplatz für CHF 650 pro Monat gemietet (act. 8/7/1.13) und ist dort als Wochenaufenthalter angemeldet.



B.

In der Steuererklärung 2018 deklarierte A.__ bei den Berufskosten Abzüge bei auswärtigem Wochenaufenthalt, und zwar CHF 7'800 für die Unterkunft und CHF 6'400 für die Verpflegung, sowie CHF 4'221 bzw. begrenzt auf CHF 3'860 für die Benützung des privaten Motorfahrzeugs für wöchentliche Fahrten von X.__ nach K.__ und zurück (act. 8/7/1.3). Die Veranlagungsbehörde veranlagte A.__ mit Verfügungen vom 2. April 2019 für die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 33'900 und einem steuerbaren Vermögen von CHF 20'000 sowie für die direkte Bundessteuer 2018 mit einem steuerbaren Einkommen von 37'100. Sie liess die Aufwendungen für auswärtigen Wochenaufenthalt nicht zum Abzug zu, gewährte dagegen anstelle der Mehrkosten für auswärtigen Wochenaufenthalt den Verpflegungsabzug von pauschal CHF 3'200 sowie für die Benützung des privaten Motorfahrzeugs die auf CHF 3'860 (Kantons- und Gemeindesteuern) bzw. CHF 3'000 (direkte Bundessteuer) beschränkten Fahrkosten (act. 8/7/1.8, 1.9). Mit Entscheiden vom 16. Juli 2019 wies das kantonale Steueramt die von A.__ gegen die beiden Veranlagungsverfügungen erhobenen Einsprachen ab (act. 8/7/1.15, 1.16). Dagegen erhob A.__ Rekurs und Beschwerde bei der Verwaltungsrekurskommission, welche mit Entscheid vom 18. November 2019 die Rechtsmittel ebenfalls abwies (act. 3).

C.

A.__ (Beschwerdeführer) erhob gegen den Entscheid der Verwaltungsrekurskommission (Vorinstanz) vom 18. November 2019 mit Eingabe seines Rechtsvertreters vom 19. Dezember 2019 Beschwerde beim Verwaltungsgericht. Er beantragte, unter Kosten- und Entschädigungsfolge sei der angefochtene Entscheid aufzuheben. Es seien die Staats- und Gemeindesteuern 2018 sowie die direkte Bundessteuer 2018 neu zu veranlagern, und zwar unter Verzicht auf die Aufrechnung der zusätzlichen Kosten im Bereich Berufskosten für Wochenaufenthalt von insgesamt CHF 11'000. Die Einspracheentscheide vom 16. Juli 2019 betreffend Veranlagung für die Staats- und Gemeindesteuern 2018 und direkte Bundessteuer 2018 seien ebenfalls aufzuheben. Allenfalls sei die Angelegenheit zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen (act. 1).

Sowohl die Vorinstanz als auch das kantonale Steueramt (Beschwerdegegner) verzichteten am 24. Januar 2020 (act. 7) bzw. am 14. Februar 2020 (act. 11) ausdrücklich und die Eidgenössische Steuerverwaltung (Beschwerdebeteiligte) stillschweigend auf eine Vernehmlassung.

Auf die Vorbringen des Beschwerdeführers, den angefochtenen Entscheid und die Akten ist – soweit notwendig – in den nachstehenden Erwägungen einzugehen.



Darüber zieht das Verwaltungsgericht in Erwägung:

1.

Die streitigen Einkommenssteuerveranlagungen fallen unter die harmonisierte Steuergesetzgebung (vgl. insbesondere Art. 7 ff. des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, SR 642.14, StHG). Die Vorinstanz erledigte deshalb den Rekurs betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018 einerseits und die Beschwerde betreffend direkte Bundessteuer 2018 andererseits zu Recht im gleichen Entscheid, aber mit getrennten Dispositivziffern. Unter diesen Umständen durfte auch der Beschwerdeführer die Beschwerden in einer gemeinsamen Rechtsschrift erheben (BGE 135 II 206 E. 1.3.4). Ebenso ist es zulässig, dass das Verwaltungsgericht über die Beschwerden im gleichen Urteil entscheidet (vgl. statt vieler BGer 2C_440 und 441/2014 vom 10. Oktober 2014; VerwGE B 2014/222 und 223 vom 25. Februar 2016 E. 1).

2.

Die sachliche Zuständigkeit des Verwaltungsgerichts ist gegeben (Art. 59 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege, sGS 951.1, VRP; Art. 196 Abs. 1 des Steuergesetzes, sGS 811.1, StG; Art. 1 Abs. 3 und Art. 7 Abs. 2 der Verordnung zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, sGS 815.1; Art. 145 des Gesetzes über die direkte Bundessteuer, SR 642.11, DBG). Der Beschwerdeführer ist zur Beschwerde legitimiert, und die Eingabe vom 19. Dezember 2019 entspricht zeitlich, formal und inhaltlich den gesetzlichen Anforderungen (Art. 196 Abs. 1 StG in Verbindung mit Art. 64 und Art. 48 Abs. 1 VRP; Art. 145 in Verbindung mit Art. 140 Abs. 1 und 2 DBG). Auf die Beschwerden ist somit grundsätzlich einzutreten.

Da der angefochtene Entscheid an die Stelle der ihm zugrundeliegenden Einspracheentscheide vom 16. Juli 2019 getreten ist ("Devolutiveffekt", BGE 134 II 142 E. 1.4; BGer 1C_166/2013 vom 27. Juni 2013 E. 1.1; 2C_204/2015 vom 21. Juli 2015 E. 1.2), kann auf die Beschwerden, soweit damit die Aufhebung der entsprechenden Einspracheentscheide des Beschwerdegegners beantragt wird, nicht eingetreten werden.

3.

Strittig ist einzig, ob der Wochenaufenthalt des Beschwerdeführers in K. __ TG steuerlich anzuerkennen ist.

3.1.

Die Vorinstanz hat die rechtlichen Voraussetzungen zur Abzugsfähigkeit von



Berufskosten bei den kantonalen Steuern (Art. 39 Abs. 1 StG, Art. 20 der Steuerverordnung [sGS 811.11, StV]) und den direkten Bundessteuern (Art. 26 DBG, Art. 9 der Verordnung des Bundes über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer [SR 642.118.1, Berufskostenverordnung]) in E. 3 des angefochtenen Entscheids zutreffend dargelegt, weshalb – anstelle von unnötigen Wiederholungen – darauf verwiesen wird.

3.2.

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 und der Verpflegung steuerlich abziehen. Die Mehrkosten des auswärtigen Wochenaufenthalts können nur dann abgezogen werden, wenn der Aufenthalt in der Nähe des Arbeitsorts beruflich notwendig ist, das heisst die tägliche Rückkehr an den Wohnort nicht möglich oder nicht zumutbar ist. Keine berufsbedingten Aufwendungen sind die Mehrkosten des Wochenaufenthalts am Arbeitsort, wenn dieser lediglich der Bequemlichkeit oder anderen persönlichen Vorteilen des Steuerpflichtigen dient (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N 4 zu Art. 26 DBG). 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 Zugreisen) genutzt werden kann. Das Bundesgericht hat die Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr bejaht, wenn Wohn- und Arbeitsort nur rund zehn Kilometer auseinanderliegen und die Strecke durch öffentliche Verkehrsmittel erschlossen ist (BGer 2A.439/1996 vom 12. März 1997 E. 2c, in: ASA 66 632). 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 (BGer 2A.237/1995 vom 9. Dezember 1996, in: 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 (vgl. zum Ganzen BGer 2A.224/2004 vom 26. Oktober 2004 E. 8.2, 8.3 mit den Hinweisen auf die zitierte Rechtsprechung). Für die Auslegung der Zumutbarkeit der täglichen Rückkehr an den Wohnort kann zudem auf den Begriff der zumutbaren Arbeit nach Art. 16 des Bundesgesetzes über die obligatorische Arbeitslosenversicherung und die Insolvenzentschädigung (Arbeitslosenversicherungsgesetz, SR 837.0, AVIG) zurückgegriffen werden. Nach Art. 16 Abs. 2 lit. f AVIG wird dabei ein Arbeitsweg von bis zu zwei Stunden je Hin- und Rückfahrt als zumutbar definiert (vgl. auch BGer 2A.224/2004 vom 26. Oktober 2004 E. 8.1).

3.3.

Der Beschwerdeführer hat seinen Wohnsitz in X.__. Weil die Zugfahrt von X.__ aus bis an den Arbeitsort in K.__ zwischen zwei und drei Stunden dauert und der Beschwerdeführer selbst mit der frühesten Zugverbindung nicht rechtzeitig im Betrieb ankommen würde, blieb die Unzumutbarkeit der Benützung des öffentlichen Verkehrs zu Recht unbestritten. Mit dem Auto kann die Strecke zwischen Arbeitsort und Wohnort von 66.7 Kilometer in knapp 50 Minuten zurückgelegt werden (vgl. act. 8/3/3). Der Arbeitstag des Beschwerdeführers beginnt um 6.30 Uhr im Sommer bzw. 7.00 Uhr im Winter und endet um 17.30 Uhr bzw. 17.15 Uhr, wobei freitags jeweils um 16.30 Uhr Schluss ist. Unter Berücksichtigung der Pausen beträgt die Wochenarbeitszeit im Sommer 45.25 Stunden und im Winter 41.75 Stunden (vgl. act. 8/3/11). Die Arbeitszeiten des Beschwerdeführers bewegen sich damit im branchenüblichen Bereich, wobei ein Arbeitsweg (Hin- und Rückweg) von insgesamt knapp zwei Stunden täglich noch nicht aussergewöhnlich ist. In Übereinstimmung mit den vorinstanzlichen Ausführungen wäre es dem Beschwerdeführer unter dem zeitlichen Aspekt deshalb durchaus zuzumuten, jeweils täglich an seinen Wohnort in X.__ zurückzukehren, wo im Übrigen auch seine Lebenspartnerin lebt.

3.4.

Bei der Gegenüberstellung der Kosten einer täglichen Heimkehr mit denjenigen bei einem Wochenaufenthalt ist – entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers – in aller Regel auf die Pauschalansätze abzustellen. Wie jede Pauschalisierung ist auch die Fahrkostenpauschale auf einen Durchschnittssachverhalt ausgerichtet, was bei überdurchschnittlichen Fahrleistungen eines Steuerpflichtigen zu einer gewissen Bevorzugung führen kann: Der Abzug gemäss Fahrkostenpauschale kann unter Umständen nämlich höher ausfallen als die tatsächlich anfallenden "notwendigen Kosten für die Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte". Ein solcher Verzicht auf



eine nach dem Normzweck an sich gebotene Differenzierung führt praxisgemäss nicht zur Unzulässigkeit der Fahrkostenpauschale. Die Pauschalisierung der Fahrkosten beruht vielmehr auf einer gesetzlichen Grundlage, ist durch die damit einhergehenden Vereinfachungen im Veranlagungsverfahren gerechtfertigt und bewegt sich in einem verfassungs- und gesetzeskonformen Rahmen (vgl. BGer 2C_630/2012 vom 20. Februar 2013 E. 2.4). Hinzu kommt auch, dass der Beschwerdeführer seine effektiven Ausgaben in keiner Weise belegte. Eine zusätzliche Berücksichtigung der geltend gemachten Mehrkosten ist jedenfalls aufgrund des Benzinverbrauchs nicht angezeigt. Diese sind vielmehr bereits in der Kilometerentschädigung enthalten. Welches Fahrzeug der Beschwerdeführer für die Bewältigung des Arbeitsweges benutzen will – den SUV F.__ oder den Kleinwagen R.__ – ist seine persönliche Entscheidung. Allenfalls daraus resultierende Mehrkosten an Benzin, Versicherung etc. sind steuerrechtlich ohne Belang und können daher denn auch nicht berücksichtigt werden. Soweit der Beschwerdeführer ökologische Gründe für den Wochenaufenthalt anführt, verhält er sich im Übrigen insofern widersprüchlich, als er einen SUV mit einem Verbrauch von 8 bis 9 Liter auf 100 Kilometer und nicht den kleineren R.__ benutzt. Bei einer täglichen Heimkehr würden dementsprechend bei einer Fahrstrecke von insgesamt 134 km täglich bei 230 Arbeitstagen eine Fahrdistanz von total 30'820 Kilometern resultieren. Der Kostenansatz beläuft sich sowohl für den SUV als auch für den R.__ auf CHF 0.45 (vgl. Wegleitung zur Steuererklärung 2018 S. 17, abrufbar unter: www.steuern.sg.ch Formulare und Wegleitungen / Einkommens- und Vermögenssteuern), weshalb bei einer täglichen Heimkehr Kosten von CHF 13'869 zu veranschlagen wären. Hinzu kommen Mehrkosten für die Verpflegung von pauschal CHF 3'200. Bei einem steuerlich anerkannten Wochenaufenthalt wiederum wäre von 47 wöchentlichen Hin- und Rückfahrten auszugehen (52 Wochen abzüglich 5 Wochen Ferien). Entsprechend belaufen sich die Fahrkosten auf rund CHF 4'400 (47 x 134 km x CHF 0.70; vgl. Wegleitung 2018, a.a.O.). Hinzu kommen die Mehrkosten für Verpflegung von CHF 6'400 sowie für die 1 ½-Zimmerwohnung in K.__ von jährlich CHF 7'800. Zusammenfassend ergeben sich bei einer täglichen Heimkehr somit Kosten von rund CHF 17'000 und bei einem Wochenaufenthalt von etwa CHF 18'600. Daraus resultiert bei einer täglichen Heimkehr ein Steuernachteil gegenüber einem Wochenaufenthalt von rund CHF 1'700. Die von der Vorinstanz angestellte Berechnung des Steuervorteils erweist sich als korrekt und wird vom Beschwerdeführer denn auch nicht beanstandet. Unter Berücksichtigung der höheren Steuern ergibt sich effektiv eine absolut vernachlässigbare Differenz von CHF 18'700 (tägliche Heimkehr) im Vergleich zu CHF 18'600 (Wochenaufenthalt). Ein finanzieller Vorteil des Wochenaufenthalts ist damit offensichtlich nicht gegeben. Zu berücksichtigen ist im streitbezogenen Zusammenhang, dass der Fahrkostenabzug bei den Kantons- und



Gemeindesteuern auf CHF 3'860 und bei der direkten Bundessteuer auf CHF 3'000 so oder anders limitiert ist, weil die Bestimmungen über die Beschränkung des Fahrkostenabzugs auch bei auswärtigem Wochenaufenthalt gelten (Art. 20 Abs. 4 StV und Art. 9 Abs. 4 der Berufskostenverordnung). Demnach könnte der Beschwerdeführer bei einem steuerlich anerkannten auswärtigen Wochenaufenthalt zwar einen Abzug für Berufskosten von rund CHF 18'000 bzw. CHF 17'200 und bei einer täglichen Heimfahrt ein solcher von rund CHF 7'000 bzw. CHF 6'200 geltend machen. Die rund CHF 11'000 höheren Berufskostenabzüge bei auswärtigem Wochenaufenthalt in K.___ hätten eine Steuerersparnis von insgesamt etwa CHF 1'700 an Kantons- und Gemeindesteuern sowie direkter Bundessteuer zur Folge. Wie oben ausgeführt, besteht unter Hinzurechnung dieser Steuern eine zu vernachlässigende Differenz von CHF 100.

3.5.

Soweit der Beschwerdeführer medizinische Gründe geltend macht, wonach er nicht täglich an seinen Wohnort in X.___ zurückfahren kann, hat er diese in keiner Weise belegt. Insbesondere reichte er kein entsprechendes Arztzeugnis zu den Akten, welches eine tägliche Heimkehr infolge Kurzsichtigkeit ausschliessen würde.

3.6.

Nichts zu seinen Gunsten kann der Beschwerdeführer daraus ableiten, dass im Jahr 2017 der Status "Wochenaufenthalter" vom Beschwerdegegner akzeptiert worden ist. Die Veranlagungsbehörde verhält sich insbesondere nicht widersprüchlich, wenn sie eine von einer früheren Veranlagung abweichende rechtliche Würdigung vornimmt. Die früher getroffenen Veranlagungsverfügungen entfalten grundsätzlich keine Rechtskraft für spätere Veranlagungen. Die Steuerbehörde kann im Rahmen jeder neuen Veranlagung sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage vollumfänglich überprüfen und soweit erforderlich, abweichend würdigen. Dies ist Ausdruck der Gesetzmässigkeit im Steuerrecht und kein widersprüchliches Verhalten (Zigerlig/Oertli/Hofmann, Das st. gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, S. 397 Rz. 48).

3.7.

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Vorinstanz die Rechtsmittel gegen die Einsprachen zu Recht abgewiesen hat. Die beiden angehobenen Beschwerden erweisen sich als unbegründet und sind daher sowohl hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern 2018 als auch der direkten Bundessteuer 2018 abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

4.

(...)



Demnach erkennt das Verwaltungsgericht auf dem Zirkulationsweg zu Recht:

1.

Die Beschwerdeverfahren B 2019/274 und B 2019/275 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerde B 2019/274 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018 wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

3.

Die Beschwerde B 2019/275 betreffend direkte Bundessteuer 2018 wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

4.

Der Beschwerdeführer bezahlt die amtlichen Kosten der Beschwerdeverfahren von CHF 1'800 (Kantonssteuern) und von CHF 1'200 (direkte Bundessteuer) unter Verrechnung mit den von ihm geleisteten Kostenvorschuss von insgesamt CHF 3'000.

5.

Ausseramtliche Kosten werden nicht entschädigt.