Kanton Zug

Buch GVP 2013

Kanton Zug

Buch GVP 2013

Inhalt

1.1.3 Steuerrecht 3

1.1.3 Steuerrecht

§ 24 StG und Art. 26 DBG
Regeste:

§ 24 StG und Art. 26 DBG – Berufskosten können nur in Abzug gebracht werden, wenn sie mit der gegenwärtigen Berufsausübung in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen. Auch Umschulungs- und Weiterbildungskosten können nur dann von den steuerbaren Einkünften in Abzug gebracht werden, wenn sie einen direkten Zusammenhang mit der in der entsprechenden Steuerperiode ausgeübten Erwerbstätigkeit und den entsprechenden Einkünften haben (Erw. 2b–f).

Aus dem Sachverhalt:

A. Am 14. Juli 2010 reichten A. und B.C. die Steuerklärung für das Jahr 2009 ein, und machten unter dem Titel «Berufsauslagen bei unselbständiger Erwerbstätigkeit» bei der Ehefrau einen Betrag von Fr. 10'026.– zum Abzug geltend. Auf dem Zusatzblatt 2009 K führten sie unter der Ziff. 4.1 die folgenden Auslagen für Weiterbildung und Umschulung von B.C. auf: IAC Zürich Fr. 5'630.–, Reisekosten Zug Zürich (32x) Fr. 883.– und Verpflegung (28x) Fr. 420.–, insgesamt Fr. 6'933.–. Am 12. Juni 2012 eröffnete die Steuerverwaltung des Kantons Zug gegenüber A. und B.C. die Veranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2009 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. xxx.– und bei der direkten Bundessteuer mit einem steuerbaren Gesamteinkommen von Fr. xxx.–. Bei den Berufsauslagen der Ehefrau wurde nur ein Pauschalbetrag von Fr. 2'000.– zum Abzug zugelassen. Gegen diese Veranlagungen reichten die Steuerpflichtigen am 12. Juli 2012 Einsprache ein und verlangten die Anerkennung der Kosten für die Fortbildung zur Feldenkraislehrerin im Betrag von Fr. 6'933.– als Weiterbildungskosten. Mit Einspracheentscheid vom 29. November 2012 wies die Rechtsmittelkommission der Steuerverwaltung die Einsprache ab.

B. Gegen diesen Einspracheentscheid reichten A. und B.C. am 28. Dezember 2012 beim Verwaltungsgericht Rekurs ein und beantragten, es sei der Betrag von Fr. 6'933.– als Weiterbildungskosten nach § 25 Abs. 1 lit. d StG bzw. Art. 26 Abs. 1 lit. d DBG zuzulassen und entsprechend das steuerbare Einkommen auf Fr. xxx.– bei den Kantons- und Gemeindesteuern und bei Fr. xxx.– bei den direkten Bundessteuern zuzulassen. Zur Begründung ihrer Anträge führen sie aus, B.C. habe nach Abschluss der Handelsschule die Ausbildung zur Krankenschwester absolviert (. . .). Weil ihr die Gesundheitsförderung stets ein grosses Anliegen gewesen sei, die sie auch in die Ausbildung der BetagtenpflegerInnen habe einbringen können, habe sie sich für eine Fortbildung zur Bewegungspädagogin nach Feldenkrais entschieden. Ziel dieser Methode sei es, die Gesundheit der Menschen zu fördern, so dass Krankheiten, respektive körperliche Unausgeglichenheiten vermieden werden könnten. Die Bewegungspädagogik nach Feldenkrais verbinde Elemente der klassischen Schulmedizin (Kinästhetik) mit der Hilfe zur Selbsthilfe (also dem pädagogischen Ansatz) und reihe sich damit nahtlos in ihre bisherige Karriere ein. Während der letzten Jahre habe sie auch als Teilzeitangestellte (mit sehr flexibler Arbeitszeit) bei der A.B. Treuhand GmbH gearbeitet (. . .).

C. Mit Vernehmlassung vom 30. Januar 2013 beantragt die Steuerverwaltung des Kantons Zug die Abweisung des Rekurses unter Kostenfolgen zu Lasten der Rekurrenten.

Aus den Erwägungen:

2. (. . .)

a) Rechtsgrundlage für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit von Weiterbildungskosten bilden § 24 f. StG, § 10 der Verordnung zum Steuergesetz vom 30. Januar 2001 (V StG, BGS 632.11), Art. 26 DBG und die Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit bei der direkten Bundessteuer (Berufskostenverordnung) vom 10. Februar 1993 (SR 642.118.1).

(. . .)

b) Aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmungen ergibt sich, dass nur Berufskosten abgezogen werden können, die mit der gegenwärtigen Berufsausübung in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen. Auch Umschulungs- und Weiterbildungskosten können nur dann von den steuerbaren Einkünften in Abzug gebracht werden, wenn sie einen direkten Zusammenhang mit der in der entsprechenden Steuerperiode ausgeübten Erwerbstätigkeit und den entsprechenden Einkünften haben. Die Abziehbarkeit von Aufwendungen setzt voraus, dass ein qualifiziert enger Konnex zwischen den getätigten Ausgaben und den erzielten Einkünfte vorliegt. Der Abzug von Gewinnungskosten setzt neben dem sachlichen auch einen zeitlichen Zusammenhang voraus. Bei der Berücksichtigung und Festsetzung von Gewinnungskosten ist grundsätzlich das Periodizitätsprinzip zu beachten (Bruno Knüsel, in: Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 26 DBG N 6). Das Periodizitätsprinzip bedeutet, dass die Gewinnungskosten nach der Rechtsprechung grundsätzlich nur dann abzugsfähig sind, wenn ihnen in derselben Steuerperiode ein damit zusammenhängendes Einkommen der steuerpflichtigen Person gegenübersteht. Eine Berücksichtigung findet nicht statt, wenn die entsprechenden Einkünfte erst in einer späteren Periode zufliessen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., Zürich 2009, Art. 26 N 65 mit vielen Verweisen).

c) Jede berufliche Tätigkeit erfordert in der Regel eine dauernde Weiterentwicklung des dafür nötigen Wissens. Die Kosten für diese Weiterbildung stellen deshalb durch berufliche Tätigkeit verursachte und auch notwendige Kosten dar. Sie sind deshalb steuerlich zu berücksichtigen und weitherzig auszulegen. Die abzugsfähigen Kosten sind nach geltendem Recht und aktueller Praxis in zweierlei Hinsicht von nicht abzugsfähigen Schulungskosten abzugrenzen: Zum einen stellt die Ausbildung eine Investition dar, deren Aufwand nicht vom laufenden Einkommen abgezogen werden kann. Zur Unterscheidung zwischen Aus- und Weiterbildung wird auf den Zusammenhang mit der aktuellen Tätigkeit verwiesen. Die zweite Abgrenzung bezieht sich auf den zeitlichen Zusammenhang zwischen Kosten und damit bewirktem Einkommen. Wer aus irgendeinem Grund die Erwerbstätigkeit unterbricht und später wieder aufnehmen will, kommt häufig nicht darum herum, zusätzliches Wissen zu erwerben oder früher erworbenes wieder aufzufrischen. Derartigen Kosten für den Wiedereinstieg steht meistens während der gleichen Bemessungsperiode (noch) kein Erwerbseinkommen gegenüber, weshalb ein Abzug als Gewinnungskosten entfällt (Knüsel Bruno, a.a.O., N 9).

d) Für den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt ergibt sich Folgendes: Den sachlichen Zusammenhang zwischen der bisherigen Ausbildung der Rekurrentin und der Weiterbildung zur Feldenkraispädagogin erachtet das Gericht als gegeben. Die Rekurrentin ist ausgebildete Krankenschwester und hat sich in der Folge zur Lehrerin für Gesundheits- und Krankenpflege sowie zur Erwachsenenbildnerin weitergebildet. Nach einer Lehrtätigkeit an der Schule K. arbeitete sie als Leiterin Aus- und Weiterbildung in einer Seniorenresidenz in L.. In ihrer Weiterbildung hat sich die Rekurrentin zur Feldenkrais-Pädagogin ausbilden lassen. Die nach ihrem Begründer benannte Feldenkrais-Methode orientiert sich am Prinzip des organischen Lernens, eines somatischen Bewegungslernens, und ist damit im Feld der Körpertherapien angesiedelt. Die Feldenkrais-Methode differenziert sich in zwei eng miteinander in Verbindung stehenden, jedoch unabhängig voneinander praktizierbare Techniken namens Bewusstheit durch Bewegung und Funktionale Integration. Während es sich bei der erstgenannten um einen vorrangig verbal angeleiteten Gruppenunterricht handelt, liegt der Fokus der funktionalen Integration auf der nonverbalen, vorwiegend körperlichen Interaktion im Rahmen einer Einzelarbeit zwischen Lehrer und Schüler (vgl. hierzu die Ausführungen im Internet unter Wikipedia). Die Rekurrenten weisen zu Recht darauf hin, dass die Feldenkraispädagogik im Wesentlichen auf den Kenntnissen des menschlichen Körper basiere und den pädagogischen Erfahrungen zur Vermittlung. Dies entspricht weitgehend der Grundausbildung der Rekurrentin und ihren bisherigen Weiterbildungen.

e) Der ebenfalls verlangte zeitliche Zusammenhang zwischen dem Einkommen der Rekurrentin und den Berufsauslagen ist nicht gegeben. Aus den Steuerakten ergibt sich, dass die Rekurrentin 2006 noch während sechs Monaten für die Seniorenresidenz in L. (30 %) und in geringem Mass für den Verband

Curaviva und das Kompetenzzentrum für Qualifikationsverfahren Luzern gearbeitet hat. Für die A.C. GmbH war sie zu 10 % tätig. Im Jahre 2007 hat sie nur noch für die A.C. GmbH und das Kompetenzzentrum für Qualitätsverfahren Luzern gearbeitet. In den Jahren 2008 und 2009 arbeitete sie ausschliesslich in einem Pensum von 25 bzw. 20 % für die A.C. GmbH. Auch nach Abschluss der Weiterbildung im Jahr 2009 hat sie die Tätigkeit als Feldenkrais-Pädagogin offenbar nicht aufgenommen, sondern arbeitete auch 2010 und 2011 weiterhin in einem Pensum von 20 % für die Firma ihres Ehemannes. Ein Erwerbseinkommen aus der Tätigkeit als Feldenkraispädagogin wurde nicht deklariert, d.h. eine entsprechende Tätigkeit ist offenbar auch nicht aufgenommen worden.

f) Grundsätzlich sind nach dem Gesetzeswortlaut, der im Regelfall für die Auslegung des Gesetzes wegleitend ist, nur solche Weiter- und Ausbildungskosten abzugsfähig, die mit der gegenwärtigen Berufsausübung einen unmittelbaren Zusammenhang haben. Nach dem Sinn und Zweck der Bestimmung könnte man sich zwar fragen, ob Aus- und Weiterbildungskosten in Ausnahmefällen nicht auch im Folgejahr in Abzug gebracht werden könnten. Unabdingbar wäre hierfür aber, dass die neu erworbenen beruflichen Fähigkeiten nach Abschluss der Ausbildung auch im Hinblick auf eine Einkommenserzielung angewandt würden. Wird keine entsprechende Tätigkeit aufgenommen, so kommt ein Abzug der Aus- und Weiterbildungskosten unter keinem Titel in Frage. Hier hilft auch der Hinweis der Rekurrenten nicht weiter, die Kosten für die Aus- und Weiterbildung hätten gemäss den Angaben der Steuerverwaltung ohne weiteres beim Arbeitgeber steuerlich geltend gemacht werden können. Sollte die Steuerverwaltung eine solche Auskunft gegeben haben – was von ihr bestritten wird – so wäre sie nämlich unrichtig, denn auch der Arbeitgeber darf nur geschäfts- und berufsmässig begründete Kosten in Abzug bringen. Eine solche geschäftsmässige Begründetheit ist nur solange zu bejahen, als ein sachlicher Zusammenhang zwischen einer Aufgabe und dem Geschäftsbetrieb besteht (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 27 N 4). Der Geschäftszweck der A.C. GmbH ist wie folgt umschrieben: «Erbringung von Beratungsleistungen, insbesondere im Steuer- und Finanzbereich sowie Durchführung von Wirtschaftsprüfungen; kann sich an anderen Unternehmen beteiligen, andere Unternehmen erwerben oder erworbene Unternehmen verkaufen, Darlehen aufnehmen und gewähren, Garantien und Sicherheiten stellen, Immaterialgüterrechte erwerben, verwalten und verwerten sowie Liegenschaften mieten, erwerben, verwalten und veräussern». Offensichtlich besteht zwischen diesem Geschäftszweck und der Aus- und Weiterbildung der Rekurrentin kein sachlicher Zusammenhang, so dass die Kosten auch nicht vom Arbeitgeber hätten zum Abzug geltend gemacht werden können.

(. . .)

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 28. Mai 2013 A 2013 / 1

§ 33 Abs. 1 Ziff. 4 StG und Art. 35 Abs. 1 lit. b DBG
Regeste:

§ 33 Abs. 1 Ziff. 4 StG und Art. 35 Abs. 1 lit. b DBG – Ein Unterstützungsabzug kann nur gewährt werden, wenn der Steuerpflichtige nachweist, ob, in welcher Höhe und an wen er Unterstützungsleistungen erbracht hat. Ebenfalls nachzuweisen ist, ob und in welchem Ausmass die unterstützte Person erwerbsunfähig ist (Erw. 2). Bei Geldzahlungen ins Ausland sind grundsätzlich Post- und Bankbelege vorzulegen (Quittungen über Barzahlungen genügen nicht). Im vorliegenden Fall sind die Zahlungen an die angeblich in Thailand unterstützten Personen in keiner Weise nachgewiesen (Erw. 3).

Aus dem Sachverhalt:

In der Steuererklärung vom 30. Dezember 2010 machte A.B. Abzüge in Form von Unterstützungsbeiträgen im Betrag von Fr. 33’000.– bei der Kantons- und Gemeindesteuer und von Fr. 61’000.– bei der direkten Bundessteuer geltend. Auf dem Zusatzblatt 2009 K führte er unter der Ziff. IV zehn unterstützungsbedürftige, vermögenslose, von ihm unterhaltene Personen auf, denen er im Jahr 2009 je Fr. 6’100.– habe zukommen lassen. Am 19. März 2012 eröffnete die Steuerverwaltung des

Kantons Zug die Veranlagung für die Kantons- und Gemeindesteuer und die direkte Bundessteuer 2009 und setzte die steuerbaren Einkünfte bei den Kantons- und Gemeindesteuern auf Fr. xxx.– und bei der direkten Bundessteuer auf Fr. xxx.– fest. Bei den Unterstützungsabzügen akzeptierte sie bei den Kantons- und Gemeindesteuern nur einen Betrag von Fr. 3'300.– und bei der direkten Bundessteuer einen solchen von Fr. 6'100.– für X.Y.. Gegen diese Veranlagung reichte A.B. am 17. April 2012 Einsprache ein und verlangte, die Abzüge für die unterstützten Personen seien im deklarierten Umfang zuzulassen. Mit Schreiben vom 24. September 2012 ersuchte die Steuerverwaltung A.B. um ergänzende Angaben und Unterlagen. Am 28. Dezember 2012 reichte er ergänzende Angaben und Unterlagen ein. Mit Entscheid vom 11. März 2013 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab.

Gegen diesen Einspracheentscheid reichte A.B. am 10. April 2013 beim Verwaltungsgericht Rekurs ein und beantragte, der Unterstützungsabzug sei für die folgenden Personen jeweils in vollem Umfang von Fr. 3'300.– bei der Kantons- und Gemeindesteuer und von Fr. 6'600.– beim Bund zuzulassen: für C.Y., die schulpflichtige Nichte seines Partners, E.Y., die schulpflichtige Nichte seines Partners, G.Y., die schulpflichtige Nichte seines Partners, I.Y., den schulpflichtigen Neffen seines Partners, K.Y., die erwerbsunfähige und mittellose Mutter seines Partners, L.Y., die Schwester seines Partners, M.Y., den Bruder seines Partners, N.Y., den erwerbsunfähigen und mittellosen Bruder seines Partners und O.Y., die Schwägerin seines Partners. Zur Begründung seiner Anträge führte er unter anderem aus, bei den unterstützten Personen handle es sich um thailändische Familienangehörige und unmittelbare Familienangehörige seines Partners, mit dem er seit 2010 in eingetragener Partnerschaft lebe. Die Unterstützungsbedürftigkeit sei bei den unmündigen Kindern, die nicht für sich selber aufkommen könnten, ebenso gegeben wie bei der Grossmutter, die wegen Gebrechlichkeit und aus Altersschwäche nicht erwerbsfähig sei. Die Eltern der unmündigen Kinder könnten aufgrund der gegebenen ökonomischen Verhältnisse vor Ort nur äusserst beschränkt für ihren Lebensunterhalt aufkommen. Die von der Steuerverwaltung geforderten Belege könnten aufgrund der besonderen Umstände nicht im verlangten Detaillierungsgrad vorgelegt werden. In Thailand könnten für minderjährige Kinder de facto keine Gelder auf ein Konto mit ihrem Namen überwiesen werden, weil die Banken keine Kinderkonten eröffnen würden. Dasselbe gelte für Überweisungen über Western Union oder Moneygram. Die Ablehnungsbegründung beschränke sich ausschliesslich auf formaljuristische Argumente und würdige die völlig anderen Umstände eines aussereuropäischen Entwicklungslandes und dessen rudimentäre Infrastruktur überhaupt nicht mehr. Alle unterstützten Personen seien direkte Familienangehörige seines Lebenspartners.

Mit Vernehmlassung vom 23. April 2013 beantragt die Rechtsmittelkommission der Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses unter Kostenfolgen zu Lasten des Rekurrenten (. . .).

Aus den Erwägungen:

1. (. . .)

2. Gemäss § 33 Abs. 1 Ziff. 4 StG i.V.m. § 45 StG kann unter dem Titel «Sozialabzüge» für erwerbsunfähige oder beschränkt erwerbsfähige Personen, an deren Unterhalt die steuerpflichtige Person einen Beitrag in der Höhe von mindestens Fr. 3'300.– leistet, ein Unterstützungsabzug in dieser Höhe von Reineinkommen in Abzug gebracht werden. Gemäss Art. 35 Abs. 1 lit. b und Art. 213 Abs. 1 lit. b DBG i.V.m. Art. 7 lit. b der Verordnung vom 4. März 1996 über die kalte Progression (VKP, SR 642.119.2) können Fr. 6'100.– für jede erwerbsunfähige oder beschränkt erwerbsfähige Person, zu deren Unterhalt die steuerpflichtige Person mindestens in der Höhe des Abzugs beiträgt, vom Einkommen in Abzug gebracht werden.

a) Einen Unterstützungsabzug kann die steuerpflichtige Person in Anspruch nehmen, wenn sie Personen unterstützt, deren Erwerbsfähigkeit eingeschränkt ist oder die erwerbsunfähig sind. Wo die unterstütze Person lebt, ist unerheblich, d.h. Unterstützungsleistungen sind auch dann abzugsfähig, wenn die unterstützte Person im Ausland lebt. Der Unterstützungsabzug ist – ungeachtet des Umfangs der geleisteten Unterstützung – auf einen einheitlichen Betrag festzusetzen. Voraussetzung ist, dass dieser

Betrag mindestens der Höhe des gesetzlichen Unterstützungsabzuges von Fr. 3'300.– bei der Kantons- und Gemeindesteuer und Fr. 6'100.– bei der direkten Bundessteuer entspricht. Erreicht die Unterstützung diese Beträge nicht, entfällt der Unterstützungsabzug vollständig. Der Abzug wird in diesem Fall nicht im Ausmass der unterstützten Beiträge gewährt. Als Unterstützungsbeiträge gelten unentgeltliche Leistungen an bedürftige Personen zur Bestreitung ihres minimalen Lebensunterhalts. Die Unterstützung kann auf gesetzlichen Vorschriften, auf vertraglicher Abmachung oder auf freiwilliger Basis erfolgen (vgl. hierzu Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., Zürich 2009, Art. 213 N 58 ff.).

b) Ob, in welcher Höhe und an wen ein Steuerpflichtiger Unterstützungsleistungen erbracht hat, ist von ihm nachzuweisen. Gemäss § 127 StG und Art. 126 Abs. 1 und 2 DBG muss der Steuerpflichtige nämlich alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Er muss auf Verlangen der Veranlagungsbehörde insbesondere mündlich und schriftlich Auskunft erteilen, Geschäftsbücher, Belege oder weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen. Das Gesetz überbindet dem Steuerpflichtigen die Pflicht, alles zu tun, damit die Veranlagungsbehörde den für seine gesetzmässige Veranlagung massgebenden Sachverhalt feststellen kann. Unter die vorzulegenden Beweismittel fallen Dispositionsurkunden, d.h. Urkunden, die Rechtshandlungen wie Verträge und Vereinbarungen betreffen, sowie Zeugnisurkunden wie Rechnungen, Quittungen, Bank- und Postcheckauszüge. Vorlagepflichtig sind aber nicht nur Urkunden, die sich auf den «Geschäftsverkehr» des Steuerpflichtigen beziehen, sondern auch Urkunden, die in anderer Beziehung zur beweismässigen Abklärung des für die Veranlagung des Steuerpflichtigen massgebenden Sacherhalts notwendig sind. Dazu gehören z. B. Bestätigungen und Quittungen, die Auskunft über den Verwendungszweck geben können. Diese Auskunftspflicht muss verhältnismässig sein, d.h. die verlangten Auskünfte müssen für die Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geeignet und notwendig und für den Steuerpflichtigen zumutbar sein (BGE vom 11. Juli 2003, 2A.4/2003, Erw. 2.2). Der Pflicht des Steuerpflichtigen, über streitige Tatsachen Beweise beizubringen, entspricht auf Seiten der Steuerbehörde die Pflicht, die angebotenen Beweise abzunehmen, soweit sie zur Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geeignet sind. Der Grundsatz des rechtlichen Gehörs räumt dem Steuerpflichtigen einen Anspruch auf Beweisabnahme ein. Der Anspruch besteht aber nur, sofern die Tatsachen, über die Beweis zu führen ist, rechtserheblich sind und das Beweismaterial nicht von vorneherein als ungeeignet und nicht beweisbildend erscheint. Die Behörden sind auch nur verpflichtet, gesetzlich zulässige Beweismittel abzunehmen (BGE vom 19. August 1996, in StE 1997, B 92.51 Erw. 3b).

c) Zu beachten sind weiter die allgemeinen Regeln der Beweislastverteilung. Nach Art. 123 Abs. 1 DBG und § 124 StG haben die Veranlagungsbehörden zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse festzustellen. Dabei gilt die Grundregel, dass die Veranlagungsbehörde die steuerbegründenden und -erhöhenden Tatsachen nachzuweisen hat, die steuerpflichtige Person dagegen jene Tatsachen, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (Richner / Frei / Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 123 N 77). Bezogen auf den Nachweis einer geleisteten Unterstützung ist Folgendes zu beachten: Wird eine Unterstützungsleistung nicht in der Minimalhöhe von Fr. 3'300.– bzw. Fr. 6'100.– hinreichend nachgewiesen, so ist der Abzug zu verweigern. Vom Steuerpflichtigen ist zu verlangen, dass er von der unterstützten Person eine Bestätigung über Art, Zeitpunkt und Höhe der erfolgten Unterstützungen sowie auf Verlangen auch Zahlungsbelege vorweist. Bei Geldzahlungen ins Ausland sind grundsätzlich Post- und Bankbelege vorzulegen, da hier besonders strenge Anforderungen an den Nachweis verlangt werden. Aus den Post- und Bankbelegen müssen sowohl die leistende Person wie auch die jeweiligen Empfänger klar ersichtlich sein. Quittungen über Barzahlungen an Empfänger mit steuerrechtlichem Wohnsitz im Ausland werden grundsätzlich nicht als Beweismittel für Unterstützungsleistungen akzeptiert. Für solche Zahlungen hat die steuerpflichtige Person die Belege für Post- und Banküberweisungen beizubringen (Richner / Frei / Kaufmann/Meuter, a.a.O., Art. 213 N 57). In der Praxis werden nur nachgewiesene Geldüberweisungen an die unterstützte Person im Ausland sowie amtliche Ausweise betreffend die Vermögensverhältnisse sowie die Erwerbsunfähigkeit bzw. die beschränkte Erwerbsfähigkeit anerkannt (Ivo P. Baumgartner, in: Martin Zweifel / Peter Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 35 N 26a).

3. Die gesetzlichen Regeln und die Hinweise aus Lehre und Rechtsprechung sind nun auf den vorliegenden Fall anzuwenden. Dabei ergibt sich Folgendes:

a) In seiner Steuererklärung für das Jahr 2009 hat der Rekurrent unter der Ziff. 24.6 Unterstützungsbeiträge von Fr. 33'000.– bei den Kantons- und Gemeindesteuern und Fr. 61'000.– bei den direkten Bundessteuern zum Abzug geltend gemacht. Im Zusatzblatt 2009 K führt er zehn unterstützungsbedürftige, vermögenslose, von ihm unterhaltene Personen mit Wohnsitz in Z. Thailand, auf, denen er je Fr. 6'100.– überwiesen habe. Der Steuererklärung beigelegt wurde ebenfalls ein Auszug von drei Bankkonten. Gemäss den Angaben auf diesen Konten wurden während des Jahres 2009 verschiedentlich Zahlungen an X.Y., den Partner des Rekurrenten, und an diesen persönlich geleistet. Im Veranlagungsentscheid stellte die Steuerverwaltung bezüglich des Unterstützungsabzuges unter anderem fest, Zahlungsempfänger sei jeweils X.Y. gewesen. Weitere Zahlungsempfänger seien nicht nachgewiesen. Ebenfalls fehle der Nachweis der Unterstützungsbedürftigkeit. Nach Eingang der Einsprache teilte die Steuerverwaltung dem Rekurrenten mit, dass man für eine ordnungsgemässe Beurteilung der Einsprache die folgenden Angaben benötige: Identitätsnachweis sämtlicher unterstützter Personen inkl. Angabe von Adresse und Wohnort, Belege für die objektive Unterstützungsbedürftigkeit der erwachsenen Personen, detaillierte Aufstellung darüber, welche Personen mit den einzelnen Zahlungen unterstützt worden seien, Angaben über den Zweck der Zahlungen 1.5, 1.6, 2.1 und 2.11 gemäss Anhang, schriftliche Bestätigungen sämtlicher erwachsener Personen, dass sie die Unterstützungsleistungen erhalten und zum vorgesehenen Zweck verwendet haben, und Nachweis, dass Erwachsenen aufgrund fehlenden Vermögens und regelmässigen Einkommens in Thailand keine Kontoführung gewährt werde. In der Folge reichte der Rekurrent Kopien von Identitätskarten ein, nämlich jene von X.Y. und vier anderen Empfängern. Bezüglich der vier Kinder führte er aus, von diesen würden keine Ausweiskopien vorliegen, da sich deren Dokumente bei einem der getrennt lebenden Eltern- oder Grosselternteile befinden würden. Auch im Rekursverfahren wurden keine weiteren Beweismittel eingereicht.

b) Aus den oben erwähnten Bankkonten ergibt sich, dass im Jahr 2009 ab diesen Konten insgesamt ein Betrag von Fr. 67'070.– an X.Y. und in drei Fällen an den Rekurrenten selbst (diese mit den Hinweisen «Übertrag» am 8.01.09, «School Tuition» am 6.03.09 und «Summerschool Commercial College» am 20.04.09) ausbezahlt wurde. Neun Überweisungen im Betrag von total Fr. 25'750.– sind mit den folgenden Vermerken versehen: «Living costs Y. family, Unterhalt Y. Familie, Family support Y. und hospital and medical bill K.Y.». Neun Überweisungen im Betrag von Fr. 15'170.– betreffen die Schulausbildung von X.Y.: «School excursion, Summer turn school, College tuition, School nat and bung, Summer school, Summer school tuition, Study cost, School uniform, Tuition bung, School tuition and living cost». Fünf Überweisungen im Betrag von Fr. 26'150.– sind nicht näher bezeichnet (Fees [Gebühren], Übertrag, Living cost nat and bung). Aus diesen Unterlagen ergibt sich, dass der eingetragene Partner des Rekurrenten, X.Y., von diesem im Jahr 2009 grosszügig unterstützt wurde. Entsprechend hat die Steuerverwaltung für diesen einen Unterstützungsabzug in der gesetzlich zugelassenen Höhe akzeptiert. Aus diesen Unterlagen ergibt sich aber nicht, dass die übrigen Mitglieder der Familie Y. einzeln in einem bestimmten Ausmass unterstützt worden wären. Trotz Aufforderung durch die Steuerverwaltung war es dem Rekurrenten nicht möglich, eine Aufstellung über die einzelnen Zahlungen an die jeweiligen Familienmitglieder beizubringen. Wenn er hierzu ausführt, dass das Geld von seinem Lebenspartner in den gemeinsamen Geldtopf der Familie weitergeleitet worden sei, so hat das Gericht grundsätzlich keinen Anlass, an diesen Ausführungen zu zweifeln. Diese Feststellung ist aber durch keinerlei Quittungen, Bestätigungen oder Beweismittel irgendwelcher Art belegt. Bestätigungen und Belege hätten man in diesem Fall umso mehr erwarten können, als es sich bei dem pro Person maximal möglichen Unterstützungsabzug von Fr. 6'100.– in thailändischer Währung um einen Betrag von über 190'000 Baht (Quelle: Währungsrechner www.oanda.com, per 31. Dezember 2009) handelt, der weit über dem thailändischen durchschnittlichen Jahresbruttolohn für das Jahr 2009 liegt, der sich bei 104'328 Baht befand (Quelle: German Trade & Invest 2012, Wirtschaftsdaten kompakt: Thailand).

c) Bei den geltend gemachten Unterstützungsleistungen handelt es sich um steuermindernde Tatsachen, bei denen der Rekurrent die objektive Beweislast bzw. im Fall fehlenden Nachweises die Folgen der

Beweislosigkeit trägt. Nach der strengen Praxis der Steuerbehörden für den Nachweis von solchen Leistungen müssen Bank- oder Postbelege vorgelegt werden, aus denen sowohl die leistende Person wie auch der Empfänger und die geleistete Summe klar ersichtlich sind. Können solche Belege nicht beigebracht werden, so muss vom Steuerpflichtigen zumindest erwartet werden, dass er eine Quittung des Empfängers beibringt, aus der sich ergibt, dass dieser den Unterstützungsbeitrag aus der Schweiz erhalten hat. Wie die Steuerverwaltung zu Recht feststellt, geht aus den vorgelegten Bankauszügen nicht einmal hervor, dass überhaupt Zahlungen an die einzelnen Verwandten des Lebenspartners des Rekurrenten geleistet wurden, nachdem dieser offenbar die ihm zur Verfügung gestellten Leistungen in einen «Familientopf» eingebracht hat. Streng genommen ist auch nicht nachgewiesen, dass es sich bei den neun behaupteten Leistungsempfängern um Angehörige des Lebenspartners des Rekurrenten handelt. Neben den offenen Fragen bezüglich der Empfänger und der Beträge, die den einzelnen Personen ausgerichtet wurden, ist auch die Frage offen, ob die unterstützten Personen überhaupt unterstützungsberechtigt waren. Dies ist nur der Fall, wenn der Unterstützungsempfänger erwerbsunfähig oder beschränkt erwerbsfähig ist. Eine Erwerbsunfähigkeit liegt vor, soweit aus Gründen, welche bei der Person selber liegen, so namentlich körperliche oder geistige Gebrechen, gar keine Erwerbstätigkeit ausgeübt werden kann. Die Gründe für eine beschränkte Erwerbsfähigkeit können auch in persönlichen oder wirtschaftlichen Gegebenheiten begründet sein. Die Erwerbsunfähigkeit bzw. die beschränkte Erwerbsfähigkeit muss zu einer Unterstützungsbedürftigkeit führen, d.h. die betroffene Person muss aus objektiven Gründen längerfristig nicht oder nicht mehr in der Lage sein, für ihren Lebensunterhalt aufzukommen. Während die Unterstützungsbedürftigkeit bei der Grossmutter K.Y. vermutet werden darf, gibt es keine Belege dafür, dass die Eltern der unmündigen Kinder ebenfalls erwerbsunfähig wären. Allgemeine Hinweise auf fehlende Schulausbildung, Arbeitserfahrung und die hohe Arbeitslosigkeit reichen als Nachweis nicht aus, denn der Beweis der Unterstützungsbedürftigkeit ist bezogen auf jeden einzelnen Leistungsempfänger zu erbringen. Sind die Eltern nicht unterstützungsbedürftig, so sind es auch die Kinder nicht, denn deren Unterstützungsbedürftigkeit beurteilt sich danach, ob ihre Eltern in der Lage sind, ihren Unterhaltspflichten nachzukommen oder nicht.

d) Zusammenfassend ergibt sich, dass nur der Nachweis erbracht wurde, dass der Rekurrent im Jahr 2009 ab drei verschiedenen Konten einen Gesamtbetrag von Fr. 67’070.– an seinen Lebenspartner (und sich selber) überwiesen hat. Aus den Kontoauszügen ergibt sich, dass Fr. 15’170.– für die Schulausbildung des Lebenspartners bestimmt waren. Ein Gesamtbetrag von Fr. 25’750.– war gemäss den jeweiligen Vermerken für den Unterhalt der Familie Y. vorgesehen. Es bestehen keine Belege oder Quittungen dafür, ob dieser Betrag effektiv für den Unterhalt der Familie verwendet wurde, und welche Personen dabei in den Genuss der entsprechenden Unterstützungsleistungen gekommen sind. Für den Betrag von Fr. 26’150.– ergibt sich aus den Vermerken nicht einmal, zu welchen Zwecken sie verwendet wurden. Trotz entsprechender Hinweise und Fristansetzung durch die Steuerverwaltung ist es dem Rekurrenten nicht gelungen darzulegen und zu beweisen, an wen Unterstützungsleistungen in welcher Höhe ausgerichtet wurden. Ebenfalls konnte nicht belegt werden, dass die neun Leistungsempfänger, für welche ein Unterstützungsabzug im Rekurs geltend gemacht wurde, überhaupt unterstützungsbedürftig sind. Die allgemeinen Hinweise auf die wirtschaftliche Situation in den ländlichen Gebieten Thailands reichen zur Begründung nicht aus. Zu beachten ist schliesslich Folgendes: Selbst wenn man davon ausgehen würde, dass die Beträge, die in den Kontoauszügen mit dem Vermerk «Unterstützung Familie Y.» tatsächlich zu gleichen Teilen an die Mitglieder der Familie ausgerichtet worden seien und dass bei allen die Unterstützungsbedürftigkeit geben wäre, so wären die zum Abzug berechtigenden Minimalbeträge sowohl bei der Kantons- und Gemeindesteuer wie auch bei der direkten Bundessteuer nicht erreicht. Die Steuerbehörden dürfen im internationalen Verhältnis an den Nachweis der von einem Steuerpflichtigen erbrachten Unterstützungsleistungen hohe Anforderungen stellen. Sie dürfen insbesondere plausible Beweise dafür verlangen, dass die entsprechenden Beträge dem bedürftigen Empfänger zugeflossen sind. Blosse Zollbelege über die Einfuhr des Geldes oder blosse Bankbelege für eine Überweisung an eine Drittperson im Ausland genügen nicht. Es ist dem Steuerpflichtigen unter diesen Umständen zuzumuten, zumindest eine schriftliche Bestätigung (Quittung) des Empfängers beizubringen oder durch behördliche Bestätigung nachzuweisen, dass der Empfänger den Unterstützungsbeitrag aus der Schweiz erhalten hat. Solche Nachweise hat der Rekurrent nicht erbracht,

weshalb sich die Verweigerung der Unterstützungsabzüge als rechtens erweist.

e) Abschliessend macht der Rekurrent geltend, die Steuerverwaltung habe in früheren Jahren die Abzüge nach ordnungsgemässer Beurteilung ohne weitere Nachfrage in vollem Umfang gewährt. Für die Beurteilung des Jahres 2009 verlange sie nun Angaben und Unterlagen, die zum grossen Teil schlichtweg nicht erbracht werden könnten. Aus der Anerkennung von Abzügen in früheren Steuerperioden kann nicht abgeleitet werden, dass diese Abzüge auch künftig wieder gleich beurteilt würden. Aus dem Umstand, dass eine frühere Steuerdeklaration genehmigt wurde, kann für verschiedene in die Deklaration eingeflossene Sachverhalte nicht abgeleitet werden, darin liege eine Zusicherung der Veranlagungsbehörde, die jeweiligen Sachverhalte auch künftig gleich zu würdigen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Auflage, Zürich 2006, VB zu §§ 119 - 131 N 62). Dies bedeutet, dass es der Veranlagungsbehörde zusteht, in einer neuen Steuerperiode einen geltend gemachten Abzug anders zu beurteilen als in den Vorperioden. Dies trifft auch hier zu. Im Übrigen hält die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung fest, dass bereits in den Steuerjahren 2007 und 2008 die Abzüge nicht mehr anerkannt und eine dagegen erhobene Einsprache abgewiesen wurde (. . .).

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 28. Mai 2013 A 2013 / 8

§ 195 Abs. 2 StG
Regeste:

§ 195 Abs. 2 StG – Bestimmung des Verkehrswertes gemäss § 195 Abs. 2 StG durch ein vom Gericht angeordnetes Gutachten (Erw. 2). – Gerichtsgutachten unterliegen der freien Beweiswürdigung durch das Gericht. Ist ein Gutachten nicht vollständig und widerspruchsfrei begründet und/oder stützt es sich auf blosse Behauptungen, die für Aussenstehende nicht nachvollziehbar sind, darf das Gericht vom Ergebnis des Gutachtens abweichen. Wenn ein Gutachten z. B. Handänderungen zum Vergleich beizieht, bei denen die Grundstücksfläche und die Lage des Grundstücks nicht bekannt sind, so sind diese Handänderungen bzw. die entsprechenden Verkaufspreise für die Bestimmung des Verkehrswertes so gut wie wertlos (Erw. 3).

Aus dem Sachverhalt:

A. Mit Kaufvertrag vom 16. November 2006 verkauften A. und B.C. ihr Ferienhaus an der Hauptstrasse in L. zum Preis von Fr. 1’150’000.– an die D. GmbH in Baar. Am 23. Mai 2007 reichten die Verkäufer bei der Grundstückgewinnsteuer-Kommission L. (im Folgenden als Kommission bezeichnet) die Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer ein und deklarierten einen Grundstückgewinn von Fr. 152’749.–. Vom Kaufserlös von Fr. 1’150’000.– brachten sie Anlagekosten von insgesamt Fr. 997’251.– in Abzug. Den Verkehrswert vor zwanzig Jahren setzten sie mit Fr. 919’000.– ein. Mit Veranlagungsentscheid vom 14. Juni 2007 setzte die Kommission den Grundstückgewinn auf Fr. 415’421.35 fest. Als Verkehrswert vor 20 Jahren ging sie von einem Betrag von Fr. 729’378.– aus. Gegen diese Veranlagungsverfügung liessen A. und B.C. am 3. Juli 2007 Einsprache einreichen und beantragen, der Grundstückgewinn sei auf Fr. 152’700.–, eventualiter auf Fr. 189’200.– festzusetzen. Bezüglich des Verkehrswertes vor 20 Jahren hielten die Einsprecher an den Fr. 919’000.– fest. Mit Entscheid vom 5. September 2007 wies die Kommission die Einsprache ab und hielt an ihrer Einschätzung fest. Gegen diesen Einspracheentscheid liessen A. und B.C. am 10. Oktober 2007 beim Verwaltungsgericht Rekurs einreichen und beantragen, der Grundstückgewinn sei auf Fr. 189’200.– festzusetzen und die Steuer beim minimalen Steuersatz von 10 % auf Fr. 18’920.–, eventualiter sei die Grundstückgewinnsteuer vom Verwaltungsgericht nach Einholung eines Gutachtens über den Verkehrswert vor 20 Jahren einzuholen, subeventualiter sei die Angelegenheit an die Kommission zur Vornahme unterlassener Abklärungen, zur Offenlegung des eigenen Standpunkts und der Gewährung des rechtlichen Gehörs zurückzuweisen. Mit Urteil vom 31. Oktober 2008 hiess das Verwaltungsgericht den Rekurs insofern gut, als es die Sache zur Abklärung und Neuentscheidung im Sinne der Erwägungen an die Kommission zurückwies. Das Gericht stellte im Wesentlichen fest, der

Einspracheentscheid sei sowohl bezüglich der geltend gemachten wertvermehrenden Aufwendungen wie auch bezüglich des Land- und Gebäudewertes vor 20 Jahren ungenügend begründet. Mit neuem Einspracheentscheid vom 16. Juni 2010 setzte die Kommission den Grundstückgewinn erneut auf Fr. 415'421.35 fest. Sie ging dabei wieder von einem Verkehrswert vor 20 Jahren im Betrag von Fr. 729'378.– aus.

Gegen diesen Einspracheentscheid liessen A. und B.C. am 12. Juli 2010 erneut Rekurs einreichen und beantragen, der Grundstückgewinn sei auf Fr. 189'200.– festzusetzen und die Steuer auf den Minimalsteuersatz von 10 %, d.h. auf Fr. 18'920.–, eventualiter sei die Grundstückgewinnsteuer vom Verwaltungsgericht nach Einholung eines Gutachtens über den Verkehrswert vor 20 Jahren festzusetzen (. . .). Am 8. September 2010 reichte die Kommission ihre Vernehmlassung ein. Zur Frage des Verkehrswerts vor 20 Jahren führte sie aus, man halte an der Darstellung vom 12. Dezember 2007 fest.

Am 1. September 2011 beauftragte das Verwaltungsgericht X. Y. mit der Erstellung eines Gerichtsgutachtens. Dieses Gutachten wurde am 7. Juli 2012 erstattet. Darin schätzte der Gutachter den Landwert ohne Bauten bezogen auf das Jahr 1986 mit Fr. 320.– pro Quadratmeter und den Verkehrswert der Gebäude auf Fr. 448'000.–. Die Parteien erhielten in der Folge Gelegenheit, zum Ergebnis der Begutachtung Stellung zu nehmen.

Mit Schreiben vom 15. Oktober 2012 wurde die Kommission vom Gericht aufgefordert, zu den Vergleichsgeschäften aus den Jahren 1982 bis 1986 die Parzellennummern, die Parzellengrössen, den Kaufpreis, den Verkäufer, den Käufer und die Zonenzugehörigkeit anzugeben. Die entsprechenden Angaben reichte die Kommission am 15. November 2012 ein. Die Rekurrenten erhielten in der Folge nochmals Gelegenheit zur Stellungnahme, wovon sie mit Eingabe vom 26. November 2012 Gebrauch machten. Auf die entsprechenden Ausführungen ist in den Erwägungen einzutreten.

Aus den Erwägungen:

1. (. . .)

2. Gemäss § 189 Abs. 1 StG unterliegen der Grundstückgewinnsteuer Gewinne, die aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens oder von Anteilen an solchen erzielt werden. Steuerobjekt ist der Grundstückgewinn. Der Grundstückgewinn ist gemäss § 193 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und anrechenbare Aufwendungen sowie der bei der Überführung ins Privatvermögen besteuerte Gewinn) übersteigt. Als Erwerbspreis gilt der Kaufpreis mit allen weiteren Leistungen der erwerbenden Person. Liegt die massgebende Handänderung mehr als 20 Jahre zurück, kann die steuerpflichtige Person anstelle des Erwerbspreises den Verkehrswert des Grundstückes vor 20 Jahren in Anrechnung bringen (§ 195 Abs. 2 StG in der bis zum 31. Dezember 2006 gültigen Fassung).

a) Der Verkehrswert eines Grundstücks ist nach objektiven Grundsätzen zu ermitteln und entspricht dem Preis, der für das Grundstück nach dessen rechtlichen Gegebenheiten und dessen tatsächlichen Eigenschaften im gewöhnlichen Geschäftsverkehr am fraglichen Bewertungsstichtag (hier: 16. November 1986) zu erzielen gewesen wäre. Als gewöhnlicher Geschäftsverkehr wird der Handel am freien Markt bezeichnet, bei dem sich der Preis nach marktwirtschaftlichen Gegebenheiten auf der Grundlage von Angebot und Nachfrage bildet und bei dem jeder Vertragspartner ohne Zwang und ohne Not, sondern freiwillig und in Wahrung seiner Interessen zu handeln in der Lage ist (Richner / Frei / Kaufmann / Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 220 N 123 f.). Der Verkehrswert kann nicht mit dem bezahlten Preis gleichgesetzt werden, denn der Preis eines Grundstücks muss nicht seinem Wert entsprechen. Es ist grundsätzlich untauglich, aus einem erzielten heutigen Verkaufserlös auf einen ebenso hohen Verkehrswert vor 20 Jahren mittels Abdiskontierung schliessen zu wollen. Der Verkehrswert kann auch nicht durch Rechtsgeschäfte bestimmt werden, die durch ausserordentliche Umstände zustande gekommen sind (wie z. B. Notverkäufe, Zwangsvollstreckung, Spekulationskäufe). Bei Grundstücken bestimmt der Markt am Ort der gelegenen Sache den

Verkehrswert. Der Bewertungsstichtag ist massgebend für die Beantwortung aller relevanten Fragen, d.h. auf diesen Zeitpunkt ist eine Momentaufnahme vorzunehmen. So ist der Zustand des Grundstücks in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht massgebend wie auch allfällige Indexzahlen (Baukostenindex, Gebäudeversicherungswerte, Mietpreisindex etc.). Auch der Hypothekarzinssatz, die bau- und mietrechtlichen Rahmenbedingungen, das allgemeine wirtschaftliche Umfeld sowie die Infrastruktur am Bewertungsstichtag sind festzulegen (Richner / Frei / Kaufmann / Meuter, a.a.O., § 220 N 126 ff.).

b) Der Verkehrswert ist aufgrund von Schätzungen zu ermitteln. Die Verkehrswertschätzung hat dabei nach jenen Überlegungen zu erfolgen, die der Liegenschaftshandel üblicherweise anstellt bzw. vor 20 Jahren angestellt hätte. Dabei sind nicht nur Überlegungen der Immobilienwirtschaft, sondern auch solche des Kreditgewerbes zu berücksichtigen. Da der Verkehrswert auf dem Weg der Schätzung zu ermitteln ist, ergeben sich zwangsläufig Unschärfen. Bei aller Sorgfalt bleibt eine Schätzung eine Schätzung, deren Ergebnis sich nicht mathematisch beweisen lässt. Schätzen mehrere Personen dasselbe Grundstück, so ergeben sich zwingend Abweichungen. Abweichungen bis zu 10 % werden dabei als normal erachtet. Der geschätzte Verkehrswert bewegt sich immer in einer gewissen Bandbreite. Diese Einsicht hat zur Folge, dass der schätzungsweise ermittelte Verkehrswert nicht auf Franken und Rappen anzugeben ist (wird doch damit eine nicht vorhandene mathematische Genauigkeit vorgegaukelt). Bei unüberbauten Grundstücken ist einzig der Landwert (Bodenwert) zu ermitteln. Bei der Verkehrswertschätzung von überbauten Grundstücken wird in der Regel sowohl der Realwert, der sich aus dem Landwert, dem Bauwert und den Nebenkosten (Erschliessung, Vorbereitungs- und Umgebungsarbeiten) zusammengesetzt, als auch der Ertragswert berücksichtigt. Bei Wohnliegenschaften, die aufgrund ihrer Gestaltung in erster Linie der Eigennutzung dienen, kommt dem Realwert ausschlaggebende Bedeutung zu, weshalb kein Ertragswert berücksichtigt wird (Richner / Frei / Kaufmann / Meuter, a.a.O., § 220 N 137 ff.).

c) Zeigt sich in einem Verfahren, dass der Verkehrswert nicht ohne Weiteres zuverlässig ermittelt werden kann, kann die Rekursbehörde eine Schätzung durch einen Sachverständigen veranlassen. Bei der Bestellung des Gutachters sind die Bestimmungen von § 14 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 1. April 1976 (VRG, BGS 162.1) und ergänzend die Bestimmungen von Art. 183 ff. der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 (ZPO, SR 272) zu beachten. Als Beweismittel unterliegt das Gutachten der freien Beweiswürdigung durch das Gericht. Angesichts der Funktion des Gutachtens, dem Gericht fachspezifische Informationen zu liefern, über welches dieses nicht (zumindest nicht in ausreichendem Mass) verfügt, kann sich die Prüfung der Rechtsmittelinstanz darauf beschränken, ob das Gutachten auf zutreffenden Rechtsgrundlagen beruht, ob es vollständig, klar und gehörig begründet und widerspruchsfrei ist und ob der Gutachter hinreichende Sachkenntnis und die nötige Unbefangenheit bewiesen hat. Die Rechtsmittelinstanz braucht sich aber – unter Vorbehalt grober Irrtümer oder Rechenfehler – mit den Einwänden gegen einzelne Faktoren einer Schätzung grundsätzlich nicht zu befassen. Gutachten sollen keine blossen Behauptungen aufstellen; sie sollen vielmehr Wege und Kriterien aufzeigen, die für Aussenstehende das Ergebnis nachvollziehbar machen. Bei der Verkehrswertschätzung eines Grundstücks oder einer Liegenschaft sind das Aufzeigen der wertbildenden Faktoren und eine eingehende Begründung von grosser Bedeutung. Werden vom Gutachter Vergleichspreise herbeigezogen, so muss das rechtliche Gehör des Steuerpflichtigen beachtet werden, d.h. er muss sich zu den vom Sachverständigen erhobenen Vergleichspreisen äussern können. Hierzu muss dem Steuerpflichtigen regelmässig eine Liste mit Vergleichshandänderungen mit den bezahlten Preisen und mit einem Ortsplan und der damals gültigen Bauordnung (inklusive Zonenplan) vorgelegt werden. Um die Vergleichstauglichkeit überprüfen zu können, müssen auch die Parteien der Vergleichshandänderungen genannt werden. Nur so kann geprüft werden, ob aussergewöhnliche oder persönliche Verhältnisse den Preis beeinflusst haben.

3. Am 1. September 2011 beauftragte das Gericht X.Y., Schätzungsexperte SEK-SVIT, mit der Erstellung eines Gerichtsgutachtens. Gefragt wurde gesondert nach dem Verkehrswert des Grundstücks im Jahre 1986 und nach dem Verkehrswert der Gebäude (Ferienhaus und Gartenhalle). In seinem Gutachten vom 7. Juli 2012 kam X.Y. zum Schluss, dass der Landwert Fr. 247’040.– betragen habe, was einem

Quadratmeterpreis von Fr. 320.– entspricht. Den Verkehrswert der Gebäude schätzte er auf Fr. 448’000.–.

a) Der Landwert wurde vom Gutachter mit Fr. 320.– pro Quadratmeter bewertet. In seinem Kommentar zu diesem Wert erklärte der Gutachter, speziell seien die Informationen aus den Handänderungen gemäss Beilage 1 bewertet worden. Die Bewertung sei nur für das Bauland unabhängig von der Baute erfolgt. Bei der Marktwertbeurteilung seien speziell die trennenden Unterschiede bezüglich Lage (Sicht, Sonne, Nachbarschaft), Nutzung (Ausnützung, Form, Erschliessung) und Immissionen (Strassenverkehr) berücksichtigt worden. Die Analysen Kaufpreis 2006 (Beilage 2) und die Schätzung «Z» (Beilage 3) würden lediglich der Plausibilisierung des aufgrund von Vergleichen und der Marktentwicklung geschätzten Wertes dienen. Die in Beilage 1 aufgeführten 16 Handänderungen sind für eine Beurteilung durch das Gericht in der vom Gutachter verwendeten Weise bedauerlicherweise so gut wie wertlos, da sie den jeweiligen Grundstücken nicht zugeordnet werden können. Auf Ersuchen des Gerichts lieferte die Kommission mit Eingabe vom 15. November 2012 zu einigen der im Gutachten erwähnten Handänderungen nähere Angaben bezüglich Parzellennummer, Parzellengrösse und Zonenzugehörigkeit. Von diesen Angaben sind jedoch nur zehn verwertbar (die übrigen Handänderungen können nicht beurteilt bzw. überprüft werden, weil entweder die Grundstücksnummern falsch sind bzw. nicht mehr existieren (Nrn. 3 und 13), es sich um Strassenparzellen handelt (Nr. 6), das Grundstück mehr als einen Kilometer von der fraglichen Parzelle entfernt ist (Nr. 4) oder die Kommission keine näheren Angaben über die Parzellennummer, die Fläche und den Kaufpreis machen kann (Nrn. 2, 14 und 15)). Die Rekurrenten erhielten Gelegenheit, zu diesen Unterlagen Stellung zu nehmen, wovon sie mit Eingabe vom 26. November 2012 Gebrauch machten.

b) Das Gericht sieht sich daher veranlasst, aufgrund der jetzt zuverlässigeren Angaben, den Landwert selber festzusetzen: Auszugehen ist bei der Beurteilung des Landwertes davon, dass wir es hier mit einem perfekt rechteckigen Grundstück von 772 m2, das ca. 22 m breit und 35 m lang ist, zu tun haben. Das Grundstück befindet sich direkt an der Hauptstrasse und damit auch direkt am See mit optimaler Besonnung (direkte Südexposition) und unverbaubarer Aussicht auf den See und die umliegenden Berge. Es befand sich 1986 in der Zone W2, in der eine Ausnützung von 0.35 und der Bau von zweigeschossigen Bauten möglich waren. Als einziger Negativpunkt ist der relativ starke Durchgangsverkehr auf der Hauptstrasse zu erwähnen. In unmittelbarer Nähe befindet sich das Grundstück GS Nr. 01, für welches 1982 schon ein Kaufpreis von Fr. 452.– pro Quadratmeter bezahlt wurde. Das GS Nr. 01 ist 757 m2 gross, in einer Distanz zum GS Nr. 00 von 160 m Luftlinie und ca. 30 Höhenmeter weiter hangwärts gelegen. Rechnet man den Preis von 1982 mit Hilfe des Landesindexes der Konsumentenpreise, des Miet- und Baukostenindexes auf das Jahr 1986 um, so liegt der geschätzte Kaufpreis für 1986 bei ca. Fr. 525.–/m2. Es ist grundsätzlich nicht einzusehen, warum dieser Betrag wegen der leicht erhöhten Lage nicht zum Vergleich beigezogen werden sollte, zumal das Grundstück Nr. 01 mit 757 m2 fast gleich gross ist wie das Grundstück GS Nr. 00. Ebenfalls in unmittelbarer Nähe finden sich die beiden Grundstücke GS Nrn. 02 und 03. Diese sind mit 1’218 m2 und 1’207 m2 ca. eineinhalbmal so gross und befinden sich ca. 400 m weiter westlich – von der Hauptstrasse aus gesehen – in der zweiten Bautiefe und sind mit je drei Reiheneinfamilienhäusern bebaut. Zudem grenzen sie auf der Nordseite noch an die (. . .)strasse. Im Jahr 1983 bzw. 1984 wurde der Quadratmeterpreis mit Fr. 304.– bzw. Fr. 307.– gehandelt, was indexangepasst für 1986 etwa Fr. 330.– entspricht. Die Vergleichsgeschäfte 7, 9, 11, 12 und 16 betreffen Grundstücke, die sich im Gebiet S. in einer anderen Geländekammer befinden. Hinzu kommt, dass wir es mit einer anderen Zone (Landhauszone L2B) und mit einer anderen Ausnützung (0.25) zu tun haben. Diese Grundstücke bzw. die entsprechenden Verkaufspreise eignen sich daher nicht für einen direkten Vergleich. Das Vergleichsgeschäft Nr. 04 befindet sich zwar in unmittelbarer Nähe des Grundstückes GS Nr. 00. Es ist allerdings mit 1’953 m2 fast zweieinhalbmal so gross wie die Einfamilienhausparzelle der Rekurrenten und eignet sich damit auch nur bedingt zum Vergleich (entsprechend ist es zwischenzeitlich auch mit einem 7-Familien-Terrassenhaus überbaut worden). Der im Jahr 1985 bezahlte Quadratmeterpreis von Fr. 159.– ist mit indexierten Fr. 164.– zu berücksichtigen. Das Vergleichsgrundstück Nr. 4 liegt im Ortszentrum und ist von der Lage, Aussicht und Seenähe nicht mit dem GS Nr. 00 zu vergleichen.

c) Das Gericht erachtet die Grundstückspreise der Handänderungen 1, 5, 8 und 10 als sachgerecht und

zum Vergleich geeignet. Der Verkauf Nr. 1, GS Nr. 01, zum indexierten Preis von Fr. 525.–/m2, betraf ein Grundstück in unmittelbarer Nähe und mit nahezu gleichem Flächenmass. Die etwas erhöhte Lage dürfte allerdings den Kaufpreis positiv beeinflusst haben. Die beiden Grundstücke GS Nrn. 02 und 03 befinden sich in ähnlicher Lage am See, sind allerdings durch eine erste Bautiefe und die Hauptstrasse ca. 30 Meter vom See getrennt, während der Abstand des GS Nr. 00 zum See nur 10 Meter beträgt. Des Weiteren ist auf der Nordseite der Verkehr auf der (. . .)strasse zu berücksichtigen. Hier dürfte der indexierte Preis von Fr. 330.– wohl etwas tiefer zu werten sein als der Preis des Grundstücks der Rekurrenten. Der Preis für das GS Nr. 04 ist mit Fr. 164.– zu tief, als dass man ihn unbesehen und gleichwertig in den Vergleich miteinbeziehen dürfte. Nimmt man den Durchschnitt der ersten drei Grundstückspreise, so ergibt sich ein Betrag von ca. Fr. 390.–, was bezogen auf die gesamte Grundstücksfläche des GS Nr. 17 einem Betrag von Fr. 301'080.– entspricht. Berücksichtigt man auch den Grundstückspreis des GS Nr. 04, so ergibt sich ein Preis von Fr. 337.–/m2, der aber aus der Sicht des Gerichts zu tief wäre. Zu diesem Schluss kommt das Gericht auch darum, weil die Landverkäufe im Bereich der (. . .)strasse sich zwar in erhöhter Lage und in einer anderen Geländekammer abgespielt haben, aber doch nicht mehr als zwischen 170 und 230 Meter entfernt sind. Hier wurden in den Jahren 1983, 1984 und 1987 immerhin schon Quadratmeterpreise von Fr. 500.–, Fr. 540.– und Fr. 650.– bezahlt, was einem indexierten Durchschnittsbetrag von Fr. 587.– entspricht. In Würdigung dieser Preise ist der Betrag von Fr. 390.–/m2 als angemessen zu beurteilen.

d) Der vom Gutachter festgelegte Landwert ist nicht genügend und nicht nachvollziehbar begründet, so dass das Gericht seinen Entscheid nicht darauf abstellen darf. Dies hängt in erster Linie damit zusammen, dass dem Gutachter gemäss Beilage 1 zum Gutachten ungenügende Grundlagen zur Verfügung standen. Es waren ihm zwar die Grundstücksflächen zum Teil bekannt, nicht aber die Lage der Vergleichsgrundstücke. Die unter der Rubrik «Grundstücke» aufgeführten Nummern haben keinen Bezug zu den übrigen Angaben und stellen keine Parzellennummern dar. Von 16 Vergleichsgeschäften fehlen zudem bei 10 Geschäften die Flächenangaben. In der Form, in welcher die Handänderungen vom Gutachter als Beurteilungsgrundlagen aufgeführt und angewandt wurden, sind diese so gut wie wertlos. Jedenfalls kann nicht auf den Durchschnittspreis dieser 16 Handänderungen von Fr. 320.– abgestellt werden. Der von der Kommission gewählte Landwert von Fr. 300.–/m2 erweist sich nach Meinung des Gerichts als deutlich zu tief. Es kann auch nicht angehen, einen Landverkauf im Ortszentrum aus dem Jahr 1983 zu interpolieren und auf das sich in ausgezeichneter, unverbaubarer Lage befindliche GS Nr. 00 anzuwenden. Der Landwert ist mit Fr. 390.–/m2 der Situation auf dem Immobilienmarkt im Jahr 1986 angemessen. Daraus ergibt sich insgesamt ein Landwert von Fr. 301'080.–.

Urteil vom 30. Januar 2013 A 2010 / 17