

4.1 Nebst den regierungsrätlichen Materialien und der Entstehungsgeschichte spricht auch die systematische Stellung des Art. 237 Abs. 1 lit. e StG zu den voranstehenden Art. 234 und Art. 124 Abs. 1 lit. a StG für eine weite und nicht für die enge Auslegung des Begriffes Erbgang. Die Vorinstanz verkennt, dass Art. 234 und Art. 237 StG in einem Regel-Ausnahmeverhältnis zueinander stehen, so dass Art. 237 Abs. 1 lit. e StG die umstrittene Handänderung auch dann von der Handänderungssteuer befreit, wenn es sich beim Übergang des Grundstückes von der Erbgemeinschaft auf den Miterben nicht um eine zivilrechtliche, sondern um eine wirtschaftliche Übertragung der Verfügungsmacht im Sinne von Art. 234 Abs. 1 lit. a handeln würde. Dass die Legaldefinition des Erbanges in Art. 124 lit. a StG der Bestimmung in Art. 237 vorangeht, spricht ohne ausdrückliche Einschränkung in dessen Abs. 1 lit. e ebenfalls für eine einheitlich weite Begriffsverwendung, zumal diese Ausnahmebestimmung nicht per se eine enge Auslegung nahe legt.

4.2 Aufgrund dieser Auslegungselemente ergibt sich, dass der Begriff Erbgang in Art. 237 Abs. 1 lit. e genauso wie in Art. 124 Abs. 1 lit. a StG nicht nur die Erbfolge (Universalsukzession), sondern auch die Erbteilung bezeichnet. Deshalb gilt die Zuweisung eines Grundstückes im Nachlass an ein einzelnes Mitglied einer Erbgemeinschaft als von der Handänderungssteuer befreit, sofern dabei nebst dem ausserbuchlichen Übergang auf die Erbgemeinschaft auch die Übertragung auf den betreffenden Miterben innert zweier Jahre nach dem Tod des Erblassers im Grundbuch eintragen wird. Dank dieser Auslegung können Nachlassgrundstücke sowohl auf einen Alleinerben als auch auf einzelne Mitglieder einer Erbgemeinschaft ohne Handänderungssteuer übertragen werden, sofern die dazu nötigen Grundbucheinträge fristgerecht erfolgen.

4.3 Dass der kantonale Gesetzgeber stattdessen einzig um der raschen Eintragung des ausserbuchlichen Erwerbs willen die Alleinerben gegenüber den Mitgliedern einer Erbgemeinschaft privilegieren wollte (eine Folge, welche die engere Begriffsauslegung seitens der Vorinstanz hätte), ist mangels klarer Indizien oder stichhaltiger Gründe nicht anzunehmen. Vielmehr hat er sich - richtiger Auslegung nach - für eine gänzliche Befreiung beider Erbenkategorien ausgesprochen. Nur dieses Auslegungsergebnis gewährleistet eine Gleichbehandlung beider Erbenkategorien, weshalb auch einzig diese Auslegungsvariante als verfassungskonform bezeichnet werden kann. Auch bei der Besteuerung der Handänderungen sind die Grundsätze der Rechtsgleichheit und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten (Art. 98 Abs. 3 der Kantonsverfassung). Deshalb verdient die in Art. 124 Abs. 1 lit. a StG angelegte weite Auslegung des Begriffes Erbgang auch für den Bereich der Handänderungssteuer den Vorzug. Damit steht fest, dass die von der Erbgemeinschaft A. veranlasste Übertragung mehrerer Nachlassgrundstücke auf zwei ihrer Mitglieder als "Handänderungen zufolge Erbgang" im Sinne von Art. 237 Abs. 1 lit. e StG zu qualifizieren sind. Da sowohl der ausserbuchliche Übergang dieser Grundstücke auf die Erbgemeinschaft wie auch die Übertragung auf die beiden Miterben innert zweier Jahre seit dem Tod des Erblassers im Grundbuch eingetragen wurden, ist auch die zweite Voraussetzung dieses Befreiungstatbestandes erfüllt. Damit steht fest, dass die Beschwerdeführer von der Vorinstanz zu Unrecht mit einer Handänderungssteuer belastet wurden; ihre Beschwerde ist gutzuheissen.

VGer 31.05.2006

2265

Berufskosten. Die Kosten für ein privates Arbeitszimmer stellen auch bei einem Kantonsschullehrer nur unter ganz bestimmten Voraussetzungen steuerlich abzugsfähige Berufskosten i.S. von Art. 29 StG dar.

Aus den Erwägungen:

2. Nach Art. 29 Abs. 1 lit. c des Steuergesetzes (StG; bGS 621.11) werden nebst den notwendigen Fahrkosten und Mehrkosten für auswärtige Verpflegung (lit. a und b) als Berufskosten auch die übrigen für die Ausübung des Berufes erforderlichen Kosten abgezogen. Nach Abs. 2 dieser Bestimmung legt der Regierungsrat Pauschalansätze fest; namentlich für die Berufskosten nach lit. c steht dem Steuerpflichtigen der Nachweis höherer Kosten offen. Demnach ist die Beweislast für diese steuermindernde Tatsache dem Steuerpflichtigen auferlegt. Die höher als die Pauschale anfallenden Gewinnungskosten können deshalb nur zum Abzug zugelassen werden, wenn der Steuerpflichtige diese rechtsgenügend belegen kann.

In Art. 18 Abs. 1 der Verordnung zum Steuergesetz (StV; bGS 621.111) hat der Regierungsrat den Abzug für die übrigen notwendigen Berufskosten auf Fr. 700.-- zuzüglich 10% der Nettoeinkünfte, höchstens aber Fr. 2'400.-- festgelegt. Werden höhere Kosten geltend gemacht, ist vom Steuerpflichtigen nachzuweisen, dass die Vermeidung dieser Kosten nicht zumutbar ist (Abs. 2). Nach dieser Bestimmung werden die Kosten eines Arbeitszimmers in der Privatwohnung als notwendige Kosten anerkannt, wenn eine steuerpflichtige Person auf einen spezifisch eingerichteten Arbeitsplatz angewiesen ist, ein solcher tatsächlich ausgeschieden wird und ein wesentlicher Teil der Berufsarbeit zu Hause verrichtet werden muss. Wesentlich ist ein Anteil dann, wenn mindestens 40% der Tätigkeit, gemessen an einer Vollzeitbeschäftigung, zu Hause erledigt werden müssen (Art. 18 Abs. 3 StV). (...) Demnach ist vorab zu prüfen, ob dem Beschwerdeführer der Nachweis gelingt, dass er zumindest 40% seiner Vollzeitbeschäftigung als Kantonsschullehrer zu Hause erledigen muss bzw. dass ihm die Vermeidung der dafür höher als die Maximalpauschale geltend gemachten Kosten nicht zumutbar ist.

3. Nach der kantonalen Rechtsprechung (AR GVP 4/1992, Nr. 2102, AR GVP 1988 Nr. 2003) ist ein privates Arbeitszimmer nur dann berufsnotwendig, wenn der Steuerpflichtige die in der Verordnung auf mindestens 40% einer Vollbeschäftigung festgesetzte Arbeitszeit deshalb zu Hause erledigen muss, weil der Arbeitgeber das notwendige oder geeignete Arbeitszimmer nicht zur Verfügung stellt, oder weil dessen Benutzung nicht möglich oder dem Pflichtigen nicht zumutbar ist. Auch nach Lehre und Rechtsprechung zur direkten Bundessteuer (DBG) begründet reine Bequemlichkeit oder der Wunsch, in der Nähe der Angehörigen arbeiten zu können, keinen Anspruch auf einen Abzug. Andererseits muss demnach der vom Arbeitgeber angebotene Arbeitsraum für die fragliche Arbeit zumutbar sein. Das ist insbesondere dann nicht gegeben, wenn ein einziges Lehrerzimmer für die Vorbereitungsarbeiten einer ganzen Schule zur Verfügung steht und gleichzeitig als Pausen- und Besprechungsraum dient. Fehlt eine angemessene Möglichkeit, die Arbeitsunterlagen in diesem Raum oder in der Nähe aufzubewahren, dürfte in den meisten Fällen die Arbeit in diesen vom Arbeitgeber angebotenen Räumen nicht zumutbar sein (*B. Knüsel*, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, N. 13 zu Art. 26 DBG). Bloss gelegentliche berufliche Arbeiten in der Privatwohnung verursachen indessen keine Mehrkosten und geben daher keinen Anspruch auf einen Abzug (vgl. *P. Locher*, Kommentar zum DBG, N. 35 zu Art. 26 DBG, welcher allerdings in N. 36 abweichend zur restriktiven Praxis eine flexiblere Handhabung des vorliegend kantonal auf 40% fixierten Kriteriums der zu Hause absolvierten Arbeitszeit befürwortet).

3.1 Der Beschwerdeführer liess mit einer knapp und pauschal gehaltenen Arbeitgeberbestätigung geltend machen, er sei zur Erledigung seiner Arbeitsvorbereitungen auf ein mit einem Computer ausgestattetes Büro zu Hause angewiesen. Mit seiner Replik liess er auf die Einwände der Steuerverwaltung hin geltend machen, die Raumbedürfnisse der einzelnen Lehrer seien fachspezifisch sehr verschieden. Der von der Vorinstanz erst mit der Duplik eingereichte Amtsbericht des Rektorates der Kantonsschule (vom 16.12.2003) hat allerdings auch nur die Verhältnisse an der ganzen Schule, nicht aber die unterschiedlichen, je nach Fachrichtung zugewiesenen Stützpunkte im Blickfeld (demnach standen im Jahre 2003 den 80 Lehrpersonen mit mehr oder weniger grossen Pensen insgesamt 13 Stützpunkte zur Verfügung, wobei im Durchschnitt pro Stützpunkt vier Arbeitsplätze zur Verfügung standen). Die daraufhin vom Gericht beschlossene Abklärung der tatsächlichen Arbeitsplatzsituation des betroffenen Mathematiklehrers ergab (Schreiben des Rektors), dass dem Beschwerdeführer an der Schule ein Arbeitsplatz in einem Stützpunkt zusammen mit anderen Mathematiklehrern zugewiesen ist. Im Jahre 2003 teilten sich vier Mathematiklehrer den 16m² messenden Raum.

In diesem Arbeitsraum ist ein Computer mit Drucker und Internetanschluss installiert. Während der Heizperiode werde die Heiztemperatur nachts, am Wochenende und während den Ferien abgesenkt. Mit den aktuell vorhandenen Steuerungen an den Radiatoren im betreffenden Annexbau lasse sich daran nichts ändern. Es seien verschiedentlich Wünsche zur besseren Beheizung der Schulhäuser und einzelner Räume vorgetragen worden. Müsse auf die Absenkung nachts, am Wochenende oder während den Ferien verzichtet werden, hätte dies nach Auffassung des Rektors erhebliche Mehrkosten zur Folge. Im Arbeitsstützpunkt des Beschwerdeführers seien Schränke für die Lagerung von Schulmaterial vorhanden. Weil am Arbeitsplatz selber kein Material abgestellt werden könne, ohne die Kollegen zu behindern, könne nicht von einem individuellen Arbeitsplatz gesprochen werden. Es sei noch nie in Erwägung gezogen worden, auch ausserhalb der Stützpunkte persönliche Schränke einzurichten. Der Arbeitsraum selber eigne sich nicht für die Deponierung vertraulicher Akten. Im Stützpunkt der Mathematiker seien persönliche Fachbücher nur in beschränktem Ausmass deponierbar. Grundsätzlich könnten Fachbücher für Lehrpersonen in der Mediothek gelagert werden, und dies sei teilweise auch tatsächlich der Fall. Diese werde allerdings auch stark durch Schülerinnen und Schüler als Arbeitsplatz frequentiert. Der Rektor kommt zusammenfassend zum Schluss, dass der Beschwerdeführer einen Arbeitsplatz an der Schule habe, dass dieser aber aufgrund der speziellen Bedingungen kaum den Anforderungen eines Arbeitsplatzes in der Verwaltung entspreche.

3.2 Laut Stellungnahme des Beschwerdeführers bestätige der Rektor damit vollumfänglich, was er immer schon geltend gemacht habe. Er verfüge an der Schule über einen "notdürftigen Platz für kleine Arbeiten zwischendurch", welcher jedoch bei weitem nicht den Anforderungen eines vollwertigen Arbeitsplatzes entspreche. Der private Arbeitsplatz zu Hause sei deshalb für seine Berufstätigkeit notwendig und habe mit Bequemlichkeit nichts zu tun.

Die Vorinstanz hielt ihrerseits dagegen, demnach stehe nun fest, dass der Beschwerdeführer über einen Arbeitsplatz mit Computer, Drucker und Internetanschluss verfüge. Damit könnten die Unterrichtsvorbereitungen und Korrekturen in der Schule erledigt werden. Für die Lagerung vertraulicher Unterlagen könnten für diejenigen Lehrer, die einen Bedarf anmelden, unter Umständen abschliessbare Schrankfächer oder ähnliches installiert werden. Bezüglich des Heizregimes wurde Verständnis für die Absenkung signalisiert, wobei aber zu beachten sei, dass bei einem Vollzeitpensum von rund 23 Lektionen die Vorbereitungs- und Korrekturarbeiten sowie die Nachbearbeitungen während der ordentlichen Bürozeiten in der Schule erledigt werden könnten. Soweit der Rektor abschliessend bemerke, dass der Arbeitsplatz des Beschwerdeführers kaum den Anforderungen eines Arbeitsplatzes in der Verwaltung genüge, wird dem entgegengehalten, dass es nicht Sache des Steuerrechts sein könne, die Pflichten des Arbeitgebers, einen adäquaten Arbeitsplatz zur Verfügung zu stellen, via Abzüge steuerlich zu übernehmen.

3.3 In Würdigung der vom Rektorat erhaltenen Angaben zum Stützpunkt bzw. Arbeitsraum der vier Mathematiklehrer kommt das Gericht zum Schluss, dass dem Beschwerdeführer von der Grösse her und dank dem PC (mit Drucker und Internetanschluss) an der Schule ein tauglicher, aber nicht gerade komfortabler Arbeitsraum und -platz zur Verfügung steht. Dass dieser Arbeitsplatz nicht den Anforderungen eines Arbeitsplatzes in der Verwaltung entspricht, dürfte zutreffen, aber dies braucht er auch nicht. Denn in der Verwaltung ist ein Vollzeitarbeitsplatz in der Regel während den wöchentlich 42 Stunden besetzt oder muss jedenfalls nicht annähernd während 23 Stunden für den Unterricht in einem separaten Schulzimmer oder dergleichen verlassen werden. Die zeitlich klar eingeschränkte Nutzung durch den einzelnen Lehrer mildert die Tatsache, dass sich im fraglichen Zeitpunkt (2003) vier Lehrer den mit 16m² eher knapp bemessenen Raum teilen müssen. Zudem müssen sich heute häufig auch anderswo Arbeitskräfte mit ebenfalls anspruchsvoller geistiger Beschäftigung einen Arbeitsraum mit Arbeitskollegen teilen. Dass der gemeinsame Arbeitstisch individuell nur beschränkt als Abstellfläche für angefangene Arbeiten zur Verfügung steht, muss als Nachteil in Betracht fallen. Da Schränke im Arbeitsraum bzw. -stützpunkt und weitere Ablagen in der Mediothek eine Zwischenlagerung solcher Arbeiten in zumutbarer Nähe erlauben, fällt dieser Nachteil nicht entscheidend ins Gewicht. Dass der Arbeitsraum sich trotz der vorhandenen Schränke nicht für die Deponierung vertraulicher Akten eignen soll, überzeugt deshalb nicht,

weil davon ausgegangen werden darf, dass die Schränke oder jedenfalls der betreffende Arbeitsraum abschliessbar sind. Da dieser Raum ausschliesslich den vier Fachlehrern zur Verfügung steht, darf bzw. durfte (2003) von diesen erwartet werden, dass persönliche Unterlagen des Arbeitskollegen unangetastet bleiben und ferner, dass Prüfungsunterlagen durch pflichtgemässes Abschliessen zumindest des Stützpunktes den Schülern nicht zugänglich waren. Weil die übrigen Unterlagen bei Bedarf auch in der Mediothek gelagert werden können und dort auch die einschlägigen Fachbücher zur Verfügung stehen, erscheint dem Gericht der zugewiesene Arbeitsraum und -platz sowohl für die Unterrichtsvorbereitung als auch -nachbereitung (wie z.B. Korrekturen) als geeignet und zumutbar. Dies gilt selbst dann, wenn man in Betracht zieht, dass der Beschwerdeführer nebst seinen 23 Lektionen deutlich mehr als die Hälfte seiner unterrichtsfreien Arbeitszeit eines Vollzeitpensums gemäss Art. 5 Abs. 1 der kantonalen Anstellungsverordnung dort zu absolvieren hat (AVO für kantonale Schulen; bGS 413.12), wenn er weniger als die 40% gemäss Art. 18 Abs. 3 StV zu Hause erledigen soll bzw. möchte.

Letzteres ergibt sich indessen erst in Würdigung auch der folgenden Umstände: Dass der zugewiesene Arbeitsraum unzureichend gegen Pausen- und Unterrichtslärm abgeschirmt sein soll, wird nicht behauptet. Was die Absenkung der Heiztemperatur namentlich am Abend und am Wochenende betrifft, ist mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass es auch bei einem Vollzeitpensum von 23 Lektionen grundsätzlich möglich ist, die Unterrichtsvor- und Nachbereitung samt den Korrekturen noch während den ordentlichen Bürozeiten in der Schule zu erledigen. Ist im Einzelfall ein Pflichtiger aufgrund seines Stundenplanes oder anderer schulischer Gründe zwingend auf eine verlängerte Beheizung seines Stützpunktes angewiesen (z.B. abends oder am Wochenende), so ist ihm zumutbar, dass er zunächst mit einem konkret begründeten Begehren an seinen Arbeitgeber gelangt. Erst wenn sich die Schulleitung ausdrücklich weigert, einem solchen Begehren zu entsprechen, könnte dies die Benutzung des zugewiesenen Arbeitsplatzes im Einzelfall als ganz oder teilweise unzumutbar erscheinen lassen. Dass dem Beschwerdeführer selber im Jahre 2003 eine verlängerte Beheizung seines Stützpunktes auf ein zeitlich konkretes Begehren hin verweigert wurde, wird weder behauptet noch wurde solches vom Rektorat bestätigt. Daran ändert nichts, dass laut Rektorat "verschiedentliche Wünsche zur besseren Beheizung" nicht entsprochen wurde. Einem zeitlich und sachlich konkret begründeten Begehren auf eine längere Beheizung könnte sich der Arbeitgeber jedenfalls dann kaum entziehen, wenn die länger beheizten Räumlichkeiten von der antragstellenden Lehrperson dann auch tatsächlich genutzt würden. Denn an gut vorbereiteten Lehrkräften besteht offenkundig ein gewichtiges öffentliches Interesse. Einer längeren Beheizung eines Stützpunktes (sofern tatsächlich genutzt) könnten die vom Rektorat auch geäusserten ökologischen oder finanziellen Bedenken deshalb wohl nur in Ausnahmefällen überwiegend entgegenstehen. Ein solcher Ausnahmefall ist für den fraglichen Zeitraum (2003) schon mangels eines konkret an den Arbeitgeber gestellten Begehrens nicht gegeben; dazu kommt, dass der Beschwerdeführer gegebenenfalls auch die dazu ergangene Ablehnung seines Begehrens zu belegen gehabt hätte. Das Gericht kommt deshalb zum Schluss, dass der Beschwerdeführer für das Jahr 2003 auch mit dem zusätzlich beim Rektorat eingeholten Amtsbericht nicht nachzuweisen vermag, dass ihm für die unterrichtsfreie Arbeitszeit mit seinem Stützpunkt nur ein notdürftiger, für sein Vollzeitpensum nicht zumutbarer Arbeitsplatz zur Verfügung gestanden haben soll. Weil es sich dabei unverändert um eine unbewiesene gebliebene steuermindernde Tatsache handelt, ist mit der Vorinstanz davon auszugehen, der Beschwerdeführer sei im fraglichen Zeitraum nicht auf einen privat eingerichteten Arbeitsplatz angewiesen gewesen. Daraus folgt ohne weiteres, dass der Beschwerdeführer seinen Arbeitsplatz zu Hause nicht aus Gründen beruflicher Notwendigkeit eingerichtet und genutzt haben kann. Die dafür geltend gemachten Kosten wären deshalb zumindest aus steuerlicher Sicht vermeidbar gewesen. Unter diesen Umständen wurde dem Beschwerdeführer ein Abzug höher als die Maximalpauschale von Fr. 2'400.-- zu Recht verweigert (bei diesem Ergebnis konnte offen bleiben, ob der Beschwerdeführer tatsächlich mindestens 40% seines Vollzeitpensums als Kantonsschullehrer zu Hause erledigt hat).