

# **LU\_GERICHTE 7W 14 68/7W 14 69 vom 21. September 2015**

LU Gerichte, 2015-09-21, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu\\_gerichte\\_7W\\_14\\_68\\_7W\\_14\\_69](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu_gerichte_7W_14_68_7W_14_69)

FR: LU\_GERICHTE 7W 14 68/7W 14 69 du 21 septembre 2015

IT: LU\_GERICHTE 7W 14 68/7W 14 69 del 21 settembre 2015

## **Regeste**

Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde, rechtliches Gehör: Der Grundsatz, dass der Steuerpflichtige eine substantiierte Sachdarstellung für steueraufhebende und steuermindernde Tatsachen zu geben habe, gilt im Veranlagungsverfahren in aller Regel nicht; vielmehr genügt es, wenn der Steuerpflichtige solche Tatsachen (unsubstanziert) im Rahmen des Steuererklärungsverfahrens behauptet. Es obliegt der Steuerbehörde, einem mitwirkungswilligen Steuerpflichtigen aufzuzeigen, welche Unterlagen zur Sachverhaltsfeststellung noch erforderlich sind (E. 2); Voraussetzungen des Unterstützungsabzugs und Anforderungen an deren Nachweis: Der Unterstützungsabzug kann für jede Person beansprucht werden, die unterstützungsbedürftig gewesen und vom Steuerpflichtigen zumindest im Umfang des gesetzlich vorgesehenen Abzugs auch tatsächlich unterhalten worden ist. An den Nachweis dürfen keine übermässig hohen Ansprüche gestellt werden (E. 3); Recht auf Durchführung einer mündlichen Einspracheverhandlung: Wird von einem Laien wiederholt der "Wunsch" nach Durchführung einer Einspracheverhandlung geäussert, so darf es die Einsprachebehörde nach Treu und Glauben nicht unterlassen, eine mündliche Einspracheverhandlung nach § 156 Abs. 1 StG anzusetzen oder nachzufragen (E. 4). | Art. 29 Abs. 2 BV; Art. 123 Abs. 1 DBG, Art. 126 DBG, Art. 130 DBG, Art. 132 DBG, Art. 213 DBG; Art. 48 Abs. 1 StHG; § 42 Abs. 1 lit. d Satz 1 StG, § 144 Abs. 2 StG, § 147 StG, § 152 Abs. 1 StG, § 156 Abs. 1 StG. | Staats- und Gemeindesteuern / direkte Bundessteuer

## **Erwägungen**

### **E. 4**

Abteilung Rechtsgebiet: Staats- und Gemeindesteuern / direkte Bundessteuer

Entscheiddatum: 21.09.2015 Fallnummer: 7W 14 68/7W 14 69 LGVE: 2015 IV Nr. 14

Gesetzesartikel: Art. 29 Abs. 2 BV; Art. 123 Abs. 1 DBG, Art. 126 DBG, Art. 130 DBG,

Art. 132 DBG, Art. 213 DBG; Art. 48 Abs. 1 StHG; § 42 Abs. 1 lit. d Satz 1 StG, § 144

Abs. 2 StG, § 147 StG, § 152 Abs. 1 StG, § 156 Abs. 1 StG. Leitsatz: Untersuchungspflicht

der Veranlagungsbehörde, rechtliches Gehör: Der Grundsatz, dass der Steuerpflichtige eine

substantiierte Sachdarstellung für steueraufhebende und steuermindernde Tatsachen zu

geben habe, gilt im Veranlagungsverfahren in aller Regel nicht; vielmehr genügt es, wenn

der Steuerpflichtige solche Tatsachen (unsubstanziert) im Rahmen des

Steuererklärungsverfahrens behauptet. Es obliegt der Steuerbehörde, einem

mitwirkungswilligen Steuerpflichtigen aufzuzeigen, welche Unterlagen zur

Sachverhaltsfeststellung noch erforderlich sind (E. 2); Voraussetzungen des

Unterstützungsabzugs und Anforderungen an deren Nachweis: Der Unterstützungsabzug

kann für jede Person beansprucht werden, die unterstützungsbedürftig gewesen und vom

Steuerpflichtigen zumindest im Umfang des gesetzlich vorgesehenen Abzugs auch

tatsächlich unterhalten worden ist. An den Nachweis dürfen keine übermässig hohen Ansprüche gestellt werden (E. 3); Recht auf Durchführung einer mündlichen Einspracheverhandlung: Wird von einem Laien wiederholt der "Wunsch" nach Durchführung einer Einspracheverhandlung geäussert, so darf es die Einsprachebehörde nach Treu und Glauben nicht unterlassen, eine mündliche Einspracheverhandlung nach § 156 Abs. 1 StG anzusetzen oder nachzufragen (E. 4). Rechtskraft: Dieser Entscheid ist rechtskräftig. Entscheid: Aus den Erwägungen: ■ 1. 1.1 (...) ■ 1.2 Das Kantonsgericht hat in seiner Funktion als kantonale Steuerrekurskommission bzw. unabhängige Justizbehörde (Art. 50 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]) die volle Überprüfungsbefugnis des angefochtenen Entscheids, d.h. es kann sowohl die Tat- als auch die Rechtsfragen unbeschränkt überprüfen und hat insbesondere die gleichen Befugnisse wie die Veranlagungsbehörde im Veranlagungsverfahren (Art. 142 Abs. 4 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]; Art. 50 Abs. 2 StHG; § 165 Abs. 2 und 3 des Steuergesetzes [StG; SRL Nr. 620]; § 157 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege [VRG; SRL Nr. 40]). ■ Das Kantonsgericht wendet das materielle und formelle Recht von Amts wegen an. Der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amts wegen gilt im vorliegenden harmonisierungsrechtlichen Steuerrekurs- und Bundessteuerbeschwerdeverfahren in Steuersachen wie auch im Verfahren der Verwaltung grundsätzlich uneingeschränkt. Das ergibt sich für das Kantonsgericht als Steuerjustizbehörde schon aus der fehlenden Antragsbindung gemäss § 166 Abs. 1 StG und Art. 143 Abs. 1 DBG. Verfahrensrechtliche Mängel des vorinstanzlichen Verfahrens sind vom Kantonsgericht daher unabhängig von Parteibeghären und Streitgegenstand zu beheben. ■ 2. 2.1. Die Veranlagungsbehörden stellen zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (§ 144 Abs. 1 StG; Art. 123 Abs. 1 DBG). Die Veranlagungsbehörde hat die Steuererklärung zu prüfen und die erforderlichen Untersuchungen vorzunehmen (§ 152 Abs. 1 StG; Art. 130 Abs. 1 DBG). Dabei hat der Steuerpflichtige mitzuwirken (vgl. § 147 StG; Art. 126 DBG). ■ Daraus ergibt sich die Pflicht der Steuerbehörde, den für den Einschätzungsentscheid rechtserheblichen Sachverhalt von Amts wegen abzuklären und ihm nur solche Tatsachen zugrunde zu legen, von deren Vorhandensein sie sich selber überzeugt hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Komm. zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, § 138 StG ZH N 14). ■ Die Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde erstreckt sich dabei im Veranlagungsverfahren auf den gesamten steuerrelevanten Sachverhalt, sowohl auf steuerbegründende bzw. -erhöhende, als auch auf steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen. Daraus folgt aber auch, dass die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen nicht nur für steuerbegründende bzw. -erhöhende, sondern auch für steueraufhebende bzw. -mindernde Tatsachen greift (Berger, Ermessensveranlagung, ASA 75 Nr. 4 2006, S. 189). Die Tatsachen, welche die Voraussetzungen für den Unterstützungsabzug bilden, sind steuermindernder Natur. Im Gegensatz zum Beschwerdeverfahren im Sinn von § 164 ff. StG bzw. Art. 140 ff. DBG gilt der Grundsatz, dass der Steuerpflichtige von sich aus eine substantiierte Sachdarstellung für steueraufhebende und steuermindernde Tatsachen zu geben habe, im Veranlagungsverfahren in aller Regel nicht; vielmehr genügt es, wenn der Steuerpflichtige solche Tatsachen (unsubstantiiert) im Rahmen des Steuerklärungsverfahrens behauptet (Urteil des Verwaltungsgerichts Luzern A 11 134 vom 12.3.2012 E. 2a; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Komm., a.a.O., § 132 StG ZH N 15).

Ihm darf in einem solchen Fall nicht die alleinige Verantwortung für die Beschaffung von Entlastungsmaterial überbunden werden. Vielmehr obliegt es der fachkundigen Steuerbehörde, einem mitwirkungswilligen Pflichtigen aufzuzeigen, welche Unterlagen zur Sachverhaltsfeststellung noch erforderlich sind. Die Untersuchungspflicht wird verletzt, wenn die Steuerbehörde nicht entsprechend handelt. ■ 2.2. Mit der Einsprache erfolgt die Fortsetzung des Veranlagungsverfahrens in unveränderter Rechtsstellung aller Beteiligten. Auch gelten im Einspracheverfahren Mitwirkungs- und Untersuchungsgrundsatz genauso wie im Veranlagungsverfahren (Meister, Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung, Diss. St. Gallen 1994, S. 91 ff.). Die Einsprachebehörde ist verpflichtet, Mängel in der Untersuchung zu beheben und den Sachverhalt – soweit erforderlich – ergänzend abzuklären. Die Dienststelle Steuern, Steuerkommission Unselbständigerwerbende, verfügt des Weiteren als Teil der Veranlagungsbehörde in ihrer Funktion als Einspracheinstanz von Gesetzes wegen über eine uneingeschränkte Überprüfungsbefugnis (§ 155 Abs. 1 StG; Art. 134 Abs. 1 DBG; Art. 48 Abs. 3 StHG). Die Einsprache erfolgt schriftlich, muss aber, soweit es sich nicht um eine Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung handelt, keine begründeten Anträge enthalten (vgl. § 154 Abs. 1 StG; Art. 132 Abs. 1 DBG; Art. 48 Abs. 1 StHG). ■ 2.3. Die Veranlagungsbehörde muss den Steuerpflichtigen daher sowohl im Veranlagungs- wie auch im Einspracheverfahren ausdrücklich durch verfahrensleitende Verfügungen (Auflagen, Vorladungen) auffordern, die erforderlichen Sachdarstellungen und Beweismittel beizubringen, welche sie zur Abklärung des Sachverhalts in Bezug auf steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen benötigen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Komm., a.a.O., § 132 StG ZH N 8; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkomm. zum DBG, 2. Aufl. 2009, Art. 130 DBG N 4). ■ 2.4. Im Rahmen der Beweiswürdigung obliegt es der Veranlagungsbehörde danach festzustellen, ob der relevante Sachverhalt rechtsgenügend erstellt ist oder sich der Sachverhalt nicht verwirklicht hat. Wenn aufgrund einer umfassenden Würdigung der Beweismittel, unter Berücksichtigung des Verhaltens der Parteien, der rechtserhebliche Sachverhalt unbewiesen ist und somit ungewiss bleibt, greifen die Beweislastregeln. Im Steuerverfahren gilt die allgemeine Regel über die Verteilung der objektiven Beweislast nach der – vergrößernden – Grundregel, dass die Veranlagungsbehörde die Beweislast für die steuerbegründenden oder steuererhöhenden Tatsachen trägt, während der Steuerpflichtige die Beweislast für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen trägt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkomm., a.a.O., Art. 123 DBG N 77). ■ 2.5. 2.5.1. Zu beachten ist ferner der Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV; SR 101). Das rechtliche Gehör dient einerseits ebenfalls der Sachaufklärung, andererseits stellt es ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht (BGE 138 V 125 E. 2.1) im Sinn einer verfassungsmässigen Mindestgarantie (BGE 129 II 504 E. 2.2) beim Erlass eines Entscheids dar, welcher in die Rechtsstellung einer Person eingreift. Dazu gehört insbesondere deren Recht, sich vor Erlass des in ihre Rechtsstellung eingreifenden Entscheids zur Sache zu äussern, erhebliche Beweise beizubringen, Einsicht in die Akten zu nehmen, mit erheblichen Beweisunterlagen gehört zu werden und an der Erhebung wesentlicher Beweise entweder mitzuwirken oder sich zumindest zum Beweisergebnis zu äussern, wenn dieses geeignet ist, den Entscheid zu beeinflussen (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl. 2010, N 1672 ff.; BGE 132 V 368 f. E. 3.1 mit zahlreichen Hinweisen). Das Akteneinsichtsrecht wie auch das Beweisantragsrecht sind dabei auch gemäss StG und DBG gewährleistet (§§ 139 und 140 StG; Art. 114 und 115 DBG). ■ Das Recht der betroffenen Person, sich vor Erlass eines Entscheids zu äussern,

schliesst keinen Anspruch auf mündliche Anhörung ein (BGer-Urteil 2C\_1012/2014/2C\_1013/2014 vom 14.11.2015 E. 3.1 mit Hinweisen). Die bundesrechtliche Minimalgarantie kann jedoch durch kantonales Verfahrensrecht ausgedehnt werden (BGE 135 I 279 E. 2.2). Von dieser Möglichkeit hat der Kanton Luzern mit § 156 Abs. 1 StG Gebrauch gemacht (vgl. nachfolgende E. 4). ■ 2.5.2. Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist formeller Natur (vgl. BGE 132 V 387 E. 5. 1 auch zum Folgenden). Die Gehörsverletzung führt ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde in der Sache selbst zur Aufhebung der angefochtenen Verfügung. Bei Missachtung formeller Verfahrensgarantien bildet die Kassation des vorinstanzlichen Entscheids die Regel, zumal der Rechtsunterworfenen grundsätzlich Anspruch auf Einhaltung des Instanzenzuges hat (BGer-Urteil 9C\_136/2009 vom 10.8.2009 E. 2.4.2 mit Hinweisen). Eine (nicht besonders schwerwiegende) Verletzung des rechtlichen Gehörs kann allerdings ausnahmsweise als geheilt gelten, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Rechtsmittelinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt wie auch die Rechtslage frei überprüfen kann (BGE 137 I 195 E. 2.3.2 auch zum Folgenden). Unter dieser Voraussetzung ist darüber hinaus – im Sinn einer Heilung des Mangels – selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (vgl. zum Ganzen: BGE 136 V 117 E. 4.2.2.2, 133 I 201 E. 2.2). ■ 2.5.3. Eine Verweigerung des rechtlichen Gehörs kann daher unter Umständen nicht nur im Einspracheverfahren geheilt werden – sofern die Untersuchungsversäumnisse des Veranlagungsverfahrens im Einspracheverfahren nachgeholt wurden (Zweifel, in: Komm. zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Hrsg. Zweifel/Athanas], 2. Aufl. 2002, Art. 48 StHG N 35) – sondern auch im vorliegenden Verfahren. Denn auch das Kantonsgericht verfügt sowohl im staats- und gemeinde- als auch im bundessteuerlichen Steuerbeschwerdeverfahren über die gleichen Befugnisse und die gleiche Kognition wie die Veranlagungsbehörde im Veranlagungsverfahren (§ 157 VRG; § 165 Abs. 2 und 3 StG; Art. 50 Abs. 2 StHG; Art. 140 Abs. 3 und Art. 142 Abs. 4 DBG). ■ 3. 3.1. Der Beschwerdeführer machte in seiner Steuererklärung einen Unterstützungsabzug für seine seit Kindheit schwerst und chronisch erkrankte Tochter geltend. Im Jahre 2010 hat er hierzu in seiner Steuererklärung angegeben, seine Tochter sei 100 % erwerbsunfähig und IV- und Hilflosenentschädigungsbezügerin (schwer hilfsbedürftig mit intensiver Betreuung). Der Unterstützungsabzug wurde damals kommentarlos gewährt. In der Folge machte der Beschwerdeführer in der Steuererklärung 2011 den Abzug erneut, diesmal allerdings ohne Begründung, geltend. ■ 3.2. 3.2.1. Gemäss § 42 Abs. 1 lit. d Satz 1 StG (in der bis zum 31.12.2011 gültig gewesenen Fassung) werden Fr. 2'600.-- vom Reineinkommen natürlicher Personen abgezogen für jede erwerbsunfähige oder beschränkt erwerbsfähige Person, an deren Unterhalt die steuerpflichtige Person mindestens einen Beitrag in der Höhe des Abzugs leistet (zur, abgesehen von der Höhe des Abzugs gleichlautenden bundesrechtlichen Regelung vgl. Art. 213 Abs. 1 lit. b i.V.m. Art. 41 DBG in der für das Steuerjahr 2011 geltenden Fassung). Die (vollständige oder teilweise) Erwerbsunfähigkeit muss in erster Linie durch körperliche oder geistige Gebrechen verursacht sein. Es können aber auch weitere Gründe (persönliche oder wirtschaftliche, wie z.B. altersbedingte Arbeitslosigkeit, ungenügende Ausbildung etc.) dazu führen, dass die

unterstützte Person nicht erwerbsfähig ist. Entscheidend ist dabei, dass es der unterstützten Person aus bestimmten, nicht durch sie direkt beeinflussbaren Gründen unmöglich ist, einer Arbeitstätigkeit nachzugehen oder trotz Arbeitstätigkeit kein ausreichendes Einkommen zu erzielen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkomm., a.a.O., Art. 213 DBG N 68). ■

3.2.2. Dieser Unterstützungsabzug kann nach konstanter Rechtsprechung des Kantonsgerichts (so bereits LGVE 1985 II Nr. 17 E. 2b; Urteil des Verwaltungsgerichts Luzern V 08 153 vom 5.12.2008 E. 1a) für jede Person beansprucht werden, die unterstützungsbedürftig gewesen und vom Steuerpflichtigen bzw. dessen Ehefrau zumindest im Umfang des gesetzlich vorgesehenen Abzugs auch tatsächlich unterhalten worden ist. ■ Sinn und Zweck des Abzugs verlangen ferner, dass die unterstützte Person der Unterstützung bedarf. Unterstützungsbedürftigkeit ist immer dann gegeben, wenn die unterstützte Person aus objektiven Gründen, unabhängig von ihrem Willen längerfristig nicht in der Lage ist, ganz oder teilweise ihren Lebensunterhalt zu bestreiten und deshalb auf eine Unterstützung Dritter angewiesen ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkomm., a.a.O., Art. 213 DBG N 64). Bei in der Schweiz lebenden unterstützten Personen wird für die Beurteilung der Bedürftigkeit im Kanton Luzern praxisgemäss auf das betriebsrechtliche Existenzminimum abgestellt. Der Nachweis der Unterstützungsbedürftigkeit kann aber auch mittels eines amtlichen Bedürftigkeitsnachweises erfolgen und ist sodann anzunehmen, wenn die Unterstützungsleistung durch Mitwirkung einer richterlichen oder administrativen Behörde festgelegt worden ist (Urteil des Verwaltungsgerichts Luzern A 11 132/A 11 133 vom 2.4.2012 E. 2c/bb mit Hinweis). ■ 3.2.3. Nachzuweisen sind somit einerseits die Unterstützungsbedürftigkeit und andererseits die Unterstützungsleistung als solche. Dies gilt generell für den Unterstützungsabzug, unabhängig davon, ob die Leistung freiwillig oder aus einem bestimmten Rechtsgrund, wie beispielsweise der vom Beschwerdeführer angeführten Verwandtenunterstützungspflicht, geleistet wird (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkomm., a.a.O., Art. 213 DBG N 54-57). Die Folgen der Beweislosigkeit trägt, da es sich um eine steuermindernde Tatsache handelt, die steuerpflichtige Person. ■ 3.2.4. In beweisrechtlicher Hinsicht bleibt zu ergänzen, dass an die Voraussetzungen des Nachweises einer Unterstützungspflicht, sofern die unterstützte Person nicht im Ausland lebt, keine übermässig hohen Anforderungen gestellt werden dürfen (Urteil des Verwaltungsgerichts Luzern A 08 204 vom 23.12.2009 E. 4b/bb). Im Unterschied zu internationalen Verhältnissen (vgl. dazu LGVE 2008 II Nr. 21) kann eine Bestätigung der unterstützten Person über Art, Zeitpunkt und Höhe der erfolgten Unterstützung genügen. Die Steuerbehörden dürfen zwar zur näheren Überprüfung dieser Angaben Belege einverlangen. In Fällen wie dem vorliegenden, in denen der Abzug in den Vorjahren ohne das Einholen von Belegen gewährt wurde und zudem das einige Jahre zurückliegende Steuerjahr 2011 betroffen ist und keine Belege mehr für einzelne Ausgaben vorhanden sind, darf es dem Beschwerdeführer jedoch nicht verwehrt sein, die Unterstützung seiner Tochter auch anderweitig nachzuweisen. Wo zumindest die Erwerbsunfähigkeit der unterstützten Person offenkundig gegeben ist, kann, die Unterstützungsbedürftigkeit vorausgesetzt, auch anhand der vorliegenden Krankheit bzw. Einschränkung und den damit einhergehenden Beeinträchtigungen der unterstützten Person ein indirekter Beweis für die Unterstützungsleistungen geführt werden. Freilich verfügt die Vorinstanz im Rahmen der freien Beweiswürdigung über einen erheblichen Ermessensspielraum; zu erinnern ist aber daran, dass die Überzeugung der Behörde nicht in einer absoluten Gewissheit zu bestehen braucht, die jede andere Möglichkeit ausschliesst.

Es genügt, wenn sie von der Lebenserfahrung und Vernunft getragen und auf sachliche Gründe abgestützt ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkomm., a.a.O., Art. 123 DBG N 74). ■ 3.3. Das örtlich zuständige Steueramt verweigerte den Unterstützungsabzug in der Veranlagungsverfügung mit der Begründung, die Unterstützungsbedürftigkeit der Tochter sei nicht nachgewiesen. Das massgebende betriebsrechtliche Existenzminimum sei mit der wirtschaftlichen Sozialhilfe oder Ergänzungsleistungen gewährleistet. Diese Feststellung überzeugt nicht, da die Tochter des Beschwerdeführers nicht nur eine Invalidenrente, sondern auch eine Hilflosenentschädigung sowie Ergänzungsleistungen aufgrund ihrer gesundheitlichen Beschwerden bezieht. Vielmehr lässt dies umgekehrt gerade die Unterstützungsbedürftigkeit der Tochter als sehr wahrscheinlich erscheinen. Jedenfalls hätte die Veranlagungsbehörde bei dieser Ausgangslage die Unterstützungsbedürftigkeit näher abklären und insbesondere dem Beschwerdeführer vorgängig Gelegenheit zum Nachweis der Bedürftigkeit seiner Tochter gewähren müssen. Beides hat sie jedoch unterlassen. Dabei ging es um die Beurteilung der Frage, unter welchen rechtlichen und tatsächlichen Voraussetzungen dieser Unterstützungsabzug zulässig ist. Voraussetzungen, die insbesondere für Laien wie den Beschwerdeführer nicht ohne weiteres klar ersichtlich sind, zumal vorliegend der Abzug im Vorjahr gewährt worden war und er insofern nicht erkennen konnte, dass die von ihm damals eingereichten Angaben nicht genügten. Indem die Veranlagungsbehörde auf die Einholung von Unterlagen zur näheren Abklärung des Unterstützungsabzugs verzichtete und solche auch nicht den Steuerakten zu entnehmen waren und sie dem Beschwerdeführer auch keine Gelegenheit zur Stellungnahme einräumte, hat sie die ihr im Veranlagungsverfahren obliegende Untersuchungspflicht wie auch das rechtliche Gehör des Beschwerdeführers verletzt. ■ 3.4. Im nachfolgenden Einspracheverfahren wurde der Beschwerdeführer zur Einreichung von Unterlagen und Belegen aufgefordert. In Bezug auf die Frage der Unterstützungsbedürftigkeit der Tochter verlangte die Dienststelle Steuern, Steuerkommission Unselbständigerwerbende, deren EL-Berechnung. Für den Nachweis der Unterstützungsleistungen verlangte sie Bank- bzw. Postbelege. Der Beschwerdeführer konnte diese Belege nicht einreichen bzw. verwies die Vorinstanz zur Einholung der EL-Berechnung an den Beistand seiner Tochter. Die Dienststelle Steuern, Steuerkommission Unselbständigerwerbende, ging in der Folge davon aus, die Leistungen der öffentlichen Hand an den Lebensunterhalt der Tochter (u.a. Invalidenrente, Ergänzungsleistungen und Hilflosenentschädigung) seien unbestritten und systembedingt dürfe von einer ausreichenden Grundversorgung ausgegangen werden. Andernfalls wären die vom Beschwerdeführer zusätzlich erbrachten Leistungen an seine Tochter bspw. bei der Berechnung zur Ergänzungsleistung ersichtlich (Leistungen Dritter). Erfolge keine Anrechnung, müssten geltend gemachte Unterstützungsleistungen (Geld- oder Sachleistungen) an den Lebensunterhalt der unterstützten Person belegmässig nachgewiesen werden. Kalkulatorische Kosten für die eigene Arbeitsleistung und die Fahrten mit dem eigenen Auto sowie für Geschenke, welche das übliche Mass der Betreuung, Begleitung und für die Zuwendung im familiären Rahmen nicht übersteigen, könnten nicht angerechnet werden, handle es sich dabei hauptsächlich um Lebenshaltungskosten seinerseits und nicht um Unterstützungsleistungen. ■ 3.5. Implizit erkannte die Dienststelle Steuern, Steuerkommission Unselbständigerwerbende, damit wohl immer noch auf eine fehlende Unterstützungsbedürftigkeit der Tochter, auch wenn die Ablehnung letztlich mit dem fehlenden Nachweis der Unterstützungsleistungen begründet wurde. Diese Begründung erscheint aber insofern widersprüchlich, als die Vorinstanz

offenbar davon ausging, dass bei der Berechnung der Ergänzungsleistungen keine "Leistungen Dritter" erfolgt seien und die Unterstützungsleistungen demnach "belegmässig" nachgewiesen werden müssten. Wie sie zu dieser Auffassung gelangte, obwohl keine aktuelle Ergänzungsleistungsberechnung eingereicht wurde, auf denen allfällige "Leistungen Dritter" ersichtlich gewesen wären, ist nicht nachvollziehbar. Zudem hätte sie, nachdem sie sich auf dieses Kriterium abstützte, dem Beschwerdeführer auch einen anderweitigen Nachweis der geleisteten Unterstützungszahlungen ermöglichen müssen. Dies schloss die Vorinstanz indes aus, wie der absolut formulierten, vorzitierten Begründung des Einspracheentscheids zu entnehmen ist. Wie bereits ausgeführt, dürfen an den Nachweise von Unterstützungszahlungen, soweit nicht internationale Verhältnisse vorliegen, keine allzu hohen Anforderungen gestellt werden. Insbesondere dürfen keine Beweismittel ausgeschlossen werden, erst recht nicht, wenn solche, wie vorliegend mit der angebehrten Einspracheverhandlung, beantragt waren. Die Dienststelle Steuern, Steuerkommission Unselbständigerwerbende, hat damit dem Beschwerdeführer die Möglichkeit verwehrt, die Leistung der Unterstützungsbeiträge anderweitig nachzuweisen und sein rechtliches Gehör verletzt. ■ 3.6. Soweit die Unterstützungsbedürftigkeit der Tochter abzuklären war, ist immerhin darauf hinzuweisen, dass die Veranlagungsbehörde nicht zur direkten Einforderung von Bescheinigungen Dritter gehalten ist, wenn es um den Nachweis steuermindernder Tatsachen geht (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkomm., a.a.O., Art. 127 DBG N 25). Die Pflicht, die entsprechenden Bescheinigungen einzuverlangen, trifft somit in erster Linie den Steuerpflichtigen. Da jedoch im vorliegenden Fall dem Beschwerdeführer eine erstmalige Beweisführung im Rahmen des Veranlagungsverfahrens verwehrt wurde, hätte er bezüglich der Einreichung der Ergänzungsleistungsberechnung zumindest gemahnt werden müssen. Die Dienststelle Steuern, Steuerkommission Unselbständigerwerbende, hat insofern ihre Untersuchungspflicht verletzt. Da sodann, wie anschliessend auszuführen bleibt, auch weitere Gehörsverletzungen im Einspracheverfahren vorliegen, können die Verfahrensmängel des Veranlagungsverfahrens nicht als im Einspracheverfahren geheilt gelten. Eine Heilung scheidet auch im vorliegenden Verfahren aus, zumal ansonsten eine unzulässige Verkürzung des Instanzenzugs erfolgen würde.

#### **E. 4.1**

Der Beschwerdeführer rügt weiter eine Verletzung seines rechtlichen Gehörs, da ihm eine mündliche Einspracheverhandlung verwehrt wurde und der angefochtene Entscheid keine rechtsgenügende Begründung enthalte. Es bleibt deshalb zu prüfen, ob die Dienststelle Steuern, Steuerkommission Unselbständigerwerbende, den Anspruch des Beschwerdeführers auf mündliche Begründung der gestellten Anträge und auf Vorlage von Beweisen gemäss § 156 Abs. 1 StG verletzt hat.

#### **E. 4.2**

Nach § 156 Abs. 1 StG hat die Dienststelle Steuern, Steuerkommission, jedem Einsprecher auf Verlangen Gelegenheit zu geben, die gestellten Anträge mündlich zu begründen und Beweise vorzulegen. Sie kann auch von Amts wegen zur mündlichen Verhandlung vorladen. Das Luzerner Steuerverfahrensrecht geht somit über den verfassungsrechtlichen Minimalanspruch hinaus. Diese Bestimmung wurde bei der Totalrevision des Steuergesetzes im Jahre 1999 und den damit verbundenen Anpassungen an die Anforderungen des Steuerharmonisierungsgesetzes beibehalten. Im Rahmen der Vernehmlassung wurde damals ausdrücklich gewünscht, dass die steuerpflichtige Person

weiterhin eine mündliche Einspracheverhandlung verlangen kann (vgl. Botschaft des Regierungsrats an den Grossen Rat zum Entwurf einer Totalrevision des Luzerner Steuergesetzes vom 5.2.1999 [B160], S. 57). ■ Der Sinn der durch § 156 Abs. 1 StG garantierten mündlichen Verhandlung im Einspracheverfahren besteht darin, dass der Steuerpflichtige vor der Einspracheinstanz nochmals angemessen seinen in der Einsprache vertretenen Standpunkt darlegen kann. Die Unmittelbarkeit der mündlichen Verhandlung erleichtert es darüber hinaus der Einsprachebehörde, sich ein Bild von der Persönlichkeit des Einsprechers zu machen (sofern sich dieser nicht vertreten lässt, was ihm gemäss § 132 Abs. 1 lit. c StG in Verbindung mit § 22 ff. VRG nicht verwehrt ist). Erfahrungsgemäss ist es bei einer mündlichen Verhandlung ausserdem einfacher als im schriftlichen Verkehr, eine Einigung zwischen Steuerbehörde und Steuerpflichtigem zu erzielen. ■ Schliesslich wird dem Einsprecher durch die mündliche Verhandlung die Möglichkeit eröffnet, allenfalls früher noch nicht eingereichtes Beweismaterial direkt anlässlich der Verhandlung vorzulegen. Die Bestimmung dient insofern auch der Gewährleistung des von Bundesrechts wegen niederschwellig angelegten Einspracheverfahrens, muss doch eine Einsprache, soweit nicht eine Ermessensveranlagung strittig ist, nicht begründet werden (vgl. Art. 48 Abs. 1 StHG; Art. 132 Abs. 1 DBG). Voraussetzung ist allerdings ein entsprechendes Begehren, da die Verhandlung, wenn die Einspracheinstanz nicht von Amts wegen dazu vorlädt (§ 156 Abs. 1 Satz 2 StG), nur auf Verlangen durchgeführt wird. Dabei ist eine vom Steuerpflichtigen beantragte Einspracheverhandlung auch dann durchzuführen, wenn diese nach Auffassung der Einspracheinstanz an den in der Veranlagungsverfügung getroffenen Feststellungen bzw. den darin festgesetzten Steuerfaktoren nichts zu ändern vermag (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts Luzern A 09 186 vom 6.1.2011 E. I.2 mit Hinweis). Geht die Einsprachebehörde trotz rechtzeitiger Mitteilung darüber hinweg, macht sie sich einer Gehörsverweigerung schuldig.

#### **E. 4.3**

Der Beschwerdeführer hat sowohl im Rahmen seiner Einsprache als auch in seiner Reaktion auf den Erledigungsvorschlag den "Wunsch" geäussert, sein Anliegen mündlich vorzutragen. Sein Begehren war zudem in der Einsprache explizit als Antrag formuliert. Da es sich bei ihm um einen juristischen Laien handelt, durfte die Vorinstanz deshalb nicht davon ausgehen, der Beschwerdeführer habe nicht ausdrücklich eine Einspracheverhandlung verlangt, wie sie dies in ihrer Duplik ausführte. Er führte zwar nur an, dass er die Möglichkeit seine Einwände persönlich vorbringen zu können, schätzen würde. Doch ist dies als Antrag formuliert, womit nach Treu und Glauben sein Anliegen dahingehend zu verstehen ist, dass er die Durchführung einer mündlichen Verhandlung seiner Einsprache beantragte. Der Beschwerdeführer hatte demnach von Anfang an den Willen, sich bei einer mündlichen Verhandlung äussern zu können. Als Nichtjurist und im vorliegenden Verfahren nicht durch einen Rechtsvertreter Vertretenem, kann dem Beschwerdeführer nicht der Vorwurf gemacht werden, er hätte den Antrag präziser formulieren müssen. Somit hätte es die Vorinstanz nach Treu und Glauben nicht unterlassen dürfen, eine mündliche Einspracheverhandlung nach § 156 Abs. 1 StG anzusetzen oder zumindest beim Beschwerdeführer rückzufragen, ob er allenfalls auf eine Einspracheverhandlung verzichte und seinen diesbezüglichen Antrag zurückziehe (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Komm., a.a.O., § 138 StG ZH N 10). ■ Trotz explizit und mehrmals gestelltem Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung hat es die Dienststelle Steuern, Steuerkommission Unselbständigerwerbende, indes unterlassen, eine solche durchzuführen.

#### **E. 4.4**

Die Dienststelle Steuern, Steuerkommission Unselbständigerwerbende, bringt vor, sie habe, nachdem es lediglich um den Nachweis der geltend gemachten Unterstützungsleistungen gegangen und dieser vom Beschwerdeführer nicht erbracht worden sei, auf eine Einspracheverhandlung verzichtet. ■ Damit verkennt die Vorinstanz allerdings, dass der Anspruch auf Durchführung einer Einspracheverhandlung von den Steuerbehörden nicht (zumindest teilweise) seines Sinngehalts entleert werden darf, indem sie eine beantragte Einspracheverhandlung von der vorgängigen Einreichung von schriftlichen Begründungen, von Unterlagen oder von anderen Beweismitteln abhängig macht. Solche sind denn auch nicht seitens der bundesrechtlichen Einsprachebestimmungen vorgesehen, muss doch eine Einsprache, soweit nicht eine Ermessensveranlagung strittig ist, nicht begründet werden (vgl. Art. 48 Abs. 1 StHG; Art. 132 Abs. 1 DBG). Vielmehr soll gerade auch die Einspracheverhandlung der steuerpflichtigen Person ermöglichen, insbesondere in Nachachtung dieser niederschweligen Einsprachemöglichkeit allenfalls im Rahmen ihrer Parteiaussage weitere Beweismittel vorzubringen oder durch eine ausführliche mündliche Schilderung den Sachverhalt nachzuweisen. Insofern trägt § 156 Abs. 1 StG den steuerharmonisierungsrechtlichen Vorgaben Rechnung. Auch das Schreiben "Anerkennung der Steuerfaktoren", mit welchem die Steuerkommission dem Beschwerdeführer vorliegend mit Begründung die Abweisung der Beschwerde in Aussicht stellte, vermag die Durchführung einer mündlichen Verhandlung demnach nicht zu ersetzen. Selbst wenn ein Steuerpflichtiger Fristen zur Einreichung von Beweismitteln oder ergänzenden Begründungen nicht einhält, die ihm von den Steuerbehörden angesetzt worden sind, so entbindet dieses Verhalten nach dem klaren Wortlaut von § 156 Abs. 1 StG gleichwohl nicht von der Durchführung einer beantragten Einspracheverhandlung. Sollte die Steuerkommission die vom Beschwerdeführer beantragte Einspracheverhandlung stillschweigend von der vorgängigen Einreichung von Beweismitteln bzw. Stellungnahmen oder einer schriftlichen Begründung abhängig gemacht haben, so wäre dies deshalb unzulässig. ■ Ein Verzicht auf eine beantragte mündliche Begründung und Beweisvorlage darf zudem nicht leichthin angenommen werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Komm., a.a.O., § 138 StG ZH N 10, a.z.F.). Da der Steuerpflichtige – unter dem Vorbehalt der Durchführung einer Einspracheverhandlung von Amts wegen – die Gelegenheit, seine Einsprache mündlich zu begründen, nur erhält, wenn er ausdrücklich einen entsprechenden Antrag gestellt hat, braucht es gewichtige Umstände, die einen nachträglichen Verzicht als wahrscheinlich erscheinen lassen. Im Zweifelsfall hat die Steuerkommission deshalb den Steuerpflichtigen entweder zu einer Einspracheverhandlung vorzuladen oder aufzufordern, innert einer bestimmten Frist seinen Antrag auf Durchführung einer Einspracheverhandlung zurückzuziehen. Dies hat die Vorinstanz indes unterlassen, obwohl der Beschwerdeführer in seiner Reaktion auf die schriftliche Beweisaufforderung der Vorinstanz sogar ausdrücklich an der Durchführung einer Einspracheverhandlung festgehalten hat.

#### **E. 4.5**

Die Verweigerung der Durchführung einer mündlichen Verhandlung stellt eine Verletzung des rechtlichen Gehörs dar (Urteil des Verwaltungsgerichts Luzern A 07 193/A 07 194 vom 22.12.2008 E. 1d). Das Kantonsgericht verfügt sowohl im staats- und gemeinde- als auch im bundessteuerlichen Steuerbeschwerdeverfahren über die gleichen Befugnisse und die gleiche Kognition wie die Veranlagungsbehörde im Veranlagungsverfahren (§ 157 VRG; § 165 Abs. 2 und 3 StG; Art. 50 Abs. 2 StHG; Art. 140 Abs. 3 und Art. 142 Abs. 4 DBG),

womit eine Heilung dieses Verfahrensmangels nicht grundsätzlich ausgeschlossen ist. Im Unterschied zum Sachverhalt im soeben zitierten Verwaltungsgerichtsurteil vom 22. Dezember 2008 ist eine (ausnahmsweise) Heilung vorliegend jedoch ausgeschlossen. So wurde dem Beschwerdeführer die Einspracheverhandlung weder faktisch gewährt, indem eine mündliche Anhörung vor der Steuerbehörde durchgeführt worden wäre, noch wurde der Antrag auf eine mündliche Verhandlung lediglich implizit gestellt. Vielmehr verlangte der Beschwerdeführer mehrmals ausdrücklich eine mündliche Einspracheverhandlung. Eine Heilung ist sodann auch deshalb nicht anzunehmen, weil die Vorinstanz gleichsam im Vertrauen auf die im jetzigen Verfahren mögliche Heilung auf die Durchführung einer Verhandlung verzichtete. Es handelt sich beim vorliegenden Fall nicht um die erstmalige Verweigerung einer mündlichen Einspracheverhandlung, womit eine wiederholte Gehörsverletzung durch die Vorinstanz vorliegt. Dies lässt grundsätzlich ebenfalls keine Heilung zu, würde doch ansonsten das Anhörungsrecht unterlaufen und faktisch ausser Kraft gesetzt (Kölz/Häner/Bertschi, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 3. Aufl. 2013, N 552; vgl. in diesem Sinn auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, *Komm., a.a.O.*, § 138 StG ZH N 12). Schliesslich hat die Vorinstanz, wie bereits dargelegt, weitere Gehörsverletzungen zu vertreten und ihre Untersuchungspflicht verletzt, womit eine Heilung ohne Schmälerung der Verfahrensrechte des Beschwerdeführers nicht mehr möglich ist.

#### **E. 4.6**

Bei diesem Ergebnis kann offen bleiben, ob die Vorinstanz auch die Begründungspflicht verletzt hat.

#### **E. 5**

Nachdem sowohl die Untersuchungspflicht missachtet als auch das rechtliche Gehör des Beschwerdeführers verletzt wurden, ist der angefochtene Entscheid aufzuheben und die Sache zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs in das Veranlagungsverfahren zurückzuweisen. Die Veranlagungsbehörde wird in Nachachtung ihrer Untersuchungspflicht unter Wahrung der Verfahrens- und Mitwirkungsrechte des Beschwerdeführers den rechtserheblichen Sachverhalt abzuklären und alsdann zu entscheiden haben, ob die Voraussetzungen für die Gewährung des Unterstützungsabzugs gemäss § 42 Abs. 1 lit. d Satz 1 StG bzw. Art. 213 Abs. 1 lit. b i.V.m. Art. 41 DBG (jeweils in der für das Steuerjahr 2011 geltenden Fassung) erfüllt sind.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.