Steuergerichtshof. Entscheid vom 28. Mai 1999. In der Beschwerdesache **(4F 98 159) X.**, vertreten durch die Treuhand ..., **Beschwerdeführer**, gegen die **Kantonale Steuerverwaltung**, Rue Joseph-Piller 11, 1700 Freiburg, **Beschwerdegegnerin**, betreffend **Steuerwert/Verkehrswert von Liegenschaften (Einspracheentscheid vom 16. September 1998; Kantonssteuer Steuerperiode 1997/98)**

hat sich ergeben:

A. X. und Y. waren Miteigentümer zu je ½ der Liegenschaften Art. ... des Grundbuches der Gemeinde A. sowie Art. ... des Grundbuches der Gemeinde B.

Mit Urteil vom 19. April 1996 wurden die Eheleute X. und Y. geschieden. Dabei wurden gemäss der vom Zivilgericht des Bezirks genehmigten Scheidungskonvention die beiden Liegenschaften ins Alleineigentum von X. überführt. Die Übertragung erfolgte zum "amtlichen Wert", wobei vorgängig vom Gericht Expertisen zur Ermittlung der Verkehrswerte der Liegenschaften in Auftrag gegeben worden waren. Die entsprechenden Eintragungen im Grundbuch erfolgten am 29. Juli 1996. Im Übrigen übernahm auch Y. zwei Liegenschaften zu Alleineigentum.

B. Am 7. März 1997 schloss X. eine neue Ehe mit Z. In der Folge veräusserte X. die beiden Liegenschaften an seine Ehegattin Z. Gemäss Kaufvertrag vom 14. September 1998 wurde der Kaufpreis auf 1'246'090.20 Franken festgesetzt. Er setzt sich zusammen aus 700'000 Franken für das Grundstück in B. und 546'090.20 Franken für jenes in A.

C. In seiner Steuererklärung, welche er am 15. Dezember 1997 für die Steuerperiode 1997/98 einreichte, deklarierte X. einen Steuerwert der Liegenschaften im Gesamtbetrag von 889'000 Franken.

Gemäss Veranlagungsanzeige vom 31. März 1998 wurde der Steuerwert der Liegenschaften auf 1'048'000 Franken festgesetzt.

D. Am 21. April 1998 erhob X. gegen die Veranlagung Einsprache mit dem Antrag, den Steuerwert herabzusetzen. Er machte insbesondere geltend, man habe zu Unrecht noch eine Liegenschaft im Kanton ... berücksichtigt, welche im Rahmen des Scheidungsverfahrens auf die Frau übertragen

worden sei. Zudem sei der im Rahmen des Scheidungsverfahrens festgelegte Übernahmewert zu berücksichtigen.

Diese Einsprache wurde mit Entscheid vom 16. September 1998 wie folgt teilweise gutgeheissen:

> "**3.31 Privatliegenschaften**
>
> Was die Liegenschaft im Kanton ... anbelangt, so ist aus dem Scheidungsurteil ersichtlich, dass diese vollumfänglich an die Gegenpartei übergeht. Sie wird demzufolge beim Steuerpflichtigen nicht mehr berücksichtigt.
>
> Liegenschaft in der Gemeinde B.
>
> Der Uebernahmewert bei der Scheidung von Fr. 600'000,-- kann nicht als Marktwert akzeptiert werden. Nach Rücksprache mit der Gemeinde B. wurde der Einsprachebehörde mitgeteilt, dass der Marktwert dieser Liegenschaft inklusive Land mit Fr. 750'000,-- angemessen ist.
>
> Zur Berechnung des Steuerwertes dienen hier die Mieteinnahmen der Jahre 1995 und 1996. Der Durchschnitt dieser beiden Jahre beträgt Fr. 40'000,--. Daraus ermittelt sich ein Steuerwert von Fr. 583'000,--. Eine Kopie der Berechnung wird diesem Entscheid beigefügt.
>
> Liegenschaft in der Gemeinde A.
>
> Die Einsprachebehörde hat bei der Durchsicht der Steuerakte festgestellt, dass die Mieteinnahmen von Fr. 3'000,-- auf Fr. 7'080,-- (1995) bzw. Fr. 7'200,-- (1996) erhöht wurden. Daraus ergibt sich folgende neue Berechnung. Eigenmietwert Fr. 14'892,-- plus durchschnittliche Mieteinnahmen Fr. 7'140,-- kapitalisiert zu 8% und einem Marktwert von Fr. 800'000,--, das ganze dividiert durch drei, ergibt einen Steuerwert von Fr. 450'000,--. Wie aus der beigelegten Berechnung ersichtlich ist.
>
> Gemäss den vorerwähnten Erwägungen wird die Veranlagung korrigiert."

E. Mit Eingabe vom 8. Oktober 1998 reichte X., vertreten durch die Treuhand ..., beim Verwaltungsgericht gegen den Einspracheentscheid Beschwerde ein mit dem Antrag, den Steuerwert der Liegenschaften auf 949'000 (anstatt 1'033'000) Franken festzusetzen. Der Beschwerdeführer macht insbesondere geltend, die Übernahmepreise der Liegenschaften im Rahmen

des Scheidungsverfahrens seien als Marktwerte zu berücksichtigen. Da im Rahmen eines Scheidungsverfahrens zwischen den zerstrittenen Parteien sicherlich keine Geschenke gemacht würden, müsse eine Übernahme infolge Scheidung einem Kauf unter Dritten gleichgestellt werden. Dies gelte umso mehr, als die Verkehrswerte der Liegenschaften von einem Gerichtsexperten festgelegt worden seien. Leider seien diese Expertisen im Zeitpunkt der Einsprache der Parteivertreterin nicht bekannt gewesen. Unter Berücksichtigung der neuen Mieteinnahmen (1995/96) ergäben sich folgende Steuerwerte:

"• **Liegenschaft B.**

Ertragswert	40'000.-- kapitalisiert zu 8%, x 2	Fr. 1'000'000.--
Verkehrswert		Fr. 600'000.--
		Fr. 1'600'000.--
dividiert durch 3		Fr. 533'000.--

• **Liegenschaft A.**

Ertragswert	22'032.-- kapitalisiert zu 8%, x 2	Fr. 550'000.--
Verkehrswert		Fr. 700'000.--
		Fr. 1'250'000.--
dividiert durch 3		Fr. 416'000.--"

In ihrer Beschwerdeantwort vom 23. und 30. November bzw. 1. Dezember 1998 schliesst die Kantonale Steuerverwaltung auf Abweisung. Sie definiert den Verkehrswert als den "unter normalen Verhältnissen erzielbaren Kaufpreis ohne Rücksicht auf ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse. Er wird in der Regel unter Würdigung der Wirtschaftlichkeit aus Real- und Ertragswert ermittelt. Je nach Wirtschaftslage kann er sich entweder vornehmlich am Real- oder Ertragswert orientieren". Bezüglich der Liegenschaft in B. legt die Vorinstanz insbesondere dar:

> "In der vorliegenden Berechnung hat der Experte J. für den Landwert Fr. 110'000.-- oder Fr. 148.84/m² eingesetzt. Wir können aus unserer Statistik entnehmen, dass in der Gemeinde B. von 1995 bis 1998, 6 Veräusserungen von total 5'660 m² Bauland für Fr. 1'410'160.-- oder durchschnittlich Fr. 249.14/m² registriert wurden. Im weiteren hat der Experte die Gewichtung "m" zwischen Ertrags- und Realwert für Fünf- und Sechsfamilienhäuser angewendet.
>
> Wir erlauben uns demzufolge die vorliegenden Berechnungen wie folgt zu berichtigen:

Zeitbauwert der Bauten (unverändert)		Fr. 652'500.--
Relativer Landwert: 739 m² zu Fr. 220.-- (grosszügig)		Fr. 162'580.--
Realwert		Fr. 815'080.--
	gerundet	Fr. 815'000.--"
		==========

Verkehrswert

Ertragswert (unverändert)		Fr. 625'350.--
Gewichtung "m" = 0,5		
(Drei- und Vierfamilienhäuser 0.3 - 1.0)		
$\frac{(0{,}5 \times \text{Fr. } 625'350.\text{-}) + \text{Fr. } 815'000.\text{--}}{0{,}5 + 1}$		Fr. 751'783.--
	gerundet	Fr. 750'000.--"
		==========

Hinsichtlich der Liegenschaft in A. wird insbesondere ausgeführt:

"Der Steuerwert von Fr. 415'000.-- vom 01.01.1993 wurde infolge Erhöhung des Mietwertes von Fr. 17'892.-- auf Fr. 22'032.-- auf Fr. 450'000 erhöht. Der Verkehrswert von Fr. 800'000.-- blieb dabei unverändert, welcher per 01.01.1993 auch nicht bestritten wurde.

Auch für diese Liegenschaft hat der Experte eine Verkehrswertberechnung per 25.05.1995, infolge Scheidung erstellt.

Der Landwert wurde vom Experten durch die absolute Methode mit Fr. 180.-/m² festgelegt. Am ... wurden 1998 ähnliche Grundstücke zu Fr. 350.-/m² verkauft. Es ist demzufolge naheliegend einen absoluten Landwert von Fr. 325.-/m² einzusetzen.

Da der Experte aufgrund seiner Erfahrungen und der Ortsbesichtigung die Gewichtung des Ertragswertes mit 0.0 eingesetzt hat, können wir seine Berechnungen wie folgt berichtigen:

Zeitwert der Bauten	Fr. 583'770.--
Absoluter Landwert: 666 m² zu Fr. 325.--	Fr. 216'450.--
TOTAL	Fr. 800'220.--

gerundet	Fr.	800'000.--"
		==========

In seinen Gegenbemerkungen vom 28. Dezember 1998 hält der Beschwerdeführer an seinem Standpunkt fest. Er fügt insbesondere bei, die Verkehrswertberechnungen im Rahmen des Scheidungsverfahrens seien von einem erfahrenen und anerkannten Immobilienexperten erstellt worden. Zudem seien die Immobilienpreise inzwischen stark gesunken.

Der Steuergerichtshof
zieht in Erwägung:

1. Gesetzliche Grundlage für die Bemessung des Steuerwertes von Liegenschaften ist Art. 71 StG. Danach wird das Grundeigentum zum Ertragswert unter billiger Berücksichtigung seines Verkehrswertes eingeschätzt (Abs. 1). Die nötigen Ausführungsvorschriften für die Bewertung des Grundeigentums werden vom Staatsrat erlassen (Abs. 3). Gemäss dem Staatsratsbeschluss vom 9. April 1992 betreffend die Besteuerung von nichtlandwirtschaftlichen Liegenschaften wird der Steuerwert von nichtlandwirtschaftlichen Liegenschaften in der Regel aufgrund des arithmetischen Mittels zwischen dem Verkehrswert (Marktwert) und dem zweifachen Ertragswert ermittelt (Art. 13 Abs. 1). Der Ertragswert einer nichtlandwirtschaftlichen Liegenschaft ergibt sich durch Kapitalisierung des Bruttoertrages der Liegenschaft mit einem näher bestimmten Satz. Der Bruttoertrag entspricht dem Gesamtmietwert der Liegenschaft oder der Wohnung des Eigentümers und dem Mietwert der Berufs- und Geschäftsräume im vorangegangenen Jahr sowie der Mietzinseinnahmen entsprechend der Mietzinsaufstellung für die Wohnungen, Geschäfts- und übrigen Räume (vgl. Art. 14). Der Verkehrswert des Bodens oder eines Gebäudes wird anhand des mittleren Preises ermittelt, welcher für gleiche oder ähnliche Liegenschaften in derselben Gegend während einer längeren Zeitspanne bei Verkäufen erzielt wurde und mit Wahrscheinlichkeit auch für die betreffende Liegenschaft erzielt werden könnte. Die unter dem Einfluss spezieller oder persönlicher Umstände erzielten Veräusserungspreise sind nicht zu berücksichtigen (Art. 15 Abs. 1).

   Die Bewertung von Liegenschaften hat in jüngerer Zeit in der gesamten kantonalen Steuerpraxis (direkte Steuern, Handänderungssteuern usw.) immer häufiger zu Rechtsstreitigkeiten Anlass gegeben. Der vorliegende Fall, in dem der Verkehrswert zweier Liegenschaften umstritten ist, bietet daher - trotz des minimen Streitwertes (jährliche kantonale Vermögenssteuer:

45.30 Franken!) - die Gelegenheit, die allgemein anwendbaren Grundsätze zu bekräftigen und zu präzisieren.

2. a) Die Definition des Verkehrswertes in Art. 15 Abs. 1 des erwähnten Staatsratsbeschlusses entspricht der Begriffsumschreibung, welche in Lehre und Rechtsprechung allgemein anerkannt ist. Danach gilt als Verkehrswert der Wert, der einem Vermögensgegenstand im wirtschaftlichen Tauschverkehr, bei Kauf und Verkauf unter normalen Verhältnissen, beigemessen wird. Auf ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse ist nicht Rücksicht zu nehmen (vgl. etwa Wolfgang Naegeli/Heinz Wenger, Der Liegenschaftenschätzer, 4. Aufl., Zürich 1997, S. 98; Schweiz. Vereinigung kantonaler Grundstückbewertungsexperten (SVKG)/Schätzungsexperten-Kammer (SEK)/Schweizerischer Verband der Immobilien-Treuhänder (SVIT), Schätzerhandbuch - Bewertung von Immobilien, Chur 1998, S. 59; Rainer Zigerlig/Guido Jud in: Martin Zweifel/Peter Athanas (Herausgeber), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Basel 1997, Art. 14 StHG N1; Adolf Hägi, Die Bewertung von Liegenschaften, 6. Aufl., Zürich 1971, S. 184 ff.; Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse - L'imposition du revenu et de la fortune, 2. Aufl., Lausanne 1998, S. 505 f.; ASA Bd. 53, S. 204 Erw. 3a; FZR 1994, S. 408 Erw. 3a; BGE 122 I 168 Erw. 3a, 113 Ib 39 Erw. 2a, 107 III 40 Erw. 3).

b) Angesichts der Entwicklungen auf dem Immobilienmarkt wird in der neueren Lehre zum Teil darauf hingewiesen, dass Immobilienpreis und Immobilienwert nicht unbedingt dasselbe sind. Differenzen zwischen der langfristigen Werthaltigkeit und den aktuellen Preisen ergeben sich insbesondere dann, wenn die Märkte nicht im Gleichgewicht sind. Dieses Ungleichgewicht kann auf einer Überhitzung oder auf einer Baisse beruhen (Kaspar Fierz, Wert und Zins bei Immobilien - Lehre und Praxis der Anlagen- und Immobilienbewertung, 3. Aufl., Zürich 1998, S. 147 f.; vgl. auch Philippe Joye, Evaluer un bien immobilier dans un marché à l'offre, BR 1992, S. 20 f.). Es stellt sich daher die Frage, ob mit dem Begriff "Verkehrswert" ein Wert oder Preis gemeint ist. Dabei ist der allgemeine Sinn und insbesondere der entsprechende Wille des Steuergesetzgebers zu eruieren, wobei sich Letzterer namentlich aus der Entstehungsgeschichte der Gesetzesbestimmung ergeben kann (vgl. BGE 125 II 113 Erw. 3a). Gemäss Fierz (a.a.O. S. 149) steht das Preisargument im Vordergrund. Dies leuchtet schon deshalb ein, weil es sich beim steuerlichen Verkehrswert grundsätzlich um den Wert handelt, der einem Vermögensobjekt am jeweiligen Stichtag zukommt. Er ist jener Wert, der bei einer Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr normalerweise zu erzielen wäre, den also ein Käufer unter normalen Umständen für ein Objekt zahlen würde (vgl. Naegeli/Wenger, a.a.O. S. 98 f.; Zigerlig/Jud, a.a.O. Art. 14 StHG N1). Auch sonst wird in der Lehre bestätigt, dass der Verkehrswert einer Sache durch den Markt, d.h. durch die Preisfestsetzung

in zu Stande gekommenen Rechtsgeschäften, bestimmt wird (Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, 8. Aufl., Bd. I, Bern 1997, § 27 N 35, § 15 N 15). Ebenso setzt Lorenzo Pedrazzini (L'évaluation des actifs immobiliers - Théories et pratique, Chêne-Bourg 1998, S. 101) "valeur de marché" und "valeur vénale" gleich und definiert sie als "valeur d'un actif vérifié ou vérifiable par une transaction libre". Schliesslich betont auch das Bundesgericht, dass der Begriff des Verkehrswertes gemeinhin mit jenem des Marktwertes übereinstimme (StE 1998 A 23.1 Nr. 1 Erw. 6a; vgl. auch BGE 107 III 40 Erw. 3).

Es ist davon auszugehen, dass auch der freiburgische Gesetzgeber beim Erlass des Gesetzes vom 7. Juli 1972 über die Kantonssteuern (StG) vom Verkehrswert als Marktwert ausgegangen ist. Auf augenfällige Weise ersichtlich wird dies durch den erwähnten staatsrätlichen Ausführungsbeschluss, wo in Art. 13 Abs. 1 vom "Verkehrswert (Marktwert)" die Rede ist. Diese Verordnungsbestimmung ist offensichtlich gesetzeskonform. Dies wird schon durch folgende Präzisierungen des Berichterstatters anlässlich der Beratungen des Grossen Rates zu Art. 71 StG bestätigt: "La valeur vénale est souvent difficile à arrêter. Lorsque l'immeuble vient d'être l'objet d'une transaction, le prix payé permettra de fixer cette valeur; de même, lorsqu'il vient d'être construit, le coût de sa construction représente pratiquement sa valeur vénale. A défaut, il faudra procéder par estimation, ..." (TGR 1972, S. 1084).

c) Es versteht sich von selbst, dass der Verkehrswert einer Liegenschaft zum Vornherein nur geschätzt werden kann, wenn diese vom Eigentümer gar nicht auf dem Markt angeboten wird. Bildet sie hingegen Gegenstand einer entgeltlichen Veräusserung, so stellt sich die Frage, ob der vereinbarte Preis als Verkehrswert zu betrachten sei. Wird der steuerlich massgebende Verkehrswert als Marktwert verstanden, so ist grundsätzlich von einem rechtsgeschäftlich zu Stande gekommenen Preis auszugehen. Denn der Marktwert wird von Angebot und Nachfrage bestimmt (vgl. Fierz, a.a.O. S. 123 ff.; StR 1996, S. 395 Erw. 3d/dd). Davon abgewichen werden kann nur, aber immerhin dann, wenn der erzielte Preis nicht das Ergebnis des freien Marktes ist. Wie schon der Präsident des Steuergerichtshofes in einem Einzelrichterurteil vom 30. Dezember 1997 betont hat, stellt der im freien Markt vereinbarte Preis ein starkes Indiz für den Verkehrswert in diesem Zeitpunkt dar (FZR 1998, S. 158 Erw. 3 b). Insofern hat eine schematische Verkehrswertermittlung (Schätzung) also bloss subsidiäre Bedeutung (vgl. auch die Urteile des Verwaltungsgerichts des Kantons Graubünden vom 9. Juli/17. September 1996 und 18. November 1997, ZGRG 1997, S. 55 ff. und PVG 1997, S. 129 ff.). Sie kann insbesondere in folgenden Fällen zur Anwendung gelangen:

- Zunächst entspricht ein vereinbarter Preis möglicherweise dann nicht dem Markt, bzw. Verkehrswert, wenn er durch die besonderen Beziehungen unter den Parteien beeinflusst wurde. Dies kann beispielsweise bei Rechtsgeschäften unter Nahestehenden, insbesondere bei einem Erbvorbezug, einer gemischten Schenkung oder einer verdeckten Gewinnausschüttung der Fall sein (vgl. etwa KRKE FR 1987 VI. A Nr. 4; RDAF 1997 II 486).

- Ein stipulierter Kaufpreis entspricht auch dann nicht dem Verkehrswert, wenn in Wirklichkeit noch zusätzliche Gegenleistungen geleistet oder vereinbart wurden, wie zum Beispiel Naturalleistungen, Gegengeschäfte zu Sonderbedingungen, Schwarzzahlungen usw. (vgl. etwa StE 1989 B 44.12.2 Nr. 1).

- Im Weiteren kann ein unter "neutralen" Dritten rechtsgeschäftlich vereinbarter Preis deshalb unter dem Verkehrswert liegen, weil der Veräusserer den Markt nicht spielen liess (Verzicht auf eine Ausschreibung usw.) und die Liegenschaft in Unkenntnis des wirklichen Marktpreises offensichtlich zu günstig zum Kauf angeboten hat.

- Besonderheiten gelten sodann bei Zwangsverwertungen. Die betreibungsrechtliche Verwertung ist kein privatrechtliches Rechtsgeschäft und folgt eigenen Grundsätzen. Der Zuschlagspreis kann, muss aber nicht unbedingt dem Verkehrswert entsprechen. Während der Zuschlag an einen Dritten grundsätzlich durchaus als Ausdruck der aktuellen Marktlage betrachtet werden kann, funktioniert der Markt bei der Übernahme der Liegenschaft durch den Hypothekargläubiger oft nicht. Was im Einzelfall gilt, ist aufgrund der konkreten Umstände zu beurteilen (vgl. FZR 1994, S. 408).

- Schliesslich kann der Verkehrswert einer zum Verkauf angebotenen Liegenschaft dann nicht aus einem Marktpreis abgeleitet werden, wenn es (vorübergehend) überhaupt keinen Markt gibt. Spielt kein Markt, so hängt die Definition des Verkehrswertes (als Kaufpreis, der unter normalen Verhältnissen im massgebenden Zeitpunkt erzielbar ist) in der Luft. In diesem Fall gewinnt das blosse Wertelement gegenüber dem Preiselement die Oberhand. Es käme ja niemand auf die Idee, z.B. einer aktuell nicht marktgängigen Bauparzelle oder einem Schloss, das auf den genügend vermögenden Liebhaber wartet, einen Verkehrswert von Franken Null zuzusprechen (vgl. Fierz, a.a.O. S. 149).

Ein blosses Missverhältnis zwischen einem rechtsgeschäftlich vereinbarten Preis und dem von der Steuerbehörde behaupteten, durch ihre Experten geschätzten Verkehrswert genügt nicht, um Letzteren als massgebend erscheinen zu lassen. Stellt sich die Steuerbehörde auf den Standpunkt,

einem vertraglichen Kaufpreis komme keine rechtsgeschäftliche Bedeutung zu oder er entspreche nicht dem Marktwert und es sei deshalb ein (geschätzter) Verkehrswert als Ersatzwert beizuziehen, so macht sie eine steuermehrende Tatsache geltend, für welche sie die Beweislast trägt. Dies gilt umso mehr, als bei Schätzungen durch Experten ein mehr oder weniger breiter Ermessensspielraum zum Tragen kommt. Ein offensichtliches Missverhältnis (gemäss Zürcher Praxis von 25%; die Limite ist hier nicht festzulegen) zwischen dem geschätzten Verkehrswert und dem vertraglich vereinbarten Preis lässt höchstens eine Vermutung entstehen, welche zu einer Umkehr der Beweislast führt. Diesfalls hat der Steuerpflichtige glaubhaft zu machen, dass keine besonderen, namentlich freundschaftlichen sowie familien- oder gesellschaftsrechtlichen, arbeitsrechtlichen oder andere rechtsgeschäftliche, Beziehungen zwischen Verkäufer und Käufer bestehen und dass der Markt gespielt hat. Die Beweiswürdigung muss ergeben, ob der Vertrag zwischen gewöhnlichen Dritten und unter Marktbedingungen abgeschlossen worden ist. Kann sich die Behörde mit Erfolg auf das Bestehen besonderer Beziehungen zwischen den Vertragsparteien berufen, so lebt allenfalls die Vermutung wieder auf, dass der Vertragspreis nicht den wirklichen, d.h. umfassenden rechtsgeschäftlichen Willen der Parteien zum Ausdruck bringe (vgl. StE 1989 B 44.12.2 Nr. 1; RB ZH 1996, Nr. 56; ZStP 1997, S. 67; ZGRG 1997, S. 55 ff.; PVG 1997, S. 129 ff.). Auch bezüglich des funktionierenden Marktes gelten die entsprechenden Beweislastregeln.

d) Lässt sich der Verkehrswert einer Liegenschaft aus einem der vorne erwähnten Gründe nicht ohne Weiteres aus einem rechtsgeschäftlich zu Stande gekommenen Preis ableiten, so stehen verschiedene Ermittlungsmethoden zur Verfügung (vgl. etwa André Bender/Philippe Favarger/Martin Hoesli, Evaluation et rentabilité des biens immobiliers dans les institutions de prévoyance, ST 1995, S. 899 ff.) In der kantonalen Rechtsprechung wurde wiederholt bestätigt, dass der Verkehrswert primär nach der Vergleichsmethode und subsidiär unter Berücksichtigung des Übernahme- oder Erstellungspreises, der wertvermehrenden Aufwendungen, der Altersentwertung des Gebäudes sowie der Entwicklung der Bodenpreise und der Baukosten festzusetzen ist. Zudem wurde anerkannt, dass die Methode des Schätzer-Handbuches der Vereinigung kantonaler Grundstückbewertungsexperten grundsätzlich ebenfalls zur Anwendung gelangen kann, falls weder Vergleichszahlen noch die Anlagekosten bekannt sind (FZR 1998, S. 158 Erw. 3a sowie die dort erwähnten Urteile). Auch sonst ist in Lehre und Rechtsprechung allgemein anerkannt, dass der Verkehrswert, soweit möglich, nach Vergleichspreisen und sonst aufgrund des Ertrags- und Realwertes (allenfalls Lageklassen-Methode für den Boden) zu ermitteln ist (vgl. etwa Naegeli/Wenger, a.a.O. S. 11 ff.; Höhn/Waldburger, a.a.O. Bd. II, Bern 1999, § 32 N 15; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 5. Aufl., Zürich 1995, S. 207 f.; Thomas Dufner, Das Liegenschaftenschät-

zungs-Verfahren, TAX PRAX 1997, S. 90 ff.; Erich Böhm, Die Ermittlung des tatsächlichen Grundstückwertes, Cham 1990, S. 5 ff.; Marius J. Flubacher/Alexander Filli, Die steuerliche Bewertung des unbeweglichen Vermögens, StR 1992, S. 343 ff.; BGE 122 I 168; StR 1996, S. 395; ASA Bd. 48, S. 343; GVP 1995, S. 74 ff. und 79 ff., 1996, S. 33 ff.). Das gewichtete Mittel aus dem Real- und dem Ertragswert muss jedoch mit der aktuellen Marktlage verglichen werden. Während bei Hochkonjunktur allenfalls eine Korrektur nach oben erfolgen kann, muss in Rezessionen öfters nach unten korrigiert werden (Naegeli/Wenger, a.a.O. S. 99). Die weitgehende Unempfindlichkeit des - ohnehin nicht einheitlich berechneten - Realwertes auf die jeweilige Marktlage (Konjunktur, Zinsniveau und Inflation) hat denn auch Kritiker dieses Schätzungsansatzes auf den Platz gerufen (vgl. insbesondere Tobias Studer, Stand und Entwicklungsmöglichkeiten der Immobilienbewertung - Schwerwiegende konzeptionelle Mängel des "Realwertes", ST 1996, S. 441 ff., sowie StR 1996, S. 395 Erw. 4). Diese Relativierungen von an sich verbreiteten Bewertungsmethoden zeigen, dass bei der schematischen Schätzung von Liegenschaften Vorsicht geboten ist und kaum eindeutige Werte resultieren können.

3. Im vorliegenden Fall sind (im Hinblick auf die Festsetzung des Steuerwertes) nur die Verkehrswerte umstritten. Diesbezüglich ergeben sich aus den Akten folgende Werte bezüglich der beiden Liegenschaften:

	B.	**A.**
- Verkehrswertschätzung des Gerichtsexperten (Scheidungsverfahren)	670'000	700'000
- Übernahmewert gemäss Scheidungskonvention (und Anträge im Beschwerdeverfahren)	600'000	700'000
- Verkauf an die neue Ehegattin	700'000	546'090
- im angefochtenen Einspracheentscheid ermittelten "Marktwert"	750'000	800'000

Soweit der Zuschlagspreis im Rahmen der güterrechtlichen Auseinandersetzung unter dem vom Gerichtsexperten festgelegten Verkehrswert liegt, muss er entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers unbeachtlich bleiben. Da beide Parteien je Liegenschaften zum "amtlichen Wert" übernommen haben,

ist davon auszugehen, dass die jeweiligen Differenzen zum Verkehrswert gegenseitig ausgeglichen worden sind.

Sodann fällt auf, dass die Parteien des Rechtsgeschäftes vom 14. September 1998 - in Kenntnis der Expertenschätzung - den Preis der Liegenschaft in B. um 30'000 Franken erhöht haben. Es ist daher naheliegend, dass mit dieser Korrektur dem effektiven aktuellen Marktpreis gemäss eigener Beurteilung Rechnung getragen wurde, so dass mindestens von einem Verkehrswert von 700'000 Franken auszugehen ist.

Zu prüfen bleibt, ob Anlass zu noch höherer Festsetzung der Verkehrswerte besteht, wie die Vorinstanz dies im angefochtenen Entscheid getan hat. Die in den Akten liegenden Expertisen wurden vom Zivilgericht des Bezirks im Rahmen des Scheidungsverfahrens in Auftrag gegeben. Die entsprechenden Ergebnisse wurden von den (zerstrittenen) Parteien anerkannt. Von einem fachmännisch erstellten Gutachten darf der Richter nicht ohne Not abweichen. Ein Abweichen rechtfertigt sich nur, wenn das Gutachten oder die Expertise in sich widersprüchlich ist oder die massgebenden Werte nicht oder falsch berücksichtigt bzw. bewertet worden sind. Eine abweichende Beurteilung kann sich ferner aufdrängen, wenn gegensätzliche Meinungsäusserungen anderer Fachexperten dem Richter als triftig genug erscheinen, um die Schlüssigkeit des Gutachtens in Frage zu stellen (Pra 1999, S. 75, vgl. auch BGE 120 III 79, 118 Ia 144 sowie die dort erwähnten Urteile). Im vorliegenden Fall rügt die Vorinstanz die vom Experten eingesetzten Landwerte. Den Nachweis dafür, dass der Marktpreis für vergleichbare Grundstücke effektiv bedeutend höher ist, hat sie jedoch nicht erbracht. Schon deswegen besteht also kein genügender Grund, um die Expertisen in Frage zu stellen.

Demzufolge ist die Beschwerde insofern teilweise gutzuheissen, als die streitigen Verkehrswerte auf 700'000 (anstatt 750'000) bzw. 700'000 (anstatt 800'000) Franken herabzusetzen sind.

4. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten zu 2/5 dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 131 Abs. 1 VRG, Art. 144 Abs. 1 DBG). Die anteilsmässige Gebühr wird auf 100 Franken festgesetzt.

Obwohl der Staat Freiburg teilweise unterlegen ist, können ihm gemäss Art. 133 VRG keine Verfahrenskosten auferlegt werden, da abgaberechtliche Streitigkeiten nicht Vermögensinteressen im Sinne dieser Bestimmung betreffen (vgl. Grundsatzentscheid des Steuergerichtshofes vom 10. April 1992 i.S. K. gegen Gemeinde B., FZR 1992 S. 206 ff.).

Demnach entscheidet
der Steuergerichtshof:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen.

2. Die für die Bestimmung des Steuerwertes massgebenden Verkehrswerte der Liegenschaften werden von 750'000 auf 700'000 (B.) und von 800'000 auf 700'000 (A.) Franken herabgesetzt.

3. Die Kosten werden zu 2/5 (anteilsmässige Gebühr: 100 Franken) dem Beschwerdeführer auferlegt.

4. Dieser Entscheid wird eröffnet:

   a) der Vertreterin des Beschwerdeführers;

   b) der Kantonalen Steuerverwaltung.

Rechtsmittelbelehrung (ordentliches Rechtsmittel)

Gegen die Festsetzung der Höhe der Verfahrenskosten ist **innert 30 Tagen** die Einsprache an die Behörde, die entschieden hat, zulässig, sofern nur dieser Teil des Entscheides angefochten wird (Art. 148 VRG).