

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C_647/2013

Urteil vom 1. Mai 2014

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, präsidierendes Mitglied,
Bundesrichter Stadelmann, Kneubühler,
Gerichtsschreiberin Mayhall.

Verfahrensbeteiligte
A.A._____, B.A.-B._____,
Beschwerdeführer,

gegen

Kantonale Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden.

Gegenstand
Grundstückgewinnsteuer,

Beschwerde gegen das Urteil des Obergerichts Appenzell Ausserrhoden, 5. Abteilung, vom 20. März 2013.

Sachverhalt:

A.

Am 10. September 1999 erwarb das Ehepaar A. und B.A.-B._____ zu je einem Viertel Miteigentum an der Liegenschaft GB-Nr. xxx in U._____, Kanton Appenzell Ausserrhoden. Gemäss Handänderungsanzeige des Grundbuchamtes U._____ an die Kantonale Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden vom 19. Dezember 2011 hatten A. und B.A.-B._____ ihre Miteigentumsanteile an ihre Tochter C.A._____ übertragen.

B.

Von den deklarierten Anlagekosten anerkannte die Kantonale Steuerverwaltung wertvermehrnde Aufwendungen in der Höhe von Fr. 16'282.-- und veranlagte den steuerbaren Grundstückgewinn auf Fr. 31'144.--. Die dagegen erhobene Einsprache wies die Kantonale Steuerverwaltung mit Entscheid vom 21. September 2012 ab. Das Obergericht Appenzell Ausserrhoden hiess mit Urteil vom 20. März 2013 die Beschwerde teilweise gut und wies die Vorinstanz an, wertvermehrnde Aufwendungen im Betrag von Fr. 18'193.-- zum Abzug zuzulassen.

C.

Mit Beschwerde an das Bundesgericht vom 12. Juli 2013 beantragt das Ehepaar A.-B._____, ihre Beschwerde sei vollumfänglich gutzuheissen, ausgewiesene wertvermehrnde Investitionen im Umfang von Fr. 58'182.95 seien anzurechnen und es sei ihnen eine Entschädigung von Fr. 8'000.-- für das erst- und das vorinstanzliche Verfahren zuzusprechen.

Die Vorinstanz und die Kantonale Steuerverwaltung schliessen auf Abweisung der Beschwerde. Mit Eingabe vom 4. November 2013 liess sich A.A.-B._____ zum durchgeführten Schriftenwechsel vernehmen und hielt an seinen Anträgen fest.

Erwägungen:

1.

1.1. Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG) und mit freier Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 138 I 435 E. 1 S. 439).

1.2. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) und Form (Art. 42 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Entscheid einer letzten oberen kantonalen Instanz (Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG) in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG).

Art. 12 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG, SR 642.14) enthält Bestimmungen über die Grundstückgewinnsteuer, sodass die Beschwerde auch unter dem Gesichtswinkel von Art. 73 StHG zulässig ist. Die Beschwerdeführer sind durch den Entscheid besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde ist vorbehaltlich zulässiger sowie rechtsgenüchlich begründeter Rügen einzutreten.

1.3. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und 96 BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 138 I 274 E. 1.6 S. 280 f. mit Hinweis). Die Verletzung von Grundrechten sowie von kantonalem und interkantonalem Recht untersucht es in jedem Fall nur insoweit, als eine solche Rüge in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 139 I 229 E. 2.2 S. 232; 134 II 244 E. 2.2 S. 246; 133 II 249 E. 1.4.2 S. 254; Urteil 2C_124/2013 vom 25. November 2013 E. 1.6).

1.4. Die Anwendung von harmonisiertem kantonalem Steuerrecht prüft das Bundesgericht mit freier Kognition, ebenso, wie es dies im Fall von Bundesrecht täte (BGE 134 II 207 E. 2. S. 210; Urteil 2C_337/2012 vom 19. Dezember 2012 E. 1.4, in: StR 68/2013 S. 368, StE 2013 B 42.38 Nr. 36). In den Bereichen, in denen das StHG den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum ("une certaine marge de manoeuvre") belässt, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts auf Willkür (Urteile 2C_337/2012 vom 19. Dezember 2012 E. 1.4, in: StR 68/2013 S. 368, StE 2013 B 42.38 Nr. 36; 2C_119/2009 vom 29. Mai 2009 E. 2.2, in: StE 2009 B 44.13.5 Nr. 9, StR 64/2009 S. 655).

Mit freier Kognition ist wiederum zu untersuchen, ob die kantonale Lösung, die einen kantonalen Freiraum betrifft, die Anwendung des StHG weder in seiner horizontalen noch vertikalen Harmonisierungsfunktion beeinträchtigt (Urteile 2C_337/2012 vom 19. Dezember 2012 E. 1.4, in: StR 68/2013 S. 368, StE 2013 B 42.38 Nr. 36; 2C_119/2009 vom 29. Mai 2009 E. 2.2, in: StE 2009 B 44.13.5 Nr. 9, StR 64/2009 S. 655). Frei prüft das Bundesgericht insbesondere, ob die Abgrenzung zwischen dem Teil des Gewinns, welcher der Einkommens- oder Gewinnsteuer unterliegt, von demjenigen Teil, welcher mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst wird, mit der Steuerharmonisierung übereinstimmt (Urteil 2C_398/2009 vom 16. November 2009 E. 2.1).

1.5. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 BGG). Offensichtlich unrichtig festgestellt ist ein Sachverhalt, wenn er willkürliche Feststellung enthält (BGE 137 I 58 E. 4.1.2 S. 62). Obwohl nicht ausdrücklich im Gesetz erwähnt, beruht auch eine unvollständige Sachverhaltsfeststellung auf einer Rechtsverletzung. Was rechtserheblich ist, bestimmt das materielle Recht; die unvollständige Erstellung der für die rechtliche Beurteilung massgeblichen Tatsachen stellt eine Verletzung materiellen Rechts dar (BGE 136 II 65 E. 1.4 S. 68; 134 V 53 E. 4.3 S. 62; LORENZ MEYER, Wege zum Bundesgericht - Übersicht und Stolpersteine, ZBJV 146/2010 S. 857).

Die dem Bundesgericht durch Art. 105 Abs. 2 BGG eingeräumte Befugnis, die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz zu berichtigen oder zu ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung von Art. 95 BGG beruht, entbindet den

Beschwerdeführer nicht von seiner Rüge- und Substantiierungspflicht (BGE 133 IV 286 E. 6.2 S. 288). Die betroffene Person muss rechtsgenügend dartun, dass und inwiefern der festgestellte Sachverhalt in diesem Sinne mangelhaft erscheint und die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 42 Abs. 2 und Art. 106 Abs. 2 BGG); rein appellatorische Kritik an der Sachverhaltsermittlung und an der Beweiswürdigung genügt den Begründungs- bzw. Rügeanforderungen nicht (vgl. zum Ganzen BGE 139 II 404 E. 10.1 S. 445 mit Hinweisen). Das Bundesgericht ist somit nicht verpflichtet, in den Akten nach Anhaltspunkten für eine unrichtige oder unvollständige Sachverhaltsfeststellung zu forschen. Springt dem Richter jedoch ein im Sinne von Art. 105 Abs. 2 BGG qualifizierter Sachverhaltsmangel geradezu in die Augen, so muss er von Amtes wegen eingreifen können (BGE 133 IV 286 E. 6.2 S. 288; LORENZ MEYER/JOHANNA DORMANN, in: Basler Kommentar, Bundesgerichtsgesetz, 2. Aufl. 2011, N. 65 zu Art. 105 BGG).

2.

Mit ihrer Beschwerde stellen die nicht anwaltlich vertretenen Beschwerdeführer den Antrag, ihre Beschwerde sei gutzuheissen und es seien ausgewiesene wertvermehrnde Investitionen im Umfang von Fr. 58'182.95 vollumfänglich anzurechnen. Zur Begründung machen sie insbesondere geltend, dass ihre Anlagekosten tatsächlich Fr. 209'355.05 betragen hätten und deren Halbierung durch die Steuerbeamten völlig willkürlich sei. Bei der Veranlagung seien zudem keine Anlagekosten anderer Miteigentümer berücksichtigt worden.

2.1. Gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG unterliegen der Grundstückgewinnsteuer Gewinne, die sich bei der Veräusserung eines Grundstückes des Privatvermögens oder eines landwirtschaftlichen oder forstwirtschaftlichen Grundstückes sowie von Anteilen daran ergeben, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt. Die massgebenden Rechtsbegriffe - Erlös, Anlagekosten und Ersatzwert - führt das Gesetz nicht näher aus. Insofern überlässt der Bund den Kantonen bei der Umschreibung des steuerbaren Gewinns einen, wenn auch beschränkten, Spielraum (Urteil 2C_3/2014 vom 14. Januar 2014 E. 2.2 mit weiteren Hinweisen).

2.2. Unter den Begriff der Anlagekosten fallen insbesondere die wertvermehrnden Investitionen. Diese sind von den Unterhaltskosten abzugrenzen, die dazu dienen, die Liegenschaft in ihrem Wert zu erhalten. Abzugsfähig bei der Grundstückgewinnsteuer sind wertvermehrnde Aufwendungen, während werterhaltende Aufwendungen bei der Einkommenssteuer in Abzug gebracht werden können (Art. 9 Abs. 3 StHG). Eine doppelte Berücksichtigung (sowohl bei der Einkommenssteuer wie auch bei der Grundstückgewinnsteuer) ist ausgeschlossen. Im Idealfall sind die Einkommenssteuer und die Grundstückgewinnsteuer steuersystematisch und wertungsmässig lückenlos aufeinander abgestimmt (Urteil 2C_622/2011 vom 29. Februar 2012 E. 4).

2.3. Gemäss der vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellung hatten die Beschwerdeführer für die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer Anlagekosten in der Höhe von Fr. 209'355.05 abzüglich des Kaufpreises von Fr. 80'000.-- und somit von Fr. 129'355.05 geltend gemacht. Als werterhaltende Aufwendungen wurde ein Betrag von Fr. 65'000.-- für das hälftige Miteigentum der Beschwerdeführer eingesetzt.

Die Vorinstanz liess die in den deklarierten Anlagekosten enthaltenen Aufwendungen, welche in den massgeblichen Steuerperioden bei der Veranlagung der Einkommenssteuer als werterhaltend steuermindernd zum Abzug zugelassen worden waren, unberücksichtigt und setzte die als wertvermehrend qualifizierten Aufwendungen unter proportionaler Berücksichtigung der Miteigentumsquote der Beschwerdeführer von 1/2 auf Fr. 18'193.-- fest.

2.4. Bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer erfolgt im Kanton Appenzell Ausserrhoden bei Miteigentum offenbar eine anteilmässige Anrechnung sämtlicher Investitionen aller Miteigentümer im Verhältnis der Miteigentumsanteile; wer die Kosten effektiv bezahlt hat, bleibt dagegen nur für das Innenverhältnis der Miteigentümer relevant (vgl. Art. 649 ZGB). Diese Information lässt sich der Steuererklärung für Grundstückgewinnsteuer vom 21. Dezember 2011 indes nicht entnehmen. Aus den Feststellungen tatsächlicher Art des Obergerichts geht ebenfalls nicht hervor, welcher Anteil der gesamten, von allen Miteigentümern getätigten Investitionen in den "Anlagekosten für 1/2 -Anteil" enthalten sind, die in der Steuererklärung für Grundstückgewinnsteuer vom 21. Dezember 2011 deklariert wurden. Erst gestützt auf dieses Sachverhaltselement könnte beurteilt werden, ob die anschliessende Halbierung der deklarierten Anlagekosten einer anteilmässigen Anrechnung sämtlicher Investitionen aller Miteigentümer im Verhältnis ihrer Miteigentumsanteile gleichkommt oder

eine sachlich nicht gerechtfertigte, übermässige Kürzung darstellt.

Dieses Sachverhaltselement wäre von der Vorinstanz festzustellen gewesen (Art. 112 Abs. 1 lit. b BGG). Die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer als direkte Steuer erfolgt im gemischten Verfahren (Art. 46 StHG; MARTIN ZWEIFEL/HUGO CASANOVA, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2008, S. 12). Die Behörden sind auf Grund der im gemischten Veranlagungsverfahren zur Anwendung gelangenden Untersuchungsmaxime verpflichtet, Untersuchungshandlungen von Amtes wegen durchzuführen, soweit sie für die richtige und vollständige Abklärung des rechtserheblichen Sachverhalts notwendig sind (Urteil 2C_80/2012 vom 16. Januar 2013 E. 3.1; MARTIN ZWEIFEL, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, N. 3 f. zu Art. 46 StHG). Mangels geeigneter Information über die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen im Steuerformular wurde die aus einer bundesrechtlichen Vorschrift (Art. 46 StHG) fliessende behördliche Untersuchungspflicht weder durch die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen noch durch die natürliche Vermutung einer vollständigen Deklaration von steuermindernden Tatsachen relativiert.

Die unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts sowie die Missachtung des Untersuchungsgrundsatzes als wesentliche bundesrechtliche Verfahrensvorschrift stellen daher eine Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 in Verbindung mit Art. 97 Abs. 1 und Art. 105 Abs. 2 BGG dar (Urteil 2C_80/2012 vom 16. Januar 2013 E. 3.1 mit weiteren Hinweisen; LORENZ MEYER/JOHANNA DORMANN, a.a.O., N. 60 zu Art. 105 BGG). Die Beschwerde ist folglich gutzuheissen, das angefochtene Urteil ist aufzuheben und die Sache ist zur Sachverhaltsergänzung und zur Fällung eines neuen Entscheids an die Vorinstanz zurückzuweisen.

3.

Bei diesem Verfahrensausgang sind keine Kosten zu erheben (Art. 66 Abs. 1 Satz 2 BGG). Der von den Beschwerdeführern geleistete Kostenvorschuss von Fr. 2'000.-- wird zurückerstattet. Da die Beschwerdeführer nicht anwaltlich vertreten waren, sind ihnen keine zu entschädigenden Parteikosten entstanden. Über die Kosten- und Entschädigungsfolgen des kantonalen Verfahrens hat die Vorinstanz im neuen Entscheid zu befinden (Art. 67 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen. Das Urteil des Obergerichts Appenzell Ausserrhoden vom 20. März 2013 wird aufgehoben, und die Sache zur Ergänzung des Sachverhalts und zum Neuentscheid an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2.

Es werden keine Gerichtskosten erhoben.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Obergericht Appenzell Ausserrhoden, 5. Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 1. Mai 2014

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Das präsidierende Mitglied: Seiler

Die Gerichtsschreiberin: Mayhall