

Obergericht Appenzell Ausserrhoden
2. Abteilung

Urteil vom 10. Mai 2016

Mitwirkende	Obergerichtsvizepräsident W. Kobler Oberrichter R. Krapf, B. Dick, S. Plachel, Dr. M. Winiger Obergerichtsschreiber J. Kürsteiner
Verfahren Nr.	O2V 15 14
Sitzungsort	Trogen
Beschwerdeführer	A___ und B___ vertreten durch: RA C___
Vorinstanz	Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden, Gutenberg-Zentrum, 9102 Herisau
Gegenstand	Grundstückgewinnsteuer

Rechtsbegehren

a) der Beschwerdeführer:

1. Der Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung vom 2. Juli 2015 sei aufzuheben.
2. Es sei die Grundstückgewinnsteuer betreffend das Grundstück Nr. XXX, Grundbuch D____, aufzuschieben.
3. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen.

b) der Vorinstanz:

Die Beschwerde sei unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführer abzuweisen.

Sachverhalt

A. A.1

Das Ehepaar A____/B____ erteilte E____ am 30. April 2011 den Auftrag, das Einfamilienhaus im F____ in der Gemeinde D____ (Grundbuch-Nr. XXX) zum Richtpreis von 1.28 Mio. Franken zu verkaufen, wobei bei Minderangeboten Rücksprache zu nehmen sei (Bf. act. 9). Mit E-Mail vom 10. Juni 2011 (StV-act. 4) erkundigte sich die Beauftragte bei der Steuerverwaltung über die Höhe der Grundstückgewinnsteuer bei einem derzeitigen Höchstgebot von Fr. 950'000.--, das sie auf Fr. 980'000.-- hinaufhandeln wolle.

A.2

Gemäss Mutationsmeldung des Grundbuchamtes G____ vom 1. Juli 2011 (StV-act. 3) hatte das Ehepaar A____/B____ eine Ersatzliegenschaft (Grundbuch-Nr. 1152.3034) für 1.1 Mio. Franken gekauft, mit Besitzesantritt am 7. Juni 2011.

A.3

Am 27. Juni 2011 erteilte das Ehepaar A____/B____ H____ den Auftrag, die Liegenschaft Nr. XXX zu einem Mindestpreis von 1.28 Mio. Franken zu verkaufen (Bf. act. 10).

A.4

Gemäss Schreiben von RA C____ an die Firma K____ vom 26. September 2011 (Bf. act. 16) bestünden am Natursteinplattenbelag der Liegenschaft Nr. XXX Mängel, worauf mit Schreiben vom 11. November 2011 (Bf. act. 17) erneut hingewiesen wurde.

A.5

Am 27. Februar 2012 beauftragte das Ehepaar A___/B___ L___ mit dem Verkauf der Liegenschaft Nr. XXX, ausgehend von einem Preis von 1.28 Mio. Franken (Bf. act. 11).

A.6

Mit Schreiben vom 17. Januar 2013 (Bf. act. 8) teilte der im Quartier F___ wohnhafte M___ den übrigen Mitgliedern der Flurgenossenschaft F___ mit, dass er nach Einsicht in die öffentlich aufgelegten Pläne Einsprache erheben und allenfalls eine Bau-bewilligung der Gemeinde beim Kanton anfechten werde.

A.7

Mit Schreiben vom 25. Januar 2013 (Bf. act. 18) orientierte das Ingenieurbüro N___ AG, D___, die Anwohner im Quartier F___ über die Sanierung und Erneuerung von Werkleitungen (inkl. Fernwärmeanschluss) und der Strasse.

A.8

Gemäss Handänderungsanzeige des Grundbuchamtes D___ vom 2. Dezember 2013 (StV-act. 2) erfolgte gleichentags der Besitzesantritt der neuen Eigentümer der Liegenschaft Nr. XXX bei Gesamtkosten von 1.13 Mio. Franken.

B. B.1

Am 1. April 2014 reichte das Ehepaar A___/B___ die Steuererklärung betreffend Grundstückgewinn im Zusammenhang mit dem Verkauf der erwähnten Liegenschaft ein, wobei ein Steueraufschub zufolge des Kaufs der Liegenschaft in G___ geltend gemacht wurde. Mit Schreiben vom 25. April 2014 (Bf. act. 3) verwies es auf eine objektive Zwangssituation, da wegen des Fernwärmeanschlusses und eines Strassenbauprojektes ein massiver Preisabschlag gedroht habe. Ferner hätten die ungenügend sorgfältigen Liegenschaftsmakler Probleme bereitet.

B.2

Die Steuerverwaltung verneinte mit Schreiben vom 21. Mai 2014 (Bf. act. 5) eine objektive Zwangssituation. Gleichentags erging die Rechnung betreffend Grundstückgewinnsteuer über Fr. 87'686.95 (Bf. act. 4).

B.3

Mit Schreiben vom 11. Juni 2014 teilte RA C___ der Steuerverwaltung mit, man akzeptiere die Steuerberechnung, nicht aber die Verweigerung des Steueraufschubs (StV-act. 13). Dagegen erhob das Ehepaar A___/B___ am 19. Juni 2014 Einsprache (Bf. act. 6),

wobei die Zwangssituation ergänzend mit Schäden am Terrassenbelag und der Schwierigkeit, eine Ersatzliegenschaft für die sechsköpfige Familie zu finden, begründet wurde.

B.4

Mit Entscheid vom 2. Juli 2015 (StV-act. 22) wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Bereits mit E-Mail vom 15. Juni 2011 habe man auf Anfrage von E___ die Grundstückgewinnsteuer bei einem Verkaufspreis von Fr. 980'000.-- provisorisch berechnet, welcher Wert später vom Ehepaar A___/B___ mit den Worten "die wollen das Haus verschenken" als zu tief bezeichnet worden sei. Erst 2013 habe ein dessen Vorstellungen entsprechender Verkaufspreis erzielt werden können. Von einer objektiven Zwangssituation könne vor diesem Hintergrund nicht gesprochen werden.

C. C.1

Gegen diesen Entscheid liessen die Steuerpflichtigen mit Schreiben vom 31. Juli 2015 Beschwerde erheben. Weder seien für 2011 Kaufangebote bewiesen, noch stimme die Behauptung, dass der Verkaufspreis damals zu tief gewesen sei. Ausserdem habe die Zwangssituation einen früheren Verkauf der Liegenschaft verhindert.

C.2

Mit Beschwerdeantwort vom 28. September 2015 entgegnete die Steuerverwaltung, eine solche liege nur in Situationen ausserhalb des Einflussbereiches der Steuerpflichtigen vor. Vorliegend lasse die längere Haltedauer darauf schliessen, dass nicht der Ersatz der Liegenschaft im Vordergrund gestanden habe, sondern das Ausnutzen von Marktchancen beim Verkaufsobjekt. Auch fehle es an einer Zwangssituation, da der behauptete Terrassenschaden, der das Haus ohnehin nicht unverkäuflich mache, innert weniger Wochen behebbar gewesen wäre, im Haus 2008/2009 eine Wärmepumpe eingebaut worden und weil eine in Aussicht stehende Strassensanierung die Verkaufsaussichten - wenn überhaupt - positiv beeinflusse.

C.3

Die Steuerpflichtigen machten mit Replik vom 5. November 2015 geltend, die Reparatur der Natursteinplatten auf der Terrasse habe sich verzögert, da die Ursache für die Rotverfärbung und den Schwund des Fugenmörtels unklar und danach die Haftungsfrage zu klären gewesen sei. Aufgrund des Fernwärmeausbaus und der Strassensanierung sei während einem längeren Zeitraum mit intensiven und lärmigen Bauarbeiten zu rechnen gewesen.

Mit Duplik vom 30. November 2015 und mit Stellungnahme dazu vom 9. Dezember 2015 hielten die Parteien an ihren bisherigen Standpunkten fest.

Erwägungen

1. Die von Amtes wegen vorzunehmende Prüfung der Prozessvoraussetzungen ergibt, dass diese sowohl hinsichtlich der Beschwerdeberechtigung als auch hinsichtlich der Form- und Fristerfordernisse erfüllt sind. Auf die Beschwerde ist deshalb einzutreten.
2. Nach Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG; SR 642.14) unterliegen der Grundstückgewinnsteuer Gewinne, die sich bei der Veräusserung eines Grundstückes des Privatvermögens oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstückes sowie von Anteilen daran ergeben, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt. Die Steuerpflicht wird durch jede Veräusserung eines Grundstückes begründet (Art. 12 Abs. 2 StHG). Die Besteuerung wird aufgeschoben bei der Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der dabei erzielte Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird (Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG). Die Kantone hatten ihre Gesetzgebung innert acht Jahren nach Inkrafttreten des StHG am 1. Januar 1993 an dieses Gesetz anzupassen (Art. 72 Abs. 1 StHG).
3. In Nachachtung dessen unterliegen im Kanton Appenzell Ausserrhoden die Gewinne, die aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens oder von Anteilen an solchen erzielt werden, der Grundstückgewinnsteuer (Art. 122 Abs. 1 des am 1. Januar 2001 in Kraft getretenen Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 [StG; bGS 621.11]). Die Steuerpflicht wird durch jede Veräusserung begründet, mit welcher Eigentum an einem Grundstück übertragen wird (Art. 123 Abs. 1 StG). Die Grundstückgewinnsteuer wird u.a. aufgeschoben bei der Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleich genutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird (Art. 124 Abs. 1 lit. f StG). Nach Art. 286 Abs. 1 StG erlässt der Regierungsrat die zur Ausführung dieses Gesetzes erforderlichen Verordnungen und beschliesst in den von Gesetz und Verordnung vorgesehenen Fällen.

4. 4.1

In Vollziehung der letztgenannten Vorschrift und in Konkretisierung des unbestimmten Rechtsbegriffes der "angemessenen Frist" gemäss Art. 124 Abs. 1 lit. f StG kann der Verkaufserlös nach Art. 52 Abs. 1 der ebenfalls am 1. Januar 2001 in Kraft getretenen Verordnung zum Steuergesetz vom 8. August 2000 (StV; bGS 621.111) innert drei Jahren nach Veräusserung zum Erwerb eines Ersatzgrundstückes verwendet werden. Die Frist wird erstreckt, wenn eine Verzögerung durch eine objektive Zwangssituation entstanden ist, die sich auch bei sorgfältigem Vorgehen nicht hätte vermeiden lassen. Erfolgt der Erwerb des Ersatzgrundstückes nach der Veräusserung, so wird die Grundstückgewinnsteuer veranlagt und bezogen. Das Ersatzgrundstück kann nach Art. 52 Abs. 2 StV aber auch innerhalb

eines Jahres vor der Veräusserung des zu ersetzenden Grundstücks erworben werden. Auch diese Frist kann unter den bereits erwähnten Voraussetzungen erstreckt werden.

4.2

Ein Vergleich mit anderen Kantonen zeigt vielfältige Lösungen: Während einige Kantone die Fristbestimmung vollständig der Praxis überlassen, haben andere in Ausführungsverordnungen zu den kantonalen Steuergesetzen konkrete Fristen festgelegt. Daneben gibt es Kantone, welche die Frist nicht auf Verordnungs-, sondern auf Gesetzesstufe konkretisiert haben. Bei den Kantonen, welche die Frist konkretisiert haben, reicht die zeitliche Spanne von einem bis zu fünf Jahren. Der Kanton Schwyz beispielsweise nennt im Gesetz zunächst eine angemessene Frist als massgebend und konkretisiert anschliessend, dass die angemessene Frist in der Regel vier Jahre vor oder nach der Veräusserung liegt. Einige Kantone räumen den Steuerpflichtigen ausdrücklich eine Verlängerungsfrist ein, wenn sie nachweisen, dass sie die Verzögerung nicht zu vertreten haben.

Ebenso vielfältig sind die kantonalen Regelungen in Bezug auf die Unterscheidung zwischen vorgängiger und nachträglicher Ersatzbeschaffung. Die Frage ist teils auf Gesetzesstufe behandelt, teils in einer Verordnung oder gar nicht ausdrücklich beantwortet, wobei gewisse Kantone einfach den Wortlaut des Steuerharmonisierungsgesetzes übernommen haben oder diesen leicht modifizierten (BGer-Urteil 2A.445/2004 vom 7. Juni 2005 Erw. 4.3).

4.3

Im Kanton Zürich beispielsweise heisst es betreffend Ersatzbeschaffung in § 216 Abs. 3 lit. i des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (LS 631.1/ZStB Nr. 05/022) lediglich, diese habe innert angemessener Frist zu erfolgen. Welche Frist als angemessen gilt, bemisst sich

sowohl bei einer vorgängigen als auch bei einer nachträglichen Ersatzbeschaffung nach den Umständen des Einzelfalles. Für zürcherische Verhältnisse erscheint eine Frist von zwei Jahren im Sinne einer Unbedenklichkeitsregel als angemessen, was auch gemäss Bundesgericht gesamtschweizerisch vielfach als angemessene Frist erachtet wird (BGer-Urteil 2C_215/2008 vom 21. August 2008 Erw. 3.2 betreffend den Kanton Obwalden, der für vorgängige und nachträgliche Ersatzanschaffungen eine Frist von zwei Jahren kennt, wobei Abweichungen in Ausnahmefällen zulässig sein können). Die Frist kann unter Umständen aber auch länger sein (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage 2013, § 216 N 280).

4.4

Im Kanton Aargau gilt für die vorgängige Ersatzbeschaffung eine Frist von zwei Jahren und für die nachträgliche eine solche von drei Jahren (§ 98 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 (SAR 651.100)). Die jeweils ab dem Zeitpunkt der öffentlichen Beurkundung des Kaufvertrages laufende Ersatzbeschaffungsfrist kann nicht verlängert werden und steht insbesondere in der Zeit erfolgloser Verkaufsbemühungen, schwieriger Markt-verhältnisse oder Hypothekarzinserhöhungen nicht still. Sie wird jedoch dann gewährt, wenn die Ersatzbeschaffung vor Fristablauf zwar noch nicht vollendet ist, der Steuerpflichtige aber mit der Vorbereitung derselben innerhalb der Frist begonnen hat, diese aber aus nicht von ihm zu vertretenden Gründen nicht innerhalb der Frist vollenden konnte, z.B. wegen Abwartens der Rechtskraft der Baubewilligung.

Bei vorgängiger Ersatzbeschaffung ist die Frist nur bei tatsächlichen Veräusserungsverboten gewährt, nicht aber bei blossen Veräusserungerschwernissen, auf die der Steuerpflichtige namentlich durch die Preisgestaltung selbst Einfluss nehmen kann. Der Steuerpflichtige hat das Risiko, dass er seine bisherige Liegenschaft nicht innert der gesetzlichen Ersatzbeschaffungsfrist zum gewünschten Preis veräussern kann, selber zu tragen. Mit der Gesetzesrevision im Jahr 2007 ist die vorgängige Ersatzbeschaffungsfrist von einem auf zwei Jahre verlängert worden, um Härtefälle zu mildern wie beispielsweise einen erzwungenen Wohnungswechsel aus gesundheitlichen oder beruflichen Gründen, wenn innert der bloss einjährigen Frist kein Käufer für die bisherige Liegenschaft gefunden werden konnte (Marianne Klöti-Weber, in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber [Herausgeber], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage 2015, § 98 N 3-5).

4.5

Vor diesem Hintergrund erscheint (auch) die vom Kanton Appenzell Ausserrhoden gewählte Lösung mit unterschiedlichen Fristen für die vorgängige Ersatzbeschaffung, wo

die Missbrauchsgefahr als grösser anzusehen ist, da mit der Preisgestaltung Einfluss auf die Zeitdauer genommen werden kann (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 216 N 280), und wo auch eine absolute statt einer verlängerbaren Frist zulässig wäre (BGer-Urteil 2A.445/2004 vom 7. Juni 2005 Erw. 6.3 und 6.4), sowie für die nachträgliche Ersatzbeschaffung als vertretbar. Tendenziell ist dabei die Einhaltung der Frist bei einer Vorausbeschaffung strenger zu handhaben als bei einer nachträglichen Ersatzbeschaffung, weil Reserveanschaftungen im Rahmen einer längerfristigen Bildung oder Umschichtung von Vermögen nicht privilegiert werden sollen (BGer-Urteil 2C_215/2008 vom 21. August 2008 Erw. 4.1).

5. 5.1

Vorliegend steht die Höhe der Grundstückgewinnsteuer ausser Frage. Unbestritten ist ferner, dass die Frist von einem Jahr für den Verkauf der früheren Liegenschaft seit dem vorgängigen Erwerb der Ersatzliegenschaft (deutlich) überschritten wurde: Gemäss Mutationsmeldung des Grundbuchamtes G___ vom 1. Juli 2011 erfolgten Kauf und Besitzesantritt der Ersatzliegenschaft am 7. Juni 2011, Verkauf und Besitzesantritt der früheren Liegenschaft gemäss Handänderungsanzeige des Grundbuchamtes D___ vom 2. Dezember 2013 hingegen an diesem Datum, also praktisch zweieinhalb Jahre später. Unter diesen Umständen fragt es sich, ob die von den Beschwerdeführern behauptete objektive Zwangssituation, für welchen Umstand sie beweispflichtig sind (BGer-Urteil 2C_215/2008 vom 21. August 2008 Erw. 5.1), tatsächlich vorlag.

5.2

Selbst wenn die von ihnen in diesem Zusammenhang angeführten Gründe des mangelhaften Terrassenbelages der zu verkaufenden Liegenschaft in D___ sowie der im Quartier in Aussicht genommenen Projekte der Strassensanierung und des Fernwärmeanschlusses objektiv eine vorübergehende Verkauferschwernis bewirkt hätten - von einem Veräusserungsverbot konnte zu keinem Zeitpunkt die Rede sein -, so würden sie die Überschreitung der Einjahresfrist gemäss Art. 52 Abs. 2 StV um das Zweieinhalbfache mit Sicherheit nicht rechtfertigen. Ausserdem waren Strassensanierung und Fernwärme erst ab dem Jahr 2013 überhaupt ein Thema, wie aus dem Schreiben des Ingenieurbüros N___ AG an die Anwohner im Quartier F___ vom 25. Januar 2013 hervorgeht. Zu diesem Zeitpunkt war aber die Einjahresfrist ebenfalls bereits um ein halbes Jahr überschritten, was durch den mangelhaften Terrassenbelag allein nicht zu rechtfertigen ist. Diesbezüglich legen die Beschwerdeführer die zeitlichen Verhältnisse mit den beiden Schreiben an die K___ vom 26. September und vom 11. November 2011 nur in ungenügender Weise dar. Daraus geht insbesondere nicht hervor, wann der Schaden

behaben worden ist bzw. was in dieser Hinsicht zwischen September/November 2011 und Juni 2012, als die Einjahresfrist ablief, geschehen ist.

Ferner finden sich in den Akten wiederholt Anhaltspunkte dafür, dass die Beschwerdeführer mit dem Verkauf der Liegenschaft in D___ zuwarteten, um einen höheren Preis erzielen zu können. So wurde mit allen drei Immobilienmaklern ein Richtpreis von 1.28 Mio. als Verhandlungsbasis vereinbart. Mit E-Mail vom 10. Juni 2011 meinte Maklerin E___ gegenüber der Steuerverwaltung, das Höchstgebot liege momentan bei Fr. 950'000.--, sie versuche aber, dieses auf Fr. 980'000.-- hinaufzuhandeln. In dieses Bild passt die Darstellung der Steuerverwaltung im vorliegend angefochtenen Einspracheentscheid, der Beschwerdeführer habe am Telefon gemeint, die bisherigen Makler E___ und H___ hätten das Haus verschenken wollen, weshalb er zusätzlich den Makler L___ engagiert habe. In diesem Zusammenhang ist auch das nicht näher begründete Argument der mangelnden Sorgfalt der Immobilienmakler nicht nachvollziehbar, da der Makler letztlich den Willen des Verkäufers vollstreckt und es deshalb nicht zu einem fristgerechten Abschluss kommen kann, wenn der zu erzielende Preis nicht den Vorstellungen des Verkäufers entspricht. Dass dem so gewesen sein dürfte, räumen die Beschwerdeführer in der Replik selber ein, indem sie darauf hinweisen, dass für die Liegenschaft während langer Zeit kein marktgerechter Preis erzielbar gewesen sei. Von einer objektiven Zwangssituation, die die Einhaltung der Einjahresfrist verunmöglichte, kann vor diesem Hintergrund keine Rede sein, weshalb die Beschwerde abzuweisen ist.

6. 6.1

Im Beschwerdeverfahren ist gebühren- und kostenpflichtig, wer ganz oder teilweise unterliegt oder auf dessen Rechtsmittel nicht eingetreten wird (Art. 19 in Verbindung mit Art. 53 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 9. September 2002 [VRPG; bGS 143.1]). Das Obergericht erhebt für seine Urteile in Verwaltungssachen Gebühren bis Fr. 5'000.-- (Art. 4a des Gesetzes über die Gebühren in Verwaltungssachen vom 25. April 1982, bGS 233.2). Vorliegend erscheint eine den unterliegenden Beschwerdeführern aufzuerlegende Entscheidgebühr von Fr. 3'000.-- als angemessen, unter Anrechnung des von ihnen einbezahlten Kostenvorschusses von Fr. 1'000.--.

6.2

Bei diesem Ausgang des Verfahrens ist den Beschwerdeführern keine Entschädigung zuzusprechen (Art. 53 Abs. 3 VRPG e contrario). Als Behörde hat die Steuerverwaltung unabhängig vom Verfahrensausgang von vornherein keinen Anspruch auf Entschädigung (Art. 24 Abs. 3 VRPG).

Demnach erkennt das Obergericht:

1. Die Beschwerde von A___/B___ wird abgewiesen.
2. Den Beschwerdeführern wird eine Entscheidgebühr von Fr. 3'000.-- auferlegt, unter Anrechnung des von ihnen einbezahlten Kostenvorschusses von Fr. 1'000.--.
3. Es werden keine Parteientschädigungen ausgerichtet.
4. **Rechtsmittel:** Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit dessen Zustellung beim Schweizerischen Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG, SR 173.110) geführt werden.
5. Zustellung an die Beschwerdeführer über deren Anwalt und an die Vorinstanz.

Im Namen der 2. Abteilung des Obergerichts

Der Obergerichtsvizepräsident:

Der Gerichtsschreiber:

lic. iur. Walter Kobler

lic. iur. Joachim Kürsteiner

versandt am: 17.08.16