



Obergericht Appenzell Ausserrhoden
2. Abteilung

Urteil vom 13. Dezember 2016

Mitwirkende	Obergerichtsvizepräsident W. Kobler Oberrichter R. Krapf, B. Dick, S. Plachel, Dr. M. Winiger Obergerichtsschreiberin M. Epprecht
Verfahren Nr.	O2V 15 22
Sitzungsort	Trogen
Beschwerdeführer	A1____ und A2____ vertreten durch: RA B____
Vorinstanz	Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden, Gutenberg-Zentrum, 9102 Herisau Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Eigerstrasse 65, 3003 Bern
Gegenstand	direkte Bundessteuer 2010, 2011 und 2012

Rechtsbegehren

a) der Beschwerdeführer:

1. Der Einspracheentscheid der Kantonalen Steuerverwaltung von Appenzell Ausser-rhoden sei aufzuheben.
2. Die in den Jahresrechnungen der „C___“ verbuchten Unterhaltskosten über Fr. 953'307.50 in den Jahren 2010 und 2011 seien im Umfang von Fr. 764'545 (2010: Fr. 385'518 / 2011: Fr. 379'027) als geschäftsmässig begründeter Aufwand zum Abzug zuzulassen. Entsprechend sind die durch die Steuerverwaltung berücksichtigten Abschreibungen auf den aktivierten Investitionen sowie die Bildung für die zu erwartende Nachbelastung der „AHV“ sowie die interkantonale Steuerauscheidung anzupassen.
3. Eventualantrag: Für den Fall, dass das Gericht zwar einen geschäftsmässigen Aufwand, aber wider aller Erwartungen nicht in der beantragten Höhe, gutheissen würde, sei die Angelegenheit zwecks Festlegung des abzugsfähigen Betrages ausgehend von den vom Gericht festgelegten Kriterien an die Steuerverwaltung zurückzuweisen.
4. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdegegnerin (Art. 24 VRPG).

b) der Vorinstanz:

1. Die Beschwerde sei abzuweisen.
2. Unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführer.

Sachverhalt

- A.** A1___ und A2___ sind die einzigen Gesellschafter der Kommanditgesellschaft „C___“ in D___. Die Kommanditgesellschaft hält unter anderem die von A1___ und A2___ bewohnte Liegenschaft „E___“ in D___ im Geschäftsvermögen.
- B.** Die Liegenschaft „E___“ wurde in den Jahren 2010 und 2011 renoviert. Die Kosten der Sanierung wurden bei der Eigentümerin der Liegenschaft, der Kommanditgesellschaft „C___“, als Geschäftsaufwand verbucht (2010: rund Fr. 493'000 / 2011: rund Fr. 460'000).
- C.** Mit Veranlagungsverfügungen vom 29. Januar 2014 wurden A1___ und A2___ für die Steuerperioden 2010, 2011 und 2012 veranlagt. Entgegen ihrer Selbstdeklaration wurden

die Kosten für die Sanierung der Liegenschaft „E___“ nicht als Geschäftsaufwand anerkannt. Stattdessen wurden diese Kosten als wertvermehrnde Aufwendungen qualifiziert. Ferner wurde der Buchwert der Liegenschaft erhöht, eine Rückstellung für die zu erwartende AHV-Nachbelastung gebildet sowie die Abschreibungen angepasst.

- D.** Die dagegen erhobene Einsprache von A1___ und A2___ wies die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 8. September 2015 ab.
- E.** Gegen den Einspracheentscheid vom 8. September 2015 erhoben A1___ und A2___ mit Eingabe vom 25. September 2015 Beschwerde beim Obergericht Appenzell Ausserrhoden mit den eingangs wiedergegebenen Anträgen.
- F.** Die Steuerverwaltung beantragte in der Vernehmlassung vom 15. Januar 2016 die Beschwerde abzuweisen.
- G.** Mit Replik vom 15. Februar 2016 hielten A1___ und A2___ an ihren Anträgen fest. Die Steuerverwaltung duplizierte unter Festhaltung an ihren Anträgen am 14. März 2016. Mit Eingabe vom 24. März 2016 reichten A1___ und A2___ eine weitere Stellungnahme ein.
- H.** Am 16. August 2016 wurde die Streitsache erstmals beraten. Da die Beratung nicht zu Ende geführt werden konnte, wurde sie mit Beschluss vom 16. August 2016 auf einen späteren Zeitpunkt verschoben. Am 13. Dezember 2016 konnte die Beratung fortgesetzt werden und das Obergericht fällte gleichentags das Urteil.
- I.** Auf weitere Einzelheiten im Sachverhalt und in den Akten sowie auf die Vorbringen der Parteien in den Rechtsschriften wird, soweit für die Beurteilung entscheidrelevant, im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen

1. Formelles

Gemäss Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) kann der Einspracheentscheid innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Obergericht¹ schriftlich mit Beschwerde angefochten werden. Auf die frist- und formgerecht erhobene Beschwerde ist einzutreten.

Weil die Beschwerde die Veranlagung sowohl der Direkten Bundessteuer als auch der Staats- und Gemeindesteuern betrifft, wurde sie mit Blick auf die unterschiedlichen Rechtsgrundlagen in zwei formell getrennte, aber gleichzeitig behandelte Verfahren aufgeteilt (O2V 15 22 und O2V 15 20). Das vorliegende Verfahren O2V 15 22 betrifft die Veranlagung der Direkten Bundessteuer 2010, 2011 und 2012.

2. Materielles

2.1

Nach Art. 10 Abs. 1 DBG wird das Einkommen von Kommanditgesellschaften den einzelnen Teilhabern anteilmässig zugerechnet.

Die Beschwerdeführer sind die einzigen Teilhaber bzw. Gesellschafter der Kommanditgesellschaft „C___“. Sie wohnen in D___ und sind damit aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig (Art. 3 Abs. 1 DBG).

Einkünfte aus der Kommanditgesellschaft unterliegen beim Teilhaber – soweit es sich um natürliche Personen handelt – als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit der Einkommenssteuer. Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen im Regelfall der Gewinnanteil sowie der Eigenlohn.² Die Ermittlung des steuerbaren Gewinns erfolgt zunächst als Ganzes auf Stufe der Gesellschaft, und nur das Nettoergebnis wird den Beteiligten anteilmässig zugewiesen.³

¹ Gemäss Art. 4 der Verordnung vom 26. September 2000 über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (bGS 625.11) amtiert das Obergericht als Steuerrekurskommission im Sinne von Art. 104 Abs. 3 DBG.

² CAGIANUT/HÖHN, Unternehmungssteuerrecht, 3. Aufl. 1993, § 2 N. 25; vgl. auch RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 20 zu Art. 10 DBG.

³ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 20 zu Art. 10 DBG; GREMINGER/BÄRTSCHI, in: Zweifel/Athanas (Hrsg.), Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2. Aufl. 2008, N. 3ff. zu Art. 10 DBG.

Art. 10 DBG bestimmt nur, wer steuerpflichtig ist. Was steuerbar ist, muss nach den Bestimmungen über die Einkommenssteuer beurteilt werden.⁴

2.2

Strittig und zu prüfen ist die Frage, ob die von den Beschwerdeführern vorgenommene Renovation der Liegenschaft praktisch einem Neubau gleichkommt und somit die Sanierungskosten einkommensteuerlich nicht absetzbar sind. Unbestritten ist die steuerrechtliche Qualifikation der Liegenschaft „E____“ als Geschäftsvermögen.

2.3

2.3.1

Für die Ermittlung des steuerbaren Einkommens aus selbständiger Tätigkeit sind bezüglich der Direkten Bundessteuer Art. 18 Abs. 3 i.V.m. Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG massgebend. Demnach sind die Kosten für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens, als Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet werden, vom steuerbaren Reingewinn auszuscheiden.

Gemäss Art. 32 Abs. 2 DBG können bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. Nicht abziehbar sind nach Art. 34 lit. d DBG die Aufwendungen für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Vermögensgegenständen.

Während Unterhaltskosten der Erhaltung bereits vorhandener Werte dienen, werden mit wertvermehrenden Aufwendungen zusätzliche neue Werte geschaffen. Die Abgrenzung zwischen Werterhaltung und Wertvermehrung erfolgt nach objektiv-technischen Kriterien.⁵

Unbestritten ist, dass in Bezug auf die Frage der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Kosten für den Unterhalt von Liegenschaften im Privat- oder Geschäftsvermögen dieselben Kriterien für die Qualifikation der abzugsfähigen werterhaltenden und den nicht abzugsfähigen wertmehrenden Kosten herangezogen werden können.

⁴ GREMINGER/BÄRTSCHI, in: Zweifel/Athanas (Hrsg.), Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2. Aufl. 2008, N. 3ff. zu Art. 10 DBG, N. 2 zu Art. 10 DBG.

⁵ RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 44 ff. zu Art. 32 DBG.

2.3.2

Das Bundesgericht hat festgehalten, dass eine Totalsanierung, die praktisch einem Neubau gleichkommt, aus steuerlicher Sicht eine Herstellung darstellt, weshalb die damit verbundenen Kosten einkommenssteuerlich nicht absetzbar sind. Dieser Praxis folgt auch die Lehre. Auch ein völliger Um- oder Ausbau einer Liegenschaft kommt wirtschaftlich einem Neubau gleich. Wird eine Liegenschaft umgebaut und neuen Zwecken zugeführt, liegt Herstellung vor, wenn die "Renovation" umfangmässig einem Neubau gleichkommt. Das ist insbesondere bei Aushöhlung der Baute oder von Gebäudeteilen mit anschliessender Neugestaltung der Innenraumeinteilung der Fall.⁶

Bei Sanierungen ist nicht erforderlich, dass die ersetzte und die neue Anlage identisch sind; entscheidend ist, dass beide die gleiche Funktion erfüllen. Ist der Ersatz qualitativ besser, wird allerdings der wertvermehrende Anteil nicht als Unterhalt zum Abzug zugelassen. Weist eine Aufwendung sowohl einen wertvermehrenden als auch einen werterhaltenden Anteil auf, so ist Letzterer zu schätzen und die Gewährung eines Abzugs nur in entsprechendem Umfang zulässig.⁷

Bei einem Neubau können keine abzugsfähigen Auslagen anfallen, weil Unterhalt begrifflich nur an bestehenden Gebäuden möglich ist. Gleiches gilt bezüglich Aufwendungen für Ersatzbauten, die ein bestehendes beziehungsweise durch Brand zerstörtes Gebäude vollständig ersetzen. Die Kosten für Neubauten können deshalb auch nicht Mischcharakter aufweisen; es handelt sich bei Aufwendungen für die Erstellung eines Gebäudes stets vollumfänglich um Herstellungskosten.⁸

Gleich wie Neu- und Ersatzbauten werden Aufwendungen für bauliche Massnahmen behandelt, die mit einem Abbruch von wesentlichen Teilen eines bestehenden Gebäudes einhergehen und so letztlich in wirtschaftlicher Hinsicht einem Neubau entsprechen; solche Totalsanierungen haben nicht werterhaltenden Charakter. Insoweit ist zu beachten, dass eine natürliche Vermutung für den wertvermehrenden Charakter der gesamten Aufwendungen spricht, wenn ein vernachlässigtes Gebäude umfassend erneuert wird.⁹

⁶ Urteil des Bundesgerichts 2C_460/2015 vom 1. Oktober 2015 E. 4.1 mit zahlreichen Hinweisen auf Rechtsprechung und Lehre.

⁷ StE 2015 B 25.6 Nr. 66 E. 2.2 mit Hinweisen.

⁸ StE 2015 B 25.6 Nr. 66 E. 2.2 mit Hinweisen.

⁹ StE 2015 B 25.6 Nr. 66 E. 2.2 mit Hinweisen.

2.4

2.4.1

Die Beschwerdeführer stellen sich im Wesentlichen auf den Standpunkt, es liege kein „praktischer“ Neubau im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung vor. Das Gebäude sei auf den heutigen technischen Stand gebracht worden. Es sei weder eine Nutzungsänderung noch eine Wohnraumerweiterung oder eine Aushöhlung bzw. Gebäudeauskernung mit anschliessendem Wiederaufbau erfolgt. Die Gebäudehülle, die Aussenwände, die Fassade sowie die Innenwände seien bestehen geblieben. Einzig im Untergeschoss sei ein Wanddurchbruch erfolgt sowie ein „fauler“ Zwischenboden ersetzt worden. Konkret seien die Elektro- und Sanitärleitungen, die Fenster, ein Teil der Boden- und Wandbeläge sowie die Ölheizung ersetzt worden. Sodann sei teilweise die Innenisolation ergänzt bzw. erweitert worden. Die Vorinstanz nehme keine konkrete Einzelfallbeurteilung im Sinne einer Aufteilung in werterhaltende und wertvermehrnde Kosten nach objektiv-technischen Kriterien vor, sondern stelle die gesamten Unterhaltskosten pauschal als aktivierungspflichtige Investitionen dar. Durch eine solche Pauschalisierung entstehe eine Ungleichbehandlung zu Personen, welche fortlaufend Unterhaltsarbeiten vornehmen gegenüber jenen, die zu warten und später eine umfassende Sanierung vornehmen. Es sei ein übliches Vorgehen, grössere Renovationen auf einmal zu erledigen. Ein Vergleich der amtlichen Verkehrswerte vor und nach der Renovation stelle keine Abgrenzung nach objektiv-technischen Kriterien dar und dürfe lediglich als Indiz gelten. Ihr Architekt habe nach Massgabe der kantonalen Weisung zur steuerlichen Behandlung des Liegenschaftsunterhaltes eine plausible und korrekte Aufteilung zwischen Unterhalt und Mehrwert vorgenommen. Dem Antrag der Vorinstanz, rund Fr. 250'000 der Investitionssumme als Unterhalt zu qualifizieren, sei nicht zu folgen.

2.4.2

Die Vorinstanz wendet hierzu im Wesentlichen ein, die Liegenschaft sei Raum um Raum erneuert und in einen neuwertigen Zustand versetzt worden. Dies komme einem Neubau gleich. Gemäss Baubeschrieb seien in fast allen Räumen die Wandverkleidungen entfernt, darunter isoliert und neue Wandverkleidungen angebracht worden. Es seien die Heizkörper entfernt und eine neue Bodenheizung eingebaut, im Schlafzimmer die Tür versetzt, im Untergeschoss ein Wanddurchbruch gemacht sowie neue Einbauregale eingebaut worden. Weiter sei eine neue Lüftung eingebaut und der Tankraum als Keller umfunktioniert worden. Alle diese Arbeiten hätten eine Wertvermehrung zur Folge. Bei derart umfangreichen Investitionen sei von einer Totalsanierung auszugehen. Eine Investitionssumme von rund Fr. 953'000 – bei einem Verkehrswert von Fr. 1'010'000 – entspreche mehr als dem Neubaupreis für ein durchschnittliches Einfamilienhaus, weshalb nicht mehr von einem reinen Unterhalt auszugehen sei. Es sei korrekt, dass die Unterscheidung zwischen Wert-

vermehrung und Unterhalt nach objektiv-technischen Kriterien vorgenommen werde. Die kantonale Weisung sehe vor, dass bei umfangreichen komplexen Renovationsarbeiten in jedem Fall eine detaillierte Abklärung der konkreten Umstände notwendig sei. Die Wertsteigerung des Verkehrswertes um Fr. 710'000 nach dem Umbau sei von der Schätzungsbehörde zu drei Vierteln als wertvermehrender Unterhalt qualifiziert worden. In dieser Wertsteigerung widerspiegle sich der wertvermehrende Charakter des Umbaus. Falls ein Teil der Investitionen doch als Unterhalt zu betrachten sei, sei unter Beizug der amtlichen Schätzung vom 1. Mai 2015 von der Investitionssumme von Fr. 953'000 rund Fr. 250'000 als Unterhalt zu qualifizieren und die entsprechende Differenz als nicht abzugsfähige wertvermehrende Kosten. Die Meinung des Architekten sei für die steuerrechtliche Beurteilung nicht wesentlich.

2.5

Aufgrund der Akten sowie der Ausführungen der Parteien ist festzustellen, dass bei der Sanierung der Liegenschaft „E___“ im Wesentlichen die Elektro- und Sanitärleitungen, die Boden- und Wandbeläge, die Fenster sowie die Heizung geändert wurden. Unverändert blieben die Gebäudehülle, die Aussenwände, die Innenwände sowie die Fassade. Insofern kann keine Rede von einer neubauähnlichen Aushöhlung oder Entkernung sein und es wurde faktisch auch kein komplett neues Gebäude erstellt.¹⁰ Zudem blieb die Zweckbestimmung des Gebäudes die selbe, da die Liegenschaft schon vorher von den Beschwerdeführern bewohnt wurde.¹¹ Ebenso wenig wurde damit in erster Linie eine Wohnraumerweiterung bezweckt, da lediglich im Untergeschoss eine neue Fläche entstand.¹² Somit kann gestützt auf eine Gesamtbetrachtung und unter Berücksichtigung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht gesagt werden, dass die vorliegende Sanierung wirtschaftlich einem Neubau gleichkommt.

Auch die Höhe der Investitionssumme von rund Fr. 953'000 vermag an dieser Betrachtung nichts zu ändern. Die für die Sanierung der Liegenschaft investierte Summe mag erheblich sein. Diese muss aber in Bezug gesetzt werden zur Grösse der Liegenschaft, der Qualität der für die Renovation verwendeten Materialien wie auch die Qualität der Handwerksarbeit. Allein aus der Höhe der Investitionssumme kann nicht geschlossen werden, dass eine Totalsanierung vorliegt.

¹⁰ Urteil des Bundesgerichts 2C_460/2015 vom 1. Oktober 2015 E. 4.3.2; Urteil des Bundesgerichts 2C_666/2012 vom 18. Dezember 2012 E. 2.2.

¹¹ Urteil des Bundesgerichts 2C_666/2012 vom 18. Dezember 2012 E. 2.2; Urteil des Bundesgerichts 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 2.3.

¹² Urteil des Bundesgerichts 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 2.4.

Der Ansicht der Vorinstanz, in der Gegenüberstellung der amtlichen Verkehrswertschätzungen vor und nach dem Umbau (2008: Fr. 1'010'000; 2014: Fr. 1'720'000) spiegle sich der wertvermehrende Charakter der Sanierung, kann nicht gefolgt werden. Die Verkehrswerte der Liegenschaft aus den Jahren 2008 und 2015 dokumentieren eine Wertsteigerung von Fr. 710'000. Die erhebliche Erhöhung des amtlichen Werts ist sicherlich zum Teil auf den Umbau der Liegenschaft zurückzuführen. Doch spielen auch andere Faktoren eine Rolle, so zum Beispiel der Wert des Landes.¹³ Damit bildet der für steuerliche Zwecke ermittelte Verkehrswert zwar ein Indiz für die Ermittlung des wertvermehrenden Anteils einer Renovation, entbindet die Vorinstanz aber nicht davon, die Unterscheidung zwischen Wertvermehrung und Unterhalt vorzunehmen.

Somit liegt im vorliegenden Fall entgegen der Ansicht der Vorinstanz kein „praktischer“ Neubau gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung vor. Es ist eine Aufteilung der Sanierungskosten nach objektiv-technischen Kriterien in werterhaltende und wertvermehrende Kosten vorzunehmen. Nach Art. 59 in Verbindung mit Art. 41 Abs. 1 VRPG könnte das Obergericht den neuen Entscheid selbst fällen. Eine Rückweisung kommt u.a. dann in Frage, wenn die Vorinstanz den Sachverhalt ungenügend abgeklärt hat (Art. 41 Abs. 2 VRPG). Dies ist etwa dann der Fall, wenn die Vorinstanz einen wesentlichen Punkt überhaupt nicht beurteilt und damit auch keinerlei Aussagen zum entsprechenden Sachverhalt gemacht hat. Es ist grundsätzlich nicht Aufgabe der Beschwerdeinstanz, den Sachverhalt anstelle der Verwaltungsbehörden zu erstellen¹⁴. Kommt hinzu, dass das Obergericht nur Rechtsverletzungen sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhaltes prüfen kann, nicht aber das Ermessen (Art. 56 VRPG). Weil der Vorinstanz bei der Aufteilung der Sanierungskosten ein erhebliches Ermessen zukommt, ist der angefochtene Entscheid aufzuheben und die Sache zur Beurteilung der Sache an die mit uneingeschränkter Kognitionsbefugnis ausgestattete Vorinstanz zurückzuweisen. Das Obergericht ist grundsätzlich nicht befugt, anstelle der Vorinstanz das freie Ermessen zu betätigen.

2.6

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Beschwerde der Beschwerdeführer sich teilweise als begründet erweist und daher teilweise gutzuheissen ist. Die Sache wird somit an die Vorinstanz zur allfälligen Ergänzung des Verfahrens und zu neuer Entscheidung im Sinne der Erwägungen zurückgewiesen.

¹³ Vgl. zur Ermittlung der Schätzwerte einer amtlichen Grundstückschätzung Art. 8 ff. der Verordnung vom 26. Mai 2010 über die amtlichen Grundstückschätzungen (GSV, bGS 621.21).

¹⁴ Auch wenn die richterliche Behörde den Sachverhalt umfassend zu überprüfen hat und dabei nicht auf die von der anordnenden Behörde verwendeten Unterlagen beschränkt ist.

3. Kosten und Entschädigung

3.1

Die Kosten des Verfahrens vor dem Obergericht sind nach Art. 144 Abs. 1 DBG in der Regel der unterliegenden Partei aufzuerlegen. In der zentralen Frage der Qualifizierung der Sanierungskosten allein als wertvermehrende Aufwendung oder aber als teilweisen Unterhalt haben die Beschwerdeführer obsiegt. Die Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zur im Ergebnis offenen Neubeurteilung des quantitativen Aufteilung gilt sowohl für die Frage der Auferlegung der Gerichtskosten wie auch der Parteientschädigung ebenfalls als Obsiegen der Beschwerdeführer.¹⁵ Die Vorinstanz bzw. die Eidgenössische Steuerverwaltung gelten nicht als Partei und können nicht mit Kosten belastet werden, ausser sie hätten selbst Beschwerde erhoben¹⁶, was hier nicht der Fall ist.

Ausgangsgemäss werden daher keine Kosten erhoben und die Gerichtskasse wird angewiesen, den Beschwerdeführern den Kostenvorschuss von Fr. 1'500.-- zurückzuerstatten.

3.2

Nach Art. 144 Abs. 4 DBG gilt für die Zusprechung von Parteikosten Art. 64 Abs. 1 bis 3 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021) sinngemäss. Gemäss Art. 64 Abs. 1 VwVG ist die obsiegende Partei für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zu entschädigen. Dem Verfahrensausgang entsprechend haben die Beschwerdeführer Anspruch auf Ersatz der Anwaltskosten.

Die Höhe der Parteientschädigung richtet sich gemäss Art. 144 Abs. 5 DBG i.V.m. Art. 11 der Verordnung vom 26. September 2000 über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (bGS 625.11) nach kantonalem Recht, wobei der urteilenden Instanz ein erheblicher Ermessensspielraum zukommt.¹⁷ Die Entschädigung setzt sich zusammen aus einem Honorar und den Barauslagen; die Mehrwertsteuer wird als Zuschlag in Rechnung gestellt (Art. 3 der Verordnung vom 14. März 1995 über den Anwaltstarif, AT, bGS 145.53). In Verfahren vor dem Obergericht in Verwaltungssachen wird das Honorar pauschal festgelegt (Art. 13 Abs. 1 lit. c AT) und beträgt Fr. 1'000.-- bis Fr. 10'000.-- (Art. 16 Abs. 1 AT). In aussergewöhnlich aufwendigen Verfahren kann das Honorar um die Hälfte

¹⁵ BGE 137 V 210 E. 7.1.

¹⁶ CAVELTI, in: Zweifel/Athanas (Hrsg.), Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2. Aufl. 2008, N. 1 zu Art. 144 DBG; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 6 zu Art. 144 DBG.

¹⁷ Urteil des Bundesgerichts 2C_846/2013 vom 28. April 2014 E. 3.4.

erhöht werden (Art. 16 Abs. 2 AT). Innerhalb des für eine Pauschale gesetzten Rahmens richtet sich das Honorar nach den besonderen Umständen des Falles. In Betracht fallen namentlich Art und Umfang der Bemühungen, die Schwierigkeiten des Falles sowie die wirtschaftlichen Verhältnisse der Beteiligten (Art. 17 AT). Grundsätzlich kann die mögliche Bandbreite der Honorare unterteilt werden in

- a) einfache, unterdurchschnittlich aufwändige Fälle, in denen ein Honorar von Fr. 1'000.-- bis zu Fr. 4'000.-- zu sprechen ist;
- b) mittlere Fälle, die durchschnittlich schwierige Rechts- und/oder Sachverhaltsfragen betreffen und einen durchschnittlichen Aufwand benötigten, in denen ein Honorar in der Grössenordnung von Fr. 4'000.-- bis Fr. 7'000.-- angemessen erscheint; und
- c) schwierige Fälle sowohl bezüglich Sachverhalts- und/oder Rechtsfragen, in denen überdurchschnittlich umfangreiche Eingaben notwendig waren und umfangreiche Akten zu studieren waren, was ein Honorar von Fr. 7'000.-- bis Fr. 10'000.--, bzw. in aussergewöhnlichen Fällen bis zu Fr. 15'000.-- rechtfertigt.

Der Anwalt der Beschwerdeführer hat keine Kostennote eingereicht hat, weshalb die Anwaltsentschädigung nach Ermessen festzulegen ist (Art. 4 Abs. 2 AT). Dem Aufwand und den Anforderungen in den beiden Verfahren O2V 15 20 und O2V 15 22 angemessen erscheint ein Honorar aus dem mittleren Bereich der Honorarpauschalen (Fr. 4'000.-- bis Fr. 7'000.--) in der Höhe von Fr. 4'500.--. Hinzu kommen pauschalisierte Barauslagen von 4% sowie die Mehrwertsteuer von 8%, was insgesamt zu einer Entschädigung von Fr. 5'054.40 führt. Davon ist im vorliegenden Verfahren die Hälfte zu ersetzen. Zu bezahlen hat diese Entschädigung die Vorinstanz bzw. der Kanton (Art. 64 Abs. 2 VwVG).¹⁸

¹⁸ Urteil des Bundesgerichts 2C_200/2014 vom 4. Juni 2015 E. 3.5.

Das Obergericht erkennt:

1. In teilweiser Guttheissung der Beschwerde von A1____ und A2____ wird der angefochtene Einspracheentscheid vom 8. September 2015 aufgehoben und die Sache zur allfälligen Ergänzung des Verfahrens und zu neuer Entscheidung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.
2. Es werden keine Kosten erhoben. Die Gerichtskasse wird angewiesen, den Beschwerdeführern den Kostenvorschuss von Fr. 1'500.-- zurückzuerstatten.
3. Die Vorinstanz wird verpflichtet, den Beschwerdeführern eine Parteientschädigung von Fr. 2'527.20 (Barauslagen und Mehrwertsteuer inbegriffen) auszurichten.
4. **Rechtsmittel:**
Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen von der Zustellung an Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erhoben werden, wenn er einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder wenn die Guttheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit und Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (Art. 82ff Bundesgerichtsgesetz, BGG, SR 173.110, Art. 93 BGG). Andernfalls ist die subsidiäre Verfassungsbeschwerde gegeben (Art. 113ff BGG). In beiden Fällen ist die Beschwerde beim Schweizerischen Bundesgericht, Avenue du Tribunal fédéral 29, 1000 Lausanne 14, schriftlich einzureichen. Die Beschwerdeschrift hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten; der angefochtene Entscheid sowie die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind - soweit vorhanden - beizulegen (Art. 42 BGG). Die Beschwerde hat in der Regel keine aufschiebende Wirkung (Art. 103 BGG).
5. Zustellung an die Beschwerdeführer über deren Anwalt, die Vorinstanz, die Eidgenössische Steuerverwaltung sowie nach Rechtskraft an die Gerichtskasse.

Im Namen der 2. Abteilung des Obergerichts

Der Obergerichtsvizepräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

lic. iur. Walter Kobler

lic. iur. Monika Epprecht

versandt am: 26.01.17