

Obergericht Appenzell Ausserrhoden
2. Abteilung

Urteil vom 23. Oktober 2018

Mitwirkende	Obergerichtsvizepräsident W. Kobler Oberrichterin D. Sieber Oberrichter R. Krapf, S. Plachel, Dr. M. Winiger Obergerichtsschreiber J. Kürsteiner
Verfahren Nr.	O2V 17 22
Sitzungsort	Trogen
Beschwerdeführer	A1____ und A2____ vertreten durch: RA AA____
Vorinstanzen	Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden, Gutenberg-Zentrum, 9102 Herisau Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Eigerstrasse 65, 3003 Bern
Gegenstand	Liquidationsgewinn 2013 (direkte Bundessteuer) Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 17. Juli 2017

Rechtsbegehren

1. der Beschwerdeführer:

1. Der angefochtene Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung AR vom 17. Juli 2017 betreffend die Liquidationsgewinnabrechnung 2013 bei der direkten Bundessteuer sei aufzuheben.
2. Es sei für die Beschwerdeführer anstelle des veranlagten steuerbaren Einkommens von Fr. 2'717'900.-- für die direkte Bundessteuer 2013 neu ein steuerbares Einkommen von Fr. 0.-- zu veranlagern.
3. Eventualiter seien die realisierten stillen Reserven auf der Liegenschaft DD___ neu zu berechnen und das darauf veranlagende steuerbare Einkommen für das Steuerjahr 2013 auf Fr. 0.-- festzusetzen.
4. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten der Beschwerdegegnerin.

b) der Vorinstanz:

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

Sachverhalt

A. Überblick

Die Beschwerdeführer sind seit den 1990er Jahren im Gastronomiebereich selbständig erwerbstätig. Sie sind Eigentümer der Liegenschaften „B___“ in BB___, „C___“ in CC___, „D___“ in DD___ und „E___“ in EE___. Neben einem Restaurant im Erdgeschoss beinhalten die Liegenschaften auch Mietwohnungen (act. 2/7 – 2/13; act. 1 Ziff. 3.2). Die Restaurationsbetriebe wurden durch die Beschwerdeführer teils selber bewirtschaftet, teils verpachtet. Mit der Begründung „Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit“ überführte die kantonale Steuerverwaltung die Liegenschaften im Steuerjahr 2013 ins Privatvermögen. Der Liquidationsgewinn wurde mit Veranlagung vom 17. November 2016 auf Fr. 1'359'700.-- und die direkte Bundessteuer auf Fr. 113'113.50 festgesetzt (act. 9/3). Dagegen erhoben die Beschwerdeführer am 12. Dezember 2016 Einsprache (act. 9/4). Begründet wurde diese damit, dass die Liegenschaften schon seit jeher im Privatvermögen stünden und mangels einer Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen kein Liquidationsgewinn entstanden sei (act. 9/9). Nachdem die kantonale Steuerverwaltung den Einsprechern mit Schreiben vom 31. Mai 2017 angezeigt

hatte, dass sie beabsichtige, die Veranlagung zu ihren Ungunsten abzuändern, wies sie die Einsprache mit Entscheid vom 17. Juli 2017 ab und veranschlagte den Liquidationsgewinn für die direkte Bundessteuer mit Fr. 2'717'900.-- (act. 9/12).

B. Prozessverlauf vor dem Obergericht

Gegen den Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung erhoben die Beschwerdeführer am 17. August 2017 Beschwerde beim Obergericht (act.1). Dieses forderte die Beschwerdeführer mit Schreiben vom 23. August 2017 zur Leistung eines Kostenvorschusses von Fr. 1'000.-- auf. Gleichzeitig wies das Gericht darauf hin, dass es die Beschwerde mit Blick auf die unterschiedlichen Rechtsgrundlagen (direkte Bundessteuer / Staats- und Gemeindesteuer) in zwei formell getrennte, aber gleichzeitig zu behandelnde Verfahren aufteile (act. 3). Der Kostenvorschuss wurde innert Frist geleistet (act. 4). Am 6. September 2017 räumte das Obergericht der Vorinstanz Gelegenheit zur Stellungnahme ein (act. 5). Die Vernehmlassung wurde am 13. November 2017 erstattet (act. 8). Mit Schreiben vom 23. November 2017 teilte das Obergericht den Beteiligten mit, dass es auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichte, sofern eine solche nicht ausdrücklich gewünscht werde (act. 10). Am 19. Januar 2018 reichten die Beschwerdeführer die Replik ein und verzichteten damit stillschweigend auf eine Verhandlung (act. 13). Die Duplik erfolgte am 28. Februar 2018 (act. 16). Der Entscheid erging am 23. Oktober 2018 (act. 19). Mit Schreiben vom 8. November 2018 verlangten die Beschwerdeführer die Entscheidungsbegründung (act. 21).

Erwägungen

1. Formelles

- 1.1. Das Obergericht prüft von Amtes wegen, ob die prozessualen Voraussetzungen erfüllt sind und auf die Beschwerde einzutreten ist (Art. 2 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG, bGS 143.1]). Anfechtungsobjekt bildet der Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung vom 17. Juli 2017. Hierbei handelt es sich um eine letztinstanzliche Verwaltungsverfügung im Sinne von Art. 54 Abs.1 VRPG, gegen welche die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zulässig ist. Sachlich zuständig ist das Obergericht (Art. 10 Abs. 1 der Verordnung über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [bGS 625.11]; Art. 28 Abs. 1 lit. a Justizgesetz [JG, bGS 145.31]).

- 1.2. Die Beschwerde ist innert 30 Tagen einzureichen (Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]; Art. 55 Abs. 1 VRPG). Dabei ist zu beachten, dass im steuerrechtlichen Verfahren Gerichtsferien keine Geltung beanspruchen (Urteil des Bundesgerichts 2C_331/2008 vom 27. Juni 2008 E. 1). Der Einspracheentscheid der kantonalen Steuerverwaltung datiert vom 17. Juli 2017 (act. 2/2) und wurde den Beschwerdeführern nicht vor dem 18. Juli 2017 zugestellt. Die Rechtsmittelfrist nahm somit frühestens am 19. Juli 2017 ihren Lauf (Art. 140 Abs. 4 i.V.m. 133 Abs. 1 DBG) und endete nicht vor dem 17. August 2017. Die Beschwerdeaufgabe vom 17. August 2017 erfolgte folglich innert Frist.
- 1.3. Zur Beschwerde ist legitimiert, wer durch den angefochtenen Rechtsakt mehr als die Allgemeinheit berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung hat (vgl. Art. 59 Abs. 1 i.V.m. Art. 32 Abs. 1 VRPG). Als Verfügungsadressaten sind die Beschwerdeführer ohne weiteres besonders berührt. Da sich bei Gutheissung der Beschwerde die Steuerlast reduziert, die Beschwerdeführer mithin einen tatsächlichen Vorteil erfahren, ist auch ein schutzwürdiges Interesse zu bejahen. Sämtliche Prozessvoraussetzungen sind erfüllt, weshalb auf die Beschwerde einzutreten ist.

2. Materielles

2.1. Zuordnung der Liegenschaften zum Privat- oder Geschäftsvermögen

2.1.1. Die *Beschwerdeführer* machen geltend, dass die Liegenschaften in BB___, CC___, DD___ und EE___ schon immer zum Privatvermögen gehört hätten. Die Besteuerung von stillen Reserven infolge Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen sei daher nicht möglich. Ob ein Vermögenswert dem Privat- oder Geschäftsvermögen zuzurechnen sei, beurteile sich anhand der Präponderanzmethode. Massgebend sei, ob das Objekt überwiegend (also zu mehr als 50%) privat oder geschäftlich genutzt werde. Zur Berechnung des privaten- und geschäftlichen Nutzungsanteils sei primär auf den Eigen- oder Marktmietwert abzustellen. In Anwendung dieser Methode gelange man, gestützt auf die amtliche Steuerschätzung, hinsichtlich der Liegenschaften BB___ und DD___ zu folgendem Ergebnis (act. 2/7 – 2/10):

Liegenschaft	BB___ (SG)		DD___ (SG)	
Datum der 1. Schätzung	13.03.1998		22.10.1999	
Mietzins pro Jahr geschäftlich	30'000.--	39.68%	36'000.--	50%
Mietzins pro Jahr privat	45'600.--	60.32%	36'000.--	50%

Datum der 2. Schätzung	08.02.2008		14.05.2009	
Mietzins pro Jahr geschäftlich	30'000.--	39.68%	57'300.--	28.90%
Mietzins pro Jahr privat	45'600.--	60.32%	141'000.--	71.10%

Die *Liegenschaft BB*___ gehöre zufolge der überwiegend privaten Nutzung seit jeher zum Privatvermögen. Entsprechendes gelte für die *Liegenschaft DD*___, deren Gastrobetrieb zu keiner Zeit durch die Beschwerdeführer selber geführt worden sei. Für die Liegenschaften in *CC*___ und *EE*___ fehlten Angaben zum Eigenmietwert in der amtlichen Schätzung. Die Zuordnung zum Privat- oder Geschäftsvermögen müsse deshalb nach anderen Kriterien erfolgen. Die *Liegenschaft CC*___ gehöre gemäss Bestätigung des Steueramtes des Belegenhitskantons vom 20. April 2016 bzw. 10. Februar 2017 zum Privatvermögen (act. 2/15). Auch die Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden scheine dieser Auffassung zu sein, habe sie den Liquidationsgewinn genannter Liegenschaft in der Berechnungsmitteilung 2013 doch auf Fr. 0.-- festgesetzt (act. 9/1). Zur Qualifikation der *Liegenschaft in EE*___ könne auf die Nutzungsfläche abgestellt werden. Im Erdgeschoss befinde sich ein Restaurant / Dancing. Dieses habe den Beschwerdeführern in den Jahren 2003 – 2007 zur selbständigen Erwerbstätigkeit gedient. Das Cabaret in der ersten, die Wohnung der Beschwerdeführer in der zweiten und die leerstehende Wohnung in der dritten Etage würden hingegen privat genutzt. Die Liegenschaft gehöre folglich ebenfalls zum Privatvermögen. Entsprechend den vorgenannten Ausführungen seien die Erfolge sämtlicher Liegenschaften in den Steuererklärungen der Jahre 2003 – 2013 als privater Vermögensertrag aus unbeweglichem Vermögen deklariert worden. Dieser Deklaration sei die kantonale Steuerverwaltung des Kantons St. Gallen in den Jahren 2003 und 2004 gefolgt. Die kantonale Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden wiederum habe in den Jahren 2001 und 2002 die Liegenschaften als Privatvermögen qualifiziert. Unzutreffend sei somit die Behauptung, wonach die Liegenschaften seit dem Zuzug in den Kanton konsequent als Geschäftsvermögen behandelt worden seien. Was die buchmässige Behandlung anbelange, so treffe es zu, dass die Liegenschaften in die Bilanz aufgenommen worden seien. Alleine deshalb könne jedoch nicht auf Geschäftsvermögen geschlossen werden. Berücksichtigen müsse man auch, dass keine Abschreibungen auf den Liegenschaften vorgenommen worden seien. Hinzu komme, dass die Liegenschaftserfolge (Mietzinseinnahmen, Hypothekarzinsen) nicht in der Erfolgsrechnung ausgewiesen seien. Nicht bestritten werde, dass die Beschwerdeführer keine Einsprache gegen die Veranlagungsverfügungen der Vorjahre erhoben haben. Daraus könne jedoch kein Rechtsanspruch für das Steuerjahr 2013 abgeleitet werden.

2.1.2. Die *kantonale Steuerverwaltung* wendet ein, dass die Beschwerdeführer ihren Lebensunterhalt aus den Restaurantbetrieben bzw. deren Verpachtung sowie aus der Vermietung der Liegenschaften bestritten hätten. Einer anderen Erwerbstätigkeit seien sie nicht nachgegangen. Dies spreche für Geschäftsvermögen. Entsprechendes folge aus der buchmässigen Behandlung. In der Bilanz per 31. März 1998 seien die Liegenschaften „B___“ (BB___), „C___“ (CC___) und „D___“ (DD___) als Aktiven aufgeführt worden. Für diese Restaurants seien als Warenaufwand „Getränke, Lebensmittel und Tabakwaren“ verbucht worden. Als Betriebsertrag sei der Posten „Zimmer“ ausgewiesen (act. 9/13). Die Behauptung, wonach lediglich der Restaurantanteil geschäftlich genutzt worden sei, gehe daher fehl. Auch die Liegenschaft „E___“ in EE___ sei später in die Bilanz als Aktivum aufgenommen worden (act. 2/28 – 2/37). In der Bilanz per 31. März 1999 seien die Liegenschaften bei den Aktiven sowie in der Gewinnrechnung beim Betriebsertrag und dem Warenaufwand und in weiteren Aufwandpositionen aufgeführt (act. 9/15), ebenso im Jahresabschluss 1999/2000. Im Jahre 2001 seien in der Erfolgsrechnung Mieteinnahmen sowie Abschreibungen auf Mobiliar und Einrichtungen verbucht (act. 9/16). Die Steuererklärungen bzw. Erfolgsrechnungen 2002 - 2013 würden ein ähnliches Bild zeichnen. Die Zuordnung zum Geschäftsvermögen sei daher zu Recht erfolgt, woran die Beschwerdeführer bisher nie etwas auszusetzen gehabt hätten. Es erscheine daher widersprüchlich, dass sie nun, da sie mit Steuerfolgen konfrontiert seien, plötzlich behaupteten, dass die Liegenschaften zum Privatvermögen gehören. Anzumerken bleibe, dass die Mehrheit der Veranlagungen wegen untauglicher Geschäftsabschlüsse nach Ermessen habe vorgenommen werden müssen.

2.1.3. Ob ein Wertgegenstand dem Geschäfts- oder Privatvermögen zuzuordnen ist, beurteilt sich für die direkte Bundessteuer seit dem 1. Januar 1995 nach der Präponderanzmethode (BGE 133 II 420 E. 3.3 S. 423). Als *Geschäftsvermögen* gelten demnach alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend, d.h. zu mehr als 50%, der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Art. 18 Abs. 2 DBG). Die übrigen Vermögenswerte sind als *Privatvermögen* zu qualifizieren (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 108 zu Art. 18 DBG). Massgebend ist die „aktuelle technisch-wirtschaftliche Funktion“ des Vermögenswertes, also die effektive Art der Nutzung (Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 11. Juni 2003, StE 2003 B 23.2 Nr. 28). Diese lässt sich bei alternativ nutzbaren Wirtschaftsgütern im Einzelfall nicht immer ohne weiteres feststellen. Als gewichtiges Indiz zur *Bestimmung der Nutzungsart* gilt die buchmässige Behandlung, bringt der Steuerpflichtige damit doch zum Ausdruck, ob er den Vermögenswert zu geschäftlichen oder privaten Zwecken nutzen will (Urteil des Bundesgerichts 2C_732/2016, 2C_733/2016 vom 5. September 2017 E. 2.1.2; Urteil des Bundesgerichts vom 2. September 1998, StE 1999 B 23.2 Nr. 21). Die Aufnahme in die

Bilanz deutet auf Geschäftsvermögen hin, sofern das Aktivum nicht ausdrücklich als Privatvermögen gekennzeichnet ist und der damit zusammenhängende Aufwand und Ertrag nicht konsequent über das Privatvermögen verbucht wird (Urteil des Bundesgerichts 2C_41/2016, 2C_42/2016 vom 25. April 2017 E. 5.3; BGE 112 Ib 79 E. 3b/bb S. 83 f.). Auch die Eigentumsverhältnisse können als Indiz für die private oder geschäftliche Nutzung beigezogen werden. So wird ein im Eigentum einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft stehender Vermögenswert regelmässig dem Geschäftsvermögen zuzurechnen sein (JULIA VON AH, in: Klöti-Weber/ Siegrist/Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage 2015, N. 118 zu § 27 StG-AG). Bei Einzelunternehmen sind die Eigentumsverhältnisse indessen kein taugliches Zuteilungskriterium, weil hier keine Gesellschaft existiert, die Rechte in eigenen Namen erwerben bzw. im Grundbuch als Eigentümerin eingetragen werden kann. Als weitere Indizien für die Nutzungsart gelten die (private oder geschäftliche) Herkunft der Mittel zur Finanzierung des zu qualifizierenden Vermögenswertes sowie das Erwerbsmotiv (Urteil des Bundesgerichts 2C_732/2016, 2C_733/2016 vom 5. September 2017 E. 2.1.2). Zur *Bestimmung des überwiegenden Nutzungsanteils* sind bei gemischt genutzten Liegenschaften i.d.R. die auf den geschäftlich genutzten Liegenschaftsanteil entfallenden Erträge den Erträgen aus dem privat genutzten Liegenschaftsanteil gegenüberzustellen. Die jeweiligen Erträge entsprechen der Summe des Eigenmietwerts zuzüglich aller übrigen Einkünfte nach Art. 21 DBG. Alternativ können allenfalls auch Flächen oder Rauminhalt einander gegenübergestellt werden (Direkte Bundessteuer, Kreisschreiben Nr. 2 der Eidgenössischen Steuerverwaltung; JULIA VON AH, a.a.O., N. 144 zu § 27 StG-AG). Die *in früheren Steuerperioden erfolgte Zuteilung* zum Privat- oder Geschäftsvermögen ist grundsätzlich nicht verbindlich. Vielmehr kann die Steuerbehörde bei jeder Neuveranlagung sowohl die tatsächliche als auch die rechtliche Ausgangslage vollumfänglich überprüfen und soweit erforderlich abweichend würdigen. In Rechtskraft erwächst nur die einzelne Veranlagung, die als befristeter Verwaltungsakt ausschliesslich für die betreffende Steuerperiode Rechtswirkungen entfaltet (Urteil des Bundesgerichts vom 17. Juli 1996, StE 1997 B 93.4 Nr. 4; Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 23. Februar 2000, StE 2001 B 95.3 Nr. 1). Eine Bindung an den Zuteilungsentscheid der Veranlagungsbehörde eines anderen Kantons besteht grundsätzlich ebenfalls nicht (Urteil des Bundesgerichts 2C_41/2016, 2C_42/2016 vom 25. April 2017 E. 4.2). Einschränkungen können sich aus dem Grundsatz von Treu und Glauben bzw. aus dem daraus abgeleiteten Gebot der Rechtssicherheit bzw. dem Verbot widersprüchlichen Verhaltens ergeben. So ist eine Bindungswirkung bei einer über längere Zeit akzeptierten Qualifikation alternativer Wirtschaftsgüter bei gleichbleibenden Verhältnissen zu bejahen. Eine Bindung besteht sodann an den Zuteilungsentscheid eines anderen Kantons, sofern dieser gestützt auf eine eingehende Untersuchung ergangen ist (Urteil des

Bundesgerichts 2C_41/2016, 2C_42/2016 vom 25. April 2017 E. 4.3; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, N. 153 zu Art. 18 DBG).

2.1.4. Zutreffend ist, dass die Beschwerdeführer den Liegenschaftsertrag in den Steuererklärungen jeweils als Ertrag aus unbeweglichem Vermögen nach Art. 21 DBG deklariert haben. Dies spricht für Privatvermögen, sind Erträge aus unbeweglichem Geschäftsvermögen doch nach Art. 18 DBG steuerbar (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 29 zu Art. 21 DBG). Trotz der Deklaration als Privatvermögen wurden die Liegenschaften „D___“ (DD___), „C___“ (CC___) und „B___“ BB___ in der Bilanz per 31. März 1998 als Aktivum aufgenommen. Die auf den Liegenschaften lastenden Hypothekarschulden sind als Fremdkapital aufgeführt. In der Erfolgsrechnung finden sich die Aufwandpositionen „Miet- und Pachtzins“, „Strom / Heizung / Reinigung“ sowie „Gebühren und Abgaben“, wobei entweder im Berichtsjahr oder für das Vorjahr Aufwand für die Liegenschaften verbucht wurde (act. 9/13). In der Bilanz per 31. März 1999 und jener per 31. Dezember 2000 wurden sämtliche Liegenschaften aktiviert. Unter „Fremdkapital“ finden sich wiederum die auf den Liegenschaften lastenden Hypothekarschulden. In der Erfolgsrechnung wurde Aufwand verbucht, der mit den Liegenschaften in Zusammenhang steht (act. 9/15). Die Bilanzen und Erfolgsrechnungen der Steuerjahre 2001 bis 2012 zeichnen ein ähnliches Bild (9/15 – 9/27). Unzutreffend ist, dass keine Abschreibungen / Wertberichtigungen vorgenommen worden sind. So wurde der Wert der Liegenschaft „D___“ im Jahre 2004 infolge des Brandes auf Fr. 1.-- herabgesetzt (act. 2/19). In der Bilanz per 31. Dezember 2003 wurde zudem der Wert des Mobiliars „C___“ von Fr. 500.-- auf Fr. 1.-- reduziert (act. 9/18). Insgesamt weist die *buchmässige Behandlung* klar auf Geschäftsvermögen hin. Kein taugliches Zuteilungskriterium bilden die *Eigentumsverhältnisse*, da keine Gesellschaft existiert, die in eigenem Namen Rechte erwerben bzw. als Grundeigentümerin im Grundbuch eingetragen werden könnte. Das *Erwerbsmotiv* deutet auf Geschäftsvermögen hin, haben die Beschwerdeführer die Restaurationsbetriebe doch erworben, um daraus ihren Lebensunterhalt zu bestreiten. Einer anderen Erwerbstätigkeit sind sie unbestrittenermassen nicht nachgegangen. Den Liegenschaften kommt folglich nicht die Funktion einer Kapitalanlage zu. Ein Vergleich der Eigenmietwerte bzw. Flächen (Restaurationsbetrieb / Mietwohnungen), wie dies die Beschwerdeführer vorschlagen, ist vorliegend nicht zielführend. Dazu müsste feststehen, dass das Gebäude teilweise privaten Anlagezwecken gedient hat. Dies ist jedoch nicht erwiesen. Vielmehr deutet die buchmässige Behandlung darauf hin, dass auch die Wohnungsvermietung Teil der selbständigen Erwerbstätigkeit war. So wurden im Jahre 1996 / 1997 „Einnahmen aus Zimmern“ verbucht (act. 9/13). Auch im Jahre 2001 finden sich in der Erfolgsrechnung die Ertragspositionen „Mietzinsen“, und zwar für alle vier Liegenschaften (act. 9/16). Dass die

Mietzinseinnahmen nicht in allen Geschäftsjahren ausgewiesen sind, dürfte daran liegen, dass die Buchhaltung nicht unbedingt vorbildlich geführt wurde. So musste die kantonale Steuerverwaltung unbestrittenermassen die Mehrheit der Veranlagungen wegen untauglicher Geschäftsabschlüsse nach Ermessen festlegen. Nichts ableiten lässt sich aus den Schreiben des Steueramtes St. Gallen vom 20. April 2016 bzw. 10. Februar 2017, in welchen dieses sich dahingehend äusserte, dass die Liegenschaften Privatvermögen seien, bezog sich die Äusserung doch auf die Situation nach 2013. Abgesehen davon wäre die Veranlagung des Steueramtes St. Gallen für die hiesige Steuerbehörde, vorbehältlich eines auf umfassenden Abklärungen gründenden Entscheides, ohnehin nicht verbindlich (Urteil des Bundesgerichts 2C_41/2016, 2C_42/2016 vom 25. April 2017 E. 4.3). Im Ergebnis ist damit festzuhalten, dass die Zuordnung zum Geschäftsvermögen zu Recht erfolgte.

2.1.5. Hinzuweisen bleibt darauf, dass die Qualifikation als Geschäftsvermögen für die Beschwerdeführer im konkreten Fall auch dann verbindlich wäre, wenn die Zuordnung richtigerweise zum Privatvermögen hätte erfolgen müssen. Die kantonale Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhodens hat die Liegenschaften nämlich während über zehn Jahren konsequent als Geschäftsvermögen qualifiziert. Dies, entgegen der Behauptung der Beschwerdeführer, auch in den Steuerperioden 2001 und 2002 (act. 9/16, [Formular 5 und 7E]; act. 9/17, [Formular 7]). Diese Qualifikation blieb stets unangefochten. Als Ausfluss des Verbots widersprüchlichen Verhaltens ist es den Beschwerdeführern deshalb verwehrt, nun erstmals die Zuordnung zum Geschäftsvermögen zu bestreiten (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_41/2016, 2C_42/2016 vom 25. April 2017 E. 4.3; PETER LOCHER, a.a.O., N. 153 zu Art. 18 DBG; Urteil der Steuer-Rekurskommission I Zürich vom 11. April 1990, StE 1991 B 23.2 Nr. 9 E. 3c).

2.2. Zeitpunkt der Besteuerung des Liquidationsgewinns

2.2.1. Die *Beschwerdeführer* machen geltend, dass selbst dann, wenn die Liegenschaften dem Geschäftsvermögen zuzuordnen wären, der Liquidationsgewinn in zeitlicher Hinsicht nicht im Jahre 2013 besteuert werden dürfte. Der Restaurationsbetrieb „B___“ (BB___) sei bereits im Jahre 2008, der Restaurationsbetrieb „C___“ (CC___) im Jahre 2004, der Restaurationsbetrieb „E___“ (EE___) im Jahre 2007 und der Restaurationsbetrieb „D___“ (DD___) vor 2003 aufgegeben worden. Als Ausfluss des Periodizitätsprinzips hätten allfällige Liquidationsgewinne in den Jahren 2009 (BB___), 2005 (CC___), 2008 (EE___) und 2003 (DD___) besteuert werden müssen. Dass spätestens im Jahre 2008 keine selbständige Erwerbstätigkeit mehr ausgeübt worden sei, würden die fehlenden Umsätze

und Verlustausweise in den Jahresrechnungen 2009 – 2012 beweisen. Die Steuerbehörde SG habe dies erkannt und in der Veranlagung 2010 vermerkt, dass die Voraussetzungen einer selbständigen Erwerbstätigkeit nicht mehr erfüllt seien. Die kantonale Steuerverwaltung AR hätte dies ebenfalls erkennen müssen. Hinzuweisen bleibe darauf, dass bis zum 31. Dezember 2010 ein Steueraufschub bei Verpachtung des Geschäftsbetriebes nicht zulässig gewesen sei.

2.2.2. Die *kantonale Steuerverwaltung* wendet ein, dass ein Vermögenswert als Ausfluss des Grundsatzes von Treu und Glauben so lange im Geschäftsvermögen bleibe, bis der Steuerpflichtige die Überführung ins Privatvermögen bekannt gebe. Den Willen, die Liegenschaften ins Privatvermögen zu überführen, hätten die Beschwerdeführer bisher nicht dargetan. Auch sei ein solcher für die Steuerbehörden nicht erkennbar gewesen. Aus dem Umstand alleine, dass die Liegenschaft DD___ niedergebrannt sei, könne man nicht auf Aufgabe der Geschäftstätigkeit schliessen. Sie sei davon ausgegangen, dass die Geschäftstätigkeit nach dem Wiederaufbau wieder aufgenommen werde. Die Beschwerdeführer könnten nicht einfach behaupten, dass die Privatentnahme schon vor Jahren erfolgt und die damit einhergehenden Steuerfolgen verjährt seien.

2.2.3. Die Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen gilt erst in dem Zeitpunkt als erfolgt, in welchem sie für die Steuerbehörde erkennbar geworden ist, d.h. wenn der Pflichtige gegenüber der Behörde den eindeutigen (ausdrücklichen oder konkludenten) Willen bekundet, den fraglichen Gegenstand dem Geschäftsvermögen zu entziehen. Die Besteuerung eines Kapitalgewinns soll erst erfolgen, wenn unumstösslich feststeht, dass der Realisierungsfall tatsächlich eingetreten ist. Dazu bedarf es in der Regel einer Abrechnung des Pflichtigen gegenüber der Steuerbehörde. Erfolgt eine solche nicht und liegt sonst kein Fall systematischer Realisierung der stillen Reserven vor, so verbleibt die betroffene Liegenschaft im Geschäftsvermögen (Urteile des Bundesgerichts 2C_732/2016, 2C_733/2016 vom 5. September 2017 E. 2.2.1; 2C_948/2010 vom 31. Oktober 2011 E. 4.1.1 / 4.1.2). Die *Verpachtung eines Geschäftsbetriebes* galt nach der bis zum 31. Dezember 2010 geltenden Praxis als Privatentnahme, wenn sie aller Voraussicht nach als unwiderruflich und die Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebs durch den Eigentümer ausgeschlossen erschien (BGE 126 II 473 S. 476 E. 3d/aa; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 82 zu Art. 18 DBG). Seit dem 1. Januar 2011 statuiert Art. 18a Abs. 2 DBG, dass die Verpachtung nur auf Antrag als Überführung ins Privatvermögen gilt (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 82a zu Art. 18 DBG).

2.2.4. In den Steuererklärungen der Jahre 2010, 2011 sowie 2012 gaben die Beschwerdeführer an, selbständig erwerbstätig zu sein (act. 9/25 – act. 9/27). Die Behauptung, wonach die selbständige Erwerbstätigkeit spätestens im Jahr 2008 aufgegeben worden sei, ist damit widerlegt. Sämtliche Liegenschaften wurden bis ins Jahr 2012 in der Bilanz aktiviert. Die Veranlagung erfolgte konsequent als Geschäftsvermögen, wogegen kein Widerspruch erhoben wurde. Angesichts dessen kann nicht behauptet werden, dass die Wiederaufnahme der verpachteten Geschäftsbetriebe als ausgeschlossen erschien, bzw. eine frühere Privatentnahme erkennbar gewesen wäre. Gegenteiliges kann auch aus den fehlenden Umsätzen und Verlustausweisen in den Jahresrechnungen 2009 – 2012 nicht abgeleitet werden, musste die Veranlagung während dieser Jahre wegen ungenügenden Geschäftsabschlüssen doch ermessensweise erfolgen (act. 9/24 – 9/27). Erkennbar war der Wille zur Überführung ins Privatvermögen erstmals im Jahre 2013, als die Beschwerdeführer in der Steuererklärung angaben, nicht mehr erwerbstätig zu sein (act. 9/28). Die kantonale Steuerverwaltung Appenzell Ausserrrhoden hat den Liquidationsgewinn folglich zu Recht im Jahr 2013 besteuert.

2.3. Höhe des Liquidationsgewinns DD____

2.3.1. Die *Beschwerdeführer* beantragen eventualiter, dass die realisierten stillen Reserven bzw. der Grundstücksgewinn der Liegenschaft DD____ neu beurteilt werde. Besagte Liegenschaft sei im Jahre 1993 aus einer Zwangsvollstreckung für Fr. 1'000'000.-- gekauft worden (act. 2/3) und im Dezember 2003 bis auf die Grundmauern abgebrannt. Vom ursprünglichen Wert der Liegenschaft sei nur der Landwert übrig geblieben, der sich gemäss Steuerwertschätzung vom 22. Oktober 1999 auf Fr. 314'000.-- belaufen habe (act. 2/9). Der Verlust sei durch die Versicherung gedeckt worden. Der Wiederaufbau im Jahre 2009 / 2010 habe gemäss Baukostenrechnung der finanzierenden Bank Fr. 2'026'263.-- (davon Fr. 7'807.-- Hypothekarzinsen) gekostet (act. 2/52). Hinzu gekommen seien Mehrkosten von Fr. 201'201.70, zu deren Übernahme die Beschwerdeführer durch das Bundesgericht verpflichtet worden seien (act. 2/51). Bei sämtlichen Kosten handle es sich um wertvermehrnde Aufwendungen, d.h. um Anlagekosten im Sinne des Steuerrechts. Der Liquidationsgewinn berechne sich demnach wie folgt:

Steuerwert der Liegenschaft DD____:	2'740'000.--
Anlagekosten (Baukostenrechnung ohne Hypothekarzinsen):	- 2'018'456.--
Anlagekosten (Mehrkosten):	- 201'202.--
Landwert per 31. Dezember 2013	- 314'000.--
AHV (9.7%):	- 20'015.--

Fiktiver Einkauf Vorsorge:

- 240'000.--

Grundstücksgewinn:

0.--

2.3.2. Die *kantonale Steuerverwaltung* wendet ein, dass die Liegenschaft infolge des Brandes seit 2004 mit Fr. 1.-- bilanziert worden sei. Dieser Buchwert sei für die Besteuerung massgebend. Die Kosten für den Wiederaufbau der Liegenschaft hätten in der Steuerperiode 2010 aktiviert werden müssen. In der Veranlagung sei der Buchwert jedoch bei Fr. 1.-- belassen worden, da die Aufbaukosten nicht nachgewiesen worden seien. Als Teil der Aufbaukosten wären zudem die Versicherungsleistungen zu berücksichtigen gewesen.

2.3.3. Der bei der Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen realisierte Kapitalgewinn wird als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit besteuert (Art. 18 Abs. 2 DBG). Der Besteuerung unterliegt die Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem massgebenden Einkommenssteuerwert, also die wiedereingebrachten Abschreibungen wie auch ein allfälliger Wertzuwachs (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 88 zu Art. 18 DBG).

2.3.4. Handelsrechtlich wurde das „D___“ (DD___) seit 2004 mit Fr. 1.-- bilanziert. Dieser Wert wurde steuerrechtlich jedoch nie übernommen. Von 2004 bis 2007 erfolgte die Veranlagung zum Wert von Fr. 358'857.-- (act. 9/19 – act. 9/22). Im Jahre 2008 wurde die Liegenschaft neu mit Fr. 1'940'570.-- (act. 9/23) und von 2009 - 2012 mit Fr. 3'131'428.-- (act. 9/24 – 9/27) rechtskräftig veranlagt. Anlässlich der Überführung ins Privatvermögen im Jahr 2013 ging die kantonale Steuerverwaltung, offenbar unter Berufung auf die Steuerschätzung vom 7. Mai 2009 (act. 2/10), von einem Verkehrswert von Fr. 2'740'000.-- aus. Unklar ist, ob dieser Wert noch aktuell ist, wurde doch der Wiederaufbau nach Angaben der Beschwerdeführer erst im Jahr 2010 abgeschlossen (act. 1 Ziff. 5.1). Wenn nicht, ist gegebenenfalls eine neue Steuerschätzung durchzuführen. Nach dem aktuellen Stand der Dinge wurde für die Liegenschaft DD___ jedenfalls kein Liquidationsgewinn erzielt, da der massgebliche Steuerwert des Vorjahres über dem Verkehrswert im Zeitpunkt der Überführung liegt. Die mit Einspracheentscheid vom 17. Juli 2017 getroffene Neuveranlagung erweist sich damit als unrichtig.

2.4. Fazit

Die Liegenschaften wurden zu Recht dem Geschäftsvermögen zugeordnet. Da die Überführung ins Privatvermögen für die Steuerbehörde erst 2013 erkennbar war, ist der Liquidationsgewinn in diesem Jahr zu besteuern. Erweist sich der Verkehrswert der Liegenschaft „D___“ (DD___) von Fr. 2'740'000.-- als korrekt, resultiert aus der Privatentnahme genannter Liegenschaft kein steuerbarer Liquidationsgewinn.

3. Kosten und Entschädigungsfolgen

3.1. Kostenverteilung

Im Rechtsmittelverfahren ist gebühren- und kostenpflichtig, wer ganz oder teilweise unterliegt oder auf dessen Rechtsmittel nicht eingetreten wird (Art. 144 Abs. 1 DBG). Hat keine Partei vollständig obsiegt, so werden die Prozesskosten nach dem Ausgang des Verfahrens verteilt. Die Beschwerdeführer sind etwa zu 1/5 unterlegen, weshalb die Kosten in entsprechendem Umfang zu ihren Lasten gehen. Nach Art. 53 Abs. 1 i.V.m. Art. 22 Abs. 1 VRPG werden den Steuerverwaltungen keine Verfahrenskosten auferlegt (vgl. auch RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 6 zu Art. 144 DBG).

3.2. Gerichtsgebühr

Die Höhe der Verfahrenskosten bestimmt sich nach dem kantonalen Recht (Art. 144 Abs. 5 DBG; vgl. auch Art. 11 Abs. 1 der Verordnung über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [bGS 625.11]). Das Obergericht erhebt für seine Urteile in Verwaltungssachen Gebühren bis Fr. 5'000.-- (Art. 4a Abs. 1 des Gesetzes über die Gebühren in Verwaltungssachen [GGV, bGS 233.2]). Gemäss Art. 20 VRPG sind innerhalb des Gebührenrahmens die Gebühren nach dem Zeit- und Arbeitsaufwand, der Bedeutung des Geschäfts sowie nach dem Interesse und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Gebührenpflichtigen zu bemessen. In Berücksichtigung dieser Umstände erscheint für die beiden Verfahren O2V 17 20 und O2V 17 22 eine Gerichtsgebühr von insgesamt Fr. 3'500.-- als angemessen. Die Hälfte davon (Fr. 1'750.--) ist im vorliegenden Verfahren zu erheben.

Der Anteil der Beschwerdeführer an den Gerichtskosten beläuft sich auf Fr. 350.--. Dieser wird mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'000.-- verrechnet. Der zu viel bezahlte Betrag von Fr. 650.-- wird den Beschwerdeführern zurückerstattet. Im Übrigen werden die Verfahrenskosten auf die Staatskasse genommen.

3.3. Parteientschädigung

Ob eine Parteientschädigung auszurichten ist, beurteilt sich sinngemäss nach Art. 64 Abs. 1 – 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021; Art. 144 Abs. 4 DBG). Demnach hat die Beschwerdeinstanz (von Amtes wegen oder auf Antrag) der ganz oder teilweise obsiegenden Partei für die notwendigen und verhältnismässig hohen Kosten im Beschwerdeverfahren eine Parteientschädigung

zusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG; Urteil des Bundesgerichts 2C_172/2016, 2C_173/2016 vom 16. August 2016 E. 4.2). Als verhältnismässig hoch gelten Kosten ab Fr. 100.-- (MARCEL MAILLARD, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Aufl. 2016, N. 30 zu Art. 64 VwVG). Für den Aufwand im erstinstanzlichen Verfahren und im Einspracheverfahren ist keine Entschädigung geschuldet (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 108 zu Art. 18 DBG). Bei ganzem oder teilweise Obsiegen besteht ein Anspruch in reduziertem Umfang (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 44 zu Art. 144 DBG). Die Höhe der Entschädigung bestimmt sich nach kantonalem Recht (Art. 144 Abs. 5 DBG; Urteil des Bundesgerichts 2C_172/2016, 2C_173/2016 vom 16. August 2016 E. 4.2). Schuldnerin der Entschädigung ist grundsätzlich die kantonale Steuerverwaltung (vgl. das Urteil des Bundesgerichts 2C_200/2014 vom 4. Juni 2015 E. 3.5).

Entsprechend der Kostenverteilung steht den Beschwerdeführern Anspruch auf eine reduzierte Entschädigung zu; zu ersetzen sind ihnen 4/5 ihrer Vertretungskosten. Diese Kosten setzen 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 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, weshalb die Anwaltsentschädigung nach Ermessen festzulegen ist (Art. 4 Abs. 2 AT). Dem Aufwand und den Anforderungen in den beiden Verfahren O2V 17 20 und O2V 17 22 angemessen erscheint ein Honorar aus dem mittleren Bereich der Honorarpauschalen (Fr. 4'000.-- bis Fr. 7'000.--) in der Höhe von Fr. 5'000.--. Hinzu kommen pauschalisierte Barauslagen von 4 % sowie die Mehrwertsteuer von 8 % (auf dem bis Ende 2017 entstandenen Aufwand; hier auf einem geschätzten Anteil von Fr. 4'000.--) bzw. 7.7 % (auf dem ab Januar 2018 entstandenen Aufwand; hier auf einem geschätzten Anteil von Fr. 1'000.--), was insgesamt zu anwaltlichen Kosten von Fr. 5'612.90 führt. Davon hat die kantonale Steuerverwaltung den Beschwerdeführern 4/5 oder Fr. 4'490.30 zu ersetzen. Die Hälfte davon ist im vorliegenden Verfahren zuzusprechen.

Demnach erkennt das Obergericht:

1. In teilweiser Gutheissung der Beschwerde von A1____ und A2____ wird der angefochtene Einspracheentscheid vom 17. Juli 2017 mitsamt zugrundeliegender Verfügung vom 17. November 2016 aufgehoben und die Sache bezüglich der Höhe des Liquidationsgewinns bei der Liegenschaft in DD____ zur ergänzenden Abklärung und Neuentscheidung an die Steuerverwaltung zurückgewiesen. Anschliessend ist über die Liquidationsgewinnabrechnung neu zu verfügen.
2. Die Entscheidgebühr von Fr. 1'750.-- wird zu einem Fünftel oder Fr. 350.-- den Beschwerdeführern auferlegt und im Übrigen auf die Staatskasse genommen. Den Beschwerdeführern ist mithin vom einbezahlten Kostenvorschuss von Fr. 1'000.-- ein Betrag von Fr. 650.-- zurückzuerstatten.
3. Den Beschwerdeführern wird eine Parteientschädigung von Fr. 2'245.15 (inklusive Barauslagen und Mehrwertsteuer) zulasten der Steuerverwaltung zugesprochen.
4. **Rechtsmittel:**
Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit der Zustellung Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erhoben werden. Die Zulässigkeit einer solchen Beschwerde richtet sich nach Art. 82 ff. Bundesgerichtsgesetz (BGG, SR 173.110). Die Beschwerde ist 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 sowie an die kantonale und an die eidgenössische Steuerverwaltung.

Im Namen der 2. Abteilung des Obergerichts

Der Obergerichtsvizepräsident:

Der Obergerichtsschreiber:

lic. iur. Walter Kobler

lic. iur. Joachim Kürsteiner

versandt am: 14.03.19