

Obergericht Appenzell Ausserrhoden
2. Abteilung

Urteil vom 14. Mai 2019

Mitwirkende	Obergerichtsvizepräsident W. Kobler Oberrichterin D. Sieber Oberrichter R. Krapf, S. Plachel, Dr. M. Winiger Obergerichtsschreiber J. Kürsteiner
Verfahren Nr.	O2V 17 34
Sitzungsort	Trogen
Beschwerdeführerin	A. _____ vertreten durch: RA lic. iur. AA_____
Vorinstanz	Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden, Gutenberg-Zentrum, 9102 Herisau
Gegenstand	Grundstückgewinnsteuer Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 20. September 2017

Rechtsbegehren

a) der Beschwerdeführerin:

1. Der Entscheid der kantonalen Steuerverwaltung vom 20. September 2017 mit der Register-Nummer 000 sei aufzuheben, und die Grundstückgewinnsteuer mit Bezug auf den Verkauf des Grundstücks Nr. 001, Grundbuch F. _____ AR, sei auf Fr. 0.- festzusetzen.
2. Eventualiter sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

b) der Vorinstanz:

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

Sachverhalt

- A. Am 19. April 1994 kauften B. _____ und C. _____ von D. _____ die Ein-Zimmer-Eigentumswohnung mit der Grundbuch-Nummer 001 in F. _____ für Fr. 100'000.--, wobei gemäss Ziffer 3 der weiteren Kaufvertragsbestimmungen im Kaufpreis kein Mobiliar inbegriffen war (act. 19.2).
- B. Am 29. Dezember 2003 verkauften B. _____ und C. _____ die erwähnte Wohnung für Fr. 130'000.-- an ihre Tochter A. _____ (act. 7.1). Gemäss dem öffentlich beurkundeten Vertrag war im Kaufpreis von Fr. 130'000.-- Inventar von Fr. 30'000.-- inbegriffen (act. 19.11, Ziff. 3 der weiteren Kaufvertragsbestimmungen). In einem von beiden Vertragsparteien unterzeichnetem Verzeichnis wurde als Inventar ein Doppelbett, zwei Kästen, eine Kommode mit Glastüren, einen Eckbank mit zwei Stühlen, einen Schiefertisch, Fernseher und Stereoanlage, eine Kaffeemaschine, Geschirr für sechs Personen und Pfannen sowie ein Weingestell im Keller aufgelistet (act. 27).
- C. Am 29. August 2016 verkaufte A. _____ die Wohnung für Fr. 130'000.-- an E. _____ (act. 19.12). In Ziff. 11 der weiteren Vertragsbestimmungen (S. 8) wurde darauf hingewiesen, dass im Kaufpreis von Fr. 130'000.-- kein Inventar inbegriffen sei.

- D. In der Mutationsmeldung des Grundbuchamtes F. _____ vom 19. Oktober 2016 (act. 7.3) hiess es, dass A _____ die Wohnung an E. _____ für Fr. 130'000.- - verkauft habe. Der seinerzeitige Kaufpreis am 29. Dezember 2003 habe Fr. 130'000.-- betragen.
- E. Im Formular betreffend Grundstückgewinnsteuer vom 4. Januar 2017 setzte A _____ den aktuellen Veräusserungserlös mit Fr. 130'000.-- und den seinerzeitigen Erwerbspreis mit Fr. 100'000.-- ein (act. 7.5). In einem Schreiben vom 3. Februar 2017 an die Steuerverwaltung wies die Steuerpflichtige darauf hin, dass sie die Wohnung gemäss Vertrag vom 29. Dezember 2003 für Fr. 130'000.-- inklusiv Innenausbau gekauft und nunmehr für den gleichen Preis wieder verkauft habe (act. 7.5). Dokumente, die dies belegen könnten, seien bei einem Hausbrand im Dezember 2008 vernichtet worden, weshalb als Beleg nur Fotos beigebracht werden könnten. Beigelegt war ein undatierter Kaufvertrag über Fr. 130'000.-- zwischen B. _____ und C. _____ einerseits und A _____ anderseits.
- F. Mit Verfügung vom 26. Juni 2017 veranlagte die Steuerverwaltung den Wohnungsverkauf bei einem aktuellen Veräusserungserlös von Fr. 130'000.-- und einem seinerzeitigen Erwerbspreis von Fr. 100'000.-- mit anrechenbaren Anlagekosten von Fr. 101'695.--, woraus sich ein steuerbarer Grundstückgewinn von Fr. 21'418.-- und eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 5'827.50 errechnete (act. 7.6).
- G. Mit Einsprache vom 20. Juli 2017 machte A _____ dagegen geltend, dass eine solche Steuer nicht geschuldet sei, da sie die Wohnung für Fr. 130'000.-- ge- und wieder verkauft habe (act. 7.7). Darauf entgegnete die Steuerverwaltung mit Schreiben vom 25. Juli 2017 (act. 7.9), mit dem Steuererklärungs-Formular habe man ihr die Wegleitung mit dem Hinweis auf S. 5 zugestellt, dass das Inventar vom Kaufpreis abzuziehen sei. Bei der Hand-änderung im Jahre 2003 habe der Verkaufspreis zwar Fr. 130'000.-- betragen, jedoch inklusiv Inventar von Fr. 30'000.--. Die Steuerverwaltung wies die Einsprache mit Entscheid vom 20. September 2017 ab (act. 7.10).
- H. Gegen diesen Entscheid erhob A _____ mit Schreiben vom 16. Oktober 2017 (act. 1) Beschwerde mit den im Laufe des Schriftenwechsels konkretisierten und eingangs wiedergegebenen Anträgen. Mit Beschwerdeantwort vom 1. Dezember 2017 (act. 6) beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde. Es folgte ein zweiter Schriftenwechsel.

- I. Gemäss einer vom Gericht bei der Steuerverwaltung eingeholten Auskunft hat der Verkauf der Wohnung im Dezember 2003 zu einer Nullveranlagung geführt (act. 16). Dazu liessen sich beide Beteiligte vernehmen.
- J. Auf Anfrage des Obergerichts reichte das Grundbuchamt F._____ Teile des Kaufvertrages zwischen Mutter und Tochter A_____ aus dem Jahre 2003 ein (act. 27).
- K. E._____ wurde am 4. Juli 2018 als Zeuge einvernommen (act. 33). Er gab an, er habe A_____ die Wohnung zu einem Kaufpreis von Fr. 130'000.-- inklusiv Eckbank, Tisch, zwei Stühlen und fest mit den Wänden, dem Boden oder der Decke verbundenen Holzwerken, also Wand mit kleinem Buffet, Kleiderschrank, Kommode, Bett, weiterer Schrank, Fernsehmöbel, Eckbank und Tisch, abgekauft. Ausser dem wohl noch analogen Fernsehgerät, der Bettwäsche und den Kissen auf der Eckbank sei alles im Kaufpreis von Fr. 130'000.-- inbegriffen gewesen (s. auch die Beilagen 34.1 und 34.2, wo E._____ die meisten Positionen als Bestandteile des Inventars ankreuzte). Gemäss Vertrag sei allerdings kein Inventar inbegriffen gewesen.
- L. Nach weiteren Stellungnahmen der Steuerverwaltung vom 19. Juli 2018 (act. 38) und der Beschwerdeführerin vom 26. Juli 2018 (act. 39) wurde E._____ durch das Obergericht erneut einvernommen. Gemäss dem entsprechendem Protokoll vom 27. September 2018 (act. 42) hätten der Holzausbau und die Möbel beim Kauf der Wohnung keine Rolle gespielt; jedenfalls hätte er dafür, da veraltet, nicht extra bezahlt. Ihm sei nicht klar, weshalb im Kaufvertrag nicht erwähnt worden sei, dass die Möbel im vereinbarten Preis inbegriffen seien. Falls die Möbel bei der Wohnungsübergabe gefehlt hätten, wäre dies nicht schlimm gewesen. Allerdings hätte vielleicht noch einmal über den Preis gesprochen werden müssen.
- M. Auch hierzu liessen sich die Steuerverwaltung (act. 46) und die Beschwerdeführerin (act. 47) vernehmen.
- N. Auf weitere Einzelheiten im Sachverhalt und in den Akten sowie die Vorbringen der Parteien in den Rechtschriften wird, soweit entscheidrelevant, in den nachfolgenden Erwägungen näher eingegangen.

Erwägungen

1. Formelles

1.1. Der Entscheid über Steuerstreitsachen fällt unabhängig vom Streitwert in die Zuständigkeit der Abteilungen des Obergerichts (Art. 29 Abs. 1 lit. a des Justizgesetzes, bGS 145.31, *e contrario*). Nach Art. 188 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Appenzell Ausserrhoden (StG, bGS 621.11) kann der Einspracheentscheid der Steuerbehörde innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Obergericht schriftlich mit Beschwerde angefochten werden. Es ist davon auszugehen, dass der Einspracheentscheid vom 20. September 2017 (act. 2.1) nicht vor dem 21. September 2017 zugestellt wurde. Die Frist nahm somit frühestens am 22. September 2017 ihren Lauf und endete nicht vor dem 23. Oktober 2017. Mit der Postaufgabe der Beschwerde am 16. Oktober 2017 (act. 1) wurde die Beschwerdefrist folglich gewahrt.

1.2. Als direkt vom Einspracheentscheid vom 17. August 2018 Betroffene kommt der Beschwerdeführerin – A_____ – nach Art. 59 in Verbindung mit Art. 32 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG, bGS 143.1) ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung oder Änderung des Entscheides zu.

Auf die Beschwerde kann somit eingetreten werden.

1.3. Unter formellen Gesichtspunkten bleibt noch darzulegen, dass die Ergebnisse der vom Instruktionsrichter getätigten Zeugeneinvernahmen (vgl. act. 33 und 42) im vorliegenden Verfahren verwertbar sind.

Art. 41 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14) hat bewusst von einer Beschränkung des Rechts auf Beweisabnahme abgesehen, um das Problem der zulässigen Beweise „der Praxis...(freie Beweiswürdigung durch den Richter)“ zu überlassen (Botschaft des Bundesrates zum Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III 131). Die Kantone sind demnach im Sinne von Art. 1 Abs. 3 StHG grundsätzlich frei, die zulässigen Beweismittel selbst gesetzlich zu ordnen und etwa auch Zeugeneinvernahmen vorzusehen (ZWEIFEL/HUNZIKER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl. 2016, N. 15 zu Art. 41 StHG; vgl. auch Art. 123 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11], wo der Zeugenbeweis nicht ausgeschlossen wird).

Art. 158 Abs. 2 StG legt fest, dass der Zeugenbeweis nicht zulässig ist. Diese Bestimmung steht auf den ersten Blick im Gegensatz zu Art. 10 Abs. 3 VRPG, welcher für das kantonale Verwaltungsrecht im Allgemeinen festlegt, dass nur, aber immerhin das Obergericht (und auch noch der Regierungsrat und die Departemente), nicht aber die unteren Verwaltungseinheiten (Ämter, Abteilungen), wozu auch die Steuerverwaltung gehört, Zeugeneinvernahmen durchführen dürfen. Im Gegensatz dazu sah das bis 31. Dezember 2002 gültige Gesetz über das Verwaltungsverfahren vom 28. April 1985 (alt bGS 143.5) noch keine Einschränkung vor (dort Art. 6; vgl. etwa HANS-JÜRGEN SCHÄR, Gesetz über das Verwaltungsverfahren des Kantons Appenzell A.Rh., 1985, N. 26 zu Art. 6 VwVG). Vor diesem Hintergrund fragt sich, ob Art. 158 Abs. 2 StG gegenüber Art. 10 Abs. 3 VRPG als *lex specialis* gesehen werden muss oder ob Art. 158 Abs. 2 StG eine Parallelnorm zu Art. 10 Abs. 3 VRPG darstellt. Die Parallelität würde darin bestehen, dass Art. 158 Abs. 2 StG als Norm gesehen werden könnte, die ausschliesslich das Verfahren vor der Steuerbehörde regelt und für das obergerichtliche Beschwerdeverfahren hingegen nebst Art. 188 StG insbesondere das kantonale Verwaltungsrechtspflegegesetz als Rechtsgrundlage zu beachten ist. Mit anderen Worten hängt die Beantwortung dieser Frage davon ab, ob Art. 158 Abs. 2 StG nicht nur im verwaltungsinternen, sondern auch im obergerichtlichen Verfahren als *lex specialis* zu den im VRPG allgemein statuierten Verfahrensregeln gilt (diese Frage wurde bereits im Urteil des Obergerichts O2V 16 16 vom 9. Mai 2017 in E. 2.6 aufgeworfen, jedoch offen gelassen).

Für die Parallelität zwischen Art. 158 Abs. 2 StG und Art. 10 Abs. 3 VRPG spricht Folgendes: Müssten zur Sachverhaltsfeststellung schon im Veranlagungsverfahren jedes Mal formelle Zeugeneinvernahmen durchgeführt werden, wäre dies ohne Zweifel sehr aufwendig und daher im Massenveranlagungsverfahren zum Vornherein nicht praktikabel, weshalb dort praxisgemäss auf diverse schriftliche Bestätigungen abgestellt wird. Die Anhörung von Zeugen im steuerrechtlichen Veranlagungsverfahren ist diesfalls nicht zielführend, was in Art. 158 Abs. 2 StG zum Ausdruck kommt. Diese Praktikabilitätsüberlegung kann vor einer nachgelagerten gerichtlichen Instanz aber nicht im selben Umfang eine Rolle spielen. Diese ist laut dem unter Art. 10 Abs. 1 VRPG statuierten Untersuchungsgrundsatz verpflichtet, den Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen, soweit er für die Beurteilung wesentlich ist. Mit dieser Auslegung parallel läuft die bundesgerichtliche Rechtsprechung zu Art. 115 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11). Demzufolge müssen im Rahmen der Veranlagung der direkten Bundessteuer die vom Steuerpflichtigen angebotenen Beweise gestützt auf den von der Bundesverfassung in Art. 29 Abs. 2 BV garantierten Anspruch auf rechtliches Gehör abgenommen werden, soweit sie geeignet sind, die für die Veranlagung erheblichen Tatsachen festzustellen. Darunter fällt auch eine Zeugenbefragung, soweit die Zeugen zur Aussage

bereit sind (Urteil des Bundesgerichts 2C_546/2017 vom 16. Juli 2018 E. 2.8, in: StE 2018 B 93.3 Nr. 15; vgl. auch RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N. 62 zu Art. 123 DBG; PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, 2015, N. 14 zu Art. 115 DBG; ZWEIFEL/HUNZIKER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Aufl. 2017, N. 8 und 32 zu Art. 115 DBG).

Dies muss insbesondere deshalb gelten, weil der mit dem Zeugenbeweis zu eruierende Sachverhalt vor Bundesgericht nicht mehr frei überprüfbar ist (Urteil des Bundesgerichts 1C_1/2015 vom 10. August 2015 E. 2.3 *in fine*); wäre der Zeugenbeweis auch vor Obergericht als ansonsten einziger gerichtlicher Instanz im Verfahren betreffend Steuerstreitsachen unzulässig, würde dies bei der Verweigerung eines angebotenen Beweises stets eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör und damit des dem kantonalen Recht übergeordneten Bundes(verfassungs)rechts bedeuten.

Vor diesem Hintergrund drängt es sich auf, Art. 158 Abs. 2 StG als Parallelnorm zu Art. 10 Abs. 3 VRPG anzusehen und auch in Steuersachen den Zeugen-Beweis vor Obergericht zuzulassen.

2. Materielles

2.1. Erwerbs- und Verkaufspreis der Liegenschaft

2.1.1. Nach Art. 12 Abs. 1 StHG 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 übersteigt (wobei unter Anlagekosten der Erwerbspreis zuzüglich Aufwendungen gemeint ist). Die Steuerpflicht wird durch jede Veräusserung eines Grundstückes begründet (Art. 12 Abs. 2 StHG).

2.1.2. In Nachachtung dessen unterliegen im Kanton Appenzell Ausserrhoden der Grundstückgewinnsteuer die Gewinne, die aus Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens oder von Anteilen an solchen erzielt werden (Art. 122 Abs. 1 StG). Die Steuerpflicht wird durch jede Veräusserung begründet, mit welcher Eigentum an einem Grundstück übertragen wird (Art. 123 Abs. 1 StG). Steuerpflichtig ist, wer veräussert, und der Steueranspruch entsteht mit der Veräusserung (Art. 125 Abs. 1 und 2 StG). Als Grundstücksgewinn gilt der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwen-

dungen) übersteigt (Art. 126 StG). Als Erlös sowie als Erwerbspreis gilt der Kaufpreis *mit Einschluss aller weiteren Leistungen der erwerbenden Person* (Art. 127 Abs. 1 bzw. Art. 128 Abs. 1 StG). Leistungen, die unter Umgehung der Steuerpflicht erfolgt sind, werden nicht berücksichtigt (Art. 128 Abs. 3 StG). Als Aufwendungen sind u.a. die nachgewiesenen Aufwendungen für Bauten, Umbauten, Meliorationen, Erschliessung und andere dauernde Werterhöhungen von Grundstücken anrechenbar (Art. 129 Abs. 1 lit. a StG).

2.1.3. Der öffentlich beurkundete Kaufpreis bildet in der Regel den für die Grundstückgewinnsteuer massgebenden Erwerbspreis (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, N. 16 zu § 220 StG/ZH). Nach Art. 9 Abs. 1 ZGB erbringen öffentliche Urkunden für die durch sie bezeugten Tatsachen den vollen Beweis, solange nicht die Unrichtigkeit ihres Inhalts nachgewiesen ist. Die öffentliche Urkunde stellt eine gesetzliche Vermutung für die Richtigkeit des in ihr festgehaltenen Kaufpreises dar. Diese Vermutung kann aber zum Beispiel beim Erwerbspreis durch die steuerpflichtige Person entkräftet werden, wobei dem öffentlich beurkundeten Kaufpreis keine erhöhte Beweiskraft zukommt, da es sich nur um eine rechtsgeschäftliche Erklärung der Parteien handelt. Die öffentliche Urkunde beweist einzig, dass die Vertragsparteien die beurkundete Erklärung abgegeben haben, nicht aber den von der Urkundsperson überprüften Erklärungsinhalt. Deshalb kann die in der öffentlichen Urkunde bezeichnete Tatsache im Rahmen der freien richterlichen Beweiswürdigung durch an keine besondere Form gebundene Beweismittel widerlegt werden, wobei Annahmen oder Vermutungen nicht genügen (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, N. 18 zu § 220 StG/ZH).

2.1.4. Zwar bildet der öffentlich beurkundete Kaufpreis in aller Regel den massgebenden Erwerbspreis, doch ist er keine stets verbindliche Grösse, da es davon Abweichungen nach oben und nach unten geben kann. Zu letzteren zählen sog. nichtliegenschaftliche Werte wie Mobiliar (Rasenmäher, Teppiche, Vorhänge etc., vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, N. 75 zu § 220 StG/ZH). Hat sich der Verkäufer verpflichtet, die Liegenschaft zu einem bestimmten Preis in renoviertem Zustand zu veräussern, sind die Renovationskosten gemäss RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER nicht als nichtliegenschaftliche Werte auszunehmen, da sich der Erwerbspreis dann zum festgesetzten Preis auf das renovierte Grundstück bezieht. Solche späteren Aufwendungen des Veräusserers für die Liegenschaft können nur bei den Anlagekosten berücksichtigt werden, soweit sie als wertvermehrnde Aufwendungen anrechenbar sind, allenfalls auf dem Weg der Revision (Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, N. 78 zu § 220 StG/ZH). Welche Gegenstände als Mobiliar und damit als nichtliegenschaftliche Werte gelten, ist laut RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER nicht durchgehend nach

sachenrechtlichen Kriterien zu beantworten. Praxisgemäss werden in der Regel jene Gegenstände, die sachenrechtlich an sich nicht Bestandteil der Liegenschaft bilden, trotzdem als liegenschaftliche Werte behandelt, wenn sie nach landläufiger Auffassung üblicherweise zu einer Liegenschaft gehören (wie z.B. Schlüssel, Fensterläden, Kühlschränke, Gestelle oder Waschmaschinen; Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, N. 78 zu § 220 StG/ZH). Eine strikt formell-sachenrechtliche Betrachtung vertritt hingegen die Steuerrekurskommission Bern, welche darauf abstellt, ob der in Frage stehende, wertvermehrende Faktor auch nach sachenrechtlicher Betrachtungsweise Bestandteil des Grundstücks bildet; nur bei Bejahung dieser Frage wäre die wertvermehrende Aufwendung im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen (Entscheid der Steuerrekurskommission Bern vom 26. April 2005, in: StE 2006, B 44.13.2, Nr. 2).

2.1.5. In der Mutationsmeldung des Grundbuchamts F. _____ vom 29. Dezember 2003 betreffend den Verkauf der Wohnung von der Mutter an die Tochter wird zwar ein Kaufpreis von insgesamt Fr. 130'000.-- genannt, davon aber ein Inventar im Wert von Fr. 30'000.-- unterschieden. Auf der Rückseite heisst es, die Mutter habe die Wohnung am 19. Dezember 1994 für Fr. 100'000.-- gekauft. Dieser Betrag wird durch den öffentlich beurkundeten Kaufvertrag vom 19. April 1994 belegt (act. 19.2), wobei in Ziffer 3 der weiteren Kaufvertragsbestimmungen darauf hingewiesen wurde, dass im Kaufpreis kein Mobiliar inbegriffen sei. Deshalb wurde damals für diesen Verkauf keine Grundstückgewinnsteuer fällig, worauf die Steuerverwaltung hinweist (vgl. act. 21, S. 1 f.).

2.1.6. Fraglich ist vorab, ob die Immobilie während der Zeit, in der sie im Besitz der Mutter der Beschwerdeführerin stand, eine Wertsteigerung erfahren hat, die unter die Grundstückgewinnsteuer fällt. Die von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Wertsteigerung der Immobilie im Umfang von 30'000.-- (act. 1) bezieht sich gemäss der dem Kaufvertrag angefügten Liste (act. 27) auf ein separates „Inventar“. Für die Annahme der Trennung des gelisteten Inventars vom Wert der Immobilie sprechen hierbei sachenrechtliche Überlegungen: Nach Art. 642 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs (ZGB, SR 210) ist Bestandteil einer Sache nur, was nach der am Orte üblichen Auffassung zu ihrem Bestand gehört und ohne ihre Zerstörung, Beschädigung oder Veränderung nicht abgetrennt werden kann. Eine *Zerstörung bzw. Beschädigung* der Hauptsache - hier die Immobilie - wird beispielsweise bei der Freilegung und Entfernung einer Fussbodenheizung durch das Aufmeisseln der Fliesen angenommen (vgl. hierzu: WOLF/WIEGAND, in: Basler Kommentar, ZGB II, 6. Aufl. 2019, N. 15 zu Art. 642 ZGB, wonach es zudem auf die Möglichkeit der Beseitigung der entstandenen Schäden nicht ankommt). Vorliegend kann weder den Unterlagen entnommen werden, dass einzelne dieser Gegenstände (etwa die Kommode) mit der Immobilie fest und dauerhaft verbunden wurden und dadurch zum Bestandteil der

Immobilie wurden (vgl. hierzu auch Art. 671 ZGB), noch ist hierfür lebensnah ein konkreter Grund ersichtlich. Insbesondere die den Akten zu entnehmenden Bilder (act. 2.2, 10.2, 10.3) lassen darauf schliessen, dass die eingebauten Möbel – mögen sie auch mit Schrauben an der Wand bzw. am Boden befestigt und deshalb nicht beweglich sein – sich wohl relativ leicht und ohne die Herbeiführung eines Schadens wieder ausbauen lassen, so dass sie keine wirkliche Einheit mit der Immobilie bilden. Im Ausbau der allenfalls fest mit der Immobilie verbundenen Möbel ist auch keine *Veränderung* der Hauptsache zu erblicken: Das Bundesgericht geht mit traditioneller Auffassung davon aus, dass Einrichtungsgegenstände, die mit einem Gebäude verbunden sind, nicht zu dessen Bestandteil zu zählen sind, weil ihre Entfernung die Identität bzw. Funktionstüchtigkeit der Hauptsache nicht beeinträchtigt (WOLF/WIEGAND, Basler Kommentar, ZGB II, 6. Auf. 2019, N. 16 zu Art. 642 ZGB mit Hinweisen). Demnach sind unter sachenrechtlichem Aspekt die eingebauten Möbel einerseits und die Immobilie andererseits als zwei voneinander unabhängige Gegenstände zu betrachten. Bei all den gelisteten Gegenständen handelt es sich demnach im Sinne des Sachenrechts um bewegliche Gegenstände, also um Mobiliar. Das Entgelt für den von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Ausbau der Täferdecke mit Gipseinlagen (act. 1, S. 1) wie auch die Holzfassade ist allenfalls bereits in den Fr. 100'000.-- für die Immobilie enthalten, weil dieser Ausbau im Kaufvertrag vom 29. Dezember 2003 nicht separat zum Kaufpreis der Immobilie aufgeführt wurde. Die Immobilie hat während der Zeit, in der sie im Eigentum der Mutter der Beschwerdeführerin stand, demnach insofern keine Wertsteigerung erfahren, als dass der Kaufpreis für die Immobilie selbst von der Mutter und der Beschwerdeführerin auf Fr. 100'000.-- festgesetzt wurde.

2.1.7. Während der Zeit, in der die Immobilie im Eigentum der Beschwerdeführerin stand, nahm der Verkaufswert der Immobilie selbst um Fr. 30'000.-- zu, was sich aus einem Vergleich des Kaufvertrags vom 29. August 2016 (act. 19.12, S. 6) mit dem Kaufvertrag vom 29. Dezember 2003 (act. 27) ergibt. Dem Kaufvertrag vom 29. August 2016 kann ausdrücklich entnommen werden, dass im Kaufpreis „keinerlei Inventar etc.“ inbegriffen war (act. 19.12, S. 8). Das Mobiliar gemäss der Inventarliste aus dem Kaufvertrag vom 29. Dezember 2003 im Umfang von Fr. 30'000.-- ist folglich nicht Bestandteil des Kaufpreises von 130'000.--. Dieser formelle Aspekt wird unterstützt durch die Aussage des Käufers E._____ anlässlich der zweiten Einvernahme, wonach der Holzausbau und die Möbel für ihn keinen Wert gehabt hätten (act. 42, S. 2 f.). Obwohl der Kaufgegenstand in Form der Immobilie (ohne das Inventar) derselbe blieb, nahm dessen Wert wegen des Kaufangebots von E._____ folglich aus Gründen von Veränderungen des Immobilienmarktes um Fr. 30'000.-- zu.

2.1.8. Die Beschwerdeführerin bringt zwar vor, nicht der subjektive Wert der Möbel gemäss der Ansicht von E. _____ sei relevant, sondern der objektiv erzielte Gewinn (act. 47, S. 2 f.). Es mag zwar ungewöhnlich erscheinen, dass neben dem Kaufvertrag über die Immobilie soweit ersichtlich zwischen der Beschwerdeführerin und E. _____ kein separater Vertrag über die Mobilien abgeschlossen wurde. Die bereits zitierte Vertragsklausel, wonach im Kaufpreis von Fr. 130'000.-- keinerlei Inventar inbegriffen sei, in Verbindung mit dem bereits im Vertrag vom 29. Dezember 2003 verwendeten Begriff der „Inventar“-Liste und den dort aufgeführten Möbel lässt jedoch auch unter vertrauenstheoretischen Gesichtspunkten keine andere Interpretation zu, als dass die Beschwerdeführerin selbst die Holzmöbel vom Kaufpreis in Höhe von insgesamt Fr. 130'000.-- ausnahm. Mit anderen Worten verhält sich die Beschwerdeführerin widersprüchlich, wenn sie behauptet, im Kaufvertrag vom 29. Dezember 2003 sei das Inventar ausdrücklich als Bestandteil des Kaufobjektes aufgeführt, was auch für das Kaufgeschäft vom 28. August 2016 gelten solle, obwohl dort das Inventar explizit vom Kaufpreis ausgenommen wurde. Diese Argumentation erscheint vor allem dann als keinen Schutz verdienender Verstoss gegen Treu und Glauben, wenn damit bezweckt wird, keine Grundstückgewinnsteuer zahlen zu müssen.

2.1.9. Wie aufgezeigt, führt nicht nur eine sachenrechtliche Sichtweise zu diesem Ergebnis; es lässt sich auch mit dem eindeutigen Wortlaut des Vertrags und dessen Auslegung in Übereinstimmung bringen. Deshalb erscheint es als unsachgemäss, von der bernischen Grundstückgewinnsteuerpraxis abzuweichen und im Sinne der Zürcherischen Lehre bei den eingebauten Holzmöbeln dennoch von Bestandteilen der Immobilien auszugehen. Darüber hinaus ist letztere Lehrmeinung vor dem Hintergrund des Rechtssicherheitsgebots problematisch, da die Eruierung, was nach „landläufigen Auffassung“ noch zur Liegenschaft gehört, zu viel Interpretationsspielraum offen lässt. Folglich ergibt sich durch den Verkauf der Immobilie am 29. August 2016 für die Beschwerdeführerin ein Erlös in Höhe von Fr. 30'000.--, der für die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer relevant ist.

2.2. Steuerbetrag

Die Berechnung des Steuerbetrags, auf die sich das Steuerergebnis im angefochtenen Einspracheentscheid vom 20. September 2017 stützt (act. 2.1, S. 2), ergibt sich bereits aus der Veranlagungsverfügung vom 26. Juni 2017 (act. Bf. 7.6). Die dort aufgeführte Berechnung erging in Verbindung mit den angeführten Gesetzesartikel nachvollziehbar und korrekt. Es kann an dieser Stelle deshalb auf die dortige Darstellung verwiesen werden.

2.3. Fazit

Nach dem Ausgeführten ist die Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden infolge des Verkaufs von Grundstück Nr. 001 durch die Beschwerdeführerin an E._____ korrekterweise von einer Grundstückgewinnsteuer in Höhe von Fr. 5'827.50 ausgegangen. Die Beschwerde ist deshalb unbegründet und somit abzuweisen.

3. Kosten und Entschädigungen

- 3.1. 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 VRPG). 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 der unterliegenden Beschwerdeführerin aufzuerlegende Entscheidgebühr von Fr. 1'500.-- als angemessen, unter Anrechnung des von ihr einbezahlten Kostenvorschusses von Fr. 800.--.
- 3.2. Bei diesem Ausgang des Verfahrens ist der Beschwerdeführerin 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. _____ wird abgewiesen.
2. Der Beschwerdeführerin wird eine Entscheidgebühr von Fr. 1'500.-- auferlegt, unter Anrechnung des Kostenvorschusses von Fr. 800.--.
3. Es werden keine Parteientschädigungen ausgerichtet.
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 Beschwerdeführerin über deren Anwalt und an die Vorinstanz.

Im Namen der 2. Abteilung des Obergerichts

Der Obergerichtsvizepräsident:

Der Obergerichtsschreiber:

lic. iur. Walter Kobler

lic. iur. Joachim Kürsteiner

versandt am: 9. Dezember 2019