

Obergericht Appenzell Ausserrhoden
2. Abteilung

Urteil vom 18. August 2020

Mitwirkende	Obergerichtsvizepräsident W. Kobler Oberrichterin J. Lanker Oberrichter M. Winiger, M. Müller, R. Kläger Obergerichtsschreiberin M. Epprecht
Verfahren Nr.	O2V 19 14
Sitzungsort	Trogen
Beschwerdeführerin	A. vertreten durch: RA AA.
Vorinstanz	Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden, Gutenberg-Zentrum, 9102 Herisau
Gegenstand	Staats- und Gemeindesteuern 2017 Beschwerde gegen den Einspracheentscheid der Kant. Steuer- verwaltung vom 13. Mai 2019

Rechtsbegehren

a) der Beschwerdeführerin:

1. In Gutheissung der Beschwerde sei bei der internationalen Steuerauscheidung die Position „zeitliche Gewichtung“ im Betrag von CHF 163'574 ersatzlos zu streichen und der Steuerwert der Liegenschaften Österreich sei ungekürzt (im Betrag von CHF 535'333) Österreich zur Besteuerung zuzuweisen und folglich sei die internationale Steuerauscheidung anzupassen und das im Kanton Appenzell Ausserrhoden und in B. AR steuerbare Vermögen sei entsprechend zu reduzieren.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Staatskasse.

b) der Vorinstanz:

1. Die Beschwerde sei abzuweisen.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdeführerin.

Sachverhalt

- A.** A. war in der Steuerperiode 2017 in Walzenhausen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig. Mit Beschluss des Bezirksgerichts Dornbirn, Österreich, vom 21. April 2017 erhielt sie von ihrem Vater und ihrer Grossmutter die Liegenschaften B., in Österreich, schenkungsweise (act. 2.3).
- B.** A. wurde am 19. Februar 2019 für die Staats- und Gemeindesteuern 2017 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 0 und einem steuerbaren Vermögen von CHF 210'000 (satzbestimmendes Vermögen CHF 536'000) veranlagt. Im Formular Steuerauscheidung 2017 setzte die Steuerverwaltung Appenzell Ausserrhoden unter dem Titel „zeitliche Gewichtung“ einen Korrekturbetrag in Höhe von CHF 163'574 zulasten des Belegenheitsorts Österreich beziehungsweise zugunsten des Kanton Appenzells Ausserrhoden fest (act. 7.2).

- C. Gegen die Steuerveranlagung liess A. am 13. März 2019 Einsprache erheben (act. 7.3). Diese wurde von der Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 13. Mai 2019 abgewiesen (act. 7.4).
- D. Gegen diesen Einspracheentscheid richtet sich die von A. am 11. Juni 2019 erhobene Beschwerde an das Obergericht Appenzell Ausserrhoden. Sie ist der Ansicht, dass bei den Staats- und Gemeindesteuern der Vermögenswert der Liegenschaften Österreich nur für die Festsetzung des Steuersatzes herangezogen werden dürfe. Indem die Steuerverwaltung unter dem Titel „zeitliche Gewichtung“ einen Teil der Liegenschaften in Österreich – CHF 163'574 – effektiv als Vermögen besteuere, verletze sie das dem Kanton Appenzell Ausserrhoden zustehende Besteuerungsrecht (act. 1).
- E. Mit Vernehmlassung vom 2. Juli 2019 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung der Beschwerde. Sie stellt sich auf den Standpunkt, dass auch im internationalen Verhältnis derjenige Teil des unbeweglichen Vermögens in Österreich, der auf die Zeit zwischen dem Beginn der Steuerperiode und der Schenkung entfalle, im Rahmen der zeitlichen Gewichtung auf das Hauptsteuerdomizil verlegt werde (act. 6).
- F. Mit Replik vom 27. August 2019 liess A. an ihrem Standpunkt festhalten (act. 10). Die Steuerverwaltung verzichtete stillschweigend auf eine Duplik.
- G. Auf weitere Einzelheiten im Sachverhalt und in den Akten sowie die Vorbringen der Parteien in den Rechtschriften wird, soweit für die Beurteilung entscheidrelevant, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Erwägungen

1. Formelles

Die von Amtes wegen vorzunehmende Prüfung der Prozessvoraussetzungen ergibt, dass diese sowohl hinsichtlich der Beschwerdeberechtigung als auch hinsichtlich der übrigen Form- und Fristerfordernisse erfüllt sind. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2. Materielles

2.1

Nach Art. 4 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 (StG; bGS 621.11) sind natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton haben. Bei persönlicher Zugehörigkeit ist die Steuerpflicht unbeschränkt; sie erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke ausserhalb des Kantons (Art. 6 Abs. 1 StG).

Die Steuerauscheidung für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke erfolgt im Verhältnis zu anderen Kantonen und zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 7 Abs. 1 Satz 1 StG).

Nach Art. 8 Abs. 1 Abs. 1 StG entrichten steuerpflichtige Personen, die im Kanton nur für einen Teil ihres Einkommens und Vermögens steuerpflichtig sind, die Steuern für die im Kanton steuerbaren Werte nach dem Steuersatz, der ihrem gesamten Einkommen und Vermögen entspricht; steuerfreie Beträge werden ihnen anteilmässig gewährt.

Die Folgen des Beginns, der Änderung und des Endes der Steuerpflicht aufgrund persönlicher und wirtschaftlicher Zugehörigkeit werden im interkantonalen Verhältnis durch Bundesrecht bestimmt (Art. 9 Abs. 3 StG).

2.2

Nach Art. 22 Abs. 1 des Abkommens vom 30. Januar 1974 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA CH-AT; SR 0.672.916.31) darf unbewegliches Vermögen im Sinne des Artikels 6 Absatz 2 in dem Vertragsstaat besteuert werden, in dem dieses Vermögen liegt.

Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich der nachfolgenden Absätze, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären (Art. 23 Abs. 1 DBA CH-AT).

2.3

Nach Art. 42 Abs. 1 StG unterliegt das gesamte Reinvermögen der Vermögenssteuer. Das steuerbare Vermögen bemisst sich nach dem Stande am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht (Art. 55 Abs. 1 StG). Besteht die Steuerpflicht nur während eines Teils der Steuerperiode, wird die diesem Zeitraum entsprechende Steuer erhoben (Art. 55 Abs. 3 StG). Als Steuerperiode gilt das Kalenderjahr (Art. 53 Abs. 2 StG).

2.4

Unbestritten ist, dass die Beschwerdeführerin im Kalenderjahr 2017 ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in Appenzell Ausserrhoden hatte und demzufolge in der Steuerperiode 2017 aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig war. Nicht streitig ist ferner, dass die Beschwerdeführerin im Frühling 2017 in Österreich zwei Liegenschaften durch eine Schenkung erhielt und dadurch eine beschränkte Steuerpflicht der Beschwerdeführerin aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit in Österreich begründet wurde. Einig sind sich die Parteien (stillschweigend) auch über die Bewertung des ausländischen Vermögens und dass in der Steuerperiode 2017 die Liegenschaften in Österreich bei den Staats- und Gemeindesteuern für die Festsetzung des Steuersatzes herangezogen werden durften. Nicht strittig ist ferner, dass Art. 22 DBA CH-AT Fragen der zeitlichen Bemessung nicht regelt.

Streitig und zu prüfen ist, ob die in Österreich gelegenen Liegenschaften zu Recht unter dem Titel „zeitliche Gewichtung“ teilweise – im Umfang von CHF 163'574 – den in Appenzell Ausserrhoden steuerbaren Werten zugewiesen werden durften.

2.5

Vorliegend wird im Verhältnis zu Österreich das Besteuerungsrecht durch das erwähnte Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen eingeschränkt (DBA CH-AT). Doppelbesteuerungsabkommen sind völkerrechtliche Verträge, die landesrechtliche Verbindlichkeit erlangen und dem Landesrecht als übergeordnetes Recht vorgehen (LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4. Aufl. 2019, § 1, S. 42f.; vgl. auch ERNST HÖHN, in: Ernst Höhn [Hrsg.], Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. Aufl. 1993, S. 86).

Die internationale Doppelbesteuerung verstösst in der Schweiz nicht gegen die Bundesverfassung. Die vom Bundesgericht aufgrund von Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV, SR 101) für das interkantonale Verhältnis aufgestellten Normen gelten im Verhältnis zum Ausland nicht. Eine Ausnahme macht das Bundesgericht nur für ausländische Grundstücke

(LOCHER/MARANTELLI/OPEL, a.a.O., § 1, S. 9f.; ZWEIFEL/HUNZIKER, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], Internationales Steuerrecht, 2015, N. 2 zu Art. 4 OECD-MA; Urteil des Bundesgerichts 2A.421/2000 vom 11. Mai 2001 E. 3e; vgl. hierzu auch PETER MÄUSLI-ALLENSPACH, Erbschafts- und Schenkungssteuern in der Schweiz - ein Überblick, *sucessio* 2012, S. 196, mit Hinweisen).

Zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen sehen die schweizerischen Steuergesetze interne einseitige (unilaterale) Massnahmen vor. Diese werden auch als steuerpflichtbegrenzendes Aussensteuerrecht der Schweiz bezeichnet und sind nicht in einem separaten Gesetz, sondern innerhalb des jeweiligen Gesetzes geregelt. Jene Artikel bestimmen, inwieweit die Schweiz bei Personen mit Auslandsbezug das Besteuerungsrecht in Anspruch nimmt (LOCHER/MARANTELLI/OPEL, a.a.O., § 1, S. 10f.; ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., N. 3 zu Art. 4 OECD-MA). Auf Bundesebene verweist Art. 6 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) für die Abgrenzung der Steuerpflicht für Grundstücke im Verhältnis zum Ausland auf die Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Besteuerung. Aufgrund dieser Verweisung – aber auch zufolge der in Art. 7 Abs. 1 DBG vorgesehenen unbedingten Befreiung mit Progressionsvorbehalt, wonach die freigestellten Teile für die Bestimmung des Steuersatzes berücksichtigt werden – wird auch im internationalen Verhältnis nicht nur die aktuelle, sondern regelmässig auch die virtuelle Doppelbesteuerung ausgeschlossen. Die meisten Kantone haben ihr Aussensteuerrecht weitgehend den Bestimmungen des Bundesrechts (Art. 6 und Art. 7 DBG) nachgebildet (ZWEIFEL/HUNZIKER, a.a.O., N. 6 und N. 9 zu Art. 4 OECD-MA; LOCHER/MARANTELLI/OPEL, a.a.O., § 1, S. 11f.; vgl. auch PETER MÄUSLI-ALLENSPACH, Erbschafts- und Schenkungssteuern in der Schweiz - ein Überblick, *sucessio* 2012, S. 196, mit Hinweisen). So auch der Kanton Appenzell Ausserrhoden, da die kantonalen Bestimmungen von Art. 6 Abs. 1 StG (Umfang der Steuerpflicht), Art. 7 Abs. 1 Satz 1 StG (Steuerausscheidung) sowie Art. 8 StG (Steuerberechnung bei anteiliger Steuerpflicht) weitgehend den bundesrechtlichen Bestimmungen in Art. 6 (Umfang der Steuerpflicht) und Art. 7 (Steuerberechnung bei teilweiser Steuerpflicht) DGB entsprechen. Insofern sind die Ausführungen der Vorinstanz zum interkantonalen Steuerrecht entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin nicht belanglos. Vielmehr ergibt sich aus der Bestimmung von Art. 7 Abs. 1 Satz 1 StG, dass die Vermögenssteuerausscheidung gleich wie im interkantonalen Verhältnis vorgenommen wird (PHILIPP BETSCHART, in: Zweifel/Beusch/Matteotti [Hrsg.], Internationales Steuerrecht, 2015, N. 4 zu Art. 22 OECD-MA).

Ebenfalls nicht zu beanstanden ist, dass die Vorinstanz mangels Regelungen zur zeitlichen Bemessung in Art. 22 DBA CH-AT auf die Anwendung von schweizerischem Recht verweist. Art. 22 DBA CH-AT entspricht inhaltlich weitgehend Art. 22 des OECD-Musterab-

kommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (OECD-MA). In letzterer Bestimmung sind – wie auch in Art. 22 DBA CH-AT – Fragen der zeitlichen Bemessung nicht geregelt, weshalb diesbezüglich das interne Recht der Vertragsstaaten zur Anwendung gelangt (PHILIPP BETSCHART, a.a.O., N. 19 zu Art. 22 OECD-MA; LOCHER/MARANTELLI/OPEL, a.a.O., § 4, S. 375 und § 5, S. 677). Dem OECD-MA samt Kommentar kommt eine zentrale Bedeutung bei der Auslegung von DBA zu (LOCHER/MARANTELLI/OPEL, a.a.O., § 1, S. 70, vgl. auch S. 33).

Aufgrund des Gesagten bemisst sich das steuerbare Vermögen nach dem Stand am Ende der Steuerperiode, vorliegend somit per Ende 2017. Nicht massgebend ist der Zeitpunkt der Schenkung per Mitte/Ende April 2017 und der Umstand, dass die Beschwerdeführerin über die Liegenschaften Österreich nicht während der gesamten Steuerperiode 2017 verfügen konnte. Die Vermögenssteuerausscheidung im interkantonalen Verhältnis wird unter anderem in Art. 4b Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14) geregelt, wonach eine Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit in einem anderen Kanton als demjenigen des steuerrechtlichen Wohnsitzes für die gesamte Steuerperiode besteht, auch wenn sie im Laufe des Jahres begründet, verändert oder aufgehoben wird. In diesem Fall wird der Wert der Vermögensobjekte im Verhältnis zur Dauer der Zugehörigkeit vermindert (Art. 4b Abs. 2 Satz 2 StHG). Vorliegend erfolgte die Liegenschaftenschenkung während der Steuerperiode 2017 und die Liegenschaften Österreich befanden sich per Ende Steuerperiode im Vermögen der Beschwerdeführerin, womit sie in einem ersten Schritt durch den Kanton Appenzell Ausserrhoden, ihrem Wohnsitzkanton, zufolge der diesbezüglich keine Ausnahme zulassenden gesetzlichen Grundlage ganzjährig zur Besteuerung gelangen. Auszuscheiden zugunsten des Liegenschaftsorts, mithin Österreich, ist ab wirtschaftlicher Zugehörigkeit der Beschenkten, das heisst ab dem Schenkungsdatum. Für den Zeitraum ab Beginn der Steuerperiode bis zur Schenkung ist keine gesetzliche Grundlage für eine weitere Ausscheidung oder gar einen Verzicht auf die Besteuerung durch den Wohnsitzkanton vorgesehen (vgl. zum Ganzen: Urteil des Bundesgerichts 2C_187/2020 vom 9. Juli 2020 E. 2ff. mit zahlreichen Hinweisen; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich SB.2015.00086 vom 2. Dezember 2015 E. 2.2.1, E. 2.2.2 und E. 2.2.3 mit Hinweisen).

Zusammenfassend ist daher nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz unter Berücksichtigung von Art. 7 Abs. 1 StG und Art. 9 Abs. 3 StG i.V.m. Art. 4b Abs. 2 Satz 2 StHG denjenigen Teil des unbeweglichen Vermögens in Österreich, der auf die Zeit zwischen Beginn Steuerperiode und Schenkung entfiel, im Rahmen der zeitlichen Gewichtung auf das Hauptsteuerdomizil Appenzell Ausserrhoden verlegt hatte.

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführerin ist auch der Hinweis der Vorinstanz auf das Urteil der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt vom 26. April 2018 für den vorliegenden Fall relevant (BStP 2018 Nr. 12 = StE 2018 A 24.43.1 Nr. 30; vgl. auch LOCHER/MARANTELLI/OPEL, a.a.O., § 4, S. 375). Zwar geht es im erwähnten Urteil um den Kauf einer Liegenschaft, jedoch kommen – wie die Vorinstanz zutreffend erwähnte – bei einer Schenkung einer Liegenschaft im interkantonalen Bereich in Bezug auf die Vermögensausscheidung die gleichen Regeln wie bei einer Veräusserung einer Liegenschaft zur Anwendung (vgl. Kreisschreiben Nr. 18 der Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) vom 27. November 2001 betreffend die interkantonale Ausscheidung bei Änderung der Steuerpflicht während der Steuerperiode im System der einjährigen Postnumerandobesteuerung mit Gegenwartsbemessung (Natürliche Personen), Beispiel 13 (<http://www.estv.admin.ch>); Merkblatt „Doppelbesteuerung und Steuerausscheidung“ des Steueramtes des Kantons Aargau vom 31. Mai 2002, Änderungen 1. Januar 2018, S. 19; Merkblatt 3a/Natürliche Personen/ab 2009, Steuerverwaltung des Kantons Bern, Ziff. 3).

2.6

Zusammenfassend ist die Steuerausscheidung korrekt erfolgt und die Beschwerde ist abzuweisen.

3. Kosten und Entschädigung

Im Rechtsmittelverfahren ist gebühren- und kostenpflichtig, wer ganz oder teilweise unterliegt oder auf dessen Rechtsmittel nicht eingetreten wird (Art. 53 Abs. 1 i.V.m. Art. 19 Abs. 3 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege [VRPG, bGS 143.1]).

3.1

Beim vorliegenden Verfahrensausgang unterliegt die Beschwerdeführerin. Gemäss Art. 4a des Gesetzes vom 25. April 1982 über die Gebühren in Verwaltungssachen (bGS 233.2) betragen die Staatsgebühren vor Obergericht grundsätzlich bis zu Fr. 5'000.--. Innerhalb dieses Gebührenrahmens sind die Gebühren nach dem Zeit- und Arbeitsaufwand, der Bedeutung des Geschäfts sowie nach dem Interesse und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Gebührenpflichtigen zu bemessen (Art. 20 VRPG). Bei der Bemessung ist ferner zu berücksichtigen, dass sich im parallelen – den Bruder der Beschwerdeführerin betreffenden – Verfahren (O2V 19 16) die gleichen Sach- und Rechtsfragen stellen. Praxisgemäss wird in vergleichbaren Fällen üblicherweise eine Gebühr von Fr. 800.-- festgelegt, was auch im vorliegenden Fall angemessen erscheint. Die Gebühr kann mit dem von der Beschwerdeführerin geleisteten Kostenvorschuss verrechnet werden.

3.2

Dem Verfahrensausgang entsprechend ist der Beschwerdeführerin keine Entschädigung zuzusprechen (Art. 53 Abs. 3 VRPG e contrario).

Der Vorinstanz werden unabhängig vom Verfahrensausgang keine Entschädigungen zugesprochen (Art. 53 Abs. 3 i.V.m. Art. 24 Abs. 3 lit. a VRPG).

Demnach erkennt das Obergericht:

1. Die Beschwerde von A. wird abgewiesen.
2. Die Kosten von Fr. 800.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Der Kostenvorschuss von Fr. 800.-- wird angerechnet.
3. Es werden keine Entschädigungen 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 die Vorinstanz.

Im Namen der 2. Abteilung des Obergerichts

Der Obergerichtsvizepräsident:

Die Gerichtsschreiberin:

lic. iur. Walter Kobler

lic. iur. Monika Epprecht

versandt am: 21. August 2020