Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 605/2015

Urteil vom 5. November 2015

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Seiler, Stadelmann,
Gerichtsschreiberin Mayhall.

Verfahrensbeteiligte
A._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch Herrn Guido Schatt, Kaiser Odermatt & Partner,

gegen

1. Gemeinderat U._____,
2. Kantonales Steueramt Aargau,
Beschwerdegegner.

Gegenstand
Grundstückgewinnsteuer 2007,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau, 2. Kammer, vom 8. Juni 2015.

Sachverhalt:

A.
A._____ hat Wohnsitz im Fürstentum Monaco. Am 1. Oktober 2006 erwarb er drei in U._____ gelegene Grundstücke, welche er im darauf folgenden Jahr wieder veräusserte. Die Steuerkommission U._____ veranlagte die darauf geschuldete Grundstückgewinnsteuer auf Fr. xxx. Die von A._____ nach seiner Darstellung an seinen Vater in bar ausgehändigte Provision im Betrag von Fr. yyy für Kaufs- und Verkaufsbemühungen sowie übrige Kosten von Fr. zzz wurden nicht zum Abzug zugelassen.

B.
Die Steuerkommission wies die von A._____ gegen die Veranlagungsverfügung erhobene Einsprache am 8. April 2014 ab. Das Spezialverwaltungsgericht des Kantons Aargau wies seinen Rekurs mit Urteil vom 20. November 2014 ebenfalls ab. Das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau bestätigte dieses Urteil am 8. Juni 2015 und wies seine Beschwerde ab, soweit es darauf eintrat.

C.
Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht vom 13. Juli 2015 beantragt A._____, das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 8. Juni 2015 sei kostenfällig aufzuheben; eventualiter sei die Sache im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen.
Die Vorinstanz, der Gemeinderat U._____ und die Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV haben auf eine

Vernehmlassung verzichtet. Das kantonale Steueramt schliesst auf Beschwerdeabweisung.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen nicht unter den Ausschlusskatalog fallenden Endentscheid einer letzten oberen kantonalen Instanz auf dem Gebiet der Grundstückgewinnsteuer (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 90 BGG). Art. 12 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG, SR 642.14) enthält Bestimmungen über die Grundstückgewinnsteuer (Art. 12 StHG), sodass die Beschwerde auch unter dem Gesichtswinkel von Art. 73 StHG zulässig ist.

1.2. Die Beschwerdeschrift hat einen Antrag zu enthalten (Art. 42 Abs. 1 BGG). Der Beschwerdeführer beantragt lediglich die Aufhebung des angefochtenen Urteils und stellt, eventualiter, ein reines Rückweisungsbegehren.
Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist ein reformatorisches Rechtsmittel (Art. 107 Abs. 2 BGG). Daher darf sich die beschwerdeführende Partei grundsätzlich nicht darauf beschränken, die Aufhebung des angefochtenen Entscheids zu beantragen, sondern muss einen Antrag in der Sache stellen (BGE 137 II 313 E. 1.3 S. 317; 134 III 379 E. 1.3 S. 383; 133 III 489 E. 3.1 S. 489 f.); zulässig ist immerhin ein Antrag auf Rückweisung, wenn das Bundesgericht ohnehin nicht in der Lage wäre, reformatorisch zu entscheiden, weil die erforderlichen Sachverhaltsfeststellungen fehlen (BGE 133 III 489 E. 3.1 S. 489 f.). Rechtsbegehren sind jedoch nach Treu und Glauben auszulegen (BGE 136 V 131 E. 1.2 S. 136; 115 Ia 107 E. 2b S. 109; 105 II 149 E. 2a S. 152; Urteil 4A 46/2015 vom 27. März 2015 E. 3, nicht publiziert in BGE 141 III 155). Geht aus der Beschwerdebegründung zweifelsfrei hervor, was der Beschwerdeführer anstrebt, und wie nach erfolgter Rückweisung vorzugehen wäre, liegt ein Antrag in der Sache vor (BGE 137 II 313 E. 1.3 S. 317; 133 II 409 E. 1.4.1 S. 415; Urteile 1C 786/2013 vom 8. Oktober 2014 E. 1.2, nicht publiziert in BGE 140 II 509; 1C 809/2013 vom 13. Juni 2014 E. 1, nicht publiziert in BGE 140 II 334). Der
Beschwerdeführer rügt, gemäss kantonalem Recht seien Kaufs- bzw. Verkaufsprovisionen vom steuerbaren Grundstückgewinn in Abzug zu bringen; ein solcher Abzug sei nicht erfolgt, weil die Vorinstanz an den Beweis einer Provisionszahlung zu hohe Anforderungen gestellt habe. Sinngemäss beantragt er somit, das angefochtene Urteil sei aufzuheben und die Steuerschuld sei unter Berücksichtigung der Provisionszahlung neu festzusetzen.

1.3. Der Beschwerdeführer, der am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen hat und mit seinen Anträgen unterlegen ist, ist durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde ist vorbehältlich zulässiger sowie rechtsgenüglich begründeter Rügen einzutreten.

1.4. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und Art. 96 BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 138 I 274 E. 1.6 S. 280 f. mit Hinweis). Die Verletzung von Grundrechten sowie von kantonalem und interkantonalem Recht untersucht es, soweit diese Rügen gemäss Art. 95 BGG zulässig sind, in jedem Fall nur, falls eine solche Rüge in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 139 I 229 E. 2.2 S. 232; 134 II 244 E. 2.2 S. 246; 133 II 249 E. 1.4.2 S. 254; Urteil 2C 124/2013 vom 25. November 2013 E. 1.6). Als spezialgesetzliche Bestimmung ermöglicht Art. 73 StHG dem Bundesgericht nicht nur die Prüfung der Vereinbarkeit der kantonalen Gesetzgebung mit den bundesrechtlichen Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes mit freier Kognition (wozu es sich bereits auf Art. 95 BGG stützen könnte), sondern, zur Herstellung der Konkordanz mit dem
Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (SR 642.11; DBG), auch die freie Überprüfung der Auslegung und Anwendung von harmonisiertem kantonalem Gesetzesrecht. In den Bereichen, in

denen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt oder keine Anwendung findet, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts auf Willkür (BGE 134 II 207 E. 2 S. 210; 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.; Urteil 2C 693/2014 / 2C 694/2014 vom 4. März 2015 E. 2.1; 2C 153/2014 vom 4. September 2014 E. 1.2).

1.5. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zu Grunde (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 BGG). Offensichtlich unrichtig festgestellt ist ein Sachverhalt, wenn er willkürliche Feststellungen beinhaltet (BGE 137 I 58 E. 4.1.2 S. 62). Obwohl nicht ausdrücklich im Gesetz erwähnt, beruht auch eine unvollständige Sachverhaltsfeststellung auf einer Rechtsverletzung. Was rechtserheblich ist, bestimmt das materielle Recht; eine in Verkennung der Rechtserheblichkeit unvollständige Erstellung der für die rechtliche Beurteilung massgeblichen Tatsachen stellt demzufolge eine Verletzung materiellen Rechts dar (BGE 136 II 65 E. 1.4 S. 68, 134 V 53 E. 4.3 S. 62; MEYER, Wege zum Bundesgericht - Übersicht und Stolpersteine, ZBJV 146/2010 S. 857). Rein appellatorische Kritik an der Sachverhaltsermittlung und an der Beweiswürdigung genügt den Begründungs- bzw. Rügeanforderungen nicht (vgl. BGE 139 II 404 E. 10.1 S. 445 mit Hinweisen). Das Bundesgericht greift in die Beweiswürdigung des Sachgerichts ein, wenn diese willkürlich ist (BGE 129 I 8 E. 2.1 S. 9; Urteil 4A 56/2013 vom 4. Juni
2013 E. 2). Willkür liegt nicht schon dann vor, wenn eine andere Lösung ebenfalls in Betracht zu ziehen oder gar vorzuziehen wäre, sondern nur, wenn der angefochtene Entscheid offensichtlich unhaltbar ist, mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft (BGE 138 IV 13 E. 5.1 S. 22; 134 II 124 E. 4.1 S. 133; 132 III 209 E. 2.1 S. 211). Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn das Sachgericht offensichtlich unhaltbare Schlüsse zieht, erhebliche Beweise übersieht oder solche willkürlich ausser Acht lässt (vgl. BGE 129 I 8 E. 2.1 S. 9; 120 Ia 31 E. 4b S. 40). Inwiefern die vorinstanzliche Beweiswürdigung willkürlich sein soll, ist in der Beschwerde klar und detailliert aufzuzeigen (BGE 134 II 244 E. 2.2 S. 246; 130 I 258 E. 1.3 S. 262). Insbesondere ist im Einzelnen darzulegen, dass und weshalb die im angefochtenen Entscheid enthaltene Beweiswürdigung unter gar keinen Umständen zutreffen kann. Namentlich genügt es nicht, einzelne Beweise anzuführen, die anders als im angefochtenen Entscheid gewichtet werden sollen, und dem Bundesgericht in appellatorischer Kritik die eigene Auffassung zu
unterbreiten, als ob diesem freie Sachverhaltsprüfung zukäme (vgl. BGE 116 Ia 85 E. 2b S. 88).

2.
Der Beschwerdeführer rügt, gemäss § 104 lit. c des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 des Kantons Aargau (StG/AG) seien Kaufs- bzw. Verkaufsprovisionen von der Steuerbemessungsgrundlage in Abzug zu bringen. Zwecks Beleg der Provisionszahlung habe er der Steuerverwaltung das Rechtsgeschäft vollumfänglich erläutert, die Funktion des Empfängers der Vermittlungsprovision und seine Tätigkeiten transparent dargestellt, betreffend Höhe der geleisteten Provision einen Drittvergleich angestellt und mehrmals eine schriftliche Bestätigung über den Empfang der Zahlung eingeholt. Dass der Empfänger der Vermittlungsprovision sein Vater sei, könne höchstens hinsichtlich der Höhe der Vermittlungsprovision, nicht jedoch hinsichtlich Wahrheitsgehalt und Vorhandensein der Empfangsbestätigung von Belang sein. Die Vorinstanz habe an den Beweis dieser Zahlung zu hohe Anforderungen gestellt und ihm faktisch den (negativen) Beweis dafür auferlegt, dass sein Vater keine Urkundenfälschung begangen habe, was Art. 8 ZGB verletze.

2.1. Die Grundstückgewinnsteuer wird nicht in Art. 9 Abs. 1 StHG, sondern in Art. 12 StHG im dritten Kapitel dieses Gesetzes geregelt. Art. 12 StHG können keine Vorschriften über die vom steuerbaren Erlös abzugsfähigen Aufwendungen entnommen werden. In diesem Bereich steht dem kantonalen Gesetzgeber somit ein, wenn auch beschränkter, Gestaltungsspielraum zu (BGE 131 II 722 E. 2.1 S. 724 f.; Urteil 2C 1026/2012 vom 1. April 2013 E. 4.2, mit zahlreichen Hinweisen).

2.2. Gemäss § 104 Abs. 1 lit. c StG/AG gelten als anrechenbare Aufwendungen insbesondere die Kosten, die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstückes verbunden sind. Gerügt werden kann im vorliegenden Zusammenhang, diese kantonale Vorschrift sei willkürlich oder harmonisierungswidrig angewendet worden (vgl. oben, E. 1.4).

2.3.

2.3.1. Steuerverfahren werden vom Untersuchungsgrundsatz beherrscht. Im Anwendungsbereich der harmonisierten Verfahrensvorschriften des StHG hat die Steuerverwaltung den Sachverhalt von Amtes wegen zu erstellen (Art. 46 Abs. 1 StHG; ZWEIFEL, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. Aufl. 2002, N. 3 zu Art. 46 StHG; OBERSON, Droit fiscal suisse, 4. Aufl. 2012, S. 513). Die steuerpflichtige Person untersteht hingegen einer weitreichenden Mitwirkungspflicht bei der Sachverhaltserstellung. Sie muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen (Art. 42 Abs. 1 StHG).

2.3.2. Die Veranlagungs- oder Gerichtsbehörde hat die gesammelten rechtserheblichen Tatsachen einer (freien) Beweiswürdigung zu unterziehen (ZWEIFEL, a.a.O., N. 22 zu Art. 46 StHG). Im bundesgerichtlichen Verfahren handelt es sich dabei um eine Tatfrage (BGE 140 III 264 E. 2.3 S. 266; 137 I 58 E. 4.1.2 S. 62; Urteil 2C 16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.3; zur Überprüfbarkeit im bundesgerichtlichen Verfahren oben, E. 1.5). Rechtsfrage ist hingegen, ob die Vorinstanz das zutreffende Beweismass angewendet hat (Urteile 2C 16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.3; 2C 511/2013 vom 27. August 2013 E. 1.3, nicht publ. in: BGE 139 II 451). Als Regelbeweismass gilt der volle (strikte) Beweis. Dieser ist erbracht, wenn das Gericht am Vorliegen der behaupteten Tatsache keine ernsthaften Zweifel mehr hat oder allenfalls verbleibende Zweifel als leicht erscheinen (BGE 130 III 321 E. 3.2 S. 324; Urteil 2C 16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.3). Verlangt wird ein so hoher Grad der Wahrscheinlichkeit, dass vernünftigerweise mit der Möglichkeit des Gegenteils nicht mehr zu rechnen ist (SCHÄR, Das Beweismass im Steuerrecht, in: StR 1996 S. 5 ff.). Demgegenüber stellt das Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit eine Beweiserleichterung dar und
genügt nicht für den Vollbeweis (BGE 130 III 321 E. 3.2 S. 324; 128 III 271 E. 2b/aa S. 275).

2.3.3. Sind die Steuerfaktoren trotz pflichtgemässer Mitwirkung der steuerpflichtigen Person auch nach durchgeführter Beweiswürdigung nicht erstellt und müssen sie nicht nach Ermessen veranlagt werden (Art. 46 Abs. 3 StHG), gelangen auch im Steuerrecht die Regeln über die objektive Beweislastverteilung gemäss Art. 8 ZGB zur Anwendung. Demnach ist die Veranlagungsbehörde grundsätzlich für die steuerbegründenden und -erhöhenden, der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet (BGE 140 II 248 E. 3.5 S. 252; Urteil 2C 16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.4; STADELMANN, Beweislast oder Einschätzung nach pflichtgemässem Ermessen? Eine Auslegeordnung aus richterlicher Sicht, in: StR 56/2001 S. 264 ff.; OBERSON, a.a.O., S. 513 f.).

2.4. Die Vorinstanz hat in Anwendung des (im Vergleich zum Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, vgl. BGE 137 II 353 E. 6.2 S. 359 f., Urteile 2C 862/2011 und 2C 863/2011 vom 13. Juni 2012 E. 2.4 erhöhten) Regelbeweismasses aus den im Recht liegenden Unterlagen den Schluss gezogen, aus ihnen gehe die geltend gemachte Barzahlung des Beschwerdeführers an seinen Vater zwecks Entgeltung geleisteter Mäklerleistungen nicht hervor. Sie gelangte demnach in freier Beweiswürdigung zum Ergebnis, dass vernünftigerweise nicht mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ausgeschlossen werden könne, die betreffende Zahlung sei, wenn überhaupt, aus Gefälligkeit erfolgt. Die Vorinstanz hat damit das anzuwendende Beweismass nicht verkannt; dass die Beweiswürdigung willkürlich sei, ist nicht dargetan. Die Beschwerde erweist sich in diesem Punkt als unbegründet.

2.5. Nicht nachvollziehbar ist die Rüge des Beschwerdeführers, ihm werde im Sinne einer negativen Tatsache der Beweis auferlegt, dass sein Vater mit der Ausstellung der Empfangsbestätigung der Zahlung keine Urkundenfälschung begangen habe.
Die Frage der Folgen der Beweislosigkeit einer Tatsache in einem steuerrechtlichen Verfahren (objektive Beweislastverteilung; vgl. dazu oben, E. 2.3.3) darf nicht mit einer strafrechtlichen Würdigung eines bestimmten Verhaltens verwechselt werden. Der in freier Beweiswürdigung gezogene Schluss der Vorrichter, mit den ins Recht gelegten Unterlagen sei der Beweis für eine Provisionszahlung an den Vater nicht geleistet worden, ergeht unabhängig von einer allfälligen strafrechtlichen Qualifikation dessen Verhaltens, zumal gemäss der Aktenlage kein Strafverfahren gegen diesen eingeleitet worden ist (anders die Konstellation einer Bindung der Verwal-

tungsbehörde und der Verwaltungsrichter an ein rechtskräftiges Strafrechtsurteil, BGE 124 II 103 E. 1c S. 106 f.; 119 Ib 158 E. 2c und 3c S. 160 ff. bzw. 163 f.; Urteil 2C 35/2012 vom 20. August 2012 E. 2.2).
Abgesehen davon, dass die Vorinstanz die Folgen der objektiven Beweislosigkeit der als Abzug geltend gemachten Kosten als steuermindernde Tatsache zutreffenderweise den Beschwerdeführer tragen liess (Art. 8 ZGB; vgl. oben, E. 2.3.3) übersieht der Beschwerdeführer, dass die Beantwortung der Frage, ob sein Vater das Delikt der Ürkundenfälschung (in casu der Falschbeurkundung gemäss Art. 251 Ziff. 1 StGB; BGE 138 IV 206 E. 5.3 S. 212; 135 IV 12 E. 2 S. 15 ff.) begangen habe, das Ergebnis eines rechtliche Würdigungen beinhaltendes (vgl. ausführlich BGE 135 IV 12 E. 2 S. 15 ff.) und in ein Urteil mündendes strafrechtlichen Verfahrens bildet und keine eigentliche, im vorliegenden steuerrechtlichen Verfahren einem Beweis unterliegende Tatsache darstellen kann (zum Begriff der Tatsache als Lebensereignis MEYER/DORMANN, in: Basler Kommentar zum Bundesgerichtsgesetz, 2. Aufl. 2011, N. 7 zu Art. 105 BGG). Eine allfällige strafrechtliche Einordnung des Verhaltens des Vaters stellt, weil für die freie Beweiswürdigung und die Auferlegung der Folgen der objektiven Beweislosigkeit entbehrlich, auch keine im steuerrechtlichen Verfahren zu beantwortende Vorfrage (zum Begriff der Haupt- und Vorfragen BGE 132 II 469 E. 2.5 E. 473; 123 V 25 E.
5c cc S. 33; AUBRY GIRARDIN, Commentaire de la LTF, 2. Aufl. 2014 N. 7 ff., SVEN RÜETSCHI, Vorfragen und Hauptfragen im Zivilprozess, Diss. Basel 2010, S. 21 ff., HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl. 2010, S. 19) dar. Für das steuerrechtliche Verfahren ist zusammenfassend der Beschwerdeführer für die Leistung der Zahlung und die innere Absicht, aus welcher sie erfolgte, objektiv beweisbelastet und trägt demnach die Folgen der Beweislosigkeit; ob hingegen die für die Qualifikation als Falschbeurkundung im strafrechtlichen Sinn (Art. 251 Ziff. 1 StGB) erforderlichen Merkmale vorliegen, ist das Ergebnis eines strafrechtlichen Verfahrens, dessen Durchführung sich für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Kosten als entbehrlich erweist. Von einem Auferlegen eines Beweises für eine negative Tatsache kann keine Rede sein, weshalb die Beschwerde auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen ist.

3.
Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Gerichtskosten werden nicht gesprochen (Art. 68 Abs. 1 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.– werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

3.
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Aargau und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 5. November 2015

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Die Gerichtsschreiberin: Mayhall