



2C_1123/2018

Urteil vom 8. Januar 2019

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Donzallaz,
Bundesrichter Haag,
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte
1. A.A. _____,
2. B.A. _____,
Beschwerdeführer,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Thurgau,
Beschwerdegegnerin.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Thurgau, Steuerperiode 2016,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Thurgau vom 3. Oktober 2018 (VB.2018.91/E).

Erwägungen:

1.

1.1. Die Eheleute A.A. _____ und B.A. _____ geb. C. _____ haben steuerrechtlichen Wohnsitz in U. _____/TG, wo sie je hälftige Eigentümer des Grundstücks Nr. xxx sind. Dieses liegt an der V. _____strasse 16 und ist mit einem Einfamilienhaus bebaut, das die Eheleute gemeinsam bewohnen. Das Grundstück wurde letztmals im Jahr 2016 einer direktsteuerlichen allgemeinen Neubewertung ("Generalrevision") unterzogen. Gemäss der Bewertungsverfügung der Steuerverwaltung des Kantons Thurgau (KSTV/TG) vom 24. Februar 2016 erreichte der Vermögenssteuerwert (Verkehrswert) Fr. 695'000.-- und der Einkommenssteuerwert (Eigenmietwert) Fr. 39'072.--. Mit der Verfügung wurde den Eheleuten auch das Schätzungsprotokoll eröffnet. Die Bewertungsverfügung erwuchs unangefochten in Rechtskraft.

1.2. In ihrer Steuererklärung zur Steuerperiode 2016 deklarierten die Eheleute lediglich einen Eigenmietwert von Fr. 15'444.-- (60 % von Fr. 25'740.--) und einen Verkehrswert von Fr. 550'000.--, da sie die Neubewertung für unzutreffend hielten. Die KSTV/TG ging darauf nicht ein und berücksichtigte bei Veranlagung der Staats- und Gemeindesteuer die Werte, wie sie aus der rechtskräftigen Bewertungsverfügung vom 24. Februar 2016 hervorgehen (Veranlagungsverfügung vom 17. Oktober 2017). Was den Eigenmietwert betrifft, veranlagte sie von Amtes wegen einen Ansatz von Fr. 23'443.-- (60 % von Fr. 39'072.--; § 23 Abs. 3 StG/TG). Die Eheleute erhoben am 24. Oktober 2017 Einsprache, welche die KSTV/TG mit Einspracheentscheid vom 17. November 2017 abwies.

1.3. Dagegen gelangten die Eheleute am 21. Dezember 2017 an die Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau, die den Rekurs mit Entscheid vom 29. Juni 2018 abwies, soweit sie auf das Rechtsmittel eintrat. Die Steuerrekurskommission hielt fest, massgebend seien die rechtskräftig veranlagten Werte gemäss Bewertungsverfügung vom 24. Februar 2016. Das Objekt habe seit der allgemeinen Neubewertung keine

Veränderungen erfahren, was eine Zwischenschätzung von vornherein ausschliesse. Selbst wenn der Rekurs als sinngemässes Gesuch um Revision der Bewertungsverfügung vom 24. Februar 2016 entgegenzunehmen wäre, könnte die Eingabe keinen Erfolg haben. Die Kritik an der Neubewertung hätte nämlich, so die Steuerrekurskommission, im Bewertungsverfahren vorgebracht werden können. Hinzu komme, dass die Frist, um rechtsgültig die Revision zu verlangen, längst verstrichen sei.

1.4. Das Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau bestätigte die Sichtweise der Vorinstanz mit Entscheid VG.2018.91/E vom 3. Oktober 2018. Es erkannte, die Bewertung der benachbarten Grundstücke (Familien D. _____ und E. _____, V. _____ strasse 20 und 22), auf welche die Eheleute sich berufen, sei ihnen zwar erst nach Eintritt der Rechtskraft der Bewertungsverfügung vom 24. Februar 2016 bekannt geworden. Dessen ungeachtet wäre es den Eheleuten, so das Verwaltungsgericht, bereits zuvor möglich gewesen, ein Rechtsmittel zu ergreifen, da die Bewertung der Vergleichsobjekte bloss noch zur Bestärkung der gefassten Ansicht geführt habe. Die abweichende Bewertung der Vergleichsobjekte sei ihnen spätestens im Herbst 2016 bewusst geworden, was dokumentiert sei (Telefongespräch der Eheleute mit der KSTV/TG). Spätestens dadurch sei die 90-tägige Revisionsfrist in Gang gesetzt worden. Folglich habe die Steuerrekurskommission mit Recht davon abgesehen, das Beschwerdeverfahren zu sistieren, bis die KSTV/TG über ein etwaiges Revisionsgesuch entschieden habe.

1.5. Mit Eingabe vom 15. Dezember 2018 erheben die Eheleute beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragen, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben. Im Einzelnen seien die "Falschaussagen in Akte Nr. 56/69 'Anzahl Zimmer' und Nr. 57/69 'Besonnung: Südhanglage' (...) entsprechend den Tatsachen zu korrigieren" und die Bewertung "unter Miteinbezug der Liegenschaftenbesitzer" neu vorzunehmen.

1.6. Der Abteilungspräsident als Instruktionsrichter (Art. 32 Abs. 1 BGG [SR 173.110]) hat von Instruktionsmassnahmen - namentlich von einem Schriftenwechsel (Art. 102 Abs. 1 BGG) - abgesehen.

2.

2.1. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen vor (Art. 82 lit. a, Art. 83 *e contrario*, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 73 StHG [SR 642.14]).

2.2. Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht, wozu auch das harmonisierte Steuerrecht von Kantonen und Gemeinden zählt (Art. 129 BV), von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG; **BGE 143 V 19** E. 2.3 S. 23 f.) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; **BGE 144 II 313** E. 5.1 S. 319).

2.3. Im Unterschied dazu geht das Bundesgericht der angeblichen Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (unter Einschluss der Grundrechte) und des rein kantonalen Rechts nur nach, falls eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit; **BGE 144 II 313** E. 5.1 S. 319). In der Beschwerde ist daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (**BGE 143 I 1** E. 1.4 S. 5).

2.4. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; **BGE 144 V 173** E. 1.2 S. 175). Die Sachverhaltskontrolle ist auf offensichtlich unrichtige Feststellungen beschränkt (Art. 105 Abs. 2 BGG). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (**BGE 144 IV 35** E. 2.3.3 S. 42 f.). Tatfrage ist auch die Beweiswürdigung (**BGE 144 I 28** E. 2.4 S. 31). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (**BGE 144 V 50** E. 4.1 S. 52 f. mit Hinweisen; vorne E. 2.3).

3.

3.1. Der Harmonisierungsgesetzgeber macht den Kantonen und Gemeinden zum Verfahren der Bewertung der Grundstücke keine Vorgaben. Harmonisierungsrechtlich zu beachten ist einzig, dass das unbewegliche Vermögen zum Verkehrswert bewertet wird, wobei der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden kann (Art. 14 Abs. 1 StHG [SR 642.14]). Sodann unterliegt die "Eigennutzung von Grundstücken" der Einkommenssteuer (Art. 7 Abs. 1 Satz 1 StHG).

3.2.

3.2.1. Nach dem Recht des Kantons Thurgau besteht im hier interessierenden Bereich eine *zweiphasige Konzeption*, die zwischen einem vorgeschalteten Bewertungsverfahren und dem nachfolgenden Veranlagungsverfahren unterscheidet. In einer ersten Phase erfolgt die Bewertung. Sobald die Bewertungsverfügung rechtskräftig geworden ist, werden die Werte in die Veranlagungsverfügung übernommen. Diesen Automatismus kennen in gleicher oder ähnlicher Form auch andere Kantone, so beispielsweise *Appenzell Innerrhoden* (Urteil 2C_834/2015 vom 15. Februar 2016 E. 1.1), *Bern* (Urteil 2C_827/2014 vom 1. September 2015 E. 1, in: ASA 84 S. 377), *Graubünden* (Urteil 2C_1236/2012 vom 20. Juni 2013 E. 1.1, in: ASA 82 S. 72), *Schwyz* (Urteile 2C_495/2015 vom 13. April 2016 E. 1.2; 2C_890/2012 vom 15. Dezember 2012 E. 1.1, in: StE 2013 B 25.3 Nr. 40, StR 68/2013 S. 150; 2C_873/2011 vom 22. Oktober 2012 E. 1.1; 2C_101/2010 vom 24. Juni 2010 E. 1.4), *St. Gallen* (Urteil 2P.153/1995 vom 30.

Oktober 1997 E. 1), *Waadt* (Urteile 2C_494/2016 vom 15. November 2016 E. 1.2; 2C_83/2009 vom 8. Mai 2009 E. 1.2 in: StR 64/2009 S. 760) und *W allis* (Urteil 2C_742/2010 vom 16. Februar 2011 E. 1.1).

3.2.2. Das jeweilige kantonale Recht schliesst nicht immer ausdrücklich aus, dass die aus der rechtskräftigen Bewertungsverfügung in die Veranlagungsverfügung übertragenen Werte dann nochmals angefochten werden könnten. Namentlich im Recht des Kantons Thurgau kommt die Massgabe der rechtskräftigen Bewertungsverfügung für die nachfolgenden Veranlagungen nicht explizit zum Ausdruck. Gegenbeispiel ist etwa das Recht des Kantons Bern, wo der amtliche Wert (nicht aber der Eigenmietwert) separat eröffnet wird. Gemäss Art. 181 Abs. 3 des Steuergesetzes (des Kantons Bern) vom 21. Mai 2000 (StG/BE; BSG 661.11) gilt, dass "der amtliche Wert vorbehaltlich einer teilweisen oder ausserordentlichen Neubewertung bis zur nächsten allgemeinen Neubewertung" wirksam bleibt. Die Massgabe der rechtskräftigen Grundstücksbewertung für alle künftigen Veranlagungsperioden, bis es zur Neubewertung kommt, widerspiegelt sich insbesondere im bundesgerichtlichen Verfahren. Die Bewertungsverfügung schliesst ein selbständiges (Vor-) Verfahren ab und ist, wenn kantonal letztinstanzlich, als Endentscheid im Sinne von Art. 90 BGG mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten anfechtbar (Urteil 2C_1000/2011 vom 19. Juni 2012 E. 1.1).

3.2.3. Tritt eine in einem selbständigen (Vor-) Verfahren ergangene Bewertungsverfügung in Rechtskraft, so liegt ihr Hauptzweck mithin darin, solange auf alle betroffenen Veranlagungsverfügungen auszustrahlen, bis die Verhältnisse eine Neubewertung erfordern. Folglich tritt eine *Rechtskrafterstreckung* ein, die einzig dadurch behoben werden kann, dass eine neue Bewertungsverfügung ergeht. Bis dahin sind die Werte fixiert.

3.2.4. Gemäss § 43 Abs. 3 des Gesetzes (des Kantons Thurgau) vom 14. September 1992 über die Staats- und Gemeindesteuern (StG/TG; RB 640.1) regelt der Regierungsrat die Bewertungsgrundsätze und das Verfahren der amtlichen Liegenschaftenschätzung. Im Anschluss daran erging die Verordnung vom 24. November 1992 über die Steuerschätzung der Grundstücke (SchäV/TG; RB 640.12). Das Verfahren der Bewertung richtet sich, so § 11 SchäV/TG, sinngemäss nach § 142 ff. StG/TG. Die Bewertungsverfügung wird rechtskräftig (§ 23 Abs. 1 SchäV/TG), wenn und insoweit sie nicht angefochten wird. Gemäss § 2 Abs. 3 der Verordnung (des Kantons Thurgau) vom 10. November 1992 zum Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern (StV/TG; RB 640.11) ist der durch den Liegenschaftsschätzer ermittelte, jährlich indexierte Mietwert die Grundlage für die Eigenmietwertbesteuerung. Wenn die Vorinstanz daraus schliesst, dass nach thurgauischem Recht von der Fixationswirkung der rechtskräftigen Bewertung auszugehen sei, ist dies jedenfalls nicht verfassungsrechtlich unhaltbar.

3.2.5. Diese gesetzliche Konzeption ist, wie ausgeführt, rein kantonalrechtlicher Natur, was dazu führt, dass im bundesgerichtlichen Verfahren die qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit herrscht (vorne E. 2.3). Die Eheleute hätten mithin vorzubringen gehabt, dass und inwiefern die Vorinstanz bei ihrer grundsätzlichen Beurteilung, im Veranlagungsverfahren könne auf die Bewertung nicht zurückgekommen werden, in verfassungsmässige Individualrechte eingegriffen haben soll. Diesen Anforderungen genügt die Eingabe nicht, selbst wenn zu berücksichtigen ist, dass eine Laienbeschwerde vorliegt, weswegen die formellen Anforderungen praxisgemäss niedriger angesetzt werden (dazu etwa Urteil 2C_783/2018 vom 29. November 2018 E. 2.2.5). Zur zweistufigen gesetzlichen Konzeption äussern die Eheleute sich nicht. Sie bringen zwar vor, die Bewertung beruhe auf der Annahme, dass eine Südhanglage bestehe und das Einfamilienhaus über 6½ Zimmer verfüge. Beides treffe nicht zu, das Objekt sei nordhangseitig gelegen und umfasse lediglich 5½ Zimmer. Aufgrund der Rechtskrafterstreckung der Bewertungsverfügung vom 24. Februar 2016 kann dies aber im Veranlagungsverfahren nicht geprüft werden.

3.3.

3.3.1. Den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen zufolge (vorne E. 2.4) ist die Bewertungsverfügung vom 24. Februar 2016 unangefochten in Rechtskraft erwachsen (vorne E. 1.1). Die beiden Vorinstanzen haben geprüft, ob die Eingabe als "sinngemässes" Gesuch um Revision der Bewertungsverfügung verstanden werden könne, und dies verneint. Die vorinstanzliche Sichtweise verletzt kein Bundesrecht. Denn die Vorinstanz hat, wiederum für das Bundesgericht verbindlich, festgehalten, dass die Eheleute spätestens im Herbst 2016 davon erfahren hätten, dass die beiden benachbarten Vergleichsobjekte niedriger bewertet worden seien (vorne E. 1.4). Die Eheleute bringen nun zwar im bundesgerichtlichen Verfahren vor, erst eine handschriftliche Notiz vom 17. November 2017 habe ihnen die Augen geöffnet. Damit setzen sie der vorinstanzlichen Beweiswürdigung aber nur ihre eigene Sichtweise entgegen. Wiederum zeigen sie nicht auf, dass und inwiefern die strittige Beweiswürdigung verfassungswidrig sein soll.

3.3.2. Entsprechend hat das Bundesgericht davon auszugehen, dass die Eheleute spätestens im Herbst 2016 über hinreichende Kenntnisse verfügten, was die 90-tägige Frist für ein Revisionsbegehren (§ 179a Abs. 3 StG/TG) ausgelöst hätte. Selbst wenn die Einsprache vom 24. Oktober 2017 (vorne E. 1.2) als "sinngemässes" Revisionsgesuch gewertet werden könnte, was offenbleiben kann, wäre die Frist zu diesem Zeitpunkt längst verstrichen gewesen. Entsprechend durfte die Vorinstanz feststellen, auf das möglicherweise "sinngemäss" gestellte Revisionsgesuch sei/wäre nicht einzutreten.

3.4. Damit erweist die Beschwerde sich als unbegründet. Sie ist abzuweisen. Den Steuerpflichtigen steht es offen, bei hinreichend veränderten Verhältnissen eine Neubewertung ihres Grundstücks zu beantragen, wobei hierfür die im kantonalen Recht verankerten Voraussetzungen zu beachten sind (§4 SchäV/TG).

4.

Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den Steuerpflichtigen aufzuerlegen. Diese tragen ihren Anteil zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftbarkeit (Art. 66 Abs. 5 BGG). Dem Kanton Thurgau, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, ist keine Entschädigung auszurichten (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 2'000.-- werden den Beschwerdeführern auferlegt. Diese tragen ihren Anteil zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftbarkeit.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 8. Januar 2019

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher