

BGer 2C_891/2017 vom 21. August 2019

Bundesgericht, 2019-08-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_891_2017

FR: TF 2C_891/2017 du 21 août 2019

IT: TF 2C_891/2017 del 21 agosto 2019

Erwägungen

E. 1.1

Die Beschwerde richtet sich gegen den verfahrensabschliessenden Entscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. 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 und Art. 90 BGG ; Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]).

E. 1.2

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) nur die geltend gemachten Rechtsverletzungen, sofern rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 142 I 135 E. 1.5 S. 144). Der Eingriff in kantonales oder kommunales Recht bildet nur insofern einen eigenständigen Beschwerdegrund, als die Verletzung kantonaler verfassungsmässiger Rechte oder kantonaler Bestimmungen zum Stimm- und Wahlrecht geltend gemacht wird (Art. 95 lit. c und d BGG). Abgesehen davon kann das Bundesgericht die Auslegung und Anwendung kantonalen Verfassungs-, Gesetzes- oder Verordnungsrechts lediglich daraufhin überprüfen, ob dadurch Bundes-, Völker- oder interkantonales Recht verletzt wird (Art. 95 lit. a, b und e BGG). Dabei steht die Verletzung des Willkürverbots (Art. 9 BV) im Vordergrund (BGE 138 I 162 E. 3.3 S. 166 ; 136 I 241 E. 2.5.2 S. 250).

In Bezug auf die Verletzung von Grundrechten und weiteren verfassungsmässigen Rechten sowie von kantonalem und interkantonalem Recht gilt eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht, das heisst in der Beschwerde ist klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, inwiefern die angerufenen Rechte verletzt sein sollen (Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 142 II 369 E. 2.1 S. 372 ; 139 I 229 E. 2.2 S. 232; 136 II 304 E. 2.5 S. 314; Urteil 2C_138/2014 vom 12. Dezember 2014 E. 1.3.3). Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Eine Berichtigung oder Ergänzung der vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen ist von Amtes wegen (Art. 105 Abs. 2 BGG) oder auf Rüge hin (Art. 97 Abs. 1 BGG) möglich. Von den tatsächlichen Grundlagen des vorinstanzlichen Urteils weicht das Bundesgericht jedoch nur ab, wenn diese offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 142 I 135 E. 1.6 S. 144 f.).

E. 1.3

Zur Sachverhaltsfeststellung gehört auch die auf Indizien gestützte Beweiswürdigung. Die Sachverhaltsfeststellung bzw. Beweiswürdigung erweist sich als willkürlich gemäss Art. 9 BV, wenn sie offensichtlich unhaltbar oder aktenwidrig ist, wenn das Gericht Sinn und Tragweite eines Beweismittels offensichtlich verkannt hat, wenn es ohne sachlichen Grund ein wichtiges und entscheidungswesentliches Beweismittel unberücksichtigt gelassen oder wenn es auf der Grundlage der festgestellten Tatsachen unhaltbare Schlussfolgerungen gezogen hat (BGE 140 III 264 E. 2.3 S. 265 f.; Urteile 2C_1072/2014 vom 9. Juli 2015 E. 1.4; 2C_310/2014 vom 25. November 2014 E. 1.2). Eine entsprechende Rüge ist substantiiert vorzubringen; auf rein appellatorische Kritik an der Sachverhaltsfeststellung bzw. Beweiswürdigung geht das Gericht nicht ein (BGE 140 III 264 E. 2.3 S. 266; 139 II 404 E. 10.1 S. 444 f.).

E. 2.1

Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen Gewinne, die sich bei Veräusserung eines Grundstücks des Privatvermögens oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks sowie von Anteilen daran ergeben, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt (Art. 12 Abs. 1 StHG). Vorliegend ist unbestritten, dass Art. 12 StHG nicht festlegt,

welche Kosten beim Grundstückgewinn als Aufwendungen anrechenbar sind und dass dem kantonalen Gesetzgeber diesbezüglich ein gewisser Spielraum verbleibt. So können die Kantone selber bestimmen, ob und in welchem Umfang sie Mäklerprovisionen als Aufwendungen anrechnen. Im Extremfall kann ein Kanton überhaupt keine Mäklerprovision zum Abzug zulassen (Urteile 2C_1026/2012 vom 1. April 2013 E. 4.2; 2C_119/2009 vom 29. Mai 2009 E. 2.1 und 3.2.1; 2C_479/2007 vom 28. März 2008 E. 2.1).

§ 221 Abs. 1 lit. c des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (StG ZH; LS 631.1) mit dem Titel "Aufwendungen" lautet folgendermassen:

"Als Aufwendungen sind anrechenbar:

[...]

c. übliche Mäklerprovisionen und Insertionskosten für Erwerb und Veräusserung;

[...]."

Aufgrund des kantonalen Gestaltungsspielraums handelt es sich bei dieser Bestimmung um reines kantonales Recht, weshalb das Bundesgericht deren Auslegung und Anwendung nur auf Verfassungs- und Völkerrechtskonformität, insbesondere hinsichtlich Verletzung des Willkürverbots, überprüfen kann (Urteile 2C_1026/2012 vom 1. April 2013 E. 4.3; 2C_119/2009 vom 29. Mai 2009 E. 2.1 mit Hinweisen; vgl. auch Urteil 2C_138/2014 vom 12. Dezember 2014 E. 1.3.2 mit Hinweisen). Willkür in der Rechtsanwendung liegt vor, 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. Das Bundesgericht hebt einen Entscheid jedoch nur auf, wenn nicht bloss die Begründung, sondern auch das Ergebnis unhaltbar ist. Dass eine andere Lösung ebenfalls vertretbar oder gar zutreffender erscheint, genügt nicht (BGE 141 I 70 E. 2.2 S. 72; 140 III 16 E. 2.1 S. 18 f.; Urteil 2C_655/2015 vom 22. Juni 2016 E. 3.1, nicht publiziert in: BGE

142 I 155 ; Urteile 2C_382/2016 vom 11. Juli 2017 E. 6.1; 2C_138/2014 vom 12. Dezember 2014 E. 1.3.2).

E. 2.2

Gemäss langjähriger Zürcher Praxis wird für das ganze Kantonsgebiet eine Mäklerprovision von 2 % des Kaufpreises, bei schwer verkäuflichen Objekten von bis zu 3 % und bei hohen Verkaufserlösen von weniger als 2 % (jeweils zuzüglich nicht rückforderbarer Mehrwertsteuer) als "üblich" angerechnet (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, N. 98 ff. zu § 221 StG ZH; Urteil 2C_119/2009 vom 29. Mai 2009 E. 2.2 f.). Die Beschwerdeführer bestreiten das Bestehen dieser Praxis nicht, machen jedoch im Wesentlichen geltend, was vorliegend "üblich" sei, habe sich nach den derzeit geltenden, massgeblichen marktwirtschaftlichen Verhältnissen in der Region Zürichsee zu richten. In dieser Region werde üblicherweise eine Mäklerprovision von 2.5 % - 3.5 % des Kaufpreises veranschlagt. Die Übung könne nicht das gesamte, heterogene Kantonsgebiet umfassen. Angezeigt sei zudem eine dynamische, den zeitlichen und marktwirtschaftlichen Wandel und die tatsächlichen örtlichen Gegebenheiten berücksichtigende Auslegung und Anwendung von § 221 Abs. 1 lit. c StG ZH, was auch der Intention des Gesetzgebers zugrunde liege. Andernfalls hätte der Gesetzgeber aus Sicht der Beschwerdeführer einen fixen Prozentsatz (von 2 %) im Gesetz festgeschrieben. Die Praxis der Zürcher Steuerbehörden sei dem genannten Wandel anzupassen. Die Beschwerdeführer rügen in diesem Zusammenhang eine Verletzung des Legalitätsprinzips gemäss Art. 5 Abs. 1 BV sowie eine willkürliche Anwendung von kantonalem Recht.

E. 2.3

Mit § 221 Abs. 1 lit. c StG ZH besteht eine formell-gesetzliche Regelung, welche die Anrechnung der "üblichen Mäklerprovision" erlaubt. Inwiefern diese Bestimmung den Anforderungen des Legalitätsprinzips, insbesondere der genügenden Bestimmtheit des Rechtssatzes und dem Erfordernis der Gesetzesform, nicht gerecht werden soll (vgl. BGE 138 I 378 E. 7 S. 390 ff.), legen die Beschwerdeführer nicht dar. Eine Verletzung des abgaberechtlichen Legalitätsprinzips gemäss Art. 127 Abs. 1 BV wird nicht gerügt. Materiell beanstanden die Beschwerdeführer denn auch primär die Auslegung und Anwendung von § 221 Abs. 1 lit. c StG ZH, weshalb die Vorbringen der Beschwerdeführer unter diesem Gesichtspunkt zu prüfen sind. Auf die Rüge der Verletzung des Legalitätsprinzips ist dagegen nicht einzutreten.

E. 2.4

Die Vorinstanz hat im Wesentlichen erwogen, die Festsetzung der üblichen Mäklerprovision für das gesamte Kantonsgebiet auf 2 % komme einer gewissen Pauschalierung gleich, was jedoch aus Gründen der Praktikabilität und Rechtssicherheit hinzunehmen sei. Das Bundesgericht habe im Urteil 2C_119/2009 vom 29. Mai 2009 die auf das gesamte Kantonsgebiet bezogene Zürcher Praxis als vertretbar und bundesrechtskonform qualifiziert. Der Ansatz von 2 % liege zwar tiefer als der vom Schweizerischen Verband der Immobilienwirtschaft (SVIT) empfohlene Minimalprovisionsansatz (von 3 %), doch würden mit letzterem auch Leistungen abgedeckt, welche nicht Gegenstand des eigentlichen Mäklervertrages seien. Insofern seien die real gezahlten Provisionen oftmals höher als die steuerrechtlich anerkannten Provisionen. Auch im Mäklervertrag der Beschwerdeführer seien Leistungen enthalten,

welche über die reine Mäklertätigkeit hinausgingen. Es sei unerheblich, dass die marktüblichen Provisionen in der Zürichseeregion allenfalls etwas höher seien. Auch die Empfehlung des SVIT beanspruche eine pauschale und überregionale Geltung. Der Begriff der Üblichkeit impliziere gerade eine gewisse Übung losgelöst vom Einzelfall. Zudem lasse die Zürcher Praxis mit einer Provision bis 3 % bei Schwerverkäuflichkeit und weniger als 2 % bei hohen Verkaufserlösen Raum für Differenzierung. Die prozentuale Festlegung durch die Praxis widerspreche auch nicht der Intention des Gesetzgebers, da derartige Pauschalen im Steuerrecht verbreitet seien, z. B. pauschale Abschreibungssätze.

E. 2.5

Das Bundesgericht hat in seinem Urteil 2C_119/2009 vom 29. Mai 2009 zunächst die Zürcher Praxis, insbesondere die prozentualen Ansätze der anrechenbaren Mäklerprovision, beschrieben und anschliessend festgehalten, dass die Anrechnung nach Zürcher Praxis, welche mit der bundesrechtlichen Regelung des Mäklervertrages und Art. 12 StHG übereinstimme, möglich sei, wenn fünf Voraussetzungen, darunter die Beschränkung der Anrechnung der Mäklerprovision auf den üblichen Umfang, kumulativ erfüllt seien. Unter Prüfung dieser Voraussetzungen hat es die Beschränkung der steuerlichen Anrechnung der tatsächlich höheren Mäklerprovision auf die "übliche Provision" von 2 % als angemessen erachtet; der überschüssende Teil wurde als unbeachtliche Erlösverwendung betrachtet. In der Folge hat das Bundesgericht erwogen, dass wenn der Kanton Zürich angesichts des Umstandes, dass es ihm freisteht, überhaupt keine Mäklerprovision zum Abzug zuzulassen, nur die "übliche" Mäklerprovision anrechnet, weder gegen das Steuerharmonisierungsrecht noch gegen die Verfassung verstösst. Damit hat das Bundesgericht den prozentualen, kantonsweiten Ansatz von 2 % als "übliche Mäklerprovision" als bundesrechtskonform qualifiziert.

E. 2.6

Laut Art. 5 Abs. 2 ZGB gilt, wo das Gesetz auf die Übung oder den Ortsgebrauch verweist, das bisherige kantonale Recht als deren Ausdruck, solange nicht eine abweichende Übung nachgewiesen ist. Gemäss ARNOLD MARTI liegt es nahe, die Begriffe der Übung und des Ortsgebrauchs im öffentlichen Bundesrecht gleich auszulegen wie im Zivilrecht (ARNOLD MARTI, in: Zürcher Kommentar, 3. Aufl. 1998, N. 232 zu Art. 5 ZGB). In BGE 113 V 230 E. 4.a und b S. 234 f. hat das Bundesgericht erwogen, den Begriff "Ortsüblichkeit" gleich wie die zivilrechtlichen Begriffe "Übung" und "Ortsgebrauch" auszulegen. § 221 Abs. 1 lit. c StG ZH verwendet allerdings den Begriff "üblich" und nicht "ortsüblich". Unter "Übung" und "Ortsgebrauch" ist eine Verkehrssitte zu verstehen, welche neben einer regionalen auch eine branchenspezifische Komponente beinhalten kann (FLAVIO LARDELLI/MEINRAD VETTER, in: Basler Kommentar, ZGB I, 6. Aufl. 2018, N. 41 zu Art. 5 ZGB). Aus Sicht von STEPHAN WOLF stellen "Übung" und "Ortsgebrauch" örtlich differenziertes Recht dar, wobei "Übung" eine allgemeine, die ganze Bevölkerung umfassende sein kann. "Ortsgebrauch" fasst er als eine für ein örtlich begrenztes Gebiet geltende Verkehrssitte, mithin als "Ortsübung" auf (STEPHAN WOLF, in: Berner Kommentar, Einleitung und Personenrecht, 2012, N. 110, 112 zu Art. 5 ZGB). Die Frage bleibt allerdings, wie weit die örtliche Begrenzung reicht. Diesbezüglich hält STEPHAN WOLF fest, der "Ortsgebrauch" müsse sich nicht auf einzelne Örtlichkeiten beschränken, sondern könne im Einzelnen auch für grössere Gebiete, einen ganzen Kanton oder sogar für das Gebiet mehrerer Kantone gelten (STEPHAN WOLF, a.a.O., N. 112 zu Art. 5 ZGB). In § 221 Abs. 1 lit. c StG ZH wird nicht einmal der Begriff "ortsüblich" oder "Ortsgebrauch" verwendet, sondern

lediglich "üblich", sodass grammatikalisch unter Berücksichtigung des zivilrechtlichen Verständnisses erst recht nicht auf eine Verkehrssitte geschlossen werden muss, welche nur einen Teil des Kantonsgebiets umfasst. Vielmehr kann sich der Begriff "üblich" auf das gesamte Kantonsgebiet oder sogar auf mehrere Kantone beziehen. Wie die Vorinstanz ausgeführt hat, bezieht sich auch die Empfehlung des SVIT bezüglich der Mäklerprovision von mindestens 3 % auf die ganze Schweiz.

Zwar legen der Begriff "üblich" und die Verkehrssitte eine Orientierung am Markt nahe, aber zwecks Besteuerung dürfen die Steuerbehörden eine gewisse Schematisierung und Pauschalierung vornehmen. So werden für geschäftsmässig begründete Abschreibungen auf dem Anlagevermögen von Unternehmen seitens der Steuerbehörden Normalsätze in Prozenten des Buchwertes als steuerlich anerkannt festgelegt, welche sowohl im Rahmen der direkten Bundessteuer wie auch der Kantons- und Gemeindesteuern zur Anwendung gelangen (Merkblatt A 1995 der Eidgenössischen Steuerverwaltung zu den Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe; Art. 27 Abs. 2 lit. a, Art. 28 und Art. 62 Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]; § 64 StG ZH; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 92 zu § 64). Dass der Ansatz von 2 % gemäss Zürcher Praxis an den Marktverhältnissen des

gesamten Kantonsgebiets vorbegeht, wurde weder behauptet noch nachgewiesen. Abgesehen davon sieht die Zürcher Praxis eine gewisse Abstufung vor. Auch die teleologische Auslegung von § 221 Abs. 1 lit. c StG ZH steht deshalb einem Ansatz von 2 % nicht entgegen bzw. verlangt nicht die Anrechnung eines höheren, in der Region Zürichsee allenfalls üblichen Ansatzes. Es mag sein, dass die Verwendung von Ansätzen, welche die im jeweiligen Kantonsteil durchschnittlich bezahlte Mäklerprovision abbilden, ebenfalls als vertretbar erscheint. Dies führt jedoch nicht dazu, dass die vorinstanzliche Auslegung und Anwendung von § 221 Abs. 1 lit. c StG ZH offensichtlich unhaltbar bzw. willkürlich ist. Vielmehr erweist sich diese unter Berücksichtigung aller Elemente als bundesrechtskonform. An der vom Bundesgericht in seinem Urteil 2C_119/2009 vom 29. Mai 2009 getroffenen Schlussfolgerung ist deshalb festzuhalten.

E. 2.7

Die Beschwerdeführer machen geltend, die Vorinstanz habe ihre als Beweismittel eingereichte Zusammenstellung von 60 Immobilientransaktionen aus der Region Zürichsee der dort führenden Immobilienmäkler D._____ AG und E._____ AG, welche den Nachweis für ein in dieser Region übliches Mäklerhonorar von 2.5 % - 3.5 % erbringe, nicht berücksichtigt. In diesem Zusammenhang rügen sie eine unrichtige bzw. willkürliche Sachverhaltsfeststellung, eine Verletzung von Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 BV) sowie eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV).

Selbst wenn diese Zusammenstellung ein entsprechendes, in der Region Zürichsee höheres, übliches Mäklerhonorar nachweisen würde, würde dieser Nachweis jedoch nichts am Resultat ändern, wonach die vorinstanzliche Auslegung und Anwendung von § 221 Abs. 1 lit. c StG ZH nicht willkürlich ist. Mangels Entscheidwesentlichkeit liegen daher die von den Beschwerdeführern diesbezüglich gerügten Rechtsverletzungen nicht vor (BGE 136 I 229 E. 5.3 S. 236 f. ; 134 I 140 E. 5.3 S. 148; Urteile 8C_649/2017 vom 4. Januar 2018 E. 7.6; 2C_781/2010 vom 16. Februar 2011 E. 1.3.2).

E. 3.1

Weiter machen die Beschwerdeführer geltend, die Liegenschaft sei schwer verkäuflich gewesen, weshalb auch aus diesem Grund eine Mäklerprovision von bis zu 3 % (gemäss Zürcher Praxis) bzw. eine solche von 2.75 % anzurechnen sei. Die vorinstanzliche Begründung, wonach aufgrund des Bauprojekts auf dem Nachbargrundstück der Preis zu hoch angesetzt gewesen sei, sei widersprüchlich, denn damit werde das Bauprojekt als Ursache für den geschmälernten Verkaufspreis anerkannt. Die Vorinstanz habe die verkaufshemmende Wirkung des ausgesteckten Bauprojekts ("Stangenwald") verkannt, was auch aus der hohen Anzahl von Kaufinteressenten folge. Die im vorinstanzlichen Verfahren offerierten zwei Zeugen der D. _____ AG und der E. _____ AG hätten nach Ansicht der Beschwerdeführer klären können, ob der Verkauf unterpreisig erfolgte sowie ob das Bauprojekt abschreckend gewirkt hat und damit eine Schwerverkäuflichkeit vorlag. Aufgrund des vorinstanzlichen Verzichts auf die Zeugenbefragung und der entsprechenden, antizipierten Beweiswürdigung rügen die Beschwerdeführer eine willkürliche Sachverhaltsfeststellung sowie eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör sowie von Treu und Glauben.

E. 3.2

Die Vorinstanz hat im Wesentlichen erwogen, bei Abschluss des Mäklervertrages sei das Bauprojekt auf dem Nachbargrundstück bereits bekannt gewesen. Ursache für den schleppenden Verkauf sei nicht die Dimension des Bauprojekts, sondern der angesichts des Bauprojekts zu hoch angesetzte Verkaufspreis gewesen. Gerade die hohe Anzahl Interessenten zeige, dass nicht das Bauprojekt, sondern der Preis das Problem gewesen sei. Die Zeugeneinvernahmen seien überflüssig, denn die Zeugen hätten höchstens die Abschreckung durch das Bauprojekt belegen können. Dies ändere jedoch nichts daran, dass der ursprünglich angepeilte Verkaufspreis zu hoch angesetzt gewesen sei.

Unbestritten ist, dass die beauftragte Mäklerin 257 Verkaufsofferten verschickt und 37 Besichtigungen durchgeführt hat, was sowohl von der Vorinstanz als auch den Beschwerdeführern als hohe Zahl eingeschätzt wird.

E. 3.3

Der Anspruch auf rechtliches Gehör beinhaltet grundsätzlich das Recht auf Abnahme rechtzeitig und formrichtig angebotener, rechtserheblicher Beweismittel (Art. 29 Abs. 2 BV). Diese Verfahrensgarantie ist jedoch nicht verletzt und auf die Abnahme weiterer Beweise kann verzichtet werden, wenn das Gericht aufgrund bereits abgenommener Beweise seine Überzeugung gebildet hat und ohne Willkür annehmen kann, seine Überzeugung werde durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert (BGE 136 I 229 E. 5.3 S. 236 f. ; 134 I 140 E. 5.3 S. 148; Urteile 8C_649/2017 vom 4. Januar 2018 E. 7.6; 2C_781/2010 vom 16. Februar 2011 E. 1.3.2).

E. 3.4

In einer dermassen dicht besiedelten Region wie der Region Zürichsee haben Kaufinteressenten jederzeit damit zu rechnen, dass Baugrundstücke in der Nachbarschaft überbaut werden. Die Aussteckung von Bauprojekten ist in dieser Region weder aussergewöhnlich noch überraschend. Dass trotz der hohen Anzahl von Kaufinteressenten der Verkauf dennoch 1 1/2 Jahre in Anspruch genommen hat, dürfte demnach auf den anfänglich zu hoch angesetzten Verkaufspreis zurückzuführen sein. Die Vorinstanz konnte deshalb ohne in Willkür zu verfallen auf die offerierten Zeugenaussagen verzichten, weshalb weder eine willkürliche Sachverhaltsfeststellung noch eine Verletzung des

rechtlichen Gehörs vorliegt.

E. 3.5

In der antizipierten Beweiswürdigung der Vorinstanz erblicken die Beschwerdeführer auch eine Verletzung von Treu und Glauben. Dieser Grundsatz bindet die staatlichen Organe und ruft sie zum Handeln nach Treu und Glauben auf (Urteil 2C_997/2016 vom 10. November 2016 E. 3.3.2 mit Hinweisen). Die Vorinstanz hat sich jedoch aufgrund der vorstehenden Ausführungen weder widersprüchlich verhalten noch hat sie den Grundsatz der Fairness im Verfahren oder sonstige Verfahrensrechte der Beschwerdeführer missachtet. Insbesondere machen die Beschwerdeführer nicht geltend, dass sich die Vorinstanz nicht an Auskünfte oder Zusicherungen gehalten hat, welche ein berechtigtes Vertrauen enttäuscht hätten (BGE 141 I 60 E. 3.3 S. 64 ; 140 I 99 E. 3.6 S. 104). Auch sonst berufen sich die Beschwerdeführer nicht auf Zusicherungen der Steuerbehörden, welche ein berechtigtes Vertrauen erweckt hätten (BGE 137 II 182 E. 3.6.2 S. 193 f.; Urteil 2C_997/2016 vom 10. November 2016 E. 3.3). Der Grundsatz von Treu und Glauben wurde deshalb nicht verletzt.

E. 4

Im Weiteren rügen die Beschwerdeführer die Verletzung der Rechtsweggarantie (Art. 29a BV). Inwiefern der Anspruch der Beschwerdeführer, wonach ihr vorliegender Rechtsstreit durch eine richterliche Behörde beurteilt wird (BGE 144 II 233 E. 4.4 S. 237 f. ; 143 I 336 E. 4 S. 338 ; 141 I 172 E. 4.4.1 S. 180; Urteil 2C_266/2018 vom 19. September 2018 E. 4.1), beeinträchtigt worden sein soll, legen die Beschwerdeführer jedoch nicht dar, weshalb auf diese Rüge nicht einzutreten ist.

E. 5

Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf eingetreten wird. Die Beschwerdeführer tragen die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens in solidarischer Haftung (Art. 65, Art. 66 Abs. 1 und 5 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.