

BL_GERICHTE 510 2017 114 vom 25. Mai 2018

BL Gerichte, 2018-05-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl_gerichte_510_2017_114

FR: BL_GERICHTE 510 2017 114 du 25 mai 2018

IT: BL_GERICHTE 510 2017 114 del 25 maggio 2018

Regeste

Gesuch um Reduktion der Vermögenssteuer 2015

Erwägungen

E. 1

Das Steuergericht ist gemäss § 183 Abs. 4 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.-- pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weiteres darauf einzutreten.

E. 2

Vorliegend unterliegt der Beurteilung, ob der Vermögenssteuerwert der Beteiligung der Rekurrentin reduziert zu besteuern ist.

E. 2.1

Gemäss der alten, bis am 31. Dezember 2013 geltenden Fassung von § 183 Abs. 1 StG konnte die Taxationskommission (heute: Taxations- und Erlasskommission) im Einschätzungsober das Steuergericht im Rekursverfahren von der gesetzlichen Ordnung in angemessener Weise abweichen, wenn sich bei der Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen in Einzelfällen eine sachlich ungerechtfertigte Belastung ergab. Bereits zur Bestimmung mit diesem Wortlaut wurde jedoch eingewendet, dass die darin vorgesehene Korrekturmöglichkeit eine Abweichung vom Grundsatz der gesetzesmässigen Besteuerung darstelle, welcher in Art. 127 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101) verankert ist und eine zentrale Säule des schweizerischen Steuerrechts darstellt. Aus diesem Grund wurde zur grossen Zurückhaltung bei der Anwendung dieses Ausnahme-rechts gemahnt (vgl. Nefzger, in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, § 183 N 1).

E. 2.2

Gemäss der neuen, auf den 1. Januar 2014 in Kraft gesetzten Fassung von § 183 Abs. 1 StG, kann die Rekursgegnerin im Einschätzungsober das Steuergericht im Rekursverfahren von der gesetzlichen Ordnung in angemessener Weise abweichen, wenn sich bei der Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen in Einzelfällen eine sachlich ungerechtfertigte Belastung oder eine regelmässig konfiskatorische Besteuerung, die vom Gesetzgeber nicht voraussehbar oder so nicht beabsichtigt worden war , ergibt [geänderter Wortlaut kursiv].

Da weder der Vorlage an den Landrat vom 21. August 2012 noch dem Bericht der Finanzkommission vom 7. März 2013 und den Protokollen der Landratssitzungen vom 21. März bzw. 25. April 2013 (Geschäftsnummer 2012-222, www.bl.ch/landrat) etwas zur zitierten Änderung entnommen werden kann, liegt es nahe, dass der Gesetzgeber damit lediglich die seit Jahren bestehende Praxis festschreiben wollte, auf welche bereits im 2004 erschienenen Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft hingewiesen worden ist (vgl. Nefzger, a.a.O., § 183 N 11; vgl. zum Ganzen: Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 3. Juli 2015, 510 15 7, E. 2d, m.w.H.). Die Norm erhielt durch die Änderung aber deutlich mehr Kontur, indem nunmehr ein expliziter Bezug zur konfiskatorischen Besteuerung hergestellt wurde. Damit wurde vom Landrat präzisiert, auf welche Art von Fällen diese Bestimmung Anwendung finden soll: Es geht nicht um jene, die die Rekursgegnerin oder das Steuergericht anderes regeln würden, wenn sie als Gesetzgeber auftreten könnten, sondern um jene, in denen aufgrund von übergeordnetem Recht, insbesondere der Eigentumsgarantie von Art. 26 BV und des darin enthaltenen Verbots der konfiskatorischen Besteuerung, eine einzelfallbezogene Korrektur der Regeln des Steuergesetzes zwingend erforderlich ist.

E. 3.1

Eine gegen die Eigentumsgarantie verstossende konfiskatorische Besteuerung liegt dann vor, wenn die Steuer das Institut des Eigentums in Frage stellt; der steuerpflichtigen Person darf das Vermögen nicht durch übermässige Besteuerung nach und nach entzogen werden und das Gemeinwesen ist verpflichtet, privates Vermögen in seiner Substanz zu wahren sowie die Möglichkeit der Neubildung von Vermögen zu erhalten (vgl. Bundesgerichtsentscheid [BGE] 128 II 112, E. 10, m.w.H.). Ob eine konfiskatorische Besteuerung vorliegt, beurteilt sich nach der Gesamtheit aller konkreten Umstände wie Steuersatz, Bemessungsgrundlage, Dauer des fiskalischen Eingriffs und dessen Kumulation mit anderen Abgaben. Die Frage stellt sich bei der Besteuerung von Vermögen vor allem dann, wenn dieses dauernd oder langfristig ertraglos bleibt oder einen sehr geringen Ertrag abwirft, der weit unter dem kantonalen Durchschnitt und daher möglicherweise tiefer liegt als die gesamte Steuerbelastung. Eine konfiskatorische Besteuerung liegt in diesen Fällen aber jedenfalls dann nicht vor, wenn der Eigentümer freiwillig auf einen genügenden Ertrag verzichtet, etwa mit Rücksicht auf familiäre Beziehungen oder weil er hofft, bei späterer Veräusserung des Vermögensobjektes einen den Vermögensertrag weit übersteigenden Kapitalgewinn zu erzielen. Das kann etwa beim Besitz von Gold oder anderen Edelmetallen der Fall sein, welche überhaupt keinen Ertrag abwerfen oder auch bei der Spekulation mit Bauerwartungsland, das teuer bezahlt wird, aber ■ weil vorderhand landwirtschaftlich genutzt ■ nur einen geringen Ertrag einbringt. Aber auch dann, wenn der Eigentümer sein Vermögen nicht in Werte mit durchschnittlichem Vermögensertrag umwandeln kann oder ihm eine Umwandlung seines Vermögens nicht zumutbar wäre, tritt eine konfiskatorische Besteuerung jedenfalls dann nicht ein, wenn die an sich übermässige steuerliche Belastung von beschränkter Dauer ist (vgl. BGE 106 Ia 342, E. 6). Erst wenn die Besteuerung (inklusive Vermögenssteuer) die Einkünfte einschliesslich Vermögenserträge nachhaltig und dauerhaft übersteigt, kann davon gesprochen werden, dass das Vermögen von der Besteuerung derart angegriffen wird, dass diese als konfiskatorisch zu qualifizieren ist. Aus diesem Grund hat die Prüfung des konfiskatorischen Charakters einer Besteuerung nie nur auf der Basis einer Periode, sondern vielmehr anhand mehrerer Perioden zu erfolgen. Die Besteuerung des Vermögens ist mithin erst dann konfiskatorisch, wenn die Erträge auf Dauer nicht ausreichen, um die Steuerlast zu decken, wobei ausserordentliche Umstände

ausser Acht zu bleiben haben. Hinzu kommt, dass man den konfiskatorischen Charakter der Steuer ohne weiteres negieren kann, wenn bei einer positiven Konjunkturentwicklung oder gutem Geschäftsgang das Vermögen von Jahr zu Jahr wächst und die Besteuerung hinter dieser Entwicklung zurückbleibt (vgl. Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_826/2015 vom 5. Januar 2017, publ. in: Die Praxis des Bundesgericht [Pra] 2018, Nr. 40, S. 341 ff. [= BGE 143 I 73, E. 5.2]; vgl. zum Ganzen: Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vom 30. August 2017, 810 17 8, E. 3.2.1). Wird trotz eines hohen Reingewinns eine geringe Dividende ausgeschüttet, mit welcher die Einkommens- und Vermögenssteuer auf den Wertschriften und deren Erträgen nicht bezahlt werden kann, wird die Vermögenssubstanz möglicherweise dennoch nicht ausgehöhlt, weil der innere Wert der Gesellschaft und damit der innere Wert der Aktien gleichzeitig steigen (vgl. Entscheid der Steuerrekurskommission Basel-Stadt vom 28. September 2017, STRK.2017.10, publ. in: Basler Steuer-praxis [BStP], www.bs.ch/steuerverwaltung).

E. 3.2

Die Hürden für die Annahme einer konfiskatorischen Besteuerung sind also hoch. In diesem Zusammenhang ist auch auf die anschauliche Zusammenstellung der Rechtsprechung im Aufsatz von Prof. Adriano Marantelli (Departement für Wirtschaftsrecht - Berner Gedanken zur konfiskatorischen Besteuerung, in: Kunz/Weber/Lienhard/Fagnoli/Kostkiewicz [Hrsg.], Berner Gedanken zum Recht, Festgabe der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Bern für den Schweizerischen Juristentag 2014, Bern 2014, S. 245 ff.) zu verweisen: So hat das Bundesgericht etwa die Belastung einer Parzelle mit einem Verkehrswert von Fr. 5.2 Mio. mit einer Vermögenssteuer von Fr. 35'000.-- als nicht konfiskatorisch eingestuft, obwohl die Parzelle lediglich einen Pachtertrag von Fr. 14'000.-- generierte (vgl. BGer 2A.402/2003 vom 16. Juli 2014). Im sog. "Aargauer Fall" erachtete das Bundesgericht es auch nicht als konfiskatorisch, dass die Vermögens- und Einkommenssteuer auf Wertpapieren den Ertrag dieser Papiere übersteigt und im betreffenden Steuerjahr ein negatives Einkommen bewirkt, d.h. dass die Gesamtbelastung in der betreffenden Periode über 100% lag (vgl. BGE 106 Ia 342).

E. 3.3

Zusammenfassend wirkt eine Steuer somit nur dann konfiskatorisch, wenn sie die Substanz des bestehenden Vermögens aushöhlt oder die Neubildung von Vermögen verunmöglicht. Bei der Beurteilung, ob dies der Fall ist, kommt es nebst anderen Kriterien insbesondere auf Folgendes an: Zum einen auf die Gesamtbelastung einer steuerpflichtigen Person durch die Abgaben und zum anderen auf die Freiwilligkeit eines allfälligen Einkommensverzichts.

E. 4.1

Diesen beiden Voraussetzungen Rechnung tragend, zielte die bestehende Praxis der Rekursgegnerin und des Steuergerichts bei der Anwendung von § 183 Abs. 1 StG seit jeher auf Situationen ab, wo aufgrund von einer operativen unternehmerischen Tätigkeit der Grossteil der Vermögenswerte einer Person in einer von ihr gehaltenen Gesellschaft bzw. in ihrem Anteil an einer Familienunternehmung steckt, dort fest gebunden ist und zudem schlecht rentiert, sodass sich die Vermögensbesteuerung besonders stark auswirkt. Mit anderen Worten geht es um die Kombination des Klumpenrisikos, das sich aus einer unternehmerischen Aktivität bzw. aus der deswegen nicht möglichen Diversifizierung der Vermögens ergibt, mit einer schlechten Rendite dieses "Vermögensklumpens", was

aufgrund seines hohen Anteils am Gesamtvermögen zu einer schlechten Rendite des Gesamtvermögens führt und alsdann zur Folge hat, dass eine Gesamtbelastung der steuerpflichtigen Person durch die Vermögenssteuer entsteht, welche sich in besonderem Masse akzentuiert und auch nicht abwendbar, d.h. unfreiwillig ist.

E. 4.2

Konkret hat die Rekursgegnerin vier Kriterien zur Anwendung von § 183 Abs. 1 StG entwickelt: (a) Es liegt eine unternehmerische bzw. operative Tätigkeit vor; (b) es wird eine qualifizierte Beteiligung von mindestens 10% am Unternehmen gehalten; (c) die schlecht rentierende Vermögensstrukturierung ist unfreiwillig, und (d) die vorzunehmende Reduktion muss eine Relevanzschwelle in Höhe von Fr. 2'500.-- erreichen. Werden diese Voraussetzungen kumulativ erfüllt, erfolgt eine Reduktion der Vermögenssteuer auf den betreffenden Beteiligungen auf 60% der Dividendenausschüttung (bzw. gegebenenfalls auf 60% einer fiktiven Dividendenausschüttung von 1%).

E. 4.3

Diese Kriterien der Taxations- und Erlasskommission wurden von verschiedenen Entscheiden des Steuergerichts aufgenommen: So wurde unter anderem in einem Urteil vom 21. September 2012 darauf hingewiesen, dass das unternehmerische Wirken der steuerpflichtigen Person massgebend sei. Im Sinne einer Vereinfachung und Harmonisierung werde dabei auf eine qualifizierte Beteiligungsquote abgestellt, wobei eine solche unter 10% als nicht mehr massgeblich anzusehen sei. Auch müsse das Verhältnis der betroffenen Beteiligung zu den übrigen im Portfolio gehaltenen Wertschriften ein Ausmass annehmen, d.h. eine Wesentlichkeit ausmachen, welche eine Reduktion überhaupt rechtfertigen könne. Dieses Kriterium sei insbesondere entwickelt worden, um den Unternehmer davor zu schützen, sein Vermögenssubstrat, welches massgeblich aus Beteiligungen an seiner Firma bestehe, wegen der drückenden Steuerlast sukzessive veräussern zu müssen. Im Gegensatz zu einer solchen Konstellation könne bei blossem Streubesitz der Wertschriften immerhin auf eine andere Vermögensanlage gewechselt werden, was beim klassischen Unternehmer eben nicht der Fall sei (vgl. StGE vom 21. September 2012, 510 12 16, publ. in: Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis [BStPra], Bd. XXI, S. 213 ff., E. 6a). In einem weiteren Entscheid vom 3. Juli 2016 wurde betreffend die Reduktion der Vermögenssteuer überdies festgehalten, diese werde vorgenommen, wenn das Total der auf der Beteiligung lastenden kantonalen und bundesrechtlichen Einkommens- und Vermögenssteuern höher als 60% der ausgeschütteten Dividende sei. Der Steuerwert der betroffenen Beteiligung wurde soweit herabgesetzt, dass pro Jahr nicht mehr als 60% der Dividende (resp. eines fiktiven Ertrags von 1% des Steuerwertes) wegbesteuert werden (StGE vom 3. Juli 2015, a.a.O., E. 4d).

E. 5.1

Die von der Taxations- und Erlasskommission entwickelten Kriterien erscheinen grundsätzlich nach wie vor als sachgerecht, doch decken sie den Aspekt der relevanten steuerlichen Gesamtbelastung des Vermögens der steuerpflichtigen Person nur unzureichend ab: Sie fokussieren nämlich ausschliesslich auf die betroffene Beteiligung und betrachten diese isoliert. Dies widerspricht einerseits der hiervor zitierten Rechtsprechung von Bundes- und Kantonsgericht zur konfiskatorischen Besteuerung sowie zu § 183 Abs. 1 StG und andererseits auch der ratio legis dieser Norm: Eine konfiskatorische Besteuerung bzw. eine dieser gleichwertige sachlich ungerechtfertigte

Belastung kann von vornherein nur dann vorliegen, wenn die Summe der geschuldeten Abgaben auf den Vermögenswerten die Gesamtheit der Vermögenserträge regelmässig übersteigt und die Vermögenssteuer dauerhaft durch Angreifen der Vermögenssubstanz getilgt werden muss. Umgekehrt formuliert bedeutet dies: Sind die Vermögenserträge gesamthaft betrachtet grösser als die steuerliche Belastung des Vermögens und entsteht auf diese Weise ein Netto-Vermögenszuwachs, kann von einer konfiskatorischen oder sachlich ungerechtfertigten Besteuerung a priori keine Rede sein. Gleiches gilt auch, wenn die Besteuerung der Vermögenswerte zwar die Gesamtheit der Vermögenserträge übersteigt, jedoch aufgrund von anderen Faktoren ■ etwa steuerfreien Kapitalgewinnen ■ in der betroffenen Steuerperiode dennoch eine Netto-Vermögenszunahme erfolgt. Wenn neues Vermögen gebildet werden konnte, schliesst dies bei einer Gesamtbetrachtung das Vorliegen einer konfiskatorischen Besteuerung kategorisch aus.

E. 5.2

Dass zwingend eine Gesamtbetrachtung der Vermögensentwicklung und der Vermögenserträge vorzunehmen ist, ergibt sich wie bereits gesehen nicht nur aus der bundesgerichtlichen Praxis, sondern auch aus der gefestigten Rechtsprechung des Steuergerichts, wonach die gesamten finanziellen Verhältnisse der steuerpflichtigen Person in Relation zum fraglichen Steuerbetrag eine Steuermilderung rechtfertigen müssen (vgl. StGE vom 21. September 2012, a.a.O., E. 7, m.w.H.). Auch das Kantonsgericht Basel-Landschaft hat in seinem Urteil vom 30. August 2017, a.a.O., E. 3.5.2, welches ebenfalls ausdrücklich die Anwendung von § 183 Abs. 1 StG zum Gegenstand hatte, unter Hinweis auf die bundesgerichtliche Praxis nochmals klargestellt, dass die Prüfung, ob eine konfiskatorische Besteuerung vorliege, gerade nicht anhand einzelner Vermögenswerte und des darauf entfallenden Steueranteils erfolgen dürfe, sondern aufgrund einer Betrachtung des gesamten Vermögens, und zwar über mehrere Perioden, erfolgen müsse.

E. 5.3

Aus dem Obenstehenden ergibt sich, dass Gesuche um Reduktion der Vermögenssteuer nach folgendem Prüfschema bzw. nach folgender Kaskade zu beurteilen sind: In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob eine konfiskatorische Besteuerung überhaupt im Raum stehen kann. Dies ist grundsätzlich dann der Fall, wenn kumulativ a) die Summe der Abgaben auf den Vermögenswerten und deren Erträgen die Gesamtheit der Vermögenserträge in der betroffenen Steuerperiode übersteigt; b) die Vermögensentwicklung in der betroffenen Steuerperiode gesamthaft betrachtet negativ ist, d.h. eine Netto-Vermögensabnahme stattfindet, und c) sich die beiden vorgenannten Kriterien entweder bereits in den vergangenen Steuerperioden manifestiert haben (retrospektive Betrachtung) oder zu erwarten ist, dass dies auch in den Folgeperioden der Fall sein wird (prospektive Betrachtung). Sind die obigen Grundvoraussetzungen gegeben, ist quasi die Eintrittshürde für die Prüfung einer reduzierten Besteuerung überwunden, und es gilt nunmehr in einem zweiten Schritt zu untersuchen, ob die bereits zitierten Elemente gemäss der Praxis der Rekursgegnerin (ebenfalls kumulativ) erfüllt sind, nämlich a) das Vorliegen einer unternehmerischen bzw. operativen Tätigkeit; b) das Halten einer qualifizierten Beteiligung von mindestens 10% am Unternehmen; c) die Unfreiwilligkeit der schlecht rentierenden Vermögensstrukturierung, und d) eine Relevanzschwelle von Fr. 2'500.--, welche die vorzunehmende Reduktion ausmachen muss. Sind sämtliche Voraussetzungen erfüllt, ist eine Reduktion der Vermögenssteuer, welche auf der qualifizierten Beteiligung lastet, vorzunehmen.

E. 6.1

Im angefochtenen Entscheid ist die Rekursgegnerin direkt zur Berechnung der Reduktion der Vermögenssteuer auf der qualifizierten Beteiligung geschritten. Wie hiervor ausgeführt, ist aber, bevor gegebenenfalls auf die Berechnung einzugehen ist, vorab die erste Stufe der Kaskade, d.h. das Vorliegen der Grundvoraussetzungen einer konfiskatorischen Besteuerung zu prüfen.

E. 6.2

Gemäss Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2015 vom 23. März 2017 belief sich die Summe der Abgaben auf den Vermögenswerten und deren Erträgen auf rund Fr. 500'000.-- und die Gesamtheit der Vermögenserträge auf rund Fr. 1,4 Mio. Damit ist das Kriterium, wonach die Summe der Abgaben auf den Vermögenswerten und deren Erträgen die Gesamtheit der Vermögenserträge in der betroffenen Steuerperiode übersteigen müsste, offenkundig nicht erfüllt. Die Prüfung einer reduzierten Besteuerung scheitert mithin bereits an der ersten Kaskadenstufe. Ob die übrigen Voraussetzungen gegeben sind, welche wie gesehen kumulativ erfüllt sein müssten, kann bei diesem Ergebnis offen bleiben.

E. 6.3

Daraus folgt, dass sich der Rekurs als unbegründet erweist und abzuweisen ist.

E. 7

Abschliessend bleibt anzumerken, dass die relativ hohe Vermögensbesteuerung im Kanton Basel-Landschaft aufgrund der Gewaltenteilung weder von der Rekursgegnerin noch vom Steuergericht korrigiert werden kann. Vielmehr müsste hierfür der Landrat tätig werden. Ein Instrument hierfür könnte neben einer direkten Anpassung des Vermögenssteuertarifs auch die Aufnahme einer Höchstbelastungsklausel ins Steuergesetz sein: So kennen die Kantone Bern, Luzern, Basel-Stadt, Aargau, Waadt und Wallis beispielsweise in ihren Steuergesetzen eine Grenze für die maximale Steuerbelastung. In diesen Kantonen darf die Belastung des Einkommens und/oder des Vermögens bzw. die Gesamtsteuerbelastung durch die Einkommens- und Vermögenssteuer (Kantons- und Gemeindesteuer, manchmal auch Kirchensteuer) einen bestimmten Wert nicht überschreiten. Im Kanton Bern ermässigt sich etwa für steuerpflichtige Personen, deren Vermögenssteuer 25% des Vermögensertrages übersteigt, die Vermögenssteuer auf diesen Betrag, höchstens jedoch auf 2,4‰ des steuerbaren Vermögens (Art. 66 des Steuergesetzes des Kantons Bern vom 21. Mai 2000 [StG/BE; BSG 661.11]). Im Kanton Basel-Stadt können steuerpflichtige Personen, deren Steuern auf dem Vermögen und dem Vermögensertrag 50% des Ertrages aus dem Vermögen übersteigen, eine entsprechende Herabsetzung der Vermögenssteuer auf diesen Betrag verlangen. In jedem Fall ist jedoch mindestens eine Vermögenssteuer von 5‰ des steuerbaren Vermögens zu entrichten (§ 52 des Gesetzes des Kantons Basel-Stadt vom 12. April 2000 über die direkten Steuern [Steuergesetz, StG/BS; SG 640.100]). Es obliegt dem Gesetzgeber, zu prüfen, ob derartige Lösungen für den Kanton Basel-Landschaft ebenfalls sinnvoll sein könnten.

E. 8

Ausgangsgemäss hat die Rekurrentin gemäss § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271) Verfahrenskosten von Fr. 2'000.-- zu bezahlen und es ist ihr gestützt auf § 130 StG i.V.m. § 21 Abs. 3 VPO keine

Parteientschädigung auszurichten. Demnach erkennt das Steuergericht:

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