

# **OW\_GERICHTE VVGE 1995/96 Nr. 43 vom 1. Juli 2016**

OW Obergericht, 2016-07-01, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ow\\_gerichte\\_VVGE 1995\\_96 Nr. 43](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ow_gerichte_VVGE_1995_96_Nr_43)

FR: OW\_GERICHTE VVGE 1995/96 Nr. 43 du 1 juillet 2016

IT: OW\_GERICHTE VVGE 1995/96 Nr. 43 del 1 luglio 2016

## **Regeste**

VVGE 1995/96 Nr. 43, S. 150: Art. 113a aStG; Art. 4 und 46 Abs. 2 BV. Das Bundesgericht hat in seiner Rechtsprechung zu Art. 46 Abs. 2 BV eine Limitierung der Mindeststeuern vorgenommen, weil Besitzer von Liegenschaften in mehreren Kantonen

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Gemäss Art. 113a aStG haben juristische Personen für ihre im Kanton gelegenen Grundstücke eine Mindeststeuer zu entrichten, sofern deren Ertrag höher ausfällt als die Leistung der juristischen Personen aufgrund der Gewinn- und Kapitalsteuer sowie der Mindeststeuer auf dem Rohumsatz gemäss Art. 114 bis 116 aStG. Die einfache Mindeststeuer auf Grundstücken beträgt 0,4 o/oo des Steuerwertes gemäss Art. 56 und 57 aStG. Im vorliegenden Fall ergäbe sich für die Steuerjahre 1993/94 durch die Multiplikation des Steuerfusses der Gemeinde Sarnen von 7,95 mit der einfachen Mindeststeuer von 0,4 o/oo des Steuerwertes ein Steuersatz von 3,18 o/oo. Die Vorinstanz verwies indessen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Doppelbesteuerung, wonach die Minimalsteuer auf Grundstücken bei 2 o/oo des Liegenschaftswertes zu limitieren sei. Mit Entscheid vom 10. November 1994 habe die Steuerrekurskommission diese Limitierung der Minimalsteuer auf 2 o/oo aufgrund des Gleichbehandlungsgebots gemäss Art. 4 BV auf rein innerkantonale Verhältnisse übertragen. An dieser Praxis sei festzuhalten. Schon im Entscheid vom 10. November 1994 hatte die Steuerrekurskommission indessen in keiner Weise begründet, weshalb das Gleichbehandlungsgebot gemäss Art. 4 BV eine Übernahme der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Doppelbesteuerungsverbot auf rein innerkantonale Verhältnisse gebiete. Ohne dieser Rechtsfrage auch nur ansatzweise nachzugehen, stellte die Steuerrekurskommission damals fest, die Limitierung der Minimalsteuer auf 2 o/oo sei gemäss Art. 4 BV auch auf rein innerkantonale Verhältnisse zu übertragen. Dieser Entscheid erwuchs zwar in Rechtskraft, vermag indessen das Verwaltungsgericht im vorliegenden Verfahren nicht zu binden. Die Beschwerdeführerin verweist darauf, die Verhältnisse bei der Besteuerung von Pflichtigen mit Sitz inner- und ausserhalb des Kantons seien nicht dieselben. Die Beschwerdegegner könnten deshalb aus Art. 4 BV keinen Anspruch ableiten. Auch die Weisung VI/9 (HB) der kantonalen Steuerverwaltung Obwalden vom 1. Februar 1991 bezüglich der Mindeststeuer auf Grundstücken bei juristischen Personen, unterscheidet klar zwischen der Mindeststeuer auf Grundstücken von ausserkantonalen und innerkantonalen Besitzern. Es werde bei den innerkantonalen Liegenschaftsbesitzern in der Weisung sogar explizit darauf hingewiesen, dass Art. 113a aStG wie bisher zu handhaben sei. Der angefochtene Entscheid verletze Art. 4 BV. 3.a) Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung verstösst ein Erlass gegen das Willkürverbot gemäss Art. 4 BV, wenn er sich nicht auf ernsthafte sachliche-Gründe

stützen lässt oder sinn- und zwecklos ist. Eine Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots liegt vor, wenn ein Rechtssatz Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder wenn er Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen, wenn also im wesentlichen Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird (ASA 60, 74; 59, 273; BGE 114 Ia 323, 112 Ia 243; Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, Zürich 1992, 133; dazu ausführlich Georg Müller, Kommentar BV 1995, N. 30 ff. zu Art. 4 BV; Oliver E.R. Triebold, Zwischenveranlagung und Rechtsgleichheit im schweizerischen Steuerrecht, Basel 1993, 21 f.). In bezug auf Steuern wird das Gebot der Rechtsgleichheit konkretisiert durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Verhältnismässigkeit der Steuerbelastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Blumenstein/Locher, a.a.O., mit Hinweisen).

b) Die subsidiäre Mindeststeuer gemäss Art. 113a aStG dient namentlich der Sicherung eines minimalen Beitrags des Grundeigentums an die Infrastrukturkosten des Gemeinwesens (BGE 100 Ia 247 f. und 253; VGE vom 30. Oktober 1990 i.S. O.). Ob und wieweit Art. 113a aStG auch eine Ersatzbesteuerung wegen ungenügender Erfassung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit durch die ordentlichen Steuern bezweckt, kann offenbleiben, nachdem das Bundesgericht beide Zwecke als verfassungskonform erachtet (ASA 58, 64). Das Bundesgericht verwies in einem neueren Entscheid darauf, es gebe gute sachliche Gründe und sei deshalb kein Verstoss gegen das Gebot der rechtsgleichen Behandlung, von juristischen Personen eine minimale Objektsteuer auf dem Grundeigentum zu erheben, wenn sie im System der Reinertrags- und Kapitalsteuer nicht zu ebenso hohen Ertrags- und Kapitalsteuern veranlagt werden könnten. Namentlich könne eine solche Steuer geeignet sein, ohne Verletzung von Art. 4 BV die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit von juristischen Personen zu erfassen, die in ihrem Kapital und Reinertrag unter Umständen nicht zum Ausdruck komme (ASA 58, 67; BGE 109 Ia 315 Erw. 3, 96 I 67 Erw. 2b, 92 I 443 Erw. 4 - 6).

aa) Um zu prüfen, ob die Erhebung der Mindeststeuer nach Art. 113a aStG im innerkantonalen Verhältnis verfassungskonform ist, müssen die Gründe untersucht werden, welche das Bundesgericht veranlassten, im interkantonalen Verhältnis eine Begrenzung der Mindeststeuer zu postulieren. Eine gegen Art. 46 Abs. 2 BV verstossende Doppelbesteuerung liegt vor, wenn ein Steuerpflichtiger von zwei oder mehreren Kantonen für das nämliche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, zu deren Erhebung ein anderer Kanton zuständig wäre. Ausserdem hat das Bundesgericht aus Art. 46 Abs. 2 BV abgeleitet, ein Kanton dürfe einen Steuerpflichtigen nicht deshalb stärker belasten, weil er nicht im vollen Umfange seiner Steuerhoheit unterstehe, sondern zufolge seiner territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig sei. Eine unzulässige Doppelbesteuerung ist daher grundsätzlich gegeben, wenn ein Steuerpflichtiger in mehreren auf dem Boden der Reineinkommenssteuer stehenden Kantonen zusammen mehr als sein gesamtes Reineinkommen zu versteuern hat, also mehr als bei Konzentration der Steuerpflicht in einem Kanton. Hinsichtlich der Mindeststeuer räumte nun das Bundesgericht dem Grundsatz, dass Liegenschaften dem Liegenschaftskanton zur ausschliesslichen Besteuerung vorbehalten bleiben sollen, gegenüber dem Verbot einer Schlechterstellung wegen interkantonaler Aufteilung der Steuerpflicht den Vorrang ein, was zur Folge haben kann, dass ein Steuerpflichtiger in den m Betracht fallenden Kantonen zusammen einen höheren Ertrag zu versteuern hat, als wenn

er nur der Steuerhoheit eines einzigen Kantons unterstehen würde (BGE 94 I 41). Doch setzte das Bundesgericht der Erhebung subsidiärer, d.h. anstelle der ordentlichen Ertrags- und Kapitalsteuer tretender Minimalsteuern im interkantonalen Verhältnis eine Grenze, da andernfalls die aus Art. 46 Abs. 2 BV abgeleiteten Ausscheidungsregeln durch hohe subsidiäre Minimalsteuern praktisch aus den Angeln gehoben werden könnten. Als zweckmässige Limitierung erachtete es die Festlegung eines Promillesatzes des für die ordentliche Besteuerung massgebenden Liegenschaftswertes, der durch solche Minimalsteuern von Staat und Gemeinde gesamthaft nicht überschritten werden dürfe. Dabei erachtete es eine Limite von 2 o/oo des Liegenschaftswertes als angemessen (BGE 100 Ia 252 ff.). In gleicher Weise entschied das Verwaltungsgericht hinsichtlich der Minimalsteuern für natürliche Personen gemäss Art. 67a aStG bezüglich ausserkantonalen Liegenschaftsbesitzer (VGE vom 30. Oktober 1990 i.S. O. und VGE vom 30. Oktober 1990 i.S. F.). bb) In einer neueren Entscheidung (ASA 58, 67 f.) wies das Bundesgericht ausdrücklich darauf hin, es habe bisher in bezug auf die Mindeststeuer nie Höchstsätze generell festgelegt oder dies auch nur in Aussicht gestellt; es habe lediglich unter dem Gesichtspunkt von Art. 4 BV die Objektsteuern, welche zahlreiche Kantone von sämtlichen Grundeigentümern oder von allen juristischen Personen zusätzlich zu den ordentlichen Steuern erheben, in der in den Kantonen gebräuchlichen Höhe als sachlich gerechtfertigt bezeichnet. Unter dem Gesichtspunkt von Art. 4 BV könne das Bundesgericht keinen generellen Höchstsatz für kantonale Grundstückminimalsteuern festlegen. Es könne lediglich prüfen, ob ein vom Gesetzgeber gewählter Minimalsteuersatz aus Art. 4 BV abgeleitete Grundsätze im Verhältnis zur Belastung mit den ordentlichen Steuern, die jeder Kanton in verschiedener Höhe nach dem System der Reinertrags- und Kapitalbesteuerung erhebe, verletze. Ausdrücklich wies das Bundesgericht ferner darauf hin, es habe bisher einzig gestützt auf Art. 46 Abs. 2 BV zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ausserkantonaler Gesellschaften eine bestimmte Höchstgrenze der Grundstückminimalsteuer gesetzt; dabei sei es darum gegangen, eine Schlechterstellung von Grundeigentümern mit Beziehungen zu andern Kantonen gegenüber ausschliesslichen Kantonsteuerpflichtigen zu vermeiden. Nur unter diesem Gesichtspunkt habe es die Höchstgrenze der Minimalsteuer bei 2 o/oo des Steuerwerts angesetzt. Überdies habe es aber darauf hingewiesen, dass selbst Art. 46 Abs. 2 BV zu dieser Höchstgrenze nur führe für den Fall, dass die Minimalsteuer ausschliesslich dem Zweck diene, dem Liegenschaftskanton eine minimale fiskalische Belastung des Grundeigentums im Hinblick auf seine Aufwendungen für dieses zu sichern; wie es sich doppelbesteuerungsrechtlich hinsichtlich Minimalsteuern verhalten würde, die der Erfassung einer bei der ordentlichen Besteuerung nicht erfassbaren wirtschaftlichen Ertragskraft dienen, habe es ausdrücklich offengelassen. Im gleichen Entscheid führte das Bundesgericht in bezug auf die Erhebung der Minimalsteuer im innerkantonalen Verhältnis folgendes aus: ... die Verhältnisse sind bei der Besteuerung vom Pflichtigen mit Sitz inner- und ausserhalb des Kantons nicht dieselben. Die Beschwerdeführerin kann nicht aus Art. 4 BV einen Anspruch darauf ableiten, in ihrem Sitzkanton die gesetzlichen Steuern nicht entrichten zu müssen, weil in Anwendung von Art. 46 Abs. 2 BV andere Gesellschaften mit Sitz und Hauptsteuerdomizil in einem anderen Kanton eine Grundstück-Minimalsteuer nicht in der vollen gesetzlichen Höhe zu entrichten haben" (ASA 58, 68). cc) Zusammenfassend ergibt sich, dass die bundesgerichtliche Rechtsprechung bezüglich der Minimalsteuern eine Limitierung derselben ausschliesslich deshalb vornahm, weil Besitzer von Liegenschaften in mehreren Kantonen durch die volle Erhebung der Mindeststeuer in allen Kantonen unter Verletzung

des Doppelbesteuerungsverbots letztlich stärker als entsprechend ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert würden. Indessen kann ein Liegenschaftsbesitzer, der nur im Kanton Obwalden über Grundeigentum verfügt, sich nicht mit Erfolg auf eine rechtsungleiche Behandlung im Verhältnis zu Liegenschaftsbesitzern mit Grundeigentum in mehreren Kantonen berufen. Die Gründe für die Limitierung der Mindeststeuer kommen hier nicht zum Zuge, weil eben gerade kein Fall von Doppelbesteuerung vorliegt. Entsprechend dem Grundsatz, dass Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich zu behandeln ist, rechtfertigt sich eine andere Beurteilung der innerkantonalen als der interkantonalen Verhältnisse. Indem die für die interkantonalen Verhältnisse aufgrund des Doppelbesteuerungsverbots entwickelte Praxis auf innerkantonale Fälle nicht angewendet wird, wird das Rechtsgleichheitsgebot nicht verletzt, da eben ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen für die unterschiedliche Behandlung gegeben ist. Damit entbehrt die von den Vorinstanzen vorgenommene Limitierung der Mindeststeuer auf 2 o/oo aber einer verfassungsrechtlichen Rechtfertigung. Die Beschwerdegegnerin hat denn auch im gesamten Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren nie geltend gemacht, die Mindeststeuer gemäss Art. 113a aStG verstosse als solche gegen Art. 4 BV. Das Bundesgericht hat im übrigen wiederholt entsprechende Rügen als unbegründet bezeichnet (ASA 58, 58 ff; BGE 96 I 67 Erw. 2, 92 I 449 Erw. d; ZBl 83/1982, 494 Erw. 3c). Welche Regelung das neue Steuergesetz vorsieht, ist nicht von Bedeutung, da vorliegend allein das alte Recht massgeblich ist. Das Vorgehen der kantonalen Steuerverwaltung war demnach gesetzwidrig; es widersprach der ausdrücklichen Vorschrift in Art. 113a Abs. 2 aStG. Bei dieser Sachlage erweist sich die Beschwerde als begründet und der Einsprache-Entscheid der kantonalen Steuerverwaltung vom 20. April 1995 sowie der Entscheid der Steuerrekurskommission vom 14. Dezember 1995 sind aufzuheben. Die Sache wird zur neuen Veranlagung gemäss Art. 113a Abs. 2 aStG an die kantonale Steuerverwaltung zurückgewiesen. de|fr | it Schlagworte kanton bundesgericht minimalsteuer entscheid innerkanton grundstück steuer erheblichkeit interkanton steuerpflicht grundeigentum doppelbesteuerung rechtsgleiche behandlung juristische person weiler Mehr Deskriptoren anzeigen Normen Bund BV: Art.4 Art.46 StG: Art.56 Art.57 Art.113a Art.114 Art.116 StG: Art.67a Art.113a StG: Art.113a Zeitschrift ASA 60,74 58,67 58,68 58,58 58,64 Leitentscheide BGE 96-I-64 S.67 94-I-37 S.41 114-IA-321 S.323 100-IA-244 S.252 92-I-439 S.443 109-IA-312 S.315 100-IA-244 S.247 92-I-439 S.449 112-IA-240 S.243 VVGE 1995/96 Nr. 43

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