



Entscheidung des Kantonsgesichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht

vom 30. August 2017 (810 17 8)

Steuern und Kausalabgaben

Konfiskatorische Besteuerung / Rückweisung an die Taxations- und Erlasskommission zur Neubeurteilung

Besetzung Abteilungs-Vizepräsident Beat Walther, Kantonsrichter Claude Jeanneret, Markus Clausen, Christian Haidlauf, Niklaus Ruckstuhl, Gerichtsschreiber Marius Wehren

Beteiligte **Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft**, Rechtsdienst, Rheinstrasse 33, Postfach, 4410 Liestal, Beschwerdeführerin

gegen

Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft (Abteilung Steuergericht), Kreuzbodenweg 1, 4410 Liestal, Beschwerdegegner

A._____ und B._____, Beschwerdegegner 2, vertreten durch Birseck-Treuhand AG

Betreff Staatssteuer 2014
(Entscheidung der Abteilung Steuergericht vom 23. September 2016)

A. Am 5. November 2015 stellte A.____, vertreten durch Hugo Huber, Birseck Treuhand AG, bei der Taxations- und Erlasskommission des Kantons Basel-Landschaft ein Gesuch gemäss § 183 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG) vom 7. Februar 1974 um Reduktion der Staatssteuer 2014 mit dem Antrag, es sei der Vermögenssteuerwert von Wertschriften, Guthaben, Bargeld und Gold soweit zu reduzieren, dass eine konfiskatorische Besteuerung vermieden werde; die Summe des Vermögensertrages solle zu 60%, maximal zu 100% zur Begleichung der Einkommens- und Vermögenssteuern verwendet werden müssen. Zur Begründung führte die Gesuchstellerin zusammengefasst aus, bedingt durch die hohe Vermögenssteuer liege ihre Steuerbelastung von Einkommens- und Vermögenssteuer regelmässig über 100% des steuerbaren Einkommens, bestehend aus Vermögensertrag und Erwerbseinkommen. Auch im Jahr 2014 liege die Steuerbelastung über 100% des steuerbaren Einkommens. Durch die fortwährende, regelmässig konfiskatorische Besteuerung des Einkommens und des Vermögens eines Steuerpflichtigen werde die in Art. 26 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV) vom 18. April 1999 statuierte Eigentumsgarantie verletzt. Der Gesetzgeber habe mit § 183 StG die Taxations- und Erlasskommission mit der Kompetenz ausgestattet, in einem solchen Fall von der gesetzlichen Ordnung in angemessener Weise abzuweichen.

B. Mit Entscheid vom 16. März 2016 wies die Taxations- und Erlasskommission das Gesuch von A.____ ab.

C. Der von A.____, nach wie vor vertreten durch Hugo Huber, Birseck Treuhand AG, am 30. April 2016 gegen den Entscheid der Taxations- und Erlasskommission erhobene Rekurs wurde vom Steuer- und Enteignungsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Steuergericht (Steuergericht), mit Entscheid vom 23. September 2016 im Sinne der Erwägungen teilweise gutgeheissen. Die Taxations- und Erlasskommission wurde angewiesen, für die Ermittlung der Vermögenssteuer die liquiden Anlagen inkl. Obligationen und Festgelder in Schweizerfranken im Betrag von Fr. 56'038'727.-- um Fr. 52'203'393.-- zu reduzieren und mit einem Steuerwert von Fr. 3'835'334.-- zu besteuern. Im Übrigen wurde der Rekurs abgewiesen.

D. Am 11. Januar 2017 erhob die Taxations- und Erlasskommission gegen den Entscheid des Steuergerichts vom 23. September 2016 Beschwerde beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Verfahren 810 17 9).

E. Mit Eingabe vom 12. Januar 2017 erhob auch die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft gegen den Entscheid des Steuergerichts vom 23. September 2016 Beschwerde beim Kantonsgericht. Sie stellt das Rechtsbegehren, es sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und der Entscheid der Taxations- und Erlasskommission vom 16. März 2016 zu bestätigen.

F. Das Steuergericht stellt in seinen Vernehmlassungen vom 8. Februar 2017 den Antrag auf Abweisung der Beschwerden.

G. Die Beschwerdegegner 2 beantragen mit Vernehmlassung vom 13. März 2017 ebenfalls die Abweisung der Beschwerden.

H. Mit Verfügung vom 21. März 2017 wurde der Fall der Kammer zur Beurteilung überwiesen. Es wurde verfügt, dass die Beschwerdeverfahren 810 17 8 und 810 17 9 zusammen behandelt werden.

Das Kantonsgericht zieht **in Erwägung** :

1. Gemäss § 131 Abs. 1 StG kann gegen Entscheide des Steuergerichts innert 30 Tagen beim Kantonsgericht, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht, schriftlich Beschwerde erhoben werden. Die Zuständigkeit des Kantonsgerichts, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht, zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde ist demnach gegeben. Die Beschwerdeführerin ist gestützt auf § 131 Abs. 2 lit. c StG in Verbindung mit § 47 Abs. 1 lit. b des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 zur Beschwerde legitimiert.

2. Mit der Beschwerde in Steuersachen können gemäss § 45 Abs. 2 VPO alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. Dem Kantonsgericht kommt im vorliegenden Fall somit volle Kognition zu.

3.1 Angefochten ist der Entscheid des Steuergerichts, mit welchem dieses die Taxations- und Erlasskommission anwies, für die Ermittlung der Vermögenssteuer der Beschwerdegegner 2 die liquiden Anlagen in Schweizerfranken im Betrag von Fr. 56'038'727.-- um Fr. 52'203'393.-- zu reduzieren und mit einem Steuerwert von Fr. 3'835'334.-- zu besteuern.

3.1.1 Das Steuergericht erwog im angefochtenen Entscheid, dass die hohe Vermögensbesteuerung im Kanton Basel-Landschaft durch verschiedene Massnahmen gemildert werde. Vorliegend sei unbestritten, dass das Vermögen der Steuerpflichtigen trotz dieser Massnahmen in einem Mass besteuert werde, dass ein Substanzeingriff gegeben sei. Die Taxations- und Erlasskommission halte zu Recht fest, dass sie nicht legitimiert sei, allgemeingültige Regeln zur mildernden Besteuerung hoher Vermögen aufzustellen. Dies sei auch nicht Sache des Gerichts, sondern des Gesetzgebers. Unzulässig sei es aber, wenn die Taxations- und Erlasskommission die Angelegenheit lediglich unter dem Gesichtspunkt der wesentlichen Beteiligung geprüft habe. Vielmehr wäre sie aufgrund von § 183 StG verpflichtet gewesen, eine Einzelfallprüfung hinsichtlich der konfiskatorischen Besteuerung des Vermögens vorzunehmen. Da die hohe Steuerbelastung unbestrittenermassen zum Dauerzustand geworden sei, könne offen bleiben, ob ein einmaliger Substanzeingriff die Eigentumsgarantie verletze. Ebenfalls unbestritten sei, dass der Kanton Basel-Landschaft gemäss ständiger Praxis von einer Höchstbelastungsgrenze von 60% ausgehe. Umstritten sei, ob man der Steuerpflichtigen vorwerfen könne, sie habe die tiefe Ren-

dite bzw. Ertragslosigkeit ihres Vermögens selbst zu verantworten bzw. ob es ihr zumutbar sei, ihr ertragsloses Vermögen gegen solches mit besserer Rendite "einzutauschen". In casu liege unbestrittenermassen keine wesentliche Beteiligung vor. Die Rekurrentin habe ihr Vermögen zu einem Teil in Aktien im Streubesitz angelegt. Diese Anlagen habe die Pflichtige frei gewählt, indem sie über ihr Vermögen disponiert habe, sodass sie sich eine allfällige tiefe Rendite bzw. Ertragslosigkeit selbst zuzuschreiben habe, zumal hier auch die Möglichkeit bestehe, durch den Verkauf der Aktien einen steuerfreien Kapitalgewinn zu realisieren, sodass schon von vornherein fraglich sei, ob überhaupt eine konfiskatorische Besteuerung vorliege. Dasselbe gelte für die Investitionen in liquide Anlagen in Fremdwährungen und Gold, welchen ein bewusster Entscheid der Rekurrentin vorausgegangen sei. Bei all diesen Anlagen erübrige sich somit eine reduzierte Besteuerung. Einem Steuerpflichtigen, welcher liquide Anlagen in Schweizerfranken halte, könne jedoch nicht der Vorwurf gemacht werden, er habe sich eine allfällige tiefe Rendite bzw. Ertragslosigkeit selbst zuzuschreiben. Für die Ermittlung der Vermögenssteuer seien deshalb die liquiden Anlagen in Schweizerfranken reduziert zu besteuern.

3.1.2 Die Beschwerdeführerin macht zusammengefasst geltend, dass das Steuergericht im Fall der Beschwerdegegner 2 für die Steuerperiode 2013 eine andauernde und unausweichliche konfiskatorische Besteuerung wegen fehlendem unternehmerischem Engagement (fehlende qualifizierte Beteiligung) verneint habe. Im angefochtenen Entscheid habe das Steuergericht nun eine plötzliche Kehrtwendung vollzogen und eine konfiskatorische Besteuerung bejaht, dies allein mit der Begründung der gegenwärtig immer noch tiefen Zinssituation auf den Finanzmärkten. Die Vermögensreduktion sei dabei nur auf den Geldanlagen in Schweizerfranken vorgenommen worden, nicht jedoch auf denjenigen in ausländischer Währung, obwohl diese genauso vom global tief liegenden Zinsniveau betroffen seien. Entgegen dem angefochtenen Entscheid sei im vorliegenden Fall keine unausweichliche und andauernde Härte im Sinne von § 183 StG gegeben, weil es sowohl an einer konkreten unternehmerischen Beteiligung an sich als auch der Wesentlichkeit einer solchen Beteiligung fehle. Aus diesem Grund rechtfertige es sich auch nicht, eine Reduktion aller Vermögenswerte in Schweizerfranken vorzunehmen. Eine solche allgemeine Korrektur dürfe nicht über eine individuelle Vermögensreduktion, sondern einzig über den Steuertarif bei der Vermögenssteuer erfolgen. Es sei allein Sache des Gesetzgebers, hier Abhilfe zu schaffen.

3.2.1 Eine gegen die Eigentumsgarantie (Art. 26 BV) verstossende konfiskatorische Besteuerung liegt dann vor, wenn die Steuer das Institut des Eigentums in Frage stellt; dem Abgabepflichtigen 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. BGE 128 II 112 E. 10b/bb mit Hinweisen). 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 (vgl. BGE 106 Ia 342 E. 6). 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 jedenfalls dann nicht vor, wenn der Eigen-

tümer freiwillig auf einen genügenden Ertrag, etwa mit Rücksicht auf familiäre Beziehungen, verzichtet, 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 vorerhand 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. 6c). 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. Genau deshalb hat die Prüfung des konfiskatorischen Charakters einer Besteuerung nie nur auf der Basis einer Periode, sondern 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 (vgl. BGE 143 I 73 E. 5.2; 143 V 254 E. 6.4.1). 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. BGE 143 I 73 E. 5.2).

3.2.2 Die Eigentumsgarantie gemäss Art. 26 Abs. 1 BV enthält keine Verpflichtung des kantonalen Gesetzgebers, einen Sondertarif in Form einer Belastungsobergrenze einzuführen. Die Bundesgesetzgebung überlässt es den Kantonen, das verfassungsrechtliche Verbot der konfiskatorischen Besteuerung in Ausschöpfung ihrer Finanzautonomie (Art. 47 Abs. 2 BV) umzusetzen (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_961/2014 vom 8. Juli 2015 E. 2.3). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 26 BV ist jeweils zu prüfen, ob sich eine Besteuerung im Einzelfall als konfiskatorisch auswirkt (vgl. BGE 106 Ia 342 E. 6a).

3.2.3 Das basellandschaftliche Recht enthält in § 183 Abs. 1 StG unter dem Titel "Behandlung von Härtefällen" folgende Regelung: "Ergibt 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, kann die kantonale Taxations- und Erlasskommission von der gesetzlichen Ordnung in angemessener Weise abweichen". Die Formulierung "...oder eine regelmässig konfiskatorische Besteuerung, die vom Gesetzgeber nicht voraussehbar oder so nicht beabsichtigt worden war..." wurde im Rahmen der vom Landrat am 25. April 2013 beschlossenen und am 1. Januar 2014 in Kraft getretenen Revision von § 183 StG eingefügt. Den Materialien lässt sich zur fraglichen Anpassung von § 183 Abs. 1 StG – wie die Vorinstanz zutreffend festhält – nichts entnehmen. Immerhin ist festzustellen, dass das Steuergericht bereits vor deren Inkrafttreten im Rahmen von § 183 StG das Vorliegen einer konfiskatorischen Besteuerung prüfte (vgl. Entscheid des Steuergerichts vom 21. September 2012 [510 2012 16] E. 5; Entscheid des Steuergerichts vom 7. März 2003 [10/2003] E. 4).

3.2.4 Die Taxations- und Erlasskommission ebenso wie die Rechtsmittelbehörden sind unbestrittenermassen nicht befugt, gestützt auf § 183 StG allgemeingültige Regelungen zur Vermeidung einer übermässigen Besteuerung oder eine generelle Reduktion der Vermögenssteuerwerte vorzunehmen. Wie das Steuergericht indes zu Recht ausführt und sich aus dem klaren Wortlaut von § 183 Abs. 1 StG ergibt, ist die Taxations- und Erlasskommission zuständig, im Einzelfall auf Gesuch hin zu prüfen, ob eine konfiskatorische Besteuerung vorliegt. Inwiefern damit ein Verstoss gegen das Gewaltenteilungsprinzip verbunden sein soll, ist nicht ersichtlich und wird von der Beschwerdeführerin auch nicht substantiiert dargelegt.

3.3.1 Die Beschwerdeführerin macht geltend, als Kriterium für die Beurteilung eines individuellen Härtefalls gemäss § 183 StG gelte nach der Praxis der Taxations- und Erlasskommission ein relativ starkes unternehmerisches Wirken der steuerpflichtigen Person. Im Sinne der Vereinfachung und Harmonisierung werde bei der Beurteilung des unternehmerischen Wirkens auf eine qualifizierte Beteiligungsquote abgestellt. Auch müsse das Verhältnis der zur Beurteilung stehenden Beteiligung zu den übrigen Vermögenswerten ein derartiges Ausmass annehmen, dass eine Reduktion gerechtfertigt sei. Dieses Kriterium sei entwickelt worden, um insbesondere den Unternehmer im Falle einer konfiskatorischen Besteuerung davor zu schützen, sein Vermögenssubstrat, welches massgeblich aus Beteiligungen an seiner Firma bestehe, verkaufen zu müssen. Damit solle im Ergebnis auch verhindert werden, dass dieser sein Unternehmen via Verkauf seiner Aktienpakete sukzessive veräussern müsste, um seine Steuern bezahlen zu können. Im Gegensatz dazu könne bei blossem "Streubesitz" der Wertschriften auf eine andere Vermögensanlage gewechselt werden, was beim klassischen Unternehmer eben nicht der Fall sei. Dies habe das Steuergericht in einem Entscheid aus dem Jahre 2012 so bekräftigt (Entscheid des Steuergerichts vom 21. September 2012 [510 2012 16]).

3.3.2 Der Verweis der Beschwerdeführerin auf die Praxis der Taxations- und Erlasskommission bei Unternehmensbeteiligungen erweist sich als unbehelflich. Gemäss der fraglichen Praxis wird bei wesentlichen Beteiligungen unter gewissen Voraussetzungen der Vermögenssteuerwert reduziert. Eine Reduktion wird vorgenommen, wenn das Total der auf der Beteiligung lastenden kantonalen und bundesrechtlichen Einkommens- und Vermögenssteuern höher als 60% der ausgeschütteten Dividende ist. In solchen Fällen wird der Steuerwert soweit herabgesetzt, dass pro Jahr nicht mehr als 60% der Dividende wegbesteuert werden (vgl. PETER B. NEFZGER, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 183 N 11). Das Vorliegen einer konfiskatorischen Besteuerung hängt indes nicht davon ab, ob eine qualifizierte Beteiligungsquote vorliegt oder nicht. Entsprechend können auch die Voraussetzungen von § 183 StG in Fällen, in denen eine konfiskatorische Besteuerung in Frage steht, nicht einzig mit der Begründung verneint werden, es fehle an einer wesentlichen unternehmerischen Beteiligung. Nichts anderes ergibt sich aus dem von der Beschwerdeführerin angeführten Entscheid des Steuergerichts aus dem Jahr 2012, in welchem das Vorliegen einer konfiskatorischen Besteuerung im Rahmen von § 183 StG unter Verweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung und unabhängig von der Frage geprüft wurde, ob eine qualifizierte Beteiligungsquote vorliegt (vgl. Entscheid des Steuergerichts vom 21. September 2012 [510 2012 16]; siehe die Besprechung dieses Entscheids durch ADRIANO

MARANTELLI, Berner Gedanken zur konfiskatorischen Besteuerung, in: Kunz et al. [Hrsg.], Berner Gedanken zum Recht, Bern 2014, S. 273 f., S. 281). Das Steuergericht prüfte die Frage der konfiskatorischen Besteuerung im Rahmen von § 183 StG bereits in einem früheren Entscheid unabhängig vom Vorliegen einer qualifizierten Beteiligung (vgl. Entscheid des Steuergerichts vom 7. März 2003 [Nr. 10/2003] E. 6). Zwar ist mit der Beschwerdeführerin festzustellen, dass die Vorinstanz in ihrem die Staatssteuer 2013 der Beschwerdegegner 2 betreffenden Entscheid festgehalten hat, dass die Taxations- und Erlasskommission zu Recht mangels einer (qualifizierten) unternehmerischen Beteiligung das Vorliegen eines Härtefalls gemäss § 183 StG verneint habe (vgl. Entscheid des Steuergerichts vom 3. Juli 2015 [510 15 7] E. 6c). Von einer gefestigten Praxis des Steuergerichts, wonach das Vorliegen eines Härtefalls gemäss § 183 StG bei Fällen, in denen eine konfiskatorische Besteuerung in Frage steht, eine wesentliche Beteiligungsquote voraussetzt, kann indes – mit Blick auf die obgenannten Entscheide des Steuergerichts – nicht gesprochen werden. Entsprechend ist diesbezüglich von vornherein nicht von einer Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots durch eine unzulässige Praxisänderung auszugehen (vgl. auch Urteil des Bundesgerichts 2C_509/2013 vom 8. Juni 2014 E. 2.4.2).

3.3.3 Nach dem Gesagten hat das Steuergericht im angefochtenen Entscheid zu Recht festgehalten, dass die Taxations- und Erlasskommission die Angelegenheit zu Unrecht lediglich unter dem Gesichtspunkt der wesentlichen Beteiligung geprüft habe und verpflichtet gewesen wäre, eine Einzelfallprüfung hinsichtlich der konfiskatorischen Besteuerung des Vermögens vorzunehmen.

3.4.1 Das Steuergericht hat davon abgesehen, die Angelegenheit an die Taxations- und Erlasskommission zurückzuweisen zur Vornahme einer rechtskonformen Prüfung des Gesuchs. Vielmehr stellte es sich im angefochtenen Entscheid auf den Standpunkt, es sei unbestritten, dass das Vermögen der Beschwerdegegner 2 in einem Mass besteuert werde, dass ein Substanzeingriff gegeben sei (E. 7). Im Weiteren führte es aus, dass die hohe Steuerbelastung unbestrittenermassen zum Dauerzustand geworden sei, weshalb offen bleiben könne, ob ein einmaliger Substanzeingriff die Eigentumsgarantie verletze (E. 7b). An anderer Stelle erwog das Steuergericht demgegenüber, dass in Bezug auf die Aktien im Streubesitz die Möglichkeit bestehe, durch deren Verkauf einen steuerfreien Kapitalgewinn zu realisieren, sodass schon von vornherein fraglich sei, ob überhaupt eine konfiskatorische Besteuerung vorliege. Dasselbe gelte für die Investitionen in liquide Anlagen inkl. Obligationen und Festgelder in Fremdwährungen (E. 7d). In seiner Vernehmlassung hält das Steuergericht wiederum fest, es sei unbestritten gewesen, dass im vorliegenden Fall eine konfiskatorische Besteuerung gegeben sei, sodass das Steuergericht gestützt auf § 183 StG eine entsprechende Korrektur habe vornehmen müssen.

3.4.2 Soweit das Steuergericht davon ausgeht, das Vorliegen einer konfiskatorischen Besteuerung sei im vorinstanzlichen Verfahren unbestritten gewesen, kann ihm nicht gefolgt werden: Die Taxations- und Erlasskommission hielt in ihrem Entscheid vom 16. März 2016 fest, dass eine einzelne Steuerbelastung, welche zwar konfiskatorischer Natur sein könne, nur dann Beachtung finden könne, wenn diese nachhaltig und unabwendbar sei und sozusagen zum Dauerzustand werde. Auch aus diesem letztgenannten Grund gelte in der Praxis der Taxations-

und Erlasskommission als weiteres Kriterium für die Beurteilung eines individuellen Härtefalls ein relativ starkes unternehmerisches Wirken der steuerpflichtigen Person. Im Sinne der Vereinfachung und Harmonisierung werde bei der Beurteilung des unternehmerischen Wirkens auf eine qualifizierte Beteiligung abgestellt. 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. Im vorliegenden Fall könne keine andauernde Härte im Sinne des Gesetzgebers erkannt werden, weil es insbesondere sowohl an einer unternehmerischen Beteiligung an sich als auch der Wesentlichkeit einer solchen Beteiligung fehle. Aus diesem Grund rechtfertige es sich auch nicht, eine Reduktion aller Vermögenswerte vorzunehmen, auch wenn die hohe Vermögensbesteuerung zweifellos zu bedauern sei. Eine Abhilfe dafür könne jedoch nur der dafür zuständige Gesetzgeber schaffen. In ihrer im vorinstanzlichen Verfahren eingereichten Vernehmlassung vom 26. Mai 2016 hielt die Taxations- und Erlasskommission ergänzend fest (Ziff. 6), dass der aktuell gültige Steuersatz bzw. Steuertarif bei der Vermögenssteuer seit dem Jahr 1975 vom kantonalen Gesetzgeber so vorgegeben sei, wie er vorliegend zur Anwendung komme. Die Taxations- und Erlasskommission könne deshalb auch keine allgemeingültige Regelung zur Vermeidung einer konfiskatorischen Besteuerung aufstellen. Sie sei dazu gemäss § 183 StG nicht legitimiert. Die generelle Festlegung einer Vermögenssteuer-Obergrenze, wie sie einige Kantone kennen und praktizieren würden, wäre vom Gesetzgeber direkt im Steuergesetz festzulegen. Aus diesem Grund habe im angefochtenen Entscheid auch nicht im Detail auf die Argumente einer allfälligen Verletzung der Eigentumsgarantie eingegangen werden können.

3.4.3 Gestützt auf die vorstehend zitierten Ausführungen der Taxations- und Erlasskommission konnte das Vorliegen einer die Eigentumsgarantie verletzenden konfiskatorischen Besteuerung im vorinstanzlichen Verfahren nicht als unbestritten gelten. Die Taxations- und Erlasskommission hat die Frage der konfiskatorischen Besteuerung vielmehr gar nicht geprüft. Davon ist denn auch das Steuergericht ausgegangen, hat es doch wie bereits ausgeführt ausdrücklich festgehalten, dass die Taxations- und Erlasskommission verpflichtet gewesen wäre, eine Einzelfallprüfung hinsichtlich der konfiskatorischen Besteuerung des Vermögens vorzunehmen, was impliziert, dass eine solche Prüfung bis anhin nicht stattgefunden hatte. Das Steuergericht wäre auch unabhängig davon gestützt auf den Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (§ 16 Abs. 2 VPO) verpflichtet gewesen, die Frage der konfiskatorischen Besteuerung im Rahmen von § 183 StG zu prüfen. Es konnte das Vorliegen einer konfiskatorischen Besteuerung nicht einzig mit der Begründung bejahen, eine solche sei unbestritten.

3.5.1 Das Steuergericht hat im angefochtenen Entscheid in Bezug auf die liquiden Anlagen inkl. Obligationen und Festgeldern in Schweizerfranken eine Reduktion des Vermögenswerts vorgenommen. Es ging diesbezüglich von einer Steuerbelastung von 354.13% aus und nahm eine Reduktion des Steuerwerts bzw. eine Begrenzung der Besteuerung auf 60% vor. In Bezug auf die übrigen Vermögenselemente ging das Steuergericht demgegenüber davon aus, dass die Beschwerdegegner 2 sich die tiefe Rendite bzw. Ertragslosigkeit selbst zuzuschreiben hätten und stellte das Vorliegen einer konfiskatorischen Besteuerung in Frage. Das Steuergericht hat damit – jedenfalls der Sache nach – gesondert in Bezug auf einzelne Vermögenselemente geprüft, ob eine konfiskatorische Besteuerung vorliegt.

3.5.2 Das Vorgehen des Steuergerichts steht in Widerspruch zur bundesgerichtlichen Rechtsprechung, wonach das Vorliegen einer konfiskatorischen Besteuerung nach der Gesamtheit aller konkreten Umstände zu beurteilen ist. Ob eine konfiskatorische Besteuerung vorliegt, ist demnach nicht lediglich anhand einzelner Vermögenselemente bzw. des darauf entfallenden Steueranteils, sondern des gesamten Vermögens zu prüfen. Die Prüfung des konfiskatorischen Charakters einer Besteuerung hat zudem nicht nur auf der Basis einer Periode, sondern mehrerer Perioden zu erfolgen (E. 3.2.1 hiervor). Eine solche umfassende, den bundesrechtlichen Anforderungen genügende Prüfung, ob im Fall der Beschwerdegegner 2 eine konfiskatorische Besteuerung vorliegt, wurde bis anhin weder durch die Taxations- und Erlasskommission noch das Steuergericht vorgenommen. Sie ist erstmalig nicht durch das Kantonsgericht, sondern die erstinstanzlich zuständige Taxations- und Erlasskommission vorzunehmen. Die Taxations- und Erlasskommission hat demzufolge neu über das verfahrensgegenständliche Gesuch gemäss § 183 StG zu befinden und zu prüfen, ob in Bezug auf die Steuerperiode 2014 eine konfiskatorische Besteuerung vorliegt.

3.6 Gestützt auf die vorstehenden Erwägungen ist in Gutheissung der Beschwerde der Entscheid des Steuergerichts vom 23. September 2016 aufzuheben und die Angelegenheit ist zur Neubeurteilung im Sinne der Erwägungen an die Taxations- und Erlasskommission zurückzuweisen.

4.1 Gemäss § 20 Abs. 1 VPO ist das Verfahren vor dem Kantonsgericht kostenpflichtig. Die Verfahrenskosten umfassen die Gerichtsgebühren und die Beweiskosten und werden in der Regel der unterliegenden Partei in angemessenem Ausmass auferlegt (§ 20 Abs. 3 VPO). Den kantonalen Behörden und den Gemeinden können in Fällen wie dem vorliegenden keine Verfahrenskosten auferlegt werden (§ 20 Abs. 3 VPO). Dem Steuergericht können im vorliegenden Verfahren somit keine Verfahrenskosten auferlegt werden. Den unterliegenden Beschwerdegegnern 2 ist ein Verfahrenskostenanteil in der Höhe von Fr. 700.-- aufzuerlegen.

4.2 Die Beschwerdeführerin hat keinen Anspruch auf Parteientschädigung (§ 21 Abs. 2 VPO). Die Parteikosten sind demgemäss wettzuschlagen.

4.3 Bezüglich der Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens ist die Sache zu neuem Entscheid an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Demgemäss wird **erkannt**:

- ://:
1. In Gutheissung der Beschwerde wird der Entscheid des Steuergerichts vom 23. September 2016 aufgehoben und die Angelegenheit wird zur Neuurteilung im Sinne der Erwägungen an die Taxations- und Erlasskommission zurückgewiesen.
 2. Die Angelegenheit wird zur Neuverlegung der Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens an das Steuergericht zurückgewiesen.
 3. Den Beschwerdegegnern 2 wird ein Verfahrenskostenanteil in der Höhe von Fr. 700.-- auferlegt.
Der Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- wird der Beschwerdeführerin zurückerstattet.
 4. Die Parteikosten werden wettgeschlagen.

Vizepräsident

Gerichtsschreiber