



**Entscheid des Kantonsgerichts Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und
Verwaltungsrecht**

vom 26. Juni 2019 (810 19 18)

Steuern und Kausalabgaben

Gesuch um Reduktion der Vermögenssteuer 2014

Besetzung Vizepräsident Daniel Ivanov, Kantonsrichter Claude Jeanneret,
Markus Clausen, Hans Furer, Niklaus Ruckstuhl, Gerichtsschreiberin
Stephanie Schlecht

Beteiligte **A.**____, Beschwerdeführerin, vertreten durch **B.**____, **C.**____ AG,

gegen

**Steuer- und Enteignungsgericht des Kantons Basel-Landschaft
(Abteilung Steuergericht), Beschwerdegegner**

**Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Beschwerdegeg-
nerin**

Einwohnergemeinde D.____, Beigeladene

Betreff Gesuch um Reduktion der Vermögenssteuer 2014
(Entscheid der Abteilung Steuergericht vom 19. Oktober 2018)

A. Am 5. November 2015 stellte A.____, vertreten durch B.____, C.____ AG, bei der Taxations- und Erlasskommission des Kantons Basel-Landschaft (Taxations- und Erlasskommission) ein Gesuch gemäss § 183 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuer-gesetz, 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 reduzie-ren, dass eine konfiskatorische Besteuerung vermieden werde; die Summe des Vermögenser-trages solle zu 60%, maximal zu 100% zur Begleichung der Einkommens- und Vermögens-steuern verwendet werden müssen.

B. Mit Entscheid vom 16. März 2016 wies die Taxations- und Erlasskommission das Ge-such von A.____ ab. Der von ihr 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 teilweise gutgeheissen. Dagegen erhoben die Taxations- und Erlasskommission sowie die Steuerverwaltung des Kan-tons Basel-Landschaft (Steuerverwaltung) Beschwerde beim Kantonsgericht Basel-Landschaft, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht (Kantonsgericht). Auf die Beschwerde der Taxa-tions- und Erlasskommission trat das Kantonsgericht nicht ein (Urteil des Kantonsgerichts, Ab-teilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht [KGE VV] vom 30. August 2017 [810 17 9]). Die Beschwerde der Steuerverwaltung hiess das Kantonsgericht gut, es hob den Entscheid des Steuergerichts vom 23. September 2016 auf und wies die Angelegenheit zur Neu beurteilung im Sinne der Erwägungen an die Taxations- und Erlasskommission zurück (KGE VV vom 30. August 2017 [810 17 8]). Es hielt zusammenfassend fest, dass das Vorgehen des Steuerge-richts der bundesgerichtlichen Rechtsprechung widerspreche, wonach das Vorliegen einer kon-fiskatorischen Besteuerung nach der Gesamtheit aller konkreten Umstände zu beurteilen sei. Ob eine konfiskatorische Besteuerung vorliege, sei demnach nicht lediglich anhand einzelner Vermögenselemente bzw. des darauf entfallenden Steueranteils, sondern des gesamten Ver-mögens zu prüfen. Die Prüfung des konfiskatorischen Charakters einer Besteuerung habe zu-dem nicht nur auf der Basis einer Periode, sondern mehrerer Perioden zu erfolgen. Eine solche umfassende, den bundesrechtlichen Anforderungen genügende Prüfung, ob im vorliegenden Fall eine konfiskatorische Besteuerung vorliege, sei bis anhin weder durch die Taxations- und Erlasskommission noch durch das Steuergericht vorgenommen worden.

C. Die Taxations- und Erlasskommission prüfte das Gesuch von A.____ neu, gelangte wiederum zum Schluss, dass keine konfiskatorische Besteuerung vorliege, und wies ihr Gesuch mit Entscheid vom 9. Mai 2018 erneut ab. Sie stellte zusammenfassend fest, dass das Vermö-gen von A.____ jährlich zugenommen habe und demzufolge keine konfiskatorische Besteue-rung gegeben sei.

D. Den mit Eingabe vom 29. Juni 2018 von A.____ gegen den Entscheid der Taxations- und Erlasskommission erhobenen Rekurs wies das Steuergericht mit Entscheid vom 19. Oktober 2018 ab.

E. Dagegen erhob A.____, vertreten durch B.____, C.____ AG, am 27. Januar 2019 Be-schwerde beim Kantonsgericht mit dem Antrag, es sei das steuerbare Vermögen soweit zu re-

duzieren, dass eine konfiskatorische Besteuerung vermieden werde; der Vermögensertrag solle zu 60%, maximal zu 100% zur Begleichung der Einkommens- und Vermögenssteuern auf dem versteuerten Vermögen und dem entsprechenden Vermögensertrag verwendet werden müssen. Weiter beantragt die Beschwerdeführerin, es sei dem Rechtsvertreter Akteneinsicht zu gewähren und er sei an die Verhandlung des Kantonsgerichts einzuladen; alles unter o/e-Kostenfolge.

F. Mit Eingabe vom 5. Februar 2019 liess sich das Steuergericht vernehmen und schloss auf Abweisung der Beschwerde. Es verwies auf die Erwägungen im angefochtenen Entscheid und stellte sich auf den Standpunkt, dass sowohl es selber als auch die Taxations- und Erlasskommission die verbindlichen Anweisungen gemäss KGE VV vom 30. August 2017 [810 17 8] umgesetzt hätten und dementsprechend das Gesuch bzw. der Rekurs der Beschwerdeführerin abgewiesen worden sei. Da es sich um dieselbe Steuerpflichtige und dasselbe Steuerjahr 2014 handle, stelle sich die Frage, ob die Angelegenheit vom Kantonsgericht überhaupt nochmals an die Hand zu nehmen sei oder nicht bereits eine res iudicata vorliege.

G. Mit Vernehmlassung vom 18. Februar 2019 beantragt die Steuerverwaltung, die Beschwerde sei abzuweisen.

H. Die Einwohnergemeinde D._____ beantragt mit Eingabe vom 7. Februar 2019 die kostenfällige Abweisung der Beschwerde.

I. Mit Verfügung vom 18. März 2019 wurde der Fall der Kammer zur Beurteilung überwiesen.

J. Am 20. März 2019 reichte das Steuergericht eine ergänzende Stellungnahme ein.

K. Mit Eingabe vom 15. April 2019 reichte die Beschwerdeführerin unaufgefordert eine Replik ein. Die beigelegte Honorarnote datiert vom 12. April 2019.

Das Kantonsgericht zieht **in Erwägung** :

1. Gemäss § 16 Abs. 2 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (Verwaltungsprozessordnung, VPO) vom 16. Dezember 1993 wendet das Gericht das Recht von Amtes wegen an. Es prüft insbesondere, ob die Eintretensvoraussetzungen erfüllt sind. Gemäss § 131 Abs. 1 StG können Entscheide des Steuergerichts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Kantonsgericht angefochten werden. Die Zuständigkeit des Kantonsgerichts, Abteilung Verfassungs- und Verwaltungsrecht, zur Behandlung der vorliegenden Beschwerde ist demnach gegeben. Die Beschwerdeführerin ist gestützt auf § 131 Abs. 1 lit. a StG in Verbindung mit § 47 Abs. 1 lit. a VPO zur Beschwerde legitimiert. Der Beschwerdegegner beantragt, es sei nicht auf die Beschwerde einzutreten, und macht geltend, bei der vorliegenden Angelegenheit handle es sich um eine bereits abgeurteilte Sache (res iudicata), weil das Kantonsgericht mit KGE VV vom 30. August 2017 (810 17 8) darüber befunden habe. Mit KGE VV

vom 30. August 2017 (810 17 8) hob das Kantonsgericht den damals angefochtenen Entscheid des Steuergerichts vom 23. September 2016 betreffend die Staatssteuer 2014 auf und wies die Angelegenheit zur Neuurteilung an die Taxations- und Erlasskommission zurück. Letztere wurde angewiesen, über das Gesuch neu zu befinden und zu prüfen, ob in Bezug auf die Steuerperiode 2014 eine konfiskatorische Besteuerung vorliege (KGE VV vom 30. August 2017 [810 17 8]). Damit kann entgegen der Auffassung des Beschwerdegegners keine Rede von einer bereits abgeurteilten Sache sein und der diesbezügliche Einwand des Beschwerdegegners läuft ins Leere. Da auch die weiteren formellen Voraussetzungen gemäss § 131 StG und den §§ 43 ff. VPO erfüllt sind, ist auf die vorliegende Beschwerde einzutreten.

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. Streitgegenstand bildet die Frage, ob die hohe Vermögenssteuerbelastung eine unzulässige konfiskatorische Besteuerung darstellt, sodass der Vermögenswert der von der Beschwerdeführerin deklarierten Wertschriften und Guthaben bzw. des Bargeldes und Goldes reduziert zu besteuern ist.

4.1 Das Steuergericht erwog im angefochtenen Entscheid, dass eine Steuer nur dann konfiskatorisch wirke, wenn sie die Substanz des bestehenden Vermögens aushöhle oder die Neubildung von Vermögen verunmögliche. Bei der Beurteilung, ob dies der Fall sei, komme es nebst anderen Kriterien insbesondere auf die Gesamtbelastung einer steuerpflichtigen Person durch die Abgaben und auf die Freiwilligkeit eines allfälligen Einkommensverzichts an. Unter Berücksichtigung dieser beiden Voraussetzungen habe die bestehende Praxis der Taxations- und Erlasskommission und des Steuergerichts bei der Anwendung von § 183 StG seit jeher auf Situationen abgezielt, in denen aufgrund einer operativen unternehmerischen Tätigkeit der Grossteil der Vermögenswerte einer Person in einer von ihr gehaltenen Gesellschaft bzw. in ihrem Anteil an einer Familienunternehmung stecke, dort festgebunden sei und zudem schlecht rentiere, sodass sich die Vermögensbesteuerung besonders stark auswirke. Dazu habe die Taxations- und Erlasskommission vier Kriterien entwickelt: 1. Es müsse eine unternehmerische bzw. operative Tätigkeit vorliegen, 2. Es werde eine qualifizierte Beteiligung von mindestens 10% am Unternehmen gehalten, 3. Die schlecht rentierende Vermögensstruktur sei unfreiwillig, 4. Die vorzunehmende Reduktion müsse eine Relevanzschwelle in der Höhe von Fr. 2'500.-- erreichen. Neben diesen Kriterien sei zu berücksichtigen, dass eine konfiskatorische Besteuerung nur vorliegen könne, wenn die Summe der geschuldeten Abgaben auf den Vermögenswerten die Gesamtheit der Vermögenserträge regelmässig übersteige und die Vermögenssteuer dauerhaft durch Angreifen der Vermögenssubstanz getilgt werden müsse. Gesuche um Reduktion der Vermögenssteuer seien nach folgendem Prüfschema zu beurteilen:

In einem ersten Schritt sei zu prüfen, ob eine konfiskatorische Besteuerung überhaupt im Raum stehen könne. Dies sei 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 übersteige;

- b) die Vermögensentwicklung in der betroffenen Steuerperiode gesamthaft betrachtet negativ sei, d.h. eine Netto-Vermögensabnahme stattfinde; und
- c) sich die beiden vorgenannten Kriterien entweder bereits in den vergangenen Steuerperioden manifestiert hätten (retrospektive Betrachtung) oder zu erwarten sei, dass dies auch in den Folgeperioden der Fall sein werde (prospektive Betrachtung).

Seien diese Grundvoraussetzungen gegeben, sei quasi die Eintrittshürde für die Prüfung einer reduzierten Besteuerung überwunden, und es gelte nunmehr in einem zweiten Schritt zu untersuchen, ob die bereits zitierten Elemente gemäss der Praxis der Taxations- und Erlasskommission (ebenfalls kumulativ) erfüllt seien, 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 müsse.

Bei einer Betrachtung des steuerbaren Vermögens der Beschwerdeführerin falle auf, dass diese ihr Vermögen in den letzten Jahren habe vermehren können und demzufolge von einer negativen Vermögensentwicklung keine Rede sein könne. Gerade im Jahr 2014 habe sich das Vermögen um 3 Mio. Franken erhöht und damit sei das Kriterium, wonach die Vermögensentwicklung in der betroffenen Steuerperiode gesamthaft betrachtet negativ sein müsse, nicht erfüllt. Da die Voraussetzungen für das Vorliegen einer konfiskatorischen Besteuerung kumulativ gegeben sein müssten, seien die weiteren Voraussetzungen nicht mehr zu prüfen, da im vorliegenden Fall bereits die erste Voraussetzung nicht erfüllt sei. Demzufolge sei der Rekurs als unbegründet abzuweisen.

4.2 Demgegenüber macht die Beschwerdeführerin geltend, dass der gesamte Vermögensertrag stets die oberste Grenze der Steuerlast bilde, bei welcher die Konfiskation erreicht werde. Eine "positive Konjunktorentwicklung" sei für Vermögen mit Aktien im Streubesitz nicht relevant. Das Steuergericht gelange zu einer falschen Schlussfolgerung, wenn es als Mass für die Beurteilung, ob eine Konfiskation vorliege oder nicht, nicht mehr auf die Vermögenserträge, sondern auf den Zuwachs an Vermögen abstelle. Es stelle sich die Frage, was dem Vermögenszuwachs zuzurechnen sei. Insbesondere im Zusammenhang mit den Kapitalgewinnen würden sich zahlreiche Fragen aufdrängen, welche vom Steuergericht im streitgegenständlichen Entscheid unbeantwortet geblieben seien. Der Einbezug des Vermögenszuwachses zur Finanzierung von Steuern auf Vermögen, die den Vermögensertrag übersteigen würden, sei willkürlich. Die einzig zulässige Basis zur Bestimmung der Grenze zur konfiskatorischen Besteuerung von Vermögen bilde somit der Vermögensertrag. Der Vermögensstandvergleich zur Feststellung einer konfiskatorischen Besteuerung sei indessen abzulehnen, weil er nicht begründet sei, jeglicher Rechtsgrundlagen entbehre und viele Fragen offenlasse. Realisierte oder nicht realisierte private Kapital- und Kursgewinne seien zur Bezahlung der Vermögenssteuern nicht zu berücksichtigen, weshalb ein schlichter Vermögensstandvergleich zur Feststellung einer konfiskatorischen Besteuerung keineswegs genüge.

4.3 Die Beschwerdegegnerin betont, dass der Gesetzestext von § 183 StG nicht in kumulativer Art und Weise von einem Härtefall und einer konfiskatorischen Besteuerung spreche, sondern alternativ. Ferner ist sie der Auffassung, dass bei einer positiven Vermögensentwicklung (z.B. durch Kapital- und Kursgewinne etc.) trotz hoher Vermögenssteuerbelastung von vornherein nicht von einer konfiskatorischen Besteuerung die Rede sein könne. Im konkreten Fall weist sie im Zusammenhang mit der Kunstsammlung darauf hin, dass im Gegensatz zu den Wertschriften, bei denen der jeweils volle Nenn- bzw. Kurswert in die Bemessung einbezogen werden müsse, bei der Vermögensanlage in Kunstsammlungen (Gemälde und Skulpturen) nur gerade die Hälfte des Versicherungswertes steuerlich herangezogen werde. Das effektive Vermögen würde deshalb wesentlich höher sein als steuerlich massgebend, was den direkten Vergleich entsprechend erschwere. Zusammenfassend könne gesagt werden, dass der erhebliche Wertschriftenbestand insbesondere auch durch einen damals steuerfreien Kapitalgewinn entstanden sei, inzwischen trotz hoher Steuerbelastungen ein Vermögenszuwachs stattgefunden habe und auf freiwilliger Basis erfolgte gewisse ertraglose Anlagen möglicherweise auf eine spätere Realisierung von Kapitalgewinnen ausgelegt seien. Somit erfolge keine unabwendbare und andauernde konfiskatorische Besteuerung, welche sukzessive die Substanz schmälere bzw. eine Vermögensbildung über die Jahre hinweg verunmögliche. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin könne auch das Abstellen auf eine reine Renditeberechnung der Vermögensanlagen für das Vorliegen einer konfiskatorischen Besteuerung nicht massgeblich sein. Gerade die Vermögensumschichtung in eine ertraglose Kunstsammlung im Verkehrswert von ca. 60 Mio. Franken zeige deutlich, dass auf einen möglichen Vermögensertrag verzichtet werde. Anders zu entscheiden, würde das Kriterium der Unfreiwilligkeit aushöhlen.

5.1.1 Eine gegen die Eigentumsgarantie (Art. 26 der Bundesverfassung [BV] vom 18. April 1999) 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 Eigentümer 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 vorderhand landwirtschaftlich genutzt, nur einen geringen Ertrag einbringt. Auch 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 la 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; BGE 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). Die konfiskatorische Besteuerung muss demnach wesentlich, dauerhaft und unfreiwillig sein.

5.1.2 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). Im Kanton Basel-Landschaft wurde gesetzlich weder eine minimale Vermögenssteuer noch eine Belastungsobergrenze festgelegt. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 26 BV ist jeweils zu prüfen, ob sich eine Besteuerung im Einzelfall als konfiskatorisch auswirkt (vgl. BGE 106 la 342 E. 6a).

5.2 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". Wie in KGE VV vom 30. August 2017 (810 17 8) E. 3.2.3 bereits ausgeführt, wurde die Formulierung "[...] oder eine regelmässig konfiskatorische Besteuerung, die vom Gesetzgeber nicht voraussehbar oder so nicht beabsichtigt worden war [...]" 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 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). Ein Härtefall liegt nur vor, wenn sowohl eine objektive als auch eine subjektive Härte vorliegt. Von objektiver Härte wird gesprochen, wenn die gesetzliche Regelung zu einer ungerechtfertigten, stossenden Belastung führt, weil der Gesetzgeber für den in Frage stehenden ganz speziellen Fall die steuerlichen Konsequenzen seiner Normierung nicht vorausgesehen hat. Eine subjektive Härte wird dann bejaht, wenn sich die steuerliche Mehrbelastung für die steuerpflichtige Person

als unbillig erweist (PETER B. NEFZGER, in: Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, N 3 zu § 183 StG).

6. Die Taxations- und Erlasskommission stellte in ihrem Entscheid vom 9. Mai 2018 auf die nachfolgenden Einkommens- und Vermögensverhältnisse der Beschwerdeführerin ab:

Vermögen	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Wertschriften	220'913'303	207'438'591	206'914'744	210'210'813	208'027'328	189'493'967	187'498'475
Kunst & Skulpturen	1'900'000	4'900'000	11'328'000	10'109'178	15'586'738	25'607'000	29'575'452
Wertschriften-erträge	2'467'845	1'783'040	1'871'672	1'690'050	2'194'646	1'814'859	1'654'348

Die Vorinstanz führte zur vorstehenden Übersicht aus, dass diese sämtliches bewegliches Vermögen beinhalte und dass auf den Wertschriften teilweise auch steuerfreie Kapitalgewinne hätten realisiert werden können, deren Umfang jedoch nicht beziffert werden könne. Ausser dem selbstbewohnten Einfamilienhaus mit einem Steuerwert von 1 Mio. Franken seien keine weiteren Immobilien vorhanden. Ferner sei ein deutlicher Zuwachs an der Kunstsammlung, welche ertraglos sei, festzustellen: So habe der Vermögenswert der Kunstsammlung im Jahr 2010 2 Mio. Franken und 2016 rund 30 Mio. Franken betragen. Die Einkommensverhältnisse seien mit einem durchschnittlichen Erwerbseinkommen von Fr. 200'000.-- (ab 2016 mit einem Renteneinkommen von Fr. 160'000.--) und Vermögenserträgen von 1.7 Mio. Franken relativ konstant. Das Total der Steuerbelastung pro Jahr betrage durchschnittlich 2 Mio. Franken. Davon ausgehend, dass das gesamte Einkommen (Erwerbs- bzw. Renteneinkommen und Vermögenserträge) für die direkten Steuern verwendet werden müsse, sei trotzdem noch ein jährlicher Zuwachs im Vermögen bei der Kunstsammlung von rund 4.5 Mio. Franken möglich gewesen. Diese jährlichen Zunahmen könnten unter Umständen noch nicht realisierte private und damit steuerfreie Kapitalgewinne darstellen. Wenn noch weiter zurückgeblickt werde, sei das als erheblich zu bezeichnende bewegliche Vermögen insbesondere durch den damaligen Verkauf der Aktien der E. ____ AG im Jahr 2008 entstanden, welcher als privater Kapitalgewinn steuerfrei gewesen sei. Trotz der hohen Steuerbelastungen habe weiterhin ein Vermögenszuwachs stattgefunden und zu beachten sei, dass gewisse ertraglose Anlagen wiederum auf eine spätere Realisierung von Kapitalgewinnen ausgerichtet seien.

7. Gestützt auf die Akten kann festgestellt werden, dass die Taxations- und Erlasskommission sowie das Steuergericht entsprechend der bundesgerichtlichen Rechtsprechung die gesamte Vermögenssituation der Beschwerdeführerin beurteilt und dabei mehrere Steuerperioden berücksichtigt haben. Mit den Vorinstanzen kann festgehalten werden, dass sich das Vermögen der Beschwerdeführerin in den Jahren 2010 bis 2016 jeweils beträchtlich erhöhte. Sowohl in der betroffenen Steuerperiode 2014 als auch in den Jahren zuvor ist das Vermögen der Beschwerdeführerin durchschnittlich um mehrere Millionen Franken angewachsen (Stand Ende 2011: 212 Mio. Franken; 2012: 218 Mio. Franken, 2013: 220 Mio. Franken, 2014: 223 Mio. Franken). Zutreffend ist zwar, dass der Vermögensertrag zur Bestreitung der Vermögenssteuer nicht ausreicht, und die Vermögenssteuerlast höher ist als das gesamte Einkommen bestehend

aus dem Erwerbseinkommen und den Vermögenserträgen. Dies allein rechtfertigt jedoch die Annahme einer konfiskatorischen Besteuerung noch nicht. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung liegt in Fällen, in denen das Vermögen dauernd oder langfristig ertraglos bleibt oder einen sehr geringen Ertrag abwirft, eine konfiskatorische Besteuerung jedenfalls dann nicht vor, wenn der Eigentümer freiwillig auf einen genügenden Ertrag 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 andern Edelmetallen der Fall sein, welche überhaupt keinen Ertrag abwerfen. 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. Tritt sie nur für die Dauer eines oder einiger weniger Steuerjahre ein, dann ist der Wesenskern der Eigentumsgarantie dadurch nicht berührt. Der konfiskatorische Charakter der Steuer kann ohne weiteres negiert werden, wenn bei einer positiven Konjunkturentwicklung oder gutem Geschäftsgang das Vermögen von Jahr zu Jahr wächst und die Besteuerung hinter dieser Entwicklung zurückbleibt (vgl. E. 5.1.1 hiervor). Im vorliegenden Fall wurde das Vermögen gesamthaft betrachtet. Die Vermögenswerte haben sich über mehrere Steuerperioden nicht aufgelöst und die Neubildung von Vermögen wurde nicht verhindert. Die Beschwerdeführerin macht denn auch nicht geltend und belegt in keiner Weise, dass die Besteuerung des Vermögens nach und nach zu einem Vermögensentzug geführt oder die Neubildung von Vermögen verunmöglicht habe. Ferner setzt sie sich mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, wonach von vornherein nicht von einer konfiskatorischen Besteuerung gesprochen werden kann, wenn bei einer positiven Konjunkturentwicklung das Vermögen von Jahr zu Jahr wächst, in ihrer Beschwerdeschrift nicht substantiiert auseinander, sondern beschränkt sich darauf, lediglich ihre nicht näher begründete Sichtweise wiederzugeben. Insbesondere der nicht weiter begründete Einwand der Beschwerdeführerin, es dürfe nicht auf einen Zuwachs des Vermögens abgestellt werden, verfängt gestützt auf die vorstehenden Ausführungen und mit Blick auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung somit nicht. Auch gegen die von den Vorinstanzen angeführten Zahlen bringt sie nichts vor und deshalb kann ohne weiteres auf diese abgestellt werden. Demzufolge kann mit den Vorinstanzen festgehalten werden, dass sich das Vermögen der Beschwerdeführerin kontinuierlich um mehrere Millionen Franken vergrösserte. Angesichts der positiven Vermögensentwicklung und des Umstands, dass die Besteuerung in der Höhe von durchschnittlich 2 Mio. Franken hinter der dargelegten Vermögensentwicklung zurückbleibt, kann im vorliegenden Fall gestützt auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung das Vorliegen einer konfiskatorischen Besteuerung verneint werden.

8. Gestützt auf die vorstehenden Ausführungen kann somit festgehalten werden, dass im vorliegenden Fall die hohe steuerliche Belastung nicht zu einem Verzehr des Vermögens führt und eine allfällige Neubildung von Vermögen nicht verhindert wird. Demzufolge ist der Wesenskern der Eigentumsgarantie dadurch nicht berührt und die vorgenommene Besteuerung ist mit der in Art. 26 BV garantierten Eigentumsgarantie vereinbar. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde. Bei diesem Ausgang des Verfahrens und unter Hinweis auf das damalige Urteil (vgl. KGE VV vom 30. August 2017 [810 17 8], insbesondere E. 3.3.2) erübrigt es sich, näher auf das Prüfungsschema des Beschwerdegegners einzugehen.

9. Es bleibt über die Kosten zu befinden. 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). Vorliegend sind die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 3'000.-- der Beschwerdeführerin aufzuerlegen und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- zu verrechnen. Demzufolge hat die Beschwerdeführerin noch restliche Kosten in der Höhe von Fr. 1'600.-- zu bezahlen, welche ihr in Rechnung zu stellen sind. Die Parteikosten sind in Anwendung von § 21 Abs. 1 und 2 VPO wettzuschlagen.

Demgemäss wird **e r k a n n t** :

- ://:
1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
 2. Die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 3'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'400.-- verrechnet. Die Beschwerdeführerin hat demnach restliche Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 1'600.-- zu bezahlen.
 3. Die Parteikosten werden wettgeschlagen

Vizepräsident

Gerichtsschreiberin