Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.402/2003 /grl

Urteil vom 16. Juli 2004
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Hungerbühler, Müller,
Bundesrichterin Yersin, Ersatzrichter Cavelti,
Gerichtsschreiber Fux.

Parteien
Erbengemeinschaft A.X._____, bestehend aus:
1. B.X._____,
2. C.X._____,
3. D.X._____,
Beschwerdeführerinnen, alle vertreten durch Advokat
Dr. Bernhard Ueberwasser,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Thurgau, Rechtsdienst, Schlossmühlestrasse 15, 8500 Frauenfeld,
Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau, Frauenfelderstrasse 16, 8570 Weinfelden.

Gegenstand
Liegenschaftenschätzung (Art. 14 StHG),

Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Thurgau vom 11. Juni 2003.

Sachverhalt:
A.
Die Erbengemeinschaft A.X._____, bestehend aus B.X._____, D.X._____ und C.X._____ (im Folgenden: Erbengemeinschaft), ist Eigentümerin der Parzellen Nr. 0000, 0001 und 0002, in der Politischen Gemeinde Z._____. Mit Einspracheentscheid vom 13. September 2002 setzte die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau den massgeblichen Verkehrswert dieser vier Parzellen auf insgesamt Fr. 5'245'000.– fest, da diese grösstenteils in der definitiven Bauzone lägen. Gegen diesen Entscheid erhob die Erbengemeinschaft Rekurs bei der Steuerrekurskommission des Kantons Thurgau und verlangte eine Neuschätzung aufgrund des Ertragswertes und nicht anhand des Verkehrswertes. Sie machte eine Verletzung der Bewertungsregel des Steuerharmonisierungsgesetzes und eine konfiskatorische Besteuerung geltend. Die Steuerrekurskommission wies den Rekurs am 26. Februar 2003 ab.
B.
Eine Beschwerde der Erbengemeinschaft gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission wurde vom Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau am 11. Juni 2003 abgewiesen. Das Verwaltungsgericht erwog im Wesentlichen, die anwendbare kantonale Bewertungsvorschrift (§ 44 Abs. 1 des Gesetzes vom 14. September 1992 über die Staats- und Gemeindesteuern; StG/TG) stehe in Übereinstimmung mit Art. 14 Abs. 1 des Steuerharmonisierungsgesetzes (Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, StHG; SR 642.14). Da die Grundstücke der Beschwerdeführerinnen nicht in den Geltungsbereich des Bundesgesetzes vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB; SR

211.412.11) fielen, sei die Schätzung zu Recht aufgrund des Verkehrswertes vorgenommen worden. Eine verfassungswidrige konfiskatorische Besteuerung liege ebenfalls nicht vor, auch wenn die Vermögensobjekte kaum oder nur wenig Ertrag abwerfen würden.
C.
Die Erbengemeinschaft hat am 5. September 2003 Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht erhoben. Sie beantragt, das angefochtene Urteil des Verwaltungsgerichts vom 11. Juni 2003 sei aufzuheben und die Sache zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Ferner sei festzustellen, dass die Liegenschaftenschätzung zum Ertragswert vorzunehmen sei. Die Beschwerdeführerinnen machen eine Verletzung des Steuerharmonisierungsgesetzes sowie eine konfiskatorische Besteuerung geltend.
D.
Das Verwaltungsgericht und die Steuerverwaltung des Kantons Thurgau schliessen in ihren Vernehmlassungen auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, auf die Verwaltungsgerichtsbeschwerde sei mangels eines Anfechtungsobjekts nicht einzutreten; eventuell sei die Nichtigkeit der an eine Erbengemeinschaft gerichteten Verfügung festzustellen, und subeventuell die Beschwerde abzuweisen.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Gemäss Art. 73 StHG unterliegen Entscheide der letzten kantonalen Instanz, die eine in den Titeln 2-5 und 6 in Kapitel 1 geregelte Materie betreffen, der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht. Im angefochtenen Urteil hat das Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau unter anderem darüber entschieden, ob § 44 StG/TG mit Art. 14 Abs. 1 StHG vereinbar sei. Da es somit um eine im Zweiten Titel des Steuerharmonisierungsgesetzes geregelte Materie geht und die Schätzung das Jahr 2002 betrifft, erweist sich die Verwaltungsgerichtsbeschwerde nach Art. 73 StHG als grundsätzlich zulässig.
1.1 Die Eidgenössische Steuerverwaltung beantragt, auf die Beschwerde sei mangels eines Anfechtungsobjektesnicht einzutreten: Art. 48 Abs. 1 StHG sehe Einsprache nur gegen Veranlagungsverfügungen vor; eine Liegenschaftenschätzung stelle kein solches Anfechtungsobjekt dar, weil mit ihr lediglich die Bewertung eines einzelnen Aktivums festgelegt werde.

Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden. Als anfechtbare Entscheide gelten nach Art. 50 Abs. 1 StHG Einspracheentscheide. Auch verfahrensabschliessende Verfügungen, gegen die keine Einsprache gegeben ist, können Gegenstand eines Rekurses bilden. Ob und unter welchen Voraussetzungen auch Zwischenentscheide selbständig mit Rekurs anfechtbar sind, ist vom kantonalen Gesetzgeber zu regeln (Ulrich Cavelti, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Basel 2002, N 11 zu Art. 50 StHG, mit Hinweis).
Im vorliegenden Fall ist ein Endentscheid angefochten: Die Grundstücksbewertung stellt ein in sich geschlossenes verselbständigtes Verfahren dar. Die Schätzung erfolgt ausserhalb der Steuerveranlagung in einem besonderen Verfahren (vgl. § 43 Abs. 3 StG/TG; Verordnung des Regierungsrats vom 24. November 1992 über die Steuerschätzung der Grundstücke; Schätzungsverordnung). Die Entscheide der Schätzungskommission unterliegen einem selbständigen Rechtsmittelverfahren (§§ 175 f. StG/TG; § 11 Schätzungsverordnung; vgl. auch Urteil 2P.278/2000 vom 15. Juni 2001, E. 1a, mit Hinweisen). Das Thurgauer Steuergesetz spricht denn auch in § 175 im Zusammenhang mit dem Rekurs gegen Liegenschaftenschätzungen ausdrücklich von Einspracheentscheiden. Diese setzen den Wert des Grundstücks gegenüber dem Steuerpflichtigen verbindlich fest (vgl. Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Basel 2002, N 14 zu Art. 48 StHG, mit Hinweis). Gegen einen letztinstanzlichen kantonalen Entscheid, der die Vermögensbesteuerung der Grundstücke als solche und die Art ihrer Bewertung festlegt, steht daher die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht offen (Thomas Meister, Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung, Bern/Stuttgart/
Wien 1995, S. 304).
1.2 Für den Fall, dass die Liegenschaftenschätzung doch als Veranlagungsverfügung qualifiziert werde, beantragt die Eidgenössische Steuerverwaltung, dass deren Nichtigkeit festgestellt werden müsste, weil sich die Verfügung nicht an ein vom Gesetz anerkanntes Steuersubjekt gerichtet habe; eine Erbengemeinschaft könne kein Steuersubjekt sein.

Auch dieser (Eventual-)Antrag ist abzulehnen: Der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung des Kantons Thurgau vom 13. September 2002 war an den Rechtsvertreter der Erbengemeinschaft gerichtet. Das Vertre-

tungsverhältnis war nicht umstritten, und der Entscheid nimmt ausdrücklich Bezug darauf, dass die Erbengemeinschaft einen Parteienvertreter bezeichnet habe. Im Entscheid der Steuerrekurskommission werden die einzelnen Mitglieder der Erbengemeinschaft namentlich aufgeführt und wird wiederum die Parteienvertretung dargelegt (zur vertraglichen Vertretung vgl. Art. 117 DBG; Martin Zweifel, Die verfahrens- und steuerstrafrechtliche Stellung der Erben bei den Einkommens- und Vermögenssteuern, in: ASA 64 S. 337 ff., 357). Schliesslich ist auch der angefochtene Entscheid in dem Sinn zu verstehen, dass die einzelnen, die Erbengemeinschaft bildenden Erbinnen als Parteien zu gelten haben.
1.3 Die Beschwerdeführerinnen als Mitglieder der Erbengemeinschaft sind als betroffene steuerpflichtige Personen zur Anfechtung des vorinstanzlichen Entscheids legitimiert (Art. 103 lit. a OG). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.
1.4 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden (Art. 104 lit. a und b OG). Hat, wie hier, als Vorinstanz eine richterliche Behörde entschieden, so ist das Bundesgericht an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, wenn der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften ermittelt worden ist (Art. 105 Abs. 2 OG).

Das Bundesgericht wendet im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren das Bundesrecht von Amtes wegen an. Es ist gemäss Art. 114 Abs. 1 OG an die von den Parteien vorgebrachten Begründungen nicht gebunden und kann die Beschwerde auch aus andern als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 129 II 183 E. 3.4 S. 188, mit Hinweisen). Art. 114 Abs. 1 OG verschafft indessen keinen prozessualen Anspruch auf Prüfung neuer Rechtsbegehren, weshalb neue Begehren grundsätzlich unzulässig sind (ASA 54 S. 585, mit Hinweisen; vgl. Ulrich Cavelti, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Basel 2000, N 9 zu Art. 146 DBG).
1.5 Nach Art. 73 Abs. 3 StHG hat die Verwaltungsgerichtsbeschwerde im Harmonisierungsbereich lediglich kassatorische Wirkung. Erweist sich die Beschwerde als begründet, so hebt das Bundesgericht den Entscheid auf und weist die Sache zur neuen Beurteilung an die Vorinstanz zurück. Soweit die Beschwerdeführerinnen mehr verlangen als die Aufhebung und Rückweisung, ist auf die Verwaltungsgerichtsbeschwerde nicht einzutreten.
2.
Das Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau hat erwogen, die Grundstücke der Beschwerdeführerinnen würden unbestrittenermassen nicht in den Geltungsbereich des Bundesgesetzes über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB) fallen, was zur Folge habe, dass die fraglichen Parzellen zum Verkehrswert zu bewerten seien. Die Beschwerdeführerinnen rügen diese Auffassung als steuerharmonisierungswidrig.
2.1 Nach Art. 14 StHG wird das Vermögen zum Verkehrswert bewertet. Dabei kann der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden. Die land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücke werden zum Ertragswert bewertet. Das kantonale Recht kann bestimmen, dass bei der Bewertung der Verkehrswert mitberücksichtigt wird oder im Falle der Veräusserung oder Aufgabe der land- oder forstwirtschaftlichen Nutzung des Grundstücks eine Nachbesteuerung für die Differenz zwischen Ertrags- und Verkehrswert erfolgt. Weder das Steuerharmonisierungsgesetz noch die dazugehörige Botschaft des Bundesrates enthalten Hinweise zur Frage der Abgrenzung zwischen land- oder forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken einerseits und den übrigen Grundstücken anderseits. Aus Art. 14 Abs. 1 und 2 StHG ist indessen zu schliessen, dass den Kantonen ein Spielraum bei der Ausgestaltung der Vermögensbewertung zusteht, einerseits in der Berücksichtigung des Ertragswerts bei der Bewertung des Verkehrswerts (Abs. 1), anderseits in der Mitberücksichtigung des Verkehrswerts bei der Festlegung des Ertragswerts von land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken (Abs. 2).

Zuppinger/Böckli/Locher/Reich (Steuerharmonisierung, Bern 1984, S. 67 ff.) vertreten die Auffassung, dass die zu einem landwirtschaftlichen Heim gehörenden Grundstücke entsprechend dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zum Ertragswert zu bewerten seien. Das vormalige Kriterium der Einzonung könne steuerlich nicht massgebend sein für die Bewertung, sondern ausschliesslich die Nutzungsart des Bodens. Die d̈urchgängigeËrtragswertbesteuerung landwirtschaftlicher Grundstücke hingegen, die nicht Bestandteil eines landwirtschaftlichen Heimwesens bildeten, begünstige ohne Rücksicht auf die im Laufe der Zeit von der öffentlichen Hand geänderte baurechtliche Nutzungsmöglichkeit die Baulandhortung und sei da-

mit bodenordnungspolitisch kontraproduktiv (a.a.O., S. 71). Mit dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB) am 1. Januar 1994 kann diese Beurteilung nicht mehr unbesehen übernommen werden.
2.2 Nach Art. 2 Abs. 2 lit. a BGBB gilt zwar das Gesetz auch für Grundstücke und Grundstücksteile mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen einschliesslich angemessenem Umschwung, die in einer Bauzone liegen und zu einem landwirtschaftlichem Gewerbe gehören. Sollen derartige Grundstücke aber diesem Gesetz unterstellt sein, sind sie nach Art. 86 Abs. 1 lit. a BGBB im Grundbuch anzumerken. Die in der Bauzone liegenden Grundstücke der Beschwerdeführerinnen werden zwar landwirtschaftlich genutzt, sind indessen, wie das Verwaltungsgericht und die Steuerrekurskommission festgestellt haben, nicht dem Gesetz (BGBB) unterstellt. An diese tatsächlichen Feststellungen ist das Bundesgericht gebunden (Art. 105 Abs. 2 OG). Dass die Beschwerdeführerinnen nie einen Revers unterschrieben hätten, wonach sie über ihre Liegenschaften ganz oder teilweise frei verfügen wollten, ändert daran nichts.

Nach dem thurgauischen Steuerrecht werden Grundstücke im Baugebiet nur dann zum Ertragswert bewertet, wenn sie Bestandteil eines gesamthaft existenzfähigen Betriebes sind, der vom Eigentümer oder Nutzniesser hauptberuflich selber bewirtschaftet wird, oder wenn ein existenzfähiger Betrieb gesamthaft verpachtet und hauptberuflich als Einheit bewirtschaftet wird (§ 44 Abs. 2 StG/TG). Nach § 20 der Schätzungsverordnung werden land- oder forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke nach Massgabe des bäuerlichen Bodenrechts zum Ertragswert bewertet. Die Rechtsordnung des Kantons Thurgau lehnt sich damit bei der Abgrenzung zwischen land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken einerseits und den übrigen Grundstücken anderseits an das Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht an.
2.3 Die Beschwerdeführerinnen wenden dagegen ein, Art. 14 StHG lasse eine derart einengende Auslegung nicht zu. Insbesondere sei nicht zulässig, ein subjektives Element beim Steuerpflichtigen vorauszusetzen, nämlich dass er die landwirtschaftlichen Grundstücke im Rahmen eines existenzfähigen Betriebs selber nutze.

Vorerst ist festzuhalten, dass nach dem zitierten § 44 Abs. 2 StG/TG nicht nur bei Selbstnutzung zum Ertragswert zu bewerten ist, sondern auch dann, wenn ein existenzfähiger Betrieb gesamthaft verpachtet und hauptberuflich als Einheit bewirtschaftet wird. Die Beschwerdeführerinnen machen nicht geltend, dass dieser zweite Tatbestand vorliege. Wie ausgeführt, kann der kantonale Gesetzgeber innerhalb des durch Art. 14 StHG vorgegebenen Rahmens die anwendbare Bewertungsmethode festlegen. Dies lässt die Verkehrswertbesteuerung zu, wenn die Grundstücke in einer Bauzone nicht einen existenzfähigen landwirtschaftlichen Betrieb bilden. Mit einer derartigen Regelung kann auch dem Raumplanungsrecht Rechnung getragen werden, wonach in der Bauzone gelegene Grundstücke innerhalb von fünfzehn Jahren erschlossen und überbaut werden sollen. Es ist deshalb nicht zu beanstanden, wenn die Kantone nur diejenigen Grundstücke als landwirtschaftlich genutzt qualifizieren, die dem Geltungsbereich des Bundesgesetzes über das bäuerliche Bodenrecht unterstehen und zudem tatsächlich zumindest überwiegend landwirtschaftlich genutzt werden (vgl. auch Zigerlig/Jud, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Basel 2002, Art. 14 N 9, mit Hinweisen; Urteil 2P.187/1998 vom 24. August 1999, E. 2b, mit Hinweisen). Eine Verletzung des Steuerharmonisierungsgesetzes liegt somit nicht vor.
3.
Die Beschwerdeführerinnen machen im Weiteren geltend, die Besteuerung zum Verkehrswert stelle einen Verstoss gegen das aus Art. 26 BV abgeleitete Verbot der konfiskatorischen Besteuerung dar. Sowohl die absolute Höhe der Steuerbelastung von rund Fr. 35'000.– (einschliesslich Liegenschaftensteuer) als auch die Dauerhaftigkeit und die Unabwendbarkeit der Steuerbelastung machten deutlich, dass die Bewertung der landwirtschaftlich genutzten Grundstücke anhand des Verkehrswerts zu einer verfassungswidrigen Besteuerung führe.
3.1 Die Eigentumsgarantie bezweckt in ihrer Funktion als Institutsgarantie den Schutz der Eigentumsordnung in ihren Grundzügen; sie bietet auch Schutz gegen eine konfiskatorische Besteuerung (BGE 105 Ia 134 E. 3a S. 140). Die Grenze des Zulässigen ist indessen weit gezogen. So hat das Bundesgericht beispielsweise festgehalten, eine konfiskatorische Besteuerung trete jedenfalls dann nicht ein, wenn die an sich übermässige steuerliche Belastung von beschränkter Dauer sei; dies selbst dann nicht, wenn während verhältnismässig kurzer Zeit das verfügbare Einkommen nicht ausreiche, um die Gesamtsteuerlast ohne Inanspruchnahme des Vermögens zu begleichen (BGE 106 Ia 342 E. 6c S. 353, mit Hinweisen; Klaus Vallender, St. Galler Kommentar, Zürich 2002, Rz. 31 zu Art. 26 BV). Im bereits erwähnten Entscheid 2P.278/2000 vom 15. Juni 2001 hat das Bundesgericht

festgehalten, eine konfiskatorische Besteuerung liege jedenfalls dann nicht vor, wenn der Eigentümer freiwillig auf einen genügenden Ertrag verzichte, etwa mit Rücksicht auf familiäre Beziehungen oder weil er hoffe, bei späterer Veräusserung des Vermögensobjektes einen den Vermögensertrag weit übersteigenden Kapitalgewinn zu erzielen. Unter Hinweis auf den zitierten BGE 106 Ia 342 nannte
das Bundesgericht als Beispiele den Besitz von Gold oder andern Edelmetallen, welche überhaupt keinen Ertrag abwerfen würden, und die Spekulation mit Bauerwartungsland, das vorderhand landwirtschaftlich genutzt werde und nur einen geringen Ertrag einbringe.
3.2 Die Beschwerdeführerinnen machen geltend, sie hätten sich intensiv bemüht, die einzigen bereits erschlossenen Parzellen zu veräussern. Ein Grundstückvermittler habe die gesamten Parzellen im Baugebiet Interessenten angeboten, wobei von ursprünglich 27 Bauparzellen nur fünf hätten veräussert werden können, wovon eine einzige im Eigentum der Beschwerdeführerinnen. Der in Aussicht genommene Preis von Fr. 310.– bis Fr. 440.– pro m2 sei nicht gelöst worden. Beim einzigen Verkauf für die attraktivste Parzelle sei lediglich ein Preis von Fr. 380.– pro m2 erzielt worden.

Die von den Beschwerdeführerinnen vorgebrachten Gründe, weshalb sie die Parzellen nicht verkaufen oder anderweitig angemessen verwerten könnten, sind unbehelflich. Vorerst ist festzuhalten, dass die Darlegung, der beauftragte Makler habe die Grundstücke über 100 Interessenten angeboten, neu und im bundesgerichtlichen Verfahren nicht mehr zu würdigen ist. Sodann hat die Vorinstanz unter Berufung auf eigene Kenntnisse der örtlichen Verhältnisse festgestellt, dass in diesem Bereich Preise von mehr als Fr. 350.– pro m2 als überhöht angesehen werden müssen. Auch diese tatsächliche Feststellung bindet das Bundesgericht, und die Beschwerdeführerinnen wenden nichts ein, was die Feststellung als offensichtlich unrichtig erscheinen liesse. Wird aber von unrealistischen Preisvorstellungen als Zielgrösse für einen tatsächlichen Verkauf ausgegangen, so kann nicht gesagt werden, es fehle an einer objektiven Möglichkeit, die Steuerbelastung abzuwenden. Schliesslich kann bei einem massgeblichen Verkehrswert der strittigen Parzellen von über 5,2 Mio. Franken nicht gesagt werden, die Belastung mit einer Vermögenssteuer von Fr. 35’000.–, der ein Pachtertrag von lediglich Fr. 14’000.– gegenüberstehe, sei aufgrund der absoluten Höhe
konfiskatorisch.
4.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist somit als unbegründet abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführerinnen aufzuerlegen (Art. 156 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 153 und Art. 153a OG). Parteientschädigungen sind nicht zuzusprechen (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden kann.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 2’000.– wird den Beschwerdeführerinnen unter solidarischer Haftbarkeit auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird den Beschwerdeführerinnen, der Steuerverwaltung und dem Verwaltungsgericht des Kantons Thurgau sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 16. Juli 2004
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: