Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 477/2013

Urteil vom 16. Dezember 2013

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Donzallaz, Kneubühler,
Gerichtsschreiber Wyssmann.

Verfahrensbeteiligte
Steuerverwaltung des Kantons Glarus, Hauptstrasse 11/17, 8750 Glarus,
Beschwerdeführerin,

gegen

1. A.X._____,
2. B.X._____,
3. C.X._____,
4. D.X._____,
5. E.X._____,
6. F.X._____,
7. G.X._____,
8. H.X._____,
9. I.X._____,
10. J.X._____,
11. K.X._____,
12. L.X._____,
13. M.X._____,
14. N.X._____,
15. O.X._____,
16. P.X._____,
17. Q.X._____,

18. R.X._____,
19. S.X._____,
Beschwerdegegner 1-19,
vertreten durch Rechtsanwalt Dr. David Brunner,

20. A.Y._____,
21. B.Y._____,
22. C.Y._____,
23. D.Y._____,
24. E.Y._____,
25. F.Y._____,

26. G.Y._____,
27. H.Y._____,
28. I.Y._____,
29. J.Y._____,
30. K.Y._____,
31. L.Y._____,
32. M.Y._____,
33. N.Y._____,
34. O.Y._____,
Beschwerdegegner 20-34,
vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Stefan Müller,

Gegenstand
Ergänzende Vermögenssteuer,

Beschwerde gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Glarus,
I. Kammer, vom 24. April 2013.

Sachverhalt:

A.

Die Erben von X._____ waren - mit Ausnahme von I.X._____ - Eigentümer der beiden landwirtschaftlich genutzten Parzellen Nr. aaa und bbb in L._____ im Kanton Glarus. Nach deren Einzonung verkauften sie die Liegenschaften am 13./14. Juli 2011. Am 6. Februar 2012 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Glarus die - im Kanton per 1. Januar 2001 eingeführte - sog. ergänzende Vermögenssteuer. Dabei handelt es sich um die Nachbesteuerung der Differenz zwischen Ertrags- und Verkehrswert für landwirtschaftliche Grundstücke, die veräussert oder der bisherigen landwirtschaftlichen Nutzung entfremdet werden. Die Steuer wird "für die Dauer berechnet, während der das Grundstück zum Ertragswert berechnet wurde, längstens für 20 Jahre" (Art. 42 Abs. 3 des Steuergesetzes des Kantons Glarus vom 7. Mai 2000, StG/GL).

Ausgehend von einem steuerbaren Vermögen von Fr. xxx belief sich der von der Steuerverwaltung des Kantons Glarus erhobene Steuerbetrag auf Fr. yyy zuzüglich eines kantonalen Zuschlags von Fr. zzz. Ein Rekurs der Erben bei der kantonalen Steuerrekurskommission blieb erfolglos.

B.

Mit Urteil vom 24. April 2013 hiess das Verwaltungsgericht des Kantons Glarus eine Beschwerde der Erben teilweise gut und setzte das massgebliche Vermögen, auf welchem die ergänzende Vermögenssteuer zu erheben sei, auf Fr. qqq fest. Es gelangte zur Auffassung, die Berechnungsweise der Steuerverwaltung verstosse gegen das Rückwirkungsverbot. Der Kanton Glarus habe die ergänzende Vermögenssteuer erst per 1. Januar 2001 eingeführt, weshalb lediglich die Vorteile ab diesem Jahr auszugleichen seien. Mangels ausdrücklicher gesetzlicher Grundlage sei es nicht zulässig, auch die in den Jahren zwischen 1991 und 2000 erzielten Vorteile zu besteuern.

C.

Mit Eingabe vom 21. Mai 2013 führt die Steuerverwaltung des Kantons Glarus beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegen diesen Entscheid. Sie beantragt die Aufhebung des Urteils des Verwaltungsgerichts und begründet dies damit, die von ihr angewandte Berechnungsweise der ergänzenden Vermögenssteuer stelle keine verpönte Rückwirkung dar.

D.

Das Verwaltungsgericht beantragt die Abweisung der Beschwerde, die Erben von X._____ deren Abweisung, soweit darauf überhaupt einzutreten sei. Die Eidg. Steuerverwaltung hat auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Im bundesgerichtlichen Verfahren gab Rechtsanwalt Dr. Stefan Müller namens von Q.X._____ (Beschwerdegegnerin 34) die Erklärung ab, dass die Erben von R._____ sel. zu Gunsten ihrer Mutter, Q.X._____, als Alleinerbin verzichtet hätten, und legte eine entsprechende Vollmacht von Q.X._____ vom 3. Juli 2013 vor. Dementsprechend wurde die Parteibezeichnung angepasst.

Erwägungen:

1.

1.1. Beim Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Glarus vom 24. April 2013 handelt es sich um einen Entscheid einer letzten kantonalen Instanz (Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG) in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG), die nicht unter eine Ausnahmebestimmung nach Art. 83 BGG fällt, so dass die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten offen steht. Das angefochtene Urteil ist in der Sache ein Rückweisungsentscheid, hat doch die Vorinstanz den geschuldeten Steuerbetrag nicht selbst festgesetzt. Rückweisungen werden aber praxisgemäss einem Endentscheid im Sinne von Art. 90 BGG gleichgestellt, wenn der Behörde, an die zurückgewiesen wird, kein Entscheidungsspielraum mehr verbleibt. Dies ist vorliegend der Fall, hat doch die Steuerverwaltung vom vorinstanzlich bestimmten steuerbaren Vermögen bloss noch den tatsächlich geschuldeten Steuerbetrag zu ermitteln (BGE 134 II 124 E. 1.3 S. 127 f.).

1.2. Vorliegend fällt eine Beschwerdebefugnis der kantonalen Steuerverwaltung lediglich gestützt auf Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG in Betracht. Danach kommt das Beschwerderecht namentlich auch jenen Behörden zu, denen ein anderes Gesetz als das BGG ein solches einräumt.

1.2.1. Gemäss Art. 73 Abs. 1 und 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) ist die kantonale Steuerverwaltung befugt, Entscheide der letzten kantonalen Instanz, die eine in den Titeln 2-5 und 6 Kapitel 1 geregelte Materie betreffen, mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten anzufechten. Ob die betreffende Materie im Steuerharmonisierungsgesetz eine abschliessende Regelung gefunden hat oder ob es dem kantonalen Gesetzgeber einen Gestaltungsspielraum einräumt, ist grundsätzlich unerheblich (BGE 134 II 124 E. 2; s. auch Urteil 2C 875/2010 vom 9. Juni 2011 E. 1.1).

1.2.2. Art. 14 Abs. 2 StHG stellt den Kantonen frei, ob sie im Falle der Veräusserung eines land- oder forstwirtschaftlich genutzten Grundstückes eine Nachbesteuerung für die Differenz zwischen Ertragswert und Verkehrswert einführen wollen (sog. ergänzende Vermögenssteuer); es bestimmt einzig, dass die Nachbesteuerung "für höchstens 20 Jahre erfolgen (darf) ". Die ergänzende Vermögenssteuer steht im Zusammenhang mit der - ebenfalls in Art. 14 Abs. 2 StHG vorgeschriebenen - Bewertung zum Ertragswert von landwirtschaftlichen Grundstücken bei der Vermögenssteuer. Damit besteht ein genügend enger Zusammenhang, um die Legitimation der kantonalen Steuerverwaltung zu bejahen.

1.2.3. Die Frage der Beschwerdelegitimation ist von der Frage der möglichen Rügen zu trennen, sofern der Bundesgesetzgeber nicht Abweichendes statuiert hat (BGE 134 II 124 E. 2.6.1, 2.7). Ist die Legitimation nach Art. 73 StHG gegeben, kann die kantonale Steuerverwaltung namentlich auch eine willkürliche Auslegung und Anwendung des kantonalen Rechts rügen (BGE 134 II 124 E. 3.3).

1.3. Mit der Beschwerde können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Hingegen prüft das Bundesgericht die Verletzung von Grundrechten, einschliesslich die willkürliche Anwendung von kantonalem Recht, nicht von Amtes wegen, sondern nur, wenn eine entsprechende Rüge ausdrücklich erhoben und ausreichend

begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 138 I 171 E. 1.4 mit Hinweisen).

1.4. Was die Kognition betrifft, prüft das Bundesgericht die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts durch die kantonalen Instanzen gleich wie Bundesrecht umfassend. In den Bereichen, in denen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen Gestaltungsspielraum belässt oder keine Anwendung findet, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts auf Willkür (BGE 134 II 207 E. 2 S. 210; 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.; Urteil 2C 705/2011 vom 26. April 2012 E. 1.5.2 mit Hinweisen, in: StE 2012 B 44.12.3 Nr. 6).

Die ergänzende Vermögenssteuer wird in Art. 14 Abs. 2 StHG nur sehr summarisch geregelt und ihre nähere Ausgestaltung weitgehend den Kantonen überlassen, sofern sie darauf nicht überhaupt verzichten wollen. im vorliegenden Fall beschränkt sich daher die Kognition des Bundesgerichts praxisgemäss auf Willkür. Hierfür gilt die qualifizierte Rügepflicht (Art. 106 Abs. 2; E. 1.3 hiervor).

2.

2.1. Der Kanton Glarus hat die ergänzende Vermögenssteuer erst mit dem Steuergesetz eingeführt, das am 1. Januar 2001 in Kraft getreten ist (vgl. Art. 261 StG/GL). Vorher erhob er keine solche Steuer. Die hier interessierende Bestimmung von Art. 42 Abs. 3 StG/GL hat den folgenden Wortlaut:

1 Das steuerbare Vermögen berechnet sich nach der Differenz zwischen dem Mittel der Ertragswerte und dem Mittel der amtlichen Werte des Grundstücks am Anfang und am Ende der massgeblichen Dauer.
2 Wurde das Grundstück aus steueraufschiebender Veräusserung erworben, wird für die Berechnung der ergänzenden Vermögenssteuer auf die letzte Veräusserung abgestellt, die keinen Steueraufschub bewirkt hat.
3 Die ergänzende Vermögenssteuer wird getrennt vom übrigen Vermögen erhoben. Sie wird für die Dauer berechnet, während der das Grundstück zum Ertragswert berechnet wurde, längstens für 20 Jahre.
- .

2.2. Die Vorinstanz hat erkannt, Gegenstand und Steuerobjekt der ergänzenden Vermögenssteuer bilde die Differenz zwischen Ertrags- und Verkehrswert für jedes Jahr der Vorzugsbehandlung. Wenn die vor dem Inkrafttreten des neuen Rechts aufgelaufenen jährlichen Differenzen zwischen diesen beiden Werten einer nachträglichen Besteuerung unterzogen würden, beeinflusse dies die Steuerpflicht an sich und nicht nur deren Umfang. Die Berechnungsdauer der ergänzenden Vermögenssteuer dürfe nicht von der Besteuerungsdauer abweichen, ansonsten eine verpönte (echte) Rückwirkung vorliege. Da bloss die Vorteile ab 2001 (Inkrafttreten der Regelung) bis 2010 auszugleichen seien, müsse auch auf die entsprechenden Werte abgestellt werden. Dieser Sichtweise schliessen sich die Beschwerdegegner an.

2.3. Die Beschwerdeführerin ist demgegenüber der Auffassung, bei der Regelung von Art. 42 Abs. 2 StG/GL werde lediglich der Umfang der Steuerpflicht auf Grund von Tatsachen bestimmt, die sich vor dem Inkrafttreten des Gesetzes verwirklicht hätten; es würden bloss jene Jahre vor dem Inkrafttreten des neuen Rechts zur Bemessung herangezogen, in denen das fragliche Grundstück bevorzugt, nämlich zum Ertragswert besteuert worden sei. Es werde auf Verhältnisse abgestellt, die bei Inkrafttreten des neuen Rechts noch angedauert hätten. Für die Bestimmung des Steuerobjekts werde zur Bemessung auf die Jahre vor dem Inkrafttreten des neuen Rechts zurückgegriffen, was eine zulässige unechte Rückwirkung darstelle.

2.4. Die Rechtsprechung unterscheidet zwischen eigentlicher oder echter und unechter Rückwirkung. Eine echte Rückwirkung liegt vor, wenn ein Gesetz bei der Anwendung neuen Rechts an ein Ereignis anknüpft, das sich vor dessen Inkrafttreten ereignet hat und das im Zeitpunkt des Inkrafttretens der neuen Norm abgeschlossen ist. Diese echte Rückwirkung ist unter dem Gesichtswinkel verfassungsrechtlicher Prinzipien (Art. 5, 8 Abs. 1 und Art. 9 BV) nur dann zulässig, wenn die Rückwirkung ausdrücklich in einem Gesetz vorgesehen ist oder sich daraus klar ergibt, in einem vernünftigen Rahmen zeitlich limitiert ist, nicht zu stossenden Ungleichheiten führt, einem schutzwürdigen öffentlichen Interesse dient und wohlerworbene Rechte respektiert. Bei der unechten Rückwirkung wird auf Verhältnisse abgestellt, die zwar unter der Herrschaft des alten Rechts entstanden sind, beim Inkrafttreten des neuen Rechts aber noch andauern. Auch diese Rückwirkung gilt nur

dann als verfassungsrechtlich unbedenklich, wenn ihr nicht wohlerworbene Rechte entgegenstehen (BGE 138 I 189 E. 3.4; 126 V 134 E. 4a; 122 V 405 E. 3b/aa S. 408 f.).

Im Bereich des Steuerrechts wird eine unzulässige echte Rückwirkung dann angenommen, wenn die Steuerpflicht als solche an Tatbestände anknüpft, die vor dem Inkrafttreten des Gesetzes liegen, nicht aber dann, wenn lediglich der Umfang der Steuerpflicht unter einem geltenden Erlass nach Tatsachen bestimmt wird, die vor dem Inkrafttreten des Steuergesetzes eingetreten sind (BGE 102 Ia 31 E. 3a; Urteil 2C 797/2009 vom 20. Juli 2010 E. 4.1; Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 6. Aufl. 2002, S. 162 mit weiteren Hinweisen; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl., Zürich 2009, Vorb. zu DBG Rz. 34 ff. und dort zitierte Rechtsprechung).

2.5. Vorliegend hängt die Höhe der Nachbesteuerung von der Dauer ab, während der das veräusserte Grundstück zum Ertragswert besteuert wurde. Soweit die Jahre vor 2001 in Frage stehen, liegt unbestrittenermassen eine Rückwirkung vor. Die Vorinstanz hat erkannt, es handle sich um eine echte Rückwirkung, welche gemäss den Verfassungsgarantien vom Gesetzgeber ausdrücklich angeordnet worden sein müsse, was gerade nicht der Fall sei. Die Beschwerdeführerin bestreitet dies und macht geltend, es liege eine unechte Rückwirkung vor.

2.6. Ob im konkreten Fall eine echte oder eine unechte Rückwirkung vorliegt, ist anhand der Regelung im kantonalen Steuergesetz zu ermitteln. Dessen Auslegung und Anwendung prüft das Bundesgericht nur auf Willkür hin. Willkür liegt nicht bereits dann vor, wenn eine andere Sicht ebenfalls vertretbar oder sogar zutreffender erschiene, sondern nur, wenn sich die vorinstanzliche Beurteilung in ihrem Resultat als offensichtlich unhaltbar erweist, mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt bzw. in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft (BGE 134 I 140 E. 5.4 S. 148 mit Hinweisen), was in der Beschwerde zu rügen ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; vorstehende E. 1.3 f.). Hierfür genügt es nicht, die eigene Meinung derjenigen des kantonalen Gerichts gegenüberzustellen (BGE 134 II 349 E. 3; 135 III 513 E. 4.3 S. 521 f.). Auf appellatorische Kritik tritt das Bundesgericht praxisgemäss nicht ein (BGE 136 II 101 E. 3 S. 104 f.).

Die Vorinstanz hat eine echte Rückwirkung angenommen. Inwiefern ihr dabei in obigem Sinne Willkür vorgeworfen werden könnte, legt die Beschwerdeführerin mit keinem Wort dar. Sie setzt der Ansicht der Vorinstanz ihre eigene entgegen, ohne aber darzulegen, weshalb aufgrund der kantonalen Regelung auf eine bloss unechte Rückwirkung geschlossen werden muss und die gegenteilige Auffassung der Vorinstanz schlechthin unhaltbar, d.h. willkürlich, sein soll. In dieser Hinsicht fehlt der Beschwerde eine verfassungsbezogene Begründung.

2.7. Allein darin, dass nach Ansicht der beschwerdeführenden Verwaltung eine unechte und keine echte Rückwirkung vorliegt, kann noch keine Verfassungsverletzung erblickt werden. Das Bundesgericht hebt einen Entscheid wegen Willkür nur auf, wenn nicht bloss dessen Begründung, sondern auch das Ergebnis unhaltbar ist (BGE 138 I 49 E. 7.1; 137 I 1 E. 2.4; 134 II 124 E. 4.1). Erforderlich ist daher, dass das kantonale Gesetz eine rückwirkende Anwendung der ergänzenden Vermögenssteuer klar vorsieht.

Zur Frage der Rückwirkung erwog die Vorinstanz, dass Art. 42 Abs. 3 StG nur für die Berechnung der ergänzenden Vermögenssteuer auf die Anzahl der Jahre Bezug nehme. Nach ihrer Ansicht kann die Vorschrift nicht so verstanden werden, dass eine solche Steuer auch für die Zeit vor dem Inkrafttreten des kantonalen Steuergesetzes (1. Januar 2001) berechnet werden darf. Es käme daher die allgemeine intertemporale Vorschrift in Art. 245 Abs. 1 StG zur Anwendung, wonach das neue Recht erstmals auf die im Kalenderjahr 2001 zu Ende gehende Steuerperiode Anwendung finde. Einschätzungen bis und mit dem Steuerjahr 2000 seien nach dem alten Recht vorzunehmen. Aus den Gesetzesmaterialien (Memorial zur Landsgemeinde vom Jahr 2000) würde sich nichts anderes ergeben.

Auch mit dieser Begründung setzt sich die Beschwerdeführerin nicht auseinander um aufzuzeigen, inwiefern sie willkürlich sein soll. Da die Beschwerde eine verfassungsbezogene Begründung nicht erkennen lässt, kann der angefochtene Entscheid unter diesem Gesichtswinkel nicht geprüft werden. Das führt zur Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten ist.

3.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens trägt der Kanton Glarus, der in vermögensrechtlichen Interessen betroffen ist (Urteile 2C 971/2012 vom 28. Juni 2013 E. 3; 2C 620/2012 vom 14. Februar 2013 E. 4), die Verfahrenskosten (Art. 66 Abs. 1 und 4 BGG). Er hat den Beschwerdegegnern ausserdem eine Parteientschädigung zu entrichten (Art. 68 Abs. 1 und 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.– werden dem Kanton Glarus auferlegt.

3.

Der Kanton Glarus hat den Beschwerdegegnern eine Parteientschädigung von insgesamt Fr. 4'000.– auszurichten.

4.

Dieses Urteil wird den Parteien, dem Verwaltungsgericht des Kantons Glarus, I. Kammer, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 16. Dezember 2013

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Wyssmannn