

**BStP | 2023 | Nr. 8**

Betreff:	Grundstücksteuer, Zulässigkeit, Höhe, Rechtsgleichheit
Instanz:	Steuerrekurskommission
Entscheidungsdatum:	19. Januar 2023
Verfahrensnummer:	STRK.2022.72

Die juristischen Personen entrichten auf den im Kanton gelegenen Grundstücken eine Grundstücksteuer. Die Grundstücksteuer beträgt 2 Promille des steuerbaren Grundstückwertes und ist an die Gewinn- und Kapitalsteuer der gleichen Steuerperiode anzurechnen. Bei der Minimalsteuer auf Grundeigentum handelt es sich um eine Sondervermögenssteuer. Sie erweist sich als zulässig, wenn damit eine minimale fiskalische Belastung der im Kanton gelegenen Immobilien sichergestellt wird. Da mit hohen Minimalsteuern die Rechtsprechung zum Doppelbesteuerungsverbot ausgehebelt werden könnte, ist die Höhe einer Minimalsteuer auf Grundeigentum limitiert. Bezüglich der Angemessenheit der Grundstücksteuer ist nicht die Höhe des Satzes im Verhältnis zu der allgemeinen Gewinn- oder Kapitalsteuer massgebend. Die subsidiäre Minimalsteuer von 2 Promille erweist sich auch nach der Senkung der Gewinnsteuern für Kapitalgesellschaften (im Rahmen der Steuervorlage 17) als angemessen. Dass Immobiliengesellschaften steuerlich anders behandelt werden, als bloss der Gewinnsteuer unterliegende Gesellschaften, ist unter dem Gesichtswinkel des Rechtsgleichheitsgebots nicht zu beanstanden.

**Sachverhalt:**

A. Die Rekurrentin, die X. AG, ist eine Aktiengesellschaft mit Sitz in Basel. Die Gesellschaft bezweckt den Erwerb, das Verwalten und Veräussern von Immobilien. [...]

In ihrer Bilanz per 31. Dezember 2019 führte die Rekurrentin die drei Immobilien A-Strasse xx, B-Strasse xx und C-Strasse xx als Sachanlagen. Mit ihrer Steuererklärung reichte die Rekurrentin das Formular "Grundstücksteuer (Minimalsteuer) 2019 Bewertung für die Grundstücksteuer Juristischer Personen nach § 111 StG" ein und deklarierte Folgendes:

Grundstücke/ Liegenschaften	Buchwert (Bilanz- stichtag) in CHF	Mietertrag aus Ver- mietung in CHF	Massgeblicher Mie- tertrag in CHF
A-Strasse	xxx	xxx	xxx
B-Strasse	xxx	xxx	xxx
C-Strasse	xxx	xxx	xxx
Total	xxx		xxx

Der massgebliche Mietertrag wurde mit einem Satz von 6.5% kapitalisiert, was einen Grundstücksteuerwert von CHF ... ergab.

In der Veranlagungsverfügung vom 26. November 2021 übernahm die Steuerverwaltung die Deklaration der Rekurrentin unverändert. Zudem verfügte die Steuerverwaltung eine Grundstücksteuer in Höhe von CHF ..., welche an die Gewinn- und Kapitalsteuer angerechnet wurde.

B. Mit Schreiben vom 24. Dezember 2021 erhob die Rekurrentin Einsprache. Sie beantragte, die Veranlagungsverfügung sei aufzuheben und es sei auf die Erhebung der Grundstücksteuer zu verzichten und kantonale ausschliesslich die Gewinn- und Kapitalsteuer im Umfang von CHF ... zu veranlagern.

Mit Entscheid vom 28. Juni 2022 wurde die Einsprache insofern gutgeheissen, als abweichend von der Deklaration neu die Baurechtszinsen zum Abzug zugelassen wurden, im Übrigen wurde die Einsprache abgewiesen. Die Steuerverwaltung führte zur Begründung aus, die basel-städtische Regelung zur Grundstücksteuer erweise sich als steuerharmonisierungs- und verfassungskonform. Im vorliegenden Fall führe die Erhebung ferner nicht zu einer stossenden Besteuerung, welche Sinn und Zweck der Grundstücksteuer zuwider laufe. Allerdings habe man bei der Überprüfung der Steuerfaktoren festgestellt, dass in der Deklaration der Steuerpflichtigen die Baurechtszinsen nicht von den Bruttomieteträgen abgezogen worden seien. Die Berücksichtigung der Baurechtszinsen führe zu einer Reduktion der Grundstücksteuer auf CHF ....

C. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 2. August 2022. Die Rekurrentin, vertreten durch Dr. ..., Advokat, beantragt unter o/e-Kostenfolge, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 28. Juni 2022 aufzuheben, auf die Erhebung der Grundstücksteuer zu verzichten und kantonale ausschliesslich die Gewinn- und Kapitalsteuer im Umfang von CHF ... zu veranlagern.

In ihrer Vernehmlassung vom 3. Oktober 2022 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses.

Auf die Einzelheiten der Standpunkte wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Ein zweiter Schriftenwechsel hat nicht stattgefunden. Eine mündliche Verhandlung wurde nicht durchgeführt.

#### *Erwägungen:*

2. a) Die Rekurrentin beantragt unter o/e-Kostenfolge, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 28. Juni 2022 betreffend kantonale Steuern pro 2019 aufzuheben, auf die Erhebung der Grundstücksteuer zu verzichten und kantonale ausschliesslich die Gewinn- und Kapitalsteuer im Umfang von CHF ... zu veranlagern.

b) Es ist zu prüfen, ob die Steuerverwaltung die Grundstücksteuer zu Recht erhoben hat.

3. a) Gemäss Art. 2 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) erheben die Kantone eine Einkommens- und Vermögenssteuer von natürlichen Personen (lit. a), eine Gewinn- und eine Kapitalsteuer von den juristischen Personen (lit. b), eine Quellensteuer von bestimmten natürlichen und juristischen Personen (lit. c) und eine Grundstückgewinnsteuer (lit. d). Die Kantone werden aber nicht auf die Erhebung dieser Steuern beschränkt, sondern können, innerhalb ihrer Zuständigkeit, auch weitere Steuern erheben wie beispielsweise Minimalsteuern auf Bruttoeinkünften oder Grundstücken (vgl. Reich/Beusch in: Zweifel/Beusch (Hrsg.) Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 2 N 23). Allerdings sind gemäss Art. 27 Abs. 2 StHG allfällige Minimalsteuern auf Ersatzfaktoren an die Gewinn- und Kapitalsteuern anzurechnen.

b) § 112 StG sieht vor, dass die Grundstücksteuer auf dem Wert des Grundstücks am Ende der Steuerperiode erhoben wird. Die Bewertung erfolgt nach den Bestimmungen zur Vermögenssteuer von natürlichen Personen. Gemäss § 114 StG beträgt die Grundstücksteuer 2 Promille des steuerbaren Grundstückwertes. Die Grundstücksteuer ist an die Gewinn- und Kapitalsteuer der gleichen Steuerperiode anzurechnen (vgl. § 115 StG).

4. a) Bei der Minimalsteuer auf Grundeigentum handelt es sich um eine Sondervermögenssteuer. Gemäss der geltenden Rechtsprechung erweist sie sich als zulässig, wenn damit eine minimale fiskalische Belastung der im Kanton gelegenen Immobilien sichergestellt wird (vgl. bspw. Entscheidung des Bundesgericht 2A.653/2006 vom 9. November 2006 E. 3) oder wenn sie der Erfassung der tatsächlichen Ertragskraft einer juristischen Person dient (vgl. Entscheidung des Bundesgericht 2P.323/2004 vom 2. März 2005 E. 2.2). Da mit hohen Minimalsteuern die Rechtsprechung zum Doppelbesteuerungsverbot ausgehebelt werden könnte, ist die Höhe einer Minimalsteuer auf Grundeigentum limitiert. In BGE 100 Ia 244 E. 4c erachtete das Bundesgericht eine Limite von 2 Promille des Liegenschaftswertes als angemessen.

b) Die Rekurrentin führt an, Sinn und Zweck der Einführung der Grundstücksteuer im Jahre 1964 sei es gewesen zu verhindern, dass Immobiliengesellschaften ihre Gesellschaften derart fremdkapitalisierten, dass kaum noch Steuern anfielen. Die Grundsteuer sei bislang vor allem im Zusammenhang mit dem interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot beanstandet worden. Das Bundesgericht habe aber bspw. in BGE 131 I 249 E. 6.4 festgehalten, dass "der Kanton [...] nötigenfalls [...]" im Einzelfall oder durch generell-abstrakte Regel dafür zu sorgen hat, dass die rein kantonalen Unternehmen im Vergleich zu den interkantonalen Unternehmungen nicht schlechter gestellt würden. Die Frage der Angemessenheit der subsidiären Minimalsteuer von 2 Promille habe sich mit der massiven Senkung der Gewinnsteuern für Kapitalgesellschaften akzentuiert. Obwohl nahezu alle Unternehmungen von den Steuersenkungen profitiert hätten, laufe diese bei ihr wegen der Grundstücksteuer ins Leere. Es seien keine Gründe ersichtlich, welche eine solche Schlechterstellung rechtfertigten, denn der sehr geringe Gewinn sei nicht etwa durch eine hohe Belastung mit Fremdkapital bedingt, sondern stehe im Zusammenhang mit massiv reduzierten Mieteinnahmen aus der Liegenschaft an der A-Strasse xx, welche aus einem Leerstand resultieren. Weil die Grundstücksteuer an die Stelle der Gewinn- und Kapitalsteuer trete, stelle sich die Frage, ob diese rechtlich unterschiedliche Behandlung von Gesellschaften mit Immobilienbesitz im Kanton Basel-Stadt und tiefem Gewinn gegenüber gleichartigen Gesellschaften mit hohem Gewinn aus Sicht der Rechtsgleichheit zu rechtfertigen sei. Die Gesellschaft mit hohem Gewinn profitiere von der Steuersenkung wohingegen die Gesellschaft mit keinem oder sehr tiefem Gewinn in unveränderter Höhe besteuert werde. Dies stelle einen Verstoß gegen das Rechtsgleichheitsgebot gemäss Art. 8 BV dar.

c) Mit anderen Worten bestreitet die Rekurrentin die Zulässigkeit einer Grundstücksteuer nicht, erachtet aber die Höhe der Steuer als nicht angemessen. Das Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Stadt erachtete in einem Entscheid aus dem Jahr 1994 einen Grundstücksteuersatz von 4 Promille im Kanton Basel-Stadt noch als angemessen (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts Basel-Stadt vom 25. März 1994, publ. in StR 52/1997 S. 366). In BGE 100 Ia 244 E. 4c hielt das Bundesgericht fest, dass eine Grundstücksteuer in Höhe von 2 Promille des Grundstückwertes angemessen sei. Diese Entscheide ergingen vor der Senkung der Gewinn- und Kapitalsteuersätze per 1. Januar 2019, bei welcher der Grundstücksteuersatz unverändert blieb. Allerdings war bei den Überlegungen des Bundesgerichts bezüglich der Angemessenheit der Grundstücksteuer nicht die Höhe des Satzes im Verhältnis zu der allgemeinen Gewinn- oder Kapitalsteuer massgebend. Vielmehr wurde auf die Zielsetzung der Minimalsteuer verwiesen. Das Bundesgericht führt aus, Gemeinden und Kantone, welche durch Infrastrukturaufwendungen zur Werterhaltung und Wertvermehrung des Grundeigentums einen wesentlichen Beitrag leisten, hätten ein legitimes Interesse an der Erhebung einer minimalen Abgabe. Das Bundesgericht kam zum Schluss, dass ein Satz von 2 Promille angemessen sei. Zusätzlich zu diesen Erläuterungen im Zusammenhang mit der Vermeidung einer unzulässigen Doppelbesteuerung ist auf das Ziel der Minimalsteuer zu verweisen, die tatsächliche Ertragskraft einer juristischen Person zu erfassen, welche gerade bei Kapitalgesellschaften mit Grundbesitz durch überdurchschnittliche Fremdkapitalisierung verfälscht werden kann (vgl. Entscheidung des Bundesgerichts 2P.323/2004 vom 2. März 2005). An diesen Überlegungen ändert die Steuersenkung per 2019 nichts. Dies gilt umso mehr, als sich der Grundstücksteuersatz mit 2 Promille in einem äusserst moderaten Rahmen bewegt und keinen konfiskatorischen Charakter aufweist.

d) Ferner sieht die Rekurrentin den verfassungsmässigen Grundsatz der Rechtsgleichheit verletzt. Das Gleichbehandlungsgebot gemäss Art. 8 BV verlangt, dass Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird. Eine unterschiedliche Behandlung muss aus sachlichen Gründen erfolgen. Vorliegend werden Immobiliengesellschaften steuerlich anders behandelt, als bloss der Gewinnsteuer unterliegende Gesellschaften. Sinn und Zweck der unterschiedlichen Besteuerung ist die Erfassung der wirklichen Ertragskraft einer juristischen Person, also mithin die Besteuerung nach der tatsächlichen Leistungsfähigkeit (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2P.345/1998 vom 12. November 1999 E. 3d). Kapitalgesellschaften mit Eigentum an Grundstücken können mittels Grundpfandsicherheiten überdurchschnittlich viel Fremdkapital beschaffen und somit besonders wenig Eigenkapital und Ertrag aufweisen. Zudem können sie von steigenden Grundstückswerten profitieren, ohne das Vermögenswachstum ausweisen zu müssen. Beides erhöht ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, ohne dass dies steuerlich bei der Gewinn- oder Kapitalsteuer erfasst würde. Hinzu kommt, dass das Gemeinwesen durch Infrastrukturaufwendungen zur Werterhaltung und Wertvermehrung des Grundeigentums einen wesentlichen Beitrag leistet, was die Minimalabgabe rechtfertigt. Die unterschiedliche Besteuerung von Kapitalgesellschaften mit und ohne Grundeigentum ist somit sachlich gerechtfertigt. Immobiliengesellschaften unterliegen alle denselben Regelungen. Für die Gesellschaften mit Grundeigentum gelten die gleichen Regelungen, eine Ungleichbehandlung liegt somit nicht vor. Dass die Rekurrentin wegen des Leerstandes einen tieferen Gewinn als andere Gesellschaften ausweist und daher aufgrund der Minimalsteuer unter Umständen im Verhältnis einen höheren Steuerbetrag leisten muss, widerspricht nicht dem Gleichbehandlungsgebot, sondern ist gemäss der geltenden Rechtsprechung des Bundesgerichts aufgrund der Geringfügigkeit tolerierbar und hinzunehmen (vgl. BGE 100 Ia 244 E. 3a). Es kann somit festgehalten werden, dass das Rechtsgleichheitsgebot nicht verletzt wurde.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Erhebung der Grundstücksteuer nicht gegen das Gleichbehandlungsgebot gemäss Art. 8 BV verstösst. Der Grundstücksteuersatz von 2 Promille ist angemessen. Die Erhebung der Grundstücksteuer in Höhe von CHF... ist daher nicht zu beanstanden. Der Rekurs ist somit abzuweisen.

6. [Kosten]

*Beschluss:*

://: 1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[2.-3.]