

## **Grundstücksteuer**

### **Frage der Verfassungsmässigkeit**

#### **Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 25. März 1994**

*Die als Minimalabgabe konzipierte, subsidiär zur Ertrags- und Kapitalsteuer zu erhebende Grundstücksteuer ist mit dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vereinbar. Ihre Erhebung nur von den juristischen, nicht dagegen von den natürlichen Personen verstösst nicht gegen das Rechtsgleichheitsgebot.*

#### *I. Sachverhalt*

1. Die früher in X./SO und inzwischen in Basel domizilierte A. AG ist eine Immobiliengesellschaft mit Liegenschaftsbesitz u.a. im Kanton Basel-Stadt. In den Jahren 1977–1982 sowie 1986 und 1987 fielen die ordentlichen Steuern – Grundtaxe, Ertrags- und Kapitalsteuer – so gering aus, dass die Steuerverwaltung stattdessen auf dem Steuerwert der in Basel gelegenen Liegenschaften gemäss § 77b des Steuergesetzes (StG) die Grundstücksteuer als Minimalsteuer erhob. Die von der A. AG gegen die jeweiligen Veranlagungen erhobenen Einsprachen wies die Steuerverwaltung am 10. Juli 1989 ab. Desgleichen blieb ein Rekurs an die Steuerrekurskommission ohne Erfolg.

2. Gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission vom 31. Oktober 1991, ausgefertigt am 14. Juni 1993, richtet sich der vorliegende Rekurs an das Verwaltungsgericht, womit die A. AG, vertreten durch ihren Verwaltungsratspräsidenten, beantragt, die angefochtenen Steuerentscheide seien aufzuheben und anstelle der Grundstücksteuer sei die ordentliche Steuer zu erheben. Demgegenüber beantragt das Finanzdepartement in seiner Antwort Abweisung des Rekurses. Die Einzelheiten der Parteistandpunkte ergeben sich, soweit sie für den Ausgang des Verfahrens von Bedeutung sind, aus den nachfolgenden Erwägungen.

3. Der Referent hat auf einen zweiten Schriftenwechsel und auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet. Die Beratung des Verwaltungsgerichts hat am 25. März 1994 stattgefunden.

#### *II. Entscheidungsgründe*

1. Die Steuerrekurskommission ist eine vom Regierungsrat gewählte Kommission, deren Entscheide gemäss § 10 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes (VRPG) dem Rekurs an das Verwaltungsgericht unterliegen. Daraus ergibt sich dessen sachliche und funktionelle Zuständigkeit zur Überprüfung des angefochtenen Entscheids. In Ermangelung besonderer Vorschriften im Steuergesetz richten sich das Verfahren und die Kognition nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 VRPG. Danach prüft das Verwaltungsgericht in derartigen Fällen üblicherweise, ob die Steuerrekurskommission den massgebenden Sachverhalt unrichtig festgestellt, ob sie das kantonale öffentliche Recht, namentlich das Steuergesetz, falsch angewendet oder ob sie ihr Ermessen verletzt hat. Diese Prüfung kann im vorliegenden Fall unterbleiben, denn die Rekurrentin stellt nicht in Abrede, dass der Entscheid der Steuerrekurskommission mit den Vorschriften des Steuergesetzes im Einklang steht. Sie rügt denn auch nicht die unterbliebene oder unrichtige Anwendung des Steuergesetzes, sondern sie beruft sich auf die angebliche Bundesverfassungswidrigkeit der Grundstücksteuer, wie sie in § 77b StG geregelt ist. Da das Verwaltungsgericht praxisgemäss auch die Übereinstimmung eines kantonalen Rechtssatzes mit der Bundesverfassung überprüft und es nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zu dieser Überprüfung sogar verpflichtet ist, ist in diesem

Umfang auf den Rekurs einzutreten (vgl. hierzu BGE 112 Ia 313; VGE vom 20. Oktober 1989 i.S. R.K.; ferner Hans Dressler, Verwaltungsgerichtsbarkeit, in: Handbuch des Staats- und Verwaltungsrechts des Kantons Basel-Stadt, S.420ff.).

Als Steuerpflichtige und als Adressatin der angefochtenen Verfügung ist die Rekurrentin vom Entscheid der Steuerrekurskommission berührt und hat ein schützenswertes Interesse an seiner Aufhebung oder Abänderung. Damit ist ihre Rekurslegitimation im Sinne von § 13 Abs.1 VRPG gegeben.

2. Die Rekurrentin hat im verwaltungsinternen Verfahren geltend gemacht, die Steuerforderungen für die Jahre 1977 und 1978 seien inzwischen verjährt. Die Steuerrekurskommission hat sich mit der Verjährungseinrede einlässlich auseinandergesetzt und sie gestützt auf § 212 EG ZGB als unbegründet abgewiesen. Die Rekurrentin hält im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht an ihrer Einrede ausdrücklich fest, unterlässt es aber, sich zur ablehnenden Begründung der Steuerrekurskommission zu äussern. Sie begnügt sich vielmehr in der Rekursbegründung mit dem allgemein gehaltenen Hinweis auf ihre Ausführungen «in den bisherigen Einspracheschriften» (Rekurs, S. 1). Hiezu ist zu bemerken, dass die Rekursbegründung gemäss § 16 Abs.2 VRPG die Anträge des jeweiligen Rekurrenten, die Angabe der Tatsachen und Beweismittel und eine kurze Rechtserörterung enthalten soll. Diese ist somit Gültigkeitserfordernis. Allerdings stellt die Praxis an die Begründungspflicht, namentlich bei juristischen Laien, keine hohen Anforderungen. Dies ändert indessen nichts daran, dass ein Rekurrent dem Gericht wenigstens summarisch die Argumente aufzuzeigen hat, die er dem Entscheid der Vorinstanz, welche sich mit seinem Anliegen befasst hat, entgegensetzt. Mit dem blossen Verweis auf die Rechtschriften, die er eben dieser Vorinstanz eingereicht hat, kann eine derartige Auseinandersetzung nicht stattfinden; er trägt zudem der in der Regel beschränkten Überprüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts nicht Rechnung. Wie das Bundesgericht verlangt deshalb auch das Verwaltungsgericht, dass aus der Rekursbegründung selbst ersichtlich ist, in welchen Punkten und weshalb der angefochtene Entscheid beanstandet wird. Fehlt es daran, so ist in diesem Umfang auf einen Rekurs nicht einzutreten (vgl. hierzu VGE vom 12. November 1993 i.S. R.K.; BGE vom 31. Mai 1991 i.S. M.B. u. Kons. und 113 Ib 288). Im vorliegenden Fall hat sich die Rekurrentin mit keinem Wort zu den Ausführungen der Steuerrekurskommission zur Verjährungsfrage geäußert, weshalb in diesem Punkt auf den Rekurs nicht einzutreten ist. Dies erscheint umso eher als gerechtfertigt, als sich die Rekurrentin durch eine rechtskundige Person, nämlich durch ihren Verwaltungsratspräsidenten, welcher Jurist und Anwalt ist, vertreten lässt.

3. Rechtliche Grundlage des angefochtenen Entscheids bildet § 77b StG. Nach dessen Abs.1 haben juristische Personen auf ihren im Kanton Basel-Stadt gelegenen Grundstücken eine Grundstücksteuer von 4‰ zu entrichten, berechnet auf dem Steuerwert, d.h. auf dem Verkehrswert unter billiger Berücksichtigung des Ertragswertes. Diese Objektsteuer wird nach Abs.2 als Minimalsteuer nur dann erhoben, wenn sie die ordentlichen Steuern – bei anonymen Erwerbsgesellschaften die Ertrags- und die Kapitalsteuer zuzüglich Grundtaxe – übersteigt. Mit dieser gesetzlichen Lösung greifen zwei Steuersysteme ineinander, indem einer den Ertrag und das Kapital belastenden Steuer eine Objektsteuer gegenübergestellt wird. Die beiden Abgaben werden allerdings nicht kumuliert, sondern es wird nur diejenige erhoben, die den höheren Gesamtbetrag ergibt. Die Rekurrentin bezeichnet diese alternative Steuererhöhung als «Wackelsteuersystem», dessen Verfassungsmässigkeit sie bestreitet, weil diese Art von Besteuerung gegen die Rechtsgleichheit verstosse, willkürlich sei und sich wirtschaftlich «erdrosselnd und konfiskatorisch» auswirke (Rekurs, S.2).

4. Mit der Verfassungsmässigkeit derartiger Objekt- und Minimalsteuern, die auch andere Kantone in ähnlicher Form kennen, haben sich Lehre und Rechtsprechung bereits wiederholt befasst, so etwa in allgemeiner Form der auch von der Steuerrekurskommission zitierte Max Imboden (Die Voraussetzungen einer verfassungsmässigen Minimalsteuer, in: ASA 34, S. 193ff.) und mit Bezug auf den hier massgebenden § 77b StG das Verwaltungs- und das Bundesgericht in ihren Entscheiden vom 13. Februar 1987 und vom 24. Juni 1988 i.S. A. AG.

Dabei hat das Bundesgericht eine gegen den kantonalen Entscheid gerichtete staatsrechtliche Beschwerde abgewiesen und im Rahmen seiner sehr einlässlichen Ausführungen festgestellt, die Grundstücksteuer gemäss § 77b StG verletze weder das Doppelbesteuerungsverbot gemäss Art.46 Abs.2 BV noch die Eigentumsfreiheit gemäss Art.22ter BV noch das Gleichheitsgebot gemäss Art. 4 BV.

Die Erwägungen des Bundesgerichts, welches in früheren Entscheiden bereits die Regelungen in den Kantonen St. Gallen, Thurgau und Luzern unter verschiedenen Gesichtspunkten als mit Art.46 Abs.2 BV vereinbar befunden hat (BGE 92 I 447, 96 I 66, 100 Ia 246), lassen sich dahingehend zusammenfassen, dass die Erhebung einer Minimalsteuer auf Liegenschaften vor dem Doppelbesteuerungsverbot auch dann standhält, wenn berücksichtigt wird, dass die Steuerpflicht in mehreren Kantonen für eine betroffene Gesellschaft zu einer Mehrbelastung führe. Diese Folge sei nämlich zu akzeptieren, weil die allgemeine Regel, nach welcher die Aufteilung der Steuerpflicht unter mehrere Kantone für den betroffenen Steuerpflichtigen nicht zu einer Mehrbelastung führen dürfe, zurückzutreten habe, hinter den Grundsatz, wonach das Grundeigentum dem Kanton zur ausschliesslichen Besteuerung zuzuweisen sei, in dem es liege. Hinsichtlich der Eigentumsgarantie hat das Bundesgericht sodann festgehalten, dass dieser verfassungsmässige Anspruch gemäss Doktrin und Praxis der Höhe der Steuerbelastung gewisse Grenzen setze und Schutz vor einer konfiskatorischen Besteuerung biete. Der Steuergesetzgeber sei deshalb verpflichtet, bestehendes Vermögen in seiner Substanz zu bewahren und die Möglichkeit der Neubildung von Vermögen offen zu halten. Abgaberechtliche Eingriffe von mässiger Intensität, wie sie die baselstädtische Minimalsteuer darstelle, seien jedoch in keiner Weise konfiskatorisch und deshalb zulässig. Schliesslich bedeutet die Regelung von § 77b StG gemäss Bundesgericht auch keinen Verstoß gegen die Rechtsgleichheit; denn willkürlich und gegen das Gleichheitsgebot verstossend sei ein Steuergesetz nur dann, wenn es Unterscheidungen treffe, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich sei. Unter diesem Gesichtspunkt sei eine unterschiedliche Behandlung von natürlichen und von juristischen Personen jedenfalls sachlich gerechtfertigt und stehe im Einklang mit Art. 4 BV (vgl. zum ganzen Abschnitt BGE vom 24.Juni 1988 i.S. A. AG).

5. Der Entscheid der Steuerrekurskommission trägt der zitierten Rechtsprechung des Bundesgerichts, auf welche er ausdrücklich verweist, in allen Teilen Rechnung. Er gibt zudem den Standpunkt wieder, den das Verwaltungsgericht im erwähnten Entscheid vom 13.Februar 1987 i.S. A. AG zum Ausdruck gebracht hat. Bei dieser Sach- und Rechtslage besteht für das Verwaltungsgericht kein Anlass, im vorliegenden Fall von seiner bisherigen und vom Bundesgericht geschützten Betrachtungsweise abzuweichen. Im Hinblick auf die konkreten Beanstandungen der Rekurrentin ist deshalb – im Sinne einer Ergänzung und in teilweiser Wiederholung des Gesagten – festzuhalten, dass ein Rechtssatz nach konstanter Praxis nur dann gegen das Gleichheitsgebot von Art. 4 BV verstösst, wenn er sich nicht auf ernsthafte, sachliche Gründe stützen lässt, sinn- und zwecklos ist oder rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden tatsächlichen Verhältnissen fehlt (BGE 109 Ia 124 und 327, 110 Ia 13). Nach der Praxis des Bundesgerichts hält eine Minimalsteuer auf dem Grundbesitz jedenfalls dann vor Art.4 BV stand, wenn damit eine minimale fiskalische Belastung der im Kanton liegenden unbeweglichen Güter bezweckt wird oder wenn die Minimalsteuer einen tauglichen und sachgemässen Weg zur Besteuerung einer nicht anders erfassbaren Ertragskraft darstellt (BGE 100 Ia 246). Soweit die Minimalsteuer die Sicherung einer minimalen fiskalischen Belastung des Grundeigentums bezweckt, hat das Bundesgericht früher Zweifel geäussert, ob eine Beschränkung dieser Steuer auf juristische Personen zulässig sei (vgl. BGE vom 22.Mai 1974, publiziert in ASA 44, S.535). In BGE 109 Ia 315/316 hat es indessen eine solche Beschränkung als statthaft bezeichnet, weil – was auch für das Basler Steuergesetz zutrifft – die Besteuerung einer natürlichen Person grundsätzlich nach andern Kriterien erfolge als die einer juristischen Person. Die natürlichen Personen würden aufgrund ihrer Einkünfte und ihres Vermögens mit progressivem Tarif besteuert, während bei den juristischen Personen das Kapital und der Ertrag massgebend seien. Die prozentuale Steuerbelastung des Ertrags erfolge aber regelmässig

nicht nach dessen Höhe, sondern nach seinem Verhältnis zum Kapital. Sodann gebe es Abgaben, die von vornherein nur bei natürlichen Personen in Betracht kämen, wie beispielsweise die Erbschaftssteuer. Dieser Auffassung, die das Bundesgericht schon in einem früheren Urteil vertreten hat (vgl. rivista tributaria ticinese 1979, S.103ff.), ist ohne weiteres zu folgen. Im übrigen hat der Steuergesetzgeber einen weiten Regelungsspielraum und hält eine mit sachlichen Gründen vertretbare Lösung vor der Bundesverfassung stand, weshalb ein Verstoß gegen Art. 4 BV nur in klaren, eindeutigen Fällen anzunehmen ist (BGE 100 Ia 246).

Die Minimalsteuer, soweit sie der Sicherung einer minimalen fiskalischen Belastung des Grundeigentums dient, verstösst auch nicht gegen das Gleichheitsgebot, weil § 77b Abs.4 StG juristische Personen von der Grundstücksteuer für solche Grundstücke befreit, «auf denen sich zur Hauptsache der Betrieb eines nach kaufmännischer Art geführten Unternehmens der Eigentümerin oder einer diese beherrschenden natürlichen oder juristischen Person abwickelt, sofern die beherrschende Person mindestens ein Viertel des Steuerwertes des Grundstückes gemäss Abs.1 selber als Kapital eingelegt oder als Darlehen vorgeschossen hat». Die Grundstücke sind in solchen Fällen Hilfsmittel des Betriebs, mit welchen andere Zwecke als die blosser Nutzung und der Handel mit Grundstücken verfolgt werden. Da die Grundstücksteuer in erster Linie mit Rücksicht auf diese Zwecke eingeführt worden ist, rechtfertigt sich hier eine Ausnahme und liegt kein Verstoß gegen das Rechtsgleichheitsprinzip vor (vgl. Grüniger/Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, S.499).

Die Grundstücksteuer ist, wie erwähnt, nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung verfassungskonform, wenn sie auf die Besteuerung einer nicht anders erfassbaren Ertragskraft abzielt. Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist auch hier gewahrt, sofern das Steuerobjekt (Grundstück) so geartet ist, dass es anstelle des fehlenden Gewinns und des Kapitals als Kriterium für die Bestimmung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gelten kann. Dieses Kriterium ist bei den als Aktiengesellschaft organisierten Immobiliengesellschaften, wie sie die Rekurrentin unbestrittenermassen darstellt, gemäss BGE 92 I 446 erfüllt. Wenn eine solche Gesellschaft trotz umfangreichen Liegenschaftsbesitzes kein oder wenig steuerbares Kapital aufweist, so ist dies zumeist darauf zurückzuführen, dass sie den Erwerb der Liegenschaft fast ausschliesslich mit Fremdkapital finanziert hat. Wenn sie überdies trotz normaler Ertragsfähigkeit des Grundstücks keinen oder nur einen geringen Gewinn erzielt, so hat dies seinen Grund – ausser in der genannten Art der Finanzierung – regelmässig darin, dass sie als Gesellschaft zugunsten der sie beherrschenden Personen absichtlich keinen (höheren) Gewinn erzielt. Das Bundesgericht stellt im Entscheid BGE 92 I 446 fest, dass die Zurechnung des Fremdkapitals zum Eigenkapital nicht immer zum angestrebten Ziel einer angemessenen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit führe. Soweit eine Immobiliengesellschaft mit Kapital- und Ertragssteuern belegt wird und damit die wirtschaftliche Ertragsfähigkeit angemessen zum Ausdruck kommt, hat sie allerdings keine Grundstücksteuer zu entrichten. Diese wird gemäss § 77b Abs.2 nur dann erhoben, wenn sie die ordentlichen Steuern des betreffenden Steuerjahres übersteigt (Subsidiarität). Eine Doppelspurigkeit liegt daher nicht vor, und von einem «Wackelsteuersystem» kann nicht die Rede sein.

6. Der Rekurs erweist sich somit in allen Teilen als unbegründet und ist abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Rekurrentin dessen Kosten zu tragen (§ 30 VRPG).

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

*Auf eine gegen dieses Urteil erhobene staatsrechtliche Beschwerde ist das Bundesgericht nicht eingetreten.*