

# Grundstückgewinnsteuer

## Steuerbefreiung

### Steuerdomizil einer Vorsorgeeinrichtung

#### Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 23. August 2002

*Vorsorgeeinrichtungen steht nach § 7 des alten Steuergesetzes Anspruch auf Befreiung von der Grundstückgewinnsteuer zu, sofern ihr Sitz sich im Kanton befindet oder der Sitzkanton Gegenrecht hält. Als Sitz einer juristischen Person gilt dabei nicht der Ort der tatsächlichen Geschäftsführung, sondern der statutarische Sitz.*

#### I. Sachverhalt

Die Personalvorsorgestiftung der P. AG (im Folgenden «Vorsorgestiftung P.») bezweckt die «berufliche Vorsorge im Rahmen des BVG ... für die Arbeitnehmer der Stifterfirma, mit dieser wirtschaftlich oder finanziell eng verbundener Unternehmungen, sowie für deren Angehörige und Hinterlassene, gegen die wirtschaftlichen Folgen von Alter, Invalidität und Tod». Der statutarische Sitz befindet sich in B./BL. Aufsichtsbehörde ist die Justiz-, Polizei- und Militärdirektion des Kantons Basel-Landschaft, Amt für Stiftungen und berufliche Vorsorge (vgl. Handelsregisterauszug).

Die Vorsorgestiftung P. verkaufte am 23. September 1999 die ihr gehörende Liegenschaft A.-Str. 17 in Basel zum Preis von 5,2 Mio. Franken. Der Antritt der Liegenschaft sowie der Grundbucheintrag erfolgten Ende Dezember 1999. Die Steuerverwaltung Basel-Stadt hat die Vorsorgestiftung P. in der Folge als grundstückgewinnsteuerpflichtig erklärt und die entsprechende Steuer veranlagt. Auf Einsprache der Vorsorgestiftung hin wurde der steuerbare Gewinn mit etwas über 1 Mio. Franken und die Grundstückgewinnsteuer mit Fr. 302'250.– festgelegt. Einen hiergegen erhobenen Rekurs hat die Steuerrekurskommission mit Entscheid vom 25. Oktober 2001 abgewiesen.

Gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission richtet sich der vorliegende, rechtzeitig erhobene Rekurs der Vorsorgestiftung P. beim Verwaltungsgericht. Sie beantragt Aufhebung des angefochtenen Entscheids und Feststellung, dass auf dem Verkauf der Liegenschaft A.-Str. 17 keine Grundstückgewinnsteuer geschuldet sei. Das Finanzdepartement schliesst in seiner Rekursantwort auf Abweisung des Rekurses. Die Rekurrentin hat sich hierzu in einer Replik geäussert und dabei an ihren Rechtsbegehren festgehalten. An der Verhandlung des Verwaltungsgerichts vom 23. August 2002 ist S., Geschäftsführer der Rekurrentin, als Auskunftsperson befragt worden und sind die Parteivertreter zum Vortrag gelangt. Die Einzelheiten der Parteistandpunkte ergeben sich, soweit erforderlich, aus den nachfolgenden Erwägungen.

## II. Entscheidungsgründe

2. Das Gesetz vom 12. April 2000 über die direkten Steuern ist seit 1. Januar 2001 in Kraft (Steuergesetz [StG]; SG 640.100). Für die Grundstückgewinnsteuer findet es Anwendung, sofern sich der steuerbare Tatbestand im Kalenderjahr 2001 verwirklicht hat (§ 234 Abs. 1 lit. b StG). Da sich der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt vollständig im Jahr 1999 abgespielt hat, ist das alte Steuergesetz vom 22. Dezember 1949 (aStG) anwendbar. Dieses sieht in § 7 lit. c vor, dass die Personalfürsorgekassen von den Steuern grundsätzlich ausgenommen sind, «sofern sie ihren Sitz im Kanton haben oder sofern vom Kanton oder ausländischen Staat ihres Sitzes Gegenrecht geübt wird.» Es ist unter den Parteien unbestritten, dass in Bezug auf die Grundstückgewinnsteuer ein Gegenrecht von Basel-Landschaft nicht geübt wird. Fraglich ist somit einzig, ob die Rekurrentin Sitz im Kanton Basel-Stadt hat.

3. a) Die Rekurrentin macht in erster Linie geltend, der zivilrechtliche sei nicht notwendigerweise mit dem steuerrechtlichen Wohnsitz identisch. Für das Hauptsteuerdomizil sei einzig der wirkliche, tatsächliche Mittelpunkt der ökonomischen Existenz einer juristischen Person entscheidend. Jener befinde sich vorliegend aufgrund des Ortes der tatsächlichen Leitung der Rekurrentin im Kanton Basel-Stadt. Ihr statutarischer Sitz in B./BL sei bloss formeller Natur. Demgegenüber ist die Steuerrekurskommission unter Hinweis auf die Regelungen des Zivilgesetzbuches und des Gesetzes über die berufliche Vorsorge der Auffassung, massgebend für die vorliegend zu entscheidende Frage sei allein der statutarische Sitz. Dass sich die Verwaltung und die Leitung der Rekurrentin in Basel befänden, sei nicht belegt worden.

b) Der Wohnsitz bzw. Sitz einer juristischen Person befindet sich gemäss Art. 56 ZGB, «wenn ihre Statuten es nicht anders bestimmen, an dem Orte, wo ihre Verwaltung geführt wird». Massgebend ist nach dem klaren Gesetzeswortlaut demnach in erster Linie der statutarische Sitz. Derjenige der Rekurrentin befindet sich in B. (Rekursbegründung; vgl. den entsprechenden Eintrag im Handelsregister des Kantons Basel-Landschaft). Der gewählte Ort braucht nicht mit dem örtlichen Mittelpunkt der tatsächlichen Aktivitäten übereinzustimmen (Huguenin Jacobs, Basler Kommentar, Art. 56 ZGB N 7). Das Recht auf freie Sitzwahl wird – abgesehen von Schranken des öffentlichen Rechts – einzig durch das Rechtsmissbrauchsverbot beschränkt (Huguenin Jacobs, Basler Kommentar, N 8 zu Art. 56 ZGB).

c) Für das kantonale Recht behandelt § 1 aStG die grundsätzliche Frage der Steuerpflicht kraft persönlicher Zugehörigkeit und stellt für juristische Personen darauf ab, ob sie im Kanton «ihren Sitz oder ihre Verwaltung haben» (vgl. auch die fast identische Formulierung in § 20 des Steuerharmonisierungsgesetzes vom 14. Dezember 1990 [StHG], SR 642.14). Der Terminus «Sitz» hat hier dieselbe Bedeutung wie im Privatrecht, d.h. es wird auf den statutarischen Sitz abgestellt (vgl. E. 3b zuvor). Sofern die Statuten keinen solchen bezeichnen, befindet sich das Steuerdomizil am Ort der Verwaltung (vgl. auch Athanas/Widmer, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Basel/Frankfurt a.M. 1997, N 24 zu Art. 20 StHG). Der Sitz-

begriff in § 7 lit. c aStG ist gleich zu interpretieren, da kein Grund dafür ersichtlich ist, dass dasselbe Gesetz dem gleichen Begriff unterschiedliche Gehalte verleihen will.

Es fragt sich sodann, ob es auch dem Sinn und Zweck von § 7 lit. c aStG entspricht, die Steuerbefreiung nur solchen Pensionskassen zu gewähren, die ihren formellen Sitz in Basel-Stadt haben, nicht jedoch denjenigen, die hier «nur» ihre Verwaltung führen. Das (alte) Steuergesetz sah eine fast vollständige Befreiung der Pensionskassen von der Steuerpflicht vor. Dies galt – im Unterschied zum heute geltenden Gesetz – auch für die Grundstückgewinnsteuer. Die Steuerbefreiung von Organisationen mit Sitz ausserhalb des Kantons war allerdings nur unter der Voraussetzung vorgesehen, dass der entsprechende Sitzkanton Gegenrecht hält. Für derartige Vereinbarungen ist das Abstellen auf den durch die Statuten und den Handelsregistereintrag bestimmten Sitz ein klares und einfach zu handhabendes Kriterium. Sehr viel komplizierter und weniger praktikabel wäre demgegenüber das Abstellen auf den Sitz der tatsächlichen Verwaltung. Auch eine teleologische Auslegung von § 7 lit. c aStG spricht damit für die Richtigkeit des angefochtenen Entscheids.

Die Argumentation der Rekurrentin, wonach unter dem Begriff des «Sitzes» im Steuerrecht nicht der formale Eintrag im Handelsregister, sondern der Ort, wo die Geschäfte tatsächlich geführt werden, massgebend ist, hat ihre Grundlage in den Regeln zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot. Danach befindet sich das Hauptsteuerdomizil der juristischen Person zwar ebenfalls an deren statutarischem Sitz. Dies gilt auch dann, wenn die Verwaltung sich in einem anderen Kanton befindet, zum Ort des statutarischen Sitzes jedoch eine nähere Beziehung (z.B. ein Geschäftsbetrieb) besteht. Der Ort der tatsächlichen Verwaltung bildet im interkantonalen Verhältnis jedoch dann das Hauptsteuerdomizil, wenn der statutarische Sitz bloss formelle Bedeutung hat, d.h. ohne nähere Beziehung zum betreffenden Ort in einem anderen Kanton künstlich geschaffen worden ist («Briefkasten-domizil»; vgl. Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Bd. I, 9. A., Bern/Stuttgart/Wien 2001, § 30 N 37 f. m.w.H.). Diese Praxis zur interkantonalen Doppelbesteuerung ist vorliegend jedoch bedeutungslos. Streitig ist nicht eine Frage der Steuerhoheit, sondern eine solche der Steuerbefreiung. Ein Fall der Doppelbesteuerung, d.h. der Kollision der Steuersysteme zweier oder mehrerer Kantone, kann hier gar nicht eintreten.

d) Die Regelung von § 7 lit. c aStG ist auch mit dem Bundesrecht vereinbar. Gemäss Art. 80 BVG sind die «mit Rechtspersönlichkeit ausgestatteten Vorsorgeeinrichtungen ... soweit ihre Einkünfte und Vermögenswerte ausschliesslich der beruflichen Vorsorge dienen, von den direkten Steuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden ... befreit». Demgegenüber können gemäss Abs. 4 der genannten Bestimmung «Mehrwerte aus der Veräusserung von Liegenschaften ... entweder mit der allgemeinen Gewinnsteuer oder mit einer speziellen Grundstückgewinnsteuer erfasst werden ...». Nach BVG sind die Kantone demnach frei, von den Vorsorgeeinrichtungen Grundstückgewinnsteuern zu verlangen.

Obwohl auch Art. 23 StHG die allgemeine Befreiung der Pensionskassen von der Steuerpflicht vorsieht, verpflichtet Abs. 4 die Kantone, Pensionskassen bezüglich der Grundstückgewinne mit Steuern zu belegen. Da diese Verpflichtung gemäss den gesetzlichen Anpassungsfristen allerdings erst seit dem 1. Januar 2001 allgemein verbindlich ist (Art. 72 Abs. 1 StHG; vgl. nunmehr § 103 StG), ist das StHG auf den vorliegend zu beurteilenden Fall noch nicht anwendbar.

4. Der Rekurs wäre im Übrigen selbst dann abzuweisen, wenn man der Auffassung der Rekurrentin folgen und den Sitzbegriff gemäss § 7 lit. c aStG im Sinne der Doppelbesteuerungspraxis interpretieren würde. Danach bildet, wie bereits erwähnt, der Ort der tatsächlichen Verwaltung dann das Hauptsteuerdomizil, «wenn der statutarische Sitz bloss formelle Bedeutung hat, d.h. ohne nähere Beziehung zum betreffenden Ort in einem anderen Kanton künstlich geschaffen worden ist» (E. 3c hiervor). Zwar werfen Athanas/Widmer die Frage auf, ob aufgrund der Einführung des Steuerharmonisierungsgesetzes eine Änderung in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Frage des Hauptsteuerdomizils einer juristischen Person in dem Sinne zu erwarten ist, dass dem Ort der tatsächlichen Verwaltung gegenüber dem statutarischen Sitz ein grösseres Gewicht zugemessen wird (Athanas/Widmer, a.a.O., N 39 zu Art. 20 StHG). Eine Änderung der Rechtsprechung hat bisher aber nicht stattgefunden (BGE vom 6. November 2001, E. 2a; publ. in: Der Steuerentscheid, 2002, A–24–22 4).

Im vorliegenden Falle ist Folgendes zu berücksichtigen: Die Rekurrentin ist die Pensionskasse von Firmen, die ihren Sitz bis zum Jahre 1998 allesamt in B./BL hatten. Danach sind diese Firmen in den Kanton Basel-Stadt gezogen und haben ihre Handelsregistereintragungen entsprechend geändert. Der Sitz der Rekurrentin wurde demgegenüber bewusst nicht nach Basel verlegt. In einem Schreiben vom 18. Januar 2002 hält die Firma P. AG fest: «Die Gründe, weshalb wir vorläufig von einer Sitzverlegung Abstand genommen haben, liegen in der Umstellung vom Leistungs- auf das Beitragsprimat. Die Aufsichtsbehörde des Kantons Basel-Landschaft kennt unsere Pensionskasse über Jahre, und wir wollten diese Umstellung mit diesem Kanton abwickeln. Das neue Reglement wurde auf den 1. Januar 2001 in Kraft gesetzt» (Rekursbeilage; vgl. auch die Aussagen der Auskunftsperson S.). Dass mit der Sitzverlegung zugewartet worden ist, um ein Projekt, das bereits am Laufen oder in Vorbereitung war, noch mit der bisherigen Stiftungsbehörde durchzuarbeiten, leuchtet ein und zeigt, dass der Sitz in Basel-Landschaft keineswegs nur formelle Bedeutung hat und «künstlich» geschaffen bzw. beibehalten worden ist (insofern unterscheidet sich der vorliegende Fall auch von dem von der Rekurrentin zitierten Entscheid des Bundesgerichts, in welchem es überdies um eine – nicht der behördlichen Aufsicht unterstellte – Familienstiftung sowie um die Frage der Steuerpflicht und nicht der Steuerbefreiung ging [BGE 54 I 301]). Dass sich in B. mittlerweile nur noch ein Briefkastendomizil befindet (Aussage S.), vermag an diesem Ergebnis nichts zu ändern (Huguenin Jacobs, Basler Kommentar, N 7 zu Art. 56 ZGB). Im Übrigen hat sich die Rekurrentin selbst auch gar nie so verhalten, als ob sie ihren Sitz in Basel hätte, wäre sie doch diesfalls gehalten gewesen, der baselstädtischen Aufsichtsbehörde jährlich Bericht und Rechnung einzureichen (§ 18 Abs. 3 EG ZGB).

*Demgemäss wird erkannt:*

Der Rekurs wird abgewiesen.