

Grundstücksteuer

Bemessungsgrundlage

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 11/2006 vom 24. August 2006

Die Grundstücksteuer bemisst sich bei einer vermieteten Liegenschaft auf der Basis ihres Ertragswerts gemäss den Bewertungsvorschriften für die Vermögenssteuer. Massgeblich ist dabei der Bruttoertrag ohne Abzug der Grundpfandschulden. Die Nichtberücksichtigung der Grundpfandschulden ist folgerichtig, entspricht es doch gerade dem Wesen der Grundstücksteuer, dass sie gewisse Finanzierungsgestaltungen einschränken will.

I. Sachverhalt

1. Die Rekurrentin hat ihren Sitz im Kanton Basel-Stadt und ist Eigentümerin der Liegenschaften «D.-Str. 66/68» und «T.-Str. 44», welche beide im Kanton Basel-Stadt liegen.

2. a) Mit der Steuererklärung pro 2004 hat die Rekurrentin das Verzeichnis der Grundstücke/Liegenschaften betreffend Bewertung für die Grundstücksteuer Juristischer Personen nach § 111 StG (Minimalsteuer) eingereicht und Folgendes deklariert:

Grundstücke	Buchwert	Mieterertrag	Massgeblicher Mieterertrag 2004
D.-Str. 66/68	Fr. 3'131'142.–	Fr. 195'840.–	Fr. 195'840.–
T.-Str. 44	Fr. 2'657'900.–	Fr. 162'331.–	Fr. 162'331.–
Total	Fr. 5'789'042.–		Fr. 358'171.–

b) Da die ordentlichen Steuern der Steuerperiode 2004 (Kapital und Reingewinn) tiefer ausgefallen wären als die Grundstücksteuer, ist in der Folge davon letztere veranlagt worden. Die Steuerverwaltung hat eine Grundstücksteuer im Betrag von Fr. 18'484.– (4% des Steuerwertes der Basler Liegenschaften «D.-Str. 66/68» und «T.-Str. 44» von Fr. 4'621'000.–) berechnet. Die entsprechende Veranlagungsverfügung zu den kantonalen Steuern pro 2004 datiert vom 18. November 2005.

3. Dagegen hat die Rekurrentin mit Schreiben vom 7. Dezember 2005 Einsprache erhoben, welche die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 20. Januar 2006 abgewiesen hat.

4. Gegen diesen Einspracheentscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 16. Februar 2006. Darin beantragt die Rekurrentin:

- «1. Bei der Bewertung der Liegenschaften im Eigentum juristischer Personen zum Zwecke der Festsetzung der Grundstücksteuer sei gesetzeskonform auf den Verkehrs- oder den Buchwert der Liegenschaften abzustellen.
2. Die Hypothekarschulden seien – ggf. bis zu einem der heutigen Praxis entsprechenden Maximalanteil von 80% des Verkehrs- oder Buchwerts – zur Feststellung des tatsächlichen in Liegenschaftseigentum bestehenden Gesellschaftsvermögens – vom letzteren in Abzug zu bringen.
3. Dieser Differenzbetrag zwischen Verkehrs- oder Buchwert auf der einen und der Hypothekarbelastung auf der anderen Seite sei mit dem gesetzlich festgelegten Grundstückssteuersatz von 0,4% zu besteuern.»

Auf die Einzelheiten des Standpunktes der Rekurrentin wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

5. In ihrer Vernehmlassung vom 11. Mai 2006 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses. Ihre Begründung ergibt sich, soweit sie für den nachfolgenden Entscheid von Belang ist, ebenfalls aus den nachstehenden Erwägungen.

II. Entscheidungsgründe

2. a) Die Rekurrentin beantragt sinngemäss, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 20. Januar 2006 betreffend die kantonalen Steuern pro 2004 aufzuheben und die Grundstücksteuer auf dem Differenzbetrag zwischen dem Verkehrs- oder dem Buchwert einerseits und der Hypothekarbelastung andererseits festzusetzen.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Strittig ist im vorliegenden Fall hingegen, ob die Steuerverwaltung die Bestimmungen im baselstädtischen Steuergesetz zur Grundstücksteuer richtig angewendet hat.

3. a) Gemäss § 111 Abs. 1 StG entrichten die juristischen Personen auf den im Kanton gelegenen Grundstücken eine Grundstücksteuer. Nach § 112 StG wird die Grundstücksteuer auf dem Wert des Grundstücks am Ende der Steuerperiode erhoben (Abs. 1). Die Bewertung erfolgt nach den Bestimmungen zur Vermögenssteuer der natürlichen Personen (Abs. 2). Die Grundstücksteuer beträgt 4 Promille des steuerbaren Grundstückwertes (§ 114 Abs. 1 StG). Nach § 115 StG wird die Grundstücksteuer an die Gewinn- und die Kapitalsteuer der gleichen Steuerperiode angerechnet.

b) Gemäss § 45 Abs. 1 StG unterliegt der Vermögenssteuer das gesamte Reinvermögen. Nach § 46 StG wird das Vermögen grundsätzlich zum Verkehrswert bewertet (Abs. 1). Grundstücke werden zum Verkehrswert bewertet; der Ertragswert kann angemessen berücksichtigt werden (Abs. 4 Satz 1). Der Regierungsrat erlässt die für eine gleichmässige Besteuerung erforderlichen Bewertungsvorschriften (Abs. 7). Gemäss § 50 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 (StV) werden vermietete und verpachtete Grundstücke des Privat- und des Geschäftsvermögens grundsätzlich zum Ertragswert bewertet (Abs. 1). Der Ertragswert wird durch Kapitalisierung des Bruttoertrages mit dem Kapitalisierungssatz gemäss Abs. 4 bestimmt (Abs. 2). Der Bruttoertrag entspricht grundsätzlich dem bis zum Bemessungsstichtag erzielten Jahresertrag (unter Einschluss der dem Eigenbedarf dienenden Nutzungen), ohne Abzug der Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten sowie der Schuldzinsen und ohne Berücksichtigung der Nebenkosten (wie Heizung, Warmwasser, Lift, Hauswart usw.). Fällt der Bemessungsstichtag nicht auf das Ende eines Kalenderjahres, so wird der Ertrag des Vorjahres herangezogen (Abs. 3). Als Kapitalisierungssatz gilt der Zinssatz der Basler Kantonalbank für neue 1. Hypotheken auf Wohnbauten per Ende September vor dem Bemessungsstichtag plus einem Zuschlag von 4 Prozent (Abs. 4; in der Fassung vom 11. November 2003). Der Zuschlag wird angepasst, wenn sich aufgrund periodisch durchzuführender statistischer Erhebungen zeigt, dass die Vermögenssteuerwerte in einer erheblichen Zahl von Fällen im Durchschnitt in wesentlichem Ausmass von den tatsächlich erzielbaren Verkehrswerten abweichen (Abs. 5).

4. a) Wie die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung zu Recht festhält, wird in der Steuerperiode 2004 für die Kapitalisierung ein Satz von 7,75%.

b) Im vorliegenden Fall hat die Rekurrentin – wie erwähnt – betreffend den Liegenschaften «D.-Str. 66/68» und «T.-Str. 44» im Verzeichnis der Grundstücke/Liegenschaften betreffend Bewertung für die Grundstücksteuer Juristischer Personen nach § 111 StG (Minimalsteuer) einen Mietertrag aus Vermietung in der Höhe von total Fr. 358'171.– deklariert.

c) Die Grundstücksteuer ist demnach grundsätzlich wie folgt zu ermitteln: Zunächst ist der massgebliche Mietertrag Fr. 358'171.– mit 7,75% zu kapitalisieren, was einen Wert der Grundstücke «D.-Str. 66/68» sowie «T.-Str. 44» von insgesamt Fr. 4'621'560.– ergibt. Die Grundstücksteuer ist mit 4 Promille von Fr. 4'621'000.– festzusetzen, womit sich diese vorliegend auf Fr. 18'484.– beläuft.

5. Die Rekurrentin erhebt dagegen nun diverse Einwände:

a) aa) So macht die Rekurrentin geltend, dass der Begriff «Grundstücksteuer» fehlinterpretiert werde.

bb) Die Parteien sind sich einig, dass für den Begriff «Grundstücke» in § 111 Abs. 1 StG auf den «Grundstücksbegriff» gemäss Art. 655 des Schweizerischen Zi-

vilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB) in Verbindung mit Art. 667 ZGB abzustellen ist. Grundsätzlich ist daher auch unbestritten, dass Grundstücke nach § 111 StG auch «Bauten» umfasst.

cc) Die Rekurrentin vertritt nun aber die Auffassung, dass sich der summarische Begriff des Grundstücks im ZGB nicht einfach undifferenziert und linear anwenden lasse. So müsse beispielsweise im Planungsrecht und im Baurecht sehr wohl zwischen Grundstück und Nutzung unterschieden werden, ohne die die entsprechenden Gesetzeswerke und Verordnungen gar nicht anwendbar wären. Das gleiche Prinzip müsse auch für das Steuerrecht gelten, welches hier eine Differenzierung vorzunehmen hätte, zumal ja in der Praxis ebenfalls Differenzierungen getroffen würden, die durch die Verwendung des generellen Begriffs camouffliert würden. Aufgabe eines zeitgemässen Steuerrechts wäre die Schaffung von Transparenz nicht von Opazität. Da nun in der Praxis der Steuerbehörde ausschliesslich auf den Ertragswert abgestellt werde, handle es sich nicht um eine Grundstücksteuer, sondern faktisch um eine Ertragssteuer auf Grundstücken bzw. auf deren Nutzung durch die darauf errichteten Bauten. Wenn es sich tatsächlich um eine Besteuerung der Grundstücke handeln würde, dann müssten Bewertungskriterien definiert werden, welche sich der sklavischen Hochrechnung der Jahreserträge entziehen.

dd) Der Rekurrentin ist zugestehen, dass der Begriff «Grundstücksteuer» verwirrend sein mag. Im Ratschlag und Entwurf vom 10. Januar 1963 zu einem Gesetz betreffend Abänderung des Gesetzes über die direkten Steuern vom 2. Dezember 1949 (Grundstücksteuer juristischer Personen) wird jedoch im Zusammenhang mit der Definition des Steuerobjekts ausdrücklich auf den Grundstücksbegriff des ZGB verwiesen (vgl. den Ratschlag und Entwurf zu einem Gesetz betreffend Abänderung des Gesetzes über die direkten Steuern vom 2. Dezember 1949 [Grundstücksteuer juristischer Personen] vom 10. Januar 1963, S. 14). Der Einwand der Rekurrentin, wonach der Begriff «Grundstücksteuer» fehlinterpretiert werde, geht somit fehl.

b) Im Weiteren rügt die Rekurrentin eine Fehlinterpretation der gesetzlichen Grundlagen:

aa) Die Bewertung des Grundstücks am Ende der Steuerperiode erfolgt bei der Grundstücksteuer – wie oben erwähnt – nach den Bestimmungen zur Vermögenssteuer der natürlichen Personen (§ 112 Abs. 1 und 2 StG). Damit wird auf § 46 StG (Marginalie «Bewertung») in Verbindung mit § 50 StV verwiesen, nicht jedoch auf § 47 StG. So ist nämlich bereits in § 77b des alten baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 22. Dezember 1949 (aStG) explizit auf die Bewertungsbestimmung bei der Vermögenssteuer (§ 63 aStG) verwiesen worden. Es gibt nun keinen Grund anzunehmen, dass man im neuen Steuergesetz von dieser Regelung abweicht und den Schuldenabzug «auf der Hintertüre» einführt (vgl. hierzu auch den Ratschlag und Entwurf vom 13. Mai 1998 zu einem neuen Gesetz über die direkten Steuern [Steuergesetz] [Totalrevision] sowie Bericht des Regierungsrates zu 17 Anzügen, S. 64 f.). Von einer Fehlinterpretation der gesetzlichen Grundlagen kann also nach Ansicht der erkennenden Kommission keine Rede sein.

bb) Aus der Grundstücksteuer-Berechnung der Rekurrentin ergibt sich, dass diese den Verkehrswert mit dem Buchwert (Fr. 5'789'042.–) gleichsetzt. Demgegenüber geht die Steuerverwaltung – wie oben ausgeführt – von einem Ertragswert von Fr. 4'621'000.– (Mietertag in der Höhe von Fr. 358'171.– kapitalisiert mit 7,75% = Fr. 4'621'561.20) aus. In diesem Zusammenhang ist nun festzuhalten, dass die Berechnungsweise der Steuerverwaltung nicht zu beanstanden ist, entspricht doch die Bewertung von Grundstücken nach dem Ertragswert der klaren Praxis der Steuerverwaltung. Zudem entstehen der Rekurrentin aus dieser Vorgehensweise keine Nachteile.

cc) Auch die weiteren Ausführungen der Rekurrentin vermögen nicht zu überzeugen. So hält die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung zu Recht fest, dass sich die Grundstücksteuer als Objektsteuer charakterisiert, welche als Minimalsteuer nur dann erhoben wird, wenn sie die ordentlichen Steuern übersteigt (vgl. die Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 11. Mai 2006, S. 7, mit Verweis auf: Imboden, Die Voraussetzungen einer verfassungsmässigen Minimalsteuer, in: ASA 34, S. 193 ff.; Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 8. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 1997, § 23 Rz. 9 ff. und § 3 Rz. 81 ff.; vgl. auch Grüninger/Studer, Kommentar zum Basler Steuergesetz, 2. Auflage, Basel 1970, S. 499: «Die Grundstücksteuer bemisst sich als Objektsteuer von Grundstücken ohne Rücksicht auf etwaige Hypotheken oder sonstige Schulden»). Hierbei handelt es sich mitunter um den Kern der Grundstücksteuer, wird bei dieser doch davon ausgegangen, dass der Grundbesitz einer juristischen Person eine steuerliche Minimalleistung im Kanton der gelegenen Sache sicherstellen soll (vgl. den Ratschlag Nr. 5939, 10. Januar 1963, S. 13).

c) aa) Die Rekurrentin wirft der Steuerverwaltung schliesslich eine Missachtung des Willens des Gesetzgebers vor. Unter Hinweis auf die Entscheide des Bundes- und des Verwaltungsgerichts anerkennt sie zwar das Recht des Kantons, eine Grundstücksteuer zu erheben. Die Besteuerung von Hypothekarschulden entspreche aber weder dem Wortlaut des Gesetzes noch dem Willen des Gesetzgebers.

bb) Festzuhalten ist zunächst Folgendes: Dass die im vorliegenden Zusammenhang erwähnten Entscheide des Bundes- und des Verwaltungsgerichts, in denen die prinzipielle Zulässigkeit der subsidiären baselstädtischen Grundstücksteuer wiederholt anerkannt worden ist, alle zum alten Recht ergangen sind (vgl. etwa die Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 11. Mai 2006, S. 7 mit Verweis auf das Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 24. Januar 1968, publ. in: BGE 94 I 37 ff.; das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 13. Februar 1987 i.S. A. I. AG; das Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 24. Juni 1988, publ. in: ASA 58, S. 58 ff.; das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 25. März 1994, publ. in: BStPra, Band XIII, S. 253 ff.), ist ohne Bedeutung. Jedenfalls besteht kein Grund zur Annahme, dass diese auf die Bestimmungen des neuen Steuergesetzes, welche inhaltlich weitgehend mit den alten Vorschriften übereinstimmen, nicht anzuwenden wären. Dies umso mehr als auch das Steuerharmonisierungsrecht der baselstädtischen Grundstücksteuer nicht entgegensteht (vgl. Art. 27 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern des Kantons und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG]).

cc) Darüber hinaus kann auch dem Einwand, dass die Hypothekarschulden abziehen seien, nicht gefolgt werden. Dieses Vorbringen geht jedoch fehl. Denn es entspricht eben gerade dem Wesen der Grundsteuer, dass sie die Finanzierungsleistungen einschränken will. Könnten die Schulden abgezogen werden, so wäre die Grundsteuer in der Regel obsolet. Zudem ist bereits im Ratschlag Nr. 5939 ausdrücklich festgehalten worden, dass sich die Grundsteuer nach dem Wert der Grundstücke ohne Abzug von Schulden bemisst (vgl. den Ratschlag Nr. 5939, 10. Januar 1963, Seite 15). Die Nichtabzugsfähigkeit von Schulden bei der Grundsteuer ergibt sich sinngemäss auch aus dem Urteil des Verwaltungsgerichts Basel-Stadt vom 25. März 1994 (publ. in: BStPra, Band XIII, S. 253 ff., Ziffer 5) und aus dem Urteil des Bundesgerichts vom 24. Juni 1988 (publ. in: ASA 58, S. 58 ff.). Mit der Steuerverwaltung lässt sich somit festhalten, dass die Steuerverwaltung den Willen des Gesetzgebers nicht missachtet hat.

dd) Schliesslich vermag auch das Vorbringen, es sei praktisch nicht möglich, einen Liegenschaftsertrag zu erzielen, der so hoch wäre, dass die ordentlichen Steuern und nicht die Grundsteuer erhoben würde, der Rekurrentin nicht weiterzuhelfen. Denn gemäss Bilanz per 31. Dezember 2004 beträgt der Buchwert ihrer Immobilien Fr. 5'789'042.30 und das Eigenkapital Fr. 125'175.63. Wie die Steuerverwaltung richtigerweise bemerkt, ist die Rekurrentin also ausserordentlich unterfinanziert, beträgt doch die Eigenkapitalquote – bei einer Bilanzsumme von Fr. 5'934'053.– – lediglich über 2 Prozent. Entgegen der Darstellung der Rekurrentin liegen auch nicht rund Fr. 976'000.– Eigenkapital in der Aktiengesellschaft, handelt es sich doch dabei um Fremdkapital.

6. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das baselstädtische Steuergesetz richtig angewendet worden ist und dass die Rekurrentin – mit ihren in Basel gelegenen Liegenschaften «D.-Str. 66/68» und «T.-Str. 44» – der Grundsteuer korrekt unterstellt worden ist. Der Rekurs erweist sich daher als unbegründet, weshalb er abzuweisen ist.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.