

Grundstücksteuer

Verfassungswidrigkeit

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft Nr. 21/2001 vom 9. Februar 2001

Da die kommunale Grundstücksteuer in der derzeitigen Ausgestaltung lediglich die nach § 16 lit. a-e StG steuerbefreiten juristischen Personen erfasst, verstösst sie gegen den in der Verfassung verankerten Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung und ist damit verfassungswidrig.

Sachverhalt:

1. Mit der definitiven Veranlagung vom 31. August 2000 setzte die Einwohnergemeinde Z die Grundstücksteuer der Rekurrentin, der Y Stiftung zur Förderung der Personalfürsorge, für das Steuerjahr 2000 in der Höhe von Fr. 763.10 fest. Dagegen erhob die Rekurrentin mit Schreiben vom 5. September 2000 Einsprache mit dem sinngemässen Antrag, die angefochtene Veranlagung aufzuheben.

2. Mit Entscheid vom 14. November 2000 wies der Gemeinderat Z die Einsprache ab. Als Begründung wurde hauptsächlich angeführt, es sei der Wille des Gesetzgebers, den Gemeinden des Kantons Basel-Landschaft das Recht einzuräumen, auf den Grundstücken der gemäss § 16 Abs. 1 lit. a-e StG von der Staats- und Gemeindesteuer befreiten juristischen Personen jährlich eine Grundstücksteuer gemäss § 86 StG zu erheben.

3. Gegen diesen Entscheid erhob die Rekurrentin mit Schreiben vom 4. Dezember 2000 Rekurs, in dem sie an ihrem Begehren festhielt. Zur Begründung berief sie sich im Wesentlichen auf die Erwägungen in BGE 126 I 76 ff.

4. Mit Vernehmlassung vom 10. Januar 2001 beantragte der Gemeinderat Z die Abweisung des Rekurses. In ihrer Vernehmlassung vom 9. Januar 2001 stellte die Kantonale Steuerverwaltung – weil hier eine kommunale Steuer angefochten ist – keinen Antrag.

Erwägungen:

1. Die Steuerrekurskommission ist gemäss § 124 Abs. 1 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist materiell ohne weiteres darauf einzutreten.

2. Im Folgenden ist zu prüfen, ob die Erhebung der Grundstücksteuer gestützt auf § 132 Abs. 3 der Verfassung vom 17. Mai 1984 des Kantons Basel-Landschaft (KV), § 86 StG sowie § 1 lit. c des Steuerreglements vom 12. Dezember 1974 der Gemeinde Z (Steuerreglement Z) gegen Art. 127 Abs. 2 BV bzw. § 133 Abs. 1 lit. a KV verstösst und ob dies zudem dem Bundesrecht, nämlich Art. 80 Abs. 2 und 3 BVG (Art. 49 Abs. 1 BV) widerspricht.

a) Bei der Ausgestaltung der Steuern sind das Gebot der Rechtsgleichheit (Art. 8 BV, § 7 KV) und das Willkürverbot (Art. 9 BV) als auch, soweit es die Art der Steuer zulässt, die in Art. 127 Abs. 2 BV verankerten Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten. Ebenso verlangt § 133 Abs. 1 lit. a KV dabei die Beachtung der Grundsätze der Allgemeinheit, der Solidarität und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Der Gesetzgeber hat aber auch im Abgaberecht innert den Schranken der Verfassung weitgehende Gestaltungsfreiheit. Die Rechtsgleichheit ist nicht schon verletzt, wenn der Gesetzgeber Lösungen trifft, die nicht in jeder Hinsicht einem bestimmten wirtschaftlichen, juristischen oder finanzwissenschaftlichen System folgen (BGE 116 Ia 321 E. 3 f. S. 324). Das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verlangt auch im horizontalen Verhältnis nicht eine absolut gleiche Besteuerung bei gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, da auch hier die Vergleichbarkeit beschränkt ist. Der Verfassungsrichter muss sich daher bei der Überprüfung der unvermeidlich nicht vollkommenen gesetzlichen Regelung eine gewisse Zurückhaltung auferlegen, läuft er doch stets Gefahr, neue Ungleichheiten zu schaffen, wenn er im Hinblick auf zwei Kategorien von Steuerpflichtigen Gleichheit erzielen will (BGE 120 Ia 329 E. 3 S. 333 f.; 122 I 101 E. 5a S. 108). Hinzu kommt, dass im Interesse der Praktikabilität eine gewisse Schematisierung und Pauschalierung des Abgaberechts unausweichlich und deshalb auch zulässig ist (BGE 112 Ia 240 E. 4b S. 244; 124 I 193 E. 3e S. 197). Soweit keine absolute Gleichbehandlung erzielt werden kann, genügt es, wenn die gesetzliche Regelung nicht in genereller Weise zu einer wesentlich stärkeren Belastung oder systematischen Benachteiligung bestimmter Gruppen von Steuerpflichtigen führt (BGE 124 I 193 E. 3e S. 197; Urteil des Bundesgerichts vom 23. Dezember 1998 i.S. K., E. 3c; vgl. zum Ganzen BGE 126 I 78 f. E. 2a).

b) Nach Art. 80 Abs. 2 BVG sind die mit Rechtspersönlichkeit ausgestatteten Vorsorgeeinrichtungen des privaten und des öffentlichen Rechts, soweit ihre Einkünfte und Vermögenswerte ausschliesslich der beruflichen Vorsorge dienen, von den direkten Steuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden und von Erbschafts- und Schenkungssteuern der Kantone und Gemeinden befreit. Es handelt sich hiebei um eine Anweisung, die sich an den Steuergesetzgeber richtet (BGE 116 Ia 264 E. 3d S. 270). Abs. 3 von Art. 80 BVG sieht als Ausnahme von der Steuerbefreiung vor, dass Liegenschaften mit Grundsteuern, insbesondere Liegenschaftssteuern vom Bruttowert der Liegenschaft, und Handänderungssteuern belastet werden dürfen (vgl. zum Ganzen BGE 126 I 79 E. 2b).

c) Die von der Rekurrentin erhobenen strittigen Steuern stützen sich auf § 132 Abs. 3 KV, § 86 StG sowie § 1 lit. c des Steuerreglements Z. § 16 Abs. 1 lit. a–e StG sieht die Steuerbefreiung vor für juristische Personen mit besonderen Zwecken, zu denen nebst den Sozialversicherungs- und Ausgleichskassen (lit. b), konzessionierten Transportunternehmungen (lit. c), juristischen Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen (lit. d und e) u.a. auch die Vorsorgeeinrichtungen (lit. a) gehören. Die Grundstücksteuer wird nach § 2 lit. c des Steuerreglements Z aufgrund des Beschlusses der Gemeindeversammlung für das Steuerjahr 2000 mit einem Steuersatz von 2‰ auf dem nach § 43 StG festgesetzten Steuerwert von Grundstücken erhoben, wobei ein Schuldenabzug nicht gewährt wird und die steuerbaren Vermögenswerte mit dem übrigen Vermögen nicht zusammengerechnet werden. Ausserdem unterliegen diese Grundstücke der Handänderungs- und Grundstückgewinnsteuer. Der basellandschaftliche Steuergesetzgeber sieht für andere juristische Personen keine solche Grundstücksteuer vor. Die Grundstücksteuer nach § 86 StG ist somit eine besondere Steuer, die nur von denjenigen juristischen Personen erhoben wird, die nach § 16 Abs. 1 lit. a–e StG steuerbefreit sind. Da die fragliche Grundstücksteuer nicht von allen Grundeigentum besitzenden juristischen Personen erhoben wird, sondern einzig von solchen, die grundsätzlich steuerbefreit sind, widerspricht diese Steuer dem Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung. Die blossе Tatsache, dass eine bestimmte Kategorie von juristischen Personen von der Besteuerung des Einkommens und Vermögens ausgenommen ist, ist kein sachlicher Grund, sie als einzige einer Grundstücksteuer zu unterwerfen. Wenn Art. 80 Abs. 3 BVG den Kantonen erlaubt, Liegenschaften von Vorsorgeeinrichtungen mit Grundsteuern zu belasten, steht diese Ermächtigung unter dem Vorbehalt der rechtsgleichen Besteuerung von Art. 127 Abs. 2 BV bzw. § 133 Abs. 1 lit. a KV. Der Sinn von Art. 80 Abs. 2 BVG ist, Vorsorgeeinrichtungen von den direkten Steuern des Bundes, der Kantone und der Gemeinden sowie von den Erbschafts- und Schenkungssteuern der Kantone und Gemeinden zu befreien. Wenn die Kantone eine Steuer einführen, die in rechtsgleicher Weise ausschliesslich die Liegenschaften der nach Bundesrecht steuerbefreiten Personalvorsorgeeinrichtungen erfasst, widerspricht dies dem Sinn des Bundesrechts und lässt sich dies nicht auf Art. 80 Abs. 3 BVG abstützen. Die fragliche Sondersteuer auf Liegenschaften von Personalvorsorgeeinrichtungen ist daher bundesrechtswidrig. In gleichem Sinne hat das Bundesgericht in Bezug auf die Schweizerischen Bundesbahnen im Kanton Bern entschieden, der auf deren Grundstücken nach Art. 217 Abs. 2 des bernischen Steuergesetzes vom 29. Oktober 1944 bei den Liegenschaftssteuern eine Verdoppelung des Steuersatzes vorgenommen hat: Es hat erkannt, dass durch einen solchen rechtswidrigen Steuerersatz nicht der allgemeinen Steuerpflicht unterliegende Grundeigentümer mittelbar doch zu allgemeinen Steuern herangezogen werden (nicht veröffentlichtes Urteil vom 30. Oktober 1986 i.S. Schweizerische Bundesbahnen c. Bern, E. 3c; vgl. in diesem Sinne auch *Reto Kuster*, Steuerbefreiung von Institutionen mit öffentlichen Zwecken, Diss. Zürich 1997, S. 260 f., insbes. Fussnote 264; vgl. zum Ganzen BGE 126 I 79 f. E. 2c).

Demzufolge ergibt sich, dass die basellandschaftliche Grundstücksteuer in der derzeitigen Ausgestaltung verfassungswidrig ist, da sie lediglich von einer gewissen

Kategorie juristischer Personen, nämlich denjenigen, die nach § 16 lit. a–e StG steuerbefreit sind, erhoben wird, und damit gegen den in Art. 127 Abs. 2 BV bzw. § 133 Abs. 1 lit. a KV verankerten Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung verstösst. Die Erhebung einer Grundstückssteuer auf den Liegenschaften von nach § 16 lit. a–e StG steuerbefreiten juristischen Personen ist demnach zulässig, sofern diese Steuer nicht nur von den genannten Steuerpflichtigen, sondern allgemein erhoben wird. Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass sich der Rekurs als begründet erweist und somit gutzuheissen ist. Die Grundstückssteuer-Veranlagung vom 31. August 2000 für das Steuerjahr 2000 in der Höhe von Fr. 763.10 sowie der Einspracheentscheid vom 14. November 2000 des Gemeinderats Z sind aufzuheben.

3. Die Rekurrentin drang mit ihren Begehren durch, weshalb ihr aufgrund von § 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) keine amtlichen Verfahrenskosten aufzuerlegen sind.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird in dem Sinne gutgeheissen, als die Grundstückssteuer-Veranlagung vom 31. August 2000 für das Steuerjahr 2000 in der Höhe von Fr. 763.10 sowie der Einspracheentscheid vom 14. November des Gemeinderats Z aufgehoben werden.