

Steuerbefreiung

Öffentlich-rechtliche Anstalt

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 23. August 2000

Eine öffentlich-rechtliche Anstalt bedarf einer öffentlich-rechtlichen Grundlage. Diese fehlt einer auf privatrechtlicher Basis errichteten Aktiengesellschaft im Dienstleistungssektor, auch wenn sie eine hundertprozentige Tochter zweier Kantonalbanken ist.

Tatsachen:

A. Mit Entscheid vom 22. Juni 1998 hatte die Taxationskommission des Kantons Basel-Landschaft (Taxationskommission) ein Gesuch der X AG um Befreiung von der Staats- und Gemeindesteuer abgewiesen. Dagegen erhob die X AG mit Schreiben vom 30. Juli 1998 bei der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft (Steuerrekurskommission) Rekurs mit den Anträgen, der Entscheid der Taxationskommission sei aufzuheben und die X AG vollumfänglich von den Staats- und Gemeindesteuern zu befreien.

B. a) In ihrem Entscheid vom 18. Dezember 1998 wies die Steuerrekurskommission den Rekurs der X AG ab. Ihren Entscheid begründete die Rekursinstanz wie folgt:

Die X AG sei eine privatrechtlich organisierte juristische Person, welche von der Basellandschaftlichen Kantonalbank gemeinsam mit der Basler Kantonalbank gegründet worden sei. Organisatorisch und juristisch sei die X AG von den beiden Kantonalbanken völlig unabhängig. Eine Steuerbefreiung i.S.v. § 15 lit. b des Steuer- und Finanzgesetzes sei deshalb nicht möglich, da diese Bestimmung sowohl vom Wortlaut als auch vom Sinn und Zweck her nur die Steuerbefreiung kantonaler Anstalten vorsehe.

Auch eine Steuerbefreiung nach § 16 Abs. 1 lit. d des Steuer- und Finanzgesetzes komme nicht in Frage. Voraussetzung dafür sei, dass die Gesuchstellerin öffentliche oder ideelle Zwecke verfolge. Die Zwecksetzung der X AG bestehe aber in der Ausführung von Dienstleistungen aller Art im Zusammenhang mit Geschäftstransaktionen für Finanzinstitute sowie Beratung in diesbezüglichen Fragen. Die Zweckumschreibung sei damit sehr offen formuliert und insbesondere nicht darauf eingeschränkt, Dienstleistungen lediglich zugunsten der beiden Kantonalbanken zu erbringen. Fraglich sei auch, ob in den Leistungen der X AG zugunsten der Kantonalbanken die Verfolgung eines «öffentlichen Zwecks» gesehen werden könne. Es sei nämlich fraglich, ob die Kantonalbank heute überhaupt vollumfänglich öffentli-

che Zwecke verfolge. Feststehe auf jeden Fall, dass ein Verkauf solcher Leistungen an Dritte nicht mehr als öffentliche Aufgabe bezeichnet werden könne.

b) Nachdem der schriftliche Entscheid der Steuerrekurskommission zunächst irrtümlicherweise als endgültig bezeichnet worden war, erfolgte mit Schreiben vom 13. Dezember 1999 eine Korrektur in der Weise, dass dieser nun innerhalb von 10 Tagen beim Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Landschaft (Verwaltungsgericht) angefochten werden könne.

C. Gegen den Entscheid der Steuerrekurskommission führte die X AG mit Schreiben vom 22. Dezember 1999 beim Verwaltungsgericht Beschwerde und beantragte die Aufhebung des Entscheides derselben vom 18. Dezember 1998 sowie die Gewährung der Befreiung von den Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Basel-Landschaft. Eventualiter sei ihr eine teilweise Steuerbefreiung gemäss § 16 Abs. 3 StG zu gewähren.

a) In der schriftlichen Beschwerdebeurteilung vom 31. Januar 2000 führte die X AG zunächst aus, dass die Steuerbefreiung der X AG gemäss § 15 lit. b des Steuer- und Finanzgesetzes vom Zweck der angerufenen Bestimmung her vertretbar sei. Eignerinnen der X AG seien nämlich ausschliesslich die zwei Kantonalbanken und damit zwei Anstalten kantonales Rechts, welche öffentliche Zwecke verfolgen würden. Zudem sei die X AG ausschliesslich für die beiden Kantonalbanken tätig, womit ihre Tätigkeit «...vom Anstaltszweck beider Eignerinnen gedeckt...» sei. Zudem sei die Tätigkeit der X AG für die zweckmässige Erfüllung des Leistungsauftrages der beiden Anstalten unerlässlich. Die X AG sei zwar selber keine Anstalt, erfülle aber Anstaltsaufgaben, weshalb sie sich auf den Befreiungsgrund von § 15 lit. b des Steuer- und Finanzgesetzes berufen könne.

b) Bezüglich des Befreiungsgrundes gemäss § 16 Abs. 1 lit. d des Steuer- und Finanzgesetzes rief die X AG noch einmal in Erinnerung, dass sie ausschliesslich für die beiden Kantonalbanken tätig sei und deshalb wie diese öffentliche Zwecke verfolge. Diese Tatsache sei zur Beurteilung der Befreiungsvoraussetzungen relevant und nicht die in den Statuten enthaltene, offen formulierte Zweckbestimmung. Die X AG sei nach dem zu beurteilen, für was sie gegründet worden sei und nach dem, was sie tatsächlich tue. Es sei aber klar, dass die Sache aus steuerrechtlicher Sicht neu zu beurteilen wäre, wenn die X AG später für wirkliche Drittpersonen tätig würde. Zum Beweis der in der Rekurschrift vom 12. August 1998 enthaltenen Behauptung, sie arbeite nicht gewinnstrebig, sondern nach dem Kostendeckungsprinzip, lege die X AG ihre Bilanz per 31. Dezember 1998 ins Recht. Einzig aus ihrer Rechtsform könne noch nicht der Schluss gezogen werden, dass sie ein gewinnorientiertes Unternehmen sei.

D. a) In ihrer Vernehmlassung vom 17. Februar 2000 beantragte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft die Abweisung der Beschwerde vom 22. Dezember 1999. Gemäss § 16 Abs. 1 lit. d des Steuer- und Finanzgesetzes müsse bei einer Steuerbefreiung die fragliche Aktivität einer juristischen Person ausschliess-

lich auf die öffentliche Aufgabe ausgerichtet sein. Ferner müssten die den öffentlichen Zwecken gewidmeten Mittel unwiderruflich dieser Aufgabe verhaftet bleiben. Die Formulierung des Gesellschaftszwecks der X AG lasse aber nicht auf einen rein öffentlichen Zweck schliessen. Zudem erscheine es als fragwürdig, ob die X AG mit ihren zugunsten der beiden Kantonalbanken erbrachten Leistungen bereits öffentliche Zwecke verfolge. Im Weiteren sei fraglich, ob die X AG auch in Zukunft ausschliesslich und – wie sie selber vorbringe – nicht gewinnorientiert für die beiden Kantonalbanken tätig sein werde. Auch die heutige Kapitalbeteiligung durch diese sei nicht gewährleistet, da deren Anteile jederzeit auch an nicht öffentlich-rechtliche Anstalten verkauft werden könnten. Letztendlich würde eine Steuerbefreiung der X AG nicht nur gegen die herrschende Rechtslage verstossen, sondern auch den Wettbewerb unangemessen beeinflussen. Dienstleistungsunternehmen, an denen ein Gemeinwesen beteiligt ist, hätten durch die Befreiung von der Steuerlast einen ungerechtfertigten Wettbewerbsvorteil.

b) Die Steuerrekurskommission schliesslich beantragte mit Schreiben vom 29. Februar 2000 ebenfalls die Abweisung der Beschwerde der X AG. Die Steuerbefreiung wegen Verfolgung öffentlicher Zwecke falle schon allein deshalb ausser Betracht, da der X AG unstreitig nicht die Erfüllung bestimmter öffentlicher Aufgaben durch öffentlich-rechtlichen Erlass oder Verwaltungsakt übertragen worden sei. Auch nach ihrem statutarischen Zweck erfülle sie weder Aufgaben, die zu den Obliegenheiten eines Gemeinwesens gehörten, noch verfolge sie in irgendeiner anderen Weise ideelle Zwecke. Das Vorbringen schliesslich, die X AG befinde sich vollumfänglich in den Händen der beiden Kantonalbanken und sei ausschliesslich für ihre Aktionärinnen tätig, genüge für eine Steuerbefreiung ebenfalls nicht.

Erwägungen:

1. a) Im vorliegenden Fall wird dem Verwaltungsgericht ein Entscheid der Taxationskommission zur Beurteilung vorgelegt. In § 110 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (StG) vom 7. Februar 1974 werden die Aufgaben der Taxationskommission wie folgt umschrieben:

- Überprüfung der ihr durch die Steuerverwaltung vorgelegten Einschätzungen;
- Behandlung von Steuerbefreiungsgesuchen;
- Behandlung von Gesuchen um Gewährung des Holding- und Domizilprivilegs;
- Behandlung von Härtefällen gemäss § 183 StG.

Über die Verfahrensrechte, welche den von einem Entscheid der Taxationskommission betroffenen Parteien zustehen, gibt das StG nur partiell und äusserst unsystematisch Auskunft. So wird unter dem Titel «Rechtsmittel» in § 124 Abs. 2 StG festgehalten, dass die kantonale Steuerverwaltung gegen Entscheide der kantonalen Taxationskommission innert 30 Tagen bei der Steuerrekurskommission Rekurs erheben kann. Der Steuerpflichtige selber wird aber nicht erwähnt. Gegen den Ent-

scheid der Steuerrekurskommission steht gemäss § 131 Abs. 1 StG während zehn Tagen die Beschwerde an das Verwaltungsgericht zur Verfügung. Beschwerdelegitimiert ist gemäss § 131 Abs. 2 StG sowohl die Steuerverwaltung als auch der Steuerpflichtige. In den Übergangs- und Schlussbestimmungen zum StG wird bezüglich der Behandlung von Härtefällen durch die Taxationskommission in § 183 Abs. 2 StG schliesslich festgehalten, dass «...der Steuerpflichtige und die kantonale Steuerverwaltung (...) den Entscheid der kantonalen Taxationskommission binnen 30 Tagen bei der kantonalen Steuerrekurskommission anfechten...» könnten. Die Steuerrekurskommission entscheide aber endgültig.

b) Zunächst kann festgehalten werden, dass im vorliegenden Fall die Taxationskommission nicht eine Härtefallbeurteilung vorzunehmen, sondern über ein Steuerbefreiungsgesuch gemäss § 110 Abs. 1 StG zu entscheiden hatte. Der Entscheid der Steuerrekurskommission über den dagegen gerichteten Rekurs der Beschwerdeführerin ist deshalb nicht endgültig. Nicht eindeutig fest steht hingegen, ob die Beschwerdeführerin überhaupt befugt war, gegen den Entscheid der Taxationskommission zu rekurrieren. Der Literatur kann entnommen werden, dass die Rekursmöglichkeit auch den betroffenen Steuerpflichtigen zusteht (vgl. *Danielle Snoëk/Marcel Kühne*, Die Taxationskommission im Kanton Basel-Landschaft; Das unbekannte Wesen, in: Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis, Band XIII, S. 429). Das Verwaltungsgericht schliesst sich dieser Auffassung an. Es ist nicht ersichtlich, weshalb die Rekursmöglichkeit gegenüber Entscheiden der Taxationskommission den betroffenen Steuerpflichtigen verwehrt sein, der Steuerverwaltung hingegen offenstehen soll. Entscheide der Taxationskommission sind deshalb wie Einspracheentscheide der Steuerverwaltung gemäss § 124 Abs. 1 StG zu behandeln, was letztendlich auch in Einklang steht mit der Beschwerdebefugnis an das Verwaltungsgericht gemäss § 131 Abs. 2 StG.

c) Auf die vorliegende, frist- und formgerecht an die sachlich und örtlich zuständige Beschwerdeinstanz gerichtete Beschwerde kann deshalb eingetreten werden.

2. a) In § 15 StG wird abschliessend aufgezählt, wer von *sämtlichen* Steuern befreit ist. Das in der Beschwerde vom 22. Dezember 1999 gestellte Begehren beschränkt sich auf die Befreiung von den Staats- und Gemeindesteuern und damit implizit auf die Befreiungstatbestände von § 16 StG. Trotzdem soll in der Folge das Vorliegen der Befreiungsvoraussetzungen von § 15 StG überprüft werden.

Gemäss § 15 lit. b StG werden unter anderem «...der Kanton und seine Anstalten sowie die Basellandschaftliche Kantonalbank, ...» von sämtlichen Steuern befreit. Auslegungsbedürftig ist in dieser Bestimmung der Begriff der «Anstalt».

Die öffentlich-rechtliche Anstalt ist eine technisch und organisatorisch verselbständigte, das heisst aus der Zentralverwaltung ausgegliederte Verwaltungseinheit, der die Erfüllung einer bestimmten öffentlichen Aufgabe obliegt. Dabei wird zwischen mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestatteten, selbständigen Anstalten und unselbständigen Anstalten unterschieden. Gemeinsam ist aber allen Anstalten, dass

sie auf öffentlich-rechtlicher Grundlage beruhen (vgl. dazu *Ulrich Häfelin/Georg Müller*, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 3. Auflage, Zürich 1998, N 1043 ff.).

b) Die Beschwerdeführerin ist eine Aktiengesellschaft, deren Gesellschaftskapital sich offensichtlich zu 100% in den Händen der Basler sowie der Basellandschaftlichen Kantonalbank befindet. Es ist dabei unbestritten und ergibt sich nicht zuletzt auch aus den aktenkundigen Statuten der Beschwerdeführerin, dass deren Existenz nicht auf einem Rechtssatz, sondern auf einem privatrechtlichen Gesellschaftsvertrag beruht. Sie stellt deshalb in keiner Art und Weise eine öffentlich-rechtliche Anstalt i.S.v. § 15 lit. b StG dar. Die Beschwerdeführerin räumt auch selber ein, dass sie keine Anstalt sei. Da sie aber Anstaltsaufgaben erfülle, könne sie sich auf den Befreiungsgrund von § 15 lit. b StG berufen. Dem ist entgegenzuhalten, dass der Wortlaut der genannten Bestimmung klarerweise vom «...Kanton und seinen Anstalten...» spricht und damit ausschliesslich Anstalten im eben umschriebenen juristischen Sinne gemeint sind. Für Interpretationen wie sie die Beschwerdeführerin anstellt, hat der Gesetzgeber keinen Spielraum gelassen. Eine Steuerbefreiung der Beschwerdeführerin aufgrund § 15 lit. b StG fällt damit ausser Betracht.

3. a) Von der Staats- und Gemeindesteuer befreit werden können gemäss § 16 Abs. 1 lit. d StG unter anderem juristische Personen, die ideelle oder öffentliche Zwecke verfolgen. Die Steuerbefreiung umfasst gemäss Absatz 2 derselben Bestimmung nur das den umschriebenen Zwecken unmittelbar dienende oder gewidmete Einkommen und Vermögen. Das Begriffspaar «ideelle Zwecke» und «öffentliche Zwecke» stellen unbestimmte Rechtsbegriffe dar, welche der Auslegung zugänglich sind. Diese wiederum kann durch das Verwaltungsgericht uneingeschränkt überprüft werden (*Häfelin/Müller*, a.a.O., N 363).

Ein ideeller Zweck liegt in erster Linie dann vor, wenn keine Gewinnstrebigkeit besteht, sondern ein nicht-wirtschaftlicher Zweck verfolgt wird. Das Vorliegen eines öffentlichen Zwecks ist dann zu bejahen, wenn die Geschäftstätigkeit im Interesse der Allgemeinheit erfolgt. Eine Institution dient insbesondere dann einem öffentlichen Zweck, wenn sie eine Tätigkeit ausübt, die in den ordentlichen Aufgabenkreis des Gemeinwesens fällt (*Snoëk/Kühne*, a.a.O., S. 422).

b) Im vorliegenden Fall stellt sich die Beschwerdeführerin in ihrer Rekursschrift vom 10. September 1998 auf den Standpunkt, dass sie eine öffentliche Unternehmung in Privatrechtsform sei, welche «...für die beiden Kantonalbanken zur Verbesserung von deren Konkurrenzfähigkeit und damit für die Wahrnehmung ihres öffentlichen Leistungsauftrags, bestimmte Aufgaben...» übernehme. Darin sei die öffentliche Zwecksetzung der Tätigkeit der Beschwerdeführerin zu erblicken. Daran wird auch in der Beschwerdebeurteilung vom 31. Januar 2000 sinngemäss festgehalten. Zudem arbeite die Beschwerdeführerin nicht gewinnstrebig, auch wenn die Zweckumschreibung etwas anderes vermuten lasse, sondern nach dem Kostendeckungsprinzip. Daran ändere auch die gewählte Gesellschaftsform nichts.

c) Die Beschwerdeführerin macht richtigerweise nicht geltend, dass sie einen ideellen Zweck verfolge, sodass auf eine weitere Prüfung dieses Befreiungstatbestandes verzichtet werden kann.

c/aa) Bezüglich des öffentlichen Zwecks ist zunächst die Zweckformulierung in den Statuten der Beschwerdeführerin vom 30. März 1998 zu würdigen. Diese lautet wie folgt:

«Die Gesellschaft bezweckt die Ausführung von Dienstleistungen aller Art im Zusammenhang mit Geschäftstransaktionen für Finanzinstitute sowie die Beratung in diesbezüglichen Fragen. Sie kann entsprechend Software-Programme selbst entwickeln, Dritten zur Verfügung stellen und veräussern. Die Gesellschaft kann ihre Tätigkeit auf verwandte Branchen ausdehnen, (...) und verwandte oder ähnliche Unternehmen erwerben oder sich daran beteiligen.»

Aus dem solcherart festgelegten Gesellschaftszweck lässt sich nichts ableiten, wonach die Beschwerdeführerin einen öffentlichen Zweck zu verfolgen gedenkt. Die Beschwerdeführerin räumt in ihrer Beschwerdebegründung vom 31. Januar 2000 auch ein, dass der Gesellschaftszweck sehr offen formuliert worden sei. Sie bringt diesbezüglich aber vor, dass sie nach dem beurteilt werden müsse, für was sie gegründet worden sei und was sie tatsächlich tue.

In diesem Punkt ist der Beschwerdeführerin aber entgegenzuhalten, dass die rechtliche Qualifikation ihrer Geschäftstätigkeit im Allgemeinen und die steuerrechtliche Beurteilung im Speziellen ausschliesslich aufgrund ihres Gesellschaftszwecks und nicht aufgrund ihres tatsächlichen Geschäftsgebarens vorzunehmen ist. Eine Aktiengesellschaft liegt begriffsnotwendig nur dann vor, wenn sich eine Personenmehrheit zur Erreichung *eines bestimmten Zwecks* körperschaftlich organisiert (*Carl Baudenbacher*, Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, Basel/Frankfurt a.M. 1994, N 2 zu Art. 620). Mit der Beschwerdeführerin kann zwar festgehalten werden, dass auch ein nichtwirtschaftlicher Zweck vereinbart werden kann. Soll eine Aktiengesellschaft aber einen öffentlichen Zweck verfolgen, dann ist dies in den öffentlich zu beurkundenden Statuten ausdrücklich festzuhalten. Die Tätigkeit der Gesellschaft wird letztendlich an ihrem, im Gründungsakt bekundeten, Willen gemessen.

Nach Massgabe dieses Willens wird die Beschwerdeführerin auch im Rahmen eines Steuerbefreiungsgesuchs beurteilt. Nur so ist letztendlich eine rechtsgleiche Behandlung solcher Gesuche gewährleistet. Im Falle der Beschwerdeführerin ist es durchaus möglich, dass diese zur Zeit ausschliesslich zugunsten der beiden Kantonalbanken und unter Beachtung des Kostendeckungsprinzips tätig ist. Ihr öffentlich beurkundeter Gesellschaftszweck ist aber klarerweise auf «...die Ausführung von Dienstleistungen aller Art...» ausgerichtet, ohne dass eine Einschränkung auf öffentliche Aufgaben vorgenommen würde. Sie kann ihre Geschäftstätigkeit auch jederzeit auf Dritte ausdehnen und diese nach marktwirtschaftlichen Grundsätzen und gewinnorientiert gestalten. Es bestehen deshalb keinerlei rechtlich relevante

Anhaltspunkte, dass die Beschwerdeführerin eine juristische Person mit einer öffentlichen Aufgabe darstellt.

c/bb) Die Beschwerdeführerin bringt weiter vor, dass ihre Tätigkeit durch die öffentliche Zweckbestimmung ihrer beiden Eignerinnen gedeckt sei. Diesbezüglich ist das Verwaltungsgericht der Ansicht, dass die beiden Kantonalbanken, insbesondere die Basellandschaftliche Kantonalbank, keinen primär öffentlichen Zweck i.S.v. § 16 Abs. 1 lit. d StG erfüllen (vgl. dazu auch BGE 120 II 325 f. E. 2d). Die Basellandschaftliche Kantonalbank hat zwar öffentliche Funktionen, welche in § 1 des Kantonalbankengesetzes umschrieben sind. Ihre Tätigkeit ist letztendlich aber auf die Erzielung von Gewinn ausgerichtet, was in § 5 des Kantonalbankengesetzes explizit festgeschrieben ist. Dass die Basellandschaftliche Kantonalbank durch den Gesetzgeber von der Steuerpflicht insgesamt befreit worden ist, ist ein politischer Entscheid. Letztendlich ist aber fraglich, ob die Kantonalbank ohne die spezialgesetzliche Regelung in § 15 lit. b StG aufgrund ihrer Geschäftstätigkeit i.S.v. § 16 Abs. 1 lit. d StG von der Steuerpflicht befreit werden könnte. Die Argumentation der Beschwerdeführerin, aus dem vermeintlich öffentlichen Zweck der Kantonalbanken die eigene Zweckbestimmung abzuleiten und ebenfalls als öffentlich zu qualifizieren, ist aus diesem Grund unbehelflich.

c/cc) Die Beschwerdeführerin beantragt schliesslich eine zumindest partielle Steuerbefreiung aufgrund von § 16 Abs. 3 StG. Was unter dem unbestimmten Rechtsbegriff «Grenzfall» zu verstehen ist, kann offen bleiben. Die vorstehenden Ausführungen zeigen nämlich, dass die Beschwerdeführerin aufgrund ihres klaren Gesellschaftszwecks eindeutig keine öffentlichen Zwecke verfolgt, weshalb auch keine partielle Steuerbefreiung möglich ist.

d) Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die Beschwerdeführerin aufgrund ihrer statutarischen Zweckbestimmung ein kommerzielles Unternehmen ist, welches keine spezifisch öffentliche Aufgabe erfüllt. Eine öffentliche Zweckbestimmung kann zudem auch nicht aus der Tatsache abgeleitet werden, dass die Beschwerdeführerin zur Zeit offensichtlich ausschliesslich für die Basellandschaftliche sowie die Basler Kantonalbank tätig ist, ist doch bereits fraglich, ob der Gesellschaftszweck der beiden Bankinstitute als zugunsten der Allgemeinheit qualifiziert werden kann. Eine Steuerbefreiung der Beschwerdeführerin gemäss § 16 Abs. 1 lit. d StG ist deshalb ausgeschlossen und die Beschwerde vom 22. Dezember 1999 somit abzuweisen.

4. Die Verfahrenskosten werden gemäss § 20 Abs. 3 des Gesetzes über die Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung (VPO) vom 16. Dezember 1993 der unterliegenden Beschwerdeführerin auferlegt.

5. Das Gesetz über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (StG) vom 7. Februar 1974 stellt selbständiges kantonales Recht dar. Dessen Verletzung kann aufgrund Art. 104 lit. a des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege (OG) vom 16. Dezember 1943 e contrario nicht im Rahmen

einer Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Schweizerische Bundesgericht gerügt werden. Der vorliegende Entscheid ist deshalb nicht mit einer Rechtsmittelbelehrung zu versehen.

Demgemäss wird erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.