Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.323/2004 /zga

Urteil vom 2. März 2005
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Betschart, Wurzburger,
Bundesrichterin Yersin, Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiber Küng.

Parteien
X._____ Immobilien AG,
Beschwerdeführerin, vertreten durch Rechtsanwalt
Dr. Marcus Desax,

gegen

Kantonale Steuerverwaltung Appenzell I.Rh., Marktgasse 2, 9050 Appenzell,
Kantonsgericht Appenzell I.Rh., Abteilung Verwaltungsgericht, Unteres Ziel 20, 9050 Appenzell.

Gegenstand
Art. 9 und Art. 127 Abs. 3 BV (Staats-, Bezirks- und
Gemeindesteuern 2001/2002; Minimalsteuer auf Grundeigentum),

Staatsrechtliche Beschwerde gegen das Urteil des Kantonsgerichts Appenzell I.Rh. vom 7. September 2004.

Sachverhalt:
A.
Die X._____ Immobilien AG ist eine Immobiliengesellschaft mit Sitz in Bern. Sie verfolgt gemäss Handelsregistereintrag u.a. folgenden Hauptzweck: "Erwerb, Bau, Einrichtung und Halten von Büro-, Gewerbe- und Industriebauten sowie von Wohnhäusern im sozialen oder freien Wohnungsbau und Vermietung und Verwaltung solcher Liegenschaften; sie kann Grundstücke erwerben, halten und veräussern". Die Gesellschaft verfügt über ein Aktienkapital von Fr. 855'359'000.–, das zu hundert Prozent von der X._____ Basel gehalten wird, und beschäftigt rund 130 Mitarbeiter. Der Gewinnsteuerwert sämtlicher Immobilien betrug per Ende 2002 Fr. 4'198'156'107.–.
B.
Für die Steuerperioden 2001 und 2002 wurde die X._____ Immobilien AG am 5. Februar 2004 für die Staats-, Bezirks- und Gemeindesteuern des Kantons Appenzell I.Rh. anstelle der ordentlichen Gewinn- und Kapitalsteuer von Fr. 4'692.60 (2001) bzw. Fr. 3'911.20 (2002) je mit einer Minimalsteuer von 0,6 Promille des amtlichen Verkehrswertes ihrer im Kanton gelegenen Grundstücke im Wert von Fr. 9'466'000.–, ausmachend Fr. 5'679.60 (einfache Steuer) bzw. bei einem Steuerfuss von 225% Fr. 12'779.10 pro Jahr, veranlagt. Auf Einsprache hin wurden diese Einschätzungen am 5. April 2004 vollumfänglich bestätigt. Dagegen wandte sich die X._____ Immobilien AG an das Kantonsgericht Appenzell I.Rh., welches ihre Beschwerde, mit welcher sie die Erhebung der ordentlichen Gewinn- und Kapitalsteuer verlangte, am 7. September 2004 abwies.
C.
Mit staatsrechtlicher Beschwerde vom 17. Dezember 2004 beantragt die X._____ Immobilien AG dem Bundesgericht, das Urteil des Kantonsgerichts Appenzell I.Rh. vom 7. September 2004 aufzuheben.

Das Kantonsgericht und die Kantonale Steuerverwaltung Appenzell I.Rh. schliessen auf Abweisung der Beschwerde.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Der angefochtene Entscheid betrifft mit den Steuerperioden 2001 bzw. 2002 Sachverhalte, die in die Zeit nach der in Art. 72 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz [StHG]; SR 642.14) vorgesehenen, am 31. Dezember 2000 abgelaufenen Frist zur Anpassung der kantonalen Gesetzgebung an das Steuerharmonisierungsgesetz fallen. Das angefochtene Urteil ist zudem ein Entscheid einer letzten kantonalen Instanz im Sinne von Art. 73 Abs. 1 StHG, womit sich die Frage stellt, ob Rügen betreffend die Anwendung des kantonalen Steuerrechts mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vorzutragen sind. Nachdem aber die Minimalsteuern, sei es auf dem Umsatz oder - wie hier - auf dem Grundeigentum, nicht in die Steuerharmonisierung aufgenommen wurden (vgl. Steuerharmonisierung, Bericht der Expertengruppe Cagianut zur Steuerharmonisierung, Zürich 1994, S. 16; Urteil 2P.456/1994 vom 4. November 1996 E. 1), fällt die Verwaltungsgerichtsbeschwerde im Sinne von Art. 73 StHG ausser Betracht, weshalb die Willkürrüge richtigerweise mit staatsrechtlicher Beschwerde erhoben wird (Art. 87 OG). Die entsprechenden Rechtsbegehren der gemäss Art. 88 OG legitimierten Beschwerdeführerin sind daher zulässig. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten.
1.2 Dieselbe Frage stellt sich bezüglich der gleichzeitig erhobenen Doppelbesteuerungsbeschwerde. Soweit es sich beim angefochtenen Urteil nicht um einen Entscheid der letzten kantonalen Instanz im Sinne von Art. 73 Abs. 1 StHG handelt, steht die staatsrechtliche Beschwerde ohnehin offen (Urteil 2P.2/2003 vom 7. Januar 2004, E. 1.1.1). Auch wenn ein letztinstanzlicher kantonaler Hoheitsakt wegen Doppelbesteuerung angefochten wird, steht die staatsrechtliche Beschwerde weiterhin zur Verfügung, denn das Steuerharmonisierungsgesetz hat Art. 86 Abs. 2 OG nicht ausser Kraft gesetzt. Im Übrigen kann die bereits rechtskräftige Veranlagung eines allenfalls erstverfügenden Kantons nur mit staatsrechtlicher Beschwerde nach Art. 89 Abs. 3 OG mit angefochten werden. Auch insoweit wurde daher das richtige Rechtsmittel eingelegt. Die diesbezüglichen Begehren der Beschwerdeführerin sind daher ebenfalls zulässig.
2.
Der Kanton Appenzell I.Rh. erhebt von den Kapitalgesellschaften eine Gewinn- und eine Kapitalsteuer (Art. 1 Abs. 1 lit. b, Art. 59 ff. bzw. Art. 72 ff. des Steuergesetzes des Kantons Appenzell I.Rh. vom 25. April 1999, nachfolgend StG/AI). Sie entrichten jedoch gemäss Art. 76 StG/AI eine einfache Minimalsteuer von 0,6 Promillen des amtlichen Verkehrswertes ihrer im Kanton gelegenen Grundstücke, wenn diese die auf dem Reingewinn und dem Eigenkapital geschuldeten Steuern übersteigt. Von der Minimalsteuer ausgenommen (und damit ausnahmslos den ordentlichen Steuern unterstellt) sind sie indessen "für Grundstücke, auf denen sie zur Hauptsache ihren Betrieb führen" (Art. 76 Abs. 3 lit. b StG/AI).
2.1 Das Kantonsgericht hat zunächst erwogen, juristische Personen seien von der Minimalsteuer für Grundstücke ausgenommen, die sie zu mehr als 50% betrieblich nutzen. Soweit der Liegenschaftsertrag aus Vermietung und Verpachtung den Wert der Eigennutzung nicht übersteige, entfalle die Minimalsteuer. Dabei sei unter "Eigennutzung" die Nutzung durch die steuerpflichtige juristische Person selbst - nicht etwa durch Dritte mit Einschluss der Anteilsinhaber - zu verstehen (unter Hinweis auf Peter Eisenring, in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Bd. I, Muri/Bern 2004, RZ 3 zum gleichlautenden § 89 StG AG). Sodann handle es sich bei der fraglichen Liegenschaft der Beschwerdeführerin im Kanton Appenzell nicht um eine Betriebsstättenliegenschaft, weil sie selbst dort keine körperlichen Anlagen oder Einrichtungen unterhalte. Sie sei vielmehr als Kapitalanlageliegenschaft zu betrachten, für welche die Ausnahme von der Minimalsteuer nicht beansprucht werden könne.
2.2 Die Beschwerdeführerin rügt diese Auslegung insofern als willkürlich, als sie für die Annahme eines "Betriebes" im Sinne von Art. 76 Abs. 3 lit. b StG/AI bei ausserhalb des Sitzkantons gelegenen Liegenschaften eines interkantonalen Unternehmens zu Unrecht eine Betriebsstätte verlange. Das gesetzliche Erfordernis eines "Betriebes" sei vorliegend erfüllt, habe man dieses doch im Rahmen der seinerzeitigen Umstrukturierung (Ausgliederung sämtlicher Grundstücke der früheren X._____-Genossenschaften und Übertragung auf die Beschwerdeführerin) bejaht, womit der Immobilientransfer zu Buchwerten (so auch im Kanton Appenzell I.Rh.) steuerneutral abgewickelt werden konnte.

Abgesehen davon, dass sich der Begriff "Betrieb" im Zusammenhang mit Umstrukturierungen (vgl. neuerdings Art. 61 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung [Fusionsgesetz, FusG]; dazu die Konkretisierung in Ziffer 3.2.2.3 des Kreisschreibens der Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben vom 1. Juni 2004) nicht zwingend mit jenem bei der Minimalsteuer zu decken braucht, haben Minimalsteuern auf Grundeigentum einerseits dieselbe Funktion wie die generellen Grundsteuern: Sie sollen eine minimale fiskalische Belastung der im Kanton gelegenen Immobilien sicherstellen (Urteile 2P.456/1994 vom 4. November 1995 E. 3 und 2P.138/1993 vom 22. März 1995 E. 3). Dazu tritt der weitere Zweck, die wirkliche Ertragskraft einer juristischen Person zu erfassen (Urteil P.578/1987 vom 24. Juni 1988 E. 4b, publ. in: ASA 58, 58 S. 64; vgl. Urteil 2P.345/1998 vom 12. November 1999 E. 3d, publ. in: StR 55, 105 S. 108). Das Bundesgericht hat dazu ausgeführt, es gebe sachliche Gründe, von juristischen Personen eine minimale Objektsteuer auf dem Grundeigentum zu erheben. Wo unter den Aktiven einer Kapitalgesellschaft Grundstücke von besonderer Bedeutung seien,
könne sie nicht nur mittels Grundpfandsicherheiten überdurchschnittlich viel Kredit beschaffen und so mit besonders wenig Eigenkapital und Ertrag auskommen. Sie könne ausserdem von steigenden Grundstückswerten profitieren und ein anhaltendes Wachstum ihres Vermögenswertes erzielen, ohne entsprechende Reinerträge auszuweisen. Beides erhöhe ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, ohne dass die Ertragskraft in steuerbaren Reinerträgen erfassbar wäre und die Kapitalbesteuerung auf der Grundlage der Bilanzwerte die entsprechenden Fiskaleinnahmen brächte, geschweige denn das Vermögenswachstum erfassen liesse. Wenn daher der Steuergesetzgeber die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit juristischer Personen mit bedeutendem Grundbesitz im System der Reinertrags- und Kapitalbesteuerung durch besondere Massnahmen wie eine Minimal-Grundstückobjektsteuer zu erfassen versuche, halte dies vor der Verfassung stand (Urteil 2P.138/1993 vom 22. März 1995 E. 3b, mit Hinweis, publ. in: StR 50, 555 S. 558).
Im Zusammenhang mit Umstrukturierungen hat das Kriterium des "Betriebes" die Funktion, die nicht steuerneutrale Auf- und Abspaltung einzelner Wirtschaftsgüter bzw. reiner Vermögensverwaltungsgesamtheiten von der steuerneutral möglichen Teilung betrieblicher Einheiten, die selbstständig am Wirtschaftsleben teilnehmen können, abzugrenzen (Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, Basel/Therwil 2004, RZ 47 zu Art. 61 DBG). Die kantonalen Behörden haben in diesem Zusammenhang eine sog. "konzernweite" Betrachtungsweise angewandt und die neu entstandene X._____ Immobilien AG insgesamt als Betrieb qualifiziert und sich nicht auf eine auf den Kanton reduzierte (sog. "betriebliche" Betrachtungsweise) Sichtweise beschränkt. Ob auf den unzähligen, von dieser Aufgliederung betroffenen und zu diesem Betrieb gehörenden Liegenschaften auch der eigentliche Betrieb geführt wurde, war damals nicht entscheidend.
Der Begriff "Betrieb" im Zusammenhang mit der periodischen Besteuerung (Gewinn- und Kapital- bzw. Minimalbesteuerung) ist offensichtlich enger zu deuten als bei einer Umstrukturierung, wo es um einen einmaligen Steueraufschub geht. Bei der Minimalsteuer ist daher eine auf den Kanton fokussierte Betrachtungsweise vertretbar. Im Kanton Appenzell I.Rh., befindet sich nur eine der vielen Liegenschaften der Beschwerdeführerin. Diese nutzt sie selber nicht etwa als Verwaltungsgebäude für ihr - die ganze Schweiz umfassendes - Immobilienmanagement, sondern vermietet sie ihrer Muttergesellschaft. Eine eigentliche Betriebsstätte unterhält sie im Kanton Appenzell I.Rh. anerkanntermassen nicht. Das Kantonsgericht durfte unter diesen Umständen ohne Willkür annehmen, eine an einen Dritten - selbst wenn es sich dabei um die Muttergesellschaft handelt - vermietete Liegenschaft stelle keinen "Betrieb" der Beschwerdeführerin dar.

Auch der Vorwurf, das Kantonsgericht habe die "Eigennutzung der Beschwerdeführerin" willkürlich nicht als "Betriebsführung" qualifiziert, ist unbegründet. Selbst wenn man dieser reichlich konstruierten Sichtweise der Beschwerdeführerin folgen wollte, wäre damit noch nicht dargetan, dass sie auf der Appenzeller Liegenschaft "zur Hauptsache ihren Betrieb führt". Mit dieser angeblichen "Betriebsführung" werden nämlich bei der Appenzeller Liegenschaft keine Erträge generiert, durch welche ihre Ertragskraft besser ausgeschöpft würde, womit die Ratio für die Minimalsteuer wegfiele.
2.3 Schliesslich wirft die Beschwerdeführerin der Vorinstanz ein widersprüchliches Verhalten und damit einen Verstoss gegen Treu und Glauben vor. Diesen erblickt sie darin, dass bei ihrer steuerneutralen Umstrukturierung (Ausgliederung sämtlicher Liegenschaften der früheren X._____-Genossenschaften) im Jahre 2001 das Betriebserfordernis bejaht worden war, wogegen es für die Anwendung der Minimalsteuer nunmehr verneint werde. Nachdem aber dieses Betriebserfordernis nicht in beiden Fällen dasselbe ist (vgl. E.2.2), stösst der

Vorwurf ins Leere.
3.
Die Beschwerdeführerin rügt schliesslich eine Verletzung des Doppelbesteuerungsverbotes (Art. 127 Abs. 3 BV) bzw. des Schlechterstellungsverbots sowie des Prinzips der quotenmässigen Ausscheidung von Betriebsstätten.
3.1 Eine gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende Doppelbesteuerung liegt vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung). Ausserdem darf ein Kanton eine steuerpflichtige Person grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten, weil sie nicht in vollem Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge ihrer territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (vgl. BGE 130 I 205 E. 4.1, mit Hinweisen).
3.2 Was den angeblichen Verstoss gegen das Schlechterstellungsverbot anbetrifft, so hat das Bundesgericht in seiner bisherigen Rechtsprechung die Erhebung einer Minimalsteuer im interkantonalen Verhältnis als mit dem Doppelbesteuerungsverbot vereinbar erklärt (vgl. die Hinweise im Urteil 2P.456/1994 vom 4. November 1995 E. 4a, in: StE 1997 A 24.44.4 Nr. 1). Wohl bedeutet dies für die steuerpflichtige juristische Person, dass die Steuerbelastung in den Kantonen mit Minimalsteuer auf dem Grundeigentum unter Umständen angehoben wird. Dies ist jedoch die Folge davon, dass das Grundeigentum zur ausschliesslichen Besteuerung dem Kanton vorbehalten ist, in welchem es liegt. Um diese Mehrbelastung in Grenzen zu halten, wurde die Höhe der Minimalsteuer bei gewinnstrebigen Unternehmen von Bundesrechts wegen auf 2 Promille des Liegenschaftswertes begrenzt. Es besteht vorliegend kein Anlass, auf diese gefestigte Rechtsprechung zurückzukommen.
3.3 Die Beschwerdeführerin rügt letztlich, die fragliche Besteuerung verletze den doppelbesteuerungsrechtlichen Grundsatz, wonach bei einer interkantonalen Unternehmung jeder Kanton nur eine Quote des Gesamtgewinnes und Gesamtkapitals des Gesamtunternehmens besteuern dürfe.

Die durch Art. 127 Abs. 3 BV interkantonal gebotene quotenmässige Ausscheidung bildet Grundlage für die Berechnung der kantonalen Gewinn- und Kapitalsteuer, die der Minimalsteuer gegenüberzustellen ist. Nachdem die Beschwerdeführerin die Berechnung der kantonalen Gewinn- und Kapitalsteuer, die offensichtlich in korrekter Anwendung der Regeln über die interkantonale Doppelbesteuerung erfolgt ist, nicht beanstandet, ist nicht zu sehen, inwiefern das Kantonsgericht in diesem Zusammenhang das verfassungsrechtliche Doppelbesteuerungsverbot verletzt haben soll. Abgesehen davon stellt die Beschwerdeführerin, wie bereits ausgeführt, kein interkantonales Unternehmen dar, das im Kanton Appenzell I.R. über eine Betriebsstätte verfügt. Damit ist auch diese Rüge unbegründet.
4.
Sowohl die Willkürbeschwerde als auch die Doppelbesteuerungsbeschwerde erweisen sich somit als unbegründet und sind abzuweisen.
5.
Bei diesem Ausgang hat die Beschwerdeführerin die Kosten des Verfahrens vor Bundesgericht zu tragen (Art. 156 Abs. 1 OG)

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die staatsrechtliche Beschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 5'000.– wird der Beschwerdeführerin auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird der Beschwerdeführerin, der Kantonalen Steuerverwaltung und dem Kantonsgericht Appenzell I.Rh. schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 2. März 2005
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: