Urteilskopf

109 Ia 312

53. Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 14. Oktober 1983 i.S. Basler-Lebensversicherungs-Gesellschaft gegen Kanton St. Gallen und Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen (staatsrechtliche Beschwerde)
Regeste (de):
Art. 4 und 46 Abs. 2 BV; Minimalsteuer.

Die st. gallische Minimalsteuer auf dem Grundeigentum steht, auch wenn sie bloss die juristischen Personen trifft, mit der Rechtsgleichheit nicht in Widerspruch (E. 3). Dass die Steuer auch auf dem Anlagevermögen der Gesellschaften erhoben wird, die im Kanton eine Zweigniederlassung führen, verstösst nicht gegen das Doppelbesteuerungsverbot (E. 4a und b); dabei ist unerheblich, ob die Gesellschaft der Minimalsteuer unterworfen wäre, wenn ihr Hauptsitz im Kanton läge (E. 4c). Ebenso ist nicht verfassungswidrig, dass kein Vorausanteil für den Sitzkanton abgezogen wird (E. 4d), und dass auch die Liegenschaft, in der nebenbei auch noch die Zweigniederlassung betrieben wird, dem Anlagevermögen zugerechnet wird (E. 4e).

Regeste (fr):
Art. 4 et 46 al. 2 Cst.; impôt minimum.

Bien qu'il ne frappe que les personnes morales, l'impôt minimum saint-gallois sur la propriété foncière ne viole pas le principe de l'égalité devant la loi (consid. 3). Le fait que cet impôt est aussi prélevé sur le capital investi des sociétés qui gèrent une filiale dans le canton ne contrevient pas à l'interdiction de la double imposition (consid. 4a et b); à cet égard, il n'importe pas de savoir si la société serait soumise à l'impôt minimum au cas où elle aurait son siège principal dans le canton (consid. 4c). Ne constitue pas non plus une atteinte à la constitution le fait de ne point déduire de préciput en faveur du canton du siège (consid. 4d) et de tenir également pour du capital investi l'immeuble qui, accessoirement, permet en outre à la société d'exploiter sa filiale (consid. 4e).

Regesto (it):
Art. 4 e 46 cpv. 2 Cost.; imposta minima.

Benché colpisca soltanto le persone giuridiche, l'imposta minima del cantone di San Gallo sulla proprietà fondiaria non viola il principio dell'uguaglianza dinanzi alla legge (consid. 3). Il fatto che tale imposta sia prelevata sul capitale investito da società che gestiscono nel cantone una filiale non contravviene al divieto della doppia imposizione (consid. 4a, b). Né lede la Costituzione il fatto che non venga dedotto un precipuo a favore del cantone della sede principale (consid. 4d) e che l'immobile destinato accessoriamente all'esercizio della filiale sia computato nel capitale investito (consid. 4e).

Sachverhalt ab Seite 312

Die Basler-Lebensversicherungs-Gesellschaft (nachfolgend Basler genannt), eine Aktiengesellschaft mit Sitz in Basel, unterhält im Kanton St. Gallen eine Betriebsstätte in einer eigenen Liegenschaft und hat im Kanton weiteren Grundbesitz als Kapitalanlage. In der Steuererklärung deklarierte sie den quotenmässig auf den Kan-

ton St. Gallen entfallenden Anteil am gesamten Reingewinn

BGE 109 Ia 312 S. 313

und Kapital gemäss Rechnungsabschluss per 31. Dezember 1967. Die kantonale Steuerverwaltung verfügte indessen die Erhebung einer Minimalsteuer auf der Summe der amtlichen Werte der im Kanton gelegenen Liegenschaften von (inklusive Betriebsstätteliegenschaft Oberer Graben 22 in St. Gallen) Fr. .... - und veranlagte die Basler mit einer Steuer von Fr. .... - für Kanton und Gemeinde. Sie stützte sich dabei auf Art. 56bis des kantonalen Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern vom 17. April 1944 in der Fassung gemäss VII. Nachtragsgesetz vom 21. März 1966 (aStG). Demnach entrichten juristische Personen anstelle der ordentlichen Steuern eine Minimalsteuer von 1‰ des amtlichen Verkehrswertes ihrer im Kanton St. Gallen gelegenen Grundstücke, wenn diese Steuer jene um mehr als Fr. 200.- übersteigt. Ausgenommen von dieser Sonderregelung sind Genossenschaften des Obligationenrechts und Vereine, wenn sie Aufgaben im sozialen Wohnungsbau erfüllen. Gegen diese Taxation erhob die Basler Einsprache, wobei sie geltend machte, die Minimalsteuer verletze Art. 4 und 46 Abs. 2 BV. Die Einsprache wurde dem Grundsatze nach abgewiesen; die Veranlagungsbehörde reduzierte jedoch das Steuerbetreffnis im Hinblick auf das Urteil des Bundesgerichts vom 22. Mai 1974 (ASA 44 S. 539 ff.), wonach die gesamte Minimalsteuerbelastung für Kanton und Gemeinde 2‰ des amtlichen Wertes der Liegenschaften nicht überschreiten dürfe. Infolgedessen wurde die Steuerforderung auf Fr. .... - herabgesetzt. Die Basler erhob gegen diesen Entscheid Rekurs bei der kantonalen Verwaltungsrekurskommission, welche ihn abwies. Gegen diesen Rekursentscheid gelangte die Basler mit Beschwerde ans kantonale Verwaltungsgericht und beantragte, von der Erhebung einer Minimalsteuer auf Grundstücken anstelle der ordentlichen Kapital- und Ertragssteuer sei abzusehen. Mit Urteil vom 29. September 1977 wies das Verwaltungsgericht die Beschwerde ab. Es hielt fest, dass die Erhebung einer Minimalsteuer auf den Grundstücken der Basler im Kanton St. Gallen nach Massgabe von Art. 56bis aStG weder Art. 4 noch Art. 46 Abs. 2 BV verletze. Mit Eingabe vom 10. November 1977 erhob die Basler gegen den am 11. Oktober 1977 zugestellten Entscheid des Verwaltungsgerichts rechtzeitig staatsrechtliche Beschwerde wegen Verletzung von Art. 4 und 46 Abs. 2 BV. Sie beantragt Aufhebung des angefochtenen Entscheids. Verwaltungsgericht und kantonale

BGE 109 Ia 312 S. 314

Steuerverwaltung beantragen kostenfällige Abweisung der Beschwerde. Das Bundesgericht weisst die Beschwerde ab aus den nachfolgenden

Erwägungen

Erwägungen:

1. Abgesehen von hier nicht zutreffenden Ausnahmen sind neue tatsächliche und rechtliche Vorbringen in der staatsrechtlichen Beschwerde wegen Willkür ausgeschlossen, selbst wenn die letzte kantonale Instanz volle Kognition hatte und das Recht von Amtes wegen anwenden musste (BGE 107 Ia 265 /66, BGE 102 Ia 9 E. 3e mit Hinweisen). Bei Beschwerden, die wie die Beschwerde wegen Verletzung von Art. 46 Abs. 2 BV die Ausschöpfung der kantonalen Rechtsmittel nicht erfordern (Art. 86 Abs. 2 OG), sind jedoch neue Vorbringen zulässig (BGE 107 Ia 191 E. b, BGE 102 Ia 79 E. f). Soweit die Beschwerdeführerin Rügen erstmals vor

Bundesgericht erhebt, kann auf sie somit nur im Zusammenhang mit der gerügten Verletzung des Doppelbesteuerungsverbotes eingetreten werden. Nicht einzutreten ist daher auf die neue Rüge, § 56bis aStG verletze Art. 4 BV darum, weil für die Anwendung der Minimalsteuer massgebend sei, ob diese die ordentliche einfache Staatssteuer und nicht die effektive Summe der ordentlichen Staats- und Gemeindesteuern um Fr. 200.- übertreffe. Im übrigen wäre diese Rüge ohnehin unbegründet, weil die von der Beschwerdeführerin genannte und als verfassungswidrig befundene Auslegung keineswegs die einzige und zudem auch nicht die nächstliegende ist.

2. Vor dem kantonalen Verwaltungsgericht bezog sich die Beschwerdeführerin ausdrücklich auf zwei Bundesgerichtsurteile vom 22. Mai 1974 zur Minimalsteuer in den Kantonen St. Gallen und Luzern (in ASA 44 S. 539 ff. und BGE 100 Ia 244 ff. = ASA 44 S. 528 ff.), in denen das Bundesgericht Minimalsteuern auf den Liegenschaften von Lebensversicherungsgesellschaften, die in den betreffenden Kantonen ausschliesslich Liegenschaften als Anlagevermögen besassen, dem Grundsatze nach als zulässig erachtet hatte. Sie kritisierte die vom Bundesgericht angestellten Erwägungen vor der letzten kantonalen Instanz indessen nicht, sondern brachte bloss zwei Einwendungen vor: Einerseits wies sie darauf hin, dass sie sich insofern in einer andern Lage befinde, als sie - anders als die Gesellschaften in den genannten Entscheidungen -

im Kanton nebst Kapitalanlageliegenschaften auch eine Zweigniederlassung habe. Andererseits rügte sie eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes dadurch, dass die Minimalsteuer bloss von juristischen und nicht auch von natürlichen Personen erhoben werde. Unter dem Gesichtspunkt von Art. 4 BV können wegen des Novenverbots von vornherein nur diese Rügen in der staatsrechtlichen Beschwerde vorgebracht werden. Dabei ist die Frage, ob eine Minimalsteuer auf Grundstücken auch von einem Kanton erhoben werden kann, in welchem die steuerpflichtige Gesellschaft eine Zweigniederlassung führt, nach Art. 46 Abs. 2 BV zu prüfen.

3. Es stellt sich die Frage, ob eine unzulässige rechtsungleiche Behandlung im Umstand zu erblicken ist, dass nur die juristischen, nicht auch die natürlichen Personen der Minimalsteuer unterliegen. a) Das Bundesgericht hat in mehreren Urteilen dazu Stellung genommen. Es handelte sich um Fälle, wo die Minimalsteuer auf sogenannte "nicht gewinnstrebige Unternehmungen" angewandt wurde, bei denen die ordentlichen Steuerfaktoren Kapital und Ertrag keine Hinweise auf die tatsächliche Steuerkraft liefern. In jenen Entscheiden wurde festgehalten, dass die Rechtsgleichheit nicht dadurch verletzt werde, dass die Minimalsteuer bloss von juristischen Personen erhoben werde, und zwar unabhängig davon, ob die Minimalsteuer auf dem Grundstückbesitz (BGE 100 Ia 246 /47, BGE 96 I 68 E. 2c, BGE 92 I 445 E. 6a) oder auf dem Geschäftsumsatz erhoben wurde (BGE 96 I 573 E. 4a). Dies darum, weil die natürlichen Personen nach anderen Grundsätzen besteuert würden als die juristischen, sodann fielen die Gründe, die bei juristischen Personen für die Minimalsteuer sprechen könnten, bei natürlichen Personen praktisch ausser Betracht, da vorab juristische Personen die Erzielung steuerbarer Gewinne vermeiden könnten.
b) Andererseits hat das Bundesgericht Zweifel an der Zulässigkeit der Anwendung der Minimalsteuer bloss auf juristische Personen geäussert, wenn - wie vermutlich hier - der Zweck der Minimalsteuer sich ausschliesslich auf die Sicherung eines minimalen Steuerertrags der Liegenschaften für den Ort der gelegenen Sache beschränkt; denn die Überlegung, dass Grundeigentümer entsprechend dem Wert ihrer Liegenschaften einen Mindestbeitrag an die Ausgaben des Gemeinwesens leisten sollen, dürfte auf juristische Personen mit Grundeigentum und auf private Grundeigentümer gleichermassen zutreffen (Urteil vom 22. Mai 1974 in ASA 44

S. 535 E. c = nicht publizierter Teil von BGE 100 Ia 244 ff.). Im erwähnten Urteil wurde die Frage offen gelassen, weil die betreffende Rüge nicht erhoben worden war. Die Beschwerdeführerin greift diese Frage auf und verweist zusätzlich auf ein sie betreffendes Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern vom 2. Juli 1976. Das Luzerner Verwaltungsgericht hielt dafür, das Rechtsgleichheitsverbot werde verletzt, wenn die Minimalsteuer, die einzig die Gewährleistung eines Mindeststeuerertrags bezwecke, nur von juristischen Personen erhoben werde. Dieser Ansicht, die im erwähnten Urteil des Bundesgerichts vom 22. Mai 1974 (ASA 44 S. 535 E. c) als Möglichkeit in Betracht gezogen aber nicht näher untersucht wurde, kann bei näherer Prüfung nicht gefolgt werden. Das Luzerner Urteil verkennt, dass die Besteuerung der natürlichen Personen grundsätzlich nach anderen Kriterien erfolgt als die Besteuerung juristischer Personen. Die natürlichen Personen werden aufgrund ihrer Einkünfte und des Vermögens mit progressivem Tarif besteuert, während bei den juristischen Personen das Kapital und der Ertrag massgebend sind, wobei die prozentuale Steuerbelastung des Ertrags regelmässig nicht nach dessen Höhe, sondern nach seinem Verhältnis zum Kapital erfolgt. Sodann gibt es Abgaben, die von vornherein nur bei natürlichen Personen in Betracht fallen, wie beispielsweise Erbschaftssteuern. Im übrigen hat das Bundesgericht schon in seinem Urteil vom 7. Oktober 1970 (s. Rivista tributaria ticinese 1970, S. 103 ff., insbesondere E. 2a S. 108) anerkannt, dass eine Objektsteuer, wie sie auch die hier vorliegende Minimalsteuer auf Liegenschaften des Anlagevermögens letztlich darstellt, das Verbot rechtsungleicher Behandlung nicht verletze, wenn sie bloss von juristischen Personen erhoben werde. Soweit die Beschwerdeführerin rügt, Art. 4 BV werde durch ihre Belastung mit der Minimalsteuer verletzt, ist ihre Beschwerde nicht begründet.

4. Es stellt sich jedoch die Frage, ob die von der Beschwerdeführerin erhobene Minimalsteuer Art. 46 Abs. 2 BV verletze, weil sie nicht nur auf Gesellschaften angewandt wird, die im Kanton bloss Liegenschaften als Anlagevermögen innehaben (BGE 100 Ia 244 ff.), sondern zusätzlich im gleichen Kanton eine Zweigniederlassung führen. a) Die Beschwerdeführerin stellt sich auf den Standpunkt, dass

das sekundäre Steuerdomizil der Zweigniederlassung Vorrang habe vor dem Spezialsteuerdomizil, das durch den Besitz von Liegenschaften des Anlagevermögens im gleichen Kanton ebenfalls begründet werde. Dies hätte zur Folge, dass der Kanton der Zweigniederlassung nur einen Anteil des globalen Unternehmensertrags besteuern dürfte und kein Recht hätte, den Ertrag der auf seinem Gebiet gelegenen Anlageliegenschaften separat zu besteuern, dies im Gegensatz zu Kantonen, in denen die Gesellschaft keine Zweigniederlassung hat. In diesem Sinne hat die kantonale Steuerrekurskommission des Kantons Bern am 4. März 1980 entschieden (Steuerrevue 1982 S. 96 ff.). Eine solche Regel, wie sie offenbar auch in einigen anderen Kantonen angewandt wird, hat das Bundesgericht nie ausdrücklich aufgestellt. Man könnte im Gegenteil aus der jüngsten bundesgerichtlichen Rechtsprechung eher darauf schliessen, dass die Erträge der reinen Kapitalanlageliegenschaften gesondert besteuert werden (Urteil vom 15. Juli 1982 i.S. Denner AG, E. 4 besonders lit. c und d). Zwar ist es nicht angängig, im Kanton mit Zweigniederlassung den Ertrag der Zweigniederlassung gesondert zu besteuern; der Kanton ist gehalten, sich mit der Besteuerung eines Anteils des Ertrags der Gesamtunternehmung zu begnügen. Damit ist aber nicht ausgeschlossen, dass vom Gesamtertrag der Unternehmung der Ertrag der Kapitalanlageliegenschaften vorab dem Kanton der gelegenen Sache zugeteilt wird, und zwar unabhängig davon, ob sich in diesem Kanton auch noch eine Zweigniederlassung befinde (so auch HÖHN, Interkantonales Steuerrecht, 1983, § 28 N. 34 S. 463 mit Beispiel). Die Doktrin hat sich keineswegs für die von der Beschwerdeführerin vorgeschlagene Lösung ausgesprochen; sie erwähnt bloss eine entsprechende Praxis der Kantone, ohne sie gutzuheissen (HÖHN, Doppelbesteuerungsrecht, 1973, § 15 N. 9 S. 262 und § 19 N. 18 S. 298 mit Fussnoten 12 und 13, wo auf Kritiken in der Literatur an besagter kantonaler Praxis hingewiesen wird). Wie es sich letztlich damit verhält, kann wie im erwähnten Urteil Denner offen bleiben. Es kann aber davon ausgegangen werden, dass keine vom Bundesgericht in der Rechtsprechung zu Art. 46 Abs. 2 BV aufgestellte Regel besteht, die beim

Vorliegen einer Zweigniederlassung die separate Besteuerung des Ertrags von Kapitalanlageliegenschaften im gleichen Kanton untersagen würde. Es ist somit auch nicht möglich, sich auf eine solche Regel zu berufen, um daraus abzuleiten, der Kanton mit Zweigniederlassung

einer Gesellschaft könne keine Minimalsteuer auf deren Liegenschaften des Anlagevermögens erheben. b) Indessen kommt es bei der Beurteilung der Frage, ob die Erhebung der Minimalsteuer auf Grundstücken mit Art. 46 Abs. 2 vereinbar sei, ohnehin nicht so sehr auf die Ausscheidungskriterien an, die für die Aufteilung der Steuerbefugnis bei der ordentlichen Besteuerung aufgestellt wurden. Für die Minimalsteuer hat das Bundesgericht bereits entschieden, dass es mit Art. 46 Abs. 2 BV vereinbar sei, wenn diese Steuer auf den im Sitzkanton gelegenen Liegenschaften einer Immobiliengesellschaft erhoben wird (BGE 94 I 37 ff.). Wie das Verwaltungsgericht des Kantons St. Gallen richtigerweise festhält, wäre nicht einzusehen, warum die Minimalsteuer auf den Kapitalanlageliegenschaften nicht auch im Kanton mit Zweigniederlassung zulässig sein sollte, wenn sie im Hauptsitzkanton und in den Kantonen mit ausschliesslichem Liegenschaftenbesitz erhoben werden darf (vgl. auch HÖHN, Interkantonales Steuerrecht, § 28 N. 67 S. 478). c) Die Beschwerdeführerin macht weiter geltend, die Minimalsteuer sei darüber hinaus nicht zulässig, weil der Kanton St. Gallen diese Besteuerungsart auf sie nicht anwenden würde, wenn sie ihren Sitz in St. Gallen hätte (vgl. die in Interkantonales Steuerrecht nicht mehr enthaltene ähnliche Anregung bei Höhn, a.a.O., 1. Aufl., § 20 N. 76 S. 324). Dieser Einwand ist nicht stichhaltig. Schon in BGE 94 I 41 /42, auf den sich die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang zu Unrecht beruft, hat das Bundesgericht erklärt, für die Zulässigkeit der Minimalsteuer auf Liegenschaftsbesitz könne nicht von Bedeutung sein, ob und aus welchen Gründen die steuerpflichtige Gesellschaft allenfalls nicht der Minimalsteuer unterstellt worden wäre, wenn sie bloss in einem Kanton steuerpflichtig wäre. Davon abzuweichen besteht kein Anlass: Zweck der Minimalsteuer ist in diesem Falle, dem Kanton der gelegenen Sache eine Mindeststeuer von den Erträgen der auf seinem Gebiet liegenden Grundstücke zu sichern. Im Hinblick auf diesen Zweck ist die Minimalsteuer auch von einer ausschliesslich im Kanton St. Gallen steuerpflichtigen Gesellschaft geschuldet, wenn der Steuerbetrag der Minimalsteuer die ordentliche Ertrags- und Kapitalsteuer um mindestens Fr. 200.- übersteigt. d) Bei einer Minimalsteuer auf dem Bruttoumsatz rechtfertigt es sich, 20% vom Umsatzanteil der Zweigniederlassung abzuziehen, weil die diesem Umsatz entsprechende Ertragsrate dem Sitzkanton als Vorausanteil zukommt (BGE 96 I 583/84 E. 6). Diese

Regel betrifft aber ausschliesslich den Bruttoertrag, und für eine Minimalsteuer auf dem Liegenschaftenbesitz wäre der Abzug eines solchen Vorausanteils sachfremd. e) Der angefochtene Entscheid ist auch nicht etwa deshalb verfassungswidrig, weil der Kanton St. Gallen für die Minimalsteuer auch den Steuerwert der Liegenschaft berücksichtigt hat, auf der teilweise die Zweigniederlassung betrieben wird. Nach den nicht bestrittenen Angaben des kantonalen Verwaltungsgerichts dient nur ein 13prozentiger Anteil jener Liegenschaft Geschäftszwecken. Unter diesen Voraussetzungen ist es weder völlig unhaltbar, noch verletzt es Art. 46 Abs. 2 BV, wenn das Verwaltungsgericht nach der Präponderanzmethode die gesamte Liegenschaft zum Anlagevermögen gerechnet hat. Bei einem so geringen Anteil des geschäftlichen Charakters einer Liegenschaft ist ihre Zurechnung zum Anlagevermögen naheliegend und sachgerecht.

5. Weitere Ausführungen der Beschwerdeführerin sind, soweit ihnen Rügen an der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Minimalsteuer entnommen werden können, offensichtlich nicht stichhaltig. Es kann auf die in

den vorstehenden Erwägungen angeführten Urteile verwiesen werden. Die Rügen der Beschwerdeführerin erweisen sich somit als unbegründet. Da sie daher vollständig unterliegt, hat sie die gesamten Verfahrenskosten zu bezahlen.