Urteilskopf

121 II 138

23. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlichrechtlichen Abteilung vom 31. März 1995 i.S. Schweizerische Unfallversicherungsanstalt (SUVA) gegen Kanton Basel-Stadt (Verwaltungsrechtliche Klage)
Regeste (de):
Art. 67 UVG; Steuerfreiheit der Schweizerischen Unfallversicherungsanstalt (SUVA) für kantonale Abgaben (Mehrwertabgabe nach § 8a des basel-städtischen Hochbautengesetzes).

Die Steuerbefreiung der SUVA ist in Art. 67 UVG spezialgesetzlich geregelt (vgl. Art. 10 GarG; E. 2).

Rechtsnatur der raumplanerischen Mehrwertabgabe (Übersicht über Rechtsprechung und Literatur; E. 3).

Die SUVA ist von der in § 8a des basel-städtischen Hochbautengesetzes vorgesehenen Mehrwertabgabe befreit (E. 4).

Regeste (fr):
Art. 67 LAA; exemption d'impôt de la Caisse nationale suisse d'assurance en cas d'accidents (CNA) pour les contributions publiques cantonales (contribution de plus-value selon l'art. 8a de la loi sur les constructions du canton de Bâle-Ville).

L'exonération fiscale de la CNA est réglée spécialement à l'art. 67 LAA (cf. art. 10 LGar; consid. 2).

Nature juridique de la contribution de plus-value consécutive à des mesures d'aménagement du territoire (aperçu de la jurisprudence et de la doctrine; consid. 3).

La CNA est exemptée de la contribution de plus-value prévue à l'art. 8a de la loi sur les constructions du canton de Bâle-Ville (consid. 4).

Regesto (it):
Art. 67 LAINF; esenzione fiscale dell'Istituto nazionale svizzero di assicurazione contro gli infortuni (INSAI) in materia di tasse comunali (tassa sul maggior valore ai sensi dell'art. 8a della legge edilizia del Cantone di Basilea-Città).

L'esenzione fiscale dell'INSAI è specialmente disciplinata dall'art. 67 LAINF (cfr. art. 10 LGar; consid. 2).

Natura giuridica della tassa sul maggior valore dovuta a misure di pianificazione del territorio (compendio della giurisprudenza e della dottrina; consid. 3).

L'INSAI è esente dalla tassa sul maggior valore di cui all'art. 8a della legge edilizia del Cantone di Basilea-Città (consid. 4).

Sachverhalt ab Seite 139

Die Schweizerische Unfallversicherungsanstalt (SUVA) ist Eigentümerin der Liegenschaft St. Jakobs-Strasse 24/Gartenstrasse 51 in Basel, in der die Büros der SUVA-Zweigniederlassung Basel sowie Wohnungen untergebracht sind. Am 12. Juli 1991 bewilligte das Bauinspektorat Basel-Stadt der SUVA einen Um- und Neubau des Gebäudes, durch den die Büroräumlichkeiten vergrössert sowie zusätzlicher Wohnraum und eine Autoeinstellhalle geschaffen werden sollten; es setzte eine Baubewilligungsgebühr von Fr. 20'200.– fest. Bestandteil der Bewilligung bildete unter anderem eine Verfügung vom 2. Juli 1991 des Vorstehers des Baudepartements, mit der dieser für das Bauvorhaben einerseits gewisse Ausnahmebewilligungen erteilte und anderseits die Erhebung einer Mehrwertabgabe gemäss Art. 8a des Hochbautengesetzes vom 11. Mai 1939 (HBG) des Kantons Basel-Stadt vorbehielt. Der Vorsteher des Baudepartements entschied am 3. August 1992: "1. Gestützt auf Art. 8a HBG wird für die gemäss Baubegehren vom 27.9.1990 ausnahmsweise zugelassene Freiflächenüberbauung auf der Liegenschaft St. Jakobs-Strasse 24/Gartenstrasse 51 eine Mehrwertabgabe von 40% von Fr. 718'429.– = Fr. 287'372.– erhoben. Das Bauinspektorat wird angewiesen, diese Verfügung der Bauherrschaft zu eröffnen. ... Die Abgabe wird sofort fällig.
2. (Rechtsmittelbelehrung)."
Die SUVA hat am 8. Februar 1993 beim Bundesgericht verwaltungsrechtliche Klage eingereicht mit dem Begehren, es sei festzustellen, dass sie im Zusammenhang mit der Baubewilligung für das Gebäude St. Jakobs-Strasse 24 in Basel von der Leistung einer Mehrwertabgabe aufgrund von Art. 67 des Bundesgesetzes über die Unfallversicherung (UVG) befreit sei. Das Bundesgericht heisst die Klage gut.

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

2. a) Die Eidgenossenschaft sowie ihre Anstalten, Betriebe und unselbständigen Stiftungen sind von jeder Besteuerung durch die Kantone und

Gemeinden befreit; ausgenommen sind Liegenschaften, die nicht unmittelbar öffentlichen Zwecken dienen (Art. 10 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 26. März 1934 über die politischen und polizeilichen Garantien zugunsten der Eidgenossenschaft [Garantiegesetz, GarG; SR 170.21]in der revidierten Fassung vom 5. Mai 1977). Die SUVA könnte als Anstalt des Bundes (vgl. Art. 61 Abs. 1 UVG) an sich unter diese Regelung fallen. Massgebend ist jedoch die spezielle Vorschrift des Art. 67 des Bundesgesetzes vom 20. März 1981 über die Unfallversicherung (SR 832.20), der unter der Überschrift "Steuerfreiheit" bestimmt: 1) Die SUVA ist steuerfrei ausser für Grundeigentum, das nicht unmittelbar ihrem Betrieb oder der Anlage von technischen Reserven dient. 2) Die Urkunden, die unmittelbar für den Betrieb der SUVA ausgestellt werden, sind von öffentlichen Abgaben und Gebühren befreit. Dem Grundsatz nach besagen die heutigen Regelungen in Art. 67 Abs. 1 UVG und Art. 10 Abs. 1 GarG dasselbe. Durch die Revision des Garantiegesetzes im Jahre 1977 wurde die allgemeine Steuerbefreiungsnorm - sowohl zwecks Vereinfachung der Rechtslage wie auch um den Bund finanziell zu entlasten - an die bestehenden spezialgesetzlichen Regelungen für die selbständigen Anstalten und Betriebe angeglichen und die bisherige (unklare) Beschränkung der Steuerfreiheit auf direkte Steuern fallengelassen (vgl. Botschaft vom 9. Februar 1977 über Massnahmen zum Ausgleich des Bundeshaushaltes, BBl 1977 I 803f.; BGE 111 Ib 6 E. 4b S. 8 f.; ASA 59 S. 209. Spezialgesetzliche Bestimmungen: Art. 67 UVG; Art. 31 des Bundesgesetzes vom 13. Juni 1911 über die Krankenversicherung [SR 832.10]; Art. 53 und Art. 31 des Bundesgesetzes vom 13. Juni 1911 über die Kranken- und Unfallversicherung [KUVG]. Zur Entstehungsgeschichte

und zur Bedeutung der Regelungen im früheren KUVG: PAUL STADLIN, Die Befreiung des Bundes von der kantonalen Steuerhoheit, Diss. Zürich 1943, S. 190 ff.). Insofern kann die Praxis zu Art. 10 Abs. 1 GarG für die Auslegung von Art. 67 Abs. 1 UVG herangezogen werden (zur Problematik der früheren Fassung von Art. 10 Abs. 1 GarG sowie zur heutigen Auslegung dieser Bestimmung: BGE 111 Ib 7 ff.); auf die Tragweite der unterschiedlichen Umschreibungen der steuerbefreiten Liegenschaften braucht hier nicht weiter eingegangen zu werden. Mit dem Erlass des Bundesgesetzes vom 20. März 1981 über die Unfallversicherung stellte der Gesetzgeber klar, dass auch das der Anlage technischer Reserven dienende Grundeigentum von der Besteuerung ausgenommen

sein soll (Botschaft vom 18. August 1976 zum UVG, BBl 1976 III 209 f.). b) Nach Art. 67 Abs. 1 UVG ist die SUVA für das unmittelbar ihrem Betrieb oder der Anlage von technischen Reserven dienende Grundeigentum "steuerfrei". Dieser Regelung liegt der Gedanke zugrunde, dass die gegenseitige Besteuerung verschiedener Hoheitsträger kein taugliches Mittel zur Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs darstellt (vgl. BGE 111 Ib 6 E. 4b S. 8 f.; BBl 1977 I 803; zur grundsätzlichen Problematik vgl. STADLIN, a.a.O., S. 33-60). Dass die hier in Frage stehende Liegenschaft der SUVA teils unmittelbar dem Betrieb der Anstalt, teils zur Anlage technischer Reserven dient, wird vom Beklagten nicht bestritten; jedenfalls bringt er nichts vor, was dieser funktionellen Einstufung des Grundstücks entgegenstünde. Wieweit die kantonale Steuerhoheit über nicht unmittelbar dem Anstaltsbetrieb oder der Anlage technischer Reserven dienende Grundstücke reicht, kann damit dahingestellt bleiben (vgl. dazu BGE BGE 111 Ib 6 E. 4 S. 7 ff. sowie das unveröffentlichte Urteil vom 10. Oktober 1986 i.S. SBB gegen Einwohnergemeinde Hasliberg). Der Streit beschränkt sich auf die Frage, ob es sich bei der auf dem Grundstück der SUVA erhobenen kantonalen Mehrwertabgabe um eine "Steuer" (im Sinne von Art. 67 UVG) handelt.

3. a) Art. 67 Abs. 1 UVG verbietet lediglich die Erhebung kantonaler Steuern; Kausalabgaben wie Gebühren und Vorzugslasten fallen nicht unter dieses Verbot (BGE 118 Ib 54 E. 2b S. 57, mit Hinweisen). Als Beispiele solcher auch gegenüber Betriebsgrundstücken der SUVA zulässiger Kausalabgaben nennt die Botschaft zum Unfallversicherungsgesetz "zweckgebundene Abgaben wie Beiträge an Abwässerreinigung, Kehrichtabfuhr usw." (BBl 1976 III 209f.). Die Kausalabgaben unterscheiden sich von den Steuern dadurch, dass sie nicht "voraussetzungslos" geschuldet sind, sondern das Entgelt für bestimmte staatliche Gegenleistungen (Gebühren) oder besondere Vorteile (Vorzugslasten, Beiträge) darstellen und grundsätzlich dem Kostendeckungs- und Äquivalenzprinzip unterstehen (ULRICH HAEFELIN/GEORG MÜLLER, Grundriss des Allgemeinen Verwaltungsrechts, 2.A., Zürich 1993, Rzn. 2041 ff. und 2072; ALDO ZAUGG, Steuer, Gebühr und Vorzugslast, in: ZBl 74/1973 S. 222). Während die Kausalabgaben auf einer spezifischen Beziehung zum Gemeinwesen beruhen (besonderer Vorteil, besondere Leistung) und darin ihren Verpflichtungsgrund und ihre Begrenzung finden, sind die Steuern voraussetzungslos geschuldet als Beitrag einer der Gebietshoheit unterworfenen Person an die Aufwendungen des Gemeinwesens

(BGE 99 Ib 225 E. 4a S. 230).
b) Die in Art. 8a des basel-städtischen Hochbautengesetzes vorgesehene "Mehrwertabgabe" bezweckt eine Abschöpfung der Mehrwerte, die durch staatliche Planungsmassnahmen verursacht werden (d.h. nicht auch der Mehrwerte, die auf Infrastrukturmassnahmen zurückgehen). Ein solcher Planungsmehrwert kann entstehen

durch die erstmalige Zoneneinteilung, die Änderung der Zoneneinteilung, Ausnahmebewilligungen, die Änderung von speziellen Bauvorschriften und die Erhöhung der Ausnützungsziffer (vgl. Art. 8a Ziff. 1 HBG). Die Abgabe ist geschuldet, sofern und soweit von der Möglichkeit der Mehrausnützung Gebrauch gemacht wird, und sie wird bei Baubeginn fällig. Diese Regelung dient damit - im Sinne des den Kantonen in Art. 5 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 22. Juni 1979 über die Raumplanung (RPG; SR 700) erteilten Rechtssetzungsauftrags - dem Ausgleich planerischer Vor- und Nachteile durch Abschöpfung von Planungsmehrwerten (vgl. Botschaft vom 27. Februar 1978 zum RPG, BBl 1978 I 1016; FERDINAND ZUPPINGER, Die fiskalische Belastung planerischer Mehrwerte, in: ZBl 80/1979 S. 442 ff., 455). Eine direkte rechtliche Verknüpfung mit den nach Art. 8b des HBG bei materieller Enteignung zu leistenden Minderwertentschädigungen besteht allerdings nicht. Die Mehrwertabgabe wird unabhängig von der Höhe der aus Art. 8b HBG folgenden Ausgaben erhoben; sie ist auch nicht zweckgebunden, sondern fliesst in den allgemeinen Staatshaushalt. c) Die Klägerin beansprucht Steuerfreiheit in bezug auf eine "Mehrwertabgabe" gemäss Art. 8a HBG. Da eine solche Abgabe nicht voraussetzungslos geschuldet ist, sondern an bestimmte dem Pflichtigen zufallende planerische Vorteile anknüpft, wird ihr der Charakter einer Steuer abgesprochen (BGE 105 Ia 134 E. 5b S. 145 f.; ZUPPINGER, a.a.O., ZBl 80/1979 S. 439 f.; ZUPPINGER, Möglichkeiten der Mehrwertabschöpfung im Rahmen der Raumplanung, in: ZBl 75/1974 S. 203; ZAUGG, a.a.O., ZBl 74/1973 S. 225; ALFRED KUTTLER/ALDO ZAUGG, Rechtliche Grundfragen der Planungswertabschöpfung, in: Wirtschaft und Recht 24/1972 S. 256 f.; JEAN-FRANÇOIS AUBERT/RICCARDO L. JAGMETTI, Ergänzungsgutachten zur Frage der Verfassungsmässigkeit des (bereinigten) Entwurfes vom 27. Oktober 1971 für ein Bundesgesetz über die Raumplanung, in: Wirtschaft und Recht 24/1972 S. 53). Die Abgabe erscheint anderseits auch nicht als Vorzugslast oder Beitrag, da sie nicht der Finanzierung einer konkreten vorteilsbegründenden Planungsmassnahme dient und nicht nach dem für diese Vorkehr erforderlichen

Kostenaufwand bemessen wird (KUTTLER/ZAUGG, a.a.O., S. 257; ZUPPINGER, a.a.O., ZBl 80/1979 S. 440); sie untersteht demzufolge nicht dem Kostendeckungsprinzip. Der Grundeigentümer hat unter Umständen wesentlich mehr zu leisten, als das Gemeinwesen für die vorteilsbegründende Planung und deren Verwirklichung aufgewendet hat. Die an den planerischen Sondervorteil anknüpfende Mehrwertabgabe ist nicht auf Deckung der konkreten Planungskosten, sondern allgemein auf den Ausgleich planerischer Vor- und Nachteile ausgerichtet; sie bildet gewissermassen ein Korrelat zur Minderwertentschädigung bei materieller Enteignung und dient weniger einem fiskalischen Zweck als vielmehr dem Gedanken der Rechtsgleichheit und Gerechtigkeit (BGE 105 Ia 134 E. 4a S. 144, mit Hinweisen). Vom Gegenstand her weist die Mehrwertabgabe Berührungspunkte zur Grundstückgewinnsteuer auf, deren Erhebung den Kantonen nach Art. 10 GarG verwehrt ist (BGE 111 Ib 6 E. 4 S. 7 f., mit Hinweis). Diese erfasst die Mehrwerte bei einer Handänderung, während die Mehrwertabgabe schon bei der Überbauung des eigenen Grundstücks Platz greift (vgl. unten E. 4b); anderseits unterliegt der Grundstückgewinnsteuer der gesamte (d.h. auch der allein konjunkturell bedingte) Wertzuwachs eines Grundstücks, der Mehrwertabgabe - als Kausalabgabe - dagegen nur der aus einer bestimmten staatlichen Planungsmassnahme resultierende Wertzuwachs (vgl. ZUPPINGER, a.a.O., ZBl 80/1979 S. 438 ff.). Nach bisheriger Terminologie mitunter als "Gemengsteuer" eingestuft (KUTTLER/ZAUGG, a.a.O., S. 257; ZUPPINGER, a.a.O., ZBl 75/1974 S. 203), wird die Mehrwertabgabe heute als eine neue Kategorie öffentlicher Abgaben aufgefasst und zum Teil als "kostenunabhängige Kausalabgabe" bezeichnet (so KUTTLER/ZAUGG a.a.O., S. 257; ZAUGG, a.a.O., ZBl 74/1973 S. 225; vgl. auch AUBERT/JAGMETTI, a.a.O., S. 54 f.; ZUPPINGER, a.a.O., ZBl 75/1974 S. 203; BGE 105 Ia 134 E. 5b S. 145 f.).

4. a) Gegen die Anwendbarkeit des Besteuerungsverbots von Art. 67 Abs. 1 UVG (und von Art. 10 Abs. 1 GarG) spricht, dass die fragliche Abgabe nicht, wie dies für Steuern begriffsgemäss der Fall ist, voraussetzungslos geschuldet ist, sondern einen dem Grundstück zukommenden besonderen (Planungs-)Vorteil abgelten

soll; es handelt sich insofern um eine Kausalabgabe. Anderseits unterscheidet sie sich wesentlich von den Kausalabgaben im herkömmlichen Sinn (Gebühren, Vorzugslasten; vgl. oben E. 3a und dort angegebene Literatur): Der auszugleichende wirtschaftliche

BGE 121 II 138 S. 144

Vorteil steht in keinem direkten Zusammenhang mit bestimmten konkreten Aufwendungen des Gemeinwesens und geniesst daher nicht den Schutz des Kostendeckungsprinzips; die "besondere Leistung" des Staates erschöpft sich im Erteilen der Baubewilligung, wofür jeweils eine zusätzliche Gebühr erhoben wird. Dies vermag die grundsätzliche sachliche Berechtigung der Mehrwertabgabe zwar nicht in Frage zu stellen. Doch kann es nicht Sinn und Zweck der bundesrechtlichen Steuerbefreiungsnormen sein, den Bund und seine Anstalten für ihre öffentlichen Zwecken dienenden Grundstücke in ein solches raumplanungsrechtlich motiviertes Ausgleichssystem einzubeziehen und durch entsprechende kostenunabhängige Abgaben zu belasten. Kausalabgaben sind vom Besteuerungsverbot ausgenommen, weil sie Entgelt für vom Kanton (oder den Gemeinden) erbrachte oder zu erbringende Gegenleistungen sind; wo der Bund wie ein Privater von kantonalen oder kommunalen Einrichtungen oder Dienstleistungen profitiert, soll er auch entsprechend bezahlen (STADLIN, a.a.O., S. 52 f.). Nur zur Deckung oder Abgeltung solcher tatsächlicher, konkreter Aufwendungen zugunsten der Bundeszwecken dienenden Grundstücke soll der Kanton Abgaben erheben dürfen; das zeigt auch die in der Botschaft zum Unfallversicherungsgesetz enthaltene beispielhafte Aufzählung zulässiger Abgaben (vgl. oben E. 3a; zur Bedeutung des abzugeltenden Kostenaufwands als Abgrenzungskriterium vgl. auch BGE 118 Ib 54 E. 2b S. 57, mit Hinweisen; ASA 59 S. 212 E. 4b). Für Abgaben, denen der Bezug zu bestimmten Kostenaufwendungen des Standortkantons (oder der Standortgemeinde) fehlt, besteht dagegen kein Raum. b) Für die Unterwerfung der fraglichen Mehrwertabgabe unter das Besteuerungsverbot spricht auch ihre Behandlung beziehungsweise Erfassung im Zusammenhang mit der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer, sowohl nach basel-städtischem Recht als auch nach dem Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14): Die Mehrwertabgabe nach Art. 8a HBG kann bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer als Aufwand vom ermittelten massgebenden Wert abgezogen werden (vgl. BGE 105 Ia 134 E. 3b S. 142). Mit ihr wird folglich ein Planungsmehrwert, der bei einer allfälligen Handänderung ohnehin als Grundstückgewinn steuerpflichtig gewesen wäre, vorweg abgeschöpft. Sie wird schon "auf den Zeitpunkt des Baubeginns" fällig (Art. 8a Ziff. 4 HBG) und tritt insofern an die Stelle der Grundstückgewinnsteuer (vgl. MARC-OLIVIER BUFFAT, Les taxes liées à la

BGE 121 II 138 S. 145

propriété foncière, en particulier dans le canton de Vaud, Diss. Lausanne 1989, S. 17). Auch das Bundesgesetz über die Steuerharmonisierung bezieht den Planungsmehrwert in die Grundstückgewinnsteuer ein: Gemäss Art. 12 Abs. 2 lit. e StHG sind den Veräusserungen eines Grundstücks gleichgestellt: "Die ohne Veräusserung erzielten Planungsmehrwerte im Sinne des Bundesgesetzes vom 22. Juni 1979 über die Raumplanung, sofern das kantonale Recht diesen Tatbestand der Grundstückgewinnsteuer unterstellt". Nach dieser Regelung schafft die Planungsmassnahme als solche den Mehrwert, den der Kanton gegebenenfalls schon im Zeitpunkt der Zoneneinteilung oder der Erteilung der Bau- oder Ausnahmebewilligung abschöpfen kann. c) Die Befreiung des Bundes und seiner Aufgabenträger von der Mehrwertabgabe liegt namentlich dort auf der Hand, wo Standort, Art und Grösse des betreffenden Bauprojekts durch die ihm von Bundesrechts wegen zukommende öffentliche Funktion vorgegeben sind und die kantonale Nutzungsplanung ihrerseits darauf abgestimmt werden muss (z.B. bei Verkehrsanlagen; vgl. BGE 118 Ib 54 ff.). Hier greifen allerdings vielfach bereits besondere bundesrecht-

liche Projektgenehmigungs- und Bewilligungsverfahren Platz, so dass die kantonale Bau- und Planungshoheit und damit verbundene Mehrwertabgaben schon deshalb nicht oder nur beschränkt zum Zuge kommen könnten. Die Erhebung von Mehrwertabgaben ist jedoch nach dem Gesagten auch bei allen sonstigen steuerbefreiten Grundstücken ausgeschlossen, die mangels entsprechender Sondervorschriften der kantonalen Baurechts- und Nutzungsordnung an sich vollumfänglich unterworfen sind. Die geltenden Steuerbefreiungsnormen sehen keine entsprechende Differenzierung vor; massgebend ist allein, ob das Grundstück im Sinne der betreffenden Vorschriften einem unmittelbaren öffentlichen Bundeszweck dient. Für die lediglich als technische Kapital-Reserven dienenden Grundstücke der SUVA wäre eine gegenteilige Regelung sachlich zwar denkbar, doch wird diese Kategorie von Grundstücken in Art. 67 Abs. 1 UVG den eigentlichen Verwaltungsgebäuden der SUVA explizit gleichgestellt, um die Anstalt auch in dieser Hinsicht vor finanziellen Belastungen zu bewahren. d) Eine Aufteilung der Abgabe, wie sie in der Praxis für gewisse Gemengsteuern stattfindet, indem lediglich für den über die Kostendeckung beziehungsweise den Wert der staatlichen Gegenleistung hinausgehenden Abgabenbetrag eine Steuerbefreiung gewährt wird (vgl. unveröffentlichtes Urteil vom 13. April 1994 i.S. Schweizerische Grütli gegen Tessin

betreffend Grundbuchabgaben), fällt vorliegend ausser Betracht. Für den eigentlichen Verwaltungsaufwand bezahlte die Klägerin eine Baubewilligungsgebühr von Fr. 20'200.–. Die zusätzlich erhobene Mehrwertabgabe dient ausschliesslich der Abgeltung eines Vorteils, für den dem Kanton Basel-Stadt keine konkreten, einer bestimmten Planungsmassnahme zurechenbaren Kosten entstanden sind, weshalb die Klägerin die vollumfängliche Befreiung von dieser Abgabe verlangen kann.