

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C_1118/2014

Urteil vom 22. Juni 2015

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Donzallaz, Haag,
Gerichtsschreiber Zähndler.

Verfahrensbeteiligte

1. A.A. _____,
2. B.A. _____,
Beschwerdeführer,
beide vertreten durch Advokat Dr. Hubertus Ludwig,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt.

Gegenstand
Vermögenssteuer 2006,

Beschwerde gegen das Urteil des Appellationsgerichts des Kantons Basel-Stadt als Verwaltungsgericht vom 26. September 2014.

Sachverhalt:

A.

Die Ehegatten A.A. _____ und B.A. _____ sind wohnhaft in U. _____/BL. Da sie auch Eigentümer einer in der Stadt Basel gelegenen Liegenschaft sind, besteht im Kanton Basel-Stadt eine Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit.

Die betreffende Liegenschaft in der Stadt Basel vermieten resp. verpachten die Pflichtigen an die von ihnen dominierte und zu hundert Prozent gehaltene X. _____ AG, welche ihren Sitz an der Privatadresse der Pflichtigen in U. _____/BL hat. In der hier massgeblichen Zeit war B.A. _____ Präsident und seine Gattin Mitglied des Verwaltungsrates der Gesellschaft, jeweils mit Einzelunterschrift. Die X. _____ AG vermietet die Liegenschaft ihrerseits an Dritte weiter.

Für die Steuerperiode 2006 reichten die Pflichtigen der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt eine Kopie ihrer Steuererklärung des Kantons Basel-Landschaft ein. Darin gaben die Pflichtigen den Steuerwert der in der Stadt Basel gelegenen Liegenschaft mit Fr. 1'114'980.-- an.

B.

Mit rektifizierter Verfügung vom 25. November 2010 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt die Pflichtigen mit einem im Kanton Basel-Stadt steuerbaren Einkommen von Fr. 35'954.-- (bei einem satzbestimmenden Einkommen von Fr. 127'117.--) und einem im Kanton Basel-Stadt steuerbaren Vermögen von Fr. 1'523'344.-- (bei einem satzbestimmenden Vermögen von Fr. 2'698'206.--). Dabei ging die Steuerverwaltung u.a. von einem Steuerwert der innerkantonalen Liegenschaft in Höhe von Fr. 2'585'000.-- aus: Anders als die Pflichtigen nahm die Steuerverwaltung die Wertbestimmung der Liegenschaft nicht basierend auf dem Ertragswert sondern basierend auf dem Realwert vor, welcher sich aus dem Land- und dem Gebäudewert zusammensetzt.

Die gegen dieses Vorgehen ergriffenen kantonalen Rechtsmittel wurden von der Steuerverwaltung des

Kantons Basel-Stadt (Einspracheentscheid vom 28. Januar 2011), von der Steuerrekurskommission Basel-Stadt (Rekursentscheid vom 23. August 2012) sowie vom Appellationsgericht des Kantons Basel-Stadt als Verwaltungsgericht (Urteil vom 26. September 2014) abgewiesen.

C.

Mit Eingabe vom 7. Dezember 2014 führen die Pflichtigen Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht. Sie beantragen, es sei das Urteil des Appellationsgerichtes Basel-Stadt aufzuheben und es sei festzustellen, dass der steuerbare Wert der streitbetroffenen Liegenschaft nach der Ertragswertmethode zu bemessen sei. Ebenso sei festzustellen, dass der Vermögenssteuerwert der streitbetroffenen Liegenschaft Fr. 1'000'000.-- betrage.

Die Steuerverwaltung und das Appellationsgericht des Kantons Basel-Stadt schliessen auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtet auf eine Stellungnahme.

Mit Eingabe vom 23. März 2015 äussern sich die Beschwerdeführer zum Vernehmlassungsergebnis.

Erwägungen:

1.

Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit bzw. die Zulässigkeit des Rechtsmittels von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG) und mit freier Kognition (BGE 138 I 475 E. 1 S. 476).

Beim angefochtenen Urteil handelt es sich um einen kantonal letztinstanzlichen Endentscheid eines oberen kantonalen Gerichts (Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG) in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, welcher grundsätzlich mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten angefochten werden kann (Art. 82 lit. a und Art. 90 BGG). Eine Ausnahme nach Art. 83 BGG liegt nicht vor. Somit ist die vorliegende Beschwerde an sich zulässig.

Indessen sind Feststellungsbegehren im bundesgerichtlichen Verfahren nur zulässig, sofern an der Feststellung ein schutzwürdiges Interesse besteht und dieses nicht ebenso gut mit einem Leistungsbegehren gewahrt werden kann (BGE 126 II 300 E. 2c S. 303; Urteile 2C_427/2014 vom 13. April 2015 E. 1.3; 2C_1138/2013 vom 5. September 2014 E. 1.2; 2C_264/2011 vom 15. November 2011 E. 1.3). Die von den Pflichtigen vor Bundesgericht ausdrücklich und ausschliesslich als Feststellungsbegehren formulierten Anträge, der Steuerwert der streitbetroffenen Liegenschaft sei nach der Ertragswertmethode festzulegen und betrage Fr. 1'000'000.--, zielen auf eine tiefere Veranlagung ab, was auch mit einem rechtsgestaltenden Urteil erreicht werden kann. Da die Beschwerdeschrift keine Ausführungen zu einem darüber hinausgehenden Feststellungsinteresse enthält und ein solches auch nicht ersichtlich ist, erscheint es sehr fraglich, ob auf die Anträge der Beschwerdeführer überhaupt einzutreten ist. Die Frage kann offen bleiben, zumal sich die Beschwerde jedenfalls als unbegründet erweist, wie die nachfolgenden Ausführungen zeigen.

2.

2.1. Gemäss Art. 14 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) wird das Vermögen zum Verkehrswert bewertet. Dabei kann der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden.

Der Verkehrswert im steuerrechtlichen Sinn ist nicht eine mathematisch exakt bestimmbare Grösse, sondern in der Regel ein Schätz- oder Vergleichswert (BGE 128 I 240 E. 3.2.1 S. 249). Als Verkehrswert gilt der objektive Marktwert eines Vermögensobjektes. Dieser entspricht dem Preis, der bei einer Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mutmasslich zu erzielen ist, den also ein unbefangener Käufer bzw. ein fernstehender Dritter unter normalen Umständen zu zahlen bereit wäre (vgl. BGE 128 I 240 E. 3.1.2 S. 248; Urteil 2C_504/2009 vom 15. April 2010 E. 3.3).

Die Bewertung zum Verkehrswert ist für die Kantone bindend. Nach welchen Regeln der Verkehrswert zu ermitteln ist, schreibt das Steuerharmonisierungsgesetz indessen nicht vor. Ebenso wenig wird die Kann-Vorschrift der angemessenen Berücksichtigung des Ertragswertes näher geregelt. Den Kantonen steht daher ein weiter Gestaltungsspielraum offen (BGE 134 II 207 E. 3.6 S. 214 m.H.; Urteil 2C_952/2010 vom 29. März 2011 E. 2.1). In dem Umfang, als das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen bewusst einen Handlungsspielraum belässt, beschränkt sich die Prüfungsbefugnis des Bundesgerichts auf die Frage, ob die Vorinstanzen bei Anwendung und Konkretisierung der kantonalen Steuerordnung gegen Bundesverfassungsrecht, insbesondere gegen das Willkürverbot verstossen haben (BGE 134 II 207 E. 2 S. 210).

Nach der ständigen Praxis des Bundesgerichts liegt Willkür in der Rechtsanwendung vor, wenn der

angefochtene Entscheid offensichtlich unhaltbar ist, mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft. Das Bundesgericht hebt einen Entscheid jedoch nur auf, wenn nicht bloss die Begründung, sondern auch das Ergebnis unhaltbar ist. Dass eine andere Lösung ebenfalls als vertretbar oder gar zutreffender erscheint, genügt nicht (BGE 137 I 1 E. 2.4 S. 5; 133 I 149 E. 3.1 S. 153, je mit Hinweisen; Urteil 2C_759/2014 vom 6. Februar 2015 E. 2).

2.2. § 46 Abs. 1 des Gesetzes des Kantons Basel-Stadt vom 12. April 2000 über die direkten Steuern (Steuergesetz, StG/BS; SG 640.100) sieht ebenfalls vor, dass das Vermögen grundsätzlich zum Verkehrswert bewertet wird. § 46 Abs. 4 StG/BS ergänzt: "Grundstücke werden zum Verkehrswert bewertet; der Ertragswert kann angemessen berücksichtigt werden. Selbstbewohnte Einfamilienhäuser und Eigentumswohnungen sind auf der Basis des Realwertes zu schätzen."

Diese gesetzliche Regelung wird zudem durch die Verordnung des Regierungsrates des Kantons Basel-Stadt vom 14. November 2000 zum Gesetz über die direkten Steuern (Steuerverordnung, StV/BS; SG 640.110) näher präzisiert. Die hier massgeblichen Bestimmungen dieser Verordnung lauten auszugsweise wie folgt:

" § 50 a) Vermietete und verpachtete Grundstücke

1 Vermietete und verpachtete Grundstücke des Privat- und des Geschäftsvermögens werden grundsätzlich zum Ertragswert bewertet.

2 Der Ertragswert wird durch Kapitalisierung des Bruttoertrags mit dem Kapitalisierungssatz gemäss Abs. 4 bestimmt.

(...)

§ 51 b) Selbstgenutzte Grundstücke

1 Selbstgenutzte Grundstücke des Privat- oder des Geschäftsvermögens werden zum Realwert bewertet. Der Realwert setzt sich zusammen aus dem Gebäudewert und dem Landwert.

(...)"

3.

Die Vorinstanz führt im angefochtenen Entscheid im Wesentlichen aus, das Gesetz verlange eine Vermögensbewertung zum Verkehrswert. Vermietete und verpachtete Grundstücke würden grundsätzlich zum Ertragswert bewertet, was zum Ausdruck bringe, dass von diesem Grundsatz abgewichen werden könne und müsse, soweit dies zur Erreichung der gesetzlichen Vorgaben und zur Gewährleistung des Gleichbehandlungsgebots erforderlich sei.

Im Regelfall werde mit der Kapitalisierung des Bruttoertrags einer vermieteten Liegenschaft ein Wert erreicht, welcher dem Verkehrswert der Liegenschaft nahe komme. Im vorliegenden Fall bestehe jedoch die Besonderheit, dass die Beschwerdeführer sowohl Vermieter als auch - über ihre bestimmende Stellung bei der X. _____ AG - Mieter der im Streit liegenden Liegenschaft seien. Sie hätten so die Möglichkeit, den internen Mietzins bzw. Liegenschaftsertrag selbst festzulegen. Dies sei zwar im Grundsatz nicht zu beanstanden, doch stelle sich dann die Frage, ob der auf diese Weise frei bestimmte interne Mietzins als zuverlässige Grösse für die Bemessung des Ertrags- bzw. Verkehrswertes der Liegenschaft dienen könne. Jedenfalls in der hier vorliegenden Konstellation treffe dies nicht zu. Das Appellationsgericht verweist in diesem Zusammenhang auf den Vergleich der jährlichen Mieteinnahmen der Beschwerdeführer in Höhe von Fr. 75'000.-- mit den Einnahmen in Höhe von Fr. 239'700.--/Jahr, welche die X. _____ AG durch die Weitervermietung der Liegenschaft erzielt; bereits dieser Vergleich zeige, dass es sich bei der Mietzinsfestlegung im Innenverhältnis nicht um eine objektive Grösse handle. Hinzu komme, dass der Mietzins im Innenverhältnis auch "flexibel" gehandhabt werde: Die Beschwerdeführer räumten selbst ein, dass im Mietvertrag eigentlich ein Zins von Fr. 81'600.-- vorgesehen wäre, wogegen "intern" ein Betrag von Fr. 75'000.-- vereinbart worden sei. Selbst von diesem Betrag - so die Vorinstanz weiter - sei jedoch abgewichen worden: Die Jahresrechnung der X. _____ AG für das Jahr 2005 zeige, dass nur Fr. 66'000.-- Mietzins an die Beschwerdeführer bezahlt wurde. Somit könnten die Beschwerdeführer bis zu einem gewissen Grad frei bestimmen, ob der Ertrag der Liegenschaft als Geschäftsgewinn vorwiegend bei der X. _____ AG oder als privater Liegenschaftsertrag besteuert werde. Dies habe zur Folge, dass

solche rein intern festgelegten und flexibel gehandhabten Mietzinse den tatsächlichen Ertragswert der streitbetroffenen Liegenschaft nicht reflektierten. Dies müsse umso mehr gelten, als unklar sei, inwieweit die Unterhaltskosten den Beschwerdeführern oder aber der in ihrem Alleineigentum stehenden X. _____ AG zugeordnet würden: Einerseits mache die X. _____ AG in ihrer Jahresrechnung nicht näher umschriebene Kosten für Liegenschafts- und Instandstellungsarbeiten geltend, andererseits beanspruchten die Beschwerdeführer ebenfalls den Abzug von Unterhaltskosten.

Bei derart intransparenten Verhältnissen sei es schlicht nicht möglich, einen aus der Liegenschaft resultierenden Bruttoertrag zu errechnen, welcher dann Grundlage für eine Berechnung des Ertragswert bilden könnte.

Aus den genannten Gründen gelangte das Appellationsgericht wie bereits seine Vorinstanzen zum Schluss, dass im vorliegenden Fall - analog den Verhältnissen bei selbstgenutzten Grundstücken - eine Bewertung zum Realwert erfolgen müsse.

4.

Die Beschwerdeführer erblicken im Vorgehen des Appellationsgerichts dagegen eine willkürliche Anwendung des kantonalen Rechts und mithin eine Verletzung von Art. 9 BV.

Im Wesentlichen bringen sie vor, die Bewertung zum Realwert setze voraus, dass die betreffende Liegenschaft von den Eigentümern selbst genutzt werde. Dies sei vorliegend jedoch gerade nicht der Fall, zumal die Liegenschaft an die X. _____ AG vermietet sei; bei dieser Gesellschaft handle es sich um eine von den Beschwerdeführern zu unterscheidende juristische Person, welche die Räumlichkeiten wiederum vollständig an Dritte weitervermietete.

Ebenso sei nicht richtig, dass die von der X. _____ AG an die Beschwerdeführer entrichteten Mietzinszahlungen keine zuverlässige Grundlage für eine Bewertung zum Ertragswert darstellten: Der Unterschied zum weit höheren Ertrag aus der Weitervermietung an Dritte ergebe sich daraus, dass es sich beim Mietverhältnis zwischen den Beschwerdeführern und der X. _____ AG um eine Rohbaumiete handle; die X. _____ AG habe im Rahmen dieser Rohbaumiete erhebliche Um- und Ausbauten in Höhe von insgesamt Fr. 720'000.-- vorgenommen, was die Mietzinsunterschiede ohne Weiteres erkläre.

Im Zusammenhang mit diesen Vorbringen rügen die Beschwerdeführer, der Wortlaut von § 50 Abs. 1 StV/BS, wonach die Bewertung von vermieteten und verpachteten Grundstücken grundsätzlich zum Ertragswert vorgenommen werde, habe zur Folge, dass ein Methodenwechsel nicht leichthin angenommen werden dürfe; anders als die Vorinstanz dürfe diese Bestimmung demnach nicht so verstanden werden, dass die Bewertung nur grundsätzlich zum Ertragswert zu erfolgen habe.

Schliesslich erscheine das vorinstanzliche Vorgehen auch im Resultat als unhaltbar: Aus dem zutreffenden Umstand, dass die Beschwerdeführer Alleineigentümer der streitbetroffenen Liegenschaft seien, dürfe nicht geschlossen werden, dass auch der gesamte Wert der Liegenschaft bei der Festsetzung ihrer Vermögenssteuer zu berücksichtigen sei. Die Beschwerdeführer hielten bloss das nackte Eigentum an der Liegenschaft, wogegen die Um- und Ausbauten von der X. _____ AG finanziert worden seien. Es sei nicht ersichtlich, weshalb die Beschwerdeführer für einen Wert steuerpflichtig seien, den sie nicht selbst geschaffen hätten, und über den sie aufgrund des Vertrages mit der X. _____ AG nicht verfügen könnten.

5.

Die Rügen der Beschwerdeführer überzeugen nicht:

Die Vorinstanz hat ausführlich und nachvollziehbar begründet, weshalb sie trotz der formell bestehenden Vermietung der streitbetroffenen Liegenschaft nicht wie als Regelfall vorgesehen eine Bewertung zum Ertragswert vornahm, sondern stattdessen - analog den Regeln für selbstbewohnte Liegenschaften - auf den Realwert abstellte. Dieses Vorgehen ist jedenfalls unter der hier massgeblichen Willkürkognition (vgl. E. 2.1 hiervor) nicht zu beanstanden. Die vom Appellationsgericht aufgezeigten Diskrepanzen, einerseits zwischen dem von der X. _____ AG geschuldeten Mietzins und dem Ertrag der Gesellschaft aus der Drittvermietung, andererseits zwischen dem von der X. _____ AG vertraglich geschuldeten Mietzins und den effektiv getätigten Zahlungen an die Beschwerdeführer, sind augenfällig. Sie machen deutlich, dass der im faktisch bestehenden Innenverhältnis zwischen den Beschwerdeführern und der von ihnen vollständig kontrollierten Gesellschaft vereinbarte Mietzins nicht geeignet ist, als Basis für eine marktkonforme Festsetzung des Ertrags- und des Verkehrswertes zu dienen:

Dass von der X. _____ AG - wie von den Beschwerdeführern behauptet - wesentliche wertvermehrende Investitionen getätigt worden sind, mag zwar erklären, weshalb die Weitervermietung an Dritte nun einen höheren Ertrag generiert, doch ändert dies nichts daran, dass

der im faktischen Innenverhältnis vereinbarte und gezahlte niedrigere Mietzins von den Beschwerdeführern nach Belieben variiert werden kann und auch variiert wurde. Einem auf diese Weise festgesetzten Wert haftet stets eine Zufälligkeit an, und er kann deshalb nicht als objektive Grösse zur Berechnung des Vermögenssteuerwerts verwendet werden. Im Übrigen ist es in Bezug auf den Verkehrswert, d.h. den objektiven Marktwert der Liegenschaft (vgl. E. 2.1 hiervor) unerheblich, wer für wertvermehrnde Investitionen verantwortlich war und die Kosten hierfür getragen hat: Unbestrittenermassen sind die Beschwerdeführer nach wie vor alleinige Eigentümer sowohl des Grundstücks als auch des (im Wert gesteigerten) Gebäudes; eine dingliche Berechtigung der X. _____ AG wird von den Beschwerdeführern jedenfalls nicht behauptet und eine solche ist auch nicht aus dem bei den Akten liegenden Grundbuchauszug ersichtlich. Vielmehr ist die Gesellschaft ausschliesslich obligatorisch - durch

einen gewöhnlichen Miet- resp. Pachtvertrag - zur (Be-) Nutzung der Räumlichkeiten der streitbetroffenen Liegenschaft ermächtigt. Bei dieser Sachlage kann keine Rede davon sein, dass den Beschwerdeführern nur noch das nackte Eigentum am Objekt zustehen würde, bzw. dass der Verkehrswert der Liegenschaft durch die gegenwärtige Nutzung durch die X. _____ AG in erheblichem Mass vermindert würde. Entsprechend erscheint es jedenfalls nicht als willkürlich, diesen den Beschwerdeführern alleine zustehenden Vermögenswert auch in vollem Umfang bei ihrer Vermögenssteuer zu berücksichtigen.

Wie die Beschwerdeführer zutreffend einräumen, würde die Aufhebung eines angefochtenen Entscheids wegen Verletzung von Art. 9 BV zudem voraussetzen, dass er nicht nur in der Begründung sondern auch im Ergebnis als unhaltbar erscheint (vgl. E. 2.1 hiervor). Dass der von den Vorinstanzen mittels der Realwert-Methode festgelegte Verkehrswert von Fr. 2'585'000.-- jedoch nicht gänzlich verfehlt sein kann, ergibt sich bereits aus dem Umstand, dass die Liegenschaft gemäss Grundbuchauszug mit grundpfandgesicherten Forderungen über Fr. 1'800'000.-- belastet ist, was einer Belehnung von rund 70 % entspricht. Ginge man demgegenüber wie die Beschwerdeführer von einem Verkehrswert von Fr. 1'000'000.-- aus, so wäre die Liegenschaft mit 180 % resp. dem 1.8-fachen ihres Wertes belastet, was mit den wirtschaftlichen Belehnungslimiten schlechthin unvereinbar wäre.

6.

Nach dem Ausgeführten ist die Beschwerde als unbegründet abzuweisen, soweit darauf überhaupt eingetreten werden kann.

Bei diesem Prozessausgang tragen die Beschwerdeführer die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens unter solidarischer Haftung (Art. 66 Abs. 1 und Abs. 5 BGG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1 und Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.-- werden den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftung auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Appellationsgericht des Kantons Basel-Stadt als Verwaltungsgericht sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 22. Juni 2015

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Zähndler