

Grundstücksteuer

Liegenschaftsbewertung, Bestimmung des Ertragswertes

Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt Nr. 12/2005 vom 23. Juni 2005

Für die Grundstücksteuer sind die gleichen Bewertungsvorschriften anwendbar wie für die Vermögenssteuer. Für vermietete Liegenschaften erfolgt die steuerliche Bewertung zum Ertragswert gemäss den verbindlichen Bewertungsregeln der Steuerverordnung. Der in der Verordnung vorgesehene feste Kapitalisierungssatz zur Ermittlung des Ertragswertes auf der Basis der Bruttomieteträge ist für alle Liegenschaften anzuwenden ohne Differenzierung zwischen Wohn- und Geschäftsbauten. Diese Schematisierung rechtfertigt sich im Interesse einer einfachen und praktikablen Lösung und dient der Rechtsgleichheit und Rechtssicherheit.

I. Sachverhalt

1. Die Rekurrentin, die X. Immobiliengesellschaft AG mit Sitz in Basel-Stadt, ist Eigentümerin der in Basel-Stadt gelegenen Liegenschaften A. 10, 17, 18 und 32.

2. Mit der Steuererklärung pro 2003 reichte die Rekurrentin das Verzeichnis der Grundstücke/Liegenschaften betreffend Bewertung für die Grundstücksteuer Juristischer Personen nach § 111 StG (Minimalsteuer) ein und deklarierte einen massgeblichen Mietertrag von insgesamt CHF 1'233'384.–. Da die ordentlichen Steuern des Bezugsjahres 2004 (Kapital und Reingewinn vom 1. Juli 2002 bis 30. Juni 2003) tiefer ausgefallen wären als die Grundstücksteuer, wurde die Grundstücksteuer veranlagt. In der Veranlagungsverfügung vom 8. Oktober 2004 zu den kantonalen Steuern der Steuerperiode 2003 (1. Juli 2002 bis 30. Juni 2003) ermittelte die Steuerverwaltung eine Grundstücksteuer von CHF 68'048.–, welche 4 Promille des Steuerwertes der Basler Liegenschaften A. 10, 17, 18 und 32 mit einem Gesamtwert von 17'012'000.– entsprach.

3. Dagegen erhob die Rekurrentin mit Schreiben vom 8. November 2004 Einsprache. Mit Einspracheentscheid vom 10. Januar 2005 hat die Steuerverwaltung die Einsprache in Bezug auf den massgeblichen Mietertrag gutgeheissen und diesen anstelle von CHF 1'233'384.– neu auf CHF 1'170'250.– festgesetzt. Hinsichtlich des anzuwendenden Kapitalisierungssatzes wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab und hielt für die Steuerperiode 2003 am Satz von 7,25 Prozent fest. Die Grundstücksteuer wurde in der Folge anstelle von CHF 68'048.– neu auf CHF 64'564.– festgesetzt.

4. Gegen diesen Einspracheentscheid vom 10. Januar 2005 richtet sich der vorliegende Rekurs vom 24. Januar 2005 (Datum des Poststempels). Darin beantragt

die Rekurrentin, es sei für die Berechnung des Kapitalisierungssatzes der Zinssatz der Basler Kantonalbank für neue 1. Hypotheken auf Gewerbebauten, Stand per Ende September vor dem Bemessungstichtag, heranzuziehen. Dieser habe $4\frac{3}{4}$ Prozent betragen. Auf die Einzelheiten ihres Standpunktes wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen.

5. In ihrer Vernehmlassung vom 20. April 2005 schliesst die Steuerverwaltung auf Abweisung des Rekurses. Ihre Begründung ergibt sich, soweit sie für den nachfolgenden Entscheid von Belang ist, aus den nachstehenden Erwägungen.

II. Entscheidungsgründe

2. a) Die Rekurrentin beantragt sinngemäss, den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 10. Januar 2005 aufzuheben und der Bewertung ihrer Liegenschaften für die Berechnung der Grundstücksteuer pro 2003 den entsprechenden Zinssatz für neue 1. Hypotheken auf Gewerbebauten von 4,75 Prozent zur Kapitalisierung des Bruttoertrages zugrunde zu legen.

b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Nicht bestritten ist ferner, dass die Steuerverwaltung die Grundstücksteuer pro 2003 gemäss den geltenden gesetzlichen Bestimmungen vorgenommen hat. Umstritten ist demgegenüber, ob die Steuerverwaltung bei der Berechnung der Grundstücksteuer zu Recht den Zinssatz der Basler Kantonalbank für 1. Hypotheken auf Wohnbauten von 3,25 Prozent für die Kapitalisierung des Bruttoertrages zur Anwendung gebracht hat.

3. a) Gemäss § 111 nStG entrichten die juristischen Personen auf den im Kanton gelegenen Grundstücken eine Grundstücksteuer. Nach § 112 Abs. 1 nStG wird die Grundstücksteuer auf dem Wert des Grundstücks am Ende der Steuerperiode erhoben. Die Bewertung erfolgt nach den Bestimmungen zur Vermögenssteuer der natürlichen Personen (§ 112 Abs. 2 nStG). Die Grundstücksteuer beträgt 4 Promille des steuerbaren Grundstückwertes (§ 114 Abs. 1 nStG). Die Grundstücksteuer wird an die Gewinn- und die Kapitalsteuer der gleichen Steuerperiode angerechnet (§ 115 nStG).

b) aa) Nach § 45 Abs. 1 nStG unterliegt der Vermögenssteuer das gesamte Reinvermögen. Das Vermögen wird grundsätzlich zum Verkehrswert bewertet (§ 46 Abs. 1 nStG). Grundstücke werden zum Verkehrswert bewertet; der Ertragswert kann angemessen berücksichtigt werden (§ 46 Abs. 4 Satz 1 nStG). Der Regierungsrat erlässt die für eine gleichmässige Besteuerung erforderlichen Bewertungsvorschriften (§ 46 Abs. 7 nStG).

bb) Gemäss § 50 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 (nStV) werden vermietete und verpachtete Grundstücke des Privat- und des Geschäftvermögens grundsätzlich zum Ertragswert bewertet. Der

Ertragswert wird durch Kapitalisierung des Bruttoertrags mit dem Kapitalisierungssatz gemäss Abs. 4 bestimmt (§ 50 Abs. 2 nStV). Der Bruttoertrag entspricht grundsätzlich dem bis zum Bemessungsstichtag erzielten Jahresertrag (unter Einschluss der dem Eigenbedarf dienenden Nutzungen), ohne Abzug der Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten sowie der Schuldzinsen und ohne Berücksichtigung der Nebenkosten (wie Heizung, Warmwasser, Lift, Hauswart usw.). Fällt der Bemessungsstichtag nicht auf das Ende eines Kalenderjahres, wird der Ertrag des Vorjahres herangezogen (§ 50 Abs. 3 nStV). Als Kapitalisierungssatz gilt der Zinssatz der Basler Kantonalbank für neue 1. Hypotheken auf Wohnbauten per Ende September vor dem Bemessungsstichtag plus einem Zuschlag von 4 Prozent (§ 50 Abs. 4 nStV; Fassung vom 11. November 2003, wirksam auf den 31. Dezember 2003, vgl. Kantonsblatt 2003 Nr. 87). Der Zuschlag wird angepasst, wenn sich aufgrund periodisch durchzuführender statistischer Erhebungen zeigt, dass die Vermögenssteuerwerte in einer erheblichen Zahl von Fällen im Durchschnitt in wesentlichem Ausmass von den tatsächlich erzielbaren Verkehrswerten abweichen (§ 50 Abs. 5 nStV). Der Zinssatz der Basler Kantonalbank für neue Ersthypotheken betrug per Ende September vor dem Bemessungsstichtag (31. Dezember 2003) 3½ Prozent (vgl. <http://www.bkb.ch>).

4. Da im Zuge der auf den 1. Januar 2001 in Kraft getretenen Totalrevision des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern die Bestimmungen betreffend die Vermögenssteuer weitgehend aus dem alten Steuergesetz übernommen worden waren (vgl. Ratschlag Nr. 8825, S. 7, 15, 45), ist im Folgenden auf die Entwicklung der entsprechenden Normen der alten Steuergesetzgebung einzugehen:

a) Das alte baselstädtische Gesetz über die direkten Steuern vom 22. Dezember 1949 (aStG, altes Steuergesetz) ordnete an, dass in Bezug auf die Bewertung des Vermögens für die Vermögenssteuer grundsätzlich der Verkehrswert sowie für Grundstücke eine Schätzung unter billiger Berücksichtigung des Ertrags- und des Verkehrswertes massgeblich sei. Die näheren Bewertungsvorschriften wurden an den Verordnungsgeber delegiert (§ 62 Abs. 1 und 2 aStG, bis und mit Steuerperiode 2000 anwendbar). Der Regierungsrat hatte in § 14 der damaligen Verordnung vom 28. Juli 1950 zum alten Steuergesetz festgehalten, dass das Finanzdepartement die erforderlichen Weisungen über die Wertberechnung von Grundstücken zu erlassen habe. In den am 2. November 1950 vom Finanzdepartement erlassenen Richtlinien für die Wertberechnung von Grundstücken und Wertpapieren wurde der Ertragswert von Wohn- und Geschäftsliegenschaften wie folgt umschrieben: «Als Ertragswert gilt der in der Regel zu 5 – 7% kapitalisierte durchschnittliche Rohertrag der beiden letzten Jahre vor der Veranlagungsperiode. Der Kapitalisierungssatz richtet sich nach dem Alter und dem baulichen Zustand der Liegenschaft.»

b) aa) In den am 7. November 1972 vom Finanzdepartement erlassenen geänderten Richtlinien für die Wertberechnung von Grundstücken wurde der Ertragswert von Wohn- und Geschäftsliegenschaften neu wie folgt beschrieben: «Der Ertragswert errechnet sich durch Kapitalisierung der im Zeitpunkt der Bewertung gültigen Jahresmiete (Bruttomiete ohne Nebenkosten). Für den Kapitalisierungssatz massgebend ist der per 1. Januar des Steuerjahres geltende Zinssatz der Basler Kantonal-

bank für neue I. Hypotheken auf Wohnbauten; der Kapitalisierungssatz liegt 2% über dem massgebenden Zinssatz.»

bb) Wie die vormalige Steuerkommission wiederholt ausführte, sind die Bestimmungen zur Ermittlung des massgeblichen Kapitalisierungssatzes für die Steuerverwaltung verbindlich und können nicht im Einzelfall abgeändert werden (vgl. StKE Nr. 31/1975 vom 24. Juni 1975 i.S. B. B.-E.; StKE Nr. 18/1975 vom 21. März 1975 i.S. M. P.-B.; StKE Nr. 31/1974 vom 25. November 1974 i.S. P. B.-K.). Eine Abstufung des Kapitalisierungswertes aus irgendwelchen Gründen war in den neuen Richtlinien absichtlich ausgeklammert worden. Denn einerseits sollte die Lösung einfach und praktikabel sein, andererseits wollte und musste man einer am Einzelfall orientierten Bewertung ausweichen (vgl. nochmals StKE Nr. 18/1975 vom 21. März 1975 i.S. M. P.-B.). Die einfache und praktikable Lösung eines festen Kapitalisierungssatzes lässt sich deshalb vertreten, da das Alter und der bauliche Zustand der Liegenschaft beim Ertragswert indirekt schon berücksichtigt sind. Denn der mit dem Kapitalisierungssatz zur Ermittlung des Ertragswertes in Beziehung gesetzte Bruttoertrag ist abhängig vom Alter der Liegenschaft, da in Altbauten in Anbetracht des Zustandes und des mangelhaften Komforts keine gleich hohen Mietzinse verlangt werden können wie in neuerstellten Liegenschaften (vgl. wiederum StKE Nr. 31/1974 vom 25. November 1974 i.S. P. B.-K.). Schliesslich hat die Steuerkommission darauf hingewiesen, dass die Vermögenssteuer, auf die sich der Kapitalisierungssatz ausschliesslich auswirkt, den Charakter einer ergänzenden Steuer hat, bei der eine gewisse Schematisierung oft nicht zu umgehen ist (vgl. nochmals StKE Nr. 18/1975 vom 21. März 1975 i.S. M. P.-B.; zum Ganzen: Felix Escher, Die steuerliche Bewertung von privatem Grundeigentum im Kanton Basel-Stadt, publ. in: BJM 1978, S. 57 ff., S. 65 f.).

c) Im Rahmen der Gesetzesrevision vom 16. März 1989 zum alten Steuergesetz mit Wirksamkeit ab 1. Januar 1990 wurden zum einen die reine Ertragswertmethode für vermietete Liegenschaften eingeführt (vgl. Ratschlag Nr. 8090, S. 35). Zum andern wurde in der totalrevidierten Verordnung vom 30. Januar 1990 zum alten Steuergesetz die Berechnung des Ertragswertes und der anzuwendende Kapitalisierungssatz auf Verordnungsstufe geregelt. Dabei wurde für die Kapitalisierung ein Satz herangezogen, der 2½ Prozent über dem Zinssatz für neue I. Hypotheken auf Wohnbauten der Basler Kantonalbank per Ende September vor einem Bewertungsstichtag liegt.

5. a) Im Rahmen der Totalrevision der Steuerverordnung vom 14. November 2000 zum neuen Steuergesetz wurde zum einen der Zuschlag auf den Zinssatz der Basler Kantonalbank für neue I. Hypotheken auf Wohnbauten auf 3,5 Prozent erhöht (§ 50 Abs. 4 nStV). Zum anderen wurde neu angeordnet, dass der Zuschlag angepasst wird, wenn sich aufgrund periodisch durchzuführender statistischer Erhebungen zeigt, dass die Vermögenssteuerwerte in einer erheblichen Zahl von Fällen im Durchschnitt in wesentlichem Ausmass von den tatsächlichen erzielbaren Verkehrswerten abweichen (§ 50 Abs. 5 nStV).

b) Im Zuge der Teilrevision der Steuerverordnung vom 11. November 2003 zum neuen Steuergesetz mit Wirksamkeit auf den 31. Dezember 2003 wurde in § 50

Abs. 4 nStV der Zuschlag auf 4 Prozent erhöht (vgl. Kantonsblatt Basel-Stadt vom 15. November 2003).

c) Im Übrigen hat § 50 Abs. 4 nStV bei der Teilrevision der Steuerverordnung vom 12. Oktober 2004 mit Wirksamkeit auf den 31. Dezember 2004 folgenden neuen Wortlaut erhalten: «Der Regierungsrat legt den Kapitalisierungssatz periodisch fest und berücksichtigt dabei den Zinssatz der Basler Kantonalbank für neue Ersthypothen auf Wohnbauten per 30. September vor dem Bemessungstichtag, einen Zuschlag für die üblichen Bewirtschaftungskosten und die Ergebnisse regelmässiger statistischer Verkaufspreiserhebungen» (vgl. Kantonsblatt Basel-Stadt vom 16. Oktober 2004).

6. a) Die Rekurrentin begründet ihren Antrag im Wesentlichen damit, dass der Zinssatz der Finanzinstitute für neue Ersthypothen bei Gewerbebauten erfahrungsgemäss $\frac{3}{4}$ Prozent über dem Zinssatz für Wohnbauten liege und die Anwendung von Zinssätzen für Wohnbauten für die Bewertung von Gewerbebauten realitätsfremd sei.

b) Wie aus der oben dargestellten Rechtsprechung der vormaligen Steuerkommission hervorgeht, wurde eine Differenzierung des Kapitalisierungssatzes zwischen Wohn- und Geschäftsbauten im Jahre 1972 bewusst zugunsten einer einfachen und praktikablen Lösung aufgegeben. Eine solche Schematisierung ist gerechtfertigt, zumal im Gegensatz zum individuellen Schätzungsauftrag des privaten Liegenschaftsschätzers im Massenfallrecht der Steuerveranlagung Tausende von Liegenschaften innert nützlicher Frist zu bewerten sind. Wie die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung vom 20. April 2005 zutreffend festhält, verbieten die Grundsätze der Rechtsgleichheit und der Rechtssicherheit zudem, den massgeblichen Kapitalisierungssatz erst im Rahmen einer konkreten Liegenschaftsbewertung festzulegen. Daher ist die Anordnung der Steuerverordnung, unabhängig vom Gebäudetyp sowie vom Alter oder Zustand des Gebäudes vom Zinssatz der Basler Kantonalbank für neue Ersthypothen für Wohnbauten auszugehen, nicht zu beanstanden. Im Übrigen wird der unterschiedlichen Ertragslage zwischen Wohn- und Geschäftsbauten bereits dadurch Rechnung getragen, dass der mit dem Kapitalisierungssatz in Beziehung gesetzte Bruttoertrag beim Ertragswert ohnehin berücksichtigt wird. Nach dem Gesagten besteht daher vorliegend keine Veranlassung, vom vorgeschriebenen Basiszinssatz für die Kapitalisierung des Bruttoertrages abzuweichen.

7. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Steuerverwaltung bei der Bewertung der Geschäftsliegenschaften der Rekurrentin für die Kapitalisierung des Bruttoertrages zu Recht vom Zinssatz der Basler Kantonalbank für neue Ersthypothen auf Wohnbauten ausgegangen ist. Der Rekurs erweist sich damit als unbegründet und ist abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.