

9

Kantonssteuern. Steuerpflicht der SBB AG für nicht betriebsnotwendige Liegenschaften (Praxisänderung).

- Umschreibung des Rekursthemas (E. 1)
- Auslegungselemente im Steuerrecht (E. 2a)
- Aufgrund der Umwandlung der SBB von einer Bundesanstalt in eine Aktiengesellschaft ist es gerechtfertigt, sie der Kantonssteuerpflicht für nicht betriebsnotwendige Liegenschaften zu unterstellen (E. 2b-e).

Imposte cantionali. Assoggettamento fiscale della FFS SA per immobili che non hanno alcun nesso necessario con l'esercizio dell'impresa (cambiamento della prassi).

- Delimitazione del tema di ricorso (cons. 1).
- Elementi dell'interpretazione in diritto fiscale (cons. 2a).
- A seguito del cambiamento delle FFS da regia federale in una società per azioni, si giustifica il loro assoggettamento fiscale cantonale per immobili che non hanno alcun nesso necessario con l'esercizio dell'impresa (cons. 2b-e).

Erwägungen:

1. Zu beurteilen ist vorliegend einzig, ob die Rekurrentin für die nicht betriebsnotwendigen Liegenschaften der Gewinn- und der Kapitalsteuer, der Zuschlagssteuer im Sinne des FAG sowie der Kultussteuer unterliegt. Dabei ist zunächst davon auszugehen, dass der Wortlaut der massgebenden Steuerbefreiungsbestimmungen im alten wie im neuen Recht im Wesentlichen derselbe ist. Es fragt sich daher vor allem, ob die zu den vor der Überführung der Rekurrentin von einer öffentlichrechtlichen Anstalt in eine spezialgesetzliche Aktiengesellschaft geltenden Steuerbefreiungsbestimmungen ergangene Rechtsprechung des Bundesgerichtes weiterhin anwendbar ist. Träfe dies zu, müsste die angefochtene Verfügung aufgehoben werden. Andernfalls ist der Vorinstanz Recht zu geben.

2. a) Das Gesetz ist in erster Linie aus sich selbst heraus, d.h. nach Wortlaut, systematischer Stellung, Sinn und Zweck und den ihm zugrunde liegenden Wertungen, aber auch nach der Entstehungsgeschichte auszulegen (vgl. BGE 123 II 9 E. 2, 464 E. 3a; 124 II 241 E. 3, 265 E. 3a). Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut; doch kann dieser allein nicht massgebend sein. Vom Wortlaut kann abgewichen werden, wenn triftige Gründe für die Annahme bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Bestim-

mung wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus Sinn und Zweck der Norm oder aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben (BGE 124 II 265 E. 3a, mit Hinweisen). Die allgemeinen, aus Art. 1 ZGB abgeleiteten Auslegungsregeln sind auch für das Steuerrecht massgebend (Höhn/Waldburger, Steuerrecht, Band I, 8. A., S. 155 ff.). Da der Bund nach Art. 129 BV die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden anstrebt, sind die üblichen Auslegungselemente im Steuerrecht durch ein harmonisierungsspezifisches Auslegungselement zu ergänzen (Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band 1/1, 2002, 2. A., Art. 1 N 26 ff. StHG).

b) Vorliegend geht es um die Auslegung von Art. 21 Abs. 1 SBBG. Wie bereits erwähnt, stimmt der Wortlaut dieser Bestimmung praktisch mit jenem der früheren, auf Ende 1998 aufgehobenen Bestimmung von Art. 6 Abs. 1 aSBBG überein. Insbesondere wird in beiden Bestimmungen ausdrücklich darauf hingewiesen, die Befreiung der SBB von der Besteuerung durch die Kantone und Gemeinden erstrecke sich nicht auf «Liegenschaften, die keine notwendige Beziehung zum Betrieb des Unternehmens haben». Vom Wortlaut her alleine würde sich nun an sich keine Neuüberprüfung der bisherigen in der Rechtsprechung entwickelten Auslegung aufdrängen. Darin hat das Bundesgericht Art. 6 Abs. 1 aSBBG im gleichen Sinne wie Art. 10 Abs. 1 GarG ausgelegt. Danach bezieht sich die Ausnahme von der Steuerbefreiung des Bundes für Liegenschaften, die nicht unmittelbar öffentlichen Zwecken dienen, ausschliesslich auf besondere Objektsteuern, insbesondere auf Liegenschaften- oder Grundsteuern, mit denen ein Grundstück als solches oder ein Recht daran besteuert wird (BGE 103 Ib 257 E. 3). Wie in diesem Zusammenhang in BGE 111 Ib 6 E. 4b ausgeführt wird, rechtfertigte sich diese restriktive Interpretation aus der Überlegung heraus, dass die gegenseitige Besteuerung verschiedener Hoheitsträger (Bund, Kanton und Gemeinden) wenig Sinn mache. Aus staatsrechtlichen Gründen bestehe daher im Zweifel die Vermutung für die Steuerfreiheit.

c) Das Bundesgericht hat in seiner bisherigen Rechtsprechung wenigstens indirekt anerkannt, dass seine Auslegung vom Wortlaut der Bestimmung, so wie ihn der unbefangene Leser versteht, nicht unmittelbar erfasst wird, wenn es ausführte, der Wortlaut der Art. 6 aSBBG und 10 GarG erwecke den Eindruck, dass die Liegenschaften ohne notwendige Beziehung zum Betrieb der Schweizerischen Bundesbahnen bzw. die Liegenschaften, die nicht

unmittelbar öffentlichen Zwecken dienen, jeder beliebigen Besteuerung unterlägen (vgl. NStP 1987, S. 59). Die wenig am Wortlaut orientierte Auslegung des Bundesgerichtes wird den geänderten rechtlichen und tatsächlichen Verhältnissen nicht mehr gerecht. Durch die Überführung der SBB in eine spezialrechtliche Aktiengesellschaft wurde nämlich nicht nur die Rechtsform geändert. Vielmehr lockerte das neue SBBG auch die Beziehung der SBB zum Bund, brachte die Trennung der Bereiche Infrastruktur und Verkehr mit sich und stellte die Bundesbahnen auf eine neue Finanzierungsgrundlage. Ebenso wurden marktwirtschaftliche Elemente eingeführt. So sind die SBB nach Art. 3 SBBG nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen zu führen. Gemäss Art. 3 Abs. 2 können sie alle Rechtsgeschäfte tätigen, die mit dem Zweck des Unternehmens direkt oder indirekt in Zusammenhang stehen oder die geeignet sind, diesen zu fördern. Sie können namentlich Gesellschaften gründen, sich an solchen beteiligen oder auf andere Weise mit Dritten zusammenarbeiten. Überdies können sie Grundstücke und Anlagen erwerben, verwalten und veräussern. Hinzu kommt sodann, dass gemäss Art. 7 Abs. 2 SBBG ausserdem die Möglichkeit besteht, Aktien an Dritte zu veräussern oder von Dritten zeichnen zu lassen. Aus einer Bundesanstalt ist somit neu im Grundsatz ein Marktteilnehmer geworden. Die Bundesbahnen stehen teilweise in Konkurrenz zu den anderen konzessionierten Transportunternehmen (vgl. Botschaft des Bundesrates, BBl. 1997 I S. 940). Insbesondere ist die Rekurrentin aber auch befugt, eine aktive Liegenschaftspolitik zu verfolgen. Auch in dieser Hinsicht wollte der Bundesrat den Bundesbahnen jenen Handlungsspielraum gewähren, «den sie für ein erfolgreiches Bestehen in einem wettbewerbsorientierten Markt benötigen» (BBl. 1997 I S. 959). Unter diesen neuen rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen erscheint es nicht mehr gerechtfertigt, an der restriktiven Auslegung der Steuerbefreiungsnorm von Art. 21 SBBG festzuhalten. Vielmehr erscheint es geboten, die Besteuerung der Rekurrentin für nicht betriebsnotwendige Liegenschaften durch Kantone und Gemeinden wie bei jedem anderen Marktteilnehmer zuzulassen.

d) Die Rekurrentin macht nun zwar geltend, es sei der erklärte Wille des Bundesrates gewesen, die Steuerbefreiung nach bisherigem Recht weiterzuführen. Tatsächlich hat der Bundesrat in der Botschaft wörtlich das Folgende zu Art. 21 SBBG ausgeführt:

«Die Steuerbefreiung entspricht dem geltenden Recht, soweit es um die Besteuerung durch Kantone und Gemeinden geht. Sie ist weiterhin gerechtfertigt, da die SBB als Universalbahn un-

ter den gegebenen Marktverhältnissen kaum eine Chance auf Erzielung eines Gewinnes haben. Würde den SBB keine steuerliche Privilegierung eingeräumt, würde sie mit ihrem Gesamtgewinn und -vermögen den ordentlichen Ertrags- und Kapitalsteuern der einzelnen Kantone unterliegen. Dabei ist davon auszugehen, dass sie als gesamtschweizerische Unternehmung in allen Kantonen steuerliche Anknüpfungspunkte in unterschiedlichem Umfang hätte. Während die Ertragssteuerbelastung von der Höhe des steuerbaren Gewinns und der Steuerprogression abhängt, wird die Kapitalsteuer unabhängig vom wirtschaftlichen Erfolg der Unternehmung auf dem Aktienkapital und in der Regel auch auf den offenen Reserven erhoben. Die mit einer Steuerpflicht verbundene kostenmässige Zusatzbelastung wäre nicht unerheblich, abgesehen von dem damit verbundenen nicht zu unterschätzenden administrativen Mehraufwand.»

Diese Ausführungen sind nun keineswegs so klar, wie die Rekurrentin glauben machen will. Insbesondere geht daraus nicht hervor, ob sich der Bundesrat bei seiner Feststellung, die Steuerbefreiung entspreche dem geltenden Recht, an der Rechtsprechung des Bundesgerichtes oder am Wortlaut der Steuerbefreiungsbestimmungen orientiert hat. Die weiteren Ausführungen sprechen eher für Letzteres, zumal in der Botschaft auch kein Hinweis auf die bundesgerichtliche Judikatur zu finden ist. Daraus geht hervor, dass es darum ging, den **Gesamtgewinn** und das **Gesamtvermögen** von den kantonalen und kommunalen Steuern zu befreien. Dies lässt durchaus darauf schliessen, dass die Besteuerung der nicht betriebsnotwendigen Liegenschaften auch vom Bundesrat als vollumfänglich zulässig erachtet wurde. Für diese Interpretation sprechen auch die folgenden Ausführungen des Bundesrates zu Art. 21 SBBG:

«Nach geltendem Recht waren die SBB bisher als Anstalt von der direkten Bundessteuer befreit. Durch die Umwandlung in eine spezialgesetzliche Aktiengesellschaft ist diese Steuerbefreiung nicht mehr gerechtfertigt. SBB und KTU sollen in Zukunft in Bezug auf die direkte Bundessteuer gleich behandelt werden. Die SBB erhalten aber auch als Kapitalgesellschaft jene Steuervorteile, die auch den KTU zustehen und die für die direkte Bundessteuer in Artikel 56 Buchstabe d des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) verankert sind. Danach werden verkehrspolitisch bedeutsame konzessionierte Verkehrsunternehmen, die im Steuerjahr keinen Reingewinn erzielt haben, von der Gewinn- und Kapitalsteuer befreit. Diese Steuerbefreiung

greift auch dann, wenn im Steuerjahr und in den zwei vorangegangenen Jahren keine Dividenden oder ähnliche Gewinnanteile ausgerichtet worden sind.»

Durch die grundsätzliche Unterstellung der Rekurrentin unter die Bundessteuerpflicht und die damit verbundene Gleichstellung mit den anderen konzessionierten Transportunternehmungen hat der Gesetzgeber zu erkennen gegeben, dass er in der Umwandlung der Rekurrentin von einer Bundesanstalt in eine Aktiengesellschaft mehr erblickt als einen blossen Wechsel in der Organisationsform, nämlich eine immerhin teilweise Annäherung des Steuerstatus an die privaten Marktteilnehmer und damit einen inhaltlichen Wechsel. Diese Besteuerung wäre nach Massgabe der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht konsequent, da dann gesagt werden müsste, der Bund besteuere sich zur Deckung seines Finanzbedarfes selber. Dies läuft auf das Gleiche hinaus, wie eine gegenseitige Besteuerung verschiedener Hoheitsträger desselben Gemeinwesens. Auch mit Blick darauf lässt sich die Anwendung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur früheren Rechtslage auf das neue Recht nicht mehr rechtfertigen (so auch Steuerrekurskommission III des Kantons Zürich, in Steuer Revue, Nr. 12/2000, S. 822ff.).

e) Schliesslich spricht auch das Gebot der Wettbewerbsneutralität für diese Betrachtungsweise. Die Rekurrentin tritt nicht nur als direkte Konkurrentin anderer konzessionierter Transportunternehmungen auf, sondern spielt auch auf dem Immobilienmarkt eine bedeutende Rolle. Damit tritt sie in unmittelbare Konkurrenz zu anderen Immobilienunternehmungen. Durch die von ihr verlangte Steuerbefreiung erhielte sie einen Wettbewerbsvorteil, der zu Marktverzerrungen führen würde. Auch dies spricht für ihre Besteuerung im Sinne der angefochtenen Verfügung. Der Rekurs ist nach dem Gesagten abzuweisen.

A 02 94

Urteil vom 18. März 2003

Die dagegen an das Bundesgericht erhobene staatsrechtliche Beschwerde wurde am 23. Dezember 2003 abgewiesen, soweit darauf einzutreten war (2P. 108/2003).