

BGE 97 I 784

Bundesgericht (BGE), 1971-09-15, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_97 I 784](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bge_97_I_784)

FR: ATF 97 I 784

IT: DTF 97 I 784

Regeste

Regeste Art. 4 BV; zürcherisches Steuerrecht; Ertragssteuer juristischer Personen, Grundstückgewinnsteuer. Es verstösst nicht gegen Art. 4 BV, die von einer Aktiengesellschaft bezahlten oder in der Bilanz zurückgestellten Grundstückgewinnsteuern als steuerbaren Ertrag im Sinne von § 45 Abs. 1 StG zu behandeln.

Erwägungen

E. 1

Nach der zürcherischen Steuerrechtsordnung unterliegt der von einer Aktiengesellschaft erzielte Grundstückgewinn teils der Grundstückgewinnsteuer gemäss §§ 161 ff. StG, teils der Ertragssteuer im Sinne der §§ 45 ff. StG. Der Unterschiedsbetrag zwischen Veräusserungserlös und Anlagekosten ist Grundstückgewinn (§ 164 Abs. 1 StG). Die Differenz zwischen Anlagekosten und Buchwert ist dagegen Liegenschaftsgewinn im Sinne von § 45 Abs. 2 StG und unterliegt der Ertragssteuer. Diese Ordnung will verhindern, dass ein Gewinn aus Liegenschaftsveräusserung gleichzeitig mit der Grundstückgewinn- und der Ertragssteuer erfasst wird (RB ORK 1958 Nr. 21 S. 31).

E. 2

Streitig ist, ob eine Aktiengesellschaft berechtigt ist, allfällig geschuldete Grundstückgewinnsteuern bzw. entsprechende Rückstellungen der ertragssteuerlich massgeblichen Gewinn- und Verlustrechnung zu belasten. Diese Frage wurde von den zürcherischen Steuerjustizbehörden nicht immer gleich beantwortet. Die Oberrekurskommission (ORK) entschied am 24. April 1958 dahin, die Grundstückgewinnsteuer könne vom steuerbaren Ertrag abgesetzt werden. Zur Begründung führte sie im wesentlichen folgendes aus: Die sogenannten Veräusserungskosten (z.B. Maklerlohn, Handänderungskosten) minderten gemäss § 166 Abs. 1 lit. d und e StG den steuerbaren Grundstückgewinn. Die Grundstückgewinnsteuer gehöre indessen nicht zu den Handänderungskosten im Sinne des § 166 Abs. 1 lit. c StG, denn sie werde nicht aufgewendet, um einen Immobiliengewinn zu erzielen, sondern sei geschuldet, weil ein solcher Gewinn erzielt worden sei. Wenn aber die Grundstückgewinnsteuer den steuerbaren Grundstückgewinn nicht schmälere, so bestehe kein Grund zur Annahme, sie mindere den steuerfreien Liegenschaftsgewinn im Sinne des § 45 Abs. 2 StG. Die Grundstückgewinnsteuer sei deshalb bei der näheren Zuordnung, welche § 45 Abs. 2 StG hinsichtlich der betrieblichen Unkosten gebiete, nicht auf den steuerfreien Liegenschaftsgewinn, sondern auf den steuerbaren Ertrag zu verlegen, den sie entsprechend schmälere (RB ORK Nr. 21 S. 32). Am 10. März 1967 wich das Verwaltungsgericht von der Rechtsprechung der ORK ab. Es erkannte, aus dem nach § 45 BGE 97 I 784 S. 788 Abs. 1 StG berechneten Ertrag sei gemäss Abs. 2 der Gewinn aus Liegenschaften auszuscheiden. Als solcher habe der Nettogewinn zu gelten. Die Grundstückgewinnsteuer sei wie

eigentliche Veräusserungskosten auf den Liegenschaftsgewinn zu verlegen, und nur der nach ihrem Abzug verbleibende Gewinn sei als Nettogewinn zu betrachten, der nach § 45 Abs. 2 StG abzugsfähig sei. Gegen dieses Urteil wurde staatsrechtliche Beschwerde erhoben, welche am 4. Oktober 1967 beurteilt wurde. Dabei liess das Bundesgericht offen, ob die erwähnte Begründung gegen Art. 4 BV verstosse und führte aus, das angefochtene Urteil könne auf eine andere, vor dem Willkürverbot haltbare Begründung gestützt werden, weshalb die Beschwerde abzuweisen sei (ASA 37, S. 67 ff.). In seinem Urteil vom 30. Oktober 1969 lehnte das Verwaltungsgericht den Abzug der Grundstückgewinnsteuer vom Ertrag einer juristischen Person erneut ab, und zwar mit einer andern Begründung, als sie im Urteil vom 10. März 1967 gegeben worden war. Es führte aus, die Grundstückgewinnsteuer erweise sich als ergänzende Ertragssteuer und damit als Steuer für Ertrag im Sinne des § 45 Abs. 1 lit. b StG (ZBl 71, 231). Diese Rechtsprechung wurde im angefochtenen Urteil bestätigt.

E. 3

Ob bezahlte Steuern bei der Bemessung der Ertragssteuer für Aktiengesellschaften abzugsfähig sind, ist eine alte Streitfrage des schweizerischen Steuerrechts (E. BLUMENSTEIN, Zur Frage des Steuerabzuges bei der Ertragssteuer für Aktiengesellschaften und wirtschaftliche Genossenschaften, ASA 4 S. 321 ff.). Nach dem Wehrsteuerbeschluss (Art. 49 Abs. 2) und nach verschiedenen kantonalen Steuergesetzen können die Steuern ganz allgemein vom Reinertrag abgesetzt werden (vgl. KÄNZIG, N. 189 ff. zu Art. 49 WStB). Zahlreiche kantonale Steuergesetze lassen dagegen den Abzug der Steuern nur in beschränktem Umfang zu. Gleich wie andere kantonale Rechtsordnungen verweigert das zürcherische Steuergesetz den Abzug von Steuern für Ertrag und Kapital (§ 45 Abs. 1 lit. b StG). Dieser Ordnung liegt der in der Steuerrechtslehre vertretene Gedanke zugrunde, dass nur jene Steuern zum Abzug zuzulassen sind, die entweder zu den Gewinnungskosten zu rechnen sind (Zölle, Warenumsatzsteuern, Gewerbesteuern) oder die die Quelle des Ertrags belasten und deshalb die Ertragsbildung hindern (z.B. Couponsteuer; vgl. E. BLUMENSTEIN, a.a.O., S. 330 und System des Steuerrechts, 3. Aufl. 1971, S. 226 und S. 234; BGE 97 I 784 S. 789 I. BLUMENSTEIN, Kommentar zum bernischen Steuergesetz, N. 4 zu Art. 35 und N. 10 zu Art. 64). Das entspricht der auch vom Bundesgericht gebilligten Anschauung, dass die direkten Steuern auf Einkommen und Ertrag nicht abzugsfähig sind, da sie nicht bezahlt werden müssen, um ein Einkommen bzw. einen Ertrag zu erzielen, sondern weil ein Einkommen oder Ertrag erzielt wurde, mit andern Worten, da sie Einkommens- bzw. Ertragsverwendung darstellen.

E. 4

Nach § 45 Abs. 2 StG sind Gewinne auf Liegenschaften nur in dem Umfang als Ertrag steuerbar, in dem Abschreibungen zugelassen worden sind. Damit will für den Fall, dass der Buchwert tiefer liegt als die Anlagekosten, eine Ausscheidung des erzielten Gesamtgewinns vorgenommen werden. Da nach § 164 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten übersteigt, von der Grundstückgewinnsteuer erfasst wird, leuchtet es ein, dass nur der Unterschiedsbetrag zwischen steuerlich massgeblichem Buchwert und Anlagekosten - d.h. die Summe der zugelassenen Abschreibungen - der Ertragssteuer unterworfen wird. Das Verwaltungsgericht hat § 45 Abs. 2 StG somit nicht in unhaltbarer Weise angewendet, wenn es die Grundstückgewinnsteuer bei der Ertragssteuer nicht zum Abzug zugelassen hat. Die erwähnte Vorschrift lässt sich mit sachlichen Gründen in dem Sinne auslegen, dass damit nur die Aufteilung des Gesamtgewinns auf die beiden

Steuerarten klargestellt werden will.

E. 5

Aus § 45 Abs. 2 StG ergibt sich zweifelsfrei, dass der Gesetzgeber eine gegenseitige Anpassung der Ertrags- und Grundstückgewinnsteuer vornehmen wollte. Deshalb ist es geboten, bei der Anwendung des § 45 StG, soweit er sich auf den Liegenschaftsgewinn bezieht, die Regeln über die Grundstückgewinnsteuer mitzubersichtigen (vgl. RB ORK 1958 Nr. 21 S. 31/32). Wird die Vorschrift des § 45 StG, soweit sie sich auf den Liegenschaftsgewinn bezieht, im System des Gesetzes betrachtet, so ergibt sich zunächst der bereits bekannte Grundsatz, dass der gesamte Gewinn teils der Grundstückgewinn-, teils der Ertragssteuer unterworfen wird. Dabei ist wesentlich, dass der Unterschiedsbetrag zwischen Anlagekosten und Veräusserungserlös nur von der Grundstückgewinnsteuer erfasst wird und nach § 45 Abs. 2 nicht zum steuerbaren Ertrag gehört. Die Grundstückgewinnsteuer belastet demnach denjenigen Teil des Liegenschaftsgewinns, der zum Ertrag gerechnet wird, überhaupt nicht. BGE 97 I 784 S. 790 Es ist anerkannt, dass eine steuerrechtlich beachtliche Vorbelastung der Ertragsquelle bloss dann anzunehmen ist, wenn ein Bestandteil des steuerbaren Gesamtertrages einer Spezialsteuer unterliegt, d.h. wenn ein der Aktiengesellschaft zufließender Ertrag um den Steuerbetrag der Spezialsteuer vermindert wird (vgl. E. BLUMENSTEIN, System, 3. Aufl., S. 226). Auch die in § 45 Abs. 1 lit. b StG enthaltene Ordnung geht vom Grundsatz aus, dass - unter Vorbehalt der Steuern für Ertrag und Kapital - nur jene von der Aktiengesellschaft entrichteten Abgaben zum Abzug zugelassen sind, die zum Steuerobjekt in der soeben umschriebenen steuerrechtlich relevanten Beziehung stehen. Die Grundstückgewinnsteuer zählt als Spezialsteuer weder zu den Gewinnungskosten noch belastet sie die Quelle des Ertrages im soeben dargestellten Sinne, denn der Grundstückgewinn als Unterschiedsbetrag zwischen Anlagekosten und Veräusserungserlös gehört nach dem Gesagten nicht zum steuerbaren Ertrag (§ 45 Abs. 2 in Verbindung mit § 164 Abs. 1 StG). Es widerspräche deshalb der Systematik des Gesetzes und den für die Abzugsfähigkeit von Steuern massgeblichen Grundsätzen, die Ertragssteuer dem steuerbaren Ertrag hinzuzurechnen, die Grundstückgewinnsteuer dagegen nicht. Eine rein formallogische Auslegung des Wortlauts von § 45 Abs. 1 lit. b StG (Bejahung der Abzugsfähigkeit aller von der Gesellschaft bezahlten Steuern mit Ausnahme der im Gesetz ausdrücklich genannten) würde dem zürcherischen Steuersystem offensichtlich nicht gerecht und ist daher zu verwerfen. Sie hätte nämlich zur Folge, dass ein der Aktiengesellschaft zufließender Gewinn zwar nicht zum steuerbaren Ertrag gerechnet würde, dass aber die von diesem Gewinn erhobene Spezialsteuer vom steuerbaren Ertrag in Abzug gebracht werden könnte. Das ist ein Ergebnis, das systemwidrig ist und von dem mit gutem Grund angenommen werden kann, dass es der Gesetzgeber nicht gewollt hat. Der Wortlaut von § 45 Abs. 1 lit. b StG schliesst demnach eine Verweigerung des von der Beschwerdeführerin verlangten Steuerabzugs nicht aus (vgl. BGE 95 I 326). Indem der Gesetzgeber den Grundstückgewinn (Unterschiedsbetrag zwischen Anlagekosten und Veräusserungserlös) von der Ertragssteuer ausnimmt und allein der Grundstückgewinnsteuer unterwirft, bei dieser aber den Abzug der Steuer unbestrittenermassen ausschliesst (vgl. REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N. 46 zu § 166 StG), bringt er mit genügender Deutlichkeit zum Ausdruck, dass der Abzug der Steuer BGE 97 I 784 S. 791 allgemein ausgeschlossen ist. Wenn von einer doppelten steuerlichen Belastung im Umfang der Grundstückgewinnsteuer gesprochen wird, so wird damit angesichts der gesetzlichen Ordnung im Grunde genommen bloss beanstandet, dass diese Steuer nicht vom Grundstückgewinn abgerechnet werden kann. Das ist aber vom

Gesetzgeber, wie in Rechtsprechung und Praxis anerkannt ist, gewollt. Eine Gesetzesauslegung, wie sie von der Beschwerdeführerin gefordert wird, würde überdies zu einer sachlich unbegründeten unterschiedlichen Behandlung von natürlichen und juristischen Personen führen. Freilich gelten, wie die Beschwerdeführerin mit Recht ausführt, für die Besteuerung dieser beiden Gruppen von Steuerpflichtigen verschiedene Regeln. Wenn aber der Grundstücksgewinn (Unterschiedsbetrag zwischen Anlagekosten und Veräusserungserlös) den steuerbaren Ertrag einer Aktiengesellschaft nicht beeinflusst, so erscheint es sachlich nicht gerechtfertigt, eine juristische Person zum Abzug der Grundstückgewinnsteuer zu ermächtigen und einer natürlichen Person eine entsprechende Schmälerung ihres Einkommens zu versagen (vgl. REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, N. 142 zu § 45 StG ; RB VG 1960 Nr. 28 S. 47 ff.). Aus der Gesetzessystematik und dem steuerrechtlichen Prinzip, das der in § 45 Abs. 1 lit. b enthaltenen Ordnung über die Abzugsfähigkeit der Steuern zugrunde liegt, folgt demnach ohne weiteres, dass die von einer Aktiengesellschaft geschuldete Grundstückgewinnsteuer vom steuerbaren Ertrag nicht abgesetzt werden darf. Ob die zürcherische Grundstückgewinnsteuer als Objektsteuer oder als ergänzende Ertragssteuer zu gelten hat, braucht mithin nicht entschieden zu werden. Wäre sie - wie das Verwaltungsgericht annimmt - eine Ertragssteuer, so fiel ein Abzug bereits aufgrund des Wortlauts von § 45 Abs. 1 lit. b StG ausser Betracht; wäre sie eine Objektsteuer, so widerspräche ihr Abzug nach dem Gesagten in klarer Weise dem zürcherischen Steuersystem, dem bei der Auslegung der fraglichen Bestimmung entscheidende Bedeutung zukommt. Da der angefochtene Entscheid somit im Ergebnis nicht willkürlich ist, muss die Beschwerde abgewiesen werden (BGE 96 I 549 Erw. 3).
Dispositiv

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.