

BGer 2C 164/2020 vom 6. Oktober 2020

Bundesgericht, 2020-10-06, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_164_2020

FR: TF 2C 164/2020 du 6 octobre 2020

IT: TF 2C 164/2020 del 6 ottobre 2020

Regeste

Grundstückgewinnsteuer des Kantons Zürich, Steuerperiode 2012 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 73 StHG [SR 642.14]) sind gegeben. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

E. 1.2

Das Bundesgericht wendet das Bundesrecht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG ; BGE 146 IV 88 E. 1.3.2 S. 92) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG ; BGE 145 I 239 E. 2 S. 241).

E. 1.3

Im Unterschied zum Bundesgesetzesrecht geht das Bundesgericht der Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (einschliesslich der Grundrechte) und des rein kantonalen und kommunalen Rechts nur nach, falls und soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG). Die beschwerdeführende Person hat daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (BGE 146 IV 114 E. 2.1 S. 118; 145 V 304 E. 1.1 S. 305 f.).

E. 1.4

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG ; BGE 146 IV 114 E. 2.1 S. 118).

E. 2.1

Wie schon vor der Vorinstanz ersucht die Steuerpflichtige im bundesgerichtlichen Verfahren um die revisionsweise Ermässigung des Grundstückgewinns von Fr. 2'495'257.-- (Sachverhalt, lit. A) um Fr. 838'957.-- auf Fr. 1'656'300.-- (Sachverhalt, lit. G). Ihr Antrag geht damit hinter jenen zurück, den sie vor der Veranlagungsbehörde, der Einsprachebehörde und dem Steuerrekursgericht gestellt hatte. Damals hatte sie beantragt, der Grundstückgewinn von Fr. 2'495'257.-- sei um Fr. 1'148'757.-- auf Fr. 1'346'500.-- herabzusetzen (Sachverhalt, lit. D).

E. 2.2

Die rechnerische Herleitung des im bundesgerichtliche Verfahren gestellten Antrags zeigt auf, dass die Steuerpflichtige die gesamten Steuern und die noch nicht verrechneten Vorjahresverluste angerechnet haben will (Sachverhalt, lit. E). Es ist unbestritten, dass sie dies bei Beanspruchung des Wahlrechts von § 221 Abs. 2 des Steuergesetzes (des Kantons Zürich) vom 8. Juni 1997 (StG/ZH; LS 631.1) hätte erreichen können. Von der Ausübung der Option hat sie in ihrer seinerzeitigen Grundstückgewinnsteuererklärung indes keinen Gebrauch gemacht. Die Veranlagungsverfügung vom 4. Oktober 2012 liess sie in der Folge unangefochten in Rechtskraft erwachsen (Sachverhalt, lit. A). Im bundesgerichtlichen Verfahren beantragt sie, dass die Ausübung der Option auch nachträglich möglich sein müsse. Mithin geht es ihr - auch wenn sie hauptsächlich mit Art. 127 Abs. 3 BV argumentiert - weniger um die Beseitigung eines angeblichen interkantonalen Ausscheidungsverlusts als vielmehr um die nachträgliche Beanspruchung des Abzugs.

E. 2.3.1

Gemäss § 221 Abs. 2 StG /ZH gilt: "Natürliche und juristische Personen, welche mit Liegenschaften handeln, können weitere mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen geltend machen, soweit sie auf deren Berücksichtigung bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer ausdrücklich verzichtet haben." Zu den "mit der Liegenschaft zusammenhängenden Aufwendungen" zählen namentlich die Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten, die Schuldzinsen, Baurechtszinsen, Mäklerhonorare und alle Steuern, die im Zusammenhang mit der Veräusserung des Grundstücks stehen (Gewinnsteuer von Bund, Kanton und Gemeinde, Kapitalsteuer von Kanton und Gemeinde, Grundstückgewinnsteuer von Kanton und Gemeinde usw.; ausführlich dazu Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, N. 135 ff. zu § 221 StG /ZH, insb. N. 140). Die steuerpflichtige Person verfügt, sofern sie als Grundstückshändlerin qualifiziert, über ein Wahlrecht. Sie kann die Option dahingehend ausüben, dass sie die genannten Positionen als Aufwand in der Grundstückgewinnsteuer oder als Aufwand in der Gewinnsteuer geltend macht.

E. 2.3.2

Die Anrechnung operativer Verluste kennt das Steuerrecht des Kantons Zürich hingegen erst seit dem 1. Januar 2019 (§ 224a StG /ZH; BGE 145 II 206). Die bis zu diesem Zeitpunkt herrschende kantonale Rechtslage war - jedenfalls auf innerkantonomer Ebene - verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden (BGE 139 II 373 E. 3.5 S. 379 ff.). Ebenso klar und deutlich hielt das Bundesgericht aber verschiedentlich fest, dass die Wahl des Systems der Grundstückgewinnbesteuerung (monistisch oder dualistisch) sich nicht zuungunsten der übrigen Kantone und der steuerpflichtigen Person auswirken dürfe, die in mehreren Kantonen steuerpflichtig ist (BGE 140 I 114 E. 2.1 S. 116 f.; 139 II 373 E. 4.2 S. 382 ; 131 I 249 E. 6.3 S. 261; so schon BGE 92 I 198 E. 3b S. 200).

E. 2.3.3

Wie das Bundesgericht im Laufe der Zeit immer wieder betont hat, kennt das harmonisierte Steuerrecht von Kantonen und Gemeinden einen Numerus clausus von Rechtsgründen, die es erlauben, auf eine rechtskräftige Verfügung oder einen rechtskräftigen Entscheid zurückzukommen, so die Revision (Art. 51 StHG), die Berichtigung (Art 52 StHG) und die Nachsteuer (Art. 53 f StHG ; BGE 143 II 646 E. 3.1 S. 655; 142 II 433 E. 3.1 S. 437). Weitere Aufhebungs- oder Abänderungsgründe sind ausgeschlossen und können weder von der steuerpflichtigen Person noch von der öffentlichen Hand angerufen werden (zuletzt

Urteil 2C_652/2018 vom 14. Mai 2020 E. 3.2.1 mit zahlreichen Hinweisen).

E. 2.3.4

Eine Revision ist in jedem Fall ausgeschlossen, wenn die antragstellende Person als Revisionsgrund vorbringt, was sie bei der ihr zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (Art. 51 Abs. 2 StHG ; Urteil 2C_495/2018 vom 7. Mai 2019 E. 4.4). Die Begründung für diese gesetzliche Einschränkung ist darin zu finden, dass die Revision als ausserordentliches Rechtsmittel ausgestaltet ist, dem lediglich subsidiärer Charakter zukommt (Urteil 2C_941/2015 vom 9. August 2016 E. 6.3). Hinzu kommt, dass ein Revisionsgesuch innerhalb von 90 Tagen nach Entdeckung des Revisionsgrundes einzureichen ist, spätestens aber innerhalb von zehn Jahren nach der Eröffnung der revisionsbetroffenen Verfügung oder des revisionsbetroffenen Entscheids (Art. 51 Abs. 3 StHG).

E. 2.3.5

Von Harmonisierungsrechts wegen bildet ein angeblicher Verstoss gegen das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung keinen eigenständigen Revisionsgrund. Ob ein solcher unmittelbar aus Art. 127 Abs. 3 BV hergeleitet werden könne, hatte das Bundesgericht noch nicht abschliessend zu beurteilen (BGE 139 II 373 E. 1.5 S. 377; Urteile 2C_495/2018 vom 7. Mai 2019 E. 4.3; 2C_431/2014 vom 4. Dezember 2014 E. 1.4). Im innerkantonalen Zusammenhang kann Art. 127 Abs. 3 BV von vornherein nicht angerufen werden (BGE 139 II 372 E. 3.5 S. 379 ff.).

E. 3.1

Der Kanton Zürich hat in Anwendung seines harmonisierten Grundstückgewinnsteuerrechts, das dem monistischen System folgt (Art. 12 Abs. 4 StHG ; § 216 Abs. 1 StG /ZH), den um die ausserkantonalen operativen Verluste von Fr. 226'679.-- geschmälernten Grundstückgewinn besteuert (Sachverhalt, lit. C). Den im Kanton entstandenen operativen Verlust von Fr. 1'057'267.-- liess er für die Zwecke der Grundstückgewinnsteuer unberücksichtigt. Dies ist verfassungsrechtlich haltbar, geht es hier doch um die Steuerperiode 2012 und trat § 224a StG /ZH erst am 1. Januar 2019 in Kraft (BGE 145 II 206).

E. 3.2

Dem Grundsatz nach hätte dies zur Folge gehabt, dass der nicht zur Anrechnung gebrachte operative Verlust in den Folgeperioden (Art. 25 Abs. 2 StHG) mit den dannzumaligen operativen Gewinnen verrechnet werden könnte. Wie aus den amtlichen Akten hervorgeht, die sachverhaltsergänzend herangezogen werden können (Art. 105 Abs. 2 BGG), bildete der Kanton Zürich nach dem Verkauf der streitbetroffenen Grundstücke vom 11. Januar 2012 indes kein Spezialsteuerdomizil mehr, da die Steuerpflichtige dort kein weiteres Grundeigentum hielt. Dies schloss eine spätere Verlustverrechnung im Kanton Zürich von vornherein aus. Ebenso ausgeschlossen war, dass es zu einer Weiter- bzw. Rückübertragung des Verlusts auf andere Kantone (hier: Kanton Schwyz als Hauptsteuerdomizil bzw. Kanton Waadt als Spezialsteuerdomizil) kommt. Denn dies widerspräche dem Prinzip, dass die Wahl des Systems der Grundstückgewinnbesteuerung (monistisch oder dualistisch) sich nicht zuungunsten der übrigen Kantone auswirken darf (vorne E. 2.3.2).

E. 3.3.1

Die Steuerpflichtige macht vorab geltend, es handle sich in ihrem Fall um keinen innerkantonalen Sachverhalt, sondern um eine Frage des Schlechterstellungsverbots (Art. 127 Abs. 3 BV ; BGE 140 I 114 E. 2.3.1 S. 117 f.). Zur Begründung bringt sie vor, im Unterschied zu Unternehmen mit Zugehörigkeit zum Kanton Zürich werde sie in der Zukunft keine Verlustverrechnung mehr vornehmen können.

E. 3.3.2

Aufgrund des vom Bundesgericht zu Art. 127 Abs. 3 BV (bzw. seinerzeit Art. 46 Abs. 2 BV 1874) entwickelten Schlechterstellungsverbots darf ein Kanton ein Steuersubjekt grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten, weil es nicht im vollen Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge seiner territorialen Beziehungen auch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (BGE 140 I 114 E. 2.3.1 S. 117 f.). Dieser Tatbestand ist mit Blick auf den vorliegenden Sachverhalt nicht erfüllt: Der Kanton Zürich behandelt die Steuerpflichtige nicht anders als eine andere steuerpflichtige Person, die von der Ausübung des Wahlrechts von § 221 Abs. 2 StG /ZH abgesehen hat und deren Zugehörigkeit zum Kanton Zürich in der Steuerperiode 2012 endet. Weiter ist die Vorinstanz bundesrechtskonform zum Schluss gelangt, dass auch kein interkantonaler Ausscheidungsverlust vorliegt, den es kraft Art. 127 Abs. 3 BV zu beheben gälte (Sachverhalt, lit. E). So fehlt es namentlich an einer aktuellen interkantonalen Doppelbesteuerung, nachdem die Vorinstanz für das Bundesgericht verbindlich festgehalten hat, weder das Hauptsteuerdomizil (Schwyz; Sachverhalt, lit. C) noch das zweite Spezialsteuerdomizil (Waadt; Sachverhalt, lit. B) habe in der Steuerperiode 2012 einen Gewinn besteuert.

E. 3.3.3

Soweit die Steuerpflichtige unter dem Aspekt von Art. 127 Abs. 3 BV "vorsorglich" die Veranlagungsverfügungen der Kantone Schwyz und Waadt zur Steuerperiode 2012 anfight (Sachverhalt, lit. G), bleiben die Vorbringen vage und kaum substantiiert, was der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (Art. 106 Abs. 2 BGG ; vorne E. 1.3) widerspricht. Auf die Rügen ist nicht weiter einzugehen.

E. 3.4.1

Weiter trägt die Steuerpflichtige vor, der streitbetroffene § 221 Abs. 2 StG /ZH müsse auch nachträglich - also gegenüber einer in Rechtskraft erwachsenen Veranlagungsverfügung - angerufen werden können. Entsprechend focht sie die rechtskräftige Veranlagungsverfügung vom 4. Oktober 2012 mit einem Revisionsgesuch an.

E. 3.4.2

Auszugehen ist davon, dass es einer steuerpflichtigen Person möglich sein muss, die auf § 221 Abs. 2 StG /ZH gestützte Option wirksam auszuüben. Dies ergibt sich unmittelbar aus Art. 9 BV , der den Rechtsunterworfenen einen Rechtsanspruch auf Behandlung durch die staatlichen Organe ohne Willkür und nach Treu und Glauben verleiht. Die streitbetroffene Norm ist rein kantonalrechtlicher Natur; eine harmonisierungsrechtliche Vorgabe zu § 221 Abs. 2 StG /ZH fehlt. Entsprechend kann und muss die Norm verfassungskonform ausgelegt werden, zumal eine solche Auslegung hier auch tatsächlich möglich ist (BGE 146 I 70 E. 4 S. 73 mit Hinweisen).

E. 3.4.3

Dementsprechend ist folgendes von Bedeutung: Die ordentliche Generalversammlung einer Aktiengesellschaft hat innerhalb von sechs Monaten nach Abschluss des Geschäftsjahres stattzufinden (Art. 699 Abs. 2 OR). Anschliessend besteht eine vom kantonalen Recht zu bestimmende Frist, innerhalb welcher die Steuererklärung einzureichen ist. Im Kanton Zürich scheint es der Praxis (des Regierungsrates) zu entsprechen, dass die juristischen Personen ihre Steuererklärung bis zum 30. September des auf das Geschäftsjahr folgenden Jahres einzureichen haben (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 29 zu § 33 StG /ZH). Spätestens nach Ablauf der handelsrechtlichen Frist von sechs Monaten seit Ablauf des Geschäftsjahrs muss einer Aktiengesellschaft bekannt sein, ob und in welcher Höhe in diesem Geschäftsjahr ein Gewinn oder Verlust angefallen ist.

E. 3.4.4

Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz erfolgte die Handänderung am 11. Januar 2012, worauf die Belegenheitsgemeinde den Grundstückgewinn mit Veranlagungsverfügung vom 4. Oktober 2012 festlegte. Den amtlichen Akten lässt sich überdies entnehmen (Art. 105 Abs. 2 BGG), dass die Steuerpflichtige das Geschäftsjahr in Einklang mit dem Kalenderjahr abschliesst. Am 4. Oktober 2012 konnte damit noch nicht mit hinreichender Sicherheit absehbar sein, ob ein handelsrechtlicher bzw. gewinnsteuerrechtlicher Gewinn oder Verlust vorliege. Dass diesem Umstand aber erhebliche Bedeutung zukommt, liegt auf der Hand, nachdem eine steuerpflichtige Person die Option im Sinne von § 221 Abs. 2 StG /ZH nur wirksam ausüben kann, wenn sie über alle rechtserheblichen Tatsachen verfügt, die zur Ausübung des Wahlrechts erforderlich sind. In einer vergleichbaren Situation hat das Bundesgericht erkannt, dass es unhaltbar wäre, die steuerpflichtige Person auf den Weg der Revision zu verweisen. Könnte die Veranlagung mangels genauer Kenntnis der anrechenbaren Verluste noch nicht definitiv vorgenommen werden, so sei die Steuer einstweilen aufgrund provisorisch festgesetzter Steuerfaktoren zu beziehen (Urteile 2C_689/2010 vom 4. April 2011 E. 3; 2A.585/2005 vom 8. Mai 2006 E. 3.4.2).

E. 3.4.5

Die Belegenheitsgemeinde hat die Grundstückgewinnsteuer dennoch definitiv veranlagt. Dies führte nicht zur Nichtigkeit, sondern zur Anfechtbarkeit. Entscheide sind nur nichtig, wenn der ihnen anhaftende Mangel besonders schwer wiegt, wenn er sich als offensichtlich oder zumindest leicht erkennbar erweist und die Rechtssicherheit durch die Annahme der Nichtigkeit nicht ernsthaft gefährdet wird. Inhaltliche Mängel einer Entscheidung führen nur ausnahmsweise zur Nichtigkeit. Als Nichtigkeitsgründe kommen vorab funktionelle und sachliche Unzuständigkeit der entscheidenden Behörde sowie krasse Verfahrensfehler in Betracht (BGE 145 III 436 E. 4 S. 438; 144 IV 362 E. 1.4.3 S. 368; 139 II 243 E. 11.2 S. 260; 138 II 501 E. 3.1 S. 503 ; 137 I 273 E. 3.1 S. 275).

E. 3.4.6

Der Steuerpflichtigen war es unbenommen, Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung vom 4. Oktober 2012 zu erheben. Die Begründung hätte sich grundsätzlich darin erschöpfen können, das Geschäftsjahr sei noch nicht vollendet, weshalb es ihr nach Treu und Glauben unmöglich sei, abschliessend darüber zu entscheiden, ob sie von der Option im Sinne von § 221 Abs. 2 StG /ZH Gebrauch machen oder den Aufwand doch eher in der Gewinnsteuer zum Abzug bringen wolle. Diesen Einwand hat sie unterlassen und die Veranlagungsverfügung vom 4. Oktober 2012 mangels Einsprache unangefochten in

Rechtskraft erwachsen lassen.

E. 3.4.7

Es kann offenbleiben, ob das Revisionsgesuch an Art. 51 Abs. 2 StHG zu scheitern hätte, da der Revision als ausserordentlichem Rechtsmittel lediglich subsidiärer Charakter zukommt (vorne E. 2.3.4). Das Revisionsgesuch war so oder anders abzuweisen: Die Generalversammlung zum Geschäftsjahr 2012 hatte gemäss Art. 699 Abs. 2 OR spätestens am 30. Juni 2013 stattzufinden (vorne E. 3.4.3). Bis dahin musste der Steuerpflichtigen klar sein, dass das Geschäftsjahr 2012 mit einem operativen Verlust abgeschlossen hatte und dass sie in der Steuerperiode 2013 im Kanton Zürich nicht mehr steuerpflichtig sein würde, was einer künftigen Verlustverrechnung im Kanton Zürich entgegenstehen musste (vorne E. 3.2). Mithin hätte sie spätestens mit dem Einreichen der ordentlichen Steuererklärung um Revision der Grundstückgewinnsteuerveranlagung ersuchen müssen. Wann sie die Steuererklärung einreichte, kann dem angefochtenen Entscheid nicht entnommen werden. Vorinstanzlich festgestellt ist immerhin, dass die Veranlagungsverfügung des KStA/ZH am 27. Oktober 2014 erging (Sachverhalt, lit. 1), was darauf schliessen lässt, dass die Steuererklärung bis dahin vorgelegt worden war. Die Steuerpflichtige erhob das Revisionsgesuch erst am 20. April 2016 (Sachverhalt, lit. D). Zu diesem Zeitpunkt war die 90-tägige Frist zur Einreichung des Revisionsgesuchs längst verstrichen (Art. 51 Abs. 3 StHG ; vorne E. 2.3.4).

E. 3.4.8

Zu keinem anderen Ergebnis führt die Berufung auf die Verhältnismässigkeit der Besteuerung (Art. 127 Abs. 2 BV) und den Vorrang des Bundesrechts (Art. 49 Abs. 1 BV ; Sachverhalt, lit. G). Die fehlende Möglichkeit der Revision ergibt sich aus Art. 51 Abs. 3, gegebenenfalls auch Art. 51 Abs. 2 StHG , was aber nicht zu prüfen ist. Mithin besteht eine klare eidgenössische gesetzliche Grundlage, die als solche für das Bundesgericht massgeblich ist (Art. 190 BV) und insbesondere auch dem rein kantonalen Recht vorzugehen hat. Da es sich bei Art. 51 StHG um ein Bundesgesetz handelt, herrscht zwar kein Prüfungsverbot, aber ein Anwendungsgebot (Urteil 9C_737/2019 vom 22. Juni 2020 E. 4.4, zur Publ. vorgesehen ; 144 I 340 E. 3.2 S. 345 f.). Die Möglichkeit der Revision wird vorliegend durch den angefochtenen Entscheid jedenfalls im Ergebnis nicht bundesrechtswidrig eingeschränkt.

E. 3.5

Die Beschwerde erweist sich als unbegründet. Sie ist abzuweisen.

E. 4

Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Steuerpflichtigen aufzuerlegen. Dem Kanton Zürich, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

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