

BGer 2C_230/2017 vom 26. Januar 2018

Bundesgericht, 2018-01-26, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_230_2017

FR: TF 2C_230/2017 du 26 janvier 2018

IT: TF 2C_230/2017 del 26 gennaio 2018

Erwägungen

E. 1.1

Das angefochtene Urteil wurde von einer kantonale letztinstanzlich zuständigen Gerichtsbehörde erlassen. Es enthält einen Entscheid in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, welcher unter keinen Ausschlussgrund nach Art. 83 BGG fällt und daher mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht angefochten werden kann (Art. 82 lit. a BGG i.V.m. Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14], Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG). Die Kantonale Steuerverwaltung ist gestützt auf Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG in Verbindung mit Art. 73 Abs. 2 StHG zur Beschwerde legitimiert (vgl. BGE 134 I 303 E. 1.2 S. 305 f.; 134 II 124 E. 2.6.3 S. 130 f.; Urteil 2C_991 + 992/2011 vom 18. Juli 2012 E. 2.1, Urteil 2C_365/2009 vom 24. März 2010 E. 2.1). Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist einzutreten (Art. 42 und 100 BGG).

E. 1.2

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht und Völkerrecht gerügt werden. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinn von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 BGG).

E. 2.1

Art. 12 Abs. 4 StHG räumt den Kantonen ausdrücklich die Möglichkeit ein, die Grundstückgewinnsteuer auch auf Gewinnen aus der Veräusserung von Geschäftsvermögen zu erheben. Die Kantone sind frei, ob sie Kapitalgewinne auf Liegenschaften des Geschäftsvermögens nach dem dualistischen System mit der allgemeinen Einkommens- und Gewinnsteuer oder nach dem monistischen System mit der besonderen Grundstückgewinnsteuer erfassen wollen (Art. 12 Abs. 4 StHG ; BGE 143 II 382 E. 2.1 u. 2.2 S. 384 f. m.w.H.).

E. 2.1.1

Im dualistischen System, wie es Art. 12 Abs. 1 StHG vorsieht, erfasst der Gesetzgeber Grundstückgewinne juristischer Personen mit der Gewinnsteuer, während die Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens der Grundstückgewinnsteuer unterliegen. Im monistischen System nach Art. 12 Abs. 4 StHG fällt die Grundstückgewinnsteuer ungeachtet dessen an, ob Grundstücke des Privat- oder des Geschäftsvermögens veräussert wurden. Folgt ein Kanton dem monistischen System, so muss er die entsprechenden Gewinne von der Einkommens- und Gewinnsteuer ausnehmen oder die Grundstückgewinnsteuer auf die Einkommens- und Gewinnsteuer anrechnen (Art.

12 Abs. 4 zweite Satzhälfte StHG; vgl. zum Ganzen u.a. BGE 143 II 382 E. 2.1 u. 2.2 S. 384 f. m.w.H.).

E. 2.1.2

Der Kanton Basel-Landschaft folgt dem monistischen System. Die basellandschaftliche Grundstückgewinnsteuer (§§ 71 ff. des Steuergesetzes vom 7. Februar 1974 [StG-BL; SGS 311]) erfasst einheitlich sowohl private als auch geschäftliche Grundstückgewinne. Sie nimmt die bei der Veräusserung von Geschäftsvermögen erzielten Grundstückgewinne von der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer aus.

E. 2.2

Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG Gewinne bei der Veräusserung eines Grundstücks, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt.

E. 2.2.1

Das Gesetz führt die massgeblichen Rechtsbegriffe - "Erlös", "Anlagekosten" und "Ersatzwert" - nicht näher aus und überlässt daher den Kantonen bei der Umschreibung des steuerbaren Gewinns einen gewissen Gestaltungsspielraum. Insofern stellt sich das kantonale Grundstückgewinnsteuerrecht als kantonales Recht dar (Art. 1 Abs. 3 StHG ; vgl. u.a. BGE 143 II 382 E. 3.1 u. 3.3 S. 387 f. m.w.H.).

Die Kantone haben aber bei der Umschreibung des Steuerobjekts und dessen Bemessung den harmonisierungsrechtlichen Rahmen zu beachten. Entsprechend wird der Gestaltungsspielraum eingeschränkt, besonders mit Blick darauf, dass Grundstückgewinn- und Einkommens- bzw. Gewinnsteuer eng miteinander verbunden sind (vgl. BGE 143 II 382 E. 4.1 S. 388 f. m.w.H.).

E. 2.2.2

Art. 12 Abs. 4 StHG ist zur Gewinnermittlungsmethode keine direkte Aussage zu entnehmen. Auch die Botschaft zum StHG enthält nichts zu der Frage, wie weit das "Ausgenommensein" von der Einkommens- und Gewinnsteuer reicht. Die parlamentarischen Beratungen geben dazu ebenfalls nichts her. Zu den Anlagekosten und der Differenz zwischen Erwerbspreis und Ersatzwert führt die Botschaft aus, es stehe den Kantonen frei, bei Altbesitz den effektiv erzielten Gewinn zu erfassen oder eine "Limite für die Gewinnermittlung" ("limite lors du calcul du gain imposable"; "limite per il calcolo del guadagno imponibile") zu setzen (Botschaft vom 25. Mai 1983 über die Steuerharmonisierung, BBl 1983 III 1, 100 zu Art. 15 E-DBG).

Den Kantonen wird die Möglichkeit eingeräumt, den Begriff des Ersatzwerts in zeitlicher Hinsicht, beispielsweise aus Praktikabilitätsgründen, zu definieren und damit den Erwerbspreis abzulösen. Diese im StHG vorgesehene Möglichkeit bringt es mit sich, dass realisierte Mehrwerte in einem gewissen Umfang (im Rahmen der Differenz zwischen Erwerbspreis und Ersatzwert) nicht besteuert werden, es somit zu einer grundsätzlich verpönten (teilweisen) Steuerbefreiung kommt (Bericht der Expertenkommission zur Prüfung des Einsatzes des Steuerrechts für wohnungs- und bodenpolitische Ziele, Bern 1994, S. 147; die Expertenkommission empfahl, aus praktischen Überlegungen [Aufbewahrung von Unterlagen durch die Steuerpflichtigen und die Steuerbehörden] dennoch einen Ersatzwert beizubehalten, die Frist für einen solchen indessen auf dreissig Jahre auszudehnen).

Auch bei einer zeitlichen Begrenzung der Bemessung des Grundstückgewinns bleibt dieser die sachliche Bemessungsgrundlage: Mit dem "Ersatzwert" werden die Gestehungskosten zu einem bestimmten, vom kantonalen Gesetzgeber festzulegenden Zeitpunkt gesetzlich fingiert. Dabei ist der Ersatzwert harmonisierungsrechtlich als wirtschaftlicher Begriff zu verstehen und so zu bestimmen, dass er jenen Wert zum Ausdruck bringt, der dem Erwerbspreis zum gesetzlich festgelegten Zeitpunkt entspricht (vgl. zum Ganzen u.a. auch schon das Urteil 2C_77/2013 vom 6. Mai 2013 E. 5.2 in: StE 2013 B 44.12.3 Nr. 7).

E. 2.2.3

Der Kanton Basel-Landschaft stellt bei der Bestimmung des Grundstückgewinns als Differenz zwischen dem Veräusserungserlös und den Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) bei einem mehr als 20 Jahre zurückliegenden Erwerb anstelle des Erwerbspreises als Ersatzwert auf den Verkehrswert vor 20 Jahren ab, sofern kein höherer Erwerbspreis nachweisbar ist (§ 77 Abs. 2 StG -BL; vgl. z.B. auch § 220 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [LS 631.1], wo es sich allerdings um ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen handelt; er ist berechtigt, nicht verpflichtet, den Ersatzwert anstelle des effektiven Erwerbspreises zu beanspruchen; vgl. dazu auch das Urteil 2C_705/2011 vom 26. April 2012 E. 4.3.3).

Die Regelung wirkt sich zugunsten der steuerpflichtigen Person aus, da der Verkehrswert vor 20 Jahren in der Regel höher als der tatsächliche Erwerbspreis ist (THOMAS P. WENK, in: Peter B. Nefzger/Madeleine Simonek/Thomas P. Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 2004, § 77 N. 7). Hier hat die Berücksichtigung des Verkehrswerts vor zwanzig Jahren unbestrittenermassen dazu geführt, dass der Grundstückgewinn mit Fr. 2'049'216.05 viel niedriger als der handelsrechtlich ermittelte Grundstückgewinn (d.h. Fr. 7'220'944.--) ausfiel.

E. 2.3

Die Grundstückgewinnsteuer ist eine Spezialeinkommenssteuer, die im Umfang ihres Steuerobjekts an die Stelle der ordentlichen Einkommens- und Gewinnbesteuerung tritt. Die Verrechnung von Geschäftsverlusten mit dem Grundstückgewinn ist dem Wesen der Grundstückgewinnsteuer als Objektsteuer grundsätzlich fremd (BGE 139 II 373 E. 3.5 S. 380).

E. 2.3.1

Ob ein Kanton im Rahmen der Grundstückgewinnsteuerveranlagungen einer Verlustsituation Rechnung tragen muss und inwieweit, bestimmt das kantonale Recht. Das Steuerharmonisierungsgesetz stellt diesbezüglich keine Vorschriften auf. Es verpflichtet den Kanton auch nicht, solche Verluste bei der Grundstückgewinnbesteuerung zu berücksichtigen. Sofern der Kanton solche Verrechnungen zulässt, erfolgt dies aufgrund des ihm im Rahmen der Steuerharmonisierung verbliebenen Spielraums nach kantonalem Recht. Auch ohne entsprechende bundesrechtliche Vorgabe haben unter dem Einfluss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur interkantonalen Verlustverrechnung (vgl. dazu näher hinten E. 3) sämtliche Kantone mit monistischem System, bisher mit Ausnahme des Kantons Zürich, einen Verlustabzug bei der Grundstückgewinnsteuer eingeführt (vgl. u.a. BGE 139 II 373 E. 3.5 S. 380; Urteile 2C_1080/2014 vom 5. Juli 2016 E. 5.4.1 u. 2C_747/2010 vom 7. Oktober 2011 E. 5.4 in: ASA 80 S. 609).

E. 2.3.2

§ 79 Abs. 3 StG /BL sieht vor, dass wenn das Geschäftsjahr einer steuerpflichtigen Person in der Steuerperiode, in der ein Grundstücksgewinn auf einem zum Geschäftsvermögen gehörenden Grundstück erzielt wurde, mit einem Verlust abschliesst, dieser vom betreffenden Grundstücksgewinn abgezogen werden kann.

Die Beschwerdegegnerin hat dementsprechend den Verlust gemäss der Veranlagungsverfügung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 von Fr. 4'594'171.-- vom Grundstücksgewinn (vor Verlustverrechnung) von Fr. 2'049'216.05 in Abzug gebracht. Damit ergab sich ein Grundstücksgewinn von Fr. 0.--, ohne dass der Verlust gemäss Veranlagungsverfügung für die Kantons- und Gemeindesteuer 2012 vollständig verrechnet wurde (rechnerischer Rest: Fr. 4'594'171.-- abzüglich Fr. 2'049'216.05 = Fr. 2'544'954.95). Im Streit steht nun, ob dieser rechnerische Rest im Rahmen der Veranlagung für die Staats- und Gemeindesteuer 2013 (Gewinnsteuer) zur Verrechnung gebracht werden kann.

E. 2.4

Die im konkreten Fall erfolgte Gewinnermittlung (bzw. Verlustverrechnung) bei der Grundstücksgewinnsteuer hält sich zwar innerhalb der den monistischen Kantonen im Rahmen von Art. 12 Abs. 4 StHG zugestandenen Freiräume, da es den Kantonen nicht verwehrt ist, selbst in der hier massgeblichen Einzelhypothese (vgl. oben E. 2.2) Betriebsverluste (und damit auch Vorjahresverluste) innerkantonal bei der Berechnung des Grundstücksgewinnsteuer zu berücksichtigen (vgl. oben E. 2.3). Wenn aber die Verrechnung von Geschäftsverlusten mit dem Grundstücksgewinn dem Wesen der Grundstücksgewinnsteuer als Objektsteuer grundsätzlich fremd ist (vgl. oben E. 2.3 einleitend), dann ist es nicht sachgerecht, im Rahmen einer allfälligen Rückübertragung des noch nicht vollumfänglich konsumierten Verlustvortrags in die Sphäre der Gewinnsteuer darauf abzustellen, wie die Berechnung bei der Grundstücksgewinnsteuer vorgenommen worden ist.

E. 2.4.1

Gemäss Art. 24 Abs. 1 StHG unterliegt der Gewinnsteuer der gesamte Reingewinn. Diese Bestimmung stellt als Grundlage somit auf das Ergebnis der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung (mit steuerrechtlichen Korrekturen) ab. Bei dem nach diesen Regeln des Handelsrechts ermittelten Grundstücksgewinn ist auch im Fall der hier beanspruchten Rückübertragung anzusetzen. Unter Zugrundelegung des Massgeblichkeitsprinzips stellt der verbleibende Restbetrag aber keinen Verlust dar, bzw. einen - wie die Beschwerdeführerin zutreffend ausführt - bloss "künstlichen" Verlust, der nicht zur Verrechnung zuzulassen ist.

E. 2.4.2

Das bedeutet hier, dass zwar nach den Regeln von § 79 Abs. 3 und 4 StG /BL für die Verlustverrechnung bei der Grundstücksgewinnsteuer der Betriebsverlust 2012 von Fr. 835'556.-- und die Vorjahresverluste von Fr. 3'758'615.--, d.h. total (Fr. 835'556.-- + Fr. 3'758'615.-- =) Fr. 4'594'171.-- berücksichtigt werden konnten. Bei der nachmaligen Prüfung im Rahmen der Gewinnsteuer hätte jedoch - entgegen der Auffassung des Kantonsgerichts - vom nach den für die Gewinnsteuer massgeblichen Regeln ermittelten Grundstücksgewinn von Fr. 7'220'944.-- ausgegangen werden müssen, und nicht etwa vom erheblich geringeren, nach den Regeln über die Ermittlung des Grundstücksgewinns ermittelten Betrag von Fr. 2'049'216.05. Das schliesst eine Verrechnung des bei der Grundstücksgewinnsteuer noch nicht berücksichtigten Restbetrags aus.

E. 3

Eine solche Beurteilung stimmt mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu den entsprechenden Fragen im Bereich der interkantonalen Doppelbesteuerung überein.

E. 3.1

In BGE 140 I 114 hatte das Bundesgericht im Rahmen einer geltend gemachten Verletzung von Art. 127 Abs. 3 BV einen mit der hier massgeblichen Konstellation vergleichbaren Sachverhalt zu prüfen.

E. 3.1.1

Eine Gesellschaft mit Hauptsitz in Graubünden (dualistisches System) und einer Zweigniederlassung in Zürich (monistische Regelung) hatte Terrain im Kanton Zürich veräussert. Handelsrechtlich resultierte ein Gewinn (Buchgewinn und Wertzuwachsgegninn), während sich bei der zürcherischen Grundstückgegninnsteuer ein Verlust ergab. Grund dafür war - vergleichbar mit dem vorliegenden Fall - der Umstand, dass bei der Bemessung der Grundstückgegninnsteuer der Verkehrswert vor zwanzig Jahren in Abzug gebracht wurde. Die Gesellschaft wies - unter Berücksichtigung unbestrittener Vorjahresverluste, aber auch des Jahresergebnisses einschliesslich des handelsrechtlichen Gewinns aus dem Liegenschaftenverkauf - insgesamt einen Jahresverlust aus, weshalb der Kanton Graubünden (ohnehin) einen Jahresgegninn von Fr. 0.-- veranlagte. In der Folgeperiode, in welcher die Gesellschaft ein positives Ergebnis auswies, stellte sich die Frage, ob der Verlustvortrag um den Betrag des realisierten konjunkturellen Mehrwerts zu erhöhen sei.

E. 3.1.2

In einer solchen Situation entspricht es gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung den harmonisierungsrechtlichen Vorgaben und dem Massgeblichkeitsprinzip, dass der Kanton des Hauptsitzes auf den handelsrechtlich massgeblichen Gewinn (Buchgewinn und Wertzuwachsgegninn) abstellt. Indem in einer ersten Phase alle Wertzuwachsgegninne in vollem Umfang in die Steuerausscheidung einbezogen werden, werden vergleichbare Verhältnisse herbeigeführt, obwohl beide Kantone unterschiedlichen Systemen folgen; zudem wird so berücksichtigt, dass (auch) der Grundstückkanton einen etwaigen Betriebsverlust mitzutragen hat. In einer zweiten Phase kann der Grundstückkanton einzig noch den verbleibenden Grundstückgegninn beanspruchen (BGE 140 I 114 E. 3.3.1 - 3.3.3 S. 122 f.).

E. 3.1.3

Als Ergebnis ist somit für die Ermittlung des massgeblichen satzbestimmenden Gesamtergebnisses und die auf diesem fussende Steuerausscheidung auf das für die Gewinnsteuer massgebliche handelsrechtliche Ergebnis abzustellen, nicht etwa auf den vom Liegenschaftskanton aufgrund des Verkehrswerts vor zwanzig Jahren ermittelten Grundstückgegninn. Dadurch verletzt der Kanton des Hauptsteuerdomizils weder geltende Kollisionsnormen noch erhebt er eine Steuer, die dem Liegenschaftskanton zustehen würde. Ebenso wenig wird der Pflichtige im Kanton des Hauptsitzes deshalb stärker belastet, weil er nicht im vollen Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge territorialer Beziehungen auch im Liegenschaftskanton steuerpflichtig ist (BGE 114 I 140 E. 3.4 S. 123 f.).

E. 3.2

Für den hier zu beurteilenden innerkantonalen Rahmen ergibt sich daraus die Bestätigung, dass der bei der Grundstückgewinnsteuer nur teilweise angerechnete Verlustvortrag nicht im Ausmass des verbleibenden Restbetrags bei der Gewinnsteuer der Nachfolgeperiode in Abzug gebracht werden kann. Indem die Vorinstanz den entsprechenden Abzug zugelassen hat, hat sie gegen Bundesrecht verstossen.

E. 4.1

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde gutzuheissen, der angefochtene Entscheid des Kantonsgerichts aufzuheben und der Einspracheentscheid der Beschwerdeführerin vom 4. Juni 2015 zu bestätigen.

E. 4.2

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der unterliegenden Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Über die Kosten- und Entschädigungsfolgen im kantonalen Verfahren hat die Vorinstanz neu zu befinden (Art. 68 Abs. 5 BGG).

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