

BGer 9C 628/2022 vom 31. Januar 2023

Bundesgericht, 2023-01-31, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_628_2022

FR: TF 9C 628/2022 du 31 janvier 2023

IT: TF 9C 628/2022 del 31 gennaio 2023

Regeste

Grundstückgewinnsteuer des Kantons Zürich, Steuerperiode 2013 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Angefochten ist der Entscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des Grundstückgewinnsteuerrechts. Die Vorinstanz hat das Verfahren zwar an die Beschwerdeführerin zurückgewiesen. Die Rückweisung betrifft allerdings nur noch die rechnerische Umsetzung des angefochtenen Entscheids, sodass es sich dabei um einen Endentscheid handelt. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist zulässig (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 90 BGG) und die Stadt Zürich zur Beschwerde legitimiert (Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG , Art. 73 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14], § 214 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [StG/ZH; LS 631.1]; vgl. Urteil 2C_380/2021 vom 28. Februar 2022 E. 1, nicht publ. in: BGE 148 II 259 , aber in: StE 2022 B 42.34 Nr. 4, SVR 2022 BVG Nr. 33 S. 115).

E. 1.2

Die Beschwerdeführerin beantragt die Bestätigung des "Veranlagungsbeschlusses des Steueramts Zürich vom 19. November 2019 in Übereinstimmung mit dem Einsprachebeschluss des Steueramts Zürich vom 2. März 2021 und dem Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 28. September 2021". Der Veranlagungsbeschluss ist mit den anderen beiden Entscheiden nicht deckungsgleich, hat die Beschwerdeführerin doch im Einspracheentscheid gewisse Aufwendungen zum Abzug zugelassen, deren Abzug sie im Veranlagungsbeschluss noch verweigert hatte (vgl. oben Sachverhalt B.). Unter Berücksichtigung der Beschwerdebegründung ist davon auszugehen, dass nur noch die Anrechnung des Verlustvortrags im Streit liegt und die Beschwerdeführerin in Wahrheit die Bestätigung des Rekursentscheids der Unterinstanz anstrebt, in welchem der deckungsgleiche Einspracheentscheid aufgegangen ist (Devolutiveffekt). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 42, Art. 100 Abs. 1 BGG) ist in diesem Sinne einzutreten.

E. 2

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des

nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteil 2C_1081/2015 vom 12. Dezember 2016 E. 1.4, nicht publ. in: BGE 143 II 33). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (BGE 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2).

E. 3

Die Beschwerdeführerin macht geltend, die Vorinstanz habe das Bundesrecht, namentlich das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht, falsch angewendet, indem sie die Anrechnung des Verlustvortrags der Steuerpflichtigen an die Grundstückgewinne aus der Veräusserung der Stockwerkeigentumsanteile angeordnet habe.

E. 3.1

Eine gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende Doppelbesteuerung liegt vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung). Ausserdem darf ein Kanton ein Steuersubjekt grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten, weil es nicht im vollen Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge seiner territorialen Beziehung auch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (Schlechterstellungsverbot; vgl. BGE 140 I 114 E. 2.3.1 ; 138 I 297 E. 3.1 ; 137 I 145 E. 2.2 ; 134 I 303 E. 2.1; Urteile 2C_974/2019 vom 17. Dezember 2020 E. 13.1; 2C_350/2018 vom 17. Juni 2019 E. 2, in: StE 2019 A 24.41.2 Nr. 2). Eine unzulässige Doppelbesteuerung ist grundsätzlich gegeben, wenn ein Steuerpflichtiger in mehreren Kantonen zusammen mehr als sein gesamtes Reineinkommen zu versteuern hat, also mehr als bei Konzentration der Steuerpflicht in einem Kanton (BGE 131 I 249 E. 6.2; 107 Ia 41 E. 1a ; 93 I 236 E. 2 ; 66 I 43 E. 6).

E. 3.2

Nach einem Grundsatz des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts sind das Grundeigentum und die Erträge daraus dem Liegenschaftskanton zur ausschliesslichen Besteuerung vorbehalten (BGE 140 II 353 E. 7.1 ; 132 I 220 E. 3.1; 119 Ia 46 E. 3; Urteil 2C_1039/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 4.1, in: StE 2022 A 24.43.2 Nr. 7, StR 77/2022 S. 36, mit weiteren Hinweisen). Diesem Grundsatz räumte das Bundesgericht früher nicht nur in qualitativer, sondern auch in quantitativer Hinsicht absolute Geltung ein; die Regel, dass eine gewinnsteuerpflichtige Gesellschaft in mehreren auf dem Boden der Reingewinnbesteuerung stehenden Kantonen zusammen nicht mehr als ihren Gesamtreingewinn versteuern muss, hatte insoweit zurückzutreten. Liegenschaftskantone waren deshalb nicht verpflichtet, Verluste und Aufwandüberschüsse aus anderen Kantonen zu übernehmen (vgl. BGE 116 Ia 127 E. 2b; 111 Ia 120 E. 2a ; 93 I 242 E. 2; Urteil 2P.439/1997 vom 27. Oktober 1999 E. 3a, in: StR 55/2000 S. 182). Mit der in BGE 131 I 249 begründeten Rechtsprechung ist das Bundesgericht hiervon abgerückt und dazu übergegangen, der Vermeidung von Ausscheidungsverlusten den Vorrang zu geben (vgl. BGE 140 I 114 E. 2.3.2; 139 II 373 E. 4.4 ; 132 I 220 E. 5 ; 131 I 285 E. 4.1 ; 131 I 249 E. 6.3). Nach dieser jüngeren Rechtsprechung müssen Liegenschaftskantone Verluste und

Aufwandüberschüsse aus anderen Kantonen im Rahmen der Reingewinnbesteuerung übernehmen. Der Liegenschaftskanton hat Verluste und Aufwandüberschüsse aus anderen Kantonen zudem auch dann mit den Wertzuwachsgegewinnen der steuerpflichtigen Gesellschaft zu verrechnen, wenn er diese mit der Grundstückgewinnsteuer als Objektsteuer erfasst (sog. monistisches System; Art. 12 Abs. 4 StHG), selbst wenn er insoweit auch innerkantonale Verluste und Aufwandüberschüsse nicht zum Abzug zulässt (vgl. BGE 145 II 206 E. 3.3.1 und 3.3.2; 139 II 373 E. 4.3). In diesem Fall lässt sich dem Liegenschaftskanton zwar nicht vorwerfen, dass er Steuerpflichtige aufgrund ihrer territorialen Beziehung zu einem anderen Kanton diskriminiere und so gegen das Schlechterstellungsverbot verstosse. Jedoch steht die Wahl des Systems der Grundstückgewinnbesteuerung (monistisch oder dualistisch) - wie jeder kantonale Gestaltungsspielraum im Bereich der direkten Steuern (vgl. bereits BGE 48 I 349 E. 2) - unter dem doppelbesteuerungsrechtlichen Vorbehalt, dass sie sich nicht zuungunsten der übrigen Kantone und der steuerpflichtigen Person auswirkt, die in mehreren Kantonen steuerpflichtig ist (BGE 140 I 114 E. 2.1; 139 II 373 E. 4.2; 131 I 249 E. 6.3; 92 I 198 E. 3b; Urteil 2C_1039/2020 vom 6. Oktober 2021 E. 4.2, in: StE 2022 A 24.43.2 Nr. 7, StR 77/2022 S. 36).

E. 3.3

Nach harmonisiertem Gewinnsteuerrecht unterliegt der gesamte Reingewinn der kantonalen Gewinnsteuer (Art. 24 Abs. 1 StHG). Damit ist der Saldo der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung gemeint, die zusammen mit der handelsrechtlichen Bilanz für die Gewinnsteuern des Bundes und der Kantone grundsätzlich massgebend ist (sog. Massgeblichkeitsprinzip; vgl. zur direkten Bundessteuer BGE 141 II 83 E. 3.1; 137 II 353 E. 6.2; 136 II 88 E. 3.1.; zu den kantonalen Steuern Urteil 2C_119/2018 vom 14. November 2019 E. 3.3, in: StE 2020 B 73.13 Nr. 2, mit Hinweisen). Für die Ermittlung des steuerbaren Gewinns sehen das Bundes- und das harmonisierte kantonale Gewinnsteuerrecht jedoch eine Reihe von Korrekturvorschriften vor, die den handelsrechtlichen Gewinn modifizieren. So sieht Art. 25 StHG, der unter der Marginalie "Aufwand" steht, etwa verschiedene Aufwendungen und Zahlungen vor, zu deren Abzug die Kantone ausdrücklich verpflichtet werden oder deren Abzug vom Reingewinn den Kantonen ausdrücklich untersagt wird. Teilweise sind diese Posten bereits als Aufwand im handelsrechtlichen Abschluss enthalten, sodass Art. 25 StHG respektive die kantonale Umsetzungsvorschrift insoweit aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips bloss deklaratorische Bedeutung zukommt. Konstitutive Wirkung entfaltet jedoch etwa Art. 25 Abs. 2 StHG, wonach die Verluste aus den sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren vom Reingewinn der Steuerperiode abgezogen werden können, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten (vgl. auch Art. 25 Abs. 3 StHG zur zeitlich unbegrenzten Verlustverrechnung in Sanierungssituationen). Denn diese Verluste sind aus dem handelsrechtlichen Abschluss der aktuellen Steuerperiode nicht unbedingt ersichtlich. Der Verlustvortrag bleibt auch dann abziehbar, wenn eine juristische Person ihren Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung in einen anderen Kanton verlegt (Art. 25 Abs. 4 StHG).

E. 3.4

Der Kanton Zürich hat die harmonisierungsrechtliche Vorgabe aus Art. 25 Abs. 2 StHG über den (ordentlichen) Abzug des Verlustvortrags in § 70 Abs. 1 StG /ZH umgesetzt. Allerdings hat er zugleich von der harmonisierungsrechtlichen Option Gebrauch gemacht,

Grundstückgewinne juristischer Personen von der ordentlichen Gewinnsteuer auszunehmen und sie stattdessen der speziellen Grundstückgewinnsteuer zu unterwerfen, soweit sie den Gewinnsteuerwert des Grundstücks übersteigen (monistisches System; vgl. § 64 Abs. 3 und § 216 Abs. 1 StG /ZH). Anders als im dualistischen System, in welchem Grundstückgewinne als Teil des steuerbaren Gewinns der juristischen Person mit der ordentlichen Gewinnsteuer erfasst werden und demnach gewissermassen von selbst mit Geschäftsverlusten in der aktuellen Steuerperiode und dem Verlustvortrag verrechnet werden, schirmt das monistische System die Grundstückgewinne grundsätzlich sowohl vor den Geschäftsverlusten der aktuellen Steuerperiode (vgl. dazu BGE 145 II 206 E. 3.2.5), als auch vor dem Verlustvortrag aus vergangenen Steuerperioden ab. Unter dem Eindruck der Praxisänderung des Bundesgerichts über die Verlustanrechnung im interkantonalen Verhältnis (vgl. dazu oben E. 3.2) hat der Zürcher Gesetzgeber inzwischen als letzter Kanton in § 224a StG /ZH - auch für das rein innerkantonale Verhältnis - eine steuerartenübergreifende Verlustanrechnung eingeführt, die gemäss Abs. 3 "sinngemäss" auch für den Vortrag von Geschäftsverlusten aus vergangenen Perioden gemäss § 70 StG /ZH gilt (vgl. zum Ganzen BGE 145 II 206 E. 3.3.4). Die Anwendung dieser neuen Regelung hätte im vorliegenden Fall unstreitig zur Folge, dass die Beschwerdeführerin den Verlustvortrag an die Grundstückgewinne anrechnen müsste. Die Gesetzesänderung ist jedoch erst am 1. Januar 2019 in Kraft getreten und hier für die im Jahr 2013 erfolgten Veräusserungen zeitlich demnach noch nicht einschlägig.

E. 3.5

Zu prüfen ist mithin, ob die Vorinstanz im Lichte der vorstehenden Erwägungen und der bisherigen Rechtsprechung zu Recht davon ausgegangen ist, dass bereits das Bundesrecht die Beschwerdeführerin dazu verpflichtet, den Verlustvortrag der Steuerpflichtigen an ihre Grundstückgewinne anzurechnen. Die Beschwerdeführerin beruft sich zur Begründung ihres Standpunkts insbesondere auf das Urteil 2C_747/2010 vom 7. Oktober 2011. In jenem Urteil schützte das Bundesgericht die damalige Zürcher Regelung und sah keine Verletzung von Bundesrecht darin, dass eine Gesellschaft mit Sitz im Kanton Zürich den Grundstücksgewinn aus der Veräusserung einer Liegenschaft im Kanton Zürich voll zu versteuern hatte und ihren betrieblichen Verlustvortrag nicht anrechnen durfte (vgl. Urteil 2C_747/2010 vom 7. Oktober 2011 E. 5 und 6, in: ASA 80 S. 609, StE 2012 B 44.13.7 Nr. 25, StR 67/2012 S. 48). In einem anderen Urteil aus demselben Jahr hatte das Bundesgericht demgegenüber den Kanton Zürich gestützt auf Art. 127 Abs. 2 und 3 BV dazu verpflichtet, von den Grundstücksgewinnen einer Gesellschaft mit Sitz im Kanton Luzern, die profitabel mit Liegenschaften im Kanton Zürich gehandelt hatte, den im Kanton Zürich erlittenen Betriebsverlust aus demselben Jahr abzuziehen (Urteil 2C_689/2010 vom 4. April 2011 E. 4.4, in: ASA 80 S. 361, StE 2011 A 24.43.1 Nr. 22).

E. 3.6

Seit diesen beiden Urteilen hat sich das Bundesgericht weitere Male mit der Verrechnung von Betriebsverlusten im inter- und innerkantonalen Verhältnis beschäftigt. Hervorzuheben ist dabei insbesondere das Leiturteil zur Bundesrechtskonformität der erwähnten neuen Zürcher Regelung über die Verrechnung von Betriebsverlusten in § 224a StG /ZH. Nach den Erwägungen des Bundesgerichts in diesem Leiturteil führt das Fehlen der Betriebsverlustverrechnung im innerkantonalen Verhältnis dazu, dass steuerpflichtige Personen, die Grundstückgewinne innerhalb des Kantons realisieren, schlechtergestellt sind als solche, die Grundstückgewinne in einem anderen Kanton erzielen. Diese

Ungleichbehandlung ist zwar nicht durch das Doppelbesteuerungsrecht verboten, aber trotzdem im Lichte der Rechtsgleichheit problematisch (BGE 145 II 206 E. 3.3.2; vgl. auch BGE 139 II 373 E. 3.5). Hinzu kommt, dass das monistische System ohne Betriebsverlustverrechnung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) der steuerpflichtigen Person grundsätzlich schlechter Rechnung trägt als das dualistische System (vgl. BGE 145 II 206 E. 3.2.5).

E. 3.7

Wie die Beschwerdeführerin und im Übrigen auch die Unterinstanz (vgl. Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 28. September 2021 E. 4b) anerkennen, betraf das Urteil 2C_747/2010 das innerkantonale Verhältnis. Entgegen der Beschwerdeführerin lässt sich nicht sagen, dass dieses Urteil die vor-, geschweige denn die seitherige Rechtsprechung des Bundesgerichts über die Anrechnung von Betriebsverlusten im interkantonalen Verhältnis relativiert hätte. Im Lichte der verfassungsrechtlichen Bedenken, die das Bundesgericht in BGE 145 II 206 geäussert hat, wäre im Gegenteil eher zu überlegen, ob nicht auch in rein innerkantonalen Verhältnissen unter gewissen Voraussetzungen die Verrechnung eines gewinnsteuerlichen Verlustvortrags mit Grundstückgewinnen zugelassen werden müsste, wie dies nunmehr alle Kantone in ihren Steuergesetzen vorsehen. Die Frage kann hier jedoch offenbleiben, da die vorliegende Situation auf jeden Fall als interkantonales Verhältnis zu betrachten ist. Denn für die Annahme eines interkantonalen Verhältnisses genügt es, wenn die steuerpflichtige juristische Person im Zeitpunkt der Verlustver- bzw. Verlustanrechnung in mehreren Kantonen steuerpflichtig ist. Dies folgt bereits aus der Natur des Verlustvortrags, der nach harmonisiertem Gewinnsteuerrecht in der Periode der Ver- bzw. Anrechnung als eigenständiger, abziehbarer Aufwand gilt (vgl. oben E. 3.3). Damit steht in Einklang, dass sich der zürcherische Ausschluss der steuerarten- und periodenübergreifenden Betriebsverlustanrechnung entweder zulasten der steuerpflichtigen Person oder zulasten eines anderen Kantons, namentlich des Sitzkantons, auswirkt, wie die Vorinstanz überzeugend aufzeigt (vgl. angefochtenes Urteil E. 3.3.1) : Wenn der Kanton Zürich respektive eine grundstückgewinnsteuererhebende Zürcher Gemeinde wie die Beschwerdeführerin einen im Kanton Zürich angefallenen Verlustvortrag aus einer vorangegangenen Periode nicht an den Grundstückgewinn anrechnet und auch der Sitzkanton den Verlustvortrag nicht verrechnet, etwa weil abgesehen von den Zürcher Grundstückgewinnen nicht genügend andere verrechenbare Gewinne vorhanden sind, hat die steuerpflichtige Person über beide Kantone gesehen mehr zu versteuern, als wenn der Kanton Zürich das dualistische System gewählt hätte (oder zumindest die steuerartenübergreifende Verlustanrechnung zulassen würde). Wenn demgegenüber der Sitzkanton den Verlustvortrag zum Abzug zulassen würde, übernimmt er einen Verlust, der eigentlich vom Kanton Zürich zu tragen wäre. Diese interkantonalen Auswirkungen des (altrechtlichen) Zürcher Systems rechtfertigen es, den Kanton Zürich respektive die Beschwerdeführerin vorliegend gestützt auf Art. 127 Abs. 2 und 3 BV zur Anrechnung des Verlustvortrags an die Grundstückgewinne zu verpflichten, wie dies das Bundesgericht in Bezug auf Betriebsverluste aus derselben Periode bereits im erwähnten Urteil 2C_689/2010 vom 4. April 2011 getan hat. Die gegenteilige Auffassung der Beschwerdeführerin, wonach die Verweigerung der Verlustanrechnung am Nebensteuerdomizil nur dann potenziell verfassungswidrig sei, wenn mit der Veräusserung des Grundstücks am Nebensteuerdomizil zugleich auch die Steuerpflicht endet und daher am Nebensteuerdomizil auch künftig keine verrechenbare (Betriebs-) Gewinne mehr anfallen werden, basiert auf dem Grundsatz des

Vorrangs der Verlustverrechnung in der Zeit. Diesen Grundsatz hat das Bundesgericht aber aufgegeben (BGE 133 I 19 E. 6; Urteil 2C_689/2010 vom 4. April 2011 E. 4.1, in: ASA 80 S. 361, StE A 24.43.1 Nr. 22) und er ist auch hier nicht wiederzubeleben. Es trifft im Übrigen auch nicht zu, dass Art. 127 Abs. 3 BV und die zugehörige Rechtsprechung den Belegenheitskanton nur zur Übernahme von sogenannten Ausscheidungsverlusten (d.h. ausserkantonalen Verlusten) verpflichtet, wie die Beschwerdeführerin meint. Denn wenn im interkantonalen Verhältnis nach den einschlägigen Regeln Verluste auf einen Kanton entfallen (z.B. Gewinnungskosten- oder Schuldzinsenüberschüsse aus Kapitalanlageliegenschaften) und dieser Kanton zugleich Gewinne (z.B. positives Betriebsstätteergebnis oder Grundstückgewinne) aufweist, hat er diese "eigenen" Verluste anzurechnen (vgl. MATHIAS OERTLI, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. Aufl. 2021, § 33 N. 31; DANIEL DE VRIES-REILINGH, La double imposition intercantonale, 2. Aufl. 2013, N. 1043 ff.).

E. 3.8

Aus dem Gesagten folgt, dass das Bundesrecht die Beschwerdeführerin verpflichtet, den Verlustvortrag der Beschwerdegegnerin an die Grundstückgewinne anzurechnen. Die Auffassung der Vorinstanz erweist sich als zutreffend und stellt keine "selbstspekulierte Weiterentwicklung der Verlustverrechnungspraxis" dar, wie die Beschwerdeführerin meint (vgl. Beschwerde Rz. 13).

E. 4

Die Beschwerde ist unbegründet und abzuweisen. Die Gerichtskosten sind der Beschwerdeführerin aufzuerlegen, da sie Vermögensinteressen verfolgt (Art. 66 Abs. 1 und 4 BGG). Die Beschwerdeführerin hat der Beschwerdegegnerin eine angemessene Parteientschädigung zu bezahlen (Art. 68 Abs. 1 BGG).

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