

BGer 9C 722/2023 vom 18. Juli 2024

Bundesgericht, 2024-07-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_722_2023

FR: TF 9C 722/2023 du 18 juillet 2024

IT: TF 9C 722/2023 del 18 luglio 2024

Regeste

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Zürich, Steuerperiode 2020 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1

Die Beschwerde wurde form- und fristgerecht (Art. 42 und Art. 100 Abs. 1 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Art. 90 BGG). Die Beschwerdeführer sind als Steuerpflichtige zur Beschwerde legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG und Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist einzutreten.

E. 2

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann insbesondere die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 2 BGG) nur die geltend gemachten Rechtsverletzungen, sofern rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 142 I 135 E. 1.5). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition. Das nicht-harmonisierte, autonome kantonale Recht hingegen prüft es bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2), wobei eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht gilt (Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 147 I 73 E. 2.1 ; 142 I 135 E. 1.5).

E. 3

Unbestritten ist, dass der Kanton Zürich als Hauptsteuerdomizil die im Kanton Thurgau gelegenen Grundstücke zur Bemessung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Beschwerdeführer, d.h. zur Bestimmung des Steuersatzes beim Vermögen, berücksichtigen darf (vgl. BGE 148 I 65 E. 4.1.2). Streitig ist, ob diese Grundstücke im Kanton Zürich mit dem Ertragswert oder dem Verkehrswert zu erfassen sind.

E. 4.1

Die Vorinstanz erwog, ein einheitlicher Bewertungsmassstab unter den betroffenen Kantonen sei notwendig, damit Schulden und Schuldzinsen vollständig abgezogen werden könnten, was dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) entspreche. Deshalb sei vorliegend zwingend eine übereinstimmende

Bewertung durch die betroffenen Kantone vorzunehmen. Es erscheine aus mehreren Gründen richtig, auf die Bewertung des Belegenheitskantons abzustellen: Zwar müsse dabei das Schlechterstellungsverbot zugunsten des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zurücktreten; damit werde aber eine einheitliche Besteuerung im Belegenheitskanton sichergestellt. Zudem werde damit die kantonale Hoheit der Besteuerung der auf dem eigenen Kantonsgebiet liegenden Grundstücke respektiert. Schliesslich erscheine es wenig sinnvoll, wenn ausserkantonalen Amtsstellen Ertragswerte in fremden Belegenheitskantonen ermitteln müssten. Damit seien die Thurgauer Vermögenssteuerwerte als Grundlage für die Einschätzung zu übernehmen (vgl. E. 3.4 f. des angefochtenen Urteils).

E. 4.2

Die Beschwerdeführer rügen eine Verletzung des Gleichbehandlungsgebots (Art. 8 BV) bzw. des aus Art. 127 Abs. 3 BV abgeleiteten Schlechterstellungsverbots. Es erfolge eine Ungleichbehandlung zwischen Steuerpflichtigen im Kanton Zürich mit innerkantonalen Liegenschaften und solchen mit ausserkantonalen Liegenschaften. Weiter leite die Vorinstanz aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ein Besteuerungsrecht des Kantons Zürich ab, indem dieser einen ausserkantonalen höheren Steuerwert zur Anwendung bringe. Zudem werde in die kantonale Besteuerungshoheit eingegriffen, was zu einer Verletzung der kantonalen Souveränität und des Legalitätsprinzips im Abgaberecht führe. Es bestehe keine rechtliche Grundlage dafür, die Bewertung des Kantons Thurgau und damit das Thurgauer Steuergesetz im Kanton Zürich für anwendbar zu erklären. Die beim Abstellen auf den Ertragswert nicht einheitliche Verlegung von Schulden und Schuldzinsen bei der Steuerauscheidung sei hinzunehmen. Dem Abstellen auf den Ertragswert stehe auch das Steuerverfahren als Massenverfahren nicht entgegen. Schliesslich lägen der Bewertung zum Ertragswert spezifische politische und steuerrechtliche Überlegungen zugrunde, welche eine Verkehrswertbewertung unterlaufen würde.

E. 5.1

Die Kantone haben von den natürlichen Personen eine Vermögenssteuer zu erheben (Art. 2 Abs. 1 lit. a StHG) und das Vermögen zum Verkehrswert zu bewerten, wobei der Ertragswert angemessen berücksichtigt werden kann (Art. 14 Abs. 1 StHG). Die land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücke werden zum Ertragswert bewertet. Das kantonale Recht kann bestimmen, dass bei der Bewertung der Verkehrswert mitberücksichtigt wird oder im Falle der Veräusserung oder Aufgabe der land- oder forstwirtschaftlichen Nutzung des Grundstückes eine Nachbesteuerung für die Differenz zwischen Ertrags- und Verkehrswert erfolgt. Die Nachbesteuerung darf für höchstens 20 Jahre erfolgen (Art. 14 Abs. 2 StHG).

E. 5.2

Nach welchen Regeln der Verkehrswert zu ermitteln ist, sagt das Gesetz nicht. Den Kantonen verbleibt sowohl bei der Wahl der anzuwendenden Methode als auch bei der Frage, ob und in welchem Mass der Verkehrswert bei land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken in die Bewertung einbezogen werden soll ("Kann-Vorschrift"), ein grosser Regelungs- und Anwendungsspielraum (BGE 148 I 210 E. 4.4.2 ; 148 I 65 E. 4.1.1 ; 128 I 240 E. 3.1.1; Urteil 9C_86/2024 vom 2. Mai 2024 E. 3.1). Ob den Kantonen auch bei der Frage, ob ein Grundstück land- oder forstwirtschaftlich genutzt wird, ein

harmonisierungsrechtlicher Gestaltungsspielraum verbleibt, hat das Bundesgericht in Bezug auf Art. 14 StHG offengelassen (Urteil 2C_858/2019 vom 20. August 2020 E. 2.2.2; zum Begriff des land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks nach Art. 12 Abs. 1 StHG vgl. BGE 138 II 32 E. 2.2; Urteil 2C_539/2010 vom 15. Dezember 2010 E. 3.2). Es hat es in dieser Hinsicht jedenfalls als mit Art. 14 Abs. 2 StHG vereinbar betrachtet, die privilegierte Besteuerung zum Ertragswert auf Grundstücke zu beschränken, die dem Bundesgesetz vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB; SR 211.412.11) unterstellt sind (Urteil 2C_1094/2018 vom 9. Dezember 2019 E. 2.4).

E. 5.3

Im Kanton Zürich werden land- oder forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke mit Einschluss der erforderlichen Gebäude zum Ertragswert bewertet (§ 40 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [StG/ZH; LS 631.1]). Wird das Grundstück ganz oder teilweise veräussert oder der land- oder forstwirtschaftlichen Bewirtschaftung entfremdet, wird vom Eigentümer eine ergänzende Vermögenssteuer erhoben (§ 41 StG /ZH). Im Kanton Thurgau werden land- oder forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke nach Massgabe des BGBB bewertet (§ 44 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Thurgau vom 14. September 1992 [StG/TG; RB 640.1]) und damit ebenfalls zum Ertragswert, solange die land- oder forstwirtschaftliche Nutzung andauert (Art. 10 BGBB ; Thurgauer Steuerpraxis [StP] 43 Nr. 3 Ziff. 2.2).

E. 5.4

Im vorliegenden Fall besteht die Besonderheit, dass die Grundstücke des Beschwerdeführers im Kanton Thurgau - zulässigerweise (vgl. vorne E. 5.2) - nicht als land- oder forstwirtschaftlich genutzt gelten, weil sie nicht dem BGBB unterstellt sind. Sie werden deshalb vom Kanton Thurgau zum Verkehrswert bewertet (§ 43 Abs. 1 StG /TG). Dagegen würden die Grundstücke - lägen sie im Kanton Zürich - nach Zürcher Recht als land- oder forstwirtschaftlich genutzt gelten, weil der Kanton Zürich diesbezüglich von einem weiteren Begriff ausgeht (vgl. E. 3.2 des angefochtenen Urteils). Deshalb stellt sich die Frage, ob der Kanton Zürich verpflichtet ist, die Grundstücke mit dem Ertragswert zu berücksichtigen, wie wenn sie im Kanton Zürich liegen würden, oder ob er auf den von den Thurgauer Behörden ermittelten Verkehrswert abstellen darf.

E. 6.1

Die Besteuerung einer natürlichen oder juristischen Person richtet sich in erster Linie nach dem harmonisierten Steuerrecht des Kantons und der Gemeinde, in denen die Person steuerpflichtig ist (BGE 148 I 65 E. 3.2). Folglich wendet jeder Kanton grundsätzlich sein eigenes Recht an (vgl. Urteile 9C_674/2021 vom 20. März 2023 E. 2.1; 2C_514/2021, 2C_516/2021 vom 5. August 2021 E. 3.2.1). Ausgehend von diesem Grundsatz hat das Bundesgericht in seiner früheren Rechtsprechung für die Ausscheidung des Vermögens im interkantonalen Verhältnis auf einen einheitlichen Bewertungsstab verzichtet, so dass jeder Kanton für die Schuldenverlegung die Aktiven nach Massgabe seiner eigenen Gesetzgebung bewerten konnte. Das Bundesgericht hat lediglich verlangt, dass der Kanton die ihm zur Besteuerung zustehenden eigenen wie auch die der Steuerhoheit des andern Kantons unterworfenen Objekte gleich bewertet. Dabei war ihm bewusst, dass dadurch ein vollständiger Schuldenabzug nicht gewährleistet war (BGE 120 Ia 349 E. 3b).

E. 6.2

Diesen Grundsatz hat das Bundesgericht in seiner neueren Rechtsprechung relativiert. Abgeleitet aus dem Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV) kann ein Steuerpflichtiger, der zwei Kantonen mit Reinvermögenssteuer und Reineinkommenssteuer angehört, verlangen, dass beide Kantone zusammen sämtliche Schulden und Schuldzinsen zum Abzug zulassen (BGE 133 I 19 E. 3). Eine vollständige Berücksichtigung der Schulden kann indessen nur gewährleistet werden, wenn alle Kantone einen vereinheitlichten Bewertungsmassstab anlegen, damit für die Schuldenverlegung einheitliche Quoten zur Anwendung kommen (BGE 148 I 65 E. 4.1.2 m.H.). Nachdem das Bundesgericht bereits für die Verlegung der Schuldzinsen bei der Einkommenssteuer, der Erbschaftssteuer sowie der AHV entschieden hatte, dass die für die Quoten massgeblichen Aktiven von den beteiligten Kantonen nach einheitlichen Regeln bewertet werden müssen, hat es dies in einem neueren Urteil auch für die Vermögenssteuer bejaht. Die damit einhergehende Beschränkung der kantonalen Souveränität (Art. 3 BV) und Regelungsautonomie in Finanzsachen (Art. 47 Abs. 2 BV) hat es dabei ausdrücklich in Kauf genommen (BGE 148 I 65 E. 4.1.3).

E. 6.3

Um die für die Verteilung der Schulden und Schuldzinsen erforderliche gleichmässige Bewertung von Liegenschaften zu erreichen, hat die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK) sog. Repartitionsfaktoren festgelegt, die laufend an die Entwicklung der Liegenschaftswerte angepasst werden und angeben, um welchen Prozentsatz die kantonalen Steuerwerte verändert werden müssen, damit für die Steuerausscheidung vergleichbare Grössen (Repartitionswerte) resultieren (vgl. SSK, Regeln für die Bewertung der Grundstücke bei interkantonalen Steuerausscheidungen, KS Nr. 22 vom 22. März 2018, geändert am 26. August 2018). Das Bundesgericht hat die Repartitionsfaktoren mehrfach als taugliche Korrekturfaktoren für die interkantonale Steuerausscheidung anerkannt (BGE 148 I 65 E. 4.1.4 m.H.).

E. 6.4

Vorliegend geht es indessen nicht nur um unterschiedliche Bewertungsmethoden in den betroffenen Kantonen, die mit den Repartitionsfaktoren korrigiert werden könnten, sondern um eine unterschiedliche Qualifikation der Grundstücke im Hinblick auf die land- bzw. forstwirtschaftliche Nutzung. Es steht ausser Frage, dass die Qualifikation erhebliche Auswirkungen auf den Vermögenssteuerwert der Grundstücke hat, wenn entweder der Ertragswert (gemäss Beschwerde rund Fr. 15'000.-) oder der Verkehrswert (Fr. 856'265.-) herangezogen wird. Im Hinblick auf den geforderten einheitlichen Bewertungsmassstab zur Verlegung der Schulden und Schuldzinsen ist es somit notwendig, dass die Grundstücke von beiden Kantonen entweder mit dem Ertragswert oder Verkehrswert erfasst werden. Die Beschwerdeführer stellen denn auch zu Recht nicht in Abrede, dass nur mit der gleichmässigen Bewertung der streitigen Grundstücke durch die Kantone Thurgau und Zürich die Schulden und Schuldzinsen vollständig zum Abzug gebracht werden können und dadurch eine interkantonale Doppelbesteuerung vermieden wird (Art. 127 Abs. 3 BV) bzw. die Beschwerdeführer entsprechend ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert werden (Art. 127 Abs. 2 BV).

E. 6.5

Ist aber ein einheitlicher Bewertungsmassstab angezeigt, ist für die Frage, ob ein Grundstück land- oder forstwirtschaftlich genutzt wird, auf die Qualifikation des

Liegenschaftskantons abzustellen. Denn nach den Grundsätzen über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung untersteht das Grundeigentum grundsätzlich ausschliesslich der Steuerhoheit des Liegenschaftskantons (Spezialsteuerdomizil am Ort der gelegenen Sache; BGE 148 I 65 E. 4.1.1; 140 II 353 E. 7.1). Der Kanton Thurgau als Liegenschaftskanton kann deshalb nicht verpflichtet werden, ein Grundstück mit dem Ertragswert zu besteuern, dass nach seiner Gesetzgebung nicht als land- oder forstwirtschaftlich genutzt gilt. Dagegen berücksichtigt das Hauptsteuerdomizil das Grundstück lediglich bei der Steuerauscheidung sowie der Satzbestimmung für das Vermögen. Weiter wird mit dem Abstellen auf die Qualifikation des Liegenschaftskantons verhindert, dass die Steuerbehörden des Hauptsteuerdomizils ausserkantonale Grundstücke umqualifizieren und selber bewerten müssen. Solche Praktikabilitätsüberlegungen liegen letztlich auch den Repartitionsfaktoren zugrunde (vgl. vorne E. 6.3). Dabei spielt es keine Rolle, dass Konstellationen wie im vorliegenden Fall eher selten sein dürften und deshalb die Ermittlung ausserkantonaler Ertragswerte durch die Steuerbehörden dem Steuerverfahren als Massenverfahren nicht zwingend entgegenstehen.

E. 7

Zu prüfen bleibt, ob dieser Lösung verfassungsrechtliche Bedenken entgegenstehen, wie die Beschwerdeführer geltend machen.

E. 7.1

Gemäss dem aus Art. 127 Abs. 3 BV abgeleiteten Schlechterstellungsverbot darf ein Kanton eine steuerpflichtige Person grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten, weil sie nicht in vollem Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge ihrer territorialen Beziehung auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (BGE 148 I 65 E. 3.1 ; 140 I 114 E. 2.3.1 ; 138 I 297 E. 3.1).

E. 7.1.1

Der Bundesgesetzgeber räumt den Kantonen als Korrektiv zur privilegierten Besteuerung zum Ertragswert die Möglichkeit einer ergänzenden Vermögenssteuer ein, wenn das Grundstück veräussert oder nicht mehr land- oder forstwirtschaftlich genutzt wird (Art. 14 Abs. 2 StHG). Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass dem Steuerpflichtigen der Verkehrswert des Grundstückes bereits während der land- oder forstwirtschaftlichen Nutzung latent zur Verfügung steht, aber erst bei einer Veräusserung oder Zweckentfremdung realisiert wird (Botschaft StHG, BBl 1983 III 1 ff., 104). Würden die streitigen Grundstücke nun wie von den Beschwerdeführern gefordert im Kanton Zürich mit ihrem Ertragswert erfasst - wie wenn sie im Kanton Zürich liegen würden -, würden die Beschwerdeführer von der privilegierten Besteuerung zum Ertragswert profitieren, ohne dass der Kanton Zürich die Möglichkeit hätte, die im Zürcher Recht vorgesehene ergänzende Vermögenssteuer (§ 41 StG /ZH) bei einer Veräusserung oder Zweckentfremdung zu erheben, weil die Besteuerung der Grundstücke wie erwähnt ausschliesslich dem Kanton Thurgau zusteht (vgl. vorne E. 6.5). Insoweit würden die Beschwerdeführer gegenüber Steuerpflichtigen mit innerkantonalen Liegenschaften privilegiert. Inwieweit sie dadurch, dass ihre Grundstücke für die Satzbestimmung nicht mit dem Ertragswert erfasst werden, sie aber auch keiner ergänzenden Vermögenssteuer unterliegen, gegenüber Steuerpflichtigen mit innerkantonalen Liegenschaften stärker belastet werden, ist damit nicht ohne Weiteres ersichtlich.

E. 7.1.2

Selbst wenn eine stärkere Belastung der Beschwerdeführer ausgewiesen wäre, läge im vorliegenden Fall keine Verfassungsverletzung vor. Das Schlechterstellungsverbot gilt nicht absolut und ist nicht verletzt, wenn ein sachlicher Grund ("raison objective") für die ungleiche Belastung besteht (BGE 138 I 297 E. 3.1). Weil mit der gleichmässigen Bewertung der streitigen Grundstücke wie erwähnt sichergestellt wird, dass die Beschwerdeführer ihre Schulden und Schuldzinsen vollständig abziehen können, wird dadurch gerade eine interkantonale Doppelbesteuerung vermieden und die Besteuerung der Beschwerdeführer entsprechend ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gewährleistet. Diesen Prinzipien, die ebenfalls Verfassungsrang besitzen, ist im Spannungsverhältnis mit dem Schlechterstellungsverbot Vorrang einzuräumen.

E. 7.2

Ebenso liegt keine Verletzung des Rechtsgleichheitsgebots (Art. 8 Abs. 1 BV) vor, soweit diesem Gebot neben dem Schlechterstellungsverbot überhaupt eine eigenständige Bedeutung zukommt.

E. 7.2.1

Das Gebot der rechtsgleichen Behandlung ist verletzt, wenn Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich oder Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird. Dies ist insbesondere der Fall, wenn hinsichtlich einer wesentlichen Tatsache rechtliche Unterscheidungen getroffen werden, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder wenn Unterscheidungen unterlassen werden, die aufgrund der Verhältnisse hätten getroffen werden müssen (BGE 148 I 271 E. 2.2 ; 144 I 113 E. 5.1.1 ; 143 I 361 E. 5.1).

E. 7.2.2

Die Beschwerdeführer fühlen sich im Vergleich zu Steuerpflichtigen mit Grundstücken im Kanton Zürich, die mit dem Ertragswert erfasst werden, rechtsungleich behandelt. Dabei übersehen sie wie erwähnt, dass sie im Gegensatz zu diesen Steuerpflichtigen nicht mit einer ergänzenden Vermögenssteuer belastet werden können (vgl. vorne E. 7.1.1), weshalb von vornherein keine vergleichbaren Verhältnisse vorliegen. Zudem gibt es wie vorher gezeigt sachliche Gründe, dass der Kanton Zürich auf die Qualifikation des Grundstücks im Liegenschaftskanton abstellt (Vermeidung einer Doppelbesteuerung; Besteuerung entsprechend der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit).

E. 7.3

Schliesslich kann auch von einer Verletzung des Legalitätsprinzips im Abgaberecht (Art. 127 Abs. 1 BV) keine Rede sein. Die Zürcher Behörden stützen sich auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV) ab, die bis zum Erlass eines entsprechenden Gesetzes als sog. Richterrecht zur Anwendung gelangt (vgl. PETER MÄUSLI-ALLENSPACH, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. Aufl. 2021, § 2 N. 7 ff.). Sodann legt der Kanton Zürich in § 5 Abs. 3 StG /ZH ausdrücklich fest, dass die Steuerauscheidung für Grundstücke im Verhältnis zu anderen Kantonen nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung erfolgt. Damit besteht eine genügende gesetzliche Grundlage für das Vorgehen der Zürcher Behörden und wird entgegen der Auffassung in der Beschwerde kein aussergesetzliches Besteuerungsrecht geschaffen. Was die von den Beschwerdeführern gerügte Beschränkung der kantonalen Souveränität betrifft, ist diese

wie erwähnt in Kauf zu nehmen (vgl. vorne E. 6.2).

E. 7.4

Zusammenfassend haben die Zürcher Steuerbehörden zu Recht den von den Thurgauer Behörden ermittelten Verkehrswert für die Steuerauscheidung und Satzbestimmung übernommen. Die Höhe des Verkehrswerts sowie die Anwendung der Repartitionsfaktoren werden von den Beschwerdeführern nicht infrage gestellt. Die Beschwerde ist damit vollumfänglich abzuweisen.

E. 8

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftung aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 und 5 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1-3 BGG).

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