

BL_GERICHTE 2019-11-01-stger-1 vom 1. November 2019

BL Gerichte, 2019-11-01, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bl_gerichte_2019-11-01-stger-1

FR: BL_GERICHTE 2019-11-01-stger-1 du 1 novembre 2019

IT: BL_GERICHTE 2019-11-01-stger-1 del 1 novembre 2019

Regeste

Verlustverrechnung

Erwägungen

E. 1

Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz, StG; SGS 331) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 2 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 10'000.-- pro Steuerjahr nicht übersteigt, vom Präsidenten und zwei Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne weitere Ausführungen darauf einzutreten.

E. 2

Aufgrund des negativen Geschäftsgangs hat die Rekurrentin in den Jahren 2011 und 2012 zwei Grundstücke im Rahmen von «Sale-And-Lease-Back-Geschäften» veräussert. Die Steuerverwaltung veranlagte nach dem Verkauf der Parzelle (...), GB B.____ im Jahre 2012 einen Verlust von Fr. -7'172'585 sowie betr. Parzelle (...), GB B.____ einen Grundstücksgewinn von Fr. 0.--. Beide Veranlagungen wurden rechtskräftig.

Im Jahre 2014 hat die Steuerverwaltung die Grundstückgewinnsteuerveranlagungen rektifiziert und neu Grundstücksverluste von Fr. -14'064'985.-- sowie Fr. -4'235'778.-- veranlagt, wobei die ursprünglich fehlerhaften Verfügungen übernommen und einzig um die Betriebsverluste in Höhe von Fr. -6'892'400 sowie Fr. -4'403'570.-- ergänzt wurden. Das Steuergericht erachtete eine solche Verrechnung der Betriebsverluste jedoch mit Urteil vom 2. Dezember 2016 als unzulässig und hob die rektifizierten Veranlagungen der Grundstückgewinnsteuer auf. Daraus folgt,

Seite 5

dass aus den Jahren 2011 und 2012 noch nicht verrechnete Betriebsverluste von insgesamt Fr. -11'295'970.-- bestehen.

Im Jahre 2012 resultierte sodann eine Ertragssteuer von Fr. 0.--, weshalb das Steuergericht mit Urteil vom 22. Februar 2019 mangels Beschwer auf das gegen die Veranlagung ergriffene Rechtsmittel nicht eintrat, womit keine materielle Beurteilung der Sachlage hinsichtlich der Verluste erfolgte.

E. 3

Im nun strittigen Steuerjahr 2013 resultiert ein steuerbarer Betriebsgewinn von Fr. 120'083.--. Es ist demnach zu beurteilen, ob die bis anhin noch nicht vorgenommene

Verrechnung der Betriebsverluste aus den Jahren 2011 und 2012 in Höhe von Fr. -6'892'400.-- sowie Fr. -4'403'570.--, also gesamthaft Fr. -11'295'970.-- mit dem Betriebsgewinn von Fr. 120'083.-- verrechnet werden können.

E. 3.1

Art. 12 Abs. 4 StHG räumt den Kantonen ausdrücklich die Möglichkeit ein, die Grundstücksgewinnsteuer 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 Grundstücksgewinnsteuer erfassen wollen. Im dualistischen System, wie es Art. 12 Abs. 1 StHG vorsieht, erfasst der Gesetzgeber Grundstücksgewinne juristischer Personen mit der Gewinnsteuer, während die Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens der Grundstücksgewinnsteuer unterliegen. Im monistischen System nach Art. 12 Abs. 4 StHG fällt die Grundstücksgewinnsteuer 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 Grundstücksgewinnsteuer auf die Einkommens- und Gewinnsteuer anrechnen. Der Kanton Basel-Landschaft folgt dem monistischen System. Die basellandschaftliche Grundstücksgewinnsteuer (§§ 71 ff. StG) erfasst einheitlich sowohl private als auch geschäftliche Grundstücksgewinne. Sie nimmt die bei der Veräusserung von Geschäftsvermögen erzielten Grundstücksgewinne von der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer aus. Der Grundstücksgewinnsteuer unterliegen gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG Gewinne bei der Veräusserung eines Grundstücks, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt (vgl. Urteil des Bundesgerichts [BGer] 2C_230/2017 vom 26. Januar 2018, E. 2.ff.).

Die Grundstücksgewinnsteuer ist eine Spezialeinkommens- bzw. Spezialgewinnsteuer, die im Umfang ihres Steuerobjekts an die Stelle der ordentlichen Einkommens- und Gewinnbesteuerung tritt (BGE 139 II 373 E. 3.5 S. 380). Als Objektsteuer wird sie getrennt vom übrigen Einkommen erhoben (Art. 12 Abs. 1 StHG; § 219 Abs. 1 StG/ZH; BGE 143 II 382 E. 2.3 S. 385). In der reinen Ausprägung der Objektsteuer besteht keine steuerartübergreifende Verlustanrechnung. Denn dadurch wird der Grundsatz durchbrochen, dass Einkommens- bzw. Gewinnsteuer einerseits und Grundstücksgewinnsteuer andererseits getrennt zu behandeln sind (Urteil des Bundesgerichts [BGE] 145 II 206, E. 2.2.2). Die Verrechnung von Geschäftsverlusten mit dem

Seite 6

Grundstücksgewinn ist dem Wesen der Grundstücksgewinnsteuer als Objektsteuer grundsätzlich fremd (BGer 2C_230/2017, a.a.O., E. 2.3).

E. 3.2

Gemäss Art. 24 Abs. 1 StHG unterliegt der Gewinnsteuer der gesamte Reingewinn (ebenefalls § 53 StG). Diese Bestimmung stellt als Grundlage somit auf das Ergebnis der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung (mit steuerrechtlichen Korrekturen) ab (BGer 2C_230/2017, a.a.O., E. 2.4.1.). Schliesst gemäss § 79 Abs. 3 StG das Geschäftsjahr einer steuerpflichtigen Person in der Steuerperiode, in der ein Grundstücksgewinn auf einem zum Geschäftsvermögen gehörenden Grundstück erzielt wurde, mit einem Verlust ab, so kann dieser vom betreffenden steuerbaren Grundstücksgewinn abgezogen werden. Eine

Verrechnung von Betriebsverlusten erfolgt demnach nur in denjenigen Fällen, in denen tatsächlich ein Grundstücksgewinn entstanden ist. Die Bestimmungen über die Verlustverrechnung bei der Einkommens- bzw. Ertragssteuer (§§ 89 bzw. 57 StG) sind gemäss § 79 Abs. 4 StG sinngemäss anwendbar. Die Veranlagung wird gemäss § 120 Abs. 3 StG ergänzt, wenn nachträglich ein Verlust gemäss § 79 Abs. 3 StG an- zurechnen ist. In bestimmten Konstellationen kann es dazu führen, dass trotz hohen Grund- stückgewinnen weder Grundstückgewinnsteuern noch Gewinnsteuern anfallen. Dies tritt aber nur ein, wenn die Wertzuwachsge- winne aus der Veräusserung des Grundstücks vollumfänglich durch Verluste aus der übrigen Geschäftstätigkeit kompensiert werden. Diesfalls bewegt sich auch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Unternehmens bei null, so dass es sich ohne Weiteres rechtfertigt, dass keine Steuern zu bezahlen sind (vgl. BGE 145 II 206, E. 3.4).

Nach Ansicht des Bundesgerichts erfolgt die Verlustverrechnung bei der Grundstückgewinn- steuer innerhalb der den monistischen Kantonen im Rahmen von Art. 12 Abs. 4 StHG zuge- standenen Freiräume, da es den Kantonen nicht verwehrt ist, Betriebsverluste (und damit auch Vorjahresverluste) innerkantonal bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer zu berück- sichtigen. Wenn aber die Verrechnung von Geschäftsverlusten mit dem Grundstücksgewinn dem Wesen der Grundstückgewinnsteuer als Objektsteuer grundsätzlich fremd ist, dann ist es nicht sachgerecht, im Rahmen einer allfälligen Rückübertragung des noch nicht vollumfänglich kon- sumierten Verlustvortrags in die Sphäre der Gewinnsteuer darauf abzustellen, wie die Berech- nung bei der Grundstückgewinnsteuer vorgenommen worden ist (BGer 2C_230/2017, a.a.O., E. 2.4.).

E. 3.3

Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass gemäss der bundesgerichtlichen Rechtspre- chung die geltend gemachten Verluste von gesamthaft Fr. -11'295'970 nicht mit dem Betriebs- gewinn von Fr. 120'083.-- verrechnet werden können, resp. eine Rückübertragung (aus der Sphäre der Grundstückgewinnsteuer in jene der Gewinnsteuer) der nicht verrechneten Verlust- vorträge (Betriebsverlust) nicht möglich ist. Wie das Bundesgericht in seinem Urteil vom 26. Januar 2018 ausgeführt hat, stellt der verbleibende Restbetrag unter Zugrundelegung des Massgeblichkeitsprinzips keinen Verlust (bzw. künstlichen Verlust) dar, der zur Verrechnung zuzulassen ist (vgl. BGer 2C_230/2017, a.a.O., E. 2.4.1.). Weiter führt das Bundesgericht aus, dass zwar nach den Regeln von § 79 Abs. 3 und 4 StG/BL für die Verlustverrechnung bei der Grundstückgewinnsteuer der Betriebsverlust 2012 und die Vorjahresverluste berücksichtigt werden konnten. Bei der nachmaligen Prüfung im Rahmen der Gewinnsteuer hätte jedoch - entgegen der Auffassung des Kantonsgerichts - vom nach den für die Gewinnsteuer massgebli- chen Regeln ermittelten Grundstücksgewinn ausgegangen werden müssen, und nicht etwa vom

Seite 7

erheblich geringeren, nach den Regeln über die Ermittlung des Grundstücksgewinns ermittelten Betrag. Das schliesst eine Verrechnung des bei der Grundstückgewinnsteuer noch nicht be- rücksichtigten Restbetrags aus (vgl. BGer 2C_230/2017, a.a.O., E. 2.4.2.). Diese Schlussfolge- rung trifft auch auf den vorliegenden Fall zu.

Das Steuergericht hob in casu mit Urteil vom 2. Dezember 2016 die um die Betriebsverluste ergänzten Veranlagungen vom 14. April 2014 auf, da es u.a. auch die Art der Verrechnung als unzulässig erachtete. Die ursprünglichen Veranlagungsverfügungen vom 30. Januar bzw. 10. Dezember 2012 sind weiterhin materiell fehlerhaft. So wurde bei der Berechnung

des Grundstückgewinns irrtümlich der Verkehrswert vor 20 Jahren zugrunde gelegt und damit ein fehlerhafter Gestehungspreis in die Berechnung einbezogen, resp. wurden die Parzellen sowie die Erwerbspreise für die Berechnung des Grundstückgewinns falsch eingesetzt (vgl. Urteil des Steuergerichts [StGE] 510 16 58 vom 2. Dezember 2016, E. 2.). Diese Veranlagungsfehler dürfen jedoch bei der Festlegung der Gewinnsteuern nicht perpetuiert werden. Soweit die Rekurrentin nun die Anpassung der Veranlagung und die Verlustverrechnung gemäss Urteil vom 2. Dezember 2016 verlangt, ist darauf hinzuweisen, dass das Bundesgericht am 26. Januar 2018 entschieden und damit die Rechtslage verändert hat. Das Steuergericht hat sich in seinem Urteil vom 2. Dezember 2016 lediglich mit den rektifizierten Veranlagungen aus dem Jahre 2014 auseinandergesetzt und diese aufgehoben. Es hat die Sachlage jedoch nur am Rande materiell beleuchtet. Nicht Gegenstand des damaligen Urteils waren die ursprünglichen (fehlerhaften) Veranlagungen vom 30. Januar bzw. 10. Dezember 2012, welche nach dem Steuergerichtsurteil wieder Geltung beanspruchen. Wenn die Rekurrentin nun eine weitergehende Auswirkung für sich beanspruchen möchte, ist dies spätestens seit dem Bundesgerichtsurteil vom 26. Januar 2018 ausgeschlossen. Materielle Rechtskraft bedeutet Massgeblichkeit des Urteils in jeder späteren Auseinandersetzung zwischen den gleichen Parteien. Das Verfahren kann nicht nochmals mit einem ordentlichen Rechtsmittel in Gang gesetzt werden. Dies gilt aber nur bezüglich derjenigen Parteien, die am Verfahren beteiligt waren, bezüglich des nämlichen Streitgegenstandes und des Dispositivs sowie bezüglich der Tatsachen- und Rechtslage zur Zeit der Verfügung resp. des Urteils (vgl. RHINOW/KOLLER/KISS/THURNHERR/BRÜHL-MOSER, Öffentliches Prozessrecht, 3. Aufl. 2014, § 14 N 955). Damit ist die Berufung auf die materielle Rechtskraft und somit inhaltliche «Unbestreitbarkeit» (nur) dann hilfreich, wenn sich die Tatsachen- und Rechtslage zur Zeit der Verfügung resp. des Urteils unverändert darstellt. Eine Rückübertragung nicht verrechneter Betriebsverluste aus der Sphäre der Grundstückgewinnsteuer ist damit auch aus diesen Gründen ausgeschlossen.

E. 3.4

Soweit die Rekurrentin die Festlegung des Verlustvortrags beantragt, ist darauf nicht einzutreten. Lautet die Gewinnsteuerveranlagung auf Fr. 0.-- erwächst nur dies in Rechtskraft und nicht die Berechnung des Verlusts. Bei der späteren Geltendmachung der Verluste kann deren Ermittlung erneut überprüft werden (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. A. Zürich 2016, Art. 67 N 10).

E. 3.5

Hinsichtlich des Eventualantrags, den steuerbaren Ertrag von Fr. 120'083.-- um die darauf geschuldete Steuer zu reduzieren sowie das steuerbare Kapital entsprechend zu kürzen, ist festzuhalten, dass dies im Falle einer Verbuchung im entsprechenden Jahr (Periodizitätsprinzip) keine Unsicherheiten zur Folge hat.

Seite 8

E. 4

Damit erweist sich der Rekurs als unbegründet und ist abzuweisen soweit darauf eingetreten wird.

Ausgangsgemäss hat die Rekurrentin die Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 1'500.-- zu bezahlen (§ 130 StG i.V.m. § 20 Abs. 3 des Gesetzes vom 16. Dezember 1993 über die

Verfassungs- und Verwaltungsprozessordnung [Verwaltungsprozessordnung, VPO; SGS 271]). Eine Partei-entschädigung wird nicht entrichtet (§ 21 Abs. 1 e contrario VPO).

Seite 9

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