

FR_GERICHTE 604 2018 64 vom 1. Oktober 2018

FR Kantonsgericht, 2018-10-01, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2018_64

FR: FR_GERICHTE 604 2018 64 du 1 octobre 2018

IT: FR_GERICHTE 604 2018 64 del 1 ottobre 2018

Regeste

Urteil des Steuergerichtshofes des Kantonsgerichts | Gewinn- und Kapitalsteuer der juristischen Personen

Erwägungen

E. 1

Gegen Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde kann die steuerpflichtige Person innert 30 Tagen nach Zustellung beim Kantonsgericht schriftlich Beschwerde erheben (Art. 180 Abs. 1 des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern [DStG; SGF 631.1]; Art. 50 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Die Beschwerdeschrift muss die Begehren des Beschwerdeführers und deren Begründung enthalten (vgl. Art. 180 Abs. 2 DStG). Mit der Beschwerde können alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden (Art. 180 Abs. 3 DStG). Gemäss Art. 182 DStG richtet sich das Beschwerdeverfahren im Übrigen nach dem Gesetz vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungs- rechtspflege (VRG; SGF 150.1). Vorliegend ist die Beschwerde die Beschwerdeführerin frist- und formgerecht bei der sachlich und örtlich zuständigen Beschwerdeinstanz eingereicht worden. Die Beschwerdeführerin ist als Steuerschuldnerin durch den angefochtenen Einspracheentscheid berührt und hat ohne Weiteres ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 76 Bst. a VRG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

E. 2

Vorliegend streitig ist einzig die Frage, ob der Beschwerdeführerin auf ihrem Liegenschaftsgewinn ein Beteiligungsabzug zu gewähren ist, bzw. ob die Nichtgewährung des Beteiligungsabzuges zu einer verbotenen Doppelbesteuerung und zu einer Verletzung des Schlechterstellungsverbot führt.

E. 2.1

Die Beschwerdeführerin beruft sich auf die Regelung des Beteiligungsabzugs sowie das Schlechterstellungsverbot.

E. 2.1.1

In Anwendung von Art. 28 Abs. 1 StHG ermässigt sich die Gewinnsteuer im Verhältnis des Nettoertrages aus den Beteiligungsrechten zum gesamten Reingewinn, wenn eine Kapitalgesell- schaft oder Genossenschaft zu mindestens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital oder am Gewinn und an den Reserven einer anderen Gesellschaft beteiligt ist oder ihre Beteiligungsrechte einen Verkehrswert von mindestens einer Million Franken haben. Der Kanton Freiburg hat diesen Grundsatz in Art. 111 und 112 DStG übernommen

und konkretisiert. Diese Steuererleichterung bezweckt, die wirtschaftliche Mehrfachbesteuerung zu vermeiden, welche sonst die Übertragung einer oder mehrerer Gesellschaften zur Folge hätte, weil der Ertrag aus einer Beteiligung bereits als Gewinn bei der Tochtergesellschaft besteuert wurde und ebenfalls anlässlich der Ausschüttung bei den Aktionären der Muttergesellschaft besteuert wird (vgl. BGE 138 I 297 E. 2.3). Juristische Personen, die nur für einen Teil ihres Gewinns und Kapitals im Kanton steuerpflichtig sind, entrichten ihre Steuern für die im Kanton steuerbaren Werte nach dem Steuersatz, der ihrem gesamten Gewinn und Kapital entspricht (Art. 94 Abs. 1 DStG). Ziel und Zweck der interkantonalen Steuerausscheidung bei einem Unternehmen ist es, unter Berücksichtigung der Verhältnisse des Einzelfalls einen Massstab zu finden, welche die Bedeutung der Betriebsstätte im Rahmen des Gesamtunternehmens am zuverlässigsten zum Ausdruck bringt. Bei interkantonalen Unternehmen

Kantonsgericht KG Seite 4 von 7 ist nach feststehender Praxis des Bundesgerichts eine quotenmässige Ausscheidung zwischen Sitz- und Betriebsstättkantonen vorzunehmen. Kapital und Gewinn des interkantonalen Unternehmens werden somit nach Quoten auf die einzelnen Steuerdomizile aufgeteilt. Eine objektmässige Ausscheidung bildet die Ausnahme. Sie wird bei interkantonalen Unternehmen bei Wertzuwachsgewinnen auf Betriebs- und Kapitalanlageliegenschaften sowie bei Liegenschaften des Umlaufvermögens ausserhalb des Sitz- bzw. Betriebsstättkantons vorgenommen (vgl. TEUSCHER/LOBSIGER, in Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 30 N. 19). Eine Ausnahme vom Grundsatz, wonach sämtliche in die interkantonale Steuerausscheidung involvierten Kantone den Beteiligungsabzug zu gewähren haben, muss dort gemacht werden, wo ein Teil des Gesamtgewinnes des interkantonalen Unternehmens objektmässig ausgeschieden wird, bzw. wenn die Beteiligungen respektive Beteiligungserträge vorweg ausschliesslich dem Sitz oder einer speziellen Betriebsstätte zugewiesen werden. Sofern lediglich eine oder mehrere Kapitalanlageliegenschaften ausserhalb des Sitzkantons gehalten werden, ist der objektmässig zugewiesene Anteil des Gewinns folgerichtig von der Ermittlung des Beteiligungsabzuges auszunehmen, da er keine Beteiligungserträge enthält; mit anderen Worten gewährt ein Kanton, in welchem sich ausschliesslich Liegenschaften befinden, richtigerweise keinen Beteiligungsabzug (vgl. TEUSCHER/LOBSIGER, § 31 N. 17).

E. 2.1.2

Eine gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende Doppelbesteuerung liegt nach der Rechtsprechung dann 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 eine steuerpflichtige Person grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten, weil sie nicht im vollen Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge ihrer territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (Schlecht- erstellungsverbot; vgl. BGE 137 I 145 E. 2.2). Nach den Regeln zur Abgrenzung der gegenseitigen Steuerhoheiten im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht werden Kapitalanlageliegenschaften von juristischen Personen ausserhalb des Sitzkantons grundsätzlich dem Kanton der gelegenen Sache zur ausschliesslichen Besteuerung zugewiesen. Das gilt für das Kapital und den

Ertrag aus der laufenden Bewirtschaftung von Kapitalanlageliegenschaften wie auch für den Gewinn (Wertzuwachs und Buchgewinn) aus der Veräusserung solcher Liegenschaften. Vom Liegenschaftsertrag sind die Gewinnungs- und Betriebskosten objektmässig absetzbar. Proportional nach Lage der Aktiven werden einzig die Schulden und die darauf entfallenden Schuldzinsen sowie allfällige Gewinnungskostenüberschüsse zwischen Hauptsteuerdomizil und Spezialsteuerdomizil der Liegenschaft aufgeteilt (vgl. BGE 132 I 220 E. 3.1). Aus dem Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung folgt, dass ein Steuerpflichtiger in mehreren auf dem Boden der allgemeinen Reineinkommens- bzw. Reingewinnbesteuerung stehenden Kantonen zusammen nicht mehr als sein gesamtes Reineinkommen bzw. seinen gesamten Reingewinn versteuern muss. Nach der bisherigen Rechtsprechung musste diese Regel jedoch zurücktreten gegenüber dem Grundsatz, wonach das Grundeigentum dem Kanton, in dem es gelegen ist, zur ausschliesslichen Besteuerung vorbehalten bleibt. Der Liegenschaftskanton musste daher Verluste am Hauptsitz oder in einem anderen Betriebsstättekanton nicht übernehmen. Das heisst, er war nicht verpflichtet, solche Verluste auf den Ertrag der Liegenschaft

Kantonsgericht KG Seite 5 von 7 oder auf den Veräusserungsgewinn (Wertzuwachs und Buchgewinn) anzurechnen. Sich daraus am Hauptsitz ergebende, sog. Ausscheidungsverluste waren zulässig (vgl. BGE 132 I 220 E. 4.1).

E. 2.1.3

Die vorerwähnte Praxis kann unter Umständen zu einer Verletzung des Schlechterstellungsverbot führen, nämlich dann wenn der im Sitzkanton steuerbare Nettobeteiligungsertrag den dort steuerbaren Reingewinn übersteigt. Sie führt in solchen Situationen dazu, dass der Anspruch auf den Beteiligungsabzug teilweise ins Leere läuft, ohne dass sich dafür sachliche Gründe finden lassen (vgl. MÄUSLI-ALLENSPACH, Stärkere Gewichtung des Schlechterstellungsverbot in der neueren Rechtsprechung des Bundesgerichts: Fällt nun ein weiteres Privileg des Spezialsteuerdomizils?, in zsis) 2008, Monatsflash Nr. 7). In seiner neueren Rechtsprechung hat das Bundesgericht in Bezug auf die Besteuerung von Liegenschaften im interkantonalen Verhältnis das Schlechterstellungsverbot wie auch den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nun deutlich stärker gewichtet. Wohl hält das Bundesgericht grundsätzlich weiter daran fest, dass dem Liegenschaftskanton die Gesamtheit der Liegenschaftserträge und -gewinne zur ausschliesslichen Besteuerung zusteht. Dem Liegenschaftskanton sind jedoch insofern Grenzen gesetzt, als er auf die Situation des Steuerpflichtigen und dessen wirtschaftliche Leistungsfähigkeit Rücksicht nehmen muss. So kann zwar der Belegenheitskanton den Wertzuwachs aus der Veräusserung einer Betriebsliegenschaft ausschliesslich besteuern; er ist aber verpflichtet, den Geschäftsverlust, den die Unternehmung im Sitzkanton aufweist, mit dem Grundstücksgewinn zu verrechnen (vgl. BGE 137 I 145 E. 4.2; 132 I 220 E. 5). Diese Rechtsprechung gilt sowohl für Liegenschaften aus dem Umlaufvermögen, wie für solche aus dem Anlagevermögen (vgl. BGE 138 I 297 E. 4.2). Es besteht zudem kein Grund, das Verbot der Schlechterstellung auf Ausscheidungsverluste zu beschränken. Die Definition des Schlechterstellungsverbot, die sich aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ergibt, ist weiter als diejenige, welche sich als Beispiel aus ihrer Anwendung auf die Ausscheidungsverluste ergibt, und betrifft die Besteuerung eines Nettogewinns, der höher als der Nettogesamtgewinn des Steuerpflichtigen ist, der Steuerdomizile in mehreren Kantonen hat. Unterliegt der Steuerpflichtige einer Schlechterstellung, die beseitigt werden

kann, indem man den Liegenschaftskanton verpflichtet, den Steuerpflichtigen in die Lage zu versetzen, in der er sich befände, wenn er nur der Steuerhoheit dieses Kantons unterstände, und den ungenutzten Überschuss des Beteiligungsabzugs zu beanspruchen, so ist dem Rechnung zu tragen (vgl. BGE 138 I 297 E. 4.3). Die Zuweisung der ausschliesslichen Besteuerungsrechts an den Belegenheitskanton der Kapitalanlageliegenschaft, wie sie seit langem von der bundesgerichtlichen Rechtsprechung aufgrund der besonders starken Verbindung der Liegenschaft mit dem Boden gefordert wird, wird dadurch nicht in Frage gestellt; nur der Umfang, in welchem diesem Kanton den Liegenschafts- ertrag besteuern kann, wird geändert. Es muss unter Umständen anerkannt werden, dass das Verhältnis zwischen Beteiligungsertrag und Gesamtreichgewinn dazu führen kann, dieses Mass auf Null herabzusetzen (vgl. BGE 138 I 297 E. 4.3).

E. 2.1.4

In Anwendung dieser Rechtsprechung und unter Annahme, dass es sich bei der Beschwerdeführerin um eine Beteiligungsgesellschaft im Sinn von Art. 28 Abs. 1 StHG handelt, würde sie folglich eine gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende steuerliche Schlechterstellung erfahren: Würde der Sitz der Gesellschaft im Kanton Freiburg liegen, wo sich ebenfalls die veräusserte Kapitalanlageliegenschaft befand, würde der steuerbare Reingewinn CHF 9'568'396.- betragen und die Beteiligungsermässigung mehr als 102 % (Beteiligungsertrag von

Kantonsgericht KG Seite 6 von 7 CHF 9'845'177.- / steuerbarer Reingewinn von CHF 9'568'396.-), was in diesem Fall zu Folge hätte, dass die Kantonssteuer auf dem Reingewinn auf Null herabgesetzt würde. Daraus ergäbe sich, dass die Erhebung einer Steuer auf dem Immobilienertrag durch den Kanton Freiburg dazu führen würde, dass die Gesellschaft aufgrund der blossen Tatsache, dass sie im Kanton Baselland und im Kanton Freiburg steuerpflichtig ist, stärker besteuert wird. Sie würde CHF 63'716.- mehr Steuern bezahlen, als wenn sie nur im Kanton Freiburg die Kantonssteuer auf dem Reingewinn zahlen müsste.

E. 2.2

Die Vorinstanz macht nun allerdings geltend, das Schlechterstellungsverbot werde vorliegend nicht missachtet, denn es handle sich bei der Beschwerdeführerin um eine Holding- gesellschaft, deren Erträge aus schweizerischem Grundeigentum auch bei einer ausschliesslichen Steuerpflicht im Kanton Freiburg zum ordentlichen Tarif besteuert worden wären.

E. 2.2.1

Art. 28 Abs. 2 StHG, bzw. Art. 127 Abs. 1 DStG für das kantonale Recht, setzt den Rahmen für die Gewährung des kantonalen Holdingstatus. Er bestimmt, dass Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, deren Zweck zur Hauptsache in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen besteht und die in der Schweiz keine Geschäftstätigkeit ausüben, auf dem Reingewinn keine Steuer entrichten, sofern die Beteiligungen oder die Erträge aus den Beteiligungen längerfristig mindestens zwei Drittel der gesamten Aktiven oder Erträge ausmachen. Erträge aus schweizerischem Grundeigentum solcher Gesellschaften werden allerdings zum ordentlichen Tarif besteuert (vgl. Art. 28 Abs. 2 2. Satz StHG; Art. 127 Abs. 3 DStG). Umstritten ist, ob auch Kapitalgewinne auf Liegenschaften zu den Erträgen aus Grundeigentum gehören (vgl. VON AH/FISCHER, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 3. Aufl. 2017, Art. 28 N. 121). Aus dem Wortlaut der Bestimmung ist der Ausschluss der Kapitalgewinne nicht abzuleiten. Wird der Wille

des Gesetzgebers herangezogen, die Doppelbelastung nicht nur im Bereich des Hauptzweckes der Holdinggesellschaften aufrecht-zuerhalten, sondern auch bei Liegenschaftserträgen, so erscheint die Besteuerung der Kapital und Aufwertungsgewinne aus gesetzessystematischen Gründen und in Anwendung des Grundsatzes der Einheit der Rechtsordnung zwingend. Während in Kantonen mit monistischem System die objektbezogene Grundstückgewinnsteuer zur Anwendung gelangt, haben Kantone mit dualistischem System einen Gestaltungsspielraum. Sie können Kapitalgewinne auf Liegenschaften entweder im Rahmen von Art. 28 Abs. 2 StHG besteuern, oder in ihrem Grundstückgewinnsteuer-recht einen Besteuerungstatbestand vorsehen (vgl. VON AH/FISCHER, Art. 28 N. 121). Der Kanton Freiburg hat sich grundsätzlich für das dualistische System entschieden. Grundstück-gewinne des Geschäftsvermögens werden daher mit der ordentlichen Einkommens- oder Gewinnsteuer erfasst und zum ordentlichen Tarif besteuert (vgl. Art. 45 und 127 Abs. 3 DStG; Art. 41 Abs. 1 Bst. c und 127 Abs. 4 DStG a contrario; ZWAHLEN/NFFENEGGER, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 3. Aufl. 2017, Art. 12 N. 3-4).

E. 2.2.2

Die Beschwerdeführerin ist eine Holdinggesellschaft im erwähnten Sinn. Wäre sie einzig im Kanton Freiburg steuerpflichtig, unterläge sie somit der Gewinnsteuerpflicht nicht, so dass nicht nur Beteiligungserträge, sondern auch alle anderen nichtliegenschaftlichen Einkünfte der Gesellschaft unbesteuert bleiben würden (vgl. VON AH/FISCHER, Art. 28 N. 100). Ihr Gewinn aus der fraglichen Liegenschaftsveräusserung würde jedoch trotzdem der ordentlichen Gewinnsteuer unterstehen und zum ordentlichen Tarif besteuert. Unter diesen Vorgaben ist festzuhalten, dass die in der Veranlagung vom 8. März 2018 vorgenommene und im angefochtenen Einspracheentscheid bestätigte Besteuerung nicht zu beanstanden

Kantonsgericht KG Seite 7 von 7 ist, da die Beschwerdeführerin der gleichen Steuer unterstellt wäre, wenn sie ausschliesslich im Kanton Freiburg steuerpflichtig wäre. Dies führt zur vollumfänglichen Abweisung der Beschwerde.

E. 3

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 131 Abs. 1 und 132 Abs. 2 VRG). Es gelangt der Tarif vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz (Tarif VJ; SGF 150.12) zur Anwendung (vgl. Art 146-147 VRG), welcher vorsieht, dass die Verwaltungsjustizgebühr CHF 50.- bis 50 000.- beträgt (Art. 1 Abs. 1 Tarif VJ) und die Höhe der Gebühr nach dem erforderlichen Zeit- und Arbeitsaufwand, der Wichtigkeit der Angelegenheit und bei vermögensrechtlichen Sachen nach dem betreffenden Streitwert festgesetzt wird (Art. 2 Tarif VJ). Im vorliegenden Fall wird die Gerichtsgebühr auf CHF 3'000.- festgesetzt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet. Der Hof erkennt: I. Die Beschwerde der A. _____ AG wird abgewiesen. Der Einspracheentscheid der Kantonalen Steuerverwaltung vom 12. Juni 2018 wird bestätigt. II. Die Kosten (Gerichtsgebühr: CHF 3'000.-) werden der A. _____ AG. Die Gerichtsgebühr wird mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet. III. Zustellung. Der vorliegende Entscheid kann gemäss 73 StHG und Art. 82 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) innert 30 Tagen seit Eröffnung mit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht angefochten werden. Gegen die

Festsetzung der Höhe der Verfahrenskosten ist innert 30 Tagen die Einsprache an die Behörde, die entschieden hat, zulässig, sofern nur dieser Teil des Entscheides angefochten wird (Art. 148 VRG). Freiburg, 1. Oktober 2018/dbe Der Präsident: Die Gerichtsschreiberin:

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