

GR_GERICHTE PVG 2013 21 vom 15. März 2007

GR Gerichte, 2007-03-15, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/gr_gerichte_PVG_2013_21

FR: GR_GERICHTE PVG 2013 21 du 15 mars 2007

IT: GR_GERICHTE PVG 2013 21 del 15 marzo 2007

Erwägungen

E. 3

a) Streitig und zu prüfen ist vorliegend die Frage der Gewinnermittlung und Verlustverrechnung. Für das bessere Verständnis dieser Thematik ist ein Rückblick über die dies- bezügliche Rechtsprechung des Bundesgerichtes der letzten Jahre hilfreich. b) Nach den Grundsätzen zur Vermeidung der interkanto- 21

8/21 Steuern PVG 2013 152 nalen Doppelbesteuerung muss ein Steuerpflichtiger, der in meh- reren Kantonen steuerpflichtig ist, nicht mehr als sein gesamtes Reineinkommen beziehungsweise seinen gesamten Reingewinn versteuern (BGE 107 Ia 41 E. 1a; ASA 60 S. 269 E. 2a). Diese Rege- lung musste nach der bisherigen Rechtsprechung des Bundesge- richts jedoch zurücktreten gegenüber dem Grundsatz, wonach das Grundeigentum dem Kanton, in dem es gelegen ist, zur aus- schliesslichen Besteuerung vorbehalten bleibt. Der Liegenschafts- kanton 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 oder auf den Veräusserungsgewinn (Wertzuwachs und Buchgewinn) anzurechnen. Sich daraus am Hauptsitz ergebende, sog. Aus- scheidungsverluste waren zulässig. Auch wenn diese Rechtspre- chung in der Lehre auf Kritik stiess, hielt das Bundesgericht stets daran fest (BGE 1 6 Ia 127 E. 2b und 2c, 1 1 Ia 120 E. 2a; ASA 59 S. 564 E. 3d, S. 568 E. 4). c) Diese bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Nicht- berücksichtigung von Ausscheidungsverlusten bezog sich auf Ka- pitalanlageliegenschaften interkantonaler Unternehmungen, ein- schliesslich Versicherungsgesellschaften und Immobiliengesell- schaften, ausserhalb des Sitzkantons sowie auf Liegenschaften des Privatvermögens natürlicher Personen. Sie kam weiter auf Liegenschaften von Liegenschaftenhändlern und Generalunter- nehmern im Belegenheitskanton zur Anwendung. In einem Urteil aus dem Jahre 1999 wandte das Bundesgericht diese Rechtspre- chung zudem auf die Betriebsliegenschaft einer interkantonalen Unternehmung (Handelsgesellschaft) an. Diese hatte ihre Be- triebsliegenschaft im Kanton St. Gallen (Betriebsstättekanton) ver- äussert. Der Kanton St. Gallen erfasste den Veräusserungsgewinn mit der Reinertragssteuer unter Berücksichtigung seines Anteils am Gesamtbetriebsverlust. Hingegen war er nicht verpflichtet, den im Sitzkanton ungedeckt gebliebenen Teil des Betriebsverlus- tes zu verrechnen. Der Ausscheidungsverlust war hinzunehmen, wie das Bundesgericht explizit erkannte (Bundesgerichtsurteil 2P.439/1997 vom 27. Oktober 1999, E. 3c und 4, publ. in: StR 55/2000 S. 182). d) In BGE 131 I 249 nahm das Bundesgericht sodann eine Verdeutlichung der Praxis und eine Praxisänderung vor. Die Ver- deutlichung der Praxis betraf die Steuerausscheidung bei Be- triebsliegenschaften von Liegenschaftenhändlern und Generalun- ternehmern. Das Bundesgericht legte fest, dass der Wertzuwachs

8/21 Steuern PVG 2013 153 aus der Veräusserung solcher Liegenschaften dem Belegenheitskanton zur ausschliesslichen Besteuerung zustehe (BGE 131 I 249 E. 5.3). Diese Frage war in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung bisher nicht oder nicht mit der gewünschten Deutlichkeit entschieden worden (vgl. auch den Vorbehalt in BGE 79 I 142 E. 2 S. 148 unten). Für Betriebsliegenschaften der übrigen interkantonalen Unternehmen hatte das Bundesgericht diesen Schritt bereits in BGE 83 I 257 E. 3 vollzogen und den Wertzuwachs dem Belegenheitskanton zur ausschliesslichen Besteuerung zugewiesen (siehe dazu auch BGE 131 I 249 E. 4.3 und 4.4). Andererseits änderte das Bundesgericht seine Praxis, wonach der Betriebsstättenkanton bei der Besteuerung des Wertzuwachsgewinns aus der Veräusserung einer Betriebsliegenschaft auf einen allfälligen Ausscheidungsverlust im Sitzkanton keine Rücksicht zu nehmen brauche. Es verpflichtete den Betriebsstättenkanton, den Geschäftsverlust, den die Unternehmung im Sitzkanton und weiteren Kantonen mit Betriebsstätten aufwies, mit dem Grundstückgewinn zu verrechnen. Das gelte auch dann, wenn der Kanton den Wertzuwachs nicht mit der allgemeinen Einkommens- und Gewinnsteuer, sondern mit einer Grundstückgewinnsteuer erfasse. Massgebend war für das Bundesgericht die Überlegung, dass die Ausdehnung des Rechts des Kantons der gelegenen Sache zur ausschliesslichen Besteuerung des Wertzuwachses auf Betriebsliegenschaften von Liegenschaftenhändlern und Generalunternehmern nicht dazu führen dürfe, dass dieser Kanton auf die übrige Situation der Unternehmung überhaupt keine Rücksicht zu nehmen brauche und den Gewinn auch dann voll besteuern dürfe, wenn die Unternehmung mit einem Verlust abschliesse. Wenn schon der Wertzuwachs auf Betriebsliegenschaften dem Liegenschaftskanton zur ausschliesslichen Besteuerung zugewiesen werde, so sei andererseits dafür zu sorgen, dass sich nicht vermehrt solche Ausscheidungsverluste ergeben (BGE 131 I 249 E. 6.3). Diese Rechtsprechung wurde mit BGE 131 I 285 weitergeführt, wo ein Nebensteuerdomizil (Spezialsteuerdomizil des Liegenschaftsortes) den Gewinnungskostenüberschuss einer Privatliegenschaft am Hauptsteuerdomizil zu übernehmen hatte. Mit BGE 132 I 220 wurde sodann einem Nebensteuerdomizil (Spezialsteuerdomizil der Kapitalanlageliegenschaft) der Verlust am Hauptsteuerdomizil angelastet. Gemäss BGE 133 I 19 sind schliesslich die Schuldzinsen auch bei Liegenschaftshändlern proportional nach Lage der Aktiven und nicht mehr objektmässig zu verlegen.

8/21 Steuern PVG 2013 154

E. 4

April 201 E. 4.3).

E. 5

a) Vorliegend ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin ihren Sitz im Jahr 2008 noch in Chur im Kanton Graubünden hatte, auch wenn sie schon damals als interkantonales Unternehmen galt. Dementsprechend befand sich ihr Hauptsteuerdomizil im Jahre 2008 in Graubünden. Dies hat zur Folge, dass grundsätzlich – unter Berücksichtigung und Beachtung der ausserkantona-

8/21 Steuern PVG 2013 155 len Liegenschaften und Produktionsstandorte – sämtliche Gewinne sowie sämtliches Kapital in Graubünden steuerbar war. b) Wie vorstehend erläutert, hat das Bundesgericht in BGE 131 I 249 festgehalten, dass der Wertzuwachsge Gewinn aus der Veräusserung einer Betriebsliegenschaft vorerst zwar dem Liegenschaftskanton

zuzuweisen sei, der Liegenschaftskanton einen im Sitz- oder Betriebsstättenkanton angefallenen Geschäftsverlust aber damit verrechnen müsse (E. 6.5). Diese Praxisänderung gilt für alle interkantonalen Unternehmen unabhängig von der im Liegenschaftskanton angewandten Methode der Grundstückgewinnbesteuerung im dualistischen oder monistischen System, zumal es das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) den Kantonen frei lässt, ob sie Kapitalgewinne auf Liegenschaften des Geschäftsvermögens nach dem dualistischen System mit der allgemeinen Einkommens- oder Gewinnsteuer erfassen wollen, oder ob sie die entsprechenden Kapitalgewinne nach dem monistischen System (Zürcher System) wie private Grundstückgewinne der besonderen Grundstückgewinnsteuer unterwerfen (BERNHARD ZWAHLEN in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1 Art. 12 StHG N 3). c) Auf den vorliegenden Fall bezogen bedeutet dies, dass der aus dem Verkauf der Betriebsliegenschaften im Jahr 2007 erzielte unternehmerische Grundstückgewinn zunächst dem Liegenschaftskanton Zürich zur Besteuerung zustand. Dieser hat einen allfälligen Ausscheidungsverlust zu vermeiden, indem er die erzielten Wertzuwachsgerinne aus der Veräusserung der Betriebsliegenschaften mit Betriebsverlusten verrechnet. Faktisch ist dies im vorliegenden Fall grundsätzlich auch geschehen. Denn der Wertzuwachsgerinn wurde im Kanton Zürich mit einer separaten Grundstückgewinnsteuer erfasst (monistisches System), wobei sich gemäss dem Beschluss des Grundsteuerausschusses der Stadt X. vom 25., mitgeteilt am 28. Februar 2011, aus dem Verkauf der Betriebsliegenschaften bei einem Anlagewert von Fr. 29 793 618.– (bestehend aus einem Verkehrswert vor 20 Jahren von Fr. 26 375 200.– und Altlastenkosten von Fr. 3 418 418.–) und einem Verkaufserlös von Fr. 26 000 000.– kein steuerpflichtiger Grundstückgewinn ergab. Vielmehr ergab sich aus dem entsprechenden Verkauf aufgrund der Berücksichtigung des Verkehrswertes vor 20 Jahren von Fr. 26 375 200.– anstelle der historischen Anschaffungskosten ein Verlust, wobei es sich dabei nicht um einen tatsächlichen, sondern bloss um einen virtuellen Verlust handelte.

8/21 Steuern PVG 2013 156 Im entsprechenden Beschluss des Grundsteuerausschusses der Stadt X. vom 25. Februar 2011 wurde sodann explizit erwähnt, dass der Verlust aus der Liegenschaftsveräusserung anerkannt werde, dessen Höhe aber nicht geprüft worden sei. Die Tatsache, dass in der Grundstückgewinnsteuerveranlagung des Kantons Zürich die Höhe der verrechenbaren Verluste nicht überprüft wurde, zeigt, dass über die Verlustverrechnung noch nicht definitiv entschieden wurde. d) Als Sitzkanton hatte der Kanton Graubünden anschliessend entsprechend der mit BGE 131 I 429 eingeleiteten Rechtsprechung bei seiner Besteuerung am Hauptsteuerdomizil die gesamtwirtschaftliche Situation des Unternehmens unter Beachtung der interkantonalen Besteuerungspraxis zu berücksichtigen. Entgegen dem zürcherischen Recht und der Besteuerung im monistischen Grundstückgewinnsteuersystem ergab sich nach den Gewinnermittlungsvorschriften des StG – insbesondere nach Art. 79 Abs. 1 StG (Saldo der Erfolgsrechnung als steuerbarer Gewinn) und Art. 86 Abs. 1 StG (Berechnung der verrechenbaren Verluste) – aus dem Verkauf der Betriebsliegenschaften durch die Beschwerdeführerin im Jahre 2007 ein Wertzuwachsgerinn, wie er im Übrigen auch in der Erfolgsrechnung 2007 unter der Position «Gewinn aus Verkauf von betrieblichem Anlagevermögen» verbucht wurde. In der Steuerperiode 2007 erzielte die Beschwerdeführerin vor Verlustverrechnung einen Gewinn in der Höhe von Fr. 3 602 508.–. Nach Verrechnung durch anrechenbare Verluste der Vorjahre wurde das Geschäftsjahr 2007 mit einer Gewinnsteuer von Fr. 0.– veranlagt. Im Geschäftsjahr 2008 ergab sich schliesslich

nach Verrechnung der verbliebenen Vorjahresverluste ein steuerbarer Reingewinn von Fr. 8 538 462.–, welcher in Anwendung der Gesamtverlustverrechnungsmethode sowie der Grundsätze des interkantonalen Steuerrechts direkt auf die verschiedenen Steuerdomizile zur Besteuerung aufgeteilt wurde. Dementsprechend hat aber der Kanton Graubünden bei der Besteuerung der Beschwerdeführerin in Beachtung der vorstehend dargestellten neueren bundesgerichtlichen Praxis sowie des entsprechenden Kreisschreibens Nr. 27 der SSK die gesamte wirtschaftliche Situation des Unternehmens berücksichtigt. Dass dies tatsächlich so geschehen ist, bestätigen denn auch sowohl das kantonale Steueramt Zürich als auch die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden.

E. 6

a) Durch ihre konkreten Anträge will nun die Beschwerdeführerin erreichen, dass neben der aufgrund der Zürcher Grund-

8/21 Steuern PVG 2013 157 stückgewinnsteuerbestimmungen vorgenommenen Nullbesteuerung aufgrund einer angeblich bestehenden virtuellen Doppelbesteuerung beziehungsweise einer Schlechterstellung gegenüber innerkantonalen Unternehmen auch im Kanton Graubünden entweder der Gewinn anteilmässig am Hauptsitz nicht berücksichtigt werde oder bei Berücksichtigung als Verlust im Kanton Zürich für die Zukunft in Abzug gebracht werden könne. b) Zu ersterem Antrag, der per 31. Dezember 2007 vortragbare steuerrechtliche Verlustvortrag sei um Fr. 21 732 640.– zu erhöhen und mit dem steuerbaren Gewinn des Jahres 2008 zu verrechnen, ist, was folgt zu sagen: Das Bundesgericht begründete seine mit BGE 131 I 249 geänderte Praxis zur interkantonalen Verlustverrechnung primär mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, der in Art. 127 Abs. 2 BV und in Art. 95 Abs. 1 KV explizit verankert ist. Dementsprechend verlangt es, dass der Liegenschaftskanton bei der Besteuerung auf die Gesamtsituation der Unternehmung Rücksicht zu nehmen hat. Dieser Forderung ist nun aber vollumfänglich genüge getan, wenn der Betriebsverlust mit dem tatsächlich erzielten Wertzuwachsge-
winn verrechnet wird. Eine darüber hinausgehende Verrechnung mit den in Graubünden steuerbaren Gewinnen – wie dies die Beschwerdeführerin verlangt – stünde der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit diametral entgegen. Denn die von der Beschwerdeführerin beantragte Verrechnung mit den in Graubünden steuerbaren Gewinnen würde im Ergebnis dazu führen, dass die Beschwerdeführerin als Folge der im Kanton Zürich abweichend vom tatsächlich erzielten Wertzuwachsge-
winn erfolgten Bemessung des Grundstückgewinns nicht nur den tatsächlich erzielten Wertzuwachsge-
winn nicht versteuern müsste, sondern zusätzlich den Betriebsverlust im nicht mit dem be-
steuerten Grundstückgewinn verrechneten Umfang abziehen könnte. Vor dem Hintergrund des Grundsatzes der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sowie der mit BGE 131 I 249 eingeleiteten, neuen bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist eine über die Ver-
rechnung des Betriebsverlustes mit dem tatsächlich erzielten Wert-
zuwachsge-
winn hinausgehende Verrechnung dementsprechend weder gerechtfertigt noch angebracht. c) Entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin führt eine Verrechnung des Betriebsverlustes mit dem tatsächlich erzielten Wertzuwachsge-
winn – wie von der kantonalen Steuer-
verwaltung vorgenommen – weder zu einer Schlechterstellung im Vergleich zu einer innerkantonalen graubündnerischen Steuer-

8/21 Steuern PVG 2013 158 pflichtigen noch zu einer virtuellen Doppelbesteuerung. Denn ei-
nerseits versteuern in Graubünden sowohl innerkantonale wie auch interkantonale Unternehmen ihre Wertzuwachsge-
winne nach der dualistischen Methode.

Dementsprechend erfolgt aber die Bestimmung der verrechenbaren Verluste bei interkantonalen Unternehmen nach der genau gleichen Methode wie bei innerkantonalen Gesellschaften. Eine Schlechterstellung interkantionaler Unternehmen ist somit bereits aus diesem Grunde ausgeschlossen. Andererseits liegt gemäss ständiger Praxis des Bundesgerichts bloss dann eine gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende Doppelbesteuerung 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, zu deren Erhebung ein anderer Kanton zuständig wäre (virtuelle Doppelbesteuerung; statt vieler: BGE 131 I 249 E. 3.1).

Vorliegend trifft es zwar zu, dass der Kanton Graubünden den Unternehmensgewinn bzw. die verrechenbaren Verluste nach seinem internen Recht anders ermittelt als der Kanton Zürich. Eine unterschiedliche zahlenmässige Ermittlung des im Kanton steuerbaren Gewinns stellt jedoch keine unzulässige Doppelbesteuerung dar, sofern beide Kantone dabei die Zuteilungsnormen und die Regeln für die Steuerausscheidung richtig anwenden (PETER MÄUSLI-ALLENSPACH, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, § 4 N 14). Wie vorstehend unter Erwägung 5 dargestellt, hat die kantonale Steuerverwaltung anlässlich der Steuerveranlagung 2008 bei der Gewinnermittlung und bei der Verlustverrechnung aber sowohl die mit BGE 131 I 249 neu definierten Kollisionsnormen als auch die Zuteilungsnormen und Ausscheidungsregeln vollumfänglich beachtet und eingehalten. Dies wurde denn auch sowohl vom kantonalen Steueramt Zürich als auch von der Steuerverwaltung des Kantons Graubünden übereinstimmend bestätigt. Dementsprechend ist aber eine virtuelle Doppelbesteuerung ausgeschlossen. d) Was schliesslich den Antrag um Zuweisung des Verlustvortrages von Fr. 21 732 640.– mittels Teilverlustverrechnung an den Kanton Zürich betrifft ist festzuhalten, dass eine solche Zuweisung an den Kanton Zürich dem Kanton Graubünden schon kompetenzmässig gar nicht zusteht. Vielmehr ist es Sache des Kantons Zürich zu bestimmen, wie er den ihm unter Anwendung

8/21 Steuern PVG 2013 159 der Gesamtverlustverrechnungsmethode und der Grundsätze des interkantonalen Steuerrechts direkt zuge teilten Wertzuwachsge winn und die zugewiesene Wertzuwachsquote nach seinem Recht besteuert und welche Verluste er nach seinem Recht zur Verrechnung zulässt. Darauf ist demnach nicht einzutreten. A 12 38 Urteil vom 4. Dezember 2012 Die dagegen an das Bundesgericht erhobene Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde mit Urteil vom 13. März 2014 abgewiesen, soweit darauf eingetreten werden konnte (2C_319/2013).

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