

ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2010.39 vom 18. April 2011

ZH Steuerrekursgericht, 2011-04-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_GR.2010.39

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2010.39 du 18 avril 2011

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2010.39 del 18 aprile 2011

Regeste

Ausscheidungsverluste, interkantonale Doppelbesteuerung. Revision. Die neue Praxis zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten im interkantonalen Verhältnis gilt gemäss Kreisschreiben Nr. 27 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 15. März 2002 erst ab der Steuerperiode 2006. Die Pflichtige kann sich damit nicht auf die neue Praxis berufen, um die Verrechnung eines Verlustvortrags aus dem Jahr 2004 mit einem Grundstückgewinn in der Steuerperiode 2005 zu bewirken. Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Gemäss § 155 StG, welche Bestimmung laut § 206 StG auch bei den Grundsteuern anwendbar ist, können rechtskräftige Entscheide auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (lit. a), wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt (lit. b) sowie wenn ein Verbrechen oder ein Vergehen den Entscheid beeinflusst hat. Darüber hinaus können nach zürcherischer Rechtsprechung rechtskräftige Entscheide auch gestützt auf das verfassungsrechtliche Doppelbesteuerungsverbot im interkantonalen Verhältnis (Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999; BV) geändert werden, sofern der Entscheid des zweitveranlagenden Kantons, mit dem der Steuerpflichtige einverstanden ist, zu einer bundesrechtlich untersagten Doppelbesteuerung führt (VGr, 19. November 1997, SR.97.00047). Seit Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG [SR 173.110]) per 1. Januar 2007 muss dieses ausserordentliche Rechtsmittel erst Recht zur Verfügung stehen, um dem Doppelbesteuerungsverbot zum Durchbruch zu verhelfen. Denn im Unterschied zum früher geltenden Verfahrensrecht können kantonale Entscheide gemäss Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG nicht mehr direkt, d.h. ohne wenigstens bezüglich einer kantonalen Entscheidung den vorgesehenen Instanzenzug durchlaufen zu haben, beim Bundesgericht angefochten werden (BGE 133 I 300).

E. 3

a) Im Kanton Zürich wird die Grundstückgewinnsteuer – losgelöst von den übrigen Einkommensverhältnissen – von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben (§ 216 Abs. 1 StG). Diese Besteuerung gilt sowohl für Grundstücke des Privat- als auch des Geschäftsvermögens.

Grundstückgewinn ist laut § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt. Die anrechenbaren Aufwendungen sind in § 221 Abs. 1 StG abschliessend aufgezählt (RB 1990 Nr. 51, 1982 Nr. 105; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 221 N 3). Dazu gehören wertvermehrnde Aufwendungen, Grundeigentümerbeiträge, übliche Mäklerprovisionen und Insertionskosten, mit der Handänderung verbundene Abgaben sowie Baukreditzinsen bei Liegenschaften im Geschäftsvermögen. Liegenschaftenhändler können weitere mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen geltend machen, soweit sie auf de- 2 GR.2010.39

- 5 - ren Berücksichtigung bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer ausdrücklich verzichtet haben (§ 221 Abs. 2 StG). Ausserdem sind – nach vollständiger Veräusserung des Gesamtgrundstücks – Verluste aus Teilveräusserungen verrechenbar (§ 224 Abs. 3 StG). Alle übrigen Einkommensbestandteile und Unkosten einschliesslich die sog. wieder eingebrachten Abschreibungen (= Differenz zwischen Buchwert und Anlagekosten) werden mit der Einkommens- resp. mit der Gewinnsteuer erfasst (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VG zu §§ 216-226a, N 6). Diese Regelung bringt es mit sich, dass Verluste aus dem Einkommens- bzw. Gewinnsteuerbereich nach kantonalem Recht nicht mit Grundstückgewinnen verrechnet werden können. b) Aus dem Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung gemäss Art. 127 Abs. 3 BV folgt, dass ein Steuerpflichtiger, der in mehreren Kantonen steuerpflichtig ist, nicht mehr als sein gesamtes Reineinkommen bzw. seinen gesamten Reingewinn zu versteuern hat (BGE 107 Ia 41 E. 1a). Diese Regel trat gemäss jahrzehntelanger Rechtsprechung des Bundesgerichts vor dem Grundsatz zurück, dass das Grundeigentum ausschliesslich und in vollem Umfang dem Liegenschaftenkanton zur Besteuerung vorbehalten blieb. Der Liegenschaftenkanton musste deshalb Verluste, die am (Wohn-)Sitz oder in anderen Kantonen angefallen waren, nicht übernehmen. Seit dem Jahr 2004 änderte das Bundesgericht seine Rechtsprechung zur Nichtberücksichtigung von Ausscheidungsverlusten stufenweise. Mit Entscheid vom 19. November 2004 erkannte es bezüglich einer Betriebsliegenschaft einer Liegenschaftenhändlerin und Generalunternehmerin in einem Betriebsstättekanton, dass der Liegenschaftenkanton zwar den Wertzuwachs (= Differenz zwischen Erlös und Anlagekosten) ausschliesslich besteuern dürfe; doch sei der Liegenschaftenkanton verpflichtet, den Verlustüberschuss, den die Unternehmung im Sitzkanton und weiteren Kantonen mit Betriebsstätten erlitten habe, mit dem Grundstückgewinn zu verrechnen (BGE 131 I 249). Am 18. April 2005 wandte das Bundesgericht diese neue Regel zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten auch auf Liegenschaften im Privatvermögen an und wies den Liegenschaftenkanton an, den Gewinnungskostenüberschuss aus einer im Privatvermögen gehaltenen Liegenschaft am Hauptsteuerdomizil zu übernehmen (BGE 131 I 285). Am 8. Mai 2006 verpflichtete das Bundesgericht den Liegenschaftenkanton, in welchem ein Handelsunternehmen eine reine Kapitalanlageliegenschaft (ohne Betriebsstätte) besass, den Betriebsverlust am ausserkantonalen Hauptsitz mit dem Liegenschaftenertrag im Liegenschaftenkanton zu verrechnen (BGE 132 I 220). Am 3. November 2006 änderte das Bundesgericht schliesslich seine 2 GR.2010.39

- 6 - bisherige Praxis zur Ausscheidung von Aufwandüberschüssen bei (gewerbsmässigen) Liegenschaftenhändlern im interkantonalen Verhältnis und erkannte, dass Schuldzinsen von interkantonalen Liegenschaftenhändlern proportional zu den Aktiven zu verlegen seien. Soweit der nach Lage der Aktiven zu übernehmende Schuldzinsenanteil den

Vermögensertrag im Liegenschaftskanton übersteigt, ist der Schuldzinsenüberschuss fortan in erster Linie mit Netto-Vermögenserträgen der übrigen Kantone und in zweiter Linie mit dem übrigen Einkommen des Liegenschaftenhändlers zu verrechnen (BGE 133 I 19). Diese neue Ausscheidungsregel ermöglicht, dass im interkantonalen Verhältnis – soweit als möglich – sämtliche Schuldzinsen abgezogen werden können. Demgegenüber wurden nach bisheriger Praxis die nicht aktivierungsfähigen liegenschaftsbezogenen Aufwendungen, u.a. auch die Schuldzinsen, objektmässig ausgeschieden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 162). Dadurch im Liegenschaftskanton resultierende Aufwandüberschüsse mussten der Sitzkanton und andere Liegenschaftskantone nicht übernehmen. Diese waren vielmehr zu "aktivieren" und konnten im Liegenschaftskanton erst in einem späteren Zeitpunkt entweder mit laufenden Liegenschaftserträgen oder einem Veräusserungsgewinn verrechnet werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 165). c) Die neue bundesgerichtliche Rechtsprechung zeigt auf, dass im interkantonalen Verhältnis Verluste möglichst rasch verrechnet werden sollen und Ausscheidungsverluste möglichst zu vermeiden sind. Dabei kommt es im interkantonalen Verhältnis nicht darauf an, ob Kapitalgewinne auf Liegenschaften des Geschäftsvermögens nach dem dualistischen System mit der allgemeinen Einkommens- oder Gewinnsteuer erfasst werden oder ob sie nach dem im Kanton Zürich geltenden monistischen System einer besonderen Grundstückgewinnsteuer unterliegen (BGE 131 Ia 249 E. 6.5 S. 262). Die neue bundesgerichtliche Praxis zur Verlustverrechnung im interkantonalen Verhältnis wurde mittlerweile sowohl im Kanton Zürich (vgl. Weisung der Finanzdirektion über die Koordination von Einkommens- bzw. Gewinnsteuereinschätzungen und Grundsteuereinschätzungen für Liegenschaften des Geschäftsvermögens und von juristischen Personen vom 13. Dezember 2005 inkl. Änderung vom 28. November 2006 [ZStB I Nr. 37/553], Rz 55 a - f) als auch gesamtschweizerisch (vgl. Kreisschreiben Nr. 27 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 15. März 2002 über die Vermeidung von Ausscheidungsverlusten) mit Wirkung ab 1. Januar 2006 für alle rechtsanwendenden Behörden für verbindlich erklärt. 2 GR.2010.39

- 7 -

E. 4

a) Die im vorliegenden Verfahren in erster Linie geltend gemachte Doppelbesteuerung ist die direkte Folge der alten bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Nichtberücksichtigung von Ausscheidungsverlusten. So wurde der Verlust von Fr. 302'415.-, den die Pflichtige im Jahr 2004 im Kanton Zürich erwirtschaftet hatte, damals nicht mit in anderen Kantonen erzielten Gewinnen verrechnet, sondern praxisgemäss im Kanton Zürich aktiviert und auf das Jahr 2005 vorgetragen. Da aber die Pflichtige im Jahr 2005 im Kanton Zürich erneut einen Verlust verzeichnete, konnte sie den Vorjahresverlust auch in dieser Steuerperiode nicht verrechnen, obwohl sie in anderen Kantonen der Gewinnsteuer unterliegende Gewinne erwirtschaftet und überdies in den Gemeinden G und C je einen Grundstückgewinn zu versteuern hatte. Die Pflichtige vertritt nun die Ansicht, dass diese Doppelbesteuerung in der Steuerperiode 2005 unzulässig und durch Verrechnung des besagten Verlustvortrags aus dem Kanton Zürich mit den Gewinnen der andern Kantone sowie mit den Grundstückgewinnen der Gemeinden G und C zu beseitigen sei. Mithin geht es vorliegend letztlich um die Frage, ob der Verlustvortrag aus dem Kanton Zürich im Rahmen der Einschätzung bzw. Veranlagung der Pflichtigen für die Steuerperiode 2005 entsprechend der neuen bundesgerichtlichen Rechtsprechung von den anderen beteiligten

Kantonen und/oder von den eine Grundstückgewinnsteuer erhebenden Zürcher Gemeinden zu übernehmen war, in welchem Fall eine die betroffenen Einschätzungs- bzw. Veranlagungsentscheide mit- tels Revision zu korrigieren wären. b) Im vorliegenden Verfahren ist grundsätzlich nur die Möglichkeit der Ver- rechnung des Vorjahresverlustes mit dem Grundstückgewinn der C im Jahr 2005 zu beurteilen, während eine allfällige Verlustübernahme durch andere Kantone nicht Ge- genstand dieses Verfahrens bildet. Da aber der betroffene Vorjahresverlust ebenfalls aus dem Kanton Zürich stammt, handelt es sich insofern um eine rein innerkantonale Verlustverrechnung, womit sich grundsätzlich die Frage stellt, ob die bundesgerichtli- che Rechtsprechung zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung überhaupt zum Tragen kommt. Indes steht bei der interkantonal tätigen Pflichtigen im Sinne einer Gesamtbetrachtung nicht nur die Verlustübernahme durch die C, sondern auch durch andere Kantone zur Debatte, weshalb ein Entscheid mit Bezug auf die Verlustverrech- nung innerhalb des Kantons Zürich im Ergebnis auch die interkantonale Steueraus- scheidung betrifft. Überdies hat das Bundesgericht im Rahmen der oben geschilderten Praxisänderung festgehalten, dass die Kantone verpflichtet seien, im Einzelfall oder durch generell-abstrakte Regeln dafür zu sorgen, dass innerkantonale Unternehmen nicht schlechter gestellt werden als interkantonale (BGE 131 I 249, E. 6.4), weshalb 2 GR.2010.39

- 8 - zumindest nicht auszuschliessen ist, dass die Grundsätze zur interkantonalen Verlust- verrechnung unter gewissen Umständen auch innerkantonale zum Tragen kommen (vgl. dazu VGr, 25. August 2010, SB.2009.00079, www.vgrzh.ch). Aus diesen Gründen rechtfertigt es sich, den vorliegenden Fall unter dem Blickwinkel der interkantonalen Doppelbesteuerung zu beurteilen. c) Wie gesehen änderte das Bundesgericht seine langjährige Rechtsprechung zur Nichtberücksichtigung von Ausscheidungsverlusten ab dem Jahr 2004 stufenweise, mit dem Ergebnis, dass Verluste im interkantonalen Verhältnis nunmehr möglichst rasch zu verrechnen und Ausscheidungsverluste tunlichst zu vermeiden sind. Aufgrund der kontinuierlichen Entwicklung der Rechtsprechung war nicht ohne Weiteres klar, ab welchem Zeitpunkt diese neue Praxis zur Anwendung gelangen soll und welche kon- kreten Regeln für die Steuereinschätzung bzw. -veranlagung sich daraus ergeben. Um diese Unsicherheiten zu beseitigen, hat zunächst die Finanzdirektion des Kantons Zü- rich die neu geltenden Grundsätze am 28. November 2006 in ihre Weisung über die Koordination von Einkommens- bzw. Gewinnsteuereinschätzungen und Grundsteuer- einschätzungen für Liegenschaften des Geschäftsvermögens und von juristischen Per- sonen vom 13. Dezember 2005 aufgenommen (Ziff. 55a - f) und ab dem 1. Januar 2006 für verbindlich erklärt (Ziff. 56). Auf gesamtschweizerischer Ebene hat die Schweizerische Steuerkonferenz am 15. März 2007 das Kreisschreiben Nr. 27 zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten (nachfolgend Kreisschreiben) erlassen, in dem die neue Praxis ebenfalls verankert und ab Steuerperiode 2006 für anwendbar erklärt wird. Überdies soll sie auch für frühere pendente Steuerperioden angewendet werden können, jedoch nur auf Antrag der Steuerpflichtigen (siehe Ziff. 4 des Kreis- schreibens). Demnach sind sämtliche Kantone verpflichtet, die neue Praxis ab Steuerperi- ode 2006 anzuwenden, während frühere Steuerperioden im Allgemeinen noch nach alter Praxis zu beurteilen sind. Mithin steht aber fest, dass sich die Pflichtige grundsätz- lich nicht auf die neue Praxis berufen kann, da es vorliegend um die Einschätzung bzw. Veranlagung der Steuerperiode 2005 geht, für welche die neue Praxis noch nicht gilt. Zwar kann die neue Praxis gemäss Kreisschreiben auf Antrag der Steuerpflichtigen auch auf frühere Steuerperioden angewendet werden, indes gilt dies ausdrücklich nur für pendente Steuerperioden. Da es

sich aber hier um ein Revisionsverfahren handelt und die Pflichtige für die Steuerperiode 2005 bereits rechtskräftig eingeschätzt bzw. veranlagt wurde, kann sie die ausserordentliche Anwendung der neuen Praxis auf die 2 GR.2010.39

- 9 - Steuerperiode 2005 im jetzigen Zeitpunkt nicht mehr beantragen. Dazu ist jedoch anzumerken, dass die Pflichtige im Zeitpunkt der Veröffentlichung des Kreisschreibens (15. März 2007) für die Steuerperiode 2005 noch in keinem der beteiligten Kantone rechtskräftig eingeschätzt bzw. veranlagt worden war, ebenso wenig wie in der C mit Bezug auf die Grundstückgewinnsteuer (die Veranlagung vom 8. März 2007 war noch nicht in Rechtskraft erwachsen). Mithin hätte es der Pflichtigen freigestanden, zum damaligen Zeitpunkt die Anwendung der bereits bekannten neuen Praxis zur interkantonalen Verlustverrechnung für die (noch pendente) Steuerperiode 2005 zu beantragen. Dies hat sie jedoch nicht getan, weshalb die zuständigen Steuerbehörden die Einschätzungen bzw. Veranlagungen zu Recht in Anwendung der alten, für die Steuerperiode 2005 nach wie vor geltenden Praxis vornahm. d) Nach dem Gesagten kann sich die Pflichtige nicht auf die neue bundesgerichtliche Praxis zur interkantonalen Verlustverrechnung berufen, da deren Anwendung für die vorliegend streitige Steuerperiode 2005 nicht verbindlich ist. Mithin ist die C nicht verpflichtet, den Grundstücksgewinn pro 2005 von Fr. 206'100.- mit dem Verlustvortrag aus dem Kanton Zürich von Fr. 302'415.- zu verrechnen. Vielmehr bleibt dieser Verlustvortrag im Kanton Zürich aktiviert und wird mit allfälligen Gewinnen pro 2006 zu verrechnen sein, wobei die Verrechnung dann – in Anwendung der neuen Praxis – gegebenenfalls auch interkantonal zu erfolgen hat. e) Auf das Vorbringen der Pflichtigen mit Bezug auf eine von der Verlustrechnungsproblematik losgelöste "isolierte" Doppelbesteuerung im Jahr 2005 ist an dieser Stelle nicht näher einzugehen. Denn die Pflichtige führt dazu im Wesentlichen aus, in den Grundstückgewinnsteueranlagungen der C und der Gemeinde G seien diverse Anlagekosten nicht akzeptiert worden, was im Endeffekt eine Überbesteuerung zur Folge gehabt habe. Hierbei handelt es sich jedoch um Beanstandungen, welche die Pflichtige mit einer Einsprache gegen die entsprechenden Veranlagungsverfügungen hätte geltend machen müssen und die im vorliegenden Revisionsverfahren nicht mehr zu hören sind. f) Abschliessend sei noch angemerkt, dass die Vorinstanz unter den gegebenen Umständen auf das Revisionsgesuch der Pflichtigen gar nicht hätte eintreten dürfen. Wie erwähnt ist die Abänderung eines Einschätzungs- bzw. Veranlagungsentscheid im Revisionsverfahren zulässig, wenn der Entscheid eines zweitveranlagenden Kantons, mit dem der Steuerpflichtige einverstanden ist, zu einer bundesrechtlich un-

2 GR.2010.39

- 10 - tersagten Doppelbesteuerung führt. Indes resultiert die vorliegend geltend gemachte Doppelbesteuerung aus der korrekten Anwendung einer bundesgerichtlichen Praxis, die zwar mittlerweile geändert wurde, mit Bezug auf die streitige Steuerperiode jedoch nach wie vor Gültigkeit hat. Mithin kann von einer bundesrechtlich untersagten Doppelbesteuerung nicht die Rede sein, sodass es von vornherein an einem Revisionsgrund fehlte.

E. 5

a) Nach alledem ist der Rekurs abzuweisen und der Einspracheentscheid des Ausschusses für Grundsteuern der C vom 3. Juni 2010 zu bestätigen. b) Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten des Rekursverfahrens der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Weil sich der im Rekursverfahren betriebene Aufwand der C im Wesentlichen auf eine Wiederholung der bereits im früheren Verfahren gemachten Ausführungen beschränkt hat, ist ihr für dieses Verfahren keine Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG in

Verbindung mit § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

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