

ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2012.54 vom 24. November 2011

ZH Steuerrekursgericht, 2011-11-24, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_GR.2012.54

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2012.54 du 24 novembre 2011

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2012.54 del 24 novembre 2011

Regeste

Grundstückgewinnsteuer. Verrechnung von Vorjahresverlusten mit Grundstückgewinnen. Bei einem interkantonalen Unternehmen, welches Betriebsverluste im Sitzkanton Zürich und in mehreren Betriebsstättkantonen aufweist, sind die gemäss interkantonomer Steuerauscheidung quotenmässig den Betriebsstättkantonen zuzuweisenden Verlustvorträge mit einem im gleichen Jahr im Kanton Zürich erzielten Grundstückgewinn verrechenbar, nicht dagegen jene Vorjahresverluste, die ausscheidungsrechtlich dem Kanton Zürich zuzuweisen sind. In casu vollumfängliche Gutheissung, da der abzuschätzende ausserkantonale Anteil an den Verlustvorträgen den Grundstückgewinn bei Weitem übersteigt.

Erwägungen

E. 2

GR.2012.54

- 6 - bei der Gewinnsteuer nicht vollständig verrechenbaren Vorjahresverlustes zu verpflichten. Ob die dem Kanton Zürich im Rahmen der interkantonomer Steuerauscheidung zugewiesenen Geschäftsverluste (Vorjahresverluste) mit zürcherischen Grundstückgewinnen verrechnet werden können oder ob sie dem Hauptsteuerdomizil definitiv verhaftet bleiben und die zürcherischen Grundstückgewinnsteuerveranlagungen allenfalls in Revision gezogen werden können, sei keine Frage der interkantonomer Steuerauscheidung, sondern des anwendbaren internen kantonalen Rechts. d) Damit bestätigte das Bundesgericht im Ergebnis seinen Entscheid vom

E. 7

Oktober 2011 (2C_747/2010, www.bger.ch), bei welchem es ebenfalls um die Frage der Verrechenbarkeit von Grundstückgewinnen mit Betriebsverlusten ging. Das Bundesgericht verneinte die Verrechenbarkeit im betreffenden Fall aufgrund der zürcherischen Gesetzgebung. Die Erwägungen des Bundesgerichts erwecken den Eindruck, dass es sich hierbei um einen rein innerkantonalen Sachverhalt, d.h. ohne Bezug zu anderen Kantonen handelte. Dies trifft jedoch nicht zu, weil das betreffende Unternehmen mit Sitz im Kanton Zürich nebst Kapitalanlageliegenschaften im Kanton Zürich zeitgleich auch über Kapitalanlageliegenschaften in anderen Kantonen verfügte. Damit kann der vom Bundesgericht verwendete Begriff des "innerkantonalen Sachverhalts" wohl nur im Sinn des oben zitierten Entscheids vom 1. Mai 2013 verstanden werden (siehe auch E. 2.c). e) Daraus erhellt, dass das Vorhandensein interkantonomer Anknüpfungspunkte für sich allein nicht ausreicht, damit ein Unternehmen mit Sitz im Kanton Zürich und Anknüpfungspunkten in anderen Kantonen Betriebsverluste am Hauptsitz mit im Kan-

Zürich erzielten Wertzuwachsge-
winnen verrechnen kann. 3. a) Der vorliegende Sachverhalt unterscheidet sich von den bundesgericht-
lich beurteilten Fällen vom 7. Oktober 2011 (2C_747/2010) und 1. Mai 2013 (2C_243/2011) in einem wesentlichen Punkt: Die Pflichtige ist ein interkantonales Un-
ternehmen, bei welchem Teile des Unternehmens kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit in verschiedenen Kantonen steuerpflichtig sind. Ein interkantonales Unternehmen liegt gemäss der Rechtsprechung dann vor, wenn das Unternehmen ausserhalb des Sitz-
kantons mindestens in einem anderen Kanton als dem Sitzkanton eine Betriebsstätte unterhält (Hannes Teuscher/Frank Lobsiger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 1. A., 2011, § 30 N 5). Gemäss Art. 4 Abs. 2 2 GR.2012.54

- 7 - und 51 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezem-
ber 1990 (DBG) gelten als Betriebsstätten feste Geschäftseinrichtungen, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens oder ein freier Beruf ganz oder teilweise aus-
geübt wird. Betriebsstätten sind insbesondere Zweigniederlassungen, Fabrikationsstät-
ten, Werkstätten, Verkaufsstellen, ständige Vertretungen, Bergwerke und andere Stät-
ten der Ausbeutung von Bodenschätzen sowie Bau- oder Montagegestellen von mindestens zwölf Monaten Dauer. Diese Voraussetzung ist bei der Pflichtigen un-
bestrittenermassen erfüllt. b) Dagegen gelten beispielsweise Versicherungsgesellschaften mit Grundstü-
cken in anderen Kantonen, sofern darin keine Betriebsstätten unterhalten werden, nicht als interkantonale Unternehmen (Kurt Locher/Peter Locher, Die Praxis der Bundes-
steuern, III. Teil, Interkantonale Doppelbesteuerung, § 7, I B, Nr. 9 und dort zitierte Ur-
teile). Gleiches gilt für Generalunternehmungen, Liegenschaftenhändler, Immobilien-
gesellschaften, Baugenossenschaften und Finanzierungs- und Beteiligungsgesell-
schaften mit Liegenschaftenbesitz ausserhalb des Sitzkantons (Kurt Locher/Peter Locher, § 7 I B Nr. 10 bis 12, 15 und 17 und dort zitierte Urteile). Bei solchen Unter-
nehmen, die im Kanton der Liegenschaft keine Betriebsstätte unterhalten, ist der eine wirtschaftliche Einheit darstellende Geschäftsgewinn interkantonal nicht im Umfang einer Quote auf die Kantone mit blossen Liegenschaftenbesitz aufzuteilen. Der Ge-
winn wird im Sitzkanton besteuert. Das Besteuerungsrecht der Liegenschaftskantone ist auf die Liegenschaftserträge und Wertzuwachsge-
winne beschränkt. Entsprechen- des gilt – unter Vorbehalt der neuen Rechtsprechung zu den Ausscheidungs-
verlusten – hinsichtlich der Betriebsverluste. c) Bei den vom Bundesgericht am 7. Oktober 2011 und 1. Mai 2013 beurteil-
ten Fällen handelte es sich um keine interkantonale Unternehmen im erwähnten Sinn, sondern um eine Versicherungsgesellschaft resp. um einen Liegenschaftenhändler. Beide Unternehmen besaßen ausserhalb des Kantons Zürich zwar Liegenschaften (als Kapitalanlage resp. Handelsware), unterhielten jedoch keine Betriebsstätten im dargelegten Sinn. Nach dem interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht tragen die Lie-
genschaftskantone (ohne Betriebsstätten) keine quotenmässigen Anteile am einheitli-
chen Unternehmensgewinn oder am Verlust. Da das interkantonale Steuerrecht nur die Steuerhoheiten verschiedener Steuerhoheiten voneinander abgrenzt, jedoch den Kan-
tonen mit monistischen System – vorbehältlich der neuen Praxis zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten – nicht vorschreibt, ob ein ausscheidungsrechtlich dem Kan- 2 GR.2012.54

- 8 - ton Zürich zugewiesener Gewinn oder Verlust bei der Einkommens- resp. Gewinnsteu-
er- oder Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen sei, handelte es sich so betrach-
tet bei den oben erwähnten Fällen um innerkantonale Sachverhalte, für welche das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht keine vom zürcherischen Recht abweichen-
den steuerlichen

Vorschriften vorsieht. Dies mit der Konsequenz, dass eine Verrechnung des zürcherischen Gesamtbetriebsverlusts mit Wertzuwachsgegewinnen im Kanton Zürich zu unterbleiben hatte.

d) Weist ein im Kanton Zürich domiziliertes Unternehmen mit ausserkantonalen Betriebsstätten verrechenbare Verlustvorträge gemäss § 70 Abs. 1 StG bzw. zusätzlich einen Betriebsverlust im aktuellen Geschäftsjahr aus, so partizipieren nebst dem Hauptsteuerdomizil auch die ausserkantonalen Betriebsstätten an diesen Verlusten. Die Festlegung der Quoten der dem Hauptsteuerdomizil und den Betriebsstättenkantonen zuzuweisenden Verlustanteile hat nach einem einheitlichen, für alle Kantone gleichermaßen geltenden Ausscheidungskriterium zu erfolgen. Der Umstand, dass das kantonale Steueramt aufgrund der anhaltenden Verlustsituation aus Praktikabilitätsabwägungen und in Anwendung der sog. Gesamtverlustverrechnungstheorie (vgl. hierzu Kreisschreiben Nr. 24 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 17. Dezember 2003; Kreisschreiben Nr. 27 vom 15. März 2007, Fall 11; René Matteotti, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaes Steuerrecht, 1. A., 2011, § 34 N 49) bei der Gewinnsteuer bislang auf eine interkantonale Ausscheidung der Verlustbetreffnisse verzichtet hat, vermag selbstredend an der interkantonalen Natur der auf die Betriebsstättenkantone entfallenden Verlustanteile nichts zu ändern. e) Partizipieren auch ausserkantonale Betriebsstätten bzw. Betriebsstättenkantone an den Verlustvorträgen eines interkantonalen Unternehmens, kann es sich aber nicht mehr um einen rein innerkantonalen Sachverhalt gemäss Urteil des Bundesgerichts vom 7. Oktober 2011 (2C_747/2010) handeln. Denn die Pflichtige ist ein interkantonales Unternehmen mit Zweigniederlassungen (Betriebsstätten) in den Kantonen F, G, H, I und J. Sie weist gemäss ihrer Gewinnsteuererklärung 2005 Verlustvorträge von Fr. 124'898'611.- (bei der Staatssteuer) und Fr. 49'119'028.- (bei der direkte Bundessteuer) auf. Die bei der Zürcher Staatssteuer ausgewiesenen Verluste sind allerdings für die interkantonale Steuerausscheidung nicht massgebend, weil diese in erheblichem Umfang auf das im Kanton Zürich geltende monistische System zurückzuführen sind, gemäss welchem Grundstückgewinne – auch auf Geschäftsliegenschaften – mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst und dementsprechend von der 2 GR.2012.54

- 9 - zürcherischen Gewinnsteuer freigestellt werden. Auf das Zürcher Steuersystem kann jedoch bei der interkantonalen Steuerausscheidung keine Rücksicht genommen werden. Trifft in der Steuerausscheidung ein Kanton mit monistischem System auf einen Kanton mit dualistischem System, müssen zum Zweck vergleichbarer Verhältnisse die Grundstückgewinne in die Steuerausscheidung einbezogen werden (BGr, 1. Mai 2013, 2C_243/2011). Somit ist zur Ermittlung der ausserkantonalen Verlustanteile von bereinigten Verlustvorträgen in der Grössenordnung von ca. 49 Mio. Franken auszugehen. Wie hoch der ausserkantonale Anteil ist, steht nicht fest, da aufgrund der anhaltenden Verlustsituation in den letzten Jahren die Verlustbetreffnisse nicht interkantonale ausgeschieden wurden. Müsste eine Ausscheidung erfolgen, wäre diese nach Auffassung des kantonalen Steueramts vom 4. September 2013 nach Produktionsfaktoren (Personalaufwand, Mietkosten, Lage der Aktiven) vorzunehmen, wobei dem Sitzkanton ein Vorausanteil von 10%-20% zukäme. Da allein die Lohnkosten, denen bei der betreffenden Ausscheidungsmethode das grösste Gewicht zukommt, im Sitzkanton Zürich rund 66% und in den Betriebsstättenkantonen rund 34% betragen, beläuft sich der ausserkantonale Verlustanteil der ausserkantonalen Betriebsstätten – unter Einbezug der übrigen Faktoren – auf schätzungsweise 14-24% des bereinigten Verlustvortrags von rund 49 Mio. Franken. Der daraus resultierende Anteil von über sechs Mio. Franken übersteigt den besteuerten

Grundstückgewinn von Fr. 1'723'600.- (zuzüglich iterativ ermittelte Grundstückgewinn- und direkte Bundessteuern von Fr. 485'897.-, die im Falle einer Verrechnung des Grundstücksgewinns mit dem Verlustvortrag gänzlich dahinfallen), deutlich. Somit ist der – nach Wegfall der Steuern – bereinigte Gewinn von Fr. 2'209'497.- (besteuerter Gewinn Fr. 1'723'600.- + Grundstückgewinnsteuer Fr. 339'400.- + direkte Bundessteuer Fr. 146'497.-) mit dem Verlustvortrag zu verrechnen. Hinsichtlich der Bundessteuer ist zu anmerken, dass diese von der Vorinstanz zu Unrecht bei den Anlagekosten angerechnet wurde, weil aufgrund der Verlustvorträge bei der direkten Bundessteuer 2005 kein steuerbarer Gewinn resultierte. Würde die Verlustverrechnung nicht zugelassen, wäre die Grundstückgewinnsteuer unter Anrechnung der Grundstückgewinnsteuer bei den Anlagekosten auf Fr. 363'820.- zu erhöhen. 4. Der Antrag, die bereits bezahlte Grundstückgewinnsteuer inklusive geleisteten Ausgleichszins zurückzuzahlen, beschlägt eine Materie des Steuerbezugs, welche nicht in den sachlichen Zuständigkeitsbereich des Steuerrekursgerichts fällt. Diesbe- 2 GR.2012.54

- 10 - züglich ist das Gemeindesteueramt der Gemeinde D zuständig (§ 172 StG). Somit ist auf diesen Antrag nicht einzutreten. 5. Aufgrund dieser Erwägungen ist der Rekurs gutzuheissen, soweit darauf einzutreten ist, und ist die der Pflichtigen auferlegte Grundstückgewinnsteuer von Fr. 339'400.- auf Fr. 0.- herabzusetzen. 6. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens der Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG).

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