

ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2012.60 vom 18. September 2013

ZH Steuerrekursgericht, 2013-09-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_GR.2012.60

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2012.60 du 18 septembre 2013

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2012.60 del 18 settembre 2013

Regeste

Grundstückgewinnsteuer. Verrechnung von Betriebsverlusten 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 Verlustanteile (einschliesslich Verlustvorträge) mit einem im gleichen Jahr im Kanton Zürich erzielten Grundstückgewinn verrechenbar, nicht dagegen jene Verlustanteile samt Vorjahresverlusten, die ausscheidungsrechtlich dem Kanton Zürich zugewiesen worden sind. Teilweise Gutheissung.

Erwägungen

E. 2

GR.2012.60

- 4 - Die Kammer zieht in Erwägung: 1. 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 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997; 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 Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 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 deren Berücksichtigung bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer ausdrücklich verzichtet haben (§ 221 Abs. 2). 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, VB 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. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung verstösst die zürcherische gesetzliche Regelung – vorbehaltlich der Rechtsprechung zum Verbot der

interkantona- len Doppelbesteuerung und der geänderten Praxis zu den Ausscheidungsverlusten – nicht gegen übergeordnete gesetzliche und verfassungsmässige Grundsätze (BGr,

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). 2 GR.2012.60

- 7 - e) Daraus erhellt, dass das Vorhandensein interkantionaler Anknüpfungspunkte für sich allein nicht ausreicht, damit ein Unternehmen mit Sitz im Kanton Zürich und Anknüpfungspunkten in anderen Kantonen Betriebsverluste am Hauptsitz mit im Kanton Zürich erzielten Wertzuwachsgewinnen verrechnen kann. 2. 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 interkantoniales Un- ternehmen, bei welchem Teile des Unternehmens kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit in verschiedenen Kantonen steuerpflichtig sind. Ein interkantoniales 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, Interkantoniales Steuerrecht, 1. A., 2011, § 30 N 5). Gemäss Art. 4 Abs. 2 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 Stätten 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 interkantona- le Unternehmen (Kurt Locher/Peter Locher, Die Praxis der Bundes- steuern, III. Teil, Interkantona- le Doppelbesteuerung, § 7, I B, Nr. 9 und dort zitierte Ur- teile). Gleiches gilt für Generalunternehmungen, Liegenschaftenhändler, Immobilien- gesellschaften, Baugenossenschaften und Finanzierungs- und Beteiligungs- gesellschaften 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 blosser Liegenschaftenbesitz aufzuteilen. Der Ge- winn wird im Sitzkanton besteuert. Das Besteuerungsrecht der Liegenschaftskantone 2 GR.2012.60

- 8 - ist auf die Liegenschaftserträge und Wertzuwachsgerinne beschränkt. Entsprechendes gilt – unter Vorbehalt der neuen Rechtsprechung zu den Ausscheidungsverlusten – hinsichtlich der Betriebsverluste. c) Bei den vom Bundesgericht am 7. Oktober 2011 und 1. Mai 2013 beurteilten Fällen handelte es sich um keine interkantonale Unternehmen im erwähnten Sinn, sondern um eine Versicherungsgesellschaft bzw. einen Liegenschaftenhändler. Beide Unternehmen besaßen ausserhalb des Kantons Zürich zwar Liegenschaften (als Kapi- talanlage resp. Handelsware), unterhielten jedoch keine Betriebsstätten im dargelegten Sinn. Nach dem interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht tragen die Liegenschafts- kantone (ohne Betriebsstätten) keine quotenmässigen Anteile am einheitlichen Unter- nehmensgewinn oder am Verlust. Da das interkantonale Steuerrecht nur die Steuerhoheiten verschiedener Steuerhoheiten voneinander abgrenzt, jedoch den Kan- tonen mit monistischem System – vorbehaltlich der neuen Praxis zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten – nicht vorschreibt, ob ein ausscheidungsrechtlich dem Kan- ton Zürich zugewiesener Gewinn oder Verlust bei der Einkommens- resp. Gewinnsteu- er- oder Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen sei, handelte es sich so betrachtet bei den oben erwähnten Fällen um innerkantonale Sachverhalte, für welche das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht keine vom zürcherischen Recht abwei- chenden steuerlichen Vorschriften vorsieht. Dies mit der Konsequenz, dass eine Ver- rechnung des zürcherischen Gesamtbetriebsverlusts mit Wertzuwachsgerinnen im Kanton Zürich zu unterbleiben hatte. d) Weist ein im Kanton Zürich domiziliertes Unternehmen mit ausserkantona- len Betriebsstätten verrechenbare Verlustvorträge gemäss § 70 Abs. 1 StG bzw. zu- sätzlich einen Betriebsverlust im aktuellen Geschäftsjahr 2006 aus, so partizipieren nebst dem Hauptsteuerdomizil auch die ausserkantonalen Betriebsstätten an diesen Verlusten. Die Festlegung der Quoten der dem Hauptsteuerdomizil und den Betriebs- stättekantonen zuzuweisenden Verlustanteile hat nach einem einheitlichen, für alle Kantone gleichermaßen geltenden Ausscheidungskriterium zu erfolgen. Im vorliegen- den Fall erfolgte die interkantonale Gewinnausscheidung in der Vergangenheit nach der indirekten Methode, nämlich nach Massgabe der Filialumsätze. Nach dieser Me- thode kommt dem Kanton Zürich im Geschäftsjahr 2006 ein Anteil von 52,71% und den Betriebsstätttekantonen ein Anteil von 47,29% am negativen Betriebsergebnis zu. Die- se Quote ist gemäss Kreisschreiben 24 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 17. Dezember 2003 betreffend Verrechnung von Vorjahresverlusten in der interkanto- 2 GR.2012.60

- 9 - nalen Steuerausscheidung auch für die Zuweisung der Verlustvorträge massgebend. e) Die Rekursgegnerin erhob für den Fall, dass sie mit ihrer Rechtsauffassung nicht durchdringt, keine Einwendungen gegen diese Quoten. Sie bestreitet einzig das Vorliegen eines "interkantonalen" Sachverhalts. Sie ist der Auffassung, dass mit der Zuweisung von ausserkantonalen Verlustanteilen an den Kanton Zürich die interkanto- nale Steuerausscheidung abgeschlossen sei, so dass es sich bei der in einem zweiten Schritt zu beantwortenden Frage, ob der dem Kanton Zürich zugewiesene Verlustanteil mit Wertzuwachsgerinnen im Kanton Zürich verrechenbar sei, um einen innerkantona- len Sachverhalt handle. Diese Schlussfolgerung kann jedoch aus den beiden zuletzt ergangenen Bundesgerichtsentscheiden vom 7. Oktober 2011 und 1. Mai 2013 nicht gezogen werden, weil diese keine interkantonale Unternehmen betrafen. Die streitbe- troffenen Verluste fielen in den beiden erwähnten Fällen allein im Kanton Zürich an und waren im Gegensatz zum vorliegenden Fall, zumal sich auch keine Ausscheidungsver- luste im Kanton Zürich ergaben, nicht auch auf andere Kantone mit Liegenschaften aufzuteilen. Die Auslegung der

Rekursgegnerin widerspricht fundamentalen Prinzipien der interkantonalen Steuerauscheidung: Hat der Kanton Zürich gemäss interkantona- ler Steuerauscheidung ausserkantonale Verluste zu übernehmen, sind diese Verluste vom Kanton Zürich von Bundesrechts wegen – ohne Rücksicht auf die innerkantonalen Regeln, die eine Verrechnung von Betriebsverlusten mit Grundstückgewinnsteuern nicht zulassen – sofort zu übernehmen, soweit wie hier im Kanton Zürich verrechenba- res Substrat auf der Ebene der Grundstückgewinnsteuer vorhanden ist. Somit sind von Bundesrechts wegen die ausserkantonalen Betriebsstätteverluste, die sich gemäss unbestrittener Sachdarstellung auf Fr. 3'840'852 (47,29% von Fr. 8'121'911.-) belaufen, mit dem Grundstückgewinn von Fr. 19'880'636.- zu verrechnen. Andernfalls ergäben sich in den Betriebsstättekantonen F, G, H und M Ausscheidungsverluste, die gemäss der neuen bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu vermeiden sind. Da im Kanton Zü- rich genügend verrechenbares Substrat vorhanden ist, um den gesamten Verlust aus- zugleichen, können den betreffenden Betriebsstättekantone in zukünftigen Steuerperioden keinerlei Verlustanteile bis und mit Geschäftsjahr 2006 mehr zur Über- nahme überbunden werden. f) Eine hierüber hinausgehende Verrechnung des Gewinns aus der Veräusse- rung der zürcherischen Liegenschaft auch mit dem auf den Kanton Zürich als Hauptsteuerdomizil entfallenden Anteil an den Verlustvorträgen bzw. am Gesamtbe- triebsverlust 2006 muss dagegen weiterhin verwehrt bleiben, da diese Konstellation als 2 GR.2012.60

- 10 - einzig dem kantonalen Recht unterworfenen innerkantonalen Sachverhalt qualifiziert werden muss. Am Entscheid des Bundesgerichts vom 7. Oktober 2011 (2C_747/2010) ist trotz Kritik in der Literatur (vgl. Claudia Suter, Innerkantonale Verlustverrechnung – gerechtfertigter Sonderfall?, Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht, zsis aktuell 1/2012, 4 ff.; Felber/Hähni, Verrechnung von Grundstückgewinnen mit Betriebsverlusten, Der Schweizer Treuhänder 2012, 259 ff.) festzuhalten. Jeden- falls gebieten die bisher ergangene bundesgerichtliche Rechtsprechung zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung sowie verfassungsmässige Prinzipien wie der von der Pflichtigen erwähnte Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit keine vom kantonalen Recht abweichende Besteuerung. g) Da hinsichtlich der dem Kanton Zürich zugewiesenen Betriebsverlustquote ein innerkantonaler Sachverhalt vorliegt, kommt dem Kreisschreiben Nr. 27 der SSK im Licht der Bundesgerichtsentscheide vom 7. Oktober 2011 und 1. Mai 2013 keine Be- deutung zu, weil sich das Kreisschreiben auf die Vermeidung von Ausscheidungsver- lusten im interkantonalen Verhältnis bezieht. Diesem Anliegen wird bereits mit der endgültigen Übernahme der den Betriebsstättekantonen zuzuweisenden Betriebsver- luste (bis und mit Steuerjahr 2006) durch den Kanton Zürich Rechnung getragen. Dass der Pflichtigen der Status eines interkantonalen Unternehmens zukommt, rechtfertigt gegenüber Unternehmen, die gar keine ausserkantonalen Anknüpfungspunkte aufwei- sen oder lediglich Liegenschaften in anderen Kantonen besitzen, keine Ausweitung der Verlustverrechnung in dem Sinn, dass die zürcherischen Gemeinden mit Wertzu- wachsgewinnen – über die im interkantonalen Verhältnis zu übernehmenden Aus- scheidungsverluste hinaus – auch die bei der zürcherischen Einkommens- bzw. Ge- winnsteuer bestehenden zürcherischen Betriebsverluste zu tragen hätten. Diesbezüglich fehlt eine gesetzliche Grundlage. Die Ausweitung der Verrechenbarkeit auch auf solche Sachverhalte kann nur durch den zürcherischen Gesetzgeber einge- führt werden. Der Regierungsrat des Kantons Zürich hat die Problematik mittlerweile erkannt und den Entwurf einer entsprechenden Gesetzesänderung in Vernehmlassung gesetzt (vgl. hierzu

http://www.steuern.ch/internet/finanzdirektion/ksta/de/aktuell/mitteilungen/amtsmitteilungen_2013/vernehmlassungsunterlagen_grundstueckgewinnsteuer.html). 2 GR.2012.60

- 11 - 3. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen resultiert folgende neue Steuerberechnung:(Reduktion des steuerbaren Gewinns um Fr. 3'840'852.-, entsprechend 47.29% von Fr. 8'121'911.-). Somit ist der Rekurs teilweise gutzuheissen und die der Pflichtigen auferlegte Grundstückgewinnsteuer von Fr. 3'970'820.- auf Fr. 3'202'640.- herabzusetzen. 4. Da das Verfahren im Wesentlichen unentschieden endete, sind die Kosten den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und steht beiden Parteien keine Parteientschädigung zu (§ 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.