

ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2016.30 vom 4. Oktober 2012

ZH Steuerrekursgericht, 2012-10-04, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_GR.2016.30

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2016.30 du 4 octobre 2012

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2016.30 del 4 ottobre 2012

Regeste

Grundstückgewinnsteuer (Revision). Doppelbesteuerungsproblematik. Ein im Liegenschaftenhandel tätiges Unternehmen mit ausserkantonalem Sitz erzielte im Kanton Zürich einen hohen Wertzuwachsgeinn. Bei der zürcherischen Gewinnsteuer wies es dagegen Verluste aus, weil es das Unternehmen versäumt hat, liegenschaftsbezogene Aufwendungen, die ausscheidungsrechtlich dem Kanton Zürich zuzuweisen sind, gestützt auf § 221 Abs. 2 StG rechtzeitig bei der Grundstückgewinnsteuer geltend zu machen. Für dieses selbstverschuldete Versäumnis wurde ihr die Revision der rechtskräftigen Grundstückgewinnsteuerveranlagung verweigert. Die Frage einer interkantonalen Doppelbesteuerung (einschliesslich Schlechterstellungsverbot) stellt sich bei innerkantonalen Betriebsverlusten, die nach dem derzeit geltenden kantonalen Recht nicht mit Grundstückgewinnen verrechenbar sind, nicht. Dagegen wies die Steuerbehörde am ausserkantonalen Sitz dem Kanton Zürich auch ausserkantonale Betriebsverluste zur Übernahme zu. Diesbezüglich stellt sich die Doppelbesteuerungsfrage, weil bei Nichtübernahme solcher Verluste durch den Liegenschaftenkanton Ausscheidungsverluste entstehen, die gemäss der geänderten Rechtsprechung des Bundesgerichts zu vermeiden sind. Teilweise Gutheissung.

Erwägungen

E. 2

GR.2016.30

- 6 - baren Verlust (Weisung der Finanzdirektion über die Koordination von Einkommens- bzw. Gewinnsteuereinschätzungen und Grundsteuereinschätzungen für Liegenschaft- ten des Geschäftsvermögens und von juristischen Personen vom 13. Dezember 2005, Rz 55d, ZStB I Nr. 37/554). Dabei ist die kommunale Grundsteuerbehörde nicht in jedem Fall an den Entscheid des kantonalen Steueramts gebunden. Eine abweichende Beurteilung bedarf aber einer einlässlichen Begründung (VGr, 14. Januar 2015, SB.2014.00079, www.vgrzh.ch).

E. 3

Gemäss § 155 Abs. 1 StG kann ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amts wegen 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 hat (lit. b) oder wenn ein Verbrechen oder ein Vergehen den Entscheid beeinflusst hat (lit. c). Neben diesen kantonalen Revisionsgründen kann im interkantonalen Verhältnis auch eine sich aufgrund

des Entscheids eines anderen Kantons resultierende Doppelbesteuerung im Revisionsverfahren gerügt werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 155 N 19). Die formellen Voraussetzungen gemäss § 156 (Frist) und § 157 (Revisionsbegehren) sind auch hier zu wahren. Zudem ist die Revision ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (§ 155 Abs. 2 StG).

E. 4

a) Die Rekursgegnerin betrachtet die Pflichtige als interkantonale Liegenschaftshändlerin im Sinn des Bundessteuerrechts. Als solche wäre sie befugt gewesen, neben den Anlagekosten gemäss § 221 Abs. 1 StG weitere mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer geltend zu machen, sofern sie gleichzeitig auf die Geltendmachung dieser Kosten bei der Gewinnsteuer verzichtet hätte (§ 221 Abs. 2 StG). Dazu gehörten namentlich die mit der veräusserten Liegenschaft zusammenhängenden Steueraufwendungen (insbesondere Grundstückgewinn- und direkte Bundessteuer), welche nach den interkantonalen Ausscheidungsregeln ohnehin dem Kanton Zürich objektmässig zuzuweisen seien. Die Pflichtige habe jedoch ihr Wahlrecht gemäss kantonalem Recht nicht ausgeübt und den gesamten Steueraufwand in Höhe von Fr. 1'107'306.- (gemäss Steuerauscheidung 2 GR.2016.30

- 7 - dung des Sitzkantons) in ihrer Erfolgsrechnung pro 2012 geltend gemacht. Aufgrund des interkantonalen Sachverhalts hätte die Pflichtige aber bereits im Veranlagungsverfahren betreffend Grundstückgewinnsteuer damit rechnen müssen, dass bei der interkantonalen Steuerauscheidung die Grundstückgewinnsteuer wie auch die anteilige direkte Bundessteuer auf dem Buchgewinn der veräusserten Liegenschaft ausschiedungsrechtlich dem Kanton Zürich zugewiesen werde. Sie habe auch erkennen können, dass bei der zürcherischen Gewinnsteuer das steuerbare Substrat (in Form von Liegenschaftserträgen und wieder eingebrachten Abschreibungen) bei Weitem gefehlt habe, um die gesamten Steueraufwendungen bei der Gewinnsteuer 2012 verrechnen zu können. Ebenso sei ihr aufgrund des Einschätzungsverfahrens vom 3. Juli 2012 bereits im Grundstückgewinnsteuerveranlagungsverfahren bekannt gewesen, dass sich allein schon die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 987'480.- belaufen werde. Bei dieser Sachlage hätte die Pflichtige die Steueraufwendungen bei der ihr zumutbaren Sorgfalt bereits im ordentlichen Verfahren bei der Grundstückgewinnsteuer geltend machen müssen, so dass eine Revision der rechtskräftigen Grundstückgewinnsteuer-Veranlagung gemäss § 155 Abs. 2 zu unterbleiben habe. b) Dieser Auffassung kann – sofern sich die Frage der Doppelbesteuerung im interkantonalen Verhältnis stellt – nicht gefolgt werden. Das Recht, liegenschaftsbezogene Aufwendungen, die nach den Bestimmungen des kantonalen Rechts ordentlichweise bei der Einkommens- resp. Gewinnsteuer anrechenbar sind, wahlweise im Sinn von § 221 Abs. 2 StG bei der Grundstückgewinnsteuer als Anlagekosten geltend zu machen, ist keine Regel des interkantonalen Steuerrechts, sondern eine Spezialnorm des zürcherischen Rechts, die in erster Linie bezweckt, den innerkantonalen Liegenschaftshändler annähernd gleich zu besteuern wie den interkantonalen Liegenschaftshändler (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 121). Erfahrungsgemäss weisen Liegenschaftshändler bei der Staatssteuer häufig einen Aufwandüberschuss aus, weil die Liegenschaftenerträge in der Regel nicht ausreichen, um Landkredit- bzw. Schuldzinsen, werterhaltende Aufwendungen, Steuern und allgemeine Verwaltungskosten verrechnen zu können. Ohne diese Spezialnorm könnte der innerkantonale Liegenschaftshändler diese

Aufwendungen aufgrund des monistischen Steuersystems nicht umfassend steuerlich zur Anrechnung bringen, was bei der Grundstückgewinnsteuer nicht selten zu einer Belastung führt, die dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wie auch dem Grundsatz der Gleichbehandlung zuwiderläuft und früher auch ständig kritisiert wurde. Denn der interkantonale Liegenschaftenhändler kann aufgrund des übergeordneten interkantonalen Steuer- 2 GR.2016.30

- 8 - rechts sämtliche Aufwendungen, die mit dem Erwerb und der Veräusserung zusammenhängen, bei der Grundstückgewinnsteuer als Anlagekosten geltend machen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 120). c) Für den interkantonalen Liegenschaftenhändler stellt die Bestimmung von § 221 Abs. 2 StG keine bundesrechtliche Regel zur Vermeidung einer interkantonalen Doppelbesteuerung dar. Das Wahlrecht kann unabhängig davon, ob sich die Frage einer interkantonalen Doppelbesteuerung überhaupt stellt, ausgeübt werden. In diesem Fall dient die betreffende Bestimmung in erster Linie dazu, die sich aus dem monistischen System ergebenden Härten (fehlende Möglichkeit zürcherische Betriebsverluste mit Grundstückgewinnen zu verrechnen) zu mildern oder Gewinn- und Grundstückgewinnsteuern aufgrund der unterschiedlichen Steuersätze zu optimieren. Ob und in welchem Ausmass eine interkantonale Doppelbesteuerung vorliegt, erfährt der interkantonale Liegenschaftenhändler erst nach Ablauf der betreffenden Steuerperiode und mit der definitiven Einschätzung und der interkantonalen Steuerausscheidung durch die in der Regel federführende Steuerbehörde am Hauptsteuerdomizil und den allenfalls der Steuerausscheidung zuwiderlaufenden Veranlagungen der weiteren beteiligten Kantone. d) Der interkantonale Liegenschaftenhändler muss – immer unter der Voraussetzung, dass sich die Frage der interkantonalen Doppelbesteuerung stellt – das nach kantonalem Recht bestehende Wahlrecht im Sinn von § 221 Abs. 2 StG nicht zwingend ausüben. Es gibt keine bundesrechtliche Regel, die ihn dazu verpflichtet. Wenn er vom Wahlrecht keinen Gebrauch macht, verliert er höchstens Steueroptimierungsmöglichkeiten, die sich im Kanton Zürich unabhängig davon, ob sich die interkantonale Doppelbesteuerungsfrage überhaupt stellt, aufgrund der separaten Besteuerung von Unternehmens- und Grundstückgewinnen mit unterschiedlichen Steuern und Steuersätzen und der fehlenden Möglichkeit, zürcherische Betriebsverluste mit Grundstückgewinnen verrechnen zu können, allenfalls ergeben. Die bundesrechtlichen Ansprüche aus dem interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht kann er nicht verlieren, da das Bundesrecht dem kantonalen Recht vorgeht (Art. 49 Abs. 1 BV). Somit kann – soweit sich die Doppelbesteuerungsfrage stellt – der Auffassung der Rekursgegnerin nicht gefolgt werden, dass die Pflichtige mit der Nichtausübung des Wahlrechts im Sinn von § 221 Abs. 2 StG, d.h. mit der Nichtgeltendmachung der Grundstückgewinn- und direkten Bundessteuer bei der Grundstückgewinnsteuer die ihr zumutbare Sorgfalt verletzt hat. Der Ausschlussgrund von Art. 155 Abs. 2 StG liegt somit nicht vor. Immerhin ist 2 GR.2016.30

- 9 - anzumerken, dass sich der vorliegende Steuerprozess hätte vermeiden lassen, wenn sich die Pflichtige rechtzeitig über die zürcherischen Grundsteuerbestimmungen kundig gemacht hätte und ihr Wahlrecht rechtzeitig ausgeübt hätte. Denn letztlich geht es bei der Differenz zwischen dem veranlagten und dem beantragten Grundstückgewinn hauptsächlich um liegenschaftsbezogene Steueraufwendungen. e) Im Übrigen sind die Voraussetzungen, welche für das Eintreten auf ein Revisionsbegehren gewahrt sein müssen, erfüllt und nicht streitig.

E. 5

a) In der interkantonalen Steuerauscheidung 2012 vom 29. März 2016 wies die kantonale Steuerverwaltung des Sitzkantons den gesamten Immobilienerfolg von Fr. 2'725'779.-, der u.a. den Grundstückgewinn gemäss Veranlagungsentscheid der Stadt C vom 4. Oktober 2012 in Höhe von Fr. 2'658'899.- (vor Verrechnung der ausserkantonalen Vorjahresverluste von Fr. 163'699.-) beinhaltete, dem Kanton Zürich zur Besteuerung zu. In anderen Kantonen erzielte die Pflichtige keine Erträge. Vom Substrat, das dem Kanton Zürich zur Besteuerung zugewiesen wurde, zog sie die mit der veräusserten Liegenschaft zusammenhängenden Steuern von Fr. 1'107'306.-, effektive Verwaltungskosten von Fr. 14'000.- und einen proportional ermittelten Schuldzinsanteil von Fr. 2'784.- ab. Vom hieraus resultierenden Netto-Liegenschaftenertrag von Fr. 1'601'689.- wies sie dem Kanton Zürich den Betriebsverlust des Sitzkantons in Höhe von Fr. 226'729.- (inkl. Vorjahresverlust von Fr. 163'699.-) und Schuldzinsüberschüsse des Sitzkantons und eines Drittkantons in Höhe von Fr. 28'460.- zur Übernahme zu. Insgesamt wurden dem Kanton Zürich damit ausserkantonale Betriebsverluste von Fr. 255'189.- zugewiesen, was zu einem gesamten, einzig im Kanton Zürich steuerbaren Unternehmensgewinn von (abgerundet) Fr. 1'346'500.- führte. Die Gewinnsteuerveranlagungen des Sitz- bzw. Drittkantons lauteten dementsprechend auf Fr. 0.-. b) In der rechtskräftigen Grundstückgewinnsteuerveranlagung ermittelte die Rekursgegnerin einen steuerbaren Gewinn von Fr. 2'495'257.-. Darin ist der Vorjahresbetriebsverlust des Sitzkantons im Betrag von Fr. 163'699.- enthalten. Ohne Anrechnung des ausserkantonalen Vorjahresverlusts würde sich der steuerbare Grundstückgewinn auf Fr. 2'658'956.- belaufen. Liegenschaftenhändleraufwendungen (u.a. Schuldzinsen, Steueraufwendungen und die Unkostenpauschale des Liegenschaftenhändlers) wurden dagegen nicht berücksichtigt. 2 GR.2016.30

- 10 - c) Im Kanton Zürich wurde die Pflichtige für die Staats- und Gemeindesteuern 2012 mit einem Gewinn von Fr. 0.- (Verlust von Fr. 165'501.-) veranlagt. Dabei ermittelte das kantonale Steueramt – ohne besondere Beachtung der interkantonalen Steuerauscheidung und der Grundstückgewinnsteuerveranlagung der Stadt CI – den Verlust dergestalt, als es vom Jahresgewinn 2012 laut Erfolgsrechnung (= Fr. 1'510'278.-) den in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Gewinn aus dem Verkauf von Liegenschaften in Höhe von Fr. 1'675'779.- in Abzug brachte. Wiedereingebrachte Abschreibungen waren nicht zu erfassen, da während der Besitzesdauer der Pflichtigen keine Abschreibungen vorgenommen wurden. Anzumerken ist ausserdem, dass bezüglich der veräusserten Vertragsobjekte gemäss Ziffer 9 der weiteren Bestimmungen des öffentlich beurkundeten Kaufvertrags vom 31. August 2011 keine Miet- oder Pachtverträge bestanden. Somit ist bei der Gewinnsteuer für die Dauer der Steuerpflicht im Januar 2012 kein entsprechendes verrechenbares Substrat vorhanden. Die Verlustberechnung des kantonalen Steueramts ist offensichtlich unrichtig. Bei einem besteuerten Grundstückgewinn von Fr. 2'495'257.- (nach Verrechnung des ausserkantonalen Vorjahresverlusts von Fr. 163'699.-) und einem steuerbaren Gesamtgewinn von abgerundet Fr. 1'346'500.- (nach Verrechnung des Vorjahresverlusts von Fr. 163'699.-) gemäss Veranlagung der kantonalen Steuerverwaltung des Sitzkantons hätte das kantonale Steueramt rein rechnerisch einen Verlust von Fr. 1'148'757.- ausweisen müssen. Darin wären sonstige Erträge von Fr. 66'823.- (Fr. 2'725'779.- ./ Fr. 2'658'956.-), der gesamte Steueraufwand von Fr. 1'107'306.- (Grundstückgewinn-, Kapital- und direkte Bundessteuer), effektive Verwaltungskosten von Fr. 14'000.-, Schuldzinsen von Fr. 31'244.- und der ausserkantonale Verlust des Sitzkantons

von Fr. 63'030.- enthalten gewesen. Weil die Gewinnsteuer-Einschätzung des kantonalen Steueramts Zürich nicht stimmt und eine Koordination zwischen Gewinnsteuer und Grundstückgewinnsteuer auf dieser Grundlage nicht erfolgen kann, ist bei der nachfolgend zu erörternden Doppelbesteuerungsproblematik von der detaillierten Einschätzung der kantonalen Steuerverwaltung des Sitzkantons mit Steuerauscheidung 2012 und der Grundstückgewinnsteuerveranlagung der Rekursgegnerin auszugehen. d) Im vorliegenden Fall stellt sich die Frage einer Doppelbesteuerung, weil die kantonale Steuerverwaltung des Sitzkantons dem Kanton Zürich einen ausserkantona-

2 GR.2016.30

- 11 - len Betriebsverlust von Fr. 226'729.- (inklusive Vorjahresverlust des Sitzkantons von Fr. 163'699.-) sowie ausserkantonale Schuldzinsanteile von Fr. 8'931.- (Sitzkanton) und Fr. 19'529.- (Drittkanton) zur Übernahme zuweist. Da bei der zürcherischen Gewinnsteuer das Substrat bei Weitem fehlt, um diese ausserkantonalen Verluste resp. Schuldzinsanteile auszugleichen, sind die genannten Verluste zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten bei der Grundstückgewinnsteuer anzurechnen. Dies wurde von der Rekursgegnerin in ihrer Duplik zu Recht anerkannt. Der zur Anrechnung mit- anerkannte Schuldzinsenanteil des Kantons Zürich in Höhe von Fr. 2'784.- stellt keinen ausserkantonalen Betriebsverlustanteil dar, der bei der Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen wäre. Schliesslich ist der Vorjahresverlust des Sitzkantons in Höhe von Fr. 163'699.- bei der Grundstückgewinnsteuer bereits angerechnet worden. Folgedessen sind bei der Grundstückgewinnsteuer von Bundesrechts wegen die nachfolgenden Aufwendungen bei den Anlagekosten zu berücksichtigen: - Betriebsverlust des Sitzkantons (Fr. 226'729.- abzüglich bereits berücksichtigter Verlustvortrag Sitzkanton von Fr. 163'699.-) Fr. 63'030.- - Schuldzinsanteile Sitzkanton/Drittkanton Fr. 28'460.- Total Fr. 91'490.-. e) Hinsichtlich der weiteren, ausscheidungsrechtlich dem Kanton Zürich zugewiesenen Erträge und Kosten, welche folgende Positionen umfassen, - sonstige Erträge (total Fr. 2'725'779.- abzüglich Grundstückgewinn von Fr. 2'658'956.-) Fr. -66'823.- - Steuern Fr. -1'107'306.- - Verwaltungskosten Fr. -14'000.- - Schuldzinsanteil des Kantons Zürich Fr. -2'784.- und zu einem Betriebsverlust von Fr. 1'057'267.- führen, liegt ein innerkantonaler Sachverhalt vor (StRG, 18. September 2013, 2 GR.2012.60, www.strgzh.ch, bestätigt VGr, 12. Februar 2014 = StE 2014 A 24.43 Nr. 5). Diesbezüglich greifen die bundesrechtlichen Regeln zur Vermeidung einer interkantonalen Doppelbesteuerung (inkl. Schlechterstellungsverbot) nicht. Der Kanton Zürich darf Liegenschaftenerträge und Wertzuwachsgewinne von juristischen Personen je separat einerseits mit der Gewinnsteuer und andererseits mit der Grundstückgewinnsteuer erfassen und darf ohne Verletzung von Bundesrecht die Verrechnung von innerkantonalen Betriebsverlusten mit 2 GR.2016.30

- 12 - Wertzuwachsgewinnen ausschliessen (vgl. E. 1). Hätte die Pflichtige ihren Sitz im Kanton Zürich, wäre die Besteuerung hinsichtlich dieses Betriebsverlusts nicht anders erfolgt. Diesbezüglich hat es sich die Pflichtige, die im Grundstückgewinnsteuerverfahren immerhin von einer zürcherischen Treuhandgesellschaft vertreten war, selbst zuzuschreiben, dass sie vom Wahlrecht im Sinn von § 221 Abs. 2 StG keinen Gebrauch gemacht hat und demzufolge ihren innerkantonalen Betriebsverlust, der zum Grossteil auf Steueraufwendungen beruht, nicht mehr steuerlich verrechnen kann. Für dieses selbst verschuldete Versäumnis ist ihr die Revision gestützt auf § 155 Abs. 2 StG zu verwehren. Was ausscheidungsrechtlich dem Kanton Zürich zugewiesen wurde, verbleibt interkantonal beim Kanton Zürich, sofern im Kanton Zürich genügend Substrat vorhanden ist, um die dem Kanton Zürich zugewiesenen Kosten verrechnen zu können. Können innerkantonale

Betriebsverluste bei der (genügend Verrechnungssubstrat aufweisen) Grundstücksgewinnsteuer nach den derzeit geltenden Gesetzesbestimmungen nicht mit Grundstücksgewinnen verrechnet werden, resultieren daraus keine Ausschüttungsverluste, die auf andere Kantone zu verlegen wären. Dies gilt selbst dann, wenn die beschränkte Steuerpflicht wie im vorliegenden Fall zufolge Verkaufs der im Kanton Zürich gelegenen Grundstücke endet und fortan kein steuerlicher Anknüpfungspunkt mehr besteht, um innerkantonale Betriebsverluste mit künftigen Erträgen verrechnen zu können.

E. 6

Aufgrund dieser Erwägungen ist der Rekurs teilweise gutzuheissen. Der steuerbare Grundstücksgewinn ist unter Anrechnung von weiteren ausserkantonalen Verlusten in Höhe von Fr. 91'490.- von Fr. 2'495'257.- auf Fr. 2'403'767.- zu reduzieren und die Grundstücksgewinnsteuer dementsprechend von Fr. 987'480.- auf Fr. 950'880.- herabzusetzen.

E. 7

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens zu 9/10 der Pflichtigen und zu 1/10 der Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Da die Pflichtige zu rund 90% unterliegt, steht ihr die beantragte Parteientschädigung nicht zu (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959). Stattdessen ist der nicht anwaltlich vertretenen Rekursgegnerin eine angemessene reduzierte Parteientschädigung zuzusprechen, da sich nicht einfache 2 GR.2016.30

- 13 - Rechtsfragen stellten und ihr im Rekursverfahren ein besonderer Aufwand erwachsen ist. Gewisse Anstrengungen im Rekursverfahren können von einer Stadtbehörde ohne Entschädigungsansprüche erwartet werden.

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