

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00068 vom 18. Dezember 2002

ZH Verwaltungsgericht, 2002-12-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2002.00068

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00068 du 18 décembre 2002

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2002.00068 del 18 dicembre 2002

Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Verfassungsmässigkeit und Steuerharmonisierungskonformität des monistischen Zürcher Grundstückgewinnsteuersystems Ist eine steuerübergreifende Verrechnung von Geschäftsverlusten auch im monistischen System möglich, wenn ein derartiger Verlust im Geschäftsvermögen anderweitig nicht verrechnet werden kann? Skizze der geltenden Zürcher Ordnung bei der Behandlung von Grundstückgewinnen bzw. -verlusten, insbesondere bei solchen des Geschäftsvermögens (E. 1). Zwar bedeutet die Tatsache, dass übrige, d.h. bei der Einkommenssteuer bzw. Gewinnsteuer juristischer Personen ermittelte, Geschäftsverluste nicht mit den der Grundstückgewinnsteuer unterworfenen Grundstückgewinnen derselben Steuerperiode verrechnet werden können, eine erhebliche, ernst zu nehmende, unbefriedigende Beeinträchtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips. Da diese aber im gesetzgeberischen Ziel gleichmässiger Besteuerung aller Grundstückgewinne wurzelt und beachtliche sachliche und vernünftige Gründe vorliegen (etwa die "Abschöpfung" "unverdienten" - insbesondere durch infrastrukturelle und planerische Massnahmen des Gemeinwesens bewirkten - Wertzuwachses auf dem Boden), erweist sich die Regelung des Zürcher Steuergesetzes daher insoweit als verfassungsmässig (E. 2). Unbehelflichkeit der Rüge des Verstosses gegen das StHG, da dieses für vor dem 1. Januar 2001 erfolgte Handänderungen nach bundesgerichtlich bestätigter Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts auch dann nicht zur Auslegung des kantonalen Rechts herangezogen werden kann, wenn der kantonale Gesetzgeber wie im Kanton Zürich seine Gesetze dem StHG bereits vor Ablauf der Harmonisierungsfrist angepasst hat (E. 3).

Erwägungen

E. 2

Die Pflichtige macht geltend, die dargelegte Ordnung des Steuergesetzes, wonach der Grundstückgewinnsteuer unterliegende Gewinne aus Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens nicht Grundstück- und anderen Geschäftsverlusten verrechnet werden können, verstosse gegen den früher aus dem Rechtsgleichheitsgebot von Art. 4 der per 1. Januar 2000 aufgehobenen Bundesverfassung vom 29. Mai 1874 (aBV) abgeleiteten, neuerdings in Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) ausdrücklich festgehaltenen Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. a) Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts besagt der erwähnte Verfassungsgrundsatz, dass Steuerpflichtige in gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen gleich zu besteuern sind (BGE 122 I 101 E. 2b/aa S. 103; 124 I 145 E. 4a S. 154, 159 E. 2c S. 163 f., 193 E. 3a S. 194 f., je mit Hinweisen). aa) Ein Erlass verstösst gegen das Gebot der Rechtsgleichheit (Art. 4 Abs. 1 aBV, Art. 8 BV), wenn er rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein

vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen, wenn also Gleiches nicht nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nicht nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird, wobei sich dies auf wesentliche Tatsachen beziehen muss. Die Frage, ob für eine rechtliche Unterscheidung ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen ersichtlich ist, kann zu verschiedenen Zeiten verschieden beantwortet werden, je nach den herrschenden Anschauungen und Zeitverhältnissen. Dem Gesetzgeber bleibt damit im Rahmen der aufgeführten Grundsätze ein weiter Spielraum der Gestaltung, in den das Bundesgericht nicht eingreift (BGE 115 Ia 287 E. 6, mit Hinweisen). bb) Das Gebot der Rechtsgleichheit wird in Bezug auf die Steuern konkretisiert durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Verhältnismässigkeit der Steuerbelastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (BGE 112 Ia 244 E. 4b; 110 Ia 14 E. 2b, mit Hinweisen). Nach den Prinzipien der Gleichmässigkeit der Besteuerung und der Verhältnismässigkeit der Belastung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sind Steuerpflichtige bei gleichen wirtschaftlichen Verhältnissen gleich zu besteuern; verschiedenen tatsächlichen Verhältnissen, die sich auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit auswirken, ist durch eine unterschiedliche Steuerbelastung Rechnung zu tragen (BGE 112 Ia 244 E. 4b, mit Hinweisen). Ob ein Steuergesetz den verfassungsrechtlichen Anforderungen genügt, kann nicht aufgrund formaler Kriterien entschieden werden, sondern fällt letztlich mit der Frage zusammen, ob das Gesetz gerecht sei. Gerechtigkeit ist aber ein relativer Begriff, der sich mit den politischen, sozialen und wirtschaftlichen Verhältnissen wandelt (BGE 110 Ia 14, mit Hinweisen). Bei der konkreten Ausgestaltung des Steuerrechts kommt dem Gesetzgeber im Rahmen der aufgeführten Grundsätze ein weiter Spielraum der Gestaltung zu, den das Bundesgericht nicht durch eigene Gestaltungsvorstellungen schmälert (BGE 112 Ia 224 E. 4a; 111 Ia 91 E. 3a, mit Hinweis). So können die Gerichte nicht gestützt auf diese Grundsätze prüfen, welche Steuern zu erheben sind oder wie die Steuertarife aufzubauen sind (BGE 110 Ia 14/15; 104 Ia 294 E. 4d). Sie dürfen von Verfassungs wegen bloss eingreifen, wenn der Gesetzgeber Unterscheidungen trifft oder unterlässt, die sich nicht vernünftig begründen lassen, wenn sie unhaltbar und damit in den meisten Fällen auch geradezu willkürlich sind (BGE 114 Ia 321 E. 3, 323 f.; 109 Ia 327 E. 4). Insbesondere ist die Rechtsgleichheit nicht schon dann verletzt, wenn der Gesetzgeber Lösungen trifft, die nicht in jeder Hinsicht einem bestimmten wirtschaftlichen, juristischen oder finanzwissenschaftlichen System folgen (BGE 116 Ia 321 E. 3f S. 324). Die Regelung von Art. 19 Abs. 1 (und 4) der Kantonsverfassung vom 18. April 1869 geht nicht weiter als die Bundesverfassung, auch wenn sie ein verfassungsmässiges Recht einräumt (vgl. BGE 105 Ia 358 E. 3c; ASA 53 [1984/85], 16 f.). b) Das zürcherische Einkommenssteuerrecht beruht auf dem Grundgedanken der Gesamt- und Reineinkommensbesteuerung (Markus Reich, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommenssteuerrecht, ASA 53 [1984/85], S. 11 ff.). Dennoch unterwirft der kantonale Gesetzgeber entgegen den betreffenden Generalklauseln von § 16 Abs. 1 StG und § 63 StG nicht alle Nettoeinkünfte und Nettoerträge der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer. So sieht er für Kapitalgewinne auf Grundstücken eine besondere Objektsteuer, nämlich die Grundstückgewinnsteuer, vor und nimmt die unter diese Steuer fallenden Vermögenszuflüsse von der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer aus (§ 16 Abs. 3 Satz 2 und § 64 Abs. 3 StG). Der Umstand, dass der Gesetzgeber die Leitidee der Gesamt- und Reineinkommensbesteuerung nicht konsequent umgesetzt, sondern Teile des

Reineinkommens und Reingewinns einer besonderen Objektsteuer zugewiesen hat, kann zwar dazu führen, dass das Steuersubjekt insoweit nicht vollständig nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip besteuert wird. Für die Schaffung einer solchen Objektsteuer, deren Ausgestaltung sich am Steuerobjekt und nicht am Steuersubjekt orientiert, können indessen beachtliche sachliche Gründe angeführt werden. So ermöglicht die als Objektsteuer ausgestaltete Grundstückgewinnsteuer die gleichmässige Besteuerung sämtlicher – privater und geschäftlicher – Grundstückgewinne mit einheitlichen Tarifen, die sich nach der Höhe des Gewinns und der Besitzesdauer richten. Auf diese Weise soll einerseits der "unverdiente" – insbesondere durch infrastrukturelle und planerische Massnahmen des Gemeinwesens bewirkte – Wertzuwachs auf dem Boden und damit einem naturgemäss knappen Wirtschaftsgut für alle Steuersubjekte mit dem gleichen (progressiven) Steuergrundtarif (§ 225 Abs. 1 StG) besteuert werden, womit ein Teil der Leistungen der öffentlichen Hand wieder dem Gemeinwesen zurückgeführt werden kann, was im Übrigen auch dem Sinn der Bestimmung von Art. 5 des Bundesgesetzes vom 22. Juni 1979 über die Raumplanung entspricht (Richner/Frei/Kaufmann, VB zu §§ 216-226 N. 11 f. mit Verweis auf BGE 91 I 467 E. 2 S. 273 f. am Ende, zur Begründung des ausschliesslichen Besteuerungsrechts des Belegenheitskantons im interkantonalen Verhältnis). Andererseits soll der Bodenspekulation durch Zuschlag auf dem Grundtarif bei kurzer Besitzesdauer (§ 225 Abs. 2 StG) entgegengewirkt werden, während durch ansteigende Ermässigungen auf dem Grundtarif bei zunehmender Besitzesdauer (§ 225 Abs. 3 StG) der Altbesitz gegenüber spekulativen Veräusserungen geschont und schematisch der Geldentwertung Rechnung getragen werden soll (Richner/Frei/Kaufmann, § 225 N. 7 ff.). Schliesslich bietet die Ausgestaltung als Objektsteuer die Möglichkeit, die Besteuerung der Grundstückgewinne den Gemeinden zu überlassen, womit die Grundstückgewinnsteuer auch eine gewisse Ausgleichsfunktion hat (August Reimann/Ferdinand Zuppinger/Erwin Schärer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band 4, Bern 1966, § 154 N. 20). c) Der Gesetzgeber hat dadurch, dass er die gleichmässige Besteuerung von Grundstückgewinnen verwirklicht hat, das Prinzip der Gesamt- und Reineinkommensbesteuerung und damit den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit durchbrochen. Diese Durchbrechung hat er indessen mit Bezug auf Geschäftsgrundstücke insoweit gemildert, dass Grundstückverluste uneingeschränkt den Unternehmensgewinn schmälern, Geschäftsverluste mit Gewinnen auf Geschäftsgrundstücken im Umfang wiedereingebrachter Abschreibungen verrechenbar sind und allfällig dadurch eingetretene oder erhöhte Geschäftsverluste vorgetragen und mit Geschäftsgewinnen der sieben nachfolgenden Steuerperioden verrechnet werden können. Wenn nun einzig übrige, d.h. bei der Einkommenssteuer bzw. Gewinnsteuer juristischer Personen ermittelte, Geschäftsverluste nicht mit den der Grundstückgewinnsteuer unterworfenen Grundstückgewinnen derselben Steuerperiode verrechnet werden können, so bedeutet dies zwar eine erhebliche, ernst zu nehmende, unbefriedigende Beeinträchtigung des Leistungsfähigkeitsprinzips. Doch kann nicht gesagt werden, diese Beeinträchtigung lasse sich nicht vernünftig begründen, sei haltlos oder laufe in stossender Weise dem Gerechtigkeitsempfinden zuwider. Vielmehr wurzelt sie im gesetzgeberischen Ziel gleichmässiger Besteuerung aller Grundstückgewinne. So gesehen zielt der Vorwurf der Pflichtigen, durch die gesetzliche Ordnung würden fiktive Gewinne besteuert, ins Leere. Die Regelung des Zürcher Steuergesetzes erweist sich daher insoweit als verfassungsgemäss.

E. 3

Die streitbetroffene Handänderung betrifft einen Sachverhalt, der in die Zeit der in Art. 72 Abs. 1 des Steuerharmonisierungsgesetzes vom 14. Dezember 1990 (StHG) vorgesehenen achtjährigen, am 31. Dezember 2000 abgelaufenen Frist zur Anpassung der kantonalen Gesetzgebung an das Steuerharmonisierungsgesetz fällt. Während der Übergangsfrist sind die Vorschriften dieses Gesetzes nicht anwendbar, und zwar selbst dann, wenn der Kanton sein Steuerrecht bereits an das Gesetz angepasst hat (BGE 123 II 588 E. 2d S. 587). Die in Art. 73 StHG gegen letztinstanzliche kantonale Entscheide vorgesehene Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist somit zur Überprüfung der Anwendung des kantonalen Steuerrechts selbst dann nicht für Steuerjahr vor 2001 bzw. vor dem 1. Januar 2001 erfolgte Handänderungen zulässig, wenn das kantonale Recht dem Steuerharmonisierungsgesetz bei dessen In-Kraft-Treten bereits entspricht oder diesem später, jedoch vor dem 1. Januar 2001, angepasst wird (vgl. BGr vom 5. April 2002 [2P.311/2001]). Während der Übergangsfrist sind bei der Rechtsanwendung somit einzig die Schranken der verfassungsmässigen Rechte zu beachten, deren Verletzung mit staatsrechtlicher Beschwerde zu rügen ist (Art. 84 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege vom 16. Dezember 1943). Daher geht die Berufung der Pflichtigen auf die bundesrechtlichen Rahmenbestimmungen des Steuerharmonisierungsgesetzes, insbesondere des einschlägigen Art. 12 StHG, fehl. Daran ändert nichts, dass der zürcherische Gesetzgeber das geltende Steuergesetz von 1997 mit Blick auf das Harmonisierungsrecht erlassen hat. Jedenfalls kann daraus nicht – wie die Pflichtige meint – geschlossen werden, das Harmonisierungsrecht sei ab Steuerjahr 1999 als kantonales zürcherisches Recht verbindlich geworden. Einzig dort, wo der kantonale Gesetzgeber bisherige gesetzliche Regelungen im Hinblick auf Vorschriften des Steuerharmonisierungsgesetzes geändert hat, können insoweit solche harmonisierungsrechtlichen Normen zur Auslegung des kantonalen Rechts herangezogen werden. Das in Kraft stehende Steuergesetz hat an der im früheren Steuergesetz von 1951 enthaltenen Ordnung, wonach bei der Einkommenssteuer bzw. Gewinnsteuer juristischer Personen ermittelte Geschäftsverluste nicht mit dem der Grundstückgewinnsteuer unterworfenen Grundstücksgewinn verrechnet werden können, nichts geändert. Lediglich in § 221 Abs. 2 StG wurde neu geregelt, dass natürliche und juristische Personen, welche mit Liegenschaften handeln, weitere mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen geltend machen können, soweit sie auf deren Berücksichtigung bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer ausdrücklich verzichtet haben. Diese Vorschrift lässt jedoch nicht alle, sondern nur "mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen" zum Abzug zu (Richner/Frei/Kaufmann, § 221 N. 103 ff.). Sie bietet somit nach ihrem insoweit klaren Wortlaut keine gesetzliche Grundlage für die generelle Verrechnung von bei der Einkommenssteuer bzw. Gewinnsteuer juristischer Personen ermittelten Geschäftsverlusten. Für eine Heranziehung der harmonisierungsrechtlicher Bestimmungen bleibt daher kein Raum.

E. 4

Die Rüge der Pflichtigen schliesslich, die beschriebene gesetzliche Ordnung führe im Vollstreckungsrecht dazu, dass der Grundsatz des Schuldbetreibungs- und Konkursgesetzes (SchKG), wonach Gläubiger in der allgemeinen Klasse gleich behandelt werden müssen, angesichts des gesetzlichen Pfandrechts der Gemeinden für Grundstückgewinnsteuerforderungen (§ 208 StG) verletzt werde. Die Pflichtigen räumen indessen selber ein, dass das SchKG nur die Vollstreckung der Steuerforderung, nicht aber die Steuererhebung betrifft. Ihre Rüge beschlägt somit eine nicht in diesem Verfahren, sondern im

Zwangsvollstreckungsverfahren zu prüfende Rechtsfrage, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist.

E. 5

Die Beschwerde ist nach alldem abzuweisen. ... Demgemäss entscheidet die Kammer: 1.

Die Beschwerde wird abgewiesen. 2. ...

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