

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00047 vom 14. Dezember 2011

ZH Verwaltungsgericht, 2011-12-14, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2011.00047](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2011.00047)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00047 du 14 décembre 2011

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2011.00047 del 14 dicembre 2011

## Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Grundstückgewinnsteuer: interkantonaler Sachverhalt infolge rückwirkender Fusion? Verfahrensvereinigung infolge Beschwerden beider Parteien Eintreten auf die Beschwerde der Stadt X, da nicht wiedergutzumachender Nachteil (E. 2) und Eintreten auf die Kostenbeschwerde der Pflichtigen (E. 5.2). Das Steuerrekursgericht (RKG) hat in seiner Rückweisungsentscheid zutreffend erwogen, dass es sich beim Kreisschreiben Nr. 5 der EStV vom 1. Juni 2004 um eine Verwaltungsverordnung handelt, welche im Grundsatz auch von den Steuerbehörden zu beachten ist. Weil die von der Pflichtigen durchgeführte Fusion mit Rückwirkung auf den 1. Januar 2009 die Voraussetzungen dieses Kreisschreibens erfüllt und damit auch steuerrechtlich anzuerkennen ist, wurde bereits vor dem Handänderungszeitpunkt ein interkantonaler Tatbestand geschaffen. Damit ist es auch nicht wesentlich, ob eine Zwischenbilanz gemäss FusG hätte erstellt werden müssen. Zudem hätte das RKG trotz erheblichen Abschreibungsbedarfs nicht ohne weitere Untersuchung davon ausgehen dürfen, es läge eine wichtige Änderung in der Vermögenslage einer an der Fusion beteiligten Gesellschaft vor. Die Rechtsprechung des BGr zum Doppelbesteuerungsverbot im interkantonalen Verhältnis (BV 127 III) hinsichtlich der Vermeidung von Ausscheidungsverlusten ist somit vorliegend zu beachten (E. 4.1). Ob eine interkantonale Verlustverrechnung immer auf eine ganze Periode erfolge und es unabhängig vom Zeitpunkt der Wirksamkeit der Fusion entscheidend sei, dass der geltend gemachte Verlust bzw. der Verlustvortrag per 31. Dezember 2009 bestanden habe, kann damit offen gelassen werden. Da über die Höhe der in der streitbetroffenen Steuerperiode geltend gemachten Verluste und Verlustvorträge weder im Veranlagungs- noch im Einspracheverfahren befunden wurde, ist der rechtserhebliche Sachverhalt unvollständig abgeklärt worden, weshalb das RKG die Sache zu Recht in das Einspracheverfahren zurückgewiesen hat (E. 4.2). Abweisung, soweit Eintreten.

## Erwägungen

### E. 2

Grundstücksfläche) zum Preis von Fr. 58'500'000.-. Infolge dieser Handänderung auferlegte der Finanzausschuss der Stadt E der A AG am 25. August 2010 eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 1'743'660.- Die dagegen erhobene Einsprache wies der Finanzausschuss der Stadt E am 1. Dezember 2010 ab. II. Den von der Pflichtigen erhobenen Rekurs hiess das Steuerrekursgericht am 18. April 2011 teilweise gut, indem es den Einspracheentscheid aufhob und die Sache an die Stadt E in das Einspracheverfahren zurückwies. III. Mit Beschwerde vom 2. Mai 2011 liess die Stadt E dem Verwaltungsgericht beantragen, die Steuerveranlagung des Finanzausschusses vom

25. August 2010 sei zu bestätigen. Mit Beschwerde vom 20. Mai 2011 liess die Pflichtige ihrerseits dem Verwaltungsgericht beantragen, die Grundstückgewinnsteuer sei auf Fr. 0.- festzusetzen. Eventualiter sei die Sache an die Stadt E zurückzuweisen zur Vornahme weiterer Untersuchungen der Höhe der in der Steuerperiode eingetretenen Verluste und Verlustvorträge sowie den Kanton I als Hauptsteuerdomizil miteinzubeziehen. Ferner seien der Pflichtigen die von ihr zur Sicherung einer allfälligen Grundstückgewinnsteuer einbezahlte Summe von Fr. 537'043.- (inklusive des gesetzlichen Zinses) zurückzubezahlen. Ausserdem verlangte sie die Zusprechung einer Parteientschädigung. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schloss die Stadt E auf Abweisung der Beschwerde (SB. 2011.00047). Die Pflichtige reichte keine Beschwerdeantwort ein (SB.2011.00054). Die Kammer erwägt: 1. Die Beschwerden der Stadt E (SB.2011.00047) und der pflichtigen A AG (SB.2011.00054) betreffen den nämlichen Rekursentscheid und die gleichen Parteien. Es rechtfertigt sich daher, die beiden Verfahren zu vereinigen.

### **E. 2.1**

Gegen den Entscheid des Steuerrekursgerichts können laut § 153 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) der Steuerpflichtige, das kantonale Steueramt und die Gemeinde innert 30 Tagen nach Zustellung Beschwerde beim Verwaltungsgericht erheben.

### **E. 2.2**

Durch Beschwerde anfechtbar sind Endentscheide, womit ein Verfahren abgeschlossen wird; hierzu gehören Sachurteile und Nichteintretensentscheide. Zwischenentscheide sowie prozessleitende Verfügungen und Beschlüsse sind hingegen grundsätzlich nicht selbständig anfechtbar, sondern bloss in Verbindung mit der Beschwerde gegen den verfahrenserledigenden Entscheid. Nur wenn sie für die betroffene Partei mit einem nicht wiedergutzumachenden Nachteil verbunden sind, können sie ausnahmsweise selbständig angefochten werden (vgl. RB 2000 Nr. 133 = StE 2001 B 96.21 Nr. 9; RB 1997 Nr. 42; BGE 111 Ia 276 E. 2b). Nach der neuesten verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung gelten auch Rückweisungsentscheide des Steuerrekursgerichts als Zwischenentscheide (VGr, 2. Februar 2011, SB.2010.00137). Sie sind jedoch ausnahmsweise dann als Endentscheide zu behandeln, wenn der unteren Instanz, an welche die Sache zurückgewiesen wird, kein Entscheidungsspielraum mehr verbleibt und die Rückweisung nur noch der rechnerischen Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten dient (vgl. BGE 134 II 124 E. 1.3).

### **E. 2.3**

Vor- und Zwischenentscheide sind anfechtbar, wenn sie einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken können (vgl. Art. 93 Abs. 1 lit. a des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG]) oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (vgl. Art. 93 Abs. 1 lit. b BGG). Ein nicht wiedergutzumachender Nachteil ist anzunehmen, wenn eine beschwerdebefugte Verwaltungsbehörde durch einen Rückweisungsentscheid gezwungen wird, einen ihrer Ansicht nach rechtswidrigen Entscheid zu erlassen, den sie selber nicht anfechten kann (vgl. BGE 134 II 124 E. 1.3; VGr, 17. November 2010, SB.2010.00082). Die Steuerpflichtigen sind demgegenüber für den gesamten dem verwaltungsgerichtlichen Verfahren vorgelagerten Instanzenzug zur Rechtsmittelerhebung befugt, sodass ihnen kein derartiger nicht wiedergutzumachender Nachteil erwachsen kann.

#### **E. 2.4**

Das Steuerrekursgericht hat den Rekurs der Pflichtigen teilweise gutgeheissen und die Sache zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid an den Finanzausschuss der Stadt E zurückgewiesen. Diese teilt die vom Steuerrekursgericht vertretene Rechtsauffassung nicht und wäre folglich durch den Rückweisungsentscheid gezwungen, eine aus ihrer Sicht rechtswidrige Einschätzung vorzunehmen. In diesem Umstand liegt ein nicht wiedergutzumachender Nachteil (vgl. dazu BGE 133 II 409 E. 1.2; BGE 133 V 477 E. 5.2). Auf die Beschwerde der Stadt E ist daher einzutreten.

#### **E. 3.1**

Die Beschwerde an das Steuerrekursgericht ermöglicht die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Steuerverwaltungsbehörden, des kantonalen Steueramts und der kommunalen Einschätzungsbehörden (§§ 147 Abs. 3 und 212 StG). Dabei stehen dem Steuerrekursgericht dieselben Befugnisse zu wie der Steuerbehörde im Einschätzungsverfahren (§ 148 Abs. 3 StG), deren Verfügung durch den Gerichtsentscheid ersetzt wird. Dementsprechend kann es nur ausnahmsweise zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs die Sache zur Neubeurteilung an die Steuerbehörde zurückweisen, namentlich wenn zu Unrecht noch kein materieller Entscheid getroffen wurde oder dieser an einem schwerwiegenden Verfahrensmangel leidet. In den übrigen Fällen hat das Steuerrekursgericht selber über die Sache zu befinden. Ein Verfahrensmangel ist namentlich dann schwerwiegend, wenn die Steuerbehörde in Verletzung ihrer Untersuchungspflicht den rechtserheblichen Sachverhalt nicht oder unvollständig abgeklärt hat (RB 2001 Nr. 93).

#### **E. 3.2**

Bei der Überprüfung eines Rückweisungsentscheids des Steuerrekursgerichts beschränkt sich das Verwaltungsgericht auf die Beurteilung der Frage, ob das Steuerrekursgericht die Sache zu Recht an die Steuerbehörde zurückgewiesen hat (vgl. RB 2000 Nr. 130 E. 3; 2001 Nr. 93). Ist das Steuerrekursgericht aufgrund einer anderen rechtlichen Würdigung als die Steuerbehörde zum Schluss gelangt, der aus ihrer (neuen) rechtlichen Sicht als massgeblich erachtete Sachverhalt sei von der Steuerbehörde nicht hinreichend untersucht worden und es liege aus diesem Grund ein schwerwiegender Verfahrensmangel vor, so prüft das Verwaltungsgericht bei Anfechtung des Rückweisungsentscheids nur, ob die rechtliche Würdigung des Steuerrekursgerichts offensichtlich unrichtig ist, die Rückweisung dem Beschleunigungsgebot krass zuwiderläuft und die Rechte der Parteien im Rahmen des gesetzlichen Instanzenzugs ungeschmälert gewahrt werden (vgl. RB 2001 Nr. 93 E. 2b; VGr, 14. Mai 2008, SB.2007.00126, ZStP 2008, 257, E. 2.4.1).

#### **E. 3.3**

Im Kanton Zürich wird die Grundstückgewinnsteuer laut § 216 Abs. 1 StG von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Steuerpflichtig für diese kommunale Steuer (§ 205 StG) ist nach § 217 StG der Veräusserer. Grundstücksgewinn ist gemäss § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten übersteigt. Der staatlichen und allgemeinen kommunalen Einkommenssteuer natürlicher Personen (§ 1 lit. a und § 187 Abs. 1 lit. a StG) bzw. der Gewinnsteuer juristischer Personen (§ 1 lit. b und § 187 Abs. 1 lit. b StG) unterliegen Gewinne auf Grundstücken kraft § 18 Abs. 5 StG bzw. § 64 Abs. 3 StG nur in

dem Umfang, in dem Erwerbspreis und wertvermehrnde Aufwendungen, einschliesslich der Baukreditzinsen, den Gewinn- bzw. Einkommenssteuerwert übersteigen, d. h. im Umfang der sogenannten wiedereingebrachten Abschreibungen. Somit werden nach der gesetzlichen Regelung alle Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken der als Objektsteuer ausgestalteten Grundstückgewinnsteuer unterworfen, und zwar unabhängig davon, ob das veräusserte Grundstück zum Privat- oder Geschäftsvermögen des Veräusserers gehört hat (sogenanntes monistisches System). Dementsprechend unterliegen Grundstücksgewinne – mit Ausnahme der wiedereingebrachten Abschreibungen – nicht der staatlichen und allgemeinen kommunalen Einkommens- bzw. Gewinnsteuer, welcher Steuer sie bei Fehlen der Grundstückgewinnsteuer aufgrund des Einkommens- bzw. Gewinnsteuerbegriffs von § 16 Abs. 1 bzw. § 63 f. StG unterworfen wären (VGr, 18. Dezember 2002, SB.2002.00068, E. 1a; RB 1994 Nr. 56 E. 1a = StE 1994 B 44.13.7 Nr. 7 = ZStP 1994, 209). Da die Grundstückgewinnsteuer nicht auf die übrige Leistungsfähigkeit Rücksicht zu nehmen hat, können bei rein interkantonalen Sachverhalten Geschäftsverluste nicht mit den der Grundstückgewinnsteuer unterworfenen Gewinnen auf Geschäftsgrundstücken verrechnet werden, weil das Gesetz diese Möglichkeit nicht vorsieht.

#### **E. 3.4**

Das Steuerrekursgericht hat eingehend und zutreffend die gesetzvertretende Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Doppelbesteuerungsverbot im interkantonalen Verhältnis (Art. 127 Abs. 3 BV) hinsichtlich der Vermeidung von Ausscheidungsverlusten dargelegt, wonach der Liegenschaftenkanton einen Geschäftsverlust, den ein Unternehmen im Sitzkanton erleidet, auf den Grundstücksgewinn anrechnen muss. Es kann darauf verwiesen werden.

#### **E. 4.1**

Im vorliegenden Fall stellt sich damit vorab die Frage, ob bei der Veräusserung der streitbetroffenen Liegenschaft am 4. März 2009 ein interkantonaler Sachverhalt vorlag. Die Fusion wird mit dem Eintrag ins Handelsregister rechtswirksam (Art. 22 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung [Fusionsgesetz, FusG]). Im Verhältnis zwischen den an der Fusion beteiligten Parteien kann der Zeitpunkt der Wirksamkeit der Fusion hingegen vertraglich auf einen früheren Zeitpunkt festgelegt werden (Art. 13 Abs. 1 lit. g FusG). Dritten gegenüber bleibt die vertragliche Vereinbarung hingegen ohne Wirkung (Alexander Vogel/Christoph Heiz/Urs Behnisch, Kommentar zum Fusionsgesetz, Zürich 2005, Art. 22 N. 4). Eine rückwirkende Fusion wird steuerlich dann anerkannt, wenn die Anmeldung im Zusammenhang mit dem Fusionsbeschluss innerhalb von sechs Monaten nach der Erstellung der Übernahmebilanz beim Handelsregister eingetroffen ist und die Anmeldung ohne irgendwelche Weiterungen zur Eintragung geführt hat (vgl. Kreisschreiben Nr. 5 vom 1. Juni 2004 der Eidgenössischen Steuerverwaltung, „Umstrukturierungen“, Ziff. 4.1.2.2.3). Das Steuerrekursgericht hat in seiner Rückweisungsentscheid zutreffend erwogen, dass es sich bei dieser Verwaltungsverordnung um eine vernünftige und sachgerechte Regelung handelt, welche eine rechtsgleiche Behandlung der Steuerpflichtigen erlaubt, sich im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben bewegt und im Grundsatz von den Steuerbehörden zu beachten ist. Das Kreisschreiben wird denn auch vom kantonalen Steueramt für die Staats- und Gemeindesteuern sowie für die direkte Bundessteuer angewandt. In diesem Sinn wurde auch ein entsprechendes Ruling vom 18. Dezember 2008 vom kantonalen Steueramt

unterzeichnet. Es ist im Weiteren unbestritten, dass die von der Pflichtigen durchgeführte Fusion mit Rückwirkung auf den 1. Januar 2009 die Voraussetzungen des Kreisschreibens Nr. 5 erfüllt. Damit wurde für die Staats- und Gemeindesteuer bereits vor dem Handänderungszeitpunkt ein interkantonaler Tatbestand geschaffen. Da das Grundsteuerrecht keine besondere Regelung betreffend Umstrukturierungen kennt, sondern diesbezüglich auf die Bestimmungen der Staatssteuern verweist (vgl. § 216 Abs. 2 lit. d StG), ist das Kreisschreiben Nr. 5 zur rechtsgleichen Behandlung auch von den Grundsteuerbehörden zu beachten. Da die vom Kreisschreiben statuierten Bedingungen für die Anerkennung der Rückwirkung der Fusion vorliegend erfüllt sind, ist es entgegen den Ausführungen der Vorinstanz nicht wesentlich, ob eine Zwischenbilanz gemäss Art. 11 Abs. 1 FusG hätte erstellt werden müssen. Zudem hätte das Steuerrekursgericht trotz erheblichen Abschreibungsbedarfs nicht ohne weitere Untersuchung davon ausgehen dürfen, es läge eine wichtige Änderung in der Vermögenslage einer an der Fusion beteiligten Gesellschaft vor. Aufgrund obiger Ausführungen lag damit bereits per 1. Januar 2009 und damit vor der Handänderung ein interkantonaler Sachverhalt vor, weshalb die gesetzesvertretende Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Doppelbesteuerungsverbot im interkantonalen Verhältnis (Art. 127 Abs. 3 BV) hinsichtlich der Vermeidung von Ausscheidungsverlusten zu beachten und der Geschäftsverlust auf den Grundstücksgewinn anzurechnen ist.

#### **E. 4.2**

Ob, wie das Steuerrekursgericht erwogen hat, eine interkantonale Verlustverrechnung immer auf eine ganze Periode erfolge und es nach der Konzeption des Kreisschreibens Nr. 27 der SSK vom 15. März 2007 (Beispiel Nr. 6) unabhängig vom Zeitpunkt der Wirksamkeit der Fusion entscheidend sei, dass der geltend gemachte Verlust bzw. der Verlustvortrag per 31. Dezember 2009 bestanden habe, kann damit offengelassen werden. Die rechtliche Würdigung des Steuerrekursgerichts erweist sich aufgrund des Gesagten jedoch im Ergebnis nicht als offensichtlich unrichtig. Da über die Höhe der in der streitbetroffenen Steuerperiode geltend gemachten Verluste und Verlustvorträge weder im Veranlagungs- noch im Einspracheverfahren befunden wurde, ist der rechtserhebliche Sachverhalt unvollständig abgeklärt worden, weshalb das Steuerrekursgericht die Sache zu Recht in das Einspracheverfahren zurückgewiesen hat. Im Übrigen hat die Stadt E eine entsprechende Steuerausscheidung vorzunehmen. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

#### **E. 5.1**

Die Pflichtige erleidet mit der Rückweisung keinen nicht wiedergutzumachenden Nachteil (vgl. vorn, E. 2.3), da sie den dem verwaltungsgerichtlichen Verfahren vorgelagerten Instanzenzug zu durchlaufen befugt ist. Im Weiteren erfordert die gemäss Rückweisungsentscheid vorzunehmende Sachverhaltsabklärung kein weitläufiges Beweisverfahren, welches mit einem bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten verbunden ist. Kommt hinzu, dass die Pflichtige vor Steuerrekursgericht in der materiellen Hauptfrage der Verrechenbarkeit der Verluste Recht bekommen hat und sie selber im Eventualantrag die Rückweisung an das kantonale Steueramt beantragt hatte. Infolgedessen ist diesbezüglich auf die Beschwerde nicht einzutreten.

#### **E. 5.2**

Auf den Antrag, die einbezahlten Fr. 537'043.- zur Sicherung der Grundstückgewinnsteuer (inklusive Zins) zurückzubezahlen, ist mangels Vorliegen eines Streitgegenstands ebenfalls nicht einzutreten, da eine entsprechende Sicherstellungsverfügung den Akten nicht beiliegt.

### **E. 5.3**

Da es sich vorliegend um ein rein kantonales Verfahren handelt, ist der Kanton I entgegen dem Antrag der Pflichtigen nicht beizuladen.

### **E. 5.4**

Die Pflichtige liess im Weiteren beantragen, es seien ihr für das Verfahren vor den Vorinstanzen keine ordentlichen Kosten aufzuerlegen und es sei ihr für die beiden Verfahren eine Parteientschädigung zu gewähren. Auf diese Kostenbeschwerde ist einzutreten. Die Kosten des Verfahrens vor dem Steuerrekursgericht werden laut § 151 Abs. 1 StG der unterliegenden Partei auferlegt; wird der Rekurs teilweise gutgeheissen, werden sie anteilmässig aufgeteilt. Aufgrund des Rückweisungsentscheids des Rekursgerichts wird sich die kommunale Grundsteuerbehörde in einem zweiten Rechtsgang inhaltlich erneut mit der Festsetzung des Grundstückgewinns auseinandersetzen müssen sowie eine Steuerausscheidung vorzunehmen haben. Der Ausgang des Verfahrens steht in materieller Hinsicht damit noch nicht fest. Praxisgemäss ist es damit gerechtfertigt, dass das Steuerrekursgericht die Kosten des Rekursverfahrens zu gleichen Teilen den Parteien auferlegt hat. Im Weiteren ist nicht zu beanstanden, dass der nur teilweise obsiegenden Pflichtigen keine Parteientschädigung zugesprochen worden ist (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152 und 153 Abs. 4 StG). Soweit die Pflichtige auch für das Einspracheverfahren eine Parteientschädigung beantragt, fehlt es von vornherein an einer entsprechenden gesetzlichen Grundlage (RB 1992 Nr. 31). Die Kostenbeschwerde ist damit abzuweisen.

### **E. 6**

Ausgangsgemäss sind die Kosten den Beschwerdeführenden anteilmässig aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und steht der unterliegenden Pflichtigen keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit §§ 152 und 153 Abs. 4 StG).

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