

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00134 vom 12. Februar 2014

ZH Verwaltungsgericht, 2014-02-12, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2013.00134

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00134 du 12 février 2014

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2013.00134 del 12 febbraio 2014

Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Grundstückgewinnsteuer Der Kanton Zürich folgt bei der Grundstückgewinnsteuer dem sog. monistischen System, wonach alle Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken der Grundstückgewinnsteuer unterliegen, ungeachtet dessen, ob das veräusserte Grundstück zum Privat- oder Geschäftsvermögen gehört. Dies hat zur Folge, dass Verluste auf Grundstücken des Geschäftsvermögens und übrige Geschäftsverluste grundsätzlich nicht mit Grundstücksgewinnen verrechnet werden können (E. 2.1). Soweit ein rein innerkantonaler Sachverhalt vorliegt, ist die Regelung harmonisierungsrechtlich nicht zu beanstanden (E. 2.2.1). Liegt hingegen ein interkantonaler Sachverhalt vor, sind die Regeln der interkantonalen Steuerauscheidung zu beachten, insbesondere das Doppelbesteuerungsverbot. Nach der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung werden Wertzuwachsgerinne aus der Veräusserung betrieblich genutzter Liegenschaften zwar dem Kanton der gelegenen Sache zur ausschliesslichen Besteuerung zugewiesen, jedoch hat dieser einen allfälligen Geschäftsverlust, den die Unternehmung im Sitzkanton und in weiteren Kantonen mit Betriebsstätten erleidet, auf den Grundstücksgewinn anzurechnen (E. 2.2.2). Da die Pflichtige zweifellos ein interkantonales Unternehmen ist, dürfen die ausserkantonalen Betriebsstättenverluste mit dem Grundstücksgewinn verrechnet werden. Die interkantonale Gewinnausscheidung ist nach Massgabe der Filialumsätze vorzunehmen. Diese Quote dient auch als Basis für die Zuweisung der Verlustvorträge (E. 3). Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2013.00134 Urteil der 2. Kammer vom 12. Februar 2014 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz) , Verwaltungsrichterin Leana Isler, Verwaltungsrichterin Tamara Nüssle, Gerichtsschreiberin Jsabelle Mayer. In Sachen Stadt Zürich, vertreten durch die Kommission für Grundsteuern, Beschwerdeführerin, gegen A AG, vertreten durch B, Beschwerdegegnerin, betreffend Grundstückgewinnsteuer, hat sich ergeben: I. A. Die im ...handel tätige A AG mit Sitz in C (Kanton Zürich) betrieb 2006 ihr Geschäft in der eigenen Liegenschaft D-Strasse 01, in C (Kanton Zürich), sowie in Filialen in den Kantonen E, F, G und H. Weiter hielt sie im Kanton J eine Kapitalanlageliegenschaft. Per 31. Dezember 2005 wies die Pflichtige aus den Jahren 2001 bis 2005 stammende Verlustvorträge von Fr. ... aus; im Steuerjahr 2006 realisierte die Pflichtige aus ihrer Geschäftstätigkeit einen Betriebsverlust von Fr. Am 31. Oktober 2006 veräusserte die Pflichtige zur Sicherstellung ihrer weiteren Geschäftstätigkeit ihre an der D-Strasse 01 in C (Kanton Zürich) gelegene Liegenschaft (Kat.Nr. 02) für Fr. ... Mio. B. Gestützt auf diese Handänderung auferlegte die Kommission für Grundsteuern der Stadt

Zürich der Pflichtigen am 20. November 2007 eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. Die hiergegen erhobene Einsprache vom 15. Januar 2008, mit welcher die Pflichtige die Anrechnung des Verlustvortrags in der Höhe von Fr. ... und des Betriebsverlusts aus dem Kalenderjahr 2006 von Fr. ... verlangte bzw. eventuell die Anrechnung des nicht auf den Kanton Zürich entfallenden Anteils des vorgenannten Verlustvortrags und Betriebsverlusts, wies die Kommission für Grundsteuern der Stadt Zürich am 21. August 2012 ab. Sie erwog dabei, das Bundesgericht habe die zürcherische Regelung der Besteuerung von Grundstückgewinnen auf Geschäftsliegenschaften, welche keine Verrechnung von Betriebsverlusten mit dem Grundstückgewinn vorsehe, als zulässig erachtet (BGr, 7. Oktober 2011, 2C_747/2010). II. Am 18. September 2013 hiess das Steuerrekursgericht den von der Pflichtigen erhobenen Rekurs teilweise gut und reduzierte die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. Es berücksichtigte dabei gestützt auf die Regeln der interkantonalen Steuerauscheidung die ausserkantonalen Betriebsstättenverluste und brachte diese vom Grundstückgewinn in Abzug. Eine (weitergehende) Verrechnung des Grundstückgewinns auch mit zürcherischen Verlustvorträgen bzw. dem zürcherischen Betriebsverlust verweigerte das Steuerrekursgericht, da diesbezüglich ein rein innerkantonaler Sachverhalt vorliege und es für die Verrechnung innerkantonaler Verlustvorträge bzw. Betriebsverluste mit Gewinnen aus dem Verkauf einer im Kanton Zürich gelegenen Geschäftsliegenschaft an einer gesetzlichen Grundlage mangle. III. Mit Beschwerde vom 22. Oktober 2013 beantragte die Stadt Zürich dem Verwaltungsgericht die Wiederherstellung des Einspracheentscheids; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Beschwerdegegnerin. Ausserdem beantragte sie im Hinblick auf gleichgelagerte Verfahren die Sistierung des vorliegenden Verfahrens zur Vermeidung sich widersprechender Entscheide. Während die Vorinstanz auf Vernehmlassung verzichtete, beantragte die Beschwerdegegnerin die Abweisung des Sistierungsantrags und der Beschwerde; unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdeführerin. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht in Grundsteuersachen können laut § 213 in Verbindung mit § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Das Verwaltungsgericht hat sich infolgedessen auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das vom Steuerrekursgericht in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen der Rekursinstanz zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d. h. auf Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch (RB 1999 Nr. 147). 1.2 Eine Sistierung des vorliegenden Verfahrens rechtfertigt sich nicht, da das Verwaltungsgericht der Gefahr sich widersprechender Entscheide zur vorliegend zu beurteilenden Rechtsfrage auf andere Weise begegnen kann.

E. 2.1

Im Kanton Zürich wird die Grundstückgewinnsteuer nach § 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. Grundstückgewinn ist gemäss § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten übersteigt. Nach der gesetzlichen Regelung werden

alle Gewinne – mit Ausnahme der wieder eingebrachten Abschreibungen – 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 (sog. monistisches System; vgl. hierzu Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, VB zu §§ 216–226a N. 5). Verluste auf Grundstücken des Geschäftsvermögens (ausgenommen solche bei parzellenweiser Veräusserung im Sinn von § 224 Abs. 3 StG) und übrige Geschäftsverluste können mangels gesetzlicher Grundlage grundsätzlich nicht mit den der Grundstückgewinnsteuer unterworfenen Gewinnen auf Geschäftsgrundstücken verrechnet werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 224 N. 24 ff.). Ausgenommen von dieser einheitlichen Besteuerung ist im Zürcher System der Buchgewinn (Differenz zwischen Anlagekosten und tieferem Buchwert). Diese wieder eingebrachten Abschreibungen unterliegen der Gewinnsteuer (§ 64 Abs. 3 StG). Der steuerbare Reingewinn setzt sich zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Saldovortrags des Vorjahrs (§ 64 Abs. 1 Ziff. 1 StG). Vom Reingewinn der Steuerperiode können Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten (§ 70 Abs. 1 StG).

E. 2.2.1

Gemäss Art. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) sind die Kantone souverän, soweit ihre Souveränität nicht durch die Bundesverfassung beschränkt ist. Die in Art. 47 Abs. 2 BV verankerte Finanzautonomie umschliesst namentlich die Befugnis zur Steuererhebung und zur Bestimmung von Art und Umfang der kantonalen Abgaben in den Schranken von Art. 129 und Art. 134 BV (vgl. BGE 133 I 206 E. 5 mit Hinweisen und auch zum Folgenden). Die Kantone sind daher grundsätzlich frei, ihre Steuerordnung zu gestalten. Sie sind aber verpflichtet, das übergeordnete Bundesrecht – im Bereich der direkten Steuern von Einkommen und Vermögen namentlich das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) – zu beachten. Nach Art. 12 Abs. 1 und 4 StHG sind die Kantone nicht verpflichtet, auf Gewinnen des Geschäftsvermögens eine Grundstückgewinnsteuer zu erheben. Es steht ihnen damit frei, ob sie die Kapitalgewinne auf Liegenschaften des Geschäftsvermögens nach dem dualistischen System mit der allgemeinen Einkommens- oder Gewinnsteuer erfassen wollen oder ob sie diese nach dem monistischen System wie bei privaten Grundstücksgewinnen der besonderen Grundstückgewinnsteuer unterwerfen (Bernhard Zwahlen in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. A., Basel 2002, Art. 12 StHG N. 3 ff.). In Kantonen, die dem monistischen System folgen und damit auch geschäftliche Gewinne der Grundstückgewinnsteuer unterstellen, ist eine Verlustverrechnung im Allgemeinen nicht vorgesehen. Die zürcherische Regelung ist daher harmonisierungsrechtlich nicht zu beanstanden, soweit ein rein innerkantonaler Sachverhalt zu beurteilen ist (BGr, 7. Oktober 2011, 2C_747/2010, E. 5 und 6, bestätigt in BGE 139 II 373 E. 3.5).

E. 2.2.2

Liegt hingegen ein interkantonaler Sachverhalt vor, sind die Regeln der interkantonalen Steuerauscheidung zu beachten. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts liegt eine gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende Doppelbesteuerung vor, wenn eine steuerpflichtige

Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, zu deren Erhebung ein anderer Kanton zuständig wäre (virtuelle Doppelbesteuerung). Ausserdem hat das Bundesgericht aus dem verfassungsmässigen Verbot der Doppelbesteuerung abgeleitet, ein Kanton dürfe einen Steuerpflichtigen nicht deshalb stärker belasten, weil er nicht im vollen Umfang seiner Steuerhoheit unterstehe, sondern zufolge seiner territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig sei (Schlechterstellungsverbot; vgl. zum Ganzen BGE 125 I 54 E. 1b; BGE 125 I 458 E. 2a; ASA 71 S. 416 E. 3a). Diese allgemeine Regel hat aber gegebenenfalls zurückzutreten vor dem besonderen Grundsatz, wonach das Grundeigentum dem Kanton, in dem es gelegen ist, zur ausschliesslichen Besteuerung vorbehalten ist (BGE 131 I 249 E. 3.1, mit weiteren Hinweisen). Gemäss der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung werden Wertzuwachsgerinne aus der Veräusserung betrieblich genutzter Liegenschaften zwar dem Kanton der gelegenen Sache zur ausschliesslichen Besteuerung zugewiesen, jedoch hat dieser einen allfälligen Geschäftsverlust, den die Unternehmung im Sitzkanton und in weiteren Kantonen mit Betriebsstätten erleidet, auf den Grundstückgerinn anzurechnen. Der Kanton der gelegenen Sache kann dabei die auf ihn entfallende Quote des Geschäftsverlusts mit dem Grundstückgerinn zuerst verrechnen, er hat aber an den verbleibenden Gerinn auch die Verlustanteile des Sitzkantons und der weiteren Kantone mit Betriebsstätten zu berücksichtigen (BGE 131 I 249 E. 6.5, auch zum Folgenden). Nach Auffassung des Bundesgerichts rechtfertigt es sich dabei, diese Regel nicht nur auf die Veräusserungsgerinne auf Betriebsliegenschaften von Liegenschaftenhändlern und Generalunternehmern anzuwenden, sondern auf Betriebsliegenschaften von interkantonalen Unternehmungen im Sinn des Doppelbesteuerungsrechts generell, da sich ansonsten Ungleichbehandlungen ergäben, für die keine sachlichen Gründe beständen und die nicht hingenommen werden können. Diese vom Bundesrecht neu vorgesehene Verlustverrechnung könne zudem nicht von der Art der Besteuerung des Wertzuwachsgerinns durch den Kanton (monistisches oder dualistisches System) abhängig gemacht werden. Das Bundesgericht leitet die Pflicht zur Übernahme der Verluste für diejenigen Kantone, die eine entsprechende Vorschrift nicht kennen, unmittelbar aus Art. 127 Abs. 3 BV ab.

E. 2.2.3

Ein interkantonales Unternehmen liegt dann vor, wenn ein Unternehmen ausserhalb seines Sitzkantons bzw. Hauptsteuerdomizils, d. h. mindestens in einem anderen Kanton als dem Sitzkanton, eine Betriebsstätte unterhält. Der Unterhalt einer Betriebsstätte führt dabei im entsprechenden Kanton zu einer Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit (Art. 21 Abs. 1 lit. b StHG; Hannes Teuscher/Frank Lobsiger in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011, § 30 N. 5 mit weiteren Hinweisen). Steht die Einschätzung eines derartigen interkantonalen Unternehmens zur Diskussion, liegt hinsichtlich der Verpflichtung zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten jedenfalls ein interkantonaler Sachverhalt vor. Der Vorinstanz ist darin zuzustimmen, dass das Bundesgericht in den beiden letzten Entscheiden zu diesen Fragen (BGr, 7. Oktober 2011, 2C_747/2010 und BGE 139 II 373) keine interkantonale Unternehmungen im Sinn der vorstehenden Definition zu beurteilen hatte. In jenen beiden Fällen unterhielten die betroffenen Unternehmen keine Betriebsstätten ausserhalb des Sitzkantons und es standen –

soweit ersichtlich – einzig im Kanton Zürich angefallene Verluste zur Diskussion. Daher schloss das Bundesgericht auf einen rein innerkantonalen Sachverhalt, der nach der zürcherischen Gesetzgebung beurteilt werden könne. Daraus folgte weiter, dass die Verlustverrechnung angesichts der im Kanton Zürich fehlenden gesetzlichen Grundlage zu Recht habe unterbleiben dürfen. Umgekehrt hat das Bundesgericht zur Verlustverrechnung verpflichtende Umstände unter anderem dann bejaht, wenn eine im Sinn der vorstehenden Definition interkantonale Unternehmung zu beurteilen war (BGE 131 I 285). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ist daher sehr wohl entscheidungswesentlich, ob eine steuerpflichtige Unternehmung über Betriebsstätten ausserhalb des Sitzkantons Zürich verfügt. Einzig dies führt letztlich dazu, dass eine interkantonale Ausscheidung des Geschäftsgewinns bzw. -verlusts in Form einer Quote vorzunehmen ist. Bei diesen Sachverhalten ist direkt gestützt auf Art. 127 Abs. 3 BV eine Verlustverrechnung auch ohne gesetzliche Grundlage im innerkantonalen Recht zuzulassen (vgl. E. 2.2.2 vorstehend).

E. 3.1

Der von der Pflichtigen bei der Veräusserung ihrer Betriebsliegenschaft an der D-Strasse 01 in C (Kanton Zürich) erzielte Gewinn ist betragsmässig unbestritten und die Parteien gehen übereinstimmend davon aus, dass es sich dabei um Wertzuwachsgegninn handelt. Der Grundstückgegninn wird übereinstimmend bzw. unbestritten mit Fr. ... beziffert.

E. 3.2

Die Pflichtige ist zweifellos im Sinn der vorstehenden Definition (vgl. E. 2.2.3) eine interkantonale Unternehmung, weist sie doch Betriebsstätten in verschiedenen Kantonen auf. Die Pflichtige weist weiter Verlustvorträge im Ausmass von Fr. ... (Stand am 31.12.2005) auf, der Betriebsverlust aus dem Kalenderjahr 2006 mit Fr. ... ist betragsmässig unbestritten. Die interkantonale Gewinnausscheidung ist vorliegend nach der indirekten Methode und damit nach Massgabe der Filialumsätze vorzunehmen, nachdem in der Vergangenheit die Gewinnausscheidung ebenfalls nach der indirekten Methode erfolgte. Ebenfalls unbestritten ist, dass damit auf der Basis des Geschäftsjahrs 2006 auf den Kanton Zürich eine Quote von ... % entfällt. Zu Recht hat die Vorinstanz diese Quote auch als Basis für die Zuweisung der Verlustvorträge genommen.

E. 3.3

Gestützt auf die vorstehend dargelegte Rechtsprechung des Bundesgerichts ist bei dieser Sachlage der Kanton Zürich trotz fehlender gesetzlicher Grundlage im kantonalen Recht direkt gestützt auf Art. 127 Abs. 3 BV verpflichtet, zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten die ausserkantonalen Betriebsstättenverluste mit dem Grundstückgegninn zu verrechnen. Die auf dieser Basis vorgenommene Berechnung der Grundstückgegninnsteuer ist unbestritten geblieben und zu bestätigen.

E. 3.4

Mit ebenfalls zutreffender Begründung, auf welche verwiesen werden kann, hat die Vorinstanz eine weitere Verrechnung des Grundstückgegninns mit der dem Kanton Zürich zugewiesenen Verlustquote nicht zugelassen, da diesbezüglich ein innerkantonaler Sachverhalt vorliegt und eine gesetzliche Grundlage für die Verlustverrechnung bei diesem Sachverhalt fehlt. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

E. 4

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Verfahrenskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 Satz 2 StG) und hat die Beschwerdeführerin der Beschwerdegegnerin eine Parteientschädigung auszurichten (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 152, § 153 Abs. 4 und § 213 Satz 2 StG).

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