



VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ZUG

ABGABERECHTLICHE KAMMER

Mitwirkende Richter: Dr. iur. Aldo Elsener, Vorsitz
lic. iur. Ivo Klingler und Dr. iur. Diana Oswald
Gerichtsschreiberin: MLaw Jeannine Suter

U R T E I L vom 13. November 2023 *[rechtskräftig]*
gemäss § 29 der Geschäftsordnung

in Sachen

KLOSTER A. _____

Rekurrent

vertreten durch B. _____

gegen

Grundstückgewinnsteuerkommission der Stadt Zug, Finanzdepartement,

Stadthaus, Gubelstrasse 22, 6301 Zug

Rekursgegnerin

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

(Revisionsgesuch / interkantonale Doppelbesteuerung)

A 2022 6

A.

A.a Das Kloster A. _____ ist eine zu 85 % steuerbefreite öffentlich-rechtliche kirchliche Körperschaft mit Sitz in C. _____ (ausserkantonale, Kanton D. _____). Es erbt im Jahr 2018 zwei Liegenschaften in der Stadt Zug (Wohnung und Parkplatz). Diese veräusserte es mit Handänderung per 13. Dezember 2019, wobei (unbestritten) Grundstücksgewinne von Fr. 6'535.– sowie von Fr. 398'371.– resultierten. Die Grundstücksgewinnsteuer wurde entsprechend veranlagt mit den Beträgen von Fr. 653.– respektive Fr. 39'837.– (Veranlagungsentscheide der Grundstücksgewinnsteuerkommission der Stadt Zug vom 14. April 2020, Rek-act. 3). Diese Verfügungen erwuchsen unangefochten in Rechtskraft.

A.b Am 15. Juli 2021 ersuchte das Kloster A. _____ um Revision der Veranlagungsentscheide vom 14. April 2020. Der massgebende Grundstücksgewinn sei unter Verrechnung mit dem steuerlichen Betriebsverlust des Laufjahres (gemäss Veranlagungsverfügung 2019 der Steuerverwaltung des Kantons D. _____ vom 14. Juni 2021) sowie den Vorjahresverlusten auf Fr. 0.– festzusetzen (Rek-act. 4). Am 23. Oktober 2021 wies die Grundstücksgewinnsteuerkommission der Stadt Zug das Gesuch ab, was sie formell mit dem Fehlen neuer erheblicher Tatsachen begründete. Materiell verwies sie darauf, es seien nur Grundstücksgewinne mit Verlusten aus Grundstückverkäufen verrechenbar (Rek-act. 5). Daran hielt sie mit Einspracheentscheid vom 22. Februar 2022 fest (Rek-act. 1).

B. Hiergegen rekurrierte das Kloster A. _____ am 15. März 2022 (act. 1).

C. Die Grundstücksgewinnsteuerkommission der Stadt Zug beantragte am 24. Mai 2022 die Abweisung des Rekurses (act. 8).

Das Verwaltungsgericht erwägt:

1. Gemäss § 187 Abs. 1 i.V.m. § 136 Abs. 1 des Steuergesetzes (StG; BGS 632.1) ist gegen Einspracheentscheide der gemeindlichen Kommission für die Grundstückgewinnsteuern innert 30 Tagen der Rekurs an das Verwaltungsgericht zulässig. Der vorliegende Rekurs richtet sich gegen den Einspracheentscheid der Grundstücksgewinnsteuerkommission der Stadt Zug vom 22. Februar 2022, welcher der Steuervertretung des Re-

kurrenten frühestens am 23. Februar 2022 zuzuging. Mit Schreiben vom 15. März 2022 wurde die Rekursfrist gewahrt. Der Rekurs entspricht auch den übrigen formellen Anforderungen, weshalb er zu prüfen ist. Die Beurteilung erfolgt auf dem Zirkulationsweg gemäss § 29 der Geschäftsordnung des Verwaltungsgerichts (GO VG; BGS 162.11).

2.

2.1 Mit dem Steuerrekurs können gemäss § 136 Abs. 2 StG alle Mängel des angefochtenen Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. Das Verwaltungsgericht ist bei seinem Entscheid nicht an die Anträge der Parteien gebunden und kann den Einspracheentscheid der veranlagenden Behörde in vollem Umfang prüfen (§ 63 Abs. 3 i.V.m. § 74 Abs. 2 des Gesetzes über den Rechtsschutz in Verwaltungssachen [VRG; BGS 162.1] i.V.m. § 121 und § 136 Abs. 2 StG). Das Gericht stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 137 Abs. 1 StG). Es gilt der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen (§ 74 Abs. 2 VRG i.V.m. § 121 StG i.V.m. § 137 Abs. 2 StG).

2.2 Gemäss Art. 51 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) bzw. § 139 Abs. 2 StG gilt, dass eine Revision ausgeschlossen ist, wenn die um Revision ersuchende Partei als Revisionsgrund etwas vorbringt, das sie bei der ihr zumutbaren Sorgfalt bereits im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können. Die Begründung für diese gesetzliche Einschränkung ist darin zu finden, dass die Revision als ausserordentliches Rechtsmittel ausgestaltet ist. Sie greift gegenüber den ordentlichen Rechtsmitteln nur in zweiter Linie und ist subsidiärer Natur. Sie steht nicht zur Verfügung, um rechtskräftige Entscheide jederzeit infrage zu stellen oder frühere prozessuale Versäumnisse zu beheben (BGer 9C_674/2021 vom 20. März 2023 E. 3.3.5; vgl. auch BGE 142 II 433 E. 3.1 zum strengen abgaberechtlichen numerus clausus von Rechtsgründen, die es erlauben, auf eine rechtskräftige Verfügung oder einen rechtskräftigen Entscheid zurückzukommen).

3.

3.1 Die Vorinstanz verweist in ihrem Einspracheentscheid vom 22. Februar 2022 im Wesentlichen darauf, es seien die Veranlagungsverfügungen vom 14. April 2020 unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Das erst am 15. Juli 2021 unter Verweis auf die ordentliche Steuerveranlagung des Kantons D. _____ vom 14. Juni 2021 für das Jahr 2019 eingereichte Revisionsgesuch habe sie am 23. Oktober 2021 abgelehnt, da die neu ergangene Steuerveranlagung keine neuen erheblichen Tatsachen enthalten habe, und mit-

hin die formellen Voraussetzungen nicht erfüllt gewesen seien. Dies gelte insbesondere auch für die zur Verrechnung geltend gemachten Verlustvorträge der Vorjahre, die bereits in den Vorjahren entstanden seien (Rek-act. 1). Daran hält sie mit Rekursantwort vom 24. Mai 2022 fest (act. 8). Sie wiederholt dabei ihren Standpunkt, wonach dem Rekurrenten die steuerlichen Verluste im Jahre 2019 im Zeitpunkt der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer im April 2020 bereits gekannt gewesen seien und im Rahmen der Veranlagungen hätten geltend gemacht werden können. Insbesondere sei es im Rahmen der Veranlagung der Steuerverwaltung zu keinen Korrekturen der deklarierten Gewinn- und Kapitalsituation gekommen (act. 8 S. 3). Mindestens die Vorjahresverluste im Umfang von rund 12 Millionen Franken seien sodann vorbekannt gewesen, ebenso wie – zumindest dem Grundsatz nach – die Tatsache eines steuerlichen Reinverlusts auch im Jahr 2019. Bei dieser Ausgangslage hätte es dem Rekurrenten obliegen, bereits mit der Grundstückgewinnsteuererklärung einen Vorbehalt der Verlustverrechnung anzubringen und einen Sistierungsantrag zu stellen, bis der Kanton D. _____ definitiv veranlagt hätte. Dies sei nicht erfolgt, was eine Nachlässigkeit darstelle, die eine Revision ausschliesse (act. 8 S. 3 f.). Schliesslich bestreitet die Vorinstanz auch materiell unter Verweis auf BGer 2C_216/2019 vom 28. Januar 2020 die Möglichkeit einer steuerartenübergreifenden Verlustanrechnung, zumal sie hier auch spartenübergreifend wäre, mithin der Grundstückgewinn mit allfälligen Verlusten aus einer privilegiert besteuerten Sparte verrechnet würde (act. 8 S. 4).

3.2 Der Rekurrent macht geltend, gemäss Gewinnsteuerveranlagung des Kantons D. _____ vom 14. Juni 2021 sei für das Jahr 2019 ein Reingewinn von Fr. 0.– veranlagt worden. Der Betriebsverlust habe Fr. 6'201'194.– betragen, bei einem steuerbaren Jahresverlust von Fr. 3'854'584.–. Weiter habe das Kloster A. _____ per 31. Dezember 2019 über verrechenbare Vorjahresverluste von Fr. 12'004'017.– verfügt (act. 1 S. 2). Weiter stellt er sich auf den Standpunkt, bei interkantonalen Doppelbesteuerungskonflikten besitze die steuerpflichtige Person erst ab dem Zeitpunkt der Eröffnung der Veranlagung bzw. des Entscheids des zweitveranlagenden Kantons Kenntnis über einen allfälligen Revisionsgrund im erstveranlagenden Kanton. Die Auslegung der Veranlagungsbehörde, wonach die Verrechnung der Vorjahresverluste sowie auch der Verluste der laufenden Periode bereits zum Zeitpunkt der Veranlagung hätte geltend gemacht werden sollen, widerspreche der langjährigen bundesgerichtlichen Praxis zu Art. 51 Abs. 1 StHG, der herrschenden Lehre sowie auch der Praxis sämtlicher übriger Kantone zum Abgleich der Grundstückgewinnsteuer mit der Gewinnsteuer. Keinesfalls könne aber fingiert werden, dass die Steuerfaktoren bereits vor der Einreichung der Steuererklärung im Kanton

D. _____ bekannt gewesen wären oder hätten sein müssen, und sie mithin bereits im Verfahren zur Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer hätten eingebracht werden müssen, zumal die Jahresrechnung stark von der Steuerbilanz abweiche, so dass jeweils eine Überleitung notwendig sei (aufgrund der Besonderheiten einer Ordensgemeinschaft, vgl. im Detail act. 1 S. 4). Im Übrigen beruft sich der Rekurrent auf die Praxis, wonach im Falle von interkantonalen Doppelbesteuerungen erst im Zeitpunkt der Veranlagung des zweitveranlagenden Kantons und damit dem Eintritt der effektiven Doppelbesteuerung die 90-Tage-Frist (zur Einreichung eines Revisionsgesuchs) zu laufen beginne. Es sei hier nicht angezeigt gewesen, bereits aufgrund der antizipierten Steuerfaktoren gegen die Grundstückgewinnsteuerveranlagung Einsprache zu führen (act. 1 S. 4 f.). Materiell verweist er auf seine Ausführungen im Revisionsgesuch, wo er sich im Wesentlichen auf das interkantonale Schlechterstellungsverbot beruft (Rek-act. 4).

4. Unbestritten ist, dass das Revisionsgesuch vorliegend rechtzeitig innert der 90-tägigen Frist seit Eröffnung der Steuerveranlagung 2019 eingereicht wurde. Weiterungen dazu erübrigen sich. Strittig ist hingegen, ob diese auch ein unechtes Novum darstellt.

4.1 Die höchstrichterliche Rechtsprechung bezüglich der interkantonalen Verrechnung von Grundstücksgewinnen mit Betriebsverlusten aus anderen Kantonen hat seit 2004 fundamentale Änderungen erfahren (vgl. etwa Matteotti/Beceren, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. Aufl. 2021, § 34 N 24 ff.). Heute geht die Rechtsprechung davon aus, dass die Kantone zwar innerkantonal entscheiden können, ob Geschäftsverluste vom Grundstücksgewinn abgezogen werden dürfen; im interkantonalen Verhältnis jedoch sind sie zur Verlustanrechnung verpflichtet, selbst wenn sie Wertzuwachsgerinne einer steuerpflichtigen Gesellschaft mit der Grundstückgewinnsteuer als Objektsteuer erfassen. Das gilt selbst dann, wenn ein Kanton auch innerkantonal Verluste und Aufwandüberschüsse nicht zum Abzug zulässt (Matteotti/Beceren, a.a.O., § 34 N 31; BGE 145 II 206 E. 3.3; BGer 9C_628/2022 vom 31. Januar 2023 E. 3.2 und 3.7 mit weiteren Hinweisen). Es besteht mithin – systemunabhängig – eine umfassende Verrechnungsmöglichkeit (Matteotti/Beceren, a.a.O., § 34 N 28). Diese umfasst sowohl die Verluste des Laufjahres als auch die noch nicht verrechneten Vorjahresverluste (BGer 9C_628/2022, a.a.O., E. 3.7 mit Hinweisen; 2C_216/2019 vom 28. Januar 2020 E. 9.3). Erst der nach Verlustanrechnung verbleibende Grundstücksgewinn ist dem Grundstückskanton zur alleinigen Besteuerung zuzuweisen (zum Ganzen: BGE 140 I 114 E. 2.3.3). Eine Einschränkung der Verlustanrechnung besteht immerhin insofern, als

steuerbare Wertzuwachsgewinne nicht mit Betriebsverlusten aus einer steuerbefreiten Sparte verrechnet werden können (BGer 2C_216/2019, a.a.O., E. 8.1).

4.2 Wie es sich mit der spartenübergreifenden Verrechnungsmöglichkeit verhält, wenn eine juristische Person – wie hier – lediglich teilweise (in casu: zu 85 %) steuerbefreit ist, kann vorliegend offenbleiben. Die Beschwerde ist so oder anders abzuweisen unter Verweis auf die erheblichen Vorjahresverluste des Rekurrenten von rund 12 Millionen Franken. Bestanden bereits im Zeitpunkt der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer nicht verrechnete Verlustvorträge in Millionenhöhe (n.B. aus bereits rechtskräftig veranlagten Steuerperioden), so handelt es sich – mit der Vorinstanz – tatsächlich um ein prozessuales Versäumnis, wenn der Rekurrent diese im Rahmen des ursprünglichen Veranlagungsverfahrens mit keinem Wort geltend gemacht, sondern eine interkantonale Verrechnung erst mit dem ausserordentlichen Rechtsmittel der Revision verlangt hat. Eine solche fällt demnach ausser Betracht (vgl. oben E. 2.2).

4.3 Die hier zu beurteilende Konstellation ist dabei in keiner Weise vergleichbar mit derjenigen, in der erst nach Vorliegen der Veranlagung im zweiten Kanton klar wird, dass zwei Kantone dasselbe Steuerobjekt für die gleiche Zeit beanspruchen, mithin eine unzulässige Doppelbesteuerung stattfindet. Im Gegensatz dazu war dem Rekurrenten hier von allem Anfang an bewusst, dass er im Kanton D. _____ verrechenbare Vorjahresverluste aufwies und auch im Laufjahr Verluste generieren würde. Die entsprechenden Tatsachen sind ihm entsprechend keineswegs erst mit Erhalt der Gewinnsteuerveranlagung des Kantons D. _____ vom 14. Juni 2021 betreffend das Steuerjahr 2019 zur Kenntnis gelangt. Mit einer Nullveranlagung wird denn auch nicht der exakte Betrag des anrechenbaren (und vortragbaren) Verlusts rechtskräftig festgesetzt. Vielmehr kann die Höhe der Verluste jeweils ohnehin im Rahmen deren späteren Anrechnung überprüft werden (BGE 140 I 114 E. 2.4; ausserdem etwa BGer 2C_1055/2020 vom 3. März 2021 E. 1.2.2.3). Mit Blick auf die bereits in Millionenhöhe vorgetragenen Vorjahresverluste konnte indes hier zum vornherein die Höhe des steuerlichen Verlusts im Jahr 2019 nicht mehr entscheidend sein für die Grundstückgewinnsteuerveranlagung. Selbst wenn diese aber mangels genauer Kenntnis der anrechenbaren Verluste noch nicht definitiv hätte vorgenommen werden können, so hätte der Weg der provisorischen Festsetzung der Steuerfaktoren zur Verfügung gestanden, und nicht das ausserordentliche Rechtsmittel der Revision (vgl. BGer 2C_164/2020 vom 6. Oktober 2020 E. 3.4.4).

5. Nach dem Ausgeführten hat die Grundstückgewinnsteuerkommission der Stadt Zug mit Einspracheentscheid vom 22. Februar 2022 zu Recht ihre Abweisung des Revisionsgesuchs vom 15. Juli 2021 mangels neu zutage getretener Tatsachen (insbesondere: mangels einer erst ab dem Veranlagungszeitpunkt bekannten interkantonalen Doppelbesteuerung im Sinne eines Verstosses gegen das Schlechterstellungsverbot) bestätigt. Der Rekurs ist folglich abzuweisen.

6.

6.1 Gemäss § 120 Abs. 1 StG werden die amtlichen Kosten des Verfahrens der unterliegenden Partei auferlegt. Die Spruchgebühr beträgt Fr. 400.– bis Fr. 15'000.– (§ 1 Abs. 1 der Verordnung über die Kosten im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht [KoV VG; BGS 162.12]). Sie ist in Anbetracht des Umfangs und der Schwierigkeit der Streitsache sowie des Streitwerts zu bestimmen (§ 1 Abs. 2 KoV VG). Sie wird vorliegend auf Fr. 2'000.– festgesetzt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet. Der Mehrbetrag von Fr. 1'000.– wird dem Rekurrenten zurückerstattet.

6.2 Der unterliegende Rekurrent hat keinen Anspruch auf Parteientschädigung (§ 120 Abs. 3 StG).

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. Die Spruchgebühr von Fr. 2'000.– wird dem Rekurrenten auferlegt und mit dem von ihm geleisteten Kostenvorschuss verrechnet. Der Mehrbetrag von Fr. 1'000.– wird ihm (nach Rechtskraft des Urteils) zurückerstattet.
3. Parteientschädigungen werden nicht zugesprochen.
4. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit der Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Luzern Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht werden.
5. Mitteilung an die Vertreter des Rekurrenten (im Doppel; mit ausführlicher Rechtsmittelbelehrung), an die Grundstückgewinnsteuerkommission der Stadt Zug, z.K. an die Steuerverwaltung des Kantons Zug sowie – zum Vollzug von dessen Ziffer 2 – im Dispositiv an die Finanzverwaltung des Kantons Zug.

Zug, 13. November 2023

Im Namen der
ABGABERECHTLICHEN KAMMER
Der Vorsitzende

Die Gerichtsschreiberin

versandt am