



Entscheid

8. Februar 2012

Mitwirkend:

Abteilungsvizepräsidentin Micheline Roth, Steuerrichter Christian Mäder, Steuerrichter Marcus Thalman und Gerichtsschreiberin Nadja Obreschkow

In Sachen

A AG,

vertreten durch B,

Rekurrentin,

gegen

Gemeinde C,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. Die A AG (nachfolgend die Pflichtige) mit Sitz im Kanton Zürich veräusserte am 8. Mai 2006 das Geschäftshaus ... in C sowie am 20. Dezember 2006 die Gewerbeliegenschaft Kat.Nr. ... an der ... in C, Letztere zu einem Preis von Fr. 11'800'000.- an die D AG. Mit Veranlagungs-Entscheid vom 15. August 2007 auferlegte der Finanzausschuss der Gemeinde C der Pflichtigen betreffend die Gewerbeliegenschaft eine Grundstückgewinnsteuer in Höhe von Fr. 1'100'798.40.

B. Hiergegen liess die Pflichtige am 5. September 2007 Einsprache erheben mit dem Antrag, die Mäklerprovision von Fr. 144'500.- zum Abzug zuzulassen und die Grundstückgewinnsteuer entsprechend zu reduzieren. Sodann liess sie die Einsprache am 13. Februar 2008 dahingehend ergänzen, dass neu der Grundstückgewinn mit Fr. 0.- zu veranlagen sei, da die nach neuerer Rechtsprechung des Bundesgerichts vorzunehmende Gewinnverteilung der interkantonal tätigen Pflichtigen lediglich einen Gesamtgewinn von rund Fr. 5.4 Mio ergebe und die Besteuerung der im Kanton Zürich im Jahr 2006 erfolgten Liegenschaftsverkäufe über Fr. 10 Mio betrage. Daraus ergebe sich, dass diese nicht der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Pflichtigen entspreche. Unter Anrechnung diverser Aufwendungen hiess der Finanzausschuss der Gemeinde C die Einsprache am 2. Dezember 2008 teilweise gut und auferlegte der Pflichtigen eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 1'047'622.40. Die geltend gemachte Verlustverrechnung wurde nicht zugelassen, da gemäss Weisung der Finanzdirektion über die Koordination von Einkommens- bzw. Gewinnsteuereinschätzungen und Grundsteuereinschätzungen für Liegenschaften des Geschäftsvermögens von juristischen Personen vom 13. Dezember 2005 (ZStB I Nr. 37/554, Rz 55a ff.) eine Verlustverrechnung nur im interkantonalen Verhältnis erfolge. Juristische Personen mit Sitz im Kanton Zürich könnten Geschäftsverluste ausdrücklich nicht mit Grundstückgewinnen aus der Veräusserung von im Kanton Zürich gelegenen Grundstücken verrechnen.

C. Mit Rekurs vom 23. Dezember 2008 wiederholte die Pflichtige ihren Antrag auf Verrechnung ihres Betriebsverlusts im Kanton Zürich mit dem im Kanton Zürich erzielten Grundstückgewinn. Weiter führte sie aus, dass es dem Rechtsgleichheitsgebot widerspreche, wenn eine Verlustverrechnung mit Grundstückgewinnen im Kanton

Zürich nur für interkantonale Unternehmen zulässig sei. Zudem müsse § 221 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) so ausgelegt werden, dass er dem in Art. 127 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) statuierten Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entspreche.

Das kantonale Steueramt verzichtete am 18. Februar 2009 mit Verweis auf den Einspracheentscheid auf eine Rekursantwort.

Mit Verfügung vom 4. August 2009 sistierte die Referentin das Verfahren bis zum Vorliegen eines rechtskräftigen Urteils im Verfahren 3 GR.2009.3, in welchem grundsätzlich ähnliche Rechtsfragen behandelt wurden. Dies war nach dem Urteilspruch des Bundesgerichts in dieser Sache vom 7. Oktober 2011 (2C_747/2010 = ZStP 2011, 358 = StR 2012, 48) der Fall, weshalb das Verfahren mit Verfügung vom 2. November 2011 wieder aufgenommen wurde.

Auf die weiteren Parteivorbringen wird – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1.a) Die Besteuerung der Grundstückgewinne ist in den Kantonen nicht einheitlich geregelt. Entweder werden sie alle mit einer besonderen Wertzuwachs- oder Grundstückgewinnsteuer erfasst (monistisches System) oder es unterliegen nur Grundstückgewinne des Privatvermögens sowie land- und forstwirtschaftliche Grundstücke der Grundstückgewinnsteuer und Grundstückgewinne des Geschäftsvermögens werden der ordentlichen Einkommens- oder Gewinnsteuer unterstellt (dualistisches System). Das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) folgt im Grundsatz dem dualistischen System (Art. 12 Abs. 1), wobei es den Kantonen freistellt, auch die Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens mit der Grundstückgewinnsteuer zu erfassen (Art. 12 Abs. 4). In diesem Fall müssen aber diese Gewinne von der Einkommens- und Gewinnsteuer ausgenommen oder die Grundstückgewinnsteuer auf die Einkommens- und Gewinnsteuer angerechnet werden.

b) Der Kanton Zürich erhebt die Grundstückgewinnsteuer nach dem monistischen System von allen Gewinnen, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben (§ 216 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, StG). Grundstücksgewinn ist laut § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt. Alle übrigen Einkommensbestandteile und Unkosten einschliesslich der sogenannten wieder eingebrachten Abschreibungen (Differenz zwischen Buchwert und Anlagekosten) werden mit der Einkommens- bzw. der Gewinnsteuer erfasst (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, VB zu §§ 216-226a, N 6). Diese Regelung bringt es mit sich, dass Verluste aus dem Einkommens- bzw. Gewinnsteuerbereich nach kantonalem Recht nicht mit Grundstücksgewinnen verrechnet werden können, sodass letztlich bei der Erfassung und Bemessung der Grundstückgewinnsteuer nicht auf die gesamte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person Rücksicht genommen wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu §§ 216-226a N 20).

c) Das Bundesgericht hat sich in der Vergangenheit wiederholt mit der Frage der Verrechnung von Geschäftsverlusten mit Gewinnen aus der Veräusserung von Geschäftsgrundstücken im interkantonalen Verhältnis auseinandergesetzt und im Lichte des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung gemäss Art. 127 Abs. 3 BV in mehreren Urteilen stufenweise die Kantone mit Liegenschaften verpflichtet, Ausscheidungsverluste auf Grundstücksgewinne anzurechnen (BGE 131 I 249, 285E. 4.1 f.; 132 I 220 E. 4; vgl. Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 3. A., 2009, S. 87 ff.; Rene Matteotti, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band III/1, 2011, § 34 N 25). Gestützt auf diese neue Rechtsprechung des Bundesgerichts (siehe dazu auch das Kreisschreiben der Schweizerischen Steuerkonferenz Nr. 27 vom 15. März 2007 über "Die Vermeidung von Ausscheidungsverlusten") haben mittlerweile die meisten Kantone mit monistischem System – so auch der Kanton Zürich – die Verrechnung von Grundstücksgewinnen mit Geschäftsverlusten eingeführt (vgl. für Zürich Weisung der Finanzdirektion über die Koordination von Einkommens- bzw. Gewinnsteuereinschätzungen und Grundsteuereinschätzungen für Liegenschaften des Geschäftsvermögens und von juristischen Personen vom 13. Dezember 2005 inkl. Änderung vom 28. November 2006 [ZStB I Nr. 37/553], Rz 55a ff.). Im erwähnten Urteil vom 7. Oktober 2011 (2C_747/2010 = ZStP 2011, 358 = StR 2012, 48) hielt das Bundesgericht nun ausdrücklich fest, dass sich diese Rechtsprechung nur auf die Besteuerung im interkantonalen Verhältnis bezieht und daraus nicht abgeleitet werden kann,

dass die Verlustverrechnung im monistischen System von Bundesrechts wegen zugelassen werden muss. Der Kanton sei zwar frei, in Weiterentwicklung seines Steuerrechts mit Blick auf die interkantonal geltenden Grundsätze in sein monistisches System die Möglichkeit der Verrechnung von Grundstücksgewinnen mit Geschäftsverlusten einzuführen; verpflichtet sei er dazu jedoch nicht. Zu diesem Schluss gelangte das Bundesgericht insbesondere gestützt auf folgende, auch für das vorliegende Verfahren relevante Erwägungen:

aa) Art. 12 Abs. 4 StHG regelt die Frage der Verlustanrechnung nicht. Die Vorschrift sieht für das monistische System die Verrechnung von Grundstücksgewinnen auf Geschäftsliegenschaften mit Geschäftsverlusten weder ausdrücklich vor, noch schliesst sie eine solche Verrechnung explizit aus. Nach dem System des Steuerharmonisierungsgesetzes handelt es sich bei der Grundstückgewinnsteuer um eine Spezialeinkommenssteuer, die im Umfang ihres Steuerobjekts an die Stelle der ordentlichen Einkommens- und Gewinnbesteuerung tritt (Zuppinger/Böckli/Locher/Reich, Steuerharmonisierung, 1984, S. 123 f.; Bernhard Zwahlen, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band 1/1, 2. A., 2002, Art. 12 N 6 StHG). Als Objektsteuer nimmt sie auf die übrige wirtschaftliche Situation der steuerpflichtigen Person grundsätzlich keine Rücksicht. Daher ist auch die Verrechnung von Geschäftsverlusten mit dem Grundstücksgewinn dem Wesen der Grundstückgewinnsteuer als Objektsteuer an sich fremd (BGr, 9. April 2009, 2C_799/2008, E. 3.3 = StE 2009 B 44.13.7 Nr. 24 mit Hinweisen). Es lässt sich auch sachlich rechtfertigen und wurde vom Bundesgericht jeweils geschützt, dass die Grundstücksgewinne objektiv bemessen werden, d.h. allein nach dem auf der Liegenschaft erzielten Mehrwert und ohne Rücksicht auf die gesamte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Pflichtigen (BGr, 9. Juni 2008, 2C_624/2007, E. 2.1 = StR 2008, 886; BGr, 1. September 2003, 2P. 75/2003, E. 4 = StE 2004 B 44.13.7 Nr. 18 mit weiteren Hinweisen; vgl. auch BGE 131 I 249 E. 6.3 S. 261 f.).

bb) Dass Art. 12 Abs. 4 StHG den Kantonen mit monistischem System der Grundstückgewinnsteuer den Verlustabzug nicht vorschreibt, ergibt sich auch aus dem Verweis in der ursprünglichen Fassung von Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG auf Art. 24 Abs. 4 StHG. Letztere Vorschrift verweist ihrerseits auf den Verlustabzug gemäss Art. 10 Abs. 1 lit. c StHG. Im Rahmen des Fusionsgesetzes wurde jedoch dieser Verweis geändert. Dabei führte der Bundesrat in seiner Botschaft aus: "Der geltende Artikel 12 Absatz 4 StHG verweist für die Behandlung von Umstrukturierungen bei der Grund-

stückgewinnsteuer versehentlich auf Artikel 24 Absatz 4 statt auf Artikel 24 Absatz 3. Dieses Versehen soll durch eine entsprechende Änderung von Artikel 12 Absatz 4 berichtigt werden" (Botschaft vom 13. Juni 2000, BBl 2000 4510 Ziff. 2.2.8). Diese Änderung, welche in den Räten diskussionslos angenommen wurde (AB 2001 S. 167, 2003 N 255), kann nicht anders verstanden werden, als dass die zwingende Berücksichtigung des Verlustabzugs gestrichen werden sollte. Die Kantone mit monistischem System der Grundstückgewinnsteuer sind somit frei, ob sie Verluste berücksichtigen wollen oder nicht (vgl. auch BGr, 1. September 2003, 2P.75/2003, E. 3.5 = StE 2004 B 44.13.7 Nr. 18). Bei einer derart klaren gesetzlichen Regelung besteht auch nach Art. 190 BV kein Raum für eine verfassungsgestützte Auslegung des kantonalen Rechts mit dem Schluss, die Kantone seien verpflichtet, den Verlustabzug zu gewähren.

cc) Werden somit die Kantone mit monistischem System der Grundstückgewinnbesteuerung durch das Bundesrecht nicht verpflichtet, auf die übrige wirtschaftliche Situation der steuerpflichtigen Unternehmung Rücksicht zu nehmen oder Geschäftsverluste anzurechnen, ist die kantonale zürcherische Regelung in diesem Punkt nicht zu beanstanden.

2. a) Die Pflichtige führt aus, da sie ihren Sitz in Zürich habe und in 14 Kantonen Liegenschaften besitze qualifiziere sie sich als interkantonale Unternehmung. Weiter sei zu beachten, dass sie im Sitzkanton im Jahr 2006 zwar Grundstückgewinne in Höhe von ca. Fr. 4.7 Mio erzielt habe, jedoch, ohne Versteuerung dieser Grundstückgewinne, gesamthaft lediglich einen Betriebsgewinn von rund Fr. 5.4 Mio aufweise. Eine Besteuerung der Grundstückgewinne ergäbe, dass insgesamt ein Gewinn von rund Fr. 10 Mio besteuert würde, was nicht ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entspreche. Demzufolge seien die im Kanton Zürich erzielten Grundstückgewinne mit den ausgewiesenen Betriebsverlusten zu verrechnen. Weiter liege auch ein Verstoß gegen das Rechtsgleichheitsgebot gemäss Art. 8 Abs. 1 BV sowie gegen den in Art. 127 Abs. 3 BV statuierten Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vor (act. 2, insbesondere Ziff. 3.1, 4a, 5a und 6a).

b) Ungeachtet der Tatsache, dass die Pflichtige aufgrund ihres Liegenschaftensbesitzes in mehreren Kantonen über ein Spezialsteuerdomizil verfügt und damit zweifellos als interkantonale Unternehmung zu qualifizieren ist, geht es vorliegend aus-

schliesslich um eine Frage der innerkantonalen Verlustverrechnung, da die Pflichtige ihren Sitz im Kanton Zürich hat und die diesem Kanton zuzuordnenden Betriebsverluste mit einem Gewinn aus dem Verkauf einer ebenfalls im Kanton Zürich gelegenen Liegenschaft verrechnen will. Dieser Sachverhalt ist ohne weiteres vergleichbar mit demjenigen, den das Bundesgericht in der vorerwähnten Entscheidung vom 7. Oktober 2011 zu beurteilen hatte, ging es doch auch in jenem Fall um eine Unternehmung mit Sitz in Zürich und Liegenschaftsbesitz in mehreren weiteren Kantonen. Von einem interkantonalen Verhältnis kann somit vorliegend mit Bezug auf die in Frage stehende Verlustverrechnung nicht gesprochen werden.

c) Wie gesehen ist die Möglichkeit einer Verrechnung von Geschäftsverlusten mit Gewinnen aus der Veräusserung von Geschäftsliegenschaften im Kanton Zürich im innerkantonalen Verhältnis nicht gegeben. Wenngleich diese Regelung zur Folge hat, dass eine steuerpflichtige Unternehmung unter Umständen nicht nach ihrer tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert wird, so ist sie im Lichte der oben dargelegten höchstrichterlichen Rechtsprechung StHG-konform und damit nicht bundesrechtswidrig. Wie das Bundesgericht ausdrücklich festgehalten hat, lässt sich sodann eine Pflicht des Kantons Zürich zur Verlustverrechnung aufgrund des klaren Wortlauts von Art. 12 Abs. 4 StHG auch nicht durch eine verfassungsmässige Auslegung des kantonalen Rechts konstruieren, weshalb die Pflichtige aus dem von ihr gerügten Verstoß gegen Art. 8 Abs. 1 bzw. 127 Abs. 3 BV von vornherein nichts zu ihren Gunsten ableiten kann.

d) Nach dem Gesagten bleibt es der Pflichtigen verwehrt, ihre Betriebsverluste mit dem im Kanton Zürich realisierten Grundstücksgewinn zu verrechnen. Nachdem der Grundstücksgewinn und die daraus resultierende Steuer der Höhe nach unbestritten sind, ist somit der Einspracheentscheid vom 2. Dezember 2008 insgesamt zu bestätigen.

3. Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Eine Parteienschädigung bleibt ihr versagt (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]