



Entscheid

10. Januar 2011

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichter
Alexander Widl und Gerichtsschreiberin Barbara Müller

In Sachen

A,

vertreten durch B

Rekurrentin,

gegen

C,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer (Revision)

hat sich ergeben:

A. Die A veräusserte am 3. Oktober 2006 die Liegenschaften ... und ... in C an D. Aus Anlass dieser Handänderung auferlegte ihr der Grundsteuerausschuss der C mit Veranlagungsentscheid vom 18. September 2007, der nach unbenütztem Ablauf der Rechtsmittelfrist in Rechtskraft erwuchs, eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 100'695.60 bei einem steuerbaren Gewinn von Fr. 329'800.-.

B. Bei der Veranlagung der kantonalen Gewinnsteuer am ausserkantonalen Sitz der Pflichtigen ermittelte das Finanzdepartement des Kantons E, Steuerverwaltung, Abteilung für juristische Personen, am 17./26. Juni 2009 für die Steuerperiode 2006 einen Gesamtgewinn von Fr. 18'823'047.-, der nach Verrechnung mit noch nicht mit Gewinnen verrechneten Vorjahresverlusten von Fr. 41'626'788.- zu einem steuerbaren Gewinn von Fr. 0.- führte. Den verbleibenden Verlustüberschuss von Fr. 22'803'741.- reduzierte die kantonale Steuerbehörde auf Fr. 22'370'230.-, indem sie Verluste von Fr. 433'511.- aus der Veräusserung von Grundstücken von den verbleibenden Verlustüberschüssen in Abzug brachte.

C. Mit Revisionsbegehren vom 21. August 2009 beantragte die Pflichtige dem Grundsteuerausschuss C, den Grundstückgewinnsteuerentscheid vom 18. September 2007 aufzuheben und die Steuer aufgrund der Veranlagung des Kantons E auf Fr. Null festzusetzen. Am 22. Juni 2010 wies der Grundsteuerausschuss das Revisionsbegehren ab. Zur Begründung führte er aus, dass er die Ausweitung der Verlustverrechnung auf Kapitalanlageliegenschaften interkantonomer Unternehmungen für unrichtig halte.

D. Eine dagegen erhobene Einsprache wies der Grundsteuerausschuss am 17. August 2010 ab.

E. Mit Rekurs vom 13. September 2010 beantragte die Pflichtige der Steuerrekurskommission, den Einspracheentscheid aufzuheben. Ferner sei die Rekursgegnerin anzuweisen, das Revisionsbegehren vom 21. August 2009 gutzuheissen und einen

neuen Veranlagungsentscheid betreffend die Festsetzung der Grundstückgewinnsteuer im Zusammenhang mit der Veräusserung der vorgenannten Liegenschaften zu erlassen, in welchem der steuerbare Grundstückgewinn auf Fr. Null festzusetzen und die zu viel bezahlte Grundstückgewinnsteuer inklusive Verzugs- und Vergütungszinsen zurückzuerstatten seien. Ferner beantragte sie eine Parteientschädigung.

Die Rekursgegnerin verzichtete auf eine Vernehmlassung.

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

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Die bisherigen Steuerrekurskommissionen sind per 1. Januar 2011 zum Steuerrekursgericht mutiert (vgl. §§ 112 – 153 des Steuergesetzes in der alten und neuen Fassung vom 8. Juni 1997 bzw. 13. September 2010, StG). Das vorliegende, noch bei der Steuerrekurskommission III eingegangene Geschäft ist als Folge dieser Änderung der 2. Abteilung des Steuerrekursgerichts zugeteilt worden und wird unter der Geschäftsnummer 2.GR.2010.44 weitergeführt.

2. Gemäss § 155 StG, welche Bestimmung laut § 206 StG auch bei den Grundsteuern anwendbar ist, können rechtskräftige Entscheide auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (lit. a), wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt (lit. b) sowie wenn ein Verbrechen oder ein Vergehen den Entscheid beeinflusst hat. Darüber hinaus können nach zürcherischer Rechtsprechung rechtskräftige Entscheide auch gestützt auf das verfassungsrechtliche Doppelbesteuerungsverbot im interkantonalen Verhältnis (Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999; BV) geändert werden, sofern der Entscheid des zweitveranlagenden Kantons, mit dem der Pflichtige einverstanden ist, zu einer bundes-

rechtlich untersagten Doppelbesteuerung führt (VGr, 19. November 1997, SR.97.00047). Seit Inkrafttreten des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG [SR 173.110]) per 1. Januar 2007 muss dieses ausserordentliche Rechtsmittel erst Recht zur Verfügung stehen, um dem Doppelbesteuerungsverbot zum Durchbruch zu verhelfen. Denn im Unterschied zum früher geltenden Verfahrensrecht können kantonale Entscheide gemäss Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG nicht mehr direkt, d.h. ohne wenigstens bezüglich einer kantonalen Entscheidung den vorgesehenen Instanzenzug durchlaufen zu haben, beim Bundesgericht angefochten werden (BGE 133 I 300).

3. a) Im Kanton Zürich wird die Grundstückgewinnsteuer – losgelöst von den übrigen Einkommensverhältnissen – von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben (§ 216 Abs. 1 StG). Diese Besteuerung gilt sowohl für Grundstücke des Privat- als auch des Geschäftsvermögens. Grundstückgewinn ist laut § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt. Die anrechenbaren Aufwendungen sind in § 221 Abs. 1 StG abschliessend aufgezählt (RB 1990 Nr. 51, 1982 Nr. 105; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 221 N 3). Dazu gehören wertvermehrnde Aufwendungen, Grundeigentümerbeiträge, übliche Mäklerprovisionen und Insertionskosten, mit der Handänderung verbundene Abgaben sowie Baukreditzinsen bei Liegenschaften im Geschäftsvermögen. Liegenschaftenhändler können weitere mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen geltend machen, soweit sie auf deren Berücksichtigung bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer ausdrücklich verzichtet haben (§ 221 Abs. 2). Ausserdem sind – nach vollständiger Veräusserung des Gesamtgrundstücks – Verluste aus Teilveräusserungen verrechenbar (§ 224 Abs. 3 StG). Alle übrigen Einkommensbestandteile und Unkosten einschliesslich die sog. wieder eingebrachten Abschreibungen (= Differenz zwischen Buchwert und Anlagekosten) werden mit der Einkommens- resp. mit der Gewinnsteuer erfasst (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VG zu §§ 216-226a, N 6). Diese Regelung bringt es mit sich, dass Verluste aus dem Einkommens- bzw. Gewinnsteuerbereich nach kantonalem Recht nicht mit Grundstückgewinnen verrechnet werden können.

b) Aus dem Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung gemäss Art. 127 Abs. 3 BV folgt, dass ein Steuerpflichtiger, der in mehreren Kantonen steuerpflichtig ist, nicht mehr als sein gesamtes Reineinkommen bzw. seinen gesamten Reingewinn zu versteuern hat (BGE 107 Ia 41 E. 1a). Diese Regel trat gemäss jahrzehntelanger Rechtsprechung des Bundesgerichts vor dem Grundsatz zurück, dass das Grundeigentum ausschliesslich und in vollem Umfang dem Liegenschaftenkanton zur Besteuerung vorbehalten blieb. Der Liegenschaftenkanton musste deshalb Verluste, die am (Wohn-)Sitz oder in anderen Kantonen angefallen waren, nicht übernehmen. Seit dem Jahr 2004 änderte das Bundesgericht seine Rechtsprechung zur Nichtberücksichtigung von Ausscheidungsverlusten stufenweise. Mit Entscheid vom 19. November 2004 erkannte es bezüglich einer Betriebsliegenschaft einer Liegenschaftenhändlerin und Generalunternehmerin in einem Betriebsstättekanton, dass der Liegenschaftenkanton zwar den Wertzuwachs (= Differenz zwischen Erlös und Anlagekosten) ausschliesslich besteuern dürfe; doch sei der Liegenschaftenkanton verpflichtet, den Verlustüberschuss, den die Unternehmung im Sitzkanton und weiteren Kantonen mit Betriebsstätten erlitten habe, mit dem Grundstückgewinn zu verrechnen (BGE 131 I 249). Am 18. April 2005 wandte das Bundesgericht diese neue Regel zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten auch auf Liegenschaften im Privatvermögen an und wies den Liegenschaftenkanton an, den Gewinnungskostenüberschuss aus einer im Privatvermögen gehaltenen Liegenschaft am Hauptsteuerdomizil zu übernehmen (BGE 131 I 285). Am 8. Mai 2006 verpflichtete das Bundesgericht den Liegenschaftenkanton, in welchem ein Handelsunternehmen eine reine Kapitalanlageliegenschaft (ohne Betriebsstätte) besass, den Betriebsverlust am ausserkantonalen Hauptsitz mit dem Liegenschaftenertrag im Liegenschaftenkanton zu verrechnen (BGE 132 I 220). Am 3. November 2006 änderte das Bundesgericht schliesslich seine bisherige Praxis zur Ausscheidung von Aufwandüberschüssen bei (gewerbsmässigen) Liegenschaftenhändlern im interkantonalen Verhältnis und erkannte, dass Schuldzinsen von interkantonalen Liegenschaftenhändlern proportional zu den Aktiven zu verlegen seien. Soweit der nach Lage der Aktiven zu übernehmende Schuldzinsenanteil den Vermögensertrag im Liegenschaftskanton übersteigt, ist der Schuldzinsenüberschuss fortan in erster Linie mit Netto-Vermögenserträgen der übrigen Kantone und in zweiter Linie mit dem übrigen Einkommen des Liegenschaftenhändlers zu verrechnen (BGE 133 I 19). Diese neue Ausscheidungsregel ermöglicht, dass im interkantonalen Verhältnis – soweit als möglich – sämtliche Schuldzinsen abgezogen werden können. Demgegenüber wurden nach bisheriger Praxis die nicht aktivierungsfähigen liegenschaftsbezogenen Aufwendungen, u.a. auch die Schuldzinsen, objektmässig ausgeschieden (Richner/Frei/Kauf-

mann/Meuter, § 221 N 162). Dadurch im Liegenschaftenkanton resultierende Aufwandüberschüsse mussten der Sitzkanton und andere Liegenschaftskantone nicht übernehmen. Diese waren vielmehr zu "aktivieren" und konnten im Liegenschaftenkanton erst in einem späteren Zeitpunkt entweder mit laufenden Liegenschaftserträgen oder einem Veräusserungsgewinn verrechnet werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 165).

4. a) Die neue bundesgerichtliche Rechtsprechung zeigt auf, dass im interkantonalen Verhältnis Verluste möglichst rasch verrechnet werden sollen und Ausscheidungsverluste möglichst zu vermeiden sind. Dabei kommt es im interkantonalen Verhältnis nicht darauf an, ob Kapitalgewinne auf Liegenschaften des Geschäftsvermögens nach dem dualistischen System mit der allgemeinen Einkommens- oder Gewinnsteuer erfasst werden oder ob sie nach dem im Kanton Zürich geltenden monistischen System einer besonderen Grundstückgewinnsteuer unterliegen (BGE 131 Ia 249 E. 6.5 S. 262). Die neue bundesgerichtliche Praxis zur Verlustverrechnung im interkantonalen Verhältnis wurde mittlerweile mit Wirkung ab 1. Januar 2006 auch von der Finanzdirektion des Kantons Zürich für alle rechtsanwendenden Behörden für verbindlich erklärt (vgl. 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 55 a - f).

Vor diesem Hintergrund, insbesondere unter Berufung auf den vorne erwähnten, ähnlich gelagerten Bundesgerichtsentscheid vom 8. Mai 2006, kann das Anliegen der Rekursgegnerin, dass der Betriebsverlust bzw. der Verlustüberschuss einer interkantonalen Unternehmung nicht mit Erträgen und/oder Veräusserungsgewinnen, die aus einer reinen Kapitalanlageliegenschaft dieser Unternehmung (ohne Betriebsstätte im Liegenschaftenkanton) zu verrechnen sei, nicht geschützt werden. Auch das kantonale Steueramt, dem das Revisionsbegehren zur Überprüfung des Sachverhalts und zur Stellungnahme vorgängig unterbreitet worden ist, hat sich im vorliegenden Fall für eine Verlustverrechnung ausgesprochen.

b) Gemäss Veranlagung des Finanzdepartements des Kantons E, Steuerverwaltung, vom 17./26. Juni 2009 übersteigen die Verlustvorträge aus früheren Jahren

den im Geschäftsjahr 2006 erzielten Reinertrag um Fr. 22'803'741.- bzw. nach Ausscheidung des Verlustüberschussanteils von Fr. 433'511.-, der nach den bundesgerichtlichen Ausscheidungsregeln von anderen Kantonen zu übernehmen ist und von der E Steuerverwaltung zu Recht aus den Verlustvorträgen ausgeschieden wurde, um Fr. 22'370'230.-. Somit ist der gesamte steuerbare Gewinn von Fr. 329'800.- mit dem Verlustüberschuss zu verrechnen. Dies führt zur Gutheissung des Rekurses und zur Aufhebung des Einspracheentscheids, soweit er auf die rechtskräftig veranlagte Grundstückgewinnsteuer von Fr. 100'695.60 Bezug nimmt.

5. Nicht einzutreten ist auf das Gesuch, die zu viel bezahlte Grundstückgewinnsteuer inklusive Verzugs- und Vergütungszinsen gestützt auf § 54 der Verordnung zum Steuergesetz vom 1. April 1998 zurückzuerstatten. Denn hierbei handelt es sich um eine Angelegenheit des Steuerbezugs, welche in die Zuständigkeit des Gemeindesteueramts – und nicht der kommunalen Grundsteuerbehörde – fällt (§ 210 Abs. 2 StG in Verbindung mit § 206 und 172 StG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 209 N 20 und § 210 N 6, ZStP 2008, 329). Dem Steuerrekursgericht kommt hinsichtlich dieser Materie keine Entscheidungskompetenz zu. Sollte das Gemeindesteueramt den Rückerstattungs- und Verzinsungsanspruch ablehnen, kann dagegen Einsprache beim Gemeindesteueramt und gegen den Einspracheentscheid Rekurs beim kantonalen Steueramt erhoben werden (§ 178 Abs. 1 StG).

6. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens der Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Weil weder komplizierte Sachverhalte noch – nach bundesgerichtlicher Klärung der Verlustverrechnungsproblematik im interkantonalen Verhältnis – schwierige Rechtsfragen zu erörtern waren und sich der im Rekursverfahren betriebene Aufwand im Wesentlichen auf eine Wiederholung der bereits im früheren Verfahren gemachten Ausführungen beschränkte, ist der Pflichtigen für das Rekursverfahren eine reduzierte Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG in Verbindung mit § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss beschliesst die Kammer:

Auf den Rekurs wird nicht eingetreten, soweit er sich auf die Rückerstattung der zu viel bezahlten Grundstückgewinnsteuer inklusive Verzugs- und Vergütungszinsen bezieht;

und erkennt:

1. Im Übrigen wird der Rekurs gutgeheissen. Der Einspracheentscheid des Grundsteuerausschusses der C vom 17. August 2010 und der Veranlagungsentscheid vom 18. September 2007 werden aufgehoben und die Grundstückgewinnsteuer von Fr. 100'695.60 auf Fr. 0.- herabgesetzt.

[...]