



Entscheid

14. Mai 2019

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichter Alexander Widl, Steuerrichterin Barbara Collet und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

A AG,

vertreten durch B AG,

Rekurrentin,

gegen

Gemeinde C,

vertreten durch die Kommission für Grundsteuern,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. Die in der Immobilienbranche tätige A AG (nachfolgend die Pflichtige) mit Sitz in der Gemeinde D/ZG veräusserte am ... 2015 die im Anlagevermögen gehaltene Liegenschaft GB Bl. ..., Kat. Nr. ..., 395 m², ...strasse 1, 3, 5 im Ortsteil E (der zürcherischen Gemeinde C) zum Preis von Fr. 685'000.-. In der Steuererklärung setzte die Pflichtige für die Liegenschaft einen Verkehrswert vor 20 Jahren von Fr. 531'366.- ein. Mit Entscheid vom 8. Juni 2016 veranlagte die Grundsteuerbehörde der Gemeinde C einen steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 214'100.-, basierend auf einem Verkehrswert vor 20 Jahren von Fr. 470'000.-. Dies führte zu einer Grundstücksgewinnsteuer von Fr. 37'520.-.

B. Hiergegen erhob die Pflichtige am 18. Juli 2016 Einsprache und beantragte, für die Berechnung des Grundstücksgewinns statt vom Verkehrswert vor 20 Jahren vom Buchwert der Liegenschaft inklusive Aufwertungen ohne Abschreibungen auszugehen. Der steuerbare Grundstücksgewinn sei damit auf Fr. 0.- festzusetzen. Mit Einspracheentscheid vom 16. April 2018 setzte die Grundsteuerkommission den steuerbaren Grundstücksgewinn auf Fr. 152'700.- fest, indem sie den von der Pflichtigen in der Steuererklärung deklarierten Verkehrswert vor 20 Jahren in der Höhe von Fr. 531'366.- übernahm. Die Grundstücksgewinnsteuer ermässigte sich dadurch auf Fr. 25'240.-.

C. Mit dagegen erhobenem Rekurs vom 18. Mai 2018 beantragte die Pflichtige, den steuerpflichtigen Grundstücksgewinn von Fr. 152'700.- mit dem übrigen negativen Liegenschaftsergebnis in der Gemeinde C von Fr. 556'270.- zu verrechnen, womit die Grundstücksgewinnsteuerrechnung aufzuheben sei. Die Grundsteuerbehörde der Gemeinde C verzichtete mit Rekursantwort vom 26. Juni 2018 auf eine Stellungnahme zum Rekurs.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. 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 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, StG). Diese Besteuerung gilt sowohl für Grundstücke des Privat- als auch des Geschäftsvermögens. Grundstücksgewinn ist laut § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt. Liegt die massgebliche Handänderung mehr als zwanzig Jahre zurück, darf der Steuerpflichtige den Verkehrswert des Grundstücks vor zwanzig Jahren in Anrechnung bringen (§ 220 Abs. 2 StG). Die anrechenbaren Aufwendungen sind in § 221 Abs. 1 StG abschliessend aufgezählt (RB 1990 Nr. 51, 1982 Nr. 105; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 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 StG). 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- bzw. mit der Gewinnsteuer erfasst (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, 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.

b) Aus dem Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung gemäss Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (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 Um-

fang dem Liegenschaftskanton zur Besteuerung vorbehalten blieb. Der Liegenschaftskanton musste deshalb Verluste, die am (Wohn-)Sitz oder in anderen Kantonen angefallen waren, nicht übernehmen. Dies galt selbst dann, wenn es dazu führte, dass ein Steuerpflichtiger mehr als den gesamten Gewinn bzw. das gesamte Einkommen versteuern musste (Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. A., 2000, § 28 N 25 ff.).

In jüngerer Zeit änderte das Bundesgericht bei verschiedenen Fallkonstellationen seine Praxis, um Ausscheidungsverluste möglichst zu vermeiden und um dem verfassungsmässigen Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zum Durchbruch zu verhelfen.

Es können insbesondere die folgenden Fallkonstellationen genannt werden (vgl. Kreisschreiben Nr. 27 der Schweizerischen Steuerkonferenz [SSK] vom 15. März 2007, nachfolgend KS 27):

1. Geschäftsverlust (Verlustvorträge) im Sitzkanton und in weiteren Betriebsstättekantonen (Liegenschaftenhändler): Verrechnung mit dem Wertzuwachsgegninn aus der Veräusserung einer Betriebsliegenschaft im Betriebsstättekanton (BGE 131 I 249; vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 5 N 76 ff.).
2. Gewinnungskostenüberschuss aus einer im Privatvermögen gehaltenen Liegenschaft am Hauptsteuerdomizil: Verrechnung mit Einkünften aus einer ebenfalls im Privatvermögen gehaltenen Liegenschaft im Liegenschaftskanton (BGE 131 I 285).
3. Geschäftsverlust im Sitzkanton (Unternehmung, Handelsgesellschaft): Verrechnung mit laufenden Liegenschaftserträgen aus Kapitalanlageliegenschaften am Spezialsteuerdomizil (Bundesgerichtsentscheid vom 8. Mai 2006, 2P.139/2005 = BGE 132 I 220).
4. Proportional zu den Aktiven zu verlegende Schuldzinsen eines Liegenschaftenhändlers (natürliche Person), Verbot der Aktivierung von Aufwandüberschüssen und Schuldzinsen (BGr, 3. November 2006, 2P.84/2006 = StE 2007 A 24.43.1 Nr. 19).

Schliesslich nahm das Bundesgericht in seinem Entscheid vom 1. Mai 2013 (BGE 139 II 373) eine weitere Präzisierung der Rechtsprechung vor, wobei es zwischen inner- und ausserkantonalen Verlustbestandteilen differenzierte.

Gemäss dieser Bundesgerichtsentscheid steht es den Kantonen mit monistischem System der Grundstückgewinnbesteuerung nach Art. 12 Abs. 4 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden

vom 14. Dezember 1990 (StHG) frei, ob sie einen innerkantonalen Geschäftsverlust bei der Grundstückgewinnsteuer berücksichtigen wollen oder nicht. Das interkantonale Steuerrecht schreibt den Kantonen nicht vor, wie sie die innerkantonalen Verluste innerhalb des Kantons verlegen müssen. Wie das Bundesgericht erwägt, ist die Verrechnung von Geschäftsverlusten mit dem Grundstückgewinn dem Wesen der Grundstückgewinnsteuer als Objektsteuer grundsätzlich fremd (BGE 139 II 373 E. 3.5 und 4.2).

Aufgrund der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu vermeiden sind somit auf jeden Fall "Ausscheidungsverluste". Dabei handelt es sich im Wesentlichen um "ungedekte" Verluste, welche sich daraus ergeben, dass im Kanton, in welchem der Verlust erzielt wurde, nicht genügend Substrat vorhanden ist, um den Verlust zu kompensieren, dieses Substrat im andern Kanton jedoch vorhanden ist. Lediglich im Rahmen der Beantwortung der Frage, ob ein solcher Ausscheidungsverlust vorliegt oder nicht, ist auch in Kantonen mit monistischem System eine (innerkantonale) "hypothetische Verrechnung" mit Grundstückgewinnen vorzunehmen (BGE 139 II 373 E. 4.3 f.). In diesem Sinn sind auch die Anweisungen in KS 27 zu verstehen, welche sich ausdrücklich auf die "Vermeidung von Ausscheidungsverlusten" beziehen.

c) Am 23. Oktober 2017 beschloss der Kantonsrat eine Teilrevision des Steuergesetzes, welche mit Volksabstimmung vom 10. Juni 2018 angenommen wurde. Damit soll künftig eine steuerartübergreifende Verlustanrechnung innerkantonale möglich sein. In seiner Entscheid vom 15. Februar 2019 (BGr, 15. Februar 2019, 2C_851/2018 = ZStP 2018, 556 ff.) erwog das Bundesgericht diesbezüglich konkret, dass es im Lichte der Rechtsgleichheit problematisch sei, wenn Personen, die Grundstückgewinne innerhalb des Kantons realisieren, schlechter gestellt seien als solche, die Grundstückgewinn in einem anderen Kanton erzielen. Es stehe den Kantonen frei, auch im monistischen System die Anrechnung von operativen Verlusten auf Grundstückgewinn des Geschäftsvermögens einzuführen – dies haben mit Ausnahme von Zürich auch bereits alle monistischen Kantone getan –, um Schlechterstellungen innerkantonaler Unternehmen entgegenzutreten. Die neue Bestimmung (§ 224a StG) ist indessen noch nicht in Kraft und somit für die vorliegende Veranlagung nicht massgebend.

2. a) Mit vorliegendem Rekurs beantragt die Pflichtige, den Gewinn aus dem am ... 2015 erfolgten Verkauf der Liegenschaft ...strasse 1, 3, 5 im Ortsteil E der zürcherischen Gemeinde C in der Höhe von Fr. 152'700.- mit dem Gewinnungskostenüberschuss von Fr. 556'270.- der zwei anderen Liegenschaften in dieser zürcherischen Gemeinde C zu verrechnen, woraus ein Grundstücksgewinn von Fr. 0.- resultiere.

b) Die Pflichtige mit Sitz im Kanton Zug verfügte gemäss den Akten pro 2015 über vier Anlageliegenschaften im Kanton Zürich, wovon deren zwei sich im Ortsteil E (Gemeinde C) befanden (Fabrikliegenschaft und Wohnliegenschaf). Der im Kanton Zug am 21. März 2018 ergangenen Veranlagung ist ein positives Gesamtergebnis der Pflichtigen in der Steuerperiode 1.1. - 31.12.2015 zu entnehmen (steuerbarer Reingewinn von Fr. 39'552'400.-. Verrechnen möchte die Pflichtige den negativen Liegenschaftenertrag in der zürcherischen Gemeinde C pro 2015 in der Höhe von Fr. 556'270.- mit dem Grundstücksgewinn von Fr. 152'700.- in derselben Gemeinde. Hierbei handelt es sich aber um einen rein innerkantonalen Sachverhalt und geht es nicht um die Frage der Übernahme eines ausserkantonalen Verlustes. Ein Ausscheidungsverlust steht mithin nicht im Raum. Unter Verweis auf E. 1.a und b ist daher festzuhalten, dass es dem Kanton Zürich freisteht, den innerkantonalen Verlust bei der Grundstücksgewinnsteuer anzurechnen oder nicht. Da dies das Steuergesetz (bis dato) nicht vorsieht, ist es nicht zu beanstanden, wenn die Gemeinde C den Grundstücksgewinn in der Höhe von Fr. 152'700.- trotz Gewinnungskostenüberschüssen in derselben Gemeinde vollumfänglich der Grundstücksgewinnsteuer unterstellt.

3. Nach dem Gesagten ist der Rekurs abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des vorliegenden Verfahrens der Pflichtigen aufzuerlegen und muss ihr eine Parteientschädigung versagt bleiben (§ 151 Abs. 1 StG und § 152 i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]