

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 ST.2013.151

Entscheid

19. August 2013

Mitwirkend:
Einzelrichter Anton Tobler und Gerichtsschreiberin Christina Hefti

In Sachen

A AG,

Rekurrentin,

gegen

Staat Zürich,

Rekursgegner,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Bau,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

betreffend
Staats- und Gemeindesteuern 1.1. - 31.12.2009

hat sich ergeben:

A. Die A AG (nachfolgend die Pflichtige) ist Eigentümerin verschiedener Mietliegenschaften im Kanton Zürich und hat ihren Sitz in B. Der Steuerkommissär schätzte sie am 25. September 2012 für die Steuerperiode 1.1. - 31.12.2009 mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 119'200.- und einem steuerbaren Eigenkapital von Fr. 4'425'000.- ein. Dabei verlegte er die Schuldzinsen von Fr. 345'124.- nach Lage der Aktiven in den zwei betroffenen Kantonen B und Zürich.

B. Hiergegen erhob die Pflichtige am 22. Oktober 2012 Einsprache mit dem Antrag, die Schuldzinsen objektmässig auf die Kantone zu verlegen und damit im Kanton Zürich die gesamten Hypothekarzinsen von Fr. 345'124.- in Abzug zu bringen. Das kantonale Steueramt wies die Einsprache am 22. Mai 2013 ab.

C. Mit Rekurs vom 21./23. Juni 2013 wiederholte die Pflichtige den Einspracheantrag. Das kantonale Steueramt schloss am 5. Juli 2013 auf Abweisung des Rekurses. Die Pflichtige replizierte am 29. Juli 2013.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Juristische Personen sind gemäss § 55 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung im Kanton befindet. Befindet sich ihr Sitz oder ihre tatsächliche Verwaltung ausserhalb des Kantons, sind sie im Kanton nur bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig. Dies ist u.a. dann der Fall, wenn sie an Grundstü-

cken im Kanton Eigentum, dingliche Rechte oder diesen wirtschaftlich gleichkommende persönliche Nutzungsrechte haben (§ 56 Abs. 1 lit. c StG).

Bei persönlicher Zugehörigkeit ist die Steuerpflicht gemäss § 57 Abs. 1 StG unbeschränkt; sie erstreckt sich aber nicht auf Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke ausserhalb des Kantons. Bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt sich die Steuerpflicht laut § 57 Abs. 2 StG auf die Teile des Gewinns und Kapitals, für die gemäss § 56 StG eine Steuerpflicht im Kanton besteht. Die Steuerauscheidung für Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke erfolgt im Verhältnis zu andern Kantonen und zum Ausland nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (§ 57 Abs. 3 StG).

b) Die Pflichtige hat ihren Sitz in B und verfügt im Kanton Zürich über mehrere Liegenschaften. Sie hat daher ihr Hauptsteuerdomizil in B, während sie hier gemäss § 56 Abs. 1 StG bloss kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig ist. Die hiesige Steuerpflicht beschränkt sich beim Reingewinn auf den Liegenschaftenertrag und beim Kapital auf die Liegenschaften (§ 57 Abs. 2 StG). Dies ist nicht streitig.

Die Meinungen der Parteien gehen jedoch darüber auseinander, wie die erforderliche Steuerauscheidung hinsichtlich der von der Pflichtigen bezahlten Hypothekarzinsen für die im Kanton Zürich gelegenen Liegenschaften vorzunehmen ist, d.h. in welchem Umfang diese Schuldzinsen den betroffenen zwei Kantonen B und Zürich zuzuweisen sind. Während das kantonale Steueramt der Meinung ist, die Schuldzinsen seien nach Lage der Aktiven zu verlegen, verfiht die Pflichtige den vollständigen Abzug der Schuldzinsen im Liegenschaftenkanton Zürich. Die Schuldzinsen selber bilden dabei nicht Gegenstand der Differenzen und werden vom kantonalen Steueramt, wie deklariert, mit Fr. 345'124.- anerkannt.

2. a) Das für die Steuerauscheidung gemäss § 57 Abs. 3 StG massgebende Bundesrecht über das Verbot der Doppelbesteuerung wird in gesetzesvertretender Weise durch die vom Bundesgericht aufgestellten Kollisionsregeln gebildet. Grundstü-

cke werden bei den unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen Personen grundsätzlich am Ort der gelegenen Sache besteuert, d.h. es kommt die objektmässige Ausscheidung zur Anwendung (BGr, 21. August 2007, 2A.36/2007, www.bger.ch). Gewinnungskosten wie Verwaltungs-, Betriebs- Unterhaltskosten und Kausalabgaben sowie Objektsteuern werden objektmässig auf die zur Besteuerung der entsprechenden Einkünfte berechtigten Kantone verlegt (Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. A., 1999, § 21 Ziff. 7 und 11).

b) Schuldzinsen werden gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts im interkantonalen (und internationalen) Verhältnis grundsätzlich proportional zur Lage der Aktiven auf die Kantone (bzw. Staaten) verteilt (Urteil 2P.308/1995, in: StR 52/1997 S. 515, E. 2b). Für Liegenschaftenhändler galt allerdings bisher eine Sonderregel, gemäss welcher die Schuldzinsen an die Grundstücke gebunden waren und deshalb objektmässig auf die betroffenen Staaten bzw. Kantone verteilt wurden (vgl. BGE 111 Ia 318 E. 4a). In seiner neueren Rechtsprechung zur interkantonalen Steuerausscheidung hat das Bundesgericht diese Sonderregelung für Liegenschaftenhändler jedoch aufgegeben. Das bisherige System der objektmässigen Ausscheidung hatte hinsichtlich der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (vgl. Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]) insoweit Probleme bereitet, als nur schwer sichergestellt werden konnte, dass der Steuerpflichtige im interkantonalen Verhältnis auch tatsächlich sämtliche Schuldzinsen zum Abzug zu bringen vermochte und damit ein Ausscheidungsverlust vermieden wurde. Zur Erreichung der Vermeidung eines Ausscheidungsverlusts erwies sich letztlich das allgemeine System eines quotemässigen Abzugs der Schuldzinsen proportional zu den Aktiven auch für das unbewegliche Geschäftsvermögen der Liegenschaftenhändler als sachgerechte und praktikable Lösung (BGE 133 I 19 E. 6.3).

3. a) Dieser gemäss neuerer Rechtsprechung des Bundesgerichts nun generell anzuwendenden Verlegung der Schuldzinsen nach Lage der Aktiven ist auch im vorliegenden Fall zum Durchbruch zu verhelfen und von der Pflichtigen hinzunehmen.

b) Die Pflichtige ist sich dieser Rechtsprechung bewusst, reklamiert mit dem Rekurs aber das Vorliegen eines Sonderfalls. Den Sonderfall sieht sie darin, dass von der Steuerauscheidung nur zwei Kantone betroffen seien und sich die Liegenschaften nur in einem Kanton befänden. Indessen liegt damit keineswegs ein Sonderfall, sondern im Gegenteil ein Sachverhalt vor, der sowohl im geschäftlichen wie auch privaten Bereich oft vorkommt und sehr geläufig ist. Zudem schränkt das Bundesgericht seine Rechtsprechung der Schuldzinsenverlegung nicht auf bestimmte Fälle ein, sondern will sie mit dem Entscheid in BGE 133 I 19 – von der Ausnahme der Kollektiv- und Kommanditgesellschaft abgesehen – eben gerade neu auf alle Fälle der Schuldzinsenverlegung angewendet wissen (vgl. E. 6.). Von einer Rechtsprechung des Bundesgerichts, die sich "noch in den Kinderschuhen befindet" (vgl. die diesbezüglichen Ausführungen der Pflichtigen im Rekurs S. 1), kann dabei keine Rede sein, hat das oberste Gericht die Änderung der Rechtsprechung in BGE 133 I 19 doch allgemein und für alle Steuerpflichtigen (Unternehmungen wie Privatpersonen) gültig begründet. Leitgedanken bildete dabei das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 127 Abs. 2 BV, wonach sicherzustellen ist, dass im interkantonalen Verhältnis insgesamt sämtliche Schuldzinsen abgezogen werden und Ausscheidungsverluste damit künftig vermieden werden können.

Die Pflichtige verfiert sodann weiter die Behandlung der Schuldzinsen wie andere Gewinnungskosten, d.h. deren objektmässige Verlegung, weil sie die Liegenschaften als Produktionsbetrieb einsetze. Es gelte damit das Betriebsstättenprinzip, welches gebietet, dass alle Einnahmen und Ausgaben (inkl. Hypothekarzinsen) am Ort der gelegenen Sache zur Verrechnung kämen. Sie übersieht dabei jedoch, dass sie sich als Immobiliengesellschaft in engerem Sinn zur Hauptsache mit dem Vermieten von in ihrem Eigentum stehenden Liegenschaften befasst und zu Recht nicht geltend macht, die diesbezügliche Verwaltungs- und Administrativtätigkeit verfolge sie in einer im Kanton Zürich gelegenen Betriebsstätte oder Vertretung. (Miet-)Liegenschaften stellen für sich allein entgegen der Behauptung der Pflichtigen in der Replik keine Betriebsstätte dar, wenn diese – wie bei der Pflichtigen – nicht zur Abwicklung der Verwaltungs- und Administrativtätigkeit der Immobiliengesellschaft, sondern ausschliesslich zur Erzielung des Umsatzes verwendet werden. Ihre Geschäftstätigkeit übt

die Pflichtige vielmehr an ihrem Sitz in B, nicht aber in ihren Zürcherischen Liegenschaften aus. Verfügt sie hier aber nicht über eine Betriebsstätte, kommen auch die entsprechenden Ausscheidungsregeln (vgl. nachfolgende E.) nicht zur Anwendung.

Im Übrigen betrifft die geänderte Rechtsprechung des Bundesgerichts – anders als die Pflichtige in der Replik dafür hält – ausdrücklich auch die Liegenschaftenhändler, bei denen die Liegenschaften als Handelsware Umlaufvermögen darstellen, und nicht nur Personen, welche die Liegenschaften im Privatvermögen oder als Kapitalanlageliegenschaften halten. Mithin sind die Schuldzinsen nun auch bei den Liegenschaftenhändlern nach Lage der Aktiven zu verlegen (BGE 133 I 19 E. 6.).

Schliesslich wendet die Pflichtige wiederholt noch ein, die Verteilung der Schuldzinsen nach Lage der Aktiven führe zu einer Verzerrung der korrekten Kostenkalkulation gemäss Buchhaltung. Dieser Einwand verfängt nicht, da die Buchhaltung zwar Grundlage für die Einschätzung, nicht aber für die Steuerauscheidung bildet bzw. für Letztere allein die vom Bundesgericht entwickelten Regeln zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung massgebend sind. In diesem Rahmen ist die Buchhaltung einer interkantonalen Unternehmung nur dann beachtlich, wenn die Unternehmung in einem andern Kanton eine Betriebsstätte unterhält und für diese eine separate Buchhaltung führt. Diesfalls ist die Ausscheidung von Gewinn und Kapital für die Betriebsstätte anhand der separaten Buchhaltung vorzunehmen (Teuscher/Lobsiger, in: Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, 2011, § 31 N 9). Die Pflichtige verfügt im Kanton Zürich nach dem Gesagten nicht über eine Betriebsstätte und weist für eine solche auch keine separate Buchhaltung vor, sodass von einer Verzerrung der Kostenkalkulation sowohl buchhalterisch als auch ausscheidungsmässig keine Rede sein kann.

c) Die Verlegung der Schuldzinsen von Fr. 345'124.- gemäss Lage der Aktiven (35,81% Kt. B und 64,19% Kt. ZH), wie sie vom kantonalen Steueramt im Einschätzungsentscheid vom 25. September 2012 vorgenommen worden ist, ist nicht streitig und erweist sich als korrekt.

4. Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]