

Änderung des Steuergesetzes (Verrechnung von Geschäftsverlusten mit bei der Grundstückgewinnsteuer steuerbaren Grundstücksgewinnen; Vernehmlassung)

Allgemeine Erläuterungen zum Vernehmlassungsentwurf vom März 2013

A. Ausgangslage

Nach dem Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 642.14) unterliegen Gewinne aus der Veräusserung eines privaten oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks der separaten Grundstückgewinnsteuer (Art. 12 Abs. 1 StHG). Die Kantone können die Grundstückgewinnsteuer auch auf Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens erheben, sofern sie diese Gewinne von der Einkommens- und Gewinnsteuer ausnehmen oder die Grundstückgewinnsteuer auf die Einkommens- und Gewinnsteuer anrechnen (Art. 12 Abs. 4 Satz 1 StHG).

Bei der Besteuerung von Grundstücksgewinnen ist daher zwischen dem monistischen und dualistischen System der Grundstückgewinnbesteuerung zu unterscheiden:

- Monistisches System: Die Grundstücksgewinne des Geschäftsvermögens unterliegen wie die Gewinne aus der Veräusserung eines privaten oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks der separaten Grundstückgewinnsteuer.
- Dualistisches System: Die Grundstücksgewinne des Geschäftsvermögens unterliegen wie die übrigen Geschäftsgewinne der Einkommenssteuer der natürlichen oder der Gewinnsteuer der juristischen Personen, je nachdem, ob der Grundstücksgewinn im Unternehmen einer natürlichen oder juristischen Person erzielt wird.

Im Kanton Zürich gilt das monistische System der Grundstückgewinnbesteuerung. Der Grundstückgewinnsteuer, die von den politischen Gemeinden erhoben wird (§ 205 Steuergesetz vom 8. Juni 1997 (StG, LS 631.1), unterliegen sowohl die privaten als auch die Grundstücksgewinne des Geschäftsvermögens (§ 216 Abs. 1 StG). Dementsprechend werden die Grundstücksgewinne des Geschäftsvermögens im Umfange des Wertzuwachsgevinns von der Einkommens- und Gewinnsteuer befreit. Mit der Einkommens- oder Gewinnsteuer wird lediglich der Teil des Buchgewinns erfasst, der der Differenz zwischen dem tieferen Buchwert und den höheren Anlagekosten entspricht (sogenannte wieder eingebrachte Abschreibungen; §§ 18 Abs. 5 und 64 Abs. 3 StG).

Nach dem geltenden kantonalen Steuergesetz können Geschäftsverluste nicht mit den der Grundstückgewinnsteuer unterliegenden Grundstücksgewinnen des Geschäftsvermögens verrechnet werden. In diesem Zusammenhang ist jedoch auf die neuere Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung) hinzuweisen; diese lässt, allerdings beschränkt auf das interkantonale Verhältnis, die grundstückgewinnsteuerliche Verrechnung von Ausscheidungsverlusten und damit auch von ausserkantonalen Geschäftsverlusten zu (BGE 133 I 19, 132 I 220, 131 I 249 und 285). Aufgrund dieser dem kantonalen Steuergesetz vorgehenden Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung können ausserkantonale Unternehmen ihre Geschäftsverluste auch im Kanton Zürich mit hier erzielten Grundstücksgewinnen verrechnen.

B. Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 25. August 2010 und Urteil des Bundesgerichts vom 7. Oktober 2011

Im Hinblick auf diese Rechtsprechung des Bundesgerichts entschied am 25. August 2010 das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, durch die fehlende Möglichkeit der Verlustverrechnung für innerkantonale Unternehmen würden diese gegenüber interkantonalen Unternehmen systematisch benachteiligt. Dies halte vor dem Gebot der Rechtsgleichheit nicht stand und erweise sich daher als verfassungswidrig. Das Verwaltungsgericht beschränkte sich jedoch auf die Feststellung der Verfassungswidrigkeit und liess die Verlustverrechnung im konkreten Fall nicht zu, da mit der Zulassung der Verlustverrechnung ein erhebliches Regelungsdefizit einträte. Zudem habe sich der verfassungswidrige Zustand im konkreten Fall kaum nachteilig für die Steuerpflichtige ausgewirkt. Es obliege dem Gesetzgeber, eine verfassungskonforme Regelung zu erlassen (Entscheid des Verwaltungsgerichts vom 25. August 2010, SB.2009.00079).

Der Entscheid des Verwaltungsgerichts wurde jedoch an das Bundesgericht weitergezogen. Dieses gelangte in seinem Urteil vom 7. Oktober 2011 zu einem anderen Ergebnis als das Verwaltungsgericht; es entschied, es bestehe kein Raum für eine verfassungsgestützte Auslegung des kantonalen Rechts mit dem Schluss, die Kantone seien verpflichtet, den Verlustabzug zu gewähren. Nach dem Steuerharmonisierungsgesetz seien die Kantone mit monistischem System frei, ob sie Verluste berücksichtigen wollten oder nicht. Auch aus der Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung könne nicht hergeleitet werden, die Verlustverrechnung müsse im monistischen System bei innerkantonalen Unternehmen von Bundesrechts wegen zugelassen werden (Urteil des Bundesgerichts vom 7. Oktober 2011, 2C_747/2010).

Zusammenfassend kann somit für das monistische System der Grundstückbesteuerung festgestellt werden, dass es nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts dem kantonalen Steuergesetzgeber weiterhin überlassen bleibt, ob er eine Verrechnung von Geschäftsverlusten mit Grundstückgewinnen des Geschäftsvermögens vorsehen will oder nicht. Wird keine solche Verrechnung vorgesehen, so ist dies bei innerkantonalen Unternehmen weder verfassungs- noch harmonisierungsrechtlich zu beanstanden. Bei ausserkantonalen Unternehmen ist dagegen die Rechtsprechung des Bundesgerichts zum interkantonalen Doppelbesteuerungsverbot zu beachten, die dem kantonalen Steuergesetz vorgeht. Danach müssen bei ausserkantonalen Unternehmen auch im monistischen System Geschäftsverluste zur Verrechnung mit Grundstückgewinnen zugelassen werden.

C. Unterschiedliche Behandlung von ausser- und innerkantonalen Unternehmen als unbefriedigende Situation – mögliche Lösungsvarianten

Das Nebeneinander von unterschiedlichen Lösungen für ausser- und innerkantonale Unternehmen erscheint jedoch als problematisch. Selbst wenn solche unterschiedlichen Lösungen nach Meinung des Bundesgerichts unbedenklich sind, können sie im Hinblick auf das Gebot der Rechtsgleichheit kaum mehr überzeugen. Nicht zuletzt geht es auch um einen Standortnachteil, da ernsthaft zu befürchten ist, dass sich Unternehmen, vorab Immobiliengesellschaften, veranlasst sehen könnten, ihren Sitz in einen anderen Kanton zu verlegen, um bei Veräusserung einer innerkantonalen Geschäftsliegenschaft von der im interkantonalen Verhältnis möglichen Verrechnung von Geschäftsverlusten Gebrauch machen zu können. Es besteht daher, trotz des erwähnten Urteils des Bundesgerichts vom 7. Oktober 2011, Handlungsbedarf.

Zur Erreichung einer, in Bezug auf die Verrechnung von Geschäftsverlusten mit Grundstückgewinnen im Geschäftsvermögen, gleichen Behandlung von ausser- und innerkantonalen Unternehmen bieten sich grundsätzlich zwei Lösungsvarianten an:

1. Übergang vom monistischen zum dualistischen System der Grundstückgewinnbesteuerung – Besteuerung der Grundstückgewinne des Geschäftsvermögens mit der Einkommens- und Gewinnsteuer

Bei dieser Lösungsvariante werden die Grundstückgewinne im Geschäftsvermögen, wie die übrigen Geschäftsgewinne, mit der Einkommens- oder Gewinnsteuer erfasst. Sie entspricht der Ordnung, wie sie bei der direkten Bundessteuer und in rund der Hälfte der Kantone zur Anwendung gelangt. Es wird ein einheitliches Geschäftsergebnis, mit Einschluss allfälliger

Gewinne auf Geschäftsliegenschaften, ermittelt, was im Ergebnis auch zur Verrechnung von Geschäftsverlusten mit Gewinnen auf Grundstücken des Geschäftsvermögens führt.

2. Beibehaltung des monistischen Systems der Grundstückgewinnsteuer – verbunden mit einer neuen steuergesetzlichen Regelung über die Verrechnung von Geschäftsverlusten mit Grundstückgewinnen

Diese Lösung, wie sie die meisten Kantone mit monistischem System vorsehen, hat im Wesentlichen zur Folge, dass die Möglichkeit der Verrechnung von Geschäftsverlusten mit Grundstückgewinnen des Geschäftsvermögens, wie sie aufgrund der Rechtsprechung des Bundesgerichts zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung für ausserkantonale Unternehmen besteht, auch auf innerkantonale Unternehmen ausgedehnt wird.

- D. Ablehnung eines Übergangs zum dualistischen System der Grundstückgewinnbesteuerung aus fiskalischen Gründen

Wie erwähnt, werden die Grundstückgewinnsteuern im Kanton Zürich von den politischen Gemeinden erhoben; die Einnahmen aus den Grundstückgewinnsteuern kommen demnach vollumfänglich den politischen Gemeinden zu. Der Übergang zum dualistischen System der Grundstückbesteuerung hätte daher zur Folge, dass sich zulasten der politischen Gemeinden die Grundstückgewinnsteuer-Einnahmen um den auf die Geschäftsliegenschaften entfallenden Anteil vermindern würden.

Andererseits würden sich die als Staats- und Gemeindesteuern erhobenen Einkommens- und Gewinnsteuern erhöhen, indem zum steuerbaren Einkommen oder Gewinn neu auch die bis anhin der Grundstückgewinnsteuer unterliegenden Gewinne auf Geschäftsliegenschaften hinzukämen. Zudem kann auf die besondere Regelung im geltenden Grundstückgewinnsteuerrecht hingewiesen werden, wonach bei der Ermittlung des steuerbaren Grundstückgewinns der Verkehrswert des Grundstücks vor zwanzig Jahren in Anrechnung gebracht werden kann, wenn der Erwerb des Grundstücks mehr als zwanzig Jahren zurückliegt. Bei Geschäftsliegenschaften mit einer Besitzdauer von mehr als zwanzig Jahren wird demnach nur ein Teil des Grundstückgewinns erfasst, während gleichzeitig bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer der gesamte Wertzuwachsgegninn freigestellt wird (§§ 18 Abs. 5 und 64 Abs. 3 StG). Im dualistischen System wird dagegen der gesamte Buchgegninn mit der Einkommens- oder Gewinnsteuer erfasst.

All dies ändert aber nichts daran, dass bei einem Übergang zum dualistischen System der Grundstückgewinnbesteuerung die Mindereinnahmen bei der Grundstückgewinnsteuer die

Mehreinnahmen bei den allgemeinen Gemeindesteuern (bzw. den kommunalen Einkommens- und Gewinnsteuern) wesentlich übersteigen. Schätzungen des kantonalen Steueramtes haben, ausgehend von den 2009 verfügbaren Grundstückgewinnsteuern in einer repräsentativen Auswahl von Gemeinden, ergeben, dass sich bei den Gemeinden, unter Berücksichtigung der Mehreinnahmen bei den allgemeinen Gemeindesteuern, ein jährlicher Steuerausfall von insgesamt über 70 Mio. Franken ergäbe. Dieser Betrag könnte sich, je nach den in einem Jahr verfügbaren Grundstückgewinnsteuern, vermindern, aber auch erhöhen. Hinzu kommt, dass sich die Steuerausfälle auf die einzelnen Gemeinden unterschiedlich verteilen würden. In Gemeinden mit einem hohen Anteil an im Geschäftsvermögen gehaltenen Liegenschaften, wie etwa in den Städten Zürich und Winterthur, wären die Ausfälle, im Vergleich zu den gesamten Grundstückgewinnsteuer-Einnahmen, höher als in Gemeinden mit einem kleinen Anteil solcher Liegenschaften.

Aus den dargelegten Gründen wäre ein Übergang zum dualistischen System insgesamt mit zu hohen Steuerausfällen für die Gemeinden verbunden; ein solcher Wechsel wird daher nicht weiter zu verfolgt.

E. Angestrebte Lösung: Steuergesetzliche Regelung über die Verrechnung von Geschäftsverlusten mit Grundstückgewinnen bei der Grundstückgewinnsteuer

Somit bleibt noch die andere Lösung, bei der das bisherige monistische System der Grundstückgewinnbesteuerung beibehalten, dafür jedoch, wie auch in anderen Kantonen mit monistischem System, eine neue steuergesetzliche Regelung eingeführt wird, welche die Verrechnung von Geschäftsverlusten ausdrücklich zulässt. Nach dem Gesagten kann damit ebenfalls sichergestellt werden, dass ausser- und innerkantonale Unternehmen bezüglich der Verrechnung von Geschäftsverlusten bei Veräusserung von Liegenschaften steuerlich gleichgestellt werden.

Auch diese Lösung kann zu gewissen Ausfällen bei der Grundstückgewinnsteuer führen. Andererseits vermindern sich bei den Staats- und Gemeindesteuern die verrechenbaren Vorjahresverluste, was hier wiederum zu gewissen Mehreinnahmen führt. Es ist jedoch nicht möglich, diese Minder- bzw. Mehreinnahmen betragsmässig zu schätzen. Dies hängt damit zusammen, dass die neu bei der Grundstückgewinnsteuer verrechenbaren Geschäftsverluste in den meisten Fällen nicht einfach den Steuerakten für die Staats- und Gemeindesteuern entnommen werden können; im Hinblick auf die siebenjährige Periode für die Verrechnung von Vorjahresverlusten bei den Staats- und Gemeindesteuern (§§ 29 und 70 StG) wären zudem Untersuchungen über mehrere Jahre notwendig, was mit einem

unverhältnismässigen Aufwand verbunden wäre. Auf jeden Fall darf aber davon ausgegangen werden, dass die Ausfälle für die Gemeinden nur einem Bruchteil der Mindereinnahmen entsprechen, die sich bei einem Übergang zum dualistischen System der Grundstückgewinnbesteuerung ergäben.

F. Zusammenfassung

Abschliessend kann festgehalten werden:

- Das Nebeneinander von unterschiedlichen Lösungen für ausser- und innerkantonale Unternehmen bei der Verrechnung von Geschäftsverlusten mit den Grundstückgewinnen bei der Grundstückgewinnsteuer ist abzulehnen, selbst wenn eine solche Lösung vor dem Steuerharmonisierungsgesetz zulässig ist.
- Ein Übergang zum dualistischen System der Grundstückgewinnbesteuerung wäre für die politischen Gemeinden mit zu hohen Mindereinnahmen verbunden.
- Daher ist, unter Beibehaltung des monistischen Systems der Grundstückgewinnbesteuerung, eine steuergesetzliche Regelung einzuführen, welche die Verrechnung von Geschäftsverlusten bei der Grundstückgewinnsteuer zulässt.

G. Entwurf für Änderung des Steuergesetzes

Das kantonale Steueramt hat den beiliegenden Entwurf für eine solche steuergesetzliche Regelung vorbereitet. Kernstück dieses Entwurfs ist, im Rahmen der Bestimmungen des Steuergesetzes über die Grundstückgewinnsteuer (§§ 216-226a StG), eine neue Bestimmung unter § 224a E (Entwurf) StG. Darin wird nunmehr neu vorgesehen, dass ein bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer, mangels entsprechenden Einkommens oder Gewinns, nicht verrechneter Geschäftsverlust vom bei der Grundstückgewinnsteuer steuerbaren Grundstückgewinn abgezogen werden kann (§ 224a Abs. 1 E StG).

Im Übrigen wird auf den beiliegenden Entwurf für die Änderung des Steuergesetzes verwiesen. Darin werden auch die neuen Bestimmungen im Einzelnen näher erläutert.

Beilage:

Vernehmlassungsentwurf vom März 2013: Entwurf für Änderung des Steuergesetzes (Verrechnung von Geschäftsverlusten mit bei der Grundstückgewinnsteuer steuerbaren Grundstückgewinnen)