2013-061

Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt

Entscheid vom 17. Dezember 2015

Mitwirkende	Dr. Markus W. Stadlin (Vorsitz), lic. iur. David Levin, Dr. Philippe Nordmann, Dr. Christophe Sarasin und lic. iur. Marc Jordan (Gerichtsschreiber)
Parteien	**X AG** […] vertreten durch: A GmbH […] gegen **Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt** Fischmarkt 10, 4001 Basel
Gegenstand	Grundstückgewinnsteuer 2011/001 (Liegenschaft B, Basel) (Abzugsfähigkeit der Grundstückgewinnsteuer und der anteiligen direkten Bundessteuer beim steuerbaren Grundstückgewinn, Unterscheidung zwischen proportionaler und objektmässiger Verlegung der Kosten; § 70 Abs. 1 lit. a, § 140 Abs. 1, § 106 Abs. 1 und 2 StG, Art. 25 Abs. 1 lit. a StHG)

Sachverhalt

A. Die Rekurrentin, die X AG, hatte bis am 10. Januar 2012 ihren Sitz in C (BL) und verlegte ihren Sitz danach nach D (SZ). Sie war Eigentümerin diverser Liegenschaften in den Kantonen Basel-Stadt und Basel-Landschaft. In den Jahren 2006 bis 2011 kaufte und verkaufte die Rekurrentin einige dieser Liegenschaften.

Per 1. Februar 2011 (Grundbucheintrag: […] 2011) verkaufte die Rekurrentin die Liegenschaft B in Basel und realisierte einen Grundstückgewinn von CHF 1‘832‘700.00. Die Besitzdauer betrug drei Jahre und zwei Monate. Mit Veranlagungsverfügung vom 7. September 2011 setzte die Steuerverwaltung die Grundstückgewinnsteuer auf CHF 1‘025‘599.00 fest.

B. Im Rahmen der Gewinn- und Kapitalsteuerveranlagung der Rekurrentin pro 2011 deklarierte die Rekurrentin als Vorschlag für eine Steuerausscheidung im Kanton Basel-Stadt einen Verlust aus Immobiliengeschäften von CHF 310‘229.00 und im Kanton Basel-Landschaft (Sitzkanton) einen Immobilienertrag von CHF 404‘269.00. Im Jahresabschluss 2011 der Rekurrentin wurde ein Ertrag, inkl. des Wertzuwachsgewinnes aus der verkauften Liegenschaft, von CHF 1‘932‘145.00 ausgewiesen. Für die Grundstückgewinnsteuer wurde in der Buchhaltung der Gesellschaft eine Aufwandposition von CHF 700‘000.00 verbucht.

Der Kanton Basel-Landschaft veranlagte die Rekurrentin für die Gewinn- und Kapitalsteuer pro 2011 am 24. Januar 2013 und schied einen Verlust von CHF 310‘222.00 an den Kanton Basel-Stadt aus. Die Steuerverwaltung Basel-Stadt veranlagte die Rekurrentin für die Gewinn- und Kapitalsteuer 2011 am 1. Februar 2013 und setzte einen steuerbaren Ertrag von CHF 0.00 ein. In beiden Kantonen erwuchsen die Veranlagungsverfügungen unangefochten in Rechtskraft.

C. Am 30. September 2011 erhob die Rekurrentin gegen die Veranlagungsverfügung zur Grundstückgewinnsteuer vom 7. September 2011 Einsprache. Sie beantragte, die geschuldete Grundstückgewinnsteuer und die anteilige direkte Bundessteuer vom steuerbaren Grundstückgewinn sowie eine Unkostenpauschale von 5% des Verkaufspreises in Abzug zu bringen. Der steuerbare Grundstückgewinn sei demnach auf CHF 798‘189.00 festzusetzen.

Die Steuerverwaltung wies die gegen die Grundstückgewinnsteuer erhobene Einsprache mit Entscheid vom 27. Februar 2013 ab. Als Begründung führte sie im Wesentlichen an, dass die Rekurrentin nicht als gewerbsmässige Liegenschaftshänd-

lerin, sondern als Immobiliengesellschaft zu qualifizieren sei. Die Grundstückgewinnsteuer, die anteilige direkte Bundessteuer und die Unkostenpauschale von 5% könnten somit nicht objektmässig in Abzug gebracht werden. Die Steuerverwaltung wies zudem darauf hin, dass ein allfälliger Ausscheidungsverlust der ordentlichen Gewinnsteuerveranlagung im Rahmen eines Revisionsverfahrens geltend gemacht werden könne.

D. Gegen diesen Entscheid richtet sich der vorliegende Rekurs vom 27. März 2013. Die Rekurrentin, vertreten durch A GmbH, beantragt die Aufhebung des Einspracheentscheides vom 27. Februar 2013 und die Festsetzung eines Grundstückgewinns auf CHF 1‘114‘374.00. Dabei sei vom steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 1‘832‘700.00 die iterativ berechnete Grundstückgewinnsteuer von CHF 623‘722.00 und die anteilige direkte Bundessteuer von CHF 94‘722.00 in Abzug zu bringen. Eventualiter sei der steuerbare Grundstückgewinn unter Berücksichtigung des Ausscheidungsverlustes von CHF 310‘222.00 mit CHF 1‘522‘489.00 festzulegen.

In ihrer Vernehmlassung vom 26. Juni 2013 beantragt die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses unter o/e-Kostenfolge. Das Verfahren war im Zeitraum vom 4. August 2014 bis zum 7. September 2015 sistiert, da die Entscheidung in einem ähnlich gelagerten Verfahren vor dem Verwaltungsgericht Basel-Stadt abgewartet wurde.

Auf die Vorbringen der Parteien wird, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen eingegangen. Auf die Durchführung eines zweiten Schriftenwechsels und einer mündlichen Verhandlung konnte verzichtet werden.

Erwägungen

1. Gemäss § 164 Abs. 1 des baselstädtischen Gesetzes über die direkten Steuern vom 12. April 2000 (StG) kann die betroffene Person gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung innert 30 Tagen seit Zustellung des Entscheides an die Steuerrekurskommission Rekurs erheben. Daraus ergibt sich deren sachliche Zuständigkeit zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses. Die Rekurrentin ist als Steuerpflichtige durch den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 27. Februar 2013 unmittelbar berührt und daher zum Rekurs legitimiert. Die Rekurrentin ist gehörig vertreten. Auf den rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs vom 26. März 2013 (Datum des Poststempels: 27. März 2013) ist somit einzutreten.

2. a) Die Rekurrentin beantragt die Aufhebung des Einspracheentscheides vom 27. Februar 2013 und die Festsetzung eines Grundstückgewinns von CHF 1‘114‘374.00. Dabei sei vom steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 1‘832‘700.00 die iterativ berechnete Grundstückgewinnsteuer von CHF 623‘722.00 und die anteilige direkte Bundessteuer von CHF 94‘722.00 in Abzug zu bringen. Eventualiter sei der steuerbare Grundstückgewinn unter Berücksichtigung des Ausscheidungsverlustes von CHF 310‘222.00 mit CHF 1‘522‘489.00 festzulegen.

   b) Der Sachverhalt ist unbestritten. Nicht mehr beantragt wurde der noch im Vorverfahren geltend gemachte Abzug einer Unkostenpauschale von 5% des Veräusserungserlöses. Strittig ist somit einzig noch der Abzug der Grundstückgewinnsteuer und der anteiligen direkten Bundessteuer vom Grundstückgewinn. Offen gelassen kann damit auch die Frage, ob es sich bei der Rekurrentin um eine gewerbsmässige Liegenschaftshändlerin handelt. Wie das Verwaltungsgericht Basel-Stadt in einem Entscheid vom 9. Juni 2015 erläutert hat, ist die Qualifikation als gewerbsmässige Liegenschaftshändlerin keine Voraussetzung für den Abzug der Grundstückgewinnsteuer bzw. der anteiligen direkten Bundessteuer beim Grundstückgewinn (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt VD.2014.147 vom 9. Juni 2015, E. 2.4.4.).

3. a) Nach § 104 Abs. 1 StG wird die Grundstückgewinnsteuer von den Gewinnen erhoben, die sich aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken des Privat- und des Geschäftsvermögens der natürlichen und juristischen Personen sowie von Anteilen an solchen ergeben. Nach § 106 Abs. 1 StG gilt als Grundstückgewinn der Betrag, um den der Veräusserungserlös den Einstandswert übersteigt. Als Veräusserungserlös gilt der Verkaufspreis mit allen Nebenleistungen des

Erwerbers abzüglich der mit der Veräusserung verbundenen Kosten (§ 106 Abs. 2 StG). Als Einstandswert gilt unter Vorbehalt von § 105 Abs. 2 StG der Erwerbswert unter Berücksichtigung der mit dem Erwerb verbundenen Kosten und der wertvermehrenden Aufwendungen, soweit diese nicht bereits bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer angerechnet werden konnten (§ 106 Abs. 2 StG).

b) Gemäss Art. 25 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die Steuerharmonisierung vom 14. Dezember 1990 (StHG) bzw. § 70 Abs 1 lit. a StG kann die Grundstückgewinnsteuer bei der Gewinnsteuer vom steuerbaren Gewinn der juristischen Person abgezogen werden.

4. a) Strittig zwischen den Parteien ist, ob die Grundstückgewinnsteuer und die anteilige direkte Bundessteuer direkt und objektmässig bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer in Abzug gebracht werden kann oder bei der Ausscheidung proportional auf die Kantone mit Betriebserträgen verteilt wird. Es stellt sich somit die Frage, ob eine proportionale oder eine objektmässige Verteilung der Steuern stattzufinden hat.

b) Die Steuerverwaltung macht geltend, dass eine proportionale Verlegung gerade bei Immobiliengesellschaften zu sachgerechten Ergebnissen führe. Eine objektmässige Verlegung würde hingegen bedeuten, dass der Kanton Basel-Stadt die Grundstückgewinnsteuer voll zu seinen Lasten übernehmen müsste und die Sitz- und Betriebsstättenkantone davon entlastet würden. Es sei keineswegs sichergestellt, dass im umgekehrten Fall die anderen Kantone eine objektmässige Verteilung akzeptieren würden. Sollte es nach der Verrechnung der Betriebsgewinne in den anderen Kantonen zu einem allfälligen Ausscheidungsverlust kommen, könnte immer noch mittels Revision der Grundstückgewinnsteuer korrigierend eingegriffen werden. Die Rekurrentin hingegen setzt sich vorliegend für eine objektmässige Verlegung der Grundstückgewinnsteuer und der anteiligen direkten Bundessteuer ein. Aufgrund der konstanten bundesgerichtlichen Rechtsprechung und des Kreisschreibens Nr. 27 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 15. März 2007 seien Ausscheidungsverluste zu vermeiden. Eine proportionale Verteilung hingegen berge die Gefahr, dass Ausscheidungsverluste entstünden. Da vorliegend die Gewinn- und Kapitalsteuerveranlagung bereits rechtskräftig auf CHF 0.00 festgesetzt worden sei, könnten keine Verluste mehr geltend gemacht werden. Die proportionale Verlegung der Steuern hätte zur Folge, dass ein Ausscheidungsverlust in der Höhe von CHF 310‘222.00 entstünde.

c) aa) Zur Frage, ob die Steuern proportional oder objektmässig zu verteilen sind, hat sich das Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Stadt in einem kürzlich ergangenen Urteil geäussert. Es hat sich dabei für eine objektmässige Verlegung der angefallenen Steuern ausgesprochen. Im Rahmen der ordentlichen Gewinnsteuerveranlagung seien zum einen die resultierenden Steuern objektmässig und damit vollumfänglich zum Abzug zuzulassen. Zum anderen müsse ein allenfalls aus der Veranlagung der Gewinnsteuer resultierender Verlust bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer berücksichtigt werden (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt VD.2014.147 vom 9. Juni 2015, E. 2.4.4.).

bb) Für eine solche Verlegung der angefallenen Steuern sprechen sich auch eine Mehrheit der Kantone aus. In einer Arbeitsgruppe der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), welche von den Steuerverwaltungen der Kantone getragen wird, wurde die grundsätzliche Frage beantwortet, ob die bei einem Liegenschaftsverkauf anfallende Grundstückgewinnsteuer objektmässig demjenigen Kanton zugewiesen werden soll, welcher auch den Grundstückgewinn besteuern durfte, oder ob der Aufwand für die Grundstückgewinnsteuer in das nach Quoten zu verteilende Betriebsergebnis einfliessen soll. In den Ausführungen wurde zum einen auf die bisherige für Liegenschaftshändler geltende Rechtsprechung verwiesen, wonach eine objektmässige Verlegung vorzunehmen sei. Zum anderen wurde die Frage aufgeworfen, ob eine objektmässige Verlegung auch für Gesellschaften, die nicht als Liegenschaftshändler qualifiziert werden, gelten solle. In der Literatur seien keine Hinweise zu finden, da diese Frage immer nur im Zusammenhang mit gewerbsmässigen Liegenschaftshändlern thematisiert werde. Für eine objektmässige Repartition spreche aber eine gewisse sachliche Logik, da den Liegenschaftskantonen auch das ausschliessliche Besteuerungsrecht zustehe. Die Arbeitsgruppe der SSK beschloss einstimmig, dass auch bei anderen juristischen Personen, welche nicht im Liegenschaftshandel tätig seien, überzeugende Argumente vorliegen würden, bei der Grundstückgewinnsteuer eine objektmässige Verlegung vorzunehmen (vgl. Protokoll der Arbeitsgruppe Steuerausscheidung vom 20. November 2012, Traktandum Nr. 11, S. 14 f.).

d) Für eine objektmässige Verlegung der aus dem Liegenschaftsverkauf resultierenden Steuern liegen somit überzeugende Argumente vor. Sie entsprechen auch dem Grundsatz, wonach der Liegenschaftskanton, welchem das ausschliessliche Besteuerungsrecht zusteht, die bezüglichen Kosten zu übernehmen hat. Damit wird deutlich, dass die von der Steuerverwaltung propagierte proportionale Verlegung der Aufwände im Verhältnis zu den in den anderen Kantonen erzielte Erträge abzu-

lehnen ist. Die besagten Steuern sind somit im Rahmen der Gewinnsteuerveranlagung der Rekurrentin vollumfänglich zu berücksichtigen.

e) aa) Die Rekurrentin macht in ihrem Hauptantrag geltend, dass die iterativ berechneten Steuern direkt bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen seien. Da vorliegend bereits eine Aufwandposition bei der Gewinnsteuerveranlagung der Rekurrentin berücksichtigt wurde, hat die Steuerverwaltung vorliegend nach Ermittlung der Steuerbeträge nur noch die nicht berücksichtigten Teile anzurechnen. Ein voller Abzug ist deshalb im vorliegenden Verfahren abzulehnen und der Rekurs ist in diesem Punkt abzuweisen.

bb) Die Rekurrentin macht mit ihrem Eventualantrag geltend, dass der Grundstückgewinn unter Berücksichtigung eines Ausscheidungsverlustes von CHF 310'222.00 auf CHF 1‘522‘489.00 festzulegen sei. Aus den Akten ergibt sich, dass im Jahresabschluss der Rekurrentin, welcher als Grundlage für die Gewinnsteuerveranlagung diente, ein Betrag für die Grundstückgewinnsteuer von CHF 700‘000.00 eingesetzt wurde. Wie allerdings vorgehend aufgezeigt wurde, lässt sich die Höhe nicht abschliessend bestimmen. Der mutmasslich resultierende Verlust hängt von der Höhe der Grundstückgewinnsteuer und der anteiligen direkten Bundessteuer ab, welche beide zum gegenwärtigen Zeitpunkt allenfalls geschätzt werden können. Es wird Sache der Steuerverwaltung sein, die mit dem Verkauf der Liegenschaft verbundenen Steuern exakt zu ermitteln und den mutmasslich zu bestimmenden Verlust festzulegen. Sie hat dabei den bei der Gewinnsteuerveranlagung mutmasslichen Verlust zu ermitteln und mit den Angaben der Rekurrentin abzugleichen. Sollte es sich jedoch erweisen, dass der in der Jahresrechnung eingesetzte Steuerbetrag nicht der anfallenden Grundstückgewinnsteuer und anteiligen direkten Bundessteuer entspricht, wäre der zusätzliche Steueraufwand direkt bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen. Der aufgezeigte Lösungsweg entspricht dem Urteil des Verwaltungsgerichts vom 9. Juni 2015 und den Ausführungen der SSK (vgl. oben E. c) aa) und bb)). Damit wird dem Eventualantrag der Rekurrentin entsprochen. Die Steuerverwaltung hat dabei allerdings die massgeblichen Zahlen zu bestimmen und bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer in Abzug zu bringen. Der Rekurs ist somit in diesem Punkt gutzuheissen.

f) Die Steuerverwaltung verweist für einen allfällig resultierenden Ausscheidungsverlust auf das ausserordentliche Rechtsmittel der Revision. Sie verweigert somit nicht grundsätzlich, entstandene Verluste zu übernehmen. Anstatt Verluste durch eine objektmässige Verlegung der Steuern von vornherein auszuschliessen, ver-

weist sie hierfür auf ein späteres, korrigierendes Revisionsverfahren. Aus Sicht der Steuerverwaltung kann diese Vorgehensweise Sinn machen. Zum einen führt eine Steuerausscheidung, bei der andere Kantone Verluste übernehmen, zu einer Reduktion der eigenen Verlustübernahmen. Und zum anderen kann damit verhindert werden, dass die Steuern sowohl bei der Gewinnsteuer als auch bei der Grundstückgewinnsteuer in Abzug gebracht werden können. Aus verfahrensökonomischer Sicht ist diese Vorgehensweise jedoch abzulehnen. Zusammen mit dem Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Stadt ist festzuhalten, dass ein Revisionsverfahren i.S.v. § 173 StG nur bei einem rechtskräftigen Entscheid zur Anwendung kommen kann (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt VD.2014.147 vom 9. Juni 2015, E. 2.4.4.). Da vorliegend die Grundstückgewinnsteuerveranlagung noch nicht rechtskräftig ist, muss der mutmassliche Verlust unmittelbar im vorliegenden Verfahren berücksichtigt werden. Das Vorgehen der Steuerverwaltung, die Grundstückgewinnsteuerveranlagung zuerst in Rechtskraft erwachsen zu lassen, um dann allenfalls in einem zweiten Schritt mittels Revision zu korrigieren, ist somit abzulehnen.

5. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die im Zusammenhang mit dem Grundstückverkauf anfallenden Steuern objektmässig zu berücksichtigen sind. Das Verfahren ist zur Ermittlung des mutmasslichen Verlustes und der nicht bereits in der Gewinnsteuerveranlagung berücksichtigten Grundstückgewinnsteuer und der anteiligen direkten Bundessteuer an die Steuerverwaltung zurückzuweisen. Die beiden Positionen sind bei der Berechnung des Grundstückgewinns zu berücksichtigen. Sinngemäss wird damit dem Eventualantrag der Rekurrentin entsprochen. Der Rekurs ist somit in diesem Punkt teilweise gutzuheissen. Im Übrigen wird der Rekurs abgewiesen.

6. a) Die Rekurrentin dringt mit ihren Anträgen teilweise durch, weshalb ihr nach dem Ausgang des Verfahrens in Anwendung von § 170 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 135 Abs. 1 der Verordnung zum Gesetz über die direkten Steuern vom 14. November 2000 sowie dem Gesetz über die Gerichtsgebühren vom 16. Januar 1975 und der Verordnung hierzu vom 4. März 1975 eine reduzierte Spruchgebühr aufzuerlegen ist. Diese Spruchgebühr wird im vorliegenden Fall auf CHF 1‘750.00 festgelegt.

b) Nach § 170 Abs. 3 StG kann der teilweise oder ganz obsiegenden Partei für die notwendigen Kosten der Vertretung (§ 146 StG) respektive für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten eine Parteientschädigung zugespro-

chen werden. Auf die Zusprechung einer Parteientschädigung wird vorliegend jedoch mangels Antrag verzichtet.

Beschluss

://:

1. In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 27. Februar 2013 insofern aufgehoben als das Verfahren zur Ermittlung des abzuziehenden Ausscheidungsverlustes an die Steuerverwaltung zurückgewiesen wird.

2. Die Spruchgebühr wird auf CHF 1‘750.00 festgelegt.

3. Der Entscheid wird der Vertreterin der Rekurrentin und der Steuerverwaltung mitgeteilt.