

VERRECHNUNG VON GRUNDSTÜCKGEWINNEN MIT BETRIEBSVERLUSTEN

Bundesgericht schützt verfassungswidrige Ungleichbehandlung

MICHAEL FELBER

MATHIAS HÄNI

Am 7. Oktober 2011 hat das Bundesgericht ein in der Immobilienbranche lang erwartetes Grundsatzurteil [1] zur Verrechnung von steuerlichen Betriebsverlusten mit Grundstücksgewinnen gefällt – mit eher unerwartetem Ausgang zugunsten des Kantons Zürich.

1. EINLEITUNG

Der dem Entscheid zugrundeliegende Fall wurde während seiner mehr als vierjährigen Behandlung vor den verschiedenen Instanzen nicht nur in der Steuerfachwelt, sondern auch von Immobilienkonzernen und -händlern interessiert verfolgt. Allgemein erwartete man einen Präzedenzfall, welcher für viele ähnlich gelagerte Sachverhalte wegweisend sein würde.

Eine operative Konzerngesellschaft mit Sitz in Zürich veräusserte am 8. November 2006 mehrere Liegenschaften in verschiedenen zürcherischen Gemeinden an eine Anlagestiftung. Den dabei in der Gemeinde A erzielten Grundstücksgewinn von CHF 166 809 verrechnete sie in der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer vollständig mit in Vorjahren entstandenen Verlusten aus ihrer übrigen Betriebs-tätigkeit, obwohl im Steuergesetz [2] des Kantons Zürich keine solche Verlustverrechnungsmöglichkeit vorgesehen war. Da die Gemeinde A [3] die Verlustverrechnung nicht akzeptierte, ging die Steuerpflichtige auf dem Rechtsmittelweg bis vor Bundesgericht. Mit Entscheid vom 7. Oktober 2011 hat das Bundesgericht nun entschieden, dass die Kantone aufgrund des *Steuerharmonisierungsgesetzes (StHG)* berechtigt sind, diese Verlustverrechnungsbeschränkung bei der als Objektsteuer ausgestalteten Grundstückgewinnsteuer aufrechtzuerhalten.

2. ÜBERBLICK ZUR INNERKANTONALEN VERRECHNUNG VON BETRIEBSVERLUSTEN

Mittlerweile ermöglichen fast alle Kantone die Verrechnung von Betriebsverlusten mit im selben Kanton entstan-

denen Grundstücksgewinnen. Die Mehrheit der Kantone erfasst Gewinne aus dem Verkauf von Grundstücken des Geschäftsvermögens schon gar nicht erst mit einer speziellen Grundstückgewinnsteuer, sondern mit der ordentlichen kantonalen Gewinn- bzw. Einkommenssteuer (sog. dualistisches System), sodass Betriebsverluste – wie bei der direkten Bundessteuer – im Rahmen der Ermittlung des steuerbaren Reingewinns bzw. Einkommens berücksichtigt werden. In den meisten übrigen Kantonen, in denen solche Grundstücksgewinne der -gewinnsteuer unterliegen (sog. monistisches System), ist die Anrechnung von Betriebsverlusten an Gewinne auf Geschäftsliegenschaften gesetzlich verankert oder gerichtlich [4] angeordnet worden. Während einzelne Kantone [5], wie namentlich die Kantone Bern und Jura, eine solche Verlustverrechnung schon seit jeher kannten, sehen nun auch die Kantone Basel-Stadt [6], Basel-Landschaft [7], Uri [8], Schwyz [9] und Nidwalden [10] eine entsprechende Gesetzesbestimmung vor. Neben dem Kanton Zürich [11] fehlt allerdings bis heute auch im Kanton Thurgau [12] eine Möglichkeit zur Verrechnung von Betriebsverlusten mit im selben Kanton entstandenen Grundstücksgewinnen.

3. NEUERE RECHTSPRECHUNG ZUM INTER-KANTONALEN DOPPELBESTEUERUNGSRECHT

Während im rein innerkantonalen Verhältnis die Verlustverrechnung teilweise noch limitiert wird, hat das Bundesgericht im interkantonalen Verhältnis (Sitz des veräussernden Unternehmens in einem anderen Kanton als das veräusserte Grundstück) ab dem Jahr 2004 durch eine Serie von wegweisenden Urteilen [13] stufenweise eine Praxisänderung vorgenommen und entschieden, dass sog. Ausscheidungsverluste auf Grundlage des verfassungsrechtlichen Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 *Bundesverfassung [BV]*) möglichst zu vermeiden sind. Damit wurden Liegenschaftskantone u. a. verpflichtet, ausserkantonal entstandene Betriebsverluste mit Grundstücksgewinnen zu verrechnen, welche aus der Veräusserung von Grundstücken im Geschäftsvermögen resultieren. Dies hat nach bundesgerichtlicher Auffassung auch dann zu gelten,



MICHAEL FELBER,
DR. RER. OEC.,
M.A. HSG,
ALTORFER DUSS &
BEILSTEIN AG,
ZÜRICH



MATHIAS HÄNI,
LIC. IUR.,
DIPL. STEUEREXPERTE,
ALTORFER DUSS &
BEILSTEIN AG, ZÜRICH

wenn in einem Kanton mit monistischem System eine solche Verlustverrechnung gesetzlich nicht vorgesehen ist [14].

Je nach Kanton können sich vor diesem Hintergrund stossende Ungleichbehandlungen von inner- und interkantonalen Sachverhalten ergeben: Während beispielsweise ein rein zürcherisches Unternehmen mit Liegenschaftsbesitz im Kanton Zürich Betriebsverluste nicht mit Grundstückgewinnen aus der Veräusserung von Geschäftsvermögen verrechnen kann, wären bei einem vergleichbaren Unternehmen, das lediglich seinen Sitz in einem anderen Kanton hat, Betriebsverluste an die im Kanton Zürich entstandenen Grundstückgewinne anzurechnen. Dass dies nicht nur bei Vorliegen von ausserkantonalen Betriebsverlusten gilt, hat das Bundesgericht in einem Urteil vom 4. April 2011 ausdrücklich festgehalten: Einer interkantonalen Liegenschaftenhändlerin mit Sitz in Luzern wurde die Möglichkeit zugestanden, die im Kanton Zürich erlittenen Betriebsverluste mit in Zürcher Gemeinden erzielten Grundstückgewinnen zu verrechnen [15].

4. URTEILSGESCHICHTE UND BUNDESGERICHTLICHE ERWÄGUNGEN

Im Urteil vom 7. Oktober 2011 wurde vor Bundesgericht nun erstmals ein Fall im rein innerkantonalen Verhältnis beurteilt. Sowohl die Steuerrekurskommission wie auch das Verwaltungsgericht [16] waren vorgängig zur Auffassung gelangt, dass die Verweigerung der Verlustverrechnung nach kantonalem Recht eine rechtsungleiche Behandlung von inner- und ausserkantonalen Unternehmungen herbeiführe und demzufolge verfassungswidrig sei. Während die Steuerrekurskommission daraufhin zum Schluss kam, dass die Verlustverrechnung zuzulassen sei, gelangte das Verwaltungsgericht zur gegenteiligen Auffassung. Das Gericht erachtete es als Aufgabe des Gesetzgebers, die geforderte Gleichbehandlung herzustellen und festzulegen, ob der Mangel durch einen Übergang zum dualistischen System oder durch Anpassung des monistischen Systems behoben werden solle [17]. Da auch die Gemeindefinanzen tangiert würden und die Verhältnisse zwischen Staats- und Gemeindeeinnahmen neu austariert werden müssten, entstünde im Übrigen ein zu hohes Regelungsdefizit. Das Interesse des kantonalen Gesetzgebers an der Wahrung seiner Gestaltungsfreiheit sei stärker zu gewichten als die Interessen des Pflichtigen an einer Gleichbehandlung mit den Steuerpflichtigen im interkantonalen Verhältnis.

Vor Bundesgericht legte die zürcherische Gemeinde als Beschwerdegegnerin die Frage zur höchstrichterlichen Abklärung vor, ob das StHG in Art. 12 Abs. 4 – als Bundesgesetz – den Kantonen die Einführung einer reinen Objektsteuer ohne Zwang zur Verrechnung von Grundstückgewinnen mit Geschäftsverlusten erlaube (E. 3). Das Vorbringen der zürcherischen Gemeinde zielte darauf ab, dass bei Bejahung dieser Frage die Verlustverrechnung verweigert werden müsste, selbst dann, wenn sich die zürcherische Verlustverrechnungsbeschränkung als verfassungswidrig erweisen würde. Gemäss Art. 190 BV sind nämlich Bundesgesetze für die Gerichte massgebend, selbst wenn diese der Verfassung entgegenstehen. Dieses Anwendungsgebot gilt aller-

dings nur für Bundesgesetze und Völkerrecht, nicht jedoch für Erlasse des kantonalen Rechts [18].

Das Bundesgericht bejahte im Ergebnis die von der zürcherischen Gemeinde aufgeworfene Frage, wobei es in seinem Urteil wie folgt argumentierte:

Zunächst stellte es fest, dass Art. 12 Abs. 4 StHG die Frage der Verlustverrechnung nicht regle. Diese Bestimmung besagt nämlich einzig, dass die Kantone die Grundstückgewinnsteuer auch auf Gewinnen aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens erheben dürfen, sofern sie diese Gewinne dann von der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer ausnehmen oder hierauf anrechnen. Kurz, Art. 12 Abs. 4 StHG statuiert die grundsätzliche Zulässigkeit des monistischen Systems.

Geradezu apodiktisch führte das Gericht dann aus, dass die Grundstückgewinnsteuer als Objektsteuer grundsätzlich keine Rücksicht auf die Situation der steuerpflichtigen Person nehme und damit eine Verlustverrechnung dem Wesen der Grundstückgewinnsteuer an sich fremd sei. Die objektive Bemessung lasse sich im Übrigen auch sachlich rechtfertigen, wobei es in diesem Zusammenhang auf seine frühere mehrfach verwendete Urteilsbegründung verwies, wonach so der «unverdiente», insbesondere durch infrastrukturelle und planerische Massnahmen des Gemeinwesens bewirkte Wertzuwachs für alle Steuersubjekte mit dem gleichen (progressiven) Steuergrundtarif erfasst werden kann. Dadurch soll ein Teil der Leistungen der öffentlichen Hand wieder dem Gemeinwesen zugeführt werden [19].

Überdies bediente sich das Gericht noch eines historischen Argumentes: Der frühere Art. 12 Abs. 4 StHG verwies in lit. a auf Art. 24 Abs. 3 StHG und nicht wie heute auf Art. 24 Abs. 4 StHG und ordnete damit – wohl fälschlicherweise [20] – über einen weiteren Verweis indirekt an, dass auch der Verlustabzug gemäss Art. 10 Abs. 1 lit. c StHG bei der Grundstückgewinnsteuer «als steueraufschiebende Veräusserung» gelten solle. Obwohl der Wortlaut offensichtlich nicht stimmig erscheint (der Verlustabzug kann kein Tatbestand einer steueraufschiebenden Veräusserung sein), leitete ein Teil der Lehre daraus ab, dass Kantone mit monistischem System eingetretene und verbuchte Verluste abziehen bzw. diese mit Grundstückgewinnen verrechnen müssen [21]. Aus dem Umstand, dass die Änderung in den Räten diskussionslos angenommen wurde, leitete das Bundesgericht im Entscheid vom 7. Oktober 2011 nun ab, dass dies nur bedeuten könne, dass die zwingende Berücksichtigung des Verlustabzugs gestrichen werden sollte.

Schliesslich könne auch aus der Rechtsprechung zur interkantonalen Verlustverrechnung nicht abgeleitet werden, dass im monistischen System die Verlustverrechnung zwingend vorzusehen sei. Art. 12 Abs. 4 StHG gewähre den Kantonen in diesem Regelungsbereich einen Gestaltungsspielraum.

5. WÜRDIGUNG

5.1 Methodische Vorbemerkungen. In diesem Grundsatzurteil stand letztlich zur Diskussion, ob Art. 12 Abs. 4 StHG in der geltenden Fassung den Kantonen bei der Ausgestaltung des monistischen Systems auch hinsichtlich der innerkantonalen Verlustverrechnung einen Autonomiebereich

belässt, den die Kantone frei ausfüllen dürfen. Interessanterweise finden sich im Urteil keinerlei methodische Erwägungen darüber, wie das Bundesgericht in solchen Fällen üblicherweise vorgeht.

Das StHG ist ein Rahmengesetz, das in seiner Regeldichte unterschiedlich ausgestaltet ist [22]. Die Frage, ob eine

«Eine fehlende Regelung im StHG bzw. ein auslegungsbedürftiger Gesetzeswortlaut lässt gemäss Bundesgericht nicht ohne Weiteres auf einen Gestaltungsspielraum der Kantone schliessen.»

bestimmte StHG-Bestimmung eine abschliessende Regelung vorsieht oder ob sie bloss einen rahmenhaften Charakter aufweist, ist daher in der bundesgerichtlichen Judikatur häufig anzutreffen. Zur Beantwortung dieser Frage bestehen allerdings keine allgemeinen Kriterien, vielmehr ist das Ausmass der bundesrechtlichen Verpflichtung für jede einzelne Vorschrift durch Auslegung zu ermitteln [23]. Eine fehlende Regelung im StHG bzw. ein auslegungsbedürftiger Gesetzeswortlaut lässt gemäss Bundesgericht nicht ohne Weiteres auf einen Gestaltungsspielraum der Kantone schliessen [24]. Nach bundesgerichtlicher Auffassung gelte dies insbesondere in Bereichen, in denen ein Bedarf nach einer unterschiedlichen Regelung nicht oder nicht mehr besteht. Hier sei es gerechtfertigt, eine weitergehende Harmonisierung auf der Grundlage des Bundesrechts anzunehmen, selbst wenn sich dies aus dem Wortlaut des Gesetzes nicht klar ergäbe; denn der Bereich der Kantonsautonomie müsse

eine eindeutige und bestimmte Funktion haben, da die Kantonsautonomie nicht dem Selbstzweck diene [25]. Auch die Lehre gelangt zur Auffassung, dass nicht jede Unvollständigkeit des StHG durch eigene, dem kantonalen Recht entnommene Wertungen zu beheben sei [26].

Wie bei jeder Gesetzesauslegung ist im Übrigen auch beim StHG die Berücksichtigung von gleich- und insbesondere übergeordnetem Recht von Bedeutung. Soweit bundessteuergesetzliche und harmonisierungsrechtliche Regelung dem Sinn nach übereinstimmen, ist aus Gründen der vertikalen Steuerharmonisierung eine identische Auslegung geboten [27]. Auch im Rahmen des den Kantonen belassenen Gestaltungsspielraums – wie jenem der Bestimmung des Verlaufs des Steuertarifs – sind die Kantone nach dem Bundesgericht nicht völlig frei, sondern verpflichtet, das übergeordnete Bundesrecht zu beachten; sie müssen die verfassungsmässigen Grundrechte, insbesondere das Gebot der rechtsgleichen Behandlung und die daraus abzuleitenden steuerrechtlichen Prinzipien, wozu auch das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) gehört, berücksichtigen [28]. Der Verfassung kommt darüber hinaus vor allem in jenen Fällen eine besondere Stellung zu, in denen auch unter Berücksichtigung der verschiedenen Auslegungselemente mehrere Interpretationen möglich erscheinen. Sind nämlich mehrere Interpretationen denkbar, soll nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts jene gewählt werden, welche die verfassungsrechtlichen Vorgaben am besten berücksichtigt, sofern damit nicht der klare Wortlaut und Sinn einer bundesrechtlichen Gesetzesnorm beiseite geschoben wird [29].

5.2 Zur grammatikalischen Auslegung von Art. 12 Abs. 4 StHG. Der Wortlaut von Art. 12 Abs. 4 StHG gibt zur aufgeworfenen Rechtsfrage – wie das Bundesgericht ebenfalls feststellte – keine konkrete Antwort. Die Norm belässt es dabei, den Kantonen zu erlauben das monistische System

zur Anwendung zu bringen, wobei sie dann jedoch die Grundstückgewinne bei der ordentlichen Gewinn- bzw. Einkommenssteuer ausnehmen bzw. hierauf anrechnen müssen. Wichtig ist in diesem Zusammenhang die Feststellung, dass der Wortlaut auch nicht hergibt, ob die Grundstückgewinnsteuer in einem solchen monistischen System als reine Objektsteuer auszugestalten ist oder ob teilweise auch die individuelle Situation des Steuerpflichtigen, insbesondere durch die Verrechnung mit den übrigen Geschäftsverlusten, im Rahmen der Grundstückgewinnermittlung einzubeziehen ist. Die Berücksichtigung dieser Verluste ist der Grundstückgewinnsteuer zumindest nicht einfach per se fremd oder gar StHG-widrig, nur weil es sich grundsätzlich um eine Objektsteuer handelt [30]. Man kann Locher und Zimmermann hier zustimmen, wenn sie ausführen, dass die Grundstückgewinnsteuer durch eine Verlustverrechnungsmöglichkeit höchstens «eine leichte Verwässerung ihrer Natur als Objektsteuer erfährt», dadurch aber nicht ihren grundsätzlichen objektiven Charakter verliert [31]. Wie die zahlreichen kantonalen Beispiele zum monistischen System zeigen, ist heute eigentlich gerade die reine Objektsteuer die Ausnahme: Betriebsverluste werden üblicherweise auch innerkantonal mit Gewinnen aus der Veräusserung von Geschäftsvermögen verrechnet.

5.3 Zum historischen Argument. Ohne Griff erweist sich das vom Bundesgericht ins Feld geführte historische Argument, wonach die Änderung des Verweises in Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG nicht anders interpretiert werden könne, als dass die zwingende Berücksichtigung des Verlustabzugs gestrichen werden sollte. Unter Berücksichtigung der Materialien lässt sich dieser Schluss nämlich nicht nachvollziehen. Die besagte Änderung wurde im Zusammenhang mit der Einführung des Fusionsgesetzes vorgenommen, wobei der Bundesrat hierzu in der Botschaft Folgendes ausführte:

«Der geltende Artikel 12 Abs. 4 StHG verweist für die Behandlung von Umstrukturierungen bei der Grundstückgewinnsteuer versehentlich auf Artikel 24 Abs. 4 statt auf Artikel 24 Abs. 3. Dieses Versehen soll durch eine entsprechende Änderung [...] berichtigt werden.» [32]

Nach den Materialien sollte offenkundig eine rein redaktionelle Berichtigung eines früheren Versehens bei der Gesetzesformulierung erfolgen – von einer Berichtigung mit materiellrechtlichen Auswirkungen ist hingegen nicht die Rede [33]. Auch sonst geben die Materialien zum StHG keine klärenden Hinweise zur aufgeworfenen Rechtsfrage [34]. Es wird einzig ausgeführt, dass die Kantone berechtigt sind, die Grundstückgewinnsteuer als allgemeine Objektsteuer auszugestalten bzw. beizubehalten, was weder bedeutet, dass die Kantone dann eine reine Objektsteuer ohne Verlustverrechnungsmöglichkeit einführen müssen noch dass sie die Freiheit geniessen, die Grundstückgewinnsteuer im kantonalen Recht als reine Objektsteuer zu normieren [35].

5.4 Zum Zweck von Art. 12 Abs. 4 StHG. Nach Auffassung des Bundesgerichts belässt Art. 12 Abs. 4 StHG den Kantonen insofern einen Gestaltungsspielraum, als sie selbst bestimmen können, ob sie in einem monistischen System in-

nerkantonal entstandene Betriebsverluste mit Grundstückgewinnen aus der Veräusserung von Grundstücken im Geschäftsvermögen verrechnen wollen. Dieser Gestaltungsspielraum darf – wie ausgeführt – nicht dem Selbstzweck dienen, sondern muss eine eindeutige und bestimmte Funktion haben. Die Rechtfertigung beziehungsweise den Zweck dieses Gestaltungsspielraums sieht das Bundesgericht darin, dass damit ein «unverdienter», insbesondere durch infrastrukturelle und planerische Massnahmen des Gemeinwesens bewirkter Wertzuwachs für alle Steuersubjekte mit dem gleichen (progressiven) Steuergrundtarif erfasst werden könne; dadurch werde ein Teil der Leistungen der öffentlichen Hand wieder dem Gemeinwesen zugeführt [36]. Bei Liegenschaften ist aber der Wertzuwachs in der Regel nicht überwiegend auf besondere Massnahmen des Gemeinwesens zurückzuführen. Ursache kann beispielsweise auch lediglich die steigende Knappheit von verfügbarem Wohn- bzw. Geschäftsraum sein, wobei es sich dann keineswegs in besonderem Masse rechtfertigt, diesen Mehrwert vom Gemeinwesen wieder abzuschöpfen. Jedenfalls ist unter dem teleologischen Blickwinkel nicht ohne weiteres einleuchtend, weshalb bei Liegenschaften die übrige Situation des Steuerpflichtigen bzw. dessen Leistungsfähigkeit bei der Grundstückgewinnsteuer, nur weil es sich grundsätzlich um eine Objektsteuer handelt, in jedem Fall völlig ausgeblendet werden darf. Immerhin ist der Verfassung in Art. 127 Abs. 2 explizit zu entnehmen, dass der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten ist, soweit es die Art der Steuer zulässt [37]. Wie ausgeführt, steht das Wesen der Grundstückgewinnsteuer dieser verfassungsrechtlichen Verpflichtung nicht per se entgegen.

Vor dem Hintergrund der neueren Rechtsprechung zur Verlustverrechnung im interkantonalen Verhältnis ist im Übrigen fragwürdig, ob überhaupt noch ein Bedarf nach einer unterschiedlichen Regelung in den Kantonen besteht, zumal auf diese Weise im interkantonalen Verhältnis neue kuriose Verzerrungen auftreten können. Die Konsequenz dieses Urteils zeigt folgendes Beispiel einer Immobiliengesellschaft mit Sitz in Zürich: Bei einer rein zürcherischen Tätigkeit führt ein Liegenschaftsverkauf auch dann zur Besteuerung des Grundstückgewinns, wenn die Gesellschaft aus der gesamten Geschäftstätigkeit einen Verlust erleidet. Falls die Gesellschaft jedoch in einem anderen Kanton eine Liegenschaft dazu kauft und mit Gewinn weiterveräussert, kann sie dort den Betriebsverlust anrechnen. Unklar ist die Situation, wenn die Gesellschaft in verschiedenen Kantonen tätig ist und eine Zürcher Liegenschaft verkauft. Aufgrund des Urteils vom 7. Oktober 2011 könnte man zur Auffassung gelangen, dass die Verlustverrechnung im Kanton Zürich nicht zugelassen wird. Andere Kantone müssten dann den vollen Betriebsverlust übernehmen bzw. den Verlust mit dem in ihrem Kanton entstandenen Teilgewinn verrechnen, währenddem der Kanton Zürich getrost und unbesehen des gesamthaft entstandenen Betriebsverlusts den Grundstückgewinn besteuern dürfte.

5.5 Gesetzessystematische Erwägungen. Insgesamt ist vor dem Hintergrund der obigen Erwägungen zweifelhaft,

ob Art. 12 Abs. 4 StHG den Kantonen bei der Ausgestaltung ihres monistischen Systems die in Frage stehende Freiheit in Bezug auf die Verlustverrechnung tatsächlich belässt. Jedenfalls erscheint eine restriktive Interpretation ebenfalls vertretbar, wonach Art. 12 Abs. 4 StHG nicht dahingehend zu verstehen ist, dass er den Kantonen die Erlaubnis erteilt, die übrige wirtschaftliche Situation der steuerpflichtigen Person, namentlich deren Betriebsverluste, in jedem Fall ausser Acht zu lassen. Sie führt auch nicht dazu, dass die gegenüber dem dualistischen System im Gesetz zusätzlich vorgesehene Möglichkeit eines monistischen Systems geradezu sinnlos [38] erschiene, weil beide Systeme dann beinahe deckungsgleich wären [39]. Immerhin ermöglicht das monistische System dann noch immer eine von der übrigen Gewinn- bzw. Einkommensbesteuerung losgelöste Erfassung des Grundstückgewinns mit einem gesonderten Tarif. Die sowohl vom StHG [40] selbst als auch verfassungsrechtlich [41] zugestandene Tarifhoheit der Kantone bleibt insofern auch bezüglich der Grundstückgewinne gewahrt.

5.6 Verfassungskonforme Auslegung. Weder aufgrund des Wortlauts noch der übrigen Auslegungselemente ist somit der vom Bundesgericht gezogene Schluss zwingend. Auch für eine restriktive Interpretation lassen sich stichhaltige Gründe anführen. Sind unter Beizug aller Auslegungselemente mehrere mögliche Lösungen denkbar, so gebührt nach Auffassung des Bundesgerichts derjenigen Normhypothese der Vorrang, welche die verfassungsrechtlichen Grundsätze am besten verwirklicht, soweit damit nicht der klare Wortlaut und Sinn einer bundesrechtlichen Gesetzesnorm beiseite geschoben wird [42].

Würde den Kantonen in der vorliegenden Frage ein Gestaltungsspielraum belassen, führte dies – wie im Übrigen auch die Vorinstanzen zutreffend festgestellt haben – zu

einer sachlich nicht begründbaren und damit verfassungswidrigen Ungleichbehandlung von inner- und ausserkantonalen Sachverhalten. Eine Interpretation, wonach Art. 12 Abs. 4 StHG den Kantonen nur insoweit die Möglichkeit zu einem monistischen System belässt, als damit nicht stossende Ungleichbehandlungen im Zusammenspiel von monistischem und dualistischem System bzw. im inner- und interkantonalen Verhältnis geschaffen werden, wird den verfassungsrechtlichen Vorgaben eher gerecht; ihr ist damit der Vorrang zu geben: Die zürcherische Verlustverrechnungsbeschränkung wird insofern nicht von Art. 12 Abs. 4 StHG i. V. m. Art. 190 BV geschützt. Sie erweist sich überdies als Verstoß gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemäss Art. 127 Abs. 2 BV, da durch die Verlustverrechnungsbeschränkung Steuerpflichtige u. U. eine unterschiedliche Besteuerung erfahren, obwohl sich nur deren Wohnsitz bzw. Sitz voneinander unterscheidet, nicht jedoch deren wirtschaftliche Leistungsfähigkeit.

Von der Aufhebung einer verfassungswidrigen kantonalgesetzlichen Regelung könnte nach bundesgerichtlicher Auffassung allenfalls dann noch abgesehen werden, wenn durch sie ein nicht bloss verhältnismässig unbedeutendes Regelungsdefizit entstünde, sondern ein geradezu rechtsfreier Raum geschaffen würde, der eine komplexe Regelungsmaterie insgesamt aus den Angeln höbe und eine Regelungslücke hinterlassen würde, welche der Richter aufgrund seiner beschränkten funktionellen Eignung nicht im Rahmen fallbezogener richterlicher Beurteilung auszufüllen vermöchte [43]. Die Messlatte wird hier – zu Recht – hoch gesteckt, geht es doch immerhin um die Frage der Anwendung von niederrangigem Recht trotz entgegenstehendem höherrangigem Verfassungsrecht. Diese vom Bundesgericht bei der Rechtsanwendung ausnahmsweise zugestandene

Umkehr in der Rangordnung kann vorliegend nicht greifen: Dass eine solche Verlustverrechnung ohne unüberwindbare Hürden technisch umsetzbar ist, daran kann nach Beispielen in anderen Kantonen mit monistischem System kein Zweifel bestehen. Im Übrigen sind – wie ausgeführt – auch jene Kan-

bei der Behandlung ähnlicher Fragestellungen selbst auferlegt – somit zugestanden werden müssen [45].

«Der Gesetzgeber ist aufgefordert, klärend einzuschreiten und diese stossende Ungleichheit zügig aus der Steuerlandschaft zu räumen.»

tone, die noch keine solche Verlustverrechnungsmöglichkeit kennen, bereits heute dazu verpflichtet, im interkantonalen Verhältnis Betriebsverluste mit Grundstückgewinnen zu verrechnen. Schliesslich darf auch der Verlust von Kantons- und Gemeindeeinnahmen nicht als Begründung erhalten, dass mit der richterlich angeordneten Verlustverrechnungsmöglichkeit und der damit allenfalls notwendigen Neuordnung der Staats- und Gemeindeeinnahmen ein geradezu rechtsfreier Raum geschaffen würde [44]. Die Verrechnung der Betriebsverluste mit den zürcherischen Grundstückgewinnen hätte vom Bundesgericht – nach den Massstäben, die es sich

6. SCHLUSSBEMERKUNG

Es bleibt zu hoffen, dass das Bundesgericht, sollte es erneut Gelegenheit erhalten, sich zu dieser Frage zu äussern, seine Praxis überdenkt und diese innerkantonale Verlustverrechnungsbeschränkung zufolge Verfassungswidrigkeit beseitigt. So oder anders ist der Gesetzgeber aufgefordert, klärend einzuschreiten und diese stossende Ungleichheit zügig aus der Steuerlandschaft zu räumen. Da mit starkem Widerstand der zürcherischen Gemeinden zu rechnen ist, scheint eine rasche kantonale Gesetzesanpassung ohne äusseren Zwang eher unwahrscheinlich. Aber auch der Bundesgesetzgeber liess sich bisher reichlich Zeit: Bereits in der Vernehmlassungsvorlage zur Unternehmenssteuerreform II war eine entsprechende Korrektur bezüglich der Verrechnung von Betriebsverlusten mit Grundstückgewinnen vorgesehen, wobei diese im nachfolgend zur Abstimmung gebrachten Gesetzestext nicht mehr enthalten war. Immerhin liess der Bundesrat in der anschliessenden Botschaft vom 22. Juni 2005 verlauten, dass diese Massnahme nicht etwa fallen gelassen worden sei, er gedenke diese in ein sog. Entrümpelungsgesetz [46] zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) und zum StHG zu integrieren [47]. Dieses Vorhaben ist allerdings noch immer pendent. ■

Anmerkungen: 1) BGE vom 7. Oktober 2011, 2C_747/2010. 2) § 216 ff. StG-ZH. 3) Im Kanton Zürich wird die Grundstückgewinnsteuer ausschliesslich von den politischen Gemeinden erhoben, vgl. § 205 StG-ZH; siehe in diesem Zusammenhang auch Art. 2 Abs. 2 StHG. 4) TI: Vgl. Camera di diritto tributario del Tribunale d'appello mit Urteil vom 19. Mai 2010, Rivista ticinese di diritto (RtiD) II-2010, S. 432. 5) Art. 143 StG-BE; Art. 100 StG-JU. 6) § 108 StG-BS. 7) § 79 StG-BL. 8) UR: Art. 140 StG-UR. 9) § 119 StG-SZ. 10) Art. 150 StG-NW. 11) Vgl. allerdings § 221 Abs. 2 StG-ZH, welcher für gewerbemässige Liegenschaftenhändler eine spezielle Erweiterung der Anrechnung von Aufwendungen vorsieht. 12) § 134 StG-TG, vgl. auch StP 134 Nr. 1. Allerdings gilt die besagte Verlustverrechnungsbeschränkung nur bei Veräusserungen von Liegenschaften von natürlichen Personen und Personengesellschaften sowie juristischen Personen, die gemäss § 75 Abs. 1 Ziff. 4 bis 7 StG-TG von der Steuer befreit sind. Der Kanton Thurgau folgt bei nicht (gemäss § 75 Abs. 1 Ziff. 4 bis 7 StG-TG) steuerbefreiten juristischen Personen ansonsten dem dualistischen System. 13) BGE 131 I 249; BGE 131 I 285; BGE 132 I 220; BGE vom 3. November 2006, 2P.84/2006. 14) BGE 131 I 249 2C_689/2010. 15) BGE vom 4. April 2011, 2C_689/2010. 16) VGer ZH vom 25. August 2010, SB.2009.00079. 17) VGer ZH vom 25. August 2010, SB.2009.00079, E. 3.3.2. 18) 190 BV; BGE 136 I 49 E. 3.2 S. 55. 19) BGE vom 9. Juni 2008, 2C_624/2007, E. 2.1; BGE vom 1. September 2003, 2P.75/2003, E. 4. 20) Dass es sich dabei um ein redaktionelles Versehen handeln dürfte, hat im Übrigen auch das Verwaltungsgericht Basel-Stadt überzeugend dargelegt, vgl. VGer vom 10. Dezember 1999, StE 2000 B 44.13.7 E. 3.a). So auch bereits Arbeitsgruppe «Selbständig Erwerbende – Juristische Personen» im Auftrag der Konferenz Staatlicher Steuerbeamter, Steuerharmonisierung, Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, Muri/Bern 1995, S. 84; ebenso Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kom-

mentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl., Zürich 2006, § 224 N 26 m. w. H. 21) Zählen in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 12 StHG N 13. 22) Reich in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 1 StHG N 9 ff. und 15 f. 23) Matteotti/Felber, Die bundesgerichtliche Rechtsprechung im Jahre 2009 zur Gewinnbesteuerung juristischer Personen, ASA 79 (2010/11), S. 767 m. w. H. auf die herrschende Lehre. 24) BGE 128 II 56 E. 4; BGE 130 II 65 E. 4.1; BGE 130 II 202 E. 3.2. 25) BGE 128 II 56 E. 6a. 26) Reich in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, Art. 1 StHG N 30. 27) BGE vom 5. Dezember 2011, 2C_272/2011, E. 1.3; BGE 133 II 114 E. 3.2 S. 116. 28) BGE 133 I 206 E. 5 S. 214 f. 29) BGE vom 18. November 2010, 2C_674/2009, E. 4.1; BGE vom 14. Oktober 2009, 2C_308/2009, E. 2.4; BGE 136 II 149 E. 3 S. 154; BGE vom 7. Juli 2009, 2C_87/2009, E. 2.2; BGE vom 9. Juli 2008, 1C.48/2008, E. 2.3; BGE vom 23. Juni 2008, 2C_761/2007, E. 3.1; BGE 131 II 697 E. 4.1 S. 703; BGE 130 II 65 E. 4.2 S. 71 m. w. H.; Siehe auch Matteotti, Steuergerechtigkeit und Rechtsfortbildung, Bern 2007, S. 216 und 219 in fine. 30) So auch Denner/Frey, Innerkantonale Verlustverrechnung in Zürich – das Bundesgericht hat entschieden, StR 9/2011, S. 660. 31) Locher, Das Objekt der bernischen Grundstückgewinnsteuer, Bern 1976, S. 47; Zimmermann, Die basellandschaftliche Grundstückgewinnsteuer, Basellandschaftliche Steuerpraxis, IV. Band (1970), S. 243. 32) Botschaft Fusionsgesetz, BBl 2000 4510 Ziff. 2.2.8. 33) Botschaft Fusionsgesetz, BBl 2000 4510 Ziff. 2.2.8. 34) Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (Botschaft Steuerharmonisierung), BBl 1983 III S. 99 ff., insb. S. 103. 35) Richner/Frei/Kaufmann/Meuter scheinen Letzteres allerdings aus der Botschaft ableiten zu wollen, vgl. Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl., Zürich 2006, § 224 N 27. 36) BGE vom 9. Juni 2008, 2C_624/2007, E. 2.1; BGE vom

1. September 2003, 2P.75/2003, E. 4. 37) Ebenfalls kritisch zur bundesgerichtlichen Verabsolutierung der Grundstückgewinnsteuer als reine Objektsteuer Matteotti in: Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, Basel 2011, § 34 N 31. 38) Im Übrigen wird dadurch auch Art. 12 Abs. 2 lit. e StHG, welcher die Möglichkeit zur Abschöpfung von Planungsmehrwerten mit der Grundstückgewinnsteuer vorsieht, nicht völlig ausgehebelt bzw. seines Sinnes beraubt, vgl. hierzu Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl., Zürich 2006, § 224 N 29. Die vorliegend vertretene Auffassung steht der Möglichkeit nicht entgegen, bei der Abschöpfung von Planungsmehrwerten eine gesonderte grundstückgewinnsteuerrechtliche Regelung mit Bezug auf die Verlustverrechnung zu treffen, da sich eine Beschränkung in diesem Falle – im Gegensatz zur hier behandelten Situation – sachlich begründen liesse. 39) So jedoch im Ergebnis Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl., Zürich 2006, § 224 N 28. 40) Art. 1 Abs. 3 StHG. 41) Art. 129 Abs. 2 BV. 42) Vgl. Fn. 29. 43) BGE 123 I 56 E. 3c S. 61; BGE vom 3. November 2000, 2P.279/1999, E. 3c. 44) So jedoch im Ergebnis VGer ZH vom 25. August 2010, SB.2009.00079, E. 3.3.2. 45) Siehe Kommentar in ZStP 3/2011, S. 280 f., wo eine andere Meinung vertreten wird; a. M. ebenfalls Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl., Zürich 2006, § 224 N 26 ff. 46) Bundesgesetz über die Vereinheitlichung der zeitlichen Bemessung, über die Vereinfachung der Besteuerung der Lotteriegewinne und über die Bereinigung des Veranlagungs- und des Steuerauscheidungsverfahrens. 47) Botschaft zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II) vom 22. Juni 2005, BBl 2005 4821.