

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 1000/2018

Urteil vom 19. März 2019

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Haag,
nebenamtlicher Bundesrichter Benz,
Gerichtsschreiber Zollinger.

Verfahrensbeteiligte
A. _____ AG,
Beschwerdeführerin,

gegen

Kantonale Steuerverwaltung Freiburg.

Gegenstand
Gewinnsteuer der juristischen Personen,

Beschwerde gegen das Urteil des Kantonsgerichts des Kantons Freiburg, Steuergerichtshof, vom 1. Oktober 2018 (604 2018 64).

Sachverhalt:

A.

Die A. _____ AG mit Sitz in U. _____ (Kanton Basel-Landschaft) verkaufte am 30. Juni 2016 eine im Kanton Freiburg liegende Immobilie mit einem Gewinn von Fr. 861'429.--.
Für das Steuerjahr 2016 deklarierte die Gesellschaft einen steuerbaren Reingewinn von Fr. 9'568'396.- und einen Nettobeteiligungsertrag von Fr. 9'845'194.--. In der Steuererklärung für den Kanton Basel-Landschaft vermerkte die A. _____ AG "Holdingprivileg gemäss Paragraph 63 StG BL" und wurde dementsprechend von der Kantonalen Steuerverwaltung Basel-Landschaft mit Veranlagungsverfügung vom 16. November 2017 für die Staats- und Gemeindesteuern mit einer Gewinnsteuer von Fr. 0.-- und einem steuerbaren Kapital von Fr. 237'389'261.-- veranlagt. Für die direkte Bundessteuer veranlagte die Kantonale Steuerverwaltung Basel-Landschaft die A. _____ AG antragsgemäss bei einem Beteiligungsabzug von 100 % mit einer Gewinnsteuer von Fr. 0.--.
In der Steuererklärung für den Kanton Freiburg machte die A. _____ AG für die Staats- und Gemeindesteuern einen Beteiligungsabzug von 102,893 % geltend und deklarierte eine Gewinnsteuer von Fr. 0.--. Davon abweichend veranlagte die Kantonale Steuerverwaltung Freiburg die A. _____ AG mit Veranlagungsverfügung vom 8. März 2018 für die Liegenschaftenerträge unter Einbezug des Veräusserungsgewinns von Fr. 861'429.-- mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 749'600.-- und einem Steuersatz (einfache Steuer) von 8,5 %.

B.

Mit Einsprache vom 5. April 2018 beantragte die A. _____ AG die Herabsetzung der Gewinnsteuer auf Fr. 0.--. Sie vertrat unter Berufung auf das aus Art. 127 Abs. 3 BV hergeleitete Schlechterstellungsverbot die Ansicht, dass der gesamtschweizerische Beteiligungsabzug von 102,893 % auch für den Liegenschaftskanton gelten müsse. Am 12. Juni 2018 wies die Kantonale Steuerverwaltung Freiburg die Einsprache ab. Die Beschwerde der A. _____ AG vom 5. Juli 2018 gegen den Einspracheentscheid vom 12. Juni 2018 wies der Steuergerichtshof des Kantonsgerichts Freiburg mit Urteil vom 1. Oktober 2018 ebenso ab.

C.

Mit Eingabe vom 7. November 2018 gelangt die A. _____ AG an das Bundesgericht. Sie beantragt,

das Urteil vom 1. Oktober 2018 sei aufzuheben und die Sache zur Neuurteilung an das Kantonsgericht des Kantons Freiburg zurückzuweisen. Die Vorinstanz sei anzuweisen, den Beteiligungsabzug in der Höhe von 102,893 % zu berücksichtigen und entsprechend einen Gewinn von Fr. 0.-- zu veranlagern.

Während die Kantonale Steuerverwaltung Freiburg auf eine Vernehmlassung verzichtet, beantragt die Vorinstanz die Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichtet auf eine Stellungnahme.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) und Form (Art. 42 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid (Art. 90 BGG) einer letzten, oberen kantonalen Instanz (Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG) in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG). Die Beschwerdeführerin ist bereits im kantonalen Verfahren als Partei beteiligt gewesen und dort mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen, weswegen sie zur Erhebung des Rechtsmittels legitimiert ist (Art. 89 Abs. 1 BGG).

1.2. Die Beschwerdeführerin stellt einen kassatorischen Antrag auf Aufhebung des angefochtenen Urteils und Rückweisung zur Neuurteilung. Soweit das Bundesgericht reformatorisch entscheiden kann, darf sich die beschwerdeführende Partei wegen der reformatorischen Natur der Rechtsmittel grundsätzlich nicht darauf beschränken, die Aufhebung des angefochtenen Entscheids zu beantragen. Sie muss vielmehr einen Antrag in der Sache stellen (vgl. Art. 107 Abs. 2 BGG; BGE 133 III 489 E. 3.1 S. 489; Urteile 2C 295/2018 vom 6. Februar 2019 E. 1.2; 2C 459/2017 vom 9. März 2018 E. 1.2). Nach Treu und Glauben (vgl. BGE 133 II 409 E. 1.4.1 S. 414; Urteil 2C 576/2018 vom 16. November 2018 E. 1.2.3.1) können die gestellten Anträge der Beschwerdeführerin hier insgesamt so verstanden werden, dass sie die Berücksichtigung eines Beteiligungsabzugs in der Höhe von 102,893 % und eine Gewinnsteuerveranlagung von Fr. 0.-- verlangt, falls das Rechtsmittel gutzuheissen ist. Bei dieser Ausgangslage liegen zulässige Rechtsbegehren vor, womit auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten einzutreten ist.

1.3. Mit der Beschwerde können Rechtsverletzungen nach Art. 95 BGG und Art. 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es im Rahmen der allgemeinen Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und Abs. 2 BGG) grundsätzlich nur die geltend gemachten Rügen, sofern andere rechtliche Mängel nicht offensichtlich sind (BGE 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254). Der von der Vorinstanz festgestellte Sachverhalt ist vorliegend unbestritten und für das Bundesgericht verbindlich (Art. 105 Abs. 2 BGG).

1.4. Im Verfahren vor dem Kantonsgericht des Kantons Freiburg hatte sich die Beschwerdeführerin nur gegen die Verweigerung des Beteiligungsabzugs gewehrt. Erstmals vor Bundesgericht macht die Beschwerdeführerin geltend, dass Kapitalgewinne aus Liegenschaften gar keine "Liegenschaftenerträge" im Sinne von Art. 28 Abs. 2 Satz 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) seien.

Nach Art. 99 Abs. 2 BGG sind neue Begehren unzulässig. Kein unzulässiges neues Begehren liegt vor, wenn das vorinstanzlich gestellte Begehren rechtlich anders begründet wird. Nachdem die Beschwerdeführerin bereits im vorinstanzlichen Verfahren beantragt hatte, mit einer Gewinnsteuer von Fr. 0.-- veranlagt zu werden, liegt kein neues Begehren vor. Die Beschwerdeführerin begründet den Antrag, keine Gewinnsteuer zu schulden, indem sie sich nebst einer verfassungsrechtlichen zusätzlich auf eine harmonisierungsrechtliche Norm beruft. Die erstmals vor Bundesgericht erhobene Rüge, die der angefochtenen Verfügung zugrunde liegende kantonale Bestimmung von § 127 Abs. 4 des Gesetzes des Kantons Freiburg über die direkten Kantonssteuern vom 6. Juni 2000 (DStG/FR; SGF 631.1) sei steuerharmonisierungswidrig, ist daher zulässig (vgl. Meyer/Dormann, Bundesgerichtsgesetz, 2. Aufl. 2011, N. 28 zu Art. 99).

2.

Holdingsgesellschaften entrichten nach Art. 28 Abs. 2 Satz 1 StHG auf dem Reingewinn keine kantonale Gewinnsteuer. Zum ordentlichen Tarif besteuert werden allerdings nach dem Wortlaut von Art. 28 Abs. 2 Satz 2 StHG "Erträge aus schweizerischem Grundeigentum".

2.1. Die Beschwerdeführerin behauptet vor Bundesgericht, es sei umstritten, ob auch Kapitalgewinne auf Liegenschaften zu den Erträgen aus Grundeigentum gehörten.

2.2. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin gehören Grundstücksgewinne von Holdinggesellschaften nach einhelliger Lehrmeinung zum Liegenschaftenertrag im weiteren Sinne (vgl. Zuppinger/ Böckli/Locher/Reich, Steuerharmonisierung, 1984, S. 130). Sie unterliegen - als Folge von Art. 12 Abs. 4 StHG - je nach Kanton der Gewinn- oder Grundstücksgewinnsteuer (vgl. Greter, Besteuerung von Holding-, Beteiligungs- und Verwaltungsgesellschaften sowie neu eröffneter Unternehmen, StR 1997, S. 168; Leuch/Witschi, in: Langenegger/Kästli/Leuch, Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2014, N. 16 zu Art. 98). Der Begriff "Erträge" umfasst nicht nur die periodischen Ertragsüberschüsse, sondern auch die Kapitalgewinne der Holdinggesellschaften aus der Veräusserung von Grundeigentum (vgl. Kunz, Holdingstatus und Unternehmenssteuerreform III, StR 2014, S. 264; Weber, in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. 2015, N. 31 zu § 78). Dass "Erträge" in einem weiten Sinne zu verstehen sind, ergibt sich auch aus dem Vergleich mit der Regelung im Bereich des Privatvermögens natürlicher Personen. Während in Art. 7 Abs. 1 StHG die Vermögenserträge (in einem weiten Sinne) als steuerbare Einkünfte erwähnt werden, werden die Kapitalgewinne als Ausnahme davon in Art. 7 Abs. 4 lit. b StHG ausdrücklich zu steuerfreien Einkünften erklärt. Für Erträge aus Grundeigentum von Holdinggesellschaften kennt demgegenüber weder Art. 28 Abs. 2 StHG noch Art. 12 StHG eine Ausnahme für Veräusserungsgewinne.

Dass die Steuerbarkeit der Kapitalgewinne auf Liegenschaften anfangs in der Theorie vereinzelt hinterfragt wurde (so Höhn/ Athanas, Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, 1997, S. 265) oder die Rechtsfrage als unklar offengelassen wurde (so Beilstein, Holding-, Domizil-, Hilfs- und Verwaltungsgesellschaften unter dem Steuerharmonisierungsgesetz, StR 1995, S. 572), bevor das Steuerharmonisierungsgesetz per 1. Januar 2000 für die Kantone verbindlich wurde, ändert nichts daran, dass heute Einmütigkeit herrscht.

2.3. Die einheitliche Lehrmeinung folgt der harmonisierungsrechtlichen Konzeption auf dem Gebiet des Geschäftsvermögens: Kapitalgewinne zählen zu den steuerbaren Einkünften der Selbständigerwerbenden (vgl. Art. 8 Abs. 1 StHG) und gehören zum Reingewinn juristischer Personen (vgl. Art. 24 Abs. 1 lit. b StHG). Nichts Gegenteiliges kann daraus abgeleitet werden, dass Art. 28 Abs. 3 lit. a StHG hinsichtlich des Beteiligungsabzugs zwischen (periodischen) Erträgen sowie Kapital- und Aufwertungsgewinnen aus Beteiligungen unterscheidet. Diese Unterscheidung ist darin begründet, dass für den Beteiligungsabzug auf Kapitalgewinnen andere Regeln gelten als für die periodischen Erträge (vgl. Art. 28 Abs. 1 und Abs. 1bis StHG).

2.3.1. Die gesetzgeberische Absicht hinter Art. 28 Abs. 2 Satz 2 StHG ist es, hinsichtlich der Grundstücke, die von Holdinggesellschaften gehalten werden, die wirtschaftliche Doppelbelastung herzustellen (vgl. Art. 7 Abs. 1 Satz 3 StHG), was die Besteuerung der Kapitalgewinne folgerichtig einschliesst (vgl. von Ah/Fischer, in: Zweifel/Beusch, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl. 2017, N. 121 zu Art. 28). Eine wirtschaftliche Drei- oder Mehrfachbelastung wie bei Beteiligungen kann gar nicht eintreten (vgl. Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer vom 25. Mai 1983, BBl 1983 III 1 ff., S. 118).

2.3.2. Gemäss Art. 23 Abs. 4 Satz 1 StHG unterliegen sogar bestimmte juristische Personen, die von den ordentlichen Gewinn- und Kapitalsteuern befreit sind, in jedem Fall der Grundstücksgewinnsteuer. Es wäre sachlich nicht begründbar, wenn Holdinggesellschaften zwar wie eine normale Kapitalgesellschaft die laufenden Grundstückserträge, nicht aber die Wertsteigerungen oder -vermehrungen versteuern müssten, die auch als "unverdienter" (Wert-) Zuwachs charakterisiert werden (vgl. Urteile 2C 357/2017 vom 22. Februar 2018 E. 3.4; 2C 419/2017 vom 19. Februar 2018 E. 3.3.2).

2.4. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin entspricht § 127 Abs. 4 DStG/FR, der die Erhebung der Steuer auf den Liegenschaftsgewinnen von Holdinggesellschaften vorbehält, daher den Vorgaben von Art. 28 Abs. 2 Satz 2 StHG. Die Kantonale Steuerverwaltung Freiburg hat den Veräusserungsgewinn aus der Liegenschaft im Kanton Freiburg zu Recht mit der kantonalen Gewinnsteuer erfasst.

3.

Was die Beschwerdeführerin ansonsten gegen die im Kanton Freiburg erhobene Gewinnsteuer vorträgt, ist nicht stichhaltig.

3.1. Die Beschwerdeführerin beanstandet, dass sie aufgrund des Liegenschaftenbesitzes im Kanton Freiburg wie eine ordentliche Gesellschaft besteuert werde, mit der Ausnahme, dass ihr der Beteiligungsabzug verwehrt werde.

In der Sache kritisiert die Beschwerdeführerin damit die Regelung von Art. 28 Abs. 2 StHG, welche für Holdinggesellschaften genau diese Besteuerungsweise ausdrücklich vorschreibt: Das Holdingprivileg kennt einerseits keinen Beteiligungsabzug und statuiert andererseits, dass Erträge aus schweizerischem Grundeigentum - also Erträge aus Liegenschaften im Sitzkanton und in Spezialsteuerdomizilen - zum ordentlichen Tarif besteuert werden. Wenn die Beschwerdeführerin konsequent nach den Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes besteuert wird, liegt darin keine Verletzung von Bundesrecht.

3.2. Die Beschwerdeführerin führt ins Feld, dass eine Holdinggesellschaft, die nur im Kanton Freiburg steuerpflichtig ist, auf das Holdingprivileg verzichten und sich ordentlich besteuern lassen kann. Davon möchte die Beschwerdeführerin profitieren: In der vorliegenden Konstellation hätte sie ohne Holdingprivileg aufgrund des überschüssenden Beteiligungsabzugs im Kanton Freiburg keine Gewinnsteuern zu bezahlen.

3.2.1. Die Beschwerdeführerin übergibt dabei, dass sie vom Recht, im Sitzkanton auf das Holdingprivileg zu verzichten, gerade keinen Gebrauch gemacht hat. Da ohne Holdingprivileg auch schweizweit dessen steuerlichen Vorteile - namentlich der tiefere Kapitalsteuersatz - wegfallen, hat die Beschwerdeführerin in der Steuererklärung 2016 für den Kanton Basel-Landschaft mit Bedacht das Holdingprivileg beantragt (vgl. zur Kapitalsteuer §§ 60 ff. des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Basel-Landschaft [StG/BL; SGS 331]). Derart kommt auf dem steuerbaren Kapital von Fr. 237'389'261.-- ein Steuersatz von 0,2 Promille (vgl. § 63 Abs. 1 StG/BL für Holdinggesellschaften) statt 2,75 Promille bis 3,75 Promille (vgl. § 62 StG/BL, der unter anderem für Beteiligungsgesellschaften gilt) zur Anwendung.

3.2.2. Die Forderung der Beschwerdeführerin, nur im Sitzkanton als Holdinggesellschaft besteuert zu werden, würde auf eine Privilegierung interkantonaler Holdinggesellschaften hinauslaufen und widerspricht dem Gesetz. Der Vorbehalt von Art. 28 Abs. 2 Satz 2 StHG für Holdinggesellschaften erstreckt sich nämlich ausdrücklich auf Erträge aus schweizerischem Grundeigentum.

4.

Das Kantonsgericht erwog im angefochtenen Urteil, dass die Beschwerdeführerin im Steuerjahr 2016 eine gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende steuerliche Schlechterstellung erfahren würde, wenn es sich bei ihr um eine Beteiligungsgesellschaft im Sinn von Art. 28 Abs. 1 StHG handeln würde. Dies begründet die Vorinstanz mit der Ansicht, die Erhebung einer Steuer auf dem Immobilienertrag durch den Kanton Freiburg führe dazu, dass die Gesellschaft aufgrund ihrer Steuerpflicht im Kanton Basel-Landschaft und Kanton Freiburg, stärker besteuert würde.

4.1.1 Aus dieser hypothetischen Erwägung der Vorinstanz kann die Beschwerdeführerin nichts für sich herleiten, weil sie gerade keine Beteiligungsgesellschaft gemäss Art. 28 Abs. 1 StHG ist, sondern im Sitzkanton den Antrag auf Holdingbesteuerung gemäss Art. 28 Abs. 2 StHG gestellt hat. Damit untersteht sie für die Erträge aus schweizerischem Grundeigentum der ordentlichen Besteuerung.

4.1.2 Eine Schlechterstellung als interkantonale Holdinggesellschaft liegt ebenso nicht vor. Wie die Vorinstanz zutreffend darlegt, würde der Veräusserungsgewinn aus der Liegenschaft im Kanton Freiburg gleichermassen dem ordentlichen Tarif der Gewinnsteuer unterliegen, wenn die Beschwerdeführerin als Holdinggesellschaft nur im Kanton Freiburg steuerpflichtig wäre.

5.

Nach dem Dargelegten ist die Beschwerde abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Dem Kanton Freiburg, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 1 und Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 3'500.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Kantonsgericht des Kantons Freiburg, Steuergerichtshof, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 19. März 2019

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Zollinger