

Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz Kammer II



II 2019 22

Entscheid vom 18. November 2019

Besetzung

lic.iur. Achilles Humbel, Präsident
Dr.oec. Andreas Risi, Richter
Dr.iur. Frank Lampert, Richter
Dr.iur. Thomas Twerenbold, Gerichtsschreiber

Parteien

A. _____ AG,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch ...,

gegen

Kantonale Steuerkommission, Bahnhofstrasse 15,
Postfach 1232, 6431 Schwyz,
Vorinstanz,

Gegenstand

Grundstückgewinnsteuer (Veranlagungsverfügung vom 21.8.2015)

Sachverhalt:

A. Die A._____ AG mit Sitz in U._____/LU (inzwischen V._____/LU) bezweckt gemäss Handelsregistereintrag unter anderem den An- und Verkauf sowie Vermietung und Verwaltung von Liegenschaften, die Erbringung von Architektur- und Ingenieurleistungen sowie Planung und Erstellung von Bauten aller Art als General- und Totalunternehmerin usw. (vgl. www.zefix.ch). Die steuerpflichtige Gesellschaft hält Liegenschaften in verschiedenen Kantonen, hat über mehrere Jahre hinweg (nachweislich von 2010 bis 2017) zahlreiche Liegenschaftskäufe und -verkäufe getätigt (vgl. Einspracheakten act. 11 = Bf-act. 4), und qualifiziert insofern unumstritten als gewerbsmässige Liegenschaftenhändlerin (vgl. angefochtener Einspracheentscheid, Erw. 4.3).

B. Mit öffentlich beurkundetem Vertrag veräusserte die steuerpflichtige Gesellschaft am 12. September 2013 die Liegenschaft GB-Nr. xxx W._____/SZ, im Dorf (Wohn/Geschäftshaus Assek.Nr. yyy, B._____platz .../..., Gewerbe/Industriegebäude Assek.Nr. zzz, übrige befestigte Fläche, Garten), zu einem Kaufpreis von Total Fr. 6'100'000.-- (vgl. Steuerakten act. 38 ff.). Das Grundstück war am 2. August 2011 der steuerpflichtigen Gesellschaft im Rahmen einer Umstrukturierung (Aufschub der Besteuerung, kein Besitzesdauerunterbruch) vom alleinigen Aktionär und Verwaltungsrat übertragen worden (vgl. Steuerakten act. 5 ff.), welcher seinerseits das Grundstück ursprünglich am 1. Oktober 2003 zu einem Preis von Fr. 1'800'000.-- erworben hatte (vgl. Steuerakten act. 10 f.; angefochtener Einspracheentscheid, Erw. 3.1). Die markante Wertsteigerung und der verhältnismässig hohe Verkaufsgewinn resultierte gemäss der steuerpflichtigen Gesellschaft daraus, dass von dieser «massgebende Entwicklungstätigkeiten» ausgeübt worden seien, und unter anderem das Dachgeschoss von einer altherkömmlichen Nutzung als Mansarde/Wäscheplatz/Estrich in eine sehr komfortable 6.5-Zimmer-Dachwohnung ausgebaut worden sei (Beschwerdeschrift, S. 3).

C. Mit Veranlagungsverfügung (Verkaufsfall-Nr.: VO-2013-1107) vom 21. August 2015 veranlagte die Steuerverwaltung die steuerpflichtige Gesellschaft für die Veräusserung des vorerwähnten Grundstücks mit einem Grundstücksgewinn von Fr. 3'124'663.-- (Verkaufserlös Fr. 5'951'691 abzüglich Anlagekosten Fr. 2'824'956 abzüglich Freibetrag Fr. 2'000) und einem Steuerbetrag von Fr. 727'825.-- (vgl. Steuerakten act. 1 = Bf-act. 3).

D. Gegen die Veranlagungsverfügung liess die steuerpflichtige Gesellschaft mit Eingabe vom 25. September 2015 Einsprache bei der kantonalen Steuerkommission (StK) erheben (vgl. Einspracheakten act. 101 ff.). Mit Einspracheent-

scheid (Entscheid Nr. 114/2016) vom 23. Januar 2019 hiess die kantonale Steuerkommission die Einsprache teilweise gut, bestätigte jedoch die Verweigerung der Grundstückgewinnsteuer und der direkten Bundessteuer als abzugsfähige Aufwendungen (vgl. Einspracheakten act. 1 ff. = Bf-act. 1).

E. Gegen den Einspracheentscheid der kantonalen Steuerkommission vom 23. Januar 2019 (Versand: 28.01.2019) lässt die steuerpflichtige Gesellschaft mit Schreiben vom 25. Februar 2019 (Postaufgabe am gleichen Tag) rechtzeitig Beschwerde beim Verwaltungsgericht einreichen und folgende Anträge stellen:

1. Der Entscheid der Vorinstanz sei aufzuheben.
2. Der steuerbare Grundstückgewinn sei auf CHF 2'359'955 festzulegen. Die Grundstückgewinnsteuer und direkte Bundessteuer in der Höhe von total CHF 749'640 seien vom steuerbaren Gewinn in Abzug zu bringen.
3. Eventualiter sei der steuerbare Grundstückgewinn auf CHF 2'522'640 festzulegen. Die Grundstückgewinnsteuer in der Höhe von CHF 586'955 sei vom steuerbaren Gewinn in Abzug zu bringen.
4. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Kantons Schwyz.

F. Die Vorinstanz beantragt mit Vernehmlassung vom 6. März 2019 Abweisung der Beschwerde unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführerin.

Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.1. Gemäss § 104 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Schwyz (StG/SZ; SRSZ 172.200) vom 9. Februar 2000 unterliegen Gewinne aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken des Privat- und Geschäftsvermögens oder von Anteilen an solchen der Grundstückgewinnsteuer. Die Steuerpflicht wird durch jede Veräusserung begründet, mit der Eigentum an Grundstücken oder Anteilen an solchen übertragen wird (§ 106 Abs. 1 StG/SZ). Nach § 113 Abs. 1 StG/SZ entspricht der Grundstückgewinn dem Betrag, um den der Veräusserungserlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt.

1.2. Die anrechenbaren Aufwendungen werden in § 116 Abs. 1 StG/SZ an sich abschliessend aufgezählt. Bei gewerbmässig mit Liegenschaften handelnden juristischen Personen kann gestützt auf § 116 Abs. 1 Bst. f StG/SZ die Grundstückgewinnsteuer als Aufwand geltend gemacht werden, sofern diese auf deren Berücksichtigung bei der Gewinnsteuer verzichten.

Nach § 116 Abs. 1a StG/SZ bleiben allerdings die weiter gehenden, nach interkantonaem Recht zu berücksichtigenden Aufwendungen vorbehalten. Sie können auch von innerkantonalen Liegenschaftenhändlern geltend gemacht werden.

Nach der Praxis der Steuerverwaltung Schwyz handelt es sich bei diesen weiter gehenden Aufwendungen zum einen um Aufwandüberschüsse (zufolge über den Ertrag entstandener Gewinnungskostenüberschüssen und Schuldzinsen) und zum anderen um pauschale Unkostenanteile (zu den weiter gehenden Verlustverrechnungsmöglichkeiten nach interkantonaem Steuerrecht vgl. § 119 Abs. 4 StG/SZ).

1.3. § 116 Abs. 1 Bst. f StG/SZ (Sonderbestimmung zur direkten Anrechnung der Grundstückgewinnsteuer), § 116 Abs. 1a StG/SZ (Ausweitung der Anrechnung von Aufwendungen analog interkantonaem Recht/Gleichstellung von inner- und ausserkantonalen Liegenschaftenhändlern) und auch § 119 Abs. 4 StG/SZ (Ausweitung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten analog interkantonaem Recht auf alle im Kanton wohnhaften Grundeigentümer) sind (neu) mit der Teilrevision Steuergesetz per 2010 eingefügt worden.

1.3.1. Im erläuternden Bericht zur Vernehmlassungsvorlage 15. April 2008 wurde zu § 116 Abs. 1 Bst. f (neu) StG/SZ ausgeführt, in der Regel könnten die interkantonal zu berücksichtigenden Aufwendungen im grundstückgewinnsteuerlichen Veranlagungsverfahren sofort und unbürokratisch abgerechnet werden. Eine Ausnahme bilde jedoch die schliesslich zu entrichtende Grundstückgewinnsteuer, welche bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen bereits vorweg grundstückgewinnsteuerlich als Aufwand anzurechnen sei. Gemäss der interkantonalen Rechtsprechung zu den Aufwendungen einer gewerbsmässig mit Liegenschaften handelnden juristischen Person sei dieser Steuerbetrag bei der Ermittlung des steuerbaren Grundstückgewinnes nämlich dann als Aufwand anzurechnen, wenn der Steuerbetrag gewinnsteuerlich mangels Ertrag nicht geltend gemacht werden können. Die Abklärung dieser Vorfrage, d.h. die Bestimmung des gewinnsteuerlich massgeblichen Liegenschaftsertrages könne in solchen Fällen sehr komplex und damit administrativ aufwendig sein. Neu solle deshalb die zu entrichtende Grundstückgewinnsteuer bei gewerbsmässig mit Liegenschaften handelnden juristischen Personen generell bereits bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer als Aufwand geltend gemacht werden können, sofern diese auf deren Berücksichtigung bei der Gewinnsteuer verzichteten. Dies führe sowohl bei der Steuerverwaltung als auch bei den juristischen Personen zu einer administrativen Entlastung.

1.3.2. Mit § 116 Abs. 1a (neu) StG/SZ wollte man gemäss dem erläuternden Bericht zur Vernehmlassungsvorlage vom 15. April 2008 berücksichtigen, dass nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts für die Besteuerung des Grundeigentums insbesondere für interkantonale Liegenschaftenhändler verschiedene, aus dem Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV) abgeleitete Ausscheidungsregeln gelten würden. So müsse etwa der Liegenschaftskanton einen – in der Regel pauschal festgelegten – Anteil an den mit dem An- und Verkauf der Liegenschaft verbundenen allgemeinen Unkosten des Liegenschaftenhändlers am Hauptsitz übernehmen. Diese Aufwendungen habe bisher ein im Kanton Schwyz wohnhafter gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler bei der Veräusserung einer innerkantonalen Liegenschaft im Rahmen der Grundstückgewinnsteuerberechnung nicht geltend machen können. Neu sollten nun alle Aufwendungen, welche auf Grund der interkantonalen Vorgaben zu berücksichtigen seien, bei analogen innerkantonalen Verhältnissen ebenfalls geltend gemacht werden können, mithin solle der innerkantonale dem ausserkantonalen Liegenschaftenhändler gleichgestellt werden.

2.1. Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die steuerpflichtige Gesellschaft dem gewerbsmässigen Liegenschaft nachgeht (vgl. angefochtener Einspracheentscheid, Erw. 4.3). Die Vorinstanz vertritt jedoch die Auffassung, hinsichtlich der Begriffsbestimmung des Liegenschaftenhändlers sei nicht zuletzt von Bedeutung, ob die Grundstücke zum Anlage- oder zum Umlaufvermögen gehörten (mit Hinweis auf BGE 111 Ia 220 Erw. 2d S. 226 f. m.w.Hinw.). Es wird argumentiert, wenn im interkantonalen Steuerrecht für die anzurechnenden allgemeinen Unkosten („Händlerpauschale“) nur die auf den Handelsbestand, nicht aber die auf den Anlagebereich entfallenden Kosten berücksichtigt würden (Urteil des BGer 2C_689/2010 vom 4.4.2011 Erw. 2.2 u. 2.3, in: ASA 80, S. 361 ff.), könne daraus im Umkehrschluss (e contrario) geschlossen werden, dass bei der Veräusserung eines Grundstücks aus dem Anlagebereich keine Händlerpauschale zustehe. Da sich die Voraussetzungen für den Abzug der Grundstückgewinnsteuer nach den gleichen Kriterien bestimmten, sei der Praxis der Abteilung Spezialsteuern der Steuerverwaltung Schwyz zuzustimmen, wonach bei Veräusserung von Grundstücken aus dem Anlagebereich die Grundstückgewinnsteuer nicht geltend gemacht werden könne (vgl. angefochtener Einspracheentscheid, Erw. 4.2). Im vorliegenden Fall würden neben der jahrelangen Bilanzierung als Anlagevermögen auch die Vornahme ordentlicher Abschreibungen und die relativ lange Besitzesdauer für Anlagevermögen sprechen. Im Übrigen sei der Nachweis für das Vorliegen von Umlaufvermögen nicht erbracht worden (vgl. angefochtener

Einspracheentscheid, Erw. 4.3). Deshalb könne die Grundstückgewinnsteuer nicht als Aufwendung geltend gemacht werden.

2.2. Die steuerpflichtige Gesellschaft beruft sich demgegenüber darauf, dass sie wiederholt als gewerbsmässige Liegenschaftenhändlerin tätig gewesen sei. Auch bei der hier fraglichen und strittigen Liegenschaft habe sie „massgebende Entwicklungstätigkeiten“ ausgeübt. Aus dem Gesetzeswortlaut sei nicht ersichtlich, dass es sich um Liegenschaften des Umlaufvermögens handeln müsse. Gemäss Gesetzeswortlaut und Systematik sei der Abzug gleich zu behandeln wie die anderen Abzüge. Der Verweis auf die Rechtsprechung zu interkantonalen Sachverhalten sei „steuersystematisch“ nicht korrekt. Im vorliegenden Fall handle es sich um eine „gewerbsmässige Veräusserung“ bei einer unbestritten als gewerbsmässige Liegenschaftenhändlerin tätigen juristischen Person. Es würden praktische alle vom Bundesgericht angewendeten Kriterien zur Beurteilung eines gewerbsmässigen Liegenschaftenshandels erfüllt. Da sie unbestritten wiederholt als gewerbsmässige Liegenschaftenhändlerin aufgetreten sei, erfülle sie die Voraussetzungen für den Abzug der Grundstückgewinnsteuer. Dies unabhängig davon, ob die Liegenschaft als Anlage-, Umlauf- oder als eigengenutzte Betriebsliegenschaft qualifiziere. Massgebend sei einzig der Verwendungszweck der Liegenschaft. Deshalb stehe die Zuordnung nicht ein für alle Mal (statisch) fest. Anders würde es sich allenfalls bei einer Veräusserung einer eigens genutzten Betriebsliegenschaft verhalten, was hier allerdings nicht der Fall sei.

2.3. Vorab muss festgehalten werden, dass entgegen der Meinung der Vorinstanz dem Urteil des BGer 2C_689/2010 vom 4. April 2011 Erw. 2.2 u. 2.3 nicht zu entnehmen ist, dass bei Veräusserung eines Grundstücks aus dem Anlagebereich keine Händlerpauschale zustehen würde (genau das Gegenteil scheint der Fall zu sein, wenn vom Bundesgericht bei der Händlerpauschale auch der Verkauf früherer Anlageobjekte bei der Berechnung der Bezugsgrösse der mit der Händlertätigkeit zusammenhängenden Auslagen als relevant erachtet wird). Entsprechend kann daraus auch nicht mit Analogieschluss (per analogiam) abgeleitet werden (vgl. angefochtener Einspracheentscheid, Erw. 4.2), dass bei Veräusserung von Grundstücken aus dem Anlagebereich die Grundstückgewinnsteuer nicht geltend gemacht werden könne.

Wie die Entstehungsgeschichte von § 116 Abs. 1 Bst. f StG/SZ deutlich macht (vgl. Erw. 1.3.1 vorne), geht es bei der Sonderbestimmung zur direkten Anrechnung der Grundstückgewinnsteuer in erster Linie um eine administrative Entlastung im grundstückgewinnsteuerlichen Veranlagungsverfahren,

insbesondere weil bei gewerbsmässig mit Liegenschaften handelnden juristischen Personen nach interkantonalem Steuerrecht gegebenenfalls eine Verpflichtung des Kantons der gelegenen Sache besteht, die zu entrichtende Grundstückgewinnsteuer unter bestimmten Voraussetzungen grundstückgewinnsteuerlich zum Abzug zuzulassen (vgl. dazu insbesondere Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil, Interkantonale Doppelbesteuerung, Systematische Entscheidsammlung, Band 4, § 9, II Nr. 18; Bger. 27.4.1996 i.S. X. AG = BGE 92 I 198). Dementsprechend muss die Frage, ob gestützt auf § 116 Abs. 1 Bst. f StG/SZ die Grundstückgewinnsteuer im grundstückgewinnsteuerlichen Veranlagungsverfahren vorweg grundstückgewinnsteuerlich anrechenbar ist, deshalb in erster Linie auch entsprechend dem interkantonalen Recht bzw. den für interkantonale Liegenschaftenhändler geltenden bundesgerichtlichen Grundsätzen beurteilt werden.

Bei der Frage der Qualifikation für die interkantonale Steuerauscheidung ist grundsätzlich die tatsächliche Verwendung im Veräusserungszeitpunkt massgebend (vgl. BGE 131 I 249 vom 19.11.2004 Erw. 2.1 S. 252). Werden ursprünglich als Anlagevermögen zu qualifizierende Liegenschaften veräussert, dann wechseln sie automatisch ihre Funktion und werden sie zu Umlaufvermögen (entsprechend auch Urteil des BGer 2C_107/2011 vom 2.4.2012 Erw. 4.3 betreffend Ersatzbeschaffung im gemischten Immobilienhandels- und -verwaltungsbetrieb, in: RDAF 2012 II 539, StE 2012 B 23.5 Nr. 6, StR 67/2012 S. 443; anders bei Betriebsliegenschaften, welche ihre Eigenschaft bis zum Zeitpunkt der Veräusserung beibehalten: BGE 131 I 249 vom 19.11.2004 Erw. 2.1 bestätigt in Urteil des BGer 2P.141/2004 vom 18.4.2005 Erw. 3.6).

Für den vorliegenden Fall ergibt sich daraus deshalb Folgendes: Ob die Liegenschaft ursprünglich als reine Kapitalanlageliegenschaft zu qualifizieren war oder (stets) zum Handelsbestand der unter anderem (unbestritten) gewerbsmässig mit Liegenschaften handelnden steuerpflichtigen Gesellschaft gehörte, spielt hier aufgrund der gegebenen Verhältnisse keine Rolle. Denn auch wenn davon ausgegangen wird, dass die Liegenschaft ursprünglich als reine Kapitalanlageliegenschaft zu qualifizieren war, kann es aufgrund der gegebenen Verhältnisse als erstellt gelten, dass die steuerpflichtige Gesellschaft die Liegenschaft jedenfalls in Ausnützung ihrer Kenntnisse im Immobilienhandel und auf dem Immobilienmarkt als Immobiliengesellschaft, d.h. als Liegenschaftenhändlerin veräussert hat (vgl. entspr. auch BGE 120 Ia 361 vom 2.12.1994 Erw. 3b S. 364 f.). Damit steht aber aufgrund der Massgeblichkeit der

tatsächlichen Verwendung der Liegenschaft entsprechend den für interkantonale Liegenschaftenhändler geltenden bundesgerichtlichen Grundsätzen fest, dass die Liegenschaft jedenfalls (spätestens) im Zeitpunkt der Veräusserung ihre Funktion gewechselt hat und zu Umlaufvermögen geworden ist, weshalb die Grundstückgewinnsteuer im grundstückgewinnsteuerlichen Veranlagungsverfahren auch gestützt auf § 116 Abs. 1 Bst. f StG/SZ vorweg grundstückgewinnsteuerlich als Aufwendung anrechenbar sein muss, sofern auf deren Berücksichtigung bei der Gewinnsteuer verzichtet wird.

3.1. Der grundstückgewinnsteuerlichen Anrechnung der anteiligen direkten Bundessteuer hält die Vorinstanz sodann entgegen, dass sich § 65 Abs. 1 Bst. a StG/SZ, wonach für juristische Personen Steuern zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören, auf die Veranlagung der ordentlichen Gewinnsteuer beziehe. Auf die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer anwendbar sei hingegen § 116 Abs. 1 Bst. f und Abs. 1a StG, woraus sich jedoch kein Anspruch auf Abzug der direkten Bundessteuer ergebe. Im Vergleich zu dieser Regelung sei § 221 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kantons Zürich (StG/ZH; LS 631.1) vom 8. Juni 1997 offener formuliert: Danach können natürliche und juristische Personen, welche mit Liegenschaften handeln, weitere mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen geltend machen, soweit sie auf deren Berücksichtigung bei der Einkommen- oder Gewinnsteuer ausdrücklich verzichtet haben. Diese „weiteren“ Aufwendungen seien im Zürcher Steuergesetz nicht näher definiert oder abgegrenzt. Eine solch offene Formulierung kenne das Schwyzer Steuergesetz indessen nicht. Vielmehr seien nach der Schwyzer Steuergesetzgebung nur ausdrücklich genannte Aufwendungen abzugsfähig, wozu die direkte Bundessteuer nicht gehöre. Auch gestützt auf die Rechtsprechung zur interkantonalen Doppelbesteuerung könne die direkte Bundessteuer bei der Grundstückgewinnsteuer nicht in Abzug gebracht werden. Das Bundesgericht habe sich bis anhin nicht präjudiziell dazu ausgesprochen, ob der Liegenschaftskanton verpflichtet sei, dem interkantonalen Liegenschaftenhändler die für den Veräusserungsgewinn geschuldete direkte Bundessteuer insoweit bei der Grundstückgewinnsteuer gewinnmindernd anzurechnen, als sie ausscheidungsrechtliche auf den Liegenschaftskanton entfalle. Demnach könne die direkte Bundessteuer nicht als Aufwendung geltend gemacht werden.

3.2. Die steuerpflichtige Gesellschaft stützt sich ihrerseits beim Antrag betreffend Abzug der direkten Bundessteuer auf die Regelung von § 116 Abs. 1a StG/SZ, wonach die weiter gehenden, nach interkantonalem Recht zu berücksichtigenden Aufwendungen vorbehalten bleiben. Es wird argumentiert, zu

den weiteren Aufwendungen gehörten auch die auf dem Grundstücksgewinn anfallenden direkten Bundessteuern. Der Anteil der direkten Bundessteuer, welcher auf dem Wertzuwachsgegninn anfalle, müsse aus steuersystematischen Gründen auch dort in Abzug gebracht werden können. Somit könne auch vermieden werden, dass der Anteil der direkten Bundessteuer, welcher auf den Wertzuwachsgegninn zurückzuführen sei, von einer anderen Steuer (in der Regel der kantonalen direkten Gewinnsteuer) oder aber auch von einem anderen Kanton (bei Vorliegen eines Ausscheidungsverlustes) in Abzug gebracht werden müsse. Aus der Sicht der steuerpflichtigen Gesellschaft wäre es „systemfremd“, wenn andere Steuerarten oder andere Kantone den Anteil der direkten Bundessteuer auf dem Wertzuwachsgegninn übernehmen müssten. Hier müsse das monistische System zugunsten des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit durchbrochen werden. Der Kanton Zürich zum Beispiel setze dies mit einer eigenen gesetzlichen Norm um (§ 221 Abs. 2 StG/ZH). Dort seien denn auch nach gängiger Praxis bei gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlern (Anm. Verfasser: nur juristische Personen) sowohl die Grundstückgewinnsteuer als auch die direkte Bundessteuer abzugsfähig.

3.3. Die direkte (vorbehaltlose) vorgängige Anrechnung im grundstückgewinnsteuerlichen Veranlagungsverfahren (auch) der anteiligen direkten Bundesteuer als Aufwendung bei der Grundstückgewinnsteuer muss im Steuerrecht des Kantons Schwyz aufgrund der abschliessenden Aufzählung der absetzbaren Aufwendungen in § 116 Abs. 1 StG/SZ und mangels Erwähnung in § 116 Abs. 1 Bst. f StG (Sonderbestimmung zur direkten Anrechnung der Grundstückgewinnsteuer) grundsätzlich als ausgeschlossen gelten. Nach der gesetzlichen Systematik ist klar, dass ansonsten sämtliche (direkten und indirekten) inländischen Steuern bei der Gewinnsteuer juristischer Personen zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören (vgl. § 65 Abs. 1 Bst. a StG/SZ). Im Kanton Zürich können demgegenüber mit Liegenschaften handelnde juristischen Personen (neben der Grundstückgewinnsteuer; vgl. Entscheid des VGer ZH SB.2003.00062 vom 28.4.2004, in: RB 2004 Nr. 106, S. 197 ff.) auch die anteilige direkte Bundessteuer (vgl. Entscheid des VGer ZH SB.2003.00075 vom 20.10.2004, in: RB 2004 Nr. 107, S. 201 ff.) bei der Grundstückgewinnsteuer abziehen, weil im zürcherischen Grundstückgewinnsteuerrecht nach § 221 Abs. 2 StG/ZH natürliche und juristische Personen, welche mit Liegenschaften handeln, generell die (Wahl-) Möglichkeit haben, weitere mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen geltend zu machen, soweit sie auf deren Berücksichtigung bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer ausdrücklich verzichtet haben. Insofern besteht jedoch ein wesentlicher Unterschied und ist die diesbezügliche

Rechtslage des Kantons Schwyz nicht mit derjenigen des Kantons Zürich vergleichbar.

Vorbehalten bleiben im schwyzerischen Grundstückgewinnsteuerrecht gemäss § 116 Abs. 1a StG/SZ die weiter gehenden, nach interkantonalem Recht zu berücksichtigenden Aufwendungen. Diesbezüglich weist die Vorinstanz jedoch zu Recht darauf hin, dass das Bundesgericht sich bis anhin nicht präjudiziell dazu ausgesprochen habe, ob der Liegenschaftskanton verpflichtet sei, dem interkantonalen Liegenschaftshändler die für den Veräusserungsgewinn geschuldete direkte Bundessteuer insoweit bei der Grundstückgewinnsteuer gewinnmindernd anzurechnen, als sie ausscheidungsrechtlich auf den Liegenschaftskanton entfalle. Dazu besteht grundsätzlich auch kein Anlass, denn nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung darf die Ausgestaltung des kantonalen Systems der Besteuerung von Grundstückgewinnen nur nicht dazu führen, dass eine dem Liegenschaftskanton zugewiesene Aufwendung von einem anderen Kanton übernommen werden muss oder überhaupt nicht zum Steuerabzug zugelassen wird. Dass dem so wäre, weil im Steuerrecht des Kantons Schwyz die Möglichkeit einer direkten (vorbehaltlosen) vorgängigen Anrechnung der direkten Bundessteuer als Aufwendung bei der Grundstückgewinnsteuer nicht vorgesehen ist, ist indessen nicht ersichtlich.

Das schliesst selbstverständlich nicht aus, dass nach interkantonalem Recht unter Umständen dennoch eine (indirekte) gewinnmindernde Anrechnung der direkten Bundessteuer bei der Grundstückgewinnsteuer zu erfolgen hat (und zwar gegebenenfalls auch nicht nur des auf den Wertzuwachsgeinn entfallenden Steuerbetrags), soweit der Steuerbetrag gewinnsteuerlich mangels Ertrag nicht geltend gemacht werden kann. Das ändert jedoch nichts daran, dass die Regelung von § 116 Abs. 1a StG/SZ (Ausweitung der Anrechnung von Aufwendungen analog interkantonalem Recht/Gleichstellung von inner- und ausserkantonalen Liegenschaftshändlern) keine gesetzliche Grundlage darstellt, welche es Liegenschaftshändlern (gegebenenfalls nur juristische Personen) generell erlauben würde, dass auch die direkte Bundessteuer (wie die Grundstückgewinnsteuer gemäss § 116 Abs. 1 Bst. f. StG/SZ) vorgängig direkt bei der Grundstückgewinnsteuer grundstückgewinnsteuerlich in Abzug gebracht werden könnte. Insbesondere bezweckt die Bestimmung keine Anrechnung von Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer aus rein steuersystematischen Gründen oder eine Annäherung an das dualistische Grundstückgewinnsteuersystem.

Insofern führen auch die steuersystematischen Überlegungen der steuerpflichtigen Gesellschaft nicht dazu, dass (zusätzlich zur Grundstückgewinnsteuer) die

anteilige direkte Bundessteuer (vollumfänglich oder auch nur im Umfang des auf den Wertzuwachsgegninn entfallenden Steuerbetrags) als Aufwendung bei der Grundstückgegninnsteuer anrechenbar wäre. Wenn die steuerpflichtige Gesellschaft der Meinung ist, dass die direkte Bundessteuer jedenfalls zumindest auf dem Wertzuwachsgegninn (d.h. ohne Buchgegninn bzw. «wieder eingebrachte» Abschreibungen) bei der Grundstückgegninnsteuer anrechenbar sein müsse, kann dem zwar eine gewisse «Steuerlogik» nicht abgesprochen werden. Die direkte Bundessteuer auf dem Wertzuwachsgegninn steht im Prinzip (wirtschaftlich) genauso wie die Grundstückgegninnsteuer im Zusammenhang mit dem An- und Verkauf der Liegenschaft. Damit wird jedoch ausser Acht gelassen, dass es den Kantonen nach Art. 12 Abs. 4 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) vom 14. Dezember 1990 unbenommen ist, alle Grundstückgegninne nach dem monistischen System einer Grundstückgegninnsteuer zu unterwerfen, und damit auch die Gegninne aus der Veräusserung von im Geschäftsvermögen liegenden Grundstücken von juristischen Personen gleichermassen mit einer besonderen (Spezial-) Einkommenssteuer (Objektsteuer) zu erfassen (sog. monistisches «Zürcher» System, dem auch der Kanton Schwyz folgt). Dabei verfügen die Kantone nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts auch über einen gewissen Gestaltungsspielraum, welche Aufwendungen sie für die Zwecke der Grundstückgegninnsteuer zur Anrechnung zulassen wollen (vgl. statt vieler Urteil des BGer 2C_848/2018 vom 22.8.2019 i.S. A.Immoblien AG gegen Steuerverwaltung des Kantons Schwyz Erw. 2.2.).

Entsprechend steht den Kantonen im Rahmen der Abgrenzung zwischen der Grundstückgegninnsteuer und der ordentlichen Gegninnsteuer die Möglichkeit zu, die Objektsteuer anstatt bei der Gegninnsteuer erlösmindernd bei der Grundstückgegninnsteuer zu berücksichtigen. Vorbehältlich des interkantonalen Rechts (vgl. dazu insbesondere Oertli/Zigerlig, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Kommentar zum Interkantonalen Steuerrecht, 1. Aufl. 2011, § 33 N 37 und N 115 mit weiteren Hinweisen) besteht jedoch keine Verpflichtung, die auf dem Grundstückgegninn erhobenen Steuern (Grundstückgegninnsteuer, direkte Gegninnsteuern) zum Abzug zuzulassen (vgl. dazu auch Kuhn/Guler, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 3. Aufl. 2017, Art. 25 StHG N 19 mit Hinweisen). Vielmehr ist die Berücksichtigung der Steuern an sich dem Wesen der Grundstückgegninnsteuer fremd, weil die Grundstückgegninnsteuer als Objektsteuer auf die übrige wirtschaftliche Situation der steuerpflichtigen Person grundsätzliche keine Rücksicht nimmt. Dass die direkte Bundessteuer nicht als Aufwendung bei der Grundstückgegninnsteuer geltend gemacht werden kann, liegt daher im vom Steuerharmonisierungsgesetz (StHG)

vorgegebenen Gestaltungsspielraum des kantonalen Gesetzgebers. Daher stellt sich auch die Frage der Beseitigung einer Verfassungswidrigkeit nicht (siehe dazu auch Urteil des BGer 2C_747/2010 vom 7.10.2011 Erw. 4 u. 6.2 betreffend fehlender Verrechnungsmöglichkeit von Betriebsverlusten mit Grundstückgewinnen im innerkantonalen Verhältnis). Abgesehen davon drängt sich eine Durchbrechung des monistischen Systems zugunsten des Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) auch nicht auf, solange jedenfalls die Steuern von juristischen Personen bei der Gewinnsteuer als geschäftsmässig begründeter Aufwand zum Abzug gebracht werden können (vgl. § 65 Abs. 1 Bst. a StG/SZ). Ergibt sich hingegen bei der Gewinnsteuer ein Verlust, kann dieser bei der Grundstückgewinnsteuer mit dem Grundstückgewinn verrechnet werden (vgl. § 119 Abs. 4 StG/SZ). Es ist deshalb auch aus steuersystematischen Überlegungen nicht zu beanstanden, dass im Steuerrecht des Kantons Schwyz (monistisches System) die direkte Bundessteuer bei der Grundstückgewinnsteuer (vorbehältlich der weiter gehenden Verlustverrechnungsmöglichkeiten nach interkantonalen Recht) nicht als Aufwendung anrechenbar ist. Demnach hat die Vorinstanz zu Recht entschieden, dass die direkte Bundessteuer nicht direkt vorgängig bei der Grundstückgewinnsteuer als Aufwendung geltend gemacht werden kann.

4.1. Die Beschwerde erweist sich teilweise als begründet. Die Grundstückgewinnsteuer kann vom steuerbaren Grundstückgewinn in Abzug gebracht werden, sofern die steuerpflichtige Gesellschaft auf deren Berücksichtigung bei der Gewinnsteuer verzichtet. Die direkte Bundessteuer ist bei der Grundstückgewinnsteuer nicht als Aufwendung anrechenbar.

4.2. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat keine Partei vollständig obsiegt, weshalb die Kosten des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens nach Massgabe des Obsiegens und Unterliegens auf die Parteien zu verteilen sind (vgl. § 128 StG/SZ in Verb. mit § 72 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes [VRP; SRSZ 234.110] vom 6.7.1974).

Zudem hat die Vorinstanz der rechtlich vertretenen Beschwerdeführerin eine reduzierte Parteientschädigung auszurichten (§ 74 Abs. 1 VRP). Die Höhe der Parteientschädigung wird in Beachtung des kantonalen Gebührentarifs für Rechtsanwälte (GebTRA; SRSZ 280.411) vom 27. Januar 1975, der ordentlicherweise für das Honorar in Verfahren vor dem Verwaltungsgericht in § 14 GebTRA einen Rahmen von Fr. 300.-- bis Fr. 8'400.-- vorsieht sowie in § 2 GebTRA die Bemessungskriterien erwähnt, auf Fr. 1'800.-- (inkl. Barauslagen und MwSt) festgesetzt.

4.3. Die vorinstanzlichen Kosten des Verfahrens von Fr. 950.-- (davon gemäss angefochtenem Einspracheentscheid zwei Drittel zu Lasten der Einsprecherin) sind ebenfalls dem Verfahrensausgang entsprechend neu zu verlegen und gehen nunmehr noch zu einem Drittel (Fr. 316.65) zu Lasten der Einsprecherin und zu zwei Dritteln (Fr. 633.35) zu Lasten des Kantons Schwyz.

Für das Einspracheverfahren ist der Beschwerdeführerin zu Lasten der Vorinstanz ebenfalls eine reduzierte Parteientschädigung (inkl. Barauslagen und MwSt) zu entrichten (vgl. § 163 Abs. 1 StG/SZ in Verb. mit § 154 Abs. 1 StG/SZ bzw. § 55 der Vollzugsverordnung zum Steuergesetz [VVStG; SRSZ 172.211] vom 22.5.2001), welche in Beachtung der erwähnten Bemessungsgrundlagen und des Honorarrahmens von Fr. 200.-- bis Fr. 4'800.-- für die Vertretung in Rechtsmittelverfahren vor Verwaltungsbehörden (§ 15 GebTRA) auf Fr. 900.-- (inkl. Barauslagen und MwSt) festgesetzt wird.

Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:

1. In teilweiser Gutheissung der Beschwerde wird der angefochtene Einspracheentscheid aufgehoben und die Sache zu neuer Entscheidung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens vor der Vorinstanz von Fr. 950.-- werden neu verlegt und gehen zu einem Drittel (Fr. 316.65) zu Lasten der Einsprecherin und zu zwei Dritteln (Fr. 633.35) zu Lasten der Vorinstanz bzw. des Kantons Schwyz.

Der Beschwerdeführerin wird für das Einspracheverfahren zu Lasten der Vorinstanz bzw. des Kantons Schwyz eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 900.-- (inkl. Barauslagen und MwSt) zugesprochen.

2. Die Kosten für das verwaltungsgerichtliche Verfahren (Gerichtsgebühr, Kanzleikosten und Barauslagen) werden auf Fr. 2'500.-- festgesetzt und je zur Hälfte der Beschwerdeführerin (Fr. 1'250.--) und dem Kanton Schwyz (Fr. 1'250.--) auferlegt. Die Beschwerdeführerin hat am 6. März 2019 einen Kostenvorschuss von Fr. 2'500.-- geleistet, so dass ein Rückerstattungsanspruch im Umfang von Fr. 1'250.-- besteht. Auf die kantonsinterne Verrechnung wird verzichtet.

3. Der Beschwerdeführerin wird für das verwaltungsgerichtliche Beschwerdeverfahren zu Lasten der Vorinstanz bzw. des Kantons Schwyz eine reduzierte Parteientschädigung von Fr. 1'800.-- (inkl. Barauslagen und MwSt) zugesprochen.

4. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit Zustellung Beschwerde* in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, erhoben werden (Art. 42 und 82ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [BGG; SR 173.110] vom 17.6.2005).

Soweit die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nicht zulässig ist, kann in derselben Rechtsschrift subsidiäre Verfassungsbeschwerde* erhoben und die Verletzung von verfassungsmässigen Rechten gerügt werden (Art. 113ff. BGG).

5. Zustellung an:
 - den Vertreter der Beschwerdeführerin (2/R)
 - und die Vorinstanz (2/EB).

Schwyz, 18. November 2019

Im Namen des Verwaltungsgerichts

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

***Anforderungen an die Beschwerdeschrift**

Die Beschwerdeschrift ist in einer Amtssprache (Deutsch, Französisch, Italienisch, Rumantsch Grischun) abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. In der Begründung ist in gedrängter Form darzulegen, inwiefern der angefochtene Entscheid Recht verletzt. Die Urkunden, auf die sich die Partei als Beweismittel beruft, sind beizulegen, soweit die Partei sie in Händen hat; der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Versand: 19. November 2019