



Entscheid

18. September 2013

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichter
Alexander Widl und Gerichtsschreiber Stefan Eichenberger

In Sachen

A AG
(vormals **B AG**),

vertreten durch C,

Rekurrentin,

gegen

D,

vertreten durch ...(kommunale Grundsteuerbehörde),

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. Die A AG mit Sitz in D, vormals B AG (nachfolgend die Pflichtige) ist im E-Handel tätig. Im Jahr 2006 betrieb sie neben dem Geschäft in der eigenen Liegenschaft in D (ZH), Filialen in mehreren Kantonen. Die Zentralverwaltung (Geschäftsleitung, Einkauf und Administration etc.) befand sich in einer weiteren Liegenschaft in D (ZH). Ausserdem hält sie in K (AG) noch eine Kapitalanlageliegenschaft. Umsatzeinbussen erforderten in den letzten Jahren diverse Sanierungsmassnahmen, die nicht zum gewünschten Erfolg führten. Per 31. Dezember 2005 beliefen sich die Verlustvorträge für die Kantonssteuern (Geschäftsjahre 2001 bis 2005) gemäss Deklaration der Pflichtigen in der Staatssteuererklärung 2006 auf insgesamt Fr. 3'690'763.-. Im Jahr 2006 kam laut Deklaration ein weiterer Betriebsverlust von Fr. 4'322'574.- hinzu. Um den Geschäftsbetrieb weiterhin aufrechterhalten zu können, veräusserte sie im Jahr 2006 ihre Liegenschaft in D zum Preis von Fr. 48'000'000.- an L. Mit Veranlagungsbeschluss vom 20. November 2007 auferlegte ihr die kommunale Grundsteuerbehörde eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 3'970'820.- bei einem steuerbaren Gewinn von Fr. 19'880'636.-.

B. Eine dagegen erhobene Einsprache, womit die Pflichtige beantragte, den Grundstückgewinn nach Verrechnung der oben genannten Betriebsverluste auf Fr. 11'867'299.- bzw. eventualiter – nach Ausscheidung des auf den Kanton Zürich entfallenden Verlustanteils von 52,71% – auf Fr. 16'037'784.- herabzusetzen, wies die kommunale Grundsteuerbehörde am 21. August 2012 ab. Sie berief sich dabei auf das Urteil des Bundesgerichts vom 7. Oktober 2011 (2C_747/2010) und leitete daraus ab, dass aufgrund der geltenden gesetzlichen Regelung Betriebsverluste, die gemäss interkantonalen Steuerauscheidung der Kanton Zürich zu trage habe, nicht mit im Kanton Zürich erzielten Grundstückgewinnen verrechenbar seien. Dies gelte nicht nur für rein zürcherische Verluste, sondern auch für solche, die in einem anderen Kanton angefallen und gemäss Ausscheidung dem Kanton Zürich zugewiesen worden seien. Aufgrund der Zuweisung mutierten ausserkantonale Verluste zu innerkantonalen Verlusten. Die nach zürcherischer Gesetzgebung nicht verrechenbaren Verluste seien separat vorzutragen und in künftigen Perioden mit dem im Kanton Zürich erzielten Reingewinn zu verrechnen.

C. Mit Rekurs vom 28. September 2012 hielt die Pflichtige in grundsätzlicher Hinsicht an ihrem im Einspracheverfahren vertretenen Standpunkt fest und beantragte, den steuerpflichtigen Grundstücksgewinn auf Fr. 11'758'725.- bzw. eventualiter auf Fr. 15'599'577.- festzusetzen. Ausserdem verlangte sie eine Parteientschädigung. Zur Begründung brachte sie im Wesentlichen vor, dass sich der vorliegende Sachverhalt von jenem, den das Bundesgericht am 7. Oktober 2011 beurteilt habe, unterscheide. Denn jenes Präjudiz beziehe sich auf einen rein innerkantonalen Sachverhalt. Vorliegend gehe es jedoch um einen interkantonalen Sachverhalt. Denn die Pflichtige sei ein interkantoniales Unternehmen mit Sitz in D und Betriebsstätten in vier Kantonen, welches (auch) an sämtlichen Filialstandorten seit Jahren Verluste erlitten habe. Gemäss interkantonomer Steuerauscheidung 2006 belaufe sich der Gesamtverlust inkl. Verlustvorträgen auf Fr. 8'121'911.- (Fr. 4'431'148.- + Fr. 3'690'763.-). Davon entfalle im Jahr 2006 auf die ausserkantonalen Betriebsstätten ein Anteil von Fr. 3'840'852.- (47,29% von Fr. 8'121'911.-). Aufgrund der seit 2004 schrittweise geänderten bundesgerichtlichen Rechtsprechung seien bei interkantonalen Unternehmen die gesamten Vorjahresbetriebsverluste in Höhe von Fr. 3'690'763.- und der Betriebsverlust des Jahres 2006 in Höhe von Fr. 4'431'148.- vom steuerbaren Grundstücksgewinn abzuziehen, so dass lediglich noch ein steuerbarer Grundstücksgewinn von Fr. 11'758'725.- verbleibe. Aus der bisherigen Rechtsprechung ergebe sich nicht, dass ausserkantonale Betriebsstätteverluste, die gemäss interkantonomer Steuerauscheidung dem Kanton Zürich zuzuweisen seien, zu innerkantonalen Verlusten mutierten. Sollte der erwähnte Bundesgerichtsentscheid in der Weise interpretiert werden, dass der gemäss interkantonomer Steuerauscheidung 2006 dem Kanton Zürich zugewiesene Betriebsverlustanteil von Fr. 4'281'059.- (52,71% von Fr. 8'121'911.-) als innerkantonomer anzusehen sei, so seien gemäss Eventualantrag zumindest die ausserkantonalen Betriebsstätteverluste und Verlustvorträge in Höhe von insgesamt Fr. 3'840'852.- (47,29% Fr. 8'121'911.-) vom Grundstücksgewinn abzuziehen.

In ihrer Rekursantwort vom 21. Dezember 2012 schloss die kommunale Grundsteuerbehörde auf Abweisung des Rekurses und beantragte ihrerseits eine Parteientschädigung. Die Pflichtige verzichtete auf eine Stellungnahme zur Rekursantwort.

Auf die Parteivorbringen wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Im Kanton Zürich wird die Grundstückgewinnsteuer – losgelöst von den übrigen Einkommensverhältnissen – von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben (§ 216 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997; StG). Diese Besteuerung gilt sowohl für Grundstücke des Privat- als auch des Geschäftsvermögens. Grundstückgewinn ist laut § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt. Die anrechenbaren Aufwendungen sind in § 221 Abs. 1 StG abschliessend aufgezählt (RB 1990 Nr. 51, 1982 Nr. 105; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 221 N 3). Dazu gehören wertvermehrnde Aufwendungen, Grundeigentümerbeiträge, übliche Mäklerprovisionen und Insertionskosten, mit der Handänderung verbundene Abgaben sowie Baukreditzinsen bei Liegenschaften im Geschäftsvermögen. Liegenschaftenhändler können weitere mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen geltend machen, soweit sie auf deren Berücksichtigung bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer ausdrücklich verzichtet haben (§ 221 Abs. 2). Ausserdem sind – nach vollständiger Veräusserung des Gesamtgrundstücks – Verluste aus Teilveräusserungen verrechenbar (§ 224 Abs. 3 StG). Alle übrigen Einkommensbestandteile und Unkosten einschliesslich die sog. wieder eingebrachten Abschreibungen (= Differenz zwischen Buchwert und Anlagekosten) werden mit der Einkommens- resp. mit der Gewinnsteuer erfasst (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu §§ 216-226a, N 6). Diese Regelung bringt es mit sich, dass Verluste aus dem Einkommens- bzw. Gewinnsteuerbereich nach kantonalem Recht nicht mit Grundstückgewinnen verrechnet werden können. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung verstösst die zürcherische gesetzliche Regelung – vorbehältlich der Rechtsprechung zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung und der geänderten Praxis zu den Ausscheidungsverlusten – nicht gegen übergeordnete gesetzliche und verfassungsmässige Grundsätze (BGr, 7. Oktober 2011, 2C_747/2010, E. 5 und 6, www.bger.ch), so dass auf Rügen der entsprechenden Art nicht weiter einzugehen ist.

b) Aus dem Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung gemäss Art. 127 Abs. 3 BV folgt, dass ein Steuerpflichtiger, der in mehreren Kantonen steuerpflichtig ist, nicht mehr als sein gesamtes Reineinkommen bzw. seinen gesamten Reingewinn zu

versteuern hat (BGE 107 Ia 41 E. 1a). Diese Regel trat gemäss jahrzehntelanger Rechtsprechung des Bundesgerichts vor dem Grundsatz zurück, dass das Grundeigentum ausschliesslich und in vollem Umfang dem Liegenschaftenkanton zur Besteuerung vorbehalten blieb. Der Liegenschaftenkanton musste deshalb Verluste, die am (Wohn-)Sitz oder in anderen Kantonen angefallen waren, nicht übernehmen. Seit dem Jahr 2004 änderte das Bundesgericht seine Rechtsprechung zur Nichtberücksichtigung von Ausscheidungsverlusten stufenweise. Mit Entscheid vom 19. November 2004 erkannte es bezüglich einer Betriebsliegenschaft einer Liegenschaftenhändlerin und Generalunternehmerin in einem Betriebsstättekanton, dass der Liegenschaftenkanton zwar den Wertzuwachs (= Differenz zwischen Erlös und Anlagekosten) ausschliesslich besteuern dürfe; doch sei der Liegenschaftenkanton verpflichtet, den Verlustüberschuss, den die Unternehmung im Sitzkanton und weiteren Kantonen mit Betriebsstätten erlitten habe, mit dem Grundstückgewinn zu verrechnen (BGE 131 I 249). Am 18. April 2005 wandte das Bundesgericht diese neue Regel zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten auch auf Liegenschaften im Privatvermögen an und wies den Liegenschaftenkanton an, den Gewinnungskostenüberschuss aus einer im Privatvermögen gehaltenen Liegenschaft am Hauptsteuerdomizil zu übernehmen (BGE 131 I 285). Am 8. Mai 2006 verpflichtete das Bundesgericht den Liegenschaftenkanton, in welchem ein Handelsunternehmen eine reine Kapitalanlageliegenschaft (ohne Betriebsstätte) besass, den Betriebsverlust am ausserkantonalen Hauptsitz mit dem Liegenschaftenertrag im Liegenschaftenkanton zu verrechnen (BGE 132 I 220). Am 3. November 2006 änderte das Bundesgericht schliesslich seine bisherige Praxis zur Ausscheidung von Aufwandüberschüssen bei (gewerbmässigen) Liegenschaftenhändlern im interkantonalen Verhältnis und erkannte, dass Schuldzinsen von interkantonalen Liegenschaftenhändlern proportional zu den Aktiven zu verlegen seien. Soweit der nach Lage der Aktiven zu übernehmende Schuldzinsenanteil den Vermögensertrag im Liegenschaftskanton übersteigt, ist der Schuldzinsenüberschuss fortan in erster Linie mit Netto-Vermögenserträgen der übrigen Kantone und in zweiter Linie mit dem übrigen Einkommen des Liegenschaftenhändlers zu verrechnen (BGE 133 I 19). Diese neue Ausscheidungsregel ermöglicht, dass im interkantonalen Verhältnis – soweit als möglich – sämtliche Schuldzinsen abgezogen werden können. Demgegenüber wurden nach bisheriger Praxis die nicht aktivierungsfähigen liegenschaftsbezogenen Aufwendungen, u.a. auch die Schuldzinsen, objektmässig ausgeschieden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 162). Dadurch im Liegenschaftenkanton resultierende Aufwandüberschüsse mussten der Sitzkanton und andere Liegenschaftskantone nicht übernehmen. Diese waren vielmehr zu "akti-

vieren" und konnten im Liegenschaftenkanton erst in einem späteren Zeitpunkt entweder mit laufenden Liegenschaftserträgen oder einem Veräusserungsgewinn verrechnet werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 175).

c) Im jüngsten Entscheid (BGr, 1. Mai 2013, 2C_243/2011, www.bger.ch), der einen im Kanton Zürich wohnhaften und hauptsächlich in den Kantonen Zürich und Aargau tätigen Liegenschaftenhändler betraf, welcher Vorjahresverluste mit im Kanton Aargau erzielten Gewinnen bzw. – soweit Ersteres abgelehnt wird – mit im Kanton Zürich erzielten Wertzuwachsgewinnen verrechnen wollte, verdeutlichte das Bundesgericht, dass sich seine neue Rechtsprechung betreffend Verlustübernahme nur auf Ausscheidungsverluste beziehe. Ein Ausscheidungsverlust liege nicht vor, wenn im Sitzkanton Zürich unter Einschluss der Wertzuwachsgewinne genügend Einkommenssubstrat vorhanden sei. Mithin bestand gegenüber dem Kanton Aargau kein Anlass, über den ausscheidungsrechtlich zu tragenden Verlustanteil hinaus einen höheren Verlustanteil zu übernehmen. Ferner hielt es das Bundesgericht für nicht geboten, die zürcherischen Gemeinden bezüglich der Grundstückgewinnsteuern zur Übernahme des bei der Gewinnsteuer nicht vollständig verrechenbaren Vorjahresverlustes zu verpflichten. Ob die dem Kanton Zürich im Rahmen der interkantonalen Steuerauscheidung zugewiesenen Geschäftsverluste (Vorjahresverluste) mit zürcherischen Grundstückgewinnen verrechnet werden können oder ob sie dem Hauptsteuerdomizil definitiv verhaftet bleiben und die zürcherischen Grundstückgewinnsteuerveranlagungen allenfalls in Revision gezogen werden können, sei keine Frage der interkantonalen Steuerauscheidung, sondern des anwendbaren internen kantonalen Rechts.

d) Damit bestätigte das Bundesgericht im Ergebnis seinen Entscheid vom 7. Oktober 2011 (2C_747/2010, www.bger.ch), bei welchem es ebenfalls um die Frage der Verrechenbarkeit von Grundstückgewinnen mit Betriebsverlusten ging. Das Bundesgericht verneinte die Verrechenbarkeit im betreffenden Fall aufgrund der zürcherischen Gesetzgebung. Die Erwägungen des Bundesgerichts erwecken den Eindruck, dass es sich hierbei um einen rein innerkantonalen Sachverhalt, d.h. ohne Bezug zu anderen Kantonen handelte. Dies trifft jedoch nicht zu, weil das betreffende Unternehmen mit Sitz im Kanton Zürich nebst Kapitalanlageliegenschaften im Kanton Zürich zeitgleich auch über Kapitalanlageliegenschaften in anderen Kantonen verfügte. Damit kann der vom Bundesgericht verwendete Begriff des "innerkantonalen Sachverhalts" wohl nur im Sinn des oben zitierten Entscheids vom 1. Mai 2013 verstanden werden (siehe auch E. 2.c).

e) Daraus erhellt, dass das Vorhandensein interkantonalen Anknüpfungspunkte für sich allein nicht ausreicht, damit ein Unternehmen mit Sitz im Kanton Zürich und Anknüpfungspunkten in anderen Kantonen Betriebsverluste am Hauptsitz mit im Kanton Zürich erzielten Wertzuwachsgegewinnen verrechnen kann.

2. a) Der vorliegende Sachverhalt unterscheidet sich von den bundesgerichtlich beurteilten Fällen vom 7. Oktober 2011 (2C_747/2010) und 1. Mai 2013 (2C_243/2011) in einem wesentlichen Punkt: Die Pflichtige ist ein interkantonales Unternehmen, bei welchem Teile des Unternehmens kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit in verschiedenen Kantonen steuerpflichtig sind. Ein interkantonales Unternehmen liegt gemäss der Rechtsprechung dann vor, wenn das Unternehmen ausserhalb des Sitzkantons mindestens in einem anderen Kanton als dem Sitzkanton eine Betriebsstätte unterhält (Hannes Teuscher/Frank Lobsiger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 1. A., 2011, § 30 N 5). Gemäss Art. 4 Abs. 2 und 51 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) gelten als Betriebsstätten feste Geschäftseinrichtungen, in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens oder ein freier Beruf ganz oder teilweise ausgeübt wird. Betriebsstätten sind insbesondere Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Werkstätten, Verkaufsstellen, ständige Vertretungen, Bergwerke und andere Stätten der Ausbeutung von Bodenschätzen sowie Bau- oder Montagegestellen von mindestens zwölf Monaten Dauer. Diese Voraussetzung ist bei der Pflichtigen unbestrittenermassen erfüllt.

b) Dagegen gelten beispielsweise Versicherungsgesellschaften mit Grundstücken in anderen Kantonen, sofern darin keine Betriebsstätten unterhalten werden, nicht als interkantonale Unternehmen (Kurt Locher/Peter Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil, Interkantonale Doppelbesteuerung, § 7, I B, Nr. 9 und dort zitierte Urteile). Gleiches gilt für Generalunternehmungen, Liegenschaftenhändler, Immobilien-gesellschaften, Baugenossenschaften und Finanzierungs- und Beteiligungsgesellschaften mit Liegenschaftenbesitz ausserhalb des Sitzkantons (Kurt Locher/Peter Locher, § 7 I B Nr. 10 bis 12, 15 und 17 und dort zitierte Urteile). Bei solchen Unternehmen, die im Kanton der Liegenschaft keine Betriebsstätte unterhalten, ist der eine wirtschaftliche Einheit darstellende Geschäftsgewinn interkantonale nicht im Umfang einer Quote auf die Kantone mit blosser Liegenschaftbesitz aufzuteilen. Der Gewinn wird im Sitzkanton besteuert. Das Besteuerungsrecht der Liegenschaftskantone

ist auf die Liegenschaftserträge und Wertzuwachsgewinne beschränkt. Entsprechendes gilt – unter Vorbehalt der neuen Rechtsprechung zu den Ausscheidungsverlusten – hinsichtlich der Betriebsverluste.

c) Bei den vom Bundesgericht am 7. Oktober 2011 und 1. Mai 2013 beurteilten Fällen handelte es sich um keine interkantonale Unternehmen im erwähnten Sinn, sondern um eine Versicherungsgesellschaft bzw. einen Liegenschaftenhändler. Beide Unternehmen besaßen ausserhalb des Kantons Zürich zwar Liegenschaften (als Kapitalanlage resp. Handelsware), unterhielten jedoch keine Betriebsstätten im dargelegten Sinn. Nach dem interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht tragen die Liegenschaftskantone (ohne Betriebsstätten) keine quotenmässigen Anteile am einheitlichen Unternehmensgewinn oder am Verlust. Da das interkantonale Steuerrecht nur die Steuerhoheiten verschiedener Steuerhoheiten voneinander abgrenzt, jedoch den Kantonen mit monistischem System – vorbehältlich der neuen Praxis zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten – nicht vorschreibt, ob ein ausscheidungsrechtlich dem Kanton Zürich zugewiesener Gewinn oder Verlust bei der Einkommens- resp. Gewinnsteuer- oder Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen sei, handelte es sich so betrachtet bei den oben erwähnten Fällen um innerkantonale Sachverhalte, für welche das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht keine vom zürcherischen Recht abweichenden steuerlichen Vorschriften vorsieht. Dies mit der Konsequenz, dass eine Verrechnung des zürcherischen Gesamtbetriebsverlusts mit Wertzuwachsgewinnen im Kanton Zürich zu unterbleiben hatte.

d) Weist ein im Kanton Zürich domiziliertes Unternehmen mit ausserkantonalen Betriebsstätten verrechenbare Verlustvorträge gemäss § 70 Abs. 1 StG bzw. zusätzlich einen Betriebsverlust im aktuellen Geschäftsjahr 2006 aus, so partizipieren nebst dem Hauptsteuerdomizil auch die ausserkantonalen Betriebsstätten an diesen Verlusten. Die Festlegung der Quoten der dem Hauptsteuerdomizil und den Betriebsstättekantonen zuzuweisenden Verlustanteile hat nach einem einheitlichen, für alle Kantone gleichermaßen geltenden Ausscheidungskriterium zu erfolgen. Im vorliegenden Fall erfolgte die interkantonale Gewinnausscheidung in der Vergangenheit nach der indirekten Methode, nämlich nach Massgabe der Filialumsätze. Nach dieser Methode kommt dem Kanton Zürich im Geschäftsjahr 2006 ein Anteil von 52,71% und den Betriebsstättekantonen ein Anteil von 47,29% am negativen Betriebsergebnis zu. Diese Quote ist gemäss Kreisschreiben 24 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 17. Dezember 2003 betreffend Verrechnung von Vorjahresverlusten in der interkanto-

nenal Steuerauscheidung auch für die Zuweisung der Verlustvorträge massgebend.

e) Die Rekursgegnerin erhob für den Fall, dass sie mit ihrer Rechtsauffassung nicht durchdringt, keine Einwendungen gegen diese Quoten. Sie bestreitet einzig das Vorliegen eines "interkantonalen" Sachverhalts. Sie ist der Auffassung, dass mit der Zuweisung von ausserkantonalen Verlustanteilen an den Kanton Zürich die interkantonale Steuerauscheidung abgeschlossen sei, so dass es sich bei der in einem zweiten Schritt zu beantwortenden Frage, ob der dem Kanton Zürich zugewiesene Verlustanteil mit Wertzuwachsgewinnen im Kanton Zürich verrechenbar sei, um einen innerkantonalen Sachverhalt handle. Diese Schlussfolgerung kann jedoch aus den beiden zuletzt ergangenen Bundesgerichtsentscheiden vom 7. Oktober 2011 und 1. Mai 2013 nicht gezogen werden, weil diese keine interkantonale Unternehmen betrafen. Die streitbetroffenen Verluste fielen in den beiden erwähnten Fällen allein im Kanton Zürich an und waren im Gegensatz zum vorliegenden Fall, zumal sich auch keine Ausscheidungsverluste im Kanton Zürich ergaben, nicht auch auf andere Kantone mit Liegenschaften aufzuteilen. Die Auslegung der Rekursgegnerin widerspricht fundamentalen Prinzipien der interkantonalen Steuerauscheidung: Hat der Kanton Zürich gemäss interkantonomer Steuerauscheidung ausserkantonale Verluste zu übernehmen, sind diese Verluste vom Kanton Zürich von Bundesrechts wegen – ohne Rücksicht auf die innerkantonalen Regeln, die eine Verrechnung von Betriebsverlusten mit Grundstückgewinnsteuern nicht zulassen – sofort zu übernehmen, soweit wie hier im Kanton Zürich verrechenbares Substrat auf der Ebene der Grundstückgewinnsteuer vorhanden ist. Somit sind von Bundesrechts wegen die ausserkantonalen Betriebsstätteverluste, die sich gemäss unbestrittener Sachdarstellung auf Fr. 3'840'852 (47,29% von Fr. 8'121'911.-) belaufen, mit dem Grundstückgewinn von Fr. 19'880'636.- zu verrechnen. Andernfalls ergäben sich in den Betriebsstättekantonen F, G, H und M Ausscheidungsverluste, die gemäss der neuen bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu vermeiden sind. Da im Kanton Zürich genügend verrechenbares Substrat vorhanden ist, um den gesamten Verlust auszugleichen, können den betreffenden Betriebsstättekantone in zukünftigen Steuerperioden keinerlei Verlustanteile bis und mit Geschäftsjahr 2006 mehr zur Übernahme überbunden werden.

f) Eine hierüber hinausgehende Verrechnung des Gewinns aus der Veräusserung der zürcherischen Liegenschaft auch mit dem auf den Kanton Zürich als Hauptsteuerdomizil entfallenden Anteil an den Verlustvorträgen bzw. am Gesamtbetriebsverlust 2006 muss dagegen weiterhin verwehrt bleiben, da diese Konstellation als

einzig dem kantonalen Recht unterworfenen innerkantonalen Sachverhalt qualifiziert werden muss. Am Entscheid des Bundesgerichts vom 7. Oktober 2011 (2C_747/2010) ist trotz Kritik in der Literatur (vgl. Claudia Suter, Innerkantonale Verlustverrechnung – gerechtfertigter Sonderfall?, Zeitschrift für Schweizerisches und Internationales Steuerrecht, zsis aktuell 1/2012, 4 ff.; Felber/Hähni, Verrechnung von Grundstückgewinnen mit Betriebsverlusten, Der Schweizer Treuhänder 2012, 259 ff.) festzuhalten. Jedenfalls gebieten die bisher ergangene bundesgerichtliche Rechtsprechung zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung sowie verfassungsmässige Prinzipien wie der von der Pflichtigen erwähnte Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit keine vom kantonalen Recht abweichende Besteuerung.

g) Da hinsichtlich der dem Kanton Zürich zugewiesenen Betriebsverlustquote ein innerkantonaler Sachverhalt vorliegt, kommt dem Kreisschreiben Nr. 27 der SSK im Licht der Bundesgerichtsentscheide vom 7. Oktober 2011 und 1. Mai 2013 keine Bedeutung zu, weil sich das Kreisschreiben auf die Vermeidung von Ausscheidungsverlusten im interkantonalen Verhältnis bezieht. Diesem Anliegen wird bereits mit der endgültigen Übernahme der den Betriebsstättkantonen zuzuweisenden Betriebsverluste (bis und mit Steuerjahr 2006) durch den Kanton Zürich Rechnung getragen. Dass der Pflichtigen der Status eines interkantonalen Unternehmens zukommt, rechtfertigt gegenüber Unternehmen, die gar keine ausserkantonalen Anknüpfungspunkte aufweisen oder lediglich Liegenschaften in anderen Kantonen besitzen, keine Ausweitung der Verlustverrechnung in dem Sinn, dass die zürcherischen Gemeinden mit Wertzuwachs-gewinnen – über die im interkantonalen Verhältnis zu übernehmenden Ausscheidungsverluste hinaus – auch die bei der zürcherischen Einkommens- bzw. Gewinnsteuer bestehenden zürcherischen Betriebsverluste zu tragen hätten. Diesbezüglich fehlt eine gesetzliche Grundlage. Die Ausweitung der Verrechenbarkeit auch auf solche Sachverhalte kann nur durch den zürcherischen Gesetzgeber eingeführt werden. Der Regierungsrat des Kantons Zürich hat die Problematik mittlerweile erkannt und den Entwurf einer entsprechenden Gesetzesänderung in Vernehmlassung gesetzt (vgl. hierzu http://www.steuern.ch/internet/finanzdirektion/ksta/de/aktuell/mitteilungen/amtsmitteilungen_2013/vernehmlassungsunterlagen_grundstueckgewinnsteuer.html).

3. Aufgrund der vorstehenden Erwägungen resultiert folgende neue Steuerberechnung:(Reduktion des steuerbaren Gewinns um Fr. 3'840'852.-, entsprechend 47.29% von Fr. 8'121'911.-).

Somit ist der Rekurs teilweise gutzuheissen und die der Pflichtigen auferlegte Grundstückgewinnsteuer von Fr. 3'970'820.- auf Fr. 3'202'640.- herabzusetzen.

4. Da das Verfahren im Wesentlichen unentschieden endete, sind die Kosten den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und steht beiden Parteien keine Parteientschädigung zu (§ 152 StG in Verbindung mit § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs gegen den Einsprachebeschluss der kommunalen Grundsteuerbehörde D vom 21. August 2012 wird teilweise gutgeheissen. Die der Rekurrentin auferlegte Grundstückgewinnsteuer von Fr. 3'970'820.- wird auf Fr. 3'202'640.- herabgesetzt.

[...]