



Entscheid

26. August 2013

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichter Alexander Widl, Ersatzrichter
Claude Treyer und Gerichtsschreiber Stefan Eichenberger

In Sachen

A GmbH,
vormals B GmbH,

als Rechtsnachfolgerin der C GmbH Immobiliengesellschaft,

vertreten durch Ernst & Young AG,
Maagplatz 1, Postfach, 8010 Zürich,

Rekurrentin,

gegen

Gemeinde D,

vertreten durch die Kommission für Grundsteuern,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. 1. Am 16. März 2005 veräusserte die C GmbH Immobiliengesellschaft das an der ...strasse in Gemeinde D gelegene Grundstück Kat. Nr. (Geschäftshaus, Gebäudegrundfläche und Hausumschwung befestigt) im Halt von m² zum Preis von Fr. 37'179'000.- (inkl. Fr. 1'729'000.- Mehrwertsteuer) an die im Ausland domizillierte E Limited.

2. Mit Fusionsvertrag im Jahr 2005 übernahm die B GmbH (heute: A GmbH) rückwirkend per 1. Januar 2005 sämtliche Aktiven und Passiven der C GmbH.

3. Gestützt auf einen Grundstücksgewinn von Fr. 12'018'237.- gemäss der Anfang Oktober 2005 durch die C GmbH noch in eigenem Namen eingereichten Grundstücksgewinnsteuererklärung auferlegte die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde D dieser mit Veranlagungsbeschluss vom 8. Februar 2007 eine Grundstücksgewinnsteuer von Fr. 2'398'340.-.

B. Die Einsprache vom 5. April 2007, in welcher die sich nunmehr als mit der B GmbH fusioniert bezeichnete C GmbH Immobiliengesellschaft die Berücksichtigung der Verlustvorträge der B GmbH im Umfang von Fr. 4'177'302'845.- bei der Grundstücksgewinnsteuer beantragen liess, wies die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde D unter Hinweis auf die jüngste bundesgerichtliche Rechtsprechung (BGr, 7. Oktober 2011, 2C_747/2010) mit Entscheid vom 29. November 2012 ab.

C. Mit Rekurs vom 21. Dezember 2012 liess die A GmbH (als Rechtsnachfolgerin der C GmbH Immobiliengesellschaft, nachfolgend: die Pflichtige) nebst der Sistierung für den Fall bereits rechtshängiger Verfahren mit gleicher Fragestellung beim Steuerrekursgericht erneut beantragen, die Grundstücksgewinnsteuer unter Berücksichtigung der aktualisierten Verlustvorträge per 1. Januar 2005 bzw. 31. Dezember 2005 (Fr. 201'450'664.- bzw. Fr. 344'949'877.-) mit Fr. 0.- zu veranlagern. Zudem liess sie eine Parteientschädigung beantragen. Zur Begründung liess die Pflichtige anführen, sie sei ein in allen 26 Kantonen steuerpflichtiges interkantonales Unternehmen. Damit

unterscheide sich der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt grundsätzlich von demjenigen, welcher dem Bundesgerichtsentscheid 2C_747/2010 zugrunde gelegen sei, da in jenem ein rein innerkantonaler Sachverhalt ohne Bezug zu weiteren Kantonen zu beurteilen gewesen sei. Werde der Pflichtigen als interkantonaalem Unternehmen das Recht auf Verrechnung der Betriebsverluste mit Grundstücksgewinnen verwehrt, widerspreche dies verschiedenen Verfassungsgrundsätzen wie der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, dem Rechtsgleichheitsgebot und dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung. Die jüngere bundesgerichtliche Praxis zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten bei interkantonalen Verhältnissen sowie die einschlägige Praxis gemäss Kreisschreiben Nr. 27 der Schweizerischen Steuerkonferenz zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten, welche vorliegend ausschlaggebend seien, würden nunmehr auch im Kanton Zürich die Verrechenbarkeit der Betriebsverluste mit Grundstücksgewinnen gebieten.

In ihrer Rekursantwort vom 22. April 2013 schloss die Kommission für Grundsteuern auf Abweisung des Rechtsmittels und auf Zusprechung einer Parteientschädigung. Sie begründete dies damit, dass auch dem Bundesgerichtsentscheid 2C_747/2010 insofern ein interkantonaler Sachverhalt zugrunde gelegen sei, als damals die Grundsteuerfolgen der Veräusserung von im Kanton Zürich gelegenen Liegenschaften eines internationalen Konzerns mit Sitz im Kanton Zürich und Liegenschaften sowohl im Kanton Zürich als auch in anderen Kantonen zu beurteilen gewesen seien. Die vom Bundesgericht gezogene Schlussfolgerung, dass es sich bei der Veräusserung einer Liegenschaft im Kanton Zürich bei gleichzeitigem zürcherischen Sitz eines solchen Unternehmens trotz des Bestands weiterer ausserkantonaler Liegenschaften um einen innerkantonalen Sachverhalt handle und daher kein bundesrechtliches Gebot der Verrechenbarkeit der Betriebsverluste mit Grundstücksgewinnen bestehe, sei auch im vorliegenden Fall eines interkantonalen Unternehmens mit ausserkantonalen Betriebsstätten massgebend.

D. Mit Verfügung vom 4. Juni 2013 lud der Referent des Steuerrekursgerichts die Pflichtige unter Beilage des dem Bundesgerichtsentscheid 2C_747/2010 zugrunde liegenden Entscheids der Steuerrekurskommission III vom 10. Juni 2009, aus dessen Sachverhaltsdarstellung die interkantonale Struktur der damaligen Rekurrentin sichtbar war, sowie unter Beilage des Bundesgerichtsentscheids 2C_243/2011 vom 1. Mai

2013 ein, zur Rekursantwort sowie zum weiteren prozessualen Vorgehen Stellung zu nehmen.

In ihrer Stellungnahme vom 28. Juni 2013 hielt die Pflichtige an ihrem Hauptbegehren fest und stellte für den Fall der Nichtverrechenbarkeit des Betriebsverlusts mit Grundstückgewinnen ergänzende Begehren für die besondere Berücksichtigung der sich hieraus ergebenden Verlustvorträge im Rahmen der ordentlichen Gewinnbesteuerung für die Steuerperiode 2012 ff.

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

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Da beim Steuerrekursgericht keine Verfahren mit einer vergleichbaren Konstellation entschieden worden sind, ist das Sistierungsbegehren der Rekurrentin abzuweisen.

2. Zwischen den Parteien ist strittig, ob es einem interkantonalen Unternehmen mit Hauptsteuerdomizil im Kanton Zürich und (zahlreichen) ausserkantonalen Betriebsstätten aufgrund der derzeit bestehenden gesetzlichen Grundlagen bzw. der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Doppelbesteuerungsverbot erlaubt ist, den ebenfalls im Kanton Zürich aus dem Verkauf der Hauptsitzliegenschaft ergebenden Gewinn mit Gesamtbetriebsverlusten des Unternehmens zu verrechnen.

3. a) Ausgangspunkt für die Beurteilung des vorliegenden Rechtsfrage bildet das Urteil des Bundesgerichts vom 7. Oktober 2011 (2C_747/2010), in welchem dieses sich mit der Verrechenbarkeit von Gesamtbetriebsverlusten eines im Kanton Zürich domizilierten Unternehmens mit ebenfalls im Kanton Zürich generierten Gewinnen aus der Veräusserung von (Kapitalanlage-)Liegschaften auseinandersetzte. In seiner Begründung liess sich das Bundesgericht von folgenden Kernerwägungen leiten:

"5.

5.1 Die Besteuerung der Grundstücksgewinne ist in den Kantonen nicht einheitlich geregelt. Grundstücksgewinne werden entweder alle mit einer besonderen Wertzuwachs- oder Grundstücksgewinnsteuer erfasst (sog. monistisches System); oder dann unterliegen nur Grundstücksgewinne des Privatvermögens sowie land- und forstwirtschaftliche Grundstücke der Grundstücksgewinnsteuer und werden Grundstücksgewinne des Geschäftsvermögens der ordentlichen Einkommens- oder Gewinnsteuer unterstellt (sog. dualistisches System). Das Steuerharmonisierungsgesetz folgt im Grundsatz (Art. 12 Abs. 1) dem dualistischen System. Es stellt den Kantonen aber frei, die Grundstücksgewinnbesteuerung nach dem monistischen System vorzunehmen. Das heisst, sie können auch die geschäftlichen Grundstücksgewinne (Wertzuwachs-gewinne) mit der Grundstücksgewinnsteuer erfassen, sofern sie diese Gewinne von der Einkommens- und Gewinnsteuer ausnehmen oder die Grundstücksgewinnsteuer auf die Einkommens- und Gewinnsteuer anrechnen. Art. 12 Abs. 4 StHG sieht diese Möglichkeit ausdrücklich vor (BGE 137 I 145 E. 3.1; 131 II 722 E. 2.1 m.w.H.; Urteil 2C_624/2007 vom 9. Juni 2008 E. 2.1 in: StR 63/2008 S. 886).

5.2 Art. 12 Abs. 4 StHG regelt die Frage der Verlustanrechnung aber nicht. Die Vorschrift sieht für das monistische System die Verrechnung von Grundstücksgewinnen auf Geschäftsliegenschaften mit Geschäftsverlusten weder ausdrücklich vor, noch schliesst sie eine solche Verrechnung explizit aus. Nach dem System des Steuerharmonisierungsgesetzes handelt es sich bei der Grundstücksgewinnsteuer um eine Spezialeinkommenssteuer, die im Umfang ihres Steuerobjekts an die Stelle der ordentlichen Einkommens- und Gewinnbesteuerung tritt (ZUPPINGER/BÖCKLI/LOCHER/REICH, Steuerharmonisierung, 1984, S. 123 f.; BERNHARD ZWAHLEN, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. Aufl. 2002, N. 6 zu Art. 12 StHG). Als Objektsteuer nimmt sie auf die übrige wirtschaftliche Situation der steuerpflichtigen Person grundsätzlich keine Rücksicht. Daher ist auch die Verrechnung von Geschäftsverlusten mit dem Grundstücksgewinn dem Wesen der Grundstücksgewinnsteuer als Objektsteuer an sich fremd (Urteil 2C_799/2008 vom 9. April 2009 E. 3.3, in: StE 2009 B 44.13.7 Nr. 24 mit Hinweisen). Es lässt sich auch sachlich rechtfertigen und wurde vom Bundesgericht jeweils geschützt, dass die Grundstücksgewinne objektiv bemessen werden, d.h. allein nach dem auf der Liegenschaft erzielten Mehrwert und ohne Rücksicht auf die gesamte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Pflichtigen (Urteile 2C_624/2007 vom 9. Juni 2008 E. 2.1, in: StR 63/2008 S. 886; 2P.75/2003 vom 1. September 2003 E. 4, in: StE 2004 B 44.13.7 Nr. 18 m.w.H.; s. auch BGE 131 I 249 E. 6.3 S. 261 f.).

5.3 Dass Art. 12 Abs. 4 StHG den Kantonen mit monistischem System der Grundstücksgewinnsteuer den Verlustabzug nicht vorschreibt, ergibt sich auch aus dem Verweis in der ursprünglichen Fassung von Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG auf Art. 24 Abs. 4 StHG. Letztere Vorschrift verweist ihrerseits auf den Verlustabzug gemäss Art. 10 Abs. 1 lit. c StHG. Im Rahmen

des Fusionsgesetzes wurde jedoch dieser Verweis geändert. Dabei führte der Bundesrat in seiner Botschaft aus: "Der geltende Artikel 12 Absatz 4 StHG verweist für die Behandlung von Umstrukturierungen bei der Grundstückgewinnsteuer versehentlich auf Artikel 24 Absatz 4 statt auf Artikel 24 Absatz 3. Dieses Versehen soll durch eine entsprechende Änderung von Artikel 12 Absatz 4 berichtigt werden" (Botschaft vom 13. Juni 2000, BBl 2000 4510 Ziff. 2.2.8). In den Räten wurde diese Änderung diskussionslos angenommen (AB 2001 S 167, 2003 N 255). Diese Änderung kann nicht anders verstanden werden, als dass die zwingende Berücksichtigung des Verlustabzugs gestrichen werden sollte. Die Kantone mit monistischem System der Grundstückgewinnsteuer sind somit frei, ob sie Verluste berücksichtigen wollen oder nicht (s. auch Urteil 2P.75/2003 vom 1. September 2003 E. 3.5, in: StE 2004 B 44.13.7 Nr. 18). Bei einer derart klaren gesetzlichen Regelung besteht auch nach Art. 190 BV kein Raum für eine verfassungsgestützte Auslegung des kantonalen Rechts mit dem Schluss, die Kantone seien verpflichtet, den Verlustabzug zu gewähren.

5.4 Das Bundesgericht hat zwar in seiner neueren Rechtsprechung zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung gemäss Art. 127 Abs. 3 BV die Praxis zu den Ausscheidungsverlusten geändert und in mehreren Urteilen stufenweise die Kantone mit Liegenschaften verpflichtet, solche Verluste anzurechnen (BGE 131 I 249, 285 E. 4.1 f.; 132 I 220 E. 4; vgl. PETER LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 3. Aufl. 2009, S. 87 ff.; RENÉ MATTEOTTI, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 34 Rz. 25 S. 398). Diese neue Rechtsprechung des Bundesgerichts (s. dazu auch das Kreisschreiben der Schweizerischen Steuerkonferenz [SSK] Nr. 27 vom 15. März 2007 über "Die Vermeidung von Ausscheidungsverlusten") hat sich auch auf die kantonale Steuergesetzgebung ausgewirkt. So haben die meisten Kantone mit monistischem System der Grundstückgewinnbesteuerung denn auch in ihren Steuergesetzen die Verrechnung von Grundstückgewinnen mit Geschäftsverlusten eingeführt (vgl. die Übersicht im Urteil 2C_689/2010 vom 4. April 2011 E. 4.5, in: StE 2011 A 24.43.1 Nr. 22). Diese Rechtsprechung bezieht sich aber nur auf die Besteuerung im interkantonalen Verhältnis. Es kann daraus nicht abgeleitet werden, dass die Verlustverrechnung im monistischen System von Bundesrechts wegen zugelassen werden muss. Der Kanton ist zwar frei, in Weiterentwicklung seines Steuerrechts mit Blick auf die interkantonal geltenden Grundsätze in sein monistisches System die Möglichkeit der Verrechnung von Grundstückgewinnen mit Geschäftsverlusten einzuführen (s. auch BGE 131 I 249 E. 6.4); verpflichtet ist er dazu jedoch nicht.

6.

6.1 Der Kanton Zürich erhebt die Grundstückgewinnsteuer nach dem monistischen System. § 221 StG/ZH sieht eine Verrechnung mit dem Geschäftsverlust nicht vor. Die Vorinstanz hielt im angefochtenen Entscheid fest, die im innerkantonalen Recht fehlende Möglichkeit, Geschäftsverluste mit den der Grundstückgewinnsteuer unterworfenen Gewinnen auf Ge-

schäftsgrundstücken zu verrechnen, verletze den Grundsatz der Rechtsgleichheit und erweise sich als verfassungswidrig. Die Beschwerdegegnerin bestreitet dies und sieht durch den angefochtenen Entscheid die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers im Sinne von Art. 12 Abs. 4 StHG als verletzt. Die zuletzt genannte Auffassung ist begründet. Bei der Zürcher Grundstückgewinnsteuer handelt es sich um eine Spezialeinkommenssteuer, die als Objektsteuer getrennt vom übrigen Einkommen erhoben wird (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl. 2006, N. 16 ff. zu VB zu §§ 216-226a StG/ZH). Sie erfasst Gewinne bei der Veräusserung von Grundstücken sowohl des Geschäfts- als auch Privatvermögens. Die Loslösung der Grundstückgewinnsteuer aus der allgemeinen Einkommenssteuer ist weitgehend oder vollständig durchgeführt (REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Band, 1996, N. 22 zu § 154 StG/ZH). Für die Gewinnermittlung und Steuerberechnung wird grundsätzlich nur auf das veräusserte Grundstück und die damit zusammenhängenden Kosten und Aufwendungen abgestellt. Die Ausgestaltung als Objektsteuer hat zur Folge, dass es auf die Person des Steuerpflichtigen nicht ankommt (RICHNER ET AL., a.a.O., N. 19 zu VB zu §§ 216-226a StG/ZH). Ausgenommen von der Grundstückgewinnbesteuerung ist nur der Buchgewinn, die sog. "wieder eingebrachten" Abschreibungen (RICHNER ET AL., a.a.O., N. 6 zu VB zu §§ 216-226a STG/ZH). Eine Verrechnung des Geschäftsverlusts mit einem Grundstücksgewinn ist im kantonalen Steuergesetz nicht vorgesehen. Es wird damit bei der Erfassung und Bemessung der Grundstückgewinnsteuer nicht auf die gesamte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person Rücksicht genommen (RICHNER ET AL., a.a.O., N. 20 zu VB zu §§ 216-226a STG/ZH). Art. 12 Abs. 4 StHG schreibt das nach dem Gesagten auch gar nicht vor. Er belässt diesbezüglich den Kantonen einen Freiraum.

6.2 Werden somit die Kantone mit monistischem System der Grundstückgewinnbesteuerung durch das Bundesrecht nicht verpflichtet, auf die übrige wirtschaftliche Situation der steuerpflichtigen Unternehmung Rücksicht zu nehmen oder Geschäftsverluste anzurechnen, ist die kantonale zürcherische Regelung in diesem Punkt nicht zu beanstanden. Der angefochtene Entscheid, welcher die Grundstückgewinnsteueranlagung ohne die Möglichkeit der Verlustverrechnung bejaht, ist zwar nicht in der Begründung, aber im Ergebnis richtig. Die Frage der Beseitigung einer Verfassungswidrigkeit stellt sich nicht. Daran vermögen trotz allfälliger Stichhaltigkeit auch die Rügen der Beschwerdeführerin (vgl. vorstehende E. 2) nichts zu ändern. Der Grundstücksgewinn und die Grundstückgewinnsteuer sind betraglich nicht bestritten. Die Beschwerde ist abzuweisen."

b) Mit diesem Urteil hat das Bundesgericht die Rechtslage für die von ihm selbst als rein innerkantonal bezeichnete Konstellation (Hauptsteuerdomizil des Unternehmens sowie Lage der veräusserten Liegenschaften im Kanton Zürich) verbindlich geregelt.

Auch wenn die Rechtslage ohne zusätzliche interkantonale Bezugspunkte eines im Kanton Zürich domizilierten Unternehmens als eindeutig erscheint, gibt dieses Urteil dennoch Anlass zu Unsicherheiten. Begründet sind diese im Umstand, dass dem Bundesgericht damals entgegen seiner diesbezüglich unvollständigen Sachverhaltsdarstellung ein Sachverhalt mit einer interkantonalen Komponente zur Beurteilung vorgelegen ist. Dies insofern, als das zürcherische Unternehmen gemäss Akten nebst den zürcherischen Liegenschaften auch über (zeitgleich veräusserte) Kapitalanlageliegenschaften in mehreren weiteren Kantonen verfügte. Je nachdem, ob das Bundesgericht sich dieser interkantonalen Komponente bewusst war oder nicht, kommt dem vom Bundesgericht verwendeten Begriff des "innerkantonalen Sachverhalts" eine andere Bedeutung zu. Hat es diese zusätzliche interkantonale Komponente übersehen, so könnte das Urteil auch nur für Konstellationen ohne weiteren interkantonalen Bezug einschlägig sein. Im gegenteiligen Fall indes wäre davon auszugehen, dass das Bundesgericht die Konstellation mit dem Hauptsteuerdomizil des Unternehmens sowie der Lage der veräusserten Liegenschaften im Kanton Zürich auch beim Vorliegen zusätzlicher interkantonomer Komponenten als "innerkantonalen Sachverhalt" mit den entsprechenden Rechtsfolgen würdigen wollte.

c) Auf letztere Variante lässt nunmehr die jüngste Rechtsprechung des Bundesgerichts schliessen. Mit Urteil 2C_243/2011 vom 1. Mai 2013 hatte das Bundesgericht die Quoten für die Ausscheidung der am Hauptsteuerdomizil eines interkantonalen Liegenschaftenhändlers im Kanton Zürich bestehenden Verlustvorträge auf Gewinne aus der Veräusserungen von Liegenschaften in den Kantonen Aargau und Zürich zu beurteilen. Dabei hat das Bundesgericht eingeräumt, dass auch die Grundstückgewinnsteuerveranlagungen der Zürcher Gemeinden mit Grundstückgewinnen grundsätzlich in die Doppelbesteuerungsbeschwerde mit einbezogen werden könnten, sofern damit geltend gemacht werde, die Zürcher Grundstückgewinnsteuerveranlagungen würden gegen das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht verstossen. In der vorliegenden Konstellation gehe es indessen diesbezüglich um eine innerkantonale Angelegenheit. Streitig sei die Übernahme eines Verlusts des Hauptsteuerdomizils im Kanton Zürich durch mehrere Spezialsteuerdomizile im gleichen Kanton. Unerheblich sei dabei, dass im Rahmen der interkantonalen Steuerauscheidung ein Teil der Vorjahresverluste des Hauptsteuerdomizils auf ausserkantonale Nebensteuerdomizile zu verlegen und in diesem Rahmen auch die im Kanton Zürich realisierten Grundstückgewinne zu berücksichtigen seien. Massgebend sei in diesem Kontext lediglich die innerkantonale Verlegung noch verbleibender Verlustvorträge. Die Frage, ob der Kan-

ton Zürich im Rahmen der Grundstückgewinnsteuerveranlagungen seiner Gemeinden einer Verlustsituation Rechnung tragen müsse und inwieweit, bestimme sich mangels steuerharmonisierungsrechtlicher Vorgaben nach kantonalem Recht, weshalb diese Frage nicht zum Gegenstand einer Doppelbesteuerungsbeschwerde gemacht werden könne. Die einschlägige Rechtsprechung zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten sei mangels eines in diesem Kontext interkantonalen Verhältnisses nicht anwendbar, weshalb auf die Beschwerde, soweit sie sich gegen die zürcherische Grundstückgewinnsteuerveranlagungen richte und die Verluste bzw. Vorjahresverluste am Hauptsteuerdomizil betreffe, nicht eingetreten werden könne (BGr, 1. Mai 2013, 2C_243/2011, E. 3.5).

d) Zusammenfassend ist daher in einem ersten Schritt festzustellen, dass das Bundesgericht in seiner jüngeren Rechtsprechung das Verhältnis zwischen Hauptsteuerdomizil des Unternehmens/des Liegenschaftenhändlers und Lage von mit Gewinn veräusserten Liegenschaften im Kanton Zürich grundsätzlich auch dann als rein innerkantonale erachtet, wenn zusätzliche interkantonale Anknüpfungspunkte (mit Gewinn veräusserte ausserkantonale Kapitalanlageliegenschaften bzw. ausserkantonale Liegenschaften des Handelsbestands eines interkantonalen Liegenschaftenhändlers) vorgelegen sind. Dies mit der Konsequenz, dass eine Verrechnung des Gesamtbetriebsverlusts mit den zürcherischen Grundstücksgewinnen zu unterbleiben hat.

4. In einem zweiten Schritt ist zu prüfen, ob diese bundesgerichtliche Würdigung und die daraus hergeleiteten Schlussfolgerungen auch im vorliegend zu beurteilenden Fall eines im Kanton Zürich domizilierten, über zahlreiche ausserkantonale Betriebsstätten verfügenden interkantonalen Unternehmens, bei welchem sowohl hohe Verlustvorträge aus den Vorjahren als auch ein Gesamtverlust aus dem Geschäftsjahr 2005 einem der Grundstückgewinnsteuer unterstehendem Wertzuwachsgeinn aus der Veräusserung der zürcherischen Hauptsitzliegenschaft im Jahr 2005 gegenüberstehen, unbesehen übernommen werden können.

a) Weist ein im Kanton Zürich domiziliertes interkantonales Unternehmen mit ausserkantonalen Betriebsstätten verrechenbare Verlustvorträge gemäss § 70 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) bzw. zusätzlich einen Gesamtverlust im aktuellen Geschäftsjahr 2005 aus, so partizipieren nebst dem Hauptsteuerdomizil auch die ausserkantonalen Betriebsstätten an diesen Verlustvorträgen bzw. an diesem aktu-

ellen Gesamtbetriebsverlust. Die Quoten der Tragung der jeweiligen Verluste durch die Betriebsstätten bzw. Betriebsstättekantone sind hierbei nach Massgabe der für das konkrete Unternehmen in den entsprechenden Perioden geltenden sowie den allgemeinen interkantonalen Ausscheidungsregeln (z.B. bezüglich der Verlegung allfälliger Gewinne/Verluste aus der Veräusserung ausserkantonomer Kapitalanlage- oder Betriebsstätteliegenschaften) zu ermitteln.

b) aa) Partizipieren auch ausserkantonale Betriebsstätten bzw. Betriebsstättekantone an den Verlustvorträgen bzw. am Gesamtverlust eines interkantonalen Unternehmens, kann es sich in der zu beurteilenden Konstellation aber nicht mehr um einen rein innerkantonalen Sachverhalt gemäss Urteil des Bundesgerichts vom 7. Oktober 2011 (2C_747/2010) handeln. Im Umfang der durch die ausserkantonalen Betriebsstätten letztlich zu tragenden Anteile an diesen Verlusten ist vielmehr von einem interkantonalen Sachverhalt (Verlustanteile in Betriebsstättekantonen/Wertzuwachs-gewinn im Kanton Zürich als Hauptsteuerdomizils) auszugehen, bei welchem die jüngere bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten und die damit verbundenen verfassungsrechtlichen Erwägungen (insbesondere Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, Rechtsgleichheit) zu berücksichtigen sind. Die Nichtverrechenbarkeit der ausserkantonalen Teilverluste verstösst gegen das innerperiodische Überbesteuerungsverbot (vgl. hierzu René Matteotti, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 1. A., 2011, § 34 N 33, mit Hinweisen).

bb) Der Umstand, dass das kantonale Steueramt aufgrund der anhaltenden Verlustsituation aus Praktikabilitäts-erwägungen und in Anwendung der sog. Gesamtverlustverrechnungstheorie (vgl. hierzu Kreisschreiben Nr. 24 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 17. Dezember 2003; Kreisschreiben Nr. 27 vom 15. März 2007, Fall 11; Matteotti, § 34 N 49) bei der Gewinnsteuer bislang auf eine interkantonale Ausscheidung der Verlustbetreffnisse verzichtet hat, vermag selbstredend an der interkantonalen Natur der auf die Betriebsstättekantone entfallenden Verlustanteile nichts zu ändern.

cc) Da die Rekursgegnerin diesem Aspekt bei der generellen Ablehnung der Verlustverrechnung im Rahmen der Grundstückgewinnsteuereinschätzung nicht Rechnung getragen hat, ist der Einspracheentscheid in teilweiser Gutheissung des Rekurses aufzuheben und das Verfahren zur ergänzenden Sachverhaltsermittlung betreffend

diese ausserkantonalen Verlustanteile und zum Neuentscheid im Sinn der vorstehenden Erwägungen ins Einschätzungsverfahren zurückzuweisen.

5. a) Eine hierüber hinausgehende Verrechnung des Gewinns aus der Veräusserung der zürcherischen Hauptsitzliegenschaft auch mit dem auf den Kanton Zürich als Hauptsteuerdomizil entfallenden Anteil an den Verlustvorträgen bzw. am Gesamtbetriebsverlust 2005 gemäss Antrag der Rekurrentin muss indessen weiterhin verwehrt bleiben, da diese Konstellation unter Beachtung des Urteils des Bundesgerichts vom 7. Oktober 2011 (2C_747/2010) als einzig dem kantonalen Recht unterworfen innerkantonaler Sachverhalt qualifiziert werden muss. Die einschlägigen Erwägungen des Bundesgerichts (E. 3a oben) gelten – 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.) – weiterhin, weshalb die verfassungsmässigen Rügen sowie der Verweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung der Rekurrentin ins Leere stossen.

b) Mit der Verrechenbarkeit der auf die ausserkantonalen Betriebstättekantone entfallenden Verlustanteile mit dem zürcherischen Wertzuwachsgeinn wird den Anforderungen für die Vermeidung eines Ausscheidungsverlusts hinreichend Rechnung getragen. Der blosser Hinweis auf die interkantonale Natur eines Unternehmens – im Extremfall mit einer einzigen ausserkantonalen Betriebsstätte, welcher eine minimale Gewinn-/Verlusttragungsquote zugewiesen wird – kann zu keiner Ausweitung dieser Verrechenbarkeit auch auf das Hauptsteuerdomizil Zürich führen.

c) 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).

6. Auf den Eventual- bzw. Subeventualantrag der Rekurrentin, womit diese für den Fall der Nichtverrechenbarkeit des geltend gemachten Verlusts mit dem Wertzuwachsgegn Gewinn Korrekturen bei der Gewinnbesteuerung für die Steuerperioden 2012 ff. verlangt, kann schliesslich nicht eingetreten werden, da im vorliegenden Verfahren einzig der Einspracheentscheid betreffend die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer aus der Veräusserung der Hauptsitzliegenschaft Streitgegenstand bildet.

7. Die vorstehenden Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung des Rekurses, soweit darauf eingetreten werden kann. Das Verfahren ist an die Rekursgegnerin ins Einschätzungsverfahren zurückzuweisen. Diese hat – in Zusammenwirken mit der zuständigen Division des kantonalen Steueramts – die letztlich auf die ausserkantonalen Betriebsstätten bzw. Betriebsstättekantone entfallenden Anteile an den Verlustvorträgen bzw. am Gesamtverlust 2005 zu ermitteln. Im Rahmen der Neueinschätzung der Grundstückgewinnsteuer ist der Verrechenbarkeit dieser ausserkantonalen Verlustanteile mit dem Wertzuwachsgegn Gewinn aus der Veräusserung der zürcherischen Hauptsitzliegenschaft Rechnung zu tragen. Das kantonale Steueramt seinerseits wird nach Rechtskraft der die Verrechenbarkeit dieser Verlustanteile berücksichtigenden Grundstückgewinnsteuereinschätzung bei der Gewinnbesteuerung der Rekurrentin den Umfang der Verlustvorträge bzw. deren Verfälle neu festlegen müssen.

Bei diesem im Hauptpunkt unentschiedenen Prozessausgang rechtfertigt es sich nach § 151 Abs. 1 StG, die Kosten den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen. Die Voraussetzungen für die Zusprechung von Parteientschädigungen sind nicht erfüllt (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid der Kommission für Grundsteuern der Gemeinde D vom 29. November 2012 wird teilweise gutgeheissen, soweit darauf einzutreten wird. Der Einspracheentscheid vom 29. November 2012 wird aufgehoben und die Sache wird im Sinn der Erwägungen zur weiteren Untersuchung und

zum Neuentscheid an die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde D zurückgewiesen.

[...]