



Entscheid

14. November 2017

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichter Alexander Widl, Steuerrichterin Barbara Collet und Gerichtsschreiberin Andrea Schmid

In Sachen

A AG,

vertreten durch Treuhand- und Revisionsgesellschaft B

Rekurrentin,

gegen

Stadt C,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer (Revision)

hat sich ergeben:

A. Die A AG mit ausserkantonalem Sitz (nachfolgend die Pflichtige) veräusser- te im Januar 2012 mehrere Liegenschaften in der Stadt C für insgesamt Fr. 12'944'000.- an die D AG. Mit Veranlagungsentscheid vom 4. Oktober 2012 aufer- legte ihr die Grundsteuerbehörde der Stadt C zufolge dieser Handänderung eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 987'480.- bei einem steuerbaren Gewinn von Fr. 2'495'257.-. Bei den Anlagekosten rechnete die Grundsteuerkommission ausser- kantonale Vorjahresverluste von Fr. 163'699.- an.

Mit Verfügung vom 29. März 2016 veranlagte die Steuerverwaltung des Sitz- kantons die Pflichtige – nach Verrechnung von Vorjahresverlusten in Höhe von Fr. 163'699.- – mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. 1'346'500.-, welchen sie in der interkantonalen Steuerauscheidung vollumfänglich dem Kanton Zürich zur Be- steuerung zuwies.

B. Mit Revisionsgesuch vom 20. April 2016 beantragte die Pflichtige, den rechtskräftig veranlagten Grundstückgewinn von Fr. 2'495'257.- um Fr. 1'148'757.- auf Fr. 1'346'500.-, entsprechend dem im Sitzkanton veranlagten Gesamtgewinn zu redu- zieren. Sie rügte einen Verstoss gegen das Schlechterstellungsverbot, da sie einzig deswegen, weil sie in mehreren Kantonen steuerpflichtig sei, insgesamt mit einem hö- heren als dem tatsächlich erzielten steuerbaren Reingewinn besteuert werde.

Mit Revisionsbeschluss vom 25. Mai 2016 wies die Grundsteuerbehörde die- ses Begehren ab. Sie erwog, dass die Differenz zwischen dem veranlagten Grund- stückgewinn und dem beantragten Gewinn gemäss Steuerveranlagung des Sitzkan- tons im Wesentlichen darin bestehe, dass bei den Anlagekosten die Grundstückgewinnsteuer und die direkte Bundessteuer auf dem erzielten Grundstück- gewinn nicht berücksichtigt worden seien. Die Pflichtige habe auf die Geltendmachung dieser Kosten bei der Gewinnsteuer nicht ausdrücklich verzichtet. Dementsprechend habe sie keinen Antrag auf die Berücksichtigung dieser Steuern bei der Grundstück- gewinnsteuer gestellt, obwohl im Zeitpunkt der Veranlagung der Grundstückgewinn und die darauf geschuldeten Steuern bereits bekannt gewesen seien. Bei zumutbarer

Sorgfalt hätte die Pflichtige die auf dem Grundstücksgewinn erhobenen Steuern bereits im ordentlichen Verfahren geltend machen können.

C. Eine dagegen erhobene Einsprache wies die Grundsteuerbehörde der Stadt C am 9. August 2016 ab.

D. Mit Rekurs vom 9. September 2016 erneuerte die Pflichtige ihren Revisionsantrag. Ferner beantragte sie eine Parteientschädigung.

In der Rekursantwort vom 5. Oktober 2016 schloss die Grundsteuerbehörde auf Abweisung des Rekurses und beantragte die Zusprechung einer angemessenen Parteientschädigung. In der Replik vom 2. Dezember 2016 hielt die Pflichtige an ihren Anträgen fest. In der Duplik vom 22. Dezember 2016 anerkannte die Grundsteuerbehörde einen weiteren ausserkantonalen Betriebsverlust von Fr. 63'030.- sowie Schuldzinsen von Fr. 31'244.- und beantragte, den Rekurs dementsprechend teilweise gutzuheissen. Die Pflichtige verzichtete auf eine weitere Stellungnahme.

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

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. 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. Grundstücksgewinn 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 StG). Ausserdem sind – nach vollständiger Veräusserung des Gesamtgrundstücks – Verluste aus Teilveräusserungen verrechenbar (§ 224 Abs. 3 StG). Fehlt diese Voraussetzung, sind im Kanton Zürich angefallene Veräusserungsverluste nicht mit Grundstückgewinnen verrechenbar. Ferner können auch Verluste aus dem Einkommens- bzw. Gewinnsteuerbereich nach dem gegenwärtig geltenden kantonalen Recht nicht mit Grundstückgewinnen verrechnet werden. Gemäss Bundesgericht verstösst die zürcherische gesetzliche Regelung – vorbehaltlich 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). Namentlich ergibt sich aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit keine Verpflichtung des Liegenschaftenkantons, Wertzuwachsgerinne mit allfälligen Betriebs- oder Veräusserungsverlusten zu verrechnen.

2. a) Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts liegt eine gegen Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) verstossende Doppelbesteuerung vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in der Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, zu deren Erhebung ein anderer Kanton zuständig wäre (virtuelle Doppelbesteuerung). Ausserdem hat das Bundesgericht aus dem verfassungsmässigen Verbot der Doppelbesteuerung abgeleitet, ein Kanton dürfe einen Steuerpflichtigen nicht deshalb stärker belasten, weil er nicht im vollem Umfang seiner Steuerhoheit unterstehe, sondern zufolge seiner territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig sei (Schlechterstellungsverbot; vgl. BGE 140 I 114 E. 2.3.1; BGr, 21. Dezember 2012 = StE 2013 A 24.44.1 Nr. 3, E. 2.1, je mit weiteren Hinweisen).

b) Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung ist eine interkantonale Steuer-ausscheidung durchzuführen. Nach den Regeln des interkantonalen Steuerrechts sind

die Erträge und Gewinne aus der Veräusserung von Liegenschaften im Belegheitskanton steuerbar. Dies gilt sowohl für Liegenschaften des Privatvermögens als auch des Geschäftsvermögens (BGr, 22. März 2011, 2C_375/2010). Aufwendungen, welche mit der Liegenschaft zusammenhängen (u.a. Unterhalts- und Verwaltungskosten, Steuern etc.) werden ebenfalls objektmässig dem Liegenschaftenkanton zugewiesen. Schuldzinsen sind proportional nach Lage der Aktiven zu verteilen (BGE 133 I 19). Ob die interkantonal auf den Kanton Zürich ausgeschiedenen Gewinne, Erträge und Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer oder bei der Staatssteuer (Einkommens- bzw. Gewinnsteuer) zu berücksichtigen sind, richtet sich – vorbehältlich der geänderten Rechtsprechung zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten – nach kantonalem Recht. Das interkantonale Steuerrecht grenzt nur Steuerhoheiten voneinander ab und verpflichtet die Kantone mit monistischem System nicht, die interkantonal verlegten Faktoren bei einer ganz bestimmten Steuerart zu berücksichtigen.

c) Ergeben sich bei der interkantonalen Steuerausscheidung von Unternehmen bzw. von zum Geschäftsvermögen gehörenden Liegenschaften Ausscheidungsverluste, sind diese gemäss der im Jahr 2004 eingeleiteten und seither kontinuierlich weiterentwickelten Rechtsprechung des Bundesgerichts zu vermeiden (BGE 131 I 249; BGE 131 I 285; BGE 132 I 220, siehe Kreisschreiben 27 der Schweizerischen Steuerkonferenz zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten vom 15. März 2007). Diese Regel geht allfälligen kantonalen Bestimmungen vor und gilt unabhängig davon, ob der Liegenschaftenkanton den Wertzuwachs mit der Einkommens- resp. Gewinnsteuer oder mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst (BGr, 22. März 2011, 2C_375/2011, E. 6.1). In diesem Fall muss der Liegenschaftenkanton einen Geschäftsverlust, den die Unternehmung in anderen Kantonen erleidet, übernehmen, sofern verrechenbares Substrat vorhanden ist. In Kantonen, die – wie der Kanton Zürich – Wertzuwachsgewinne und die übrigen Gewinne (resp. das Einkommen) separat besteuern, ist ein solcher Verlust auf den Grundstückgewinn anzurechnen, soweit dieser Verlust nicht mit Erträgen (inkl. wieder eingebrachten Abschreibungen) bei der kantonalen Staatssteuer verrechenbar ist.

Um im Zürcher Steuersystem sicherzustellen, dass Verluste nicht doppelt abgezogen werden, ist das kommunale Gemeindesteueramts verpflichtet, der zuständigen Division des kantonalen Steueramts schriftlich ein Gesuch zur Berechnung und Mitteilung des bei der Grundstückgewinnsteuer zu übernehmenden Verlusts zu unterbreiten. Gestützt darauf entscheidet die kommunale Grundsteuerbehörde über den anrechen-

baren Verlust (Weisung der Finanzdirektion über die Koordination von Einkommens- bzw. Gewinnsteuereinschätzungen und Grundsteuereinschätzungen für Liegenschaften des Geschäftsvermögens und von juristischen Personen vom 13. Dezember 2005, Rz 55d, ZStB I Nr. 37/554). Dabei ist die kommunale Grundsteuerbehörde nicht in jedem Fall an den Entscheid des kantonalen Steueramts gebunden. Eine abweichende Beurteilung bedarf aber einer einlässlichen Begründung (VGr, 14. Januar 2015, SB.2014.00079, www.vgrzh.ch).

3. Gemäss § 155 Abs. 1 StG kann ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amts wegen revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (lit. a), wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat (lit. b) oder wenn ein Verbrechen oder ein Vergehen den Entscheid beeinflusst hat (lit. c). Neben diesen kantonalen Revisionsgründen kann im interkantonalen Verhältnis auch eine sich aufgrund des Entscheids eines anderen Kantons resultierende Doppelbesteuerung im Revisionsverfahren gerügt werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 155 N 19). Die formellen Voraussetzungen gemäss § 156 (Frist) und § 157 (Revisionsbegehren) sind auch hier zu wahren. Zudem ist die Revision ausgeschlossen, wenn der Antragsteller als Revisionsgrund vorbringt, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (§ 155 Abs. 2 StG).

4. a) Die Rekursgegnerin betrachtet die Pflichtige als interkantonale Liegenschaftenhändlerin im Sinn des Bundessteuerrechts. Als solche wäre sie befugt gewesen, neben den Anlagekosten gemäss § 221 Abs. 1 StG weitere mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer geltend zu machen, sofern sie gleichzeitig auf die Geltendmachung dieser Kosten bei der Gewinnsteuer verzichtet hätte (§ 221 Abs. 2 StG). Dazu gehörten namentlich die mit der veräusserten Liegenschaft zusammenhängenden Steueraufwendungen (insbesondere Grundstückgewinn- und direkte Bundessteuer), welche nach den interkantonalen Ausscheidungsregeln ohnehin dem Kanton Zürich objektmässig zuzuweisen seien. Die Pflichtige habe jedoch ihr Wahlrecht gemäss kantonalem Recht nicht ausgeübt und den gesamten Steueraufwand in Höhe von Fr. 1'107'306.- (gemäss Steueraussei-

derung des Sitzkantons) in ihrer Erfolgsrechnung pro 2012 geltend gemacht. Aufgrund des interkantonalen Sachverhalts hätte die Pflichtige aber bereits im Veranlagungsverfahren betreffend Grundstückgewinnsteuer damit rechnen müssen, dass bei der interkantonalen Steuerauscheidung die Grundstückgewinnsteuer wie auch die anteilige direkte Bundessteuer auf dem Buchgewinn der veräusserten Liegenschaft ausscheidungsrechtlich dem Kanton Zürich zugewiesen werde. Sie habe auch erkennen können, dass bei der zürcherischen Gewinnsteuer das steuerbare Substrat (in Form von Liegenschaftserträgen und wieder eingebrachten Abschreibungen) bei Weitem gefehlt habe, um die gesamten Steueraufwendungen bei der Gewinnsteuer 2012 verrechnen zu können. Ebenso sei ihr aufgrund des Einschätzungsverfahrens vom 3. Juli 2012 bereits im Grundstückgewinnsteuerveranlagungsverfahren bekannt gewesen, dass sich allein schon die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 987'480.- belaufen werde. Bei dieser Sachlage hätte die Pflichtige die Steueraufwendungen bei der ihr zumutbaren Sorgfalt bereits im ordentlichen Verfahren bei der Grundstückgewinnsteuer geltend machen müssen, so dass eine Revision der rechtskräftigen Grundstückgewinnsteueranlagung gemäss § 155 Abs. 2 zu unterbleiben habe.

b) Dieser Auffassung kann – sofern sich die Frage der Doppelbesteuerung im interkantonalen Verhältnis stellt – nicht gefolgt werden. Das Recht, liegenschaftsbezogene Aufwendungen, die nach den Bestimmungen des kantonalen Rechts ordentlicherweise bei der Einkommens- resp. Gewinnsteuer anrechenbar sind, wahlweise im Sinn von § 221 Abs. 2 StG bei der Grundstückgewinnsteuer als Anlagekosten geltend zu machen, ist keine Regel des interkantonalen Steuerrechts, sondern eine Spezialnorm des zürcherischen Rechts, die in erster Linie bezweckt, den innerkantonalen Liegenschaftenhändler annähernd gleich zu besteuern wie den interkantonalen Liegenschaftenhändler (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 121). Erfahrungsgemäss weisen Liegenschaftenhändler bei der Staatssteuer häufig einen Aufwandüberschuss aus, weil die Liegenschaftenerträge in der Regel nicht ausreichen, um Landkredit- bzw. Schuldzinsen, werterhaltende Aufwendungen, Steuern und allgemeine Verwaltungskosten verrechnen zu können. Ohne diese Spezialnorm könnte der innerkantonale Liegenschaftenhändler diese Aufwendungen aufgrund des monistischen Steuersystems nicht umfassend steuerlich zur Anrechnung bringen, was bei der Grundstückgewinnsteuer nicht selten zu einer Belastung führt, die dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wie auch dem Grundsatz der Gleichbehandlung zuwiderläuft und früher auch ständig kritisiert wurde. Denn der interkantonale Liegenschaftenhändler kann aufgrund des übergeordneten interkantonalen Steuer-

rechts sämtliche Aufwendungen, die mit dem Erwerb und der Veräusserung zusammenhängen, bei der Grundstückgewinnsteuer als Anlagekosten geltend machen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 120).

c) Für den interkantonalen Liegenschaftenhändler stellt die Bestimmung von § 221 Abs. 2 StG keine bundesrechtliche Regel zur Vermeidung einer interkantonalen Doppelbesteuerung dar. Das Wahlrecht kann unabhängig davon, ob sich die Frage einer interkantonalen Doppelbesteuerung überhaupt stellt, ausgeübt werden. In diesem Fall dient die betreffende Bestimmung in erster Linie dazu, die sich aus dem monistischen System ergebenden Härten (fehlende Möglichkeit zürcherische Betriebsverluste mit Grundstückgewinnen zu verrechnen) zu mildern oder Gewinn- und Grundstückgewinnsteuern aufgrund der unterschiedlichen Steuersätze zu optimieren. Ob und in welchem Ausmass eine interkantonale Doppelbesteuerung vorliegt, erfährt der interkantonale Liegenschaftenhändler erst nach Ablauf der betreffenden Steuerperiode und mit der definitiven Einschätzung und der interkantonalen Steuerauscheidung durch die in der Regel federführende Steuerbehörde am Hauptsteuerdomizil und den allenfalls der Steuerauscheidung zuwiderlaufenden Veranlagungen der weiteren beteiligten Kantone.

d) Der interkantonale Liegenschaftenhändler muss – immer unter der Voraussetzung, dass sich die Frage der interkantonalen Doppelbesteuerung stellt – das nach kantonalem Recht bestehende Wahlrecht im Sinn von § 221 Abs. 2 StG nicht zwingend ausüben. Es gibt keine bundesrechtliche Regel, die ihn dazu verpflichtet. Wenn er vom Wahlrecht keinen Gebrauch macht, verliert er höchstens Steueroptimierungsmöglichkeiten, die sich im Kanton Zürich unabhängig davon, ob sich die interkantonale Doppelbesteuerungsfrage überhaupt stellt, aufgrund der separaten Besteuerung von Unternehmens- und Grundstückgewinnen mit unterschiedlichen Steuern und Steuersätzen und der fehlenden Möglichkeit, zürcherische Betriebsverluste mit Grundstückgewinnen verrechnen zu können, allenfalls ergeben. Die bundesrechtlichen Ansprüche aus dem interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht kann er nicht verlieren, da das Bundesrecht dem kantonalen Recht vorgeht (Art. 49 Abs. 1 BV). Somit kann – soweit sich die Doppelbesteuerungsfrage stellt – der Auffassung der Rekursgegnerin nicht gefolgt werden, dass die Pflichtige mit der Nichtausübung des Wahlrechts im Sinn von § 221 Abs. 2 StG, d.h. mit der Nichtgeltendmachung der Grundstückgewinn- und direkten Bundessteuer bei der Grundstückgewinnsteuer die ihr zumutbare Sorgfalt verletzt hat. Der Ausschlussgrund von Art. 155 Abs. 2 StG liegt somit nicht vor. Immerhin ist

anzumerken, dass sich der vorliegende Steuerprozess hätte vermeiden lassen, wenn sich die Pflichtige rechtzeitig über die zürcherischen Grundsteuerbestimmungen kundig gemacht hätte und ihr Wahlrecht rechtzeitig ausgeübt hätte. Denn letztlich geht es bei der Differenz zwischen dem veranlagten und dem beantragten Grundstücksgewinn hauptsächlich um liegenschaftsbezogene Steueraufwendungen.

e) Im Übrigen sind die Voraussetzungen, welche für das Eintreten auf ein Revisionsbegehren gewahrt sein müssen, erfüllt und nicht streitig.

5. a) In der interkantonalen Steuerauscheidung 2012 vom 29. März 2016 wies die kantonale Steuerverwaltung des Sitzkantons den gesamten Immobilienerfolg von Fr. 2'725'779.-, der u.a. den Grundstücksgewinn gemäss Veranlagungsentscheid der Stadt C vom 4. Oktober 2012 in Höhe von Fr. 2'658'899.- (vor Verrechnung der ausserkantonalen Vorjahresverluste von Fr. 163'699.-) beinhaltete, dem Kanton Zürich zur Besteuerung zu. In anderen Kantonen erzielte die Pflichtige keine Erträge. Vom Substrat, das dem Kanton Zürich zur Besteuerung zugewiesen wurde, zog sie die mit der veräusserten Liegenschaft zusammenhängenden Steuern von Fr. 1'107'306.-, effektive Verwaltungskosten von Fr. 14'000.- und einen proportional ermittelten Schuldzinsanteil von Fr. 2'784.- ab. Vom hieraus resultierenden Netto-Liegenschaftenertrag von Fr. 1'601'689.- wies sie dem Kanton Zürich den Betriebsverlust des Sitzkantons in Höhe von Fr. 226'729.- (inkl. Vorjahresverlust von Fr. 163'699.-) und Schuldzinsüberschüsse des Sitzkantons und eines Drittkantons in Höhe von Fr. 28'460.- zur Übernahme zu. Insgesamt wurden dem Kanton Zürich damit ausserkantonale Betriebsverluste von Fr. 255'189.- zugewiesen, was zu einem gesamten, einzig im Kanton Zürich steuerbaren Unternehmensgewinn von (abgerundet) Fr. 1'346'500.- führte. Die Gewinnsteuerveranlagungen des Sitz- bzw. Drittkantons lauteten dementsprechend auf Fr. 0.-.

b) In der rechtskräftigen Grundstücksgewinnsteuerveranlagung ermittelte die Rekursgegnerin einen steuerbaren Gewinn von Fr. 2'495'257.-. Darin ist der Vorjahresbetriebsverlust des Sitzkantons im Betrag von Fr. 163'699.- enthalten. Ohne Anrechnung des ausserkantonalen Vorjahresverlusts würde sich der steuerbare Grundstücksgewinn auf Fr. 2'658'956.- belaufen. Liegenschaftenhändleraufwendungen (u.a. Schuldzinsen, Steueraufwendungen und die Unkostenpauschale des Liegenschaftenhändlers) wurden dagegen nicht berücksichtigt.

c) Im Kanton Zürich wurde die Pflichtige für die Staats- und Gemeindesteuern 2012 mit einem Gewinn von Fr. 0.- (Verlust von Fr. 165'501.-) veranlagt. Dabei ermittelte das kantonale Steueramt – ohne besondere Beachtung der interkantonalen Steuerausscheidung und der Grundstückgewinnsteuerveranlagung der Stadt CI – den Verlust dergestalt, als es vom Jahresgewinn 2012 laut Erfolgsrechnung (= Fr. 1'510'278.-) den in der Erfolgsrechnung ausgewiesenen Gewinn aus dem Verkauf von Liegenschaften in Höhe von Fr. 1'675'779.- in Abzug brachte. Wiedereingebrachte Abschreibungen waren nicht zu erfassen, da während der Besitzesdauer der Pflichtigen keine Abschreibungen vorgenommen wurden. Anzumerken ist ausserdem, dass bezüglich der veräusserten Vertragsobjekte gemäss Ziffer 9 der weiteren Bestimmungen des öffentlich beurkundeten Kaufvertrags vom 31. August 2011 keine Miet- oder Pachtverträge bestanden. Somit ist bei der Gewinnsteuer für die Dauer der Steuerpflicht im Januar 2012 kein entsprechendes verrechenbares Substrat vorhanden.

Die Verlustberechnung des kantonalen Steueramts ist offensichtlich unrichtig. Bei einem besteuerten Grundstückgewinn von Fr. 2'495'257.- (nach Verrechnung des ausserkantonalen Vorjahresverlusts von Fr. 163'699.-) und einem steuerbaren Gesamtgewinn von abgerundet Fr. 1'346'500.- (nach Verrechnung des Vorjahresverlusts von Fr. 163'699.-) gemäss Veranlagung der kantonalen Steuerverwaltung des Sitzkantons hätte das kantonale Steueramt rein rechnerisch einen Verlust von Fr. 1'148'757.- ausweisen müssen. Darin wären sonstige Erträge von Fr. 66'823.- (Fr. 2'725'779.- ./ Fr. 2'658'956.-), der gesamte Steueraufwand von Fr. 1'107'306.- (Grundstückgewinn-, Kapital- und direkte Bundessteuer), effektive Verwaltungskosten von Fr. 14'000.-, Schuldzinsen von Fr. 31'244.- und der ausserkantonale Verlust des Sitzkantons von Fr. 63'030.- enthalten gewesen.

Weil die Gewinnsteuer-Einschätzung des kantonalen Steueramts Zürich nicht stimmt und eine Koordination zwischen Gewinnsteuer und Grundstückgewinnsteuer auf dieser Grundlage nicht erfolgen kann, ist bei der nachfolgend zu erörternden Doppelbesteuerungsproblematik von der detaillierten Einschätzung der kantonalen Steuerverwaltung des Sitzkantons mit Steuerausscheidung 2012 und der Grundstückgewinnsteuerveranlagung der Rekursgegnerin auszugehen.

d) Im vorliegenden Fall stellt sich die Frage einer Doppelbesteuerung, weil die kantonale Steuerverwaltung des Sitzkantons dem Kanton Zürich einen ausserkantona-

len Betriebsverlust von Fr. 226'729.- (inklusive Vorjahresverlust des Sitzkantons von Fr. 163'699.-) sowie ausserkantonale Schuldzinsanteile von Fr. 8'931.- (Sitzkanton) und Fr. 19'529.- (Drittkanton) zur Übernahme zuweist. Da bei der zürcherischen Gewinnsteuer das Substrat bei Weitem fehlt, um diese ausserkantonalen Verluste resp. Schuldzinsanteile auszugleichen, sind die genannten Verluste zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten bei der Grundstückgewinnsteuer anzurechnen. Dies wurde von der Rekursgegnerin in ihrer Duplik zu Recht anerkannt. Der zur Anrechnung mit- anerkannte Schuldzinsanteil des Kantons Zürich in Höhe von Fr. 2'784.- stellt keinen ausserkantonalen Betriebsverlustanteil dar, der bei der Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen wäre. Schliesslich ist der Vorjahresverlust des Sitzkantons in Höhe von Fr. 163'699.- bei der Grundstückgewinnsteuer bereits angerechnet worden. Folgedes- sen sind bei der Grundstückgewinnsteuer von Bundesrechts wegen die nachfolgenden Aufwendungen bei den Anlagekosten zu berücksichtigen:

- Betriebsverlust des Sitzkantons (Fr. 226'729.- abzüglich bereits berücksichtigter Verlustvortrag Sitzkanton von Fr. 163'699.-)	Fr.	63'030.-
- Schuldzinsanteile Sitzkanton/Drittkanton	Fr.	<u>28'460.-</u>
Total	Fr.	<u>91'490.-</u>

e) Hinsichtlich der weiteren, ausscheidungsrechtlich dem Kanton Zürich zu- gewiesenen Erträge und Kosten, welche folgende Positionen umfassen,

- sonstige Erträge (total Fr. 2'725'779.- abzüglich Grundstückgewinn von Fr. 2'658'956.-)	Fr.	-66'823.-
- Steuern	Fr.	-1'107'306.-
- Verwaltungskosten	Fr.	-14'000.-
- Schuldzinsanteil des Kantons Zürich	Fr.	-2'784.-

und zu einem Betriebsverlust von Fr. 1'057'267.- führen, liegt ein innerkantonaler Sachverhalt vor (StRG, 18. September 2013, 2 GR.2012.60, www.strgzh.ch, bestätigt VGr, 12. Februar 2014 = StE 2014 A 24.43 Nr. 5). Diesbezüglich greifen die bundes- rechtlichen Regeln zur Vermeidung einer interkantonalen Doppelbesteuerung (inkl. Schlechterstellungsverbot) nicht. Der Kanton Zürich darf Liegenschaftenerträge und Wertzuwachsgegewinne von juristischen Personen je separat einerseits mit der Gewinn- steuer und andererseits mit der Grundstückgewinnsteuer erfassen und darf ohne Ver- letzung von Bundesrecht die Verrechnung von innerkantonalen Betriebsverlusten mit

Wertzuwachsgegewinnen ausschliessen (vgl. E. 1). Hätte die Pflichtige ihren Sitz im Kanton Zürich, wäre die Besteuerung hinsichtlich dieses Betriebsverlusts nicht anders erfolgt. Diesbezüglich hat es sich die Pflichtige, die im Grundstückgewinnsteuerverfahren immerhin von einer zürcherischen Treuhandgesellschaft vertreten war, selbst zuzuschreiben, dass sie vom Wahlrecht im Sinn von § 221 Abs. 2 StG keinen Gebrauch gemacht hat und demzufolge ihren innerkantonalen Betriebsverlust, der zum Grossteil auf Steueraufwendungen beruht, nicht mehr steuerlich verrechnen kann. Für dieses selbst verschuldete Versäumnis ist ihr die Revision gestützt auf § 155 Abs. 2 StG zu verwehren.

Was ausscheidungsrechtlich dem Kanton Zürich zugewiesen wurde, verbleibt interkantonal beim Kanton Zürich, sofern im Kanton Zürich genügend Substrat vorhanden ist, um die dem Kanton Zürich zugewiesenen Kosten verrechnen zu können. Können innerkantonale Betriebsverluste bei der (genügend Verrechnungssubstrat aufweisenden) Grundstückgewinnsteuer nach den derzeit geltenden Gesetzesbestimmungen nicht mit Grundstückgewinnen verrechnet werden, resultieren daraus keine Ausscheidungsverluste, die auf andere Kantone zu verlegen wären. Dies gilt selbst dann, wenn die beschränkte Steuerpflicht wie im vorliegenden Fall zufolge Verkaufs der im Kanton Zürich gelegenen Grundstücke endet und fortan kein steuerlicher Anknüpfungspunkt mehr besteht, um innerkantonale Betriebsverluste mit künftigen Erträgen verrechnen zu können.

6. Aufgrund dieser Erwägungen ist der Rekurs teilweise gutzuheissen. Der steuerbare Grundstückgewinn ist unter Anrechnung von weiteren ausserkantonalen Verlusten in Höhe von Fr. 91'490.- von Fr. 2'495'257.- auf Fr. 2'403'767.- zu reduzieren und die Grundstückgewinnsteuer dementsprechend von Fr. 987'480.- auf Fr. 950'880.- herabzusetzen.

7. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens zu 9/10 der Pflichtigen und zu 1/10 der Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Da die Pflichtige zu rund 90% unterliegt, steht ihr die beantragte Parteientschädigung nicht zu (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959). Stattdessen ist der nicht anwaltlich vertretenen Rekursgegnerin eine angemessene reduzierte Parteientschädigung zuzusprechen, da sich nicht einfache

Rechtsfragen stellten und ihr im Rekursverfahren ein besonderer Aufwand erwachsen ist. Gewisse Anstrengungen im Rekursverfahren können von einer Stadtbehörde ohne Entschädigungsansprüche erwartet werden.

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid im Revisionsverfahren der Kommission für Grundsteuern der Stadt Wädenswil vom 9. August 2016 wird teilweise gutgeheissen und die im Veranlagungsentscheid vom 4. Oktober 2012 festgesetzte Grundstückgewinnsteuer von Fr. 987'480.- auf Fr. 950'880.- herabgesetzt.

[...]