



Entscheid

21. Dezember 2020

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner, Steuerrichterin
Christina Hefti und Gerichtsschreiber Benjamin Briner

In Sachen

A AG,

Rekurrentin,

gegen

Stadt B,

Rekursgegnerin,

vertreten durch den Finanzausschuss,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. 1) Die A AG mit Sitz in C im Kanton Aargau (nachfolgend die Pflichtige) erbringt laut Handelsregistereintrag Immobilien- und Finanzdienstleistungen; sie handelt dabei insbesondere auch mit Liegenschaften. Anfangs Kalenderjahr 2016 hatte sie eine einzige vermietete Liegenschaft im Anlagevermögen aktiviert. Dies betraf das mit einem Wohn- und Geschäftshaus überbaute Grundstück Kat.-Nr. ... an der ...strasse 91 in B, an welchem sie 4/5 Miteigentum besass; 1/5 Miteigentum besass sodann ein gewisser D. Mit Kaufvertrag vom ...April 2016 veräusserten die Pflichtige und D diese Liegenschaft an die E AG zum Preis von Fr. 2'150'000.-; die Eigentumsübertragung erfolgte am ... September 2016. Einen Teil des Verkaufserlöses investierte die Pflichtige anschliessend in Bauland in F/AG; jedenfalls führte sie in der Schlussbilanz 2016 eine solche Position im Buchwert von Fr. 800'000.- im Anlagevermögen auf.

Gestützt auf diesen Sachverhalt war die Pflichtige in der Steuerperiode 2016 im Kanton Aargau (qua Sitz) unbeschränkt und im Kanton Zürich (qua Liegenschaft) beschränkt steuerpflichtig. Sodann hatte sie im Kanton Zürich bzw. in der Stadt B den per 2016 mit dem Verkauf der Liegenschaft erzielten Grundstücksgewinn zu versteuern. Die Höhe des Letzteren liegt hier im Streit.

2) Für die Grundstückgewinnsteuer reichten die Pflichtige und D am 8. Juli 2016 zunächst separate Steuererklärungen betreffend den Verkauf ihrer 4/5 bzw. 1/5 Miteigentumsanteile ein. Die Pflichtige führte dabei in Ziff. 7 Aufwand des Liegenschaftenhändlers in der Höhe von Fr. 140'400.- auf. Hierzu reichte sie eine Rechnung der G AG ein, mit welcher sie personell eng verflochten ist. Eine den Verkauf betreffende Mäklergebühr in der Höhe von Fr. 60'000.- wurde sodann in den beiden Deklarationen anteilmässig zum Abzug gebracht (4/5 = Fr. 48'000.- bzw. 1/5 = Fr. 12'000.-). Belegt wurde die Mäklergebühr mit einer Rechnung der H SA, welche enge personelle Verflechtungen mit D aufweist.

Mit Schreiben vom 8. April 2017 reichte die Pflichtige einen Nachtrag zu ihrer Deklaration ein. Dabei wies sie darauf hin, eine ausserkantonale Liegenschaftenhändlerin zu sein und bei der Gewinnsteuer (bei Ausklammerung des Grundstückgewinns) einen Verlust zu erleiden, welcher in der Grundstückgewinnsteuerveranlagung zu berücksichtigen sei. Gemäss den vom Bundesgericht aufgestellten Ausscheidungsregeln

dürfe der Kanton Zürich nämlich maximal den vor ihr erzielten Jahresgewinn von Fr. 14'124.- mit der Grundstückgewinnsteuer belegen. In der revidierten Deklaration ersetzte sie den vorerwähnten Aufwand des Liegenschaftenhändlers von Fr. 140'400.- durch einen Verlust in der Höhe von Fr. 172'583.-.

Mit Auflage vom 19. Mai 2017 wies der Leiter des Steueramts der Stadt B einleitend darauf hin, dass die Pflichtige und D den mit dem Verkauf des streitbetroffenen Mehrfamilienhauses erzielten Gewinn gemeinsam zu besteuern hätten; die interne Aufteilung der Grundstückgewinnsteuer richte sich alsdann nach dem internen Rechtsverhältnis. Von der Pflichtigen verlangte er sodann, mit Blick auf den ursprünglich deklarierten Aufwand des Liegenschaftenhändlers die einschlägige Verzichtserklärung zu unterzeichnen (= Verzicht auf Geltendmachung der entsprechenden Kosten bei der Gewinnsteuer). Weiter untersuchte er den Hintergrund der Rechnung der G AG und der Mäklerprovision und verlangte er zum Nachweis dieser Positionen diverse Angaben und Unterlagen. Von der Pflichtigen verlangte er zudem, die geltend gemachte Verlustverrechnung detailliert nachzuweisen und dabei die Jahresrechnungen und Steuerveranlagungen vorzulegen.

Mit Auflageantwort vom 1. Juni 2017 reichte die Pflichtige diverse, jedoch nicht alle einverlangten Unterlagen ein. Gleichzeitig erklärte sie ausdrücklich, auf die Unterzeichnung der Liegenschaftenhändler-Erklärung zu verzichten.

Am 24. August 2017 erliess der Finanzausschuss der Stadt B den Veranlagungsentscheid für die Grundstückgewinnsteuer aus dem Verkauf der streitbetroffenen Liegenschaft. Dabei errechnete er ausgehend vom Verkaufserlös von Fr. 2'150'000.- einen steuerpflichtigen Grundstückgewinn von Fr. 297'900.- bzw. eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 108'500.-. Bei den Anlagekosten berücksichtigte er neben dem Erwerbspreis per ... Juni 2014 von Fr. 1'850'000.- lediglich geringfügige Handänderungskosten beim Kauf und Verkauf; die untersuchten Positionen betreffend Aufwand des Liegenschaftenhändlers, Mäklerprovision und Verlust blieben unberücksichtigt.

B. Hiergegen erhob die Pflichtige mit Schreiben vom 8. September 2017 Einsprache; dies auch im Namen von D. Dabei machte sie geltend, die nicht berücksichtigten Positionen stellten nachgewiesenen Aufwand dar. Der Kanton Zürich habe sodann ihren Verlust zu übernehmen, weil sie als interkantonale Liegenschaftenhändlerin

qualifiziere; die Steuerveranlagungen in den Kantonen Aargau und Zürich hätten aber noch nicht stattgefunden. Die Mäklergebühr sei zu gewähren, weil die H SA eine Drittperson sei. Ebenfalls belegt sei die Rechnung der G AG.

Mit Entscheid vom 24. März 2020 hiess der Finanzausschuss der Stadt B die Einsprache insoweit teilweise gut, als er nunmehr die Mäklerprovision im üblichen Umfang von 2% des Verkaufserlöses (= Fr. 43'000.-) gewährte. Im Übrigen wurde der Veranlagungsentscheid bestätigt. Dabei wurde darauf hingewiesen, dass Abklärungen bei den kantonalen Steuerämtern Aargau und Zürich ergeben hätten, dass kein ausserkantonaler Verlust angefallen sei, welchen die Stadt B bei der Grundstückgewinnsteuer zu übernehmen hätte. Im Ergebnis wurde der Grundstückgewinn neu auf Fr. 254'900.- und die sich daraus ableitende Steuer auf Fr. 91'360.- festgesetzt.

C. Hiergegen erhob die Pflichtige am 7. April 2020 Rekurs (diesmal nur in eigenem Namen) mit dem Antrag, die Grundstückgewinnsteuerveranlagung aufzuheben und den steuerbaren Grundstückgewinn mit Fr. 14'125.- zu veranlagern, woraus sich eine Steuer von Fr. 2'125.- ableite; eventualiter sei die Veranlagung zwecks korrekter Ermittlung der Faktoren an die Steuerbehörde zurückzuweisen. Zudem sei ihr eine Parteientschädigung zuzusprechen. In der Begründung machte sie geltend, dass gemäss Bundesgericht eine interkantonale Liegenschaftenhändlerin in einem Steuerjahr nicht mit höheren Faktoren besteuert werden dürfe, als die Gesellschaft tatsächlich erzielt habe; insoweit werde also die Besteuerungskompetenz der Stadt B bezüglich Grundstückgewinnsteuer eingeschränkt. Entstehe aus der objektmässigen Besteuerung des Grundstückgewinns einer juristischen Person ein Ausscheidungsverlust, so müsse dieser bei der Ermittlung des Grundstückgewinns berücksichtigt werden. Die Pflichtige weise per 2016 lediglich einen steuerbaren Gewinn von Fr. 14'125.- aus. Dieser stamme aus dem streitbetroffenen Immobilienverkauf und könne gemäss den gültigen interkantonalen Ausscheidungsregeln mithin vom Kanton Zürich bzw. von der Stadt B beansprucht werden.

Der Finanzausschuss der Stadt B schloss mit Vernehmlassung vom 15. Mai 2020 auf Rekursabweisung. Dabei wies er darauf hin, die Verrechenbarkeit von Geschäftsverlusten der Pflichtigen bei den Kantonalen Steuerämtern Zürich und Aargau abgeklärt zu haben. Das kantonale Steueramt Zürich habe dabei bestätigt, dass im vorliegenden Grundsteuerverfahren keine Geschäftsverluste der Pflichtigen angerech-

net werden müssten. Die entsprechende Stellungnahme legte er bei. Deren Inhalt ging dahin, dass es sich beim in Frage stehenden Verlust um einen innerkantonalen handle; eine entsprechende Verlustverrechnungsmöglichkeit bestehe innerkantonal erst ab dem Jahr 2019 bzw. seit Inkrafttreten der neuen Bestimmung von § 224a des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG).

Die Pflichtige replizierte mit Eingabe vom 26. Mai 2020 dahingehend, dass die Auffassung des Kantonalen Steueramts Zürich falsch sei. Ohne Grundstückgewinn resultiere für sie ein Verlust, weshalb eine Überbesteuerung vorliege. Beim Verlust handle es sich dabei nicht um einen zürcherischen. Nur bei rein zürcherischen Gesellschaften sei das Verbot der Verlustverrechnung zu beachten. Sie, die Pflichtige, sei jedoch eine aargauische Gesellschaft.

Die Vorinstanz verzichtete auf das Einreichen einer Duplik.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Angefochten ist eine Grundstückgewinnsteuerveranlagung, bei welcher auf Veräussererseite zwei Miteigentümer beteiligt sind. Rekurs erhoben hat nur die Pflichtige als 4/5-Miteigentümerin. Entgegen der vorinstanzlichen Auffassung ist D als 1/5-Miteigentümer nicht ins Rekursverfahren einzubeziehen, obwohl die Veräusserer in ihrer Gesamtheit grundsätzlich eine notwendige Streitgenossenschaft bilden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 217 N 20). Dies deshalb, weil die Pflichtige allein in Bezug auf die Möglichkeit streitet, unbestrittenermassen erzielten Grundstückgewinn mit Verlusten aus ihrer übrigen Geschäftstätigkeit zu verrechnen und in diesem Sinn hier nicht direkt die objektbezogene Grundstückgewinnsteuer im Streit liegt, sondern die subjektbezogene Verlustverrechnungsmöglichkeit, welche D nicht tangiert.

2. Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt spielte sich im Jahr 2016 ab. In der entsprechenden Steuerperiode veräusserte die im Kanton Aargau domizilierte Pflichtige ihren Miteigentumsanteil an der streitbetroffenen Liegenschaft in B (Handän-

derung [Eintrag] vom ... August 2016). In der Erfolgsrechnung 2016 verbuchte sie einen diesbezüglichen Nettogewinn ("Veräusserungserlös a/Immobilien") in der Höhe von Fr. 179'610.75; den Jahresgewinn aus ihrer gesamten Geschäftstätigkeit wies sie mit Fr. 14'124.83 aus.

Die Pflichtige hält dafür, dass der Kanton Zürich bzw. die Stadt B maximal auf dem letzteren Betrag die Grundstückgewinnsteuer erheben dürfe.

3. a) Im Kanton Zürich wird die Grundstückgewinnsteuer durch die Gemeinden von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben (§§ 205 und 216 Abs. 1 StG). Steuerpflichtig ist nach § 217 StG der Veräusserer. Grundstückgewinn ist der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten übersteigt (§ 219 Abs. 1 StG).

Nach der gesetzlichen Regelung werden alle Gewinne – mit Ausnahme der hier nicht betroffenen wieder eingebrachten Abschreibungen – aus der Veräusserung von Grundstücken der als Objektsteuer ausgestalteten Grundstückgewinnsteuer unterworfen, und zwar unabhängig davon, ob das veräusserte Grundstück zum Privat- oder Geschäftsvermögen des Veräusserers gehört (sog. monistisches System; vgl. hierzu Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, VB zu §§ 216–226a N 5).

b) Verluste auf Grundstücken des Geschäftsvermögens (ausgenommen solche bei parzellenweiser Veräusserung im Sinn von § 224 Abs. 3 StG) und übrige Geschäftsverluste konnten im Kanton Zürich bis Ende 2018 mangels gesetzlicher Grundlage nicht mit den der Grundstückgewinnsteuer unterworfenen Gewinnen auf Geschäftsgrundstücken verrechnet werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 224 N 24 ff.). Nachdem das Bundesgericht bei interkantonalen Sachverhalten in den letzten Jahren gestützt auf das Verbot der Doppelbesteuerung eine solche Verlustverrechnung stufenweise mehr und mehr zuliess, entschied sich der Zürcher Gesetzgeber, die Möglichkeit der Verlustverrechnung ins Gesetz aufzunehmen, um dergestalt die Gleichbehandlung von innerkantonalen und interkantonalen Sachverhalten zu gewährleisten. Die nun seit dem 1. Januar 2019 in Kraft stehenden Bestimmung von § 224 a StG lautet: Schliesst das Geschäftsjahr, in dem ein Grundstückgewinn auf einem zum Geschäftsvermögen gehörenden Grundstück erzielt wurde, mit einem Verlust ab, der bei

der Einkommens- oder Gewinnsteuer in der massgebenden Steuerperiode nicht verrechnet werden kann, so kann dieser vom steuerbaren Grundstücksgewinn abgezogen werden. Bis Ende 2018 liess der Kanton Zürich in innerkantonalen Konstellationen die Verlustverrechnung jedoch nicht zu, was das Bundesgericht als zulässig erachtete (vgl. dazu nachfolgend E. 4a).

c) Festzuhalten ist an dieser Stelle damit zunächst, dass sich die Pflichtige nicht auf die neue Bestimmung von § 224a StG berufen kann, weil diese nur auf Sachverhalte anwendbar ist, welche nach dem 1. Januar 2019 stattgefunden haben.

Fraglich ist indes, ob hier ein interkantonaler Sachverhalt bzw. eine Konstellation vorliegt, in welcher nach Massgabe der bundesgerichtlichen Rechtsprechung eine Verlustverrechnung trotz fehlender Gesetzesgrundlage bzw. gestützt auf das Verbot der Doppelbesteuerung möglich ist.

4. a) Gemäss Art. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) sind die Kantone souverän, soweit ihre Souveränität nicht durch die Bundesverfassung beschränkt ist. Die in Art. 47 Abs. 2 BV verankerte Finanzautonomie umschliesst namentlich die Befugnis zur Steuererhebung und zur Bestimmung von Art und Umfang der kantonalen Abgaben in den Schranken von Art. 129 und Art. 134 BV (vgl. BGE 133 I 206 E. 5 mit Hinweisen und auch zum Folgenden). Die Kantone sind gestützt auf die Bundesverfassung grundsätzlich frei, ihre Steuerordnungen zu gestalten; sie sind aber verpflichtet, das übergeordnete Bundesrecht – im Bereich der direkten Steuern von Einkommen und Vermögen namentlich das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) – zu beachten (vgl. VGr, 12. Februar 2014, SB.2013.00126, E. 2.2.1, auch zum Folgenden).

Nach Art. 12 Abs. 1 und 4 StHG sind die Kantone nicht verpflichtet, auf Gewinnen des Geschäftsvermögens eine Grundstückgewinnsteuer zu erheben. Es steht ihnen damit frei, ob sie die Kapitalgewinne auf Liegenschaften des Geschäftsvermögens nach dem dualistischen System mit der allgemeinen Einkommens- oder Gewinnsteuer erfassen wollen oder ob sie diese nach dem monistischen System wie bei privaten Grundstücksgewinnen der besonderen Grundstückgewinnsteuer unterwerfen. In Kantonen, die dem monistischen System folgen und damit auch geschäftliche Gewinne

der Grundstückgewinnsteuer unterstellen, war eine Verlustverrechnung im Allgemeinen nicht vorgesehen. Die bis Ende 2018 geltende zürcherische Regelung ist daher harmonisierungsrechtlich nicht zu beanstanden, soweit ein rein innerkantonaler Sachverhalt zu beurteilen ist (BGr, 7. Oktober 2011, 2C_747/2010, E. 5 und 6, BGE 139 II 373 E. 3.5).

b) Liegt hingegen ein interkantonaler Sachverhalt vor, sind die Regeln der interkantonalen Steuerausscheidung zu beachten.

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 hatte gemäss jahrzehntelanger Rechtsprechung des Bundesgerichts aber vor dem Grundsatz zurückzutreten, 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 interkantonalen 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 es den Liegenschaftenkanton an, den Gewinnungskostenüberschuss aus einer im Privatvermögen gehaltenen Liegenschaft am Hauptsteuerdomizil zu übernehmen (BGE 131 I 285). Am 8. Mai 2006 verpflichtete schliesslich 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).

Diese neuere bundesgerichtliche Rechtsprechung geht letztlich davon aus, dass im interkantonalen Verhältnis Verluste möglichst rasch verrechnet werden sollen und Ausscheidungsverluste möglichst zu vermeiden sind. Dabei kommt es im interkantonalen Verhältnis nicht darauf an, ob Kapitalgewinne auf Liegenschaften des Geschäftsvermögens nach dem dualistischen System mit der allgemeinen Einkommens- oder Gewinnsteuer erfasst werden oder ob sie nach dem im Kanton Zürich geltenden monistischen System einer besonderen Grundstückgewinnsteuer unterliegen (BGE 131 Ia 249 E. 6.5 S. 262). Die Schweizerische Steuerkonferenz hat die dargelegte neuere bundesgerichtliche Praxis in das Kreisschreiben Nr. 27 vom 15. März 2007 über die Vermeidung von Ausscheidungsverlusten überführt.

5. a) Die Geschäftstätigkeit der im Kanton Aargau domizilierten Pflichtigen per 2016 beschränkte sich gemäss Jahresrechnung im Wesentlichen darauf, das 4/5-Miteigentum an der vermieteten Liegenschaft in B zu halten, ebendiese Liegenschaft im August zu veräussern und mit dem Veräusserungserlös später im Jahr ein neues Baugrundstück in F zu erwerben. Über angestelltes Personal für diese Geschäftstätigkeit verfügte sie nicht und dementsprechend wurde auch kein Lohn- bzw. Personalaufwand verbucht.

Der beschriebenen Geschäftstätigkeit entsprechend umfasste der von der Pflichtigen erzielte Umsatz einerseits die verbuchten Mieteinnahmen aus der Zeit vor der Handänderung ("Liegenschaftserfolg" Fr. 26'709.35) und andererseits den verbuchten Nettogewinn aus dem Verkauf ("Veräusserungserlös" Fr. 179'610.75). Ein kleiner Ertrag von Fr. 6'633.13 wurde sodann noch unter dem Titel Finanzertrag verbucht; er betrifft Zinseinnahmen aus einem Aktivdarlehen. Aufwandseitig verbuchte die Pflichtige einen Verwaltungsaufwand von Fr. 7'310.55 (Kosten für die Liegenschaftenverwaltung) sowie einen Finanzaufwand von Fr. 41'866.85 (Zinsen auf Passivdarlehen). Weiter verbuchte sie noch einen vergleichsweise hohen Geschäftsaufwand von Fr. 140'895.95 unter dem Titel "Marktstudien/Analysen/Marketing". Schliesslich brachte sie noch Steuern von Fr. 8'755.05 in Abzug, so dass sich unter dem Strich ein Jahresgewinn von Fr. 14'124.85 ergab (vgl. Bericht der Revisionsstelle und Jahresrechnung per 31. Dezember 2016).

b) Mit (rechtskräftiger) Einschätzungsentscheid vom 13. Dezember 2019 schätzte das kantonale Steueramt Zürich die Pflichtige für die Staats- und Gemeinde-

steuer, Steuerperiode 1.1. bis 31.12.2016, mit einem steuerbaren Gewinn von Fr. 0.- und einem steuerbaren Kapital von Fr. 488'000.- ein. Bei der interkantonalen Steuer- ausscheidung wies es zunächst kapitalseitig sämtliche Aktiven dem Kanton Zürich zu; dieses Resultat erklärt sich aufgrund des hohen Werts der spät im Jahr verkauften Lie- genschaft in B.

Die vorliegend interessierende gewinnseitige Steuerauscheidung nahm es gestützt auf die vorstehend in lit. a beschriebenen Positionen der Erfolgsrechnung wie folgt vor:

ZH	Gesamt	AG	
	(Fr.)	(Fr.)	(Fr.)
Immobilien			
Immobilien			
Mieterträge	26'709	0	26'709
Schuldzinsen (nach Lage der Aktiven)	- 41'867	0	- 41'867
<i>Verwaltungsaufwand</i>	<i>7'310</i>		<i>7'310</i>
<i>Marktstudien/Analysen/Marketing</i>	<i>140'895</i>		<i>140'895</i>
<i>Steuern</i>	<i>8'756</i>		<i>8'756</i>
= Sonstiges	156'961	0	156'961
Immobilien	-172'119	0	-172'119
Gewinnausscheidung			
Immobilien	-172'119	0	-172'119
Betriebsgewinn	6'663	6'633	0
(ohne Immobilien [= Finanzertrag])			
Steuerbarer Reingewinn	-165'486	6'633	-172'119

Stellt man auf diese interkantonale Gewinnausscheidung des kantonalen Steueramts Zürich ab, so zeigt sich also, dass es sich beim Verlust, welchen die Pflich- tige im Rahmen der Grundstückgewinnsteuerveranlagung berücksichtigt haben will, um einen innerkantonalen Verlust handelt.

c) Anders sieht es indes nach der Steuerausscheidung des Kantons Aargau aus. In dieser wird unter Berücksichtigung des Veräusserungsgewinns dem Kanton Zürich ein "Netto Objektertrag" von Fr. 176'404.- zugewiesen. Die Differenz zwischen diesem Betrag und dem von der Pflichtigen ausgewiesenen Betriebsergebnis von Fr. 14'125.-, mithin Fr. 162'279.-, wird als negatives "Betriebsergebnis" dem Kanton Aargau zugewiesen und alsdann auf den Kanton Zürich umgelegt, so dass dort Fr. 14'125.- als Gewinn verbleiben. Demensprechend schätzte der Kanton Aargau die Pflichtige mit einem steuerbaren Gewinn von Fr. 0.- ein (auch das steuerbare Kapital lautete, wie im Kanton Zürich, auf Fr. 0.-).

d) Für die nun zu beantwortende Frage, ob für den Bereich der hier im Streit liegenden Grundstückgewinnsteuer ein nicht zu berücksichtigender innerkantonaler oder ein zu berücksichtigender ausserkantonaler Verlust vorliegt, ist aus den folgenden Gründen auf die Zürcher Steuerausscheidung abzustellen:

Wie erwähnt beschränkten sich die umsatzbringenden Geschäftsaktivitäten der Pflichtigen im Wesentlichen auf das Halten der vermieteten Liegenschaft in B (= Mieteinnahmen) und auf deren Verkauf (= Veräusserungserlös). Der bescheidene Finanzertrag von gut Fr. 6'000.- entspringt sodann Darlehenszinsen und mithin keiner eigentlichen Betriebstätigkeit im Kanton Aargau. Demensprechend beschäftigte die Pflichtige wie gesagt auch kein Personal. Sämtlicher verbuchter Aufwand steht damit in direktem Zusammenhang mit den vorerwähnten Umsätzen aus der Zürcher Liegenschaft (Mieteinnahmen, Veräusserungserlös) und ist deshalb auch entsprechend auszuscheiden:

aa) Dies betrifft zunächst die Verwaltungskosten und Schuldzinsen, welche im Zusammenhang mit der Vermietung stehen; deren Ausscheidung nach Zürich ist korrekt.

bb) Mit der Veräusserung der Liegenschaft in Zusammenhang stehen sodann alle übrigen Aufwandpositionen. Das sind zunächst die Steuern; d.h. im Wesentlichen die Grundstückgewinnsteuer, weil für die Pflichtige auf Ebene der Kantone Zürich und Aargau sowie auf Ebene Bund gemäss ihrem Abschluss kaum Gewinnsteuern anfallen. Fraglich könnten allenfalls die unter dem Titel "Marktstudien/Analysen/Marketing" verbuchten gewichtigen Kosten von Fr. 140'895.- sein. Dass indes auch diese in Zu-

sammenhang mit der Veräusserung der Liegenschaft in B stehen, ergibt sich aus Folgendem:

aaa) In der ursprünglichen Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer deklarierte die Pflichtige diese Kosten als weitere mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen im Sinn von § 221 Abs. 2 StG. Gemäss letzterer Bestimmung hätte die Pflichtige als mit Liegenschaften handelnde juristische Person entsprechende Kosten (soweit ausgewiesen und wie übrigens auch die vorerwähnte Grundstückgewinnsteuer) unter den Anlagekosten durchaus in Abzug bringen können; dies jedoch nur bei ausdrücklichem Verzicht von deren Berücksichtigung bei der Gewinnsteuer. Nachdem der Leiter des Steueramts der Stadt B im Auflageverfahren eine entsprechende Verzichtserklärung verlangt und zudem den hohen Aufwand von Fr. 140'400.- auch inhaltlich untersucht hatte, erklärte die Pflichtige jedoch ausdrücklich, keine solche Verzichtserklärung abgeben zu wollen. Sie wählte also den Weg der Berücksichtigung der entsprechenden Kosten bei der Gewinnsteuer; dies offenkundig in der Absicht, den fraglichen Betrag via die Verlustverrechnung indirekt dann doch zum Abzug bringen zu können.

bbb) Es liegt auf der Hand, dass es für die Pflichtige grundsätzlich einfacher gewesen wäre, den Weg über § 221 Abs. 2 StG zu beschreiten, um zu erreichen, dass der gewichtige Aufwand von gut Fr. 140'000.- bei der Grundstücksteuer gewinnmindernd berücksichtigt wird. Dies freilich aber nur, wenn sie die entsprechenden Kosten problemlos hätte nachweisen können, was indes nicht der Fall war:

Untermauert hatte sie diese Kosten zunächst mit einer Rechnung der G AG vom 18. Juni 2016. Der Rechnungsbetrag lautete dabei auf "Honorar-Rechnung für diverse Marktabklärungen 2016" betreffend das Wohn- und Geschäftshaus an der ...strasse 91 in B; im Rechnungstext wurden sodann Aufwendungen für "diverse Marktabklärungen/Studien gemäss Vereinbarung vom 12. Dezember 2015" erwähnt und der Rechnungsbetrag lautete auf "Aufwand pauschal, Fr. 130'000.- + MWST von 8% [...] Fr. 10'400.-".

Aufgrund der engen personellen Verflechtungen der Pflichtigen mit der G AG (in beiden Gesellschaften fungieren I und J als Verwaltungsräte) sowie auch dem Umstand, dass die Pflichtige im Zusammenhang mit dem Verkauf der streitbetroffenen Liegenschaft auch noch eine hohe Maklergebühr deklariert hatte, hatte die Steuerbe-

hörde allen Grund, diesen Aufwand auflageweise näher zu untersuchen. Dabei forderte sie den Zahlungsnachweis, die in der Rechnung genannte Vereinbarung vom 12. Dezember 2015, einen detaillierten Beschrieb der von der G AG erbrachten Leistungen samt Arbeits- und Stundenrapporten und Angabe der leistungserbringenden Personen sowie geeignete Unterlagen zum Nachweis (vgl. Auflage vom 19. Mai 2017).

Der von der Pflichtigen in der Folge eingereichte Zahlungsnachweis (Kopie Empfangsschein über den Betrag von Fr. 140'400.-) ist ohne Poststempel bzw. ersichtliches Zahlungsdatum. Im Übrigen reichte die Pflichtige lediglich die auf der Rechnung erwähnte Vereinbarung vom 12. Dezember 2015 ein; auf das Einreichen der übrigen verlangten Unterlagen verzichtete sie mit dem Hinweis auf den unverhältnismässig grossen Aufwand.

Bei der besagten Vereinbarung handelt es sich um das "Protokoll des Beschlusses der A AG" vom 12. Dezember 2015. Gefasst wurde dieser Beschluss in einer "Konferenzschaltung" von 5 der insgesamt 6 Aktionäre der Pflichtigen (darunter J und I). Inhaltlich ging es um die Frage "wie weiter mit der Liegenschaft in B". Einleitend wurde zunächst Bezug genommen auf einen bereits anlässlich der "VR-Sitzung von 15.11.2014" gefällten Entscheid betreffend drei Varianten, darunter die Variante "V1 Verkauf". Als Beschluss wurde alsdann festgehalten, dass sich der VR einstimmig für ebendiese Variante V1 entschieden habe (Verkauf zu den bestmöglichen Konditionen, indikativ Fr. 2.15 Mio.). Im Schlussabschnitt wurde sodann noch festgehalten, dass I bzw. seiner Firma G AG für seine "intensiven Arbeiten und Markanalysen sowie Besprechungen mit diversen Anlegern/Architekten" eine Pauschalentschädigung von Fr. 130'000.- plus 8% Mehrwertsteuer zugesprochen werde; darin eingeschlossen seien alle Aufwendungen, die durch Dritte erbracht worden seien und von der G AG bezahlt worden seien bzw. bezahlt würden.

Die geschäftsmässige Begründetheit einer Zahlung an die G AG in der Höhe von Fr. 140'400.- ist damit in keiner Weise nachgewiesen worden. Der Hinweis darauf, dass I ja nur zu 1/6 an der Pflichtigen beteiligt gewesen sei und also ohne Zustimmung der anderen Aktionäre die Zahlung gar nicht möglich gewesen wäre, ist unbehelflich, denn bei der Pflichtigen und der G AG handelt es sich um eng verflochtene Familiengesellschaften, in welchen offensichtlich vorab I das Sagen hat. Nachdem dieser die Pflichtige auch im Veranlagungsverfahren der Grundstückgewinnsteuer vertreten hat (wobei er anfänglich für Eingaben an das Steueramt der Stadt B auch Briefpapier sei-

ner damals in K domizilierten G AG verwendete), wäre es für ihn ohne weiteres möglich und zumutbar gewesen, die im Protokoll (allgemein bzw. nichtssagend umschriebenen) Leistungen sowie Drittleistungen substantiiert zu beschreiben und zu belegen. Dies wäre umso notwendiger gewesen, als die Pflichtige für den Grundstücksverkauf auch noch Vermittlungs- und Mäklergebühren von Fr. 48'000.- verbuchte (vgl. Anhang zur Jahresrechnung 2016: weitere Angaben in Ziff. 5). Neben der folglich nicht nachgewiesenen geschäftsmässigen Begründetheit der Pauschalentschädigung an die nahestehende Gesellschaft ist zudem zu beachten, dass deren Zuspruch gemäss Protokoll bereits am ... Dezember 2015 erfolgte; entsprechend wäre der liegenschaftsbezogene Aufwand bei der Pflichtigen im Geschäftsjahr 2015 zu verbuchen und anteilmässig mit dem damals ausgewiesenen Gewinn zu verrechnen gewesen. Der Rechnungsbetreff "Honorar-Rechnung für diverse Marktabklärungen 2016" ist von daher irreführend bzw. falsch. Der Aufwand erweist sich in der Jahresrechnung 2016 damit auch als periodenfremd.

ccc) Nach dem soeben Gesagten hatte die Pflichtige in Bezug auf den zunächst deklarierten hohen Liegenschaftenhändler-Aufwand offensichtlich ein Nachweisproblem und entschied sie sich wohl deshalb, diesen Aufwand in der Jahresrechnung 2016 zu belassen bzw. bei der Gewinnsteuer zu berücksichtigen; es war nämlich absehbar, dass dort die kantonalen Steuerämter der geschäftsmässigen Begründetheit dieses Aufwands nicht weiter nachgehen würden, weil auch bei dessen Aufrechnung kaum steuerbarer Gewinn verblieben wäre (ausser bei der direkten Bundessteuer 2016, welche vom Sitzkanton zu veranlagen war und nicht aktenkundig ist).

Daraus folgt zweierlei: Der fragliche (den streitigen Verlust zur Hauptsache verursachende) Aufwand ist in jedem Fall an die veräusserte Liegenschaft gekoppelt und war damit in der interkantonalen Steuerausscheidung nach Zürich zu verlegen. Er führte damit lediglich zu einem innerkantonalen Verlust und war von der Stadt B bei der Grundstückgewinnsteuer von vornherein nicht zu berücksichtigen.

Selbst wenn im Sinn der Aargauer Ausscheidung fälschlicherweise von einem Verlust aus Aargauer Betriebstätigkeit ausgegangen würde, könnte dabei dieser Aufwand nicht berücksichtigt werden, weil dessen geschäftsmässige Begründetheit nicht nachgewiesen ist und die Verbuchung per 2016 zudem am Grundsatz der Periodizität scheiterte. Der (vermeintlich) ausserkantonale Verlust, welcher gemäss Bundesge-

richtspraxis unter dem Aspekt des Doppelbesteuerungsverbot zu berücksichtigen wäre, löste sich damit weitgehend in Luft auf.

6. Nach alledem ist der Rekurs abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten der unterliegenden Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Sodann hat diese keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung (§ 152 Abs. 2 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]