

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 GR.2020.17

Entscheid

13. April 2021

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Walter Balsiger, Steuerrichterinnen Christina Hefti, Barbara Collet und Gerichtsschreiber Benjamin Briner

In Sachen

A SA,

vertreten durch RA Dr.iur. Daniel de Vries Reilingh,

Rekurrentin,

gegen

Stadt B,

vertreten durch den Grundsteuerausschuss,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. Die A SA mit Sitz in C/VD (nachfolgend die Pflichtige) bezweckt laut Handelsregistereintrag Erwerb, Verwaltung und Verkauf von Immobilien und [...]. Am ... 2019 verkaufte die Pflichtige ihre Liegenschaft an der ...strasse 24 in B (Grundstück Kat.-Nr. ...) zum Preis von Fr. 4'200'000.- an D. Erworben hatte sie diese Liegenschaft am ... 2003 für Fr. 2'875'000.-. In der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer deklarierte die Pflichtige bei den Anlagekosten den seinerzeitigen Erwerbspreis von Fr. 2'875'000.-, wertvermehrnde Aufwendungen von Fr. 558'345.- sowie Handänderungskosten beim Ankauf von Fr. 7'172.-, womit sich als Differenz zum Veräusserungserlös ein Grundstücksgewinn von Fr. 759'483.- ergab.

Mit Auflage vom 12. September 2019 forderte das Steueramt B verschiedene Unterlagen zu dieser Handänderung ein. Die Pflichtige beantwortete die Auflage mit E-Mail vom 7. Oktober 2019 (enthaltend diverse Belege im Anhang).

Mit Anschlussaufgabe vom 14. Oktober 2019 forderte das Steueramt B zu den wertvermehrenden Aufwendungen noch detailliertere Belege (Einzelrechnungen) ein; dies mit der Bemerkung, dass einerseits gestützt auf Daten der Gebäudeversicherung von einer wertvermehrenden Zunahme von lediglich rund Fr. 240'000.- auszugehen sei und andererseits aus den bisher eingereichten Belegen die Aufteilung in wertvermehrnde bzw. werterhaltende Aufwendungen nicht hervorgehe. Die Pflichtige erfüllte diese Auflage mit Eingabe vom 3. Dezember 2019.

Gestützt auf das Ergebnis des Auflageverfahrens unterbreitete das Steueramt B der Pflichtigen mit Schreiben vom 18. Dezember 2019 einen Einschätzungsvorschlag, in welchem es vorsah, bei den Anlagekosten neben dem Kaufpreis wertvermehrnde Aufwendungen von Fr. 240'000.-, eine Mäklerprovision von Fr. 80'775.- sowie Handänderungskosten beim Verkauf von Fr. 4'458.- zu berücksichtigen; als Differenz zum Veräusserungserlös ergab sich dergestalt ein Grundstücksgewinn von Fr. 999'700.- (statt deklariert Fr. 759'483.-).

Die Pflichtige zog in der Folge in der Person von Daniel de Vries Reilingh einen Steuervertreter bei. Dieser teilte dem Steueramt B mit Schreiben vom 3. Februar 2020 mit, dass der Vergleichsvorschlag mit Blick auf die Anlagekosten akzeptiert wer-

de; dies jedoch unter dem Vorbehalt, dass bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer noch die Steuerlasten (Grundstückgewinnsteuer und Anteil an der direkten Bundessteuer) zu berücksichtigen seien. Im interkantonalen Verhältnis müssten nämlich auch Kantone (wie Zürich) mit monistischem System, welche in der Regel im Grundstückgewinnsteuerrecht keinen Abzug für die Grundstückgewinnsteuer und die direkte Bundessteuer kennen würden, diese Abzüge von Bundesrechts wegen gewähren.

Mit Veranlagungsentscheid vom 21. Februar 2020 übernahm der Grundsteuerausschuss der Stadt B den Gewinn gemäss vorgängigem Veranlagungsvorschlag (Fr. 999'700.-) ohne Berücksichtigung von Steuerlasten; hiervon ausgehend auferlegte er der Pflichtigen unter Gewährung einer Besitzdauerermässigung von 35% eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 253'032.-.

B. Mit der hiergegen am 23. März 2020 erhobenen Einsprache liess die Pflichtige beantragen, den Veranlagungsentscheid so zu ändern, als die Steuerlast (die Grundstückgewinnsteuer und ein Anteil der direkten Bundessteuer) vom errechneten Gewinn von Fr. 999'700.- abzuziehen sei. Zur Begründung wurde angeführt, die herrschende Lehre sei sich einig, dass diese Steuerlast in Situationen wie der vorliegenden berücksichtigt werden müsse. Die Verweigerung eines entsprechenden Abzugs verstosse gegen Bundesrecht.

Nach einem Schriftenwechsel, in welchem die Parteien an ihren Standpunkten betreffend Steuerabzug festhielten, wies der Grundsteuerausschuss der Stadt B die Einsprache mit Entscheid vom 5. Mai 2020 ab. Es stellte fest, dass im Kanton Zürich die streitbetreffene Steuerlast nur für die Kategorie der gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler abziehbar sei, zu welcher die Pflichtige nicht gehöre.

C. Mit Rekurs vom 4. Juni 2020 liess die Pflichtige mit unveränderter, jedoch leicht detaillierterer Begründung an ihrem Einspracheantrag festhalten. Zudem verlangte sie die Zusprechung einer Parteientschädigung.

Der Grundsteuerausschuss der Stadt B schloss in seiner Vernehmlassung vom 6. Juni 2020 auf Rekursabweisung. Dazu liess die Pflichtige mit Eingabe vom

12. August 2020 eine weitere (ihr freigestellte) Stellungnahme einreichen, zu welcher sich die Einsprachebehörde in der Folge nicht mehr vernehmen liess.

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

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Das Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (Steuerharmonisierungsgesetz; StHG) verpflichtet die Kantone, sämtliche Gewinne, die sich bei Veräusserung eines Grundstücks des Privatvermögens sowie von Anteilen daran ergeben, zu besteuern (Art. 2 Abs. 1 lit. d und Art. 12 Abs. 1 StHG). Die Kantone können dabei bestimmen, dass die Grundstückgewinnsteuer allein von den Gemeinden erhoben wird (Art. 12 Abs. 2 StHG). Fakultativ räumt das StHG den Kantonen sodann die Möglichkeit ein, nicht nur Gewinne auf Privatgrundstücken, sondern auch solche auf Geschäftsgrundstücken mit der Grundstückgewinnsteuer zu erfassen (Art. 12 Abs. 4 StHG).

In der konkreten Umsetzung dieses Harmonisierungsauftrags wird den Kantonen ein weiter Gestaltungsraum überlassen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, VB zu §§ 216-226a N 1). Die Kantone haben aber bei der Umschreibung des Steuerobjekts und dessen Bemessung den harmonisierungsrechtlichen Rahmen zu beachten. Entsprechend wird der Gestaltungsspielraum eingeschränkt, besonders mit Blick darauf, dass Grundstückgewinn- und Einkommens- bzw. Gewinnsteuer eng miteinander verbunden sind (vgl. BGE 143 II 382 E. 4.1, mit weiteren Hinweisen).

b) Der harmonisierungsrechtlichen Vorgabe entsprechend wird im Kanton Zürich 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 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997; StG). Steuerpflichtig ist nach § 217 StG der Veräusserer. Grundstückgewinn ist der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten übersteigt (§ 219 Abs. 1 StG).

Mit dieser gesetzlichen Regelung werden nach dem monistischen System alle Gewinne 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. Ausgenommen von der einheitlichen Besteuerung ist im monistischen System aber regelmässig der Buchgewinn, indem die sog. "wieder eingebrachten Abschreibungen" systemkonform der Einkommens- oder Gewinnsteuer unterliegen. Während also die Gewinne auf Grundstücken des Privatvermögens gesamthaft der Grundstückgewinnsteuer unterliegen, werden diejenigen auf Grundstücken des Geschäftsvermögens aufgespalten: Die Wertzuwachsquote (Differenz zwischen Anlagekosten und Erlös) wird mit der Grundstückgewinnsteuer, die Abschreibungsquote (Differenz zwischen Anlagekosten und tieferem Buchwert) mit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer erfasst (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, VB zu §§ 216–226a N 5 f.).

2. Im vorliegenden Fall hat die Pflichtige mit Sitz im Kanton Waadt eine über gut 15 Jahre gehaltene Liegenschaft im Kanton Zürich (B) verkauft. Bei der konkreten Berechnung des dabei erzielten Gewinns, geht es allein um die Streitfrage, ob sie als juristische Person bei den Anlagekosten auch die mit dem Veräusserungsgewinn zusammenhängende Steuerlast (d.h. die Grundstückgewinnsteuer selbst sowie ein Anteil der direkten Bundessteuer) in Abzug bringen kann. Die Pflichtige lässt vertreten, dass dies unabhängig von der kantonalen Regelung von Bundesrechts wegen der Fall sein müsse (vgl. zur detaillierten Begründung: nachfolgend E. 3.c).

3. a) Das Steuerharmonisierungsgesetz erwähnt in Art. 12 Abs. 1, dass sich der Gewinn aus der Differenz zwischen dem Erlös und den Anlagekosten ergibt, wobei sich die Anlagekosten aus dem Erwerbspreis (oder einem Ersatzwert) plus den Aufwendungen zusammensetzen. Es äussert sich aber nicht dazu, was unter den Anlagekosten zu verstehen ist. So können die Kantone innerhalb der ihnen gesetzten Grenzen selber bestimmen, welche Aufwendungen sie anrechnen lassen und welche Kosten sie als mit dem An- und Verkauf der Liegenschaft zusammenhängend erachten wollen (BGE 143 II 382, E. 3.2 auch zum Folgenden; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 1 mit weiteren Hinweisen). Einzelne Kantone rechnen dabei sämtliche mit dem Erwerb oder der Veräusserung des Grundstücks untrennbar verbundenen Auslagen als Aufwendungen an, wogegen andere Kantone diesbezüglich restriktiver sind.

b) Dem Gesagten entsprechend sind die Aufwendungen mithin nur soweit anrechenbar, als sie im kantonalen Gesetz aufgezählt sind. Die Aufzählung in der entsprechenden Zürcher Bestimmung von § 221 StG ist dabei abschliessend gehalten (vgl. BGr, Urteil 2C_817/2014 vom 25. August 2015, E. 2.2.3, in: ASA 84 S. 331; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 2 ff.). Dabei besteht eine Zweiteilung: In Abs. 1 werden jene Aufwendungen abschliessend aufgelistet, die grundsätzlich von allen Steuerpflichtigen geltend gemacht werden können, wie insbesondere also wertvermehrnde Aufwendungen (lit. a), Grundeigentümerbeiträge (lit. b), Mäklerprovisionen und Insertionskosten (lit. c) sowie Handänderungsgebühren (lit. d). In Abs. 2 werden sodann "weitere" nicht näher bezeichnete Aufwendungen zum Abzug zugelassen, wobei diese Abzugsmöglichkeit aber nur Liegenschaftenhändlern offensteht. Aufwendungen eines Liegenschaftenhändlers, die gestützt auf Abs. 1 nicht abzugsfähig sind, können deshalb allenfalls gestützt auf Abs. 2 trotzdem (als weitere Aufwendung) zum Abzug gebracht werden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 4).

c) Festzuhalten ist in dieser rechtlichen Ausgangslage zunächst, dass die hier im Streit liegende Steuerlast, welche mit dem Gewinn aus einem konkreten Grundstückverkauf verbunden ist, in der abschliessenden Aufzählung von § 221 Abs. 1 StG nicht aufgeführt ist. Dies gilt auch für juristische Personen, bei welchen bei der Gewinnsteuer die Steuern ansonsten zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören (Art. 59 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG], Art. 25 Abs. 1 lit. a StHG sowie § 65 Abs. 1 lit. a StG).

Abziehbar ist die Steuerlast aber im Rahmen der vorgenannten "weiteren Aufwendungen" im Sinn von § 221 Abs. 2 StG, welche Bestimmung konkret lautet:

Natürliche und juristische Personen, welche mit Liegenschaften handeln, können weitere mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen geltend machen, soweit sie auf deren Berücksichtigung bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer ausdrücklich verzichtet haben.

Damit die Pflichtige als juristische Person die streitbetroffene Steuerlast (als "mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendung") bei der Grundstückgewinnsteuer in Abzug bringen könnte, müsste sie also erstens als Liegenschaftenhändlerin

qualifizieren und zweitens bei der Gewinnsteuer auf die aufwandseitige Geltendmachung verzichtet haben.

In der Steuererklärung für die Grundstücksgewinnsteuer gibt es eine Rubrik (Ziff. 7), in welcher die Steuerpflichtigen die weiteren Aufwendungen des Liegenschaftenhändlers bzw. der Liegenschaftenhändlerin zu deklarieren haben. Die Pflichtige hat bei ihrer Deklaration keine entsprechenden Aufwendungen aufgeführt bzw. die entsprechende Spalte leer gelassen. Die Steuerbehörde hatte damit keinen Anlass, eine Untersuchung betreffend deren allfälligen Status als Liegenschaftenhändlerin durchzuführen. Erst im laufenden Veranlagungsverfahren hat die Pflichtige im Rahmen der Beantwortung eines steueramtlichen Veranlagungsvorschlags das Thema der Abzugsfähigkeit der mit dem Grundstücksgewinn verbundenen Steuerlast eingebracht. Dabei hat sie aber nie geltend gemacht, als Liegenschaftenhändlerin zu qualifizieren. Die streitbetroffene Liegenschaft wurde denn auch nach einer Haltedauer von gut 15 Jahren veräussert, was ihren Charakter als Kapitalanlageliegenschaft unterstreicht. Zurecht hat die kommunale Steuerbehörde die Pflichtige folglich als Nichtliegenschaftenhändlerin qualifiziert und die Pflichtige stellt diese Qualifikation rekursweise denn auch nicht in Abrede.

d) Damit ist als Zwischenergebnis festzuhalten, dass die Pflichtige als juristische Person die den Veräusserungsgewinn betreffende Steuerlast nach kantonalem Recht (§ 221 Abs. 1 und 2 StG) bei der Grundstücksgewinnsteuer nicht in Abzug bringen kann.

4. Zu prüfen bleibt, ob – wie die Pflichtige geltend machen lässt – das Bundesrecht eine andere Sichtweise nahelegt.

Die Pflichtige lässt ausführen, wenn Liegenschaftenhändler nach Massgabe von § 221 Abs. 2 StG die streitbetroffene Steuerlast abziehen könnten, so folge daraus nicht "e contrario", dass jene Steuerpflichtige, welche nicht als Liegenschaftenhändler qualifizierten, dies nicht tun könnten. Dies ergebe sich entgegen der steuerbehördlichen Auffassung auch nicht aus dem Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, welcher sich bei der Kommentierung zu § 221 StG zum Abzug der Steuerlast für Nichtliegenschaftenhändler ausschweige bzw. die besondere Situation der hier in Frage stehenden interkantonalen Ausscheidung einer Immobiliengesellschaft nicht behandle; die

Kommentatoren würden den Abzug aber keineswegs ausschliessen. Die Lehre sei sich darüber einig, dass die Steuerlast in Situationen wie der vorliegenden, berücksichtigt werden müsse. So seien gemäss Locher (Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. Aufl. Bern 2015. S. 91) die Gewinnungskosten bzw. Betriebskosten objektmässig absetzbar, wozu auch die Liegenschaftensteuer gehöre. Auch Oertli/Zigerlig seien dieser Auffassung (in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011, N 37 § 33) und führten dabei aus, dass Kantone mit dem monistischen System, welche keinen Abzug für die Grundstückgewinnsteuer und die direkte Bundessteuer vorsehen würden, diesen Abzug von Bundesrechts wegen gewähren müssten. Auch die Lehre der französischen Schweiz stimme damit überein. Dabei halte der Vertreter der Pflichtigen selbst fest, dass bei juristischen Personen auch die Gewinnsteuer (bei dualistischen Kantonen und der direkten Bundessteuer) bzw. die Steuer auf Immobiliengewinnen (bei monistischen Kantonen) abzugsfähig sei ("S'agissant des personnes morales, l'impôt sur le bénéfice (cantons dualistes et impôt fédéral direct), respectivement l'impôt sur les gains (cantons monistes) immobiliers est également déductible), wobei dies auch gelte, wenn das kantonale Recht den Abzug nicht ausdrücklich vorsehe (Daniel de Vries Reilingh; La double imposition intercantonale, 2. A., Bern 2013, S. 313, N 1058). Schliesslich zeige auch eine Aufgabe aus einer Modulprüfung für Steuerexperten aus dem Jahr 2012, dass der Kanton Zürich nicht nur die Grundstückgewinnsteuer, sondern auch einen Anteil der direkten Bundessteuer vom Grundstückgewinn abziehen müsse; bei dieser Aufgabe sei es auch um einen Nichtliegenschaftenhändler gegangen.

Der harmonisierungsrechtliche Spielraum, welcher den Kantonen in Bezug auf die abzugsfähigen Aufwendungen zustehe, müsse innerhalb der bundesrechtlich gesetzten Grenzen ausgeübt werden. Bei der interkantonalen Ausscheidung einer Immobiliengesellschaft müsse entsprechend das Bundesrecht berücksichtigt werden, um eine interkantonale Doppelbesteuerung zu vermeiden. Soweit die Vorinstanz das Vorliegen einer möglichen Doppelbesteuerung in Abrede stelle, sei zu beachten, dass der Sitzkanton und die anderen Kantone, in welchen die Pflichtige steuerpflichtig sei, die im Zusammenhang mit der Veräusserung der Liegenschaft in B anfallenden Steuern nicht zum Abzug zulassen würden, womit eine Doppelbesteuerung resultiere, könnte diese Steuern somit doch überhaupt nicht abgezogen werden. Die in direktem Zusammenhang mit dem Veräusserungsgewinn stehenden Steuerlasten müssten deshalb vom Grundstückgewinn abgezogen werden. Die eidgenössischen, kantonalen und kommu-

nen Steuern gehörten gemäss Art. 24 und 25 Abs. 1 lit. s StHG von Bundesrechts wegen zum geschäftsmässig begründeten Aufwand und diese Bestimmungen seien auch für den Kanton Zürich und die Stadt B verbindlich und – soweit nicht im kantonalen Steuerrecht umgesetzt – direkt anwendbar. Laut Höhn/Mäusli (Interkantonales Steuerrecht, 4. A., Bern 2000, S. 5045, § 28 N 21 f.) sei nämlich mit dem Inkrafttreten des Steuerharmonisierungsgesetzes die Frage der Abzugsfähigkeit der geschuldeten Steuern einheitlich geregelt worden, weshalb die objektmässige Zuweisung der Steuern als "Liegenschaftskosten" sachgerecht sei. Die Pflichtige rüge damit nicht nur eine Verletzung des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung, sondern auch eine Verletzung des Steuerharmonisierungsrechts. Der Gesetzgeber des Kantons Zürich hätte in Fällen wie dem vorliegenden den Abzug der Steuerlast im kantonalen Steuerrecht übernehmen müssen. Zusammenfassend lasse sich festhalten, dass die Verweigerung des Abzugs der Grundstückgewinnsteuer und eines Anteils der direkten Bundessteuer gegen Bundesrecht verstosse.

In der Replik von 12. August 2020 lässt der Vertreter der Pflichtigen sodann noch auf zwei Grundsatzentscheide des Bundesgerichts (BGE 131 I 249 und BGE 131 I 285) verweisen, welche er in einer Publikation selbst kommentiert habe (La répartition intercantonale des immeubles, 1ère partie et 2ième partie; frei zugänglich im Internet über IFF Forum für Steuerrecht, 2006/3 + 2006/4). In beiden Urteilen habe das Bundesgericht entschieden, dass der Kanton, in welchem sich das Gebäude befinde, auch ausserkantonale Elemente berücksichtigen müsse, wenn die Besteuerung des Ertrags oder Gewinns von Immobilien im Belegenheitskanton sonst zu einem Ausscheidungsverlust führen würde. Dies bedeute insbesondere bei juristischen Personen, dass die Grundstückgewinnsteuer und der Anteil der direkten Bundessteuer ebenfalls zu den abzugsfähigen Kosten gehörten, wobei dies auch in monistischen Kantonen gelte, in welchen ein solcher Abzug nicht vorgesehen sei.

5. a) Wie gesehen handelt es sich bei der Grundstückgewinnsteuer im Sinn von § 216 Abs. 1 StG um eine Spezialeinkommenssteuer (bei natürlichen Personen) bzw. Spezialgewinnsteuer (bei juristischen Personen), die im Umfang ihres Steuerobjekts an die Stelle der ordentlichen Einkommens- und Gewinnbesteuerung tritt (BGE 139 II 373 E. 3.5). Als Steuerobjekt im eigentlichen Sinn kann der Grundstücksgewinn bezeichnet werden. Besteuert wird der Reingewinn, der bei einer Veräusserung eines Grundstücks realisiert wird. Bei der Ermittlung des Reingewinns können gemäss § 221

Abs. 1 StG verschiedene Gewinnungskosten (wie etwa Mäklergebühren oder Handänderungskosten) abgezogen werden, wozu aber die mit der Veräusserung zusammenhängende Steuerlast nicht gehört und zwar auch nicht bei juristischen Personen, bei welchen der Steueraufwand bei der Gewinnsteuer geschäftsmässig begründet ist (dazu nachfolgend lit. c). Eine gesetzlich vorgesehene Ausnahme besteht insoweit lediglich mit Bezug auf gewerbsmässig mit Liegenschaften handelnden juristischen Personen, welche aufgrund der Bestimmung von § 221 Abs. 2 StG die Steuerlast bei der Berechnung des Grundstückgewinns in Abzug bringen können, soweit sie auf deren Berücksichtigung bei der Gewinnsteuer verzichten (so auch: Schweizerische Steuerkonferenz SSK, Die Besteuerung der Grundstückgewinne, Stand der Gesetzgebung 1. Januar 2020, Ziff. 5.1 und 7.3).

b) Die Pflichtige bzw. deren Vertreter, welcher zum strittigen Thema selber schon publiziert hat, hält nun also dafür, dass in interkantonalen Verhältnissen auch juristische Personen, die nicht als Liegenschaftenhändler qualifizieren, die mit einem Veräusserungsgewinn verbundene Steuerlast bei der Grundstückgewinnsteuer in Abzug bringen können; dies gestützt auf die bundesrechtlichen Regeln zur interkantonalen Steuerausscheidung sowie Harmonisierungsrecht.

c) Im Bereich der Gewinnsteuer gehören bei juristischen Personen die eidgenössischen, kantonalen und kommunalen Steuern zum geschäftsmässig begründeten Aufwand (Art. 59 Abs. 1 lit. a des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG], Art. 25 Abs. 1 lit. a StHG sowie § 65 Abs. 1 lit. a StG). Bei der Gewinnsteuer abzugsfähig ist damit auch die Grundstückgewinnsteuer (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 59 N 11 DBG, § 65 N 11 StG). In Bezug auf die Grundstückgewinnsteuer gibt das StHG den Kantonen nicht vor, dass die mit dem Veräusserungsgewinn zusammenhängende Steuerlast im Sinn von Gewinnungskosten bei der Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen ist. Entgegen dem Dafürhalten der Pflichtigen steht also das Zürcher Grundstückgewinnsteuerrecht (§ 221 StG) durchaus im Einklang mit den harmonisierungsrechtlichen Vorgaben.

d) Fraglich und damit nachfolgend zu prüfen ist damit allein noch, ob das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung bzw. die entsprechenden interkantonalen Ausscheidungsregeln in bestimmten Konstellationen das von der Pflichtigen gewünschte Resultat rechtfertigen könnten.

6. a) Die der Vermeidung einer Doppelbesteuerung dienenden Regeln der interkantonalen Steuerauscheidung (betreffend Einkommen/Gewinn bzw. Vermögen/Kapital) betreffen verschiedenste Konstellationen bei Steuerpflichtigen, welche qua Betriebsstätten oder qua Liegenschaften in verschiedenen Kantonen steuerpflichtig sind. Vorliegend geht es dabei um die Ausscheidungsregeln in Bezug auf Unternehmungsliegenschaften (vgl. zum Folgenden [wie von der Pflichtigen selbst zitiert]: Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. A., Bern 2000, § 28).

b) Unternehmungsliegenschaften stellen in den meisten Fällen Anlagevermögen dar, indem sie der Unternehmung entweder unmittelbar durch ihre Grundfläche oder ihre Räumlichkeiten als Betriebsmittel (Betriebsliegenschaften; z.B. Lagerplätze, Lagerhäuser, Fabriken) oder nur mittelbar durch ihren Ertrag als Kapitalanlage (Kapitalanlageliegenschaften; z.B. Miethäuser) dienen. Grundstücke, die von Liegenschaftenhändlern und Generalbauunternehmen gehalten werden und bei diesen den typischen Gegenstand ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit bilden, stellen demgegenüber Umlaufvermögen dar.

Unternehmungsliegenschaften begründen regelmässig ein Besteuerungsrecht des Belegenheitskantons. Anders als bei Liegenschaften des Privatvermögens steht dem Belegenheitskanton jedoch nicht in allen Fällen ein ausschliessliches Besteuerungsrecht zu. Bei Unternehmungsliegenschaften treffen nämlich u.U. zwei verschiedenartige Grundprinzipien des interkantonalen Steuerrechts aufeinander, nämlich das im allgemeinen ausschliessliche (objektmässige) Besteuerungsrecht des Belegenheitskantons und der Grundsatz der verhältnismässigen (quotenmässigen) Aufteilung des Unternehmungsvermögens und -gewinns. Das ausschliessliche Besteuerungsrecht des Belegenheitskantons kollidiert dabei mit dem Grundsatz der quotenmässigen Aufteilung des Unternehmungsgewinns, wenn die Unternehmung eine interkantonale Unternehmung ist, d.h. über ausserkantonale Betriebsstätten verfügt. Für die Ausscheidungsregeln werden deshalb zwei hauptsächliche Gruppen von Unternehmungen mit ausserkantonalen Liegenschaften unterschieden, nämlich Unternehmungen ohne ausserkantonale Betriebsstätten und Unternehmungen mit ausserkantonalen Betriebsstätten (sog. interkantonale Unternehmungen). Unternehmungen ohne ausserkantonale Betriebsstätten (wie Immobiliengesellschaften, Baugenossenschaften) besitzen dabei ausserhalb des Sitzkantons entweder Kapitalanlageliegenschaften (z.B. Miethäuser) oder Liegenschaften, welche Umlaufvermögen darstellen (Liegenschaftenhändler, Generalbauunternehmer). Unternehmungen mit ausserkantonalen Betriebs-

stätten (interkantonale Unternehmungen) besitzen ausserhalb des Sitzkantons entweder Betriebsstätteliegenschaften (z.B. Fabriken, Geschäftshäuser mit Filialen) oder Kapitalanlageliegenschaften oder - wenn sie im Liegenschaftenhandel tätig sind - Umlaufvermögen.

c) Besondere Probleme bei der Steuerauscheidung werfen die Liegenschaften im Umlaufvermögen auf, also diejenigen von Liegenschaftenhändlern und Generalbauunternehmern, weshalb für diese besondere Kategorie auch besondere Ausscheidungsregeln gelten:

aa) Nach der bundesgerichtlichen Ausscheidungspraxis (eingeleitet mit BGE 79 I 148) sind auch Gewinne aus der Veräusserung von Geschäftsliegenschaften von ausserkantonalen Liegenschaftenhändlern und Generalbauunternehmern, die im Liegenschaftenkanton keine Betriebsstätte unterhalten, im Liegenschaftenkanton steuerbar. Es ist dabei letzterem Kanton freigestellt, ob er die Gewinne mit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer oder mit einer besonderen Grundstückgewinnsteuer erfassen will. Im Gegenzug hat aber der Liegenschaftenkanton – unabhängig von der Ausgestaltung seiner Grundstückgewinnsteuer – sämtliche Aufwendungen zu übernehmen, die mit dem Erwerb und der Veräusserung der Liegenschaft zusammenhängen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 151 f. mit zahlreichen Hinweisen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung).

Diese bundesrechtlichen Ausscheidungsregeln betreffend ausserkantonale Liegenschaftenhändler führten unter altem Recht zu einer Benachteiligung der zürcherischen Liegenschaftenhändler, deren Aufwendung auf die Aufzählung in der heutigen Bestimmung von § 221 Abs. 1 StG beschränkt war. Zweck der Vorschrift von § 221 Abs. 2 StG ist es deshalb, bei Liegenschaftenhändlern über die Aufzählung von § 221 Abs. 1 StG hinaus die Anrechnung weiterer mit dem Grundstück zusammenhängender Aufwendungen bei der Berechnung des steuerbaren Grundstückgewinns zu ermöglichen. Die Bestimmung beabsichtigt damit vorab die Gleichstellung von ausser- und innerkantonalen Liegenschaftenhändlern; d.h. diejenigen Abzugsmöglichkeiten, die dem ausserkantonalen Liegenschaftenhändler durch die Rechtsprechung des Bundesgerichts eingeräumt werden, sollen grundsätzlich auch dem zürcherischen Liegenschaftenhändler zur Verfügung stehen. Darüber hinaus zielt § 221 Abs. 2 StG aber auch darauf ab, für eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen, nämlich die Liegenschaftenhändler (nicht aber alle Steuerpflichtigen mit Geschäftsvermögen), eine weit-

gehende Angleichung an das dualistische Grundstückgewinnsteuersystem zu erreichen. Ein Liegenschaftenhändler soll wie im dualistischen System alle Aufwendungen, die im Zusammenhang mit Grundstücken stehen, bei derjenigen Steuer in Abzug bringen können, die auch die Gewinne besteuert (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 121).

Folge dieser Spezialregelung ist also, dass Liegenschaftenhändler die gesamten Aufwendungen, die mit dem Erwerb, dem Halten und der Veräusserung des Grundstücks zusammenhängen, bei der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug bringen können. Dazu zählen bei juristischen Personen, welche im gewerbsmässigen Liegenschaftenshandel tätig sind, wie eingangs erwähnt, insbesondere auch alle Steuern, die im Zusammenhang mit dem veräusserten Grundstück stehen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 140).

bb) Was den Begriff des Liegenschaftenhändlers im hier betroffenen Bereich der juristischen Personen anbelangt, ist für das Bundesgericht letztlich entscheidend, ob die Grundstücke zum Anlage- oder zum Umlaufvermögen gehören. Die Gesellschaften, in denen sich die Grundstücke im Anlagevermögen befinden, fasst das Bundesgericht unter der Kurzbezeichnung "Immobilien Gesellschaften" zusammen. Die Geschäftstätigkeit liegt bei diesen nach dem statutarischen Zweck im An- und evtl. Verkauf, in der Überbauung und in der Verwaltung von Grundstücken; der Grundstücksbesitz dient mithin der Vermögensanlage. Bei gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlern und Generalbauunternehmern sind die zum Geschäftsvermögen gehörenden Liegenschaften demgegenüber Umlaufvermögen und die Erzielung von Gewinn durch die Veräusserung der Liegenschaften stellt den eigentlichen Geschäftszweck dar. Ausschlaggebend für die Abgrenzung ist für das Bundesgericht somit, ob die Erzielung von Gewinn durch die Veräusserung von Grundstücken einen eigentlichen Geschäftszweck einer juristischen Person darstellt (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 156 ff. mit Hinweisen).

d) Im vorliegenden Fall beruft sich die im Kanton Waadt domizilierte Pflichtige – wie erwähnt – nicht darauf, gewerbsmässigen Liegenschaftenshandel zu betreiben. Über ihre Geschäftstätigkeit hat sie dabei wenig bis gar nichts preisgegeben. Sie bezeichnet sich als interkantonale Immobilien Gesellschaft und legt dabei nicht offen, ob sie ausserhalb des Sitzkantons auch über Betriebsstätten oder nur Kapitalanlageliegenschaften verfügt. Auszugehen ist aber in jedem Fall davon, dass sich die in B ver-

kaufte Liegenschaft nicht in ihrem Umlaufvermögen befunden hat und mithin weder die vorstehend erläuterten bundesgerichtlichen Ausscheidungsregeln (betreffend ausserkantonale Liegenschaftenhändler) noch die Bestimmung von § 221 Abs. 2 StG (betreffend inner- und ausserkantonale Liegenschaftenhändler) zur Anwendung gelangen.

e) Der Pflichtigen könnte in dieser Ausgangslage folglich nur weiterhelfen, wenn entsprechende bundesgerichtliche Ausscheidungsregeln auch in Bezug auf Veräusserungsgewinne bei Liegenschaften im Anlagevermögen von interkantonalen Immobiliengesellschaften gelten würden. Dass dies der Fall ist bzw. die herrschende Lehre hiervon ausgeht, trifft entgegen ihrem Dafürhalten nicht zu:

aa) Klarzustellen ist zunächst, dass nach dem Gesagten für die Beantwortung der Streitfrage nur die bundesrechtlichen Ausscheidungsregeln für Liegenschaften im Anlagevermögen von interkantonalen Gesellschaften mit ausserkantonalem Liegenschaftensbesitz zu beachten sind. Soweit sich die von der Pflichtigen angeführten Lehrmeinungen auf Ausscheidungsregeln bei Umlaufvermögen beziehen (welche sie – wie gesehen – nicht beanspruchen kann), sind diese unbeachtlich.

bb) Was sodann die Ausscheidungsregeln von interkantonalen Gesellschaften mit ausserkantonalem Liegenschaftensbesitz im Anlagevermögen (insb. also Kapitalanlageliegenschaften) betrifft, ist sodann zu beachten, dass an den entsprechenden Spezialsteuerdomizilien primär alljährlich objektbezogen das Kapital und der Ertrag zu versteuern sind. Im Liegenschaftenkanton steuerbar ist freilich auch der Gewinn aus der Veräusserung einer Kapitalanlageliegenschaft (und die dabei allenfalls wiedereingebrachten Abschreibungen); wenn eine solche Liegenschaft – aus welchen Gründen auch immer – nach einer langen Haltedauer mit Gewinn veräussert wird, liegt insoweit dann ein ausserordentlicher Gewinn vor. Dementsprechend gibt es auch verschiedene Ausscheidungsregeln für die Bereiche Kapital, Ertrag und Veräusserungserlös und folglich ist bei den vom Pflichtigen angerufenen Lehrmeinungen genau darauf zu achten, welchen Bereich sie beschlagen. Zu beachten ist zudem, dass die interkantonale Steuerauscheidung nicht vorgibt, wie ein Liegenschaftenkanton nach der Ausscheidung die ihm zugewiesenen Anteile zu besteuern hat (monistisch/dualistisch).

aaa) Soweit die Pflichtige vor diesem Hintergrund etwa Locher zitieren lässt, gemäss welchem "die Gewinnungskosten bzw. Betriebskosten und damit auch die Lie-

genschaftensteuer objektmässig absetzbar seien" (a.a.O. S. 91), entbehrt es am für die vorliegende Streitfrage massgeblichen Zusammenhang:

Diese Aussage bezieht Locher nämlich auf den Ertrag aus der laufenden Bewirtschaftung (also die steuerbaren Mieterträge), wobei die erwähnte Liegenschaftsteuer (als Teil der absetzbaren Gewinnungs- und Betriebskosten) auch nicht mit der Grundstückgewinnsteuer zu verwechseln ist. Im gleichen Abschnitt (lit. b "Gewinn", a.a.O. S. 94 f.) behandelt Locher alsdann auch die Ausscheidung des Gewinns aus der Veräusserung einer Kapitalanlageliegenschaft, wobei er festhält, dass der Belegenheitskanton diesen voll besteuern darf und dabei auch keinen verhältnismässigen Anteil an den gesamten Verwaltungskosten des Unternehmens abzuziehen braucht, da er auch nicht befugt ist, einen allfälligen Gesamtgewinn anteilmässig zu besteuern. Locher weist dabei zudem darauf hin, dass der Belegenheitskanton jedoch einen allfälligen Verlust aus der Veräusserung einer Kapitalanlageliegenschaft zu tragen habe, indem ein solcher mit allfälligen Erträgen/Gewinnen aus Kapitalanlageliegenschaften im selben Kanton zu verrechnen sei. Ein Aufwandüberschuss habe demgegenüber der Sitzkanton zu übernehmen, wobei aber ein Überhang daselbst von anderen Liegenschaftskantonen "neuerdings" mitzutragen sei. Mit letzterem Satz bezieht sich Locher wohl auf die vom Bundesgericht in jüngster Vergangenheit eingeleitete Praxis, wonach Ausscheidungsverluste zu vermeiden sind, indem der Kanton der Kapitalanlageliegenschaft (auch bei monistischem System) einen Geschäftsverlust am Hauptsteuerdomizil zu übernehmen hat. Diese Praxis hatte zur Folge, dass der Kanton Zürich – wiederum zur Gleichstellung der innerkantonalen Steuerpflichtigen – auf den 1. Januar 2019 mit § 224a Abs. 1 StG die folgende Regelung einfuhrte:

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 Grundstückgewinn abgezogen werden.

Durchaus im Einklang mit Locher ist damit zusammengefasst festzuhalten, dass in der Konstellation einer interkantonalen Immobiliengesellschaft, welche eine ausserkantonale Liegenschaft mit Gewinn veräussert, der Belegenheitskanton (mit monistischem System) diesen Gewinn nach seinem Grundstückgewinnsteuerrecht voll besteuern darf, ohne dass dabei bundesrechtliche Ausscheidungsregeln vorgeben

würden, dass die steuerpflichtige Gesellschaft die gewinnbezogene Steuerlast in Abzug bringen kann. Bundesrechtlich vorgegeben ist jedoch die Möglichkeit, einen ausserkantonalen Verlust bzw. einen Aufwandüberschuss im Sitzkanton (welcher also möglicherweise auch auf Steueraufwand zurückzuführen ist) bei der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug zu bringen, wobei diese Möglichkeit der Verlustverrechnung seit dem 1. Januar 2019 nun auch auf kantonalrechtlicher Ebene besteht.

bbb) Soweit die Pflichtige Oertli/Zigerlig zitiert, machen diese a.a.O. (S. 358) tatsächlich auch bei Veräusserungsgewinnen auf Kapitalanlageliegenschaften geltend, dass diesfalls bei juristischen Personen auch die direkten Steuern und die Grundstückgewinnsteuer absetzbar seien, auch wenn das kantonale Recht dies nicht vorsehe bzw. dass auch monistische Kantone, die regelmässig keinen Abzug für die Grundstückgewinnsteuer und die direkte Bundessteuer vorsähen, diesen von Bundesrechts wegen trotzdem gewähren müssten. Dies ist aber insoweit falsch, als die genannten Autoren bei dieser Aussage wiederum auf den vorerwähnten Kommentar von Locher verweisen, jedoch in Bezug auf den Abschnitt (S. 119 im Kommentar der 3. A = S. 113 im Kommentar der 4. A), wo letzterer die Veräusserungsgewinne im Umlaufvermögen (also von Liegenschaftenhändlern) abhandelt.

ccc) Was Höhn/Mäusli a.a.O. anbelangt, bezieht sich die Zitatstelle der Pflichtigen (N 21 und 22 von § 28) auf die Ausscheidung des ordentlichen Ertrags einer Kapitalanlageliegenschaft; mit Bezug auf ausserordentliche Veräusserungsgewinne auf Liegenschaften im Anlagevermögen fehlen entsprechende Äusserungen dieser Autoren bzw. verhält es sich gleich wie bei Locher obenstehend.

ddd) Auch aus dem Kommentar zum Zürcher Steuergesetz kann die Pflichtige nichts zu ihren Gunsten ableiten, weisen doch Richner/Frei/Kaufmann/Rohner immerhin darauf hin, dass die Angleichung ans dualistische System nur für Liegenschaftenhändler gilt (vgl. vorstehend lit. d). Sodann würden diese Kommentatoren gerade nicht schweigen, wenn die von den Pflichtigen behaupteten Ausscheidungsregeln auch für Nichtliegenschaftenhändler anwendbar wären, sondern würden sie dies in ihrem für die Zürcher Grundstückgewinnsteuer wichtigen Kommentar festhalten und auch mit Gerichtsentscheiden untermauern, falls solche denn existierten.

eee) Soweit der Vertreter der Pflichtigen aus seinem eigenen Kommentar (aus dem Französischen übersetzt) zitiert, dass bei juristischen Personen auch die Gewinn-

steuer (bei dualistischen Kantonen und der direkten Bundessteuer) bzw. die Steuer auf Immobiliengewinnen (bei monistischen Kantonen) abzugsfähig sei, legt er den Zusammenhang dieser Aussage zur hier allein in Frage stehenden Ausscheidung des Gewinns aus der Veräusserung einer Liegenschaft im Anlagevermögen einer interkantonalen Immobiliengesellschaft nicht näher dar. Die Zitatstelle (a.a.O. Rz 1058) bezieht sich dabei zwar auf die Ausscheidung von Veräusserungsgewinnen und -verlusten (Kapitel 4.14.1.3: La répartition du gain immobilier et de la perte immobilière). Zur Begründung der Abzugsfähigkeit der Steuerlast verweist de Vries Reilingh in der Fussnote 1600 jedoch auf die vorstehend unter lit. aaa und bbb bereits geprüften Zitatstellen von Locher und von Oertli/Zigerlig, welche – wie gesehen – keineswegs nahelegen, dass eine entsprechende Abzugsfähigkeit auch Nichtliegenschaftenhändlern zuzugestehen ist.

fff) Aus einer einzelnen Prüfungsaufgabe für Steuerexperten bzw. deren Lösung aus dem Jahr 2012 kann die Pflichtige schliesslich auch nichts zu ihren Gunsten ableiten. Im Übrigen betrifft die erwähnte Aufgabe die interkantonale Gewinnausscheidung (mit einem Grundstücksgewinn von Fr. 100'000.- auf einer Kapitalanlageliegenschaft im Kanton Zürich, welcher objektmässig mit Fr. 28'000.- nach Zürich ausgeschieden wird), jedoch nicht die Festsetzung der Grundstückgewinnsteuer im Kanton Zürich, welche (ausgehend vom Gewinn von Fr. 100'000.-) mit Fr. 20'000.- angegeben wird.

ggg) Soweit die Pflichtige in der Duplik schliesslich noch zwei Bundesgerichtsentscheide erwähnt (BGE 131 I 249 und BGE 131 I 285), betreffen diese die vorstehend bereits behandelte Möglichkeit, dass interkantonale juristische Personen bei der Grundstückgewinnsteuer ausserkantonale Verluste aus übriger Geschäftstätigkeit in Abzug bringen können, was für monistische Kantone insoweit eine Angleichung zum dualistischen System mit sich bringt. Dass darüber hinaus, in weiterer Angleichung zum dualistischen System, interkantonalen juristischen Personen bei der Grundstückgewinnsteuer auch der Abzug der mit dem Gewinn aus einer Kapitalanlageliegenschaft verbundene Steueraufwand gewährt werden muss, lässt sich diesen Urteilen nicht entnehmen. Auch sonst vermag die Pflichtige keinen Bundesgerichtsentscheid zu nennen, in welchem aus Gründen des Doppelbesteuerungsverbots Entsprechendes festgehalten worden wäre.

hhh) Schliesslich bleibt noch festzuhalten, dass entgegen dem Dafürhalten der Pflichtigen in der vorliegenden Konstellation auch keine Doppelbesteuerung auszumachen ist. Die steuermindernde Berücksichtigung der Steuern (auch der Grundstückgewinnsteuer) bei juristischen Personen ist im Gewinnsteuerrecht vorgesehen und mithin auch dort zu gewähren; nur bei Ausscheidungsverlusten im Sitzkanton ist eine Verlagerung in den Bereich der Grundstückgewinnsteuer möglich. Einen solchen Ausscheidungsverlust im Sitzkanton hat die Pflichtige nicht geltend gemacht. Auch hat sie ihre Jahresrechnung 2019 (mit interkantonaler Steuerauscheidung) nicht vorgelegt, um ihre Behauptung zu untermauern, dass die hier verfochtene Steuerlast bei der Gewinnsteuer nicht berücksichtigt würde. Gut denkbar ist dabei, dass sogar eine Anrechnung bei der Gewinnsteuer im Kanton Zürich erfolgen kann, ist doch die Pflichtige allein schon aufgrund der veräusserten Liegenschaft in B gewinnsteuerpflichtig (insb. für Mieterträge und eventuell wiedereingebrachte Abschreibungen), wobei sie womöglich noch weitere hiesige Liegenschaften hält (wie gesagt, legt sie den genauen interkantonalen Sachverhalt nicht offen, sondern beansprucht sie lediglich aus dogmatischen Gründen den objektbezogenen Steuerabzug bei der in B anfallenden Grundstückgewinnsteuer).

7. a) Nach alledem erweist sich der angefochtene Einspracheentscheid als rechtmässig. Der Rekurs ist daher abzuweisen.

b) Ausgangsgemäss sind die Verfahrenskosten der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und steht dieser keine Parteientschädigung zu (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]