

# **BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2019.244 vom 11. November 2015**

BS Appellationsgericht, 2015-11-11, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs\\_appellationsgericht\\_VD.2019.244](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bs_appellationsgericht_VD.2019.244)

FR: BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2019.244 du 11 novembre 2015

IT: BS\_APPELLATIONSGERICHT VD.2019.244 del 11 novembre 2015

## **Erwägungen**

### **E. 1**

1.1 Gegen Entscheide der Steuerrekurskommission als vom Regierungsrat gewählter Kommission kann gestützt auf § 10 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes (VRPG; SG 270.100) Rekurs beim Verwaltungsgericht erhoben werden. Dieses ist zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses funktionell wie auch sachlich zuständig. Nach § 13 Abs. 1 VRPG ist zum Rekurs berechtigt, wer durch die angefochtene Verfügung berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an ihrer Aufhebung oder Änderung hat. Dies ist bei der Rekurrentin als Grundstückgewinnsteuerpflichtige offensichtlich der Fall, womit auf deren rechtzeitig erhobenen und begründeten Rekurs einzutreten ist.

1.2 Die Kognition des Verwaltungsgerichts richtet sich nach der allgemeinen Bestimmung von § 8 Abs. 1 VRPG, da das Steuergesetz keine speziellen Vorschriften über das Rekursverfahren vor dem Verwaltungsgericht enthält (vgl. § 171 des Steuergesetzes [StG; SG 640.100]). Demnach ist zu prüfen, ob die Verwaltung öffentliches Recht nicht oder nicht richtig angewendet, den massgeblichen Sachverhalt unrichtig festgestellt, wesentliche Form- und Verfahrensvorschriften verletzt oder ihr Ermessen überschritten oder missbraucht hat.

1.3 Da es sich bei Steuersachen nicht um zivilrechtliche Ansprüche im Sinne von Art. 6 Ziff. 1 der Europäischen Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten (EMRK; SR 0.101) handelt, muss keine Verhandlung durchgeführt werden und kann das Urteil auf dem Zirkulationsweg gefällt werden (BGer 2P.7/2004 vom 8. Juni 2004 E. 1.3 und 2P.41/2002 vom 10. Juni 2003 E. 5 mit weiteren Hinweisen).

### **E. 2**

Im vorinstanzlichen Verfahren vor der Steuerrekurskommission hatte die Rekurrentin beantragt, es sei in Aufhebung des Einspracheentscheids der Steuerverwaltung betreffend kantonale Steuern pro 2015 bei der Berechnung des steuerlichen Verlustvortrages per Ende 2014 zu berücksichtigen, dass der anteilige steuerbare Gewinn des Kantons Zürich des Steuerjahres 2011 zuerst mit den anteiligen noch nicht verrechneten steuerlichen Verlustvorträgen der Jahre 2004 bis 2006 des Kantons Zürich zu verrechnen sei. Der steuerliche Verlustvortrag per Ende 2014 sei deshalb mit CHF 2'002'168.■ festzusetzen und solle für die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer zusammen mit dem Betriebsverlust 2015 in Höhe von CHF 978'552.■ vom Grundstückgewinn in Höhe von CHF 2'282'095.■ aus dem Verkauf der Liegenschaft [...], Basel, vom 11. November 2015 abgezogen werden.

Gemäss diesen Anträgen hat die Steuerrekurskommission mit dem angefochtenen Entscheid geprüft, ob und in welchem Umfang für den Kanton Basel-Stadt für die Steuerperiode massgebende Verlustvorträge bestehen und mit dem durch die Veräusserung der Liegenschaft [...], Basel entstandenen Gewinn zu verrechnen sind. Sie hat zunächst die massgeblichen Bestimmungen des basel-städtischen Steuergesetzes zur Anrechnung von (Grundstück- und Betriebs-)Verlusten an die Grundstückgewinne dargestellt (angefochtener Entscheid, E. 3). Sie hat sodann die verfassungs- und steuerharmonisierungsrechtlichen Vorgaben auf Bundesebene sowie die Vorgaben dargestellt, wie sie sich aus der Rechtsprechung des Bundesgerichts zum interkantonalen Steuerrecht für die Verlustverrechnung auf dem Gebiet der Grundstückgewinnsteuern für den vorliegenden Fall ergeben (E. 4).

In der Sache hat die Vorinstanz erwogen, dass die Rekurrentin im Jahr 2006 durch die Veräusserung eines Grundstücks in der Stadt Zürich einen Wertzuwachsgegninn in Höhe von CHF 29'000'000.■ erzielt und einen Betriebsverlust in Höhe von CHF 3'600'831.■ erwirtschaftet habe. Zudem hätten im Jahr 2006 Verlustvorträge in Höhe von CHF 3'498'874.■ bestanden. Damit könne aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, wonach im interkantonalen Verhältnis Betriebsverluste und Verlustvorträge bei der Grundstückgewinnsteuer angerechnet werden müssten, festgestellt werden, dass aus interkantonomaler Sicht sämtliche Verlustvorträge und Betriebsverluste im Jahr 2006 hätten verrechnet werden können und somit aus dem Jahr 2006 keine Verlustvorträge mehr beständen. Aufgrund der Jahresergebnisse hätten im Jahr 2011 Verlustvorträge in Höhe von CHF 5'257'927.■ bestanden (2007: Gewinn von CHF 62'024.■; 2008: Verlust von CHF 2'012'487.■; 2009: Verlust von CHF 1'912'784.■; 2010: Verlust von CHF 1'332'656.■). Da in den nachfolgenden Steuerperioden Gewinne erzielt worden seien, beständen aus interkantonomaler Sicht im Jahr 2015 keine Verlustvorträge mehr (2011: Gewinn von CHF 4'312'813.■; 2012: Gewinn von CHF 346'921.■; 2013: Gewinn von CHF 945'691.■ und 2014: Gewinn von CHF 87'670.00) (angefochtener Entscheid, E. 5.a). Diesem Ergebnis stehe nicht entgegen, dass im Kanton Zürich im Jahr 2011 ein Verlustvortrag von CHF 9'320'135.■ veranlagt worden sei. Die Abweichung der Verlustvorträge liege einerseits darin begründet, dass der Kanton Zürich dem Kanton Basel-Stadt offenbar Aufrechnungen in den Veranlagungen der Jahre 2009, 2010, 2011 und 2012 nicht mitgeteilt habe. Der weitaus grössere Anteil der Differenz beruhe allerdings auf der zürcherischen Gesetzgebung, wonach innerkantonomal die Verrechnung des interkantonomal zugewiesenen Verlustvortrages mit der Grundstückgewinnsteuer unzulässig sei. Entsprechend hätten im Jahr 2006 die dem Kanton Zürich aufgrund der interkantonomalen Steuerauscheidung zugewiesenen innerkantonomalen Verlustvorträge bzw. Betriebsverluste nicht mit dem Wertzuwachsgegninn verrechnet werden können. Daher sei für den Kanton Zürich im Jahr 2006 ein Verlustvortrag in Höhe von CHF 4'223'831.■ verblieben. Bereits in der Veranlagung für das Jahr 2006 werde aber festgehalten, dass dieser Verlustvortrag einzig für den Kanton Zürich verbindlich sei. Dies entspreche der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, wonach diese besondere Ausgestaltung der zürcherischen Grundstückgewinnsteuer zu keiner Bindung eines anderen Kantons führe. Ein Liegenschaftskanton sei daher erst dann zur Übernahme von Verlusten verpflichtet, wenn im Sitzkanton mangels Einkommen keine Verluste mehr verrechnet werden könnten. Das wäre aber vorliegend im Jahr 2006 eben gerade nicht der Fall gewesen und dieses sei für die Verluste aus dem Jahr 2006 massgebend. Es sei zwar nachvollziehbar, dass dieses Ergebnis für die Rekurrentin unbefriedigend sei, da sie Gefahr laufe, dass die Verluste nicht mehr

verrechnet werden könnten. Ob dies aufgrund der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eine angemessene Besteuerung darstelle, könne in der Tat fraglich erscheinen. Allerdings liege die Problematik in der Nichtberücksichtigung der Verluste im Kanton Zürich begründet. Entsprechend sei eine allfällige Korrektur Sache des Kantons Zürich (E. 5.b). Da somit aus interkantonaler Sicht keine Verlustvorträge mehr bestünden, könne die Differenz der Verlustvorträge gemäss den Steuerverwaltungen Basel-Stadt und Zürich nicht vorab mit dem separat ausgeschiedenen Zürcher Gewinn verrechnet werden, wie dies die Rekurrentin verlange. Die dem Kanton Zürich im Steuerjahr 2006 zugewiesenen, jedoch bei der Grundstückgewinnsteuer nicht berücksichtigten Verlustvorträge seien nur noch für den Kanton Zürich relevant und könnten nicht «wieder in den interkantonalen Kreislauf eingebracht» werden (E. 5.c). Zusammenfassend ist die Vorinstanz zum Schluss gekommen, dass die geltend gemachten Verlustvorträge vom Kanton Zürich zu tragen und damit im interkantonalen Verhältnis nicht zu berücksichtigen seien. Dies entspreche der bundesgerichtlichen Rechtsprechung, wonach für die Belange der interkantonalen Steuerauscheidung Wertzuwachsgewinne zu berücksichtigen seien. Die Vorjahres- und Betriebsverluste des Jahres 2006 seien aus interkantonaler Sicht verrechnet und entsprechend liege aus Sicht des Kantons Basel-Stadt ab dem Jahr 2013 wieder ein steuerbarer Gewinn vor (E. 6).

### **E. 3**

3.1 Die Rekurrentin rügt zunächst in allgemeiner Weise, dass ihr rechtliches Gehör verletzt worden sei. Die Vorinstanz sei in keiner Weise auf ihre Ausführungen im Zusammenhang mit der Frage der Teilverlustverrechnung der noch vorhandenen steuerlichen Teilverluste des Kantons Zürich aus den Jahren 2004-2006 mit dem Teilgewinn bzw. dem objektmässig ausgeschiedenen Gewinn des Kantons Zürich im Steuerjahr 2011 eingegangen. Nur unter Anrechnung dieser Teilverluste könne vermieden werden, dass es in der interkantonalen Ausscheidung nicht zu Ausscheidungsverlusten komme (Rekurs, Ziff. IV.1).

3.2 Gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV, SR 101) sind Entscheide als Ausfluss des Anspruchs auf rechtliches Gehör inhaltlich so bestimmt zu begründen, dass deren Adressat in die Lage versetzt wird, die Tragweite der Entscheidung zu beurteilen und sie in voller Kenntnis der Umstände an eine höhere Instanz weiterzuziehen. Die Behörde ist aber nicht verpflichtet, sich zu allen Rechtsvorbringen der Parteien zu äussern. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken. Es genügt, wenn ersichtlich ist, von welchen Überlegungen sich die Behörde leiten liess (BGE 141 III 28 E. 3.2.4 S. 41; VGE VD.2016.24 vom 20. Februar 2019 E. 2.2, VD.2018.10 vom 27. Oktober 2018 E. 2.2 und VD.2010.194 vom 15. Juni 2011 E. 2.2; Waldmann, in: Waldmann/Belser/Epiney [Hrsg.], Basler Kommentar. Bundesverfassung, Basel 2015, Art. 29 N 57).

3.3 Die Vorinstanz hat sich in E. 5.a näher mit der Frage befasst, inwiefern die von der Rekurrentin geltend gemachten Teilverluste des Kantons Zürich aus den Jahren 2004-2006 in die Verlustanrechnung bei der basel-städtischen Grundstückgewinnsteuer 2015 miteinbezogen werden können. Sie ist dabei zum Schluss gekommen, dass aus interkantonaler Sicht sämtliche Verlustvorträge und Betriebsverluste im Jahre 2006 hätten verrechnet werden können und somit aus diesem Jahr keine Verlustvorträge mehr bestünden. Damit hatte sich die Vorinstanz auch nicht mehr mit der Möglichkeit einer Teilverlustverrechnung zu befassen. Sie hat sich auch eingehender mit dem für das Steuerjahr 2011 massgeblichen Gewinn bzw. den damals massgeblichen

Verlustvorträgen im Kanton Zürich, welche von den im Kanton Basel-Stadt ermittelten Verlustvorträgen abweichen, auseinandergesetzt (angefochtener Entscheid, E. 5.b und 5.c). Unter diesen Umständen kann nicht die Rede davon sein, dass die Vorinstanz sich nicht im erforderlichen Umfang mit den Vorbringen der Rekurrentin auseinandergesetzt hätte. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs im Sinne einer ungenügenden Begründung des angefochtenen Entscheids ist auf jeden Fall nicht zu erkennen.

#### **E. 4**

4.1 Mit der Grundstückgewinnsteuer wird der Mehrwert besteuert, der bei der Veräußerung eines Grundstücks (und bei anderen gleichgestellten Vorgängen) realisiert wird. Aufgrund von Art. 2 Abs. 1 lit. d und 12 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG, SR 624.14) sind die Kantone harmonisierungsrechtlich verpflichtet, Grundstückgewinnsteuern zu erheben (statt vieler Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2021, § 1 N 13; Zwahlen/Nyffenegger, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht. Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 12 N 1 und Reich, Steuerrecht, 3. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2020, § 7 N 74). Das StHG gibt indessen nur den Rahmen vor, innerhalb dessen die Kantone die Grundstückgewinnsteuer erheben können (Zwahlen/Nyffenegger, a.a.O., Art. 12 N 2). Die Kantone sind frei namentlich in der Art der Besteuerung. Nach dem monistischen System werden die Grundstückgewinne mit einer besonderen Einkommenssteuer erfasst. Im dualistischen System werden nur die Grundstückgewinne des Privatvermögens dieser besonderen Steuer unterstellt, während die Gewinne auf Geschäftsvermögen der ordentlichen Einkommens- (natürliche Personen) bzw. Gewinnsteuer (juristische Personen) unterliegen (vgl. Art. 12 Abs. 4 StHG; Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, a.a.O., § 2 N 6 ff. und 9 f.; Zwahlen/Nyffenegger, a.a.O., Art. 12 N 3 und 5; Reich, a.a.O., § 24 N 2 und 25 N 6; Villard, in: Tarolli Schmidt/Villard/Bienz/Jaussi [Hrsg.], Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, Vorbemerkungen zu §§ 102-110 N 3 f.; BGE 143 II 382 E. 2.1 f. S. 384 f. mit weiteren Hinweisen). Basel-Stadt folgt mit seiner separaten Grundstückgewinnsteuer dem monistischen System (Villard, a.a.O., Vorbemerkungen zu §§ 102-110 N 4 und 11; Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, a.a.O., § 2 N 14 und 5 N 8; Zwahlen/Nyffenegger, a.a.O., Art. 12 N 4; vgl. auch BGE 145 II 206 E. 2.1 S. 208 f. mit Hinweisen).

Von ihrer Rechtsnatur her stellt die Grundstückgewinnsteuer eine Spezialeinkommens- bzw. -gewinnsteuer dar. Grundstückgewinne sind Reinvermögenszuflüsse und somit Bestandteil des steuerbaren Einkommens bzw. Gewinns, die jedoch im Umfang ihres Steuerobjekts, dem Gewinn (Art. 12 Abs. 1 StHG), gesondert vom übrigen Einkommen bzw. Gewinn besteuert werden (Reich, a.a.O., § 24 N 15; Villard, a.a.O., Vorbemerkungen zu §§ 102-110 N 8; BGE 2C\_747/2010 vom 7. Oktober 2011 E. 5.2 und 2C\_216/2019 vom 28. Januar 2020 E. 3.4; eingehend dazu und zum Folgenden Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, a.a.O., § 4 N 1 ff.). Die Grundstückgewinnsteuer ist insofern eine Spezialsteuer, als sie im Unterschied zur regulären Einkommens- bzw. Gewinnsteuer aperiodisch erhoben wird (Villard, a.a.O., Vorbemerkungen zu §§ 102-110 N 9). In ihrer reinen Form ist sie als Objektsteuer ausgestaltet, die im Gegensatz zur Subjektsteuer keine Rücksicht nimmt auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen (Reich, a.a.O., § 2 N 44 und 24

N 16; BGer 2C\_747/2010 vom 7. Oktober 2011 E. 5.2). In der reinen Ausprägung der Objektsteuer, mithin im monistischen System (sowie im dualistischen System bei Veräusserung von Liegenschaften des Privatvermögens), besteht auch keine steuerartübergreifende Verlustanrechnung. Denn mit einer Verlustanrechnung würde der Grundsatz einer Trennung von Einkommens- bzw. Gewinnsteuer einerseits und Grundstückgewinnsteuer andererseits durchbrochen (BGE 145 II 206 E. 2.2.2 S. 209 f. und E. 3.2.5 S. 214 f.; Reich, a.a.O., § 25 N 68; Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, a.a.O., § 10 N 243). Das StHG selbst enthält keine Regelung zur Verlustanrechnung (BGE 145 II 206 E. 2.1 S. 208 f.).

4.2 Bei interkantonalen Unternehmungen ist im Zusammenhang mit dem vorliegenden Streitgegenstand für die Besteuerung von Unternehmensliegenschaften zwischen drei Arten von Liegenschaften zu unterscheiden (dazu Oertli, in: Zweifel/Beusch/de Vries Reilingh [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht. Interkantonales Steuerrecht, 2. Auflage, Basel 2021, § 33 N 2): Betriebsliegenschaftsbildern die Grundlage für die betriebliche Leistungserstellung und den Unternehmensgewinn und werfen selber keinen Ertrag ab. In der Jahresrechnung werden sie als Sachanlagen ausgewiesen. Kapitalanlageliegenschaftendienen dem Unternehmen mit ihrem etwa durch Vermietung oder Verpachtung erzielten Ertrag. In der Handelsbilanz stellen sie Finanzanlagen dar. Bilden Liegenschaften schliesslich Gegenstand einer Handelstätigkeit (z.B. Liegenschaftshandel, Bauunternehmen), fallen sie handelsrechtlich unter das Umlaufvermögen.

Kapitalanlageliegenschaften von Unternehmen ausserhalb des Sitzkantons begründen am Belegenheitsort ein Spezialsteuerdomizil. Daraus folgt, dass der Liegenschaftskanton zur (ausschliesslichen) Besteuerung des auf die Liegenschaft entfallenden Vermögens sowie des daraus fliessenden Ertrags und der Veräusserungsgewinne berechtigt ist (Oertli, a.a.O., § 33 N 9; ferner Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. Auflage, Bern 2015, S. 68 ff. und 90 f. sowie Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, a.a.O., § 16 N 6, 29 und 30). Die (ausschliessliche) Zuweisung der Besteuerung der Veräusserungsgewinne an den Liegenschaftskanton gilt sowohl für den Wertzuwachsgeinn selbst wie auch für die wiedereingebrachten Abschreibungen (Buchgewinn) (Oertli, a.a.O., § 33 N 35).

Das ausschliessliche Besteuerungsrecht des Liegenschaftskantons kann dazu führen, dass bei periodenbezogenen Gesamtverlusten einer Unternehmung die steuerpflichtige Person ohne die Möglichkeit zur Verlustanrechnung am Spezialsteuerdomizil einen Betrag versteuern muss, der über ihrem Gesamtreineinkommen bzw. Gesamtreingewinn liegt (sog. Ausscheidungsverlust). Trotz des verfassungsrechtlichen Schlechterstellungsverbots, wonach Steuerpflichtige mit ausserkantonalen Steuerdomizilen nicht ohne sachliche Gründe anders oder stärker als ausschliesslich innerkantonale Steuerpflichtige belastet werden dürfen (statt vieler BGE 140 I 114 E. 2.3.1 f. S. 117 f.; Locher, a.a.O., S. 16 f.), hat das Bundesgericht in seiner älteren Rechtsprechung dem ausschliesslichen Besteuerungsrecht des Belegenheitskantons eine derart grosse Bedeutung beigemessen, dass eine Verrechnung von Gesamtverlusten mit Liegenschaftseinkünften und/oder ■gewinnen ausgeschlossen war. Im Jahre 2004 leitete das Bundesgericht zwecks Vermeidung von Ausscheidungsverlusten indessen eine Praxisänderung ein und sorgte mit mehreren Entscheiden in den nachfolgenden Jahren dafür, dass die Kantone vermehrt Rücksicht auf die wirtschaftliche Situation von Unternehmen mit Steuerdomizilen in verschiedenen Kantonen zu nehmen haben (eingehend zu dieser Entwicklung

etwa Mäusli-Allenspach, in: Zweifel/Beusch/de Vries Reilingh [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht. Interkantonales Steuerrecht, 2. Auflage, Basel 2021, § 3 N 45 ff. und Matteotti/Beceren, ebenda, § 34 N 24 ff.; kursorisch etwa BGE 137 I 145 E. 4.1 S. 149 ff.). Die neue Rechtsprechung nahm die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK) 2007 zum Anlass, das Kreisschreiben (KS) SSK Nr. 27 zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten zu erlassen, mit welchem die Grundsätze, die Reihenfolge und das anwendbare Verhältnis der Verrechnung von Gesamtverlusten festgelegt wurden (näher dazu Matteotti/Beceren, a.a.O., § 34 N 29 f. und Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterheld, a.a.O., § 10 N 256 ff. und 16 N 33 ff.; zur Massgeblichkeit dieses Kreisschreibens für die bundesgerichtliche Rechtsprechung BGer 2C\_689/2010 vom 4. April 2011 E. 4.3 und 2C\_216/2019 vom 28. Januar 2020 E. 9.2).

Wegleitend mit Bezug auf die hier interessierenden Kapitalanlageliegenschaften ausserhalb des Sitzkantons (vgl. unten E. 5.1) war der Entscheid BGE 132 I 220. In E. 5 (S. 227) führte das Bundesgericht unter Hinweis auf seine neuere Rechtsprechung zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten aus, dass der reine Liegenschaftskanton, d.h. ohne Betriebsstätte im Kanton, zwar grundsätzlich allein befugt sei, den Grundstückertrag und Gewinn (Wertzuwachs) zu besteuern. Doch seien dem Liegenschaftskanton insofern Grenzen gesetzt, als er nunmehr auf die Situation der Unternehmung (bzw. der Privatperson) und deren Leistungsfähigkeit Rücksicht nehmen müsse. Diese Ausdehnung seiner Rechtsprechung auf die Verrechnung von Betriebsverlusten mit dem Gewinn aus Veräusserung von ausserkantonalen Kapitalanlageliegenschaften hat das Bundesgericht seither bestätigt (BGer 2C\_216/2019 vom 28. Januar 2020 E. 7.4).

Als Folge der neuen Bundesgerichtsrechtsprechung führte auch der Kanton Basel-Stadt wie die meisten anderen Kantone mit monistischem System (vgl. BGE 145 II 206 E. 2.1 S. 208 f. mit Hinweisen) 2008 mit der Bestimmung von § 108 Abs. 3 StG explizit die Möglichkeit zur Anrechnung von Geschäftsverlusten ein (dazu Wenk, in: Tarolli Schmidt/Villaard/Bienz/Jaussi, [Hrsg.], Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, Art. 108 N 4, 6 ff. und 21 ff.). So können nach dieser Bestimmung Geschäftsverluste von Selbständigerwerbenden und juristischen Personen, soweit sie nicht mit dem Einkommen oder Gewinn verrechnet werden können, vom steuerbaren Grundstückgewinn auf Grundstücken des Geschäftsvermögens abgezogen werden (Satz 1). Liegen im selben Kalenderjahr mehrere Grundstückgewinne vor, ist der Geschäftsverlust anteilig aufzurechnen (Satz 2). Verbleibt nach der Anrechnung ein Verlustüberschuss, ist er auf die nächsten Steuerperioden im Sinne der §§ 30 und 75 StG vorzutragen (Satz 3).

## **E. 5**

5.1 Unstrittig hat die Rekurrentin mit der Veräusserung der Liegenschaft [...], Basel nach Aufgabe ihres Ladengeschäfts noch eine reine Kapitalanlageliegenschaft im Jahre 2015 einen relevanten Grundstückgewinn von CHF 2'282'095.20 realisiert (unter Berücksichtigung des Besitzdauerabzugs von 42 Jahren und 8 Monaten [= 60 %]). Nach Abzug eines Betriebsverlusts von CHF 978'552. resultierte ein steuerbarer Gewinn von CHF 1'303'543., was von der Rekurrentin insoweit anerkannt wird (Rekurs, Ziff. III.1). Strittig ist, ob die Steuerverwaltung und mit ihr die Vorinstanz nicht noch weitere Verluste, namentlich aus den Jahren 2004-2006, hätten in Abzug bringen müssen.

5.2 § 75 Abs. 1 StG erlaubt juristischen Personen (für natürliche Personen gilt die Regelung von § 30 StG) in Übereinstimmung mit Art. 25 Abs. 2 StHG, Verluste aus sieben der

Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren vom Reingewinn der Steuerperiode abzuziehen, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten. Mit dieser zeitlich befristeten Verrechnungsmöglichkeit wird das im Steuerrecht verankerte Periodizitätsprinzip durchbrochen, um dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und dem daraus fließenden Totalgewinnprinzip Rechnung zu tragen (BGer 2C\_696/2013 vom 29. April 2014 E. 3.1; Brülisauer/Krummenacher, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht. Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 25 N 82; Ziegler/Rüegg, in: Tarolli Schmidt/Villard/Bienz/Jaussi [Hrsg.], Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 75 N 1; Safarik, ebenda, § 30 N 1; zu den Begriffen des Periodizitätsprinzips und des Totalgewinnprinzips Brülisauer/Krummenacher, a.a.O., Art. 24 N 162 ff.). Unter Verlust ist der steuerlich massgebende Jahresendverlust eines Unternehmens, d.h. die negativen Ergebnisse der steuerlich korrigierten, handelsrechtskonformen Erfolgsrechnung, zu verstehen (Brülisauer/Krummenacher, a.a.O., Art. 25 N 85 und 89). Die Summe der verrechenbaren Vorjahresverluste bilden den steuerlichen Verlustvortrag, während der Ausgleich dieses Vortrags mit dem steuerbaren Reingewinn Verlustverrechnung genannt wird (Brülisauer/Krummenacher, a.a.O., Art. 25 N 86; Ziegler/Rüegg, a.a.O., § 75 N 3). Die vorgetragenen Jahresendverluste mehrerer Geschäftsjahre müssen in der Reihenfolge ihrer Entstehung verrechnet werden, beginnend mit dem zeitlich am weitesten zurückliegenden Verlust (Ziegler/Rüegg, a.a.O., § 75 N 5; Safarik, a.a.O., § 30 N 8 ["First In ■ First Out"]); Brülisauer/Krummenacher, a.a.O., Art. 25 N 90).

5.3 Die Steuerverwaltung bzw. die Vorinstanz haben in Übereinstimmung mit den Vorgaben von § 108 Abs. 3 in Verbindung mit § 75 Abs. 1 StG und der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten im interkantonalen Verhältnis (vorliegend namentlich von BGE 132 I 220 E. 5 S. 227) bei der Festsetzung der im Jahre 2015 angefallenen Grundstückgewinnsteuer auch die Vorträge bzw. Anrechnungen von Gesamtverlusten aus den vorangegangenen sieben Jahren, d.h. den Jahren 2008 bis 2014, wie folgt mitberücksichtigt (dazu Vernehmlassung der Steuerverwaltung, S. 6 f und angefochtener Entscheid, E. 5.a):

Jahr

Gewinn

Verlust

Summe Verlustvortrag/-anrechnung

2008

- 2'012'487

- 2'012'487

2009

- 1'912'784

- 3'925'271

2010

- 1'332'656

- 5'257'927

2011

4'312'813

- 945'114

2012

346'921

- 598'193

2013

945'691

0

2014

87'670

0

Total

5'693'095

- 5'257'927

0

Wie diese Aufstellung zeigt, kumulierten die Gesamtverluste der Rekurrentin in den Jahren 2008-2010 auf einen Betrag von CHF 5'257'927.■. Durch die in den folgenden Jahren erzielten Gewinne reduzierte sich der Verlustvortrag im Jahre 2011 zunächst auf CHF 945'114.■, bevor er binnen weiterer zwei Jahre ganz konsumiert wurde. Daraus folgerte die Vorinstanz, dass aus interkantonalen Sicht im Jahre 2015, als die Grundstückgewinnsteuer veranlagt wurde, keine Verlustvorträge mehr bestanden hätten (angefochtener Entscheid, E. 5.a).

#### **E. 5.4**

5.4.1 Die Rekurrentin moniert, dass mit dem Gewinn des Jahres 2011 gemäss Art. 25 Abs. 2 StHG noch die Verluste der sieben Vorjahre, somit bis und mit dem Jahre 2004, hätten verrechnet werden müssen. Von den Verlusten der Jahre 2004-2006 hätten bereits 47,29 % für die ausserkantonalen Betriebe bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer im Kanton Zürich verrechnet werden können. Von diesen Verlusten würden für die Verrechnung mit künftigen anteiligen Gewinnen des Hauptsitzkantons Zürich nur noch 52,71 % zur Verfügung stehen. Die anteiligen Verlustvorträge des Kantons Zürich aus diesen Jahren belaufen sich nach Darstellung der Rekurrentin auf insgesamt CHF 2'638'507.■ (52,71 % von CHF 400'468.■ [Verlust 2004] = CHF 211'087; 52,71 % von CHF 282'662.■ [Verlust 2005] = CHF 148'991.■; 52,71 % von CHF 4'322'574.■ [Betriebsverlust 2006] = CHF 2'278'429.■). Von diesem Verlust müsse noch der steuerbare Gewinn des Jahres 2007 über CHF 62'024.■ abgezogen werden, so dass per Ende 2010 noch ein verrechenbarer Verlust von Zürich in Höhe von CHF 2'576'483.■ bleibe (Rekurs, Ziff. III.2).

5.4.2 Entgegen den Vorbringen der Rekurrentin kann der aus den Jahren 2004-2006 verbliebene Verlust nicht an den Grundstücksgewinn im Jahre 2015 angerechnet werden, auch nicht indem man ihn über die Anrechnung an den Gewinn im Jahre 2011 in die Verlustverrechnung einbringt, wodurch dieser Gewinn in diesem Jahr auf CHF 1'736'330.■ (CHF 4'312'813.■ minus CHF 2'576'483.■) fallen würde. Wie oben unter E. 5.2 erwähnt, erlaubt § 75 Abs. 1 StG (in Übereinstimmung mit Art. 25 Abs. 2 StHG) juristischen Personen, die Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren vom Reingewinn der Steuerperiode abzuziehen, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten. Das Gesetz beschränkt damit die Verlustverrechnungsperiode auf maximal sieben der Steuerperiode vorangegangene Geschäftsjahre (BGer 2C\_696/2013 vom 29. April 2014 E. 3.1). Verrechnet werden können somit nur Verluste, die in die genannte Verrechnungsperiode fallen. Kann ein Verlust nicht (vollständig) in einer Bemessungsperiode mit einem anfallenden Gewinn verrechnet werden, wird er auf die nächste Steuerperiode vorgetragen. Ein Verlustvortrag ist nach dem Gesagten jedoch nur in den nachfolgenden sieben Bemessungsperioden möglich (Reich, a.a.O., § 20 N 31). Kann ein Verlust in dieser Zeit nicht (vollständig) verrechnet werden, scheidet er demzufolge aus der gesetzlich vorgeschriebenen Verlustverrechnungsperiode aus und verfällt (Reich/Züger/Betschart, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht. Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 31 N 12; Safarik, a.a.O., § 30 N 4). Demnach erscheint es vorliegend ausgeschlossen, den aus dem Jahr 2006 verbliebenen Verlust, da aus der Verrechnungsperiode von höchstens sieben vorangegangenen Geschäftsjahren fallend, noch an den im Jahre 2015 realisierten Grundstücksgewinn anzurechnen. Ausgeschlossen ist damit auch der Versuch der Rekurrentin, den verbliebenen Verlust 2006 indirekt bei der Grundstücksgewinnsteuer 2015 zu verrechnen, indem sie ihn beim Geschäftsergebnis 2011 anrechnet, wodurch der Gewinn aus diesem Jahr entsprechend geschmälert wird, so dass die Verluste der vorangehenden Jahre 2008-2010 im Jahre 2015 noch nicht vollständig kompensiert wären. Wie die Vorinstanz (angefochtener Entscheid, E. 5.c) und die Steuerverwaltung (Vernehmlassung, S. 15) zu Recht bemerkt haben, würden die im Jahre 2006 im Kanton Zürich nicht verrechneten Verluste damit indirekt wieder in den interkantonalen Kreislauf eingebracht werden, was jedoch nicht zulässig ist.

Soweit die Rekurrentin wiederkehrend mit dem Hinweis auf das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit darauf dringt, den Verlust aus dem Geschäftsjahr 2006 (indirekt) an den im Jahr 2015 erzielten Grundstücksgewinn anzurechnen, käme dies nach dem Gesagten einer Erstreckung der gesetzlich vorgesehenen Frist von sieben Jahre (Art. 25 Abs. 2 StHG; § 75 Abs. 1 StG) gleich. Ein solches Ergebnis entspräche nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung jedoch nicht dem Sinn dieser Vorschriften. Denn der Gesetzgeber hat die zeitliche Befristung des Verlustvortrags aus Gründen der Rechtssicherheit wie auch der Praktikabilität vor den (in diesem Zusammenhang wenig aussagekräftigen) Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gestellt (BGer 2A.465/2006 vom 19. Januar 2007 E. 4.2.4). Die zeitliche Befristung der Verlustverrechnung soll die Härten des Periodizitätsprinzips mildern, ohne sie jedoch ganz zu beseitigen (Brülisauer/Krummenacher, a.a.O., Art. 25 N 84). Die Anrechnung des Verlusts aus dem Jahre 2006 an den Grundstücksgewinn 2015 und damit über die gesetzliche Verrechnungsperiode von sieben Jahren hinaus lässt sich daher nicht mit dem Prinzip der

Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit begründen.

5.4.3 Die Rekurrentin bringt im Zusammenhang mit der Notwendigkeit einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ergänzend vor, dass die Liegenschaft [...], Zürich im Jahre 2006 habe verkauft werden müssen, um mit dem Erlös die diversen auch ausserkantonalen Textilverkaufsbetriebe weiterführen zu können. Dieser Verkauf habe eine Sanierungsmassnahme dargestellt (Rekurs, Ziff. III.13; ferner Replik, Ziff. III a.E.). Sollte die Rekurrentin sich damit unausgesprochen auf die Bestimmungen von Art. 25 Abs. 3 StHG bzw. § 75 Abs. 2 StG berufen wollen, wonach im Sanierungsfalle steuerlich erfolgswirksame Sanierungsgewinne zeitlich unbegrenzt mit Verlustvorträgen verrechnet werden können, so bliebe gänzlich unbegründet, inwiefern es sich bei der Liquidierung der genannten Liegenschaft um eine Sanierungsleistung im Sinne der genannten Gesetzesbestimmungen gehandelt haben soll (näher hierzu Brülisauer/Krummenacher, a.a.O., Art. 25 N 120 ff.; ferner Ziegler/Rüegg, a.a.O., § 75 N 23 ff.).

## **E. 6**

Selbst wenn man über die gesetzliche siebenjährige Verrechnungsperiode hinaus frühere Verluste berücksichtigen wollte, könnten die aus dem Jahr 2006 verbliebenen Verluste vorliegend nicht an den Grundstücksgewinn 2015 angerechnet werden, wie sich aus den nachfolgenden Erwägungen ergibt.

6.1 Bei der von der Rekurrentin vorgetragene Anrechnung des aus dem Jahre 2006 verbliebenen Teilverlusts (oben E. 5.4.1) handelt es sich um eine hypothetische Rechnung, die bislang in keiner Steuerveranlagung ihren Niederschlag gefunden hat. Die Rekurrentin beruft sich für die Berücksichtigung des Verlusts indessen auf das KS SSK Nr. 27, wonach in interkantonalen Verhältnissen zwar grundsätzlich die Gesamtverlustverrechnungsmethode anzuwenden sei. Das Kreisschreiben erlaube aber explizit die Verrechnung des Teilverlustvortrags des Kantons Zürich aus den Jahren 2004-2006 grundsätzlich in einer ersten Verlustübernahme mit dem Gewinn des Jahres 2011 des Kantons Zürich, wenn gemäss Ziff. 3.2.1 des Kreisschreibens Verluste und Gewinnungskosten in erster Linie mit im gleichen Kanton steuerbaren Gewinnen/Erträgen zu verrechnen seien und nur restliche Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse das nach Quoten zu verteilende Betriebsergebnis schmälerten. Die Rekurrentin anerkennt zwar die grundsätzliche Anwendung der Gesamtverlustverrechnung, hält sie aber in diesem speziellen Fall nicht für opportun, wo dem Kanton Zürich für die Jahre 2002-2006 ein Teilverlustvortrag verblieben sei, welcher künftig nur mit Teilgewinnen des Kantons Zürich habe verrechnet werden können. Könnten in der Folge keine Teilbetriebsgewinne oder objektmässig zuteilbare Gewinne dem Kanton Zürich zugewiesen werden, müssten die anderen Kantone Verluste jenes Kantons übernehmen, welche seinerzeit nicht mit dessen Wertzuwachsgegewinnen hätten verrechnet werden können. Nur mit der Verrechnung der Teilverluste mit zukünftigen Teilgewinnen des Kantons Zürich könne diese verhindert werden (Rekurs, Ziff. III.5).

6.2 Dass aus dem Jahre 2006 überhaupt ein bislang noch nicht verrechneter Verlust existiert, ist auf eine Besonderheit der zürcherischen Gesetzgebung zurückzuführen. Das zürcherische Steuergesetz kannte bis ins Jahr 2018 keine Möglichkeit, Geschäftsverluste mit den der Grundstückgewinnsteuer unterworfenen Gewinnen auf Geschäftsgrundstücken zu verrechnen (neuerdings ist jedoch die Anrechnung von Geschäftsverlusten zugelassen [§ 224a des Steuergesetzes des Kantons Zürich, in Kraft seit 1. Januar 2019], dazu

auchMatteotti/Beceren, a.a.O., § 34 N 34c). Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts war diese fehlende Verrechnungsmöglichkeit zumindest im innerkantonalen Verhältnis harmonisierungsrechtlich nicht zu beanstanden (BGE 139 II 373 E. 3.5 S. 379 f.; BGer 2C\_747/2010 vom 7. Oktober 2011 E. 5 f.). Im interkantonalen Verhältnis darf bzw. durfte die im Kanton Zürich fehlende Möglichkeit zur Verlustverrechnungsmöglichkeit indessen sich weder zu Ungunsten der anderen Kantone mit Geschäftsgrundstücken noch zu Lasten des Steuerpflichtigen, der in mehreren Kantonen steuerpflichtig ist, auswirken, wie die Vorinstanz zu Recht ausgeführt hat (angefochtener Entscheid, E. 4.c unter Hinweis auf BGer 2C\_243/2011 vom 1. Mai 2013 E. 4.2 und BGE 140 I 114 E. 2.1 S. 116 f.).

Nach den Feststellungen der Vorinstanz hatte dieRekurrentin im Jahre 2006 durch die Veräusserung eines Grundstücks in der Stadt Zürich einen Wertzuwachsgeinn in Höhe von CHF 29'000'000.■ erzielt. Zugleich hatte sie in diesem Jahr aber einen Betriebsverlust von CHF 3'600'831.■ erwirtschaftet. Zudem bestanden in diesem Jahr Verlustvorträge in Höhe von CHF 3'498'874.■ (angefochtener Entscheid, E. 5.a). Nach allgemeinen Ausscheidungsregeln sind Verluste von juristischen Personen gemäss KS SSK Nr. 27, Ziff. 3.2.1 in erster Linie mit im gleichen Kanton steuerbaren Gewinnen/Erträgen zu verrechnen. Nur soweit aus Betriebsverlusten ein nicht weiter verrechenbarer Überhang besteht, ist dieser gemäss KS SSK Nr. 27, Ziff. 3.2.2 von den Kantonen mit Kapitalanlageliegenschaften zu übernehmen, zuerst von jenen mit Betriebsstätten, dann von den reinen Liegenschaftskantonen (dazu auchMatteotti/Beceren, a.a.O., § 34 N 30). Dass dieRekurrentin mit Bezug auf die vorliegend zur Diskussion stehenden Verlustvorträge aus den Jahren 2004 und 2005 sowie den Betriebsverlust 2006 diese Verluste nur im Umfang von 47,29 % im Kanton Zürich zur Verrechnung mit der dort angefallenen Grundstückgewinnsteuer bringen konnte, ist, wie ausgeführt, einzig darauf zurückzuführen, dass zum damaligen Zeitpunkt im Kanton Zürich eine vollständige Verrechnung aufgrund der fehlenden Möglichkeit zur innerkantonalen Verlustverrechnung ausgeschlossen war. Indessen bestimmt jeder Kanton das Gesamtergebnis einer Unternehmung nach seinen eigenen materiellen steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften (Matteotti/Beceren, a.a.O., § 34 N 19;Locher, a.a.O., S. 22). Im interkantonalen Verhältnis konnten im Jahre 2006 deshalb sowohl der Betriebsverlust aus jenem Jahr von CHF 3,6 Mio. wie auch die damals bestehenden Verlustvorträge von knapp CHF 3,5 Mio. vollumfänglich an den Wertzuwachsgeinn von CHF 29 Mio. aus dem Liegenschaftsverkauf angerechnet werden, womit aus Sicht des Kantons Basel-Stadt aus dem Jahre 2006 keine Verlustvorträge mehr bestanden (angefochtener Entscheid, E. 5.a). Damit standen nach vollständiger Verrechnung der Gesamtverluste aus den Jahren 2008-2010 mit den Gewinnen 2011-2013 keine Verluste mehr zur Verfügung, die an den im Jahr 2015 erzielten Grundstückgewinn hätten angerechnet werden können.

6.3Mit ihren gegenteiligen Berechnungen vermischt dieRekurrentin im Übrigen die Teilmit der Gesamtverlustverrechnungsmethode, wie die Steuerverwaltung zu Recht einwirft (Vernehmlassung, S. 12 f. und 14 f.). DieRekurrentin rechnet für die Verlustverrechnung im Kanton Basel-Stadt den im Kanton Zürich mangels innerkantonalen Verrechnungsmöglichkeit quotal verbliebenen Teilverlust 2006 unbekümmert zu den Gesamtverlusten der Jahre 2008-2010 hinzu, was methodisch jedoch unzulässig ist. Auch wenn das KS SSK Nr. 27 unter Ziff. 3 erwähnt, dass das Kreisschreiben lediglich Lösungsansätze zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten definiert, lässt das Kreisschreiben entgegen den Vorbringen derRekurrentin keinen Raum für eine partielle

Anwendung der Teilverrechnungsmethode. Das KS SSK Nr. 27 steht ganz auf dem Boden der Gesamtverlustverrechnungsmethode. Die Praxis hatte sich bereits mit dem KS SSK Nr. 24 ("Verrechnung von Vorjahresverlusten in der interkantonalen Steuerauscheidung") vom 17. Dezember 2003 aus Praktikabilitätsüberlegungen vollständig von der Teilverlustverrechnungsmethode verabschiedet ("Die Anwendung der Gesamtverlustverrechnungsmethode bewirkt für den Steuerpflichtigen eine ■ vom Vereinfachungsgesetz beabsichtigte ■ rechnerische Vereinfachung. Durch die Anwendung dieser Methode wird dem Grundsatz der interkantonalen Freizügigkeit am besten nachgelebt. Dies rechtfertigt es, nach dem 1. Januar 2001 einzig auf die Gesamtverlustverrechnungsmethode abzustellen" [KS SSK Nr. 24, Ziff. 2; Hervorhebung hier]). Das KS SSK Nr. 27 steht unverändert auf dem Boden der ausschliesslich anwendbaren Gesamtverlustverrechnungsmethode. Es besteht kein Anlass, im Einzelfall davon abzuweichen.

Die Rekurrentin wendet hiergegen ein, dass ihr bei Verweigerung der Anrechnungsmöglichkeit im Ergebnis eine Überbesteuerung drohe, was gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstiesse (Rekurs, Ziff. III.6). Die Problematik liegt jedoch, wie auch die Vorinstanz zu Recht bemerkt hat (angefochtener Entscheid, E. 5.b a.E.), darin, dass die Verluste aus dem Jahre 2006 mangels einer gesetzlichen Verrechnungsmöglichkeit nicht vollständig im Kanton Zürich berücksichtigt werden konnten. Die Berufung auf den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bietet jedoch kein Einfallstor für die Anrechnung der im Kanton Zürich unberücksichtigt gebliebenen Verluste bei der Grundstückgewinnsteuer im Kanton Basel-Stadt. Hätte im Kanton Zürich damals schon eine entsprechende gesetzliche Grundlage bestanden, hätte die Rekurrentin die strittigen Verluste vollumfänglich im Kanton Zürich zur Anrechnung bringen können, womit die Verluste auch nicht mehr an den 2015 im Kanton Basel-Stadt erzielten Grundstückgewinn angerechnet werden könnten. Der Kanton Basel-Stadt kann unter diesen Umständen nicht in die Pflicht genommen werden, die im Kanton Zürich unberücksichtigt gebliebenen Verluste aus dem Jahr 2006 zu übernehmen. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts steht den Kantonen mit monistischem System ein erheblicher Spielraum bei der Ausgestaltung der Grundstückgewinnsteuer zu. Insbesondere sind sie frei, diese ohne Rücksicht auf die gesamte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person zu erheben und Verluste nicht zu berücksichtigen (BGE 145 II 206 E. 3.2.3 S. 213 f.; BGer 2C\_747/2010 vom 7. Oktober 2011 E. 5.2 f.). Sind Kantone mit dem monistischen System nicht von Bundesrecht wegen verpflichtet, die Verlustverrechnung zuzulassen, können im interkantonalen Verhältnis die anderen involvierten Kantone nicht gestützt auf den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gezwungen werden, die Verluste zu übernehmen, die anderenorts wie vorliegend im Kanton Zürich mangels ausdrücklicher gesetzlicher Grundlage nicht berücksichtigt werden konnten. Das Bundesgericht verkennt nicht, dass die Grundstückgewinnsteuer damit in ein Spannungsverhältnis zum Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit treten kann, nimmt dies jedoch hin (BGE 145 II 206 E. 3.2.5 S. 214 f.).

6.4 Im Ergebnis ist festzustellen, dass die im Kanton Zürich aus dem Jahr 2006 verbliebenen Verluste nicht an den Grundstückgewinn 2015 im Kanton Basel-Stadt angerechnet werden können, selbst wenn man über die gesetzliche siebenjährige Verrechnungsperiode hinaus frühere Verluste berücksichtigen wollte. Daran ändert nichts, dass die Rekurrentin gar nicht

die Verlustvorträge 2004-2006 des Kantons Zürich von Gewinnen der anderen Kantone abziehen will, sondern nach ihrer Darstellung beantragt, die "Zürcher Verlustvorträge" mit dem "Zürcher Gewinn" des Jahres 2011 zu verrechnen (Rekurs, Ziff. III.11 und V). Denn im Resultat würde dies auf eine Revision der eigenen, gegenläufigen Berechnungen der Gewinn- und Verlustvorträge, wie sie im Kanton Zürich in den Veranlagungen auch nie berücksichtigt worden sind, hinauslaufen.

#### **E. 7**

Nach dem Gesagten ist der Rekurs gegen die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer 2015 abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens trägt die Rekurrentin dessen Kosten mit einer Gebühr von CHF 4'000.■ (§ 30 Abs. 1 VRPG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.