

# ZH\_STEUERREKURSGERICHT GR.2020.5 vom 22. April 2021

ZH Steuerrekursgericht, 2021-04-22, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_steuerekursgericht\\_GR.2020.5](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_GR.2020.5)

FR: ZH\_STEUERREKURSGERICHT GR.2020.5 du 22 avril 2021

IT: ZH\_STEUERREKURSGERICHT GR.2020.5 del 22 aprile 2021

## Regeste

Verfahrensrecht: Wird von einer als Aktiengesellschaft konstituierten interkantonalen Liegenschaftenhändlerin mit ausserkantonalem Sitz dahingehend eine Korrektur einer mangels Einspracherhebung rechtskräftigen Grundstückgewinnsteuerveranlagung der zürcherischen Belegenheitsgemeinde beantragt, als zusätzliche Aufwendungen wie die auf die Liegenschaftenveräußerung entfallende Grundstückgewinnsteuer, die anteilige direkte Bundessteuer oder eine Händlerpauschale bzw. ausserkantonale Betriebsverluste nachträglich anzurechnen seien, sind diese Begehren im Rahmen eines Revisionsverfahrens zu prüfen. Die 90-tägige Revisionsfrist für die Geltendmachung weiterer Aufwendungen im Sinn von § 221 Abs. 2 StG fängt spätestens mit der Einreichung der Gewinnsteuererklärung für die Periode der Liegenschaftenveräußerung zu laufen. Bei Geltendmachung ausserkantonomer Betriebsverluste bzw. eines Ausscheidungsverlusts beginnt der Fristenlauf mit der Veranlagung und Steuerauscheidung des Sitzkantons. Bezüglich § 221 Abs. 2 StG erweist sich das Begehren als verspätet, bezüglich Geltendmachung eines Ausscheidungsverlusts als rechtzeitig. Materiell: Die weitere Behandlung der mit der Liegenschaftenveräußerung zusammenhängenden Aufwendungen nach der Zuweisung des Grundstückgewinns samt dieser Aufwendungen an den Belegenheitskanton betrifft einen innerkantonalen Sachverhalt, auf welchen die Regeln zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung nicht zur Anwendung kommen. Der Entscheid, ob die geltend gemachten zusätzlichen Aufwendungen bei der zürcherischen Gewinnsteuer oder bei der Grundstückgewinnsteuer geltend gemacht werden, obliegt einzig der Liegenschaftenhändlerin. Es gibt diesbezüglich keine Untersuchungspflicht der Grundsteuerbehörde von Amts wegen. Versäumt die Liegenschaftenhändlerin die Geltendmachung bei der Grundstückgewinnsteuer, kann diese mangels entsprechender gesetzlicher Grundlage im Kanton Zürich vor dem 1. Januar 2019 einen sich bei der zürcherischen Gewinnsteuer aufgrund dieser Aufwendungen ergebenden zürcherischen Betriebsverlust nicht mit dem Grundstückgewinn verrechnen. Wird die revisionsweise Korrektur zufolge eines - offensichtlichen - ausserkantonomer Betriebsverlusts bzw. eines Ausscheidungsverlusts beantragt, ist dessen Bestand und Umfang zu substantiieren und nachzuweisen. Die Herleitung der Pflichten genügt diesen Anforderungen nicht. Abweisung.

## Erwägungen

### E. 1

GR.2020.5 Entscheid 22. April 2021 Mitwirkend: Abteilungspräsident Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner, Ersatzrichter Claude Treyer und Gerichtsschreiber Fabian Steiner In Sachen A AG, Rekurrentin, vertreten durch RA lic.iur. B, gegen Gemeinde C,

Rekursgegnerin, vertreten durch den Gemeinderat, betreffend Grundstückgewinnsteuer (Revision)

- 2 - hat sich ergeben: A. 1. Die A AG (nachfolgend die Pflichtige) ist eine interkantonal tätige, gewerbemässige Liegenschaftenhändlerin mit Sitz im Kanton D. Am 11. Juli 2006 veräusserte die Pflichtige das im Gebiet E in der Gemeinde C liegende, teilweise erschlossene Grundstück Kat. Nr. .... (Acker im Halt von .... m<sup>2</sup>) sowie insgesamt 33/61 Miteigentum am ebenfalls teilweise erschlossenen Grundstück Kat. Nr. .... (Acker, Wiese, Weide im Halt von .... m<sup>2</sup> sowie Böschung im Halt von 0 m<sup>2</sup>) zum Preis von Fr. 2'800'000.- an die in F domizilierte G GmbH.

## **E. 2**

In der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer vom 30. Oktober 2006 deklarierte die Pflichtige einen Grundstückgewinn von Fr. 1'416'116.-. Zu diesem Ergebnis gelangte sie, indem sie vom Erlös von Fr. 2'800'000.- den Erwerbspreis für die Grundstücke von Fr. 800'000.- sowie verschiedene Aufwendungen (Architekturleistungen, Provisionen, Notariatskosten etc.) im Gesamtbetrag von Fr. 583'884.- abzog. Von der gemäss § 221 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) für Liegenschaftenhändler vorgesehenen Möglichkeit der Geltendmachung weiterer Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer – so insbesondere der auf diesem Grundstückgewinn anfallenden Grundstückgewinnsteuer sowie anteiligen direkten Bundessteuer – bei ausdrücklichem Verzicht auf deren Geltendmachung bei der Gewinnsteuer sah die Pflichtige ab.

## **E. 3**

Der Gemeinderat der Gemeinde C veranlagte mit Entscheid vom 4. Dezember 2006 unter Übernahme der Deklaration der Pflichtigen sowie unter Anwendung eines 50%-Zuschlags auf der ordentlichen Grundstückgewinnsteuer zufolge einer Besetzungsdauer unter einem Jahr eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 833'760.-. Im Laufe der ordentlichen 30-tägigen Einsprachefrist nach Eröffnung dieses Entscheids erhob die Pflichtige keine Einsprache.

## **E. 4**

Im Nachgang an die definitive Veranlagung der Pflichtigen durch den Sitzkanton D für das Geschäftsjahr 2006 vom 24. Oktober 2013, in welcher der gesamte Reingewinn im Umfang von Fr. 683'948.- in den Kanton Zürich bzw. in die Veräusserungsgemeinde C ausgeschieden worden war (act. 10/5), gelangte die Pflichtige im Rahmen einer als Einsprache bezeichneten Eingabe vom 22. November 2013 mit dem Begehren an die Gemeinde C, infolge Verletzung der Regeln der interkantonalen Doppelbesteuerung

- 3 - den steuerbaren Grundstückgewinn unter Berücksichtigung verschiedener zusätzlicher Aufwandpositionen als interkantonale Liegenschaftenhändlerin (insb. auf Veräusserung entfallende Grundstück- und anteilige direkte Bundessteuer sowie weitere Kosten wie Anwaltskosten) auf Fr. 824'537.- und die Grundstückgewinnsteuer auf maximal Fr. 486'477.- herabzusetzen. In einer Ergänzung beantragte die Pflichtige eine Herabsetzung des Grundstückgewinns auf Fr. 322'817.-.

## **E. 5**

Der Gemeinderat der Gemeinde C qualifizierte die Eingabe vom 22. November 2013 ohne weitere Begründung als Revisionsbegehren und wies dieses mit Revisionsentscheid vom 9. Juli 2019 ab, soweit darauf einzutreten sei. Ein formeller Abschluss des

Einspracheverfahrens unterblieb. Zur Begründung führte der Gemeinderat aus, dass zwar nach Praxis des Kantons Zürich ein Anspruch auf Revision eines rechtskräftigen Entscheids bestehe, sofern sich aufgrund eines Entscheids eines anderen Kantons nachträglich eine interkantonale Doppelbesteuerung ergebe. Eine solche sei indes ausgeschlossen, sofern der Gesuchsteller als Revisionsgrund vorbringe, was er bei der ihm zumutbaren Sorgfalt bereits im ordentlichen Verfahren hätte vorbringen können. Dies sei vorliegend der Fall, da der Pflichtigen bereits anlässlich des Grundstückgewinnsteuerveranlagungsverfahrens im Jahr 2006 hätte bewusst sein müssen, dass insbesondere die Grundstückgewinnsteuer sowie die anteilige direkte Bundessteuer als Folge der Veräusserung der streitbetroffenen Grundstücke im interkantonalen Verhältnis dem Liegenschaftenkanton als Aufwendungen zuzuweisen seien. Zudem stelle sich die Frage einer interkantonalen Doppelbesteuerung gar nicht, da es sich nach Zuweisung des einschlägigen Steueraufwands an den Kanton Zürich um einen bloss innerkantonalen Verlust handle. B. Die hiergegen erhobene Einsprache vom 23. August 2019, mit welcher die Pflichtige mit Hauptantrag die Nichtbehandlung ihrer Einsprache vom 22. November 2013 als rechtsverweigernd und die Fällung eines Revisionsentscheids nach langjährigen Einspracheverhandlungen ohne vorgängige Ankündigung als treuwidrig und gehörsverletzend beanstandete und mit Eventualantrag die Gutheissung des umgedeuteten Revisionsbegehrens beantragte, wies der Gemeinderat der Gemeinde C nach Durchführung einer Verhandlung mit Einspracheentscheid im Revisionsverfahren vom 2. Dezember 2019 ab. Bezüglich der ursprünglichen Einsprache vom 22. November 2013 schob der Gemeinderat die Begründung nach, dass auf diese zufolge Verspätung nicht eingetreten werden könne. 1 GR.2020.5

- 4 - C. Mit Rekurs vom 17. Januar 2020 beantragte die Pflichtige in erster Linie die Aufhebung des Nichteintretensentscheids betreffend die ursprüngliche Einsprache vom 22. November 2013 und Rückweisung zu deren materiellen Behandlung. Im Eventualantrag forderte sie die Aufhebung des Einspracheentscheids im Revisionsverfahren sowie die Rückweisung zur materiellen Behandlung im Revisionsverfahren. Für den Fall, dass es zu keiner Rückweisung an die Gemeinde käme, sei der steuerbare Grundstückgewinn unter Berücksichtigung einer Händlerpauschale von 5% auf Fr. 543'948.- sowie der Steuerbetrag auf Fr. 322'817.- festzulegen. Zudem beantragte sie eine Parteientschädigung. Mit Rekursantwort vom 17./19. März 2020 schloss der Gemeinderat der Gemeinde C auf Abweisung des Rechtsmittels unter Kosten- und Entschädigungsfolge. Auf die Vorbringen der Parteien ist – soweit rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen einzugehen. Die Kammer zieht in Erwägung: 1. In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist zwischen den Parteien strittig, in welchem Verfahren die von der Pflichtigen als Einsprache bezeichnete Eingabe vom 22. November 2013 zu beurteilen ist. a) Die Eingabe vom 22. November 2013 richtet sich gegen die in Rechtskraft erwachsene Grundstückgewinnsteuerveranlagung der Rekursgegnerin vom 4. Dezember 2006. Grund und Auslöser für die Einreichung dieses Schreibens ist gemäss der Pflichtigen die durch den Kanton D als Sitzkanton der Pflichtigen erfolgte definitive Veranlagung für die Gewinnsteuer 2006 samt interkantonalen Steuerauscheidung als Zweitkanton, aus welcher die Pflichtige ableitet, es liege aufgrund der Nichtberücksichtigung verschiedener Aufwendungen bzw. der Nichtübernahme eines ausserkantonalen Gesamtbetriebsverlusts bei der Grundstückgewinnsteuerveranlagung der Rekursgegnerin eine interkantonale Doppelbesteuerung vor. 1 GR.2020.5

- 5 - aa) Mit dem Inkrafttreten des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 (Bundesgerichtsgesetz, BGG) am 1. Januar 2007 wurde die gemäss Art. 86 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Organisation der Bundesrechtspflege vom 16. Dezember 1943 (Bundesrechtspflegegesetz, OG) vorgesehene Möglichkeit, bei Doppelbesteuerungsbeschwerden den kantonalen Instanzenzug nicht ausschöpfen zu müssen, fallengelassen, weil das Bundesgericht nicht mehr als erste richterliche Instanz entscheiden soll. Bei Geltendmachung von Verstössen gegen das in Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) verankerte interkantonale Doppelbesteuerungsverbot muss vor Erhebung einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht mindestens in einem der von der Doppelbesteuerungsthematik betroffenen Kantonen der innerkantonale Rechtsmittelzug durchlaufen sein und ein Entscheid einer letzten kantonalen Instanz als Anfechtungsobjekt vorliegen (vgl. Art. 86 Abs.1 lit. d BGG). Gemäss Art. 100 Abs. 5 BGG beginnt die Beschwerdefrist bei Beschwerden wegen interkantonalen Kompetenzkonflikte spätestens dann zu laufen, wenn in beiden Kantonen Entscheide getroffen worden sind, gegen welche beim Bundesgericht Beschwerde geführt werden kann. Beim Vorliegen eines letztinstanzlichen Urteils eines Kantons können auch die bereits rechtskräftigen Veranlagungen eines anderen Kantons – unabhängig davon, ob es sich um hierbei um Verfügungen der Steuerbehörden oder um erst- oder zweitinstanzliche Steuerjustizentscheide handelt (vgl. BGr, 21. September 2007, 2C\_346/2007, E. 2.4) – mitangefochten werden. bb) Lehre und Rechtsprechung haben umgehend erkannt, dass die im BGG vorgesehene Rechtsmittelordnung im Bereich des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots insbesondere dann zu erheblichen verfahrensrechtlichen Problemen führen, wenn die steuerpflichtige Person anfänglich keinen Anlass hatte, die Veranlagung des Erstkantons anzufechten, sondern sich erst aufgrund der Veranlagung des Zweitkantons, welche die steuerpflichtige Person als zutreffend erachtet, gezwungen sieht, die Veranlagung des Erstkantons aufgrund der Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots im Sinn einer aktuellen Doppelbesteuerung nachträglich korrigieren zu lassen (Peter Locher, Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wegen Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots von Art. 127 Abs. 3 BV, ASA 77, S. 497 ff. [nachfolgend Locher, Beschwerde]; Ders., Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. A., 2015, S. 133 ff. [nachfolgend Locher Einführung]; Beusch/Broger, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht., 2011, § 44 N 20 ff.; Richner/ 1 GR.2020.5

- 6 - Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 155 N 19 StG; Meier/Clavadetscher, Prozessuale Klippen bei der Durchsetzung des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots, IFF Forum für Steuerrecht 2007, S. 135 ff.; Daniel de Vries Reilingh, Steiniger Weg ans Bundesgericht in Doppelbesteuerungssachen unter dem neuen Bundesgerichtsgesetz, in: Michael Beusch, Steuerrecht 2009, S. 247 ff.; StRK II, 28. April 2009, 2 ST.2009.64/2 DB.2009.31, E. 3a/aa, www.strgzh.ch). cc) Das Bundesgericht geht im Anschluss an die Erwägungen des ersten Leiturteils 2C\_346/2007 vom 21. September 2007 wohl weiterhin davon aus, dass eine steuerpflichtige Person in dieser Konstellation primär den Instanzenzug im letzten Kanton zu durchlaufen habe, um schliesslich vor Bundesgericht die Aufhebung der eine Doppelbesteuerung bewirkenden Veranlagungen übriger Kantone beantragen zu können. Die Kritik durch die Lehre, dass die Durchschreitung des Rechtsmittelwegs im Zweitkanton mangels Beschwerde zu einem prozessualen Leerlauf verkomme, hat das Bundesgericht dahingehend aufgenommen, dass es die Kognition der Rechtsmittelinstanzen des Zweitkantons dergestalt ausgeweitet hat,

als diese bei Geltendmachung einer interkantonalen Doppelbesteuerung sämtliche doppelbesteuerungsrechtlich relevanten Vorbringen des Steuerpflichtigen zu prüfen habe, auch wenn dieser den Standpunkt vertrete, nur die Veranlagung des Erstkantons verstosse gegen doppelbesteuerungsrechtliche Grundsätze (BGr, 1. Mai 2013, 2C\_243/2011). Bis heute stets offen gelassen hat das Bundesgericht die Frage, ob in einer solchen Konstellation einer aktuellen Doppelbesteuerung auch eine Korrektur anlässlich eines nachträglichen Rechtsmittelverfahrens im erstveranlagenden Kanton, so insbesondere im Rahmen eines direkt gestützt auf Art. 127 BV beanspruchbaren Revisionsverfahrens erfolgen könne (siehe zuletzt BGr, 2. Februar 2021, 2C\_398/2020, E. 4. dd) In der Lehre, welche in dieser Konstellation soweit ersichtlich zumindest bei offensichtlichen Doppelbesteuerungsfällen eine nachträgliche Korrektur im erstveranlagenden Kanton befürwortet, bestehen unterschiedliche Auffassungen darüber, in welchem Verfahren ein entsprechender Korrekturantrag zu behandeln ist. Teilweise wird vertreten, Art. 100 Abs. 5 BGG sei als im Gesetz geregelter Fall einer Fristwiederherstellung zu betrachten, weshalb die Korrektur je nach bisherigem Verfahrensstand im erstveranlagenden Kanton mit dem nächstmöglichen Rechtsmittel, d.h. z.B. wie vorliegend beim Bestand eines blossen Veranlagungsentscheids auch mit einer Einsprache, beantragt werden könne (Beusch/Broger, § 44 N 24). Vorgeschlagen wird auch die Einführung eines Wiedererwägungsverfahrens im erstveranlagenden Kanton 1 GR.2020.5

- 7 - (de Vries Reilingh, S. 252). Schliesslich wird die Korrektur im Rahmen eines direkt aus Art. 127 Abs. 3 BV abgeleiteten Revisionsverfahrens propagiert (Locher, Beschwerde S. 503 und Einführung S. 134; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 155 N 19 StG, tendenziell wohl auch Thomas Stadelmann, Verfahren bei interkantonaler Doppelbesteuerung – Klärung offener Fragen, IFF Forum für Steuerrecht 2013, S. 188). ee) Eine gesamtheitliche Betrachtung des schweizerischen Steuersystems auch unter Berücksichtigung sowohl harmonisierungsrechtlicher wie auch international doppelbesteuerungsrechtlicher Aspekte gebietet – insbesondere beim Fehlen einer kantonalrechtlichen Norm, welche hierfür ausdrücklich ein spezielles Verfahren im Sinn einer Anpassung, Berichtigung oder Ergänzung der Grundstückgewinnsteueranordnung vorsehen würde (vgl. § 120 Abs. 3 StG Basel-Landschaft vom 7. Februar 1974 [Ergänzung], Art. 178 Abs. 3 lit. b StG Bern vom 21. Mai 2000 [Ergänzung], § 173 Abs. 1 lit. b StG Schwyz vom 9. Februar 2000 [Anpassung], Art. 169 Abs. 3 StG Freiburg vom 6. Juni 2000 [Berichtigung], vgl. hierzu auch Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterheld, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, 2021, S. 521 ff.) – die Anwendung des Revisionsverfahrens. Dies einerseits deshalb, weil weder der Rechtsbehelf der Wiedererwägung noch der spezielle Fristwiederherstellungsgrund einer interkantonalen Doppelbesteuerung im Verfahrensrecht der harmonisierten Steuern vorgesehen ist. Andererseits stellen fast die Hälfte aller Kantone in ihren kantonalen Steuergesetzen (nachfolgend StG) das Revisionsverfahren – in Ergänzung der in Art. 51 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) enthaltenen Revisionsgründe – ausdrücklich auch für die Behebung (offenkundiger und einfach zu lösender) interkantonaler sowie meist auch internationaler Doppelbesteuerungskonflikte durch diesen Kanton zur Verfügung (vgl. Art. 189 Abs. 1 lit. d StG Appenzell Ausserrhoden vom 21. Mai 2000; Art. 150 Abs. 1 lit. d StG Appenzell Innerrhoden vom 25. April 1999; Art. 169 Abs. 1 Ziff. 4 StG Glarus vom 7. Mai 2000; Art. 223 Abs. 1 Ziff. 4 StG Nidwalden vom 22. März 2000; Art. 225 Abs. 1 lit. d StG Obwalden vom 30. Oktober 1994; § 168 Abs. 1 StG Luzern vom 22. November

1999; Art. 197 Abs. 1 lit. d StG St. Gallen vom 9. April 1998; § 165 Abs. 1 lit. e StG Solothurn vom 1. Dezember 1985; Art. 165 Abs. 1 lit. d StG Schaffhausen vom 20. März 2000; § 169 Abs. 3 StG Schwyz vom

## E. 9

Februar 2000; Art. 232 Abs. 1 lit. d StG Tessin vom 21. Juni 1994). Überdies entspricht es der Praxis zum internationalen Steuerrecht, die Verständigungslösung aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens auch in jenen Fällen als Revisionsgrund zu anerkennen, in welchen keine ausdrückliche gesetzliche Grundlage hierfür besteht 1 GR.2020.5

- 8 - (vgl. hierzu Locher, Beschwerde, S. 503 und Einführung, S. 134). Ein kohärentes gesamtschweizerisches System wäre an sich nur bei flächendeckender Anwendung des Revisionsverfahrens gewährleistet (vgl. Stadelmann, S. 188). Die zürcherische Rechtsprechung hat sich diesem Grundsatzentscheid für die Anwendbarkeit des Revisionsverfahrens zumindest für offensichtliche Doppelbesteuerungsfälle angeschlossen (VGr, 18. Dezember 2019, SB.2017.00152, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch); StRK II, 28. April 2009, 2 ST.2009.64/2 DB.2009.31, E. 3a/bb; StRG, 14. November 2017, 2 GR.2016.30, E. 3, beide [www.strgzh.ch](http://www.strgzh.ch)). Das Verwaltungsgericht hat hierbei ausdrücklich darauf hingewiesen, die Möglichkeit der Beschreitung des Revisionswegs sei – aufgrund der Subsidiarität des ausserordentlichen Rechtsmittels der Revision bei bestehender Anfechtungsmöglichkeit im Zweitkanton mit noch offenem Rechtsmittelweg bis an das Bundesgericht sowie zwecks Vermeidung sich widersprechender Urteile im kantonrechtlichen Revisionsurteil des Erstkantons und einem Bundesgerichtsurteil nach Durchschreitung des Rechtsmittelwegs im Zweitkanton – ausdrücklich auf unumstrittene Doppelbesteuerungskonstellationen mit Korrekturbedarf im Kanton Zürich zu beschränken (a.a.O., E. 4.2). ff) Soweit daher mit der als Einsprache bezeichneten Eingabe vom 22. November 2013 eine Verletzung des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung aufgrund der Erkenntnisse aus der Veranlagung des zweitveranlagenden Sitzkantons D (realer oder vermeintlicher Betriebsverlust im Sitzkanton) und eine entsprechende Korrektur bei der Grundstückgewinnsteuerveranlagung durch die erstveranlagende Gemeinde C beantragt wird, hat der zuständige Gemeinderat diese Eingabe zurecht in ein Revisionsbegehren umgedeutet und im Rahmen eines Revisionsverfahrens entschieden. Der Umstand, dass der Gemeinderat allenfalls den Eindruck vermittelt hat, die vor dem Revisionsentscheid geführten Verhandlungen würden im Rahmen eines Einspracheverfahrens stattfinden, bildet angesichts der klaren Rechtslage keine hinreichende Vertrauensgrundlage für die Durchführung eines speziellen doppelbesteuerungsrechtlich begründeten Einspracheverfahrens. 1 GR.2020.5

- 9 - b) Nichts anderes gilt, soweit die Eingabe vom 22. November 2013 auch als nachträgliche Geltendmachung der auf dem Gewinn aus der Veräusserung der Liegenschaft in C lastenden Grundstückgewinn- und anteiligen direkten Bundessteuer sowie weiterer dem Kanton Zürich interkantonal zugewiesener Auslagen bei der Festlegung der Grundstückgewinnsteuer in Anwendung von § 221 Abs. 2 StG zu deuten wäre. Das Bundesgericht hat zwar festgestellt, dass es einer zuständigen zürcherischen Grundsteuerbehörde bei Liegenschaftenhändlern, welche vom Wahlrecht der Geltendmachung weiterer Kosten im Sinn von § 221 Abs. 2 StG bei der Grundstückgewinnsteuer Gebrauch machen könnten, grundsätzlich verwehrt sei, die Grundstückgewinnsteuer bereits zu einem Zeitpunkt definitiv zu veranlagern, in welchem der Liegenschaftenhändler noch nicht über die für die wirksame Ausübung dieses Wahlrechts

erforderlichen rechtserheblichen Tatsachen, d.h. den Geschäftsabschluss für die Steuerperiode, in welche der einschlägige Liegenschaftenverkauf fällt, verfüge (BGr, 6. Oktober 2020, 2C\_164/2020, E. 3.4.4). Soweit die Belegenheitsgemeinde dennoch zu einer definitiven Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer schreite, führe dies allerdings nicht zur Nichtigkeit, sondern lediglich zur Anfechtbarkeit mittels einer Einsprache, deren Begründung sich grundsätzlich darin erschöpfen könne, das Geschäftsjahr sei noch nicht vollendet, weshalb es nach Treu und Glauben unmöglich sei, abschliessend darüber zu entscheiden, ob von der Option gemäss § 221 Abs. 2 StG Gebrauch gemacht werde oder ob diese Aufwandpositionen doch eher bei der Gewinnsteuer zum Abzug gebracht werden. Soweit solche Einwendungen unterlassen worden seien und die Grundstückgewinnsteuerveranlagung dementsprechend mangels Einsprache unangefochten in Rechtskraft erwachsen sei, komme nur noch die Einreichung eines Revisionsbegehrens spätestens bis zum Zeitpunkt der Einreichung der ordentlichen Steuererklärung für die einschlägige Geschäftsperiode infrage (E. 3.4.5 ff.). Soweit die Rekursgegnerin vorliegend die nachträglich geltend gemachten Aufwendungen gemäss § 221 Abs. 2 StG im Rahmen eines Revisionsverfahrens beurteilt hat, ist die Verfahrenswahl nicht zu beanstanden. Auch in diesem Zusammenhang stellt der von der Gemeinde allenfalls vermittelte Eindruck während der Verhandlungen keine hinreichende Vertrauensgrundlage dar, welche die Durchführung eines Einspracheverfahrens gebieten würde. c) Zu keinem anderen Ergebnis führt schliesslich der Verweis der Pflichtigen auf die Fristenregelung für die Erhebung einer staatsrechtlichen Beschwerde an das schweizerische Bundesgericht in Anwendung von Art. 89 Abs. 1 des noch bis Ende 1 GR.2020.5

- 10 - 2006 geltenden Bundesrechtspflegegesetzes (OG), wonach die letzte dreissigtägige Frist hierfür – auch bei Geltendmachung einer Verletzung des Doppelbesteuerungsverbots durch einen früher veranlagenden Kanton – erst zu laufen beginne, wenn der letzte der konkurrierenden Kantone dem Steuerpflichtigen seinen Steueranspruch durch die Festsetzung des geforderten Steuerbetrags geltend gemacht habe (vgl. Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. A., 2000, S. 570). Der Verweis enthält keine Aussage darüber, ob und in welchem Verfahren eine bereits rechtskräftige Grundstückgewinnsteuerveranlagung eines erstveranlagenden Kantons nach Vorliegen eines zu einer geltend gemachten interkantonalen Doppelbesteuerung führenden Veranlagung in einem zweiten Kanton im erstveranlagenden Kanton nachträglich geprüft und gegebenenfalls angepasst werden kann. d) Das Hauptbegehren der Pflichtigen, den im Einspracheentscheid im Revisionsverfahren enthaltenen Nichteintretensentscheid betreffend das ordentliche Einspracheverfahren aufzuheben und die als Einsprache bezeichnete Eingabe vom 22. November 2013 zwecks materieller Behandlung in einem ordentlichen Einspracheverfahren an die Gemeinde zurückzuweisen, ist daher abzuweisen. 2. a) Mit Revisionsentscheid vom 9. Juli 2019 hat der Gemeinderat der Gemeinde C die von der Pflichtigen als Einsprache bezeichnete Eingabe vom 22. November 2013 als Revisionsbegehren anhand genommen und dieses abgewiesen, sofern überhaupt darauf einzutreten sei. Die hiergegen erhobene Einsprache hat sie mit Einspracheentscheid im Revisionsverfahren vom 2. Dezember 2019 abgewiesen. Zu prüfen bleibt die Rechtmässigkeit dieser Einspracheabweisung im Revisionsverfahren. b) Im Rahmen dieser Prüfung sind – entgegen den Vorbringen der Pflichtigen, welche sich "nicht auf steuermindernde Tatsachen und nicht auf das kantonale Recht, sondern auf eine bundesrechtswidrige Rechtsauslegung des interkantonalen Steuerrechts" im Sinn eines "Verstosses gegen das Verbot der virtuellen Doppelbesteuerung" beruft (vgl. Rekurs, S. 4)

– sowohl auf der Sachverhaltsebene wie auch bei der rechtlichen Beurteilung zwei Fragenkomplexe auseinander zu halten. Zum einen ist zu klären, ob und unter welchen Voraussetzungen dem Kanton Zürich aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung zugewiesene Aufwendungen im Zusammenhang mit der Veräusserung einer im Kanton Zürich gelegenen Liegenschaft in einem zürcherischen Revisionsverfahren nach- 1 GR.2020.5

- 11 - trüglich geltend gemacht werden können (nachfolgend E. 3). Zum andern ist zu klären, ob aufgrund der definitiven Veranlagung der Pflichtigen für das Geschäftsjahr 2006 durch den Sitzkanton D vom 24. Oktober 2013 allenfalls ausserkantonale Betriebsverluste und damit auch ein Ausscheidungsverlust vorliegen, sowie, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die Liegenschaftengemeinde C einen solchen Ausscheidungsverlust im Rahmen eines zürcherischen Revisionsverfahrens betreffend deren Grundstückgewinnsteuerveranlagung vom 4. Dezember 2006 nachträglich zu berücksichtigen hat (E. 4). 3. a) aa) Kapitalgewinne aus dem Verkauf von Handelsliegenschaften von Liegenschaftenhändlern sind gemäss langjähriger Praxis des Bundesgerichts zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung ausschliesslich und vollumfänglich im Liegenschaftskanton steuerbar. Dies gilt sowohl für den Wertzuwachs als auch für die wieder eingebrachten Abschreibungen. Die Kapitalgewinne unterliegen im zürcherischen monistischen System im Umfang des Wertzuwachsgewinn der Grundstückgewinnsteuer und im Umfang der wieder eingebrachten Abschreibungen der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer (Peter Locher, Interkantonales Steuerrecht, 4. A., 2015, S.113; Oertli/Zigerlig, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2011, § 33 N 108; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 151; statt vieler BGr, 20. September 2019, 2C\_152/2019). Spiegelbildlich hierzu hat der Liegenschaftskanton sämtliche mit dem Verkauf zusammenhängenden Aufwendungen zu übernehmen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 152). Zu den abziehbaren Aufwendungen gehören insbesondere Kaufs- und Verkaufsaufwendungen sowie aufgrund der Lage der Aktiven auf den Liegenschaftskanton entfallende anteilige Schuldzinsen (BGE 133 I 19), bei juristischen Personen auch die auf dem Grundstückgewinn erhobenen Steuern (insb. Grundstückgewinnsteuer und anteilige direkte Bundessteuer). Der Liegenschaftskanton muss zudem einen Anteil an den allgemeinen Unkosten des Liegenschaftenhändlers übernehmen, welcher in der Regel bei einem Verkauf der Liegenschaft mit einer Pauschale von 5 Prozent des Verkaufspreises festgelegt wird (Locher, S. 111 ff.; Oertli/Zigerlig, § 108 N 115 ff.). bb) Was im Zusammenhang mit der Veräusserung der Liegenschaft im Kanton Zürich durch einen ausserkantonalen Liegenschaftenhändler ausscheidungsrechtlich dem Belegenheitskanton Zürich zugewiesen wird, verbleibt interkantonale beim Kanton Zürich, sofern im Kanton Zürich genügend Substrat vorhanden ist, um die die- 1 GR.2020.5

- 12 - sem zugewiesenen Kosten verrechnen zu können. Soweit dies der Fall ist, betrifft die weitere Behandlung des dem Kanton Zürich zugewiesenen Kapitalgewinns aus dem Liegenschaftenverkauf samt damit zusammenhängender abzugsfähiger Aufwendungen nicht mehr eine Frage der interkantonalen Doppelbesteuerung. Vielmehr handelt sich in einer solchen Konstellation nach der Zuweisung um einen innerkantonalen Sachverhalt, bei welchem die bundesrechtlichen Regeln zur Vermeidung einer interkantonalen Doppelbesteuerung nicht mehr greifen (vgl. StRG, 14. November 2017, 2 GR.2016.30, E. 5e, [www.strgzh.ch](http://www.strgzh.ch), bestätigt durch VGr, 18. Dezember 2019, SB.2017.00152 E. 4.3,

www.strgzh.ch sowie im Grundsatz durch BGr, 6. Oktober 2020, 2C\_164/2020, E. 3.1). cc) Das Steuergesetz des Kantons Zürich räumt in § 221 Abs. 2 StG den – inner- und interkantonalen – Liegenschaftenhändlern die Wahlmöglichkeit ein, die über die für alle Liegenschaftenveräusserer im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer-Veranlagung anrechenbaren Aufwendungen gemäss § 221 Abs. 1 StG hinausgehenden Aufwendungen im Zusammenhang mit der Veräusserung der Liegenschaft entweder bei der Einkommens-/Gewinnsteuer oder aber bei der Grundstückgewinnsteuer geltend zu machen. Für eine Anrechnung bei der Grundstückgewinnsteuer wird ein ausdrücklicher Verzicht auf deren Berücksichtigung bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer vorausgesetzt. Für den interkantonalen Liegenschaftenhändler stellt die Bestimmung von § 221 Abs. 2 StG keine bundesrechtliche Regel zur Vermeidung einer interkantonalen Doppelbesteuerung dar. Das Wahlrecht kann unabhängig davon, ob sich die Frage einer interkantonalen Doppelbesteuerung überhaupt stellt, ausgeübt werden. In diesem Fall dient die betreffende Bestimmung in erster Linie dazu, die sich aus dem monistischen System ergebenden Härten (bis 1. Januar 2019 fehlende Möglichkeit, zürcherische Betriebsverluste mit Grundstückgewinnen zu verrechnen) zu mildern oder Gewinn- und Grundstückgewinnsteuern aufgrund der unterschiedlichen Steuersätze zu optimieren. Es ist allein vom Willen des Liegenschaftenhändlers abhängig, bei welcher Steuer er die entsprechenden Aufwendungen zum Abzug bringen will. Aus diesem Grund ist die für die Grundstückgewinnsteuer-Veranlagung zuständige Grundsteuerbehörde nicht verpflichtet, diesen auf die Möglichkeit von § 221 Abs. 2 StG aufmerksam zu machen bzw. solche weiteren Aufwendungen von Amtes wegen zu berücksichtigen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 148 a. E.; Felix Richner, Der Liegenschaftenhändler im Kanton Zürich, ZStP 2004, S. 273). 1 GR.2020.5

- 13 - dd) Zum Zeitpunkt der Ausübung dieses rein kantonalechtlich eingeräumten Wahlrechts zugunsten einer Berücksichtigung der einschlägigen weiteren Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer hat das Bundesgericht kürzlich festgehalten, dass ein Liegenschaftenhändler erst dann wirksam hierüber entscheiden könne, wenn er über alle hierfür rechtserheblichen Tatsachen verfüge. Als entscheidungswesentlich erachtet es den Umstand, dass einer Aktiengesellschaft spätestens nach Ablauf der handelsrechtlichen Frist von sechs Monaten seit Ablauf des Geschäftsjahrs bekannt sein müsse, ob und in welcher Höhe in diesem Geschäftsjahr ein handels- bzw. gewinnsteuerrechtlicher Gewinn oder Verlust angefallen sei. Sofern die Belegenheitsgemeinde bereits vor diesem Zeitpunkt die Grundstückgewinnsteuer veranlagt, führe dies nicht zur Nichtigkeit, sondern lediglich zur Anfechtbarkeit, wobei es dem Liegenschaftenhändler unbenommen sei, eine hiergegen gerichtete Einsprache bis zum Vorliegen der eines entsprechenden Jahresabschlusses einzig damit zu begründen, dass kein solcher vorliege, um das Grundstückgewinnsteuerveranlagungsverfahren bis dahin offen zu halten. Werde auf eine solche Einsprache verzichtet mit der Folge der Rechtskraft der Grundstückgewinnsteuer-Veranlagung, sei spätestens mit dem Einreichen der ordentlichen Steuererklärung für das Geschäftsjahr, in welches die Liegenschaftsveräusserung fällt, um Revision der Grundstückgewinnsteuer-Veranlagung im Sinn der Ausübung des Wahlrechts zu ersuchen (BGr, 6. Oktober 2020, 2C\_164/2020, E. 3.4 ff.). ee) Soweit ein interkantonaler Liegenschaftenhändler gar nicht oder aber verspätet vom Wahlrecht der Anrechnung weiterer Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer Gebrauch macht, bleiben diese bei der zürcherischen Gewinnsteuer zu berücksichtigen. Sofern bei der zürcherischen Gewinnsteuer kein Verrechnungssubstrat für diese weiteren Aufwendungen

vorhanden ist, resultiert hierbei ein zürcherischer Betriebsverlust. Die Anrechnung eines solchen zürcherischen operativen Verlusts an die zürcherische Grundstückgewinnsteuer kennt das Steuerrecht des Kantons Zürich indes erst seit dem 1. Januar 2019 (§ 224a StG). Die bis zu diesem Zeitpunkt herrschende gegenteilige kantonale Rechtslage war – jedenfalls auf innerkantonaler Ebene – seitens des Bundesgerichts nicht zu beanstanden (BGr, 6. Oktober 2020, 2C\_164/2020, E. 2.3.2). Können innerkantonale Betriebsverluste bei der (an sich genügend Verrechnungssubstrat aufweisenden) Grundstückgewinnsteuer nach den im Veräusserungsjahr 2006 geltenden Gesetzesbestimmungen nicht mit Grundstückgewinnen verrechnet werden, resultieren daraus keine Ausscheidungsverluste, die auf andere Kantone zu verlegen wären. 1 GR.2020.5

- 14 - b) Bei Anwendung der vorstehenden Grundsätze auf den vorliegenden Sachverhalt ist Folgendes festzustellen: - In der Grundstückgewinnsteuererklärung der Pflichtigen vom 30. Oktober 2006 wurden unter Abschnitt II Ziff. 8 keine weiteren Aufwendungen als Liegenschaftenhändlerin geltend gemacht. - Der Gemeinderat des Gemeinde C hat mit Entscheid vom 4. Dezember 2006 – nach der aktuellen bundesgerichtlichen Rechtsprechung mangels Vorliegens eines Geschäftsabschlusses der Pflichtigen für das Jahr 2006 als Basis für die Ausübung deren Wahlrechts – verfrüht die Grundstückgewinnsteuer gemäss Steuererklärung veranlagt. Diese Veranlagung ist mangels Einsprache der Pflichtigen in Rechtskraft erwachsen. - Die Pflichtige hat am 2. Oktober 2007 ihre Steuererklärung für die Steuerperiode 01.01. – 31.12.2006 – basierend auf einem Geschäftsabschluss vor diesem Datum – dem Sitzkanton D eingereicht. Es ist davon auszugehen, dass der Kanton Zürich, zu welchem die Pflichtige gemäss Steuererklärung qua über die veräusserte Liegenschaft hinausgehenden Landbesitzes Ende 2006 weiterhin eine wirtschaftliche Anknüpfung verfügt hat, mit einer Kopie der Steuererklärung bedient worden ist. - Trotz der sich hieraus im Jahr 2007 ergebenden Erkenntnisse hat die Pflichtige gemäss § 221 Abs. 2 StG abziehbare zusätzliche Aufwendungen erst in ihrer an die Gemeinde C gerichteten Eingabe vom 22. November 2013 erneut thematisiert. Die 90-tägige Frist für eine revisionsweise Geltendmachung solcher Aufwendungen in Anwendung der kantonalrechtlichen Revisionsbestimmungen (§ 156 StG) war in diesem Zeitpunkt schon längst abgelaufen. - Der Gemeinderat der Gemeinde C hätte daher auf die zurecht als Revisionsgesuch qualifizierte Eingabe bezüglich dieser zusätzlichen Aufwendung bereits aufgrund der verspäteten Geltendmachung nicht eintreten dürfen. Die Abweisung der Einsprache im Revisionsverfahren ist daher im Ergebnis rechtmässig, soweit diese die innerkantonale Anrechnung weiterer Aufwendungen gemäss § 221 Abs. 2 StG betrifft. c) Nicht stichhaltig sind die erhobenen verschiedenen Einwendungen der Pflichtigen, soweit sich diese gegen die Nichtberücksichtigung dieser geltend gemachten zusätzlichen Aufwendungen wie Grundstückgewinnsteuer, anteilige direkte Bundessteuer oder einer 5%igen Liegenschaftenhändlerpauschalen bei der Grundstückgewinnsteuerveranlagung richten. 1 GR.2020.5

- 15 - aa) Von vornherein unbehelflich sind im vorliegenden Zusammenhang sämtliche Rügen der Pflichtigen, welche diese mit der Verletzung des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung begründen will. Zwar entspringt die Zuweisung von Kapitalgewinnen aus dem Verkauf von Handelsliegenschaften von Liegenschaftenhändlern unter spiegelbildlicher Übernahme sämtlicher mit dem Verkauf zusammenhängender Aufwendungen durch den Belegenheitskanton der langjährigen interkantonalen Ausscheidungspraxis des Bundesgerichts. Mit der grundsätzlichen Zuweisung an den Be-

legenheitskanton wird jedoch der interkantonale Kontext verlassen (ausser, der Belegenheitskanton weise unter Berücksichtigung sowohl der Gewinn- als auch der Grundstückgewinnsteuer insgesamt – vorliegend nicht erkennbar – einen Aufwandüberschuss auf, welcher auf andere Kantone mit Verrechnungssubstrat zurück zu übertragen wäre). Nach der Zuweisung betrifft die weitere Behandlung des Grundstückgewinns und der damit verbundenen abzugsfähigen Aufwendungen einen innerkantonalen Sachverhalt im Belegenheitskanton. Die von der Pflichtigen wiederholt geltend gemachte virtuelle Doppelbesteuerung ist bezüglich der dem Belegenheitskanton zugewiesenen einschlägigen Aufwandpositionen bereits begrifflich ausgeschlossen, da sich diese dadurch definiert, dass ein Kanton in Verletzung von Zuteilungsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, zu deren Erhebung aufgrund der tatsächlichen und rechtlichen Beziehungen ein anderer Kanton zuständig wäre. Eine solche Konstellation liegt hier bezüglich dieser Aufwendungen nicht vor. bb) Eine von der Pflichtigen im vorliegenden Zusammenhang – mangels Berücksichtigung der einschlägigen Aufwendungen durch die zürcherische Belegenheitsgemeinde von Amtes wegen – geltend gemachte Verletzung der Kooperationsmaxime, des Untersuchungsgrundsatzes bzw. des rechtlichen Gehörs liegt ebenfalls nicht vor. Die für die Grundstückgewinnsteueranlage zuständige Grundsteuerbehörde ist nicht verpflichtet, einen Liegenschaftenhändler auf die Möglichkeit der Geltendmachung weiterer Aufwendungen gemäss § 221 Abs. 2 StG aufmerksam zu machen bzw. solche weiteren Aufwendungen von Amtes wegen zu berücksichtigen (Richner/ Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 148 a. E.; Felix Richner, Der Liegenschaftenhändler im Kanton Zürich, ZStP 2004, S. 273). Auch das Bundesgericht geht in seiner aktuellen Rechtsprechung davon aus, dass ein Liegenschaftenhändler – sei es im Rahmen eines offenen Verfahrens oder mittels Einleitung eines Revisionsverfahrens – von sich aus die Initiative für die Geltendmachung der einschlägigen Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer ergreifen muss (BGr, 6. Oktober 2020, 2C\_164/2020, E. 3.4 ff.). Dies aus gutem Grund. Grundlage für die wirksame Ausübung des Wahlrechts bildet 1 GR.2020.5

- 16 - der handelsrechtliche Geschäftsabschluss des Liegenschaftenhändlers für die Steuerperiode der Liegenschaftsveräusserung, von welchem dieser vor den Steuerbehörden Kenntnis hat. Die Evaluation, ob, in welchem Umfang und bei welcher Steuer diese Aufwendungen zu berücksichtigen sein sollen, sowie eine sich aus dieser Evaluation ergebende Antragsstellung bei der Grundstückgewinnsteuer kann nur in den Händen des Liegenschaftenhändlers selbst liegen. Es kann nicht Aufgabe der Grundsteuerbehörde sein, nachzuforschen, ob im Bereich der zürcherischen Gewinnsteuer des Liegenschaftenhändlers allenfalls kein Verrechnungssubstrat für die einschlägigen Aufwendungen vorhanden ist und sich deshalb eine Berücksichtigung derselben bei der Grundstückgewinnsteuer aufdrängt. Eine entsprechende Situation entbindet nicht von einer Antragstellung, sondern erleichtert dem Liegenschaftenhändler einzig den für die Geltendmachung dieser Aufwendungen bei der Grundstückgewinnsteuer erforderlichen Nachweis, dass diese nicht bereits bei den Staats- und Gemeindesteuern zum Abzug gebracht worden sind (vgl. VGr, 20. Oktober 2004, SB.2003.00075, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch)). Im Rahmen einer rein grundstückgewinnsteuerrechtlichen Betrachtungsweise handelt es sich – entgegen der Auffassung der Pflichtigen – bei der Geltendmachung dieser zusätzlichen Aufwendungen um steuermindernde Tatsachen mit der entsprechenden Substanziierungs- und Nachweispflicht für den Liegenschaftenhändler. cc) Nichts zu ihren Gunsten kann die Pflichtige daraus ableiten, von der Praxis der Zuweisung der einschlägigen Aufwendungen

– so insbesondere auch der Grundstückgewinnsteuer selbst – an den Belegenheitskanton sowie von den Modalitäten der Geltendmachung in diesem keine Kenntnis gehabt zu haben (vgl. zudem den Hinweis in Ziff. 8 des eingereichten Formulars "Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer" und dessen Beiblatt mit dem Auszug aus dem Steuergesetz. Auch als ausserkantonale Liegenschaftenhändlerin hätte der Pflichtigen bzw. deren jeweiligen Vertretern die bundesgerichtliche Ausscheidungspraxis mit Zuweisung sämtlicher einschlägiger Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Liegenschaftsveräußerung an den Belegenheitskanton bekannt sein müssen. Dass hierzu auch die Grundstückgewinnsteuer selbst zählt, hat das Bundesgericht im interkantonalen Bereich bereits in zwei Entscheidungen aus dem Jahr 1966 festgestellt (vgl. Locher, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Interkantonale Doppelbesteuerung, § 9, II Nr. 18 [unveröffentlichte E. 3c von BGE 92 I 198] sowie BGE 92 I 461 E. 3c mit Verweis hierauf). Zudem hat das zürcherische Verwaltungsgericht in zwei Entscheidungen aus dem Jahr 2004 festgehalten, dass sowohl die Grundstückgewinnsteuer als auch die anteilige direkte Bundessteuer auch nach der kantonalrechtlichen Regelung von § 221 Abs. 2 StG als abzugsfähige, mit der 1 GR.2020.5

- 17 - Liegenschaftsveräußerung zusammenhängende weitere Aufwendungen gelten (VGr, 28. April 2004, SB.2003.00063; VGr, 20. Oktober 2004, SB.2003.00075; beide [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch)). dd) Im vorliegenden Zusammenhang der Geltendmachung weiterer (mit der Liegenschaftsveräußerung verbundener und deshalb dem Belegenheitskanton Zürich interkantonal zugewiesener) Aufwendungen nach blossem innerkantonalem Recht von vornherein nicht zielführend ist schliesslich die Argumentation der Pflichtigen, dass bei der Rechtsprechung zum interkantonalen Steuerrecht aufgrund deren gesetzvertretender Natur ein Rückwirkungsverbot bestehe. 4. Zu prüfen bleibt, ob der Pflichtigen im Nachgang an deren definitiven Veranlagung durch den Hauptsitzkanton D am 24. Oktober 2013 für die Geltendmachung ausserkantonomer Betriebsverluste der Weg der Revision der Grundstückgewinnsteueranlagung der Gemeinde C vom 4. Dezember 2006 offen steht, sowie bejahendenfalls, ob die Pflichtige die im Rahmen eines solchen Revisionsverfahrens zur Vermeidung einer interkantonalen Ausscheidungsverluste zu berücksichtigenden ausserkantonomer Betriebsverluste im Hauptsitzkanton D bzw. im weiteren Liegenschaftenkanton H substantiiert dargelegt und nachgewiesen hat. a) Ergeben sich bei der interkantonalen Steuerauscheidung von Unternehmen bzw. von zum Geschäftsvermögen gehörenden Liegenschaften Ausscheidungsverluste, sind diese gemäss der im Jahr 2004 eingeleiteten und seither kontinuierlich weiterentwickelten Rechtsprechung des Bundesgerichts zu vermeiden (BGE 131 I 249; BGE 131 I 285; BGE 132 I 220, siehe Kreisschreiben 27 der Schweizerischen Steuerkonferenz zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten vom 15. März 2007). Diese Regel geht allfälligen kantonalen Bestimmungen vor und gilt unabhängig davon, ob der Liegenschaftenkanton den Wertzuwachs mit der Einkommens- resp. Gewinnsteuer oder mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst (BGr, 22. März 2011, 2C\_375/2011, E. 6.1). In diesem Fall muss der Liegenschaftenkanton einen Geschäftsverlust, den die Unternehmung in anderen Kantonen erleidet, übernehmen, sofern verrechenbares Substrat vorhanden ist. In Kantonen, die – wie der Kanton Zürich – Wertzuwachsgevinne und die übrigen Gewinne (resp. das Einkommen) separat besteuern, ist ein solcher Verlust auf den Grundstückgewinn anzurechnen, soweit dieser Verlust nicht mit 1 GR.2020.5

- 18 - Erträgen (inkl. wieder eingebrachten Abschreibungen) bei der kantonalen Staatssteuer verrechenbar ist. b) Soweit die von der Rekursgegnerin zurecht als Revisionsbegehren qualifizierte Eingabe der Pflichtigen vom 22. November 2013 auch rügen sollte, aufgrund der definitiven Veranlagung der Pflichtigen samt interkantonalen Steuerauscheidung im Hauptsitzkanton D vom 24. Oktober 2013 als zweitveranlagendem Kanton lägen ausserkantonale Betriebsverluste und damit mangels Berücksichtigung dieser bei der Grundstückgewinnsteuerveranlagung der Gemeinde C offensichtlich auch ein zu vermeidender interkantonaler Ausscheidungsverlust vor, wäre die 90-tägige Revisionsfrist in analoger Anwendung von § 156 StG bzw. Art. 51 Abs. 3 StHG gewahrt. c) Wird einem ausserkantonalen Liegenschaftenhändler die Möglichkeit einer revisionsweisen Korrektur einer offensichtlichen interkantonalen Doppelbesteuerung im erstveranlagenden Kanton anstatt der Anfechtung der Veranlagung des zweitveranlagenden Kantons bis zum Bundesgericht samt Mitanfechtung der Veranlagung des erstveranlagenden Kantons eröffnet, muss für diesen bezüglich der Substanziierung und des Nachweises des Bestands wie auch – bei Geltendmachung eines nicht berücksichtigten interkantonalen Ausscheidungsverlusts – des Umfangs einer offensichtlichen interkantonalen Doppelbesteuerung ein strenger Massstab gelten. Nach Analyse sämtlicher Eingaben der Pflichtigen ist festzustellen, dass die darin enthaltenen Vorbringen einem solchen strengen Massstab nicht genügen. In der Eingabe vom 22. November 2013, in welcher die Pflichtige lediglich verschiedene durch die Belegenheitsgemeinde zu übernehmende Aufwandpositionen geltend macht, finden sich keinerlei Ausführungen zum Vorliegen ausserkantonaler Betriebsverluste. Im Nachtrag zur Eingabe vom 22. November 2013 leitet die Pflichtige unter Bezugnahme auf die Veranlagung inkl. Steuerauscheidung des Kantons D dergestalt einen – wohl ausserkantonalen und durch den Grundstückskanton zu übernehmenden – Gesamtverlust im Umfang von Fr. 732'152.- ab, als sie von dem im Kanton D veranlagten und in der interkantonalen Steuerauscheidung vollumfänglich der Belegenheitsgemeinde zugewiesenen Gesamtgewinn von Fr. 683'948.- den Grundstücksgewinn von Fr. 1'416'100.- abzieht. Eine solche Herleitung, an welcher im Rekurs vom 17. Januar 2020 festgehalten wird, ist indes für die Substanziierung und den Nachweis ausserkantonaler Betriebsverluste untauglich. Dies deshalb, weil jene unberücksichtigt lässt, dass 1 GR.2020.5

- 19 - alle mit der Liegenschaftenveräusserung zusammenhängenden und im Jahresabschluss 2006 enthaltenen weiteren Aufwendungen nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ohnehin dem Belegenheitskanton zuzuweisen sind und deshalb nicht als ausserkantonale Aufwendungen zu einem ausserkantonalen Betriebsverlust beitragen können. Trotz entsprechender Hinweise der Rekursgegnerin auf die innerkantonale Natur der von der Pflichtigen geltend gemachten umfangreichen Aufwendungen im Revisionsentscheid vom 9. Juli 2019/Einspracheentscheid im Revisionsverfahren vom 2. Dezember 2019 hat sich die Pflichtige nicht veranlasst gesehen, darzulegen und nachzuweisen, ob auch bei Zuweisung dieser Aufwendungen an den Belegenheitskanton allenfalls noch anrechenbare offensichtliche ausserkantonale Betriebsverluste vorliegen könnten. Ob ausserkantonale Betriebsverluste bei dieser Sachlage vorliegen, erscheint aufgrund der Erfolgsrechnungsvorjahreswerte 2006 des – der im Sitzkanton eingereichten Gewinnsteuererklärung der Pflichtigen beiliegenden – Jahresabschlusses 2007 (Gesamtbetriebsgewinn 2006 vor Steuern von rund Fr. 41'500.- bzw. nach Steuern von Fr. 141'663.85 unter Ausschluss neutraler Erfolge 2006 inkl. Nettobetreffnis der Liegenschaftenveräusserung in C im Umfang von [Fr. 1'416'116.- abzüglich Grund-

stückgewinnsteuer von Fr. 833'760.- =] Fr. 582'356.-) verbunden mit der nur sehr rudimentären Steuerauscheidung des Steueramts des Kantons D, welche sich – gänzlich ohne nachvollziehbare Zuweisung des Honorarertrags sowie verschiedener Aufwandpositionen an die Kantone D, H und Zürich inkl. allfällig notwendiger Umlagen – mit einer integralen Zuweisung des Unternehmensgewinns an die zürcherische Belegengemeinde C begnügt, sowohl bezüglich des Bestands wie auch bezüglich des Umfangs nicht von vornherein als offensichtlich. 5. Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rekurses. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und bleibt ihr die Zusprechung einer Parteientschädigung verwehrt (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959). Eine solche muss aber auch der obsiegenden, nicht anwaltlich vertretenen Rekursgegnerin versagt bleiben, weil sich ihre Bemühungen im Rekursverfahren weitgehend darauf beschränkt haben, den angefochtenen, bereits einlässlich begründeten Einspracheentscheid zu verteidigen. 1 GR.2020.5

- 20 -

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