

# ZH\_STEUERREKURSGERICHT GR.2021.6 vom 25. Juli 2022

ZH Steuerrekursgericht, 2022-07-25, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_steuerekursgericht\\_GR.2021.6](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_GR.2021.6)

FR: ZH\_STEUERREKURSGERICHT GR.2021.6 du 25 juillet 2022

IT: ZH\_STEUERREKURSGERICHT GR.2021.6 del 25 luglio 2022

## Regeste

Doppelbesteuerungsverbot; Bundesgerichtspraxis betreffend die Vermeidung von Ausscheidungsverlusten. Die Pflichtige AG (eine Liegenschaftenhändlerin) mit ausserkantonalem Sitz hat im Kanton Zürich einerseits einen Betriebsverlust erlitten (Gewinnsteuerbereich) und andererseits einen Grundstückgewinn in einer zürcherischen Gemeinde. Auch unter Ausklammerung der Wertzuwachsgerinne ist dabei das Betriebsergebnis immer noch positiv (kein Gesamtbetriebsverlust). Die Pflichtige möchte den Verlust anteilmässig mit dem Grundstückgewinn verrechnen, was ihr die zuständige zürcherische Grundsteuerbehörde mit Verweis auf die "Zürcher Ausscheidungspraxis", die eine andere Reihenfolge der Verlustverrechnung vorsieht, verweigert. Die Grundsteuerbehörde vertritt die Meinung, Betriebsverluste sind zuerst (kantonsübergreifend) mit Betriebsgerinnen zu verrechnen; erst wenn danach noch ein Verlust vorhanden ist (= Gesamtbetriebsverlust), wird eine Verrechnung in Betracht gezogen. Dies mit der Begründung, die Frage, ob diese Verluste mit dem per 2009 in der zürcherischen Gemeinde erzielten Grundstückgewinn zu verrechnen sind, betreffe damit einen rein innerkantonalen Sachverhalt. Innerkantonal sei die Verlustverrechnung im monistischen System nicht vorgesehen. Diese Auffassung ist nach neuester Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts und auch des Bundesgerichts nicht mehr haltbar. Da Ausscheidungsverluste nach Möglichkeit zu vermeiden sind, hat zunächst die innerkantonale Verlustverrechnung zu erfolgen bevor Verluste an das Hautsteuerdomizil weitergegeben werden können. Nur teilweise Gutheissung, weil Steuerberechnung der Pflichtigen nicht nachvollziehbar ist.

## Erwägungen

### E. 1

GR.2021.6

- 9 - Liegenschaft (Denner/Frei, StR 2010, 279). Diese aktuelle Praxis ist das Ergebnis zahlreicher Modifikationen infolge ergangener Bundesgerichtsentscheide (E. 1c). Nachdem das Bundesgericht zunächst der kantonal präferierten Methode der sog. "Verlustverrechnung in der Zeit" (d.h. der Verrechnung mit innerkantonalen Betriebsgerinnen künftiger Perioden anstatt mit Grundstückgerinnen derselben Periode) eine Absage erteilte (BGr, 4. April 2011, 2C\_689/2010), präziserte das Bundesgericht im Jahr 2013 die Verweigerung der Verlustverrechnung im innerkantonalen Verhältnis dahingehend, dass interkantonale Unternehmen (mit Sitz im Kanton Zürich) nur Anspruch auf die Verrechnung nicht zürcherischer Betriebsverluste mit dem Grundstückgewinn im Kanton Zürich hätten. Für Betriebsverluste, die nach der quotenmässigen Verteilung in den Kanton Zürich ausgeschieden worden seien, bestehe dieser Anspruch (bis Ende 2018) hingegen nicht. Für diese könne der Kanton Zürich die Verrechnung mit der Grundstückgewinnsteuer

verweigern (BGE 139 II 373 E. 4.3; StRG, 14. November 2017,

## E. 2

a) Die Pflichtige ist eine Immobiliengesellschaft im weiteren Sinn (zum Begriff vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 216 N 95 ff. StG, mit Hinweisen, auch zum Folgenden), mit den beiden Geschäftssparten "Promotionsobjekte" und "Anlage-Immobilien". Im Bereich "Promotionsobjekte" agiert sie an sich als (klassische) gewerbsmässige Liegenschaftenhändlerin, die ihre Grundstücke ohne langfristige Halteabsicht als eigentliche Handelsware einsetzt. Ihre Tätigkeit im Bereich "Anlage-Immobilien" entspricht hingegen der Tätigkeit einer (klassischen) Immobiliengesellschaft im engeren Sinn, wo die Grundstücke primär als sichere und nutzbringende Kapitalanlage eingesetzt werden. Die Pflichtige hatte in der massgeblichen Steuerperiode 2009 ihren Hauptsitz im Kanton E (nachfolgend auch Sitzkanton oder Hauptsteuerdomizil). Sie verfügt gemäss Steuerauscheidung weder im Kanton Zürich noch den übrigen Kantonen mit Liegenschaftsbesitz (... [5 Kantone]) eine Betriebsstätte. Unbestritten ist weiter, dass sie vor dem Hintergrund ihres Geschäftszwecks und ihrer betrieblichen Tätigkeit nach Massgabe des kantonalen Steuerrechts als Liegenschaftenhändlerin einzustufen und im Grundsatz berechtigt ist, weitere mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen gewinnsteuermindernd zum Abzug zu bringen (§ 221 Abs. 2 StG; allgemein dazu im interkantonalen Kontext vgl. StRG, 13. April 2021, GR.2020.17). Ebenfalls unbestritten ist, dass sie im Kanton Zürich ausschliesslich über diverse Kapitalanlageliegenschaften und Handelsliegenschaften und (managers Betriebsstätte) über keine Betriebsliegenschaften verfügt. Dazu zählte namentlich auch die im Jahr 2009 veräusserte Liegenschaft an der ...gasse XX in D. Kapitalanlageliegenschaften sind Liegenschaften, die nur mittelbar durch ihren Ertrag als Kapitalanlage einem Unternehmen dienen (grundlegend Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 18 N 82a StG). Handelsliegenschaften wiederum sind Liegenschaften, die (von Liegenschaftenhändlern) zum Verkauf vorgesehen sind und die (in der Regel) zum Umlaufvermögen gehören und keine Betriebsstätten begründen (Oertli, § 33 N 94; zur Bilanzierung im Umlauf- oder Anlagevermögen vgl. BGr, 25. Februar 2021, 2C\_1031/2020, E. 2.3.4 ff.). Dies im Gegensatz zu Betriebsliegenschaften, die unmittelbar einem Handels- bzw. Geschäftsbetrieb dienen (z.B. eine Büroliegenschaft, die einer Gesellschaft gehört und unmittelbar für deren operative Tätigkeit genutzt wird). Der Kanton Zürich war folglich in der massgebenden Steuerperiode gemäss Fachbegriff ein sogenannter reiner "Liegenschaftskanton" (vgl. z.B. Ziff. 1 des SSK-Kreisschreibens Nr. 27) mit diversen Spezialsteuerdomizilen i.S.v. § 56 Abs. 1 lit. c StG und nicht etwa auch "Betriebsstättenkanton" i.S.v. § 56 Abs. 1 lit. b StG. 1 GR.2021.6

- 11 - b) Die Pflichtige erwirtschaftete in der Steuerperiode 2009 gemäss handelsrechtlicher Erfolgsrechnung gesamtschweizerisch einen Betriebsgewinn von Fr. ... [ca. Fr. 3.6 Mio.]. Im Kanton Zürich sind dabei nicht nur Gewinne angefallen. Gemäss eingereicherter Steuerauscheidung erwirtschaftete sie namentlich keinen Gewinn aus Vermietung. Das Delta der Mieterträge abzüglich Liegenschaftunterhaltskosten, Finanzierungsaufwand und Abschreibungen beläuft sich gemäss ihrer Darstellung nach steuerlicher Adjustierung auf netto Fr. -613'012.- (nachfolgend Betriebsverlust). Einträglich war hingegen namentlich der Verkauf einer zum Geschäftsbereich "Promotionsobjekte" gehörenden Handelsliegenschaft. Im Verkaufszeitraum 2.3. – 25.11.2009 veräusserte die Rekurrentin die Liegenschaft an der Adresse ...gasse XX, D, einzeln in Stockwerkeigentumseinheiten an diverse Käufer. Daraus resultierte ihr gesamthaft und

mittlerweile unbestritten ein Grundstücksgewinn vor Steuerabzug und Verlustverrechnung von insgesamt Fr. 972'848.-. c) Diesen Grundstücksgewinn von Fr. 972'848.- (vor Steuern) bzw. Fr. 691'159.- nach Steuern (Fr. 58'749.- anteilmässige direkte Bundessteuer sowie Fr. 222'940.- Grundstücksgewinnsteuern) möchte das Steueramt der Stadt D gemäss angefochtenem Veranlagungsbeschluss vom 13. November 2018 nach § 219 ff. StG besteuern. Die Pflichtige vertritt hingegen den Standpunkt, ihr im Kanton Zürich pro 2009 erlittener Betriebsverlust (total Fr. 613'012.-) sei vorgängig anteilmässig im Umfang von 57% bzw. Fr. 347'927.- mit dem Grundstücksgewinn zu verrechnen, was ein reduzierter Grundstücksgewinn vor Steuern von Fr. 642'921.- ergebe. Auf dieser Berechnung basierend und mit zusätzlicher Berücksichtigung der Steuern (Fr. 38'100.- direkte Bundessteuer und Fr. 134'600.- Grundstücksgewinnsteuern), beantragt sie, der Grundstücksgewinn für die Veräusserung der Liegenschaft ...gasse XX in D sei von Fr. 691'159.- auf Fr. 452'221.- bzw. die Grundstücksgewinnsteuer von Fr. 222'920.- auf Fr. 134'221.- herabzusetzen.

### **E. 3**

GR.2007.33). So werden beispielsweise im Urteil der Steuerrekurskommission Vorjahresverluste in Millionenhöhe in den Steuerperioden 2001 und 2003 erwähnt, die allerdings teilweise "rückgängig" gemacht worden seien (E. 4c/bb). Diese Erwägungen sprechen deshalb insgesamt eher gegen ein gesamthaft positives Betriebsergebnis betreffend die damals strittige Steuerperiode. d) Da unklar ist, ob die vorliegend zu beurteilende Konstellation – namentlich mit Bezug auf die ausserkantonale Komponente – mit derjenigen im Fall vom 4. April 2011 des Bundesgerichts vergleichbar ist, ist dieser Entscheid folglich nicht als derart einschlägig und präjudizierend zu betrachten, sodass sich jegliche vertiefte Auseinandersetzung mit der Rechtsprechung erübrigen würde, wie dies die Pflichtige sinngemäss geltend macht (E. 3b). Mit hinreichender Sicherheit lässt sich daraus einzig ableiten, dass das Bundesgericht die damals kantonale und kommunale propagierte "Verlustverrechnung in der Zeit" bei interkantonalen Sachverhalten als unzulässig einstufte (E. 1c/bb). Der von ihr abgeleiteten Schlussfolgerung, die Streitfrage sei vom Bundesgericht unabhängig von der Gewinn- und Verlustsituation in anderen Kantonen beantwortet worden, kann hingegen nicht beigezogen werden. Nichts zu ihren Gunsten ableiten kann die Pflichtige auch aus dem darin unstrittig enthaltenen (eindeutigen) Verweis auf das SSK-Kreisschreiben Nr. 27 (BGr, 4. April 2011, 2C\_689/2010, E. 4.3), worin das Bundesgericht festhält, dieses gebe die neue Bundesgerichtspraxis korrekt wieder und ziehe daraus sachgerechte Schlüsse. Diese Aussage traf das Bundesgericht explizit nur, soweit dies im damals zu beurteilenden Fall von Interesse war, was sich eben aus heutiger Sicht nicht mehr einwandfrei ermitteln lässt (E. 4c). Nicht mehr halten lässt sich hingegen die noch jüngst vom Steuerrekursgericht vertretene Auffassung, der Entscheid vom 4. April 2011 sei mittlerweile ohnehin überholt, da das Bundesgericht zwischenzeitlich seine Praxis mit Blick auf innerkantonale Verrechnungsmöglichkeiten weiter präzisiert habe (StRG, 28. September 2021, GR.2021.7, E. 4b, mit Verweis auf BGr, 7. Oktober 2011, 2C\_747/2010). Dieser Argumentation ist das Verwaltungsgericht im betreffenden Beschwerdeentscheid unter Hinweis auf die unterschiedlichen Ausgangslagen betreffend Sitz der jeweils betroffenen Gesellschaften nicht gefolgt (VGr, 6. April 2022, SB.2021.00128, E. 3.3.2, aktuell nicht rechtskräftig). e) Mangels unzweifelhaft einschlägigem Präjudiz kann folglich der Rekurs nicht ohne Weiterungen gutgeheissen werden, sondern es ist im Detail zu prüfen, ob die Rekursgegnerin der Pflichtigen die Anrechnung des Betriebsverlusts an den 1 GR.2021.6

- 14 - Grundstückgewinn zu Recht verweigerte oder sie damit gegen das in Art. 127 Abs. 3 BV verankerte Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung versties.

#### **E. 4**

a) Etabliert und unbestritten auf dem Gebiet der interkantonalen Verlustverrechnung ist mittlerweile, dass der Kanton Zürich als Liegenschaftenkanton einen allfälligen Geschäftsverlust, der im Sitzkanton oder in Betriebsstättenkantonen nicht mehr anderweitig verrechnet werden kann, (sekundär) auf den Grundstückgewinn anzurechnen hat (BGE 132 I 220; E. 1c/bb, mit Hinweisen). Dies akzeptiert auch die Rekursgegnerin, die in ihrer Rekursantwort implizit zum Ausdruck bringt, dass sie gemäss der neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung bereit wäre, sich einen Gesamtbetriebsverlust an den (monistisch besteuerten) Wertzuwachsge Gewinn anteilmässig bzw. soweit ausserkantonalen Ursprungs anrechnen zu lassen (vgl. auch Ziff. 55 der Weisung der Finanzdirektion über die Koordination von Einkommens- bzw. Gewinnsteuereinschätzungen und Grundsteuereinschätzungen für Liegenschaften des Geschäftsvermögens und von juristischen Personen vom 13. Dezember 2005, in der bis zum 31. Dezember 2018 gültigen Fassung; ZStB 34/554). b) Im strittigen Fall ist hingegen die Situation insoweit anders, als dass nach der Zürcher Ausscheidungspraxis (E. 1d/aa) es gar keinen Verlust gibt, den sich die Rekursgegnerin an den Grundstückgewinn anrechnen lassen muss. Zu diesem Ergebnis gelangt die Vorinstanz mit folgender Begründung bzw. folgender Berechnungsweise: In einem ersten Schritt seien die Wertzuwachsge Winne – nach Abzug der wertvermehrenden Aufwendungen – vom gesamten steuerbaren Reingewinn abzuziehen bzw. freizustellen. Das auf diese Weise ermittelte Netto-Betriebsergebnis, welches die im Kanton Zürich erlittenen Betriebsverluste bereits (gewinnmindernd) miteinkalkuliert, sei danach anhand der direkt-quotenmässigen Methode auf die positiv abgeschlossenen Kantone zu verteilen. Ein allfällig verbleibender Verlust (= Gesamtbetriebsverlust bzw. Verlust aus dem Gewinnsteuerbereich) sei in einem weiteren Schritt auf die verbleibenden positiven Anteile (exklusive Wertzuwachsge Winne) der einzelnen Kantone zu verteilen. Da im vorliegenden Fall der gesamte Reingewinn der Pflichtigen im Jahr 2009 mit insgesamt ca. Fr. 3.6 Mio. höher sei als die gesamten Wertzuwachsge Winne über ca. Fr. 2.3 Mio., ergebe sich nach dieser Methode kein Verlust, der auf die Kantone (inkl. Zürich) zu verteilen sei und auch kein Verlust, der mit dem Grundstückgewinn verrechnet werden könne. 1 GR.2021.6

- 15 - c) Diese von der Rekursgegnerin angewandte Reihenfolge der (betrieblichen) Verlustverrechnung führt im Ergebnis dazu, dass sie den Verlust von ca. Fr. 600'000.- auf die restlichen Kantone mit positivem Betriebsergebnis zur dortigen (quotalen) Verrechnung abwälzt, obwohl in der gleichen Steuerperiode innerkantonal noch Verrechnungssubstrat in Form von Grundstückgewinnen vorhanden ist. Betriebsverluste sind demnach, so die Auffassung der Rekursgegnerin, zunächst kantonsübergreifend mit Betriebsgewinnen auszugleichen (E. 1d/aa). Erst wenn der Betriebsgewinn für die vollständige Verlustübernahme nicht ausreichen würde – d.h. ein Gesamtbetriebsverlust resultiert –, wäre sie zur partiellen, "steuerartübergreifenden" Übernahme des Verlusts bereit (E. 4a). d) Zahlenmässig führen die unterschiedlichen Auffassungen bzw. Berechnungsweisen der Parteien dazu, dass die Pflichtige im konkreten Fall nach Rechnung der Rekursgegnerin am Hauptsteuerdomizil einen Gewinn von ca. Fr. 1.4 Mio. zu versteuern hat (die übrigen Kantone werden der Einfachheit halber ausgeblendet). Nach der (korrigierten) Berechnung der Pflichtigen hingegen beläuft sich ihr ans Hauptsteuer-

erdomizil ausgeschiedener Gewinnanteil auf ca. Fr. 1.87 Mio. Der Grundstücksgewinn ist hingegen im vorliegend strittigen Umfang tiefer (E. 2c). Insgesamt hat die Pflichtige nach der Berechnung der Rekursgegnerin damit zwar weniger (Betriebs-)Gewinn (total ca. Fr. 1.89 Mio. anstatt Fr. 2.07 Mio.), jedoch gleichzeitig mehr Grundstücksgewinn zu versteuern (ca. Fr. 1.71 Mio. anstatt Fr. 1.16 Mio.). Dies ist für sie im Endergebnis durchaus von finanzieller Signifikanz, denn die unterschiedlich ausgestaltete Tarifierung der Gewinn- und der Grundstückgewinnsteuer machen die Anrechnung eines jeden "Verlustfrankens" bei der Grundstückgewinnsteuer in der Regel attraktiver (ausführlich BGE 145 II 206 E. 2.3 und 3.3).

## **E. 5**

November 2019 (2C\_285/2018; mittlerweile bestätigt mit BGr, 6. Oktober 2021, 2C\_1039/2020; Hanspeter Kurz, Interkantonale Verlustübernahme bei Immobiliengesellschaften und -fonds, Expert Focus 2020/3, S. 135) festgelegt hat, dass Verluste auch bei Immobiliengesellschaften in erster Linie mit dem Gewinn am Hauptsteuerdomizil zu verrechnen sind und nur ein verbleibender Verlustüberschuss am Hauptsteuerdomizil quotaal auf die Gewinne der anderen Liegenschaftskantone umzulegen wäre (Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, § 16 N 35). c) Die vom Bundesgericht als "Methodenmix" bezeichnete Berechnungsweise der Rekursgegnerin ist demnach als mittlerweile überholt einzustufen, denn es ist äusserst unwahrscheinlich, dass das Bundesgericht unterschiedliche Ausscheidungs- methoden bzw. Berechnungsweisen für die Grundstückgewinnsteuer und die Gewinnsteuer zulässt, wenn diese beiden Steuerarten in einem Anwendungsfall direkt aufeinandertreffen. Dies müsste auch, sofern überhaupt zulässig (dazu nachfolgend), bei der Zürcher Ausscheidungspraxis entsprechend mittels Modifikation berücksichtigt werden, ohne jedoch den Kern der Zürcher Ausscheidungspraxis – die primäre kantonsübergreifende Betriebsgewinn- und Betriebsverlustverrechnung vor der steuerartübergreifenden Verlustverrechnung – zu tangieren. Folglich ist bei der Berechnung 1 GR.2021.6

- 17 - nach der (modifizierten) Zürcher Ausscheidungspraxis der Verlust aus Vermietung über Fr. 600'000.- klarerweise als objektmässiger "Zürcher Verlust" zu charakterisieren und nicht etwa als blosser anteilmässiger Teilverlust, der im Netto-Betriebsergebnis "aufgeht" (E. 1b). Im weiteren Berechnungsschritt gemäss (modifizierter) Zürcher Ausscheidungspraxis (vorne E. 4b, auch zum Folgenden) wäre sodann der im Kanton Zürich erwirtschaftete Netto-Betriebsverlust (Ertrag aus Vermietung abzüglich Abschreibungen, Finanzaufwand, Unterhalt etc.) mit dem Betriebsgewinn am Hauptsteuerdomizil zu verrechnen und nicht quotaal auf sämtliche Kantone mit positivem Betriebsergebnis (ohne Wertzuwachsgewinne) umzulegen. Im Netto-Betriebsergebnis wäre dann aber wiederum, wie von der Rekursgegnerin geltend gemacht, der in Zürich erlittene Betriebsverlust bereits einkalkuliert, sodass im Ergebnis kein "Zürcher Verlust" mehr existiert. Zunächst ist deshalb festzuhalten, dass primär (objektmässig) einzig der Sitzkanton und erst sekundär (quotaal) die übrigen Liegenschaftskantone potentiell von der Verlustübernahme der ca. Fr. 600'000.- gemäss (aktuellster und modifizierter) Zürcher Ausscheidungspraxis betroffen wären. Mit der vorliegend zur Hauptsache strittigen Frage der Einordnung der steuerartübergreifenden Verlustverrechnung als solches im Verhältnis zur gewöhnlichen betrieblichen Verlustverrechnung (E. 1d/aa) brauchte sich das Bundesgericht hingegen im besagten Fall nicht explizit zu beschäftigen.

## **E. 6**

a) Die Rekursgegnerin begründet die Zulässigkeit ihres Vorgehens bzw. ihrer Berechnungsweise namentlich mit Verweis auf die neue Rechtsprechung des Bundesgerichts (insb. BGE 139 II 373 sowie BGr, 7. Oktober 2011, 2C\_747/2010), die das Urteil des Bundesgerichts vom 4. April 2011 (BGr, 2C\_689/2010) revidiert habe. Ihr Hauptargument besteht dabei darin, dass es sich bei der vorliegend zu beurteilenden "Endkonstellation" (Betriebsverlust und Grundstückgewinn stammen beide aus dem Kanton Zürich) ungeachtet des Umstands, dass sich der Sitz der Pflichtigen im Kanton E befindet, um einen rein innerkantonalen Sachverhalt handle, bei dem das in der Verfassung verankerte Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung folglich grundsätzlich nicht greife. Da wiederum innerkantonal im Kanton Zürich bis Ende 2018 generell keine Möglichkeit vorgesehen gewesen sei, Betriebsverluste mit Grundstückgewinnen zu verrechnen, sei eine Verlustverrechnung in der vorliegend zu beurteilenden Konstellation rechtlich nicht möglich. Diese Möglichkeit der innerkantonalen Verlustverrechnung sei im Kanton Zürich erst mit Inkraftsetzung von § 224a StG per 1. Januar 2019 geschaffen worden. 1 GR.2021.6

- 18 - b) Mit dem Hauptargument der Rekursgegnerin, bei der vorliegend steuerlich zu beurteilenden "Endkonstellation" (d.h. Betriebsverlust und Grundstückgewinn stammen beide aus dem Kanton Zürich) handle es sich um einen rein innerkantonalen Sachverhalt, für den das kantonale Recht keine Möglichkeit der Verlustverrechnung vorsehe (E. 6a), musste sich jüngst auch das Steuerrekursgericht in einem ähnlich gelagerten Fall befassen (StRG, 28. September 2021, GR.2021.7). Im besagten Entscheid ging es konkret um die Verrechenbarkeit von in den Kanton Zürich ausgeschiedenen Vorjahresverlusten einer Gesellschaft mit Sitz im Kanton G (vormaliger Sitz im Kanton Zürich) mit im Kanton Zürich angefallenem Wertzuwachsgeinn. Dabei gelangte das Steuerrekursgericht zum Schluss, dass diese Endkonstellation letztendlich nicht mehr einen interkantonalen Sachverhalt beschle (StRG, 28. September 2021, GR.2021.7, E. 4b; mit gleichem Ergebnis und Grundsachverhalt auch StRG, 14. Mai 2019, 2 GR.2018.24; StRG, 14. November 2017, 2 GR.2016.30 allerdings betreffend Revision). c) Mittlerweile muss dieser Entscheid und diese Auffassung indessen als überholt betrachtet werden, da das Verwaltungsgericht mit Entscheid vom 6. April 2022 in der besagten Angelegenheit jüngst – in Abweichung zu früheren Entscheiden (vgl. VGr, 18. Dezember 2019, SB.2017.00152, E. 4.2, dort allerdings als Eventualbegründung) – zum gegenteiligen Schluss gelangt ist (VGr, 6. April 2022, SB.2021.00128, aktuell nicht rechtskräftig). Es erwog, dass bereits dann, wenn sich die Verweigerung der Verlustverrechnung nachteilig auf den Sitzkanton auswirken könnte, von einem interkantonalen Sachverhalt auszugehen sei, der die Anwendung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten rechtfertige (E. 3.3.1, auch zum Folgenden). Die Ausgestaltung der Grundstückgewinnsteuer als reine Objektsteuer sei im interkantonalen Kontext nur dann zulässig, wenn sich das kantonale Besteuerungssystem nicht zu Ungunsten der übrigen Kantone und der steuerpflichtigen Personen, die in mehreren Kantonen steuerpflichtig seien, auswirke (BGE 139 II 373 E. 4.2). Damit ist das Verwaltungsgericht der Rechtsauffassung der Rekursgegnerin, es liege ungeachtet des Gesellschaftssitzes nur dann ein interkantonaler Sachverhalt vor, wenn die Betriebsverluste und die Grundstückgewinne nur teilweise aus verschiedenen Kantonen stammen würden, nicht gefolgt. Entscheidend dafür, ob ein interkantonaler Sachverhalt vorliegt und dementsprechend das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung greift, ist damit nicht allein der Ursprung des "Netto-Steuersubstrats", sondern wie sich das Ergebnis auf die

steuerpflichtige Person und die betroffenen Kantone gesamthaft auswirkt. Ob ein interkantonaler Sachverhalt vor- 1 GR.2021.6

- 19 - liegt, ist folglich davon abhängig, ob es bei der pflichtigen Person im Ergebnis zu einer interkantonalen Doppelbesteuerung bzw. einem Ausscheidungsverlust kommt oder (in den Folgeperioden) kommen kann (so auch BGr, 6. Oktober 2020, 2C\_164/2020, E. 3.3.2, was dort konkret verneint wurde). d) Entgegen der Auffassung der Rekursgegnerin kann damit dem formalistischen Kriterium des Gesellschaftssitzes unter Umständen sehr wohl ein Stück weit eine gewisse Bedeutung zukommen bei der Frage, ob das in der Verfassung verankerte Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung greift oder nicht. Dies deshalb, weil dieses in der Kaskade der Verlustübernahme besonders exponiert ist (vgl. das konkrete Beispiel in VGr, 6. April 2022, SB.2021.00128, E. 3.3.1, auch zum Folgenden). Rein formell lässt sich der vorliegend strittige Sachverhalt demnach nicht mit denjenigen Fällen vergleichen, in denen sich der Sitz der Gesellschaft im Kanton Zürich befunden hat. Der Verweis der Rekursgegnerin auf die diesbezügliche Rechtsprechung (insb. BGE 139 II 373; BGr, 7. Oktober 2011, 2C\_747/2010; StRK, 18. September 2013, 2 GR.2012.60 bestätigt mit VGr, 12. Februar 2014, SB.2013.00134) erweist sich folglich als unbehilflich. Die Abweisung des Rekurses mit der Begründung, es handle sich um einen rein innerkantonalen Sachverhalt, in welchem das kantonale Recht keine Möglichkeit der Verlustverrechnung vorsehe, ist deshalb nicht angezeigt.

#### **E. 7**

a) Damit bleibt zu prüfen, ob sich die Verweigerung der Verlustverrechnung nicht zu Ungunsten der übrigen Kantone und der steuerpflichtigen Person auswirkt (E. 6c). Von einer für die Pflichtigen negativen Auswirkung könnte dabei namentlich dann gesprochen werden, wenn ihr durch die angewandte Zürcher Ausscheidungspraxis ein Ausscheidungsverlust entstehen würde. Das Vorliegen eines solchen ist nicht nur dann zu bejahen, wenn das eintritt, was im SSK-Kreisschreiben Nr. 27 als "Extremfall" bezeichnet wird, d.h. wenn eine steuerpflichtige Person trotz Gesamtbetriebsverlust einen Grundstücksgewinn zu versteuern hat (E. 1c/aa; dies steht vorliegend nicht zur Debatte). Ein Ausscheidungsverlust läge vielmehr bereits vor, wenn der Kanton Zürich im konkreten Fall den Grundstücksgewinn selbst dann in voller Höhe besteuern könnte, obwohl der Gesamtgewinn der Pflichtigen infolge von anderen Verlusten oder Abzügen niedriger ist. Ein im interkantonalen Verhältnis unzulässiger Ausscheidungsverlust kann auch bereits dadurch entstehen, wenn die betroffenen Kantone nicht nach der gleichen Berechnungsweise bzw. den gleichen Ausscheidungsgrundsätzen vorge- 1 GR.2021.6

- 20 - hen (exemplarisch BGr, 6. Oktober 2021, 2C\_1039/2020; BGr, 5. November 2019, 2C\_285/2018; Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, § 16 N 35; Kurz, S. 135). b) aa) Im vorliegenden Fall sind nunmehr nur die Kantone Zürich als Liegenschaftsort mit Betriebsverlust und Grundstücksgewinn sowie E als Hauptsteuerdomizil potenziell von der Verlustübernahme betroffen (vorne E. 5b f., auch zum Folgenden). Im Gewinnsteuerbereich in E und im Grundstückgewinnsteuerbereich in D ist pro 2009 dabei jeweils hinreichend Verrechnungssubstrat vorhanden, um den im Kanton Zürich angefallenen Betriebsverlust von ca. Fr. 600'000.- vollständig steuerlich auszugleichen, weshalb die sekundäre Verlustübernahme durch die weiteren Liegenschaftskantone nicht zur Debatte steht. Unter diesen Voraussetzungen könnten die beiden Kantone folglich mittels identischer Berechnung des Reingewinns dafür sorgen, dass der Pflichtigen überhaupt kein (Ausscheidungs-)Verlust entsteht (vgl. BGr, 5. November 2019, 2C\_285/2018, E. 4.2, mit

insoweit identischer Ausgangslage). Dies namentlich dann, wenn der Kanton E entgegen des SSK-Kreisschreibens ebenfalls (freiwillig) die Zürcher Ausscheidungspraxis anwenden und ebenfalls nicht der steuerartübergreifenden innerkantonalen Verlustverrechnung den Vorzug geben oder eben umgekehrt, wenn die Rekursgegnerin das SSK-Kreisschreiben anwenden würde. Eine explizite harmonisierungsrechtliche Gesetzesnorm, welche die Reihenfolge der Verlustübernahme zwischen den (auf gleicher Stufe stehenden) Kantonen in solchen Fällen verbindlich regeln und den Kanton Zürich oder E zur Übernahme zwingen würde, besteht hingegen unbestrittenermassen nicht. Sollte sich der Kanton E mittels identischer Berechnungsweise im Ergebnis zur Verlustübernahme bereiterklären, so wäre dies von der Pflichtigen zu akzeptieren, auch wenn sie damit ihre "Verlustfranken" nicht optimal durch Verrechnung mit Grundstückgewinn einsetzen kann, denn ihr kommt diesbezüglich kein Wahlrecht zu (E. 1c/bb). bb) Allerdings bestehen keinerlei Anzeichen dafür, dass der Kanton E der Zürcher Ausscheidungspraxis folgt (vgl. die kantonale Gesamtübersicht in Denner/Frey, StR 2010, 277, auch zum Folgenden). Der Kanton Zürich erklärte vielmehr als einziger der antwortenden Kantone (E beantwortete die Anfrage von Denner/Frey ebenfalls), er praktiziere die Verlustverrechnung bei juristischen Personen in Abweichung zum SSK-Kreisschreiben (Füer, zsis) 2014 Nr. 3, E. 3.2). Folglich kann davon ausgegangen werden, dass der Kanton E mit Verweis auf Ziff. 3.2.1 und 3.2.3 des SSK-Kreisschreibens einer Verlustübernahme bei der Gewinnsteuer nicht zugestimmt hat bzw. zustimmen würde (diese wäre wohl im Revisionsverfahren geltend zu ma-

- 21 - chen, denn das ordentliche Einschätzungsverfahren ist abgeschlossen; ob dies aktuell innerhalb der absoluten Verjährungsfrist gemäss § ... des Steuergesetzes des Kantons E vom ... überhaupt noch möglich ist, kann nicht abschliessend beurteilt werden), solange im Kanton Zürich noch grundstückgewinnsteuerliches Verrechnungssubstrat vorhanden ist. Von diesem Ergebnis geht überdies selbst der Kanton Zürich bzw. das kantonale Steueramt aus. cc) Wenn die Rekursgegnerin und der Kanton E den ihnen jeweils zuzurechnenden (Grundstück-)Gewinn folglich ungeschmälert besteuern, resultiert der Pflichtigen in der Steuerperiode 2009 eine aktuelle Doppelbesteuerung, denn die Summe der in allen Kantonen besteuerten Gewinne ist höher als ihr Reingewinn – dies entspricht einem sogenannten Ausscheidungsverlust infolge der Anwendung unterschiedlicher Steuerauscheidungspraxen durch die verschiedenen Kantone (Kurz, S. 135). Folge davon wäre, dass die Pflichtige gezwungen ist, diesen Ausscheidungsverlust trotz vorhandenem Verrechnungssubstrat auf die folgenden Zürcher (Gewinn-)Steuerperioden vorzutragen, was vom Bundesgericht in solchen Fällen als unzulässig eingestuft worden ist (BGr, 4. April 2011, 2C\_689/2010). Dadurch wäre wiederum auch der Sitzkanton potentiell von der Verweigerung der Verlustverrechnung betroffen, denn der Verlustvortrag könnte, sofern der objektmässig zugewiesene Betriebsgewinn nach Zürich der Folgejahre zur Verrechnung nicht ausreicht, sich zulasten der dortigen Gewinnsteuer auswirken (VGr, 6. April 2022, SB.2021.00128, E. 3.3.1). c) aa) Bei einer solch uneinheitlichen Praxis, aus der ein Ausscheidungsverlust resultiert, stellt sich die Frage, wer in den sauren Apfel zu beissen hat, bzw. wer durch Verlustanrechnung dafür zu sorgen hat, dass dessen Entstehung in der vorliegenden Konstellation vermieden werden kann. Ist dies wegen der grundsätzlichen Zulässigkeit des monistischen Systems in Form einer Ausnahme (Art. 12 Abs. 4 StHG; E. 1a) grundsätzlich das Hauptsteuerdomizil oder aber trotz der Zulässigkeit des monistischen Systems der Liegenschaftsort. Dies haben letztendlich die Gerichteinstanzen und somit letztlich das Bundesgericht nach denjenigen Regeln zu

entscheiden, die sie als Gesetzgeber aufstellen würden (BGr, 5. November 2019, 2C\_285/2019, E. 4.3, mit Hinweisen, auch zum Folgenden), wobei bis anhin, soweit ersichtlich, ein entsprechendes höchstrichterliches Präjudiz fehlt (dies dürfte darauf zurückzuführen sein, dass mit Ausnahme von Zürich die übrigen dem monistischen System folgenden Kantone innerkantonal die Verrechnung von Betriebsverlusten und Grundstücksgewinnen bereits kennen; vgl. Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterheld, § 10 N 244 ff.). Namentlich 1 GR.2021.6

- 22 - im Entscheid vom 6. November 2020 brauchte das Bundesgericht diese Frage nicht zu klären, da es mangels Gewinn am Haupt- und/oder Spezialsteuerdomizil nicht zu einer aktuellen interkantonalen Doppelbesteuerung gekommen war (BGr, 2C\_164/2020, E. 3.3.2). bb) Beachtlich ist allerdings, dass sich das Bundesgericht jüngst in einer Situation, in der es um die Weitergabe von Betriebsverlusten von Liegenschaftskantonen ging, verallgemeinernd zur Verlustverrechnung äusserte. Dabei stellte es die Regel auf, dass Ausscheidungsverluste in erster Linie durch den Kanton, in dessen Gebiet diese resultierten, und erst in zweiter Linie durch das Hauptsteuerdomizil zu vermeiden sind (BGr, 6. Oktober 2021, 2C\_1039/2020, E. 4.5; BGr, 5. November 2019, 2C\_285/2018, E. 4.4; VGr, 6. April 2022, SB.2021.000128, E. 3.3.2; zum Ganzen auch Kurz, S. 134 ff.). Zu klären ist deshalb, ob diese allgemeine Regel auch im vorliegenden Fall anzuwenden ist. cc) Unbestritten ist, dass es in den besagten Fällen nicht (auch) um die Frage der Einordnung der steuerartübergreifenden Verlustverrechnung ging und damit das besagte Präjudiz nur bedingt einschlägig ist. Zur Hauptsache ging es vielmehr um die Frage, ob der Betriebsverlust in zweiter Linie dem Hauptsteuerdomizil alleine zu belasten oder aber direkt-quotale von den übrigen Liegenschaftskantonen mitzutragen war (E. 5b f.). Dennoch kann nicht unbeschrieben bleiben, dass das Bundesgericht explizit festhält, es habe die Frage nach der Methodenwahl möglichst unabhängig von den Eigenheiten des konkret zu beurteilenden Einzelfalls in Vertretung des Gesetzgebers entscheiden wollen. Eine gewisse Allgemeingültigkeit mit Bezug auf die Reihenfolge lässt sich demnach nicht absprechen, was für den präjudizierenden Charakter des Urteils auf den zu beurteilenden Sachverhalt spricht. Hinzu kommt, dass es keinen expliziten Vorbehalt betreffend die Verrechnung mit der Grundstückgewinnsteuer anbrachte. Ein solcher ist auch kaum zu erwarten, hat doch das Bundesgericht in den letzten Jahren die Ausgestaltung der Grundstückgewinnsteuer als reine Objektsteuer bei interkantonalen Sachverhalten bei jeder sich bietender Gelegenheit immer stärker eingeschränkt (E. 1c/bb). Überdies hat jüngst auch das Verwaltungsgericht ähnlich entschieden (VGr, 6. April 2022, SB.2021.00128, E. 3). d) aa) Die generellen Einwände, die gemäss Meinung der Rekursgegnerin gegen die primäre steuerartübergreifende Verlustverrechnung sprechen, überzeugen bei näherer Betrachtung sodann nicht. Nicht weiter hilft ihr zunächst ihr Argument, dass 1 GR.2021.6

- 23 - in der vorliegenden Situation die Verlustverrechnung mit dem Grundstücksgewinn aufgrund der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) eben gerade nicht angezeigt sei, da die Pflichtige im Sitzkanton und/oder einem Betriebsstättenkanton keinen Betriebsverlust erzielt habe. Zutreffend ist zwar, dass das Bundesgericht namentlich auch deshalb ab 2004 interkantonal von der bisher etablierten Rechtsprechung abwich, weil diese Art der Besteuerung mit dem Gebot zur Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nach Art. 127 Abs. 2 BV schwer in Einklang zu bringen war. Die diesbezüglich publizierten Leitentscheide hatten oft Sachverhalte zum Gegenstand, in denen trotz Gesamtbetriebsverlust am Liegenschaftsort ein Grundstücksgewinn zu

versteuern war. Beachtlich ist allerdings auch, dass das Bundesgericht seit 2004 auch dem Schlechterstellungsverbot, das sich wie das Doppelbesteuerungsverbot aus Art. 127 Abs. 3 BV ableitet, immer stärkeres Gewicht beigemessen hat (Mäusli-Allenspach, § 3 N 36 ff., auch zum Folgenden; E. 1c/bb). Zusammen mit dem Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bildet dieses für die Steuerpflichtigen eine doppelte Anspruchsgrundlage (BGE 140 I 114 E. 2.3.2; BGE 137 I 145 E. 4.3). Die seit 2004 ergangene Rechtsprechung lässt deshalb nicht den Schluss zu, dass eine Doppelbesteuerung bzw. eine Schlechterstellung durch das monistische System solange hinzunehmen ist, als diese, sozusagen als eine Art Verhältnismässigkeitsprüfung, dem Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit standhält. Nicht zuletzt auch in Erfüllung des verfassungsmässigen Auftrags zur Verwirklichung eines Binnenmarkts (Art. 95 Abs. 2 BV) geht es dem Bundesgericht letzten Endes klarerweise darum, Ausscheidungsverluste generell möglichst zu vermeiden (BGE 131 II 249 und BGE 131 I 285; Mäusli-Allenspach, § 3 N 69) und nicht etwa hinzunehmen, solange sich die Doppelbesteuerung/Slechterstellung gemessen an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit noch im "vertretbaren" Rahmen abspielt. Im Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass bei einem rein innerkantonalen Sachverhalt die Verrechnung des Geschäftsverlusts mit einem Grundstücksgewinn bis Ende 2018 nicht vorgesehen war, womit kantonal bei der Erfassung und Bemessung der Grundstückgewinnsteuer gerade nicht auf die gesamte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person Rücksicht genommen wurde (BGr, 7. Oktober 2011, 2C\_747/2010, E. 6.1; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, VB zu §§ 216-226, N 20 StG). Grossmehrheitlich dürfte deshalb die Nichtzulassung der Verlustverrechnung bei der Grundstückgewinnsteuer dem Gebot der Besteuerung nach wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit nicht besser, sondern schlechter gerecht werden. 1 GR.2021.6

- 24 - bb) Das Doppelbesteuerungsrecht schafft im Weiteren keine Steueransprüche, sondern es grenzt die gegenseitigen Steuerhoheiten voneinander ab (BGE 131 I 249 E. 6.4, auch zum Folgenden). Es muss daher verschiedenen Steuerordnungen Rechnung tragen und mitunter in die kantonale Steuerhoheit eingreifen. Nötigenfalls hat daher der Kanton im Einzelfall oder durch generell-abstrakte Regel dafür zu sorgen, dass die rein kantonalen Unternehmen im Vergleich zu den interkantonalen Unternehmen nicht schlechter gestellt werden. Dabei bleibt es Aufgabe des Gesetzgebers und nicht der Gerichte, durch richterliche Rechtsfortbildung die in Art. 8 Abs. 1 BV gebotene Gleichbehandlung der inner- und ausserkantonalen Unternehmen herbeizuführen (VGr, 25. August 2010, SB.2009.00079, E. 3.3.2; bestätigt mit BGr, 7. Oktober 2011, 2C\_747/2010). Folglich hilft der Rekursgegnerin die Rechtfertigung, sie behandle im konkreten Fall die Pflichtige als ausserkantonales Unternehmen letztendlich gleich wie ein Unternehmen mit Sitz im Kanton Zürich, welches die Betriebsverluste (noch) nicht mit dem Grundstücksgewinn verrechnen könne, nicht weiter. Im zitierten Bundesgerichtsentscheid hielt das Bundesgericht überdies fest, dass Art. 12 Abs. 4 StHG die Frage der Verlustverrechnung nicht regle (E. 1a, auch zum Folgenden). Deshalb kann folglich auch nicht argumentiert werden, die Zulässigkeit der Verlustverrechnung verletze die in Art. 12 Abs. 4 StHG statuierte Freiheit, das monistische System zu wählen. e) In der vorliegend zu beurteilenden Konstellation, in welcher einerseits (interkantonal) die Verrechnung zwischen Betriebsgewinnen und -verlusten und andererseits die steuerartübergreifende innerkantonale Verrechnung von Grundstücksgewinn und Betriebsverlust möglich ist, spricht damit insgesamt wenig dagegen, bei der Wahl der Reihenfolge nicht auch nach der jüngst vom Bundesgericht

generell-abstrakt auf- gestellten Regelung vorzugehen. In erster Linie ist damit der Ausscheidungsverlust nach Möglichkeit durch den Kanton, in dessen Gebiet er resultiert, zu vermeiden (E. 7c/aa). Eine Ausnahme für die steuerartübergreifende Verlustverrechnung bei der Grundstückgewinnsteuer nach monistischem System lässt sich im interkantonalen Kontext nicht rechtfertigen. Die Gründe, die gegen eine solche Reihenfolge bei der Verlustverrechnung vorgebracht werden, überzeugen insgesamt nicht (E. 7d). f) Objektivmässiger Ursprungskanton der pro 2009 erwirtschafteten Betriebs- verluste aus Vermietung ist sowohl gewinnsteuerlich wie auch grundstückgewinnsteu- erlich der Kanton Zürich (E. 5b f.). Nach der zitierten Rechtsprechung des Bundesge- richts liegt es folglich primär an Zürich, der Entstehung etwaiger Ausscheidungs- 1 GR.2021.6

- 25 - verluste bei der Pflichtigen entgegenzuwirken. Dazu ist konkret die Rekursgegnerin mittels des hier hinreichend vorhandenen Verrechnungssubstrats in Form des (monis- tisch veranlagten) Grundstückgewinns zweifelsohne in der Lage. Sie darf folglich den objektmässig nach D ausgeschiedenen Betriebsverlust nicht vollständig an das Haupt- steuerdomizil zurückweisen (in diese Richtung gehend auch BGr, 6. Oktober 2020, 2C\_164/2020, E. 3.2, auch zum Folgenden). Tut sie dies dennoch, stellt dies ein Verstoß gegen das in Art. 127 Abs. 3 BV verankerte Verbot der interkantonalen Dop- pelbesteuerung dar. Bei der Verlustverrechnung hat die Rekursgegnerin folglich ge- mäss dem SSK-Kreisschreiben Nr. 27, Ziff. 3.2.1 i.V.m. 3.2.3 vorzugehen. Die ein- gangs beschriebene Zürcher Ausscheidungspraxis erweist sich damit in der vorliegenden Konstellation als gesetzeswidrig. Anders zu entscheiden widerspräche dem Prinzip, dass die Wahl des Systems der Grundstückgewinnbesteuerung (monis- tisch oder dualistisch) sich nach Massgabe von Art. 127 Abs. 3 BV nicht zuungunsten der übrigen Kantone und der steuerpflichtigen Person auswirken darf. Im zu beurtei- lenden interkantonalen Kontext ist es demnach unerheblich, dass der Kanton Zürich die (innerkantonale) steuerartübergreifende Verlustanrechnung bei der Grundstückge- winnsteuer an sich erst seit dem 1. Januar 2019 kennt (§ 224a StG; E. 1c). Die Pflichti- ge hat dennoch ein Recht auf die vorgängige steuerartübergreifende Verlustverrech- nung.

## **E. 8**

a) Im Ergebnis kann damit festgehalten werden, dass die Rekursgegnerin der Pflichtigen zu Unrecht die Anrechnung des (anteiligen) Betriebsverlusts verweiger- te (E. 7). Betreffend die Höhe des effektiv anrechenbaren Verlusts (total Fr. 613'012.-) führte die Rekursgegnerin für den Fall eines Unterliegens im Hauptstreitpunkt zunächst aus, die Zahlen in Ziff. 9 der Rekurschrift würden – mit Ausnahme derjenigen für die Steuern (total Fr. 45'800) – als richtig anerkannt. Strittig war damit insoweit nur noch die Position Steuern. Nachdem ihr die Zusammensetzung der Fr. 45'800.- telefonisch erklärt wurde, anerkannte sie mit Schreiben vom 28. Juni 2022 auch diese Zahl im Fal- le eines Unterliegens im Hauptstreitpunkt. Damit besteht keine Uneinigkeit betreffend die Höhe des an die Grundstückgewinnsteuer anzurechnenden Betriebsverlusts und es erübrigen sich diesbezüglich weitere Ausführungen. Dass der anrechenbare Verlust zu 57% (entspricht Fr. 347'927.-) dem Verkauf der Liegenschaft an der ...gasse XX bzw. diesem Grundstückgewinn zuzuweisen ist, ist ebenfalls unbestritten. Daraus ergibt sich folglich ein neuer Grundstückgewinn vor Steuern von Fr. 624'921.-. 1 GR.2021.6

- 26 - b) Von den Fr. 624'921.- sind wiederum die iterativ berechnete anteilige direk- te Bundessteuer (8.5% vom Grundstückgewinn; § 221 Abs. 2 StG; die Pflichtige hat mit Verzichtserklärung vom 20. Mai 2014 ausdrücklich auf eine anderweitige Geltendma-

chung verzichtet) sowie ebenfalls iterativ berechnete Grundstückgewinnsteuer zum Abzug zu bringen. Die Pflichtige beziffert dabei gemäss ihrer Berechnung die direkte Bundessteuer auf Fr. 38'100.- und die Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 134'600.-, woraus sich ein steuerpflichtiger Grundstückgewinn nach Verlustverrechnung von Fr. 452'221.- (Fr. 624'921.- ./ Fr. 38'100.- ./ Fr. 134'600.-) ergibt (E. 2c). Diese Berechnung konnte allerdings selbst mit grosszügiger Rundung der Beträge vom Steuerrekursgericht nicht annähernd in nachvollziehbarer Weise reproduziert werden (die konkrete Berechnungsweise wurde von der Pflichtigen nicht offengelegt), weshalb sie durch eine eigene Steuerberechnung zu ersetzen ist. Die Berechnung des Steuerrekursgerichts kommt zu einem tieferen Grundstückgewinn nach Verlustverrechnung, jedoch gleichzeitig zu einer höheren Grundstückgewinnsteuer. Im Ergebnis ist damit der Rekurs teilweise gutzuheissen und die Grundstückgewinnsteuer wie folgt festzusetzen: Fr. Gewinn 1 (vor Abzug des Betriebsverlusts u. Steuern) 972'848.- ./ anteiliger Betriebsverlust -347'927.- Gewinn 2 (nach Abzug Betriebsverlust) 624'921.- ./ Direkte Bundessteuer -37'200.- ./ Grundstückgewinnsteuer -149'700.- Steuerpflichtiger Grundstückgewinn 438'021.- Grundstückgewinnsteuer 149'700.- Besitzesdauer (2 bzw. 3 Jahre; keine Ermässigung) - Reine Grundstückgewinnsteuer 149'700.-

#### **E. 9**

Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Parteien anteilig aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Der vertretenen Rekurrentin ist sodann eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes von 24. Mai 1959/8. Juni 1997 sowie §§ 1 Abs. 1 und 8 Abs. 1 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 23. August 2010). 1 GR.2021.6  
- 27 -

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