

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00057 vom 13. Dezember 2015

ZH Verwaltungsgericht, 2015-12-13, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2017.00057](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2017.00057)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00057 du 13 décembre 2015

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00057 del 13 dicembre 2015

## Regeste

Grundstückgewinnsteuer | [Interkantonaler Sachverhalt; Ermittlung der Grundstückgewinnsteuer infolge Verkauf einer im Kanton Zürich gelegenen Kapitalanlageliegenschaft.] Nach dem monistischen System des Kantons Zürich werden keine Verluste bei der Ermittlung des steuerbaren Wertzuwachsge­winns berücksichtigt, wohl aber der Verkehrswert von vor 20 Jahren (E. 2.1). Bei einem interkantonalen Sachverhalt muss der Grundstückskanton gestützt auf die Kollisionsregeln einen Betriebsverlust, den eine interkantonale Unternehmung erleidet, auf den ihn objektmässig zustehenden Wertzuwachsge­win­n anrechnen (E. 2.2). Zwecks Herbeiführung vergleichbarer Verhältnisse werden die steuerbaren und steuerfreien Wertzuwachsge­winne in vollem Umfang in die Steuerauscheidung einbezogen. Nach der Verlustverteilung und -verrechnung wird der noch verbleibende (Grundstück-)Gewinn dem Grundstückskanton zur alleinigen Besteuerung zugewiesen (E. 4.2). Der Kanton Zürich darf der nach seinem Grundstückgewinnsteuerrecht ermittelte "steuerbare Wertzuwachsge­win­n" nur begrenzt bis zu dem ihm zugewiesenen Betrag besteuern. Das Doppelbesteuerungsrecht greift hier in die kantonale Steuerhoheit ein (E. 4.3ff.). Keine Herabsetzung der vorinstanzlichen Gerichtsgebühr (E. 5). Abweisung der Beschwerde.

## Erwägungen

### E. 2

) an die J AG zu einem Preis von Fr. .... Infolge dieser Verkäufe auferlegte die Kommission für Grundsteuern der Stadt F der A S.A am 9. Juli 2015 eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. ..., wobei sie den durch die Steuerbehörden des Kantons D ausgeschiedenen Grundstückgewinn von Fr. ... zugrunde legte. Die hiergegen von der Pflichtigen erhobene Einsprache wurde am 23. Februar 2016 abgewiesen. II. Mit Entscheid vom 29. März 2017 wies das Steuerrekursgericht den Rekurs der Pflichtigen ab. III. Dagegen liess die Pflichtige dem Verwaltungsgericht mit Beschwerde vom 15. Mai 2017 beantragen, der Entscheid des Steuerrekursgerichts sei aufzuheben und sie sei mit einem Grundstückgewinn von Fr. ... und somit mit einer Grundstückgewinnsteuer von Fr. ... zu veranlagern. Eventualiter sei der ausserkantonale Betriebsverlust proportional auf den steuerbaren und nicht-steuerbaren Wertzuwachsge­win­n zu verlegen, sodass ein Grundstückgewinn von Fr. ... und eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. ... resultiere. Die bereits bezahlte Grundstückgewinnsteuer sei der Pflichtigen unter entsprechender Verzinsung zurückzuerstatten. Zudem verlangte sie die Zusprechung einer Parteientschädigung. Sollte die Pflichtige nicht vollumfänglich obsiegen, beantragt die Pflichtige eine tiefere Ansetzung der Gerichtskosten über Fr. ... vor Steuerrekursgericht des Kantons Zürich. Während die Vorinstanz auf Vernehmlassung verzichtete, schloss die Beschwerdegegnerin auf

Abweisung der Beschwerde, soweit darauf eingetreten werden könne. Die Kammer erwägt: 1. Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht in Grundsteuersachen können laut § 213 in Verbindung mit § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Das Verwaltungsgericht hat sich infolgedessen auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das vom Steuerrekursgericht in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen der Rekursinstanz zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d. h. auf Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch (RB 1999 Nr. 147).

### **E. 2.1**

Im Kanton Zürich wird die Grundstückgewinnsteuer nach § 216 Abs. 1 StG von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Steuerpflichtig für diese kommunale Steuer (§ 205 StG) ist nach § 217 StG der Veräusserer. Grundstücksgewinn ist gemäss § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten übersteigt. Nach der gesetzlichen Regelung werden alle Gewinne – mit Ausnahme der wieder eingebrachten Abschreibungen – aus der Veräusserung von Grundstücken der als Objektsteuer ausgestalteten Grundstückgewinnsteuer unterworfen, und zwar unabhängig davon, ob das veräusserte Grundstück zum Privat- oder Geschäftsvermögen des Veräusserers gehört (sog. monistisches System; vgl. hierzu Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, VB zu §§ 216–226a N. 5). Liegt die massgebende Handänderung mehr als zwanzig Jahre zurück, darf die steuerpflichtige Person als Gesteungskosten den Verkehrswert des Grundstücks vor zwanzig Jahren (§ 220 Abs. 2 StG). Die Verrechnung von Geschäftsverlusten mit dem Grundstücksgewinn ist dem Wesen der Grundstückgewinnsteuer zürcherischer Ausprägung grundsätzlich fremd (BGE 139 II 373 E. 3.5). Ausgenommen von dieser einheitlichen Besteuerung ist im Zürcher System der Buchgewinn (Differenz zwischen Anlagekosten und tieferem Buchwert). Diese wieder eingebrachten Abschreibungen unterliegen der Gewinnsteuer (§ 64 Abs. 3 StG). Der steuerbare Reingewinn setzt sich zusammen aus dem Saldo der Erfolgsrechnung unter Berücksichtigung des Salvovortrags des Vorjahrs (§ 64 Abs. 1 Ziff. 1 StG). Vom Reingewinn der Steuerperiode können Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten (§ 70 Abs. 1 StG).

### **E. 2.2.1**

Gemäss Art. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) sind die Kantone souverän, soweit ihre Souveränität nicht durch die Bundesverfassung beschränkt ist. Die in Art. 47 Abs. 2 BV verankerte Finanzautonomie umschliesst namentlich die Befugnis zur Steuererhebung und zur Bestimmung von Art und Umfang der kantonalen Abgaben in den Schranken von Art. 129 und Art. 134 BV (vgl. BGE 133 I 206 E. 5 mit Hinweisen und auch zum Folgenden). Die Kantone sind daher grundsätzlich frei, ihre Steuerordnung zu gestalten. Sie sind aber verpflichtet, das übergeordnete Bundesrecht – im Bereich der

direkten Steuern von Einkommen und Vermögen namentlich das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) – zu beachten. Nach Art. 12 Abs. 1 und 4 StHG sind die Kantone nicht verpflichtet, auf Gewinnen des Geschäftsvermögens eine Grundstückgewinnsteuer zu erheben. Es steht ihnen damit frei, ob sie die Kapitalgewinne auf Liegenschaften des Geschäftsvermögens nach dem dualistischen System mit der allgemeinen Einkommens- oder Gewinnsteuer erfassen wollen oder ob sie diese nach dem monistischen System wie bei privaten Grundstücksgewinnen der besonderen Grundstückgewinnsteuer unterwerfen (Bernhard Zwahlen/Natalie Nyfenegger in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 3. A., Basel 2017, Art. 12 StHG N. 3 ff.). In Kantonen, die dem monistischen System folgen und damit auch geschäftliche Gewinne der Grundstückgewinnsteuer unterstellen, ist eine Verlustverrechnung im Allgemeinen nicht vorgesehen. Die zürcherische Regelung ist daher harmonisierungsrechtlich nicht zu beanstanden, soweit ein rein innerkantonaler Sachverhalt zu beurteilen ist (BGr, 7. Oktober 2011, 2C\_747/2010, E. 5 und 6, bestätigt in BGE 139 II 373 E. 3.5).

### **E. 2.2.2**

Liegt hingegen ein interkantonaler Sachverhalt vor, sind die Regeln des interkantonalen Steuerrechts zu beachten. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts liegt eine gegen Art. 127 Abs. 3 BV verstossende Doppelbesteuerung vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, zu deren Erhebung ein anderer Kanton zuständig wäre (virtuelle Doppelbesteuerung). Ausserdem hat das Bundesgericht aus dem verfassungsmässigen Verbot der Doppelbesteuerung abgeleitet, ein Kanton dürfe einen Steuerpflichtigen nicht deshalb stärker belasten, weil er nicht im vollen Umfang seiner Steuerhoheit unterstehe, sondern zufolge seiner territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig sei (Schlechterstellungsverbot; vgl. zum Ganzen BGE 125 I 54 E. 1b; BGE 125 I 458 E. 2a). Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung muss der Grundstückskanton – mit Rücksicht auf das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) und das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV; BGE 137 I 145 E. 4.3) – einen Betriebsverlust, den eine interkantonale Unternehmung (einschliesslich Versicherungs- und Immobiliengesellschaften) bzw. ein Liegenschaftenhändler oder ein Generalbauunternehmen im Sitzkanton und/oder in einem Betriebsstättkantone erleidet, auf den ihm objektmässig zustehenden Wertzuwachsgeinn aus der Veräusserung von Betriebsliegenschaften anrechnen (BGE 140 I 114 E. 2.3.2 m. w. H.; 138 I 297 E. 4.2; 137 I 145 E. 4.2; 131 I 249 E. 4, E. 5.3, E. 6.3). Das Bundesgericht hat diese Regel zur Vermeidung von sog. Ausscheidungsverlusten – mit Bezugnahme auf das Schlechterstellungsverbot bzw. den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – mehrfach bestätigt und sowohl auf Liegenschaften im Privatvermögen (BGE 131 I 285 E. 4.1) als auch auf Kapitalanlageliegenschaften einer Unternehmung ausgedehnt (BGE 132 I 220 E. 5).

### **E. 2.2.3**

Ein interkantonales Unternehmen liegt dann vor, wenn ein Unternehmen ausserhalb seines Sitzkantons bzw. Hauptsteuerdomizils, d. h. mindestens in einem anderen Kanton als dem Sitzkanton, eine Betriebsstätte unterhält. Der Unterhalt einer Betriebsstätte führt dabei im entsprechenden Kanton zu einer Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit (Art. 21 Abs. 1 lit. b StHG; Hannes Teuscher/Frank Lobsiger in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011, § 30 N. 5 mit weiteren Hinweisen).

### **E. 3.1**

Die Pflichtige ist eine Aktiengesellschaft mit Sitz in C, Kanton D und – zumindest im Jahr 2012 – mit Betriebsstätten im Kanton K und im Kanton Zürich sowie mit Kapitalanlageliegenschaften im Kanton Zürich. Sie stellt mithin steuerrechtlich ein interkantonales Unternehmen dar. Am 21. Juni 2012 verkaufte die Pflichtige ihre Kapitalanlageliegenschaften in F/ZH für Fr. .... Unbestritten ist, dass sich der für die Grundstückgewinnsteuer relevante Wertzuwachsgegninn nach zürcherischem Grundstückgewinnsteuerrecht – gestützt auf den Verkehrswert vor 20 Jahren, dem Verlust aus dem Verkauf des G-Areals 2 und weiteren Anlagekosten – auf Fr. .... beläuft. Unter Berücksichtigung von Vorjahresverlusten in der Höhe von Fr. .... betrug der Reingewinn der Pflichtigen laut definitiver Veranlagung für die Steuerperiode 2012 des Kantons D Fr. .... In seiner Steuerauscheidung wies der Kanton D diesen Betrag dem Kanton Zürich zur Besteuerung zu. In der Folge reduzierte die Beschwerdegegnerin den im Kanton Zürich steuerbare Grundstückgewinn auf Fr. .... und berechnete davon ausgehend die Grundstückgewinnsteuer. Daran hielt die Beschwerdegegnerin auch in ihrem Einspracheentscheid fest; andernorts vollumfänglich verrechnete ausserkantonale Betriebsverluste seien im Kanton Zürich und damit in der Stadt F nicht zusätzlich zu berücksichtigen. Die Vorinstanz bestätigte diese Auffassung gestützt auf BGE 140 I 114. Der Liegenschaftskanton sei interkantonally verpflichtet, den Betriebsverlust auf den Wertzuwachsgegninn anzurechnen. Die Verrechnung mit dem tatsächlich erzielten gesamten Wertzuwachsgegninn im Sitzkanton gelte als erfolgt, auch wenn dieser Wertzuwachsgegninn aufgrund der Anrechnung des Verkehrswerts vor 20 Jahren im Liegenschaftskanton nur teilweise oder gar nicht besteuert werde.

### **E. 3.2**

Die Pflichtige macht geltend, dass der Wertzuwachsgegninn in drei Komponenten unterteilt werden könne: den Wertzuwachsgegninn der letzten 20 Jahre ("steuerbarer Wertzuwachsgegninn"; hier Fr. .... den Wertzuwachsgegninn zwischen dem ursprünglichen Erwerbspreis und dem Verkehrswert vor 20 Jahren ("steuerfreier Wertzuwachsgegninn"; hier Fr. ...) sowie handelsrechtlich getätigte Abschreibungen auf der Liegenschaft ("wiedereingebrachte Abschreibungen"; liegen hier nicht vor). Die Verluste dürften lediglich vom steuerbaren Wertzuwachsgegninn in Abzug gebracht werden. Die von der Beschwerdegegnerin und der Vorinstanz führten dazu, dass die Verluste unrechtmässigerweise mit dem steuerfreien Wertzuwachsgegninn, einem steuerfreien Sperrbetrag, verrechnet würden. Das Bundesgericht habe in BGE 140 I 114 lediglich entschieden, dass beim Aufeinandertreffen von monistischem und dualistischem System in der interkantonalen Steuerauscheidung die steuerbaren und steuerfreien Wertzuwachsgegninne aus dem Grundstückverkauf im Kanton Zürich einzubeziehen seien. Der Kanton Zürich habe die ausserkantonalen Betriebsverluste mitzutragen und die steuerfreien Wertzuwachsgegninne müssten (nur, aber immerhin)

doppelbesteuerungsrechtlich zurücktreten, sodass der Kanton L mit Blick auf den zürcherischen Grundstücksgewinn korrekterweise Verluste an den Kanton Zürich zugeteilt habe. Das Bundesgericht habe jedoch die Frage nicht entschieden, wie der ausserkantonale Betriebsverlust intern-rechtlich im Belegenheitskanton zu behandeln sei, namentlich wenn sowohl ein steuerfreier als auch ein steuerbarer Wertzuwachsgegninn bestehe.

#### **E. 4.1**

Bei der Steuerausscheidung wird von jedem der beteiligten Kantone das nach seinem kantonalen Steuerrecht ermittelte steuerbare Steuersubstrat im Rahmen der aufgrund der Zuteilungsnormen ermittelten Besteuerungsbefugnis auf die verschiedenen Steuerhoheiten verteilt. Für die Ermittlung des Steuersubstrats gilt somit kantonales Recht, während die Verteilung nach den vom Bundesgericht in Konkretisierung von Art. 127 Abs. 3 BV geprägten Zuteilungsnormen und Ausscheidungsregeln erfolgt (vgl. Peter Mäusli, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011, § 22 N. 1).

#### **E. 4.2**

Da das monistische System des Kantons Zürich im vorliegenden Fall auf das dualistische System des Kantons D trifft, müssen gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung zwecks Herbeiführung vergleichbarer Verhältnisse alle Wertzuwachsgegninne in vollem Umfang in die Steuerausscheidung einbezogen werden (BGE 140 I 114 E. 2.1). Dies gilt nicht nur für die Kantone mit dualistischem System (wie in BGE 140 I 114 [Kanton L]), sondern auch für Kantone mit monistischem System wie Zürich (vgl. BGE 139 II 373 E. 4.3). Würde der Kanton Zürich nicht das gesamte im Kanton Zürich zur Verfügung stehende Nettoeinkommen bzw. alle Grundstücksgewinne (Wertzuwachsgegninne) für die Verlustverrechnung im Rahmen der Steuerausscheidung berücksichtigen, würde er laut Bundesgericht das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung im Sinn von Art. 127 Abs. 3 BV verletzen (BGE 139 II 373 E. 4.3). Gleichermassen gestützt auf Art. 127 Abs. 3 BV ist der Kanton Zürich verpflichtet, einen Betriebsverlust auf den ihm objektiv zustehenden Wertzuwachsgegninn aus der Veräusserung von Liegenschaften anzurechnen (vgl. E. 2.2.2). Das Doppelbesteuerungsrecht greift hier in die kantonale Steuerhoheit ein (BGE 131 I 249 E. 6.4). Nach zürcherischem Grundstücksgewinnsteuerrecht betrug der ganze Wertzuwachsgegninn aus dem Verkauf der Kapitalanlageliegenschaften im Kanton Zürich laut eigener Deklaration der Pflichtigen Fr. .... Gestützt auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung ist dieses nach kantonalem Recht ermittelte Steuersubstrat in die Steuerausscheidung einzubeziehen und sind mit diesem Steuersubstrat allfällige Betriebsverluste zu verrechnen. Der Kanton D verrechnete den Verlust aus der Geschäftstätigkeit der Pflichtigen von Fr. ... sowie Vorjahresverluste in der Höhe von Fr. ... mit dem Wertzuwachsgegninn im Kanton Zürich, sodass ein steuerbarer Reingewinn von Fr. ... resultierte. Erst dieser nach Verlustanrechnung noch verbleibende (Grundstück-)Gewinn ist dem Kanton Zürich zur alleinigen Besteuerung zuzuweisen (vgl. E. 2.2.2; BGE 140 I 114 E. 3.3.3). Die interkantonale Steuerausscheidung aus Sicht des Kantons Zürich, d. h. mit einer "monistischen Brille" betrachtet, entspricht der vom Kanton D vorgenommenen Steuerausscheidung, was auch im Sinn der Vermeidung von Ausscheidungsverlusten ist.

#### **E. 4.3**

Das Doppelbesteuerungsrecht (d. h. die Rechtsprechung des Bundesgerichts zu Art. 127 Abs. 3 BV) bildet ausschliesslich Kollisionsrecht. Es wirkt bloss negativ, indem es die Steuerhoheit der Kantone einschränkt. Will ein Kanton eine ihm aufgrund der Rechtsprechung zum Doppelsteuerungsverbot zustehende Besteuerungsbefugnis ausschöpfen, bedarf es einer entsprechenden gesetzlichen Grundlage im kantonalen Recht (Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. A., Bern 2015, § 1 III.). Nach dem Gesagten steht dem Kanton Zürich gestützt auf das Kollisionsrecht die Befugnis zu, den Wertzuwachsge Gewinn bis zu einer Höhe von Fr. ... zu besteuern. In diesem Betrag sind die Verluste bereits berücksichtigt, weshalb eine nochmalige Verrechnung derselben Verluste von diesem dem Kanton Zürich zugeteilten Steuersubstrat von vornherein nicht in Betracht kommt. Zu prüfen ist noch, ob der Kanton Zürich seine Besteuerungsbefugnis ausschöpft.

#### **E. 4.4**

Im Kanton Zürich existiert eine gesetzliche Grundlage, die es erlaubt, auf allen Grundstückgewinnen, ungeachtet dessen, ob es sich um Privat- oder Geschäftsvermögen handelt, die Grundstückgewinnsteuer zu erheben (§ 216 Abs. 1 StG). Die zürcherische Grundstückgewinnsteuer ist dabei als Objektsteuer ausgestaltet, die als Spezialeinkommenssteuer getrennt vom übrigen Einkommen bzw. Gewinn erhoben wird. In § 216 ff. StG ist die Loslösung der Grundstückgewinnsteuer aus der allgemeinen Einkommens- bzw. Gewinnsteuer weitgehend oder vollständig durchgeführt, indem der realisierte Wertzuwachs in verobjektivierter oder "formalisierter" Weise als Unterschiedsbetrag zwischen den Anlagekosten und dem Erlös des veräusserten Grundstücks ermittelt wird, ohne dass es auf die Person des Steuerpflichtigen ankäme (vgl. BGr, 7. Oktober 2011, 2C\_747/2010, E. 6.1). Massgeblich ist allein der auf der Liegenschaft erzielte Mehrwert, ohne Rücksicht auf die gesamte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person (BGE 143 II 382 E. 2.3.2). Grundstückgewinn ist der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten übersteigt (§ 219 Abs. 1 StG). Als Erwerbspreis gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers. Liegt die massgebende Handänderung mehr als zwanzig Jahre zurück, darf der Steuerpflichtige den Verkehrswert des Grundstücks vor zwanzig Jahren in Anrechnung bringen (§ 220 Abs. 1 und 2 StG). Wie bereits erwähnt, ist die Ermittlung des für die Grundstückgewinnsteuer relevanten Wertzuwachsge Gewinns nach zürcherischem Grundstückgewinnsteuerrecht (§§ 205ff. StG) unbestritten. Er beläuft sich unter Berücksichtigung des Verkehrswerts vor 20 Jahren (§ 220 Abs. 2 StG), des Verlusts aus dem Verkauf des G-Areals 2 und weiterer Anlagekosten auf Fr. .... In dieser Höhe ist der Grundstückgewinn gestützt auf das StG des Kantons Zürich – ungeachtet der wirtschaftlichen Situation der steuerpflichtigen Person und damit allfälliger Verluste – zu besteuern. Angesichts des auf das StG abgestützten Besteuerungsanspruchs des Kantons Zürich ist nicht ersichtlich, inwiefern die Vorinstanz und die Beschwerdegegnerin verkannt haben sollten, dass es sich bei den Regeln über die interkantonale Steuerausscheidung um reine Zuweisungsnormen handelt.

#### **E. 4.5**

Somit kann festgehalten werden, dass der Kanton Zürich seinen Besteuerungsanspruch nicht voll ausschöpft, indem er etwa auf den Verkehrswert vor 20 Jahren abstellt. Nichtsdestotrotz übersteigt der gestützt auf die einschlägigen Normen ermittelte "steuerbare Wertzuwachsge Gewinn" den Betrag, der dem Kanton Zürich zur Besteuerung zugewiesen

wurde. Infolge der gestützt auf Art. 127 Abs. 3 BV vorgenommenen Steuerauscheidung ist der zu besteuerte Wertzuwachsgegninn auf Fr. ... begrenzt. Im Unterschied zum Kanton Basel-Landschaft, auf dessen § 79 Abs. 3 StG/BL sich die Pflichtige beruft, kennt das zürcherische Grundstückgegninnsteuerrecht (noch) keinen Verlustabzug bei der Grundstückgegninnsteuer (vgl. E. 4.4). Demzufolge ist im StG/ZH nicht vorgesehen, dass Verluste lediglich mit dem steuerbaren Wertzuwachsgegninn zu verrechnen sind. Dies kann auch nicht aus § 220 Abs. 2 StG abgeleitet werden. Der Grund, dass die steuerpflichtige Person den Verkehrswert vor 20 Jahren anstelle des effektiven Erwerbspreises zur Anrechnung bringen kann, liegt darin, dass es nach einer Zeitdauer von über 20 Jahren häufig schwierig ist, den effektiven Erwerbspreis und mehr als 20 Jahre zurückliegende Aufwendungen noch urkundenmässig festzustellen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 220 StG N. 113). Es handelt sich also um eine Regelung der Praktikabilität halber, wofür der historische Gesetzgeber eine Bemessungslücke in Kauf nahm. Auch wenn sich die Berücksichtigung des Verkehrswerts vor 20 Jahren meistens zugunsten der steuerpflichtigen Person auswirkt, liegt der Sinn und Zweck der Bestimmung nicht in der Gewährung eines unbedingten "steuerfreien Sperrbetrages".

#### **E. 4.6**

Schliesslich liegt auch keine Verletzung des Schlechterstellungsverbots vor. Der Kanton Zürich als Liegenschaftskanton belastet die Pflichtige nicht stärker als ein innerkantonales Unternehmen. Ein innerkantonales Unternehmen müsste gar auf einem Wertzuwachsgegninn von Fr. ... Grundstückgegninnsteuern entrichten. Dass ein innerkantonales Unternehmen mangels Verrechnungsmöglichkeit mit der Grundstückgegninnsteuer den Betriebsverlust im Kanton Zürich vortragen könnte, während der Verlust im Kanton D wegen des dualistischen Systems bereits als verrechnet gilt, ist Folge der unterschiedlichen Systeme und deren Gewinnermittlungsregeln (vgl. dazu BGr, 26. Januar 2018, 2C\_230/2017). Im Übrigen hat der Kantonsrat des Kantons Zürich am 23. Oktober 2017 eine Änderung des Steuergesetzes beschlossen, wonach Geschäftsverluste, "die bei der Einkommens- oder Gegninnsteuer in der massgebenden Steuerperiode nicht verrechnet werden" können, "vom steuerbaren Grundstückgegninn abgezogen werden" können (§ 224 Abs. 1 n-StG). Abs. 2 derselben Bestimmung sieht vor, dass ein Abzug gemäss Abs. 1 ausgeschlossen ist, "soweit der Grundstückgegninn aufgrund der Anwendung von § 220 Abs. 2 nicht besteuert wird". Demnach wird – sollte die Bestimmung in Kraft treten – auch eine innerkantonale Unternehmung einen Geschäftsverlust nur so weit geltend machen können, als er den Wertzuwachsgegninn für die Zeit zwischen dem Erwerb der Liegenschaft und dem Zeitpunkt vor 20 Jahren übersteigt (vgl. Geschäfts-Nr. ...., Weisung des Regierungsrats vom 17. Dezember 2014, S. 13 und 17 f.). Gegen den Beschluss ist das Referendum zustande gekommen (Medienmitteilung der Direktion der Justiz und des Innern des Kanton Zürich vom 2. März 2018).

#### **E. 4.7**

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass zwecks Herbeiführung vergleichbarer Verhältnisse und Vermeidung von Ausscheidungsverlusten auch aus Sicht eines monistischen Kantons alle Wertzuwachsgegninne in die Steuerauscheidung einzubeziehen sind. Gestützt hierauf werden die Verluste verteilt und verrechnet. In einer zweiten Phase kann der Grundstückskanton den verbleibenden Grundstückgegninn beanspruchen. Die Gewinnermittlung bei der Grundstückgegninnsteuer folgt im Kanton Zürich anderen Regeln, so berücksichtigt sie keine Verluste, wohl aber den Verkehrswert vor 20 Jahren. Dafür, dass

Verluste nur mit dem steuerbaren Wertzuwachsgegninn verrechnet werden dürften, besteht daher keine gesetzliche Grundlage. Ein solcher Anspruch kann auch nicht aus § 220 Abs. 2 StG oder dem Schlechterstellungsverbot abgeleitet werden. Ebenso wenig kommt eine proportionale Verlegung des Verlusts, wie sie die Pflichtige in ihrem Eventualantrag beantragt, in Betracht. Folglich ist der vorinstanzliche Entscheid zu bestätigen, dass im interkantonalen Verhältnis der Verkehrswert vor 20 Jahren bei der Verlustverrechnung zurückzutreten hat (vgl. BGE 140 I 114 E. 3.3.3). Aus denselben Gründen beläuft sich der verrechenbare Vorjahresverlust – entgegen der Auffassung der Pflichtigen – nicht auf Fr. ..., wie ihn die Pflichtige aus zwei Grundstückverkäufen im Kanton Zürich im Jahr 2008 und deren Veranlagungen ableiten möchte. Ausserdem existierte für die Grundstückgegninnsteuer im Kanton Zürich keine Möglichkeit des Verlustvortrags (vgl. § 70 StG) und könnte ein allfälliger Restverlust, d. h. ein im Rahmen der Berechnung der Grundstückgegninnsteuer nicht vollumfänglich konsumierter Verlustvortrag, nicht auf die Gegninnsteuer zurückübertragen werden (vgl. BGr, 26. Januar 2018, 2C\_230/2017, E. 2.4).

### **E. 5.1**

Für den Fall, dass sie vor Verwaltungsgericht nicht vollumfänglich obsiegte, beantragt die Pflichtige die Herabsetzung der vorinstanzlichen Gerichtsgebühr von Fr. ... auf maximal Fr. .... Das Urteil des Steuerrekursgerichts umfasse lediglich zehn Seiten, stütze sich hauptsächlich auf BGE 140 I 114 und könne mit einem summarischen Urteil verglichen werden.

### **E. 5.2**

Gemäss § 150b Abs. 1 StG bemisst sich die Gerichtsgebühr im Rekursverfahren grundsätzlich nach dem Zeitaufwand des Steuerrekursgerichts, nach der Schwierigkeit des Falls und – bei Verfahren mit einem bestimmaren Streitwert – nach dem Streitwert oder dem tatsächlichen Streitinteresse. Gemäss Abs. 2 derselben Bestimmung beträgt die Gerichtsgebühr in der Regel Fr. 500.- bis Fr. 50'000.-. Näheres über die Gebührenhöhe im Verfahren vor Steuerrekursgericht regelt die Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 23. August 2010 (GebV VGr), welche für Verfahren mit einem Streitwert von über Fr. 1'000'000.- einen Gebührenrahmen von Fr. 20'000.- bis Fr. 50'000.- vorsieht. Die vorinstanzliche Gebührenssetzung liegt beim hier gegebenen Streitwert von Fr. ... jedenfalls innerhalb des von der GebV VGr vorgegebenen Rahmens. Der angefochtene Entscheid enthält die gesetzlichen Grundlagen und die bundesgerichtliche Rechtsprechung zu den hier interessierenden Fragen und beurteilt das Begehren der Pflichtigen materiell. Eine Herabsetzung der Gerichtsgebühr wegen bloss formeller Verfahrenserledigung oder summarischer Begründung (wie z. B. in einem Steuersicherstellungsverfahren, BGr, 16. Januar 2012, 2C\_603/2012, E. 3.5) ist daher nicht angezeigt. Die Höhe der vorinstanzlichen Gerichtsgebühr ist damit nicht zu beanstanden und entspricht im Übrigen dem Äquivalenzprinzip (vgl. BGr, 13. Dezember 2015, 2C\_717/2015, E. 7.3).

### **E. 6**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 Satz 2 StG) und steht ihr keine Parteientschädigung zu (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 in Verbindung mit § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

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