

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00152 vom 18. Dezember 2019

ZH Verwaltungsgericht, 2019-12-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2017.00152

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00152 du 18 décembre 2019

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2017.00152 del 18 dicembre 2019

Regeste

Grundstückgewinnsteuer (Revision) | [Umstritten ist, ob eine unzulässige interkantonale Doppelbesteuerung vorliegt und ob im Fall einer offensichtlichen interkantonalen Doppelbesteuerung, wie in Rechtsprechung und Literatur postuliert wird, gestützt auf Art. 127 Abs. 3 BV eine Revision zuzulassen ist.] Die Pflichtige ist eine ausserkantonale Liegenschaftenhändlerin und hat eine Kapitalanlageliegenschaft im Kanton Zürich verkauft. Als solche stand ihr das Wahlrecht zu, den Steueraufwand bei der Grundstückgewinnsteuer als Aufwendung geltend zu machen. Sie hat diesen der Erfolgsrechnung belastet. In der Folge wurde dem Kanton Zürich der gesamte Reingewinn zur Besteuerung ausgeschieden. Die Pflichtige beantragt revisionsweise die Herabsetzung des rechtskräftig veranlagten Grundstückgewinns aufgrund des Vorliegens einer interkantonalen Doppelbesteuerung (E. 3.1). Ob gestützt auf Art. 127 Abs. 3 BV ein Revisionsgrund anzunehmen ist, muss nicht abschliessend beurteilt werden. Das Vorliegen einer interkantonalen Doppelbesteuerung ist vorliegend umstritten. Es kann somit nicht die Rede von einer offensichtlichen interkantonalen Doppelsteuerung sein. Soweit den Parteien zur Klärung der umstrittenen interkantonalen Doppelbesteuerung die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegen die Steuereinschätzung des letztentscheidenden Kantons an das Bundesgericht (ordentliches Rechtsmittel) offensteht, erscheint es zumindest in umstrittenen Fällen angezeigt, zuerst den Instanzenzug an das Bundesgericht zu durchlaufen und kein direkter Revisionsgrund zuzulassen (E. 4.2). Es stehen einzig im Kanton Zürich angefallene Verluste zur Diskussion, weshalb ein rein innerkantonaler Sachverhalt vorliegt und die bundesrechtlichen Regeln zur Vermeidung einer interkantonalen Doppelbesteuerung nicht zur Anwendung gelangen (E. 4.4). Gegenstand des Revisionsverfahrens kann nur sein, wofür überhaupt ein Revisionsgrund besteht; alle weiteren Elemente der revisionsbetroffenen Verfügung bleiben in Rechtskraft. Eine Veranlagung kann daher nur insoweit geändert werden, als dass ein Revisionsgrund vorliegt (E. 4.4). Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2017.00152 Urteil der 2. Kammer vom 18. Dezember 2019 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiberin Linda Rindlisbacher. In Sachen A AG, vertreten durch LL.M. B, Beschwerdeführerin, gegen Stadt C, vertreten durch die Kommission für Grundsteuern, Beschwerdegegnerin, betreffend Grundstückgewinnsteuer (Revision), hat sich ergeben: I. A. Die A AG (nachfolgend die Pflichtige) mit statutarischem und steuerrechtlichem (Haupt-)Sitz in D (Kanton E) veräusserte am

11. Januar 2012 die Liegenschaften Kat.-Nrn. 01, 02 und 03 an der F-Strasse 04–05 in C für insgesamt Fr. ... an die G AG. Mit Veranlagungsentscheid vom 4. Oktober 2012 auferlegte ihr die Kommission für Grundsteuern der Stadt C zufolge dieser Handänderung eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. ... bei einem steuerbaren Gewinn von Fr. Bei den Anlagekosten rechnete die Grundsteuerkommission ausserkantonale Vorjahresverluste von Fr. ... an. Mit Verfügung vom 29. März 2016 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons E für die Steuerperiode 1. Januar 2012 bis 31. Dezember 2012 die Pflichtige – nach Verrechnung von Vorjahresverlusten in Höhe von Fr. ... – mit einem steuerbaren Reingewinn von Fr. ..., welchen sie in der interkantonalen Steuerauscheidung vollumfänglich dem Kanton Zürich zur Besteuerung zuwies. B. Mit Revisionsgesuch vom 20. April 2016 beantragte die Pflichtige, den rechtskräftig veranlagten Grundstückgewinn von Fr. ... um Fr. ... auf Fr. ... zu reduzieren, entsprechend dem im Kanton E veranlagten Gesamtgewinn. Mit Revisionsbeschluss vom 25. Mai 2016 wies die Grundsteuerkommission der Stadt C das Revisionsgesuch ab. C. Die hiergegen von der Pflichtigen erhobene Einsprache wies die Grundsteuerkommission der Stadt C am 9. August 2016 ab. II. Mit Entscheid vom 14. November 2017 hiess das Steuerrekursgericht den Rekurs der Pflichtigen teilweise gut und setzte die im Veranlagungsentscheid vom 4. Oktober 2012 festgesetzte Grundstückgewinnsteuer von Fr. ... auf Fr. ... herab. III. Mit Beschwerde vom 20. Dezember 2017 beantragte die Pflichtige die Aufhebung des Entscheids des Steuerrekursgerichts vom 14. November 2017, soweit er sich auf die materielle Frage der interkantonalen Verlustübernahme bei der Grundstückgewinnsteuerveranlagung beziehe, und sie sei unter Berücksichtigung des bereinigten Steueraufwandes mit einem Grundstückgewinn von Fr. ... und somit mit einer Grundstückgewinnsteuer von Fr. ... zu veranlagern. Eventualiter sei die Sache zur Ergänzung der Sachverhaltsfeststellung und materieller Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. Während die Vorinstanz auf Vernehmlassung verzichtete, schloss die Beschwerdegegnerin auf Abweisung der Beschwerde, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen. 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.

E. 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.

E. 2.1.1

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 Grundstückgewinnen 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.). Das Grundstückgewinnsteuerrecht des Kantons Zürich, das dem monistischen System folgt und damit auch geschäftliche Gewinne der Grundstückgewinnsteuer unterstellt, kannte bis Ende 2018 keine Verlustverrechnungsmöglichkeit (vgl. BGE 145 II 206 E. 2.1). Diese ehemalige zürcherische Regelung, war – nach Bundesgericht – harmonisierungsrechtlich nicht zu beanstanden, soweit ein rein innerkantonaler Sachverhalt zu beurteilen war (BGr, 7. Oktober 2011, 2C_747/2010, E. 5 und 6, bestätigt in BGE 139 II 373 E. 3.5). 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 Betriebsstättekanton erleidet, auf den ihm objektmässig zustehenden Wertzuwachsgegninn 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. 2.1.2

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. Grundstückgewinn 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). Verluste auf Grundstücken des Geschäftsvermögens (ausgenommen solche bei parzellenweiser Veräusserung im Sinn von § 224 Abs. 3 StG) und übrige Geschäftsverluste konnten bis Ende 2018 gestützt auf das kantonale Recht (zu interkantonalen Sachverhalten vgl. E. 2.1.1) nicht mit den der Grundstückgewinnsteuer unterworfenen Gewinnen auf Geschäftsgrundstücken verrechnet werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 224 N. 24 ff.). Seit der Gesetzesänderung, die am 1. Januar 2019 in Kraft trat, können Verluste, welche bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer in der massgebenden Steuerperiode nicht verrechnet werden konnten, neu vom steuerbaren Grundstücksgewinn abgezogen werden (§ 224a Abs. 1 StG).

E. 2.2

Nach § 155 Abs. 1 lit. a und b StG kann ein rechtskräftiger Entscheid auf Antrag oder von Amtes wegen zugunsten des Steuerpflichtigen revidiert werden, wenn erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden (lit. a), oder wenn die erkennende Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat (lit. b), oder wenn ein Verbrechen oder ein Vergehen den Entscheid beeinflusst hat (lit. c). Das besonders streng ausgebildete abgaberechtliche Legalitätsprinzip (Art. 127 Abs. 1 BV; BGE 142 II 182 E. 2.2.1) lässt weder aussergesetzliche noch übergesetzliche Revisionsgründe zu (vgl. BGr, 19. Juni 2017, 2C_487/2017, E. 3.1; BGr, 5. Dezember 2016, 2C_1075/2016 und 2C_1076/2016, E. 3.4).

E. 3.1

Die Pflichtige ist eine Aktiengesellschaft mit Sitz in D (Kanton E) mit Kapitalanlageliegenschaften im Kanton Zürich. Am 11. Januar 2012 verkaufte die Pflichtige ihre Kapitalanlageliegenschaften in C für Fr. Unbestritten handelt es sich bei der Pflichtigen um eine Liegenschaftenhändlerin. Als solche steht ihr nach kantonalem Recht ein Wahlrecht zu, weitere mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen geltend zu machen, sofern sie auf deren Berücksichtigung bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer ausdrücklich verzichtet hat (§ 221 Abs. 1 StG). Dazu gehören insbesondere alle Steuern, die im Zusammenhang mit dem veräusserten Grundstück stehen, namentlich die Grundstückgewinnsteuer und direkte Bundessteuer (Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Zürich 2013, 3. A., § 221 N. 140). Die Pflichtige hat den Steueraufwand nicht bei der Grundstückgewinnsteuer, sondern der Erfolgsrechnung 2012 "belastet". Die Kommission für Grundsteuern der Stadt C auferlegte der Pflichtigen zufolge der Handänderung mit rechtskräftigem Veranlagungsentscheid vom 4. Oktober 2012 eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. ... bei einem steuerbaren Gewinn von Fr. Die Steuerverwaltung des Kantons E wies am 29. März 2016 den gesamten Reingewinn von Fr. ... dem Kanton Zürich zur Besteuerung zu. In der Folge beantragte die Pflichtige revisionsweise die Herabsetzung des rechtskräftig veranlagten Grundstückgewinns um Fr. ... auf Fr. ... aufgrund des Vorliegens einer interkantonalen Doppelbesteuerung. Die Kommission für Grundsteuern der Stadt C wies

das Revisionsgesuch mit der Begründung ab, es liege kein Revisionsgrund vor.

E. 3.2

Die Vorinstanz vertrat in ihrem Rekursentscheid die Meinung, dass insoweit ein Revisionsgrund vorliege, als es sich um ausserkantonale Sachverhalte handle. Demzufolge liess sie die von der Pflichtigen geltend gemachte Verlustverrechnung in dem Sinn zu, als dass es sich um noch nicht berücksichtigte ausserkantonale Betriebsverluste (Fr. ...) sowie ausserkantonale Schuldzinsanteile (Fr. ... [Kanton D] und Fr. ... [Kanton H]) handelt. Die weiteren, ausscheidungsrechtlich dem Kanton Zürich zugewiesenen Erträge und Kosten (sonstige Erträge Fr. ... [Total Ertrag abzüglich Grundstückgewinn], Steuern Fr. ..., Verwaltungskosten Fr. ... und Schuldzinsanteil Zürich Fr. ...), welche zu einem Betriebsverlust von Fr. ... führten, liess sie hingegen nicht zum Abzug zu. Zur Begründung führte sie aus, dass diesbezüglich ein innerkantonaler Sachverhalt vorliege, weshalb die bundesrechtlichen Regeln zur Vermeidung einer interkantonalen Doppelbesteuerung nicht greifen würden. Der Kanton Zürich dürfe Liegenschaftenerträge und Wertzuwachsgerinne von juristischen Personen je separat einerseits mit der Gewinnsteuer und andererseits mit der Grundstückgewinnsteuer erfassen und dürfe ohne Verletzung von Bundesrecht die Verrechnung von innerkantonalen Betriebsverlusten mit Wertzuwachsgerinn ausschliessen. Im Resultat setzte die Vorinstanz die Grundstückgewinnsteuer von Fr. ... auf Fr. ... herab.

E. 3.3

Die Pflichtige vertritt die Meinung, dass ein Revisionsgrund zufolge unzulässiger interkantonaler Doppelbesteuerung vorliege. Der Kanton E habe in der Veranlagung vom 26. März 2016 den Gewinn von Fr. ... vollständig dem Kanton Zürich bzw. der Stadt C zur Besteuerung zugewiesen, weshalb der steuerbare Gewinn im Kanton Zürich revisionsweise auf den Betrag von Fr. ... zu reduzieren sei. Sie beantragt, der steuerbare Grundstückgewinn sei unter zusätzlicher Berücksichtigung des bereinigten Steueraufwandes neu auf Fr. ... festzulegen, was zu einer Grundstückgewinnsteuer von Fr. ... führe. Die Beurteilung der Vorinstanz, dass die Überbesteuerung eine Folge des innerkantonalen Steuersystems sei, weshalb auch kein Verstoss gegen das interkantonale Schlechterstellungsverbot zu sehen sei, widerspreche nicht nur Bundesverfassungsrecht, sondern vor allem auch geltender Zürcher Gesetzgebung, Rechtsprechung und Praxis zum Revisionsrecht. Die strittige Grundstückgewinnsteuerveranlagung befinde sich in Revision, was bedeute, dass der ursprüngliche Entscheid aufgehoben worden sei und die Veranlagung wieder im ursprünglichen Veranlagungsverfahren anhängig sei. Das umfassende Wahlrecht nach § 221 Abs. 2 StG lebe deshalb grundsätzlich wieder auf. Selbst wenn sie auf das Wahlrecht verzichtet hätte, was sie nicht getan habe, müsse ihr diese Möglichkeit deshalb vollumfänglich zustehen. § 158 Abs. 4 StG halte fest, dass die Vorschriften über das Verfahren angewendet werden, in dem der frühere Entscheid ergangen sei. Zu diesem Verfahren gehöre auch das Wahlrecht nach § 221 Abs. 2 StG. Dies müsse umso mehr gelten, als dass dieses bereits im ursprünglichen Verfahren ausgeübt worden sei und es jetzt nur noch darum gehe, die als interkantonale Betriebsverlustübernahme geltend gemachten Abzüge um die Aufwandüberschüsse des mittlerweile abgeschlossenen Geschäftsjahres zu ergänzen. Zum Zeitpunkt des ursprünglichen Veranlagungsverfahrens habe sie noch nicht wissen können, wie hoch das übrige – neben dem hier fraglichen Grundstückgewinn – Betriebsergebnis ausfallen würde. Es sei nicht bekannt gewesen, ob das übrige Betriebsergebnis zur Verrechnung des gesamten Steueraufwandes ausreichen würde.

Gemäss Zürcher Praxis sei es auch nicht zulässig die Grundstückgewinnsteuerveranlagung hinauszuzögern, bis das Geschäftsjahr abgeschlossen sei. Der Betriebsverlust habe unmöglich vernünftig geschätzt werden können. Fehle es an einer genügenden Grundlage für eine Schätzung, stehe der steuerpflichtigen Person eine Revision offen (unter Berufung auf VGr ZH, 7. Mai 1992, StE 1993 ZH B 42.38 Nr. 11). Die Veranlagungsbehörde müsse die Pflichtige auf die Möglichkeit einer Revision hinweisen. Auch das Bundesgericht gehe in solchen Fällen davon aus, dass eine Veranlagung immer unter dem Vorbehalt einer Revision stehen müsse (BGr, 4. April 2011, 2C_689/2010, StE 2011 ZH A 24.43.1 Nr. 22, E. 3).

E. 4.1

Im interkantonalen Verhältnis kann in Doppelbesteuerungsfällen ein rechtskräftiger Einschätzungsentscheid zugunsten der steuerpflichtigen Person geändert werden, sofern gegen den Einschätzungsentscheid des letzten Kantons rechtzeitig eine Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht wird. Ist für eine bestimmte Steuerperiode ein kantonaler Steuerhoheitsentscheid bzw. die Einschätzung bereits in Rechtskraft erwachsen, beansprucht jedoch ein anderer Kanton für die nämliche Periode ebenfalls die – unbeschränkte – Steuerhoheit, ergeben sich unter dem Regime des BGG Probleme verfahrensrechtlicher Natur, da keine Möglichkeit der früheren Sprungbeschwerde an das Bundesgericht mehr besteht (Felix Richner et. al., Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 155 N. 19). Einige Kantone sehen in ihren steuerrechtlichen Bestimmungen für den Fall der Doppelbesteuerung ausdrücklich eine Revision vor (so beispielsweise die Kantone Aargau, Luzern, St. Gallen und Solothurn; BGE 139 II 373 E. 1.5 mit weiteren Hinweisen). In Rechtsprechung und Literatur wird postuliert, dass im Falle einer – sich nachträglich ergebenden aktuellen – Doppelbesteuerung ein solcher Revisionsanspruch auch ohne einen entsprechenden expliziten Revisionsgrund im Steuergesetz, gestützt auf Art. 127 Abs. 3 BV, besteht. Damit soll den erheblichen Schwierigkeiten begegnet werden, mit welchen der Rechtsmittelweg ans Bundesgericht gepflastert ist (Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4. A., Bern 2015, S. 135; Hugo Casanova in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Mäusli-Allenspach [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, Basel 2011, § 45 N. 11; BGE 139 II 373 E. 1.5 mit weiteren Hinweisen; Steuerrekurskommission II des Kantons Zürich, in: StE 2010 B 97.11 Nr. 25 E. 3a/bb und 3b; St. Galler Verwaltungsrekurskommission, 15. Juni 2006, I/1-2006/80, E. 3d). Das Bundesgericht hat die Frage, wie es sich damit verhält, bislang offengelassen (BGr, 7. Mai 2019, 2C_495/2018, E. 4.3).

E. 4.2

Da das Steuergesetz des Kantons Zürich für den Fall einer interkantonalen Doppelbesteuerung keinen gesetzlichen Revisionsgrund vorsieht, stellt sich vorliegend nur die Frage, ob gestützt auf Art. 127 Abs. 3 BV ein Revisionsgrund anzunehmen ist. Dies muss indes nicht abschliessend beurteilt werden. Der Revisionsgrund wird denn auch von der Lehre nur bei einer offensichtlichen interkantonalen Doppelbesteuerung postuliert. Vorliegend kann aber nicht die Rede von einer offensichtlichen interkantonalen Doppelbesteuerung sein, ist das Vorliegen einer solchen doch gerade umstritten. Gegen einen direkten Revisionsanspruch spricht sodann, dass die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten als ordentliches Rechtsmittel der Revision grundsätzlich vorzugehen hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 155 N. 4). Soweit also den Parteien zur Klärung der

umstrittenen interkantonalen Doppelbesteuerung die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegen die Steuereinschätzung des letztentscheidenden Kantons an das Bundesgericht (ordentliches Rechtsmittel) offensteht, erscheint es angezeigt, zumindest in umstrittenen Fällen zuerst den Instanzenzug an das Bundesgericht zu durchlaufen und keinen direkten Revisionsgrund zuzulassen. Andernfalls hätten die kantonalen Gerichte bzw. das Bundesgericht in voneinander unabhängigen Verfahren zu beurteilen, ob eine interkantonale Doppelbesteuerung vorliegt, mit allenfalls unterschiedlichem Ausgang. Das Bundesgericht prüft im Rahmen einer Beschwerde wegen interkantonaler Doppelbesteuerung die Rechtsfragen frei und bestimmt selbstständig, welchem Kanton die Besteuerung zusteht (BGr, 30. Januar 2019, 2C_549/2018, E. 1,4). Die Pflichtige hat denn auch zur Wahrung des Instanzenzugs Einsprache gegen die Einschätzungen 2012 und 2013 des Kantons Waadt erhoben und steht ihr somit der ordentliche Rechtsmittelweg ans Bundesgericht offen. Vor diesem Hintergrund ist nicht ersichtlich, weshalb die zürcherische Einschätzungsverfügung (direkt) revisionsweise aufzuheben wäre.

E. 4.3

Selbst wenn gestützt auf Art. 127 Abs. 3 BV ein direkter Revisionsgrund angenommen würde, würde dies vorliegend nichts am Resultat ändern: Wie die Beschwerdegegnerin zutreffend einwendet, handelt es sich bei der von der Pflichtigen revisionsweise geltend gemachten Aufwendungen (Grundstückgewinnsteuer und anteilige direkte Bundessteuer) nicht um Ausscheidungsverluste, welche erst nach Ablauf des betreffenden Steuerjahres feststehen und mit dem Grundstücksgewinn zu verrechnen wären, sondern um Liegenschaftsaufwendungen, welche der Kanton Zürich objektmässig übernehmen muss (vgl. BGr, 19. November 2004, 2P.222/2002, E. 4.2). Es stehen damit einzig im Kanton Zürich angefallene Verluste zur Diskussion, weshalb ein rein innerkantonaler Sachverhalt vorliegt, der nach der zürcherischen Gesetzgebung beurteilt werden muss. Die Vorinstanz ist zu Recht zum Schluss gekommen, dass diesbezüglich ein innerkantonaler Sachverhalt vorliegt und die bundesrechtlichen Regeln zur Vermeidung einer interkantonalen Doppelbesteuerung nicht zur Anwendung gelangen.

E. 4.4

Soweit die Pflichtige geltend macht, die Vorinstanz habe die Revision für die ausserkantonalen Sachverhalte zugelassen, weshalb sich die Veranlagung wieder im ursprünglichen Zustand befinde und das umfassende Wahlrecht unabhängig davon, ob diesbezüglich ein interkantonaler Sachverhalt vorliegt, wiederauflebe, kann ihr nicht gefolgt werden. Entgegen ihrer Ansicht findet eine Revision nur unter eng umschriebenen Voraussetzungen statt. Gegenstand des Revisionsverfahrens kann nur sein, wofür überhaupt ein Revisionsgrund besteht; alle weiteren Elemente der revisionsbetroffenen Verfügung bleiben in Rechtskraft (dazu Martin E. Looser, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], StHG, Kommentar, 3. Aufl. 2017, N. 2 zu Art. 51 StHG; BGr, 24.2.2017, 2C_201/2017, E. 3.1). Eine Veranlagung kann daher nur insoweit geändert werden, als dass ein Revisionsgrund vorliegt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 155 N. 4). Ansonsten müsste die Veranlagung dann auch zuungunsten der Pflichtigen geändert werden können, was nicht Sinn und Zweck der Revision ist, sondern nur unter den engen Voraussetzungen der Nachsteuer zulässig ist. Die Pflichtige kann daher aus dem Umstand, dass die Vorinstanz die Revision für einen Teil der Veranlagung zugelassen hat, nichts zu ihren Gunsten ableiten. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

E. 5.1

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) .

E. 5.2

Weil die Aufwendungen der Beschwerdegegnerin für das vorliegende Verfahren nicht über das Mass hinausgegangen sind, das von einer Amtsstelle im Rahmen ihrer gewöhnlichen Tätigkeit erwartet werden darf, hat sie keinen Anspruch auf eine Parteientschädigung (§ 152 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG und § 17 Abs. 2 lit. a VRG sowie Art. 64 Abs. 1–3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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