

Entscheide

Grundstückgewinnsteuer

Abzug des Steueraufwands

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 9. Juni 2015 (VD.2014.147)

Das baselstädtische Steuergesetz sieht in Übereinstimmung mit dem Steuerharmonisierungsgesetz den Abzug der Grundstückgewinnsteuer bei der Veranlagung der ordentlichen kantonalen Gewinnsteuer vor. Dass ein Abzug darüber hinaus auch bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer direkt möglich wäre, ist nicht vorgesehen.

Sachverhalt:

Die X. AG (Rekurrentin) war Eigentümerin der Liegenschaft Basel Sektion X, Parzelle Y, Z.-Strasse, welche sie am 1. Februar 2011 zu einem Preis von CHF 14'800'000.– verkaufte. Sie deklarierte einen Grundstückgewinn von CHF 1'894'399.–. Die Steuerverwaltung setzte diesen Gewinn mit Veranlagungsverfügung vom 21. September 2011 unter Aufrechnung von zwei Maklerprovisionen und wertvermehrender Aufwendungen auf CHF 2'695'000.– fest. Gleichzeitig wies sie die Rekurrentin darauf hin, dass der Abzug der Grundstückgewinnsteuer bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer selbst nur ausserkantonalen gewerbmässigen Liegenschaftshändlern gewährt, die Rekurrentin aber nicht als solche qualifiziert werde. Die Einsprache der Rekurrentin wurde von der Steuerverwaltung mit Entscheid vom 28. September 2012 abgewiesen. Einen dagegen erhobenen Rekurs wies die Steuerrekurskommission mit Urteil vom 19. September 2013 kostenfällig ab.

Gegen diesen, am 2. Juli 2014 eröffneten Entscheid richtet sich der mit Eingabe vom 28. Juli 2014 erhobene und begründete Rekurs, mit dem die Rekurrentin die kostenfällige Aufhebung des angefochtenen Entscheids beantragt. Der steuerbare Grundstückgewinn sei auf CHF 1'875'122.– festzusetzen und damit die Grundstückgewinnsteuer selber sowie die anteilige direkte Bundessteuer objektmässig oder proportional im Verhältnis der steuerbaren Gewinne (inkl. Grundstückgewinn) bei der Bemessungsgrundlage der Grundstückgewinnsteuer als abzugsfähige Kosten zu berücksichtigen. Eventualiter verlangt die Rekurrentin die Festsetzung des steuerbaren Grundstückgewinns auf CHF 1'837'500.– unter Vermeidung eines Ausschei-

dungsverlustes. Schliesslich beantragt sie die Zusprechung einer Parteientschädigung zumindest für das vorinstanzliche Verfahren.

Die Steuerrekurskommission verzichtete mit Eingabe vom 4. September 2014 auf eine Vernehmlassung zur Rekursbegründung und beantragte unter Verweis auf den angefochtenen Entscheid die kostenfällige Abweisung des Rekurses. Diesen Antrag stellte mit Vernehmlassung vom 7. Oktober 2014 auch die Steuerverwaltung. Gleichzeitig verwies sie auf ein (der Rekurrentin noch zu eröffnendes) Rektifikat der Veranlagungsverfügung für die kantonale Gewinn- und Kapitalsteuer pro 2011. Dazu nahm die Rekurrentin mit Eingabe vom 17. November 2014 replicando Stellung und stellte einen neuen, zusätzlichen Eventualantrag. Danach sollte im Falle der Abweisung der bisher gestellten Haupt- und Eventualanträge der gemäss Veranlagungsverfügung/Rektifikat 2 der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt vom 7. Oktober 2014 ausgewiesene Ausscheidungsverlust von CHF 367'109.– vom steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 2'695'000.– abgezogen und der steuerbare Grundstücksgewinn im vorliegenden Rekurs- und nicht in einem allfälligen nachfolgenden Revisionsverfahren auf CHF 2'327'900.– (abgerundet) herabgesetzt werden.

Mit Eingabe vom 15. Dezember 2014 beantragte die Steuerverwaltung die Ansetzung einer Frist zur Duplik, verzichtete in der Folge aber nach der Verfügung des Referenten vom 17. Dezember 2014 darauf, innert der gesetzten Frist eine weitere Eingabe einzureichen.

Die Einzelheiten der Standpunkte ergeben sich, soweit sie für den Entscheid von Bedeutung sind, aus den nachfolgenden Erwägungen. Der vorliegende Entscheid ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

Erwägungen:

2.1 Nach § 104 Abs. 1 StG wird die Grundstückgewinnsteuer erhoben von den Gewinnen, die sich aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken des Privat- und des Geschäftsvermögens der natürlichen und juristischen Personen sowie von Anteilen an solchen ergeben. Gemäss § 106 Abs. 1 StG und Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern (StHG; SR 642.14) gilt als Grundstücksgewinn der Betrag, um den der Veräusserungserlös den Einstandswert resp. die Anlagekosten übersteigt. Als Veräusserungserlös definiert § 106 Abs. 2 StG den Verkaufspreis mit allen Nebenleistungen des Erwerbers abzüglich der mit der Veräusserung verbundenen Kosten. Den Einstandswert resp. die Anlagekosten bilden nach § 106 Abs. 3 StG der Erwerbsswert unter Berücksichtigung der mit dem Erwerb verbundenen Kosten und der wertvermehrenden Aufwendungen, soweit diese nicht bereits bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer angerechnet werden konnten. Den Kantonen wird vom StHG eine weitgehende Freiheit bei der Ausgestaltung der Grundstückgewinnsteuer eingeräumt (BGE 134 II 124 E. 3.2 S. 132).

2.2 Strittig ist zwischen den Parteien im vorliegenden Fall allein, ob die Grundstückgewinnsteuer selber und die anteilige direkte Bundessteuer bei der Berechnung des steuerbaren Gewinns für die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer berücksichtigt werden müssen.

2.3.1 Die Vorinstanz erwog dazu, dass die Grundstückgewinnsteuer gemäss Art. 25 Abs. 1 lit. a StHG und § 70 Abs. 1 lit. a StG bei der ordentlichen Gewinnsteuer vom steuerbaren Gewinn einer juristischen Person abgezogen werden könne. Im Weiteren bestehe bei gewerbsmässigen ausserkantonalen Liegenschaftshändlern gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung eine Verpflichtung, die Grundstückgewinnsteuer vom Liegenschaftsertrag und steuerbaren Grundstückgewinn des Liegenschaftskantons zum Abzug zuzulassen (BGE 92 I 461 E. 2c mit Verweis auf BGE 92 I 198). Zur Qualifikation der Rekurrentin als Liegenschaftshändlerin führt sie aus, dass deren Gesellschaftszweck zwar auch im Kauf und Verkauf von Liegenschaften bestehe; eine gewerbsmässige Liegenschaftshändlerin habe in der Regel aber keinen Bedarf nach Bezug eines Maklers. Der Liegenschaftshandel sei daher offenbar kein überlebensfähiger Betrieb oder Teilbetrieb der Rekurrentin mit eigenem Marktauftritt und Personal. Gegen das Vorliegen eines gewerbsmässigen Liegenschaftshändlers spreche weiter der Umstand, dass die Liegenschaft im Anlagevermögen gehalten worden sei, während Liegenschaftshändler, welche ihren Ertrag hauptsächlich mit dem Kauf und Verkauf von Liegenschaften erwirtschafteten, ihre Liegenschaften als Handelsware im Umlaufvermögen verbuchten. Kapitalanlageliegenschaften stellten keine Handelsware dar. Sie würden zur Erzielung einer regelmässigen Rendite aus ihrer Bewirtschaftung gehalten. Die Rekurrentin könne daher nicht als gewerbsmässige Liegenschaftshändlerin eingestuft werden. Der von ihr verlangte Abzug der Grundstückgewinnsteuer sowie der anteiligen direkten Bundessteuer sei daher nicht zu bewilligen.

2.3.2 Während sich die Rekurrentin noch im vorinstanzlichen Verfahren auf den Standpunkt gestellt hat, es könne offen gelassen werden, ob es sich bei ihr um eine Liegenschaftshändlerin handle oder nicht, macht sie im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nunmehr geltend, eine gewerbsmässige Liegenschaftshändlerin zu sein. Damit stellt sie sich indessen in Widerspruch zu ihrer eigenen, bisher vertretenen Qualifikation. Wie die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung im vorliegenden Verfahren zu Recht geltend macht, hat sich die Rekurrentin in ihrem mit Schreiben vom 14. April 2010 eingereichten Ruling-Ersuchen (act. 6 Beilage 4) auf den Standpunkt gestellt, es handle sich bei ihr um eine reine Immobiliengesellschaft. Auch in ihrer Einsprache vom 18. Oktober 2011 setzte sich die Rekurrentin mit dem Argument der Steuerverwaltung, der Abzug der Grundstückgewinnsteuer werde nur ausserkantonalen gewerbsmässigen Liegenschaftshändlern gewährt, auseinander, ohne aber für sich in Anspruch zu nehmen, als Liegenschaftshändlerin qualifiziert zu werden. Gleichermassen argumentierte sie, wie dargelegt, auch in ihrer vorinstanzlichen Rekursbegründung.

2.3.3 Bei der Frage nach der Qualifikation der Rekurrentin als gewerbsmässige Liegenschaftshändlerin handelt es sich um eine Rechtsfrage, die auch im vorliegen-

den Verfahren vollumfänglich zu überprüfen ist. Soweit eine Rekurrentin ihre rechtliche Argumentation im Rahmen des nach dem Anfechtungsobjekt und den Rechtsmittelanträgen zu definierenden Streitgegenstands anpasst, liegt darin kein unzulässiges Novum (BGE 136 V 268 E. 4.5 S. 277; BGer 2C_632/2013 vom 8. Juli 2014 E. 3.2, 2C_961/2013 vom 29. April 2014 E. 3.3; VGE VD.2013.116 vom 10. Februar 2015 E. 2.3; Meyer/Dormann, Basler Kommentar, Bundesgerichtsgesetz, 2. Aufl. 2011, N. 23 zu Art. 99 BGG). Bei der zu beurteilenden Qualifikation der Rekurrentin ist aber ihre eigene, bisherige Einschätzung ebenfalls von Bedeutung.

2.3.4 Der Zweck der Rekurrentin gemäss Handelsregistereintrag lautet wie folgt: «[...]». Daraus folgt, dass die Rekurrentin insgesamt als Immobiliengesellschaft zu qualifizieren ist, ohne besondere Zwecksetzung mit Bezug auf den Liegenschaftshandel. Immerhin kann aber auch ein nebenberuflich betriebener Liegenschaftshandel als solcher qualifiziert werden. Dieser kann nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung auch dann nicht ausgeschlossen werden, wenn für die Vermittlung beim Verkauf Provisionen an Dritte geleistet werden (von Ah, Besteuerung des Liegenschaftshandels und Ermittlung des Grundstückgewinns bei Geschäftsgrundstücken, Teil 2, in: zsis) 2012, Aufsätze Nr. 2, Ziff. 6.7 lit. h und Fn. 117 mit Hinweis auf BGer vom 23. Februar 1993 E. 5b, in: StE 1993 B 45 Nr. 8). Das Fehlen einer entsprechenden internen Kompetenz bei gleichzeitiger betrieblicher Ausrichtung auf Immobiliengeschäfte kann aber gleichwohl als Indiz gegen eine Qualifikation der Rekurrentin als Liegenschaftshändlerin herangezogen werden.

2.3.5 Ein weiteres solches Indiz bildet der Umstand, dass die verkaufte Liegenschaft im Anlagevermögen der Rekurrentin verbucht worden ist. Zutreffend ist zwar deren Hinweis, dass nach der bundesgerichtlichen Praxis beim interkantonalen Liegenschaftshändler drei Arten von Immobilien unterschieden werden. Als Umlaufvermögen hält er Liegenschaften, die als Handelsware zum Verkauf bestimmt sind, und als Anlagevermögen einerseits Kapitalanlageliegenschaften, die nur mittelbar durch ihren Ertrag als Kapitalanlage dienen sollen, und andererseits Betriebsliegenschaften, die unmittelbar dem Handelsbetrieb als Sitz dienen (BGer 2C_107/2011 vom 2. April 2012 E. 3.2; 2C_50/2011 vom 16. Mai 2011 E. 2.1). Zu beachten ist aber, dass die Rekurrentin als Immobiliengesellschaft im bisherigen Verfahren gar keine Liegenschaften im Umlaufvermögen nachgewiesen hat, was gegen einen aktiv betriebenen Liegenschaftshandel spricht. Unklar erscheint aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zudem, welcher Zeitpunkt für die Vermögenszuweisung einer Liegenschaft massgebend erscheint. Während das Bundesgericht in einem Entscheid ausführte, dass Liegenschaften des bisherigen Anlagevermögens mit ihrer Ausschreibung zum Verkauf ins Umlaufvermögen wechselten und dadurch eine Neuordnung erfolgen müsse (BGer 2C_107/2011 vom 2. April 2012 E. 4.3), hielt es in einem publizierten Entscheid in anderem Zusammenhang dafür, dass es für die Qualifikation einer bisher als Betriebsstätte dienenden Liegenschaft für die interkantonale Steuerauscheidung auf die tatsächliche Verwendung im Veräusserungszeitpunkt ankomme; die Liegenschaft behalte daher ihre Eigenschaft als Betriebsliegenschaft (BGE 131 I 249 E. 2.1 S. 252).

2.3.6 Soweit sich die Rekurrentin zum Nachweis eines aktiven Liegenschaftshandels auf weitere Liegenschaftstransaktionen in den Jahren 2008 bis 2014 sowie auf eine Veranlagungsverfügung der Steuerverwaltung des Kantons X. pro 2010 bezieht, kann darauf nicht abgestellt werden. Es handelt sich diesbezüglich um erstmals im verwaltungsgerichtlichen Verfahren geltend gemachte und belegte Noven. Art. 110 BGG schreibt den Kantonen in Konkretisierung der Rechtsweggarantie gemäss Art. 29a BV vor, dass die unmittelbaren Vorinstanzen des Bundesgerichts oder eine vorgängig zuständige andere richterliche Behörde den Sachverhalt frei prüft. Daraus folgt, dass in einem gerichtlichen Verfahren im Kanton von Bundesrechts wegen auch die Einführung neuer Tatsachen und Beweismittel zulässig sein muss (BGE 135 II 369 E. 3.3 S. 374; BGer 2C_961/2013 vom 29. April 2014 E. 3.4; Ehrenzeller, Basler Kommentar, Art. 110 BGG N 10). Setzt ein Kanton zwei gerichtliche Instanzen ein, so muss das kantonale Verfahrensrecht keine freie Überprüfung des Sachverhalts durch das obere kantonale Gericht als Vorinstanz des Bundesgerichts vorsehen, wenn diese Aufgabe bereits durch eine andere richterliche Behörde übernommen worden ist (Ehrenzeller, a.a.O., Art. 110 BGG N 17). Das baselstädtische Gerichtsorganisationsrecht sieht im Steuerverfahren mit der Steuerrekurskommission und dem Verwaltungsgericht zwei kantonale Rechtsmittelinstanzen vor. In Anwendung von Art. 50 StHG handelt es sich dabei bereits bei der Steuerrekurskommission um eine von der Steuerbehörde unabhängige Justizbehörde und mithin um ein Gericht im materiellen Sinne (vgl. auch § 136 Abs. 4 StG; dazu Freivogel, Die Basler Gerichtsorganisation, in: Buser, Neues Handbuch des Staats- und Verwaltungsrechts des Kantons Basel-Stadt, Basel 2008, 428 f.). Soweit aber Art. 110 BGG im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht keine umfassende Sachverhaltskontrolle vorschreibt, bildet der Rekurs ans Verwaltungsgericht ein Rechtsmittel der nachträglichen Verwaltungskontrolle. Massgebend für die Beurteilung des Rekurses durch das Verwaltungsgericht ist daher die Sachlage, wie sie im Zeitpunkt des angefochtenen Entscheides bestanden hat (Wullschleger/Schröder, Praktische Fragen des Verwaltungsprozesses im Kanton Basel-Stadt, BJM 2005 300 f.). Daraus folgt nach feststehender Praxis des Verwaltungsgerichts, dass trotz der Geltung des Untersuchungsgrundsatzes gemäss § 18 VRPG Noven im verwaltungsgerichtlichen Verfahren in Berücksichtigung des funktionellen Instanzenzuges nicht zugelassen werden (BGer 1A.211/2001 vom 3. Mai 2002 E. 2.1). Immerhin ist von diesem Grundsatz dann abzuweichen, wenn das Festhalten an der ursprünglichen Sach- und Rechtslage einem überspitzten Formalismus gleichkäme und zu einem prozessualen Leerlauf führte. Noven werden auch dann zugelassen, wenn die neuen Tatsachen und Beweismittel dem Nachweis bereits früher vorgetragener Behauptungen dienen (Wullschleger/Schröder, a.a.O., BJM 2005 301; Stamm, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit, in: Buser, Neues Handbuch des Staats- und Verwaltungsrechts des Kantons Basel-Stadt, Basel 2008, 510). Vorliegend hat die Rekurrentin im vorinstanzlichen Verfahren aber gerade nicht behauptet, gewerbsmässige Immobilienhändlerin zu sein. Auf die geltend gemachten Noven ist daher nicht einzutreten.

2.3.7 Aus dem Dargelegten folgt, dass die Rekurrentin ihre Eigenschaft als Liegenschaftshändlerin nicht nachzuweisen vermochte. Insbesondere hat sie nicht unter Beweis gestellt, dass sie ihre Liegenschaften systematisch und planmässig nicht nur

als Kapitalanlage, sondern auch durch ihre Veräusserung bewirtschaftet. Die Beweislast für diese steuermindernde Tatsache trägt die steuerpflichtige Person (BGE 140 II 248 E. 3.5 S. 252; VGE VD.2013.220 vom 15. August 2014 E. 2.1). Die Rekurrentin kann sich somit bereits aus diesem Grund nicht darauf berufen, dass ihr gestützt auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung der Abzug der Grundstückgewinnsteuer und der anteiligen direkten Bundessteuer im Kanton Basel-Stadt bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer gewährt werden müsse.

2.4.1 Der Argumentation der Rekurrentin ist mit der – von den vorinstanzlichen Ausführungen teilweise abweichenden – Vernehmlassung der Steuerverwaltung vom 7. Oktober 2014 (Ziff. II/3) im Weiteren entgegenzuhalten, dass selbst eine Qualifikation als gewerbsmässige Liegenschaftshändlerin nicht zur Folge hätte, dass der Kanton die Grundstückgewinnsteuer und die anteilige direkte Bundessteuer bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug zulassen müsste. § 70 Abs. 1 lit. a StG sieht in Übereinstimmung mit Art. 25 Abs. 1 lit. a StHG den Abzug der Grundstückgewinnsteuer und der anteiligen Bundessteuer bei der Veranlagung der ordentlichen kantonalen Gewinnsteuern vor (vgl. auch Art. 59 Abs. 1 lit. a DBG für die direkte Bundessteuer). Dass ein Abzug darüber hinaus auch bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer direkt möglich wäre, ist im Gegensatz zu anderen Kantonen gesetzlich eben so wenig vorgesehen wie ein Wahlrecht, ob der Abzug der Grundstückgewinnsteuer und der anteiligen Bundessteuer bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer oder bei der Veranlagung der ordentlichen Gewinnsteuer geltend gemacht werden soll. Der Verweis der Rekurrentin auf anderslautende kantonale Regelungen sowie die zugehörige Rechtsprechung gehen daher fehl. Auch im Rahmen eines gewerbsmässigen Liegenschaftshandels sind nach der kantonalen Regelung die im Kanton Basel-Stadt angefallenen Grundstückgewinnsteuern somit zunächst im Rahmen der ordentlichen Gewinnbesteuerung objektmässig von den im Kanton Basel-Stadt angefallenen Liegenschaftserträgen in Abzug zu bringen. Wie die Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung dazu mit Hinweisen auf Literatur und Rechtsprechung weiter festhält, lässt sie in einem zweiten Schritt zu, dass in Nachachtung des Schlechterstellungsverbots und zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten ein allfälliger Gewinnungskostenüberschuss aus der Veranlagung der ordentlichen Steuern im Rahmen der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug zugelassen, d.h. die Grundstückgewinnsteuer unter Berücksichtigung eines Verlustes aus der ordentlichen Gewinnsteuerberechnung neu veranlagt wird. Der veranlagte Grundstückgewinn werde dabei nachträglich (in einem Revisionsverfahren) um den Gewinnungskostenüberschuss reduziert. Damit könne der Ausgleich innerhalb der gleichen Steuerhoheit erfolgen und ein Ausscheidungsverlust vermieden werden.

2.4.2 Wie das Bundesgericht erst kürzlich erneut betont hat, sind die Kantone aufgrund des Harmonisierungsrechts frei, ob sie realisierte Wertzuwachsgewinne auf Grundstücken des Geschäftsvermögens mit der allgemeinen Einkommens- und Gewinnsteuer oder aber mit der besonderen Grundstückgewinnsteuer erfassen wollen. Die Kantone sind auch nicht gehalten, die bei der Veräusserung einer Liegenschaft

anfallenden Steuerlasten zwingend bei der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug zuzulassen oder ein Wahlrecht vorzusehen, wonach diese Steuerlasten bei der Grundstückgewinnsteuer oder der Gewinnsteuer zum Abzug angemeldet werden können. Aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zum Verbot der Doppelbesteuerung gemäss Art. 127 Abs. 3 BV wird die Wahlfreiheit bzw. die konkrete Handhabung der gewählten Methode nur insofern eingeschränkt, als der Systemscheid eines Kantons sich nicht zu Ungunsten eines anderen Kantons oder der steuerpflichtigen Person, die in mehreren Kantonen steuerpflichtig ist, auswirken darf (BGE 140 I 114 E. 2.1 S. 116 f mit Verweis auf 139 II 373 E. 4.2 S. 382, 131 I 249 E. 6.3 S. 261 und 92 I 198 E. 3b S. 200). Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Rekurrentin die Grundstückgewinnsteuer und die anteilige direkte Bundessteuer nach der gesetzlichen Regelung im Kanton Basel-Stadt bei der Gewinn- und Kapitalsteuer abziehen kann. Damit wirkt sich der Systemscheid des Kantons Basel-Stadt nicht, resp. jedenfalls nicht in besonderem Masse, auf die interkantonale Besteuerung von Personen, die im Kanton Basel-Stadt Grundeigentum veräussern, aus. Etwas anderes vermag auch die Rekurrentin im konkreten Fall nicht aufzuzeigen, insbesondere auch nicht vor dem Hintergrund, dass der Kanton, wie dargelegt, den Gewinnungskostenüberschuss aus der Veranlagung der ordentlichen Gewinnsteuer bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug zulässt. Zu untersuchen bleibt, wie die Steuerverwaltung diesen Grundsätzen im konkreten Fall Rechnung getragen hat.

2.4.3 Aus der mit ihrer Vernehmlassung eingereichten Veranlagungsverfügung der Rekurrentin zur kantonalen Gewinnsteuer vom 16. August 2013, dem Rektifikat 1 vom 6. September 2013 sowie dem zum Versand angekündigten Rektifikat 2 (act. 6 Beilagen 1 bis 3) ergibt sich, dass die Steuerverwaltung den bereits im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer erfassten Gewinn aus der Veräusserung der Liegenschaft Z.-Strasse bei der Veranlagung der ordentlichen Gewinnsteuer pro 2011 ausgeklammert hat, woraus im fraglichen Jahr anstelle eines Gewinnes von CHF 2'181'104.– ein Verlust von CHF 367'109.– entstanden ist (vgl. auch die Vernehmlassung der Steuerverwaltung Ziff. I/2). Die Steuerverwaltung hat dabei von dem im Sitzkanton der Rekurrentin festgestellten und aus der Geschäftstätigkeit in allen Kantonen resultierenden steuerbaren Reingewinn von CHF 2'411'200.– den (repartitionsrechtlich relevanten) Bruttogewinn von CHF 2'778'402.– aus der Veräusserung der Liegenschaft in Basel abgezogen, was einen Verlust von CHF 367'109.– ergeben hat. Diesen Verlust lässt die Steuerverwaltung als (weiteren) Abzug vom steuerbaren Grundstücksgewinn zu und verweist dazu auf ein noch einzuleitendes Revisionsverfahren. Die Rekurrentin ihrerseits hat den von der Steuerverwaltung errechneten Verlustbetrag in Ziff. 2 ihrer Replik sowohl im Grundsatz als auch in der Höhe bestätigt. Zu dem von der Steuerverwaltung in Aussicht gestellten Revisionsverfahren für die Berücksichtigung des Verlustes hat sie indessen eingewendet, dass eine Korrektur bereits im vorliegenden Verfahren zu erfolgen habe, da die Grundstückgewinnsteueranveranlagung noch nicht in Rechtskraft erwachsen sei.

2.4.4 Dem verfahrensrechtlichen Argument der Rekurrentin ist zu folgen. Ein Revisionsverfahren nach § 173 StG hat dann Platz zu greifen, wenn eine rechtskräftige Verfügung oder ein rechtskräftiger Entscheid vorliegen. Dies ist hier angesichts der

angefochtenen Grundstückgewinnsteuerveranlagung vom 21. September 2011 gerade nicht der Fall. Die Steuerverwaltung wird daher noch im laufenden Veranlagungsverfahren den sich aus der Korrektur der ordentlichen Gewinnsteuerveranlagung pro 2011 ergebenden Verlust bei der Grundstückgewinnsteuerveranlagung der Rekurrentin für den Verkauf der Liegenschaft vom 1. Februar 2011 in Basel in Abzug zu bringen haben. Wie hoch der zu berücksichtigende Verlust ausfällt, wird die Steuerverwaltung im Rückweisungsverfahren noch zu überprüfen haben. Dem Verwaltungsgericht liegt im vorliegenden Verfahren lediglich das zum Versand angekündigte Rektifikat 2 für die ordentliche Gewinnsteuerveranlagung der Rekurrentin vor (act. 6 Beilage 3), nicht jedoch die daraus resultierende Steuerauscheidung. Die Rekurrentin hat in ihrer Replik das Vorliegen des Rektifikats 2 mit Datum vom 7. Oktober 2014 bestätigt, jedoch ebenfalls keine weitergehenden Unterlagen eingereicht. Entsprechend der von ihr selbst benannten gesetzlichen Regelung in § 70 Abs. 1 lit. a StG wird die Steuerverwaltung im Rückweisungsverfahren zu gewährleisten haben, dass die Rekurrentin die aus der Liegenschaftsübertragung resultierenden Steuern im Rahmen der Veranlagung der ordentlichen Gewinnsteuern im Kanton zum Abzug bringen kann. Die Abzugsfähigkeit von Steuern als geschäftlich begründetem Aufwand in § 70 Abs. 1 lit. a StG ist nicht auf gewerbsmässige Liegenschaftshändler beschränkt, sie gilt für sämtliche juristischen Personen. Entsprechend entfällt hier auch die Argumentation, dass der objektmässige Steuerabzug nur bei gewerbsmässigen Liegenschaftshändlern zum Tragen komme und im Übrigen eine proportionale Steueraufteilung zu erfolgen habe. Im Rahmen der ordentlichen Gewinnsteuerveranlagung werden die aus dem Verkauf der fraglichen Liegenschaft resultierenden Steuern objektmässig und damit vollumfänglich zum Abzug zuzulassen sein. Die Festlegung des konkreten Mechanismus – gerade bei der direkten Bundessteuer, welche gemäss der Vernehmlassung der Steuerverwaltung erst auf die Nettoerträge belastet wird – wird Sache der Steuerverwaltung sein. Ein aus der ordentlichen Gewinnsteuerveranlagung resultierender Verlust wird bei der Ermittlung des steuerbaren Grundstückgewinns für die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen sein. Mit dieser von der Steuerverwaltung selbst eingeleiteten Berichtigung werden in der Folge einerseits die aus der Veräusserung anfallenden kantonalen Grundstückgewinnsteuern sowie die anteilige Bundessteuer steuerlich berücksichtigt (als Aufwand bei der ordentlichen Gewinnsteuerveranlagung). Andererseits wird der aus der ordentlichen Gewinnsteuerveranlagung der Rekurrentin resultierende Verlust in derselben Steuerperiode bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug zugelassen. Damit verbleibt auch unter diesem Aspekt kein Raum für die von der Rekurrentin behauptete Schlechterstellung resp. Doppelbesteuerung bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer im vorliegenden Fall. Im Weiteren wird der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur weitgehenden Vermeidung von Ausscheidungsverlusten Rechnung getragen (BGE 132 I 220 E. 5 S. 227).

3. Aus dem Dargelegten ergibt sich, dass der vorliegende Rekurs teilweise gutzuheissen und die Angelegenheit zur neuen Beurteilung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückzuweisen ist. Die teilweise Gutheissung ist bereits insofern begründet, als die Steuerverwaltung die ordentliche Steuerveranlagung der

Rekurrentin für das Jahr 2011 rektifiziert und den daraus resultierenden Verlust als zulässigen Abzug bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer anerkannt hat. Der Erlass der Rektifikate ist auf eine unrichtige Veranlagung der Steuerverwaltung zurückzuführen, was diese in ihrer Vernehmlassung (Ziff. 1/2) auch nicht verhehlt. Die daraus resultierende Verminderung des Grundstückgewinns, welche die Rekurrentin in ihrer Replik nach Erhalt des Rektifikats im vorliegenden Verfahren explizit beantragt hat, ist daher auch kostenmässig zugunsten der Rekurrentin zu berücksichtigen. Der konkrete Umfang der von der Steuerverwaltung vorzunehmenden Minderung des steuerbaren Grundstückgewinns steht, wie dargelegt, noch nicht fest und wird im Rückweisungsverfahren zu ermitteln sein. Klar ist, dass die Rekurrentin nicht mit ihrem Haupt-, aber ihrem Eventualantrag vorliegend durchdringt. Es rechtfertigt sich daher, im vorliegenden Verfahren die Entscheidgebühr auf CHF 2'000.–, d.h. die Hälfte der ordentlicherweise anfallenden Gebühr, festzulegen. Eine Parteientschädigung ist nicht zu sprechen, da die Rekurrentin vorliegend nicht vertreten ist. Für das vorinstanzliche Verfahren, in welchem die Entscheidgebühr ebenfalls um die Hälfte zu reduzieren und der dort vertretenen Rekurrentin eine hälftige Parteientschädigung zuzusprechen wäre, rechtfertigt es sich im Ergebnis, die im Umfang von CHF 3'000.– festgelegte Gebühr vollumfänglich aufzuheben und damit gleichzeitig den Anspruch der Rekurrentin auf die reduzierte Parteientschädigung abzugelten.

Demgemäss wird erkannt:

In teilweiser Gutheissung des Rekurses werden der Entscheid der Steuerrekurskommission vom 19. September 2013 sowie der Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 28. September 2012 aufgehoben und es wird die Sache zur neuen Beurteilung im Sinne der Erwägungen an die Steuerverwaltung zurückgewiesen.