



Entscheid

18. April 2011

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichter
Marcus Thalmann und Gerichtsschreiberin Nadja Obreschkow

In Sachen

A AG,

als Rechtsnachfolgerin der B AG,

vertreten durch Deloitte AG,
General Guisan-Quai 38, Postfach 2232, 8022 Zürich,

Rekurrentin,

gegen

C,

vertreten durch den Finanzausschuss,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. Durch eine Spaltung der D-Holding [ausserkantonale Gesellschaft] in einen Immobilien-/Finanz- und einen Kerngeschäftsbereich entstand im Jahr 2004 die E-Gruppe mit ihrer Obergesellschaft, der F AG. Im Rahmen dieser Reorganisation wurde auch die Beteiligung der damaligen G AG auf die F AG abgespalten. Noch im selben Jahr beschloss die G AG eine Firmenänderung in B AG. Rückwirkend auf den 1. Januar 2009 übernahm die F AG mit Fusionsvertrag vom 26. Mai 2009 die B AG und alle übrigen Tochtergesellschaften mit Aktiven und Passiven. Im Rahmen der Fusion änderte die F AG ihre Firma in A AG. Der entsprechende Eintrag erfolgte am 11. Juni 2009.

Am 4. März 2009 verkaufte die B AG der H AG, Zürich, ein Grundstück in C zum Preis von Fr. -. Zufolge dieser Handänderung auferlegte der Finanzausschuss der C der Rechtsnachfolgerin A AG (nachfolgend die Pflichtige) am 25. August 2010, ausgehend von einem Grundstücksgewinn von Fr. .-, eine Grundstücksgewinnsteuer in Höhe von Fr. 1'743'660.-.

B. Die Einsprache, welche die Pflichtige am 14. September 2010 erhoben hatte, wies der Finanzausschuss am 1. Dezember 2010 ab.

C. Am 23. Dezember 2010 erhob die Pflichtige Rekurs gegen diesen Entscheid und beantragte, es sei mangels Gewinn auf die Erhebung einer Grundstücksgewinnsteuer zu verzichten. Zur Begründung machte sie geltend, dass sie gemäss Jahresrechnung 2009 einen Verlust von Fr. 1'983'829.- ausweise, in welchem der Gewinn aus dem Verkauf der Liegenschaft in C sowie Abschreibungen auf Sachanlagevermögen in Höhe von Fr. - enthalten seien. Zudem könnten noch hohe Verlustvorträge zur Verrechnung gebracht werden, welche hauptsächlich von den fusionierten E-Gesellschaften stammten. Im Ruling vom 18. Dezember 2008 sei vereinbart worden, dass die bisher nicht berücksichtigten Vorjahresverluste der absorbierten Gesellschaften nach der Fusion noch geltend gemacht werden könnten (Ziff. 2.1.3 Ruling). Insgesamt beständen per 31. Dezember 2008 Verlustvorträge von Fr. -. Sie, die Pflichtige, sei für das ganze Jahr 2009 eine interkantonale Unternehmung mit beschränkter Steu-

erpflcht im Kanton Zürich. Denn die Fusion entfalte eine Rückwirkung auf den 1. Januar 2009. Damit sei Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) anwendbar. Die Vorjahresverluste und der Verlust 2009 seien nachgewiesen und müssten grundsteuerlich angerechnet werden. Eine Zwischenbilanz sei nur erforderlich, wenn der Bilanzstichtag mehr als sechs Monate zurückliege und seit der letzten Bilanz keine wichtigen Veränderungen in der Vermögenslage eingetreten seien. Vorliegend seien keine Zwischenbilanzen erstellt worden; vielmehr sei rückwirkend auf die Bilanzen per 31. Dezember 2008 abgestellt worden (Ziffer 3.1 des Fusionsvertrags).

In der Rekursantwort vom 15. Februar 2011 beantragte die C Abweisung des Rekurses. Zur Begründung brachte sie vor, dass die Pflichtige bei der Fusion zwingend einen Zwischenabschluss hätte machen müssen. Mit der Handänderung vom 4. März 2009 am streitbetroffenen Grundstück sei auch die Steuerforderung entstanden. Die Fusion sei erst mit der Eintragung ins Handelsregister am 24. Juni 2009 rechtswirksam geworden (Art. 22 Abs. 1 des Bundesgesetzes über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung [Fusionsgesetz] vom 3. Oktober 2003 [FusG]). Es sei somit klar, dass die der streitbetroffenen Handänderung nachfolgende Fusion an der Entstehung der Steuerforderung nichts mehr habe ändern können. Insbesondere sei in diesem Zusammenhang zu beachten, dass die Pflichtige erst nach der Fusion zu einer Gesellschaft mit ausserkantonalem Sitz geworden sei. Im Zeitpunkt der Handänderung habe es sich um eine rein zürcherische Gesellschaft gehandelt, weshalb die Pflichtige aus der Rechtsprechung des Bundesgerichts zur interkantonalen Doppelbesteuerung nichts ableiten könne. Unerheblich sei, dass der Fusionsvertrag eine Rückwirkung auf den 1. Januar 2009 statuiere. In der Praxis sei dies aus Praktikabilitätsgründen nicht ungewöhnlich und werde bei der direkten Bundessteuer toleriert. Allerdings gelte eine Rückwirkung nur im Innenverhältnis zwischen den an der Fusion beteiligten Gesellschaften. Sie, die Rekursgegnerin, sei nicht verpflichtet, diese Rückwirkung anzuerkennen. An das Ruling des kantonalen Steueramts vom 27. Januar 2009 sei sie, die Rekursgegnerin, nicht gebunden, da sie am Verfahren nicht beteiligt gewesen sei und da bezüglich der Grundstückgewinnsteuer keine Zusicherungen gemacht worden seien. Zudem sei der Sachverhalt im Rulingverfahren nicht vollständig geschildert worden. In der fusionierten Gesellschaft seien sodann ausserordentliche Abschreibungen bzw. Wertberichtigungen 2009 in Höhe von Fr. .- zu verzeichnen. Insbesondere sei auf den Liegenschaften I und J in Zürich eine Abschreibung 2009 von Fr. .- vorgenommen worden. Diese Liegenschaften seien mit Vertrag vom 21. Dezember 2007, vollzogen im Januar 2008, erworben worden. Es sei erstaunlich, dass die Pflichtige einen Wertzerfall

von Fr. .- innert eines Jahres erkannt haben wolle. Das Bewertungsgutachten der K AG vom 7. April 2009 enthalte keine Erklärung für einen allfälligen Abschreibungsbedarf.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Die bisherigen Steuerrekurskommissionen wurden per 1. Januar 2011 in das Steuerrekursgericht umgewandelt (vgl. §§ 112 - 118a und §§ 147 - 153 des Steuergesetzes in der alten und neuen Fassung vom 8. Juni 1997 bzw. 13. September 2010, StG). Das vorliegende, noch bei der Steuerrekurskommission III eingegangene Geschäft ist als Folge dieser Änderung der 2. Kammer des Steuerrekursgerichts zugeteilt worden und wird unter der Geschäftsnummer 2 GR.2011.1 weitergeführt.

2. a) Im Kanton Zürich wird die Grundstückgewinnsteuer – losgelöst von den übrigen Einkommensverhältnissen – von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben (§ 216 Abs. 1 StG). Diese Besteuerung gilt sowohl für Grundstücke des Privat- als auch des Geschäftsvermögens. Grundstücksgewinn ist laut § 219 Abs. 1 StG der Betrag, um welchen der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt. Die anrechenbaren Aufwendungen sind in § 221 Abs. 1 StG abschliessend aufgezählt (RB 1990 Nr. 51, 1982 Nr. 105; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., 2006, § 221 N 3). Dazu gehören wertvermehrnde Aufwendungen, Grundeigentümerbeiträge, übliche Mäklerprovisionen und Insertionskosten, mit der Handänderung verbundene Abgaben sowie Baukreditzinsen bei Liegenschaften im Geschäftsvermögen. Liegenschaftenhändler können weitere mit der Liegenschaft zusammenhängende Aufwendungen geltend machen, soweit sie auf deren Berücksichtigung bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer ausdrücklich verzichtet haben (§ 221 Abs. 2 StG). Ausserdem sind – nach vollständiger Veräusserung des Gesamtgrundstücks – Verluste aus Teilveräusserungen verrechenbar (§ 224 Abs. 3 StG). Alle übrigen Einkommensbestandteile und Unkosten einschliesslich die sog. wieder eingebrachten Abschreibungen (= Differenz zwischen Buchwert und Anlagekosten) werden mit der Einkommens- bzw. mit der Gewinnsteuer erfasst (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu §§ 216 - 226a N 6). Diese Regelung bringt es mit sich, dass Ver-

luste aus dem Einkommens- bzw. Gewinnsteuerbereich nach kantonalem Recht nicht mit Grundstücksgewinnen verrechnet werden können.

b) Aus dem Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung gemäss Art. 127 Abs. 3 BV folgt, dass ein Steuerpflichtiger, der in mehreren Kantonen steuerpflichtig ist, nicht mehr als sein gesamtes Reineinkommen bzw. seinen gesamten Reingewinn zu versteuern hat (BGE 107 Ia 41 E. 1a). Diese Regel trat gemäss jahrzehntelanger Rechtsprechung des Bundesgerichts vor dem Grundsatz zurück, dass das Grundeigentum ausschliesslich und in vollem Umfang dem Liegenschaftskanton zur Besteuerung vorbehalten blieb. Der Liegenschaftskanton musste deshalb Verluste, die am (Wohn-)Sitz oder in anderen Kantonen angefallen waren, nicht übernehmen. Seit dem Jahr 2004 änderte das Bundesgericht seine Rechtsprechung zur Nichtberücksichtigung von Ausscheidungsverlusten stufenweise. Mit Entscheid vom 19. November 2004 erkannte es bezüglich einer Betriebsliegenschaft einer Liegenschaftenhändlerin und Generalunternehmerin in einem Betriebsstättekanton, dass der Liegenschaftskanton zwar den Wertzuwachs (= Differenz zwischen Erlös und Anlagekosten) ausschliesslich besteuern dürfe; doch sei der Liegenschaftskanton verpflichtet, den Verlustüberschuss, den die Unternehmung im Sitzkanton und weiteren Kantonen mit Betriebsstätten erlitten habe, mit dem Grundstücksgewinn zu verrechnen (BGE 131 I 249). Am 18. April 2005 wandte das Bundesgericht diese neue Regel zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten auch auf Liegenschaften im Privatvermögen an und wies den Liegenschaftskanton an, den Gewinnungskostenüberschuss aus einer im Privatvermögen gehaltenen Liegenschaft am Hauptsteuerdomizil zu übernehmen (BGE 131 I 285). Am 8. Mai 2006 verpflichtete das Bundesgericht den Liegenschaftskanton, in welchem ein Handelsunternehmen eine reine Kapitalanlageliegenschaft (ohne Betriebsstätte) besass, den Betriebsverlust am ausserkantonalen Hauptsitz mit dem Liegenschaftsertrag im Liegenschaftskanton zu verrechnen (BGE 132 I 220). Am 3. November 2006 änderte das Bundesgericht schliesslich seine bisherige Praxis zur Ausscheidung von Aufwandüberschüssen bei (gewerbsmässigen) Liegenschaftenhändlern im interkantonalen Verhältnis und erkannte, dass Schuldzinsen von interkantonalen Liegenschaftenhändlern proportional zu den Aktiven zu verlegen seien. Soweit der nach Lage der Aktiven zu übernehmende Schuldzinsenanteil den Vermögensertrag im Liegenschaftskanton übersteigt, ist der Schuldzinsenüberschuss fortan in erster Linie mit Netto-Vermögenserträgen der übrigen Kantone und in zweiter Linie mit dem übrigen Einkommen des Liegenschaftenhändlers zu verrechnen (BGE 133 I 19). Diese neue Ausscheidungsregel ermöglicht, dass im interkantonalen Verhältnis – soweit als mög-

lich – sämtliche Schuldzinsen abgezogen werden können. Demgegenüber wurden nach bisheriger Praxis die nicht aktivierungsfähigen liegenschaftsbezogenen Aufwendungen, u.a. auch die Schuldzinsen, objektmässig ausgeschieden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 162). Dadurch im Liegenschaftskanton resultierende Aufwandüberschüsse mussten der Sitzkanton und andere Liegenschaftskantone nicht übernehmen. Diese waren vielmehr zu "aktivieren" und konnten im Liegenschaftskanton erst in einem späteren Zeitpunkt entweder mit laufenden Liegenschaftserträgen oder einem Veräusserungsgewinn verrechnet werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 165).

Gemäss den vorstehenden Erwägungen sind die beteiligten Gemeinwesen im interkantonalen Verhältnis generell verpflichtet, Verluste einer Steuerperiode gegenseitig zur Verrechnung zu bringen. Eine Ausnahmeregelung zu Gunsten des Liegenschaftskantons und eine Aktivierung von Aufwendungen sind nicht mehr zulässig.

c) In den Liegenschaftskantonen erfolgt die Verrechnung von Verlusten mit Grundstückgewinnen des Geschäftsvermögens unabhängig davon, ob diese Gewinne mit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer (dualistisches System) oder mit der Grundstückgewinnsteuer (monistisches System) erfasst werden. Kantone mit dem monistischen System der Grundstückgewinnsteuer verrechnen übernommene Verluste zuerst mit den wiedereingebrachten Abschreibungen und einen allenfalls verbleibenden Rest mit dem Wertzuwachsgegn (Kreisschreiben Nr. 27 der schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) vom 15. März 2007, "Die Vermeidung von Ausscheidungsverlusten", Ziffer 3.1.4).

Unter Verlust ist nicht nur der Verlust der betreffenden Steuerperiode zu verstehen. Vielmehr können juristische Personen Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren vom Reingewinn abziehen, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinnes dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten (Art. 25 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG]). Ohne dass dies im Wortlaut zum Ausdruck kommt, gilt diese Bestimmung auch als gesetzliche Grundlage für die Verrechnungsmöglichkeit von Verlustvorträgen einer (gewinn)steuerneutral übernommenen Gesellschaft durch die übernehmende Gesellschaft im Rahmen von Unternehmensumstrukturierungen (Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band II, 9. A., 2002, S. 543 ff.; Frank Lampert, Die Verlustverrechnung

von juristischen Personen im Schweizer Steuerrecht, 2000, S. 87, 93, 100 f., mit weiteren Hinweisen; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, Art. 61 Rz. 24; Reich/Duss, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, 1996, S. 271 f.; vgl. auch Botschaft vom 13. Juni 2000 zum Fusionsgesetz, in: AS 2000 S. 4370, sowie Kreisschreiben Nr. 5 vom 1. Juni 2004 der Eidgenössischen Steuerverwaltung, "Umstrukturierungen" [im Folgenden: Kreisschreiben Umstrukturierungen], Ziff. 4.1.2.2.4, S. 31). Grundsätzlich kann somit bei einer Fusion zweier Kapitalgesellschaften die aufnehmende Gesellschaft die Verlustvorträge der absorbierten Gesellschaft steuerwirksam geltend machen.

d) Bei einer Fusion endet die Steuerpflicht der übertragenden Gesellschaft grundsätzlich mit der Löschung im Handelsregister. Die Steuerpflicht einer aus einer Fusion hervorgehenden Gesellschaft beginnt grundsätzlich mit dem Eintrag in das Handelsregister. In diesem Zeitpunkt gehen alle Aktiven und Passiven von Gesetzes wegen auf die übernehmende Gesellschaft über (Art. 22 Abs. 1 FusG).

Die Steuerbehörden anerkennen eine rückwirkende Fusion, wenn die Anmeldung zusammen mit dem Fusionsbeschluss innerhalb von sechs Monaten nach dem Stichtag der Übernahmebilanz beim Handelsregister eingetroffen ist und die Anmeldung ohne irgendwelche Weiterungen zum Eintrag geführt hat (Kreisschreiben Umstrukturierungen, Ziff. 4.1.2.2.3; Matthias Wolf, in: Basler Kommentar zum Fusionsgesetz, 2005, Art. 13 N 10; Reich/Duss, S. 97 ff.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 61 N 49 DBG).

e) Nach Ansicht von Reich/Duss (S. 102) soll die Rückwirkung nicht gegen den Willen einer Steuerbehörde durchsetzbar sein. Es stellt sich somit die Frage, ob die Anerkennung einer Rückwirkung in das Ermessen der betreffenden Steuerbehörde gestellt werden soll oder ob die Steuerbehörden, entsprechend der Regelung im Kreisschreiben Umstrukturierungen, zur Anerkennung der Rückwirkung verpflichtet sind, falls die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind.

f) Um die rechtsgleiche Behandlung der Bürger durch die Behörden sicherzustellen, kann die Exekutive an Letztere gerichtete Dienstanweisungen erlassen. Bei dem Kreisschreiben handelt es sich um eine sogenannte Verwaltungsverordnung (Michael Beusch, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, ST 2005, S. 613 ff.). Solche Verwaltungsverordnungen sind keine Gesetze, auf welche sich der Bürger berufen

könnte, sondern richten sich einzig an die Behörden. Jedoch kann die Missachtung einer Verwaltungsverordnung zu einer Verletzung der Rechtsgleichheit führen, so dass der Bürger sich unter diesem Titel auf die Verwaltungsverordnung berufen kann (Richter/Frei/Kaufmann/Meuter, § 265 N 23). Der Richter soll Verwaltungsverordnungen bei seiner Entscheidung mitberücksichtigen, sofern sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulassen (BGE 121 II 478). Verwaltungsverordnungen können als Meinungsäusserung von Sachverständigen über die Auslegung des Gesetzes im Interesse der rechtsgleichen Behandlung berücksichtigt werden, sofern sie die dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung des Bundesrechts weder vereiteln noch erschweren und nicht über eine blossе Konkretisierung der bundesrechtlich vorgeschriebenen Voraussetzungen hinausgehen (BGE 109 Ib 207). Die Verwaltungsverordnung stellt m.a.W. für die Steuerjustizbehörden eine nicht verbindliche Anweisung zur Auslegung des Steuergesetzes dar. Sie wird vom Richter berücksichtigt, wenn sie im konkreten Einzelfall eine sachgerechte Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmung erlaubt (Häfeli/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. A., 2010, Rz. 128).

g) Das Kreisschreiben Umstrukturierungen, welches die Anerkennung einer rückwirkenden Fusion bei einer Rückwirkungsdauer von unter sechs Monaten statuiert, enthält eine vernünftige und sachgemässe Regelung, welche eine rechtsgleiche Behandlung der Steuerpflichtigen erlaubt und sich im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben bewegt. Die Regelung ist demgemäss im Grundsatz von den Steuerbehörden zu beachten.

h) Indessen stellt sich die Frage, ob dies auch vorliegend für die Rekursgegnerin gilt. Denn laut Art. 11 Abs. 1 FusG muss eine Zwischenbilanz erstellt werden, wenn der Bilanzstichtag bei Abschluss des Fusionsvertrags mehr als sechs Monate zurückliegt oder wenn seit Abschluss der letzten Bilanz wichtige Änderungen in der Vermögenslage eintraten.

Zwar liegt vorliegend der letzte Bilanzstichtag am 31. Dezember 2008 und weniger als sechs Monate vor dem Fusionsvertrag des 26. Mai 2009. Indessen bestand bei Abschluss des Fusionsvertrags nach Darstellung der Pflichtigen ein Abschreibungsbedarf von Fr. - auf den Liegenschaften I und J in Zürich. Bei dieser Sachlage hätte, wie die Rekursgegnerin zu Recht geltend macht, ein Zwischenabschluss gemacht werden müssen. Entsprechend ist die Rekursgegnerin auch nicht zur Aner-

kennung der rückwirkenden Fusion verpflichtet. Demgemäss ist davon auszugehen, dass die Fusion erst mit der Eintragung in das Handelsregister am 11. Juni 2009 gegenüber Dritten und auch gegenüber der Rekursgegnerin rechtswirksam wurde (Art. 22 Abs. 1 FusG). In diesem Zeitpunkt wurde die Pflichtige auch zu einer interkantonalen Gesellschaft.

i) In der Rekursantwort weist die Rekursgegnerin darauf hin, dass die Steuerforderung mit der Handänderung vom 4. März 2009 entstanden sei. Die spätere Fusion vom 11. Juni 2009 habe an der Steuerforderung nichts mehr ändern können.

Wie vorne in E. 2c dargelegt, erfolgt die Verlustverrechnung nach interkantonalem Steuerrecht unabhängig davon, ob die Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens mit der Grundstückgewinnsteuer (monistisches System) oder mit der Gewinnsteuer (dualistisches System) erfasst werden. Eine interkantonale Verlustverrechnung erfolgt immer mit Bezug auf eine ganze Steuerperiode. Der genaue Zeitpunkt einer Handänderung an einem Grundstück während einer Steuerperiode kann für die Frage, welchen Verlustanteil das betreffende Gemeinwesen übernehmen muss, keine Rolle spielen. Dies entspricht der Konzeption des Kreis Schreibens Nr. 27 der SSK vom 15. März 2007 (Beispiel Nr. 6). Demgemäss ist vorliegend unerheblich, ob die Fusion vor oder nach der steuerbaren Handänderung vollzogen wurde. Desgleichen ist nicht von Bedeutung, ob der Abschreibungsbedarf vor oder nach der Handänderung entstand oder ob die diesbezügliche Abschreibungsbuchung vor oder nach der Handänderung vorgenommen wurde. Entscheidend ist allein, ob der Verlust bzw. Verlustvortrag in der von der Pflichtigen beantragten Höhe per 31. Dezember 2009 bestand.

j) Indessen ist die Rekursgegnerin nicht verpflichtet, die von der Pflichtigen geltend gemachten Verluste und Verlustvorträge in der beantragten Höhe und ohne Überprüfung anzuerkennen.

k) Laut § 132 Abs. 1 StG stellen die Steuerbehörden zusammen mit dem Pflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (Kooperationsmaxime; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 132 N 1 ff. mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Die Verfahrensinstruktion liegt bei der zuständigen Behörde (Prozessmaxime des Amtsbetriebs); diese besorgt ausschliesslich die Verfahrensleitung (Alfred Kölz, Prozessmaximen im schweizeri-

schen Verwaltungsprozess, 1974, S. 9). Die Steuerpflichtigen sind daher, abgesehen von der Pflicht zur Einreichung der Steuererklärung, nicht gehalten, aus eigener Initiative tätig zu werden. Will ein Steuerpflichtiger im Einschätzungsverfahren steuermindernde Tatsachen, für die er die Beweislast trägt, geltend machen, so genügt es in der Regel, wenn er diese in der Steuererklärung in der entsprechenden Rubrik aufführt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 132 N 15). Eine weitergehende Substanziierung oder Beweisleistung ist im Rahmen der Steuerklärungspflicht nicht notwendig.

Leitet die Veranlagungsbehörde im Einschätzungsverfahren, das grundsätzlich von der Untersuchungsmaxime beherrscht ist, ein Beweisverfahren zur Abklärung von steuermindernden Tatsachen ein, so hält sie den Steuerpflichtigen an, den entsprechenden Nachweis zu erbringen. Als Ausfluss aus dem Grundsatz des rechtlichen Gehörs (Art. 29 Abs. 2 BV) sind die Steuerpflichtigen indessen nicht nur zur Beweisleistung verpflichtet, sondern auch berechtigt, Beweisanträge zu stellen, an der Beweiserhebung mitzuwirken und sich zum Ergebnis des Beweisverfahrens zu äussern (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 132 N 19). Die Beweisaufgabe muss daher so formuliert sein, dass sie dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit einräumt, diese Rechte auch auszuüben. Erst nach Abschluss des Beweisverfahrens ist unter Würdigung sämtlicher Beweismittel zu prüfen, ob der Beweis erbracht wurde (Grundsatz der freien Beweiswürdigung). Eine so genannte antizipierte Beweiswürdigung, bei der die Behörde befugt ist, auf gewisse Beweiserhebungen zu verzichten, ist nur zulässig, falls die entsprechenden Beweismittel nach den Erkenntnissen der Lebenserfahrung nicht zur Klärung des Sachverhalts beitragen (Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, 1989, S. 24).

l) Die Rekurskommission hat gemäss § 149 Abs. 2 StG die Steuerfaktoren grundsätzlich nach ihren eigenen Erhebungen festzustellen (RB ORK 1958 Nr. 44). Ausnahmsweise kann sie zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs die Sache mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurückweisen, namentlich wenn zu Unrecht noch keine materielle Entscheidung getroffen wurde oder wenn dieser an einem schwerwiegenden Verfahrensmangel leidet (§ 149 Abs. 3 StG). Bedeutsame Verfahrensmängel kann die Rekurskommission nicht heilen, da der gesetzlich vorgeschriebene Instanzenzug unzulässigerweise verkürzt und die untere Einschätzungs- bzw. Rechtsmittelbehörde praktisch von der Einhaltung eines korrekten Verfahrens dispensiert würde (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 149 N 31 f., auch zum Folgenden). Von einem bedeutsamen Verfahrensmangel ist gemäss Rechtsprechung des Verwaltungs-

gerichts insbesondere dann auszugehen, wenn über ein wesentliches Element des Sachverhalts keine Untersuchung geführt worden ist (RB 2001 Nr. 93, RB 2000 Nr. 130 = StE 2002 B 93.5 Nr. 23 = ZStP 2001, 39; ZStP 2000, 291).

m) Die Rekursgegnerin untersuchte die Höhe der in der Steuerperiode eingetretenen Verluste und Verlustvorträge nicht, da sie die Auffassung vertrat, diese seien vor der Fusion der E-Gesellschaften entstanden. Die Steuerforderung sei vielmehr als Folge eines Verkaufs durch die rein zürcherische B AG entstanden, so dass in diesem Zusammenhang auch ein interkantonales Doppelbesteuerungsverbot nicht zu beachten sei.

Wie gesagt ist vorliegend jedoch nach der Fusion der E-Gesellschaften zur Ermittlung des Gewinns und der Verluste auf das gesamte Steuerjahr 2009 abzustellen, so dass damit sowohl der Abschreibungsbedarf als auch die Gründe für einen solchen auf den Liegenschaften I und J in Zürich zu untersuchen sind. Wie die Rekursgegnerin in der Rekursantwort zutreffend erwähnt, ist es fraglich, ob eine Liegenschaft an bester Lage und in Zeiten steigender Preise kurz nach dem Erwerb massiv abgeschrieben werden muss.

Es ist indessen Aufgabe der Rekursgegnerin, diesen für den Ausgang des Verfahrens wesentlichen Aspekt des Sachverhalts selber zu untersuchen. Der Pflichtigen kann nicht vorgeworfen werden, sie habe den Sachverhalt nicht substantiiert oder nachgewiesen, wenn sie im Beweisverfahren gar nicht aufgefordert wurde, alle wesentlichen Aspekte des Sachverhalts darzulegen und nachzuweisen. Da ein bedeutsamer Verfahrensmangel vorliegt, kann er nicht durch das Steuerrekursgericht geheilt werden. Die Sache muss daher an die Vorinstanz zurückgewiesen werden. Die Rekursgegnerin ist im zweiten Rechtsgang gehalten, den Abschreibungsbedarf und dessen Gründe umfassend abzuklären.

3. a) Somit ist der angefochtene Einspracheentscheid in teilweiser Gutheissung des Rekurses aufzuheben. Die Sache ist zur weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid im Sinn der vorstehenden Erwägungen an die Rekursgegnerin zurückzuweisen.

b) Infolge des materiell ungewissen Verfahrensausgangs sind die Verfahrenskosten den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und sind keine Par-

teientschädigungen zuzusprechen (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid des Finanzausschusses der C vom 1. Dezember 2010 wird aufgehoben und die Sache wird im Sinn der Erwägungen an den Finanzausschuss in das Einsprachverfahren zurückgewiesen.

[...]