



Entscheid

29. April 2014

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichter Alexander Widl und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

A AG,
betreffend "**B**"

vertreten durch Dr. C und D,

Rekurrentin,

gegen

Stadt E,

vertreten durch die Kommission für Grundsteuern,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. B ist ein offener vertraglicher Anlagefonds der Art "Immobilienfonds" im Sinn von Art. 25 ff. i.V.m. Art. 58 ff. des Bundesgesetzes über die kollektiven Kapitalanlagen vom 23. Juni 2006 (KAG) für qualifizierte Anleger im Sinn von Art. 10 Abs. 3 lit. b und c KAG. Der Kreis der Anleger ist ausschliesslich auf steuerbefreite inländische Einrichtungen der beruflichen Vorsorge sowie steuerbefreite inländische Sozialversicherungs- und Ausgleichskassen beschränkt. Zum Bestand seines Vermögens gehören zahlreiche, in der Regel langfristig gehaltene Liegenschaften in der ganzen Schweiz, die im Grundbuch auf den Namen der Fondsleitung unter Anmerkung der Zugehörigkeit zum Immobilienfonds eingetragen sind. Die Fondsleitung wird gegenwärtig von der A AG mit Sitz in E besorgt.

Im Jahr 2010 veräusserte die Fondsleitungsgesellschaft aus dem Bestand des Fondsvermögens des B einen Miteigentumsanteil von 10/917 an der Liegenschaft ...strasse 180, E (ZH) für Fr. 280'000.- an G. Dabei handelt es sich um einen Anteil an einem Parkhaus. Mit Veranlagungsentscheid vom 21. August 2012 auferlegte ihr die Kommission für Grundsteuern der Stadt E für Rechnung des B aus Anlass dieser Handänderung eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 24'592.- bei einem steuerbaren Gewinn von Fr. 97'723.-. Die Kommission rechnete dabei u.a. die von der Fondsleitungsgesellschaft dem B in Rechnung gestellten Mäklerprovisionen von Fr. 2'700.- (für Erwerb) und Fr. 4'200.- (für Verkauf) nicht bei den Anlagekosten an. Weiter lehnte es die Kommission ab, den Grundstückgewinn mit Verlusten in Höhe von Fr. 14'986'424.30 zu verrechnen, welche der B bei der Veräusserung verschiedener Liegenschaften in den Kantonen Bern, Basel-Stadt, Zug, Genf, Zürich und Neuenburg in den Jahren 2007 bis 2010 erlitten hatte.

B. Eine dagegen erhobene Einsprache, womit die Fondsleitungsgesellschaft beantragte, den steuerbaren Grundstückgewinn vollständig mit anderen Grundstückverlusten zu verrechnen, wies die Kommission für Grundsteuern der Stadt E am 26. Februar 2013 ab.

C. Mit Rekurs vom 2. April 2013 liess die Fondsleitungsgesellschaft (nachfolgend Rekurrentin) dem Steuerrekursgericht beantragen, den Einspracheentscheid aufzuheben. Dabei seien die Mäklerprovisionen für Erwerb und Veräusserung in Höhe von insgesamt Fr. 6'900.- zum Abzug vom Grundstückgewinn zuzulassen. Ferner sei der Grundstückgewinn mit Verlusten aus der Veräusserung von im Kanton Zürich und anderen Kantonen gelegenen Liegenschaften zu verrechnen und die Grundstückgewinnsteuer dementsprechend auf Fr. Null festzusetzen. Ferner beantragte sie eine Parteientschädigung. Am 23. Mai 2013 reichte sie eine Ergänzung zur Rekurschrift ein, womit sie ihre Ausführungen zur Entschädigung und Weiterverrechnung von Mäklerprovisionen präziserte.

Die Rekursgegnerin schloss in ihrer Rekursantwort vom 28. Juni 2013 auf Abweisung des Rekurses und verlangte ebenfalls eine Parteientschädigung. In der Replik vom 16. September 2013 hielt die Rekurrentin in grundsätzlicher Hinsicht an ihren Anträgen fest. Sie beantragte jedoch, als Verlustverrechnungsobjekt einzig die Liegenschaft Avenue ... 14a-c (NE) vorzusehen. Die Rekursgegnerin verzichtete am 17. Oktober 2013 auf eine Duplik.

Auf die Parteivorbringen wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. 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 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 [StG]). Diese Besteuerung gilt sowohl für Grundstücke des Privat- als auch des Geschäftsvermögens. Grundstückgewinn 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 Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 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). Letztere Bestimmung setzt ein ursprünglich einheitliches Grundstück bzw. einen einheitlich erworbenen Komplex von Grundstücken voraus (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 224 N 4). Fehlt diese Voraussetzung, sind im Kanton Zürich angefallene Veräusserungsverluste nicht mit Grundstücksgewinnen verrechenbar. Im Übrigen können auch Verluste aus dem Einkommens- bzw. Gewinnsteuerbereich nach dem gegenwärtig geltenden kantonalen Recht nicht mit Grundstücksgewinnen verrechnet werden. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung verstösst die zürcherische gesetzliche Regelung – vorbehaltlich der Rechtsprechung zum Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung und der geänderten Praxis zu den Ausscheidungsverlusten – nicht gegen übergeordnete gesetzliche und verfassungsmässige Grundsätze (BGr, 7. Oktober 2011, 2C_747/2010, E. 5 und 6, www.bger.ch). Namentlich ergibt sich aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit keine Verpflichtung des Liegenschaftenkantons, Wertzuwachsgerinne mit allfälligen Betriebs- oder Veräusserungsverlusten zu verrechnen.

2. Aus dem Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung gemäss Art. 127 Abs. 3 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (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 Liegenschaftenkanton zur Besteuerung vorbehalten blieb. Der Liegenschaftenkanton 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 Betriebsstättkantons, dass der Liegenschaftenkanton zwar den Wertzuwachs (= Differenz

zwischen Erlös und Anlagekosten) ausschliesslich besteuern dürfe; doch sei der Liegenschaftenkanton 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 Liegenschaftenkanton 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 Liegenschaftenkanton, in welchem ein Handelsunternehmen eine reine Kapitalanlageliegenschaft (ohne Betriebsstätte) besass, den Betriebsverlust am ausserkantonalen Hauptsitz mit dem Liegenschaftenertrag im Liegenschaftenkanton zu verrechnen (BGE 132 I 220). Am 3. November 2006 änderte das Bundesgericht schliesslich seine bisherige Praxis zur Ausscheidung von Aufwandüberschüssen bei (gewerbmässigen) 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 möglich – 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 Liegenschaftenkanton resultierende Aufwandüberschüsse mussten der Sitzkanton und andere Liegenschaftskantone nicht übernehmen. Diese waren vielmehr zu "aktivieren" und konnten im Liegenschaftenkanton erst in einem späteren Zeitpunkt entweder mit laufenden Liegenschaftserträgen oder einem Veräusserungsgewinn verrechnet werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 175). In weiteren Entscheiden verdeutlichte das Bundesgericht, dass sich seine neue Rechtsprechung nur auf interkantonale Sachverhalte und Ausscheidungsverluste beziehe (BGr, 7. Oktober 2011, 2C_747/2010, BGr, 1. Mai 2013, 2C_243/2011, je www.bger.ch). Bezogen auf die besondere Ausgestaltung der Grundstückgewinnsteuer im Kanton Zürich bedeutet dies, dass die zürcherische Belegenheitsgemeinde ausserkantonale Verluste nur dann übernehmen muss, wenn und soweit dies zur Vermeidung eines Ausscheidungsverlusts nötig ist.

3. Im vorliegenden Fall ist in erster Linie streitig, ob die Rekursgegnerin bis zur Höhe des Gewinns den Verlust von Fr. 1'380'000.- aus der im Jahr 2010 erfolgten Veräusserung der Liegenschaft Avenue ... 14a-c (NE) zu übernehmen habe.

a) Die Rekurrentin beruft sich dabei im Wesentlichen auf die oben dargelegte bundesgerichtliche Rechtsprechung sowie auf die spezielle steuerrechtliche Situation von kollektiven Kapitalanlagen mit Grundbesitz, zu welchen der B gehöre. Dieser besitze keine eigene Rechtspersönlichkeit, werde aber aus praktischen steuerrechtlichen Gründen wie ein selbständiges Steuersubjekt besteuert (Art. 26 Abs. 3 StHG, Art. 66 Abs. 3 DBG). Da der B Grundstücke in verschiedenen Kantonen halte, verfüge er über Spezialsteuerdomizile in verschiedenen Kantonen. Somit liege hier ein interkantonaler Sachverhalt vor. Es gehe hier – anders als im Entscheid des Bundesgerichts vom 7. Oktober 2011 (2C_747/2010) – nicht um die Verrechnung von Grundstückgewinnen mit zürcherischen Betriebsverlusten, sondern um eine interkantonale Verlustverrechnung. Da kollektive Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz, deren Anleger ausschliesslich steuerbefreite Einrichtungen der beruflichen Vorsorge oder steuerbefreite inländische Sozialversicherungs- und Ausgleichskassen sind, aufgrund steuerharmonisierungsrechtlicher Vorgaben (Art. 23 Abs. 1 lit. i und Abs. 4 StHG) auf kantonaler Ebene von den Gewinn- und Kapitalsteuern der juristischen Personen befreit seien, nicht dagegen von der Grundstückgewinnsteuer, seien die steuerfreie und die steuerbare Sparte auseinanderzuhalten. Es gehe nicht an, Verluste aus der steuerbaren Sparte mit Gewinnen aus der steuerfreien Sparte zu verrechnen, da ansonsten die Steuerfreiheit der steuerbefreiten Institutionen unterminiert würde. Die Grundstücksveräusserungsverluste seien somit ausschliesslich mit Grundstücksveräusserungsgewinnen zu verrechnen.

b) Demgegenüber vertritt die Rekursgegnerin im Einsprache- und Rekursverfahren unter Berufung auf die bisher ergangene bundesgerichtliche Rechtsprechung, insbesondere das Urteil vom 7. Oktober 2011 (2C_747/2010) die Auffassung, dass vorliegend – trotz interkantonomer Ausscheidung – ein innerkantonomer Sachverhalt vorliege, da sich sowohl der Sitz des Immobilienfonds und der Fondsleitung als auch die veräusserte Liegenschaft im Kanton Zürich befunden hätten. Die geänderte Rechtsprechung des Bundesgerichts zu den Ausscheidungsverlusten komme bei innerkantonomem Sachverhalten nicht zur Anwendung. Selbst wenn wider Erwarten ein interkantonomer Sachverhalt anzunehmen wäre, könne nicht ohne Weiteres eine Verlustverrechnung gewährt werden. Vielmehr seien dann in einem ersten Schritt

Grundstückveräusserungsverluste mit den übrigen (Geschäfts-)Gewinnen zu verrechnen. Dies gelte auch dann, wenn die Gewinne von der Staats- und Gemeindesteuer befreit seien.

c) Der Auffassung der Rekursgegnerin kann nicht gefolgt werden. Der vom Bundesgericht am 7. Oktober 2011 (2C_747/2010) beurteilte Sachverhalt ist mit dem vorliegenden Fall nicht vergleichbar. Im betreffenden Urteil ging es ausschliesslich um die Frage, ob am Sitz im Kanton Zürich bestehende Vorjahresverluste aus dem betrieblichen Bereich mit zürcherischen Grundstückgewinnen verrechenbar seien. Interkantonale Anknüpfungspunkte waren zwar vorhanden, weil das betreffende Unternehmen Kapitalanlageliegenschaften in anderen Kantonen besass. Sie spielten aber keine Rolle. Namentlich ging es nicht darum, Ausscheidungsverluste im interkantonalen Verhältnis zu vermeiden. So betrachtet handelte es sich beim damals beurteilten Fall um einen rein innerkantonalen Sachverhalt, auf den die geänderte Praxis zu den Ausscheidungsverlusten nicht anzuwenden war.

Vorliegend verhält es sich anders. Der B hält inner- und ausserhalb des Kantons Zürich zahlreiche Anlageliegenschaften, von denen in den Jahren 2006 bis 2010 11 Liegenschaften mit Verlust veräussert wurden. Nachfolgende Jahre sind im vorliegenden Verfahren nicht relevant. Neun Veräusserungsverluste erlitt der Immobilienfonds in den Kantonen BS, BE, ZG, GE und NE. Da kollektive Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz nach Art. 58 KAG steuerrechtlich den juristischen Personen gleichgestellt sind (§ 54 Abs. 1 StG), besitzt der B, obwohl er zivilrechtlich keine eigene Rechtspersönlichkeit besitzt und keinen Sitz haben kann, am Sitz der Fondsgesellschaft quasi über einen künstlichen Sitz. Dieser befindet sich in E, hat aber ausschliesslich keine entscheidende Bedeutung, da der Immobilienfonds selber keinen Betrieb führt, sondern lediglich Vermögenswerte in verschiedenen Kantonen besitzt. Faktisch verfügt der B damit einzig über Spezialsteuerdomizile in verschiedenen Kantonen. Entgegen der Auffassung der Rekursgegnerin liegt bei dieser Konstellation ein interkantonaler Sachverhalt vor. Dieser ist jedoch doppelbesteuerungsrechtlich im interkantonalen Verhältnis nur von Bedeutung, wenn ausserkantonale Verluste entstanden sind und in den betreffenden Kantonen im gleichen Jahr kein verrechenbares Substrat mehr vorhanden ist, so dass sich dort – unter Anwendung der bundesgerichtlichen Zuteilungs- und Ausscheidungsregeln, die allen anderen kantonalrechtlichen Verlustverrechnungsregeln (z.B. § 124 Abs. 3 StG) vorgehen – ohne Übernahme des Verlustes im betreffenden Kalenderjahr ein Ausscheidungsverlust ergäbe. Einzig dann

sind der Kanton Zürich und gegebenenfalls andere Liegenschaftskantone aufgrund von Art. 127 Abs. 3 BV verpflichtet, ausserkantonale Verluste zu übernehmen.

d) Fraglich ist weiter, mit welchem Substrat ausserkantonale Veräusserungsverluste zu verrechnen sind. Der B erzielt nicht nur Kapitalgewinne resp. -verluste, sondern auch hohe Nettoerträge, die in der Grössenordnung von rund Fr. ... Mio. pro Jahr liegen (siehe Jahresbericht der A AG per 2013). Nach Auffassung der Rekursgegnerin sind die (ausserkantonalen) Kapitalverluste in erster Linie mit im gleichen Kanton steuerbaren Gewinnen und Erträgen zu verrechnen, womit sich die kantonsübergreifende Verlegung von Veräusserungsverlusten mutmasslich erübrigt. Diese Auffassung verträgt sich jedoch nicht mit der speziellen steuerrechtlichen Situation von kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz, wenn deren Anleger – wie hier – ausschliesslich steuerbefreite Einrichtungen der beruflichen Vorsorge nach Art. 23 Abs. 1 lit. d StHG sind. Denn diese Fonds sind hinsichtlich der erwirtschafteten Erträge gesamtschweizerisch zwingend von der Steuerpflicht befreit (Art. 12 Abs. 1 lit. i StHG). Die Steuerbefreiung erstreckt sich auf die direkte Bundessteuer (Art. 56 lit. j DBG, hier ohne Einschränkungen) und alle kantonalen Gewinn- und Kapitalsteuern (im Kanton Zürich § 61 lit. k StG). Gemäss Art. 23 Abs. 4 StHG unterliegen die in Art. 23 Abs. 1 lit. d-g und i genannten Personen auf kantonaler Ebene jedoch in jedem Fall der Grundstückgewinnsteuer, wobei sich der Begriff "Grundstückgewinnsteuer" mit demjenigen in Art. 12 StHG deckt (Marco Greter, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 23 N 46 StHG mit Hinweisen auf eine Meinungsäusserung der Kommission Steuerharmonisierung). Der Grundstückgewinnsteuer unterliegt somit einzig der Wertzuwachsgeinn (Erlös abzüglich Anlagekosten), nicht dagegen der Buchgeinn unter Einschluss der wieder eingebrachten Abschreibungen. Für diese Auslegung spricht auch die Regelung bei der direkten Bundessteuer, weil hier die Steuerbefreiung ohne Einschränkungen (z.B. hinsichtlich wieder eingebrachter Abschreibungen) gilt. Es gibt demnach aufgrund zwingender bundesrechtlicher Vorgaben bei Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz, an welchen ausschliesslich steuerbefreite inländische Vorsorgeeinrichtungen beteiligt sind, eine steuerfreie Sparte, welche die gesamten (Immobilien)Erträge erfasst und eine steuerbare Sparte, welche einzig die Wertzuwachsgeinne erfasst. Damit die vom Gesetzgeber gewollte Aufspaltung in eine steuerfreie und einen steuerbare Sparte auch wirklich greift und es nicht zu missbräuchlichen spartenübergreifenden Gewinn- oder Verlustverschiebungen kommt, müssen diese beiden Sparten steuerlich getrennt behandelt werden. Es können demzufolge keine spartenübergreifenden Verlustverrechnungen zugelassen werden. Somit

sind Veräusserungsverluste nicht mit Liegenschaftenerträgen und wieder eingebrachten Abschreibungen verrechenbar. Umgekehrt können steuerbare Wertzuwachsgerinne nicht mit Betriebsverlusten aus der steuerbefreiten Sparte verrechnet werden. Das Kreisschreiben Nr. 27 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 15. März 2007 zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten (KS 27), auf welches sich die Rekursgegnerin sinngemäss beruft, enthält zwar diesbezüglich keine ausdrückliche Regelung, steht dieser Auslegung aber auch nicht entgegen. Immerhin bestimmt das Kreisschreiben, dass Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse in erster Linie mit im gleichen Kanton "steuerbaren" Gewinnen/Erträgen zu verrechnen sind. Für diese an sich selbstverständliche Auslegung spricht auch das von der Eidgenössischen Steuerverwaltung am 2. Dezember 2011 erlassene Kreisschreiben Nr. 35 zur Besteuerung konzessionierter Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen. In dessen Ziffer 4.2 wurde ausdrücklich bestimmt, dass eine spartenübergreifende Verlustverrechnung zwischen besteuerten und nicht besteuerten Sparten steuerlich ausgeschlossen sei. Es sind keine sachlichen Gründe erkennbar, warum diese Regelung nicht auch für die teilweise steuerbefreiten Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz und Vorsorgehintergrund gelten sollte. Somit kann dem Antrag der Rekursgegnerin, den Veräusserungsverlust im Kanton L mit im gleichen Kanton erzielten steuerfreien Erträgen und allenfalls wieder eingebrachten Abschreibungen zu verrechnen, nicht gefolgt werden. Veräusserungsverluste können demzufolge einzig mit Wertzuwachsgerinnen verrechnet werden, wobei der Kanton Zürich und andere Liegenschaftskantone, in denen Wertzuwachsgerinne erzielt wurden, nur dann zur Übernahme eines ausserkantonalen Veräusserungsverlusts verpflichtet sind, wenn in diesem Kanton im betreffenden Kalenderjahr kein weiteres verrechenbares Substrat (aus der steuerbaren Sparte) vorhanden ist.

e) Gemäss den bundesgerichtlichen Kollisionsregeln begründen ausserhalb des Sitzkantons gelegene Kapitalanlageliegenschaften von juristischen Personen ein Spezialsteuerdomizil (Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 3. A., 2009, S. 71). Wertzuwachsgerinne sind am Belegenheitsort der Liegenschaft steuerbar (Locher, S. 73). Veräusserungsverluste sind interkantonale dem Belegenheitskanton der Liegenschaft zuzuweisen und in einem ersten Schritt mit im gleichen Kanton und im gleichen Jahr erzielten Wertzuwachsgerinnen zu verrechnen (Ziffer 3.2.1 KS 27). Davon abweichende kantonale Verlustverrechnungsregeln haben bei der interkantonalen Steuerausscheidung einzig subsidiäre Bedeutung; d.h. sie kommen nur dann zum Zug, sofern und soweit das interkantonale Doppelbesteuerungsrecht nichts anderes vorschreibt. Ein verbleibender Verlust, der im betreffenden Kanton

und Kalenderjahr nicht mit weiterem steuerbaren Substrat, d.h. Wertzuwachsgegewinnen verrechnet werden kann, ist interkantonal auf die übrigen Kantone mit Kapitalanlage-liegenschaften zu verlegen (Ziffer 3.2.2 KS 27). Soweit in der Vergangenheit in einzel-nen Kantonen andere Verlustverrechnungsregeln zum Zug gekommen sind, sind diese bei der interkantonalen Steuerauscheidung nicht zu beachten. Denn die interkanta-nale Steuerauscheidung und die Übernahme von Ausscheidungsverlusten funktionieren nur, wenn alle beteiligten Kantone - ungeachtet ihrer Besteuerungssysteme und Ver-lustverrechnungsregeln – die gleichen im KS 27 festgelegten Ausscheidungsregeln anwenden. Der Rekurrentin kommt bei der Bezeichnung des Verlustverrechnungsob-jekts somit kein Wahl- oder Vorschlagsrecht zu.

f) Gemäss den oben genannten Ausscheidungsregeln ergibt sich hinsichtlich der Verlustverrechnung Folgendes:

aa) Bis und mit Jahr 2008 sind Veräusserungsverluste von insgesamt Fr. 8'138'408.- in den Kantonen BS (...) und BE (...) nicht mit dem vorliegend im Jahr 2010 erzielten Wertzuwachsgegewinn verrechenbar. Einerseits wären die Ausschei-dungsverluste in den Kantonen BS und BE nach den ab Steuerperiode 2006 anwend-baren Regeln des KS 27 mit den in den gleichen Jahren in anderen Kantonen erzielten Wertzuwachsgegewinnen zu verrechnen gewesen. Auf diese Weise hätten sich die Ver-luste verrechnen lassen. Andererseits sind die Veranlagungen bereits definitiv erfolgt, so dass in den folgenden Jahren die betreffenden Verluste nicht mehr verrechenbar sind. Per 31. Dezember 2008 bestehen laut Aufstellung über steuerbare Gewin-ne/Verluste des B (Stand ... September 2013) keine Verlustvorträge, die auf das fol-gende Kalenderjahr zu übertragen wären.

bb) Im Jahr 2009 sind drei Liegenschaften in den Kantonen ZG, GE und ZH veräussert worden. Es resultierten Verluste von Fr. 2'073'544.- (Liegenschaft.../ZG), Fr. 432'812.- (Liegenschaft .../GE) und Fr. 712'370.- (Liegenschaft .../ZH). Mangels verrechenbaren Substrats sind die Verluste ins Jahr 2010 vorzutragen.

cc) Im Jahr 2010 (inkl. Verlustvortrag aus dem Jahr 2009) sind bei der Ver-äusserung der nachgenannten Liegenschaften folgende (unbestrittenen) Gewinne und Verluste erzielt worden (siehe Aufstellung):

<u>Lg. Nr.</u>	<u>Kt.</u>	<u>Standort</u>	<u>Erfolg Fr.</u>
...	ZG	...strasse 26-30	-2'073'544

...	GE	...		-432'812
...	ZH	...		-712'370
...	NE		(1)	-1'379'998
...	ZH	...	(2)	1'855'544
...	ZH	...	(2)	0
...	BE	...		-286'878
...	BS	...		-1'154'996
...	TG	...		537'806
...	BE	...		200'236
...	ZH	...		700'911
...	SG	...		938'056
...	BE	...		-323'286
...	FR	...		2'416'987
...	BS	...		-47'117
...	BE	...		1'675'750
...	TG	...		1'168'382
...	AG	...		733'871
...	AG	...		1'475'917
...	ZH	...		97'723
Total (inkl. Verlustvorträge 2009)				5'390'182

(1) Ohne Rundung.

(2) Die Verkäufe in der Gemeinde R erfolgten gleichzeitig an den gleichen Käufer. Gewinne und Verluste sind miteinander zu verrechnen, da es bei einer gleichzeitigen Gesamtveräußerung mehrerer Grundstücke an den gleichen Erwerber aufgrund eines einheitlichen Rechtsgeschäft nur einen einzigen unteilbaren Gewinn gibt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 219 N 34).

Nach Verrechnung der im gleichen Kanton und im gleichen Jahr erzielten Wertzuwachsgewinne und Verluste resultieren in den nachgenannten Kantonen folgende Ausscheidungsverluste, die sofort (und nicht in der Zeit) mit im gleichen Jahr erzielten Wertzuwachsgewinnen zu verrechnen sind:

Lg-Nr.	Kt.	Standort	Verlust Fr.
...	ZG	...	-2'073'544
...	GE	...	-432'812
...	NE	...	-1'379'998
.../...	BS	...	-1'202'113
Total			-5'088'467

Diese Ausscheidungsverluste sind im Verhältnis der Nettowertzuwachsgewinne von jenen Kantonen zu übernehmen, in denen – nach Verrechnung von im gleichen

Jahr und im gleichen Kanton resultierenden Wertzuwachsgegewinnen und Verlusten – die nachgenannten Wertzuwachsgegewinne bestehen:

Kt.	Liegenschaften Nrn. (Verrechnung)	Wertzuwachs- gewinn netto Fr.	Verhältnis Gewinne
ZH	Lg. Nrn. ..., .../..., ... und ...	1'941'808	18.53%
BE	Lg. Nrn. ... und ...	1'265'822	12.08%
TG	Lg. Nrn. ... und ...	1'706'188	16.28%
SG	Lg. Nr. ...	938'056	8.95%
FR	Lg. Nr. ...	2'416'987	23.07%
AG	Lg. Nrn. ... und ...	2'209'788	21.09%
Total		10'478'649	100%

Dem Kanton ZH ist bei der interkantonalen Steuerausscheidung somit ein Verlustanteil von Fr. 942'948.- (18,53109% von Fr. 5'088'467.-) zuzuweisen. Dieser ist kantonsintern von jenen zürcherischen Gemeinden zu übernehmen, in welchen steuerbare Wertzuwachsgegewinne erzielt wurden. Im Verhältnis der steuerbaren Grundstückgegewinne resultieren folgende Verlustanteile, welche von den nachgenannten Gemeinden zu übernehmen sind:

Lg-Nr.	Kt.	Standort	Steuerbarer Gewinn	Verhält- nis	Verlustanteil
...	ZH	Gemeinde Q ...	1'855'544	69.91%	659'218
...	ZH	Stadt Y ...	700'911	26.41%	249'012
...	ZH	Stadt E ...	97'723	3.68%	34'718
Total			2'654'178	100%	942'948

Da der B kein Liegenschaftshändler ist, sind die genannten zürcherischen Gemeinden aufgrund von Art. 127 Abs. 3 BV nicht verpflichtet, den Verlust von Fr. 712'370.- aus dem Verkauf der Liegenschaft ...(ZH), anteilmässig zu übernehmen. Diesbezüglich liegt ein innerkantonaler Sachverhalt vor, so dass mangels gesetzlicher Grundlage im kantonalen Recht eine Verlustverrechnung ausgeschlossen ist. Auch andere Liegenschaftskantone haben diesen Verlust nicht zu übernehmen, da im Kanton Zürich genügend verrechenbares Substrat vorhanden ist und aus der Sicht der anderen Liegenschaftskantone kein Ausscheidungsverlust vorliegt.

g) Nach dem Gesagten ist die Rekursgegnerin zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten verpflichtet, einen ausserkantonalen Verlustanteil von Fr. 34'718.- gewinnmindernd zu berücksichtigen.

4. Weiter ist die Anrechenbarkeit der beim Erwerb und Verkauf an die Rekurrentin (Fondsleitungsgesellschaft) bezahlten Mäklerprovisionen von insgesamt Fr. 6'900.- (Fr. 2'700.- und Fr. 4'200.-) streitig.

a) Gemäss § 221 Abs. 1 lit. c StG sind die üblichen Mäklerprovisionen und Insertionskosten für Erwerb und Veräusserung anrechenbar. Unter Mäklerprovision ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts der Mäklerlohn im Sinn von Art. 413 OR zu verstehen. Daraus folgt, dass als Mäklerprovision nur jene Vergütung anrechenbar ist, die der Steuerpflichtige dem Mäkler für dessen nach Art. 412 Abs. 1 OR gesetzlich vorgeschriebene Dienstleistung, nämlich dem Nachweis der Gelegenheit zum Abschluss eines Vertrags oder der Vermittlung eines Vertragsabschlusses, bezahlt hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 78). Die Anrechnung einer solchen Provision setzt den Abschluss eines Mäklervertrags gemäss Art. 412 OR mit einer Drittperson, eine in Erfüllung dieses Vertrags zum Grundstückkauf bzw. -verkauf führende Nachweis- oder Vermittlungstätigkeit des Mäklers und die Zahlung des geschuldeten Mäklerlohns, beschränkt auf den üblichen Umfang, voraus (RB 1983 Nr. 65; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 79).

b) Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, so bildet das, was dem Dritten für dessen Bemühungen zusteht, nicht Mäklerprovision, sondern allenfalls Honorar aus einfachem Auftrag oder Spesenersatz, deren Vergütung keine nach § 221 Abs. 1 lit. c StG anrechenbare Aufwendung ist (VGr, 19. März 2003, SB.2002.00091, www.vgr.zh.ch). Die steuerliche Anerkennung einer Mäklerprovision verlangt insbesondere, dass der Mäkler nicht nur zivilrechtlich, sondern auch wirtschaftlich eine vom Verkäufer unabhängige Drittperson ist. Eigenprovisionen, das heisst Entschädigungen für eigene Verkaufsbemühungen, sind nicht anrechenbar (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 221 N 90 ff; RB 1982 Nr. 109, je auch zum Folgenden). Die steuerliche Anerkennung zivilrechtlich gültiger Geschäfte findet nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts ihre Grenze dort, wo der Mäkler nur formell als vom Verkäufer unabhängiger Dritter auftritt. Ist aufgrund der Umstände anzunehmen, dass der Verkäufer einen gleichartigen Vertrag mit einem unabhängigen Dritten nicht abgeschlossen hätte, handelt es sich unabhängig von der zivilrechtlichen Ausgestaltung um ein Scheingeschäft, welchem die steuerliche Anerkennung versagt bleiben muss. Die Anhaltspunkte für eine nur formelle Unabhängigkeit müssen dabei aber stark sein; es muss aus den Umständen geschlossen werden können, dass der Grundeigentümer selbst die Mäklertätigkeit ausgeübt hat.

c) Das Vorliegen der Voraussetzungen für eine (steuerlich) anrechenbare Mäklerprovision ist als steuermindernde Tatsache vom hierfür beweisbelasteten Steuerpflichtigen schlüssig nachzuweisen. Diesen Nachweis hat er durch eine substantiierte Sachdarstellung anzutreten, die spätestens innerhalb der Rekursfrist vorgetragen werden muss (RB 1964 Nr. 68, 1975 Nrn. 54, 55, 64 und 82, 1976 Nr. 77, 1977 Nr. 60, 1978 Nr. 71 am Ende, 1981 Nr. 90). Eine Unsicherheit im Sachverhalt wirkt sich daher stets zum Nachteil des beweisbelasteten Steuerpflichtigen aus (RB 1976 Nr. 77, 1978 Nr. 71).

d) Vorliegend ist unbestritten, dass die Fondsleitungsgesellschaft im Verhältnis zum Immobilienfonds keine unabhängige Drittperson ist und die der Fondsleitungsgesellschaft bezahlten Entschädigungen für Bemühungen beim Kauf und Verkauf des Grundstücks aufgrund der Steuerpraxis (RB 1987 Nr. 54) somit nicht als Mäklerprovisionen anrechenbar sind. Die Rekurrentin macht jedoch geltend, dass die Mäklertätigkeiten, die zum Erwerb und Verkauf geführt hätten, nicht von der Fondsleitungsgesellschaft, sondern tatsächlich von der S AG (nachfolgend S) erbracht worden seien. Die Fondsleitungsgesellschaft sei nicht in der Lage, selber Liegenschaften zu kaufen resp. zu verkaufen, da sie die notwendigen Marktkenntnisse nicht habe. Zudem fehle ihr fachlich geeignetes Personal, um Liegenschaften kaufen resp. verkaufen zu können. Aus diesem Grund seien diverse Tätigkeiten im Zusammenhang mit dem Erwerb und Verkauf von Grundstücken an die S delegiert worden. Aufgrund der Delegationsvereinbarung vom ... Februar 2009 sei die S u.a. beauftragt, Abklärungen im Markt betreffend Kauf und Verkauf von geeigneten Liegenschaften vorzunehmen und der Fondsleitung Vorschläge für potentielle Käufe und Verkäufe von Liegenschaften zu unterbreiten. Die S stelle der Fondsleitungsgesellschaft ihre gesamten erbrachten Dienstleistungen im Rahmen einer Gesamtabrechnung monatlich pauschal in Rechnung. Dabei werde ein Teil der Lohnkosten (1,2%) sowie eine anteilige Beteiligung von 0,5% an den Kosten für Infrastruktur, Reisespesen, Beratungsdienstleistungen von externen Firmen etc. weiterverrechnet. Die effektiven Aufwendungen für eigentliche Mäklertätigkeiten seien aufgrund dieser Abrechnungsmethode zwar nicht separierbar, jedoch gedeckt. Die Fondsleitungsgesellschaft stelle sodann dem B einen prozentualen Anteil von 1,5% des Kauf- resp. Verkaufspreises als Mäklerprovision in Rechnung. Damit seien die Voraussetzungen für die Anrechnung der Mäklerprovisionen für Erwerb und Verkauf erfüllt.

e) Im vorliegenden Fall sind die Voraussetzungen für die Anrechnung der geltend gemachten Mäklerprovisionen nicht erfüllt:

In Bezug auf den Erwerb der Liegenschaft fehlt jegliche Sachdarstellung. Somit liegt im Dunkeln, ob überhaupt und falls ja, welche Person der S welche entscheidenden Tätigkeiten ausübte, welche per ... September 2002 zum Erwerb des Miteigentumsanteils am Parkhaus führte. Aufgrund dessen scheidet die Anrechnung der geltend gemachten Mäklerprovision von Fr. 2'700.- beim Erwerb bereits an der fehlenden Sachdarstellung.

Bezüglich des Verkaufs reichte die Rekurrentin Korrespondenzunterlagen (mehrere Emails) der S ein. Aus diesen ist ersichtlich, dass eine Mitarbeiterin der S, nämlich T, im Hinblick auf den geplanten Verkauf des Parkhausanteils zwar gewisse Tätigkeiten verrichtet hat. So forderte sie von der U AG, welche die Liegenschaftsverwaltung und den technischen Unterhalt der zum Fondsvermögen gehörenden Grundstücke besorgt, Unterlagen über Dienstbarkeiten, grundbuchliche An- und Vormerkungen, Gebäudeversicherungspolizen, Nebenkostenabrechnungen, die Miteigentumsbegründung und die Protokolle der letzten drei Miteigentümerversammlungen an. Dabei handelt es sich aber lediglich um administrative Hilfsaufgaben, die bei jedem Verkauf unabhängig von einem Mäklervertragsverhältnis anfallen. Ob und inwieweit T oder andere Angestellte der S die wesentliche gesetzlich vorgeschriebene Hauptdienstleistung erbracht haben, nämlich die Erbringung des Nachweises der Gelegenheit zum Abschluss eines Vertrags oder die Vermittlung des Vertragsabschlusses mit G (Art. 412 Abs. 1 OR), ergibt sich aus der Sachdarstellung der Rekurrentin nicht. Bei der Suche eines Käufers war auch eine externe Firma (V AG) beteiligt. Ob deren Bemühungen zum Vertragsabschluss mit G geführt haben, steht aber nicht fest. Ferner fehlt auch eine individuelle vertragliche Regelung über die Entschädigungsansprüche der S gegenüber der Fondsleitungsgesellschaft. Der Fondsvertrag zwischen der A AG und dem B (Ausgabe ... 2011) ersetzt die fehlende Vereinbarung nicht, weil er die Rechtsbeziehungen zwischen der Fondsleitungsgesellschaft und den Anlegern regelt. Ausserdem ist aufgrund dieses Vertrages die Provision von 1,5% des Kaufpreises auch ohne Kausalzusammenhang zwischen der Tätigkeit des Mäklers und dem Vertragsabschluss geschuldet. Die Vereinbarung betreffend die Delegation von Teilaufgaben der Fondsleitung an die S vom ... Juni 2006 (in der Fassung vom ... 2009) enthält gar keine Regelung. Schliesslich lässt sich aus den monatlichen Abrechnungen der S, womit Letztere sämtliche übernommenen Teilaufgaben der Fondsleitungsgesellschaft

pauschal in Rechnung stellt, der individuell geschuldete Mäklerlohn betragsmässig nicht eruieren. Denn die übernommenen Teilaufgaben beinhalten nicht nur Kaufs- und Verkaufstätigkeiten, sondern auch zahlreiche andere Aufgaben (u.a. Liegenschaftsverwaltung, Controlling, Ausarbeitung von Bauprojekten, Sanierungen, Umbauvorhaben, Cash-Management, Buchführung und Budgetierung). Zudem muss die Entschädigung für allfällige von der S erbrachte Kaufs- und Verkaufstätigkeiten auch dann bezahlt werden, wenn der erforderliche Kausalzusammenhang zwischen der Tätigkeit des Mäklers und dem Vertragsabschluss fehlt.

Folgedessen sind die geltend gemachten Provisionen für Erwerb und Verkauf in Höhe von insgesamt Fr. 6'900.- nicht bei den Anlagekosten anzurechnen.

5. Aufgrund dieser Erwägungen ist der Rekurs teilweise gutzuheissen. Der steuerbare Grundstücksgewinn ist auf Fr. 63'005.- (Fr. 97'723.- abzüglich Fr. 34'718.-) herabzusetzen, was zu einer Grundstückgewinnsteuer von netto Fr. 14'147.- (Fr. 16'450.- abzüglich Besitzesdauerrabatt von Fr. 2'303.- [14% bei einer Besitzesdauer von vollen 8 Jahren]) führt.

6. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens zu 3/5 der Rekurrentin und zu 2/5 der Rekursgegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Da keine Partei im wesentlichen Umfang obsiegte, sind den Parteien keine Parteient-schädigungen zuzusprechen (§ 152 StG in Verbindung mit § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs gegen den Einspracheentscheid der Kommission für Grundsteuern der Stadt E vom 26. Februar 2013 wird teilweise gutgeheissen. Die der Rekurrentin auferlegte Grundstückgewinnsteuer wird von Fr. 24'592.- auf Fr. 14'147.- herabgesetzt.

[...]