

ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2013.20 vom 29. April 2014

ZH Steuerrekursgericht, 2014-04-29, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_GR.2013.20

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2013.20 du 29 avril 2014

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT GR.2013.20 del 29 aprile 2014

Regeste

Interkantonale Doppelbesteuerung. Verlustverrechnung. Erleidet ein offener vertraglicher Immobilienanlagefond, dessen Anleger ausschliesslich steuerbefreite inländische Einrichtungen der beruflichen Vorsorge sind, bei der Veräusserung ausserkantonaler Liegenschaften Verluste, sind diese zur Vermeidung eines Ausscheidungsverlustes nach den Regeln des Kreisschreibens Nr. 27 der SSK von den übrigen Liegenschaftskantonen zu übernehmen. Kantonale Verlustverrechnungsregeln kommen nur zum Zug, sofern und soweit die gesetzvertretende Rechtsprechung des Bundesgerichts nichts anderes vorschreibt. Als Verlustverrechnungssubstrat kommen aufgrund der speziellen steuerrechtlichen Situation von kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz und Vorsorgehintergrund, die hinsichtlich der erwirtschafteten Erträge gesamtschweizerisch von allen kantonalen Gewinnsteuern, nicht aber von der Grundstückgewinnsteuer befreit sind, nur Wertzuwachsgewinne in Betracht. Eine spartenübergreifende Verlustverrechnung zwischen besteuerten und nicht besteuerten Sparten ist ausgeschlossen. Mäklerprovision. Die von der Fondsleitungsgesellschaft dem Immobilienanlagefonds belasteten Provisionen sind nicht als Mäklerprovisionen anrechenbar, da die Fondsleitungsgesellschaft im Verhältnis zum Fonds keine unabhängige Drittperson ist. Ferner wurde nicht substantiiert dargetan, dass anstelle der angeblich inkompetenten Fondsleitungsgesellschaft in Wirklichkeit deren Muttergesellschaft die wesentliche, zum Vertragsabschluss führende Mäklertätigkeit erbracht haben soll.

Erwägungen

E. 2

GR.2013.20

- 6 -

E. 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

E. 7

Oktober 2011 (2C_747/2010) – nicht um die Verrechnung von Grundstücksgewinnen 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 interkantonaler Ausscheidung – ein innerkantonaler 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 innerkantonalen Sachverhalten nicht zur Anwendung. Selbst wenn wider Erwarten ein interkantonaler Sachverhalt anzunehmen wäre, könne nicht ohne Weiteres eine Verlustverrechnung gewährt werden. Vielmehr seien dann in einem ersten Schritt 2 GR.2013.20

- 7 - 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 Grundstücksgewinnen 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

E. 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 Fondsleitungs- gesellschaft quasi über einen künstlichen Sitz. Dieser befindet sich in E, hat aber aus- scheidungsrechtlich 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 verschiede- nen Kantonen. Entgegen der Auffassung der Rekursgegnerin liegt bei dieser Konstella- tion ein interkantonaler Sachverhalt vor. Dieser ist jedoch doppelbesteuerungsrechtlich im interkantonalen Verhältnis nur von Bedeutung, wenn ausserkantonale Verluste ent- standen sind und in den betreffenden Kantonen im gleichen Jahr kein verrechenbares Substrat mehr vorhanden ist, so dass sich dort – unter Anwendung der bundesgericht- lichen 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 2 GR.2013.20

- 8 - 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 Veräusserungs- verluste 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 Re- kursgegnerin sind die (ausserkantonalen) Kapitalverluste in erster Linie mit im gleichen Kanton steuerbaren Gewinnen und Erträgen zu verrechnen, womit sich die kantons- übergreifende 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 demje- nigen in Art. 12 StHG deckt (Marco Greter, in: Kommentar zum Schweizerischen Steu- errecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 23 N 46 StHG mit Hinweisen auf eine Meinungs- äusserung der Kommission Steuerharmonisierung). Der Grundstückgewinnsteuer un- terliegt somit einzig der Wertzuwachsge- winn (Erlös abzüglich Anlagekosten), nicht dagegen der Buchgewinn 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 Vorga- ben bei Immobilienfonds mit direktem Grundbesitz, an welchen ausschliesslich steuer- befreite inländische Vorsorgeeinrichtungen beteiligt sind, eine steuerfreie Sparte, wel- che die gesamten (Immobilien)Erträge erfasst und eine steuerbare Sparte, welche einzig die Wertzuwachsge- winne erfasst. Damit die vom Gesetzgeber gewollte Aufspal- tung 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 dem- zufolge keine spartenübergreifenden Verlustverrechnungen

zugelassen werden. Somit 2 GR.2013.20

- 9 - sind Veräusserungsverluste nicht mit Liegenschaftenerträgen und wieder eingebrachten Abschreibungen verrechenbar. Umgekehrt können steuerbare Wertzuwachsge-
winne 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 Kan- ton "steuerbaren"
Gewinnen/Erträgen zu verrechnen sind. Für diese an sich selbstver- ständliche 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 be- stimmt, 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. So- mit 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
Wertzuwachsge-
winnen verrechnet werden, wobei der Kanton Zürich und andere
Liegenschaftskantone, in denen Wertzuwachsge-
winne erzielt wur-
den, nur dann zur
Übernahme eines ausserkantonalen Veräusserungsverlusts ver-
pflichtet sind, wenn in
diesem Kanton im betreffenden Kalenderjahr kein weiteres ver-
rechenbares 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). Wertzuwachsge-
winne sind am
Belegenheitsort der Liegenschaft steuerbar (Locher, S. 73). Veräusserungsverluste sind
interkantonale dem Belegen-
heitskanton der Liegenschaft zuzuweisen und in einem ersten
Schritt mit im gleichen Kanton und im gleichen Jahr erzielten Wertzuwachsge-
winnen zu
verrechnen (Zif-
fer 3.2.1 KS 27). Davon abweichende kantonale
Verlustverrechnungsregeln haben bei der interkantonalen Steuerauscheidung einzig
subsidiäre Bedeutung; d.h. sie kom-
men nur dann zum Zug, sofern und soweit das
interkantonale Doppelbesteuerungs-
recht nichts anderes vorschreibt. Ein verbleibender
Verlust, der im betreffenden Kanton 2 GR.2013.20

- 10 - und Kalenderjahr nicht mit weiterem steuerbaren Substrat, d.h.
Wertzuwachsge-
winnen verrechnet werden kann, ist interkantonale 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 interkantona-
le 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 Verlustverrechnungsb-
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 Wertzuwachsgegninn verrechenbar. Einerseits wären die Ausscheidungsverluste in den Kantonen BS und BE nach den ab Steuerperiode 2006 anwendbaren Regeln des KS 27 mit den in den gleichen Jahren in anderen Kantonen erzielten Wertzuwachsgegninnen zu verrechnen gewesen. Auf diese Weise hätten sich die Verluste 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 Gewinne/Verluste des B (Stand ... September 2013) keine Verlustvorträge, die auf das folgende 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 Veräusserung der nachgenannten Liegenschaften folgende (unbestrittenen) Gewinne und Verluste erzielt worden (siehe Aufstellung): Lg. Nr. Kt. Standort Erfolg Fr. ... ZG ...strasse 26-30 -2'073'544 2 GR.2013.20

- 11 - ... 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 Wertzuwachsgegninne und Verluste resultieren in den nachgenannten Kantonen folgende Ausscheidungsverluste, die sofort (und nicht in der Zeit) mit im gleichen Jahr erzielten Wertzuwachsgegninnen 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 Nettowertzuwachsgegninne von jenen Kantonen zu übernehmen, in denen – nach Verrechnung von im gleichen 2 GR.2013.20

- 12 - Jahr und im gleichen Kanton resultierenden Wertzuwachsgegninnen und Verlusten – die nachgenannten Wertzuwachsgegninne bestehen: Wertzuwachs- Verhältnis Kt. Liegenschaften Nrn. (Verrechnung) gewinn netto Fr. 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 Wertzuwachsgegninne erzielt wurden. Im Verhältnis der steuerbaren Grundstückgewinne resultieren folgende Verlustanteile,

welche von den nachgenannten Ge- meinden zu übernehmen sind: Steuerbarer Verhält- Lg-Nr. Kt. Standort Gewinn 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 Liegenschaftenhändler 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 Kan- ton 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 Ausschei- dungsverlusten verpflichtet, einen ausserkantonalen Verlustanteil von Fr. 34'718.- ge- winnmindernd zu berücksichtigen. 2 GR.2013.20

- 13 - 4. Weiter ist die Anrechenbarkeit der beim Erwerb und Verkauf an die Rekur- rentin (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 Ge- legenheit zum Abschluss eines Vertrags oder der Vermittlung eines Vertragsabschlus- ses, 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 ge- schuldeten 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 insbe- sondere, 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 An- erkennung 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 Ver- käufer einen gleichartigen Vertrag mit einem unabhängigen Dritten nicht abgeschlos- sen hätte, handelt es sich unabhängig von der zivilrechtlichen Aus-gestaltung um ein Scheingeschäft, welchem die steuerliche Anerkennung versagt bleiben muss. Die An- haltspunkte 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. 2 GR.2013.20

- 14 - 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. 2 GR.2013.20

- 15 - 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 Vor- merkungen, Gebäudeversicherungspolice, 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 2 GR.2013.20

- 16 - 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).

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