



Entscheid

3. Juni 2025

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Marc Gerber, Steuerrichter Christian Griesser, Ersatzrichter
Livio Crameri und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

A AG,

als Rechtsnachfolgerin der B AG,

diese vertreten durch C AG,

Rekurrentin,

gegen

Stadt D,

vertreten durch den Finanzausschuss,

Rekursgegnerin,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. Der E (nachfolgend E) 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, 3^{bis} (bis zum 31. Dezember 2019) und 3^{ter} KAG. Zulässige Anleger sind ausschliesslich in der Schweiz domizilierte steuerbefreite Einrichtungen der zweiten Säule und der Säule 3a, steuerbefreite Sozialversicherungs- und Ausgleichskassen in der Schweiz sowie Anlagefonds, sofern deren Anlegerkreis ausschliesslich aus den vorstehend erwähnten, in der Schweiz domizilierten steuerbefreiten Einrichtungen besteht (§ 1 Ziff. 1 und § 5 Ziff. 1 der Fondsverträge des E vom ... 2018 bzw. vom ... 2020).

Die Fondsleitung wird gegenwärtig von der in F domizilierten A AG (nachfolgend die Pflichtige; als Rechtsnachfolgerin der ... im Handelsregister gelöschten, ebenfalls in F domizilierten B AG) besorgt.

Am ... 2019 erwarb die damalige Fondsleitungsgesellschaft das Grundstück GB Bl. ..., Kat.-Nr. ..., an der ...strasse ... in der Stadt D, zum Preis von Fr. 20'100'000.- von der G AG mit Sitz in H.

Am ... 2021 veräusserte die B AG dasselbe Grundstück zum Preis von Fr. 25'000'000.- an die I AG mit Sitz in H. Mit Veranlagungsentscheid vom 11. Mai 2022 errechnete der Finanzausschuss der Stadt D aus der letztgenannten Handänderung einen Grundstücksgewinn von Fr. 4'832'800.- und auferlegte der Pflichtigen eine entsprechende Grundstückgewinnsteuer von Fr. 1'922'520.-. Dabei rechnete der Finanzausschuss die von der B AG in Rechnung gestellten Mäklerprovisionen von 1% des Ankaufspreises, d.h. von Fr. 201'000.-, sowie von 2% des Verkaufspreises, d.h. von Fr. 500'000.-, nicht bei den Anlagekosten an.

B. Hiergegen liess die Pflichtige am 9. Juni 2022 Einsprache erheben und beantragen, der Veranlagungsentscheid sei aufzuheben, wobei sie mit einem steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 4'131'863.- zu veranlagen sei. Dabei seien die

Mäklerprovisionen für Erwerb und Veräusserung in der Höhe von insgesamt Fr. 701'000.- zum Abzug vom Grundstücksgewinn zuzulassen.

Mit Entscheid vom 5. Oktober 2022 wies der Finanzausschuss der Stadt D die Einsprache ab.

C. Mit Rekurs vom 3. November 2022 liess die Pflichtige ihren Einspracheantrag wiederholen. Zudem beantragte sie eine Parteientschädigung.

Die Vorinstanz (nachfolgend die Rekursgegnerin) schloss mit Rekursantwort vom 11. Januar 2023 auf kostenfällige Abweisung des Rechtsmittels und verlangte ebenfalls eine Parteientschädigung.

Mit Verfügung vom 6. Dezember 2024 verlangte das Steuerrekursgericht von der Pflichtigen die Einreichung der Fondsverträge des E, gestützt auf welche die Pflichtige (bzw. die damalige Fondsleitungsgesellschaft B AG) dem Immobilienfonds die vorstehend genannten Mäklerprovisionen belastet hatte.

Die Pflichtige liess die betreffenden Unterlagen am 17. Dezember 2024 einreichen.

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

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Im vorliegenden Fall ist streitig, ob die geltend gemachten Mäklerprovisionen beim An- und Verkauf des Grundstücks als Anlagekosten anzurechnen sind.

a) Die Pflichtige machte in ihrer Rekurschrift geltend, der Beschluss der Rekursgegnerin sei aufzueben, die Mäklerprovisionen beim An- und Verkauf seien bei der Grundstücksgewinnsteuer anzurechnen und der Grundstücksgewinn entsprechend her-

abzusetzen. Im Wesentlichen begründete sie dies damit, dass sich dem Gesetz die Voraussetzung, der Mäkler müsse eine Drittperson sein, nicht entnehmen lasse. Weiter sei die Fondsleitung wirtschaftlich eine Drittperson. Auch sei mit dem angefochtenen Beschluss der Grundsatz der Gleichbehandlung verletzt worden, indem insbesondere kollektive Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz anders behandelt würden als andere Grundstücksgewinnsteuersubjekte. Daneben komme es auch zu einer interkantonalen Doppelbesteuerung.

b) Die Rekursgegnerin hielt in ihrer Rekursantwort an ihrem Beschluss fest. Sie machte im Wesentlichen geltend, dass eine Fondsleitungsgesellschaft im Verhältnis zum mit ihr verbundenen Immobilienanlagefonds eine Drittperson sein müsste, aber keine solche sei, weshalb die in Rechnung gestellten Provisionen nicht anrechenbar seien. Der Gleichbehandlungsgrundsatz sei nicht verletzt worden.

2. a) Ein Grundstücksgewinn im Sinn von Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) ergibt sich, soweit der bei Veräusserung eines Grundstücks erzielte Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert, zuzüglich Aufwendungen) übersteigt.

Die Rechtsbegriffe "Erlös", "Anlagekosten" und "Ersatzwert" führt Art. 12 StHG nicht näher aus. Insofern überlässt der Bund den Kantonen bei der Umschreibung des steuerbaren Gewinns einen, wenn auch eingeschränkten, Spielraum. Was die "Aufwendungen" betrifft, gilt an sich dasselbe. So können die Kantone selber bestimmen, welche Auslagen sie unter dem Titel "Aufwendungen" anrechnen lassen (BGr, 20. September 2019, 2C_152/2019, E 4.1 und 4.2.1). Den Kantonen steht es frei, Mäklerprovisionen und gewisse andere, mit dem Erwerbs- oder Veräusserungsvorgang verbundene Auslagen ganz, teilweise oder gar nicht als Aufwendungen anzuerkennen (BGr, 26. April 2019, 2C_719/2017, E. 2.3).

Im Kanton Zürich wird gemäss § 216 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) die Grundstückgewinnsteuer – losgelöst von den übrigen Einkommens- oder Gewinnverhältnissen – von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben. Diese Besteuerung gilt sowohl für Grundstücke des Privat- als auch des Geschäftsvermögens. Grundstück-

gewinn 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; RB 1982 Nr. 105; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 221 N 3 StG).

Gemäss § 221 Abs. 1 lit. c StG sind die üblichen Mäklerprovisionen und Insertionskosten für Erwerb und Veräusserung als Aufwendungen anrechenbar. Aufgrund des kantonalen Gestaltungsspielraums handelt es sich bei dieser Bestimmung um reines kantonales Recht (BGr, 21. August 2019, 2C_891/2017, E. 2.1).

Grundlage der steuerlichen Beurteilung eines Vorgangs bilden die zivilrechtlichen Verhältnisse. Die juristische Form bleibt ungeachtet der wirtschaftlichen Realität – unter Vorbehalt der Steuerumgehung – für die steuerliche Beurteilung verbindlich. Anders verhält es sich, wo das Steuerrecht die wirtschaftliche Betrachtungsweise vorschreibt oder sich steuerrechtliche Normen ausschliesslich an wirtschaftlichen Gesichtspunkten orientieren, wobei sich die wirtschaftliche Betrachtungsweise auch zum Vorteil des Steuerpflichtigen auswirken kann (BGr, 9. Mai 2022, 2C_799/2021, E. 4.4.4; BGr, 29. Januar 2020, 2C_9/2019, E. 3.2.1 ff.).

Weder aus dem Wortlaut von § 221 Abs. 1 lit. c StG noch aus der Weisung des regierungsrätlichen Antrags vom 13. Juli 1994 zum Steuergesetz (Amtsblatt 1994, Bd. II, S. 1533 ff.) lässt sich entnehmen, dass eine wirtschaftliche Betrachtungsweise vorzunehmen sei. Somit ist die rechtliche Betrachtungsweise massgebend.

b) Gemäss Rechtsprechung ist als Mäklerprovision der Mäklerlohn im Sinn von Art. 413 OR zu verstehen. Die Anrechnung einer solchen Provision setzt den Abschluss eines Mäklervertrags gemäss Art. 412 OR mit einer Drittperson, eine in Erfüllung dieses Vertrags zum Grundstückskauf bzw. -verkauf führende Nachweis- oder Vermittlungstätigkeit des Mäklers und die Zahlung oder Anerkennung des geschuldeten Mäklerlohns, beschränkt auf den üblichen Umfang, voraus (BGr, 29. Mai 2009, 2C_119/2009, E. 2.3; BGr, 28. März 2008, 2C_479/2007, E. 2.2; VGr, 3. Juni 2015, SB.2015.00014, E. 2.1.1). 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, E. 1a).

Aus der Marginalie zu § 221 StG sowie aus dem Ingress zu dessen Abs. 1 geht hervor, dass die üblichen Mäklerprovisionen und Insertionskosten für Erwerb und Veräusserung "Aufwendungen" sind. Der Begriff der Aufwendung steht allgemein für die Erbringung einer Geldleistung (oder einer in Geld bewertbaren Leistung) gegenüber einem Dritten. Lediglich im Zusammenhang mit den wertvermehrenden Aufwendungen sind auch Eigenleistungen anrechenbar (VGr, 1. Juli 1986, StE 1987 B 44.13.5 Nr. 3, E. 1b; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 5 StG). Somit sind Mäklerprovisionen nur anrechenbar, wenn der Mäkler im Verhältnis zu seinem Auftraggeber als Drittperson betrachtet werden kann (VGr, 11. Juli 1991, StE 1992 B 44.13.5 Nr. 6; BGr, 28. März 2008, 2C_479/2007, E. 2.2; BGr, 29. Mai 2009, 2C_119/2009, E. 2.3; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 89 StG), und zwar aus der einzig massgebenden Sicht des Veräusserers (VGr, 11. Juli 1991, StE 1992 B 44.13.5 Nr. 6; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 89 StG). Nicht anrechenbar sind so genannte Eigenprovisionen, d.h. Entschädigungen für eigene Kaufs- und Verkaufsbemühungen sowie auch Vergütungen, welche beispielsweise eine juristische Person ihren Organen für Kaufs- und Verkaufsbemühungen leistet (Finanzdirektion Zürich, 26. April 1984, StE 1984 B 44.13.5 Nr. 1; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 90 StG). Gemäss bisheriger Rechtsprechung gilt die Fondsleitungsgesellschaft gegenüber dem ihr verbundenen Immobilienanlagefonds nicht als Drittperson (VGr, 19. Mai 1987, SR 17/1987, E. 2b = RB 1987 Nr. 54; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 95 StG), wobei genau diese Rechtsprechung vorliegend durch die Pflichtige in Frage gestellt wird, insbesondere weil sie wegen Gesetzesänderungen nicht mehr anwendbar sei. Dies ist im Folgenden zu überprüfen.

3. a) aa) Die Pflichtige liess durch ihre Vertreterin ausführen, dass gemäss Art. 49 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundesteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und Art. 26 Abs. 3 StHG die direkten Steuern im Zusammenhang mit Grundstücken im direkten Besitz von Immobilienfonds vom Fonds selbst geschuldet seien. Entsprechend qualifizierten die Fonds mit direktem Grundbesitz als eigenes, von der Fondsleitung unabhängiges Steuersubjekt. Die Rechtslage im Zeitpunkt des von der Rekursgegnerin zitierten Entscheids des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich

vom 19. Mai 1987, mithin noch vor der Anerkennung des Immobilienfonds als eigenes Steuersubjekt, sei eine andere gewesen.

Die Rekursgegnerin führte aus, die vertraglichen Anlagefonds hätten keine eigene Rechtspersönlichkeit, weshalb die Fondsleitung Steuerschuldnerin der Gewinnsteuer und somit das eigentliche Steuersubjekt sei. Die kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz würden lediglich den übrigen juristischen Personen gleichgestellt und unterlägen der Gewinnsteuer für den Ertrag aus direktem Grundbesitz.

bb) Gemäss Wortlaut von Art. 49 Abs. 2 Satz 1 DBG sowie § 54 Abs. 2 Satz 1 StG – in der Fassung zum Zeitpunkt der hier massgebenden Handänderungen – werden kollektive Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz nach Art. 58 KAG den übrigen juristischen Personen gleichgestellt.

Die Botschaft zu den Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (Botschaft über die Steuerharmonisierung) vom 25. Mai 1983 zu Art. 55 Abs. 2 DBG (Entwurf), dessen Wortlaut noch von "Anlagefonds" anstatt von "kollektiven Kapitalanlagen" sprach, hielt fest, dass die Anlagefonds nach schweizerischem Recht keine eigene Rechtspersönlichkeit besaßen; sie waren somit, ohne besondere gesetzliche Anordnung, auch keine selbständigen Steuersubjekte. Im damals geltenden Recht, vor allem im interkantonalen Verhältnis, ergaben sich allerdings Schwierigkeiten bei der steuerlichen Behandlung der Anlagefonds mit direktem Grundbesitz. Es stellte sich die Frage, wo Ertrag und Vermögen aus direktem Grundbesitz zu besteuern waren, ob am Sitz der Fondsleitung, am Wohnsitz der einzelnen Zertifikatsinhaber oder am Ort der gelegenen Sache. Diese Mehrzahl möglicher Anknüpfungspunkte führte damals zu verschiedenartigen kantonalen Lösungen, wodurch sich entweder wirtschaftliche Doppelbelastungen ergaben, die dem Wesen der Anlagefonds widersprachen, oder dann überhaupt keine Besteuerung. Die Besteuerung bei der Fondsleitung erschien als der naheliegendste Anknüpfungspunkt, da die Grundstücke im Grundbuch auf den Namen der Fondsleitung, wenn auch unter Vormerkung der Zugehörigkeit zum Anlagefonds, eingetragen waren. In systematischer Hinsicht erschien es als sachlich richtiger, die Anlagefonds mit direktem Grundbesitz nicht den natürlichen, sondern den juristischen Personen gleichzustellen, da die Fondsleitung in der Regel eine juristische Person war. Aufgrund dieser Erwägungen wurden die Anlagefonds mit direktem Grundbesitz in den

Harmonisierungsentwürfen den übrigen juristischen Personen gleichgestellt (Botschaft über die Steuerharmonisierung, BBl 1983 III 63 ff.).

Aus der Botschaft über die Steuerharmonisierung ergeht also, dass Probleme des interkantonalen Steuerrechts dazu führten, die Anlagefonds mit direktem Grundbesitz den juristischen Personen gleichzustellen. Daraus, dass man darüber abwog, die Anlagefonds den natürlichen oder den juristischen Personen gleichzustellen, erhellt weiter, dass man sie nicht zu Personen mit eigener Rechtspersönlichkeit machen, sondern sie diesen lediglich gleichstellen wollte.

Der Liegenschaftsertrag aus direktem Grundbesitz einer kollektiven Kapitalanlage (ohne SICAF) wird somit bereits bei deren Entstehung bei der kollektiven Kapitalanlage steuerrechtlich erfasst, womit diese *stellvertretend* für die Anteilsinhaber der Steuerpflicht unterworfen wird (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 54 N 31 StG).

Weiter ist zu beachten, dass gemäss § 9a und 20 Abs. 1 lit. e StG bei den Anlagefonds mit direktem Grundbesitz nur die Einkünfte aus Erträgen aus direktem Grundbesitz beim Anlagefonds besteuert werden, während die Einkünfte, die die Erträge aus direktem Grundbesitz übersteigen, bei den Anlegern besteuert werden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 9a N 15 StG).

Schliesslich ist auch zu erwähnen, dass bereits im Bundesgesetz über die Anlagefonds vom 1. Juli 1966 (AFG 1966), das im erwähnten Verwaltungsgerichtsurteil vom 19. Mai 1987 angewendet wurde, die vertraglichen Anlagefonds über keine eigene Rechtspersönlichkeit verfügten (Botschaft des Bundesrates an die Bundesversammlung zum Entwurf eines Bundesgesetzes über die Anlagefonds vom 23. November 1965, BBl 1965 III 258 ff., insbesondere S. 287).

cc) Zusammenfassend verfügt ein Anlagefonds mit direktem Grundbesitz über keine eigene Rechtspersönlichkeit und wird – die Steuerpflicht aus direktem Grundbesitz betreffend – den übrigen juristischen Personen lediglich gleichgestellt.

b) aa) Die Pflichtige liess durch ihre Vertreterin im Weiteren ausführen, dass die Fondsleitung die Grundstücke lediglich treuhänderisch halte und bewegliche und unbewegliche Sachen sowie Rechte, die zum vertraglichen Anlagefonds gehörten, im Konkursfall zu Gunsten der Anleger ausgesondert würden. Die Fondsleitung müsse

ausschliesslich die Interessen der Anleger wahren und könne daher wirtschaftlich nicht frei über die Fondsgrundstücke verfügen.

Die Rekursgegnerin führte hierzu aus, dass bereits das AFG 1966, in Kraft getreten am 1. Februar 1967, die Verfügungsmacht der Fondsleitung, die Aussonderung der Aktiven im Konkurs und die Eintragung im Grundbuch unter Anmerkung des Namens des Anlagefonds vorgesehen habe. Die Fondsleitung habe bereits damals nur fiduziarisches Eigentum gehabt und sie habe bereits damals gegenüber dem Anlagefonds nicht als Drittperson gegolten.

bb) Gemäss Art. 7 Abs. 1 Satz 1 KAG sind kollektive Kapitalanlagen Vermögen, die von den Anlegern zur gemeinschaftlichen Kapitalanlage aufgebracht und für deren Rechnung verwaltet werden, wobei unter den Anlegern weder ein Vertrag noch eine Gemeinschaft besteht (Rayroux/du Pasquier, in: Basler Kommentar, Kollektivanlagengesetz, 2. A., 2016, Art. 7 N 6 KAG). Dabei sind Immobilienfonds gemäss Art. 58 KAG kollektive Kapitalanlagen, die ihre Mittel in Immobilienwerten anlegen, wobei offene kollektive Kapitalanlagen entweder die Form des vertraglichen Anlagefonds (Art. 25 ff.) oder der SICAV (Art. 36 ff.) aufweisen (Art. 8 Abs. 1 KAG).

Der vertragliche Anlagefonds (Anlagefonds) basiert gemäss Art. 25 Abs. 1 KAG auf einem Kollektivanlagevertrag (Fondsvertrag), durch den sich die Fondsleitung verpflichtet, die Anlegerinnen und Anleger nach Massgabe der von ihnen erworbenen Fondsanteile am Anlagefonds zu beteiligen und das Fondsvermögen gemäss den Bestimmungen des Fondsvertrags selbständig und im eigenen Namen zu verwalten. Die Fondsleitung kann also alle zum Anlagefonds gehörenden Rechte geltend machen, muss sich dabei aber an die Weisungen und Regeln des Kollektivanlagevertrags halten (BGr, 24. Mai 2011, 2C_684/2010, E. 2.5.1).

Dabei befindet sich – gemäss der bereits im AFG 1966 verankerten Konzeption – der vertragliche Anlagefonds im fiduziarischen Eigentum der Fondsleitung (vgl. Rayroux/du Pasquier, Art. 7 N 10 KAG). Der Kollektivanlagevertrag begründet nach schweizerischem Recht wie gezeigt keine juristische Person, sondern bleibt ein schlichter Vertrag, und zwar ein Treuhandvertrag (Galgiani/Bünzli/Winzeler, in: Basler Kommentar, Kollektivanlagengesetz, 2. A., 2016, Art. 25 N 5 f. KAG). Im Gegensatz dazu verfügt hingegen insbesondere die als Gesellschaft organisierte SICAV über eine

eigene Rechtspersönlichkeit (Rayroux/Vogt Scholler, in: Basler Kommentar, Kollektivanlagengesetz, 2. A., 2016, Art. 36 N 11 und 19 KAG).

Weiter war bereits gemäss Art. 31 Abs. 2 lit. a AFG 1966 und Art. 36 Abs. 2 lit. a des Bundesgesetzes über die Anlagefonds vom 18. März 1994 (AFG 1994) vorgesehen, dass die Grundstücke im Grundbuch im Namen der Fondsleitung einzutragen waren, jedoch unter Anmerkung der Zugehörigkeit zum Immobilienfonds. In der Botschaft zum AFG 1966 wurde dies damit begründet, dass im Konkurs der Fondsleitung die persönlichen Ansprüche der Anleger sicherzustellen seien, zu denen auch der Anspruch auf Aussonderung des Fondsvermögens gehöre (BBl 1965 III 258 ff., S. 301). Als am 1. Januar 2007 das KAG in Kraft trat, wurde nicht Bezug auf die Grundbuchanmeldung genommen. Bereits am 1. März 2008 trat jedoch Art. 86 Abs. 2 der Verordnung über die kollektiven Kapitalanlagen vom 22. November 2006 (Kollektivanlagenverordnung, KKV; SR 951.311) in Kraft, wonach Grundstücke im Sinn von Art. 59 Abs. 1 lit. a KAG aufgrund der Anmeldung der Fondsleitung auf deren Namen, aber unter Anmerkung der Zugehörigkeit zum Immobilienfonds oder auf den Namen der SICAV im Grundbuch eingeschrieben wurden. Schliesslich wurde die genannte Bestimmung am 1. März 2013 durch Art. 86 Abs. 2^{bis} KKV abgelöst, der dieselbe Regelung vorsah, allerdings mit der zusätzlichen Möglichkeit, dass auch die Zugehörigkeit der Grundstücke zu einem Teilvermögen des Immobilienfonds oder der Immobilien-SICAV angemerkt werden konnte (Erläuterungsbericht zur Revision der Verordnung über die kollektiven Kapitalanlagen [KKV] vom 13. Februar 2013). Es ist somit festzuhalten, dass sowohl vorliegend wie auch im Sachverhalt des genannten Verwaltungsgerichtsurteils vom 19. Mai 1987 die Grundbuchanmeldung auf den Namen der Fondsleitung, jedoch unter Anmerkung der Zugehörigkeit des Immobilienfonds erfolgen musste. Das materielle Recht ist insofern dasselbe.

Vorliegend von Bedeutung ist weiter die Bestimmung von Art. 26 Abs. 1 KAG, wonach die Fondsleitung den Fondsvertrag aufstellt und diesen mit Zustimmung der Depotbank der FINMA zur Genehmigung unterbreitet. Die Anleger haben keine Möglichkeit, den Inhalt des Fondsvertrages mitzubestimmen. Individuelle Weisungen des einzelnen Anlegers an die Fondsleitung zur Verwaltung des Fonds sind ausgeschlossen (Schunk/Keller/Meyer, in: Schweizerisches Recht der kollektiven Kapitalanlagen, 3. A., 2017, S. 57; Galgiani/Bünzli/Winzeler, Art. 25 N 2 und 5 KAG). Die Fondsleitung ist also in ihrem Handeln durch die Bestimmungen des Fondsvertrags eingeschränkt, sie arbeitet diesen aber zusammen mit der Depotbank selber aus. Der Anlagefonds

wird sodann bei unbestimmter Laufzeit durch Kündigung der Fondsleitung oder der Depotbank aufgelöst (Art. 96 Abs. 1 lit. a KAG).

Die Fondsleitung hat also eine eigene Rechtspersönlichkeit, während diese dem Anlagefonds fehlt. Auch aus der Aussonderung des Vermögens des Anlagefonds zu Gunsten der Anleger sowie aus der Anmerkung der Zugehörigkeit eines Grundstücks zu einem Anlagefonds ist keine eigene Rechtspersönlichkeit des Anlagefonds abzuleiten. Da die massgebende Betrachtungsweise – wie oben unter E. 2a dargelegt – die rechtliche und nicht die wirtschaftliche ist, ist die Fondsleitung in Bezug auf den Anlagefonds nicht als Drittperson zu betrachten.

Hinzu kommt, dass der Anlagefonds mangels Rechtspersönlichkeit nicht von sich aus, sondern nur durch die Fondsleitung handeln kann. Selbst wenn man dem Anlagefonds also eine gewisse Eigenständigkeit zugestehen wollte, wäre der Fondsleitung dann aber zumindest die Funktion eines Organs des Anlagefonds zuzuschreiben. Damit wäre die Anrechnung der fraglichen Vergütungen als Mäklerprovisionen aber ausgeschlossen (Finanzdirektion Zürich, 26. April 1984, StE 1984 B 44.13.5 Nr. 1; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 90 StG).

cc) Zusammenfassend sind die hier zu beurteilenden Vergütungen nicht als Mäklerprovisionen im Sinn von § 221 Abs. 1 lit. c StG anzurechnen (vgl. VGr, 19. Mai 1987, SR 17/1987, E. 2b und VGr, 1. Juli 1986, StE 1987 B 44.13.5 Nr. 3, E. 1b).

c) aa) Die Pflichtige liess weiter durch ihre Vertreterin ausführen, die Fondsleitung wahre nach Art. 20 Abs. 1 lit. a KAG ausschliesslich die Interessen der Anlegerinnen und Anleger. Das Bundesgericht spreche im Urteil vom 24. Mai 2011 von der Fondsgesellschaft bzw. Fondsleitungsgesellschaft als "reine Vermögensverwalterin" (BGr, 24. Mai 2011, 2C_684/2010, E. 2.5.1).

Die Rekursgegnerin entgegnete, dass es im vorgenannten Urteil des Bundesgerichts um eine Bewilligung zum Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland gegangen sei. In diesem Zusammenhang seien die Immobilien dem Anlagefonds zugerechnet worden. Gemäss dem neueren Urteil des Bundesgerichts 2C_624/2021 vom 28. März 2022 sei aber die Fondsleitungsgesellschaft Eigentümerin der Immobilien. Das genannte Urteil vom 24. Mai 2011 werde darin als eine abweichende Mei-

nung aufgeführt, der jedoch nicht zu folgen sei. Die Immobilien würden für steuerliche Belange also der Fondsleitungsgesellschaft zugeordnet und die Erhebung der Handänderungssteuer beim Wechsel der Fondsleitungsgesellschaft habe das Bundesgericht als rechtmässig beurteilt.

bb) Im Zusammenhang mit einer Bewilligung im Sinn des Bundesgesetzes über den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland vom 16. Dezember 1983 (BewG; SR 211.412.41) hielt das Bundesgericht fest, Grundeigentum, welches eine Fondsleitungsgesellschaft für einen von ihr verwalteten Immobilienfonds erwerbe, sei sowohl aus zivilrechtlicher als auch aus steuerrechtlicher Sicht ungeachtet der Eigentumsverhältnisse weitgehend dem Fonds und nicht der Fondsleitungsgesellschaft zuzurechnen (BGr, 24. Mai 2011, 2C_684/2010, E. 2.5.1). In einem Urteil vom 28. März 2022 hielt das Bundesgericht jedoch fest, dass der vertragliche Anlagefonds keine Rechtspersönlichkeit besitze und folglich auch nicht Inhaber von dinglichen Rechten sein könne. Die Fondsleitung sei Eigentümerin der Immobilien, sie müsse aber im Interesse des Anlagefonds handeln und könne deshalb nicht frei über ihr Eigentumsrecht verfügen. Aus diesem Grund werde ihr Recht als fiduziarisch qualifiziert. Unter den abweichenden Meinungen wurde auch das vorgenannte Bundesgerichtsurteil vom 24. Mai 2011 wiedergegeben, und zwar die Meinung, dass die Grundstücke im Sinn des BewG dem Fonds zuzurechnen seien. Gemäss dem genannten Bundesgerichtsurteil vom 28. März 2022 sei jedoch der Auffassung von BGE 101 II 154 und der überwiegenden Lehre zu folgen: Bei einer Investition in Immobilien sei also die Fondsleitung des vertraglichen Anlagefonds die Eigentümerin der Immobilien. Im Grundbuch werde denn auch die Fondsleitung als Eigentümerin festgehalten. Die Anmerkung der Zugehörigkeit zum Immobilienfonds diene lediglich dazu, das Aussonderungsrecht der Anleger im Fall eines Konkurses der Fondsleitung zu wahren (BGr, 28. März 2022, 2C_624/2021, E. 4.2).

cc) Nach dem Gesagten bestätigt die neuere Rechtsprechung, dass die Fondsleitungsgesellschaft Eigentümerin der Immobilien ist und sie distanziert sich vom erwähnten Entscheid vom 24. Mai 2011. Vorliegend geht es jedoch nicht um die Frage, wem das Grundeigentum zuzurechnen ist, sondern darum, ob die dem Anlagefonds belasteten Vergütungen für den An- und Verkauf von Grundstücken als Mäklerprovisionen anrechenbar sind und hier insbesondere, ob die Fondsleitungsgesellschaft gegenüber dem Anlagefonds eine Drittperson ist und damit als Mäklerin im erforderlichen Sinn qualifiziert. Unabhängig davon, ob ein Grundstück aus zivilrechtlicher und steuer-

licher Sicht weitgehend dem Fonds und nicht der Fondsleitungsgesellschaft zuzurechnen ist, gilt die Fondsleitung im Verhältnis zum Anlagefonds nicht als Drittperson. Deshalb ändert das zitierte Urteil nichts daran, dass die vorliegend bezahlten Vergütungen nicht als Mäklerprovisionen anzurechnen sind.

d) aa) Die Pflichtige liess weiter ausführen, dass eine der Fondsleitung zugekommene Provision der Gewinnsteuer unterliege. Deshalb müsse der beim Anlagefonds entstandene Aufwand bei diesem auch abgezogen werden können. Daran ändere auch nichts, dass der E aufgrund seiner qualifizierten Anleger gemäss § 61 lit. k StG von den Gewinnsteuern befreit sei.

Die Rekursgegnerin machte hingegen geltend, es sei kein Kriterium für die Anrechenbarkeit der Mäklerprovision bei der Grundstückgewinnsteuer, dass das Mäklerhonorar bei der Mäklerin bereits verbucht und versteuert worden sei.

bb) Wie in E. 2a dargelegt, können die Kantone bei der Grundstückgewinnsteuer selber bestimmen, welche Auslagen sie unter dem Titel "Aufwendungen" anrechnen lassen. Im Kanton Zürich können gemäss § 221 Abs. 1 lit. c StG nur die üblichen Mäklerprovisionen angerechnet werden. Der darüber hinausgehende Anteil kann deshalb nicht angerechnet werden, beim Empfänger der Provision unterliegt er aber gleichwohl der Einkommens- oder Gewinnsteuer.

Weiter ist im Umstand, dass ein Empfänger der Mäklerprovision die erhaltene Zahlung auch dann vollumfänglich zu versteuern hat, wenn diese vom Veräusserer nicht oder nicht vollständig als Aufwendung in Abzug gebracht werden kann, selbst im interkantonalen Verhältnis keine unzulässige Doppelbesteuerung zu erblicken (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 101 StG).

Somit führen die Verbuchung und Versteuerung der Mäklerprovisionen bei der Pflichtigen nicht dazu, dass diese bei der Grundstückgewinnsteuer anrechenbar sein müssten und es liegt in dieser Konstellation auch keine unzulässige Doppelbesteuerung vor.

4. a) Nachfolgend ist der guten Ordnung halber noch kurz auf den Aspekt der Höhe der Mäklerprovisionen einzugehen. Die Pflichtige machte diesbezüglich geltend,

dass es sich bei den Mäklerprovisionen beim An- und Verkauf um übliche Mäklerprovisionen handle.

Die Rekursgegnerin führte hingegen aus, bei einem Verkaufserlös von Fr. 25 Mio. habe die Pflichtige dem Anlagefonds eine Provision von 2%, d.h. Fr. 500'000.- belastet. Bei einem Verkaufserlös von Fr. 10 bis 20 Mio. betrage die übliche Mäklerprovision jedoch lediglich 1.5% davon. Selbst wenn die Pflichtige gegenüber dem Anlagefonds als unabhängige Drittperson gälte, könnten nur 1.5% des Verkaufserlöses angerechnet werden.

b) Im Preissegment zwischen Fr. 10 und 20 Mio. beträgt die übliche Mäklerprovision 1,5% des Verkaufspreises (StRG, 25. September 2013, GR.2013.3, E. 2j). Wären also alle anderen Voraussetzungen für die Anrechenbarkeit der Mäklerprovision erfüllt gewesen,

- hätte die Mäklerprovision beim Ankauf von 1%, d.h. von Fr. 201'000.-, angerechnet werden können;
- die Mäklerprovision beim Verkauf von 2%, d.h. von Fr. 500'000.-, hätte jedoch auf 1.5%, d.h. Fr. 375'000.- reduziert werden müssen.

Weil aber nicht alle anderen Voraussetzungen für die Anrechenbarkeit der Mäklerprovision erfüllt sind, bleibt es dabei, dass vorliegend gar keine Mäklerprovisionen anzurechnen sind.

5. a) Die Pflichtige machte weiter geltend, es liege ein Verstoß gegen das Rechtsgleichheitsgebot vor, insbesondere gegen Art. 8 Abs. 1 i.V.m. Art. 127 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) sowie gegen Art. 10 und gegen Art. 125 Abs. 2 der Verfassung des Kantons Zürich vom 27. Februar 2005 (KV). Danach seien die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten.

Insbesondere sei das Gleichbehandlungsgebot zwischen den kollektiven Kapitalanlagen einerseits und den Vorsorgeeinrichtungen andererseits verletzt. Bei beiden würden die Wertzuwachsgewinne besteuert, dem Immobilienfonds würde aber der

steuerliche Abzug der damit zusammenhängenden Kosten sowohl bei der Grundstücksgewinnsteuer als auch bei der Gewinnsteuer versagt. Da die Provisionszahlungen bei der Fondsleitung zudem gewinnsteuerlich erfasst würden, komme es nebst der Ungleichbehandlung bei der Grundstücksgewinnsteuer zusätzlich noch zu einer Doppelbesteuerung, welche gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verstosse.

Es sei auch darauf hinzuweisen, dass im gleichen Konzern verbundene Gesellschaften als Drittpersonen gälten. Es sei dann aber nicht ersichtlich, weshalb die wirtschaftlich unabhängige Fondsleitung im Verhältnis zum Anlagefonds nicht als Drittperson qualifiziere.

b) Die Rekursgegnerin führte aus, das Gleichbehandlungsgebot sei nicht verletzt. Vorsorgeeinrichtungen hätten eine eigene Rechtspersönlichkeit, während das beim Anlagefonds nicht der Fall sei. Auch sei ein Anlagefonds kein eigenes Steuersubjekt. Die Anrechenbarkeit der Mäklerprovision setze aber voraus, dass der Mäkler aus Sicht des Veräusserers eine unabhängige Drittperson sei.

c) aa) Gemäss Art. 8 Abs. 1 BV sind alle Menschen vor dem Gesetz gleich.

Entgegen dem zu engen deutsch- und französischsprachigen Wortlaut ("Alle Menschen", "tous les êtres humains"), jedoch im Einklang mit dem italienischsprachigen ("tutti") sind nicht nur natürliche, sondern auch juristische Personen des Privatrechts Träger des Grundrechts auf rechtsgleiche Behandlung (vgl. Bernhard Waldmann, in: Basler Kommentar, Bundesverfassung, 2015, Art. 8 N 19 BV).

In Bezug auf die Schutzrichtung beinhaltet Art. 8 Abs. 1 BV in erster Linie ein Abwehrrecht gegenüber Rechtsakten, die eine unsachgerechte Differenzierung vornehmen, indem sie Gleiches ungleich und Ungleiches gleich behandeln ("modales Abwehrrecht"; Waldmann, Art. 8 N 27 BV).

Der Rechtsgleichheitsgrundsatz gebietet als Ausfluss von Art. 8 Abs. 1 BV also allgemein, Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich zu behandeln.

Das Gleichheitsgebot gilt in erster Linie für den Gesetzgeber; es wendet sich aber auch an den Rechtsanwender, an die Steuerbehörde. Auch die Steuerbehörde hat im Rahmen ihrer Tätigkeit die Pflicht, gleiche Sachverhalte nach Massgabe ihrer Gleichheit gleich zu behandeln. Gemäss Rechtsprechung hat die Behörde deshalb beim Erlass gleichartiger Entscheide, die auf ähnlichen Sachverhalten beruhen und in Anwendung der gleichen Rechtsnormen ergeben, eine Praxis zu bilden. Die Behörde ist aber nicht nur verpflichtet, Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich, sondern ebenso ungleiche Sachverhalte nach Massgabe ihrer Ungleichheit ungleich zu behandeln. Eine ungleiche Anwendung des Rechts auf vergleichbare Sachverhalte kommt deshalb von Verfassungs wegen nur in Frage, wenn sich die zu beurteilenden Tatbestände in rechtlich wesentlicher Weise unterscheiden (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, VB zu §§ 119 - 131 N 108 f. StG).

bb) Gemäss Art. 127 Abs. 2 BV sind, soweit es die Art der Steuer zulässt, insbesondere die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu beachten. Bei diesen Besteuerungsprinzipien handelt es sich um Konkretisierungen des Rechtsgleichheitsgebotes nach Art. 8 Abs. 1 BV (Urs Behnisch, in: Basler Kommentar, Bundesverfassung, 2015, Art. 127 N 18 f. BV).

Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung verlangt, dass alle Personen oder Personengruppen nach denselben gesetzlichen Regeln erfasst werden; Ausnahmen, für die kein sachlicher Grund besteht, sind nicht zulässig (Behnisch, Art. 127 N 24 BV).

Der Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung verlangt, dass vergleichbare Sachverhalte gleichbehandelt werden, wobei dem Gesetzgeber ein erheblicher Gestaltungsspielraum (wie bei Art. 8 BV) zugestanden wird. Ein eigenständiger Gehalt ist dem Grundsatz allerdings kaum zu entnehmen. Das Bundesgericht prüft ihn regelmässig zusammen mit dem Allgemeinheit- oder dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz (vgl. Behnisch, Art. 127 N 27 BV).

Für die Gewinnermittlung und die Steuerberechnung wird bei der Grundstücksgewinnsteuer der Idee nach einzig auf das veräusserte Grundstück, den dabei erzielten Erlös und die Anlagekosten, abgestellt (Objektsteuer). Massgeblich ist der erzielte Mehrwert, also die Differenz zwischen Erlös und Anlagekosten (Art. 12 Abs. 1 StHG),

ohne Rücksicht auf die gesamte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit oder die übrige Situation der steuerpflichtigen Person. Damit ist systemimmanent, dass der Kapitalgewinn aus der Veräusserung von Grundstücken nach anderen Massstäben und Kriterien erhoben und besteuert wird als die übrigen, nicht grundstückbezogenen Kapitalgewinne. Zwar tangiert auch die Grundstückgewinnsteuer die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person. Sie ist allerdings bundesgesetzlich festgelegt und damit für das Bundesgericht im Sinne eines Anwendungsgebots verbindlich (Art. 190 BV). Darüber hinaus lässt sie sich mit sachlichen Gründen rechtfertigen: Im Bereich des Privatvermögens begründet sie eine Ausnahme vom ansonsten herrschenden Grundsatz der Steuerfreiheit von Kapitalgewinnen, was eine besondere Bemessung nahelegt. Sodann verfolgt die Grundstückgewinnsteuer teilweise auch ausserfiskalische Ziele, indem sie je nach Besitzdauer des Grundstücks differenziert bemessen wird (Art. 12 Abs. 5 StHG; § 225 Abs. 2-4 StG), womit der Grundstückspekulation entgegengetreten werden soll. Diese Zielsetzung gilt für Grundstücke des Privatvermögens ebenso wie für solche des Geschäftsvermögens (BGE 145 II 206 E. 3.1 und 3.2.2).

Eine Aktiengesellschaft kann grundsätzlich auch von ihrem eigenen (beherrschenden) Aktionär (VGr, 3. Juni 2015, SB.2015.00014, E. 2.1.2) oder von einer anderen Gesellschaft des nämlichen Konzerns einen Maklerauftrag entgegennehmen und erfüllen. Dasselbe muss zwischen zwei Gesellschaften gelten, die vom nämlichen Aktionär beherrscht werden. Die Interessenidentität von Aktionär und Aktiengesellschaft steht der Anrechnung einer Maklerprovision grundsätzlich nicht entgegen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, § 221 N 89 ff. StG).

Die Verkaufsvermittlung zwischen zwei juristisch unterschiedlichen Personen, einschliesslich zweier Gesellschaften desselben Konzerns, einerseits und andererseits zwischen der Fondsleitungsgesellschaft und dem ohne Rechtspersönlichkeit ausgestatteten Fonds, sind zwei unterschiedliche Sachverhalte. Während im ersten Fall die Konzerngesellschaften – oder allgemein der Veräusserer und der Makler – rechtlich voneinander verschiedene Drittpersonen sind und eine Maklerprovision hier grundsätzlich angerechnet werden kann, stellt, wie in E. 3c/bb f. dargelegt, die Fondsleitungsgesellschaft im Verhältnis zum Anlagefonds rechtlich keine Drittperson dar, weshalb die bezahlte Vergütung diesfalls von vornherein nicht als Maklerprovision angerechnet werden kann. Nicht relevant ist dabei das wirtschaftliche Verhältnis des Anlagefonds zur Fondsleitungsgesellschaft.

Somit besteht ein sachlicher Grund für eine Ungleichbehandlung. Dass die vom Fonds an die Fondsleitungsgesellschaft bezahlten Provisionen nicht angerechnet wurden, verstösst deshalb nicht gegen das Gleichbehandlungsgebot gemäss Art. 8 Abs. 1 BV und gegen die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung gemäss Art. 127 Abs. 2 BV. Dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung kommt ohnehin kaum ein eigenständiger Gehalt zu. Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist schliesslich bei der Grundstückgewinnsteuer gar nicht anwendbar.

cc) Die Bedeutung der KV ist wesentlich eingeschränkter als diejenige der BV. Denn auch auf die KV (und nicht nur auf sonstiges kantonales Recht) kommt immer die allgemeine Derogationsklausel des Bundesrechts zur Anwendung. Den Besteuerungsgrundsätzen in der KV kommt also nur dann eine selbständige Bedeutung zu, wenn sie über diejenigen der BV hinausgehen.

Art. 125 KV ist im 9. Kapitel über die Finanzen und insbesondere nicht unter den Grundrechten (Art. 9 - 18 KV) eingereiht. Deshalb richtet er sich nur an die Staatsorgane und enthält aufgrund der systematischen Stellung bloss inhaltliche Richtlinien zuhanden des Gesetzgebers. Die Bestimmung gewährt aber keine Grundrechte zugunsten des Rechtsunterworfenen, obwohl die aus dem allgemeinen Gleichbehandlungsgebot hergeleiteten finanzspezifischen Grundrechtspositionen einzig hier ausdrücklich aufgezählt werden. Der Grundrechtsschutz der Steuererhebungsprinzipien für den Einzelnen ergibt sich bei der KV nicht etwa aus Art. 125 Abs. 2 bis 6, sondern einzig aus Art. 11 KV (Rechtsgleichheit) und Art. 10 KV (Gewährleistung der Grundrechte). Nur schon aufgrund des fehlenden grundrechtlichen Charakters von Art. 125 Abs. 2 - 6 gehen diese Bestimmungen nicht über den grundrechtlichen Schutz hinaus, den bereits Art. 8 und 9 BV dem Einzelnen gewähren; grundrechtlich betrachtet hat Art. 125 KV also keine selbständige Bedeutung neben Art. 8 und 9 BV. Für den Einzelnen ergeben sich aus den in Art. 125 genannten kantonalrechtlichen Verfassungsbestimmungen deshalb keine individuell durchsetzbaren Ansprüche (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, VB zu StG N 102 ff. StG).

Gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts kommt einer kantonalen Grundrechtsgarantie nur dann eine eigene Bedeutung zu, wenn sie "einen ausgedehnteren Schutzbereich aufweist als die entsprechende Norm im Bundesverfassungsrecht" oder wenn es sich um ein dort nicht gewährleistetes Recht handelt (Giovanni Biaggini, in:

Kommentar zur Zürcher Kantonsverfassung, 2007, Vorbemerkungen zu Art. 9-18 N 11 KV).

Gemäss Art. 10 Abs. 1 KV sind die Menschenrechte und Grundrechte gemäss der Bundesverfassung, der für die Schweiz verbindlichen internationalen Abkommen und der Kantonsverfassung gewährleistet. Die Bedeutung des Passus liegt allerdings, wie auch die Entstehungsgeschichte zeigt, mehr auf einer symbolischen Ebene (Giovanni Biaggini, in: Kommentar zur Zürcher Kantonsverfassung, 2007, Art. 10 N 6 KV).

Gemäss Art. 10 Abs. 2 KV gelten die Bestimmungen der Bundesverfassung über die Verwirklichung und die Einschränkung der Grundrechte auch für die Grundrechte des kantonalen Rechts. Dadurch werden die rechtlichen Gehalte der Art. 35 BV (Verwirklichung der Grundrechte) und 36 BV (Einschränkungen von Grundrechten), so wie sie in Praxis und Lehre verstanden wurden und werden, in die kantonale Rechtsordnung übernommen und gewissermassen "als kantonales Ersatzrecht" angewendet (vgl. Biaggini, Art. 10 N 14 KV).

Gemäss Art. 11 Abs. 1 KV sind alle Menschen vor dem Gesetz gleich, wobei diese Formulierung wörtlich mit derjenigen in Art. 8 Abs. 1 BV übereinstimmt. Während sich nur natürliche Personen auf die Garantien von Art. 11 Abs. 2 bis 5 KV berufen können, können sich – entgegen dem Wortlaut – auch juristische Personen auf die Garantien gemäss Art. 11 Abs. 1 KV berufen (Giovanni Biaggini, in: Kommentar zur Zürcher Kantonsverfassung, 2007, Art. 11 N 13 KV). Dem Gleichheitssatz in Art. 11 Abs. 1 KV kommt im Verhältnis zur BV allerdings keine eigenständige Bedeutung zu (vgl. Waldmann, Art. 8 N 7 BV).

Weil die für die Steuern massgebenden Bestimmungen der KV keine individuell durchsetzbaren oder keine gegenüber Art. 8 Abs. 1 BV weitergehenden Ansprüche gewähren, bleibt es dabei, dass die Vorinstanz das Gleichbehandlungsgebot nicht verletzt hat.

6. Diese Erwägungen führen zur Abweisung des Rechtsmittels. Ausgangsgemäss sind die Kosten des vorliegenden Verfahrens der Pflichtigen aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG) und muss ihr die Zusprechung einer Parteientschädigung versagt

bleiben (§ 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]).

Der obsiegenden Rekursgegnerin ist ebenfalls keine Parteientschädigung zuzusprechen, da Gemeinwesen eine solche nur in Ausnahmefällen zugestanden wird. Im vorliegenden Fall liegt kein solcher vor, da ihr Aufwand nicht wesentlich über die Verteidigung des Einspracheentscheids hinausging und die Bemühungen nicht wesentlich übertrifft, die sie im vorangehenden Verfahren ohnehin erbringen musste (Kaspar Plüss, in: Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich, 3. A., 2014, § 17 N 51 VRG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.

[...]