

BGer 9C_87/2025 vom 19. September 2025

Bundesgericht, 2025-09-19, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_87_2025

FR: TF 9C_87/2025 du 19 septembre 2025

IT: TF 9C_87/2025 del 19 settembre 2025

Erwägungen

E. 1

Die Beschwerde wurde form- und fristgerecht eingereicht (Art. 42 und Art. 100 Abs. 1 BGG) und richtet sich gegen einen Endentscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Art. 90 BGG). Die beschwerdeführende Gemeinde ist nach Art. 73 Abs. 2 StHG (SR 642.14) i.V.m. § 214 des Steuergesetzes (des Kantons Zürich) vom 8. Juni 1997 (StG/ZH; LS 631.1) zur Beschwerde legitimiert (Urteil 2C_1031/2020 vom 25. Februar 2021 E. 1.2).

E. 2.1

Im ersten Rechtsgang war vor Bundesgericht in materieller Hinsicht streitig, ob die von der Einzelunternehmung "C. _____" an die C. _____ AG übertragenen Immobilien als Betrieb zu qualifizieren seien. Während die kantonalen Instanzen die Auffassung vertraten, ein Betrieb könne nicht vorliegen, weil es an der Beschäftigung mindestens einer Person fehle, liess es das Bundesgericht genügen, dass eine Drittperson mit der Verwaltung der Immobilien beauftragt worden war, und bejahte das Vorliegen eines Betriebs (BGE 150 II 40 E. 6). Weil die Gemeinde den Steueraufschub auch wegen einer Steuerumgehung verweigert hatte und dies von den kantonalen Gerichtsinstanzen nicht geprüft worden war, wies es die Sache an das Steuerrekursgericht zum Neuentscheid zurück.

E. 2.2

Das Steuerrekursgericht erwog im zweiten Rechtsgang, dass das Verhalten des Steuerpflichtigen den Tatbestand der Steuerumgehung erfülle. Zudem fehle es auch an der Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen (E. 4 und 5 des Entscheids des Steuerrekursgerichts vom 28. Mai 2024). Das Verwaltungsgericht dagegen bejahte die selbständige Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen und verneinte, dass die gewählte Rechtsgestaltung die Voraussetzungen einer Steuerumgehung erfülle (E. 2.6 des angefochtenen Urteils).

E. 2.3

Die beschwerdeführende Gemeinde macht geltend, der Steuerpflichtige habe keine selbständige Erwerbstätigkeit aufgenommen, weshalb die Liegenschaften von vornherein kein Geschäftsvermögen darstellten. Zudem lasse sich das Vorgehen des Steuerpflichtigen - (Schein-) Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit; Umwidmung der Liegenschaften ins Geschäftsvermögen im Hinblick auf die Übertragung auf eine Aktiengesellschaft - nicht vernünftig erklären; es erfolge lediglich im Hinblick auf die Grundstückgewinnsteuern, weshalb eine Steuerumgehung vorliege.

E. 3

Vorab ist zu prüfen, ob der Steuerpflichtige eine selbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt hat.

E. 3.1

Die Gemeinde bringt vor, die Verwaltung des eigenen Vermögens stelle keine selbständige Erwerbstätigkeit dar. Namentlich gelte die blosser Erhaltung und Nutzung von Liegenschaften als Vermögensanlage zur Abschöpfung laufender Mieterträge selbst dann nicht als selbständige Erwerbstätigkeit, wenn das Immobilienvermögen umfangreich sei, professionell verwaltet werde und darüber kaufmännisch Buch geführt werde. Eine selbständige Erwerbstätigkeit im Zusammenhang mit Liegenschaften liege erst vor, wenn die Liegenschaften der systematischen und planmässigen Erzielung von Veräusserungsgewinnen dienten. Diese Voraussetzung sei beim Steuerpflichtigen nicht gegeben, weil er bislang keine einzige Veräusserung vorgenommen habe. Er beschränke sich darauf, die laufenden Mieterträge abzuschöpfen. Liege aber keine selbständige Erwerbstätigkeit vor, stellten die Liegenschaften kein Geschäftsvermögen dar. Alleine der Wille des Steuerpflichtigen, die Liegenschaften vom Privat- ins Geschäftsvermögen zu überführen, genüge nicht.

E. 3.2

Das Bundesgericht hat den Begriff des Betriebs im Sinne des steuerlichen Umstrukturierungsrechts im ersten Rechtsgang dargelegt (BGE 150 II 40 E. 6.4 f. m.H.). Danach knüpft der Begriff des Betriebs ausdrücklich an die unternehmerische Leistungserbringung an. Sodann stellt die Verwaltung eigener Immobilien nur dann einen Betrieb dar, wenn sie über den Rahmen blosser Vermögensverwaltung hinaus professionell betreut werden. Nachdem das Bundesgericht im ersten Rechtsgang die von der Einzelunternehmung "C. _____" an die C. _____ AG übertragenen Liegenschaften als Betrieb eingestuft hat, hat es folglich implizit erwogen, dass gerade keine private Vermögensverwaltung mehr vorlag, sondern eine unternehmerische Tätigkeit. Vor diesem Hintergrund bringt der Steuerpflichtige in der Beschwerdeantwort mit Recht vor, dass mit der Qualifikation als Betrieb auch die selbständige Erwerbstätigkeit bejaht wurde und folglich nicht erneut zu prüfen ist. Es kann denn auch kein Zweifel daran bestehen, dass die vorliegende professionelle Vermögensverwaltung des Steuerpflichtigen mit einem Nettoertrag von über Fr. 2 Mio./Jahr und einem Verwaltungsaufwand alleine für die Zürcher Liegenschaften von über Fr. 80'000.- (vgl. BGE 150 II 40 E. 6.9) in ihrem gesamten Erscheinungsbild auf Erwerb ausgerichtet ist. Auf die Ausführungen der Gemeinde zur fehlenden selbständigen Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen ist deshalb nicht weiter einzugehen.

E. 4

Damit bleibt zu prüfen, ob die steuerneutrale Übertragung der Liegenschaften an die Aktiengesellschaft als Steuerumgehung zu qualifizieren ist.

E. 4.1

Die Gemeinde sieht die Steuerumgehung darin, dass der Steuerpflichtige bloss deshalb eine selbständige Erwerbstätigkeit aufgenommen und seine Liegenschaften als Geschäftsvermögen deklariert habe, um sie steuerneutral auf eine Aktiengesellschaft übertragen zu können. Zwar werde die Grundstückgewinnsteuer dadurch nur aufgeschoben, doch ergäben sich durch die mit dem Steueraufschub einhergehende Übertragung der Besitzesdauer auch steuerliche Vorteile.

E. 4.2

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung wird eine Steuerumgehung angenommen, wenn (1.) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint (sog. objektives Element), (2.) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (sog. subjektives Element), und (3.) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde (sog. effektives Element). Eine Steuerumgehung kommt nur in ganz ausserordentlichen Situationen in Frage, wenn eine Rechtsgestaltung (objektives Element) vorliegt, die - abgesehen von den steuerlichen Aspekten - jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt. Das subjektive Element erweist sich insofern als entscheidend, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen bleibt, wenn andere als blosse Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen (BGE 142 II 399 E. 4.2; 138 II 239 E. 4.1).

E. 4.3

Die Argumentation der Gemeinde zur Begründung einer Steuerumgehung fusst auf der Prämisse, dass der Steuerpflichtige bloss deshalb eine selbständige Erwerbstätigkeit aufgenommen hat, um seine Immobilien steuerneutral übertragen zu können. Dieser Einwand wurde bereits verworfen (vorne E. 3.2). Die Liegenschaften des Steuerpflichtigen stellten bereits vor der Umdeklaration vom Privat- ins Geschäftsvermögen einen Betrieb dar, weshalb der Steuerpflichtige mit der Umdeklaration lediglich nachvollzog, was bereits galt. Von einer kurzfristigen Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit mit dem Ziel, die Immobilien als Geschäftsvermögen deklarieren zu können, kann keine Rede sein. Was die Übertragung an die Aktiengesellschaft betrifft, sieht das Gesetz die steuerneutrale Übertragung eines Betriebs von einer Personenunternehmung auf eine Kapitalgesellschaft ausdrücklich vor (Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG ; Art. 8 Abs. 3 lit. b StHG ; § 19 Abs. 1 lit. b StG /ZH), weshalb im Umstand alleine, dass hiervon Gebrauch gemacht wird, keine Steuerumgehung gesehen werden kann. Wie die Vorinstanz zu Recht erwogen hat, hatte der Steuerpflichtige im Hinblick auf seine Nachlassplanung gute Gründe, die Liegenschaften in eine Aktiengesellschaft zu überführen (vgl. E. 2.6.3 des angefochtenen Urteils). Damit ist eine Steuerumgehung nicht ersichtlich und hat die Vorinstanz die Grundstückgewinnsteuer zu Recht nach § 216 Abs. 3 lit. d StG /ZH aufgeschoben. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

E. 5

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der beschwerdeführenden Gemeinde aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 und 4 BGG). Diese hat dem Steuerpflichtigen eine Parteientschädigung zu bezahlen (Art. 68 Abs. 1 und 2 BGG).

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