

# ZH\_STEUERREKURSGERICHT GR.2019.13 vom 15. Juli 2021

ZH Steuerrekursgericht, 2021-07-15, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_steuerekursgericht\\_GR.2019.13](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_GR.2019.13)

FR: ZH\_STEUERREKURSGERICHT GR.2019.13 du 15 juillet 2021

IT: ZH\_STEUERREKURSGERICHT GR.2019.13 del 15 luglio 2021

## Regeste

Grundstückgewinnsteueraufschub infolge Umstrukturierung, Betriebserfordernis. Während das Kantonale Steueramt in einem Vorbescheid (Ruling) bestätigt hat, dass ein Betrieb und eine Umstrukturierung im Sinne des Gesetzes vorliegen, verweigerte das Steueramt der Gemeinde den Aufschub. Kompetenz der Gemeinwesen hinsichtlich der verschiedenen Rechtsfragen. Betriebsqualifikation blosser Verwaltung eigener Immobilien durch externe Immobilienverwaltung verneint.

## Erwägungen

### E. 1

GR.2019.13

- 7 - Pflichtige kann somit schon allein deshalb unter Berufung auf die Weisung nichts zu seinen Gunsten ableiten. c) Aus alldem erhellt, dass die abschliessende Beurteilung des Grundstück- gewinnsteuerentscheids entsprechend der gesetzlich vorgeschriebenen Zuweisung – einschliesslich der Vorfrage über das Vorliegen einer steuerneutralen Umstrukturierung – in der Kompetenz des Steueramts D, und nicht in derjenigen des kantonalen Steuer- amts lag. Dieses hat sich mit der hier streitbetreffenen Vorfrage einlässlich auseinan- dergesetzt und seine Erwägungen angefochtenen Entscheid auch dargelegt. In formel- ler Hinsicht ist der Entscheid des Steueramts D somit nicht zu bemängeln.

### E. 2

a) Die Grundstückgewinnsteuer wird gemäss § 216 Abs. 3 lit. d StG bei einer steuerneutralen Umstrukturierung einer Einzelfirma in eine juristische Person im Sinn von § 19 Abs. 1 lit. b StG aufgeschoben. Vorbehalten bleibt eine nachträgliche Erhebung der Grundstückgewinnsteuer im Nachsteuerverfahren, wenn die Vorausset- zungen gemäss § 19 Abs. 2 StG erfüllt sind. Verlangt wird dem Wortlaut des Gesetzes – nebst weiteren hier unstrittig erfüllten Voraussetzungen – die Übertragung eines Betriebs oder eines Teilbetriebs. Als Betrieb im Sinne des steuerlichen Umstrukturierungsrechts gilt jeder organisatorisch-technische Komplex von Vermögenswerten, der im Hinblick auf die unternehmerische Leistungserbringung eine relativ unabhängige, organische Einheit bildet (BGE 142 II 283 E. 3.1 f.). Die Verwaltung eigener Immobilien weist nur aus- nahmsweise die Merkmale eines Betriebs auf. Dies setzt eine professionelle Immobili- enbewirtschaftung voraus (BGE 142 II 283 E. 3.4.1; BGr, 2. April 2012, 2C\_107/2011, E 3.3). Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat in ihrem Kreisschreiben Nr. 5 vom 1. Juni 2004 betreffend Umstrukturierungen (nachfolgend KS Nr. 5) die Erfordernisse festgehalten, die erfüllt sein müssen, damit das Halten und Verwalten eigener Immobi- lien als Betrieb

akzeptiert werden kann: Erforderlich ist, dass ein Marktauftritt erfolgt oder Betriebsliegenschaften an Konzerngesellschaften vermietet werden, dass die Unternehmung mindestens eine Person für die Verwaltung der Immobilien beschäftigt oder beauftragt (eine Vollzeitstelle für rein administrative Arbeiten) und dass die Mieterträge mindestens das 20-fache des marktüblichen Personalaufwands für Immobilienverwaltung betragen (KS Nr. 5 Ziffer 3.2.2.3; BGr, 2. April 2012, 2C\_107/2011, E 3.3). 1 GR.2019.13

- 8 - b) Belegt und auch unter den Parteien unstreitig ist die Erfüllung der Kriterien des Marktauftritts – durch die Inserierung der Mietobjekte an Dritte – sowie der Höhe der Mieterträge im Verhältnis zum marktüblichen Personalaufwand für die Verwaltung: Aus den Geschäftsbüchern der Einzelunternehmung I AG 2016 und 2017 geht hervor, dass jährlich Netto-Mieterträge von über Fr. 2.2 Mio. erzielt wurden, was mindestens dem 20-fachen der Kosten für eine Vollzeitstelle zur Immobilienverwaltung entspricht; eine solche ist auch nach Einschätzung des Steueramts D für die Verwaltung des Immobilienportefeuilles des Pflichtigen erforderlich. Tatsächlich bezahlte der Pflichtige der Immobilienverwaltungsgesellschaft im Jahr 2016 Fr. 82'097.90. c) Das Steueramt D verfiel indes den Standpunkt, für eine steuerneutrale Umstrukturierung scheitere es an der Voraussetzung der Beschäftigung oder Beauftragung mindestens einer Person. So genügt es nach dessen Ansicht nicht, dass die Verwaltung durch einen beauftragten Dritten, vorliegend durch die Immobilienverwaltungsgesellschaft, durchgeführt wird. Denn das KS Nr. 5 setze unter den allgemeinen Kriterien des Betriebs voraus, dass das jeweilige Unternehmen über "Personal" verfüge. Daraus ergebe sich, dass auch eine beauftragte Person "wie Personal im Angestelltenverhältnis" in das Unternehmen eingebunden sein müsse. Weiter stützt das Steueramt D seinen Standpunkt auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts Zürich. d) Das Verwaltungsgericht Zürich befand in VGr, 16. Dezember 2003, SB.2002.00089, (RB 2003 Nr. 102), dass ein Immobilienkomplex nicht als Betrieb qualifiziert werden könne, wenn der Eigentümer diesen nicht selber bzw. durch eigenes Personal verwalte, sondern durch Dritte verwalten lasse. Im gleichen Sinn entschied es in einem Urteil vom 17. November 2010 (VGr, 17. November 2010, SB.2010.00047, E. 3.1). Es erwog darin: "Ein Betrieb zeichnet sich durch ein hohes Mass an Autonomie aus und ist ein nur sich lebensfähiger Organismus, der auf die Erzeugung von wirtschaftlichen Werten gerichtet ist (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 19 N. 44 ff. mit Hinweisen). Auch wenn Immobilien, die als Anlagevermögen gehalten werden, grundsätzlich dem Steuerpflichtigen nur mit deren Ertrag dienen und damit nicht betriebsnotwendig sind, kann unter bestimmten Umständen auch ein professionell verwalteter Immobilienkomplex die Voraussetzungen eines Betriebs aufweisen (Markus Reich, 1 GR.2019.13

- 9 - Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Art. 8 StHG N. 71; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 19 N. 54 ff. mit Hinweis auf KS EStV Nr. 5, 1. Juni 2004, Ziff. 4.3.2.8). Dies setzt jedoch eine professionelle Immobilienverwaltung voraus, die sämtliche Bedürfnisse, die im Zusammenhang mit der Planung, Bewirtschaftung und Vermietung der Gebäude stehen, abdeckt. Dazu ist eigens dafür angestelltes Personal oder die entsprechende Tätigkeit des Grundeigentümers (ergänzt) sowie eine entsprechende Infrastruktur nötig. Die Verwaltung der Immobilien darf sich indes nicht in dem erschöpfen, was mit der blossen Anlage von Kapital in Immobilien ohnehin verbunden ist. Die Beauftragung einer externen Immobilienverwaltung schliesst damit die Annahme eines

Betriebs von vornherein aus (vgl. auch VGr, 16. Dezember 2003, SB.2002.00090, E. 2.2 und 2.3). Die Abgrenzung ist unter Berücksichtigung aller Umstände, insbesondere der Tätigkeit, der Zweckverfolgung und der gewählten Organisation, vorzunehmen. An das Betriebserfordernis sind im Rahmen der Ersatzbeschaffung bei der Grundstückgewinnsteuer hohe Anforderungen zu stellen, da Liegenschaften in der Regel dem Eigentümer nur als Kapitalanlage oder durch ihren Ertrag dienen und deshalb als Ersatzobjekt nicht infrage kommen (BGr, 16. September 2005, 2A.122/2005 = ZStP 2005, 378)". Zwar hat das Bundesgericht, wie vom Rekurrenten vorgebracht wird, dieses Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich aufgehoben (BGr, 2. April 2012, 2C\_107/2011). Doch hat es in seiner Begründung die vorgenommene Beurteilung der Vorinstanz hinsichtlich der Unvereinbarkeit einer externen Immobilienverwaltung mit dem Betrieb nicht verworfen; die Aufhebung des verwaltungsgerichtlichen Urteils erfolgte vielmehr aufgrund unvollständiger Sachverhaltsfeststellung (E. 4.2 f.). In BGE 142 II 283 betonte das Bundesgericht, dass an einen Betrieb im Zusammenhang mit einem Grundstückgewinnsteueraufschub erhebliche Anforderungen zu stellen sind; damit bestätigt das Bundesgericht die Stossrichtung der durch das Verwaltungsgericht Zürich eingeleiteten Rechtsprechung. Insbesondere wiederholte es, dass die Verwaltung eigener Immobilien nur ausnahmsweise das Betriebserfordernis erfüllt (E. 3.4.1). Dies kann nur unter der Voraussetzung einer Immobilienbewirtschaftung der Fall sein, wenn über den Rahmen blosser Vermögensverwaltung hinaus eine grosse Zahl von Liegenschaften durch eigene Dienstleistung (Vermietung, Verwaltung) betreut werden oder mit ihnen auch Handel betrieben wird. Von einem Betrieb kann nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung jedenfalls nur gesprochen werden, 1 GR.2019.13

- 10 - wenn sich die Verwaltung nicht in dem erschöpft, was mit der blossen Kapitalanlage einer Unternehmung in Immobilien ohnehin verbunden ist. Unter Berücksichtigung aller Umstände kann die Verwaltung der streitbefragten Liegenschaft nicht als Betrieb im Sinn des Gesetzes qualifiziert werden. Der Rekurrent legt selbst dar, den Hauptteil der Immobilienverwaltung seit Jahren an eine externe, professionelle Immobilienverwaltung ausgelagert zu haben. Nach der dargelegten Rechtsprechung ist die Annahme eines Betriebs aufgrund deren Tätigkeit von vornherein ausgeschlossen. Die neben der Tätigkeit der externen Verwaltung durch den Rekurrenten selbst noch übernommenen Aufgaben (Auswahl der Mieter und die Koordination von Sanierungs- und Umbauarbeiten) gehen nicht über das hinaus, was mit der blossen Kapitalanlage einer Unternehmung in Immobilien ohnehin verbunden ist. Jedenfalls erreichen die durch den beinahe ...jährigen, seit langem pensionierten Rekurrenten übernommenen Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Verwaltung der Immobilie nicht das Ausmass, das die strengen Voraussetzungen an einen durch die Verwaltung eigener Immobilien gebildeten Betrieb erfüllen würde. Demgemäss ist die Übertragung der Liegenschaft nicht als steuerneutrale Umstrukturierung erfolgt. Infolgedessen ist die Grundstückgewinnsteuer nicht gemäss § 216 Abs. 3 lit. d StG aufzuschieben.

### **E. 3**

Nachdem der Aufschub der Grundstückgewinnsteuer aus dargelegten Gründen nicht zu gewähren ist, erübrigt es sich zu prüfen, ob der Rekurrent, wie von der Rekursgegnerin geltend gemacht wird, eine Steuerumgehung begangen hat.

### **E. 4**

Aufgrund dieser Sach- und Rechtslage ist der Rekurs abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten dem Rekurrenten aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 StG). Zudem hat er der Rekursgegnerin eine Parteientschädigung im angemessenen Betrag von Fr. 6'000.- zu entrichten (152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987). 1 GR.2019.13

- 11 -

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