

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00116 vom 10. März 2021

ZH Verwaltungsgericht, 2021-03-10, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2020.00116

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00116 du 10 mars 2021

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00116 del 10 marzo 2021

Regeste

Grundstückgewinnsteuer | [Grundstückgewinnsteuer; Übertragung von Liegenschaften einer Personalvorsorgeeinrichtung auf eine Anlagestiftung; Steueraufschub zufolge Umstrukturierung?] Umstritten ist, ob die streitgegenständliche Übertragung der Liegenschaften eine Umstrukturierung im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. d in Verbindung mit § 67 Abs. 1 StG darstellt, sodass die Grundstückgewinnsteuer aufzuschieben ist, oder ob ein Steueraufschub gestützt auf Art. 80 Abs. 4 BVG gewährt werden kann. Aus dem Wortlaut der genannten Bestimmungen ergibt sich nicht, ob ein grundstückgewinnsteuerrechtlicher Umstrukturierungstatbestand vorliegt. Die Frage ist daher durch Auslegung zu beantworten (E. 2). Entstehungsgeschichte, systematische Stellung sowie Sinn und Zweck von § 216 Abs. 3 lit. d und § 67 Abs. 1 StG bzw. Art. 12 Abs. 4 und Art. 24 Abs. 3 StHG einerseits sowie Art. 80 Abs. 4 BVG andererseits (E. 3). Die Pflichtige übertrug mit Vermögensübertragungsvertrag vom 18. Januar 2012 (Vermögensübertragung gemäss Art. 98 in Verbindung mit Art. 88 Abs. 2 und 70 - 77 FusG) sämtliche Liegenschaften, die in ihrem Eigentum waren. Sie strebte damit eine Umwandlung des Immobiliendirektbesitzes in eine indirekte Immobilienanlage an, wofür sie wirtschaftliche Gründe geltend machte. Angesichts der Bedeutung der Vermögensverwaltung für Personalvorsorgeeinrichtungen, der hierbei zu beachtenden vorsorgerechtlichen Grundsätze sowie der einzelfallspezifischen Umstände kann vorliegend von einer Reorganisation der Vermögensverwaltung im Sinn einer steuerlichen Umstrukturierung gesprochen werden. Die zivilrechtlich als Vermögensübertragung im Sinn von Art. 98 FusG ausgestaltete Transaktion kommt wirtschaftlich einer Ausgliederung gleich, die sich unter die Aufteilung im Sinn von Art. 80 Abs. 4 Satz 2 BVG subsumieren lässt (E. 4). Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2020.00116 Urteil der 2. Kammer vom 10. März 2021 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Nicole Aellen. In Sachen Stadt E, vertreten durch die Kommission für Grundsteuern, Beschwerdeführerin, gegen A, vertreten durch M AG, Beschwerdegegnerin, betreffend Grundstückgewinnsteuer, hat sich ergeben: I. A. Die Pensionskasse A (nachfolgend: die Pflichtige) ist eine Stiftung mit Sitz in B und bezweckt die Durchführung der beruflichen Vorsorge für die Arbeitnehmer der C AG und mit dieser verbundenen Unternehmen. Sie ist im Register für die berufliche Vorsorge als Personalvorsorgestiftung eingetragen. Mit öffentlich beurkundetem Vertrag vom 18. Januar 2012 übertrug die Pflichtige folgende Liegenschaften in der Stadt E an die D-Stiftung: Datum Handänderung Liegenschaft Verkehrswert Fr. 24.02.2012 GbbL 01,

Kat.Nr. 02 940 m2 F-Strasse 011, 012, 013 ... 24.02.2012 Gbbl. 03, Kat.Nr. 04 1'142 m2 G-Strasse 014, 015 ... 28.02.2012 Gbbl. 05, Kat.Nr. 06 348 m2 H-Strasse 016 ... Gbbl. 07, Kat.Nr. 08 581 m2 I-Strasse 017 ... 23.03.2012 Gbbl. 09, Kat.Nr. 010 699 m2 J-Strasse 018 ... Die D-Stiftung mit Sitz in E bezweckt die kollektive Anlage und Verwaltung von ausschliesslich der Personalvorsorge dienendem Vermögen der 2. Säule und untersteht der Aufsicht des Bundesamts für Sozialversicherung. Sie steht ausschliesslich steuerbefreiten Einrichtungen der beruflichen Vorsorge mit Sitz in der Schweiz offen und ist deshalb ebenfalls von der Gewinnsteuerpflicht befreit. B. Gemäss Ziff. 2.1 des Vertrags vom 18. Januar 2012 wurde die Entschädigung für sämtliche Verkaufsobjekte entsprechend den von der Firma K AG, E, geschätzten Verkehrswerten festgesetzt. Der Betrag wurde von der übernehmenden Stiftung durch Ausgabe von nennwertlosen und unentziehbaren Ansprüchen (Buchforderung) an der Anlagegruppe "... " abgegolten. Der Vertrag hatte eine Vielzahl weiterer Liegenschaften in anderen Kantonen zum Gegenstand; der geschätzte Verkehrswert aller Liegenschaften belief sich auf Fr. ... Gemäss Ziff. 8.1.1 des Vertrags hatten die Steuerverwaltungen der Kantone Bern, Thurgau, Freiburg und St. Gallen in Steuerrulings dem Aufschub der Besteuerung des Grundstückgewinns zugestimmt. C. Mit Veranlagungsbeschluss vom 1. März 2016 lehnte das Steueramt der Stadt E einen Aufschub der Besteuerung ab und setzte den steuerbaren Grundstückgewinn auf Fr. ... fest. D. Das Steueramt der Stadt E wies die gegen den Veranlagungsbeschluss erhobene Einsprache der Pflichtigen vom 31. März 2016 mit Einsprachebeschluss vom 22. August 2019 ab. II. Den hiergegen am 24. September 2019 erhobenen Rekurs der Pflichtigen hiess das Steuerrekursgericht mit Entscheid vom 27. Oktober 2020 gut. III. Mit Beschwerde vom 8. Dezember 2020 beantragte das Steueramt der Stadt E (Beschwerdeführerin) dem Verwaltungsgericht, der Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 27. Oktober 2020 sei aufzuheben und der Einsprachebeschluss des Steueramts der Stadt E vom 22. August 2019 sei zu bestätigen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Pflichtigen. Eventualiter beantragt das Steueramt der Stadt E, die Angelegenheit sei zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Während das Steuerrekursgericht am 11. Dezember 2020 auf Vernehmlassung verzichtete, beantragte die Pflichtige mit Beschwerdeantwort vom 10. Februar 2021, die Beschwerde sei vollumfänglich abzuweisen, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Beschwerdeführerin. Die Kammer erwägt: 1. Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht in Grundsteuersachen können laut § 153 Abs. 3 in Verbindung mit § 213 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. Das Verwaltungsgericht hat sich infolgedessen auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das vom Steuerrekursgericht in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen der Rekursinstanz zu setzen. Die Prüfungsbefugnis des Verwaltungsgerichts erstreckt sich lediglich auf rechtsverletzende Ermessensfehler, d. h. auf Ermessensüberschreitung und auf Ermessensmissbrauch (RB 1999 Nr. 147).

E. 2.1

Zwischen den Parteien ist nicht strittig, dass die Pflichtige eine Vorsorgeeinrichtung im Sinn von § 61 lit. e StG bzw. Art. 23 Abs. 1 lit. d des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) ist

und als solche der Grundstückgewinnsteuer unterliegt (§ 217 und § 218 e contrario StG; Art. 23 Abs. 4 Satz 1 in Verbindung mit Abs. 1 lit. d StHG) . Uneinig sind sich die Parteien einzig darin, ob die streitgegenständliche Übertragung der eingangs genannten Liegenschaften (vgl. vorne, Ziff. I.A) einen Steueraufschubtatbestand erfüllt. Hierbei ist davon auszugehen, dass Handänderungen im grundstückgewinnsteuerlichen Sinn (vgl. § 216 Abs. 1 und 2 StG) erfolgten, andernfalls sich die Frage eines Steueraufschubs gar nicht erst stellen könnte. Während sich die Pflichtige auf den Standpunkt stellt, es liege eine steuerneutrale Aufteilung im Sinn von Art. 80 Abs. 4 Satz 2 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG) vor, welche als *lex specialis* direkt auf den vorliegenden Sachverhalt anzuwenden sei, vertritt die Stadt E zusammengefasst die Auffassung, dass kein Aufschubtatbestand erfüllt sei, sondern ein steuerbarer Verkauf vorliege.

E. 2.2

Die politischen Gemeinden des Kantons Zürich erheben – im Einklang mit den Vorgaben von Art. 12 StHG – eine Grundstückgewinnsteuer (§ 205 StG). Diese wird gemäss § 216 Abs. 1 StG bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen erhoben und fällt – harmonisierungsrechtlich zulässigerweise – ungeachtet dessen an, ob die Veräusserung im Privat- oder Geschäftsvermögen erfolgt (monistisches System; statt vieler: BGE 143 II 382 E. 2.3; VGr, 19. Dezember 2018, SB.2018.00012, E. 2.1; 21. März 2018, SB.2017.00017, E. 2.1). Nach Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG haben Kantone mit monistischem System der Grundstückgewinnbesteuerung unter anderem Art. 24 Abs. 3 und 3 quater StHG zu beachten; danach sind Immobilientransaktionen bei Umstrukturierungen oder bei Vermögensübertragungen im Konzern als steueraufschiebende Veräusserungen zu behandeln. Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung hat der Bundesgesetzgeber in Art. 12 Abs. 3 bzw. 4 StHG abschliessend umschrieben, welche Steueraufschubtatbestände von den Kantonen bei der Grundstückgewinnsteuer zu übernehmen sind. Zugleich hat er auch eine inhaltliche Harmonisierung der kantonalen Regelungen betreffend Steueraufschub angestrebt. Den Kantonen verbleibt insoweit kein Spielraum (BGr, 1. Februar 2012, 2C_340/2011, E. 1.3, mit Hinweis auf BGE 130 II 202 E. 3.2; vgl. auch Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2014, § 216 N. 152). Hinsichtlich des Steueraufschubtatbestands der Umstrukturierung enthält das StHG in Art. 24 Abs. 3 hingegen keine abschliessende Aufzählung von Umstrukturierungstatbeständen. Als Umstrukturierung gelten insbesondere die Fusion, die Spaltung und die Umwandlung; im Übrigen stellt das StHG in lit. a–d von Art. 24 Abs. 3 – neben zwei weiteren Umstrukturierungstatbeständen (fusionsähnlicher Zusammenschluss [Quasifusion] gemäss lit. c und Ausgliederung gemäss lit. d) – lediglich transaktionsspezifische Voraussetzungen dar (vgl. Stefan Oesterhelt/Céline Martin, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3. A., Basel 2017, Art. 24 N. 448 f.; Markus Weidmann, in: Zweifel/Beusch/Riedweg/Oesterhelt (Hrsg.), Umstrukturierungen, Basel 2015, § 1 N. 3; vgl. auch Amtliches Bulletin der Bundesversammlung, Ständerat [Amtl. Bull. S] 2001, S. 166 Voten David und Villiger). Vor diesem Hintergrund stellt sich grundsätzlich die Frage, ob und gegebenenfalls inwieweit den Kantonen bei der Definition des Umstrukturierungsbegriffs ein Gestaltungsspielraum erwächst. Wie sich im Folgenden zeigen wird, kann diese Frage vorliegend jedoch offenbleiben.

E. 2.3.1

Betreffend den Steueraufschub bei der Grundstückgewinnsteuer zufolge Umstrukturierung hat der Kanton Zürich die Bestimmung von Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG mit § 216 Abs. 3 lit. d StG nachvollzogen. Letzterer besagt, dass die Grundstückgewinnsteuer bei Umstrukturierungen im Sinn von § 19 Abs. 1 sowie § 67 Abs. 1 und 3 StG aufgeschoben wird. Bei juristischen Personen gelten als steuerbefreite Umstrukturierungen demnach insbesondere die Fusion, Spaltung oder Umwandlung, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden (§ 67 Abs. 1 Ingress StG).

E. 2.3.2

Die Bestimmung von § 67 Abs. 1 StG enthält – wie Art. 24 Abs. 3 StHG – keine abschliessende Aufzählung von Umstrukturierungstatbeständen (Felix Richner et al., a.a.O., § 67 N. 14; zum StHG vorne, E. 2.2). Sie sieht – entsprechend Art. 24 Abs. 3 StHG – generelle Voraussetzungen für die steuerneutrale Reservenübertragung vor. So muss ein Umstrukturierungstatbestand vorliegen, der Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz gewährleistet sein und es müssen die Gewinnsteuerwerte fortgeführt werden (zum Ganzen: Stefan Oesterhelt/Céline Martin, a.a.O., Art. 24 N. 446; Felix Richner et al., a.a.O., § 67 N. 14 f.).

E. 2.3.3

Eine weitere gesetzliche Grundlage für einen möglichen Steueraufschub ist mit Art. 80 Abs. 4 BVG gegeben (vgl. BGE 126 I 76 E. 1, mit welchem das Bundesgericht betreffend die Pflicht von Vorsorgeeinrichtungen zur Entrichtung einer Grundsteuer erwog, dass die Bestimmungen von Art. 80–84 BVG der Steuerharmonisierung dienen; in diesem Sinn auch VGr, 4. Juli 1995, SR.94.00040, E. 3 = StR 4/1996, 196 = StE 1995 B 42.39 Nr. 2). Die Bestimmung besagt, dass Mehrwerte aus der Veräusserung von Liegenschaften entweder mit der allgemeinen Gewinnsteuer oder mit einer speziellen Grundstückgewinnsteuer erfasst werden können (Satz 1), bei Fusionen und Aufteilungen von Vorsorgeeinrichtungen jedoch keine Gewinnsteuern erhoben werden dürfen (Satz 2). Der Begriff "Gewinnsteuer" im zweiten Satz von Art. 80 Abs. 4 BVG ist gemäss Bundesgericht offensichtlich nicht im Sinne der Gewinnsteuer nach Art. 24 ff. StHG zu verstehen, sondern in der umfassenderen Bedeutung nach Satz 1 von Art. 80 Abs. 4 BVG, nämlich einer "Steuer auf Mehrwerten aus der Veräusserung von Liegenschaften" (vgl. BGr, 1. Februar 2012, 2C_340/2011, E. 2.3, mit Hinweisen). Im Übrigen definiert das BVG nicht, was unter den Tatbeständen der Fusion und der Aufteilung zu verstehen ist.

E. 2.3.4

Weder § 216 Abs. 3 lit. d in Verbindung mit § 67 Abs. 1 StG noch Art. 80 Abs. 4 BVG nennt einen mit der vorliegenden Sachverhaltskonstellation identischen Tatbestand. Allein aus dem Wortlaut einer der genannten Bestimmungen ergibt sich somit nicht, ob die streitgegenständliche Übertragung der Liegenschaften der Pflichtigen auf die D-Stiftung einen grundsteuerrechtlichen Umstrukturierungstatbestand erfüllt. Dies ist daher durch Auslegung zu ermitteln.

E. 3.1

Das Gesetz muss in erster Linie aus sich selbst heraus, das heisst nach dem Wortlaut, Sinn und Zweck und den ihm zugrunde liegenden Wertungen auf der Basis einer teleologischen

Verständnismethode ausgelegt werden. Dabei sind alle anerkannten Auslegungselemente zu berücksichtigen und hat sich die Gesetzesauslegung vom Gedanken leiten zu lassen, dass nicht schon der Wortlaut die Norm darstellt, sondern erst das an Sachverhalten verstandene und konkretisierte Gesetz. Gefordert ist die sachlich richtige Entscheidung im normativen Gefüge, ausgerichtet auf ein befriedigendes Ergebnis aus der ratio legis (vgl. zum Ganzen: BGE 145 III 446 E. 4.3.1; 145 III 63 E. 2.1; 141 II 262 E. 4.1; 140 I 305 E. 6.1; BGr, 18. Mai 2020, 2C_610/2019 [zur Publikation vorgesehen], E. 2.3.2; 9. März 2020, 2C_202/2017, E. 4.1, mit weiteren Hinweisen). Die Gesetzesmaterialien können beigezogen werden, wenn sie auf die streitige Frage eine klare Antwort geben (BGE 142 II 399, E. 3.3; 134 II 308 E. 5.2 – je mit Hinweisen; BGr, 9. März 2020, 2C_202/2017, E. 4.1, mit weiteren Hinweisen).

E. 3.2.1

Die Bestimmungen von § 216 Abs. 3 lit. d und § 67 Abs. 1 StG sind auf eine Änderung von Art. 12 Abs. 4 und Art. 24 Abs. 3 StHG zurückzuführen, welche unmittelbar vom damals neu in Kraft gesetzten Bundesgesetz vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (FusG) beeinflusst war (vgl. Felix Richner et al., a.a.O., § 216 N. 250; BGE 146 II 73 E. 2.3.1). Mit der Änderung der Steuergesetze war beabsichtigt, die Umstrukturierungsvorschriften des StHG (und des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]) "offener und zeitgemässer" zu formulieren. Insbesondere sollte verhindert werden, dass die zivilrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten durch das Steuerrecht vereitelt werden (zum Ganzen: Botschaft FusG, 4368; vgl. auch Amtl. Bull S 2001, S. 144, Votum Bürgi; Amtliches Bulletin der Bundesversammlung, Nationalrat [Amtl. Bull. N] 2003, S. 213, Votum Gutzwiller). So war in Bezug auf die direkten Steuern in den parlamentarischen Beratungen unbestritten, dass Umstrukturierungen grundsätzlich steuerneutral sein sollen (teilweise war vom "Grundsatz der Steuerneutralität" ["principe de la neutralité fiscale"] die Rede; vgl. etwa Amtl. Bull. S 2001, S. 142, Votum Schweiger; S. 143, Votum Cottier; S. 144, Votum Bürgi; S. 162 Votum Villiger; Amtl. Bull. N 2003, S. 228, Votum Gross; S. 229, Votum Cina; S. 231, Votum Gutzwiller; S. 248, Votum Baumann; S. 252 f., Voten Villiger). Dies allerdings klarerweise unter dem Vorbehalt, dass eine spätere Besteuerung in der Schweiz sichergestellt ist und die stillen Reserven weiterhin mit dem Betrieb verknüpft sind (vgl. Amtl. Bull. S 2001, S. 162, Votum Villiger; Amtl. Bull. N 2003, S. 252, Votum Villiger), was sich unmissverständlich auch aus dem Wortlaut von § 67 Abs. 1 StG und Art. 24 Abs. 3 StHG ergibt. Vorbehalten ist selbstredend auch jegliche Form des Missbrauchs (vgl. in Bezug auf das Missbrauchspotenzial bei Spaltungen: Botschaft FusG, 4440 f.; Amtl. Bull. S 2001, S. 144, Votum Bürgi; S. 162 und 166, Voten Villiger).

E. 3.2.2

Im Vergleich zu den Steuergesetzen erfuhr der bei Inkraftsetzung des FusG bereits geltende Art. 80 Abs. 4 BVG keine Änderung (vgl. zu anderweitigen Änderungen des BVG: Botschaft vom 13. Juni 2000 des Bundesrates zum Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung [Fusionsgesetz; FusG], BBl 2000 4337 ff., 4510 [nachfolgend Botschaft FusG]). Insbesondere wurde er nicht an die neue Terminologie des FusG und der Steuergesetze angepasst. Die Bestimmung von Art. 80 Abs. 4 BVG wurde jedoch in anderem Zusammenhang diskutiert. So wurde zu der im Vernehmlassungsverfahren geäusserten Befürchtung, wonach die Befreiung von der Grundstückgewinnsteuer im Falle der Spaltung einer Vorsorgeeinrichtung an der sog.

Betriebsklausel scheitern könnte, in der bundesrätlichen Botschaft zum FusG ausgeführt, dass diese Befürchtung unbegründet sei. Es sei irrelevant, ob Personalfürsorgeeinrichtungen generell als "Betriebe" im steuerrechtlichen Sinn qualifiziert werden könnten, denn "die Steuerneutralität der Spaltung ergibt sich – ohne eine einschränkende Betriebsklausel – direkt aus Artikel 80 Absatz 4 BVG" (vgl. zum Ganzen: Botschaft FusG, 4376 und 4507). Daraus folgt zum einen, dass eine Aufteilung im Sinn von Art. 80 Abs. 4 Satz 2 BVG (auch) im Rahmen einer Spaltung abgewickelt werden kann, und zwar ohne dass das (doppelte) Betriebserfordernis erfüllt sein muss (vgl. Christoph Oliver Schmid, in: Zweifel/Beusch/Riedweg/Oesterhelt [Hrsg.], Umstrukturierungen, Basel 2015, § 12 N. 9, nach dessen Auffassung die "Aufteilung" im Sinn von Art. 80 Abs. 4 Satz 2 BVG die steuerrechtliche Ausgliederung wie auch die steuerrechtliche Spaltung umfasse; VGr, 4. Juli 1995, SR.94.00040, E. 4d, mit Hinweisen = StR 4/1996, 199 = StE 1995 B 42.39 Nr. 2). Die Auffassung der Stadt E, wonach Art. 80 Abs. 4 Satz 2 BVG nach dem Willen des Gesetzgebers lediglich für Teilliquidationen gelte, zu welchen eine Vorsorgeeinrichtung verpflichtet war, erweist sich vor diesem Hintergrund als zu eng. Denkbar sind vielmehr auch Aufteilungen ohne Teilliquidation, nämlich bei Einlage des Vermögens in eine Anlageeinrichtung (vgl. Bericht des Bundesrates in Erfüllung des Postulats Kaufmann vom 21. März 2003 [03.3175], Befreiung der Pensionskassen von Grundstückgewinn- und Handänderungssteuern, März 2006, S. 3; Eidgenössische Steuerverwaltung [ESTV], Studie der Arbeitsgruppe "Pensionskassenbefreiung" zum Postulat Kaufmann vom 21. März 2003, Befreiung der Pensionskassen von Grundstückgewinn- und Handänderungssteuern, Januar 2006, S. 13 [nachfolgend: ESTV, Studie Pensionskassenbefreiung]). Zum anderen wird klar, dass das FusG die Bestimmungen des BVG nicht derogieren sollte (vgl. auch Amtl. Bull. N 2003, S. 245, Votum Gross; Christoph Oliver Schmid, a.a.O., § 12 N. 73 f., mit Hinweis, laut welchem Art. 80 Abs. 4 Satz 2 BVG neben den Umstrukturierungsnormen des DBG und StHG eine selbständige Bedeutung hat). Dies ungeachtet dessen, dass das FusG die Fusion, Umwandlung und Vermögensübertragung von Vorsorgeeinrichtungen gemäss Art. 61 ff. BVG in einem eigenen Kapitel regelt. Damit blieb auch der mit Art. 80 Abs. 4 Satz 2 BVG ursprünglich verfolgte Zweck verbindlich: Der Steueraufschub bei der Grundstückgewinnsteuer bezweckt im Fall von Fusionen oder Aufteilungen von Vorsorgeeinrichtungen die volle Zweckerhaltung des Vorsorgevermögens (Botschaft vom 19. Dezember 1975 des Bundesrates an die Bundesversammlung zum Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge, BBl 1976 I 149 ff., 214 [nachfolgend Botschaft BVG]).

E. 3.2.3

Der Kanton Zürich passte sein Recht zwecks Steuerharmonisierung an dasjenige des FusG bzw. des StHG an (Felix Richner et al., a.a.O., § 216 N. 250 und § 67 N. 2 und 4 f.; vgl. auch Antrag 4239 bzw. Weisung des Regierungsrates vom 16. Februar 2005 betreffend Steuergesetz [Änderung; Umsetzung des Fusionsgesetzes des Bundes], ABI 2005 [nachfolgend: Weisung ABI 2005], 236). In Bezug auf den Umstrukturierungsbegriff gemäss § 216 Abs. 3 lit. d in Verbindung mit § 67 Abs. 1 StG gilt somit dasselbe wie im Harmonisierungsrecht, nämlich eine wirtschaftliche Betrachtungsweise, wobei unter den steuerlichen Oberbegriff der "Umstrukturierungen" auch Formen von Umstrukturierungen fallen, die das FusG nicht kennt (vgl. Markus Weidmann, a.a.O., § 1 N. 1 und 10, mit Hinweisen; in diesem Sinn auch Felix Richner et al., a.a.O., § 67 N. 14). Dass in den Materialien zur Änderung des StG nicht explizit auf Art. 80 Abs. 4 BVG Bezug genommen wurde, schadet vor diesem Hintergrund nicht, war die nämliche Bestimmung nach geltender

Praxis des Verwaltungsgerichts doch ohnehin schon altrechtlich als kantonales Ersatzrecht anzuwenden ("bis zum Erlass einer damit übereinstimmenden kantonalen Norm", vgl. VGr, 4. Juli 1995, SR.94.00040, E. 4d = StR 4/1996, 199 = StE 1995 B 42.39 Nr. 2). Ob sich die Steueraufschubstatbestände von Art. 80 Abs. 4 Satz 2 BVG grundsätzlich auch unter den steuerrechtlichen Umstrukturierungsbegriff subsumieren lassen, muss damit nicht abschliessend beantwortet werden. Zu berücksichtigen ist bei alledem, dass bei Vorsorgeeinrichtungen anstelle eines allfälligen (doppelten) Betriebserfordernisses verlangt wird, dass der Vorsorgezweck sowie die Rechte und Ansprüche der Versicherten gewahrt bleiben (Art. 88 Abs. 2 [für die Fusion], Art. 97 Abs. 2 [für die Umwandlung] und Art. 98 Abs. 2 [für die Vermögensübertragung] FusG; ESTV, Studie Pensionskassenbefreiung, S. 13; Thomas Linder/Peter Lamprecht, Investitionen von Vorsorgeeinrichtungen in Anlagestiftungen mittels Immobilien-Sacheinlage, StR 62/2007 S. 2 ff., 10, mit Hinweis; Olivier Margraf, Steuerfolgen im Zusammenhang mit der Übertragung von Liegenschaften zwischen [steuerbefreiten] Vorsorgeeinrichtungen, StR 66/2011 S. 748 ff., 749, mit Hinweis). Diese fusionsgesetzlichen Vorgaben sind ohne Weiteres auch im Geltungsbereich von Art. 80 Abs. 4 Satz 2 BVG zu beachten (vgl. BGr, 5. Juli 2016, 2C_1080/2014 [betreffend Verlustabzüge bei der Grundstückgewinnsteuer], E. 5.6, wonach Art. 80 BVG bloss Grundsätze zur steuerlichen Behandlung der beruflichen Vorsorge, aber keine Regeln zur Ausgestaltung der betreffenden Steuern enthalte). Das umso mehr, als sich aus der Botschaft BVG nur ergibt, dass der Steueraufschub als solcher im Interesse der vollen Zweckerhaltung des Vorsorgevermögens gewährt werden soll (vgl. Botschaft BVG, 214), und nicht, dass bei einer Fusion oder Aufteilung der Zweck des Vorsorgevermögens erhalten bleiben muss (so aber, allerdings unter den damaligen wirtschaftlichen und gesetzlichen Prämissen, VGr, 4. Juli 1995, SR.94.00040, E. 4d = StR 4/1996, 199 = StE 1995 B 42.39 Nr. 2). Im Folgenden ist zu prüfen, ob der streitgegenständliche Sachverhalt bei wirtschaftlicher Betrachtung eine Umstrukturierung darstellt, die diese Voraussetzungen erfüllt.

E. 4.1

Die Vorinstanz erwog, die Übertragung eines Immobilienpakets im Austausch gegen Beteiligungsrechte werde als Immobilien-Asset-Swap bezeichnet. Damit werde die Umwandlung des Immobilienbesitzes von einer direkten in eine indirekte Form bezweckt. Dem Einleger gehe es in der Regel darum, die Risikostruktur auf seinem Immobilienengagement zu diversifizieren und die Rendite zu erhöhen. Durch Einbringung des Direktbesitzes werde eine breitere Risikostreuung erreicht. Zudem sei der Unternehmer häufig in der Lage, die Immobilien effizienter und professioneller zu bewirtschaften. Die streitgegenständliche Transaktion diene der Zweckerhaltung des Vorsorgevermögens und die Anlagestiftung sei eine gesetzlich anerkannte Form der Vermögensanlage für Vorsorgeeinrichtungen; indem der Gesetzgeber den Vorsorgeeinrichtungen per 1. Januar 2012 mit den Anlagestiftungen ein spezifisches Instrument der Vermögensanlage zur Verfügung gestellt habe, habe er zum Ausdruck gebracht, dass er diese Anlageform für sie auch unterstützte. Das wirtschaftliche Engagement werde in der Form der Ansprüche gegenüber der Anlagegruppe weitergeführt, welche kein frei verfügbares Entgelt darstelle. Die Mitwirkungsrechte in der Anlegerversammlung garantierten ein Mass an unternehmerischer Kontinuität. Die latente Steuerlast bleibe erhalten. Die Pflichtige habe ein ganzes Immobilienpaket in die Anlagegruppe "... " gegen Einräumung von Ansprüchen an dieser Gruppe übertragen. Der beantragte Steueraufschub sei zu gewähren.

E. 4.2

Das Steueramt der Stadt E macht zusammengefasst geltend, der Zweck der beruflichen Vorsorge gemäss Art. 1 BVG und die Verwaltung des Vorsorgevermögens (Art. 71 BVG; Art. 49 ff. der Verordnung vom 18. April 1984 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge [BVV 2]) seien zu unterscheiden. Dass der Gesetzgeber die Anlagestiftungen per 1. Januar 2012 ausdrücklich im BVG geregelt habe, dürfe nicht zum Schluss führen, dass damit die Grundstückgewinnsteuer bei einer Immobilienübertragung von einer Vorsorgeeinrichtung auf eine Anlagestiftung habe aufgeschoben werden sollen. Wäre dies der Wille des Gesetzgebers gewesen, hätte er dies ausdrücklich im Gesetz festhalten müssen. Die Handänderung eines Grundstücks sei grundsätzlich auch dann mit der Grundstückgewinnsteuer zu belegen, wenn die veräussernde Vorsorgeeinrichtung keine Liegenschaftenhändlerin sei und auch dann, wenn mit der Handänderung keine Immobilienspekulation getätigt werde. Es könne nicht der gesetzgeberische Wille gewesen sein, eine Vorsorgeeinrichtung, die ein Grundstück an eine Anlagestiftung übertrage, immer von der Grundstückgewinnsteuer auszunehmen oder in diesem Fall einen Steueraufschub vorzusehen, obwohl die Vorsorgeeinrichtung weder aus gesetzlichen noch aus reglementarischen Gründen dazu gezwungen wäre.

E. 4.3

Die Pflichtige wendet ein, Art. 80 Abs. 4 BVG sei als *lex specialis* direkt anzuwenden. Als Fusionen und Aufteilungen würden auch Sachverhalte gelten, bei welchen Immobilien von einer Vorsorgeeinrichtung auf eine Anlagestiftung übertragen würden. Bei der vorliegend zu beurteilenden Immobilienübertragung von der Pflichtigen auf die D-Stiftung werde die im Anwendungsbereich von Art. 80 Abs. 4 Satz 2 BVG vorausgesetzte Zweckverhaftung im Vorsorgekreislauf sichergestellt. Für den Fall, dass nicht direkt auf Art. 80 Abs. 4 Satz 2 BVG abgestellt werden könne, wäre die Abgrenzung zwischen steuerneutraler Umstrukturierung und Veräusserungsgeschäft anhand der Voraussetzungen des Grundtatbestands von Art. 24 Abs. 3 StHG vorzunehmen und nicht anhand des Katalogtatbestands von Art. 23 Abs. 3 lit. d StHG. Vorliegend seien die Voraussetzungen der erstgenannten Bestimmung erfüllt.

E. 4.4

Aus den Rulinganfragen der Pflichtigen vom 7. September 2011 an die Steuerverwaltung des Kantons B und vom 26. Oktober 2011 an das Steueramt der Stadt E geht hervor, dass die Pflichtige sämtliche Liegenschaften, die in ihrem Eigentum waren, auf die D-Stiftung übertragen wollte, was sie unstreitig mit Vermögensübertragungsvertrag vom 18. Januar 2012 dann auch tatsächlich tat. Sie strebte damit nach eigenen Angaben eine Umwandlung des Immobiliendirektbesitzes in eine indirekte Immobilienanlage an, für welche sie wirtschaftliche Gründe geltend machte (Steigerung der Rendite auf den Immobilienanlagen aufgrund einer effizienteren, professionelleren Immobilienverwaltung und einer breiteren Streuung der Risiken bzw. einer umfassenderen geografischen Diversifikation). Gemäss Vermögensübertragungsvertrag vom 18. Januar 2012 erfolgte die streitgegenständliche Übertragung gestützt auf Art. 98 in Verbindung mit Art. 88 Abs. 2 und Art. 70–77 FusG. Der Transaktionspreis wurde entsprechend der Summe aller geschätzten Verkehrswerte der Liegenschaften auf Fr. ... festgesetzt und mittels Ausgabe von ... nennwertlosen und unentziehbaren Ansprüchen an der Anlagegruppe "... " à je Fr. ... entgolten. Als Beilage 6 wurde dem Vermögensübertragungsvertrag vom 18. Januar 2012 ein Bericht des Pensionskassenexperten vom 17. Januar 2012 beigelegt. Mit diesem soll ausdrücklich

bestätigt worden sein, dass entsprechend Art. 98 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 88 Abs. 2 FusG der Vorsorgezweck sowie die Rechte und Ansprüche der Versicherten gewahrt würden.

E. 4.5

Die Vermögensverwaltung hat für Vorsorgeeinrichtungen und ihre Versicherten eine grosse Bedeutung. So trugen die Einkünfte aus der Vermögensverwaltung in der Vergangenheit im Umfang von 40 % zur Finanzierung der Rentenleistungen bei (Yvar Mentha, in: Jacques-André Schneider/Thomas Geiser/Thomas Gächter [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Sozialversicherungsrecht, Bundesgesetze über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge [BVG] sowie über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge [FZG], 2. A., B 2019, Art. 71 BVG N. 1, mit Hinweis). Wie das Steueramt der Stadt E zutreffend ausführt, gehört die Vermögensverwaltung zwar nicht zum eigentlichen Zweck einer Vorsorgeeinrichtung gemäss Art. 1 BVG. Dies ändert jedoch nichts daran, dass die Vermögensverwaltung wesentlicher Bestandteil der Geschäftstätigkeit einer Vorsorgeeinrichtung ist. Gemäss Art. 71 Abs. 1 BVG haben Vorsorgeeinrichtungen bei der Vermögensverwaltung vier Grundsätze zu beachten: Die Sicherheit der Anlagen, die angemessene Risikoverteilung, die Erzielung eines genügenden Ertrags und die Deckung des voraussehbaren Bedarfs an flüssigen Mitteln (Yvar Mentha, a.a.O., Art. 71 BVG N. 15). Mit Blick auf ihre Rulinganfrage vom 26. Oktober 2011 an das Steueramt der Stadt E kann davon ausgegangen werden, dass sich die Pflichtige bei ihrem Entscheid, sämtliche ihrer Liegenschaften auf die D-Stiftung zu übertragen, an diesen Grundsätzen orientierte. Angesichts dessen, dass sie offenbar eine Optimierung der Verwaltung ihres Liegenschaftsvermögens beabsichtigte, dabei nicht nur eine einzige oder vereinzelt Liegenschaften, sondern ihr gesamtes Immobilienportfolio übertrug, und Vorsorgeeinrichtungen keinem (doppelten) Betriebserfordernis unterliegen (vgl. vorne, E. 3.2.2 f.), kann durchaus von einer Reorganisation der Vermögensverwaltung im Sinn einer steuerlichen Umstrukturierung gesprochen werden (vgl. betreffend Aufschub der Grundstückgewinnsteuer im Fall einer Ersatzbeschaffung: BGr, 1. Februar 2012, 2C_340/2011, E. 2.3, wonach es bei einer eigentlichen Umstrukturierung – im Unterschied zu einer Ersatzbeschaffung – um die Reorganisation des gesamten Betriebs oder Teilbetriebs geht). Die zivilrechtlich als Vermögensübertragung im Sinn von Art. 98 FusG ausgestaltete Transaktion kommt wirtschaftlich einer Ausgliederung gleich, die sich unter die Aufteilung im Sinn von Art. 80 Abs. 4 Satz 2 BVG subsumieren lässt (vgl. Christoph Oliver Schmid, a.a.O., § 12 N. 89 ff.). Mit der Vorinstanz und der Pflichtigen ist davon auszugehen, dass der Zweck des Vorsorgevermögens bei der Übertragung vollumfänglich erhalten blieb, was das Steueramt der Stadt E denn auch nicht in Abrede stellt. Unbestritten ist im Übrigen auch, dass die Verkehrswerte der übertragenen Liegenschaften vollumfänglich mittels Ausgabe von Ansprüchen an der Anlagegruppe "...“ abgegolten wurden, wodurch bei der Übertragung auch die Rechte und Ansprüche der Versicherten gewahrt blieben. Demnach ging die Vorinstanz zu Recht davon aus, dass die Grundstückgewinnsteuer in Bezug auf die Übertragung der streitgegenständlichen Liegenschaften gestützt auf Art. 80 Abs. 4 Satz 2 BVG aufzuschieben ist. Ob eine analoge Anwendung von Art. 24 Abs. 3 lit. d StHG auf den streitgegenständlichen Sachverhalt überhaupt in Frage kommt, kann bei diesem Ergebnis offenbleiben. Aus diesem Grund ist auch nicht weiter zu prüfen, ob sich die Vorinstanz vertiefter mit dem Entscheid VD.2010.26 vom 27. Mai 2011 des Appellationsgerichts Basel-Stadt hätte

auseinandersetzen müssen bzw. ob sie das rechtliche Gehör des Steueramts der Stadt E verletzte, indem sie dies unterliess. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

E. 5

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 StG) und hat diese der Beschwerdegegnerin eine angemessene Parteientschädigung zu bezahlen (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] in Verbindung mit § 213 Satz 2 StG sowie § 152 und § 153 Abs. 4 StG).

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