

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00127 vom 26. April 2022

ZH Verwaltungsgericht, 2022-04-26, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2021.00127](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2021.00127)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00127 du 26 avril 2022

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00127 del 26 aprile 2022

## Regeste

Grundstückgewinnsteuer | Steueraufschub aufgrund einer steuerneutralen Umstrukturierung? [Bevor der Pflichtige sein Immobilienportefeuille in eine Immobilien AG einbrachte, liess er sich mit Ruling vom kantonalen Steueramt bestätigen, dass es sich um einen Betrieb mit professioneller Liegenschaftenverwaltung handle und die geplante Überführung in eine Immobilien AG eine steuerneutrale Umstrukturierung darstelle. Demgegenüber lehnte das Gemeindesteueramt den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer gestützt auf eine steuerneutrale Umstrukturierung ab, da kein Betrieb vorliege, weil die Beauftragung einer externen Immobilienverwaltung die Annahme eines Betriebs von vornherein ausschliesse.] Verletzung des rechtlichen Gehörs im Rekursverfahren zu bejahen (E. 2.5.1). Eine Rückweisung der Sache an das Steuerrekursgericht würde jedoch zu einem formalistischen Leerlauf führen (E. 2.5.2). Nach § 216 Abs. 3 StG wird die Grundstückgewinnsteuer unter anderem aufgeschoben bei Umstrukturierungen im Sinn von § 19 Abs. 1 StG. Gemäss § 19 Abs. 1 StG und Art. 8 Abs. 3 lit. b StHG werden stille Reserven eines Personenunternehmens bei Umstrukturierungen nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden. Dies gilt insbesondere bei der Übertragung eines Betriebs oder eines Teilbetriebs auf eine juristische Person (§ 19 Abs. 1 lit. b StG). Eine professionelle Immobilienbewirtschaftung stellt gemäss den Kreisschreiben Nr. 5 und 5a der ESTV dann einen Betrieb dar, wenn (neben anderen kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen) die Unternehmung mindestens eine Person für die Verwaltung der Immobilien (eine Vollzeitstelle für rein administrative Arbeiten) beschäftigt oder beauftragt (E. 3.2). Dem harmonisierten Umstrukturierungsrecht liegt ein einheitlicher Begriff der steuerneutralen Umstrukturierung für alle Steuerarten und alle Steuerpflichtigen zugrunde (E. 3.3). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zeichnet sich ein Betrieb durch einen hohen Grad an Unabhängigkeit aus und stellt eine Organisation dar, die imstande ist, selbständig fortzubestehen (E. 3.7.2). An dieser Voraussetzung fehlt es, wenn die Immobilien – wie hier – vollständig von einer Drittperson im Auftragsverhältnis verwaltet werden. Demzufolge bestätigte das kantonale Steueramt im Ruling zu Unrecht, dass bei der geplanten Transaktion ein Umstrukturierungstatbestand vorliege (E. 3.7.3). Gemäss Rz. 55 der Weisung der Finanzdirektion über die Koordination von Einkommens- bzw. Gewinnsteuereinschätzungen und Grundsteuereinschätzungen für Liegenschaften des Geschäftsvermögens und von juristischen Personen vom 13. Dezember 2005 (ZStB Nr. 37/554) stellt im Fall eines Gesuchs um rechtsverbindlichen Vorbescheid an das kantonale Steueramt der zuständige Steuerkommissär fest, ob die Umstrukturierung steuerneutral durchgeführt werden kann und weist hinsichtlich allfälliger Grundstücke im Vorbescheid darauf hin, dass die Einschätzung der Grundstückgewinnsteuer durch die zuständige Gemeindebehörde vorbehalten ist (E. 4.2). Um dem Steuerharmonisierungsgedanken

Nachachtung zu verschaffen, welcher eine einheitliche Auslegung des Begriffs der steuerneutralen Umstrukturierung fordert, muss der Gemeinde, welche bei vorgängigen Gesuch um rechtsverbindlichen Vorbescheid an das kantonale Steueramt – wie hier – eine vom kantonalen Steueramt abweichende Auffassung vertritt, die Möglichkeit offenstehen, einen abweichenden Entscheid zu erlassen. Käme dem Ruling des kantonalen Steueramts nämlich auch gegenüber der Gemeinde Bindungswirkung zu, wäre diese gezwungen, einen aus ihrer Sicht rechtswidrigen Entscheid zu erlassen. Aus diesem Grund sieht Rz. 55 der Weisung der Finanzdirektion vom 13. Dezember 2005 vor, dass der Entscheid der Gemeinde vorbehalten sei. Gegen diesen Entscheid steht wiederum der Rechtsmittelweg offen. Es obliegt den in der Folge angerufenen Gerichten, den Begriff der steuerneutralen Umstrukturierung steuerharmonisierung

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Abteilung SB.2021.00127 Urteil der 2. Kammer vom 26. April 2022 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Jsabelle Mayer. In Sachen A, vertreten durch RA C und/oder RA D, Beschwerdeführer, gegen Gemeinde B, vertreten durch den Gemeinderat, Beschwerdegegnerin, betreffend Grundstückgewinnsteuer, hat sich ergeben: I. A (nachfolgend: der Pflichtige), Jahrgang 1939, führte als ... bis 1999 vier ...filialen im Kanton Zürich. Danach zog er sich schrittweise aus dem Betrieb zurück und übertrug diesen einem Nachfolger. Zwischen 1980 und 1995 erwarb er mehrere Liegenschaften in E (ZH), B (ZH), G (ZH), H (ZH) und I (LU). Sämtliche Liegenschaften sind vermietet; Liegenschaftsverkäufe fanden nicht statt. Mit Verwaltungsvertrag vom 19. April 2000 beauftragte der Pflichtige die Firma J u. a. mit der Verwaltung, der Vermietung, dem Inkasso der Mietzinse sowie der Erstellung der Heiz-, Warmwasser- und Nebenkostenabrechnung hinsichtlich der im Kanton Zürich gelegenen Liegenschaften. Der Firma J werden pro Jahr 3,5 % der effektiven Jahresnettomietzinseinnahmen vergütet. Der Nettomietzinsertrag der Liegenschaften beläuft sich auf über Fr. 2 Mio. pro Jahr. Im Jahr 2016 wurden der Firma J über Fr. 80'000.- vergütet. Während der Pflichtige die Liegenschaften bis ins Jahr 2016 stets im Privatvermögen deklarierte, gab er in der Steuererklärung 2016 erstmals an, diese im Geschäftsvermögen zu halten. Rund ein Jahr später entschied sich der Pflichtige im Zuge der Nachfolge- und Nachlassplanung, das im Einzelunternehmen gehaltene Immobilienportefeuille in eine Aktiengesellschaft einzubringen. Am 3. Juli 2017 stellte der Pflichtige beim kantonalen Steueramt Zürich ein Gesuch um steuerlichen Vorbescheid hinsichtlich der geplanten Überführung sämtlicher Liegenschaften aus seinem Geschäftsvermögen in eine Immobilien AG. Dabei ersuchte er um Bestätigung, dass es sich bei der Liegenschaftsverwaltung um einen Betrieb handelt, der gestützt auf § 19 Abs. 1 lit. b in Verbindung mit § 216 Abs. 3 lit. d des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) steuerneutral auf eine juristische Person übertragen werden könne. Das kantonale Steueramt erklärte sich am 10. Juli 2017 damit einverstanden (Ruling vom 10. Juli 2017). In der Folge stellte der Pflichtige bei sämtlichen Gemeinden in Bezug auf die in ihrem Gemeindegebiet gelegenen Liegenschaften ein Gesuch um steuerlichen Vorbescheid, dass eine steuerneutrale Umstrukturierung vorliege, die zum Steueraufschub im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. d StG führe. Das entsprechende Gesuch an die Gemeinde B erfolgte am 28. Juli 2017. Im Gegensatz zu den übrigen Gemeinden beantwortete die Gemeinde B die Rulinganfrage am 6. September 2017 abschlägig. Daraufhin stellte der

Pflichtige am 10. September 2017 ein Wiedererwägungsgesuch. Mit Schreiben vom 15. September 2017 stellte sich die Gemeinde B auf den Standpunkt, die Zustimmung des kantonalen Steueramts sei ohne Rücksprache mit der Gemeinde erfolgt. Die Einschätzungshoheit im Bereich der Grundstückgewinnsteuer stehe einzig der Gemeinde zu, weshalb sie an der Verweigerung des Steueraufschubs festhalte. Nach weiterer Korrespondenz trug der Pflichtige am 5. Oktober 2017 eine Einzelunternehmung "A Liegenschaften" im Handelsregister des Kantons L ein. Mit öffentlicher Beurkundung vom 24. November 2017 übertrug die Einzelunternehmung "A Liegenschaften" der "A Liegenschaften AG" mit Sitz in K (Kanton L) rückwirkend auf den 1. Juli 2017 sämtliche Liegenschaften. Alleinaktionär der "A Liegenschaften AG" ist A. Mit Eingabe der Grundstückgewinnerklärung am 12. Januar 2017 ( recte: 2018) ersuchte der Pflichtige das Steueramt B um Aufschub der Grundstückgewinnsteuer aufgrund einer steuerneutralen Umstrukturierung. Das Steueramt B stellte dem Pflichtigen mit Schreiben vom 20. April 2018 in Aussicht, dass der Steueraufschub nicht gewährt werde und unterbreitete ihm gleichzeitig einen Einschätzungsvorschlag. Nach umfangreicher Korrespondenz vor und nach einer persönlichen Besprechung auf dem Gemeindesteueramt am 6. August 2018 auferlegte die Gemeinde B dem Pflichtigen mit Veranlagungsentscheid vom 14. März 2019 eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. ..., basierend auf einem steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. .... Eine hiergegen erhobene Einsprache wies der Gemeinderat B am 20. Mai 2019 ab. II. Den am 19. Juni 2019 erhobenen Rekurs wies das Steuerrekursgericht mit Entscheid vom 15. Juli 2021 (versandt am 1. Oktober 2021) ab. III. Mit Beschwerde vom 3. November 2021 beantragte der Pflichtige dem Verwaltungsgericht, der Entscheid des Steuerrekursgerichts sei unter Kosten- und Entschädigungsfolgen aufzuheben und die Grundstückgewinnsteuer der Gemeinde B im Zusammenhang mit der Übertragung sämtlicher Aktiven und Passiven des Einzelunternehmens "A Liegenschaften" auf die "A Liegenschaften AG" gemäss § 216 Abs. 3 lit. d StG vollumfänglich aufzuschieben. Ferner seien die Kosten des Rekursverfahrens der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen und es sei ihm für das Rekursverfahren eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen. Das Steuerrekursgericht verzichtete auf Vernehmlassung, ebenso wie die Gemeinde B auf Beschwerdeantwort verzichtete. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Mit der Steuerbeschwerde an das Verwaltungsgericht in Grundsteuersachen können laut § 213 in Verbindung mit § 153 Abs. 3 StG alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts geltend gemacht werden. 1.2 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**

Der Pflichtige rügt eine Verletzung des rechtlichen Gehörs sowohl im Veranlagungs- und im Einspracheverfahren als auch im Rekursverfahren. Der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]) ist formeller Natur und seine Verletzung führt grundsätzlich ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde in

der Sache selbst zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids (siehe aber E. 2.5.2). Aus diesem Grund rechtfertigt es sich, die Rüge der Gehörsverletzung vorweg zu prüfen (BGE 124 V 389 E. 1; BGE 117 Ia 5 E. 1a; VGr, 4. Dezember 2019, SB.2019.00087, E. 2.2).

## **E. 2.2**

Der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst als Mitwirkungsrecht alle Befugnisse, die einer Partei einzuräumen sind, damit sie in einem Verfahren ihren Standpunkt wirksam zur Geltung bringen kann (BGE 135 II 286 E. 5.1 mit Hinweisen; BGr, 16. Juli 2018, 2C\_546/2017, E. 2.2). Dazu gehört unter anderem auch die gehörige Begründung des Entscheids (BGE 143 IV 40 E. 3.4.3). Die Begründungspflicht als Teilgehalt des verfassungsmässigen Anspruchs auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 BV verpflichtet die Behörde, die Vorbringen der rechtsuchenden Partei tatsächlich zu hören, ernsthaft zu prüfen und in ihrer Entscheidungsfindung angemessen zu berücksichtigen. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass der Betroffene den Entscheid gegebenenfalls sachgerecht anfechten kann. Sie muss kurz die wesentlichen Überlegungen nennen, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die es seinen Entscheid stützt. Nicht erforderlich ist, dass sich die Begründung mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt (zum Ganzen BGE 136 I 184 E. 2.2.1). Die Anforderungen an die Begründung von Veranlagungsverfügungen im Bereich der Grundstückgewinnsteuern sind vom Einzelfall abhängig. In Anbetracht der Minimalgarantie von Art. 29 Abs. 2 BV ist die Begründung jedenfalls so abzufassen, dass der Steuerpflichtige dadurch in die Lage versetzt wird, die Tragweite der Entscheidung zu erkennen und die Überlegungen, welche die Behörde ihrer Entscheidung zugrunde gelegt hat, nachzuvollziehen (Martin Zweifel et al., Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich etc. 2021, § 13 N. 36). Die erforderliche Begründungsdichte hängt dabei eng mit den zugrunde liegenden materiell-rechtlichen Fragen zusammen (BGr, 1. April 2012, 2C\_107/2011, E. 2).

### **E. 2.3.1**

Im Veranlagungsverfahren sieht der Pflichtige das rechtliche Gehör verletzt, da sich die Beschwerdegegnerin entgegen der klaren Aufforderung in seinem Schreiben vom 22. November 2018 im Veranlagungsentscheid in keiner Weise mit seinen in der Stellungnahme vom 27. August 2018 vorgebrachten Argumenten auseinandergesetzt habe. Die im Veranlagungsentscheid enthaltene Begründung sei vielmehr aus verschiedenen Textbausteinen der vorangehenden Schreiben der Gemeinde B zusammengesetzt worden, ohne dabei auch nur mit einem Wort auf die vom Pflichtigen vorgebrachten Argumente einzugehen. Namentlich habe die Beschwerdegegnerin trotz substantzierter Bestreitung seitens des Pflichtigen erneut verneint, dass im Rahmen der Vermögensübertragung ein Betrieb übertragen worden sei. Weiter sei die Beschwerdegegnerin ohne Auseinandersetzung mit der von ihr zitierten Weisung der Finanzdirektion über die Koordination von Einkommens- bzw. Gewinnsteuereinschätzungen und Grundsteuereinschätzungen für Liegenschaften des Geschäftsvermögens und von juristischen Personen vom 13. Dezember 2005 (ZStB-Nr. 37/554; nachfolgend: Weisung der Finanzdirektion vom 13. Dezember 2005) zum Schluss gekommen, die Gemeinde sei nicht an das Ruling des kantonalen Steueramts gebunden.

### **E. 2.3.2**

Entgegen der Ansicht des Pflichtigen hat die verfügende Behörde das rechtliche Gehör nicht verletzt: Die Beschwerdegegnerin befasste sich sowohl mit der Frage der Zuständigkeit für ein Ruling bzw. der Bindungswirkung des abgeschlossenen Rulings für die Gemeinde sowie mit der Frage, ob die "A Liegenschaften" als Betrieb zu qualifizieren sei. Letzteres sei nicht der Fall, da es mit dem Betriebserfordernis nicht vereinbar sei, wenn eine Liegenschaftenverwaltungsgesellschaft die Verwaltung extern ver gebe. Somit wurden in der Begründung sämtliche Überlegungen genannt, welche die Behörde dazu bewogen hatte, den Steueraufschub nicht zu gewähren. Im Umstand, dass die Beschwerdegegnerin eine andere Rechtsauffassung vertritt als der Pflichtige, ist keine Gehörsverletzung zu erblicken. Sämtliche Punkte, welche auch Gegenstand des Schreibens des Pflichtigen vom 27. August 2018 waren, wurden von der Beschwerdegegnerin abgehandelt.

#### **E. 2.4**

Ebenso wenig ist eine Gehörsverletzung im Einspracheverfahren ersichtlich, indem der Gemeinderat der Rechtsauffassung des Pflichtigen abermals nicht folgte bzw. im Vorgehen der Beschwerdegegnerin keine Gehörsverletzung erblickte. Unbegründet ist auch die rekursweise vorgebrachte Rüge (siehe Rekurs, Rz. 67), wonach der Gemeinderat die Thematik Steuerumgehung erstmals im Einspracheentscheid aufgeworfen habe, vertrat die Beschwerdegegnerin doch schon in ihrer Eingabe vom 23. Mai 2018 die Auffassung, es liege eine Steuerumgehung vor bzw. sei angesichts des zeitlichen Ablaufs davon auszugehen, "dass die Gründung der Einzelunternehmung einzig durch die Absicht begründet war, die Umstrukturierungsmassnahme steuerneutral durchführen zu können, was missbräuchlich ist." Hierzu hätte der Pflichtige in seinen weiteren Eingaben an die Gemeinde ohne Weiteres Stellung nehmen können, was er unterliess.

#### **E. 2.5.1**

Im Rekursverfahren rügte der Pflichtige eine Verletzung des rechtlichen Gehörs im Einspracheverfahren, was er in der Rekurschrift auf fast drei Seiten ausführte (Rekurs, Rz. 58–68, S. 20–22). Das Steuerrekursgericht setzte sich mit den entsprechenden Vorbringen im Rekursentscheid mit keinem Wort auseinander. Die Vorinstanz wäre gehalten gewesen, wenigstens kurz darzulegen, weshalb es die Vorbringen des Pflichtigen betreffend Gehörsverletzung als unbegründet erachtete (vgl. VGr, 13. März 2018, VB.2017.00852, E. 3.4). Damit verletzte das Steuerrekursgericht das rechtliche Gehör des Pflichtigen.

#### **E. 2.5.2**

Eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs kann ausnahmsweise als geheilt gelten, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Rechtsmittelinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt wie auch die Rechtslage frei überprüfen kann. Unter dieser Voraussetzung ist darüber hinaus – im Sinn einer Heilung des Mangels – selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör von einer Rückweisung der Sache an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 137 I 195 E. 2.3.2). Vorliegend würde die Rückweisung der Sache an das Steuerrekursgericht zu einem formalistischen Leerlauf führen, ist die Beschwerde doch – wie gleich zu zeigen sein wird – auch in materieller Hinsicht abzuweisen. Ferner beantragt

auch der Pflichtige, dass eine Rückweisung zu unterbleiben habe (siehe Beschwerde, Rz. 72).

### **E. 3**

StG. Vorbehalten bleibt eine nachträgliche Erhebung der Grundstückgewinnsteuer im Nachsteuerverfahren nach den §§ 160–162 StG in Verbindung mit § 206 StG, wenn die Voraussetzungen gemäss §§ 19 Abs. 2 sowie 67 Abs. 2 und 4 StG erfüllt sind (lit. d). Gemäss § 19 Abs. 1 StG und Art. 8 Abs. 3 lit. b des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und der Gemeinden (StHG) werden stille Reserven eines Personenunternehmens (Einzelfirma, Personengesellschaft) bei Umstrukturierungen, insbesondere im Fall der Fusion, Spaltung oder Umwandlung, nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden. Dies gilt insbesondere bei der Übertragung eines Betriebs oder eines Teilbetriebs auf eine juristische Person (§ 19 Abs. 1 lit. b StG). Nach geltender Praxis wird unter dem Begriff "Betrieb" ein organisatorisch-technischer Komplex von Vermögenswerten, verstanden, welcher für die unternehmerische Leistungserstellung eine relativ unabhängige, organische Einheit darstellt (Definition gemäss Kreisschreiben Nr. 5a der Eidgenössischen Steuerverwaltung [ESTV] vom 1. Februar 2022, Umstrukturierungen, Ziff. 3.2.2.3, ebenso Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV vom 1. Juni 2004, Umstrukturierungen, Ziff. 3.2.2.3). Damit die bloss gewerbsmässige Verwaltung eigener Immobilien ausnahmsweise als Betrieb qualifiziert werden kann, wird eine professionelle Immobilienbewirtschaftung vorausgesetzt (vgl. BGE 142 II 283 E. 3.4.1). Eine professionelle Immobilienbewirtschaftung stellt gemäss den Kreisschreiben Nr. 5 und 5a der ESTV (jeweils Ziff. 3.2.2.3) dann einen Betrieb dar, wenn kumulativ folgende Erfordernisse erfüllt sind: Erstens: es erfolgt ein Marktauftritt oder es werden Betriebsliegenschaften an Konzerngesellschaften vermietet, zweitens: die Unternehmung beschäftigt oder beauftragt mindestens eine Person für die Verwaltung der Immobilien (eine Vollzeitstelle für rein administrative Arbeiten) und drittens: die Mieterträge betragen mindestens das 20-fache des marktüblichen Personalaufwandes für die Immobilienverwaltung.

#### **E. 3.1**

Die Grundstückgewinnsteuer wird laut § 216 Abs. 1 StG von den Gewinnen erhoben, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben.

#### **E. 3.2**

Nach § 216 Abs. 3 StG wird die Grundstückgewinnsteuer unter anderem aufgeschoben bei Umstrukturierungen im Sinn der §§ 19 Abs. 1 sowie 67 Abs. 1 und

#### **E. 3.3**

Rechtsbegriffe sind wegen der Rechtssicherheit grundsätzlich für die ganze Rechtsordnung – zumindest aber im selben kantonalen Erlass – gleich auszulegen (BGr, 30. Oktober 2009, 2C\_235/2009, E. 4.4 = StE 2010 A 23.21 Nr. 1). Dem harmonisierten Umstrukturierungsrecht liegt ein einheitlicher Begriff der steuerneutralen Umstrukturierung für alle Steuerarten und alle Steuerpflichtigen zugrunde (Maja Bauer-Balmelli/Nils O. Harbeke, Immobilien Asset Swap und Ersatzbeschaffung, Steuerneutrale Restrukturierung eines Immobilienbetriebs, ST 6-7/11 S. 490 ff., S. 498). Mit der Aufnahme von Umstrukturierungstatbeständen in die Erlasse betreffend Grundstückgewinnsteuer wird die Parallelität der Steuerfolgen von Umstrukturierungen im Unternehmenssteuerrecht

angestrebt. Die Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen sollen sowohl mit Bezug auf die allgemeine Einkommenssteuer und die Spezialsteuer als auch hinsichtlich der Handänderungssteuer harmonisiert werden (Stephan Pfenninger-Bischofberger, Schweizer Schriften zum Handels- und Wirtschaftsrecht, Band 161, Grundsteuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, Zürich 1995, S. 145).

#### **E. 3.4**

Ausgehend von einem einheitlichen Umstrukturierungsbegriff für die Belange der Einkommens- und der Grundstückgewinnsteuer (siehe E. 3.3) ist als Erstes der Frage nachzugehen, ob es sich bei der vom Pflichtigen durchgeführten Transaktion um eine steuerneutrale Umstrukturierung im Sinn von § 19 Abs. 1 lit. b in Verbindung mit § 216 Abs. 3 lit. d StG handelte. Fraglich ist insbesondere, ob das Betriebserfordernis im Sinn von § 19 Abs. 1 lit. b StG erfüllt ist. Unbestritten ist, dass die im Kreisschreiben Nr. 5 bzw. 5a der ESTV genannten Kriterien, welche eine professionelle Immobilienbewirtschaftung als "Betrieb" qualifizieren, sowohl hinsichtlich des Marktauftritts als auch hinsichtlich der Höhe der Mieterträge im Verhältnis zum marktüblichen Personalaufwand für die Verwaltung (siehe E. 3.2) erfüllt sind. Nach der Ansicht des Steuerrekursgerichts und der Beschwerdegegnerin fehlt es dagegen an der Voraussetzung der Beschäftigung mindestens einer Person. Mit Verweis auf zwei Urteile des Verwaltungsgerichts (VGr, 16. Dezember 2003, SB.2002.00089 = RB 2003 Nr. 102 und VGr, 17. November 2010, SB.2010.00047) erwog das Steuerrekursgericht, ein Immobilienkomplex könne nicht als Betrieb qualifiziert werden, wenn der Eigentümer diesen nicht selber bzw. nicht durch eigenes Personal verwalte, sondern durch Dritte verwalten lasse. Die Beauftragung einer externen Immobilienverwaltung schliesse die Annahme eines Betriebs von vornherein aus. Die Verwaltung eigener Immobilien qualifiziere nur ausnahmsweise als Betrieb: Dies könne nur unter der Voraussetzung einer Immobilienbewirtschaftung der Fall sein, wenn über den Rahmen blosser Vermögensverwaltung hinaus eine grosse Zahl von Liegenschaften durch eigene Dienstleistungen (Vermietung, Verwaltung) betreut werde oder mit ihnen auch Handel betrieben werde. Vorliegend könne die Verwaltung der streitbetroffenen Liegenschaft nicht als Betrieb im Sinn des Gesetzes qualifiziert werden. Der Pflichtige lege selbst dar, den Hauptteil der Immobilienverwaltung seit Jahren an eine externe, professionelle Immobilienverwaltung ausgelagert zu haben. Die neben der Tätigkeit der externen Verwaltung durch den Pflichtigen selbst noch übernommenen Aufgaben (Auswahl der Mieter und die Koordination von Sanierungs- und Umbauarbeiten) würden nicht über das hinausgehen, was mit der blossen Kapitalanlage einer Unternehmung von Immobilien ohnehin verbunden sei. Jedenfalls würden die vom beinahe (recte: über) achtzigjährigen, seit Langem pensionierten Pflichtigen übernommenen Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Verwaltung der Immobilien nicht das Ausmass erreichen, das die strengen Voraussetzungen an einen durch die Verwaltung eigener Immobilien gebildeten Betrieb erfüllen würde. Demgemäss sei die Übertragung der Liegenschaft nicht als steuerneutrale Umstrukturierung erfolgt und die Grundstückgewinnsteuer infolgedessen nicht gemäss § 216 Abs. 3 lit. d StG aufzuschieben. Bei dieser Sachlage erübrige es sich zu prüfen, ob der Pflichtige zugleich eine Steuerumgehung begangen habe.

#### **E. 3.5**

Der Pflichtige bringt vor, sämtliche im Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV vorgesehenen Kriterien für das Vorliegen eines Betriebs seien erfüllt. In Ziff. 3.2.2.3 des Kreisschreibens Nr. 5 der ESTV sei ausdrücklich vorgesehen, dass das Unternehmen mindestens eine

Person für die Verwaltung der Immobilien beschäftige oder – wie vorliegend geschehen – beauftrage. Die Liegenschaftenverwaltung dürfe daher im Auftragsverhältnis an externe Dritte delegiert werden. Die Tatsache, dass ein erheblicher Teil der Liegenschaftsverwaltungstätigkeit nicht direkt von ihm, dem Pflichtigen, oder durch Angestellte des Einzelunternehmens, sondern durch die beauftragte Firma J erbracht worden sei, sei kein Grund, die Qualifikation als Betrieb zu verweigern. Das ohnehin vom Bundesgericht aufgehobene Urteil des Verwaltungsgerichts vom 17. November 2010 könne nicht herangezogen werden, zumal sich die darin angewandte frühere Rechtsprechung vom 16. Dezember 2003 auf einen Sachverhalt beziehe, der sich vor Inkrafttreten des Fusionsgesetzes vom 3. Oktober 2003 (FusG) ereignet habe. Der vorliegende Umstrukturierungstatbestand sei dagegen erst mit Einführung des Fusionsgesetzes per 1. Juli 2004 auf Stufe der direkten Bundessteuer (Art. 19 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]) und Art. 8 Abs. 3 StHG und erst per 1. Januar 2006 im Steuergesetz des Kantons Zürich (§ 19 Abs. 1 StG) in Kraft gesetzt worden. Dies erkläre auch, weshalb die beiden Urteile des Verwaltungsgerichts in klarem Widerspruch zum Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV vom 1. Juni 2004, Ziff. 3.2.2.3, stünden. Die Vermögensübertragung vom 20. Dezember 2017 (recte: 24. November 2017) sei daher als steuerneutrale Umstrukturierung im Sinn von § 19 Abs. 1 lit. b in Verbindung mit § 216 Abs. 3 lit. d StG zu qualifizieren.

### **E. 3.6**

Das Verwaltungsgericht hat im vom Pflichtigen kritisierten Urteil vom 17. November 2010 (SB.2010.00047, E. 3.1 [nicht auf [www.vgr.zh.ch](http://www.vgr.zh.ch) veröffentlicht]) erwogen, dass ein professionell verwalteter Immobilienkomplex die Voraussetzungen eines Betriebs aufweisen könne. Dazu sei eigens dafür angestelltes Personal oder die entsprechende Tätigkeit des Grundeigentümers sowie eine entsprechende Infrastruktur nötig. Die Verwaltung der Immobilien dürfe sich indes nicht in dem erschöpfen, was mit der blossen Anlage von Kapital in Immobilien ohnehin verbunden sei. Die Beauftragung einer externen Immobilienverwaltung schliesse damit die Annahme eines Betriebs von vornherein aus. An das Betriebserfordernis seien 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 kämen. Entgegen dem Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV, das davon ausgehe, dass mindestens eine Person für die Verwaltung der Immobilien durch das Unternehmen selbst beschäftigt oder beauftragt werde, könne ein Auftragsverhältnis bei einer grundsteuerlichen Ersatzbeschaffung für die Anerkennung eines Immobilienkomplexes als Betrieb nicht genügen, wenn keine weiteren Aktivitäten des Unternehmens oder selbständig erwerbstätigen Eigentümers vorhanden seien. Dieses Urteil wurde vom Bundesgericht entgegen der Annahme der Vorinstanz und des Pflichtigen nicht aufgehoben. Vielmehr wurde die dagegen erhobene Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten abgewiesen (siehe BGr, 2. April 2012, 2C\_107/2011). Jedoch beanstandete es, dass das Verwaltungsgericht das Geschäft des Beschwerdeführers lediglich unter dem Gesichtswinkel der Immobilienverwaltung beurteilte und den Liegenschaftshandel völlig ausblendete, weshalb das Gericht den Sachverhalt nur unvollständig beurteilt habe. Mit der vom Verwaltungsgericht im angefochtenen Entscheid vertretenen Auffassung mit Blick auf eine lediglich im Auftragsverhältnis ausgeführte Liegenschaftenverwaltung befasste sich das Bundesgericht dagegen nicht. Wurde die hier umstrittene Frage vom Bundesgericht nicht entschieden, kann der Pflichtige aus dem

angeführten Entscheid des Bundesgerichts nichts zu seinen Gunsten ableiten.

### **E. 3.7**

Fraglich ist, ob die Vorinstanz – basierend auf die frühere Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts zur Delegation der Liegenschaftenverwaltung an Dritte – von den im Kreisschreiben Nr. 5 bzw. Nr. 5a statuierten Kriterien zur Qualifizierung einer Liegenschaftenverwaltung als Betrieb abweichen durfte.

#### **E. 3.7.1**

Die Kreisschreiben der ESTV sind als Verwaltungsverordnungen für die Gerichte an sich nicht verbindlich (BGE 146 I 105 E. 4.1). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung darf das Gericht jedoch nicht ohne triftigen Grund von einer Verwaltungsverordnung abweichen, solange diese eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben darstellt (BGE 142 II 182 E. 2.3.3; BGE 141 II 199 E. 5.5; BGE 133 V 346 E. 5.4.2; BGr, 23. Mai 2011, 2C\_258/2010, E. 4.2). Dadurch wird dem Bestreben der Verwaltung, durch interne Weisungen eine rechtsgleiche Gesetzesanwendung zu gewährleisten, Rechnung getragen (BGE 133 V 346 E. 5.4.2).

#### **E. 3.7.2**

Das Bundesgericht selbst definiert den Betrieb im Sinn des steuerlichen Umstrukturierungsrechts wie folgt: Als Betrieb im Sinn des steuerlichen Umstrukturierungsrechts gelte jeder organisatorisch-technische Komplex von Vermögenswerten, der im Hinblick auf die unternehmerische Leistungserbringung eine relativ unabhängige, organische Einheit bilde. Ein Betrieb zeichne sich durch einen hohen Grad an Unabhängigkeit aus und stelle eine Organisation dar, die imstande sei, selbständig fortzubestehen ( "une organisation capable de subsister par elle-même" , vgl. dazu BGr, 18. Dezember 2018, 2C\_675/2018, E. 3.5 und BGr, 18. Dezember 2018, 2C\_674/2018, E. 4.3). Im Rahmen eines Betriebs würden Kapital und Arbeit zum Zweck der Gewinnerzielung eingesetzt, wobei sich der Einsatz der Arbeit nicht auf die Abschöpfung von Mehrwerten oder die Vereinnahmung von Ertrag beschränke (BGE 142 II 283 E. 3.2; BGr, 4. März 2020, 2C\_1/2020, E. 2.5 = StR 75/2020, S. 382 ff.). Damit die bloss gewerbsmässige Verwaltung eigener Immobilien ausnahmsweise als Betrieb qualifiziert werden könne und nicht lediglich eine Kapitalanlage vorliege, werde eine professionelle Immobilienbewirtschaftung vorausgesetzt. Dafür müsse eine Immobilienverwaltung bspw. über den Rahmen blosser Vermögensverwaltung hinaus eine grosse Zahl von Liegenschaften durch eigene Dienstleistungen (Vermietung, Verwaltung) betreuen oder mit ihnen (im Sinn einer Mischform) auch Handel treiben (BGE 142 II 283 E. 3.4.1; BGr, 4. März 2020, 2C\_1/2020, E. 2.7.1). Ob in jedem Fall auch die Kriterien nach dem Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV erfüllt sein müssten, liess das Bundesgericht jeweils offen (siehe BGE 142 II 283 E. 3.4.2 in fine ; BGr, 18. Dezember 2018, 2C\_674/2018, E. 4.4; BGr, 18. Dezember 2018, 2C\_675/2018, E. 4.4).

#### **E. 3.7.3**

Setzt die bundesgerichtliche Rechtsprechung für die Qualifizierung einer Immobilienverwaltung als Betrieb ein hohes Mass an Autonomie und eine tragfähige Organisation voraus, welche es der Verwaltung ermöglicht, selbständig fortzubestehen, ist das Vorliegen eines Betriebs zu verneinen, wenn die Immobilien – wie hier – vollständig von einer Drittperson im Auftragsverhältnis verwaltet werden, ohne dass wesentliche Eigenleistungen des Pflichtigen ersichtlich wären. Ferner verfügte die "A Liegenschaften"

auch über keine Mitarbeiter (siehe Übernahmevertrag vom 24. November 2017, Ziff. VI/5). Demzufolge bestätigte das kantonale Steueramt mit Ruling vom 10. Juli 2017 zu Unrecht, dass bei der geplanten Transaktion ein Umstrukturierungstatbestand im Sinn von § 19 Abs. 1 lit. b in Verbindung mit § 216 Abs. 3 lit. d StG vorliege.

#### **E. 4.1**

Der Pflichtige macht geltend, der Steueraufschub gestützt auf § 216 Abs. 3 lit. d StG sei aufgrund des verbindlichen Rulings des kantonalen Steueramts vom 10. Juli 2017 zu gewähren. Wohl habe das kantonale Steueramt im Steuerruling nur zusichern können, dass eine steuerneutrale Umstrukturierung nach § 19 Abs. 1 lit. b StG vorliege und gemäss Rz. 55 der Weisung der Finanzdirektion vom 13. Dezember 2005 darauf hinweisen müssen, dass die Einschätzung der Grundstückgewinnsteuer den zuständigen Gemeindesteuerbehörden obliege. Die Tatsache, dass das kantonale Steueramt dies unterlassen habe, mache die Bestätigung aber nicht ungültig. Denn der in Rz. 55 der genannten Weisung vorgesehene Hinweis schütze den Adressaten des jeweiligen Vorbescheids und nicht die Gemeinden. Nach der in der Weisung der Finanzdirektion vom 13. Dezember 2005 vorgesehenen Zuständigkeitsordnung hätte sich die Gemeinde dem Entscheid des kantonalen Steueramts über das Vorliegen eines Betriebs bzw. der Qualifikation als steuerneutrale Umstrukturierung gemäss § 19 Abs. 1 lit. b StG anschliessen müssen. Denn die Rulinganfrage an die Gemeinde sei erst gestellt worden, als das Ruling des kantonalen Steueramts bereits vorgelegen habe. Indem die Gemeinde die Rulinganfrage abgelehnt habe, habe sie weisungswidrig gehandelt und damit widerrechtlich.

#### **E. 4.2**

Die – hier anwendbare – Weisung der Finanzdirektion über die Koordination von Einkommens- bzw. Gewinnsteuereinschätzungen und Grundsteuereinschätzungen für Liegenschaften des Geschäftsvermögens und von juristischen Personen vom 13. Dezember 2005 (ZStB Nr. 37/554) sieht in Rz. 51 ff. unter dem Titel "Verfahren" folgende Zuständigkeitsordnung bei Umstrukturierungen vor: "[51] Wird mit der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer ein Begehren um steuerneutrale Umstrukturierung gestellt oder wird ein Gesuch um einen rechtsverbindlichen Vorbescheid beim Gemeindesteueramt eingereicht, gelten zur Koordinierung der Beurteilung bei der Grundstückgewinnsteuer mit derjenigen bei der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer nachfolgende Zuständigkeiten des kantonalen Steueramtes und der Gemeindesteuerämter: - [52] Der zuständige Steuerkommissär des kantonalen Steueramtes entscheidet im Einvernehmen mit der Gemeinde für die Staatssteuer verbindlich, ob eine Umstrukturierung steuerneutral durchgeführt werden kann. Er teilt der Gemeinde auch mit, ob ein Vorbehalt der Nachbesteuerung gemäss §§ 19 Abs. 2 oder 67 Abs. 2 und 4 StG besteht. Die Gemeinde schliesst sich dem Entscheid für die Grundstückgewinnsteuer an. - [53] Sofern der Steueraufschub nach § 216 Abs. 3 lit. d StG gewährt werden kann, ist nicht notwendigerweise ein Steuerklärungsverfahren für die Grundstückgewinnsteuer durchzuführen. Anlagekosten oder Verkehrswert des Grundstücks müssen nicht ermittelt werden. Die zuständige Gemeindebehörde hält in ihrem Beschluss fest, dass die Grundstückgewinnsteuer gestützt auf § 216 Abs. 3 lit. d StG aufgeschoben wird. [...] - [54] [...] [55] Im Falle eines Gesuchs um rechtsverbindlichen Vorbescheid an das kantonale Steueramt stellt der zuständige Steuerkommissär fest, ob die Umstrukturierung steuerneutral durchgeführt werden kann. Er weist hinsichtlich allfälliger Grundstücke im

Vorbescheid darauf hin, dass die Einschätzung der Grundstückgewinnsteuer durch die zuständige Gemeindebehörde vorbehalten ist."

#### **E. 4.3**

Das Steuerrekursgericht hielt mit Blick auf die Weisung der Finanzdirektion vom 13. Dezember 2005 fest, der Pflichtige verstehe diese dahingehend, dass die Zuständigkeit für den Entscheid über den Steueraufschub unterschiedlich geregelt sei, je nachdem ob das Gesuch beim Gemeindesteueramt oder beim kantonalen Steueramt eingereicht werde. Im Fall eines Vorbescheids liege die Zuständigkeit beim kantonalen Steueramt; das Gemeindesteueramt sei in der Folge nicht mehr kompetent, einen hiervon abweichenden Entscheid zu fällen. Dieser Auffassung könne nicht gefolgt werden. Zum einen sei die Weisung hinsichtlich der Regelung der Zuständigkeit kaum verständlich und jedenfalls keineswegs eindeutig. Träfe die durch den Pflichtigen vorgenommene Interpretation zu, erschiene die vorgesehene Zuständigkeitsordnung inhaltlich schlicht unsinnig. Es entbehre jeden Sinns, dass je nachdem wo ein Gesuch eingereicht werde, ein anderes Gemeinwesen für den Entscheid über ein und dieselbe Rechtsfrage zuständig sein sollte. Ferner könne der Pflichtige nur schon deshalb aus dem Vorbescheid nichts zu seinen Gunsten ableiten, weil das kantonale Steueramt in seinem Vorbescheid die Betriebsqualifikation und die daraus folgende Steuerneutralität vorbehaltlos bestätigt habe, womit es nicht weisungskonform gehandelt habe. Die abschliessende Beurteilung des Grundstückgewinnsteuerentscheids einschliesslich der Vorfrage über das Vorliegen einer steuerneutralen Umstrukturierung habe ausschliesslich in der Kompetenz des Steueramts B gelegen.

#### **E. 4.4**

Der Pflichtige bringt dagegen vor, die Weisung der Finanzdirektion vom 13. Dezember 2005 regle in Rz. 51–54 die Vorgehensweise, wenn ein Gesuch um einen rechtsverbindlichen Vorbescheid bei der für die Grundstückgewinnsteuer zuständigen Liegenschaftengemeinde eingehe und Rz. 55 das Verfahren, wenn die Rulinganfrage direkt beim kantonalen Steueramt eingehe. Entgegen der Behauptung der Vorinstanz entscheide in beiden Fällen das kantonale Steueramt darüber, ob eine steuerneutrale Umstrukturierung vorliege. Entsprechend der Weisung sei er zuerst an das kantonale Steueramt gelangt, welches gemäss Rz. 54 (recte: 55) nicht verpflichtet gewesen sei, die Gemeinde zu kontaktieren.

#### **E. 4.5**

Zutreffend ist, dass die Weisung der Finanzdirektion vom 13. Dezember 2005 für alle drei möglichen Arten von Begehren um steuerneutrale Umstrukturierung, namentlich (1) im Fall eines Begehrens an das Gemeindesteueramt im Rahmen der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer oder (2) bei Gesuch um rechtsverbindlichen Vorbescheid an das Gemeindesteueramt sowie (3) im Fall eines Gesuchs um rechtsverbindlichen Vorbescheid an das kantonale Steueramt, den Entscheid darüber dem zuständigen Steuerkommissär des kantonalen Steueramts zuweist. In den Fällen (1) und (2) muss der Steuerkommissär im Einvernehmen mit der Gemeinde entscheiden, wobei sich die Gemeinde dem Entscheid für die Grundstückgewinnsteuer anschliessen muss. Im Fall (3) entscheidet das kantonale Steueramt; die Einschätzung der Grundstückgewinnsteuer durch die zuständige Gemeindebehörde bleibt jedoch vorbehalten. Dass das Steuerrekursgericht diese Zuständigkeitsordnung, welche abweichende Regeln aufstellt, je nachdem, ob das Gesuch um verbindlichen Vorbescheid beim kantonalen Steueramt oder beim Gemeindesteueramt

eingeht, als "inhaltlich schlicht unsinnig" bezeichnete, erstaunt nicht. Um dem Steuerharmonisierungsgedanken Nachachtung zu verschaffen, welcher eine einheitliche Auslegung des Begriffs der steuerneutralen Umstrukturierung fordert, muss der Gemeinde, welche bei vorgängigem Gesuch um rechtsverbindlichen Vorbescheid an das kantonale Steueramt (Fall 3) – wie hier – eine vom kantonalen Steueramt abweichende Auffassung vertritt, die Möglichkeit offenstehen, einen abweichenden Entscheid zu erlassen. Käme dem Ruling vom 10. Juli 2017 nämlich auch gegenüber der Gemeinde Bindungswirkung zu, wäre diese gezwungen, einen aus ihrer Sicht rechtswidrigen Entscheid zu erlassen. Aus diesem Grund sieht Rz. 55 der Weisung der Finanzdirektion vom 13. Dezember 2005 vor, dass der Entscheid der Gemeinde vorbehalten sei. Gegen diesen Entscheid steht wiederum der Rechtswittelweg offen. Es obliegt den in der Folge angerufenen Gerichten, den Begriff der steuerneutralen Umstrukturierung steuerharmonisierungskonform auszulegen. Aus der Tatsache, dass das kantonale Steueramt im Ruling vom 10. Juli 2017 nicht – wie in Rz. 55 der Weisung der Finanzdirektion vom 13. Dezember 2005 vorgesehen – auf den Vorbehalt des Entscheids der Grundsteuerbehörde hingewiesen hat, vermag der Pflichtige nichts zu seinen Gunsten ableiten: Im Wissen darum, dass das Ruling mit dem kantonalen Steueramt für die Zwecke der Grundstückgewinnsteuer nicht ausreichte, stellte der Pflichtige am 28. Juli 2017 ebenfalls eine Rulinganfrage an das Steueramt B. Hätte er das Ruling des kantonalen Steueramts in guten Treuen als ausreichend erachtet, wäre eine entsprechende Rulinganfrage an die Gemeinde unterblieben. Damit wusste der Pflichtige von Anfang an um die auf die Einkommenssteuer beschränkte Bindungswirkung des Rulings, weshalb er zu Recht nicht geltend macht, es liege ein Vertrauensschutztatbestand vor. Dass es – wie vorliegend – zu abweichenden Entscheiden bei der Einkommenssteuer und der Grundstückgewinnsteuer kommen kann, nimmt Rz. 55 der Weisung der Finanzdirektion vom 13. Dezember 2005 durch den Vorbehalt des Entscheids der Gemeinde in Kauf. Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

## **E. 5**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen und es steht ihm keine Parteientschädigung zu (§ 213 Satz 2 StG in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 151 Abs. 1 bzw. § 152 StG und § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]). Mit Eingabe vom 16. November 2021 verzichtete die Beschwerdegegnerin auf Beschwerdeantwort und verwies auf ihre Anträge und Ausführungen in der Eingabe vom 23. Juli 2019: Falls die Beschwerdegegnerin ihren Verweis auf die im Rekursverfahren gestellten Anträge dahingehend versteht, dass ihr auch vor Verwaltungsgericht eine Parteientschädigung zuzusprechen sei, so steht ihr eine solche nicht zu, nachdem nicht ersichtlich ist, dass ein über die übliche Amtstätigkeit hinausgehender Aufwand entstanden wäre.

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