

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00073 vom 18. Dezember 2024

ZH Verwaltungsgericht, 2024-12-18, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2024.00073](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2024.00073)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00073 du 18 décembre 2024

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2024.00073 del 18 dicembre 2024

## Regeste

Grundstückgewinnsteuer (2. Rechtsgang) | [Der Pflichtige überführte in hohem Alter sein Liegenschaftsportfolio vom Privat- ins Geschäftsvermögen durch Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit und brachte die Liegenschaften anschliessend in eine zum Zweck ihrer Verwaltung gegründete Aktiengesellschaft ein. Im konkreten Fall liegt hinsichtlich der Grundstückgewinnsteuer keine Steuerumgehung vor.] Nach § 216 Abs. 3 lit. d StG wird die Grundstückgewinnsteuer unter anderem aufgeschoben bei Umstrukturierungen im Sinn der § 19 Abs. 1 sowie § 67 Abs. 1 und 3 StG (E. 2.2). Vorbehalten bleibt das Vorliegen einer Steuerumgehung, denn diesfalls ist im konkreten Einzelfall der Besteuerung jene Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen (E. 2.3). Die Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit kann im konkreten Fall, in welchem eine geschäftsmässige Vermögensverwaltung zur Beurteilung steht, entgegen den vorinstanzlichen Erwägungen nicht einzig aufgrund des hohen Alters des Pflichtigen verneint werden, zumal nicht ausgeschlossen ist, dass er bereits vorgängig aktiv in die Verwaltung seiner Liegenschaften involviert war. Auch kann dem Pflichtigen mit Blick auf die erwirtschafteten Nettomieteinnahmen keine fehlende Gewinnstrebigkeit seiner selbständigen Erwerbstätigkeit vorgeworfen werden, zumal zumindest bei langfristigen Mietverhältnissen die Möglichkeiten der Gewinnmaximierung ohnehin limitiert sein dürften (E. 2.6.4) Nach dem Gesagten kann die gewählte Rechtsgestaltung des Pflichtigen nicht als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich bzw. als jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegend bezeichnet werden. Es mangelt somit am objektiven Erfordernis für das Vorliegen einer Steuerumgehung. Ferner ist in Bezug auf das subjektive Element der Steuerumgehung davon auszugehen, dass der Pflichtige im konkreten Fall die von ihm gewählte Rechtsgestaltung nicht einzig zum Zweck der Steuerersparnis gewählt hat (E. 2.6.5). Gutheissung der Beschwerde.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2024.00073 Urteil der 2. Kammer vom 18. Dezember 2024 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Lara von Arx. In Sachen A, vertreten durch RA B und RA C, Beschwerdeführer, gegen Gemeinde X, vertreten durch den Gemeinderat, Beschwerdegegnerin, betreffend Grundstückgewinnsteuer (2. Rechtsgang), hat sich ergeben: I. A. A (nachfolgend: der Pflichtige), Jahrgang 1939, führte als gelernter Bäcker-Konditor bis 1999 vier Bäckereifilialen im Kanton Zürich. Danach zog er sich schrittweise aus dem Bäckereibetrieb zurück und übertrug diesen einem Nachfolger.

Zwischen 1980 und 1995 erwarb er mehrere Liegenschaften in D (ZH), X (ZH), E (ZH), F (ZH) und G (LU), welche er seither vermietet. Verwaltet werden die Liegenschaften seit dem 19. April 2000 grösstenteils durch eine professionelle Immobilienverwaltungsgesellschaft, während der Pflichtige namentlich die Auswahl von Mietern und die Koordination von Sanierungs- und Umbauarbeiten selbst vornahm. Der Nettomietzins ertrag der Liegenschaften beläuft sich auf über Fr. ... pro Jahr. 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, das im Einzelunternehmen gehaltene Immobilienportefeuille in eine Aktiengesellschaft einzubringen. Am 3. Juli 2017 stellte er 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 handle, 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. Im Gegensatz zu den übrigen Gemeinden beantwortete die Gemeinde X die Rulinganfrage des Pflichtigen vom 28. Juli 2017 am 6. September 2017 abschlägig. Am 5. Oktober 2017 trug der Pflichtige eine Einzelunternehmung "A Liegenschaften" im Handelsregister des Kantons H ein. Mit öffentlicher Beurkundung vom 24. November 2017 übertrug die Einzelunternehmung der A Liegenschaften AG mit Sitz in I (Kanton H) rückwirkend auf den 1. Juli 2017 sämtliche Liegenschaften. Alleinaktionär der A Liegenschaften AG ist der Pflichtige. Mit Schreiben vom 20. April 2018 stellte ihm die Gemeinde X in Aussicht, dass der Steueraufschub nicht gewährt werde, und unterbreitete ihm gleichzeitig einen Einschätzungsvorschlag. Nach umfangreicher Korrespondenz und einer persönlichen Besprechung auf dem Gemeindesteueramt am 6. August 2018 auferlegte die Gemeinde X 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 X am 20. Mai 2019 ab. B. Die hiergegen erhobenen Rechtsmittel wies das Steuerrekursgericht mit Entscheid vom 15. Juli 2021 (versandt am 1. Oktober 2021) und das Verwaltungsgericht mit Entscheid vom 26. April 2022 (SB.2021.00127) ab, mit der Begründung, es mangle am Betriebserfordernis für eine steuerneutrale Umstrukturierung im Sinn von § 19 Abs. 1 lit. b in Verbindung mit § 216 Abs. 3 lit. d StG. C. Das Bundesgericht hiess die hiergegen erhobene Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten mit Entscheid vom 13. November 2023 (9C\_608/2022) gut, hob das Urteil des Verwaltungsgerichts auf und wies die Sache zum Neuentscheid im Sinn der Erwägungen an das Steuerrekursgericht zurück. II. Mit Entscheid vom 28. Mai 2024 wies das Steuerrekursgericht den Rekurs des Pflichtigen erneut ab und verpflichtete ihn zur Leistung einer Parteientschädigung an die Rekursgegnerin. III. Mit Beschwerde vom 8. Juli 2024 liess der Pflichtige dem Verwaltungsgericht die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheids beantragen. Ferner sei die Grundstückgewinnsteuer der Gemeinde X 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. Die Kosten des Rekursverfahrens sowie des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens seien der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen und es sei ihm für das Rekurs- und Beschwerdeverfahren eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen. Während das Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, beantragte die Gemeinde X mit Beschwerdeantwort vom 30. August 2024 die Abweisung der Beschwerde. Der Pflichtige liess am 16. September 2024 replizieren, woraufhin sich die Gemeinde am 10. Oktober 2024 erneut äusserte. 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 In formeller Hinsicht rügt der Pflichtige zunächst eine Verletzung seines rechtlichen Gehörs, da die Vorinstanz den ihr durch das Bundesgericht auferlegten Untersuchungspflichten nicht nachgekommen sei. Die Vorinstanz habe weitere Untersuchungen zur Prüfung der entscheidungswesentlichen Grundlagen für die Beurteilung der infrage stehenden Steuerumgehung unterlassen. Ferner habe sie ihm keine Gelegenheit gegeben, eine Stellungnahme einzureichen, wodurch sein rechtliches Gehör wiederum verletzt worden sei.
- 1.3 Die Rüge des Pflichtigen erweist sich als unbegründet. Das Bundesgericht erwog in Erwägung 7 des Entscheids 9C\_608/2022 vom 13. November 2023 Folgendes: " Die Gemeinde X. hat den Steueraufschub im Einspracheentscheid vom 20. Mai 2019 auch wegen einer Steuerumgehung verweigert. Diese ist von den Vorinstanzen - angesichts der von ihnen vertretenen Rechtsauffassung konsequenterweise - nicht geprüft worden (vgl. E. 3.4 des angefochtenen Urteils). Deshalb rechtfertigt es sich nicht, dass das Bundesgericht in der Sache selbst entscheidet. Die Sache ist an das Steuerrekursgericht zur allfälligen weiteren Untersuchung und zum Neuentscheid zurückzuweisen ". Das Bundesgericht ordnete die Vorinstanz folglich nur zur Vornahme einer allfälligen weiteren Untersuchung an, sofern sich eine solche als notwendig erweisen sollte. Vorliegend ist indes weder ersichtlich, inwiefern der Sachverhalt durch die Vorinstanz weiterer Untersuchungen bedurft hätte, noch führt der Pflichtige selbst konkrete Untersuchungshandlungen oder Tatsachen auf, welche weiterer Abklärungen durch die Vorinstanz bedurft hätten. Es liegt somit keine Verletzung seines rechtlichen Gehörs vor.
- 1.4 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). Vorliegend ist keine Verletzung des rechtlichen Gehörs des Pflichtigen ersichtlich, obschon die Vorinstanz ihm vor Erlass ihres Entscheids nicht erneut Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben hat. Der Pflichtige hatte sich im Verlauf des Verfahrens bereits mehrfach zur Thematik einer Steuerumgehung äussern und seinen Standpunkt dadurch wirksam zur Geltung bringen können. So nahm er hierzu namentlich in der Rekurschrift vom 19. Juni 2019 über mehrere Seiten hinweg Stellung. Vor diesem Hintergrund sowie aufgrund der Tatsache, dass sich in Bezug auf den Sachverhalt keine weiteren Abklärungen aufdrängten, durfte die Vorinstanz auf die Einholung einer weiteren Stellungnahme des Pflichtigen zum Thema einer allfälligen Steuerumgehung verzichten, ohne dass dessen rechtliches Gehör dadurch verletzt worden wäre.
- 1.5 Der Pflichtige rügt weiter eine unrichtige Feststellung des Sachverhalts durch die Vorinstanz. Diese habe nicht sämtliche entscheidungswesentlichen Unterlagen geprüft und es versäumt, die der Genehmigung vom 10. Juli 2017 vorangehende Korrespondenz zu würdigen. Dieser Rüge des Pflichtigen

kann nicht gefolgt werden, denn die Vorinstanz nahm in ihrem Entscheid – wie nachfolgend dargelegt wird – zu sämtlichen für die Frage einer allfälligen Steuerumgehung relevanten Vorbringen des Pflichtigen Stellung. Sie war indes nicht gehalten, sich zu jeder im vorangehenden Verfahren geführten Korrespondenz zwischen den Parteien zu äussern. Dem Pflichtigen war vorliegend eine sachgerechte Anfechtung des vorinstanzlichen Entscheids möglich, womit sein Anspruch auf rechtliches Gehör gewahrt wurde (vgl. VGr, 25. Oktober 2023, SR.2023.00003, SR.2023.00004, E. 2.3.3.1; VGr, 30. November 2022, SR.2022.00017, SR.2022.00018, E. 3.2.3).

### **E. 2.1**

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

### **E. 2.2**

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

### **E. 2.3**

Vorbehalten bleibt das Vorliegen einer Steuerumgehung, denn diesfalls ist im konkreten Einzelfall der Besteuerung jene Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgemäss gewesen wäre, um den erstrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen (BGr, 26. Oktober 2017, 2C\_168/2017, E. 3.2; VGr, 30. September 2020, SB.2020.00075, E. 4.1.1).

### **E. 2.4**

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung liegt eine Steuerumgehung vor, wenn (1.) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint (objektives Element), wenn zudem (2.) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (subjektives Element), und wenn (3.) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuerbehörde hingenommen würde (effektives Element; BGE 138 II 239 E. 4.1 mit Hinweisen; BGr, 4. November 2021, 2C\_217/2021, E. 4.2.1; BGr, 14. Mai 2020, 2C\_652/2018, E. 4.2.1). Eine Steuerumgehung kommt nur in ganz ausserordentlichen Situationen infrage, namentlich wenn die gewählte Rechtsgestaltung (objektives Element) – 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 (vgl. BGE 142 II 399 E. 4.2; BGE 138 II

239 E. 4.1; BGr, 14. Mai 2020, 2C\_652/2018, E. 4.2.1; BGr, 5. Oktober 2018, 2C\_119/2017, E. 3.1). Das Vorliegen der Voraussetzungen ist im konkreten Einzelfall zu prüfen, wobei die Beweislast nach der im Steuerrecht herrschenden Normentheorie der Steuerbehörde obliegt (BGr, 11. Oktober 2019, 2C\_171/2019, E. 5.2.3).

## **E. 2.5**

Im Zusammenhang mit einer allfälligen Steuerumgehung ist vorliegend zuerst zu prüfen, ob die Beschwerdegegnerin an den Vorentscheid des kantonalen Steueramts Zürich vom 10. Juli 2017 gebunden ist. Der Pflichtige macht diesbezüglich geltend, den Sachverhalt vollumfänglich offengelegt zu haben, woraufhin das kantonale Steueramt ihm das Vorliegen einer steuerneutralen Umstrukturierung durch Einverständniserklärung mit seinem Gesuch um steuerlichen Vorbescheid vom 3. Juli 2017 vorbehaltlos zugesichert habe. Dieser Entscheid sei für die Beschwerdegegnerin verbindlich.

### **E. 2.5.1**

Wie das Verwaltungsgericht bereits im ersten Rechtsgang festgehalten hat, kann der Auffassung des Pflichtigen nicht gefolgt werden. Denn 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 Steuererklärungsverfahren 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. 2.5.2**

Die Weisung der Finanzdirektion vom 13. Dezember 2005 weist den Entscheid 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, dem zuständigen Steuerkommissär des kantonalen Steueramts zu. 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. Gestützt auf die vorgenannte gesetzliche Regelung muss es der Gemeinde, um ihre Autonomie im Bereich der Festsetzung der Grundstückgewinnsteuer wahren zu können, in der vorliegenden Konstellation möglich sein, einen vom Vorbescheid des kantonalen Steueramts abweichenden Entscheid zu erlassen. Käme dem Ruling vom 10. Juli 2017 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 ausdrücklich vor, dass der Entscheid der Gemeinde vorbehalten sei. Gegen diesen Entscheid steht wiederum der Rechtsmittelweg offen.

### **E. 2.5.3**

Im konkreten Fall ist überdies bedeutsam, dass der Pflichtige am 28. Juli 2017 gesondert eine Rulinganfrage an das Steueramt X stellte. Hätte er das Ruling des kantonalen Steueramts in guten Treuen als für die Gemeinde verbindlich erachtet, wäre eine separate Rulinganfrage an die Gemeinde unterblieben. Damit wusste der Pflichtige von Anfang an um die auf die Einkommenssteuer beschränkte Bindungswirkung des Rulings. Unter diesen Umständen fällt der seitens des Pflichtigen angerufene Vertrauensschutztatbestand ausser Betracht. 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. Der Vorbescheid des kantonalen Steueramts vom 3. Juli 2017 hat somit keine Bindungswirkung für die Beschwerdegegnerin in Bezug auf die Grundstückgewinnsteuer. Folglich liegt weder eine Kompetenzüberschreitung noch ein widerrechtliches Verhalten der Beschwerdegegnerin vor.

### **E. 2.6.1**

Die Vorinstanz erwog hinsichtlich einer Steuerumgehung, der Pflichtige habe seine Liegenschaften vor 2016 stets im Privatvermögen gehalten und keine selbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt. Bis am 24. November 2024 habe sich an der Art und Weise, wie er seine Liegenschaften verwaltet habe, nichts geändert. Die Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit bzw. die Umwandlung seines Privatvermögens in Geschäftsvermögen habe somit einzig auf dem Willen des Pflichtigen beruht. Letzterer sei im Zeitpunkt der behaupteten (Wieder-)Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit 76 Jahre alt und seit 1999 im Ruhestand gewesen. Gemäss den Akten lägen erhebliche Anhaltspunkte vor, dass die Erklärung über die Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit einzig im Hinblick auf die Einbringung der Liegenschaften in die neu gegründete Aktiengesellschaft erfolgt und rein steuerplanerisch motiviert gewesen sei. Auffallend sei namentlich der enge zeitliche Ablauf. So sei gegenüber dem kantonalen Steueramt erstmals Mitte 2017 mit der Anfrage bezüglich eines Vorbescheids zum Ausdruck gebracht worden, dass sich der betagte Pflichtige nun wieder als selbständig Erwerbender betrachte. Dieser Schritt sei offenkundig auf Anraten seines Steuerberaters erfolgt, und die Eintragung der Einzelunternehmung habe als Transaktionsvehikel zur Einbringung der Liegenschaften und zur Ausnützung des

Steueraufschubs von § 216 Abs. 3 lit. d StG gedient, was einen Handelsregistereintrag voraussetze. Es gäbe keine Anhaltspunkte, dass beim Pflichtigen bereits vor der Anfrage bezüglich eines steuerlichen Vorbescheids ein Bewusstsein vorhanden gewesen sei, dass es sich bei ihm um einen Selbständigerwerbenden handle. Damit sei aber ausgeschlossen, dass er bereits seit dem 1. Januar 2016 selbständigerwerbend gewesen sein soll, denn die gelebte Realität könne nicht rückwirkend geändert werden. Die Voraussetzungen für eine Steuerumgehung seien erfüllt: Die Wiederaufnahme einer Erwerbstätigkeit für ein paar Monate durch einen 78-jährigen Pensionierten, gefolgt von der Einbringung des Geschäftsvermögens in eine eigene Aktiengesellschaft, stelle eine ungewöhnliche, sachwidrige oder absonderliche, den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessene Rechtsgestaltung dar. Eine Einbringung hätte ohne Weiteres aus dem Privatvermögen erfolgen können und man hätte sich bei diesem Vorgehen eine Reihe formeller Bemühungen wie etwa Handelsregistereinträge sowie die AHV-Beitragspflicht ersparen können (Umwegsstruktur, objektives Element). Abgesehen von den steuerlichen Konsequenzen sei kein Grund für das Vorgehen des Pflichtigen ersichtlich, stand doch im Zeitpunkt der Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit deren Ende in ein paar Monaten bereits fest, sodass entsprechende Vorteile gar nie zum Tragen kommen konnten. Die gewählte Rechtsgestaltung sei offenkundig lediglich getroffen worden, um die Grundstückgewinnsteuer einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet gewesen sei (Missbrauchsabsicht, subjektives Element). Ferner liege eine Steuerersparnis vor, kein blosser Steueraufschub, denn für das Gemeinwesen sei durchaus relevant, ob bei der Transaktion die geschuldete Steuer veranlagt und bezogen werden könne oder ob dies zu einem unbekanntem Zeitpunkt erfolgen werde. Relevant sei auch die Möglichkeit der Anrechnung von Geschäftsverlusten gemäss § 224a StG. Weiter beginne mit der Besteuerung der vorliegenden Handänderung die Besitzesdauer für Zu- und Abschläge auf der Grundstückgewinnsteuer bei einer allfälligen zukünftigen Veräusserung wieder neu zu laufen (§ 225 Abs. 2 und 3 StG). Die bei der getroffenen Lösung angefallenen Mehrkosten, insbesondere die Sozialversicherungsbeiträge auf den Mieteinkünften, welche der Pflichtige im Jahr 2016 mit Fr. ... und im Jahr 2017 mit Fr. ... beziffert habe, erschienen im Hinblick auf die Einsparung der Grundstückgewinnsteuer als gering. Schliesslich hielt die Vorinstanz fest, dass selbst wenn die Voraussetzungen einer Steuerumgehung nicht erfüllt wären, es an der Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit fehle. Denn letztere sei nur zwecks Überführung des Liegenschaftenbestands in die eigene Aktiengesellschaft erfolgt, hingegen sei sie nicht auf die Erzielung eines Einkommens ausgerichtet gewesen. Sie habe einzig der kurzfristigen und künstlichen Schaffung von Verhältnissen gedient, die die Inanspruchnahme des Steueraufschubs nach § 216 Abs. 3 lit. d StG erlaubten, weshalb die Wiederaufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit simuliert erscheine.

### **E. 2.6.2**

Der Pflichtige wendet hiergegen ein, er habe gerade im Hinblick auf sein hohes Alter im Zusammenhang mit seiner persönlichen Nachlassplanung abklären lassen, ob sein Liegenschaftenbestand Betriebsqualität erfülle und allenfalls eine Umqualifizierung seitens des kantonalen Steueramts erfolgen könnte. Dies sei den Angaben seines Vertreters zufolge bereits der Fall gewesen, weshalb eine steuerneutrale Umstrukturierung möglich gewesen sei. Da er sein Liegenschaftenportfolio als wirtschaftliche Einheit habe weitervererben wollen, sei die Einbringung der Liegenschaften in eine Immobilien AG erfolgt. Durch dieses in der Praxis gängige Vorgehen könnten komplizierte erbrechtliche

Auseinandersetzungen vermieden werden, indem lediglich Aktien vererbt würden. Hinsichtlich der Art und Weise der Bewirtschaftung seiner Liegenschaften habe das kantonale Steueramt verbindlich bestätigt, dass eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliege. Dies, obschon dem kantonalen Steueramt von Beginn weg das geplante Vorhaben transparent vorgelegt worden sei. Auch sei der Vorhalt der fehlenden gelebten Realität verfehlt, denn er sei aktiv in die Fragen des Unterhalts der Liegenschaft und die Auswahl der Vermieter [recte: der Mieter] involviert gewesen. Ferner sei die Überführung der Liegenschaften vom Privat- ins Geschäftsvermögen per 1. Januar 2016 erfolgt, die Einbringung in seine AG hingegen erst per 24. November 2017 und damit rund zwei Jahre später. In jedem Fall sei die Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit gefolgt durch die Einbringung des Geschäftsvermögens in eine eigene Aktiengesellschaft keineswegs eine ungewöhnliche, sachwidrige oder absonderliche, den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessene Rechtsgestaltung, seien doch die nachlassplanerisch motivierten Gründe ausführlich dargelegt worden (fehlendes objektives Element der Steuerumgehung). Ferner hätten bei ihm andere als bloss Steuerersparnisgründe bei der gewählten Rechtsgestaltung eine relevante Rolle gespielt. Vorliegend behaupte nicht einmal die Beschwerdegegnerin, dass sein Hauptmotiv für die Umstrukturierungsmassnahme der Wille gewesen sei, Steuern einzusparen (fehlendes subjektives Element der Steuerumgehung). Was eine allfällige Steuerersparnis anbelange, so werde die Grundstückgewinnsteuer gemäss § 216 Abs. 3 lit. d StG lediglich aufgeschoben. Die auf den Liegenschaften im Kanton Zürich erzielten Wertzuwachsgebinne blieben jedoch auch in der Aktiengesellschaft erhalten. Da es sich bei der Grundstückgewinnsteuer zudem um eine Objektsteuer handle, könne nicht argumentiert werden, dass die Besteuerung mit dem gewählten Vorgehen in eine andere Steuerperiode verschoben werde. Da die Besitzdauer der streitbetroffenen Liegenschaft bereits mehr als 20 Jahre betragen habe, sei im Veranlagungsentscheid die maximale Ermässigung von 50 % gewährt worden. Ferner falle die Übertragung von Anteilen an der Immobiliengesellschaft im Zuge des Erbgangs unter den Steueraufschub gemäss § 216 Abs. 3 lit. a StG und nur im Falle einer wirtschaftlichen Handänderung, wofür die Mehrheit der Beteiligungsrechte übertragen werden müsste, würde eine Grundstückgewinnsteuer anfallen (Element der fehlenden Steuerersparnis). Schliesslich bringt der Pflichtige vor, die vorinstanzlichen Ausführungen zu seiner selbständigen Erwerbstätigkeit seien unzulässig, da einzig die Frage einer Steuerumgehung zu prüfen sei.

### **E. 2.6.3**

Der Auffassung der Vorinstanz, gemäss welcher die (Wieder-)Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit für ein paar Monate durch den damals 78-jährigen Pflichtigen, gefolgt von der Einbringung des Geschäftsvermögens seiner Einzelunternehmung in eine eigene Aktiengesellschaft, eine ungewöhnliche, sachwidrige oder absonderliche, den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessene Rechtsgestaltung darstellt, kann vorliegend nicht gefolgt werden. Diese Argumentation trägt der konkreten Situation des Pflichtigen zu wenig Rechnung. Der Pflichtige hielt bis ins Jahr 2016 im Alter von 76 bzw. 77 Jahren ein umfangreiches Liegenschaftenportfolio, durch welches er Nettomietzinseinnahmen von rund Fr. ... jährlich erzielte. Wie seitens des Pflichtigen zu Recht vorgebracht wird, konnte er mit Blick auf seine bis dahin im Privatvermögen gehaltenen Liegenschaften im Falle des Verkaufs einer Liegenschaft keineswegs ausschliessen, womöglich als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler qualifiziert zu werden. Dass sich der Pflichtige im besagten Zeitraum mit Blick auf sein

Alter mit seiner persönlichen Nachlassplanung auseinanderzusetzen begann, erstaunt ebenso wenig. Diesbezüglich ist auch nachvollziehbar, dass der Pflichtige seine Liegenschaften in eine Aktiengesellschaft überführen wollte, um die Übertragung seines Nachlasses in Form von Aktien dadurch zu vereinfachen. Die vorgängige Übertragung der Liegenschaften in eine Einzelunternehmung mit Betriebsqualität vor der anschliessenden Einbringung der als Geschäftsvermögen gehaltenen Liegenschaften in eine Aktiengesellschaft erscheint dabei nicht derart ungewöhnlich, als dass darin – was das objektive Element anbelangt –, eine Steuerumgehung zu erblicken wäre. Dies gilt namentlich vor dem Hintergrund, dass der Zweck bzw. die geschäftliche Tätigkeit der Einzelunternehmung in Form der Verwaltung der übertragenen Liegenschaften als vormaliges Privatvermögen offenkundig mit dem Geschäftszweck der hierzu gegründeten Aktiengesellschaft übereinstimmte. Vorbehalten bleibt indessen die Konstellation, in welcher die Einzelunternehmung des Pflichtigen bzw. deren Tätigkeit aus steuerlichen Gründen bloss fingiert wurde, denn diesfalls wäre eine Steuerumgehung zu bejahen.

#### **E. 2.6.4**

Entgegen den Ausführungen des Pflichtigen ist eine Überprüfung seiner selbständigen Erwerbstätigkeit nicht nur zulässig, sondern ausdrücklich geboten, würde eine Steuerumgehung durch eine bloss fingierte Tätigkeit vorliegend doch erst begründet. Die Beweislast hierüber obliegt hingegen der zuständigen Steuerbehörde bzw. der Beschwerdegegnerin (E. 2.4). Die Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit kann im konkreten Fall, in welchem eine geschäftsmässige Vermögensverwaltung zur Beurteilung steht, entgegen den vorinstanzlichen Erwägungen nicht einzig aufgrund des hohen Alters des Pflichtigen verneint werden, zumal nicht ausgeschlossen ist, dass er bereits vorgängig aktiv in die Verwaltung seiner Liegenschaften involviert war. Auch kann dem Pflichtigen mit Blick auf die erwirtschafteten Nettomieteinnahmen keine fehlende Gewinnstrebigkeit seiner selbständigen Erwerbstätigkeit vorgeworfen werden, zumal zumindest bei langfristigen Mietverhältnissen die Möglichkeiten der Gewinnmaximierung ohnehin limitiert sein dürften. Dass die Dauer der Tätigkeit des Pflichtigen von Beginn weg befristet im Sinn einer Übergangslösung vor der Einbringung der Liegenschaften in seine Aktiengesellschaft war, steht einer selbständigen Erwerbstätigkeit ebenfalls nicht entgegen, kann eine solche doch dauernd oder bloss vorübergehend ausgeübt werden (BGr, 22. Januar 2024, 9C\_632/2023, E. 4.2; BGr, 4. November 2021, 2C\_217/2021, E. 3.2; BGr, 10. September 2015, 2C\_27/2015, E. 2.1). Weitere konkrete Anhaltspunkte für eine bloss fingierte selbständige Erwerbstätigkeit des Pflichtigen fehlen. Stattdessen ist aktenkundig, dass er durch das zuständige Steueramt einkommenssteuerseitig als selbständig Erwerbender eingeschätzt bzw. veranlagt worden ist. Entsprechend hat er auch die für sein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit anfallenden Sozialabgaben bezahlt. Obschon diese Einschätzung für die Grundstückgewinnsteuer nicht entscheidend ist, kann entgegen den Vorbringen der Beschwerdegegnerin nicht gesagt werden, dass die Zurechnung der Liegenschaften des Pflichtigen zu dessen Geschäftsvermögen willkürlich oder lebensfremd erscheine. Diesfalls hätte das kantonale Steueramt eine entsprechende Umqualifizierung nicht akzeptiert. So sprach denn auch das Bundesgericht – wenn auch ohne nähere Prüfung einer möglichen Steuerumgehung – der Einzelunternehmung des Pflichtigen Betriebsqualität zu. Somit lag aus Sicht des Bundesgerichts ebenfalls zumindest keine offenkundige Steuerumgehung vor. Schliesslich ist zu berücksichtigen, dass der Pflichtige die von ihm gehaltenen Liegenschaften einschliesslich der auf diesen lastenden stillen Reserven in die durch ihn gegründete Aktiengesellschaft eingebracht hat. Damit sind

die stillen Reserven, namentlich in Form der Grundstückgewinnsteuer, (noch) nicht realisiert worden, sondern sie behalten im Rahmen der Geschäftstätigkeit der Erwerblerin ihre bisherige wirtschaftliche Funktion bei. Im Falle einer Weiterveräusserung der übertragenen Liegenschaften innert fünf Jahren bliebe überdies eine nachträgliche Erhebung der Grundstückgewinnsteuer vorbehalten, sofern die gesetzlichen Voraussetzungen gemäss § 19 Abs. 2 sowie § 67 Abs. 2 und 4 StG erfüllt sind, wodurch einer möglichen Steuerumgehung ebenfalls entgegengewirkt wird (vgl. E. 2.2). Dass aufseiten des Pflichtigen im streitbetroffenen Zeitpunkt keine Grundstückgewinnsteuer und somit insgesamt weniger Steuern anfielen als bei einer direkten Einbringung der Liegenschaften aus seinem Privatvermögen in seine Aktiengesellschaft, ändert vorliegend nichts. Denn die Erhebung der im streitbetroffenen Zeitpunkt geschuldeten Grundstückgewinnsteuer besteht im Falle einer künftigen Veräusserung der betroffenen Liegenschaften fort.

### **E. 2.6.5**

Nach dem Gesagten kann die gewählte Rechtsgestaltung des Pflichtigen nicht als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich bzw. als jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegend bezeichnet werden. Es mangelt somit am objektiven Erfordernis für das Vorliegen einer Steuerumgehung. Ferner ist in Bezug auf das subjektive Element der Steuerumgehung davon auszugehen, dass der Pflichtige im konkreten Fall die von ihm gewählte Rechtsgestaltung nicht einzig zum Zweck der Steuerersparnis gewählt hat. Vielmehr legte er überzeugend dar, welche Überlegungen hinsichtlich seiner persönlichen Nachlassplanung ihn zum besagten Vorgehen bewogen hätten. Gesamthaft ist eine Steuerumgehung somit zu verneinen. Stattdessen liegt eine steuerneutrale Umstrukturierung vor, welche den Pflichtigen bzw. seine Aktiengesellschaft zum Steueraufschub der Grundstückgewinnsteuer im Sinn von § 216 Abs. 3 lit. d StG in Verbindung mit § 19 Abs. 1 lit. b StG berechtigt. Die Beschwerde ist somit gutzuheissen.

### **E. 3.1**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 153 Abs. 4 und § 213 StG). Ebenso sind ihr die Kosten des Rekursverfahrens aufzuerlegen (§ 151 Abs. 1 in Verbindung mit § 212 StG).

### **E. 3.2**

Ferner wird die Beschwerdegegnerin verpflichtet, dem Pflichtigen für das Rekurs- und das Beschwerdeverfahren eine Parteientschädigung zu bezahlen (§ 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 (VRG) in Verbindung mit § 152 und § 212 StG bzw. § 17 Abs. 2 VRG in Verbindung mit § 152, § 153 Abs. 4 und § 213 StG).

### **E. 3.3**

Die angemessene Entschädigung ist nach pflichtgemäsem Ermessen festzusetzen. Zu beachten ist allerdings § 8 der Gebührenverordnung des Verwaltungsgerichts vom 3. Juli 2018 (GebV VGr). Gestützt darauf ist die Parteientschädigung nach der Bedeutung der Streitsache, der Schwierigkeit des Falls, dem Zeitaufwand und den Auslagen zu bemessen. Ein unnötiger oder geringfügiger Aufwand wird nicht ersetzt. Einem bestimmten oder bestimmbareren Streitwert trägt die 2. Kammer des Verwaltungsgerichts in langjähriger Praxis bei einer vertretenen Partei durch Heranziehung der Verordnung des Obergerichts über die Anwaltsgebühren vom 8. September 2010 (AnwGebV) Rechnung. Die nach dem

dort in § 4 Abs. 1 festgelegten Tarif berechnete Grundgebühr wird für das Beschwerdeverfahren in der Regel auf ein Drittel herabgesetzt (VGr, 11. November 2020, SB.2020.00088, E. 5; VGr, 21. Mai 2003, SB.2002.00103 und SB.2002.00104, E. 5b, veröffentlicht in ZStP 2003, 361), wobei die so ermittelte Entschädigung bei Vorliegen besonderer Umstände um höchstens die Hälfte über- oder unterschritten werden kann. Hat das Verwaltungsgericht auch über die Parteientschädigung für das Verfahren vor dem Steuerrekursgericht zu befinden, wird diese in der Regel auf zwei Drittel der Grundgebühr bzw. auf das Doppelte der Entschädigung für das verwaltungsgerichtliche Verfahren festgelegt (VGr, 11. November 2020, SB.2020.00088), sodass gesamthaft eine volle Entschädigung geschuldet ist. Diese Aufteilung berücksichtigt, dass die Vertretung im ersten gerichtlichen Verfahren in der Regel deutlich aufwändiger ist (VGr, 6. April 2022, SB.2021.00128, E. 4.1 ff.).

#### **E. 3.4**

In Anwendung der vorstehenden Grundsätze beträgt die ordentliche Prozessentschädigung vorliegend Fr. .... Für das Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgericht wird diese Grundgebühr auf ein Drittel herabgesetzt. Es rechtfertigt sich daher, dem Pflichtigen für das Verfahren vor dem Steuerrekursgericht eine Parteientschädigung von Fr. ... (inkl. Mehrwertsteuer) und für das Verfahren vor Verwaltungsgericht eine solche von Fr. ... (inkl. Mehrwertsteuer), insgesamt somit Fr. ... (inkl. Mehrwertsteuer), zuzusprechen.

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