

Urteilskopf

150 II 40

5. Auszug aus dem Urteil der III. öffentlich-rechtlichen Abteilung i.S. A. gegen Gemeinde X. (Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten) 9C_608/2022 vom 13. November 2023

Regeste (de):

Art. 8 Abs. 3 lit. b und Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG; Aufschiebung der Grundstückgewinnsteuer infolge Umstrukturierung eines Personenunternehmens; Immobilienverwaltung; Betriebsbegriff.

Damit Liegenschaften einen Betrieb im Sinn von Art. 8 Abs. 3 lit. b StHG darstellen können, ist eine professionelle Immobilienbewirtschaftung vorausgesetzt. Ob dies der Fall ist, hängt nicht davon ab, ob die Verwaltung der Immobilien durch das Unternehmen selbst vorgenommen oder damit eine Drittperson beauftragt wird (E. 6.1-6.9).

Regeste (fr):

Art. 8 al. 3 let. b et art. 12 al. 4 let. a LHID; report de l'impôt sur les gains immobiliers ensuite de la restructuration d'une entreprise de personnes; administration d'immeubles; notion d'exploitation.

Pour que des immeubles puissent constituer une exploitation au sens de l'art. 8 al. 3 let. b LHID, une gestion professionnelle est nécessaire. La réalisation de cette condition ne dépend pas du point de savoir si l'entreprise administre elle-même les immeubles ou si elle en confie l'administration à un tiers (consid. 6.1-6.9).

Regesto (it):

Art. 8 cpv. 3 lett. b e art. 12 cpv. 4 lett. a LAID; differimento dell'imposta sugli utili da sostanza immobiliare in seguito alla ristrutturazione di un'impresa di persone; amministrazione immobiliare; nozione d'esercizio.

Affinché degli immobili possano costituire un esercizio nel senso dell'art. 8 cpv. 3 lett. b LAID, una loro gestione professionale è necessaria. Se questo è il caso, non dipende dal fatto che l'immobile sia amministrato dall'impresa stessa o da un terzo (consid. 6.1-6.9).

Sachverhalt ab Seite 40

BGE 150 II 40 S. 40

A.

A.a A., geb. 1939, führte als gelernter Bäcker-Konditor bis 1999 vier Bäckereifilialen im Kanton Zürich. Danach zog er sich schrittweise aus dem Bäckerbetrieb zurück und übertrug diesen einem Nachfolger. Zwischen 1980 und 1995 erwarb er mehrere Liegenschaften im Kanton Zürich - u.a. in X. - und im Kanton Luzern. Sämtliche Liegenschaften sind vermietet. Mit Verwaltungsvertrag vom 19. April 2000 beauftragte er die B. u.a. mit der Verwaltung, Vermietung, dem Inkasso sowie der Erstellung der Abrechnungen hinsichtlich der im Kanton Zürich gelegenen Liegenschaften.

A.b Während A. die Liegenschaften bis 2016 stets im Privatvermögen deklariert hatte, gab er in der Steuererklärung 2016 erstmals an,

BGE 150 II 40 S. 41

sie im Geschäftsvermögen zu halten. Rund ein Jahr später entschied er sich im Zuge der Nachfolge- und Nachlassplanung, das im Einzelunternehmen gehaltene Immobilienportfolio in eine Aktiengesellschaft einzubringen. Am 3. Juli 2017 stellte er beim Steueramt des Kantons Zürich ein Gesuch um steuerlichen Vorbescheid hinsichtlich der geplanten Überführung; er ersuchte um eine Bestätigung, dass es sich bei der Liegenschaftsverwaltung um einen Betrieb handle, der steuerneutral auf eine juristische Person übertragen werden könne. Das kantonale Steueramt erklärte sich mit Ruling vom 10. Juli 2017 damit einverstanden. In der Folge stellte A. bei sämtlichen Gemeinden in Bezug auf die in ihrem Gemeindegebiet gelegenen Liegenschaften ein Gesuch um steuerlichen Vorbescheid, dass infolge steuerneutraler Umstrukturierung die Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben werde. Im Gegensatz zu den übrigen Gemeinden beantwortete die Gemeinde X. die Anfrage am 6. September 2017 abschlägig und hielt daran trotz Wiedererwägungsgesuch fest.

B. A. trug am xx.xx.2017 die Einzelunternehmung "C." im Handelsregister des Kantons Nidwalden ein. Mit öffentlicher Beurkundung vom xx.xx.2017 übertrug die Einzelunternehmung rückwirkend auf den xx.xx.2017 sämtliche Liegenschaften an die D. AG mit Sitz in U., deren Alleinaktionär A. ist. Mit Grundstückgewinnsteuererklärung vom 12. Januar 2018 ersuchte A. das Steueramt X. um Aufschub der Grundstückgewinnsteuer infolge steuerneutraler Umstrukturierung. Nach umfangreicher Korrespondenz und einer Besprechung vom 6. August 2018 auferlegte die Gemeinde X. mit Veranlagung vom 14. März 2019 A. eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 629'219.50, bestätigt mit Einspracheentscheid vom 20. Mai 2019. Die dagegen erhobenen Rechtsmittel wiesen das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich am 15. Juli 2021 und das Verwaltungsgericht des Kantons Zürich am 26. April 2022 ab.

C. Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 15. Juni 2022 beantragt A. dem Bundesgericht, in Aufhebung des Urteils des Verwaltungsgerichts sei die Grundstückgewinnsteuer vollumfänglich aufzuschieben, eventualiter sei die Sache zum Neurechtsmittel an die Gemeinde zurückzuweisen. Das Verwaltungsgericht und das kantonale Steueramt Zürich schliessen auf Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. Die Gemeinde X. verzichtet auf eine Beschwerdeantwort, die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) verzichtet mangels Widerspruchs

BGE 150 II 40 S. 42

zu den Regelungen des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) auf das Stellen eines Antrags. Das Bundesgericht heisst die Beschwerde gut.

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

6. (...)

6.1 Die Grundstücksgewinnsteuer wird erhoben von den Gewinnen, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben (§ 216 Abs. 1 des Steuergesetzes [des Kantons Zürich] vom 8. Juni 1997 [StG/ZH; LS 631.1] bzw. Art. 12 Abs. 1 StHG). Sie wird u.a. aufgeschoben bei der Umstrukturierung eines Personenunternehmens, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden, namentlich bei der Übertragung eines Betriebs oder eines Teilbetriebs auf eine juristische Person (§ 216 Abs. 3 lit. d i.V.m. § 19 Abs. 1 lit. b StG/ZH bzw. Art. 12 Abs. 4 lit. a i.V.m. Art. 8 Abs. 3 lit. b StHG).

6.2 Zwischen den Parteien ist streitig, ob die Liegenschaften, die von der Einzelunternehmung "C." an die D. AG übertragen wurden, einen Betrieb darstellen, der steuerneutral auf eine juristische Person übertragen werden kann. Die Vorinstanz verneinte das Vorliegen eines Betriebs, weil es an der Beschäftigung mindestens einer Person fehle. Der Beschwerdeführer rügt dagegen, das Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV vom 1. Juni 2004 betreffend Umstrukturierungen sehe ausdrücklich vor, dass es für das Betriebserfordernis genüge, wenn eine Drittperson für die Verwaltung der Immobilien beauftragt werde. Die von der Vorinstanz herangezogene Rechtsprechung sei überholt.

6.3 Die steuerneutrale Umstrukturierung einer Personenunternehmung in eine juristische Person setzt - wie erwähnt (vorne E. 6.1) - die Übertragung eines Betriebs oder eines Teilbetriebs voraus (Art. 8 Abs. 3 lit. b StHG; ebenso Art. 19 Abs. 1 lit. b des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]). Folglich muss - im Gegensatz zur Übertragung von Vermögenswerten zwischen Personenunternehmungen gemäss Art. 8 Abs. 3 lit. a StHG (bzw. Art. 19 Abs. 1 lit. a DBG) - eine qualifizierte Form von Vermögen übertragen werden, damit die Steuerneutralität gewahrt bleibt (BGE 142 II 283 E. 3.1 m.H.).

BGE 150 II 40 S. 43

6.4 Als Betrieb im Sinne des steuerlichen Umstrukturierungsrechts gilt jeder organisatorisch-technische Komplex von Vermögenswerten, der im Hinblick auf die unternehmerische Leistungserbringung eine relativ unabhängige, organische Einheit bildet. Ein Betrieb zeichnet sich durch einen hohen Grad an Unabhängigkeit aus und stellt eine Organisation dar, die imstande ist, selbständig fortzubestehen (BGE 138 II 557 E. 6.4). Im Rahmen eines Betriebs werden 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 beschränkt. Der Begriff des Betriebs ist zwar bei einer Umstrukturierung weiter zu deuten als im Zusammenhang mit der periodischen Besteuerung (Gewinn- und Kapitalbesteuerung), die höhere Anforderungen an das Vorliegen eines Betriebs stellt (vgl. Urteil 2P.323/2004 vom 2. März 2005 E. 2.2). Ebenso wie die Begriffe des Geschäftsbetriebs und der Betriebsstätte (Art. 4 Abs. 1 StHG bzw. Art. 4 Abs. 1 lit. a und b DBG) indiziert der Begriff des Betriebs nach Art. 8 Abs. 3 lit. b StHG und Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG (frz. "exploitation"; ital. "esercizio") aber auch im Zusammenhang mit Umstrukturierungen eine der Leistungserbringung dienende Vermögenssubstanz im dargelegten Sinne (vgl. BGE 142 II 283 E. 3.2 m.H.).

6.5 Die Verwaltung eigener Immobilien weist nur ausnahmsweise die Merkmale eines Betriebs auf. Dies setzt eine professionelle Immobilienbewirtschaftung voraus (vgl. Urteil 2C_107/2011 vom 2. April 2012 E. 3.3 [betreffend Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen]). Es erscheint demnach nicht ausgeschlossen, dass eine Immobilienverwaltung die typischen Eigenschaften eines Betriebs im steuerrechtlichen Sinn aufweist, die über den Rahmen blosser Vermögensverwaltung hinaus eine grosse Zahl von Liegenschaften durch eigene Dienstleistungen (Vermietung, Verwaltung) betreut oder mit ihnen (im Sinne einer Mischform, vgl. Urteil 2C_107/2011 vom 2. April 2012 E. 4.3) auch Handel treibt. Von einem Betrieb kann jedoch nur

gesprochen werden, wenn sich die Verwaltung nicht in dem erschöpft, was mit der blossen Kapitalanlage einer Unternehmung in Immobilien ohnehin verbunden ist (BGE 115 Ib 263 E. 2c [betreffend Übertragung von Geschäftsvermögen einer Einzelfirma auf eine Betriebs- und eine Immobiliengesellschaft]; vgl. zum Ganzen BGE 142 II 283 E. 3.4.1; Urteil 2C_674/2018 vom 18. Dezember 2018 E. 3.5).

BGE 150 II 40 S. 44

6.6

6.6.1 Gemäss Ziff. 3.2.2.3 des damals gültigen Kreisschreibens Nr. 5 der ESTV vom 1. Juni 2004 betreffend Umstrukturierungen (entspricht Ziff. 3.2.2.3 des Kreisschreibens Nr. 5a vom 1. Februar 2022) stellt das Halten und Verwalten eigener Immobilien einen Betrieb dar, wenn kumulativ a) ein Marktauftritt erfolgt oder Betriebsliegenschaften an Konzerngesellschaften vermietet werden; b) das Unternehmen mindestens eine Person für die Verwaltung der Immobilien (eine Vollzeitstelle für rein administrative Arbeiten) beschäftigt oder beauftragt und c) die Mieterträge mindestens das 20-fache des marktüblichen Personalaufwandes für die Immobilienverwaltung betragen.

6.6.2 Das Kreisschreiben der ESTV stellt eine Verwaltungsverordnung dar (BGE 146 I 105 E. 4.1). Diese richtet sich an die mit dem Vollzug betrauten Organe, also an die Verwaltungsbehörden, und bezweckt, Gewähr für eine einheitliche und rechtsgleiche Auslegung und Anwendung der Gesetze und Verordnungen zu bieten. In Nachachtung dieses Zwecks berücksichtigen auch die Gerichte - die für sie an sich nicht verbindlichen - Verwaltungsverordnungen bei der Rechtsauslegung. Vorausgesetzt wird allerdings, dass die betroffene Verwaltungsverordnung eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulässt. Die Gerichte weichen somit nicht ohne triftigen Grund von Verwaltungsverordnungen ab, wenn diese eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben darstellen (BGE 146 I 105 E. 4.1; BGE 142 V 425 E. 7.2; BGE 142 II 182 E. 2.3.3).

6.7 Das Bundesgericht hat sich in seiner bisherigen Rechtsprechung nicht vertieft mit dem Kreisschreiben Nr. 5 bzw. 5a auseinandergesetzt bzw. offengelassen, inwieweit die (quantitativen) Voraussetzungen gemäss Kreisschreiben erfüllt sein müssen (BGE 142 II 283 E. 3.4.2). Etwas anderes lässt sich auch dem vom Beschwerdeführer zitierten Urteil 2C_107/2011 vom 2. April 2012 nicht entnehmen; dort verwies das Gericht lediglich auf die Regelung im Kreisschreiben (E. 3.3), ohne die von der Vorinstanz vertretene Auffassung, wonach die Beauftragung einer externen Immobilienverwaltung die Annahme eines Betriebs von vornherein ausschliesse (E. 4.1), zu bestätigen oder zu widerlegen. Was die Lehre betrifft, wird in Bezug auf das Kreisschreiben Nr. 5 bzw. 5a hauptsächlich das quantitative Element diskutiert, wonach der Mietertrag mindestens das 20-fache des marktüblichen

BGE 150 II 40 S. 45

Personalaufwandes für die Immobilienverwaltung betragen müsse, und nicht die hier streitige Frage, ob es genügt, wenn eine Drittperson mit der Verwaltung der Immobilien beauftragt wird (vgl. HEUBERGER/GRÜNBLATT, in: Umstrukturierungen, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 2. Aufl. 2022, § 6 Rz. 93 ff.; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, N. 27 zu Art. 19 DBG; REICH/TADDEI/OESTERHELT, in: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, N. 226 ff. zu Art. 61 DBG).

6.8

6.8.1 Die Regelung im Kreisschreiben geht auf die parlamentarische Beratung zum Umstrukturierungsrecht zurück. Im Ständerat wurde namentlich im Hinblick auf Immobiliengesellschaften gefordert, dass die Umstrukturierung nicht am Begriff "Betrieb" bzw. "Teilbetrieb" scheitern solle. Bundesrat Kaspar Villiger verwies darauf, dass bei Spaltungen die Steuerneutralität dazu missbraucht werden könne, einzelne Aktiven (wie Liegenschaften) auf eine Schwestergesellschaft abzuspalten - unter steuerfreier Veräusserung der Beteiligungsrechte an der neuen Kapitalgesellschaft. Dagegen werde ein Immobilienkomplex als Betrieb betrachtet, wenn es die Vollzeitstelle eines Verwalters gebe, wobei der Lohn maximal 5 % der Mieterträge betrage (AB 2001 S 166). Der Gesetzgeber wollte somit keine übersetzten Anforderungen an die Qualifikation einer Immobiliengesellschaft als Betrieb stellen. Im Vordergrund steht, wie bereits erwähnt (vorne E. 6.5), die professionelle Immobilienbewirtschaftung.

6.8.2 Die für die Qualifikation als Betrieb geforderte professionelle Immobilienbewirtschaftung hängt nicht davon ab, ob die Verwaltung vom Immobilienunternehmen selber ausgeführt wird oder durch Dritte im Auftragsverhältnis erfolgt. Weder erbringt das Unternehmen bei einer Auslagerung der Verwaltungstätigkeit keine eigenen Dienstleistungen - die Hauptleistung beim Mietvertrag besteht im Überlassen des Mietobjekts zum Gebrauch (Art. 253 OR) -, noch hat die Auslagerung einen Einfluss auf die Unabhängigkeit des Unternehmens und seine Fähigkeit, als Organisation selbständig fortzubestehen. Was den Einsatz von Arbeit betrifft, steht dieser bei der Vermietung von Immobilien - im Gegensatz zu anderen (Dienstleistungs-)Unternehmen - nicht im Vordergrund, weil die Hauptleistung des

BGE 150 II 40 S. 46

Vermieters wie erwähnt im Überlassen des Mietobjekts zum Gebrauch besteht. Der mit der Vermietung von Immobilien einhergehende Verwaltungsaufwand - etwa das Inkasso der Mietzinsen oder die Erstellung der Nebenkostenabrechnung - ist eine bloss administrative Hilfstätigkeit. Es dürfte bei der Vermietung von Immobilien nicht selten vorkommen, dass die Verwaltung an spezialisierte Unternehmen ausgelagert wird. Gerade wenn sich der Verwaltungsaufwand in Grenzen hält, ergibt es für ein Unternehmen betriebswirtschaftlich wenig Sinn, die Verwaltung selber vorzunehmen, anstatt vom Know-how spezialisierter Unternehmen zu profitieren.

6.8.3 Es kommt hinzu, dass mit Blick auf den Begriff des "Betriebs" ganz grundsätzlich die Frage gestellt werden kann, inwieweit es erforderlich ist, dass überhaupt Personal im Arbeitsverhältnis beschäftigt wird. So wird teilweise ohne Weiteres die Auffassung vertreten, ein Betrieb bzw. Teilbetrieb zeichne sich dadurch aus, dass er über Personal im Arbeits- oder Auftragsverhältnis verfüge (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. 2023, N. 65 zu Art. 19 DBG; HEUBERGER/GRÜNBLATT, a.a.O., § 6 Rz. 68).

6.8.4 Vor diesem Hintergrund stellt das Kreisschreiben Nr. 5 bzw. 5a der ESTV, indem es neben der Beschäftigung auch die Beauftragung einer (Dritt-)Person für die Verwaltung zulässt, eine überzeugende Konkretisierung der rechtlichen Vorgaben dar. Es trägt betriebswirtschaftlich sinnvollen Auslagerungen von administrativen Hilfstätigkeiten Rechnung und orientiert sich an der Intention des Gesetzgebers, die Umstrukturierung von Immobiliengesellschaften nicht über Gebühr zu erschweren. Es besteht demnach kein Grund, diesbezüglich vom Kreisschreiben der ESTV abzuweichen und zu verlangen, dass ein Immobilienunternehmen die Verwaltungstätigkeit selber ausführen müsse, um als Betrieb zu gelten.

6.9 Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die vom Beschwerdeführer erworbenen Liegenschaften seit Jahren vermietet werden, einen hohen Ertrag abwerfen (netto über 2 Mio. Fr./Jahr gemäss Vorinstanz; zur Bedeutung des Ertrags vgl. Urteil 2C_674/2018 vom 18. Dezember 2018 E. 4.3) und eine professionelle Immobilienbewirtschaftung besteht. Der Verwaltungsaufwand alleine für die im Kanton Zürich gelegenen Liegenschaften hat im Jahr 2016 über Fr. 80'000.- betragen (3,5 % der effektiven Jahresnettomietzinseinnahmen), was quantitativ mindestens einer Vollzeitstelle entspricht. Dass der über 80-jährige

BGE 150 II 40 S. 47

Beschwerdeführer sodann die mit der Vermietung der Liegenschaften verbundenen administrativen Aufgaben nicht selber ausführt, ist nachvollziehbar; immerhin scheint er die Mieter selber auszuwählen und Sanierungs- und Umbauarbeiten zu koordinieren. Wie vorher gezeigt, spielt es für die Betriebsqualität keine Rolle, ob er die Verwaltung der Liegenschaften durch eine angestellte oder eine beauftragte Person vornehmen lässt. Ebenso ist nicht entscheidend, dass sein Unternehmen keine (angestellten) Mitarbeiter hat; unabhängig davon, dass überhaupt fraglich ist, ob ein Betrieb über angestellte Mitarbeiter verfügen muss (vorne E. 6.8.3), steht bei der Vermietung von Immobilien wie erwähnt keine Arbeitsleistung im Vordergrund und ist daher nicht ersichtlich, inwieweit die Einzelunternehmung zusätzlich (angestellte) Mitarbeiter benötigen würde. Nachdem die Vorinstanz bejaht hat, dass die übrigen Voraussetzungen für das Vorliegen eines Betriebs gemäss Kreisschreiben Nr. 5 bzw. 5a erfüllt sind, sind die von der Einzelunternehmung "C." an die D. AG übertragenen Immobilien als Betrieb zu qualifizieren. Die Beschwerde erweist sich insoweit als begründet.