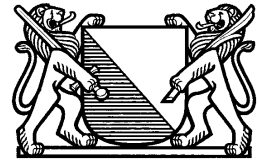


Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 GR.2024.8

**Entscheid**

28. Mai 2024

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Michael Ochsner, Steuerrichterin Christina Hefti, Steuerrichter Marius Obertüfer und Gerichtsschreiberin Angela Schorno

In Sachen

**A,**

vertreten durch RA Dr.iur. B  
und/oder RA lic.iur. C,  
D Rechtsanwälte,

**Rekurrent,**

gegen

**Gemeinde E,**

vertreten durch den Gemeinderat,

**Rekursgegnerin,**

betreffend

**Grundstückgewinnsteuer (2. Rechtsgang)**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige), Jahrgang 1939, führte bis 1999 verschiedene Detailhandels-Filialen im Kanton Zürich. Ab 1999 zog er sich schrittweise aus diesen Betrieben zurück und übertrug diese auf seinen Nachfolger. Zwischen 1980 und 1995 erwarb er mehrere Liegenschaften in den Kantonen Zürich und Luzern, welche er seither vermietet. Die Liegenschaften wurden seit dem Jahr 2000 zum grössten Teil durch eine professionelle Immobilienverwaltungsgesellschaft verwaltet, während der Pflichtige insbesondere die Auswahl der Mieter und die Koordination von Sanierungs- und Umbauarbeiten noch selbst vornahm. Aus der Vermietung der Liegenschaften wurde jährlich ein Nettoertrag von rund Fr. 2 Mio. erwirtschaftet. Die Immobilienverwaltungsgesellschaft wurde mit jährlich rund Fr. 80'000.- für ihre Verwaltungstätigkeit entschädigt.

Bis zur Steuerperiode 2015 wurden die betroffenen Liegenschaften als Privatvermögen des Pflichtigen deklariert und entsprechend veranlagt. Mit der Steuererklärung 2016 deklarierte der Pflichtige sie erstmals als Geschäftsvermögen und die Verwaltung der Liegenschaften als selbstständige Erwerbstätigkeit.

Im Juli 2017 liess der Pflichtige ein Gesuch um einen steuerlichen Vorbescheid beim kantonalen Steueramt einreichen. Er ersuchte darin gestützt auf § 216 Abs. 3 lit. d i.V.m. § 19 Abs. 1 lit. b des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) um Bestätigung eines Steueraufschubs für die Übertragung u.a. der Liegenschaft Kat.-Nr. ...., strasse 38/40/42, in der Gemeinde E, aus dem Geschäftsvermögen auf die A Liegenschaften AG. Ebenfalls im Juli 2017 bestätigte das kantonale Steueramt, dass bei der geplanten Transaktion "von einem Betrieb gesprochen werden kann, der gestützt auf § 19 Abs. 1 lit. b i.V.m. § 216 Abs. 3 lit. d StG ZH steuerneutral auf eine juristische Person übertragen werden kann."

Mit Schreiben von Ende Juli 2017 liess der Pflichtige ein entsprechendes Gesuch um steuerlichen Vorbescheid beim Steueramt der Gemeinde E einreichen. Mit E-Mail im August 2017 teilte das Steueramt der Gemeinde E dem kantonalen Steueramt mit, dass es mit der Einverständniserklärung des Kantons nicht einverstanden sei und kein Steueraufschub gewährt werde. Es begründete seine ablehnende Haltung im Wesentlichen damit, die Liegenschaft sei im Privatvermögen gehalten worden bzw. stelle keinen Betrieb dar, weshalb eine steuerneutrale Übertragung ausser Betracht falle. Das

Ruling des kantonalen Steueramts sei sodann nicht verbindlich, da es ohne Zustimmung der Gemeinde E erlassen worden sei.

Im November 2017 übertrug der Pflichtige unter anderem die betroffene Liegenschaft durch eine Vermögensübertragung nach Art. 69 Abs. 1 des Bundesgesetzes über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung vom 3. Oktober 2003 (FusG) aus seinem Eigentum an die ausserkantonale domizilierte A Liegenschaften AG.

Im Januar 2018 reichte der Pflichtige die Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer samt Beilagen ein. Dabei beantragte er den Steueraufschub gestützt auf § 216 Abs. 3 lit. d StG. Mit Auflage vom 15. März 2018 verlangte das Steueramt der Gemeinde E diverse Unterlagen ein, die der Pflichtige am 10. April 2018 einreichte. Am 20. April 2018 unterbreitete das Steueramt D dem Pflichtigen einen ersten Einschätzungsvorschlag. Es folgten weitere Schriftenwechsel, eine Unterredung und ein zweiter, für den Pflichtigen vorteilhafterer Einschätzungsvorschlag; ein Steueraufschub wurde weiterhin nicht gewährt.

Am 11. März 2019, nach weiteren Schriftenwechseln, veranlagte das Steueramt der Gemeinde E die Übertragung der Liegenschaft mit einem steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 3'166'900.- und einer daraus resultierenden Grundstückgewinnsteuer von Fr. 629'219.50.

B. Hiergegen liess der Pflichtige am 15. April 2019 Einsprache erheben und beantragen, der Steueraufschub sei zu gewähren. Der Gemeinderat wies die Einsprache am 20. Mai 2019 ab. Er begründete dies damit, dass einerseits das Betriebserfordernis nicht erfüllt sei. Andererseits liege auch eine Steuerumgehung vor, da der Pflichtige die Liegenschaften erst kurz vor der Transaktion vom Privatvermögen in das Geschäftsvermögen überführt habe und die Einzelfirma offenkundig einzig im Hinblick auf eine steuerprivilegierte Überführung der Liegenschaft in eine Kapitalgesellschaft gegründet worden sei.

C. 1. Mit Rekurs vom 19. Juni 2019 beantragte der Pflichtige die Aufhebung des Einspracheentscheids sowie den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer. Ausserdem sei ihm eine Parteientschädigung zuzusprechen. Im Wesentlichen rügte er eine

Verletzung des rechtlichen Gehörs, da sich die Rekursgegnerin mit seinen Einwendungen nicht auseinandergesetzt habe und zudem erstmals im Einspracheentscheid den Vorwurf einer Steuerumgehung erhoben habe, sodass er sich dazu nicht habe äussern können. Inhaltlich machte er geltend, dass das Betriebserfordernis erfüllt sei. Eine Steuerumgehung liege nicht vor, da näher dargelegte Gründe für die Überführung der Liegenschaften in das Geschäftsvermögen vorgelegen hätten. Zudem sei das Ruling des kantonalen Steueramts auch für die Gemeinde bindend.

Das Steueramt der Gemeinde E schloss am 23. Juli 2019 auf Abweisung des Rekurses und beantragte die Zusprechung einer Parteientschädigung. In seiner Replik vom 19. August 2019 hielt der Pflichtige an seinen Rekursanträgen fest.

Am 28. Mai 2021 reichte der Pflichtige dem Gericht die inzwischen in Rechtskraft erwachsenen definitiven Veranlagungen bzw. Einschätzungsmitteilungen für die Steuerperioden 2016 und 2017 als Beweismittel ein. Darin weist er darauf hin, dass die Einkünfte aus den Zürcher Liegenschaften als Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit besteuert sowie darauf Sozialversicherungsbeiträge abgerechnet wurden.

Das Steuerrekursgericht wies den Rekurs mit Entscheid vom 15. Juli 2021 ab (1 GR.2019.13). Es erachtete den Vorentscheid des kantonalen Steueramts für die Gemeinde nicht als bindend. Bezüglich des Steueraufschubs fehle es am erforderlichen Betrieb, da der Betrieb der beauftragten Liegenschaftenverwaltung dem Pflichtigen nicht selbst zugeordnet werden könne.

2. Darauf erhob der Pflichtige am 3. November 2021 Beschwerde beim Verwaltungsgericht, welches diese am 26. April 2022 abwies (SB.2021.00127).

3. Das Bundesgericht hiess am 13. November 2023 die dagegen erhobene Beschwerde des Pflichtigen gut und wies die Sache zum Neuentscheid an das Steuerrekursgericht zurück (9C\_608/2022). Es erwog, eine Gehörsverletzung durch mangelnde Begründung ihrer Entscheide durch die Gemeinde liege nicht vor. Soweit dem Steuerrekursgericht eine Verletzung des rechtlichen Gehörs vorgeworfen werden könne, sei diese vom Verwaltungsgericht zu Recht geheilt worden. In materieller Hinsicht bejahte es indessen die Betriebsqualität der übertragenen Immobilien, da auch die Verwaltung durch eine beauftragte professionelle Immobilienbewirtschaftung, welche ihrerseits die Voraussetzungen eines Betriebs erfülle, hierzu ausreiche. Gestützt auf dieses Ergebnis

wies es die Sache an das Steuerrekursgericht zurück zur Prüfung, ob die Gemeinde zu Recht den Steueraufschub aufgrund einer Steuerumgehung verweigert habe. Offen liess es zudem die Frage, ob die Gemeinde an das Ruling des kantonalen Steueramts gebunden gewesen sei.

4. Mit Urteil vom 20. Dezember 2023 befand das Verwaltungsgericht über die Kosten und die Entschädigungsfolgen im verwaltungsgerichtlichen Verfahren im 1. Rechtsgang (SB.2023.00114). Bezüglich der Kosten- und Entschädigungsfolgen des Rekursverfahrens im 1. Rechtsgang trug es dem Steuerrekursgericht auf, darüber im 2. Rechtsgang zu entscheiden.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Das Bundesgericht hat über die verfahrensrechtlichen Rügen der Pflichtigen sowie die Frage der Betriebsqualität des Immobilienbestands des Pflichtigen endgültig entschieden. Auf diese ist deshalb im Folgenden nicht mehr einzugehen.

2. Die Vorinstanz hat telefonisch ein Gesuch um Gelegenheit zu weiterer Stellungnahme gestellt (Prot. S. 2).

Das Bundesgericht hat die Sache einzig zur Prüfung der Frage zurückgewiesen, ob eine Steuerumgehung vorliege. Die Vorinstanz hat ihren Entscheid bereits im 1. Rechtsgang damit begründet, dass eine solche vorliege, und die Parteien haben sich in jenem Verfahren zu dieser Frage ausführlich äussern können. Eine weitere Untersuchung zu diesem Punkt ist nicht erforderlich. Andere neue entscheidungswesentliche Gesichtspunkte, zu welchen den Parteien noch das rechtliche Gehör zu gewähren wäre, liegen auch nicht vor. Der Antrag auf Ansetzung einer Frist zur Stellungnahme ist deshalb abzuweisen.

3. Die im 1. Rechtsgang vom Steuerrekursgericht verneinte und vom Bundesgericht offen gelassene Frage der Bindungswirkung an den Vorbescheid muss nicht

mehr entschieden werden, da das Bundesgericht die damalige Auskunft des kantonalen Steueramts bestätigt hat. Mit der Anfrage ersuchte der Pflichtige um Mitteilung, ob im vorliegenden Fall von einem Betrieb gesprochen werden kann, der gestützt auf § 19 Abs. 1 lit. b i.V.m. § 216 Abs. 3 lit. d StG steuerneutral auf eine juristische Person übertragen werden könne. Dies hat das kantonale Steueramt am 10. Juli 2017 bestätigt. Dieser Beurteilung hat sich das Bundesgericht angeschlossen. Damit ist sie für den vorliegenden Entscheid verbindlich, selbst wenn die Vorinstanz formell nicht an den Vorbescheid gebunden gewesen wäre.

Der Vorentscheid begründet im Übrigen keine Bindungswirkung bezüglich der Frage der Steuerumgehung, da der diesbezüglich massgebende Sachverhalt in der Rulinganfrage nicht offengelegt wurde. Die darin enthaltene Darstellung des Sachverhalts beschränkte sich darauf, die Art und Weise der Liegenschaftenverwaltung als gewerbsmässig und den Liegenschaftsbestand als Geschäftsvermögen zu bezeichnen. Alle übrigen in den nachfolgenden Erwägungen näher aufgeführten Umstände, welche Anlass zur Prüfung der Frage der Steuerumgehung geben, werden nicht erwähnt. Die Bestätigung des kantonalen Steueramts vermochte deshalb beim Pflichtigen keinen Vertrauensschutz zu begründen in Bezug auf die rechtliche Beurteilung dieser aus der Anfrage nicht ersichtlichen Umstände.

4. a) Die Vorinstanz begründet die von ihr angenommene Steuerumgehung im Einspracheentscheid damit, dass die fragliche Liegenschaft jahrzehntelang im Privatvermögen gehalten worden sei. Sie sei nur deshalb in das Geschäftsvermögen einer neu gegründeten Einzelunternehmung eingebracht worden, um diese kurz darauf in die Aktiengesellschaft zu überführen. Dies ergebe rechtlich und wirtschaftlich keinen Sinn. Die Steuerumgehung liege darin, dass die Einzelunternehmung offensichtlich einzig im Hinblick auf eine steuerprivilegierte Überführung der Liegenschaften in eine Kapitalgesellschaft gegründet worden sei.

Der Pflichtige bestreitet, er habe die Immobilien erst im Hinblick auf die Einbringung in die Aktiengesellschaft in das Geschäftsvermögen überführt. Er habe vielmehr dem Risiko begegnen wollen, dass sein professionell geführter Liegenschaftsverwaltungsbetrieb seitens der Steuerbehörden plötzlich als selbstständige Erwerbstätigkeit qualifiziert werde. Zudem sei nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung einzig eine

entsprechende Willenserklärung erforderlich, um Wirtschaftsgüter dem Geschäftsvermögen zu widmen.

b) aa) Die Grundstückgewinnsteuer wird gemäss § 216 Abs. 3 lit. d StG bei einer steuerneutralen Umstrukturierung einer Einzelunternehmung in eine juristische Person im Sinn von § 19 Abs. 1 lit. b StG aufgeschoben. Vorbehalten bleibt eine nachträgliche Erhebung der Grundstückgewinnsteuer im Nachsteuerverfahren, wenn die Voraussetzungen gemäss § 19 Abs. 2 StG erfüllt sind. Gemäss § 19 Abs. 2 StG erfolgt nachträglich eine Besteuerung im Nachsteuerverfahren, soweit während den der Umstrukturierung nachfolgenden fünf Jahren Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte zu gewissen Bedingungen veräussert werden.

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (BGr, 4. November 2021, 2C\_217/2021, E. 4.2.1, mit Hinweisen) wird eine Steuerumgehung angenommen, wenn

1. eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint (Umwegstruktur; objektives Element),
2. anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (Missbrauchsabsicht; subjektives Element), und
3. das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde (Steuervorteil; effektives Element; zur detaillierten Anwendung dieser Kriterien vgl. BGE 138 II 239 E. 4.1 mit Hinweisen).

Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen. Sind die Voraussetzungen erfüllt, so ist der Besteuerung diejenige Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgerecht gewesen wäre, um den angestrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen. Eine Steuerumgehung kommt nur in ausserordentlichen Situationen in Frage, 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, 5. Oktober 2018, 2C\_119/2017, E. 3.1; BGr, 10. August 2017, 2C\_597/2016, E. 2.6).

c) aa) Der Pflichtige hielt die Liegenschaften vor 2016 unstreitig im Privatvermögen und übte demnach damals keine selbstständige Erwerbstätigkeit aus. Insbesondere verkaufte er nie Grundstücke. An der Art und Weise, wie er seine Liegenschaften verwaltete, hat sich bis zur Übertragung der Liegenschaften in die Aktiengesellschaft per 24. November 2017 nichts geändert; d.h. es trat 2016 objektiv keine Veränderung ein, die dazu führte, dass seine Liegenschaftsaktivitäten nicht mehr als private Vermögensverwaltung qualifiziert werden könnten. Daran ändert nichts, dass das Bundesgericht die beauftragte Immobilienverwaltung als Betrieb einstufte, da damit keine Aussage verbunden war, ob es sich bei der Liegenschaftenverwaltung um eine private oder eine gewerbliche Aktivität handelte. Nach der zitierten bundesgerichtlichen Rechtsprechung kann auch bei privater Vermögensverwaltung diese durch eine beauftragte professionelle Immobilienverwaltung wahrgenommen werden, die die Qualität eines Betriebs aufweist.

Die Aufnahme der selbstständigen Erwerbstätigkeit bzw. die Umwandlung zu Geschäftsvermögen beruhte somit einzig auf dem Willen des Pflichtigen, dass dies nunmehr so sei. Im Zeitpunkt der behaupteten (Wieder-)Aufnahme einer selbstständigen Erwerbstätigkeit per 1. Januar 2016 war der Pflichtige 76 Jahre alt und seit 1999 im Ruhestand. Bei dieser Ausgangslage ist ein solcher Schritt in die Erwerbstätigkeit nicht ohne Weiteres anzunehmen, sondern muss sich dieser Willenswandel in äusseren Umständen manifestieren, um überhaupt glaubhaft zu sein. Gemäss den Akten liegen aber erhebliche Anhaltspunkte vor, dass die Erklärung über die Aufnahme der selbstständigen Erwerbstätigkeit einzig im Hinblick auf die Einbringung der Liegenschaft in die neu gegründete Aktiengesellschaft erfolgte und diese damit rein steuerplanerisch motiviert war. Auffallend ist der enge zeitliche Ablauf:

Dezember 2016	Gemäss Handelsregistereintrag änderte die 2003 gegründete Aktiengesellschaft ihre Firma auf A Liegenschaften AG und tritt der Pflichtige in den Verwaltungsrat ein.
März 2017	Erteilung der Vollmacht an die federführende Steuerberatungs- und Treuhandgesellschaft.
Juli 2017	Die beauftragte Steuerberatungsgesellschaft ersucht das kantonale Steueramt um einen Vorentscheid bezüglich der Betriebsqualität, welcher dieses noch im selben Monat entspricht.



Juli 2017	Anfrage bezüglich Vorbescheid bei der Vorinstanz. Diese lehnt das Gesuch im September 2017 ab.
Oktober 2017	Das Einzelunternehmen wird ins Handelsregister eingetragen.
November 2017	Erstellungsdatum der Steuererklärung 2016, in welcher die Aufnahme der selbstständigen Erwerbstätigkeit per 1. Januar 2016 dem kantonalen Steueramt zur Kenntnis gebracht wird.
November 2017	Abschluss des Vertrags über die Übertragung der Liegenschaften in die Aktiengesellschaft.
November 2017	Das Einzelunternehmen wird wieder gelöscht.

Mit Ausnahme des bereits Ende 2016 erfolgten Erwerbs der AG, welcher indessen keine Aussage über die Aufnahme einer selbstständigen Erwerbstätigkeit beinhaltet, erfolgten alle anderen Schritte ausgesprochen kurzfristig. Nach den Akten wurde gegenüber Dritten, insbesondere gegenüber dem kantonalen Steueramt, erstmals Mitte 2017 mit der Anfrage auf einen Vorbescheid zum Ausdruck gebracht, dass sich der betagte Pflichtige nunmehr wieder als selbstständig Erwerbender betrachtete. Dieser Schritt erfolgte offenkundig auf Anraten des Steuerberaters, und die Eintragung der Einzelunternehmung diente als Transaktionsvehikel zur Einbringung unter Ausnützung des Steuerzuschubs von § 216 Abs. 3 lit. d StG, welche einen Handelsregistereintrag voraussetzt (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 19 N 24 StG). Die steuerplanerische Motivation hinter all diesen Vorgängen ist deutlich spürbar. Entsprechend liegen keine Anhaltspunkte vor, dass beim Pflichtigen bereits vor der Anfrage um einen Vorbescheid bzw. einem vorbereitenden Beratungsgespräch ein Bewusstsein vorhanden war, dass es sich bei ihm um einen Selbstständigerwerbenden handelte. Damit ist es aber ausgeschlossen, dass er bereits seit 1. Januar 2016 selbstständig erwerbend gewesen sein soll, denn gelebte Realität kann nicht rückwirkend geändert werden. Die am 2. November 2017 erfolgte rückwirkende Steuerdeklaration per 1. Januar 2016 ändert daran nichts.

bb) Die Wiederaufnahme einer Erwerbstätigkeit für ein paar Monate durch einen pensionierten 78-Jährigen, gefolgt durch eine Einbringung des Geschäftsvermögens in eine eigene Aktiengesellschaft, stellt eine ungewöhnliche, sachwidrige oder absonderliche, den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen Gestaltung dar, hätte doch eine Einbringung auch ohne Weiteres aus dem Privatvermögen erfolgen können, und hätte man sich bei diesem Vorgehen eine Reihe von formellen Bemühungen

wie etwa Handelsregistereinträge sowie die AHV-Beitragspflicht sparen können (Umwegstruktur; objektives Element).

cc) Werden die steuerlichen Konsequenzen ausser Acht gelassen, ist kein Grund für das Vorgehen des Pflichtigen ersichtlich, sondern im Gegenteil hat es für ihn finanzielle Nachteile (AHV-Pflicht). Insbesondere fällt in Betracht, dass er die Liegenschaften seit Erwerb immer im Privatvermögen gehalten hatte und er demnach mit der Situation zufrieden war. Eine plötzliche Veränderung der wirtschaftlichen oder persönlichen Umstände, die eine Aufnahme als selbstständige Erwerbstätigkeit als bessere Lösung erscheinen liess, wurden nicht dargetan. Die vom Pflichtigen aufgezählten allgemeinen steuerlichen Vorteile (Abschreibungen, Verlustvortrag etc.) können keine Rolle gespielt haben, stand doch bei Aufnahme der selbstständigen Erwerbstätigkeit deren Ende in ein paar Monaten bereits fest, sodass die entsprechenden Vorteile gar nie zum Tragen kommen konnten. Die gewählte Rechtsgestaltung wurde offenkundig lediglich deshalb getroffen, um die Grundstückgewinnsteuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet waren (Missbrauchsabsicht; subjektives Element).

dd) Die Steuerersparnis ergibt sich aus dem angefochtenen Entscheid, worin eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 629'219.50 veranlagt wurde.

Der Pflichtige wendet dagegen ein, dass bei seinem Vorgehen nur ein Steuerzuschub erfolgt und die Wertzuwachsgerinne auch in der Aktiengesellschaft erhalten bleiben und bei einem späteren Verkauf belastet würden. Es trete damit gar keine Steuerersparnis ein. Mit dieser Argumentation verkennt er indessen, dass es für das Gemeinwesen durchaus relevant ist, ob bei dieser Transaktion eine geschuldete Steuer veranlagt und bezogen werden kann oder ob dies zu einem unbekanntem Zeitpunkt in der Zukunft erfolgen wird. Dies umso mehr seit Inkraftsetzung von § 224a StG (Anrechnung von Geschäftsverlusten). Weiter fällt in Betracht, dass mit der Besteuerung der vorliegenden Handänderung die Besitzesdauer für die Zu- bzw. Abschläge auf der Grundstückgewinnsteuer bei einer allfälligen zukünftigen Veräusserung wieder neu zu laufen beginnt (§ 225 Abs. 2 und 3 StG). Der Pflichtige macht geltend, die Einbringung der Liegenschaften in die Aktiengesellschaft sei Teil der Nachlassplanung, da damit eine Übertragung der Anteile erleichtert werde. Damit sind aber solche zukünftigen Transaktionen naheliegend, weshalb der Aspekt der Besitzesdauer relevant erscheint.

Daran ändert nichts, dass aufgrund der getroffenen Lösungen auch Mehrkosten anfielen, insb.. die Sozialversicherungsbeiträge auf den Mieteinkünften. Der Pflichtige beziffert diese für 2016 auf total Fr. 127'000.- und für 2017 auf total Fr. 75'600.-. Die vorliegend streitigen Liegenschaften in der Gemeinde E erwirtschafteten gemäss der Übersicht in der Anfrage um einen Vorentscheid rund 28% der gesamten Mieteinkünfte aller Liegenschaften, sodass auch nur ein entsprechender Anteil der Sozialversicherungsbeiträge auf diese entfällt. In Anbetracht der ersparten Grundstückgewinnsteuer, wenn das Vorgehen von der Vorinstanz hingenommen würde, erscheint dieser Betrag als gering und vermag er die Absicht der Einsparung der Grundstückgewinnsteuer nicht als wirtschaftlich sinnlos erscheinen.

d) Demgemäss sind die Voraussetzungen der Steuerumgehung erfüllt und ist die Übertragung der Liegenschaft nicht als steuerneutrale Umstrukturierung zu beurteilen. Infolgedessen ist die Grundstückgewinnsteuer nicht gemäss § 216 Abs. 3 lit. d StG aufzuschieben.

5. Im Übrigen wäre selbst dann, wenn die Voraussetzungen einer Steuerumgehung nicht erfüllt wären, eine steuerneutrale Umstrukturierung zu verneinen, da es bereits an der Aufnahme einer selbstständigen Erwerbstätigkeit fehlte. Die diesbezüglich massgebenden Umstände entsprechen denjenigen, die der Prüfung des objektiven Elements bei der Steuerumgehung zugrunde liegen, weshalb es sich nicht um einen neuen Umstand handelt.

a) Eine selbstständige Erwerbstätigkeit liegt vor, wenn eine natürliche Person auf eigenes Risiko, unter Einsatz der Produktionsfaktoren Arbeit und Kapital, in einer von ihr frei gewählten Arbeitsorganisation, dauernd oder vorübergehend, haupt- oder nebenberuflich, in jedem Fall aber mit der Absicht der Gewinnerzielung, am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. Untergeordnete Anhaltspunkte sind etwa die Beschäftigung von Personal, das Ausmass der Investitionen, ein vielfältiger, wechselnder Kundenstamm und das Vorliegen eigener Geschäftsräumlichkeiten (BGE 125 II 113 E. 5b; BGE 138 II 251 E. 2.4.2; BGE 134 V 250 E. 3.1). Die Prüfung ist von Fall zu Fall aufgrund einer umfassenden Würdigung der tatsächlichen Umstände vorzunehmen. Die einzelnen Gesichtspunkte dürfen dabei nicht isoliert betrachtet werden und können auch in unterschiedlicher Intensität auftreten (BGE 138 II 251 E. 2.4.2; BGE 125 II 113 E. 5b).

Keine selbstständige Erwerbstätigkeit liegt demgegenüber vor, wenn lediglich das eigene Vermögen verwaltet wird, insbesondere etwa durch die Vermietung eigener Liegenschaften. Daran ändert nichts, wenn das Vermögen umfangreich ist, professionell verwaltet wird und kaufmännische Bücher geführt werden. Überdies liegt normalerweise private Vermögensverwaltung vor, wenn der Eigentümer seine Liegenschaften mit Wohn- oder Geschäftsbauten überbaut, um aus deren Vermietung einen Ertrag zu erzielen. Dies gilt – ohne Hinzutreten weiterer Umstände – selbst dann, wenn zur Werterhöhung und Erleichterung des Weiterverkaufs Stockwerkeigentumseinheiten begründet werden. Allerdings setzt dies voraus, dass das Geschäft nicht ausschliesslich mit fremden Mitteln finanziert worden ist (BGr, 13. April 2017, 2C\_784/2016, 2C\_785/2016; BGr, 2. Oktober 2014, 2C\_1204/2013, E. 2.3).

b) aa) Wie bereits festgehalten, ist die Wiederaufnahme einer Erwerbstätigkeit für ein paar Monate durch einen pensionierten 78-Jährigen lebensfremd und muss sich dies deshalb aus den Akten mit einer gewissen Klarheit ergeben, um überhaupt glaubhaft zu sein. Wie ebenfalls bereits dargetan, stand die Aufnahme der selbstständigen Erwerbstätigkeit im Zusammenhang mit der nachfolgenden Überführung des Liegenschaftsbestands in die eigene Aktiengesellschaft. Ein solches Vorgehen stellt für sich keine selbstständige Erwerbstätigkeit dar, da sie nicht auf die Erzielung eines Einkommens ausgerichtet war, sondern der kurzfristigen und künstlichen Schaffung von Verhältnissen diene, die die Inanspruchnahme des Steueraufschubs nach § 216 Abs. 3 lit. d StG erlaubten. Die kurzzeitige Wiederaufnahme einer selbstständigen Erwerbstätigkeit erscheint damit als simuliert.

bb) Was der Pflichtige dagegen vorbringt, überzeugt nicht. Er macht geltend, dass er den Schritt zur selbstständigen Erwerbstätigkeit gemacht habe, um einer Qualifikation als Liegenschaftenhändler durch die Steuerbehörden zuvorzukommen, und er sich erst ein Jahr später mit der Frage der Nachfolge- und Nachlassplanung befasst habe. Welche Vorteile ein solcher Schritt ihm hätte bringen sollen, ist aber nicht ersichtlich, zumal die Gefahr einer solchen Qualifikation gering war, hatte er doch nie Verkäufe getätigt. Kommt hinzu, dass nach dem Gesagten keine Anhaltspunkte bestehen, dass der Pflichtige sich subjektiv bereits 2016 als Selbstständigerwerbender sah, und der Statuswechsel effektiv erst 2017 geäussert wurde, mithin zu einem Zeitpunkt, in dem die Übertragung der Liegenschaften in die Aktiengesellschaft im Raum stand. Der Sachdarstellung des Pflichtigen, wonach die damit verfolgte Nachlassplanung anfangs bei der

Aufnahme der selbstständigen Erwerbstätigkeit keine Rolle gespielt habe, ist damit von vornherein die Grundlage entzogen.

Anzufügen ist, dass die Bestätigung des kantonalen Steueramts vom Juli 2017 einer solchen Beurteilung nicht entgegen steht, da in der Anfrage die Zuordnung zum Geschäftsvermögen und die selbstständige Erwerbstätigkeit vom Pflichtigen als vorbestehende Tatsachen dargestellt wurden und die Frage, ob seine Liegenschaftsverwaltung überhaupt als selbstständige Erwerbstätigkeit beurteilt werden könne, nicht Gegenstand der Anfrage um Prüfung und Bestätigung war. Der Vorbescheid begründet diesbezüglich keinen Vertrauensschutz.

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

Demgemäss beschliesst die Kammer:

Der Antrag der Rekursgegnerin, ihr Frist zu weiteren Ausführungen anzusetzen, wird abgewiesen;

und erkennt:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.