



9C 608/2022

Urteil vom 13. November 2023

III. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Parrino, Präsident,
Bundesrichter Stadelmann, Bundesrichterin Moser-Szeless, Bundesrichter Beusch, Bundesrichterin Scherrer Reber,
Gerichtsschreiber Businger.

Verfahrensbeteiligte

A._____, vertreten durch Dr. Philip Funk und/oder Joachim Huber, Rechtsanwälte,
Beschwerdeführer,

gegen

Gemeinde X._____, vertreten durch den Gemeinderat,
Beschwerdegegnerin,

Gegenstand

Grundstückgewinnsteuer des Kantons Zürich,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich, 2. Abteilung, vom 26. April 2022(SB.2021.00127).

Sachverhalt:

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, 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 Liegenschaftenverwaltung 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 Neuentscheid 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 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.

Erwägungen:

1.

Die Beschwerde wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Art. 90 BGG). Der Beschwerdeführer ist als Steuerpflichtiger gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG und Art. 73 StHG zur Beschwerde legitimiert. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2.

2.1. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann insbesondere die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) nur die geltend gemachten Rechtsverletzungen, sofern rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (**BGE 142 I 135 E. 1.5**). Es prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition. Das nicht-harmonisierte, autonome kantonale Recht hingegen prüft es bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer verfassungsmässiger Rechte (**BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2**), wobei eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht gilt (Art. 106 Abs. 2 BGG; **BGE 147 I 73 E. 2.1**).

2.2. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; **BGE 147 V 35 E. 4.2**). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1

BGG; BGE 147 V 16 E. 4.1.1). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (vgl. zum Ganzen: BGE 146 IV 88 E. 1.3.1). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 147 IV 73 E. 4.1.2).

3.

Formelle Rügen und Sachverhaltsrügen können ungeachtet der materiellen Begründetheit des Rechtsmittels zur Gutheissung der Beschwerde und zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids führen, weshalb sie vorab zu behandeln sind (Urteil 9C_606/2022 vom 6. Juni 2023 E. 3 m.H.). Zuerst ist deshalb auf die behauptete unrichtige Feststellung des Sachverhalts sowie die behauptete Gehörsverletzung einzugehen.

4.

4.1. Der Beschwerdeführer rügt, die Vorinstanz habe die Hauptbegründung der Gemeinde zur Abweisung der Rulinganfrage verschwiegen. Die Gemeinde habe das Ruling verweigert, weil es sich bei den Liegenschaften um Privatvermögen handle, weshalb eine Umstrukturierung ausser Betracht falle.

Es ist nicht ersichtlich, inwieweit die Begründung der Gemeinde zur Ablehnung des Rulings für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (vgl. vorne E. 2.2). Derlei ergibt sich auch nicht aus der Beschwerde. Der Beschwerdeführer zeigt zwar auf, dass sich die Gemeinde bei der Ablehnung des Rulings auf eine andere Begründung gestützt hat als später im Veranlagungsverfahren, legt aber nicht dar, inwiefern dies für die materielle Beurteilung relevant sein soll. Darauf ist nicht weiter einzugehen.

4.2. Weiter bringt der Beschwerdeführer vor, die Vorinstanz habe festgehalten, dass sich die Gemeinde im Veranlagungs- und Einspracheverfahren rechtsgenügend mit seinen Ausführungen auseinandergesetzt habe. Diese Sachverhaltsfeststellung treffe nicht zu.

Entgegen den Ausführungen in der Beschwerde geht es bei den beanstandeten vorinstanzlichen Ausführungen (vgl. E. 2.3.2 des angefochtenen Urteils) nicht um eine Sachverhaltsfeststellung, sondern um die rechtliche Würdigung der vom Beschwerdeführer geltend gemachten Gehörsverletzung. Darauf ist nachfolgend bei der Beurteilung der auch vor Bundesgericht gerügten Gehörsverletzung einzugehen.

5.

In formeller Hinsicht beanstandet der Beschwerdeführer mehrere Gehörsverletzungen.

5.1. Einerseits macht er geltend, die Gemeinde habe im Veranlagungs- und Einspracheverfahren die Begründungspflicht verletzt, weil sie sich nicht mit seinen Argumenten auseinandergesetzt habe.

5.1.1. Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) ergibt sich, dass die Behörde die Vorbringen des vom Entscheid in seiner Rechtsstellung Betroffenen tatsächlich zu hören, prüfen und in der Entscheidungsfindung zu berücksichtigen hat, woraus die Verpflichtung folgt, die Entscheide zu begründen. Dabei ist es nicht erforderlich, dass sie sich mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinne müssen wenigstens kurz die Überlegungen genannt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (BGE 143 III 65 E. 5.2; 141 V 557 E. 3.2.1; Urteil 9C_634/2022 vom 19. April 2023 E. 5.1).

5.1.2. Es kann keine Rede davon sein, die Gemeinde habe in der Veranlagungsverfügung vom 14. März 2019 die Begründungspflicht verletzt. Sie hat nicht nur die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer dargelegt, sondern auf fünf Seiten detailliert begründet, weshalb nach ihrer Rechtsauffassung ein Steueraufschub mangels Übertragung eines Betriebs nicht infrage komme. Insoweit hat sie kurz die Überlegungen genannt, von denen sie sich hat leiten lassen. Sie war nicht gehalten, sich mit jedem einzelnen Argument des Beschwerdeführers auseinanderzusetzen. Dabei ist auch zu beachten, dass Veranlagungsverfügungen nach Art. 41 Abs. 3 i.V.m. Art. 46 Abs. 2 StHG zumindest insoweit zu begründen sind, als dem Steuerpflichtigen die Abweichungen von der Steuererklärung bekannt gegeben werden. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass Veranlagungsverfügungen im Rahmen der Massenverwaltung ergehen und der grossen Zahl von

Veranlagungen nicht Rechnung getragen werden könnte, müsste jede Verfügung einlässlich begründet werden (vgl. Botschaft DBG/StHG, BBl 1983 III 1 ff., 133). Vor diesem Hintergrund genügt die Begründung der Gemeinde den rechtlichen Anforderungen offensichtlich.

5.1.3. Dasselbe gilt für das Einspracheverfahren. In seiner Einsprache vom 15. April 2019 legte der Beschwerdeführer dar, weshalb seiner Ansicht nach eine steuerneutrale Umstrukturierung vorliege, und stellte sich auf den Standpunkt, dass das Ruling mit dem kantonalen Steueramt eine Bindungswirkung für die Gemeinde entfalte. Zudem rügte er die Verletzung der Begründungspflicht durch die Gemeinde. Im Einspracheentscheid vom 20. Mai 2019 führte die Gemeinde aus, weshalb keine Gehörsverletzung vorliege, das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers keinen Betrieb darstelle und das Ruling mit dem kantonalen Steueramt für sie nicht bindend sei. Auch wenn die Ausführungen im Einspracheentscheid teilweise knapp sind, setzt sich die Gemeinde mit allen Rügen in der Einsprache auseinander und legt hinreichend dar, von welchen Überlegungen sie sich hat leiten lassen. Dabei ist nicht zu beanstanden, dass sie teilweise auf die ausführliche Begründung in der Veranlagungsverfügung verwiesen hat. Eine Verletzung der Begründungspflicht durch die Gemeinde liegt damit nicht vor.

5.2. Weiter rügt der Beschwerdeführer, die Vorinstanz hätte die von ihr festgestellte Gehörsverletzung durch das Steuerrekursgericht nicht heilen dürfen.

5.2.1. Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist formeller Natur; eine Verletzung führt grundsätzlich unabhängig von den Erfolgsaussichten der Beschwerde in der Sache selbst zur Aufhebung des angefochtenen Urteils. Eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung kann indessen geheilt werden, wenn die betroffene Partei die Möglichkeit hatte, sich vor einer Beschwerdeinstanz mit voller Überprüfungsbefugnis zu äussern. Zudem kann selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung von einer Rückweisung abgesehen werden, wenn die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und einer unnötigen Verzögerung des Verfahrens führen würde (BGE 142 II 218 E. 2.8.1; 133 I 201 E. 2.2).

5.2.2. Die Vorinstanz erwog, die Beschwerdeführerin habe im Rekursverfahren eine Gehörsverletzung durch die Gemeinde gerügt. Das Steuerrekursgericht habe sich damit mit keinem Wort auseinandergesetzt und folglich das rechtliche Gehör verletzt (vgl. E. 2.5.1 des angefochtenen Urteils). Die Rückweisung an das Steuerrekursgericht würde indessen zu einem formalistischen Leerlauf führen, weshalb sie zu unterbleiben habe (vgl. E. 2.5.2 des angefochtenen Urteils).

5.2.3. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers ist die Heilung der Gehörsverletzung durch die Vorinstanz nicht zu beanstanden. Die Gehörsverletzung beschlug die Rüge, die Gemeinde habe das rechtliche Gehör verletzt, und kann als nicht besonders schwerwiegend qualifiziert werden. Es handelte sich um eine Rechtsfrage, die die Vorinstanz mit voller Kognition prüfen konnte und entgegen den Ausführungen in der Beschwerde keine weitergehenden Untersuchungen voraussetzte. Die Vorinstanz hat die geltend gemachte Gehörsverletzung durch die Gemeinde geprüft und zu Recht verneint (vgl. vorne E. 5.1). Insoweit wäre eine Rückweisung an das Steuerrekursgericht mit einem formalistischen Leerlauf verbunden gewesen.

5.3. Schliesslich rügt der Beschwerdeführer, die Vorinstanz habe ihrerseits sein rechtliches Gehör verletzt, weil sie sich nicht mit seinen Argumenten auseinandergesetzt habe. Im Kern geht es um die Vorbringen des Beschwerdeführers im vorinstanzlichen Verfahren, weshalb das Ruling mit dem kantonalen Steueramt auch für die Gemeinden verbindlich gewesen sei. Er bezog sich dabei u.a. auf die Gesetzssystematik und den Kommentar zum Zürcher Steuergesetz. Die Vorinstanz hat sich eingehend mit der Bindungswirkung des Rulings für die Gemeinden auseinandergesetzt und ihre Überlegungen genannt, weshalb ihres Erachtens keine Bindungswirkung bestehe (vgl. E. 4 des angefochtenen Urteils). Damit ist der behördlichen Begründungspflicht genüge getan; wie erwähnt ist es nicht erforderlich, dass sich die Behörde mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt (vgl. vorne E. 5.1.1). Auch insoweit liegt keine Gehörsverletzung vor.

6.

In materieller Hinsicht ist zu prüfen, ob die Grundstückgewinnsteuer infolge steuerneutraler Umstrukturierung aufzuschieben ist.

6.1. Die Grundstückgewinnsteuer 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 steuerverneutral auf eine juristische Person übertragen werden kann. Die Vorinstanz verneinte das Vorliegen eines Betriebs, weil es an der Beschäftigung mindestens einer Person fehle (vgl. E. 3.4 ff. des angefochtenen Urteils). Der Beschwerdeführer rügt dagegen, das Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV 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.).

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).

6.6.

6.6.1. Gemäss Ziff. 3.2.2.3 des damals gültigen Kreisschreibens Nr. 5 der ESTV betreffend Umstrukturierungen vom 1. Juni 2004 (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**; **142 V 425 E. 7.2**; **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 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. RETO HEUBERGER/DIETER GRÜNBLATT, in: Zweifel/Beusch/Riedweg/Oesterheld [Hrsg.], Umstrukturierungen, 2. Aufl. 2022, § 6 N. 93 ff.; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, N. 27 zu Art. 19 DBG; MARKUS REICH/PASCAL TADDEI/STEFAN OESTERHELT, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. Aufl. 2022, N. 226 ff. zu Art. 61).

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 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; RETO HEUBERGER/DIETER GRÜNBLATT, a.a.O., § 6 N. 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 Fr. 2 Mio./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 Jahresnettomietzeinnahmen; vgl. Ziff. I. des angefochtenen Urteils), was quantitativ mindestens einer Vollzeitstelle entspricht. Dass der über 80-jährige 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 (vgl. E. 3.4 des angefochtenen Urteils). 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 (so aber E. 3.7.3 des angefochtenen Urteils); 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 (vgl. E. 3.4 des angefochtenen Urteils), sind die von der Einzelunternehmung "C._____" an die D._____ AG übertragenen Immobilien als Betrieb zu qualifizieren. Die Beschwerde erweist sich insoweit als begründet.

6.10. Bei diesem Ergebnis muss nicht geprüft werden, ob die Gemeinde X._____ an das Ruling des kantonalen Steueramts gebunden war, wie der Beschwerdeführer geltend macht.

7.

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.

Dies führt zur Gutheissung der Beschwerde.

8.

Ausgangsgemäss sind die Gerichtskosten der Gemeinde X._____ aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 und 4 BGG). Diese schuldet dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung (Art. 68 Abs. 1 und 2 BGG), die unter Berücksichtigung des Streitwerts und der Schwierigkeit der Streitsache auf Fr. 8'500.- festzusetzen ist (Art. 3 Abs. 1 und Art. 4 des Reglements vom 31. März 2006 über die

Parteientschädigung und die Entschädigung für die amtliche Vertretung im Verfahren vor dem Bundesgericht [SR 173.110.210.3]). Über die Kosten- und Entschädigungsfolgen des kantonalen Verfahrens hat die Vorinstanz zu befinden (Art. 68 Abs. 5 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen und das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 26. April 2022 aufgehoben. Die Sache wird zum Neuentscheid im Sinne der Erwägungen an das Steuerrekursgericht zurückgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 10'000.- werden der Gemeinde X. _____ auferlegt.

3.

Die Gemeinde X. _____ hat dem Beschwerdeführer eine Parteientschädigung von Fr. 8'500.- zu bezahlen.

4.

Die Sache wird zur Neuverlegung der kantonalen Kosten- und Entschädigungsfolgen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

5.

Dieses Urteil wird den Parteien, dem Kantonalen Steueramt Zürich, dem Steuerrekursgericht des Kantons Zürich, dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, 2. Abteilung, 2. Kammer, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Luzern, 13. November 2023

Im Namen der III. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Parrino

Der Gerichtsschreiber: Businger