

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 GR.2019.13

Entscheid

15. Juli 2021

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner, Ersatzrichterin
Jasmin Malla und Gerichtsschreiber Marius Obertüfer

In Sachen

A,

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

Rekurrent,

gegen

Gemeinde D,

betreffend
Grundstückgewinnsteuer

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige), gelernter E, geboren am ..., führte bis 1999 verschiedene F-Filialen im Kanton Zürich. Ab 1999 zog er sich schrittweise aus dem eigenen G-betrieb zurück und übertrug diesen auf seinen Nachfolger. Zwischen ... und ... erwarb er mehrere Liegenschaften in den Kantonen Zürich und H, welche er seither vermietet. Die Verwaltung der Liegenschaften wird seit dem ... zum grössten Teil durch eine professionelle Immobilienverwaltungsgesellschaft vorgenommen, während der Pflichtige insbesondere die Auswahl der Mieter und die Koordination von Sanierungs- und Umbauarbeiten noch selbst vornimmt. Aus der Vermietung der Liegenschaften wird jährlich ein Nettoertrag von rund Fr. 2 Mio. erwirtschaftet. Die Immobilienverwaltungsgesellschaft wird 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.

Am 3. Juli 2017 liess der Pflichtige ein Gesuch um steuerlichen Vorbescheid beim kantonalen Steueramt einreichen. Er ersuchte darin um Bestätigung eines Steueraufschubs für die Übertragung u.a. der Liegenschaft Kat.-Nr. ..., ...strasse .../.../... in D gestützt auf § 216 Abs. 3 lit. d des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) aus dem Geschäftsvermögen des Pflichtigen auf die I AG gestützt auf § 19 Abs. 1 lit. b StG. Am 10. 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 vom 28. Juli 2017 liess der Pflichtige ein entsprechendes Gesuch um steuerlichen Vorbescheid beim Steueramt der Gemeinde D einreichen. Dem Schreiben legte er die Bestätigung des kantonalen Steueramtes Zürich vom 10. Juli 2017 bei.

Mit E-Mail vom 25. August 2017 teilte das Steueramt der Gemeinde D dem kantonalen Steueramt mit, dass es mit der Einverständniserklärung des Kantons nicht

einverstanden sei und kein Steueraufschub gewährt werde. An seiner ablehnenden Haltung hielt es im Verlauf mehrerer Schriftenwechsel fest und stellte dem Pflichtigen die Steuererklärungsformulare für die Grundstückgewinnsteuer zu.

Das Steueramt D begründete seine ablehnende Haltung im Wesentlichen damit, die Liegenschaft sei im Privatvermögen gehalten 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 D erlassen worden sei. Als weiteres Argument brachte es im späteren Verlauf des Verfahrens vor, das Verhalten des Pflichtigen begründe eine Steuerumgehung.

Am 24. 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 I AG, in J.

Mit Schreiben vom 12. 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 Aktenaufgabe vom 15. März 2018 verlangte das Steueramt D diverse Unterlagen ein, die der Pflichtige am 10. April 2018 einreichte. Am 20. April 2018 unterbreitete das Steueramt D dem Pflichtigen einen ersten Einschätzungsvorschlag. Nach weiteren Schriftenwechseln sowie einer Unterredung mit einem vom Steueramt beigezogenen Sachverständigen zur Frage der Steuerneutralität sowie zur Höhe des allfällig geschuldeten Grundstückgewinns erliess das Steueramt einen zweiten, für den Pflichtigen vorteilhafteren Einschätzungsvorschlag; ein Steueraufschub wurde nicht gewährt.

B. Am 11. März 2019, nach weiteren Schriftenwechseln, veranlagte das Steueramt D die Übertragung der Liegenschaft mit einem steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 3'166'900.- und einer daraus resultierenden Grundstückgewinnsteuer von Fr. 629'219.50; daran hielt es im Einspracheentscheid vom 20. Mai 2019 fest.

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

Das Steueramt D 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. Der Pflichtige weist darauf hin, dass die Einkünfte aus den Zürcher Liegenschaften als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit besteuert wurden sowie, dass darauf Sozialversicherungsbeiträge abgerechnet wurden.

Auf die Ausführungen der Parteien ist, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen einzugehen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Im Vorbescheid (Ruling) vom 10. Juli 2017 hat das kantonale Steueramt gegenüber dem Pflichtigen bestätigt, 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." Das Steueramt D hat demgegenüber eine Rulinganfrage mit selbem Inhalt nicht bestätigt und seine Grundstückgewinnsteuerveranlagung in Abweichung zur Auffassung des kantonalen Steueramts erlassen. Es drängt sich daher auf, die Rechtswirkungen der Auskunft des kantonalen Steueramts im Vorbescheid, namentlich mit Blick auf die Verfügung des Steueramts D, zu untersuchen. Insbesondere ist die Zuständigkeit für den Entscheid über die Frage des Steueraufschubs zu klären.

Indem das kantonale Steueramt im Vorbescheid erklärt, 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.", bestätigt es einerseits, dass ein Betrieb und folglich um eine Umstrukturierung im Sinne von § 19 Abs. 1 lit. b StG vorliegt. Andererseits bestätigt es in Bezug auf die Grundstückgewinnsteuern, dass für die Übertragung des Betriebs ein Aufschub gewährt wird. Wie zu zeigen ist, sieht die Rechtsordnung grundsätzlich verschiedene Zuständigkeiten für die Beurteilung dieser beiden Rechtsfragen vor.

b) aa) Im Kanton Zürich wird die Grundstückgewinnsteuer ausschliesslich von den Gemeinden erhoben, die Einschätzung der Grundstückgewinnsteuer erfolgt durch den Gemeindevorstand oder eine vom ihm gewählte Kommission (§ 210 Abs. 1 StG). Demgemäss handelt es sich beim kantonalen Steueramt nicht um die zuständige Behörde zur Beurteilung der Frage des Steueraufschubs der Grundstückgewinnsteuer. Vielmehr ist für diesen Entscheid die Gemeinde am Belegenheitsort der von der Handänderung betroffenen Liegenschaft zuständig.

b) bb) Der Pflichtige führt dagegen ins Feld, aufgrund der Weisung der Finanzdirektion über die Koordination von Einkommens- bzw. Gewinnsteuereinschätzungen und Grundsteuereinschätzungen für Liegenschaften des Geschäftsvermögens und von juristischen Personen vom 13. Dezember 2005, ZStB Nr. 37/554 (nachfolgend "Weisung") gelte, dass das kantonale Steueramt in der vorliegenden Konstellation für die streitbetreffende Frage zuständig wäre. Dies, da die Rulinganfrage zuerst beim kantonalen Steueramt und erst zu einem späteren Zeitpunkt bei der Gemeinde D eingereicht worden war. Zu diesem Schluss führe ferner die systematische Auslegung des Steuergesetzes: Der vorliegend relevante Steueraufschubstatbestand der Umstrukturierung nach § 216 Abs. 3 lit. d StG enthalte keine eigene Definition des Umstrukturierungsbegriffs, sondern verweise auf die §§ 19 Abs. 1 (für natürliche Personen) und 67 Abs. 1 und 3 StG (für juristische Personen). Beide Bestimmungen befänden sich systematisch nicht im Teil der Grundstückgewinnsteuern, sondern in demjenigen der Staatssteuern, worunter die Einkommens- und Gewinnsteuern fielen. Die Zuständigkeit für die Einschätzung der (ordentlichen) Einkommens- und Gewinnsteuern liege beim kantonalen Steueramt (vgl. § 107 StG). Daher seien für den Entscheid über die Frage, ob ein Umstrukturierungstatbestand von § 19 Abs. 1 lit. b StG vorliege, nicht die Gemeinden, sondern das kantonale Steueramt zuständig.

Die Weisung regelt in seinen Randziffern 51 ff. das Verfahren im Zusammenhang mit dem Grundstückgewinnsteueraufschub aufgrund von Umstrukturierungen (§ 216 Abs. 3 lit. d StG). Nach Rz. 52 ff. entscheidet der zuständige Steuerkommissär

des kantonalen Steueramtes 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. In Rz. 55 hält die Weisung wiederum fest: 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.

Der Pflichtige versteht die Weisung dahingehend, dass die Zuständigkeit für den Entscheid über den Steueraufschub unterschiedlich geregelt ist, je nachdem, ob das Gesuch beim Gemeindesteueramt eingereicht wurde oder beim kantonalen Steueramt. Im letzteren Fall, der hier vorliege, liege die Zuständigkeit für den Entscheid beim kantonalen Steueramt; das Gemeindesteueramt sei in der Folge nicht mehr kompetent einen hiervon abweichenden Entscheid zu fällen.

Dieser Auffassung kann hier nicht gefolgt werden. Zum einen ist die Weisung hinsichtlich der Regelung der Zuständigkeit kaum verständlich und jedenfalls keineswegs eindeutig. Träfe die durch den Pflichtigen vorgenommene Interpretation ferner zu, erschiene die vorgesehene Zuständigkeitsregelung inhaltlich schlicht unsinnig; es ist kein dem Steuergesetz entsprechender, sachlicher Grund ersichtlich, die eine derartige Zuweisung der Kompetenz zwischen Gemeindesteueramt und kantonalem Steueramt rechtfertigen würde. Es entbehrt jedem Sinn, dass je nach dem wo ein Gesuch eingereicht wird, ein anderes Gemeinwesen für den Entscheid über ein und dieselbe Rechtsfrage zuständig sein sollte.

Selbst wenn die Weisung jedoch im Einklang mit dem Steuergesetz stünde, so wäre der Auffassung des Pflichtigen nicht zu folgen. Denn in seiner Rz. 55, die der Pflichtige anruft, schreibt sie ausdrücklich vor, dass das kantonale Steueramt in seinem Vorbescheid einen Vorbehalt zu Gunsten der Einschätzung der Grundstückgewinnsteuer durch die zuständige Gemeindebehörde anzubringen hat. Indem das kantonale Steueramt aber in seinem Vorbescheid die Betriebsqualifikation und die darausfolgende Steuerneutralität vorbehaltlos bestätigte, handelte es nicht weisungskonform. Der

Pflichtige kann somit schon allein deshalb unter Berufung auf die Weisung nichts zu seinen Gunsten ableiten.

c) Aus alldem erhellt, dass die abschliessende Beurteilung des Grundstücksgewinnsteuerentscheids entsprechend der gesetzlich vorgeschriebenen Zuweisung – einschliesslich der Vorfrage über das Vorliegen einer steuerneutralen Umstrukturierung – in der Kompetenz des Steueramts D, und nicht in derjenigen des kantonalen Steueramts lag. Dieses hat sich mit der hier streitbetroffenen Vorfrage einlässlich auseinandergesetzt und seine Erwägungen angefochtenen Entscheid auch dargelegt. In formeller Hinsicht ist der Entscheid des Steueramts D somit nicht zu bemängeln.

2. a) Die Grundstücksgewinnsteuer wird gemäss § 216 Abs. 3 lit. d StG bei einer steuerneutralen Umstrukturierung einer Einzelfirma in eine juristische Person im Sinn von § 19 Abs. 1 lit. b StG aufgeschoben. Vorbehalten bleibt eine nachträgliche Erhebung der Grundstücksgewinnsteuer im Nachsteuerverfahren, wenn die Voraussetzungen gemäss § 19 Abs. 2 StG erfüllt sind. Verlangt wird dem Wortlaut des Gesetzes – nebst weiteren hier unstreitig erfüllten Voraussetzungen – die Übertragung eines Betriebs oder eines Teilbetriebs.

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 (BGE 142 II 283 E. 3.1 f.). Die Verwaltung eigener Immobilien weist nur ausnahmsweise die Merkmale eines Betriebs auf. Dies setzt eine professionelle Immobilienbewirtschaftung voraus (BGE 142 II 283 E. 3.4.1; BGr, 2. April 2012, 2C_107/2011, E 3.3). Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat in ihrem Kreisschreiben Nr. 5 vom 1. Juni 2004 betreffend Umstrukturierungen (nachfolgend KS Nr. 5) die Erfordernisse festgehalten, die erfüllt sein müssen, damit das Halten und Verwalten eigener Immobilien als Betrieb akzeptiert werden kann: Erforderlich ist, dass ein Marktauftritt erfolgt oder Betriebsliegenschaften an Konzerngesellschaften vermietet werden, dass die Unternehmung mindestens eine Person für die Verwaltung der Immobilien beschäftigt oder beauftragt (eine Vollzeitstelle für rein administrative Arbeiten) und dass die Mieterträge mindestens das 20-fache des marktüblichen Personalaufwands für Immobilienverwaltung betragen (KS Nr. 5 Ziffer 3.2.2.3; BGr, 2. April 2012, 2C_107/2011, E 3.3).

b) Belegt und auch unter den Parteien unstreitig ist die Erfüllung der Kriterien des Marktauftritts – durch die Inserierung der Mietobjekte an Dritte – sowie der Höhe der Mieterträge im Verhältnis zum marktüblichen Personalaufwand für die Verwaltung: Aus den Geschäftsbüchern der Einzelunternehmung I AG 2016 und 2017 geht hervor, dass jährlich Netto-Mieterträge von über Fr. 2.2 Mio. erzielt wurden, was mindestens dem 20-fachen der Kosten für eine Vollzeitstelle zur Immobilienverwaltung entspricht; eine solche ist auch nach Einschätzung des Steueramts D für die Verwaltung des Immobilienportefeuilles des Pflichtigen erforderlich. Tatsächlich bezahlte der Pflichtige der Immobilienverwaltungsgesellschaft im Jahr 2016 Fr. 82'097.90.

c) Das Steueramt D verfiert indes den Standpunkt, für eine steuerneutrale Umstrukturierung scheitere es an der Voraussetzung der Beschäftigung oder Beauftragung mindestens einer Person. So genügt es nach dessen Ansicht nicht, dass die Verwaltung durch einen beauftragten Dritten, vorliegend durch die Immobilienverwaltungsgesellschaft, durchgeführt wird. Denn das KS Nr. 5 setze unter den allgemeinen Kriterien des Betriebs voraus, dass das jeweilige Unternehmen über "Personal" verfüge. Daraus ergebe sich, dass auch eine beauftragte Person "wie Personal im Angestelltenverhältnis" in das Unternehmen eingebunden sein müsse. Weiter stützt das Steueramt D seinen Standpunkt auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts Zürich.

d) Das Verwaltungsgericht Zürich befand in VGr, 16. Dezember 2003, SB.2002.00089, (RB 2003 Nr. 102), dass ein Immobilienkomplex nicht als Betrieb qualifiziert werden könne, wenn der Eigentümer diesen nicht selber bzw. durch eigenes Personal verwalte, sondern durch Dritte verwalten lasse. Im gleichen Sinn entschied es in einem Urteil vom 17. November 2010 (VGr, 17. November 2010, SB.2010.00047, E. 3.1). Es erwog darin:

"Ein Betrieb zeichnet sich durch ein hohes Mass an Autonomie aus und ist ein nur sich lebensfähiger Organismus, der auf die Erzeugung von wirtschaftlichen Werten gerichtet ist (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, § 19 N. 44 ff. mit Hinweisen). Auch wenn Immobilien, die als Anlagevermögen gehalten werden, grundsätzlich dem Steuerpflichtigen nur mit deren Ertrag dienen und damit nicht betriebsnotwendig sind, kann unter bestimmten Umständen auch ein professionell verwalteter Immobilienkomplex die Voraussetzungen eines Betriebs aufweisen (Markus Reich,

Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Art. 8 StHG N. 71; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 19 N. 54 ff. mit Hinweis auf KS EStV Nr. 5, 1. Juni 2004, Ziff. 4.3.2.8). Dies setzt jedoch eine professionelle Immobilienverwaltung voraus, die sämtliche Bedürfnisse, die im Zusammenhang mit der Planung, Bewirtschaftung und Vermietung der Gebäude stehen, abdeckt. Dazu ist eigens dafür angestelltes Personal oder die entsprechende Tätigkeit des Grundeigentümers (ergänzt) sowie eine entsprechende Infrastruktur nötig. Die Verwaltung der Immobilien darf sich indes nicht in dem erschöpfen, was mit der blossen Anlage von Kapital in Immobilien ohnehin verbunden ist. Die Beauftragung einer externen Immobilienverwaltung schliesst damit die Annahme eines Betriebs von vornherein aus (vgl. auch VGr, 16. Dezember 2003, SB.2002.00090, E. 2.2 und 2.3). Die Abgrenzung ist unter Berücksichtigung aller Umstände, insbesondere der Tätigkeit, der Zweckverfolgung und der gewählten Organisation, vorzunehmen. An das Betriebserfordernis sind im Rahmen der Ersatzbeschaffung bei der Grundstückgewinnsteuer hohe Anforderungen zu stellen, da Liegenschaften in der Regel dem Eigentümer nur als Kapitalanlage oder durch ihren Ertrag dienen und deshalb als Ersatzobjekt nicht infrage kommen (BGr, 16. September 2005, 2A.122/2005 = ZStP 2005, 378)".

Zwar hat das Bundesgericht, wie vom Rekurrenten vorgebracht wird, dieses Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich aufgehoben (BGr, 2. April 2012, 2C_107/2011). Doch hat es in seiner Begründung die vorgenommene Beurteilung der Vorinstanz hinsichtlich der Unvereinbarkeit einer externen Immobilienverwaltung mit dem Betrieb nicht verworfen; die Aufhebung des verwaltungsgerichtlichen Urteils erfolgte vielmehr aufgrund unvollständiger Sachverhaltsfeststellung (E. 4.2 f.).

In BGE 142 II 283 betonte das Bundesgericht, dass an einen Betrieb im Zusammenhang mit einem Grundstückgewinnsteueraufschub erhebliche Anforderungen zu stellen sind; damit bestätigt das Bundesgericht die Stossrichtung der durch das Verwaltungsgericht Zürich eingeleiteten Rechtsprechung. Insbesondere wiederholte es, dass die Verwaltung eigener Immobilien nur ausnahmsweise das Betriebserfordernis erfüllt (E. 3.4.1). Dies kann nur unter der Voraussetzung einer Immobilienbewirtschaftung der Fall sein, wenn über den Rahmen blosser Vermögensverwaltung hinaus eine grosse Zahl von Liegenschaften durch eigene Dienstleistung (Vermietung, Verwaltung) betreut werden oder mit ihnen auch Handel betrieben wird. Von einem Betrieb kann nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung jedenfalls nur gesprochen werden,

wenn sich die Verwaltung nicht in dem erschöpft, was mit der blossen Kapitalanlage einer Unternehmung in Immobilien ohnehin verbunden ist.

Unter Berücksichtigung aller Umstände kann die Verwaltung der streit betroffenen Liegenschaft nicht als Betrieb im Sinn des Gesetzes qualifiziert werden. Der Rekurrent legt selbst dar, den Hauptteil der Immobilienverwaltung seit Jahren an eine externe, professionelle Immobilienverwaltung ausgelagert zu haben. Nach der dargelegten Rechtsprechung ist die Annahme eines Betriebs aufgrund deren Tätigkeit von vornherein ausgeschlossen. Die neben der Tätigkeit der externen Verwaltung durch den Rekurrenten selbst noch übernommenen Aufgaben (Auswahl der Mieter und die Koordination von Sanierungs- und Umbauarbeiten) gehen nicht über das hinaus, was mit der blossen Kapitalanlage einer Unternehmung in Immobilien ohnehin verbunden ist. Jedenfalls erreichen die durch den beinahe ...jährigen, seit langem pensionierten Rekurrenten übernommenen Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Verwaltung der Immobilie nicht das Ausmass, das die strengen Voraussetzungen an einen durch die Verwaltung eigener Immobilien gebildeten Betrieb erfüllen würde.

Demgemäss ist die Übertragung der Liegenschaft nicht als steuerneutrale Umstrukturierung erfolgt. Infolgedessen ist die Grundstückgewinnsteuer nicht gemäss § 216 Abs. 3 lit. d StG aufzuschieben.

3. Nachdem der Aufschub der Grundstückgewinnsteuer aus dargelegten Gründen nicht zu gewähren ist, erübrigt es sich zu prüfen, ob der Rekurrent, wie von der Rekursgegnerin geltend gemacht wird, eine Steuerumgehung begangen hat.

4. Aufgrund dieser Sach- und Rechtslage 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 Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/6. September 1987).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Der Rekurs wird abgewiesen.
2. [...]