

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00010 vom 5. Mai 2021

ZH Verwaltungsgericht, 2021-05-05, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2021.00010](https://mcp.opencaselow.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2021.00010)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00010 du 5 mai 2021

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00010 del 5 maggio 2021

## Regeste

Direkte Bundessteuer 2013 und 2014 | Selbständiger Liegenschaftenhandel in Bezug auf eine Arealüberbauung [Die Pflichtige und ihre Schwester halten je die Hälfte der Aktien einer AG, welche ursprünglich aus dem Erbe ihres Vaters stammen. Im Jahr 2000 verkaufte die AG der Pflichtigen und ihrer Schwester Fabrikanlagen je zu hälftigem Miteigentum. Das Nachbargrundstück verblieb im Eigentum der AG. In den Jahren 2010 bis 2012 wurde das gesamte Areal neu überbaut. Nach Fertigstellung des Bauprojekts übertrug die AG der Pflichtigen und ihrer Schwester gewisse Stockwerkeigentumseinheiten, welche sie kurz darauf weiter veräusserten. Ebenso veräusserten sie ihre Miteigentumsanteile am Fabrikgrundstück. Fraglich ist, ob die Pflichtige die Grundstücke im Rahmen einer selbständigen Erwerbstätigkeit veräusserte.] Keine Verletzung des rechtlichen Gehörs (E. 2). Für gewerbmässigen Liegenschaftenhandel spricht insbesondere der Umstand, dass die Grundstücke zum Gegenstand eines eigentlichen Bauprojekts gemacht wurden, in dem die Pflichtige eine federführende Rolle einnahm. Insbesondere wurde im Zuge des Bauprojekts ein privater Gestaltungsplan ausgearbeitet. Dieser war nicht nur planerisch, baurechtlich und architektonisch mit grossem Aufwand verbunden; vielmehr mussten auch politisch die Weichen richtig gestellt werden. Der Erfolg des Projekts setzte ein mehrjähriges intensives Zusammenwirken der Schwestern und der AG im Rahmen einer einfachen Gesellschaft voraus. Dabei wollten die Schwestern nicht nur die bestehende Erbengemeinschaft auflösen, sondern auch einen grösstmöglichen Gewinn erzielen. Das Handeln der Pflichtigen zielte insgesamt darauf ab, den Wert der auf dem Areal befindlichen Grundstücke zu steigern (E. 3.5). Abweisung.

## Erwägungen

### E. 2

Abteilung SB.2021.00010 Urteil der 2. Kammer vom 5. Mai 2021 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Ersatzrichter Arthur Brunner, Gerichtsschreiberin Jsabelle Mayer. In Sachen A, vertreten durch B, Beschwerdeführerin, gegen Schweizerische Eidgenossenschaft, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegnerin, betreffend Direkte Bundessteuer 2013 und 2014, hat sich ergeben: I. A. A (geb. 1940; nachfolgend: die Pflichtige) ist seit mehreren Jahrzehnten Verwaltungsrätin bzw. seit 2001 Verwaltungsratspräsidentin der AC AG (vormals: AD AG). Nach dem Tod ihres Vaters 1976 erbte die Pflichtige zusammen mit ihren drei Schwestern sämtliche Aktien an der AC AG. Zwei Schwestern wurden 1985 ausbezahlt, sodass die AC AG ab 1985 je hälftig von der Pflichtigen und ihrer Schwester E gehalten wurde. 1989 verkaufte die AC AG ihr operatives Geschäft an die AF AG. Seit 1993 bezweckt die Gesellschaft im Wesentlichen den Erwerb, die Verwaltung und die

Veräusserung von Liegenschaften. B. Am 10. Oktober 2000 verkaufte die AC AG der Pflichtigen und ihrer Schwester E die an Dritte vermieteten Fabrikanlagen an der G-Strasse 03/04 (GB-BI. 01, nKat.-Nr. 012) für Fr. ... je zu hälftigem Miteigentum. Das Nachbargrundstück an der G-Strasse 05 (GB-BI. 06, nKat.-Nr. 07) verblieb im Eigentum der AC AG. Gestützt auf den von der Gemeindeversammlung H im November 2007 verabschiedeten Gestaltungsplan "I-Areal" (von der kantonalen Baudirektion genehmigt am 15. Juli 2008) wurden die Grundstücke an der G-Strasse 05, 03 und 04 zwischen 2010 und 2012 grundlegend überbaut. Auf dem Grundstück an der G-Strasse 05 wurde ein Neubau mit Eigentumswohnungen samt Gewerbeflächen im Erdgeschoss ("Gewerbe 1" und "Gewerbe 2") realisiert (Bauprojekt "J"), auf den Grundstücken der Pflichtigen und ihrer Schwester E an der G-Strasse 03/04 ein Ersatzneubau für den bestehenden Kopfbau des Fabrikgebäudes, über welchen auch die neu zu erstellende Tiefgarage für die gesamte Überbauung erschlossen wurde. Der Ersatzneubau an der G-Strasse 03/04 (einschliesslich Tiefgaragenrampe sowie ein dem Fabrikgebäude zustehender Teil der Tiefgarage) wurde gestützt auf einen 2010 abgeschlossenen Werkvertrag von der AC AG als Totalunternehmerin realisiert. Im Vertrag war einerseits ein Werkpreis von insgesamt Fr. ... vorgesehen, andererseits eine von der AC AG an die Pflichtige und ihre Schwester zu entrichtende Entschädigung von Fr. ... für Wertebussen, die sich aus dem Bauvorhaben für das Fabrikgrundstück ergaben. Das kantonale Steueramt bestätigte Anfang Juli 2010, dass die vertraglich vorgesehenen Ansprüche einem Drittvergleich standhielten. Nach Fertigstellung des Bauprojekts im Jahr 2012 übertrug die AC AG am 5. April 2013 der Pflichtigen und ihrer Schwester gegen einen Kaufpreis von Fr. ... die an die K AG vermieteten Stockwerkeigentumseinheiten "Gewerbe 1" (GB-BI. 08, .../1000 Miteigentum an nKat.-Nr. 07) und "Gewerbe 2" (GB-BI. 010, .../1000 Miteigentum an nKat.-Nr. 07) je zu hälftigem Miteigentum. Am 31. Oktober 2013 veräusserten die Pflichtige und ihre Schwester die beiden Stockwerkeigentumseinheiten für Fr. ... an den Verwaltungsratspräsidenten der Mieterin der Liegenschaften (K) weiter. Der aus dem Verkauf erzielte Grundstücksgewinn belief sich nach Berücksichtigung der Aufwendungen auf Fr. ... (vgl. Grundstückgewinnsteuerabrechnung vom 10. März 2015), wovon die Hälfte (Fr. ...) auf die Pflichtige entfiel. Am 23. Januar 2014 veräusserten die Pflichtige und ihre Schwester sodann ihre im Jahr 2000 erworbenen Miteigentumsanteile am Fabrikgrundstück an der G-Strasse 03/04 für Fr. ... an die M-Stiftung. Der aus dem Verkauf erzielte Grundstücksgewinn belief sich nach Berücksichtigung der Aufwendungen auf Fr. ... (vgl. Grundstückgewinnsteuerabrechnung vom 10. März 2015), wovon die Hälfte (Fr. ...) auf die Pflichtige entfiel. C. Mit Veranlagungsverfügungen vom 14. Juli 2017 qualifizierte das kantonale Steueramt die Pflichtige für die Zwecke der Steuerperioden 2013 und 2014 als gewerbsmässige Liegenschaftenhändlerin. Entsprechend ordnete es die (zwischenzeitlich veräusserten) Miteigentumsanteile der Pflichtigen an den beiden Gewerbe-Stockwerkeigentumseinheiten an der G-Strasse 05 sowie dem Fabrikgrundstück an der G-Strasse 03/04 dem Geschäftsvermögen zu und rechnete die Nettoliegenschaftsgewinne von Fr. ... (2013) bzw. Fr. ... (2014) zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Ebenfalls als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit qualifiziert wurden die aus der Liegenschaft an der G-Strasse 04 erzielten Nettomieteträge von Fr. ... (2013); für 2014 wurden ausgewiesene Liegenschaftsunterhaltskosten von Fr. ... als Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit anerkannt. Unter Berücksichtigung von Rückstellungen für die AHV von Fr. ... (2013) bzw. Fr. ... (2014) veranlagte das kantonale Steueramt die Pflichtige für die direkte Bundessteuer 2013 mit einem steuerbaren

Einkommen von Fr. ... und für die direkte Bundessteuer 2014 mit einem solchen von Fr. ... D. Eine gegen die beiden Veranlagungsverfügungen vom 14. Juli 2017 erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt hinsichtlich der Steuerperiode 2013 mit Entscheid vom 31. August 2018 ab. Hinsichtlich der Steuerperiode 2014 wurde das steuerbare Einkommen auf Fr. ... reduziert. II. Mit Entscheid vom 17. November 2020 bestätigte das Steuerrekursgericht den Einspracheentscheid des kantonalen Steueramts. III. Mit Beschwerde vom 11. Januar 2021 beantragte die Pflichtige dem Verwaltungsgericht die Aufhebung des Entscheids des Steuerrekursgerichts vom 17. November 2020; ihr steuerbares Einkommen betreffend die direkte Bundessteuer 2013 sei auf Fr. ... festzusetzen, jenes betreffend die direkte Bundessteuer 2014 auf Fr. .... Das kantonale Steueramt beantragt die Abweisung der Beschwerde. Das Steuerrekursgericht und die Eidgenössische Steuerverwaltung verzichten auf Vernehmlassung. Mit Replik vom 19. Februar 2021 hält die Pflichtige an ihren Anträgen fest. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Der vorliegende Streit dreht sich inhaltlich in erster Linie um die steuersystematische Zuordnung der (früheren) Miteigentumsanteile der Pflichtigen an den Stockwerkeigentumseinheiten "Gewerbe 1" und "Gewerbe 2" sowie am Fabrikgrundstück an der G-Strasse 03/04 in H. Die kantonale Steuerverwaltung und die Vorinstanz haben das Miteigentum der Pflichtigen an diesen Grundstücken dem Geschäftsvermögen (Art. 18 Abs. 2 Satz 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]) zugeordnet, was zur Folge hat, dass die aus den Liegenschaftsverkäufen resultierenden Gewinne als Gewinne aus selbständiger Erwerbstätigkeit erfasst werden (Art. 18 Abs. 2 Satz 1 DBG); die Pflichtige selbst geht demgegenüber davon aus, die Grundstücke im Privatvermögen gehalten zu haben, womit hinsichtlich der Liegenschaftsverkäufe ein steuerfreier Kapitalgewinn vorliegen würde. Die Entscheidung dieser Streitfrage richtet sich im vorliegenden Fall im Wesentlichen danach, ob die Pflichtige in Bezug auf die Veräusserung der erwähnten Grundstücke – wie von der kantonalen Steuerverwaltung angenommen – als selbständig erwerbstätig (Art. 18 Abs. 1 DBG) anzusehen ist. Bevor diese Frage materiell angegangen werden kann (E. 3 hiernach), ist nachfolgend auf die Rüge der Pflichtigen einzugehen, die Vorinstanz habe ihr rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]) verletzt (E. 2 hiernach). 1.2 Nicht zum Gegenstand des vorliegenden Verfahrens gemacht werden kann die von der kantonalen Steuerverwaltung vorgenommene Korrektur von Abzügen, welche die Pflichtige in der Steuererklärung 2014 im Zusammenhang mit der Renovation und der Neumöblierung einer Liegenschaft in N geltend gemacht hat. Ausgangspunkt und äusserster Rahmen für die Bestimmung des Streitgegenstands im Verfahren der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege bildet die angefochtene Verfügung. Im Verlauf des Rechtsmittelverfahrens kann der so abgesteckte Streitgegenstand zwar eingeschränkt werden, indem eine Verfügung oder ein Entscheid nur teilweise angefochten wird; erweitern oder qualitativ verändern lässt sich der Streitgegenstand jedoch nicht mehr (BGE 136 II 457 E. 4.2; 136 II 165 E. 5; 133 II 35 E. 2). Die Pflichtige hat die vom kantonalen Steueramt im Zusammenhang mit der Liegenschaft N vorgenommene Aufrechnung vor der Vorinstanz (siehe erstinstanzliche Beschwerde vom 3. Oktober 2018) und auch im vorgelagerten Einspracheverfahren vor dem kantonalen Steueramt (siehe Einsprache der Pflichtigen vom 16. August 2017) nicht beanstandet; entsprechend brauchte sich die Vorinstanz dazu nicht zu äussern. Eine Überprüfung dieser Frage durch das Verwaltungsgericht ist deshalb ausgeschlossen. Insoweit ist auf die Beschwerde nicht einzutreten.

### **E. 2.1**

Die Vorinstanz stützte die Zuordnung der streitgegenständlichen Liegenschaften (vgl. E. 1 hiervor) zum Geschäftsvermögen der Pflichtigen unter anderem auf den Umstand, dass die Pflichtige an der Ausarbeitung des privaten Gestaltungsplans für die Überbauung des I-Areals, auf dem sich die Liegenschaften befinden, federführend beteiligt war (vgl. E. 3b/aa des angefochtenen Entscheids). Die Pflichtige macht in diesem Zusammenhang geltend, dieser Aspekt sei im Verfahren vor dem kantonalen Steueramt und – bis zum Erlass des angefochtenen Entscheids – auch in demjenigen vor der Vorinstanz nie Thema gewesen; entsprechend habe sie nicht antizipieren müssen, dass ihre Beteiligung an der Ausarbeitung eines Gestaltungsplans für den Ausgang des vorinstanzlichen Verfahrens von Relevanz sein könne. Das Vorgehen der Vorinstanz habe ihr verunmöglicht, sich zu den im Zusammenhang mit dem Gestaltungsplan wesentlichen tatsächlichen Aspekten zu äussern; zudem habe sie auch keine Gelegenheit gehabt, zur Bedeutung privater Gestaltungspläne im Allgemeinen und des privaten Gestaltungsplans "I-Areal" im Besonderen Stellung zu nehmen und die rechtliche Bedeutung desselben in Bezug auf den behaupteten gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel einzuordnen. Tatsächlich kann es unter gehörsrechtlichen Aspekten (Art. 29 Abs. 2 BV) problematisch sein, wenn eine Behörde die Abweisung eines Rechtsmittels auf ein rechtliches Argument abstützt, das für den Rechtsunterworfenen überraschend kommt (vgl. BGr, 12. November 2020, 2C\_349/2020, E. 4.2; 2. November 2020, 8C\_535/2019, E. 5.2; 27. März 2019, 2C\_695/2018, E. 6.1). Dadurch wird dem Betroffenen nämlich die Möglichkeit genommen, Beweismittel in das Verfahren einzubringen, die für die rechtliche Würdigung relevant sein können (BGE 145 I 167 E. 4.1; 144 II 427 E. 3.1.3); ebenso kann sein Äusserungsrecht tangiert sein (vgl. dazu BGE 144 I 11 E. 5.3). Eine Gehörsverletzung kommt jedoch nur dort in Betracht, wo der Rechtsunterworfene mit der betreffenden rechtlichen Argumentation nicht rechnen musste. Davon kann vorliegend nicht die Rede sein: Schon im Einspracheentscheid des kantonalen Steueramts war der private Nutzungsplan thematisiert (Rz. 17 des Einspracheentscheids). Die Pflichtige äusserte sich dazu auch in ihrer Eingabe an die Vorinstanz (Ziff. 2.2.2 und 2.2.4 der Beschwerde an die Vorinstanz). Sie musste vor diesem Hintergrund damit rechnen, dass die Ausarbeitung eines privaten Gestaltungsplans "unter ihrer Federführung" (Rz. 14 des Einspracheentscheids) in die Erwägungen der Vorinstanz einfließen würde. Von einem Überraschungsurteil, das den Gehörsanspruch der Pflichtigen verletzt hätte, kann nicht die Rede sein.

### **E. 2.2**

Ebenfalls unbegründet ist die Rüge der Pflichtigen, die Vorinstanz habe ihr rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) verletzt, indem sie sich mit zentralen Vorbringen ihrer Beschwerde vom 3. Oktober 2018 nicht auseinandergesetzt habe. Die gehörsrechtliche Begründungspflicht verlangt nicht, dass eine Behörde sich mit allen Parteistandpunkten auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen widerlegt (vgl. statt vieler BGE 143 III 65 E. 5.2). Aus dem angefochtenen Entscheid ergibt sich klar, aus welchen Gründen, die Vorinstanz die streitbetroffenen Liegenschaften dem Geschäftsvermögen der Pflichtigen zugeordnet hat; dies genügt unter gehörsrechtlichen Gesichtspunkten. Ob die Sichtweise der Vorinstanz auch materiell zutrifft, ist eine andere Frage, die unter dem Aspekt des rechtlichen Gehörs nicht von Belang ist.

### **E. 2.3**

Im Übrigen führt die Pflichtige selber zutreffend aus, dass vorliegend auch dann von einer Rückweisung abzusehen wäre, wenn die geltend gemachten Gehörsverletzungen zu bejahen wären, denn solche Gehörsverletzungen könnten im vorliegenden Beschwerdeverfahren ohne Weiteres geheilt werden (vgl. Rz. 51 der Beschwerde). Eine Rückweisung würde somit zu einem formalistischen Leerlauf führen, der angesichts des Anliegens einer beförderlichen Behandlung der vorliegenden Angelegenheit nicht im Interesse der Pflichtigen liegen würde (BGE 137 I 195 E. 2.3.2; BGr, 22. April 2013, 2C\_1259/2012, E. 2.2). Eine Rückweisung fällt auch aus diesem Grund ausser Betracht.

### **E. 3.1**

Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit unterliegen der Einkommenssteuer (Art. 18 Abs. 1 DBG). Für eine selbständige Erwerbstätigkeit kennzeichnend ist die Tätigkeit einer natürlichen Person, mit der diese 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, die für das Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit sprechen können, sind etwa die Beschäftigung von Personal, das Ausmass der Investitionen, ein vielfältiger, wechselnder Kundenstamm und das Vorliegen eigener Geschäftsräumlichkeiten. 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; 125 II 113 E. 5b, je m.w.H.; BGr, 18. September 2019, 2C\_890/2018, E. 5.1).

### **E. 3.2**

Steuerbarer gewerbsmässiger Liegenschaftshandel im Sinne einer selbständigen Erwerbstätigkeit liegt gemäss bundesgerichtlicher Praxis dann vor, wenn die steuerpflichtige Person An- und Verkäufe von Liegenschaften systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung vornimmt. Erforderlich ist die Entwicklung einer Tätigkeit, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist (BGE 125 II 113 E. 6a; 122 II 446 E. 3b; BGr, 25. Juli 2017, 2C\_966/2016, E. 3.3). Als Indizien kommen in Betracht: Die systematische bzw. planmässige Art und Weise des Vorgehens (aktives, wertvermehrendes Tätigwerden durch Parzellierung, Überbauung, Werbung usw.; Erwerb in der offenkundigen Absicht, die Liegenschaft möglichst rasch mit Gewinn weiterzuverkaufen; Ausnützung der Marktentwicklung), die Häufigkeit der Liegenschaftsgeschäfte, der enge Zusammenhang eines Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, die kurze Besitzesdauer, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte, die Verwendung der erzielten Gewinne bzw. deren Wiederanlage in gleichartige Vermögensgegenstände oder die Realisierung der Gewinne im Rahmen einer Personengesellschaft (BGr, 11. Juni 2019, 2C\_551/2018, E. 2.1.3, m.w.H.).

### **E. 3.3**

Keine selbständige Erwerbstätigkeit liegt vor, wenn lediglich das eigene Vermögen verwaltet wird, insbesondere etwa durch die Vermietung eigener Liegenschaften. Daran ändert nichts, dass das Vermögen umfangreich ist, professionell verwaltet wird und kaufmännische Bücher geführt werden (BGr, 25. Juli 2017, 2C\_966/2016, E. 3.4; 2. Oktober 2014, 2C\_1204/2013, E. 2.4, in: StE: 2015 B 23.1 Nr. 82; 31. Oktober 2011,

2C\_948/2010, E. 2.5, in: StE 2012 B 23.2 Nr. 40).

### **E. 3.4**

Die Vorinstanz begründete ihren Schluss auf das Vorliegen gewerbsmässigen Liegenschaftenshandels im Wesentlichen damit, dass die Pflichtige als Verwaltungsratspräsidentin (und 2013/2014 auch Geschäftsführerin) der AC AG eine leitende Stellung in einer Immobiliengesellschaft mit reger Geschäftstätigkeit innegehabt habe. Insofern sei die Berufsnähe der Pflichtigen zum Immobilienhandel unbeschadet ihres tatsächlichen Fachwissens und ihres persönlichen Beitrags an der Planung und Realisierung des Neubaus "J" zu bejahen (E. 3a des angefochtenen Entscheids). Sodann hätten die Pflichtige und ihre in den Jahren 2013 und 2014 ebenfalls als Verwaltungsrätin der AC AG wirkende Schwester E über viele Jahre hinweg planmässig gehandelt und nicht bloss günstige Gelegenheiten genutzt. Dies zeige sich insbesondere an der anspruchsvollen und ressourcenintensiven Ausarbeitung des privaten Gestaltungsplans "I-Areal", für die ein renommiertes Planungsbüro beigezogen worden sei, sowie der späteren baulichen Umsetzung dieses privaten Gestaltungsplans (E. 3b/aa des angefochtenen Entscheids). In diesem Zusammenhang hätten die Pflichtige, ihre Schwester sowie die AC AG eine einfache Gesellschaft im Sinne von Art. 530 ff. des Obligationenrechts (OR) begründet; weil die Aufstellung eines privaten Gestaltungsplans umfangreiche und aufwändige Vorarbeiten erfordert habe und die AC AG ihren Zweck schon in den 1990er-Jahren auf die Bewirtschaftung ihrer Immobilien eingeschränkt habe, rechtfertige sich die Annahme, dass der am 10. Oktober 2020 erworbene Miteigentumsanteil der Pflichtigen am Grundstück an der G-Strasse 03/04 von Anfang an Geschäftsvermögen gebildet habe (E. 3b/bb des angefochtenen Entscheids). Auch die Suche nach Käufern für das Grundstück an der G-Strasse 03/04 sei professionell und zielgerichtet abgewickelt worden und habe rasch zum Verkaufserfolg geführt, wobei ein Gewinn von Fr. ... realisiert worden sei; die nur kurz gehaltenen Grundstücke "Gewerbe 1" und "Gewerbe 2" seien ebenfalls mit einem Gewinn von Fr. ... weiterverkauft worden. Es stehe ausser Frage, dass die Pflichtige (und im Rahmen des Projekts "J") auch die AC AG mit Gewinnabsicht gehandelt hätten (E. 3b/cc des angefochtenen Entscheids). Ob die Veräusserung des Immobilienbestands allein aus erbrechtlichen Überlegungen erfolgt sei oder ob auch andere Motive eine Rolle gespielt hätten, spiele für die Beurteilung des gewerbsmässigen Handelns keine Rolle. Auch tue es angesichts des Grundsatzes der Gesetzmässigkeit nichts zur Sache, dass die Steuerbehörde des Kantons O, in dem E ansässig sei, nicht von gewerbsmässigem Liegenschaftenshandel ausgegangen sei (vgl. E. 3c des angefochtenen Entscheids).

### **E. 3.5**

Aus nachfolgenden Gründen teilt das Verwaltungsgericht die Auffassung der Vorinstanz, wonach die Pflichtige mit Blick auf die Veräusserung der streitbetroffenen Grundstücke als gewerbsmässige Liegenschaftenshändlerin qualifiziert und der aus den Verkäufen resultierende Gewinn Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit darstellt.

#### **E. 3.5.1**

Zu Vergleichszwecken drängt sich vorab ein Blick auf zwei jüngere Urteile auf, in denen das Bundesgericht das Vorliegen gewerbsmässigen Liegenschaftenshandels in ähnlich gelagerten Konstellationen bejaht hat: Im Urteil 2C\_298/2019 vom 18. August 2020 war der Fall zweier Brüder zu beurteilen, die im Jahr 2004 im Rahmen eines Erbvorbezugs eine unbebaute Parzelle erworben hatten, sogleich zur Ausarbeitung eines Bauprojekts

geschritten waren und auch das Baubewilligungsverfahren noch im Jahr 2004 in die Wege geleitet hatten. In der Folge veräusserten die Brüder während der Erstellung des Gebäudes am 30. Mai 2007 zwei Wohnungen für insgesamt Fr. 3'592'380.-, am 28. Januar 2008 eine weitere Stockwerkeigentumseinheit für Fr. 1'505'000.-. Das Bundesgericht erwog dazu, dass bei einer solchen Vorgehensweise nicht mehr von der Wahrnehmung einer sich zufällig bietenden Gelegenheit gesprochen werden könne; vielmehr sei ohne Weiteres ersichtlich, dass die beiden Brüder von Anfang – d. h. vom Erwerb der Parzelle – an geplant hätten, diese zu überbauen und aus dem (teilweisen) Verkauf des Neubaus einen Gewinn zu erzielen. Ein solch planmässiges, sich über mehrere Jahre erstreckendes Vorgehen überschreite den Rahmen der blossen privaten Vermögensverwaltung. Entscheidend war für das Bundesgericht insbesondere auch, dass sich die beiden Brüder faktisch zu einer einfachen Gesellschaft zusammengeschlossen hatten, um gemeinsam die Planung und Ausführung des Neubauprojekts zu überwachen und den Verkauf zu koordinieren. Dass der Fremdfinanzierungsgrad überschaubar gewesen sei, ändere am Vorliegen eines gewerbsmässigen Liegenschaftenshandels nichts; keine Bedeutung komme (vor dem Hintergrund des planmässigen Vorgehens) auch dem Umstand zu, dass beide Brüder keinen direkten beruflichen Bezug zum

Liegenschaftenshandel bzw. zur Baubranche gehabt hätten (a.a.O., E. 3.4). Ausgangspunkt des Urteils 2C\_553/2019 vom 9. März 2021 (zurückgehend auf VGr, 17. April 2019, SB.2019.00003) bildete ebenfalls ein Erbvorbezug, der jedoch viel weiter zurücklag (1989). Die Pflichtige hatte die im Rahmen des Erbvorbezugs erworbene Liegenschaft während mehr als 20 Jahren als Familienwohnung genutzt, bevor sie das Grundstück im Jahr 2011 mit bestehender Hypothek in eine einfache Gesellschaft mit einer Immobilien-AG einbrachte. Die einfache Gesellschaft (bezeichnet als "Baukonsortium") realisierte auf dem Grundstück eine Neuüberbauung mit einem Mehrfamilienhaus mit acht Eigentumswohnungen und Garagenplätzen. Nachdem das Grundstück in acht Stockwerkeigentumseinheiten aufgeteilt worden war, veräusserte die Pflichtige sechs der acht Einheiten an Dritte; die anderen beiden Einheiten vermietete sie. Ausschlaggebend für die Annahme gewerbsmässigen Liegenschaftenshandels war für das Bundesgericht in diesem Fall, dass die Pflichtige in einer einfachen Gesellschaft mit einer Baugesellschaft verbunden war; dieses Konsortialverhältnis rechtfertigte nach Auffassung des Bundesgerichts nicht nur, der Pflichtigen die Fachkenntnisse der fachkundigen Konsortialpartnerin zuzurechnen, vielmehr war die Organisationsform schon für sich genommen ein gewichtiges Indiz für eine Tätigkeit, welche die schlichte Vermögensverwaltung überstieg (a.a.O., E. 4.2.1 bis 4.2.3). Erheblich war sodann, dass das Konsortium zum Zwecke des Neubaus erhebliches Fremdkapital (64 % der Baukosten) aufgenommen hatte und damit ein erhebliches unternehmerisches und finanzielles Risiko eingegangen war (a.a.O., E. 4.2.4). Zusammenfassend erwog das Bundesgericht, "[d]ie Überbauung des Grundstücks mit acht Stockwerkeigentumseinheiten, deren sechs in der Folge verkauft wurden, übersteigt als eigentliche Entwicklung eines Bauprojekts ('promotion immobilière') die blosser Verwaltung des privaten Vermögens" (a.a.O., E. 4.3).

### **E. 3.5.2**

Mit den beiden vorerwähnten Fällen ist der vorliegende Sachverhalt insoweit vergleichbar, als die Pflichtige und ihre Schwester und Miterbin, E, die Grundstücke des "I-Areals" in einem erbrechtlichen Kontext erworben haben. Zunächst haben sie sämtliche Grundstücke indirekt über die AC AG gehalten; die Erträge aus der Vermietung der Grundstücke sind ihnen damit zunächst nur indirekt zugeflossen. Sodann haben sie der AC AG das

Fabrikgrundstück (G-Strasse 03/04) am 10. Oktober 2000 zu einem (dem Drittvergleich standhaltenden; vgl. Sachverhalt A.2 und E. 2b des angefochtenen Entscheids) Preis abgekauft, die Liegenschaft in der Folge jedoch auch weiterhin vermietet. Die Übertragung des Grundstücks stellte damit zunächst – wie die Pflichtige treffend vorbringt (Beschwerde, Rz. 86) – nicht mehr als eine Vermögensumschichtung dar: Sämtliche Grundstücke des "I-Areals" wurden auch weiterhin aus einer Hand bewirtschaftet, und die aus den Grundstücken resultierenden Erträge, flossen (direkt oder indirekt) zu gleichen Teilen an die Pflichtige und ihre Schwester und Miterbin, E. Anders als im Fall, der dem Bundesgerichtsurteil 2C\_298/2019 zugrunde lag (vgl. oben, E. 3.5.1), ist vorliegend nicht unmittelbar ersichtlich, dass der Erwerb der Liegenschaft G-Strasse 03/04 im Jahr 2000 in der Absicht geschehen wäre, das schon damals zeitgemäss (vgl. Gemeinde H, Planungsbericht zum privaten Gestaltungsplan "I-Areal" vom 20. September 2007, Ziff. 1.1) bebaute Grundstück umfassend neu zu gestalten und sodann durch eine Weiterveräußerung des Grundstücks einen Gewinn zu erwirtschaften; insofern liegt die vorinstanzliche Erwägung, wonach das am 10. Oktober 2000 erworbene Grundstück an der G-Strasse 03/04 von Anfang an Geschäftsvermögen der Pflichtigen gebildet haben soll, nicht ohne Weiteres auf der Hand.

### **E. 3.5.3**

Dass zunächst womöglich keine selbständige Erwerbstätigkeit vorlag (vgl. E. 3.5.2 hiervor), schliesst allerdings – wie sich auch aus dem oben (E. 3.5.1) wiedergegebenen Urteil 2C\_553/2019 ergibt – nicht aus, dass die Pflichtige zu einem späteren Zeitpunkt dazu übergegangen ist, planmässig auf einen möglichst gewinnträchtigen Verkauf (auch) des Grundstücks an der G-Strasse 03/04 hinzuwirken, und damit eine selbständige Erwerbstätigkeit entfaltet hat. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang insbesondere der Umstand, dass das Grundstück G-Strasse 03/04 im Zusammenhang mit der Überbauung des der AC AG gehörenden Grundstücks an der G-Strasse 05 ("J") zum Gegenstand eines eigentlichen Bauprojekts gemacht wurde, in dem die Pflichtige überdies eine federführende Rolle einnahm. Im Zuge dieses Bauprojekts wurde insbesondere ein privater Gestaltungsplan ausgearbeitet, der es ermöglichte, von den Bestimmungen über die Regelbauweise und von den kantonalen Mindestabständen abzuweichen (§ 83 Abs. 1 des Planungs- und Baugesetzes vom 7. September 1975 [PBG]). Erforderlich war für den Erlass dieses Gestaltungsplans nicht nur die Zustimmung des für den Erlass der Bau- und Zonenordnung zuständigen Organs (§ 86 PBG), sondern auch die Genehmigung der kantonalen Baudirektion (§ 89 Abs. 1 PBG). Entsprechend war die Aufsetzung des Gestaltungsplans – wie die Vorinstanz zutreffend festhielt – nicht nur planerisch, baurechtlich und architektonisch mit grossem Aufwand verbunden; vielmehr mussten auch auf politischer Ebene die Weichen richtig gestellt werden. Der Erfolg dieses Projekts setzte ein mehrjähriges intensives Zusammenwirken der Pflichtigen und E's als Eigentümerinnen der Liegenschaft G-Strasse 03/04 auf der einen Seite sowie der AC AG als Eigentümerin der weiteren Grundstücke des "I-Areals" auf der anderen Seite voraus. Wenn die Vorinstanz in diesem Zusammenhang zum Schluss kam, dass dabei eine "einfache Gesellschaft" begründet worden sei, deckt sich dies mit der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung (VGr, 14. Mai 2008, StE 2009 B 42.31 Nr. 7 = ZStP 2009, 168). Die Begründung einer "einfachen Gesellschaft" zum Zwecke einer planmässigen Aufwertung der streitbetroffenen Grundstücke deutet auf Gewerbmässigkeit hin (vgl. E. 3.5.1 hiervor und insbesondere BGr, 18. August 2020, 2C\_298/2019, E. 3.4).

#### **E. 3.5.4**

Es existieren sodann verschiedene Indizien, die darauf hindeuten, dass die umfassende Neugestaltung des "I-Areals" (auch) vor dem Hintergrund erfolgte, die Erbgemeinschaft zwischen der Pflichtigen und ihrer Schwester in Anbetracht des anstehenden Generationenwechsels auflösen zu wollen (vgl. insbesondere Gemeinde H, Planungsbericht zum privaten Gestaltungsplan "I-Areal" vom 20. September 2007, Ziff. 1.2: "Mit dem vorliegenden Gestaltungsplan soll vor einem anstehenden Generationenwechsel und der damit drohenden Verstückerung des Areals in den Besitzerfamilien der AC AG die Chance für eine einheitliche und qualitätsvolle Bebauung genutzt werden."), dabei jedoch auch einen grösstmöglichen Gewinn zu erzielen. Nicht abstreiten lässt sich dies für die Überbauung der Liegenschaft G-Strasse 05, welche von der AC AG im Zuge des Bauprojekts "J" in verschiedene Stockwerkeigentumseinheiten aufgeteilt wurde (diese Stockwerkeigentumseinheiten wurden schon 2010, teilweise auch erst 2011 und 2012 gewinnbringend an Dritte veräussert). Angesichts des Umstands, dass mit dem Gestaltungsplan das gesamte "I-Areal" neu gestaltet wurde, liegt auf der Hand, dass die Pflichtige und ihre Schwester einen möglichst gewinnbringenden Verkauf daneben aber auch für die Liegenschaft G-Strasse 03/04 zumindest in Betracht gezogen haben. Dies ergibt sich schon aus einer im vorinstanzlichen Verfahren eingereichten Präsentation, die anlässlich eines "Familientags" der Pflichtigen und ihrer Schwester und Miterbin, E, vom 19. Juli 2004 abgehalten wurde: In dieser Präsentation heisst es unter der Rubrik "Zusammenfassung der Fragebogen" nicht nur bezüglich der AC AG, sondern auch bezüglich der Fabrik, dass "je nach Gelegenheiten" sowohl die Bewirtschaftung als auch der Verkauf infrage kämen. Hinzu kommt, dass die Fabrikliegenschaft gemäss dem von der Pflichtigen im vorliegenden Verfahren eingereichten Planungsbericht der Gemeinde schon in den 90er-Jahren den [...] Bedürfnissen entsprechend für Büro- und Gewerbenutzungen behutsam umgebaut worden [sei] und [zum Zeitpunkt der Projektierung] als lebendiger Arbeitsort von zahlreichen, unterschiedlichen Gewerbenutzern geschätzt [worden sei] (vgl. Gemeinde H, Planungsbericht zum privaten Gestaltungsplan "I-Areal" vom 20. September 2007, Ziff. 1.1); allein mit Blick auf die weitere Vermietung der Liegenschaft G-Strasse 03/04 hätte sich eine weitere Erneuerung daher kaum aufgedrängt. Daran ändert nichts, dass die Pflichtige vorliegend – ohne jeden Beleg – geltend macht, der "Kopfbau" der G-Strasse 04 sei bei Ausarbeitung des Gestaltungsplans baufällig und einsturzgefährdet gewesen.

#### **E. 3.5.5**

Aufgrund der gesamten Umstände ist das Verwaltungsgericht der Überzeugung, dass ein Verkauf der Liegenschaft G-Strasse 03/04 schon bei der Projektierung des Nutzungsplans "I-Areal" auch bezüglich einer von der Pflichtigen und ihrer Schwester und Miterbin, E, ernsthaft bedachte Option bildete; anlässlich der Sitzung vom 21. März 2013 hat sich diese Option nurmehr konkretisiert. Das Handeln der Pflichtigen bezüglich der Aufwertung des "I-Areals" ab 2006/07 ist damit als Einheit zu begreifen, unabhängig davon, ob sie jeweils als Organ der AC AG oder als Miteigentümerin der Liegenschaft G-Strasse 03/04 tätig geworden ist. Das Handeln zielte insgesamt darauf ab, den Wert der auf dem Areal befindlichen Grundstücke zu steigern, wobei ein möglicher Verkauf auch der Liegenschaft G-Strasse 03/04 schon ab 2004 im Raum stand. Angesichts des später tatsächlich gewinnbringend realisierten Verkaufs der Liegenschaft genügt dies für die Annahme gewerbmässigen Liegenschaftenshandels, zumal sich die Pflichtige bei der Veräusserung

nicht zuletzt die Erfahrungen zunutze machte, die sie in ihrer langjährigen Tätigkeit als Verwaltungsrätin bzw. Verwaltungsratspräsidentin der AC AG gewonnen hatte. Dasselbe gilt klarerweise für die ohnehin nur sehr kurz gehaltenen Liegenschaften "Gewerbe 1" und "Gewerbe 2".

#### **E. 3.5.6**

An der vorstehenden Würdigung ändert nichts, dass einige Geschäftsentscheide der Pflichtigen und ihrer Schwester zu Verlusten bzw. unnötigen Steuerforderungen geführt haben (Rz. 71 ff. der Beschwerde). Ebenso wenig ist von Belang, dass der Kanton O die Schwester und Miterbin der Pflichtigen, E, mit Blick auf den Verkauf ihrer Miteigentumsanteile an den streitbetroffenen Grundstücken offenbar nicht als selbständig erwerbstätig qualifiziert hat. Mit Blick auf den Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Besteuerung bleibt kein Raum dafür, vorliegend auf eine allfällig unzutreffende Besteuerung der Schwester der Pflichtigen Rücksicht zu nehmen.

#### **E. 3.6**

Die Beschwerde erweist sich aufgrund der vorstehenden Erwägungen als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist (vgl. E. 1.2 hiervoor).

#### **E. 4**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG); ihr steht keine Parteientschädigung zu. Der Beschwerdegegnerin ist von Amtes wegen keine Parteientschädigung zuzusprechen, da nicht ersichtlich ist, dass ihr notwendige und verhältnismässig hohe Kosten erwachsen sind (Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

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