

# ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00045 vom 7. Juli 2021

ZH Verwaltungsgericht, 2021-07-07, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh\\_verwaltungsgericht\\_\\_SB.2021.00045](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2021.00045)

FR: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00045 du 7 juillet 2021

IT: ZH\_VERWALTUNGSGERICHT SB.2021.00045 del 7 luglio 2021

## Regeste

Direkte Bundessteuer 2017 | Gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel. [Strittig ist die steuersystematische Zuordnung des Eigentums der Pflichtigen an ihrer Liegenschaft] Kriterien für das Vorliegen eines steuerbaren gewerbsmässigen Liegenschaftenhandels im Sinne einer selbständigen Erwerbstätigkeit (E. 2.2). Prüfung der Kriterien (E. 4.1). Im Rahmen der Gesamtbetrachtung liegen zahlreiche Indizien vor, wonach von allem Anfang an ein zeitnahe gewinnträchtiger Verkauf angestrebt wurde, weshalb die Pflichtigen als gewerbsmässige Liegenschaftenhändler einzustufen sind. Abweisung der Beschwerde.

## Erwägungen

### E. 2

Satz 1 DBG); die Pflichtigen selbst gehen demgegenüber davon aus, die Liegenschaft im Privatvermögen gehalten zu haben, womit hinsichtlich des Liegenschaftsverkaufs ein steuerfreier Kapitalgewinn vorliegen würde. Die Entscheidung dieser Streitfrage richtet sich im vorliegenden Fall im Wesentlichen danach, ob die Pflichtigen in Bezug auf die Veräusserung des erwähnten Grundstücks – wie von der kantonalen Steuerverwaltung angenommen – als selbständig erwerbstätig (Art. 18 Abs. 1 DBG) anzusehen sind.

### E. 2.1

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 vielfältigen 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.; BGer, 18.9.2019, 2C\_890/2018, E. 5.1).

### E. 2.2

Steuerbarer gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel 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; BGer, 25.7.2017, 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 Besitzdauer, 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 (BGer, 11.6.2019, 2C\_551/2018, E. 2.1.3, m.w.H.).

### **E. 2.3**

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 (BGer, 25.7.2017, 2C\_966/2016, E. 3.4; 2.10.2014, 2C\_1204/2013, E. 2.4, in: StE: 2015 B 23.1 Nr. 82; 31.10.2011, 2C\_948/2010, E. 2.5, in: StE 2012 B 23.2 Nr. 40).

### **E. 3.1**

Die Vorinstanz begründete ihren Schluss auf das Vorliegen gewerbsmässigen Liegenschaftenhandels zusammengefasst damit, dass die von der Rechtsprechung entwickelten Abgrenzungskriterien eindeutig darauf hinwiesen, dass die Pflichtigen mit Bezug auf die Veräusserung der Liegenschaft in E als gewerbsmässige (Quasi-)Liegenschaftenhändler einzustufen seien. Insbesondere die Fremdkapitalquote, ihre Fachkenntnis, ihr zeitliches Engagement und die systematische und planmässige Art und Weise ihres Vorgehens (namentlich beim Liegenschaftsverkauf) sprächen dafür, dass sie diesbezüglich unter Übernahme des kommerziellen Risikos, unter Einsatz der Produktionsfaktoren Arbeit und Kapital und zweifellos mit der Absicht der Gewinnerzielung tätig geworden seien. Ihre Vorgehensweise entspreche in etwa dem, was praxisgemäss als gewerbsmässiger Grundstückshandel betrachtet werde. Von einer blossen Zufälligkeit des Erfolgseintritts und einer insgesamt nicht auf Erwerb ausgerichteten Tätigkeit könne deshalb nicht gesprochen werden. Entsprechend sei nicht zu beanstanden, dass das kantonale Steueramt den Reingewinn aus dem Liegenschaftserlös als Geschäftsertrag qualifiziert habe. Dabei könne ohne Zweifel davon ausgegangen werden, dass die Liegenschaft bereits im Zeitpunkt des Erwerbs Geschäftsvermögen dargestellt habe. Es sei nicht erst per 2017 von einer Überführung ins Geschäftsvermögen auszugehen.

### **E. 3.2**

Die Pflichtigen sind der Auffassung, aus der von ihnen gewählten Finanzierungsstruktur könne mit Blick auf die Frage der Gewerbsmässigkeit nichts abgeleitet werden. Zum einen sei entgegen der Vorinstanz nicht von einer Fremdkapitalquote von 74 %, sondern von einer solchen von 55,9 % auszugehen; zum anderen bestehe selbst dann kein Hinweis auf selbständige Erwerbstätigkeit, wenn man der Beurteilung eine Fremdkapitalquote von 74 % zugrunde lege, zumal die Vorinstanz die von ihr zitierten Entscheide falsch eingeordnet habe. Sodann sei zwar für den Pflichtigen zutreffend, dass dessen Tätigkeit für die G AG

eine gewisse berufliche Nähe zum Immobiliensektor aufgewiesen habe; für die Pflichtige treffe diese Annahme jedoch nicht zu. Ohnehin komme der Berufsnähe eines Pflichtigen zur Immobilienbranche nach neuerer Rechtsprechung nur sehr geringe Bedeutung zu und seien dem Pflichtigen die im Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit erworbenen Kenntnisse bei den Streitgegenständlichen Liegenschaftengeschäften nicht von Nutzen gewesen. Dass die Pflichtigen mit der H GmbH eine eigene Gesellschaft mit der Verwaltung der Liegenschaft in E betraut hätten, lasse nicht auf selbständige Erwerbstätigkeit schliessen; namentlich liege in diesem Vorgang entgegen der Vorinstanz keine Massnahme zur Arbeitsbeschaffung. Weiter liessen auch die Haltedauer von etwas mehr als fünf Jahren und das Vorgehen beim Verkauf der Liegenschaft keinen Schluss auf Gewerbsmässigkeit zu. Und schliesslich hätten die Pflichtigen den Gewinn aus dem Liegenschaftsverkauf E nicht reinvestiert, was ebenfalls gegen gewerbsmässigen Liegenschaftshandel spreche. Soweit das Verwaltungsgericht mit dem Steuerrekursgericht zum Schluss komme, dass die Pflichtigen mit dem Verkauf der Liegenschaft in E einen Quasi-Liegenschaftshandel aufgenommen hätten, sei im Übrigen festzustellen, dass die Liegenschaft erst per 2017 zum Verkehrswert ins Geschäftsvermögen überführt worden sei; folglich betrage der aus dem Verkauf erzielte Gewinn ohnehin Fr. ...

#### **E. 4**

Die Einwände der Pflichtigen zur Aussagekraft der von der Vorinstanz festgestellten Indizien sind nachfolgend je einzeln zu prüfen (vgl. E. 4.1 und E. 4.2 hiernach). Sodann ist im Rahmen einer Gesamtwürdigung der Frage nachzugehen, ob gewerbsmässiger Liegenschaftshandel vorliegt; gegebenenfalls ist abschliessend die Frage zu beantworten, wann dieser gewerbsmässige Liegenschaftshandel eingesetzt hat (vgl. E. 4.3 hiernach).

#### **E. 4.1**

Die Pflichtigen beanstanden zunächst die vorinstanzliche Feststellung, dass sie (bereits zum Erwerbszeitpunkt) beabsichtigt hätten, die Liegenschaft E in absehbarer Zeit mit Gewinn und unter Ausnützung der Marktentwicklung weiterzuverkaufen. Namentlich bringen sie vor, sie hätten mit der Liegenschaft E (Kanton F) keine anderen Absichten verfolgt, als mit den zahlreichen anderen vermieteten Liegenschaften, die sich in ihrem Besitz befinden (I-Strasse 02, J; K-Strasse 03 + 04, L; M-Strasse 05 + 06, L; N-Strasse 01 + 07, O; P-Strasse 08, Q): Auch die Liegenschaft in E sei als Kapitalanlage gedacht gewesen; die daraus erzielten Mieterträge hätten eine Rente aus der 2. Säule ■ rsetzen sollen. Schon bald nach dem Kauf der Liegenschaft hätten sie – die Pflichtigen – allerdings feststellen müssen, dass die Bewirtschaftung aufgrund der mit einem Mieterwechsel anfallenden Arbeiten und wegen regelmässiger Reparatur- und Erneuerungsarbeiten viel intensiver gewesen sei als gedacht. In der Folge hätten sie die Verwaltung der Liegenschaft im Jahr 2016 an eine externe Liegenschaftsverwaltung übertragen. Aufgrund sich abzeichnenden Investitionsbedarfs und der Kosten der externen Verwaltung hätten sie sich schliesslich entschlossen, die Liegenschaft im Jahr 2017 zu verkaufen. Der darauf erzielte Veräusserungsgewinn sei nicht reinvestiert worden. An der vorstehenden Darstellung der Motivationslage der Pflichtigen bestehen aus Sicht des Verwaltungsgerichts erhebliche Zweifel.

#### **E. 4.1.1**

Zunächst ist zu konstatieren, dass sich die Liegenschaft in E deutlich ausserhalb des geografischen Radius befindet, in dem die Pflichtigen sonst Liegenschaften erworben

haben; diesem Umstand kommt zwar keine ausschlaggebende Bedeutung zu, er ist jedoch immerhin als Indiz dafür zu werten, dass es sich bei der Liegenschaft in E um eine Investition handelte, die einen anderen Hintergrund hatte als die übrigen Liegenschaftskäufe. Darauf weist auch der Umstand hin, dass sich die Haltedauer der Liegenschaft in E (rund fünf Jahre) ganz erheblich von der Haltedauer der anderen (vermieteten) Liegenschaften unterscheidet (die beiden Wohnungen in J wurden von den Pflichtigen 1994 erworben, der Miteigentumsanteil an der Liegenschaft K-Strasse 03 + 04 [L] im Jahr 1995, der Miteigentumsanteil an der Liegenschaft M-Strasse 05 + 06 [L] im Jahr 1996, der Miteigentumsanteil an der Liegenschaft N-Strasse 01 + 07 [O] im Jahr 1998 und die Liegenschaft in Q befindet sich nun auch schon seit rund sieben Jahren im Eigentum der Pflichtigen).

#### **E. 4.1.2**

Ins Gewicht fällt weiter, dass die Pflichtigen mit den Mieterträgen aus der Liegenschaft in E (Kanton F) ansehnliche und konstante Erträge generierten, wobei nach den unbestrittenen Berechnungen der Vorinstanz unter Berücksichtigung des Unterhalts- und Verwaltungsaufwands eine Rendite zwischen 3 % und 4 % resultierte; hätte die Liegenschaft in E tatsächlich der Vermögensanlage gedient, ist vor diesem Hintergrund schwerlich nachvollziehbar, warum die Pflichtigen sie nach fünf Jahren schon wieder verkauft haben. Soweit sich die Pflichtigen in diesem Zusammenhang darauf berufen, es habe erheblicher Sanierungsbedarf bestanden, sind ihre Ausführungen in der Beschwerde, wie auch das kantonale Steueramt festhält, in keiner Art und Weise dokumentiert; zudem stehen sie im Widerspruch zu den Verkaufsunterlagen, in denen festgehalten ist, dass die Liegenschaft in einem guten Zustand sei und kein Renovationsstau bestehe. Im Übrigen wäre vor dem Hintergrund des vom Pflichtigen beruflich erworbenen Sachverstands (vgl. E. 4.2.2 hiernach) auch kaum glaubhaft, dass die Pflichtigen von einem allfälligen Sanierungsbedarf erst durch die neu beauftragte Liegenschaftenverwaltung erfahren haben.

#### **E. 4.1.3**

Gegen die Darstellung der Pflichtigen, wonach sie die Liegenschaft in E zur Generierung eines regelmässigen Renteneinkommens erworben haben, spricht schliesslich der Umstand, dass der aus dem Verkauf resultierende Gewinn nicht wieder in eine (vermietete) Liegenschaft reinvestiert worden ist; die Erklärung der Pflichtigen, ihnen sei nach den Erfahrungen mit der Liegenschaft in E "die Lust vergangen, sich erneut möglicherweise zeitintensiver Liegenschaftenbetreuung widmen zu müssen", überzeugt nicht, zumal sie nach eigener Darstellung insbesondere die Liegenschaft in Q auch weiterhin selber verwalten, und nicht ersichtlich ist, warum dies nicht auch für andere Liegenschaften möglich sein sollte.

#### **E. 4.1.4**

Es bestehen damit zahlreiche Hinweise darauf, dass die Liegenschaft E (Kanton F) von allem Anfang an nicht dazu gedacht war, als langfristige Kapitalanlage zu dienen, sondern vielmehr ein zeitnaher gewinnträchtiger Verkauf angestrebt wurde.

#### **E. 4.2**

Das soeben (vgl. E. 4.1.1–4.1.4 hiervor) gezeichnete Bild verfestigt sich, wenn man die weiteren von der Vorinstanz berücksichtigten Umstände berücksichtigt:

#### **E. 4.2.1**

Während das kantonale Steueramt im Einspracheverfahren mit Blick auf die Liegenschaft in E noch von einem Fremdfinanzierungsgrad von 91,5 % ausgegangen war (Hypotheken der Darlehen der U-Bank [Fr. ... + Fr. ...] gegenüber Erwerbspreis [Fr. ...]), legte die Vorinstanz ihrer Beurteilung einen Fremdfinanzierungsgrad von ca. 75 % zugrunde. Dabei berücksichtigte sie den Umstand, dass Fr. ... durch Belehnung der zuvor hypothekarisch unbelasteten Liegenschaft in O finanziert worden seien, wobei die Bonität der Pflichtigen hierdurch (bei Betrachtung ihrer gesamten Vermögenssituation) nicht zusätzlich allzu stark strapaziert worden sei; die zusätzliche Verschuldung des bestehenden Immobilienportfolios mittels der nicht objektspezifischen Hypothek für den Kauf der Liegenschaft in E erscheine aus ökonomischer Sicht damit nicht als besonders risikoreich. Entsprechend könnten die Fr. ... dem Eigenmittelanteil zugerechnet werden. Rechtlich erwog die Vorinstanz sodann, dass eine Fremdfinanzierungsquote von 75 % zwar unter der Schwelle von 80 % liege, die in der Rechtsprechung vielfach als massgeblicher Schwellenwert bei der Abgrenzung von gewerbmässigem Liegenschaftshandel und privater Vermögensverwaltung herangezogen werde. Zu berücksichtigen sei allerdings, dass gemäss der Rechtsprechung bei nicht selbst genutzten Liegenschaften bereits bei einem Fremdfinanzierungsgrad von mehr als zwei Dritteln von einem (im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung) unüblich hohen Fremdmittelanteil gesprochen werde; wer namentlich ein Mehrfamilienhaus ohne Eigennutzungsabsicht mit bloss 25 % Eigenmitteln erwerbe, gehe für den Bereich der privaten Vermögensverwaltung ein atypisch hohes bzw. im Bereich der selbständigen Erwerbstätigkeit typisches Risiko ein. Der Rechtsprechung könne überdies entnommen werden, dass bei der Analyse der Fremdfinanzierungsquote und damit letztlich des Anlagerisikos auch die Lage der Liegenschaft eine gewisse Rolle spielen könne. Vorliegend könne nicht von der Hand gewiesen werden, dass eine Fremdfinanzierung zu 75 % in ein Mehrfamilienhaus in einer eher peripheren Region für den Eigentümer ein weitaus grösseres Risiko darstelle, als beim Erwerb einer identischen Liegenschaft in der Stadt L oder einem anderen Ballungszentrum der Fall wäre. Das Risiko, welches die Pflichtigen mit dem Erwerb der Liegenschaft in E eingegangen seien, lasse damit zwar noch nicht unmittelbar auf selbständige Erwerbstätigkeit schliessen, sei als Indiz aber klar in einem für die selbständige Erwerbstätigkeit typischen Bereich anzusiedeln. Diese Analyse der Vorinstanz ist entgegen der Auffassung der Pflichtigen nicht zu beanstanden. Nachdem davon auszugehen ist, dass die Pflichtigen mit dem Erwerb der Liegenschaft in E andere Absichten verfolgten als für die übrigen von ihnen gehaltenen Grundstücke (vgl. E. 4.1.4 hiervor), fällt ausser Betracht, für die Berechnung der Fremdkapitalquote – wie von ihnen gefordert – auf das Verhältnis des Gesamtverkehrswerts ihrer Liegenschaften zu den Gesamtschulden abzustellen; entscheidend ist vielmehr, welche fremden Mittel sie zur Finanzierung der Liegenschaft in E konkret beanspruchen mussten. Dass die Vorinstanz die von der U-Bank gewährte Hypothek über Fr. ... zur Berechnung der Fremdkapitalquote ins Verhältnis zum Erwerbspreis von Fr. ... setzte, ist daher nicht zu beanstanden. Mit der Vorinstanz ist der Beurteilung des vorliegenden Falls ein Fremdfinanzierungsgrad von 75 % zugrunde zu legen. Rechtlich hat die Vorinstanz einen solchen Finanzierungsgrad zutreffend eingeordnet (vgl. neben dem von der Vorinstanz zitierten BGer, 30.10.2020, 2C\_1021/2019, E. 6.5.2 namentlich BGer, 9.3.2021, 2C\_553/2019, E. 4.2.4), wobei ihr auch insoweit zu folgen ist, als sie das aufgenommene Fremdkapital unter Berücksichtigung des mit dem Erwerb der Liegenschaft verbundenen Risikos gewürdigt hat. Zu berücksichtigen ist in diesem Zusammenhang nicht zuletzt der Umstand, dass die Leerstandsquote von Wohnungen ausserhalb der Ballungszentren erfahrungsgemäss

wesentlich höher ist (so standen im Kanton F im Jahr 2020 mehr als dreimal so viele Wohnungen leer wie im Kanton Zürich; vgl. Bundesamt für Statistik, Leer stehende Wohnungen nach Kantonen, abrufbar unter <<https://www.bfs.admin.ch/bfs/de/home/statistiken/bau-wohnungswesen/wohnungen/leerwohnungen.assetdetail.14708711.html>> [zuletzt abgerufen am 21. Juni 2021]), was sich auch auf die Weiterveräusserbarkeit solcher Liegenschaften auswirkt. Der Beweisantrag der Pflichtigen auf Einholung von Liegenschaftsbewertungen ist bei dieser Rechtslage hinfällig. Mit Blick auf die Ausführungen des kantonalen Steueramts im vorliegenden Verfahren ist der Vollständigkeit halber darauf hinzuweisen, dass nach Auffassung des Verwaltungsgerichts nichts dagegenspricht, vorliegend die nicht objektgebundene Hypothek von Fr. ... rechnerisch dem Eigenkapital der Pflichtigen zuzuweisen. Wie die Vorinstanz zutreffend ausgeführt hat, haben die Pflichtigen mit der Aufnahme dieser Hypothek lediglich einen – bis dahin illiquiden – Vermögenswert in eine cash-ähnliche Position umgeschichtet, was bei der anhaltenden Zinsbaisse wirtschaftlich (unter Vorbehalt einer – hier nicht vorliegenden – übermässigen Verschuldung) durchaus Sinn macht. Aus dem vom kantonalen Steueramt erwähnten Urteil SB.2019.00099 kann nichts anderes abgeleitet werden, ging es doch dort um die Frage, ob der Wert von nach dem Erwerb geleisteter Arbeit bei der Eigenmittelberechnung berücksichtigt werden dürfe; hier liegt die Konstellation anders, denn die nicht objektgebundene Hypothek von Fr. ... existierte zum Zeitpunkt des Erwerbs der Liegenschaft in E bereits.

#### **E. 4.2.2**

Die Berufsnähe der Pflichtigen zur Bau- und Immobilienbranche hielt die Vorinstanz insbesondere aufgrund der Tätigkeit des Pflichtigen für die von ihm aufgebaute, auf die Erstellung von Wintergärten spezialisierte G AG für evident. Dabei zog sie zusätzlich in Betracht, dass die Pflichtigen als Eigentümer der H GmbH auch heute noch im Immobiliensektor tätig seien. Als Indiz für die Berufsnähe betrachtete sie weiter den Umstand, dass die Pflichtigen die H GmbH (und damit sich selbst) mit dem Verkauf der Liegenschaft in E beauftragt hätten, denn dadurch hätten sie zu erkennen gegeben, dass sie sich selbst massgebliche Fachkenntnisse zubilligen würden. Zu berücksichtigen sei ferner, dass die Hypotheken der Mehrfamilienhäuser in der Stadt L und in O auf den Pflichtigen und R als Kreditnehmer lauteten, und diese nach aussen hin gar teilweise als einfache Gesellschaft i.S.v. Art. 530 ff. OR auftreten würden; R wiederum sei geschäftlich mit der S AG verbunden und damit ebenfalls im Bau- und Immobiliensektor bewandert, was dem Pflichtigen zuzurechnen sei. In gleicher Weise müsse sich die Pflichtige das beruflich erworbene Fachwissen und die Nähe des Pflichtigen zum Bau- und Immobiliensektor anrechnen lassen. Rechtlich könne dem Kriterium der beruflichen Nähe zwar nicht mehr durchwegs die gleiche Relevanz beigemessen werden, wie gemäss der früheren Rechtsprechung, denn angesichts der anhaltenden Zinsbaisse betätigten sich auch Privatpersonen vermehrt in diesem Gebiet. Gleichwohl liessen sich die Fachkenntnisse der Pflichtigen nicht abstreiten; überdies hätten sich die Pflichtigen diese Fachkenntnisse mit Blick auf einen günstigen Kauf und sodann gewinnträchtigen Verkauf der Liegenschaft in E zunutze gemacht. Die Würdigung der Vorinstanz überzeugt in allen Belangen. Der Pflichtige gesteht in seiner Beschwerde zu, dass er in der Baubranche beruflich ausgebildet worden und mit der G AG im baunahen Bereich tätig gewesen sei. Aufgrund seiner Ausbildung und Berufstätigkeit konnte sich der Beschwerdeführer dabei zweifellos ein Fachwissen aufbauen, das in Bezug auf die Bewertung von Grundstücken von Nutzen war; andernfalls hätte er beim Kauf und Verkauf der Liegenschaft in E kaum auf den Bezug von

Experten verzichten können. Ebenfalls nicht zu beanstanden ist, dass die Vorinstanz das Wissen des Pflichtigen auch der Pflichtigen zurechnete (eine solche Zurechnung erfolgt nach der Rechtsprechung selbst im Konsortialverhältnis; vgl. BGer, 9.3.2021, 2C\_553/2019, E. 4.2.2); ob die Pflichtige in ihrem eigenen Berufsleben ein Fachwissen bezüglich des Bau- und Immobilienbereichs aufgebaut hat, ist damit entgegen der in der Beschwerde geäußerten Auffassung nicht entscheidend. Nachdem die Vorinstanz im Übrigen ausdrücklich darauf hingewiesen hat, dass der Berufsnähe angesichts der Veränderungen im Immobiliensektor (Suche nach alternativen Anlagemöglichkeiten angesichts der Zinsbaisse) nicht mehr die gleiche Bedeutung zugemessen werden könne wie früher, ist der angefochtene Entscheid auch in Bezug auf die rechtliche Gewichtung der Berufsnähe nicht zu beanstanden. So oder anders haben sich die Pflichtigen ihr berufsbedingtes Fachwissen mit Blick auf den Kauf und den Verkauf der Liegenschaft in E zunutze gemacht und letztlich (erfolgreich) auf einen gewinnbringenden Verkauf hingewirkt. Aus den von den Pflichtigen zitierten Bundesgerichtsurteilen lässt sich bezüglich der Frage, ob dem Pflichtigen besonderes Fachwissen zukommt, nichts anderes schliessen, im Gegenteil: Im Urteil 2C\_784/2016 wurde ausdrücklich hervorgehoben, dass der dortige Beschwerdeführer als professioneller Architekt über besondere Fachkenntnisse in Bezug auf Immobilien verfüge; dass das Bundesgericht (dennoch) nicht von gewerbsmässigem Immobilienhandel ausging, war auf die lange Haltedauer und die vollständige Eigenfinanzierung der streitbetreffenden Liegenschaften zurückzuführen (BGer, 13.4.2017, 2C\_784/2016, 2C\_2785/2016, E. 4.6). Auch im Urteil 2C\_869/2008 vom 7. April 2009 wurde nicht etwa die Berufsnähe verneint, sondern vielmehr aufgrund der weiteren Umstände (keine Teilnahme am Wirtschaftsverkehr, keine aktienkundigen Liegenschaftsverkäufe ausserhalb der Familie) geschlossen, dass nicht von gewerbsmässigem Immobilienhandel auszugehen sei (BGer, 7.4.2009, 2C\_869/2008, E. 4.2).

#### **E. 4.2.3**

Weiter stellte die Vorinstanz fest, dass die Pflichtigen die Liegenschaft in E über die selbst gehaltene H GmbH verwaltet hätten. In diesem Zusammenhang könne zwar nicht von Arbeitsbeschaffung im typischen Sinn gesprochen werden, denn die H GmbH beschäftige ausser den Pflichtigen keine Mitarbeiter; zudem seien ausser der Verwaltung der eigenen Liegenschaften keine Geschäftstätigkeiten der H GmbH ersichtlich. Dennoch lasse sich nicht ausblenden, dass sich die Pflichtigen, solange sie die Liegenschaft selbst verwaltet hätten (bis März 2016), namhafte Beträge selbst in Rechnung gestellt hätten, wofür im Gegenzug umfangreiche Arbeiten übernommen worden seien. Die Pflichtigen wenden hiergegen ein, dass nicht von Arbeitsbeschaffung gesprochen werden könne, wenn lediglich die eigene Liegenschaft verwaltet werde; dass mit der Verwaltung die H GmbH beauftragt worden sei, die von ihnen gehalten werde, ansonsten aber keine Aktivitäten entfalte, ändere wirtschaftlich nichts. Tatsächlich kann in einer Konstellation wie der vorliegenden kaum von Arbeitsbeschaffung gesprochen werden, denn wirtschaftlich macht es keinen Unterschied, ob der Eigentümer einer Liegenschaft diese selbst verwaltet oder ob er die Liegenschaftsverwaltung einer selbst gehaltenen Gesellschaft überträgt, die (ausser ihm selbst) keine Mitarbeiter beschäftigt und auch keine anderweitigen Geschäftsaktivitäten entfaltet. Dass vorliegend eine Spezialkonstellation vorliegt, hat die Vorinstanz jedoch ausdrücklich erkannt. Sodann hat sie dem Kriterium der Arbeitsbeschaffung in der Gesamtabwägung kein relevantes Gewicht zugemessen. Auch aus Sicht des Verwaltungsgerichts kommt dem Kriterium der Arbeitsbeschaffung vorliegend keine

nennenswerte Bedeutung zu; weitere Erörterungen dazu erübrigen sich vor diesem Hintergrund.

#### **E. 4.2.4**

Schliesslich zog die Vorinstanz in Betracht, dass auch aus dem Verhalten der Pflichtigen im Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaft in E auf eine systematische und planmässige Vorgehensweise zu schliessen sei. Rein formell sei zwar die H GmbH mit dem Verkauf beauftragt worden; faktisch müssten sich die Pflichtigen deren Handlungen jedoch anrechnen lassen. Dem Arbeitsrapport, der im Verfahren betreffend die Grundstückgewinnsteuer eingereicht worden sei, könne entnommen werden, dass die H GmbH den Pflichtigen für ihr Verkaufsmandat den Betrag von Fr. ... in Rechnung gestellt habe (total 214,5 Stunden à Fr. ... für den Zeitraum von Ende Mai 2017 bis Ende September 2017; zzgl. Wegentschädigung über Fr. ...). Im Einzelnen seien dabei namentlich umfangreiche (auch steuerliche) Vorabklärungen getätigt, Verkaufsdokumentationen erstellt, Inserat-Offerten eingeholt und Besichtigungen durchgeführt worden. Die total aufgewendeten 214,5 Stunden während einer rund viermonatigen Mandatsdauer entsprächen dabei im Durchschnitt einem Arbeitspensum von etwa 15 % pro Pflichtigem (Annahme einer gleichmässigen Arbeitsaufteilung). Diese Intensität überschreite das im Bereich der privaten Vermögensverwaltung Übliche bei Weitem; sie sei als Indiz dafür zu werten, dass sich die Pflichtigen intensiv, planmässig und systematisch mit dem Liegenschaftshandel befasst hätten, wobei sie unter nicht unerheblichem persönlichem Arbeitseinsatz den Veräusserungsgewinn zu maximieren versucht hätten. Wenn die Pflichtigen gegen diese Würdigung vorbringen, der für die Maklertätigkeit bezahlte Preis von Fr. ... sei marktkonform, verkennen sie, dass die Argumentation der Vorinstanz nicht in erster Linie auf diesem Preis basiert, sondern auf dem dokumentierten systematischen Vorgehen der Pflichtigen, das sie im Rahmen der H GmbH entfaltet haben. Der Vorinstanz ist dabei beizupflichten, dass der Arbeitseinsatz der Pflichtigen im Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaft in E den üblichen Rahmen der privaten Vermögensverwaltung deutlich übersteigt.

#### **E. 4.3**

Wie die Vorinstanz aufgrund einer Gesamtwürdigung der Umstände zutreffend erkannt hat, haben die Pflichtigen durch ihr Verhalten objektiv zum Ausdruck gebracht, dass mit dem Erwerb der Liegenschaft in E – anders als bei den anderen in ihrem Besitz befindlichen Liegenschaften – nicht die beständige (passive) Ertragserzielung durch Vermietung bezweckt werden sollte, sondern vielmehr von Anfang an die einmalige Gewinnerzielung im Vordergrund stand. Es ist davon auszugehen, dass sie aufgrund ihres Fachwissens erkannt haben, dass die Liegenschaft in E hierzu guten Anlass bot. Eine Wertsteigerung von rund 20 % innerhalb von fünf Jahren übersteigt denn auch die durchschnittliche Marktentwicklung in der Region in den Jahren 2012 bis 2017 bei Weitem (für den Bezirk T betrug die Preisentwicklung gemäss Daten des Chair of Entrepreneurial Risks der ETH Zürich und [comparis.ch](https://www.comparis.ch) zwischen 2012 und 2017 11 %; vgl.

<https://www.comparis.ch/immobilien/preisentwicklung>) [zuletzt abgerufen am 21. Juni 2021]). Bei einer Gesamtbetrachtung (Fremdkapitalquote, Fachkenntnis, zeitliches Engagement, systematische und planmässige Art des Vorgehens) ist davon auszugehen, dass die Pflichtigen im Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaft in E als gewerbsmässige (Quasi-)Liegenschaftshändler einzustufen sind; an dieser Würdigung vermögen die von den Pflichtigen beigebrachten Beweismittel nichts zu ändern. Aufgrund

der Umstände (vgl. insbesondere E. 4.1.1–4.1.4 hiervor) ist dabei entgegen der Auffassung in der Beschwerdeschrift davon auszugehen, dass diese selbständige Erwerbstätigkeit bereits beim Kauf der Liegenschaft im Jahr 2013 eingesetzt hat.

#### **E. 4.4**

Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet und ist abzuweisen.

#### **E. 5**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens (vgl. E. 4.4 hiervor) sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG); ihnen 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 wären (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.