

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00055 vom 23. August 2023

ZH Verwaltungsgericht, 2023-08-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2023.00055

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00055 du 23 août 2023

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00055 del 23 agosto 2023

Regeste

Direkte Bundessteuer 2019 | [Veräusserung eines Grundstücks im Rahmen einer einfachen Gesellschaft, bei Bestehen eines grösseren Liegenschaftenportfolios: gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel oder private Vermögensverwaltung?] Kriterien für das Vorliegen eines steuerbaren gewerbsmässigen Liegenschaftenhandels (E. 2.4). Da der Pflichtige vorliegend wiederholt Liegenschaften gänzlich ohne den Einsatz eigener Mittel erwarb, ist eine Verwaltung von Privatvermögen ausgeschlossen. Der Liegenschaftserwerb des Pflichtigen zielte stattdessen offenkundig auf die Erzielung von Erträgen ab, etwa in Form von Mieteinnahmen oder in Form einer gewinnbringenden Veräusserung der Grundstücke (E. 3.6.1). Bei einer Gesamtwürdigung sämtlicher dargelegter Faktoren erscheinen die konkrete Vorgehensweise (bewusster Kauf von Liegenschaften mit im Vergleich zu den jeweiligen Verkehrswerten tiefen Kaufpreisen und Zusammenschluss zu einer einfachen Gesellschaft) sowie die Finanzierung der durch den Pflichtigen erworbenen Liegenschaften (Fremdfinanzierungsquote von 100 %) entscheidend für das Vorliegen von gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel. Bei den dargelegten Umständen kann gesamthaft nicht von einer schlichten Verwaltung von Privatvermögen ausgegangen werden (E. 3.8). Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2023.00055 Urteil der 2. Kammer vom 23. August 2023 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz) , Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Lara von Arx. In Sachen A, vertreten durch RA B, Beschwerdeführer, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Recht, Beschwerdegegner, betreffend direkte Bundessteuer 2019, hat sich ergeben: I. In der Steuererklärung 2019 deklarierte A ein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. ..., wovon Fr. ... Erträge aus Liegenschaften darstellten. Die Liegenschaft an der C-Strasse 01 in D erwarb A am 26. September 2006 für Fr. ... Er brachte sie am 14. November 2008 als Gesamteigentum in eine einfache Gesellschaft bestehend aus ihm selbst und E ein. Die beiden Gesellschafter veräusserten die Liegenschaft am 30. Juli 2019 für Fr. ... Mit Veranlagungsvorschlag vom 20. Mai 2021 qualifizierte der zuständige Steuerkommissär A als gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler und rechnete ihm aufgrund der Veräusserung der Liegenschaft in D für die Steuerperiode 2019 ein steuerbares Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) auf. Mit Veranlagungsverfügung vom 25. Januar 2022 hielt das kantonale Steueramt an seiner Einschätzung hinsichtlich des gewerbsmässigen Liegenschaftenhandels fest und veranlagte A mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...).

Hiergegen liess A am 25. Februar 2022 Einsprache erheben. Mit Entscheid vom 28. April 2022 wies das kantonale Steueramt die Einsprache ab. II. Das Steuerrekursgericht wies die hiergegen erhobene Beschwerde mit Entscheid vom 19. April 2023 ab. III. Mit Beschwerde vom 1. Juni 2023 liess A (im Folgenden: der Pflichtige) dem Verwaltungsgericht beantragen, der vorinstanzliche Entscheid sei aufzuheben und sein steuerbares Einkommen für die direkte Bundessteuer 2019 auf Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) festzulegen. Ferner ersuchte er um Zusprache einer Parteientschädigung. Während das kantonale Steueramt in der Beschwerdeantwort vom 27. Juni 2023 die Abweisung der Beschwerde beantragte, verzichtete die Vorinstanz auf eine Vernehmlassung. Die eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Die Kammer erwägt:

1. 1.1 Gegen den Entscheid des Steuerrekursgerichts können die Steuerpflichtigen innert 30 Tagen nach Zustellung Beschwerde beim Verwaltungsgericht erheben (vgl. Art. 145 Abs. 2 i. V. m. Art. 140 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG] und § 14 Abs. 1 der Verordnung vom 4. November 1998 über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer).

1.2 In Bundessteuersachen umfasst die Kognition des Verwaltungsgerichts alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts. Denn soll die erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens hin ermöglichen (Art. 140 Abs. 3 DBG), muss sich die Aufgabe der zweitinstanzlichen Beschwerde, die die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle beschränken (BGE 131 II 548 E. 2.5; RB 1999 Nr. 147).

1.3 Der Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung (BV) ist formeller Natur, weshalb dessen Verletzung grundsätzlich ungeachtet der materiellen Begründetheit des Rechtsmittels zur Gutheissung desselben und zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids führt (BGE 137 I 195 E. 2.2; 135 I 187 E. 2.2; BGr, 18. Juni 2020, 2C_152/2020, E. 2.3). Gemäss Art. 29 Abs. 2 BV haben die Parteien insbesondere Anspruch auf Äusserung zur Sache vor Fällung des Entscheids, auf Abnahme ihrer erheblichen, rechtzeitig und formrichtig angebotenen Beweise und auf Mitwirkung an der Erhebung von Beweisen oder zumindest auf Stellungnahme zum Beweisergebnis (BGE 141 V 557 E. 3.1; 140 I 99 E. 3.4). Die Entscheidungsinstanz kann jedoch ohne Verletzung des rechtlichen Gehörs auf die Abnahme angebotener Beweise verzichten, wenn sie aufgrund der vorhandenen Akten ihre Überzeugung bilden konnte und ohne Willkür annehmen durfte, ihre Beurteilung werde auch durch weitere Beweiserhebungen nicht mehr geändert (antizipierte Beweiswürdigung; vgl. zum Ganzen BGE 134 I 140 E. 5.3; 131 I 153 E. 3; VGr, 12. Januar 2022, SB.2021.00063, E. 2.4.2; Kaspar Plüss in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3. A., Zürich etc. 2014 [Kommentar VRG], § 7 N. 18 f.). Der Pflichtige offeriert im Rahmen seiner Beschwerde die Befragung von diversen Auskunftspersonen und Zeugen sowie auch seine eigene Befragung. Vorliegend steht jedoch die Klärung einer Rechtsfrage im Zentrum, während die dieser zugrunde liegenden Tatsachen überwiegend geklärt sind oder gestützt auf die Akten geklärt werden können. Die beantragten Befragungen erscheinen daher nicht zweckdienlich und sie würden voraussichtlich nichts am Beweisergebnis ändern. Folglich kann auf die Befragungen in antizipierter Beweiswürdigung verzichtet werden.

E. 2.1

Streitig ist vorliegend, ob der (hälftige) Gewinn aus dem Verkauf einer durch den Pflichtigen und E gehaltenen Liegenschaft als privater Kapitalgewinn im Sinn von Art. 16 Abs. 3 DBG oder als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach Art. 18 Abs. 2 DBG zu qualifizieren ist.

E. 2.2

Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (Art. 16 Abs. 1 DBG). Aufgrund dieser gesetzlichen Ordnung, welche sich am Konzept der Reinvermögenszugangstheorie orientiert, sind alle Wertzuflüsse (Einkünfte) bei den Steuerpflichtigen ohne Rücksicht auf ihre Quellen steuerbar, sofern sie das Gesetz nicht ausdrücklich von der Besteuerung ausnimmt. Ausgenommen sind namentlich die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen (Art. 16 Abs. 3 DBG).

E. 2.3

Als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit steuerbar sind gemäss Art. 18 Abs. 1 DBG alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit. Der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit ist dabei praxisgemäss weit auszulegen: Gewinne aus einer Tätigkeit, die über die schlichte Verwaltung von Privatvermögen hinausgeht, stellen steuerbares Einkommen dar (BGr, 9. März 2021, 2C_553/2019, E. 3.2 mit Hinweisen). Dazu zählen nach Art. 18 Abs. 2 DBG auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Art. 18 Abs. 2 DBG). Die Rechtsprechung versteht unter selbständiger Erwerbstätigkeit jede Tätigkeit, bei der eine natürliche Person durch Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital in frei bestimmter Selbstorganisation planmässig, anhaltend und nach aussen sichtbar zum Zweck der Gewinnerzielung am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt (BGE 125 II 113 E. 5b; BGr, 13. Oktober 2022, 2C_643/2021, E. 2.1; BGr, 9. Mai 2019, 2C_389/2018, E. 2.1; BGr, 9. Mai 2016, 2C_1131/2015 und 2C_1132/2015, E. 3.1.1; VGr, 15. September 2021, SB.2020.000117, E. 3.2; VGr, 19. Februar 2020, SB.2019.000112, E. 1.2).

E. 2.4

Nach der Praxis des Bundesgerichts liegt gewerbsmässiger Liegenschaftshandel im Sinn einer selbständigen Erwerbstätigkeit immer dann vor, wenn die steuerpflichtige Person An- und Verkäufe von Liegenschaften nicht nur im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung bei sich zufällig bietender Gelegenheit tätigt, sondern wenn sie dies systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung tut. Als Indizien hierfür 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 oder die Realisierung derselben im Rahmen einer Personengesellschaft (BGE 125 II 113 E. 6a; BGr, 13. Oktober 2022, 2C_643/2021, E. 2.2; BGr, 9. März 2021, 2C_553/2019, E. 3.3; BGr, 11. Juni 2019, 2C_551/2018,

E. 2.1.3; BGr, 25. Juli 2017, 2C_966/2016, E. 3.3). Jedes dieser Indizien kann gemäss Bundesgericht zusammen mit anderen, unter Umständen jedoch auch allein, zur Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Sinn von Art. 18 Abs. 1 DBG ausreichen. Dass einzelne, typische Elemente der selbständigen Erwerbstätigkeit im Einzelfall nicht erfüllt sind, kann durch andere Elemente kompensiert werden, die mit besonderer Intensität vorliegen. Entscheidend ist, dass die Tätigkeit in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist (BGE 125 II 113 E. 3c; BGr, 9. Mai 2019, 2C_389/2018, E. 2.2; BGr, 31. Oktober 2011, 2C_948/2010, E. 2.4; VGr, 15. September 2021, SB.2020.000117, E. 3.3). Folglich kann unter Umständen auch eine Person, welche weder haupt- noch nebenberuflich als Liegenschaftenhändlerin tätig ist, als gewerbsmässige (Quasi-) Liegenschaftenhändlerin qualifiziert werden (vgl. BGr, 10. September 2015, 2C_27/2015, E. 1.4; BGr, 25. August 2014, 2C_1048/2013, E. 1.4).

E. 2.5

Private Vermögensverwaltung und damit keine selbständige Erwerbstätigkeit liegt etwa bei Vermietung eigener Liegenschaften vor. Dies gilt selbst dann, wenn das Vermögen umfangreich ist, professionell verwaltet wird und kaufmännische Bücher geführt werden (BGr, 13. Oktober 2022, 2C_643/2021, E. 2.3; BGr, 9. März 2021, 2C_553/2019, E. 3.4; BGr, 25. Juli 2017, 2C_966/2017, E. 3.4; VGr, 15. September 2021, SB.2020.00117, E. 3.4; VGr, 7. Juli 2021, SB.2021.00045, E. 2.3).

E. 3.1

Die Vorinstanz erwog hinsichtlich gewerbsmässigen Liegenschaftenshandels zunächst, der Pflichtige bekunde ohne Zweifel ein planmässiges und systematisches Vorgehen. So habe er in einer Eingabe vom 18. Juni 2021 Folgendes ausgeführt: "Im Juni 1999 habe ich meine erste Liegenschaft bei einer Versteigerung erstanden. Zu diesem Zeitpunkt hatte ich keine Eigenmittel zur Verfügung, die für den Kauf notwendig gewesen wären. Mit einem guten Konzept und viel Idealismus, konnte ich die Bank davon überzeugen, dass der Marktwert der Immobilie höher als der Kaufpreis war. So konnte ich den Differenzbetrag als Eigenkapital ausweisen und mir eine Finanzierung sichern. Fortsetzend waren für mich immer Immobilien interessant die nach diesem Konzept funktioniert haben".

E. 3.2

Der Pflichtige wendet hiergegen ein, keine systematische, renditeorientierte Anlagestrategie zu verfolgen. Zwar habe er geschickt Gelegenheiten für günstige Liegenschaftskäufe genutzt, er habe allerdings zu keinem Zeitpunkt einen Investitionsplan zur Erzielung von Spekulationsgewinnen verfolgt. Die Kaufgelegenheiten seien jeweils sehr unterschiedlich gewesen und hätten sich aus zufälligen Situationen ergeben. Er habe sich dabei jeweils bereiterklärt, die Liegenschaften in ihrer Substanz zu erhalten und dadurch günstigen Wohnraum bereitzustellen. Auf aufwändigere Ersatzneubauten oder Grossrenovierungen habe er stets verzichtet.

E. 3.3.1

Im Steuerjahr 2019 besass der Pflichtige acht Liegenschaften im Alleineigentum, wovon eine im Land F gelegen war. Die Liegenschaften in G und im Land F bewohnte der Pflichtige selbst, während es sich bei einer anderen Liegenschaft um einen unbewohnbaren Tavorturm handelte. Zwei weitere, in den Jahren 2010 und 2011 erworbene Liegenschaften hielt der Pflichtige gemeinsam mit E im Gesamteigentum. Der Pflichtige erwarb sämtliche Liegenschaften in der Zeit von Juni 1999 bis im August 2016. Wie er selbst ausführte und

von der Vorinstanz korrekt wiedergegeben wurde, hatte er für den jeweiligen Erwerb eine klare Finanzierungsstrategie. Diese bestand darin, gezielt Liegenschaften zu erwerben, deren Verkehrswert über dem Kaufpreis lag. Die betreffende Differenz ermöglichte dem Pflichtigen den Nachweis der für die Erteilung der Hypotheken erforderlichen "Eigenmittel".

E. 3.3.2

Mit Blick auf die dargelegte Strategie stellen die Liegenschaftskäufe des Pflichtigen nicht bloss Gelegenheitsgeschäfte dar, welche sich ihm rein zufällig anboten. Stattdessen hatte der Pflichtige eine sehr genaue Vorstellung, welche Art von Liegenschaften er erwerben wollte. Um die Liegenschaften überhaupt finanzieren zu können, war er zwingend auf die besagte Strategie angewiesen. Es ist zudem davon auszugehen, dass der gezielten Auswahl von Liegenschaften, die einen im Vergleich zum Kaufpreis (teilweise deutlich) höheren Verkehrswert aufwiesen, eine Gewinnabsicht mit Sicherheit zumindest inhärent war. Für ein systematisches bzw. planmässiges Vorgehen spricht auch die Tatsache, dass der Pflichtige insgesamt (Mit-)Eigentümer von zehn Liegenschaften war, welche er während eines längeren Zeitraums in regelmässigen Abständen von bis zu vier Jahren erwarb und sein Immobilienportfolio hierdurch stetig vergrösserte. Planmässig erscheint zudem der Zusammenschluss mit E zu einer einfachen Gesellschaft mit Gesamteigentum. Bei E handelte es sich um einen langjährigen Freund und Geschäftspartner des Pflichtigen, der für die Bewirtschaftung der streitbetroffenen Liegenschaft den Angaben des Pflichtigen zufolge das nötige "know how" hatte. Seit dem Jahr 2016 ist E im Verwaltungsrat und in der Geschäftsführung zweier Immobiliengesellschaften, deren Zweck namentlich den Immobilienhandel umfasste. Er hatte folglich entsprechende Kenntnisse in diesem Bereich. Ab welchem Zeitpunkt E die vorgenannten Verwaltungsratsmandate genau ausübte, ist vor dem Hintergrund, dass sich der Pflichtige bereits im Jahr 2008 aufgrund von seinen Fachkenntnissen mit E zu einer einfachen Gesellschaft zusammenschloss, von untergeordneter Bedeutung.

E. 3.3.3

Der Pflichtige brachte die streitbetroffene Liegenschaft am 14. November 2008 in die einfache Gesellschaft ein. Gemeinsam mit E erwarb er in den Jahren 2010 und 2011 zwei in G und H gelegene Liegenschaften, welche er im Dezember 2016 wieder zu Alleineigentum übernahm. Die vom Pflichtigen im November 2008 in die Gesellschaft eingebrachte Liegenschaft in D veräusserte er mit E im Juli 2019. Unter diesen Umständen kann und muss geschlossen werden, dass der Zweck der Gesellschaft nicht nur die Bewirtschaftung, sondern auch den Handel mit Liegenschaften umfasste. Es bestehen denn auch keine Zweifel, dass der Pflichtige die Liegenschaft in D als Geschäftsvermögen in die Gesellschaft einbrachte, obschon er dies in seiner Beschwerde in Abrede stellt. Somit ist in Übereinstimmung mit der Vorinstanz ein planmässiges und systematisches Vorgehen des Pflichtigen hinsichtlich des Erwerbs seiner Liegenschaften zu bestätigen.

E. 3.4.1

Bei der Beurteilung von gewerbsmässigem Liegenschaftshandel zu berücksichtigen ist weiter die Häufigkeit der Liegenschaftsgeschäfte. Unbestritten und aus den Akten ersichtlich ist diesbezüglich, dass einzig die Liegenschaft in D vom Pflichtigen veräussert worden ist. Fraglich ist hingegen, ob bereits der Übertrag der betreffenden Liegenschaft an die einfache Gesellschaft mit E als An- und Verkauf zu qualifizieren ist. Der Pflichtige ist

diesbezüglich der Ansicht, es handle sich nicht um eine Veräusserung, da der Gesellschaftszweck auf die langfristige Verwaltung der Liegenschaft zur gesamten Hand gerichtet und ein Wiederverkauf nie beabsichtigt gewesen sei. Da die Übernahme des Gesamthandanteils von E allerdings seinen Spielraum überschritten habe, habe er gemeinsam mit E die Liegenschaft schlussendlich notgedrungen verkaufen müssen. Er habe sich jedoch in keiner Weise um eine Maximierung des Verkaufserlöses bemüht.

E. 3.4.2

Die Vorinstanz ist demgegenüber der Ansicht, der Pflichtige habe durch den "Verkauf" der Liegenschaft an die Gesellschaft immerhin 50 % seines Eigentums abgetreten. Diese freiwillige Verringerung seines Vermögens widerspreche einer privaten Vermögensverwaltung geradezu und die Veräusserung sei letztlich eine unternehmerische Entscheidung des Pflichtigen gewesen.

E. 3.4.3

Die Frage, ob die Einbringung der Liegenschaft durch den Pflichtigen in die einfache Gesellschaft als zwischenzeitliche Veräusserung zu qualifizieren ist, kann vorliegend offenbleiben. Zweifellos erstellt ist, dass der Pflichtige insgesamt zehn Liegenschaften während 17 Jahren zu (Mit-)Eigentum erworben hat. Bei diesen Umständen vermag grundsätzlich bereits ein einmaliger Verkauf gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel zu begründen. Dies gilt selbst für den Fall eines "Notverkaufs" ■ sofern ein solcher überhaupt vorliegen sollte ■, da gemäss Rechtsprechung ein äusserer Druck zum Verkauf das Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit nicht ausschliesst (BGr, 28. September 2022, 2C_827/2021 und 2C_850/2021, E. 7.3; BGr, 10. September 2015, 2C_27/2015, E. 4.5). Entscheidend bei einer Konstellation wie der vorliegenden ist vielmehr, ob die gesamten Umstände des (einmaligen) Verkaufs auf gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel schliessen lassen.

E. 3.5.1

Näher zu prüfen sind weiter die vom Pflichtigen für den Erwerb der Liegenschaften jeweils eingesetzten Fremdmittel, denn der Einsatz erheblicher Fremdmittel kann ein weiteres Indiz für die Tätigkeit eines gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlers sein, sofern er über das hinausgeht, was auch in der privaten Vermögensverwaltung üblich ist, wie z. B. bei der Finanzierung einer Liegenschaft durch eine Hypothek. Bei Mehrfamilienhäusern beträgt die 1. Hypothek in der Regel bis zu 2/3 des Verkehrswerts und die 2. Hypothek von 67 % bis 80 % des Verkehrswerts (vgl. BGr, 30. Oktober 2020, 2C_1021/2019, E. 6.5.2; VGr, 15. September 2021, SB.2020.00117, E. 5.3; VGr, 21. August 2019, SB.2019.00038, E. 3.3.1; VGr, 21. Dezember 2016, SB.2016.00109, E. 3.8; vgl. auch Marc Bauen/Nicolas Rouiller, Schweizer Bankkundengeschäft, Zürich 2010, S. 240; Urs Emch/Hugo Renz/Reto Arpagaus [Hrsg.], Das Schweizerische Bankgeschäft, 7. A., Zürich 2011, Rz. 1023). Eine darüber hinausgehende Fremdfinanzierung indiziert Gewerbsmässigkeit (vgl. VGr, 5. Dezember 2018, SB.2018.00073, E. 3.3 mit Hinweisen).

E. 3.5.2

Die Vorinstanz führte diesbezüglich aus, der Pflichtige habe keine eigenen Mittel in die von ihm erworbenen Liegenschaften eingebracht. Vielmehr hätten die zu erwerbenden Vermögenswerte erst die nötige Sicherheit für die Finanzierung des Kaufpreises mitgebracht. Indem diese Sicherheiten gänzlich von Marktbewegungen abhängig seien und nicht beeinflusst werden könnten, sei ein Verkauf stets eine latente Gefahr und somit Teil

der Strategie des Pflichtigen. Eine derartige Finanzierung sei als aggressiv zu bezeichnen und stelle ein sehr hohes Risiko dar. Die durch die höheren Marktwerte erworbenen stillen Reserven seien Ausfluss des unternehmerischen Geschicks des Pflichtigen, nicht aber eine Folge einer privaten Vermögensverwaltung. Vorliegend sei es nicht sachgemäss, von einer Gesamtbetrachtung aller Liegenschaften unter Berücksichtigung der Mehrwerte auszugehen. Die Fremdfinanzierung liege somit bei knapp 100 %, was ein deutliches Indiz für eine gewerbsmässige Tätigkeit darstelle.

E. 3.5.3

Gegen diese Erwägungen wendet der Pflichtige ein, die Steuerwerte seiner Immobilien indizierten zwar eine hohe Fremdfinanzierung, doch seien die jeweiligen Verkehrswerte deutlich höher einzuschätzen. Allein der Bodenwert der in D gelegenen Liegenschaft habe im Jahr 2006 fast Fr. ... betragen. Gemessen am Verkehrswert der Liegenschaften von Fr. ... [recte: ...] und den im Erwerbszeitpunkt der streitbetroffenen Liegenschaft in D vorhandenen Schulden von Fr. ... habe die Fremdfinanzierungsquote bei konservativer Betrachtungsweise maximal 70 % der Verkehrswerte entsprochen. Ferner habe er sowohl vor als auch nach 2006 in signifikantem Umfang eigenes Vermögen in die von ihm getätigten Liegenschaftskäufe investiert, in Form von Maklergebühren, Handänderungsgebühren oder Unterhaltsarbeiten. Das Anlagerisiko sei zudem als äusserst gering zu beurteilen, da die Wahrscheinlichkeit sinkender Immobilienpreise gering gewesen sei, zumal sich die streitbetroffene Liegenschaft in Hanglage im Gebiet J mit Sicht auf den K-See befinde.

E. 3.6.1

Dem Pflichtigen ist übereinstimmend mit der Vorinstanz dahingehend zuzustimmen, dass, wenn ein Steuerpflichtiger mehrere Liegenschaften in seinem Eigentum hat, grundsätzlich eine Gesamtbetrachtung erfolgen muss (vgl. BGr, 13. Oktober 2022, 2C_643/2021, E. 3.1). Im konkreten Einzelfall ist hingegen eine differenziertere Betrachtung erforderlich. Denn wenn der Pflichtige wiederholt einzig einen im Vergleich zum Kaufpreis erhöhten Verkehrswert einer neu zu erwerbenden Liegenschaft als Eigenmittel bei der Finanzierung einbringt, führt dies in extremis dazu, dass selbst gänzlich ohne Investition von Eigenkapital, aber mit genügend hoher Gewinnmarge, die Qualifikation als private Vermögensverwaltung nicht ausgeschlossen wäre. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung hält diesbezüglich jedoch fest, dass eine solche indes keinesfalls vorliegen kann, wo gar kein eigenes Vermögen investiert wird (vgl. BGr, 21. April 2021, 9C_730/2020, E. 6.2.2 mit Hinweis). Da der Pflichtigen vorliegend wiederholt Liegenschaften gänzlich ohne den Einsatz eigener Mittel erwarb, ist eine Verwaltung von Privatvermögen ausgeschlossen. Der Liegenschaftserwerb des Pflichtigen zielte stattdessen offenkundig auf die Erzielung von Erträgen ab, etwa in Form von Mieteinnahmen oder in Form einer gewinnbringenden Veräusserung der Grundstücke.

E. 3.6.2

Die vom Pflichtigen angerufenen, aus (mutmasslich) höheren Verkehrswerten resultierenden "stillen Reserven" auf seinen Liegenschaften können für sich genommen keine tiefere Fremdkapitalquote begründen. Für die Beurteilung des unternehmerischen Risikos im Zeitpunkt des Grundstück- bzw. des Liegenschaftserwerbs massgebend ist einzig die am vereinbarten Kaufpreis gemessene Fremdfinanzierungsquote. Im Gegensatz zu einer tatsächlich geleisteten Sicherheit wie etwa in Form von verpfändeten

Lebensversicherungen (vgl. BGr, 21. April 2022, 2C_702/2020 bzw. VGr, 22. Juli 2020, SB 2019.00093) ist bei durch den Verkehrswert von Grundstücken oder Liegenschaften begründeten stillen Reserven – sofern solche effektiv vorhanden sein sollten – die Möglichkeit der Realisation letztlich stets von künftigen Gegebenheiten abhängig und somit mit Unsicherheiten verbunden. Die Kenntnis um allfällige Reserven sowie deren bewusste Einplanung in die Kauffinanzierung aufseiten des Pflichtigen als Käufer sprechen hingegen für eine Spekulation auf künftige Gewinne aus den Liegenschaften und somit wiederum für eine selbständige Erwerbstätigkeit (VGr, 5. Juli 2023, SB.2023.00034, E. 3.7.2). Nachträgliche Investitionen etwa in Form von Unterhaltsarbeiten an einer Liegenschaft oder von mit dem Kauf verbundenen Gebühren können für die Beurteilung der Fremdfinanzierungsquote im Zeitpunkt des Erwerbs einer Liegenschaft ebenfalls keine Rolle spielen. Der Schluss der Vorinstanz, dass vorliegend von einer Fremdfinanzierung von knapp 100 % auszugehen sei, ist somit nicht zu beanstanden. Eine derart hohe Fremdfinanzierungsquote ist als Indiz für eine selbständige unternehmerische Tätigkeit zu würdigen.

E. 3.7

Hinsichtlich allfälliger Fachkenntnisse ist zu berücksichtigen, dass der Pflichtige diplomierter ... ist und im Alter von 29 Jahren das in der vierten Generation geführte Geschäft seines Vaters übernahm. Das Geschäft legte er nach dessen Übernahme in seine neu gegründete Gesellschaft, die I GmbH ein, welche er bis heute betreibt. Der Pflichtige ist folglich in einem liegenschaftennahen Beruf tätig und verfügt über ein gewisses Fachwissen in diesem Bereich. Die bundesgerichtliche Rechtsprechung würdigt das Kriterium der besonderen Fachkenntnisse indes als weniger zentral. So sind besondere Fachkenntnisse keine ausreichenden Hinweise dafür, dass eine Liegenschaft dem Liegenschaftenhandel dient (BGr, 6. Juni 2017, 2C_866/2016, E. 4.2). Ferner ist eine Berufsnähe jeder berufstätigen Person eigen, die in irgendeiner Form mit Liegenschaften zu tun hat resp. Zulieferer des Baugewerbes ist. Dem Kriterium der beruflichen Nähe kann in Bezug auf die Immobilienbranche ohnehin nicht mehr durchwegs die gleiche Relevanz beigemessen werden, da sich angesichts der anhaltenden Zinsbaisse Privatpersonen vermehrt damit befassen (BGr, 21. März 2017, 9C_591/2016, E. 6.1.4). Vor diesem Hintergrund kann die berufliche Tätigkeit des Pflichtigen zwar ebenfalls als Indiz für eine selbständige Erwerbstätigkeit als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler gewertet werden, jedoch kommt diesem Indiz eine weniger entscheidende Bedeutung zu.

E. 3.8

Bei einer Gesamtwürdigung sämtlicher dargelegter Faktoren erscheinen allerdings die konkrete Vorgehensweise (bewusster Kauf von Liegenschaften mit im Vergleich zu den jeweiligen Verkehrswerten tiefen Kaufpreisen und Zusammenschluss zu einer einfachen Gesellschaft) sowie die Finanzierung der durch den Pflichtigen erworbenen Liegenschaften (Fremdfinanzierungsquote von 100 %) entscheidend für das Vorliegen von gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel. Bei den dargelegten Umständen kann gesamthaft nicht von einer schlichten Verwaltung von Privatvermögen ausgegangen werden. Die Beschwerde ist somit abzuweisen.

E. 4

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten dem Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und ihm steht keine

Parteientschädigung zu. Dem kantonalen Steueramt steht trotz Obsiegen keine Parteientschädigung zu, gehört doch die Erhebung und Beantwortung von Rechtsmitteln zu dessen angestammter bzw. üblicher Amtstätigkeit. Der angefallene Aufwand rechtfertigt deshalb keine Entschädigung (vgl. Kaspar Plüss in: Alain Griffel [Hrsg.], Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Zürich [VRG], 3. A., Zürich etc. 2014, § 17 N. 51).

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