

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00056 vom 23. August 2023

ZH Verwaltungsgericht, 2023-08-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2023.00056

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00056 du 23 août 2023

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00056 del 23 agosto 2023

Regeste

Direkte Bundessteuer 2019 | [Veräusserung eines Grundstücks im Rahmen einer einfachen Gesellschaft: Gewerbmässiger Liegenschaftenhandel oder private Vermögensverwaltung?] Kriterien für das Vorliegen eines steuerbaren gewerbmässigen Liegenschaftenshandels im Sinn einer selbständigen Erwerbstätigkeit (E. 2.4). Der Schluss der Vorinstanz, dass vorliegend von einer Fremdfinanzierungsquote von knapp 100 % auszugehen sei, ist somit nicht zu beanstanden. Eine derart hohe Fremdfinanzierung ist wiederum ein Indiz für gewerbmässigen Liegenschaftenshandel (E. 3.2.3). Die einfache Gesellschaft des Pflichtigen und von D konnte mangels investierter Eigenmittel gar keine Verwaltung von Privatvermögen vornehmen. Vielmehr bezweckte die Gesellschaft offenkundig, Liegenschaften mit fremden Mitteln zu erwerben und im Anschluss gewinnbringend Erträge zu erzielen, etwa in Form von Mieteinnahmen oder wie vorliegend durch eine allfällige Veräusserung (E. 3.3.2). Bei einer Gesamtwürdigung der dargelegten Faktoren erscheinen die Finanzierung der durch den Pflichtigen erworbenen Liegenschaften (Fremdfinanzierungsquote von 100 %) sowie der Zweck des Liegenschaftenerwerbs (gewinnorientierte Erzielung von Erträgen ohne vorgängige Einbringung von Eigenmitteln) entscheidend für das Vorliegen von gewerbmässigem Liegenschaftenshandel. Bei den dargelegten Umständen kann gesamthaft nicht von einer bloss schlichten Verwaltung von Privatvermögen ausgegangen werden (E. 3.6). Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2023.00056 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 1. A, 2. B, beide vertreten durch RA C, Beschwerdeführende, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Recht, Beschwerdegegner, betreffend direkte Bundessteuer 2019, hat sich ergeben: I. In der Steuererklärung 2019 deklarierten A und B Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. ..., wovon Fr. ... Erträge aus Liegenschaften darstellten. Am 14. November 2008 übernahm A (rückwirkend per 1. Januar 2007) gemeinsam mit D eine Liegenschaft an der E-Strasse 01 in F zu Gesamteigentum im Rahmen einer einfachen Gesellschaft. Die Liegenschaft stand vorgängig im Alleineigentum von D und wurde für Fr. ... in die einfache Gesellschaft eingebracht. Die beiden Gesellschafter veräusserten die Liegenschaft am 30. Juli 2019 für Fr. ... Mit Veranlagungsvorschlag vom 25. Oktober 2021 qualifizierte der zuständige Steuerkommissär A als gewerbmässigen Liegenschaftenhändler und rechnete den Ehegatten A/B aufgrund der Veräusserung der Liegenschaft in F für die Steuerperiode 2019

insgesamt ein steuerbares Einkommen von Fr. ... auf. Mit Veranlagungsverfügung vom 10. März 2022 hielt das kantonale Steueramt an seiner Einschätzung hinsichtlich des gewerbmässigen Liegenschaftenhandels fest und veranlagte das Ehepaar A/B mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... Hiergegen liessen A und B am 8. April 2022 Einsprache erheben. Nach einer vorgängigen Besprechung am 7. Juli 2022 wies das kantonale Steueramt die Einsprache mit Entscheid vom 18. November 2022 ab. II. Das Steuerrekursgericht wies die hiergegen erhobene Beschwerde mit Entscheid vom 19. April 2023 ab. III. Mit Beschwerde vom 1. Juni 2023 liessen A und B dem Verwaltungsgericht beantragen, der vorinstanzliche Entscheid sei aufzuheben und ihr steuerbares und satzbestimmendes Einkommen für die direkte Bundessteuer 2019 auf Fr. ... festzulegen. Eventualiter sei die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Ferner ersuchten sie um Gewährung der aufschiebenden Wirkung sowie 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 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 Entscheidsinstanz 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.). Die Pflichtigen offerieren im Rahmen ihrer Beschwerde die Befragung eines Zeugen. Vorliegend steht jedoch die Klärung einer Rechtsfrage im

Zentrum, während die dieser zugrundeliegenden Tatsachen überwiegend geklärt sind oder gestützt auf die Akten geklärt werden können. Die beantragte Befragung erscheint daher nicht zweckdienlich und sie würde voraussichtlich nichts am Beweisergebnis ändern. Folglich kann hierauf in antizipierter Beweiswürdigung verzichtet werden. 1.4 Auf den Antrag der Pflichtigen betreffend die Erteilung der aufschiebenden Wirkung wurde bereits mit Präsidentialverfügung vom 5. Juni 2023 zu Recht nicht eingetreten, da der vorliegenden Beschwerde von Gesetzes wegen aufschiebende Wirkung zukommt (vgl. Silvia Hunziker/Isabelle Mayer-Knobel in Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017, Art. 140 DBG N. 1).

E. 2.1

Streitig ist, ob der (hälftige) Gewinn aus dem Verkauf einer durch den Pflichtigen und D 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 praxismässig 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 m. w. H.). 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; Ausnutzung 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

Der Pflichtige erwarb die streitbetroffene Liegenschaft durch die Gründung einer einfachen Gesellschaft mit D am 14. November 2008 rückwirkend per 1. Januar 2007. Gemäss öffentlich beurkundetem Gesellschaftsgründungs- und Sacheinlagevertrag vom 14. November 2008 brachte D die Liegenschaft in die Gesellschaft ein, wohingegen der Pflichtige den hälftigen Anteil an der Kapitalschuld von Fr. ... übernahm. Die Finanzierung des Gesamtkaufpreises der Liegenschaft erfolgte unbestritten mittels zweier Hypotheken in Höhe von insgesamt Fr. ... Überdies wurde den Gesellschaftern per 31. Dezember 2008 ein Privatkredit in Höhe von Fr. ... gewährt.

E. 3.2.1

Die Vorinstanzen gingen aufgrund der dargelegten Finanzierung der Liegenschaft von einer Fremdfinanzierungsquote von 100 % aus. Die Pflichtigen lassen hiergegen einwenden, dieser Schluss sei falsch. Der Privatkredit in Höhe von Fr. ... sei auf ein Konto überwiesen und am 31. Dezember 2008 noch nicht verwendet worden. Er sei nicht für den Erwerb der Liegenschaft, sondern für spätere Unterhaltsarbeiten eingesetzt worden. Ferner sei der Finanzierungsgrad der Liegenschaft fälschlicherweise nicht aufgrund des damaligen Verkehrswerts, sondern aufgrund der Anlagekosten berechnet worden. Da sich die

streitbetroffene Liegenschaft in Hanglage im Gebiet L mit Sicht auf den G-See befinde, sei ein (damaliger) Verkehrswert von weit über Fr. ...heranzuziehen, weshalb die Fremdfinanzierung nicht übermässig sei. Im Übrigen sei zu Unrecht keine Gesamtbetrachtung des Liegenschaftenportfolios des Pflichtigen erfolgt.

E. 3.2.2

Den 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). Bei der Liegenschaft des Pflichtigen in F betrug der Fremdfinanzierungsanteil gemessen an den hierfür gewährten Hypotheken 98,71 %, ohne Berücksichtigung des zusätzlich ausgegebenen Privatkredits. Die Pflichtigen führten in einer Eingabe vom 29. August 2022 denn auch aus: "Dass die Liegenschaft zu einem guten Preis erworben werden konnte, wird auch durch den Umstand belegt, dass die Bank bereit war, den Kaufpreis zu finanzieren. Andernfalls hätte die Bank das Einschliessen von Eigenkapital verlangt". Der Pflichtige setzte folglich keine eigenen Mittel zum (hälftigen) Erwerb der Liegenschaft in F ein. Sofern er sich diesbezüglich auf sein gesamtes Liegenschaftenportfolio beruft, ist anzumerken, dass zwei weitere durch ihn und D in den Jahren 2010 und 2011 erworbene Liegenschaften in H und in I ebenfalls eine sehr hohe Fremdfinanzierung aufwiesen. Gemessen an den jeweiligen Hypotheken lag der Fremdfinanzierungsgrad der Liegenschaft in H bei 94 % (Finanzierung des Gesamtkaufpreises von Fr. ... mit einer Hypothek von Fr. ...) und derjenige der Liegenschaft in I bei 95 % (Finanzierung des Gesamtkaufpreises von Fr. ... mit einer Hypothek von Fr. ...).

E. 3.2.3

Die Einwendungen der Pflichtigen betreffend den Verkehrswert der streitbetroffenen Liegenschaft vermögen an den vorgenannten Fremdfinanzierungsgraden nichts zu ändern. 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. BGer, 21. April 2021, 9C_730/2020, E. 6.2.2. mit Hinweis). Auch die von den Pflichtigen angerufenen, aus einem (mutmasslich) höheren Verkehrswert resultierenden "stillen Reserven" auf den Liegenschaften können für sich genommen keine tiefere Fremdkapitalquote begründen. Für die Beurteilung des unternehmerischen Risikos im Zeitpunkt des Grundstücks- bzw. des Liegenschaftserwerbs massgebend ist einzig die am vereinbarten Kaufpreis gemessene Fremdfinanzierungsquote. Im Gegensatz zu einer tatsächlich geleisteten Sicherheit 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 Miterwerber der Liegenschaft sprechen hingegen für eine Spekulation auf künftige Gewinne aus den Liegenschaften und somit für eine selbständige Erwerbstätigkeit (VGr, 5. Juli 2023,

SB.2023.00034, E. 3.7.2). Der Schluss der Vorinstanz, dass vorliegend von einer Fremdfinanzierungsquote von knapp 100 % auszugehen sei, ist somit nicht zu beanstanden. Eine derart hohe Fremdfinanzierung ist wiederum ein Indiz für gewerbsmässigen Liegenschaftshandel.

E. 3.3.1

Hinsichtlich des Vorgehens des Pflichtigen ist näher auf den Zusammenschluss mit D zu einer einfachen Gesellschaft einzugehen. Die Pflichtigen führen diesbezüglich aus, bei einer Beschränkung der einfachen Gesellschaft auf die Verwaltung von gemeinsamem Vermögen könne nicht von einer selbständigen Erwerbstätigkeit ausgegangen werden. Gemäss dem Einlagevertrag vom 14. November 2008 habe die Gesellschaft einzig den Besitz und die Nutzung der Liegenschaften bezweckt. Es gäbe keinen Hinweis, dass je eine Immobilienspekulation oder andere kommerzielle Tätigkeiten hätten begründet werden sollen. Die Liegenschaft in F sei als Kapitalanlage erworben worden mit der Absicht einer langfristigen privaten Vermögensverwaltung.

E. 3.3.2

Diesen Vorbringen der Pflichtigen muss entgegengesetzt werden, dass die einfache Gesellschaft des Pflichtigen und von D mangels investierter Eigenmittel gar keine Verwaltung von Privatvermögen vornehmen konnte. Vielmehr bezweckte die Gesellschaft offenkundig, Liegenschaften mit fremden Mitteln zu erwerben und im Anschluss gewinnbringend Erträge zu erzielen, etwa in Form von Mieteinnahmen oder – wie vorliegend – durch eine allfällige Veräusserung. Um die Liegenschaften überhaupt finanzieren zu können, waren die Gesellschafter zwingend auf die vorgenannte Finanzierungsstrategie 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. Indem der Pflichtige noch zwei weitere Liegenschaften gemeinsam mit D auf diese Art und Weise erwarb und daraus Gewinne in Form von Mieterträgen erzielte, handelte er planmässig, systematisch und mit der nötigen Gewinnabsicht. Hieran ändert auch die Begründung von Grundpfandverschreibungen oder die Einräumung eines Vorkaufs- oder Näherbaurechts nichts. Von einer blossen Verwaltung von Privatvermögen kann bei diesen Umständen keine Rede sein. Es bestehen zudem auch keinerlei Zweifel, dass der Pflichtige die Liegenschaft in F als Geschäftsvermögen in die einfache Gesellschaft mit D einbrachte, obwohl er dies in seiner Beschwerde in Abrede stellt.

E. 3.3.3

In der vorliegenden Konstellation ist auch nicht von Notverkäufen auszugehen, wie sie nach Ansicht der Pflichtigen vorliegen, da die Auflösung der einfachen Gesellschaft und die damit verbundene Veräusserung der Liegenschaften nicht auf äusseren Druck von Drittparteien, sondern auf ein internes Zerwürfnis der Gesellschafter zurückzuführen ist. Andererseits gelte selbst für den Fall eines effektiven Notverkaufs, dass 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).

E. 3.4

In Bezug auf die Häufigkeit der Liegenschaftsgeschäfte des Pflichtigen ist anzumerken, dass er insgesamt drei Liegenschaften in der Zeit von 2008 bis 2011 gemeinsam mit D

erworben hat. Die in F gelegene Liegenschaft veräusserten die beiden nach einer Haltedauer von über zehn Jahren an eine Drittpartei, während die beiden anderen Liegenschaften anlässlich der Auflösung der einfachen Gesellschaft im Jahr 2016 von D erneut zu Alleineigentum übernommen wurden. Obschon übereinstimmend mit den Pflichtigen eine lange Haltedauer der Liegenschaft in F zu bejahen ist, schliesst dieser Umstand gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel nicht per se aus. Die lange Haltedauer der Liegenschaft in F wird vielmehr dadurch relativiert, dass der Pflichtige zwischenzeitlich zwei weitere Liegenschaften zu Gesamteigentum erworben hat und das Eigentum an diesen wieder abgetreten hat. Folglich lassen die Häufigkeit und die Haltedauer der durch den Pflichtigen erworbenen Liegenschaften keine eindeutigen Rückschlüsse für oder gegen eine selbständige Erwerbstätigkeit zu.

E. 3.5

Hinsichtlich des Kriteriums der beruflichen Nähe ist relevant, dass der Pflichtige in der Immobilienbranche tätig ist. Seit dem Jahr 2009 ist er eigenen Angaben zufolge Eigentümer und Verwaltungsrat der J AG. Seit 2014 ist er überdies im Verwaltungsrat der durch ihn im Jahr 2018 übernommenen K AG. In beiden Gesellschaften waltete der Pflichtige zeitweise als Verwaltungsratspräsident. Die Gesellschaften bezwecken gemäss Eintrag im Handelsregister namentlich den Kauf, Verkauf und die Vermittlung von Immobilien. Gemäss aktenkundigem Internetauftritt amtiert der Pflichtige in den Gesellschaften als Geschäftsführer. Obschon er geltend macht, einzig im Bereich der Immobilienverwaltung, nicht jedoch im Immobilienhandel tätig zu sein, verfügt der Pflichtige zweifelsohne über relevante Fachkenntnisse, welche er nicht zuletzt für seine Funktion als Geschäftsführer benötigt. Ab welchem Zeitpunkt er die vorgenannten Verwaltungsratsmandate genau ausübte, ist angesichts seiner langjährigen Erfahrung in der Immobilienbranche von untergeordneter Bedeutung. Die Vorinstanz führte diesbezüglich vielmehr aus, es sei lebensfremd anzunehmen, der Pflichtige sei durch seine langjährige Tätigkeit im Immobilienbereich nicht in der Lage, potenzielle Kaufobjekte zu bewerten, die Preisentwicklung im Auge zu haben, Fremdfinanzierungsmöglichkeiten zu beurteilen oder Sanierungskosten abzuschätzen. Dieser Schluss ist nicht zu beanstanden. Hinzu kommt, dass die im Eigentum des Pflichtigen stehende J AG in den Jahren 2009 bis 2012 die Liegenschaftsabrechnungen für seine in F gelegene Liegenschaft übernommen hat. Die Liegenschaft ermöglichte es dem Pflichtigen folglich zeitweise auch, Arbeit für seine Immobiliengesellschaft zu beschaffen. Obschon die bundesgerichtliche Rechtsprechung das Kriterium der besonderen Fachkenntnisse als weniger zentral würdigt (vgl. BGr, 6. Juni 2017, 2C_866/2016, E. 4.2; BGr, 21. März 2017, 9C_591/2016, E. 6.1.4), kann die berufliche Tätigkeit des Pflichtigen dennoch als Indiz für eine selbständige Erwerbstätigkeit als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler gewertet werden.

E. 3.6

Bei einer Gesamtwürdigung der dargelegten Faktoren erscheinen die Finanzierung der durch den Pflichtigen erworbenen Liegenschaften (Fremdfinanzierungsquote von 100 %) sowie der Zweck des Liegenschaftenerwerbs (gewinnorientierte Erzielung von Erträgen ohne vorgängige Einbringung von Eigenmitteln) entscheidend für das Vorliegen von gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel. Bei den dargelegten Umständen kann gesamthaft nicht von einer bloss schlichten Verwaltung von Privatvermögen ausgegangen werden. Es liegt somit gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel vor.

E. 3.7.1

Hierzu führen die Pflichtigen aus, bei der Überführung der streitbetroffenen Liegenschaft vom Privatvermögen ins Geschäftsvermögen müsse auf den Verkehrswert abgestellt werden. Dieser sei durch den Verkauf der Liegenschaft an Dritte vorhanden. Aufgrund der Tatsache, dass der Überführungswert ins Geschäftsvermögen und der Veräusserungspreis identisch seien, resultiere kein steuerbarer Gewinn. Die bisherige Wertzunahme der Liegenschaft sei in Anbetracht von Art. 16 Abs. 3 DBG als steuerfreier privater Kapitalgewinn zu qualifizieren.

E. 3.7.2

Mit ihrer Argumentation verkennen die Pflichtigen, dass die Überführung der streitbetroffenen Liegenschaft ins Geschäftsvermögen bereits in der Steuerperiode 2008 stattgefunden hat, als der Pflichtige sich zwecks Aufnahme der gemeinsamen Geschäftstätigkeit mit D zu einer einfachen Gesellschaft zusammenschloss. Für die Festsetzung des damaligen Verkehrswerts der Liegenschaft ist auf den vereinbarten Kaufpreis in Höhe von Fr. ... abzustellen. Die zwischenzeitliche Wertzunahme der Liegenschaft bzw. der hierdurch begründete Gewinn anlässlich ihres Verkaufs, unterliegt der Besteuerung als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit gemäss Art. 18 Abs. 2 DBG. Die Beschwerde ist im Hauptbegehren folglich abzuweisen.

E. 4

Für die eventualiter beantragte Rückweisung der Sache an die Vorinstanz besteht weder Anlass noch wird eine Rückweisung durch die anwaltlich vertretenen Pflichtigen hinreichend substantiiert begründet. Der vorinstanzliche Entscheid ist vollständig und es ist klar ersichtlich, von welchen Erwägungen sich das Gericht hat leiten lassen. Die Pflichtigen hatten im Rahmen des vorliegenden Beschwerdeverfahrens zudem hinreichend Gelegenheit, sich dazu zu äussern. Ihrem Eventualbegehren kann daher ebenfalls keine Folge geleistet werden. Die Beschwerde ist somit vollumfänglich abzuweisen.

E. 5

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Pflichtigen je zur Hälfte, unter solidarischer Haftung für die gesamten Kosten, aufzuerlegen (Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG) und es steht ihnen keine Parteientschädigung zu (Art. 64 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG). 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.