

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00070 vom 6. Dezember 2023

ZH Verwaltungsgericht, 2023-12-06, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2023.00070

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00070 du 6 décembre 2023

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00070 del 6 dicembre 2023

Regeste

Direkte Bundessteuer 2018 | [Veräusserung einer Liegenschaft: Gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel oder private Vermögensverwaltung?] Kriterien für das Vorliegen eines steuerbaren gewerbsmässigen Liegenschaftenhandels (E. 2.4). Gesamthaft ist vorliegend von gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel auszugehen. Obschon die Fremdfinanzierungsquote des ganzen Liegenschaftenportfolios des Pflichtigen nicht ermittelt werden konnte, kann dennoch festgestellt werden, dass er im Verlaufe der Zeit stetig weiter fremde Mittel – etwa durch die Erhöhung von laufenden Hypotheken – in Anspruch genommen hat, um damit weitere Immobilien erwerben zu können. Nach deren Erwerb investierte er zwecks höherer Renditen jeweils grössere Summen in Sanierungsmassnahmen, wozu er eigens eine Gesellschaft gegründet und eingesetzt hat. Bei dieser Ausgangslage kann gesamthaft nicht mehr von einer schlichten Verwaltung von Privatvermögen ausgegangen werden (E. 3.2.9). Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2023.00070 Urteil der 2. Kammer vom 6. Dezember 2023 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz) , Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel, Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiberin Lara von Arx. In Sachen A, vertreten durch RA B, und/oder RA Dr. C, Beschwerdeführer, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend direkte Bundessteuer 2018, hat sich ergeben: I. A ist Eigentümer diverser Liegenschaften in D sowie einer selbstbewohnten Eigentumswohnung in Thailand, wo er seit dem 1. Januar 2012 lebt. Für die Steuerperiode 2018 deklarierte er für die direkte Bundessteuer ein steuerbares Einkommen in Höhe von Fr. ... worin Fr. ... netto Liegenschaftserträge und Fr. ... Schuldzinsen aus Hypotheken enthalten waren. Am 1. November 2018 veräusserte A seine am 29. September 2000 erworbene Liegenschaft an der E-Strasse 01 in D für Fr. ... Mit Veranlagungsvorschlag vom 24. Februar 2020 rechnete die zuständige Steuerkommissarin ihm den Gewinn aus der Veräusserung der Liegenschaft als steuerbares Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf und unterbreitete ihm einen Veranlagungsvorschlag, welcher ein steuerbares Einkommen von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...), unter Berücksichtigung von hieraus resultierenden AHV-Beiträgen in Höhe von Fr. ..., vorsah. Mit Veranlagungsverfügung vom 26. Juni 2020 bestätigte das kantonale Steueramt diesen Veranlagungsvorschlag. Hiergegen liess A am 23. Juli 2020 Einsprache erheben. Mit Entscheid vom 15. Oktober 2021 wies das kantonale Steueramt die Einsprache ab. II. Das Steuerrekursgericht wies die hiergegen erhobene Beschwerde mit Entscheid vom 13. Juni 2023 ab. III. Mit Beschwerde vom 24. Juli 2023 liess A dem Verwaltungsgericht

beantragen, der vorinstanzliche Entscheid sei aufzuheben und sein steuerbares Einkommen für die direkte Bundessteuer 2018 auf Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) festzulegen. Eventualiter sei die Sache zur Neu Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Ferner ersuchte er um Zusprache einer Parteientschädigung. Während das kantonale Steueramt in der Beschwerdeantwort vom 24. August 2023 die Abweisung der Beschwerde beantragte, verzichtete die Vorinstanz auf eine Vernehmlassung. A liess am 28. September 2023 replizieren. 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).

E. 2.1

Streitig ist vorliegend, ob der Gewinn aus dem Verkauf einer durch den Pflichtigen während 18 Jahren gehaltenen Liegenschaft an der E-Strasse 01 in D 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 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 Liegenschaftenhandel 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 Besitzdauer, 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

Für die Annahme einer selbständigen Tätigkeit ist die Entwicklung einer Tätigkeit erforderlich, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist, wobei die Prüfung von Fall zu Fall aufgrund einer umfassenden Würdigung der tatsächlichen Umstände und in jeder Steuerperiode neu vorzunehmen ist. Die erforderliche Gesamtbetrachtung hat sich dann, wenn eine steuerpflichtige Person mehrere Liegenschaften in ihrem Eigentum hat, auf all diese Immobilien zu beziehen, kann sich jedoch von Periode zu Periode ändern (BGr, 13. Oktober 2022, 2C_643/2021, E. 3.1; VGr, 23. August 2023, SB.2023.00055, E. 3.6.1.).

E. 2.6

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 ist ursprünglich gelernter ... und studierte ... am ... in D. Im Verlauf seiner Karriere war er mehrere Jahre für den Bund im Ausland tätig, so namentlich in der Zeit von 1989 bis 2004. Während einer Zeitspanne von 24 Jahren baute er sich folgendes

Liegenschaftsportfolio auf: Kaufdatum Liegenschaft 1)	26.06.1997
Mehrfamilienhaus F-Strasse 02, D 2)	15.09.2000
G-Strasse 03, D 3)	29.09.2000
07.03.2005	Mehrfamilienhaus E-Strasse 01, D 4)
Mehrfamilienhaus H-Strasse 04, D 5)	19.07.2007
Mehrfamilienhaus I-Strasse 05, D 6)	10.10.2008
J-Strasse 06, D 7)	31.05.2013
2016	Mehrfamilienhaus F-Strasse 07, D 8)
Eigentumswohnung, Thailand 9)	15.05.2020

Liegenschaft K-Strasse 08, D Im Dezember 1999 gründete der Pflichtige gemeinsam mit einem Mitgesellschafter die L GmbH mit Sitz in D. Gemäss Angaben des Handelsregisters bezweckt die Gesellschaft das Betreiben von Liegenschaftsverwaltungen und Vermietungen. Der Pflichtige ist mit Fr. ... am Stammkapital von insgesamt Fr. ... beteiligt. Im auf die Gründung der Gesellschaft folgenden Jahr 2000 erwarb er die Liegenschaft an der E-Strasse 01 in D für Fr. ...

E. 3.2.1

Näher einzugehen ist zunächst auf die vom Pflichtigen für den Erwerb der streitbetroffenen Liegenschaft eingesetzten Fremdmittel. Denn der Einsatz erheblicher Fremdmittel kann ein Indiz für die Tätigkeit eines gewerbsmässigen Liegenschaften-händlers sein, sofern er über das hinausgeht, was auch in der privaten Vermögens-verwaltung 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 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, D 2010, S. 240; Urs Emch/Hugo Renz/Reto Arpagaus [Hrsg.], Das Schweizerische Bankgeschäft, 7. A., D 2011, Rz. 1023). Eine darüber hinausgehende Fremdfinanzierung indiziert Gewerbsmässigkeit (vgl. VGr, 23. August 2023, SB.2023.00055, E. 3.5.1; VGr, 5. Dezember 2018, SB.2018.00073, E. 3.3 mit Hinweisen).

E. 3.2.2

Die Vorinstanz erwog, der Pflichtige habe den Kaufpreis der streitbetroffenen Liegenschaft von Fr. ... im Umfang von Fr. ... mittels Hypothek finanziert. Ein Gutachten der Schätzungsabteilung der Bank M aus dem Jahr 1992 habe die Liegenschaft jedoch mit Fr. ... bewertet. Nach durch den Pflichtigen veranlassten Sanierungsmassnahmen habe die Bank die Liegenschaft im November 2003 mit Fr. ... bewertet. Unter diesen Umständen erscheine nachvollziehbar, dass der Verkehrswert der Liegenschaft im Jahr 2000 im

Bereich von Fr. ... gelegen sei. Für die Beurteilung der Risikobereitschaft des Käufers seien sämtliche relevanten Aspekte einzubeziehen, zumal vorliegend ernsthaft infrage gestellt werden müsse, ob der vereinbarte Kaufpreis dem Verkehrswert entspreche. Massgeblich für die damalige Risikobereitschaft des Pflichtigen sei, von welchem Verkehrswert er ausgegangen sei. Im Ergebnis sei davon auszugehen, dass die streitbetroffene Liegenschaft im Erwerbszeitpunkt einen höheren als den im Kaufvertrag festgesetzten Wert gehabt habe. Das Ausmass der Finanzierung dürfte somit im zulässigen Bereich gelegen haben und nicht per se Geschäftsmässigkeit indizieren. Hingegen müsse die Finanzierung der übrigen Liegenschaften des Pflichtigen weitgehend offenbleiben, da hierzu die notwendigen Angaben und Belege fehlten. Allerdings indizierten die Fremdfinanzierungsquoten bei den Liegenschaften F-Strasse 07 und K-Strasse 08 eine Gewerbsmässigkeit.

E. 3.2.3

Hiergegen wendet der Pflichtige in seiner Beschwerde ein, die Vorinstanz habe zu Unrecht nicht den rechtlich gebotenen Schluss gezogen, dass das Kriterium der übermässigen Fremdfinanzierung nicht erfüllt sei, obschon das Ausmass der Fremdfinanzierung bei der Liegenschaft an der E-Strasse 01 im zulässigen Bereich gelegen habe. Bei der Beurteilung der Fremdfinanzierungsquote dürfe nur auf diejenige Liegenschaft abgestellt werden, deren Veräusserung zu beurteilen sei. Die Fremdfinanzierungsquote bei der F-Strasse 07 habe überdies deutlich unter 80 % betragen, da der Verkehrswert erheblich über dem entrichteten Kaufpreis gelegen habe. Auch bei der K-Strasse 08 sei eine übermässige Fremdfinanzierung zu verneinen. Die Liegenschaft sei nur zu 50 % belehnt worden. Der nicht mittels Hypothek finanzierte Kaufpreis von Fr. ... sei durch Eigenmittel in Höhe von Fr. ... sowie durch die Erhöhung der Hypotheken auf drei weiteren Liegenschaften erfolgt. Die Fremdfinanzierungsquote seines Liegenschaftenportfolios sei dadurch lediglich von 40 % auf 50 % und somit nicht wesentlich erhöht worden. Für eine zusätzliche Eigenmittelfinanzierung sei im Ergebnis nichts anderes als eine Umschichtung von bis anhin illiquiden Vermögenswerten in eine cash-ähnliche Position mittels der Hypotheken erfolgt.

E. 3.2.4.1

Dem Kriterium des Einsatzes erheblicher fremder Mittel liegt die Überlegung zugrunde, dass wer einen extremen Fremdkapitalanteil beansprucht ein erhöhtes Risiko eingeht und dies auf eine geschäftliche Transaktion hindeutet (BGr, 30. Oktober 2020, 2C_1021/2019, E. 6.5.1). Um die individuelle Risikobereitschaft eines Käufers im Zeitpunkt des Erwerbs einer Liegenschaft einschätzen zu können, sind sämtliche objektiven Faktoren zu berücksichtigen, welche Rückschlüsse auf die subjektiven Beweggründe des Käufers in Bezug auf den Kauf zulassen.

E. 3.2.4.2

Der Pflichtige erwarb die Liegenschaft an der E-Strasse 01 in D für Fr. ... und finanzierte Fr. ... mittels Hypothek. Für die Beurteilung seiner Risikobereitschaft im Zeitpunkt des Erwerbs der Liegenschaft ist jedoch massgebend, von welchem Verkehrswert der Liegenschaft er im Zeitpunkt des Kaufs ausgegangen ist. Aktenkundig ist diesbezüglich ein Schätzungsbericht der Bank M vom 25. September 1991, welcher den Verkehrswert im Rahmen einer Anpassung an die damalige Marktsituation auf Fr. ... bezifferte. Im Jahr 2003 bewertete dieselbe Bank die Liegenschaft nach einer Sanierung durch den Pflichtigen mit Fr. ... Zwei weitere Gutachten der N AG vom 11. April 2022 und der O AG vom

14. April 2022 gehen davon aus, dass der historische Marktwert der Liegenschaft an der E-Strasse 01 in D im dritten Quartal des Jahres 2000 bei Fr. ... bzw. bei Fr. ... gelegen haben dürfte. Obschon die nach dem Erwerb der Liegenschaft erstellten Gutachten für die Beurteilung der Risikobereitschaft des Pflichtigen im Zeitpunkt des Erwerbs grundsätzlich von untergeordneter Bedeutung sind, ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz unter Berücksichtigung sämtlicher vorgenannten Aspekte von einem Verkehrswert der Liegenschaft von Fr. ... im Erwerbszeitpunkt ausgegangen ist. Aufgrund des Schätzungsberichts vom 25. September 1991 dürfte dem Pflichtigen der im Verhältnis zum Kaufpreis deutlich höhere Verkehrswert der Liegenschaft bekannt gewesen sein, zumal er sich bei der Beurteilung der Fremdfinanzierungsquote eigens auf diesen beruft. Ausgehend von einem Verkehrswert von Fr. ... im Erwerbszeitpunkt überschritt das Ausmass der Fremdfinanzierung die eine Gewerbsmässigkeit indizierende Schwelle von 2/3 bei der streitbetroffenen Liegenschaft nicht.

E. 3.2.4.3

Hingegen muss das Kriterium der übermässigen Fremdfinanzierung vorliegend dennoch offengelassen werden, weil eine Beurteilung des gesamten Liegenschaftenportfolios des Pflichtigen nicht möglich ist (vgl. E. 2.5). Der Pflichtige hat einen Teil der hierfür erforderlichen Belege entsorgt. Die Berücksichtigung der Fremdfinanzierungsquote von bloss zwei weiteren der insgesamt acht Liegenschaften des Pflichtigen, welche er nicht selbst bewohnt, erscheint nicht zielführend, da daraus keine Rückschlüsse auf das ganze Liegenschaftenportfolio bzw. auf sämtliche durch den Pflichtigen investierten Fremdmittel gezogen werden können. Aus diesem Grund sowie auch mit Blick auf die nachfolgenden Erwägungen kann bzw. muss das Kriterium der Fremdfinanzierungsquote letztlich offenbleiben. Somit erübrigen sich nähere Ausführungen zur geltend gemachten Verletzung des Untersuchungsgrundsatzes durch die Vorinstanz in Bezug auf die Ermittlung der Fremdfinanzierungsquote der Liegenschaft an der F-Strasse 07.

E. 3.2.5.1

Zu beurteilen ist weiter, ob die berufliche Tätigkeit des Pflichtigen eine Nähe zum Immobilienhandel aufweist und ob er deswegen spezielle Fachkenntnisse hat. Diesbezüglich sind sowohl die Tätigkeit des Pflichtigen für die durch ihn gegründete L GmbH wie auch seine Rolle in der Gesellschaft näher zu prüfen.

E. 3.2.5.2

Uneinig sind sich die Parteien zunächst in Bezug auf die Tätigkeit der L GmbH. Der Pflichtige ist der Ansicht, die Gesellschaft kaufe einzig Dienstleistungen für die Verwaltung und Sanierung seiner Liegenschaften bei Dritten ein und verrechne diese anschliessend an ihn weiter. Sie sei ein formeller Ansprechpartner für Mieter seiner Liegenschaften, Handwerker und andere Dienstleister. Ein geringer Kostenaufschlag werde nur verrechnet, um die Existenz der Gesellschaft zu sichern. Demgegenüber sind der Beschwerdegegner und die Vorinstanz der Auffassung, die Gesellschaftstätigkeit sei im Laufe der Jahre stetig ausgeweitet worden.

E. 3.2.5.3

Klar ersichtlich in den aktenkundigen Jahresrechnungen der L GmbH für die Geschäftsjahre 2002, 2003, 2005, 2006, 2019 und 2020 ist, dass sie im Bereich der Liegenschaftenverwaltung und -vermietung Erträge erwirtschaftet hat. Die Tatsache, dass die Gesellschaft in diesen Bereichen tätig ist, wird seitens des Beschwerdegegners zu Recht

nicht in Frage gestellt. Hingegen lässt der vormalige Internetauftritt der L GmbH noch auf diverse weitere Aktivitäten der Gesellschaft schliessen. So bot die L GmbH auf ihrer Internetseite bis vor Kurzem Beratungen in allen Fragen rund um Immobilien aller Art und Grösse an und das seit mehr als 20 Jahren. Als einer der erfahrensten Immobilienverkäufer im Grossraum D könne sie Objekte jeder Art bewerten. Überdies würden die Verwaltung von Stockwerkeigentum, Steuer- und Rechtsberatung in komplexen und sehr anspruchsvollen Fällen sowie Baumanagementdienstleistungen angeboten. Nötigenfalls sei sogar eine Vertretung vor Behörden und Gerichten möglich. Generell decke der modulare Aufbau der gesamten Betriebswirtschaftspalette alle Kundenwünsche ab. Da die Internetseite der L GmbH nach Erlass des vorinstanzlichen Entscheids geändert bzw. den Angaben des Pflichtigen zufolge "vom Netz genommen" wurde, ist eine aktuelle Überprüfung nicht möglich. Die entsprechenden Angaben auf der Internetseite sind jedoch aktenkundig und der Pflichtige selbst stellt diese nicht substantiiert in Abrede, sondern führt einzig pauschal aus, die Angaben im Internet seien falsch gewesen. Als (ehemaliger) Geschäftsführer und Hauptgesellschafter der L GmbH hat er sich den vormaligen Internet- bzw. den Marktauftritt der Gesellschaft jedoch anrechnen zu lassen.

E. 3.2.5.4

In den Akten finden sich denn auch gleich mehrere Hinweise, dass die L GmbH die auf ihrer früheren Internetseite angegebenen Leistungen, welche den Rahmen der blossen Liegenschaftenverwaltung sprengen, angeboten und vorgenommen hat. Einerseits wird die Gesellschaft in einem Werkvertrag mit der P AG unmissverständlich als Bauleiterin bezeichnet. Andererseits stellte die Gesellschaft dem Pflichtigen im Zusammenhang mit der Sanierung der Liegenschaft K-Strasse 08 gesamthaft Fr. ... direkt in Rechnung. Dieser Gesamtbetrag umfasste (namentlich) die Abgeltung folgender Leistungen: Aufwendungen im Zusammenhang mit den Projektentwicklungs- und Planungsarbeiten für die Totalsanierung, Planungs- und Aufklärungsarbeiten im Zusammenhang mit der ERZ-Auflage und Versicherung für schadhafte Entwässerungsleitungen, die Entfernung und Entsorgung von Tapeten und Teppichbelägen sowie Malerarbeiten. Relevant scheint ferner die in den Jahren 1999 bis 2006 erfolgte Auslagerung der Verwaltung der Liegenschaften E-Strasse 01, H-Strasse 04 und F-Strasse 02 an eine externe Treuhandgesellschaft. Der Pflichtige führt diesbezüglich aus, eine Angestellte der L GmbH habe die Verwaltung der Liegenschaften in den Jahren 2007 bis 2008 zeitweise wieder übernommen, doch seit November 2008 sei erneut eine Drittperson hierfür zuständig. Eine überzeugende Erklärung für die Auslagerung der geltend gemachten Kernkompetenz der Gesellschaft an Dritte bringt der Pflichtige nicht vor. Dies indiziert jedoch wiederum ein breiteres Tätigkeitsspektrum der Gesellschaft. Auch die Jahresrechnungen der L GmbH sprechen für eine im Verlaufe der Zeit ausgeweitete Tätigkeit. In den Jahren 2002 und 2003 verbuchte die Gesellschaft Büroeinrichtungen und Sachanlagen in Höhe von Fr. ... und Lohnaufwand in Höhe von Fr. ... (2002) bzw. Fr. ... (2003). In der Jahresrechnung 2020 wies die L GmbH für die Steuerperioden 2019 und 2020 Sachanlagen in Höhe von Fr. ... (2019) bzw. von Fr. ... (2020) aus. Der Personalaufwand betrug Fr. ... (2019) und Fr. ... (2020). Demgegenüber wurden folgende "Erträge aus Verwaltung" verbucht: Fr. ... (2002), Fr. ... (2003), Fr. ... (2005), Fr. ... (2006), Fr. ... (2019) und Fr. ... (2020). Der Anstieg der Aufwendungen wie auch des Ertrags der Gesellschaft spricht tendenziell ebenfalls für einen Ausbau ihres Leistungsangebots im dargelegten Zeitraum.

E. 3.2.5.5

Die Einwendungen des Pflichtigen hiergegen überzeugen nicht. Weder Verluste in früheren Geschäftsjahren noch Rangrücktrittserklärungen des Pflichtigen zwecks Abwendung eines Konkurses schliessen eine erweiterte Geschäftstätigkeit der L GmbH aus. Da die Gesellschaft in einem aktenkundigen Werkvertrag als Bauleiterin bezeichnet worden ist, muss davon ausgegangen werden, dass sie diese Funktion Dritten gegenüber auch effektiv wahrgenommen hat. Eine zusätzliche Unterstützung durch Dritte bei den betreffenden Sanierungsprojekten ist hierdurch keineswegs ausgeschlossen, ändert jedoch nichts an der Tatsache, dass die Funktion der Bauleitung sowie die damit verbundene Verantwortung der L GmbH oblag. Hinsichtlich der Rechnungen, welche seitens der Gesellschaft direkt an den Pflichtigen ausgestellt wurden, war die Vorinstanz nicht gehalten, diese dem Pflichtigen vorgängig zur Gewährung des rechtlichen Gehörs zu unterbreiten. Die Rechnungen waren aktenkundig und zu Händen des Pflichtigen adressiert, weshalb sie ihm bekannt sein mussten. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs ist daher zu verneinen. Im Übrigen vermag der Pflichtige nicht darzulegen, dass die gemäss den besagten Rechnungen erbrachten Leistungen ausschliesslich durch Dritte und nicht (auch) durch die L GmbH selbst erbracht worden sind. Zum einen ist auf den Rechnungen kein Hinweis angebracht, dass Dritte die Leistungen ausgeführt hätten. Zum anderen verweist der Pflichtige bei den Teppicharbeiten beispielsweise auf zwei Rechnungen der Q AG, welche insgesamt bloss auf Fr. ... lauten. Demgegenüber stellte die L GmbH dem Pflichtigen jedoch Fr. ... im Zusammenhang mit den Teppicharbeiten in Rechnung. Auf den Rechnungen der Q AG wurde denn auch bloss "Mithilfe bei Abbruch und entfernen von Teppichen etc." vermerkt. Es ist folglich davon auszugehen, dass die L GmbH zumindest einen Teil der Arbeiten selbst ausgeführt hat. Insgesamt ist somit von einer Tätigkeit der Gesellschaft auszugehen, welche über die blossе Verwaltung und Vermietung von Liegenschaften des Pflichtigen hinausgeht.

E. 3.2.5.6

Mit der L GmbH ist der Pflichtige eng verbunden. Er gründete die Gesellschaft im Dezember 1999 als Hauptgesellschafter mit und ist bis heute einzelzeichnungsberechtigt. Zweck der Gesellschaft war die Verwaltung und Vermietung der durch ihn erworbenen Liegenschaften. In der Folge führte er in den Steuererklärungen für die Steuerperioden 2004 und 2005 als Beruf "Liegenschaftsverwalter" auf, wohingegen er in den Jahren 2009, 2010 und 2011 "Geschäftsführer der L GmbH" als Beruf nannte. In der Steuererklärung betreffend das Jahr 2018 deklarierte der Pflichtige als Angestellter der L GmbH ein – durch die Gesellschaft quellenbesteuertes – Einkommen von Fr. ... Seinen Lebensunterhalt finanziert er dagegen hauptsächlich mittels der Mietzinseinnahmen aus seinen Liegenschaften. Die enge Verbindung zwischen der L GmbH und dem Pflichtigen ist namentlich auch im Umstand ersichtlich, dass Rechnungen an die Gesellschaft zu seinen Händen adressiert wurden, während der Pflichtige im Gegenzug ihn privat betreffende Auflagen mit dem Briefpapier der Gesellschaft beantwortete. Überdies führt der Pflichtige eigens aus, zwei seiner Liegenschaften "glücklicher- und zufälligerweise" deutlich unter dem Verkehrswert erworben haben zu können. Ein solches Vorgehen lässt hingegen nicht nur Marktkenntnisse vermuten, sondern kann an sich bereits eine Gewerbsmässigkeit indizieren, sofern gezielt Immobilien zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Kaufpreis erworben werden, um diese nach der Vornahme einer Sanierung gewinnträchtig zu verkaufen. Aufgrund der dargelegten Umstände sowie dem breiten Tätigkeitsfeld der L GmbH in der Immobilienbranche können in Übereinstimmung mit der Vorinstanz eine berufliche Nähe des Pflichtigen zum Immobilienhandel sowie daraus resultierende spezielle

Fachkenntnisse bejaht werden. Dass er nie eine klassische Ausbildung im Immobilienbereich absolviert hat, ändert hieran nichts. Hingegen erachtet das Bundesgericht die Kriterien der Berufsnähe sowie der besonderen Fachkenntnisse für die Beurteilung von gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel als weniger zentral (BGr, 6. Juni 2017, 2C_866/2016, E. 4.2; VGr, 23. August 2023, SB.2023.00055, E. 3.7).

E. 3.2.6.1

Der mehrfache Erwerb von Liegenschaften zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Preis durch den Pflichtigen deutet auf ein planmässiges und systematisches Vorgehen hin (vgl. E. 3.2.6.6). Hierfür spricht auch die Vornahme umfangreicher Sanierungen – teils durch seine eigene Gesellschaft – bei den durch ihn erworbenen Liegenschaften. Auch die streitbetroffene Liegenschaft sanierte der Pflichtige umfassend, indem er namentlich den Dachstock ausbaute, die bestehende Einfahrt erweiterte und einen Cheminéeofen im Obergeschoss einbauen liess. Im Rahmen der Grundstückgewinnsteuerveranlagung vom 22. August 2019 wurden diesbezüglich wertvermehrnde Aufwendungen in Höhe von Fr. ... berücksichtigt. Die Sanierungsmassnahmen trugen somit massgeblich zur eingetretenen Wertsteigerung der Liegenschaft im Zeitpunkt des Verkaufs bei. Überdies begründete der Pflichtige am 7. Juni 2016 Stockwerkeigentum an den drei Wohnungen der Liegenschaft, was ebenfalls ein Indiz für eine beabsichtigte Gewinnmaximierung anlässlich eines künftigen Verkaufs der Liegenschaft sein kann. Dass der Pflichtige die Liegenschaft letztlich als Ganzes veräussert hat, schliesst eine Gewerbsmässigkeit nicht automatisch aus, zumal er im konkreten Fall auf einen raschen Verkauf der Liegenschaft angewiesen war. Der aus der Veräusserung erzielte Gewinn diente dem Erwerb einer anderen Liegenschaft an der K-Strasse 08, welche der Pflichtige als Villa mit Umschwung bezeichnet. Die Liegenschaft war in zwei Stockwerkeinheiten unterteilt. Der Pflichtige führt hierzu aus, es handle sich um ein Liebhaberobjekt, nach welchem er acht Jahre gesucht habe. Nach dem Erwerb sanierte er die neu erworbene Liegenschaft wiederum umfangreich (vgl. E. 3.2.5.4). Insgesamt erscheint das dargelegte Vorgehen systematisch und planmässig.

E. 3.2.6.2

Der Pflichtige wendet hiergegen ein, dieser Schluss treffe nicht zu, die streitbetroffene Liegenschaft sei zwecks Altersvorsorge und Kapitalanlage im Jahr 2000 erworben worden. Durch zyklische Renovationsarbeiten sollten bessere Erträge mittels Vermietung erzielt werden. Diese Angaben scheinen jedoch unvereinbar mit dem erfolgten Verkauf der renditeträchtigen Liegenschaft. Hätte der Pflichtige letztere effektiv zwecks Altersvorsorge erworben, wäre ein Verkauf zwecks Erwerbs eines blossen "Liebhaberobjekts" wenig sinnvoll gewesen.

E. 3.2.7

Ein gewerbsmässiges Vorgehen wird ferner auch nicht ausgeschlossen, weil der Pflichtige beim Verkauf der streitbetroffenen Liegenschaft die grundstückgewinn-steuerrechtlichen Folgen nicht bedacht hat. Aus der Tatsache, dass der Verkauf der Liegenschaft zwei Jahre später bei der Grundstückgewinnsteuer zu einer Besteuerung zum Minimaltarif geführt hätte, kann nicht auf eine fehlende Gewinnabsicht des Pflichtigen geschlossen werden. Vielmehr erscheint naheliegend, dass er sich dieser Steuerfolgen im Zeitpunkt des Verkaufs schlicht nicht bewusst war oder er trotz dieser Steuerfolgen von einer sich bietenden Gelegenheit Gebrauch machen wollte. Auch konnte der Pflichtige im Veräusserungszeitpunkt nicht mit Sicherheit um die künftige Entwicklung der

Immobilienpreise wissen. Hieraus können somit ebenfalls keine Rückschlüsse auf eine fehlende Gewinnabsicht gezogen werden.

E. 3.2.8

Gegen gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel sprechen allerdings die lange Besitzdauer der streitbetroffenen Liegenschaft von 18 Jahren sowie die geringe Anzahl Handänderungen, da einzig die streitbetroffene Liegenschaft vom Pflichtigen veräussert worden ist. Allerdings erwarb der Pflichtige während 24 Jahren acht nicht selbst bewohnte Liegenschaften zu Eigentum, bei denen es sich überwiegend um Mehrfamilienhäuser handelte. Unter diesen Umständen vermag grundsätzlich bereits ein einmaliger Verkauf gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel zu begründen. Entscheidend ist in solchen Konstellationen jeweils, ob die gesamten Umstände des (einmaligen) Verkaufs auf gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel schliessen lassen (vgl. VGr, 23. August 2023, SB.2023.00055, E. 3.4.4).

E. 3.2.9

Gesamthaft ist vorliegend von gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel auszugehen. Obschon die Fremdfinanzierungsquote des ganzen Liegenschaftenportfolios des Pflichtigen nicht ermittelt werden konnte, kann dennoch festgestellt werden, dass er im Verlauf der Zeit stetig weitere fremde Mittel – etwa durch die Erhöhung von laufenden Hypotheken – in Anspruch genommen hat, um damit weitere Immobilien erwerben zu können. Nach deren Erwerb investierte er zwecks höherer Renditen jeweils grössere Summen in Sanierungsmassnahmen, wozu er eigens eine Gesellschaft gegründet und eingesetzt hat. Bei dieser Ausgangslage kann gesamthaft nicht mehr 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.