

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00093 vom 10. Januar 2024

ZH Verwaltungsgericht, 2024-01-10, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2023.00093

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00093 du 10 janvier 2024

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2023.00093 del 10 gennaio 2024

Regeste

Direkte Bundessteuer 2016 | [Zugehörigkeit einer Liegenschaft zum Geschäfts- oder zum Privatvermögen des Erblassers?] Wird ein Gegenstand, der stille Reserven enthält, vom Geschäftsvermögen in das Privatvermögen eines Unternehmers überführt, also in einen Bereich, in dem die Besteuerung des Kapitalgewinns nicht mehr möglich ist (sog. Privatentnahme), so ergibt sich eine Realisation der stillen Reserven und damit ein steuerbarer Kapitalgewinn. Dies gilt auch für den Fall, dass Liegenschaften, die zum Geschäftsvermögen eines Erblassers gehören, durch Erbteilung in das Privatvermögen der einzelnen Erben überführt werden (E. 2.4). Gesamthaft ist nach Würdigung sämtlicher dargelegter Faktoren eine selbständige Erwerbstätigkeit des Erblassers in Form von gewerbmässigem Liegenschaftshandel zu bestätigen. Hierfür sind insbesondere die systematische und planmässige Vorgehensweise (etappenweiser Erwerb der streitbetroffenen Liegenschaft, Neuordnung der Erschliessung, Neuparzellierung, Abriss bestehender Gebäude sowie Neuüberbauung des Grundstücks), die hohe Anzahl an Liegenschaftsgeschäften und die übermässige Fremdfinanzierung entscheidend (E. 3.8). Die Pflichtigen vermögen die vorinstanzliche Feststellung, dass die streitbetroffene Liegenschaft der gewerbmässigen Tätigkeit des Erblassers unmittelbar gedient hat, im dargelegten Sinn nicht umzustossen. Die Liegenschaft ist somit, wie die Vorinstanz korrekt festgestellt hat, ab dem Zeitpunkt ihres gestaffelten Erwerbs dem Geschäftsvermögen Erblassers zuzuordnen. Die grundsätzliche Abrechnungspflicht über den Wertzuwachsge Gewinn der Liegenschaft oder dessen konkrete Berechnung stellen die Pflichtigen nicht in Frage (E. 3.10). Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten ist.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2023.00093 Urteil der 2. Kammer vom 10. Januar 2024 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Lara von Arx. In Sachen Erben des A, gestorben 2020, wohnhaft gewesen in V, nämlich: 1. Erben der B, gestorben 2022, wohnhaft gewesen in V, nämlich: 1.1 C, 1.2 D, 2. C, 3. D, vertreten durch E AG, Beschwerdeführende, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Dienstabteilung Recht, Beschwerdegegner, betreffend direkte Bundessteuer 2016, hat sich ergeben: I. A. Der am 4. Juni 2020 verstorbene A war mit seinem Einzelunternehmen Firma F bis im Jahr 2015 selbständig erwerbstätig. Gleichzeitig übte er als Aktionärsdirektor der G AG, der H AG, der I AG sowie der J AG eine unselbständige Erwerbstätigkeit aus. Während der letzten vier Jahrzehnte erwarb und veräusserte A

verschiedene Immobilien, u.a. eine an der K-Strasse 01/02 gelegene Liegenschaft. Im Rahmen seiner Nachfolgeplanung übertrug er seine Aktien an den vorgenannten Gesellschaften mittels einer gemischten Schenkung rückwirkend auf den 1. Januar 2016 an seine Kinder C und D. Der Tochter übereignete er zudem die Einzelfirma Firma F sowie sämtliche Liegenschaften. Hinsichtlich der Liegenschaft an der K-Strasse 01/02 verpflichtete sie sich zu einem Verkauf innert zwei Jahren, wobei sie den Erlös zur Tilgung der Schulden der Firma F verwenden musste. Vor diesem Hintergrund veräusserte C die Liegenschaft am 19. Dezember 2016 für Fr. ... B. Nach einem längeren Veranlagungsverfahren kam der zuständige Steuerkommissär zum Schluss, namentlich die Liegenschaft an der K-Strasse 01/02 sowie die Beteiligungen an der H AG und an der I AG seien als Geschäftsvermögen von A zu qualifizieren. Der Wertzuwachsge Gewinn sei steuerlich aufgrund einer Privatentnahme im Liquidationsgewinn zu erfassen. In der Folge veranlagte er die Ehegatten A und B am 7. Januar 2021 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. ... für die direkte Bundessteuer 2016. Den Liquidationsgewinn von Fr. ... besteuerte er als fiktiven Einkauf in die Pensionskasse. Hiergegen liessen die Erben von A am 20. Januar 2021 Einsprache erheben. Mit Entscheid vom 4. März 2022 wies das kantonale Steueramt die Einsprache ab und korrigierte den früheren Veranlagungsentscheid zu Ungunsten der Ehegatten A und B. Das kantonale Steueramt ging neu von einem steuerbaren Liquidationsgewinn in Höhe von Fr. ... (zum Satz von Fr. ...) aus, welcher nicht länger als fiktiver Einkauf in die Pensionskasse besteuert wurde. II. Das Steuerrekursgericht wies die hiergegen erhobene Beschwerde mit Entscheid vom 22. August 2023 ab. III. Mit Beschwerde vom 29. September 2023 liessen die Erben von A dem Verwaltungsgericht beantragen, der vorinstanzliche Entscheid sei aufzuheben und die Liegenschaft K-Strasse 01/02 nicht dem Geschäftsvermögen, sondern dem Privatvermögen von A zuzuordnen. Der steuerbare Liquidationsgewinn sei unter Nichtberücksichtigung des Liquidationsgewinns K-Strasse 01/02 auf Fr. ... festzusetzen. Ferner sei die vorinstanzliche Gerichtsgebühr aufzuheben oder substantiell tiefer festzulegen und ihnen sei eine Parteientschädigung zuzusprechen. Während das kantonale Steueramt in der Beschwerdeantwort vom 10. Oktober 2023 die Abweisung der Beschwerde beantragte, verzichtete die Vorinstanz auf eine Vernehmlassung. Die Erben von A liessen am 17. Oktober 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). 1.3 Wie bereits vor der Vorinstanz rügen die Pflichtigen implizit eine Verletzung

der Begründungspflicht als Teilgehalt ihres rechtlichen Gehörs. Die Vorinstanz verneinte eine solche jedoch und erwog, der Einspracheentscheid genüge den verfassungsmässigen Gehörsanforderungen auf jeden Fall. Die betreffenden Ausführungen erweisen sich als korrekt. Die anwaltlich vertretenen Pflichtigen setzen sich mit den vorinstanzlichen Erwägungen in ihrer Beschwerdeschrift nicht näher auseinander, weshalb in diesem Punkt nicht auf die Beschwerde einzutreten ist. Dasselbe gilt für die einzig pauschal gerügte Verletzung des Beschleunigungsgebots aufgrund der langen Verfahrensdauer.

E. 2.1

Vorliegend ist die Liegenschaft K-Strasse 01/02 durch Erbteilung unbestritten vom Erblasser A an seine Tochter, die Pflichtige C übergegangen. Uneinig sind sich die Parteien darüber, ob die Liegenschaft dem Geschäftsvermögen oder dem Privatvermögen des Erblassers zuzuordnen ist bzw. war und ob – abhängig davon – ihr Wertzuwachsge Gewinn bei der Besteuerung des Liquidationsgewinns zu berücksichtigen ist oder nicht.

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

Wird ein Gegenstand, der stille Reserven enthält, vom Geschäftsvermögen in das Privatvermögen eines Unternehmers überführt, also in einen Bereich, in dem die Besteuerung des Kapitalgewinns nicht mehr möglich ist (sog. Privatentnahme), so ergibt sich eine Realisation der stillen Reserven und damit ein steuerbarer Kapitalgewinn. Dies gilt auch für den Fall, dass Liegenschaften, die zum Geschäftsvermögen eines Erblassers gehören, durch Erbteilung in das Privatvermögen der einzelnen Erben überführt werden

(BGE 105 Ib 238, E. 2).

E. 2.5

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 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. 2.6

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). Entsprechend ist auch nicht von selbständiger Erwerbstätigkeit auszugehen, wenn Investitionen in Immobilien keinen gewerblichen Charakter aufweisen. In diesem Zusammenhang kommt der Gewinnabsicht entscheidende Bedeutung zu (BGr, 7. April 2009, 2C_869/2008, E. 2.3).

E. 3.1

Zunächst ist zu prüfen, ob der Erblasser A eine selbständige Erwerbstätigkeit in Form von gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel ausübte. Gemäss Akten erwarb und veräusserte er während 28 Jahren folgende Liegenschaften: Kaufdatum Liegenschaft 1)

unbekannt	L-Strasse 03, V 2)	29.02.1984	Wohnhaus
M-Strasse 04, V 3)	15.07.1987	Wohnhaus K-Strasse 02, V 4)	
1989	Liegenschaft O-Strasse 05, W 5)	26.07.1990	

Stockwerkeigentum P-Weg 06-07, V 6)	07.03.1991	Stockwerkeigentum
Q-Platz 08-09, X 7)	25.03.1994	Wohnhaus K-Strasse 01, V 8)
06.05.1994	Liegenschaft S-Strasse 011, Y (Kt. K) 9)	08.02.1995
Liegenschaft in T (Kt. K) 10)	02.10.1997	¼ an Landparzelle K-Strasse, V
11)	31.01.2002	Stockwerkeigentum P-Weg 06-07, V Verkaufsdatum
Liegenschaft 12)	22.02.2002	Stockwerkeigentum Q-Platz 08-09, X 13)
2007	Liegenschaft O-Strasse 05, W 14)	02.07.2012
Liegenschaft in T (Kt. K) 15)	03.07.2012	Liegenschaft M-Strasse 04, V
16)	02.12.2012	Liegenschaft S-Strasse 011, Y (Kt. K) Nachfolgend ist

anhand der einzelnen Indizien das Vorliegen von gewerbsmässigem Liegenschaftshandel zu beurteilen.

E. 3.2.1

Ein erstes Indiz für gewerbsmässigen Liegenschaftshandel ist ein planmässiges und systematisches Vorgehen und eine damit allfällig verbundene Gewinnstrebigkeit. Vorliegend erwarb der Erblasser die streitbetroffene Liegenschaft über zehn Jahre hinweg bis zum Jahr 1997 in drei Etappen. Er erwarb zuerst die jeweiligen Gebäude (mit Umschwung), bevor er durch einen zusätzlichen Landerwerb die verkehrstechnische Erschliessung der Liegenschaften neu regelte. In der Folge fügte er die drei erworbenen Grundstücke zusammen und liess die sich auf diesen befindlichen Gebäude abreißen, um für Fr. ... über zehn neue Wohnungen erstellen zu lassen, welche er anschliessend vermietete. Dieses Vorgehen des Erblassers zielte klar auf eine Wertvermehrung ab. Der Vorinstanz ist überdies zuzustimmen, dass ein Tätigwerden im dargelegten Sinn spätestens ab der Neuordnung der Erschliessung als systematisch und planmässig zu qualifizieren ist. Die Realisation des dargelegten Projekts über einen Zeitraum von zehn Jahren hinweg erforderte seitens des Erblassers sowohl planerisch wie auch mit Blick auf die getätigten Investitionen beträchtliche Ressourcen, was ohne Weiteres auf eine Gewinnabsicht schliessen lässt.

E. 3.2.2

Von der Ausnutzung mehrerer sich zufällig bietender Gelegenheiten kann unter den dargelegten Umständen keine Rede mehr sein. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass der Erblasser A bei seiner an der M-Strasse 04 gelegenen Liegenschaft ein ähnliches Vorgehen gezeigt hat, indem er nach deren Erwerb im Jahr 1984 diverse wertvermehrende Umbauarbeiten für insgesamt Fr. ... vornehmen liess. Im Jahr 2012 veräusserte er die Liegenschaft gemeinsam mit zwei weiteren in Y (Kt. K) und T (Kt. K) gelegenen Immobilien mit einem Nettogewinn von Fr. ...

E. 3.2.3

Die von den Pflichtigen geltend gemachten tiefen Mietzinsen bzw. der Verzicht auf Mietzinserhöhungen bei mehreren Liegenschaften des Erblassers schliessen eine Gewinnabsicht ebenfalls nicht aus. Eine solche kann auch anderweitig, so etwa wie vorliegend durch wertvermehrende Investitionen in eine Liegenschaft, gefolgt von einem gewinnträchtigen Verkauf manifestiert werden. Dabei schliesst äusserer Druck zum Verkauf einer oder mehrerer Liegenschaften eine selbständige Erwerbstätigkeit nicht aus (vgl. BGr, 28. September 2022, 2C_827/2021 und 2C_850/2021, E. 7.3; BGr, 10. September 2015, 2C_27/2015, E. 4.5). Der seitens der Pflichtigen geltend gemachte, allfällige Druck der Bank zum Verkauf der Liegenschaft(en) des Erblassers A

zwecks Rückführung von Krediten ist daher nicht massgebend. Entscheidend ist vielmehr, ob die gesamten Umstände des Verkaufs auf gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel schliessen lassen. Die systematische und planmässige Vorgehensweise des Erblassers sowie die damit verbundene Gewinnabsicht sind als Indiz hierfür zu würdigen.

E. 3.3.1

Ein weiteres Indiz für die Tätigkeit eines gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlers kann der Einsatz erheblicher Fremdmittel 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 darüberhinausgehende Fremdfinanzierung indiziert Gewerbsmässigkeit (vgl. VGr, 5. Dezember 2018, SB.2018.00073, E. 3.3 mit Hinweisen). 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).

E. 3.3.2

Die Vorinstanz erwog hinsichtlich der Finanzierung der streitbetroffenen Liegenschaft, der Beschwerdegegner sei von einer Fremdfinanzierungsquote von 81 % ausgegangen. Für die Liegenschaft an der M-Strasse 04 sei gar eine Quote von 89 % ermittelt worden, was durch die Pflichtigen nicht bestritten werde. Die unüblich hohen Fremdkapitalquoten zweier wesentlicher, zur Beurteilung stehender Fremdkapitalanteile sprächen deutlich für den Bestand von Geschäftsvermögen.

E. 3.3.3

Hiergegen wenden die Pflichtigen ein, die hypothekarische Belastung der Liegenschaft an der K-Strasse 01/02 habe nach dem erstellten Neubau des Mehrfamilienhauses nur noch rund Fr. ... betragen, was gemessen am Anlagewert von Fr. ... (hiervon getätigte wertvermehrnde Aufwendungen in Höhe von Fr. ...) einen Fremdfinanzierungsanteil von bloss 73,45 % ergebe. Somit liege keine übermässige Fremdfinanzierung vor.

E. 3.3.4

Für die anhand der Fremdfinanzierung beurteilte individuelle Risikobereitschaft des Käufers einer Liegenschaft ist auf den Zeitpunkt ihres Erwerbs abzustellen. Nachträgliche Investitionen können für die Beurteilung der Risikobereitschaft im Zeitpunkt des Erwerbs keine Rolle spielen. Folglich kann der Argumentation der Pflichtigen nicht gefolgt werden, dass der Fremdfinanzierungsanteil bei der Liegenschaft K-Strasse 01/02 nach dem erstellten Neubau bloss 73,45 % betragen habe. Massgeblich sind die Finanzierungsverhältnisse im Zeitpunkt des Erwerbs der streitbetroffenen Liegenschaft(en). Diesbezüglich ist mangels gegenteiliger substantzierter Vorbringen der Pflichtigen von der durch die Vorinstanzen festgestellten Fremdfinanzierungsquote von 81 % auszugehen, was übermässig hoch ist (vgl. E. 3.3.1). Von den übrigen Liegenschaften des Erblassers A war zumindest die Liegenschaft an der M-Strasse 04 mit einem unbestrittenen Fremdkapitalanteil von 89 %

ebenfalls übermässig fremdfinanziert. Entsprechend liegt ein weiteres Indiz für gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel vor.

E. 3.4

Zu beurteilen ist weiter die Besitzesdauer der streitbetroffenen Liegenschaft. Der Erblasser hielt diese nachweislich während rund 19 Jahren in seinem Eigentum, sofern auf den letzten Teilerwerb des Grundstücks abgestellt wird. Es liegt damit ein langjähriger Besitz vor, was tendenziell als Indiz gegen gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel zu werten ist, wobei ein solcher hierdurch jedoch nicht zwangsläufig ausgeschlossen wird. Stattdessen kommt es im Liegenschaftenhandel häufig vor, dass eine steuerpflichtige Person Grundstücke aus verschiedenen Gründen (insbesondere je nach einer günstigen oder ungünstigen Marktentwicklung) über Jahre hinaus behält, bis sie sie mit Gewinn verkauft. Eine lange Besitzesdauer kann also durchaus unternehmerischen Interessen entsprechen, namentlich dann, wenn eine Weiterveräußerung von Anfang an geplant war und die Liegenschaft im Hinblick auf eine künftige gewinnbringende Veräußerung erworben und überbaut worden ist. Die gewinnbringende Veräußerung der Liegenschaft stellt dann nur die Fortsetzung und die letzte Entwicklungsstufe der Handelstätigkeit dar (BGr, 31. Oktober 2011, 2C_948/2010, E. 4.2.1.).

E. 3.5

Die lange Besitzesdauer der streitbetroffenen Liegenschaft ist zudem aufgrund der zwischenzeitlich erfolgten Anzahl an Liegenschaftsgeschäften zu relativieren. Der Erblasser A erwarb von 1984 bis 2012 elf in mehreren Kantonen gelegene Liegenschaften, wovon er fünf in der Zeit von 2002 bis 2012 wieder veräußerte. Es liegt folglich eine hohe Anzahl an Liegenschaftsgeschäften vor, was wiederum ein Indiz für gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel ist. Der diesbezüglich durch die Pflichtigen angerufene Entscheid des Verwaltungsgerichts (VGr, 26. August 2020, SB.2020.00044, E. 2.4.7. und E. 2.5) ändert hieran nichts. Einerseits wurde eine hohe Anzahl an Liegenschaftsgeschäften im betreffenden Fall ebenfalls bejaht und andererseits handelte es sich bei drei Liegenschaften um selbstgenutzte Ferienwohnungen, was vorliegend nicht der Fall ist. Es liegt folglich eine andere Sachlage vor.

E. 3.6

Das Vorliegen spezieller Fachkenntnisse des Erblassers A kann im zu beurteilenden Fall offengelassen werden, da die Vorinstanz solche zwar verneint hat, das Kriterium der Berufsnähe gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung jedoch ohnehin als weniger zentral zu würdigen ist (vgl. BGr, 21. März 2017, 9C_591/2016, E. 6.1.4; VGr, 22. Juli 2020, SB.2019.00093, E.2.1).

E. 3.7

Schliesslich überzeugt auch die Argumentation der Pflichtigen, dass die fragliche Liegenschaft ausschliesslich als Vermögensanlage bzw. zur Sicherstellung ihrer Altersvorsorge gedient haben soll, mit Blick auf die durch den Erblasser vorgesehene Erlösverwendung im Anschluss an den Verkauf der Liegenschaft nicht. Bereits im Zeitpunkt der Übertragung der Liegenschaft an seine Tochter, sah der Erblasser A in Ziff. 9 des Erbvertrages vom 10. Mai 2016 die Verpflichtung zur Veräußerung der Liegenschaft innert zwei Jahren vor. Diesbezüglich sind die Erwägungen der Vorinstanz zu bestätigen, dass die vor dem Verkauf erfolgte Übernahme der streitbetroffenen Liegenschaft durch die Pflichtige und Tochter des Erblassers von untergeordneter Bedeutung ist, da der Verkauf

der Liegenschaft durch den Erblasser von vornherein klar vorgesehen worden ist. Den Veräusserungserlös musste seine Tochter zur Tilgung der Schulden seiner damaligen Einzelunternehmung in Höhe Fr. ... einsetzen. Die Tilgung dieser Schulden bewirkte gemäss Ziff. 9 des Erbvertrags wiederum die Freigabe diverser als Sicherheiten hinterlegter Aktienzertifikate der G AG, der H AG, der Firma F AG sowie der J AG. Diese Umstände lassen in ihrer Gesamtheit ebenfalls auf eine Zugehörigkeit der streitbetroffenen Liegenschaft zum Geschäftsvermögen des Erblassers schliessen. Zumindest diene die Liegenschaft nach dem Gesagten eindeutig nicht allein der Altersvorsorge des Erblassers.

E. 3.8

Gesamthaft ist nach Würdigung sämtlicher dargelegter Faktoren eine selbständige Erwerbstätigkeit des Erblassers A in Form von gewerbsmässigem Liegenschaftshandel zu bestätigen. Hierfür sind insbesondere die systematische und planmässige Vorgehensweise (etappenweiser Erwerb der streitbetroffenen Liegenschaft, Neuordnung der Erschliessung, Neuparzellierung, Abriss bestehender Gebäude sowie Neuüberbauung des Grundstücks), die hohe Anzahl an Liegenschaftsgeschäften und die übermässige Fremdfinanzierung entscheidend.

E. 3.9

Die Pflichtigen können aus der Tatsache, dass die streitbetroffene Liegenschaft während vielen Jahren als Privatvermögen deklariert und entsprechend besteuert worden ist, nichts zu ihren Gunsten ableiten. Eine andere steuerrechtliche Qualifikation in der Vorperiode stellt insbesondere keinen Verstoss gegen Treu und Glauben dar. Vielmehr kommt einer Veranlagung bei periodischen Steuern nach ständiger Praxis des Bundesgerichts nur für die betreffende Periode Rechtskraft zu; die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse können daher in einem späteren Veranlagungszeitraum durchaus anders gewürdigt werden (BGr, 28. September 2022, 2C_827/2021, 2C_850/2021, E. 5.4; BGr, 31. Oktober 2011, 2C_948/2010, E. 5.3.1 mit Hinweisen; VGr, 24. Februar 2021, SB.2019.00030, SB.2019.00031, E. 3.4.2).

E. 3.10

Die Pflichtigen vermögen die vorinstanzliche Feststellung, dass die streitbetroffene Liegenschaft der gewerbsmässigen Tätigkeit des Erblassers unmittelbar gedient hat, im dargelegten Sinn nicht umzustossen. Die Liegenschaft ist somit, wie die Vorinstanz korrekt festgestellt hat, ab dem Zeitpunkt ihres gestaffelten Erwerbs dem Geschäftsvermögen des Erblassers zuzuordnen. Die grundsätzliche Abrechnungspflicht über den Wertzuwachsge Gewinn der Liegenschaft oder dessen konkrete Berechnung stellen die Pflichtigen nicht in Frage. Die Beschwerde ist somit abzuweisen.

E. 4.1

Das Steuerrekursgericht wie auch das Verwaltungsgericht legen die Gerichtsgebühr nach dem Zeitaufwand, nach der Schwierigkeit des Falls und nach dem Streitwert oder dem tatsächlichen Streitinteresse fest. Die Gerichtsgebühr beträgt in der Regel Fr. 500.- bis Fr. 50'000.- (vgl. Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG). Die Pflichtigen beanstanden die durch die Vorinstanz festgesetzte Gerichtsgebühr als übermässig hoch und machen geltend, sie halte dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit schwerlich stand. Sie verkennen dabei jedoch, dass sich die Gerichtsgebühr primär proportional nach der Höhe des streitigen Steuerbetrages bemisst, wodurch eben gerade der Verhältnismässigkeit hinreichend Rechnung getragen wird. Gleichzeitig wird hierdurch eine rechtsgleiche

Behandlung aller Steuerpflichtigen sichergestellt. Die Pflichtigen legen in ihrer Beschwerde nicht dar, inwiefern die Gerichtsgebühr im Vergleich mit gleichartigen Fällen mit demselben Streitwert zu hoch festgesetzt worden wäre. Die von ihnen vorgebrachte "wirtschaftliche Doppelbelastung" ist ebenfalls nicht ersichtlich, zumal eine Gehörsverletzung verneint wurde (vgl. E. 1.3). Die Vorinstanz hat die durch sie erhobene Gerichtsgebühr in Anwendung der vorgenannten Grundsätze sowie des damit verbundenen Ermessens somit korrekt festgesetzt.

E. 4.2

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten des vorliegenden Verfahrens den Pflichtigen C und D, 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.