

Steuerrekursgericht  
des Kantons Zürich

2. Abteilung



2 DB.2021.15

**Entscheid**

24. Mai 2022

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Walter Balsiger, Steuerrichter Hans Heinrich Knüsli, Steuerrichter  
Christian Griesser und Gerichtsschreiberin Verena Bieri

In Sachen

**A,**

vertreten durch RA Dr.iur. B,

**Beschwerdeführer,**

gegen

**Kanton Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,  
Division Bau,  
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerdegegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2017**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) und C erwarben am ... 2005 als Gesamteigentümer die Liegenschaft ...strasse 12 in D. Zu diesem Zweck schlossen die beiden am ... 2005 einen Gesellschaftsvertrag über den Erwerb und Betrieb dieser Liegenschaft ab. Darin vereinbarten sie, diese als einfache Gesellschaft im Sinne von Art. 530 ff. OR zu erwerben, instand zu halten und zu vermieten. Sie legten fest, dass die erforderlichen Eigenmittel von Fr. 1'100'000.- zu gleichen Teilen beigesteuert und sämtliche Gebühren und Abgaben sowie die zukünftigen Aufwendungen und Investitionen zu gleichen Teilen getragen würden. Erträge, aber auch ein allfälliger Verkaufserlös, würden hälftig aufgeteilt. Die Geschäftsführung obliege beiden Gesellschaftern, wobei Ausgaben, die Fr. 5'000.- überstiegen, einstimmig beschlossen werden müssten. Weiter wurden eine Kündigungsfrist sowie die Regeln für den Fall einer Auflösung der einfachen Gesellschaft (insbesondere die Berechnung der Vergütung an die ausscheidende Partei) sowie jene für den Fall des Todes oder des Konkurses eines Gesellschafters vereinbart. Darüber hinaus legten die beiden Gesellschafter fest, dass sie im Falle von Streitigkeiten je eine Vertrauensperson benennen würden, die gemeinsam einen Schiedsrichter bestimmten. Nach einer längeren Konfliktphase verkaufte der Pflichtige seinen Anteil am ... 2017 für Fr. 4'020'000.- an C.

Am 5. Oktober 2020 erging die Veranlagungsverfügung des kantonalen Steueramts für die Steuerperiode 2017. Darin qualifizierte es den Pflichtigen als gewerbmässigen Liegenschaftenhändler und rechnete ihm den Gewinn aus der Veräusserung seines Gesamtanteils an der Liegenschaft ...strasse 12 von Fr. 984'629.- als Ertrag aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf. Gleichzeitig wurde ein (zusätzlicher) AHV-Abzug von Fr. 105'935.- gewährt.

B. Hiergegen liess der Pflichtige am 3. November 2020 Einsprache erheben und beantragte die Aufhebung sowohl der Veranlagungsverfügung 2017 und des Einschätzungsentscheids 2017, je vom 5. Oktober 2020, als auch der Steuerrechnung vom 8. Oktober 2020. Sein steuerbares Einkommen sei gemäss der erstellten Steuererklärung zu veranlagern. Zudem ersuchte er um Zusprechung einer Parteientschädigung.

Mit Entscheid vom 15. Dezember 2020 wies das kantonale Steueramt die Einsprache ab und hielt an seinem Standpunkt fest. Es qualifizierte den Pflichtigen weiterhin als gewerbmässigen Liegenschaftenhändler und verwies insbesondere auf den zwischen letzterem und C abgeschlossenen Gesellschaftsvertrag sowie den vorliegend hohen Fremdkapitalanteil. Der Pflichtige sei Architekt und Bauhandwerker. Es bestehe somit ein enger Zusammenhang mit dessen beruflicher Tätigkeit. Zum einen setze der Pflichtige seine speziellen Fachkenntnisse ein, zum andern müsse er sich auch das Fachwissen des Juristen C anrechnen lassen. Das gemeinsame Wissen der Eigentümer eigne sich hervorragend für den Erwerb und die professionelle Bewirtschaftung von Liegenschaften. Die Gesamtumstände beim Kauf der ...strasse 12 sprengten den Rahmen einer üblichen privaten Vermögensverwaltung.

C. Mit Beschwerde vom 14. Januar 2021 beantragte der Pflichtige die Aufhebung des Einspracheentscheids vom 15. Dezember 2020, der Veranlagungsverfügung 2017 vom 5. Oktober 2020 sowie der diesbezüglichen Steuerrechnung. Sein steuerbares Einkommen sei gemäss der erstellten Steuererklärung zu veranlagern, eventualiter zur entsprechenden Veranlagung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Zudem ersuchte er um Zusprechung einer Parteientschädigung. Das kantonale Steueramt schloss mit Beschwerdeantwort vom 10. Februar 2021 auf Abweisung des Rechtsmittels. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Im Rahmen eines zweiten Schriftenwechsels hielten die Parteien mit Replik vom 14. April 2021 bzw. Duplik vom 7. Mai 2021 an ihren Standpunkten fest. Weitere Eingaben erfolgten nicht.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien wird, sofern rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a.) Der direkten Bundessteuer unterliegen gemäss Art. 16 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte; Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen sind hingegen steuerfrei (Art. 16 Abs. 3 DBG). Art. 18 DBG umschreibt die steuerbaren Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Dazu gehören gemäss Abs. 2 auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Abs. 2 Satz 3).

b) Nach der Praxis des Bundesgerichts liegt steuerbarer Immobilienhandel 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; erforderlich ist die Entwicklung einer Tätigkeit, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist (BGE 125 II 113 = StE 1999 B 23.1 Nr. 41 = ASA 67, 644 = ZStP 1999, 70; BGr, 30. Oktober 2020, 2C\_1021/2019, E. 5.2; BGr, 25. Juli 2017, 2C\_966/2016, E. 3.3, je mit Hinweisen auch zum Folgenden). 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 Liegenschaftengeschäfte, 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 im Rahmen einer Personengesellschaft (BGE 125 II 113 E. 6a; BGE 122 II 446 E. 3b; BGr, 1. März 2010, 2C\_403/2009 + 2C\_404/2009, E. 2.4).

c) Als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler gilt nicht nur derjenige, dessen eigentliche Tätigkeit auf den An- und Verkauf von Liegenschaften gerichtet ist, sondern auch jener, der sich in anderer Weise mit Liegenschaften befasst, die über die blosse Vermögensverwaltung hinausgeht; beispielsweise, wenn der Liegenschaft-

handel einem Architekten, einem Baugeschäft oder einem Handwerksbetrieb zur Arbeitsbeschaffung dient (BGE 125 II 113; BGr, 10. September 2015, 2C\_27/2015, E. 1.4). Solche (Quasi-)Liegenschaftenhändler, d.h. weder haupt- noch nebenberuflich tätige Liegenschaftenhändler (BGr, 25. August 2014, 2C\_1048/2013, E. 1.4), führen regelmässig weder eine Buchhaltung noch eine Aufstellung eines Einzelunternehmens (Martin Arnold, Nichts Neues unter der Steuersonne? Zur Besteuerung von Liegenschaftsgewinnen nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, ASA 67, 610).

d) Keine selbständige Erwerbstätigkeit liegt hingegen vor, wenn Gewinne aus der Veräusserung von Liegenschaften bei einer sich zufällig bietenden Gelegenheit (d.h. ohne auf Verdienst gerichtete Tätigkeit) erzielt werden, oder wenn bloss das eigene Vermögen verwaltet wird, insbesondere, wenn eigene Liegenschaften vermietet werden. Dies gilt selbst dann, wenn das Vermögen umfangreich ist, professionell verwaltet wird und kaufmännische Bücher geführt werden (BGr, 25. August 2014, 2C\_1048/2013, E. 2.2; BGr, 13. Juni 2013, 2C\_1273/2012, E. 2.1).

e) Es macht grundsätzlich Sinn, bei Quasi-Liegenschaftenhändlern (vgl. oben, E. 1/c) erst beim Verkauf einer Liegenschaft zu prüfen, ob in Bezug auf die veräusserte Liegenschaft gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel vorliegt, oder nicht. Vor diesem Zeitpunkt und solange die steuerpflichtige Person keine über den privaten Vermögensbereich hinausgehenden, zweifelhaft erscheinenden steuermindernden Abzüge (z.B. überhöhte Schuldzinsen, Abschreibungen, Rückstellungen) vornimmt, besteht in der Regel kein Anlass, die Zugehörigkeit einer Liegenschaft zum Privat- oder Geschäftsvermögen zu ergründen. Die Praxis misst dem Umstand, dass eine streitbetroffene Liegenschaft in den Jahren vor dem Verkauf als Privatvermögen deklariert und vom kantonalen Steueramt als solches übernommen wurde (inkl. Gewährung des Pauschalabzugs für Unterhaltskosten), keine entscheidende Bedeutung zu (vgl. StRK III, 16. November 2010, DB.2010.164). Denn der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung (Legalitätsprinzip) verlangt eine Übereinstimmung der Entscheidung mit dem Gesetz (Art. 5 Abs. 1 der Bundesverfassung vom 18. April 1999; Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. A., 2020, Rz. 325); er geht der Rücksichtnahme auf eine gleichmässige Rechtsanwendung vor (Häfelin/Müller/Uhlmann, Rz. 599; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, VB zu Art. 109 - 121 N 10 ff. und N 99 ff. DBG, mit Verweisungen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung). Wenn das kantonale Steueramt die streitbetroffene Lie-

genschaft entsprechend den Deklarationen des Pflichtigen in vergangenen Steuerperioden im Privatvermögen belassen hat, steht dieser Umstand daher einer Überprüfung in einem späteren Verfahren nicht entgegen (StE 2015 B 23.1 Nr. 82, E. 3.4.3). Ebenso wenig liegt in einem solchen Vorgehen ein zur Begründung von schutzwürdigem Vertrauen geeignetes oder widersprüchliches Verhalten (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 109 - 121 N 50 und 80 DBG, mit zahlreichen Hinweisen auf die Gerichtspraxis).

f) Die Frage, ob eine einfache Gesellschaft eine gewinnorientierte Tätigkeit ausübt, muss anhand der Gesamtheit der Umstände des Einzelfalls entschieden werden. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung trifft dies allerdings bereits zu, wenn sich wenigstens ein Gesellschafter in Ausübung seines Berufs an der Gesellschaft beteiligt und die Geschäftsführung für gemeinsame Rechnung besorgt. In diesem Fall stellt der den anderen Gesellschaftern zufließende Anteil am Reingewinn Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit dar, und zwar selbst dann, wenn sich die übrigen Gesellschafter nicht persönlich an der Geschäftsführung beteiligt haben. Die Gründung einer einfachen Gesellschaft kann praxisgemäss für sich allein ein Indiz für einen gewerbsmässigen Liegenschaftshandel sein (BGr, 31. Oktober 2011, 2C\_948/2010, E. 3.1.1, auch zum Folgenden; BGr, 13. April 2005, 2A.433/2004, E. 3.3). In diesem Sinn ist eine selbständige Erwerbstätigkeit zu vermuten, wenn sich für ein bestimmtes Grundstücksgeschäft mehrere Personen zu einem Baukonsortium zusammenschliessen und darunter auch solche sind, welche sich im Rahmen ihres Berufs beteiligen und die Geschäftsführung für gemeinsame Rechnung im Einvernehmen mit den anderen besorgen.

2. Vorliegend unbestritten ist der Grundsachverhalt. Strittig ist hingegen, ob der Verkauf des Gesamthandanteils des Pflichtigen an der Liegenschaft ...strasse 12 in D an den Mitgesellschafter C als gewerbsmässiger Liegenschaftshandel zu qualifizieren ist. Diesbezüglich besteht zwischen dem kantonalen Steueramt und dem Pflichtigen Uneinigkeit betreffend Bewertung und Gewichtung der einzelnen Kriterien.

Wie bereits erwähnt, kommen für die Beurteilung der Streitfrage folgende Indizien in Betracht: 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 Mit-

tel zur Finanzierung der Geschäfte, die Realisierung derselben im Rahmen einer Personengesellschaft oder die systematische bzw. planmässige Art und Weise des Vorgehens.

a) Im vorliegenden Fall steht eine einzige Liegenschaftentransaktion im Jahr 2017 zur Debatte. Gemäss den beigezogenen Steuerakten verzeichnete der Pflichtige in den Steuerperioden 2004 und 2006 bereits zwei Verkäufe von Liegenschaftsanteilen, welche im Zusammenhang mit der Teilung einer Erbschaft standen. Da es sich bei einer Erbengemeinschaft um eine auf Liquidation angelegte Gemeinschaft handelt, ist es nicht aussergewöhnlich, dass im Nachlass befindliche Liegenschaften an einzelne Erben übertragen oder an Drittpersonen verkauft werden. Damit liegt keine Häufung von Liegenschaftengeschäften vor, weshalb sich daraus keine Handelstätigkeit ableiten lässt.

b) aa) Das kantonale Steueramt machte geltend, der Pflichtige erfülle das Merkmal des liegenschaftsnahen Berufs. In seinen Steuererklärungen habe sich der Pflichtige als Architekt und Bauhandwerker bezeichnet. In der Einnahmeliste 1997 habe er, neben einem grösseren Auftrag an der ...strasse in D und einem kleineren an der ...strasse in E, auch einen Ertrag von Fr. 29'870.- infolge von Bauausführungen an der Liegenschaft ...strasse 12 deklariert. Bei einem geschätzten Stundenansatz von Fr. 140.- habe der Pflichtige den damaligen Eigentümern der ...strasse 12 somit einen Zeitaufwand von zirka 213 Stunden in Rechnung gestellt. Zwischen dem Pflichtigen und den damaligen Eigentümern habe keine freundschaftliche, sondern eine geschäftliche Beziehung bestanden. Der Pflichtige verfüge über ein umfassendes Wissen betreffend die Liegenschaft ...strasse 12. Des Weiteren sei die Liegenschaft – entgegen der Darstellung des Pflichtigen – erst ab 2012 vom Hauseigentümergebiet des Kantons Zürich (nachstehend HEV) verwaltet worden. Der Miteigentümer C habe die Liegenschaft unter anderem auch deshalb erworben, um die Hauswartung zu übernehmen. Das Interesse von C am Erwerb der Liegenschaft sei daher deutlich über die Verwaltung des privaten Vermögens hinausgegangen. Diese Tätigkeit von C müsse sich der Pflichtige anrechnen lassen. Ein Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit liege somit vor.

bb) Demgegenüber vertrat der Pflichtige die Ansicht, das kantonale Steueramt konstruiere einen Zusammenhang mit den 1997 durchgeführten Bauausführungen an der ...strasse 12. Ein gewerbsmässiger Liegenschaftshandel könne daraus jedoch

nicht abgeleitet werden. 1997 habe er nicht nur Einnahmen von Fr. 50'025.- generiert, sondern auch Aufwendungen von Fr. 70'237.- getätigt. Der Verlust habe somit im Jahr 1997 Fr. 20'212.- betragen. Seine Tätigkeiten an der ...strasse 12 hätten sich auf Koordinations- und Überwachungsarbeiten beschränkt, die er aufgrund eines Freundschaftsdienstes für die (Eigentümer)Familie verrichtet habe. Die Auslagen und Rechnungen für Drittarbeiten, welche er beglichen habe, habe er sodann den damaligen Eigentümern weiterverrechnet. Er habe selber weder Architektur- noch sonstige Bauleistungen erbracht. Aufgrund seiner gesundheitlichen Probleme sei er dazu gar nicht in der Lage gewesen. Der vom kantonalen Steueramt geschätzte Stundenaufwand beruhe auf einer irrwitzigen Berechnung. Er habe für seine Arbeiten im Zusammenhang mit der ...strasse 12 ein Honorar von insgesamt Fr. 2'684.60 erhalten. Dies ergebe bei 48.5 Arbeitsstunden einen Stundenansatz von Fr. 55.-. Für seine Arbeiten im Zusammenhang mit dem Objekt an der ...strasse habe er einen Honoraranteil von Fr. 2'405.45 in Rechnung gestellt. Von einem ansehnlichen Honorar könne nicht die Rede sein.

Aus den Steuerakten ergebe sich, dass er nur geringe Einkünfte aus seiner selbständigen Erwerbstätigkeit erzielt habe. Indem das kantonale Steueramt argumentiere, der Pflichtige bezeichne sich in seinen AHV-Abrechnungen als Architekt, suggeriere es einen unzulässigen Zusammenhang. Der Pflichtige erwirtschaftete nämlich seit 2010 kein Einkommen mehr aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Aus diesem Grund entsprächen die bezahlten AHV-Beiträge dem Mindestbeitrag. Die Bezeichnung Architekt beruhe auf der AHV-Anmeldung des Pflichtigen von vor mehr als zwanzig Jahren. Zudem sei der für C verwendete Begriff des Hausmeisters aus dem Kontext gerissen, da die Verwaltung der Liegenschaft durch den HEV erfolgt sei.

cc) Der Pflichtige bezeichnete sich in seinen Steuererklärungen als "Architekt und Bauhandwerker" oder als "Architekt". Gemäss dem kantonalen Steueramt hat er an der ETH Zürich Architektur studiert. Deshalb ist hinsichtlich der strittigen Veräusserung eine gewisse berufliche Nähe grundsätzlich zu vermuten.

Das Bundesgericht verneinte bei einem Schreinermeister mit eigener Schreinerei die Berufsnähe. Zwar verfüge dieser über gewisse Kenntnisse der Baubranche, eine derartige Berufsnähe sei indessen jeder berufstätigen Person eigen, die in irgendeiner Form mit Liegenschaften zu tun habe, resp. Zulieferer des Baugewerbes sei (BGr, 21. März 2017, 9C\_591/2016, E. 6.1.4). Daraus lässt sich folgern, dass ein ge-

werbsmässiger Liegenschaftenhändler u.a. in der Lage sein muss, potentielle Kaufobjekte zu bewerten, die Preisentwicklung im Auge zu behalten, Fremdfinanzierungsmöglichkeiten zu beurteilen, Sanierungskosten abzuschätzen oder rechtliche Möglichkeiten und Restriktionen (wie die mietrechtliche Situation, die Möglichkeit einer Parzellierung oder einer Umwandlung in Stockwerkeigentum) zu beurteilen. Nach Ansicht des Steuerrekursgerichts verfügt ein Architekt als Generalist zweifellos über breite Kenntnisse im Bereich Liegenschaften. Ob diese in jedem Fall zu einer besonderen Qualifikation für den gewerbsmässigen Immobilienhandel führen, sei jedoch in Frage gestellt.

Über die konkrete berufliche Tätigkeit des Pflichtigen (mit Jahrgang 1954) ist wenig bekannt. Die Bezeichnung Architekt und Bauhandwerker deutet darauf hin, dass er Sanierungen nicht nur plante, sondern überdies auch ausführte. Die von ihm zusammen mit den Steuererklärungen eingereichten Aufstellungen über seine selbständige Erwerbstätigkeit zeigen aber nur in den Jahren 1995 und 1998 einen Gewinn von Fr. 11'442.- bzw. Fr. 12'843.-. Seit 1999 ist stets ein Verlust zu verzeichnen. In den Jahren 2003, 2007 und ab 2010 wurde kein einziger Franken Umsatz erzielt. Selbst wenn ein Umsatz ausgewiesen wurde, lag dieser seit 2003 immer unter Fr. 10'000.-. Dieser Umsatz wurde jeweils aus Tätigkeiten für zwei bis vier Auftraggeber pro Jahr erzielt. Zu diesen gehörte zum Beispiel das F, welches im Bereich Gastronomie und Hotellerie tätig ist. Der Pflichtige finanzierte seinen Lebensunterhalt somit nicht durch Einkünfte als Architekt oder Bauhandwerker, sondern durch Vermögenserträge, insbesondere Liegenschaftserträge, bzw. durch den Verbrauch seines Vermögens.

Ob – wie vom Pflichtigen geltend gemacht – in seinem Umsatz auch dem Endkunden weiterverrechnete, betragsmässig hohe Materialaufwendungen und Dienstleistungen Dritter enthalten sind, kann aufgrund der Akten nicht abschliessend beurteilt werden. Es ist jedoch festzustellen, dass der Pflichtige einzig in vier Jahren (1995, 1997, 1998 und 2002) einen Umsatz von mehr als Fr. 25'000.- erzielte. Während in den Jahren mit Gewinn (1995 und 1998) keine Auffälligkeiten bezüglich Materialaufwand und Drittdienstleistungen erkennbar sind, überstiegen in den Jahren 1997 und 2002 die Materialaufwendungen und Drittdienstleistungen den Umsatz. Es ist daher davon auszugehen, dass der Pflichtige teilweise in erheblichem Umfang eingekaufte Materialien und Dienstleistungen Dritter an die Endkunden weiterverrechnete.

Ergänzend ist festzuhalten, dass die Rechtsprechung das Kriterium der beruflichen Nähe stark relativiert hat. Angesichts der anhaltenden Zinsbaisse würden sich

auch Privatpersonen vermehrt mit Immobilieninvestitionen befassen, weshalb dem Merkmal eines liegenschaftsnahen Berufs nicht mehr die gleiche Relevanz wie früher beigemessen werden könne (vgl. BGr, 21. März 2017, 9C\_591/2016, E. 6.1.4). Selbst wenn sich der Pflichtige – wie vom kantonalen Steueramt geltend gemacht – bezüglich des Merkmals des liegenschaftsnahen Berufs die berufliche Tätigkeit des Miteigentümers C anrechnen lassen müsste, bliebe dessen genaue berufliche Tätigkeit im Dunkeln. Obwohl sich der Pflichtige selbst als Architekt und Bauhandwerker bezeichnete, ist vorliegend zumindest nicht klar erkennbar, dass er über die – für einen gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler – notwendigen Qualifikationen verfügt. Demzufolge ist das Merkmal des liegenschaftsnahen Berufs fraglich.

c) Das kantonale Steueramt wies darauf hin, dass der Pflichtige an der ETH Zürich Architektur studiert habe. Dank diesem Studium verfüge er über umfassende Fachkenntnisse im Zusammenhang mit dem Erwerb und der Verwaltung von Liegenschaften. Zudem habe der Miteigentümer C ein Studium der Rechtswissenschaften abgeschlossen. Das gemeinsame Wissen der beiden Eigentümer eigne sich für den Erwerb und die professionelle Bewirtschaftung von Immobilien. Der Pflichtige wandte dagegen ein, dass er – mit wenigen Ausnahmen – nicht den Beruf des Architekten ausgeübt habe. Allein die Tatsache, dass er Architektur studiert habe, mache ihn nicht zu einem gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler.

Dazu kann auf die Ausführungen zum Zusammenhang der strittigen Liegenschaftsveräusserung mit der beruflichen Tätigkeit des Pflichtigen und von C verwiesen werden (vgl. oben, E. 2/b). Ob und inwieweit der Pflichtige noch von seiner – länger zurückliegenden – Ausbildung als Architekt profitierte, ist fraglich. Die Nutzung von Spezialwissen kann daher nicht als Indiz für gewerbsmässigen Liegenschaftshandel in die Waagschale geworfen werden.

d) Im vorliegenden Fall betrug die Besitzdauer rund 12½ Jahre. Damit liegt zweifellos keine kurze Besitzdauer vor. Ob bereits von einer langen Haltedauer – und damit von einer langfristigen Vermögensanlage – gesprochen werden kann, ist hingegen fraglich. Es deutet jedoch nichts darauf hin, dass etwa von Anfang an eine Weiterveräusserung geplant gewesen oder dass die Liegenschaft im Hinblick auf eine künftige gewinnbringende Veräusserung erworben worden wäre. Aus der Besitzdauer kann somit keine gewerbsmässige Handelstätigkeit abgeleitet werden.

e) aa) Zu prüfen bleibt die Fremdfinanzierungsquote. 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. Entsprechend wird bei nicht selbst genutzten Liegenschaften sowie Zweit- und Ferienwohnungen in der Regel bei einem Fremdfinanzierungsgrad von mehr als zwei Dritteln von unüblich hohen Fremdmitteln gesprochen. Dies im Gegensatz zu selbstbewohnten Liegenschaften, bei welchen üblicherweise bis zu rund 80% des Verkehrswerts fremdfinanziert werden (BGr, 30. Oktober 2020, 2C\_1021/2019, E. 6.5, mit weiteren Hinweisen).

bb) Das kantonale Steueramt ging in seiner Einspracheentscheid von einem Kaufpreis von Fr. 5'900'000.- und einem Fremdkapital von Fr. 5'040'000.-, d.h. von einer Fremdfinanzierungsquote von 85.4% aus. Auch ohne das Darlehen des Pflichtigen an C betrage die Fremdfinanzierungsquote mehr als 80%. In der Beschwerdeantwort schrieb das kantonale Steueramt, dass die Fremdfinanzierungsquote rund 86%, und wenn das Darlehen des Pflichtigen nicht als Fremdkapital betrachtet werde, rund 82% betrage. Bei einer Berechnung pro Teilhaber betrage die Fremdkapitalquote des Pflichtigen gerundet 82% und jene von C gerundet 90%. Unabhängig von der Berechnungsmethode betrage die Fremdfinanzierungsquote deshalb mehr als 80%. Es liege somit eine erhebliche Fremdfinanzierung vor.

cc) Der Pflichtige bestritt einerseits eine Fremdfinanzierung von über 80% und rügte andererseits die starke Gewichtung der Fremdkapitalquote durch das kantonale Steueramt. Er ging in seiner Beschwerdeschrift von einem Ankaufspreis von Fr. 5'939'000.- und einer Fremdfinanzierung von Fr. 4'790'000.- aus. Er habe insgesamt eigene Mittel in der Höhe von Fr. 800'000.- investiert, weshalb seine Fremdkapitalquote 72.9% betrage.

dd) Zunächst ist klarzustellen, dass der Ankaufspreis Fr. 5'900'000.- betrug und nicht Fr. 5'939'000.-, wie in der Beschwerdeschrift geltend gemacht. Der Pflichtige und C finanzierten den Kauf der Liegenschaft in erster Linie durch eine Hypothek der G-Bank in der Höhe von Fr. 4'000'000.-. Diese Hypothek belief sich somit auf rund  $\frac{2}{3}$  des Kaufpreises. Darüber hinaus gewährten die Verkäufer den Käufern zwei Darlehen im Gesamtbetrag von Fr. 790'000.-. Diese drei Darlehen werden nicht bestritten. Unei-

nig sind sich die Parteien jedoch über die Bewertung des Darlehens von H sowie über das Darlehen von Fr. 250'000.-, welches der Pflichtige C gewährte.

Den Akten ist ein Darlehen von H und I in der Höhe von Fr. 26'000.- an den Pflichtigen und C zu entnehmen. Dieses wurde wenige Tage vor dem Kauf der Liegenschaft gewährt und im Lauf des Jahres 2005 zurückbezahlt. Entgegen den Vorbringen des Pflichtigen liegt ein Zusammenhang mit dem Kauf der ...strasse 12 auf der Hand. In seiner Steuererklärung 2005 machte er 50% der Schuldzinsen von insgesamt Fr. 374.- als Zinsaufwand geltend und zog per Ende Jahr keine Schuld ab. Dieses Darlehen in der Höhe von Fr. 26'000.- muss daher bei der Berechnung der Fremdkapitalquote berücksichtigt werden.

Das Darlehen, das der Pflichtige seinem Mitgesellschafter C gewährte, darf hingegen nicht berücksichtigt werden, da es bei einer Gesamtbetrachtung kein Fremdkapital darstellt, bzw. bei einer Berechnung pro Gesellschafter einerseits als eine Schuld von C und andererseits als Eigenkapital des Pflichtigen zu betrachten ist.

So ist bei einem Kaufpreis von Fr. 5'900'000.- insgesamt von einem Fremdkapital in der Höhe von Fr. 4'816'000.- (Fr. 4'000'000.- + Fr. 790'000.- + Fr. 26'000.-) auszugehen, weshalb die Fremdkapitalquote 81.6% beträgt. Bei einer Berechnung der Fremdkapitalquote pro Teilhaber ist beim Pflichtigen ein Kaufpreis von Fr. 2'950'000.- ( $\frac{1}{2}$  von Fr. 5'900'000.-) sowie das Darlehen an C von Fr. 250'000.-, d.h. Fr. 3'200'000.-, dem Fremdkapital von Fr. 2'408'000.- ( $\frac{1}{2}$  von Fr. 4'816'000.-) gegenüber zu stellen. Die Fremdkapitalquote des Pflichtigen beträgt somit 75.3% und diejenige von C 87.9%.

Unter Berücksichtigung der Rechtsprechung (vgl. oben, E. 2/e/aa) stellt deshalb sowohl die gesamte Fremdkapitalquote als auch die Fremdkapitalquote des Pflichtigen ein Indiz für dessen Qualifikation als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler dar. Zu demselben Ergebnis führt im Übrigen auch die vom Pflichtigen selbst vertretene Fremdkapitalquote von 72,9% (vgl. oben E. 2/e/cc).

f) aa) Das kantonale Steueramt verwies weiter auf den vom Pflichtigen und C am ... 2005 abgeschlossenen Gesellschaftsvertrag. Der vorliegende Erwerb im Rahmen einer Personengesellschaft sei ein gewichtiges Indiz, welches für einen gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel spreche.

bb) Der Pflichtige wandte dagegen ein, bei einem Erwerb der Liegenschaft im Gesamteigentum stelle die Gründung einer einfachen Gesellschaft eine grundbuchrechtliche Voraussetzung dar. Der vorliegende Fall unterscheide sich grundsätzlich vom Sachverhalt der dem Bundesgerichtsurteil 2C\_948/2010 zugrunde gelegen sei. In jenem Fall habe ein Baukonsortium eine Liegenschaft erworben, überbaut und anschliessend veräussert. Die Gesellschafter hätten sich gegenseitig Aufträge zugehalten und es seien zudem Abschreibungen verbucht worden. Beim vorliegenden Erwerb im Gesamteigentum seien die Interessen der Verkäuferschaft, bestehend aus den drei Erben des J, berücksichtigt worden. Deren Ziel sei es gewesen, dass die Verkäuferin K möglichst lange in ihrer Wohnung leben konnte. Zudem habe die Rechtsprechung in mehreren Fällen eine neu erstellte und im Stockwerkeigentum verkaufte Liegenschaft nicht als gewerbsmässigen Liegenschaftshandel beurteilt.

cc) Die Gründung einer einfachen Gesellschaft kann ein Indiz für gewerbsmässigen Liegenschaftshandel bilden (BGr, 31. Oktober 2011, 2C\_948/2010, E. 3.1.1, auch zum Folgenden; BGr, 13. April 2005, 2A.433/2004, E. 3.3). Im Unterschied zu den Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, die gesetzlich auf den Betrieb eines Gewerbes ausgerichtet sind, existiert bei der einfachen Gesellschaft keine Vermutung, wonach diese einen Erwerbszweck verfolgt. Ob eine einfache Gesellschaft eine auf Erwerb gerichtete Tätigkeit entfaltet, ist deshalb aufgrund der gesamten Umstände des Einzelfalls zu entscheiden. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung trifft dies allerdings bereits zu, wenn sich wenigstens ein Gesellschafter in Ausübung seines Berufs an der Gesellschaft beteiligt und die Geschäftsführung für gemeinsame Rechnung besorgt hat. In diesem Fall stellt der den anderen Gesellschaftern zufließende Anteil am Reingewinn Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit dar, und zwar selbst dann, wenn sich die übrigen Gesellschafter nicht persönlich an der Geschäftsführung beteiligten (vgl. BGE 125 II 113 E. 3c, mit weiteren Hinweisen).

Ein Baukonsortium ist ein Zusammenschluss mehrerer rechtlich und wirtschaftlich selbständiger Unternehmen zur gemeinsamen Ausführung eines Projekts. Ziel ist i.d.R. die gemeinsame Überbauung eines Grundstücks und der möglichst gewinnbringende Verkauf der – häufig in Stockwerkeigentum aufgeteilten – Baute(n). Nach Beendigung des Projekts wird das Baukonsortium aufgelöst und liquidiert. Die einfache Gesellschaft zwischen dem Pflichtigen und C ist kein Baukonsortium. Die beiden beabsichtigten keine Überbauung eines Grundstücks, sondern den gemeinsamen Erwerb der Liegenschaft ...strasse 12. Ziel war es, Erträge aus deren Vermietung zu

generieren. Die im Gesellschaftsvertrag vereinbarte Ausstiegsklausel benachteiligt bei steigenden Immobilienpreisen den aussteigenden Gesellschafter. Im Gegensatz zu einem klassischen Baukonsortium war die einfache Gesellschaft zwischen dem Pflichtigen und C auf Dauer ausgerichtet. Mit der steueramtlichen Betrachtungsweise müsste jedes Konkubinatspaar – welches gemeinsam eine Liegenschaft erwirbt und diese nicht ausschliesslich selbst nutzt – bei einem Verkauf der Liegenschaft als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler besteuert werden. Dies mindestens dann, wenn einer der Konkubinatspartner als Architekt oder Jurist tätig ist. Diese Auslegung verschiebt die bestehenden Grenzen zwischen privater Vermögensanlage und gewerbsmässigem Handel und ist deshalb abzulehnen.

dd) Im Zusammenhang mit der einfachen Gesellschaft ist weiter auf das Indiz der Arbeitsbeschaffung einzugehen. So liegt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel nicht nur bei einer Handelstätigkeit im engeren Sinn (Kauf und Verkauf) vor, sondern auch dann, wenn Liegenschaften als Arbeitsbeschaffung für ein Architektur- oder Bauunternehmen bzw. einen Handwerksbetrieb erworben und eingesetzt werden (BGr, 22. April 2005, 2A.547/2004, E. 3.2; VGr, 21. Februar 2018, SB.2017.00073 und SB.2017.00074, E. 2.4). Vor diesem Hintergrund wies das kantonale Steueramt darauf hin, dass C die Liegenschaft unter anderem deshalb erworben habe, um die Aufgabe als Hausmeister übernehmen zu können und dass die Verwaltung der Liegenschaft bis Ende ...2012 von den beiden Eigentümern ausgeführt worden sei. Zudem wies das kantonale Steueramt auf im Jahr 2008 getätigte Akontobezüge der Eigentümer hin, die honorarähnlichen Charakter hätten.

Der Pflichtige erläuterte, dass es sich bei den beanstandeten Bezügen nicht um Erwerbseinkommen handle. Beide Eigentümer hätten zum gleichen Zeitpunkt die gleichen Beträge bezogen. Zudem habe es das kantonale Steueramt versäumt, die strittigen Bezüge in Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit umzuqualifizieren. Werde der Argumentation des kantonalen Steueramts konsequent gefolgt, müsse jeder Eigentümer einer vermieteten Liegenschaft bei deren Verkauf als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler besteuert werden.

In der vorliegenden Konstellation kann kaum von einer Arbeitsbeschaffung gesprochen werden, da es keinen Unterschied macht, ob eine einzelne mittelgrosse Liegenschaft von den Eigentümern selbst verwaltet oder ob ein Dritter damit beauftragt

wird. Die von den Eigentümern ausgeführten Arbeiten erweisen sich als qualitativ und quantitativ untergeordnet. Der Hinweis auf die "honorarähnlichen" Akontobezüge ist unbehelflich und es ist nicht statthaft, gestützt darauf auf ein gewerbsmässiges Handeln zu schliessen. Von einer relevanten Arbeitsbeschaffung ist z.B. die Rede, wenn ein Bauunternehmer mit zahlreichen Arbeitnehmern eine sanierungsbedürftige Liegenschaft oder eine Baulandparzelle erwirbt, um damit Auftragslücken der Bauunternehmung zu überbrücken. Das Untermerkmal der Arbeitsbeschaffung liegt daher vorliegend nicht vor.

g) Das kantonale Steueramt griff das Merkmal einer systematischen bzw. planmässigen Art und Weise des Vorgehens nicht auf. Der Pflichtige hingegen vertrat die Ansicht, dass der Kauf der Liegenschaft nicht Teil eines planmässigen oder systematischen Vorgehens gewesen sei.

Ein systematisches bzw. planmässiges Vorgehen liegt vor, wenn ein Steuerpflichtiger aktiv wertvermehrend tätig wird. Als Beispiele dafür werden in Lehre und Rechtsprechung beispielsweise eine Parzellierung, die Überbauung des Grundstücks, die Art und Weise der Bewerbung, die Aufteilung in Stockwerkeigentum, ein Erwerb in der offenkundigen Absicht, die Liegenschaft möglichst rasch mit Gewinn weiterzuverkaufen oder die Ausnützung der Marktentwicklung genannt. Ein systematisches bzw. planmässiges Vorgehen ist ein Indiz für einen gewerbsmässigen Liegenschaftshandel.

Aus den Akten geht kein planmässiges oder systematisches Vorgehen hervor. Vielmehr lässt sich aus dem zwischen dem Pflichtigen und C abgeschlossenen Gesellschaftsvertrag die Absicht einer langfristigen Investition ableiten. Insbesondere die vereinbarte Ausstiegsklausel verdeutlicht dies. Eine Absicht, die Liegenschaft möglichst rasch mit Gewinn weiterzuverkaufen, ist nicht ersichtlich. Ebenso wenig ist eine Umwandlung in Stockwerkeigentum mit einem anschliessenden Verkauf der Stockwerkeinheiten erkennbar. Eine Wohnung stand längere Zeit leer, weil sich die Eigentümer nicht über deren Sanierung einigen konnten. Diese Vorgehensweise ist weder planmässig noch systematisch. Der vorliegend zu beurteilende Fall unterscheidet sich eindeutig vom Erwerb eines schlecht unterhaltenen Einfamilienhauses an einer attraktiven Lage mit viel Umschwung, auf dessen Land aufgrund der Bau- und Zonenordnung ein Mehrfamilienhaus erstellt werden kann. Die Liegenschaft ...strasse 12 ist dazu nicht geeignet.

h) aa) In seiner Beschwerdeantwort führte das kantonale Steueramt schliesslich aus, dass der Pflichtige im Kaufzeitpunkt der Liegenschaft ...strasse 12 zudem Miteigentümer eines Mehrfamilienhauses an der ...strasse in L gewesen sei. Dieser Anteil sei 2006 verkauft worden. Des Weiteren habe sich der Pflichtige im Jahr 2004 von seinem Anteil an einem Mehrfamilienhaus an der ...strasse in M getrennt. Es könne deshalb durchaus von einer Wiederanlage eines Verkaufserlöses – d.h. von einer Reinvestition – gesprochen werden.

bb) Der Pflichtige brachte vor, dass er lediglich einmal in seinem Leben einen Anteil an einer Liegenschaft erworben habe. Die anderen Liegenschaften und die landwirtschaftlichen Landparzellen habe er geerbt. Erst nach einer langen Phase des Streits habe sich die Erbengemeinschaft im Jahr 2004 entschieden, das Wohnhaus an der ...strasse in M zu verkaufen. Der ihm zustehende Erlösanteil sei gering gewesen und sei nicht in die ...strasse 12 reinvestiert worden. Das Mehrfamilienhaus in L sei erst 2006, d.h. nach dem Kauf der ...strasse 12, veräussert worden.

cc) Aufgrund der beigezogenen Steuererklärungen ist davon auszugehen, dass der Pflichtige den Anteil an der ...strasse 12 kaufte und die anderen Anteile an Liegenschaften und Landparzellen erbte. Erbengemeinschaften sind grundsätzlich auf Liquidation angelegte Gemeinschaften. Sie werden früher oder später geteilt und die sich im Nachlass befindenden Liegenschaften werden an einzelne Erben übertragen oder an Drittpersonen verkauft. Hieraus lässt sich keine Handelstätigkeit ableiten. Ebenso wenig ist ein gemeinsames systematisches bzw. planmässiges Vorgehen der Erben erkennbar. Es sind keine Überbauungen, Parzellierungen, Aufteilungen in Stockwerkeigentum oder ähnliches der Erbengemeinschaft bekannt.

i) Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Fremdfinanzierungsquote für einen gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel spricht. Zudem sind das Fachwissen und die berufliche Nähe zwar im Ansatz vorhanden, im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aber eher zu verneinen. Auf eine private Vermögensanlage deuten die fehlende Häufigkeit der Liegenschaftengeschäfte, die nicht kurze Haltedauer und das Fehlen einer systematischen oder planmässigen Vorgehensweise hin. Zudem kann aus dem Vorliegen einer einfachen Gesellschaft nicht auf einen gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel geschlossen werden. Ferner liegt weder eine Arbeitsbeschaffung noch eine Reinvestition vor.

Für eine abschliessende Beurteilung ist jedoch zwingend eine Gesamtbeurteilung vorzunehmen. Das kantonale Steueramt beurteilte die gegründete Personengesellschaft – bestehend aus dem Pflichtigen und C – als gewichtiges Indiz für das Vorliegen eines gewerbsmässigen Liegenschaftenhandels. Diese Betrachtungsweise ist abzulehnen. Die vorliegende einfache Gesellschaft unterscheidet sich eindeutig von einem Baukonsortium, welches einen Neubau erstellt oder erstellen lässt und anschliessend einzelne Stockwerkeinheiten möglichst schnell und gewinnbringend weiterveräussert. Es ist in casu keine systematische oder planmässige Vorgehensweise erkennbar. Ein gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler erwirbt eine Liegenschaft mit der Absicht, diese möglichst zeitnah mit Gewinn weiterzuverkaufen. Der Gesellschaftsvertrag zwischen dem Pflichtigen und C belegt höchstens das Gegenteil. Die vereinbarte Ausstiegsklausel ist einseitig. Sie benachteiligt in Zeiten von stark steigenden Immobilienpreisen den aussteigenden Gesellschafter. Die Abgeltung wird berechnet, indem nur der Ankaufspreis mit der Entwicklung des Zürcher Wohnbauindex hochgerechnet und die wertvermehrenden Investitionen hinzugerechnet werden. Eine darüber hinausgehende Wertsteigerung – z.B. aufgrund einer höheren Nachfrage – wird nicht berücksichtigt. Es ist keineswegs erstaunlich, dass im Rahmen der Auflösung der einfachen Gesellschaft die vereinbarte Ausstiegsklausel nicht zur Anwendung kam. Wie üblich wurde die Liegenschaft von einer Drittperson geschätzt und die Abgeltung für den austretenden Gesellschafter anschliessend anhand des geschätzten Verkehrswerts ermittelt. Die vereinbarte Ausstiegsklausel und die Tatsache, dass der Pflichtige und C vor dem Kauf nicht vereinbarten, wie sie im Fall von Renovationen oder Leerständen vorgehen würden, widerspricht einer systematischen oder planmässigen Vorgehensweise.

Mit Blick auf das Erwerbseinkommen des Pflichtigen verfolgte dieser offensichtlich das Ziel, seinen Lebensunterhalt (mindestens teilweise) durch Mieteinnahmen aus der ...strasse 12 zu finanzieren. Die Absichten von C bleiben hingegen im Dunkeln. Sein Plan, die Hauswartung zu übernehmen, lässt noch nicht auf einen gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel schliessen. Eine über die private Vermögensanlage hinausgehende Intention von C wurde nicht nachgewiesen. Der Kauf der ...strasse 12 diente dem Pflichtigen und C somit als private Vermögensanlage.

3. a) Diese Erwägungen führen zur Gutheissung der Beschwerde.

b) Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten der Beschwerdegegnerin aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG). Ferner ist dem Pflichtigen für das Beschwerdeverfahren eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1-3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968). In seiner Replik beantragte der Beschwerdeführer zudem, dass ihm eine Entschädigung für die Vertretungskosten im Veranlagungsverfahren zu entrichten sei. Ein bundesrechtlicher Anspruch auf Parteientschädigung besteht jedoch nur, wenn dieser im Gesetz ausdrücklich vorgesehen ist. Weder die Verfassung (Art. 29 BV) noch Art. 123 Abs. 2 DBG geben der obsiegenden Partei einen solchen Anspruch (Zweifel/Beusch, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 123 N 25 i.V.m. Art. 135 N 28 DBG). Dem obsiegenden Pflichtigen ist entsprechend keine Entschädigung für die Vertretungskosten im Veranlagungsverfahren zu entrichten.

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Der Beschwerdeführer wird für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2017, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 18'200.- veranlagt (Tarif gemäss Art. 36 Abs. 1 DBG; Grundtarif).

[...]