

**VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS ZÜRICH**

Rechtsprechung: Entscheiddatenbank

Geschäftsnummer: SB.2019.00099

Entscheidart und -datum: Endentscheid vom 22.07.2020
Spruchkörper: 2. Abteilung/2. Kammer
Weiterzug: Dieser Entscheid ist rechtskräftig.
Rechtsgebiet: Steuerrecht
Betreff: **Direkte Bundessteuer 2016**

Stichworte:

[ARBEITSBESCHAFFUNG](#)
[EINFACHE GESELLSCHAFT](#)
[FREMDFINANZIERUNG](#)
[GEWERBSMÄSSIGKEIT](#)
[LIEGENSCHAFTENHANDEL](#)
[RECHTLICHES GEHÖR](#)

Rechtsnormen:

Art. 29 Abs. II BV
Art. 16 Abs. III DBG
Art. 18 Abs. I DBG
Art. 18 Abs. II DBG

Publikationen:

- keine -

Gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel

[Der Pflichtige führt eine Einzelfirma als Metallbauer und kaufte im Jahr 2004 zusammen mit einem gelernten Maurer eine Liegenschaft im Rahmen einer einfachen Gesellschaft, welche sie zuerst u.a. mit ihren beiden Unternehmen renovierten und seither vermieten. 2016 verkaufte der Pflichtige seinen Anteil an der Liegenschaft an den anderen Gesamteigentümer.]

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 (E. 4.4.1). Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kann die Gründung einer einfachen Gesellschaft für sich allein ein Indiz für Liegenschaftenhandel sein. Erwerbstätigkeit ist dann zu vermuten, wenn sich für ein bestimmtes Grundstücksgeschäft mehrere Personen in einem Baukonsortium verbinden und darunter auch solche sind, welche sich im Rahmen ihres Berufs beteiligen und die Geschäftsführung für gemeinsame Rechnung im Einvernehmen mit den anderen besorgen (E. 4.4.1). Bejahung des Erwerbszwecks der einfachen Gesellschaft (E. 4.4.2), sodass sich die Liegenschaft von Beginn weg im Geschäftsvermögen befunden hat. Prüfung der weiteren Kriterien (E. 4.5). Bejahung des gewerbsmässigen Liegenschaftenhandels.

Abweisung.

Verwaltungsgericht
des Kantons Zürich
2. Abteilung



SB.2019.00099

Urteil

der 2. Kammer

vom 22. Juli 2020

Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel,
Verwaltungsrichterin Silvia Hunziker, Gerichtsschreiberin Corinna Bigler.

In Sachen

1. A,
2. B,

Nr. 2 vertreten durch Nr. 1,
dieser vertreten durch RA C,

Beschwerdeführende,

gegen

Schweizerische Eidgenossenschaft,
vertreten durch das kantonale Steueramt,

Beschwerdegegnerin,

betreffend Direkte Bundessteuer 2016,

hat sich ergeben:

I.

A und B (nachfolgend: der/die Pflichtige bzw. die Pflichtigen) sind Eigentümer verschiedener Liegenschaften in D. Der Pflichtige ist als ... tätig und betreibt zu diesem Zweck die im Jahr 2001 von seinem Vater übernommene Einzelfirma "Firma E" in D. Neben seiner selbständigen Erwerbstätigkeit ist er Mitglied der Verwaltung der Baugenossenschaft F-Strasse. Im Jahr 2004 kaufte der Pflichtige zusammen mit G ein Mehrfamilienhaus an der H-Strasse 01 in D. Sie hielten die Liegenschaft als Gesamteigentümer im Rahmen einer einfachen Gesellschaft (nachfolgend: einfache Gesellschaft G/A). Am 30. März 2016 veräusserte der Pflichtige seinen hälftigen Anteil an dieser Liegenschaft an G, womit auch die einfache Gesellschaft aufgelöst wurde. In der Steuererklärung 2016 deklarierten die Pflichtigen für die direkte Bundessteuer ein steuerbares Einkommen von Fr. Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit deklarierten sie keine.

Mit Veranlagungsvorschlag vom 7. September 2018 qualifizierte das kantonale Steueramt den Pflichtigen als gewerbmässigen Liegenschaftenhändler und rechnete hierfür Einkünfte aus dem Verkauf der Liegenschaft in D im Umfang von Fr. ... (Verkaufserlös von Fr. ... abzüglich Anlagekosten von Fr. ... sowie Rückstellungen AHV von Fr. ...) auf. Für die direkte Bundessteuer ergab sich somit ein steuerbares Einkommen von Fr. Mit Stellungnahme vom 8. November 2018 liessen die Pflichtigen erklären, mit dem Veranlagungsvorschlag nicht einverstanden zu sein. Mit Verfügung vom 22. Januar 2019 veranlagte das kantonale Steueramt die Pflichtigen für die direkte Bundessteuer 2016 entsprechend dem Veranlagungsvorschlag. Die hiergegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt am 5. April 2019 ab.

II.

Dagegen erhoben die Pflichtigen Beschwerde an das Steuerrekursgericht. Das Steuerrekursgericht wies die Beschwerde mit Entscheid vom 5. September 2019 ab.

III.

Mit Beschwerde vom 17. Oktober 2019 liessen die Pflichtigen beantragen, der Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 5. September 2019 betreffend die direkte Bundessteuer 2016 sei aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zur Neuurteilung zurückzuweisen. Es sei festzustellen, dass der Beschwerdegegner das rechtliche Gehör des Beschwerdeführers verletzt habe. Die Kosten- und Entschädigungsfolgen seien von der Vorinstanz zu tragen. Eventualiter (1a) sei das steuerbare Einkommen für die Bemessung der direkten Bundessteuer auf Fr. ... festzusetzen. Eventualiter (1b) seien die Kosten- und Entschädigungsfolgen dem Beschwerdegegner zu belasten.

Mit Präsidialverfügung vom 27. Februar 2020 setzte das Verwaltungsgericht den Parteien eine Frist von 20 Tagen um zur Frage Stellung zu nehmen, ob der Anteil an der einfachen Gesellschaft G/A zum Geschäftsvermögen der Einzelfirma Firma E gehörte. Mit Stellungnahme vom 10. März

2020 äusserte sich das kantonale Steueramt dahingehend, dass es nach wie vor die Ansicht vertrete, dass es sich bei der einfachen Gesellschaft G/A um eine selbständige Erwerbstätigkeit resp. um Geschäftsvermögen handle. Die Pflichtigen führten in ihrer Stellungnahme vom 6. April 2020 aus, sie würden an der über viele Jahre vertretenen Meinung, wonach die Anteile an der einfachen Gesellschaft im Privatvermögen gehalten werden, festhalten.

Mit Präsidialverfügung vom 3. Juni 2020 stellte das Verwaltungsgericht den Pflichtigen die beim kantonalen Steueramt einverlangten Steuererklärungen der Jahre 2004 bis 2014 zu und räumte ihnen die Möglichkeit ein, dazu Stellung zu nehmen. Die Pflichtigen verzichteten auf eine Stellungnahme.

Die Kammer erwägt:

1.

Für die Beschwerde an das Verwaltungsgericht als weitere verwaltungsunabhängige kantonale Instanz im Bereich der direkten Bundessteuer gelten laut Art. 145 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) die Vorschriften von Art. 140 bis 144 DBG über das Beschwerdeverfahren vor der kantonalen Rekurskommission "sinngemäss".

Die nur sinngemässe Anwendung der Bestimmungen über das Verfahren vor der Rekurskommission gestattet unterschiedliche Regelungen, die sich aus der Natur eines zweistufigen gerichtlichen Instanzenzugs ergeben. Bei einem solchen System liegt eine Verengung der Kognition mit Beschränkung des Novenrechts für die zweite Instanz aber nahe. Sie liegt im Interesse der Verfahrensökonomie und ist geeignet, einer missbräuchlichen Prozessführung entgegenzuwirken (BGE 131 II 548 E. 2.2.2). Das Verwaltungsgericht hat sich infolgedessen auf die reine Rechtskontrolle zu beschränken; dazu gehört auch die Prüfung, ob die Vorinstanzen den rechtserheblichen Sachverhalt gesetzmässig festgestellt haben. Dem Gericht ist es daher verwehrt, das von der Rekurskommission in Übereinstimmung mit dem Gesetz ausgeübte Ermessen auf Angemessenheit hin zu überprüfen und so sein Ermessen anstelle desjenigen der Rekurskommission zu setzen (vgl. RB 1999 Nr. 147).

2.

2.1 Die Pflichtigen rügen, sowohl das kantonale Steueramt als auch das Steuerrekursgericht hätten ihren Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt.

2.2 Der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]) ist formeller Natur und seine Verletzung führt grundsätzlich ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde in der Sache selbst zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids. Aus diesem Grund rechtfertigt es sich, die Rüge der Gehörsverletzung vorweg zu prüfen (BGE 124 V 389 E. 1; BGE 117 Ia 5 E. 1a; VGr, 4. Dezember 2019, SB.2019.00087, E. 2.2). Werden Verfahrensrechte beeinträchtigt, liegt regelmässig eine Verletzung des Anspruchs

auf rechtliches Gehör vor. Der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst als Teilgehalt die Pflicht der Behörden, Vorbringen der Beteiligten tatsächlich zu hören, zu prüfen und bei der Entscheidungsfindung zu berücksichtigen. Dazu hat die Behörde ihren Entscheid zu begründen, wobei sie wenigstens kurz die wesentlichen Überlegungen nennen muss, von denen sie sich hat leiten lassen (vgl. BGE 142 I 135 E. 2.1; BGE 138 I 232 E. 5.1; BGr, 21. Februar 2018, 2C_961/2017, E. 3.1). Ein Entscheid muss, um dem verfassungsmässigen Gehörsanspruch (Art. 29 Abs. 2 BV) Genüge zu tun, dergestalt abgefasst sein, dass sich der Betroffene über seine Tragweite Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Tatsache an die höhere Instanz weiterziehen kann (BGE 143 IV 40 E. 3.4.3). Nicht notwendig ist hingegen, dass die Begründung eine Auseinandersetzung mit allen Parteierörterungen enthält; es genügt, wenn sich aus den Erwägungen die Unerheblichkeit oder Unrichtigkeit des Vorbringens mittelbar ergibt und die Begründung sich auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränkt (Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 142 StG N. 10 mit Verweis auf RB 1968 Nr. 24). Der Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 BV beinhaltet auch die Pflicht der Behörde, rechtzeitig und formrichtig angebotene Beweise abzunehmen, die eine erhebliche Tatsache betreffen und nicht völlig untauglich erscheinen (BGE 134 I 140 E. 5.3). In der Regel ist die Heilung von Gehörmängeln möglich, wenn die Überprüfungsbefugnis (Kognition) der Rechtsmittelbehörde gegenüber der Vorinstanz nicht eingeschränkt ist und dem Betroffenen keinen Nachteil erwächst (BGE 129 I 129 E. 2.2.3). Selbst bei einer schwerwiegenden Verletzung ist gemäss Bundesgericht von einer Rückweisung an die Vorinstanz abzusehen, wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (BGE 137 I 195 E. 2.3.2). Ausgeschlossen ist eine Heilung aber dann, wenn es sich um eine besonders schwerwiegende Verletzung handelt (BGE 134 I 331 E. 3.1; Martin Zweifel et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2. A., Zürich etc. 2018, § 15 N. 9 mit weiteren Hinweisen).

2.3

2.3.1 Die Pflichtigen machen geltend, das kantonale Steueramt habe am 22. Januar 2019 eine Veranlagungsverfügung erlassen, ohne dabei auf die im Schreiben der Teuhand I AG vom 8. November 2018 dargelegten Argumente einzugehen. Erst im Einspracheentscheid vom 5. April 2019 sei das kantonale Steueramt auf diese Argumente eingegangen. Andererseits habe das kantonale Steueramt im Einspracheentscheid geltend gemacht, der Pflichtige habe im Jahr 2010 die Anteile an der Baugenossenschaft F-Strasse verkauft und den darauf erzielten Erlös für den Erwerb der Lagerhalle in D verwendet. Damit habe das kantonale Steueramt eine angeblich rechtserhebliche Tatsache erst im Einspracheverfahren geltend gemacht, die sich auch noch als falsch erwiesen habe. Da gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts unter Umständen bereits ein einziges Indiz für die Qualifikation der Gewerbmässigkeit genügen könne, sei es umso entscheidender, dass der Steuerpflichtige zu allen von den Steuerbehörden vorgebrachten Tatsachen Stellung nehmen könne. Als Folge der Verletzung des rechtlichen Gehörs sei ihm

faktisch ein ganzer Instanzenzug entzogen worden.

2.3.2 Aus den Akten ergibt sich folgendes Bild: Das kantonale Steueramt eröffnete den Pflichtigen am 7. September 2018 einen Veranlagungsvorschlag, wozu die damalige Vertreterin der Pflichtigen, die Teuhand I AG, mit Schreiben vom 8. November 2018 Stellung nahm. Diese machte darin geltend, die Merkmale der kurzen Haltedauer sowie der Häufigkeit der Transaktionen seien nicht gegeben. Weiter bestritt sie das Vorliegen von speziellen Fachkenntnissen und eine Arbeitsbeschaffung. Daraufhin erliess das kantonale Steueramt am 22. Januar 2019 die Veranlagungsverfügung betreffend die direkte Bundessteuer sowie den Einschätzungsentscheid betreffend die Staats- und Gemeindesteuern. Es führte dazu als Begründung für die Abweichung bei Ziff. 2.2 (Einkünfte aus selbständigem Nebenerwerb P1) aus, der Kapitalgewinn aus dem Verkauf des hälftigen Anteils des Mehrfamilienhauses an der H-Strasse 01 in D unterliege der Einkommenssteuer aus selbständiger Erwerbstätigkeit (gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel). Die folgenden Merkmale würden für gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel sprechen: Einsatz erheblicher fremder Mittel im Zeitpunkt des Erwerbs (88 %), Vorliegen einer einfachen Gesellschaft sowie enger Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit (Baugewerbe). Für selbständig Erwerbende des Bauhaupterwerbs sei der enge Zusammenhang mit der Berufstätigkeit in der Regel gegeben, da die Geschäfte meist der Arbeitsbeschaffung dienten. Aus den Unterlagen sei ersichtlich, dass an der Liegenschaft H-Strasse 01 in D immer wieder Arbeiten durch die Firma E oder Herrn P. G ausgeführt worden seien. Es folgte die Berechnung des steuerbaren Gewinns.

2.3.3 Mit den Ausführungen in der Veranlagungsverfügung vom 22. Januar 2019 hat das kantonale Steueramt die wesentlichen Überlegungen, von denen es sich hat leiten lassen, dargelegt. Es nahm dabei zu den Kriterien Stellung, welche seiner Ansicht nach die gewerbsmässige Tätigkeit begründeten. Dass es zu den von der Teuhand I AG bestrittenen Merkmale der kurzen Haltedauer und der Häufigkeit der Transaktionen nicht Stellung nahm, begründet keine Verletzung des rechtlichen Gehörs, zumal das Nichtvorliegen dieser beiden Merkmale eine Gewerbsmässigkeit nicht ausschliesst und es den Pflichtigen, auch ohne die diesbezüglichen Ausführungen möglich war, Einsprache zu erheben.

2.3.4 Dass das kantonale Steueramt den Verkauf der Anteile an der Baugenossenschaft F-Strasse erst im Einspracheverfahren vorgebracht hat, ist zulässig, dürfen doch Tatsachen und Beweismittel von beiden Parteien bis spätestens im Verfahren vor dem Steuerrekursgericht behauptet bzw. vorgelegt oder angerufen werden (Richner et al., § 147 N. 37 sowie Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. A., Zürich 2016, Art. 140 N. 38). Dass die Anteile nicht verkauft, sondern nur ins Privatvermögen überführt wurden, wurde bereits durch das Steuerrekursgericht richtiggestellt.

2.4

2.4.1 Die Pflichtigen gründeten am 16. Januar 2018 die J AG, welche den Erwerb und die

Veräusserung sowie die Vermittlung von Grundstücken und Immobilien sowie deren Vermietung, Verwaltung und Überbauung und die Erbringung von damit zusammenhängenden Beratungsdienstleistungen, insbesondere auf dem Gebiet von Immobiliengeschäften aller Art, bezweckt. Im Rahmen der Gründung haben die Pflichtigen sämtliche von ihnen gehaltenen Liegenschaften (mit Ausnahme des selbstbewohnten Eigenheims am K-Weg 02) als Sacheinlage in die J AG eingebracht. In diesem Zusammenhang rügen die Pflichtigen, es sei unzulässig auf einen Sachverhalt abzustellen, der sich nach der zu beurteilenden Steuerperiode ereignet habe. Dafür bestehe keine rechtliche Grundlage und das Steuerrekursgericht habe sein Vorgehen auch nicht begründet. Ferner habe das Steuerrekursgericht, indem es die angebliche Tätigkeit der J AG rückwirkend als Beweis für eine bereits langjährige Tätigkeit als Liegenschaftshändler angesehen habe, den Anspruch auf rechtliches Gehör der Pflichtigen verletzt, weil diese erst im Entscheid des Steuerrekursgerichts mit dieser Tatsachenbehauptung konfrontiert worden seien.

2.4.2 Aus den Akten geht hervor, dass die Pflichtigen am 29. September 2017 beim kantonalen Steueramt einen verbindlichen Vorbescheid hinsichtlich der Steuerfolgen der Einbringung von verschiedenen Liegenschaften in eine zu gründende Immobilien AG eingereicht hatten, welcher vom kantonalen Steueramt – mit gewissen Präzisierungen – bestätigt wurde. Die Gründung der J AG erfolgte sodann am 16. Januar 2018. Dass die Gründung einer Immobilien AG schon zu einem früheren Zeitpunkt geplant war, ergibt sich damit nicht aus den Akten. Ob das Steuerrekursgericht die Gründung der J AG nicht als Indiz für gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel hätte heranziehen dürfen, da sowohl die Planung als auch die effektive Gründung der Gesellschaft erst nach Ablauf der vorliegend zu beurteilenden Steuerperiode 2016 stattfanden, kann offenbleiben. Jedenfalls wurde die Gründung der J AG bereits im Einspracheentscheid vom 5. April 2019 erwähnt und war somit aktenkundig, wenn auch vom kantonalen Steueramt nicht als Indiz für eine selbständige Erwerbstätigkeit herangezogen. Ob der Umstand, dass das Steuerrekursgericht die Gründung der J AG als Indiz herangezogen hat, ohne den Parteien dazu die Gelegenheit zu geben, eine Gehörsverletzung darstellt, kann dahingestellt bleiben. Denn das Verwaltungsgericht kommt - wie nachfolgend zu zeigen sein wird - auch ohne Berücksichtigung der Gründung der J AG zum gleichen Ergebnis wie das Steuerrekursgericht. Vor diesem Hintergrund würde eine Rückweisung der Sache an das Steuerrekursgericht zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen, ohne dass sich im Ergebnis etwas ändern würde. Ebenso wenig vermag eine allfällige Gehörsverletzung eine Verletzung des Anspruchs auf einen unabhängigen und unparteiischen Richter i. S. v. Art. 30 Abs. 1 BV zu begründen. Verfahrensmassnahmen eines Richters als solche, seien sie richtig oder falsch, vermögen im Allgemeinen keinen objektiven Verdacht der Befangenheit des Richters zu erregen, der sie verfügt hat (BGE 114 Ia 153 E. 3b/bb). Dasselbe gilt für einen allenfalls materiell falschen Entscheid (BGr, 27. Mai 2013, 2C_219/2013, E. 2.1; BGE 115 Ia 400 E. 3b). Prozessuale Fehler oder ein möglicherweise falscher materieller Entscheid sind vielmehr in dem dafür vorgesehenen Rechtsmittelverfahren zu korrigieren.

Der Hauptantrag der Pflichtigen auf Rückweisung an das Steuerrekursgericht zur Neubeurteilung ist damit abzuweisen.

3.

Eventualiter beantragen die Pflichtigen, das steuerbare Einkommen für die Bemessung der direkten Bundessteuer auf Fr. ... festzusetzen. Zu prüfen ist daher, ob der mit dem Verkauf des hälftigen Anteils der Liegenschaft an der H-Strasse 01 in D erzielte Erlös als Einkunft aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 18 Abs. 1 DBG) zu qualifizieren ist oder ob die Pflichtigen dabei einen steuerfreien privaten Kapitalgewinn (Art. 16 Abs. 3 DBG) erzielt haben.

3.1

3.1.1 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. Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen (Art. 18 Abs. 2 Satz 1 DBG). Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Art. 18 Abs. 2 Satz 3, 1. Halbsatz DBG). Demgegenüber sind Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen steuerfrei (Art. 16 Abs. 3 DBG).

3.1.2 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, 9. Mai 2019, 2C_389/2018, E. 2.1).

3.1.3 Nach der Praxis des Bundesgerichts liegt gewerbsmässiger Liegenschaftshandel im Sinn einer selbständigen Erwerbstätigkeit immer dann vor, wenn die steuerpflichtige Person An- und Verkäufe von Liegenschaften nicht nur im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung bei sich zufällig bietender Gelegenheit tätigt, sondern wenn sie dies systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung tut. Als Indizien hierfür kommen in Betracht: die systematische bzw. planmässige Art und Weise des Vorgehens (aktives, wertvermehrendes Tätigwerden durch Parzellierung, Überbauung, Werbung usw.; Erwerb in der offenkundigen Absicht, die Liegenschaft möglichst rasch mit Gewinn weiterzuverkaufen; Ausnützung der Marktentwicklung), die Häufigkeit der Liegenschaftsgeschäfte, der enge Zusammenhang eines Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, die kurze Besitzesdauer, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte oder die Realisierung derselben im Rahmen einer Personengesellschaft (BGE 125 II 113 E. 6a; BGr, 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).

3.1.4 Auf eine gewerbsmässige Tätigkeit lässt sich weiter schliessen, wenn die Bautätigkeit zu einem hohen Grad fremdfinanziert wird, da der steuerpflichtigen Person die eigenen Mittel zur Finanzierung fehlen (BGr, 25. August 2014, 2C_1048/2013, E. 3.5). Wenngleich die Häufigkeit von Liegenschaftentransaktionen auf eine gewerbsmässige Tätigkeit hindeutet, schliesst dies umgekehrt nicht aus, dass ein (Quasi-)Liegenschaftenhändler sein kann, wer sich in diesem Feld lediglich einmalig betätigt (BGr, 25. August 2014, 1C_1048/2013, E. 2.2). Keine selbständige Erwerbstätigkeit liegt aber vor, 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. Juli 2017, 2C_966/2016, E. 3.4; BGr, 2. Oktober 2014, 2C_1204/2013, E. 2.4; BGr, 13. Juni 2013, 2C_1273/2012, E. 2.1).

4.

4.1

4.1.1 Der heute 54-jährige Pflichtige ist ... und führt die im Jahr 2001 von seinem Vater übernommene Einzelfirma Firma E in D. Seit 2005 ist er Mitglied der Verwaltung der Baugenossenschaft F-Strasse. Der Pflichtige und G kauften die vorliegend streitbetroffene Liegenschaft im Jahr 2004 für Fr. ... und wurden am 30. Juni 2004 im Grundbuch als Gesamteigentümer zufolge einfacher Gesellschaft eingetragen. Zu diesem Zweck nahmen sie zwei Hypothekarkredite im Gesamtbetrag von Fr. ... auf. In den Jahren 2004 und 2005 wurden Renovationsarbeiten in Höhe von Fr. ... vorgenommen, wovon Fr. ... (ca. 50 %) als wertvermehrend für die Zwecke der Grundstückgewinnsteuer anerkannt wurden. Die Einzelfirma des Pflichtigen (Firma E) leistete Fr. ... der gesamten Renovationskosten. G ist gelernter ... und führte im Zeitpunkt des Erwerbs der Liegenschaft ein eigenes Bauunternehmen, welches auf An- und Umbauten sowie Renovationen spezialisiert war. Er leistete mit seinem Betrieb Fr. ... der Renovationskosten. Die streitbetroffene Liegenschaft besteht aus drei Wohnungen und einem Ladenlokal. Der Gewinn aus der Liegenschaftsvermietung wurde jeweils hälftig geteilt. Am 30. März 2016 verkaufte der Pflichtige seinen Anteil an der Liegenschaft an G zu einem Preis von Fr. ..., wodurch auch die einfache Gesellschaft aufgelöst wurde.

4.1.2 Im Jahr 2006 erwarb der Pflichtige von seinem Vater die Betriebsliegenschaft der Firma E (Werkstatt und Büro) an der L-Strasse 03-04, Kat. Nr. 05, in D, die trotz Geschäftsübernahme des Pflichtigen bereits im Jahr 2001, im Eigentum des Vaters geblieben war. In demselben Jahr erwarb der Pflichtige das Mehrfamilienhaus an der M-Strasse 08, Kat. Nr. 06, in D von der "Erbengemeinschaft N" zu einem Preis von Fr. Nach dem Erwerb liess der Pflichtige das alte Gebäude abreißen und für Baukosten von rund Fr. ... ein neues Mehrfamilienhaus erstellen. Im

Jahr 2010 erwarb der Pflichtige sodann eine Lagerhalle an der L-Strasse in D (Kat. Nr. 07) zu einem Preis von Fr. ..., die er für die betrieblichen Zwecke seiner Einzelfirma einsetzte. Im Rahmen eines Erbvorbezugs erhielten die Pflichtigen 2013 das Einfamilienhaus am K-Weg 02 in D, welches sie heute selbst bewohnen.

4.2 Das Steuerrekursgericht ist zum Schluss gekommen, insgesamt seien vorliegend wesentliche, vom Bundesgericht in ständiger Rechtsprechung als massgeblich erachtete Kriterien für die Annahme eines gewerbsmässigen Liegenschaftenhandels erfüllt. Die beinahe vollständige Fremdfinanzierung des Kaufs, die berufliche Nähe des Pflichtigen zur Baubranche und der Einsatz von entsprechendem Fachwissen, der Einsatz der Liegenschaft für die Arbeitsbeschaffung eigener unternehmerischer Tätigkeit, das systematische und planmässige Vorgehen sowie das Vorliegen einer einfachen Gesellschaft. Weiter deute auch das Einbringen sämtlicher Liegenschaften in die J AG im Jahr 2018 klar auf eine bereits bestehende Geschäftstätigkeit der Pflichtigen hin. Es spiele daher keine Rolle, wenn andere, ebenso massgebliche Kriterien der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht erfüllt seien, so die Häufigkeit von Verkäufen oder die kurze Besitzesdauer.

4.3

4.3.1 Vorab ist zu prüfen, ob der Pflichtige das Merkmal des liegenschaftsnahen Berufs erfüllt. Die Pflichtigen wenden dagegen ein, aus dem Umstand, dass der Pflichtige mit einer Einzelfirma in der Baubranche tätig sei, könne nicht abgeleitet werden, er sei ein Immobilienspezialist. Ein Liegenschaftshändler müsse besondere Kenntnisse des Liegenschaftensmarkts haben, worunter etwa die Bewertung von Objekten, die Preisentwicklung, die Finanzierungsmöglichkeiten etc. fallen würden. Für die Ausübung der Tätigkeit im Rahmen seiner Einzelfirma seien diese Kenntnisse nicht erforderlich, weshalb im vorliegenden Fall kein enger Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit des Pflichtigen bestehe.

4.3.2 Das Bundesgericht hat bei einem Schreiner mit eigener Schreinerei die Berufsnähe verneint. 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). Diese Rechtsprechung kann grundsätzlich auch auf die Tätigkeit des Pflichtigen als ... angewendet werden. Vorliegend ist jedoch weiter zu berücksichtigen, dass der Pflichtige neben seiner hauptberuflichen Erwerbstätigkeit als ... seit 2005 Mitglied der Verwaltung der Baugenossenschaft F-Strasse ist; derzeit Vizepräsident des Vorstands. Gemäss Leitbild bezweckt diese durch die Erstellung von qualitativ gutem Wohnraum, welcher dauerhaft der Spekulation entzogen ist, der Gesellschaft einen Beitrag zu leisten. Aufgrund dieser Tätigkeit kann der Pflichtige nicht bloss als Zulieferer des Baugewerbes betrachtet werden und es darf angenommen werden, dass der Pflichtige über ausreichend Fachkenntnisse im Bereich des Liegenschaftensmarkts verfügt. Daran ändert auch nichts, dass der Zweck der Baugenossenschaft vorwiegend in der Vermietung von Wohnungen liegt. Unter Berücksichtigung der Tätigkeit als Vorstandsmitglied der Baugenossenschaft F-Strasse erfüllt der Pflichtige das Merkmal des liegenschaftsnahen Berufs.

4.4

Weiter ist das vorliegend zentralste Kriterium, die Beteiligung an einer einfachen Gesellschaft, zu würdigen.

4.4.1 Im Unterschied zu den Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, die gesetzlich auf den Betrieb eines Gewerbes ausgerichtet sind (vgl. BGE 136 V 258 E. 2.2.3 und E. 4), existiert bei der einfachen Gesellschaft keine Vermutung, wonach diese einen Erwerbszweck verfolgt (vgl. BGr, 24. März 2011, 9C_1057/2010, E. 3.3; BGr, 5. November 2008, 9C_455/2008, E. 5). 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 eines 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 beteiligt haben (vgl. BGE 125 II 113 E. 3c mit weiteren Hinweisen). Gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kann die Gründung einer einfachen Gesellschaft für sich allein ein Indiz für 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). Erwerbstätigkeit ist dann zu vermuten, wenn sich für ein bestimmtes Grundstücksgeschäft mehrere Personen in einem Baukonsortium verbinden und darunter auch solche sind, welche sich im Rahmen ihres Berufs beteiligen und die Geschäftsführung für gemeinsame Rechnung im Einvernehmen mit den anderen besorgen.

4.4.2 Die Frage, ob die einfache Gesellschaft G/A einen Erwerbszweck verfolgt, ist aufgrund der gesamten Umstände zu entscheiden. Der Pflichtige und G haben die renovationsbedürftige Liegenschaft im Jahr 2004 als Gesamteigentümer gekauft. G ist gelernter ... und führte im Zeitpunkt des Erwerbs ein eigenes Bauunternehmen, welches auf An- und Umbauten und Renovationen spezialisiert war (vgl. E. 4.1.1). Der Pflichtige hatte im Zeitpunkt des Erwerbs die Einzelfirma Firma E bereits von seinem Vater übernommen und war demzufolge als selbständiger ... tätig. Im Anschluss an den Kauf haben sowohl der Pflichtige als auch G umfangreiche Renovationsarbeiten an der Liegenschaft erbracht. Die sich in der streitbetroffenen Liegenschaft befindenden zwei Wohnungen und das Ladenlokal werden seither an Dritte vermietet und wurde nie von den Gesellschaftern selbst bewohnt. Mithin haben sich vorliegend zwei Handwerker aus unterschiedlichen Bereichen für die gemeinsame Renovation einer Liegenschaft und die anschliessende Vermietung zusammengeschlossen. Aufgrund der Tatsache, dass beide Gesamteigentümer im Baugewerbe tätig sind und auch erhebliche Renovationsarbeiten selbst vorgenommen haben, ist im Erwerb und insbesondere in der gemeinsamen Renovation der Liegenschaft eine auf Erwerb gerichtete Tätigkeit zu sehen. Beim Kauf und der Renovation wurden die beiden Gesellschafter auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Kapital und Arbeit, in einer frei gewählten Organisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung (aufgrund der

Mieterträge, der Arbeitsaufträge für die beiden Unternehmungen der Gesellschafter sowie eines allfälligen Verkaufserlöses) tätig. Daraus folgt, dass die streitbetroffene Liegenschaft zumindest zu Beginn und während laufender Renovation Geschäftsvermögen bildete. Dies zeigt sich auch dadurch, dass die Liegenschaft von den Pflichtigen in den Jahren 2004 bis 2008 in der Buchhaltung der einfachen Gesellschaft aktiviert war und in den Steuererklärungen zu diesen Jahren nicht selbst, sondern als Bestandteil des Vermögens der einfachen Gesellschaft deklariert war. Erst 2009, als der Pflichtige und Herr G keine Buchhaltung zur einfachen Gesellschaft mehr führten, deklarierten die Pflichtigen die Liegenschaft direkt im Liegenschaftsverzeichnis. Alleine durch Zeitablauf ändert sich an der Zuordnung eines Vermögenswerts zum Geschäfts- bzw. Privatvermögen nichts (BGr, 31. Oktober 2011, 2C_948/2010, E. 4.1). Dass zu einem späteren Zeitpunkt eine Überführung der Liegenschaft ins Privatvermögen stattgefunden habe, ergibt sich weder aus den Akten noch wird dies geltend gemacht. Auch der Einwand, dass die Liegenschaft vom kantonalen Steueramt bislang nicht explizit als Geschäftsvermögen qualifiziert wurde, führt nicht zu einem anderen Ergebnis, da das kantonale Steueramt bislang keinen Anlass hatte, die Qualifikation vorzunehmen. Die Liegenschaft bzw. der hälftige Anteil daran befindet sich deshalb nach wie vor im Geschäftsvermögen des Pflichtigen.

4.4.3 Im Zusammenhang mit der einfachen Gesellschaft ist 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 oder 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). Von den gesamthaften Renovationskosten von Fr. ... haben die beiden Gesellschafter Fr. ... selbst erbracht, d. h. rund 45 %. Vor diesem Hintergrund ist das Steuerrekursgericht davon ausgegangen, dass die Liegenschaft den beiden Gesellschaftern bzw. dem jeweiligen Handwerksbetrieb der Arbeitsbeschaffung diene. Die Pflichtigen wenden dagegen ein, die vorgenommenen Renovationsarbeiten hätten im Jahr 2004 bloss 4,7 % und im Jahr 2005 2,8 % des Umsatzes der Einzelfirma ausgemacht. Daraus leitete bereits das Steuerrekursgericht zu Recht ab, dass die Arbeitsbeschaffung beim Kauf der Liegenschaft wohl nicht primäres Erwerbsmotiv dargestellt habe. Die Feststellung des Steuerrekursgerichts, die vorgenommenen Arbeiten seien jedoch für eine Einzelfirma keineswegs vernachlässigbar, scheint missglückt. Wie die Pflichtigen zu Recht vorbringen, ist die Rechtsform für die Frage ob eine Arbeitsbeschaffung vorliegt oder nicht, nicht entscheidend. Entscheidend ist hingegen, dass eine Arbeitsbeschaffung in einem gewissen Umfang stattgefunden hat, was als Indiz für eine gewerbsmässige Tätigkeit zu würdigen ist. Daran ändert auch nichts, wie das Steuerrekursgericht zutreffend ausführte, dass der Pflichtige für seine erbrachten Leistungen erst im Rahmen des Verkaufs entschädigt wurde. Ferner machen die Pflichtigen geltend, es müsse zulässig sein, gewisse Arbeiten durch sein eigenes Unternehmen durchführen zu lassen, ansonsten sei der Betriebsinhaber faktisch verpflichtet, einen Konkurrenten zu beauftragen. Vorliegend wurden nicht nur gewisse Arbeiten von den beiden Gesamteigentümern

bzw. deren Unternehmen erbracht, sondern 45 % der gesamten Renovationsarbeiten, weshalb diese Argumentation vorliegend nicht zu überzeugen vermag.

Als Zwischenfazit ist festzuhalten, dass der Erwerb und die Renovation der streitbetroffenen Liegenschaft über eine einfache Gesellschaft bestehend aus zwei im Baugewerbe tätige Gesellschafter, ein starkes Indiz für eine gewerbsmässige Tätigkeit darstellt. Es ist nachfolgend zu prüfen, ob die weiteren Kriterien der bundesgerichtlichen Rechtsprechung die Qualifikation als nebenberufliche selbständige Erwerbstätigkeit umzustossen vermögen.

4.5 Die streitbetroffene Liegenschaft wurde 2004 gekauft und 2016 verkauft. Es ist daher unbestritten, dass nicht von einer kurzen Haltedauer auszugehen ist. Das Bundesgericht hat bereits mehrfach erwogen, eine kurze Besitzesdauer stelle oft ein deutliches Indiz für Geschäftsvermögen und Erwerbstätigkeit dar, eine lange Haltedauer spreche aber nicht zwingend für die blosser Verwaltung von Privatvermögen (BGr, 31. Oktober 2011, 2C_948/2010, E. 4.2). Dass der Steuerpflichtige eine Liegenschaft allein mit der Absicht eines möglichst raschen Weiterverkaufs erwerbe, sei nicht erforderlich, da der Handel mit Liegenschaften kein Tagesgeschäft sei. Vielmehr sei eine langfristige Perspektive typisch (BGr, 11. Juni 2019, 2C_551/2018, E. 2.2.1). Vor diesem Hintergrund schliesst die lange Haltedauer die Qualifikation als gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel nicht aus.

4.6 Weiter ist das Finanzierungsverhältnis zu prüfen.

4.6.1 Der Einsatz erheblicher Fremdmittel kann ein Indiz für eine selbständige Erwerbstätigkeit sein, sofern er über das hinausgeht, was 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 (VGr, 21. August 2019, SB.2019.00038, E. 3.3.1 mit weiteren Hinweisen; VGr, 21. Dezember 2016, SB.2016.00109, E. 3.8). Eine darüberhinausgehende Fremdfinanzierung indiziert Gewerbsmässigkeit (VGr, 21. August 2019, SB.2019.00038, E. 3.3.1; VGr, 5. Dezember 2018, SB.2018.00073, E. 3.3).

4.6.2 Die Pflichtigen machen diesbezüglich geltend, es sei für die Berechnung der Fremdkapitalquote auf das gesamthafte Investitionsvolumen (Erwerbspreis der Liegenschaft, Erwerbsnebenkosten und Renovationskosten) abzustellen, welches Fr. ... betragen habe. Aus den Akten ergibt sich ein Erwerbpreis von Fr. ... sowie gesamthafte Renovationskosten von Fr. ..., wovon Fr. ... vom Pflichtigen und G erbracht wurden. Dass der fehlende Betrag von Fr. ... (Fr. ... abzüglich Fr. ...-) für Erwerbsnebenkosten aufgewendet wurde, ist plausibel. Weiter kann den Akten entnommen werden, dass zwei Hypothekarkredite von gesamthafte Fr. ... aufgenommen wurden. Berücksichtigt man für die Berechnung des Fremdfinanzierungsgrades einzig den Erwerbpreis, wie dies das Steuerrekursgericht tat, resultiert ein Fremdfinanzierungsgrad von 98,28 %. Die Pflichtigen machen geltend, das Fremdkapital müsse mit dem gesamten

Investitionsvolumen in Relation gesetzt werden, wodurch sich ein Fremdfinanzierungsgrad von 64 % ergäbe. Für die vorliegend zu prüfende Frage, ob die Investition in die Liegenschaft im Rahmen einer gewerbsmässigen Tätigkeit oder im Rahmen der Verwaltung des eigenen Vermögens erfolgte, ist entscheidend, wie viele eigene flüssige Mittel im Zeitpunkt des Erwerbs investiert wurden bzw. wie hoch das Fremdkapital im Zeitpunkt des Erwerbs war. Dass die Gesamteigentümer nicht nur Kapital, sondern – zu einem späteren Zeitpunkt – auch eigene Arbeit investiert hatten, muss für den vorliegenden Zweck unberücksichtigt bleiben. Das Steuerrekursgericht hat damit das aufgenommene Fremdkapital zu Recht lediglich in Relation zum Erwerbspreis gesetzt und auf einen Fremdfinanzierungsgrad von 98,28 % geschlossen. Dieser Fremdfinanzierungsgrad stellt ein weiteres Indiz für eine selbständige Erwerbstätigkeit dar.

4.7 Weiter weisen die Pflichtigen darauf hin, der Pflichtige habe bis dato einzig seinen Gesamteigentumsanteil an der streitbetroffenen Liegenschaft verkauft. Die Tätigkeit eines Liegenschaftenhändlers bestehe im Kauf und Verkauf von Liegenschaften, weshalb der Erwerb alleine nicht schädlich sein könne. Sodann stünde der Erwerb der Lagerhalle und der väterlichen Betriebsliegenschaften an der L-Strasse ausschliesslich im Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit der Einzelfirma. Der Erwerb des Mehrfamilienhauses an der M-Strasse 08 stelle eine Kapitalanlage dar. Dass der Pflichtige bislang keine weiteren Liegenschaften verkauft hat, ist unbestritten. Die Anzahl Transaktionen spricht vorliegend gegen eine gewerbsmässige Tätigkeit, schliesst eine solche jedoch nicht aus.

4.8

4.8.1 Die Pflichtigen machen weiter geltend, es liege mangels relevantem Verkauf keine gewerbsmässige Tätigkeit vor. Der Pflichtige habe seinen Anteil an der streitbetroffenen Liegenschaft nicht an einen Dritten verkauft, sondern an einen anderen Gesamteigentümer. Bei einem Verkauf an einen Gesamteigentümer gehe es, entgegen der Behauptung des Steuerrekursgerichts, gerade nicht um die Ausnützung der Marktentwicklung zwecks Erzielung eines Gewinns. Zudem würde der Umstand, dass der Anteil an der Liegenschaft nun vom anderen Gesamteigentümer übernommen worden sei, bestätigen, dass das damalige Ziel des Erwerbs nicht die Weiterveräusserung, sondern eine Kapitalanlage war. Im vorliegenden Fall handle es sich um eine interne Bereinigung zwischen zwei Gesamteigentümern und gerade nicht um einen geplanten Verkauf mit der Absicht der Gewinnerzielung. Dies sei ein klares Indiz, welches gegen eine Gewerbsmässigkeit spreche.

4.8.2 Den Pflichtigen kann mit dieser Argumentation nicht gefolgt werden. Wie sie selbst einräumen, wollten sie dem anderen Gesamteigentümer nichts schenken. Demzufolge haben sich die Gesamteigentümer für den Preis auf den Verkehrswert der Liegenschaft geeinigt. Die Pflichtigen konnten damit den auf dem Markt erzielbaren Preis lösen; ob der Verkehrswert nun von einem anderen Gesamteigentümer oder einem unabhängigen Dritten bezahlt wurde, ist unbeachtlich. Dass der Verkauf an den anderen Gesamteigentümer erfolgte, schliesst die Gewinnabsicht und die Ausnützung der Marktentwicklung nicht aus.

4.9 Neben der einfachen Gesellschaft ist ein systematisch und planmässiges Vorgehen auch darin zu sehen, dass der Pflichtige nur zwei Jahre nach dem Erwerb der streitbetroffenen Liegenschaft eine weitere renovationsbedürftige Liegenschaft an der M-Strasse 08 in D für Fr. ... erworben hatte. Nach Abriss des alten Gebäudes liess er darauf für Fr. ... ein Mehrfamilienhaus erstellen. Die Wohnungen werden seither vermietet.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Zusammenschluss des Pflichtigen mit G zu einer einfachen Gesellschaft, im Rahmen dessen die streitbetroffene Liegenschaft erworben und renoviert wurde, auf eine selbständige Erwerbstätigkeit schliessen lässt. Die streitbetroffene Liegenschaft stellte daher von Beginn weg Geschäftsvermögen dar. Für die gewerbsmässige Tätigkeit spricht sodann auch die hohe Fremdfinanzierung im Zeitpunkt des Erwerbs. Dass die Liegenschaft zwölf Jahre gehalten wurde und die Tatsache, dass es sich beim vorliegenden Verkauf um den ersten Liegenschaftsverkauf des Pflichtigen handelte, sprechen zwar vorliegend gegen eine gewerbsmässige Tätigkeit, vermögen diese aber nicht umzustossen. Nach dem Gesagten liegt bezüglich der Liegenschaft an der H-Strasse 01 steuerbarer Liegenschaftshandel vor.

Dies führt zur Abweisung der Beschwerde.

5.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG) und es steht ihnen keine Parteientschädigung zu. Der Beschwerdegegnerin ist von Amtes wegen keine Parteientschädigung zuzusprechen, da nicht ersichtlich ist, dass ihr notwendige und verhältnismässig hohe Kosten erwachsen sind (Art. 64 Abs. 1–3 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG] in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Gerichtsgebühr wird festgesetzt auf
Fr. 4'000.--; die übrigen Kosten betragen:
Fr. 105.-- Zustellkosten,
Fr. 4'105.-- Total der Kosten.
3. Die Gerichtskosten werden den Beschwerdeführenden je zur Hälfte auferlegt, unter solidarischer Haftung für die gesamten Kosten.
4. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.
5. Gegen dieses Urteil kann Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nach Art. 82 ff. des Bundesgerichtsgesetzes erhoben werden. Die Beschwerde ist innert 30 Tagen,

von der Zustellung an gerechnet, beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, einzureichen.

6. Mitteilung an ...
