



Entscheid

19. Dezember 2023

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Walter Balsiger, Steuerrichter Hans Heinrich Knüsli, Steuerrichter Christian Griesser und Gerichtsschreiber Gilles Vogt

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch RA lic.iur. C,

Beschwerdeführer,

gegen

Kanton Zürich,

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

Beschwerdegegner,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2015 und 2016

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) liess am ... 1984 die Einzelunternehmung D (nachfolgend Einzelfirma) im Handelsregister des Kantons Zürich eintragen. Die Einzelfirma bezweckt die Ausführung von elektrischen Installationen sowie den Verkauf von elektrischen Apparaten und war bis Ende ... 2000 an der ...str. 118 in E domiziliert. Seither befindet sich der Sitz an der ...str. 15 ebenfalls in E. Der Pflichtige ist Eigentümer dieser Liegenschaft. Ende 2012 bzw. anfangs 2013 veräusserte der Pflichtige seinen angestammten (Teil-) Betrieb an die F AG (nachfolgend F AG). Gleichzeitig vermietete der Pflichtige der F AG die Liegenschaft ...str. 15. Der Pflichtige blieb jedoch selbständig erwerbstätig und führte darüber weiterhin Buch. Die Liegenschaft ...str. 15 verblieb in der Buchhaltung und die Mieterträge daraus wurden als Einnahmen der Einzelfirma in den Steuererklärungen deklariert. Im Jahr 2015 wurde die Liegenschaft ...str. 15 zulasten des Privatkontos zum Buchwert aus der Bilanz der Einzelfirma ausgebucht.

In ihrer Steuererklärung 2015 deklarierten der Pflichtige und seine Ehefrau B (nachfolgend die Pflichtige, zusammen die Pflichtigen) neben der Liegenschaft ...str. 15 (Kat. Nr. ...) folgende Liegenschaften, die sich alle in E befinden: ...str. 65 (Kat. Nr. ..., Mehrfamilienhaus, nachfolgend MFH), ... str. 26 (Kat. Nr. .../..., MFH mit Gewerbeanteil), ... str. 28/28a (Kat. Nr. ..., MFH), Autoeinstellplatz Nr. 1 in der Unterniveaugarage G (1/60 Mitteigentum an Kat. Nr. ... [alt ...]), Autoeinstellplatz Nr. 2 und 3 in der Unterniveaugarage H (2/42 Mitteigentum an Kat. Nr. ...) und Autoeinstellplatz Nr. 4 in der Unterniveaugarage ...str. 11 (2/124 Mitteigentum an Kat. Nr. ...).

Das kantonale Steueramt führte im Herbst 2019 eine Buchprüfung der Buchhaltungen der Einzelfirma betreffend die Jahre 2015 bis 2017 durch. Der Bücherrevisor unterbreitete den Pflichtigen am 29. Januar 2020 Veranlagungsvorschläge für die Steuerperioden 2015 und 2016. Darin beurteilte er die Pflichtigen grundsätzlich als gewerbsmässige Liegenschaftenhändler bzw. die im Jahr 2015 entnommene Liegenschaft ...str. 15 und die 2016 veräusserten Garagen an der ...str. als Geschäftsvermögen. Er schätzte den Verkehrswert der ...str. 15 im Entnahmezeitpunkt auf Fr. 890'000.- (Buchwert Fr. 370'000.-) und rechnete deshalb den Differenzbetrag Fr. 520'000.- bei der direkten Bundessteuer als Geschäftsertrag auf. Gleichzeitig gewährte er einen zusätzlichen AHV-Abzug von Fr. 52'000.-. Betreffend die Steuerperiode 2016 wurde der Kapitalgewinn aus der Veräusserung der Autoeinstellplätze Nr. 2 und 3 an der ...str. ebenfalls

als Geschäftsertrag beurteilt und auch diesbezüglich ein zusätzlicher AHV-Abzug berücksichtigt.

Mit Schreiben vom 3. März 2020 zeigten sich die Pflichtigen damit nicht einverstanden. Sie liessen einerseits einen Verkehrswert der ...str. 15 von Fr. 750'000.- und andererseits eine gesonderte Besteuerung des Liquidationsgewinns infolge Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit per Ende 2016 beantragen. Zudem verlangten sie eine mündliche Anhörung. Anlässlich der Besprechung vom 24. August 2020 stellte der Vertreter der Pflichtigen eine weitere Stellungnahme in Aussicht.

Mit Schreiben vom 17. September 2020 hielten die Pflichtigen im Wesentlichen an den Ausführungen im Schreiben vom 3. März 2020 fest. Sie waren nach wie vor mit der Qualifikation als gewerbsmässige Liegenschaftenhändler nicht einverstanden. Im Sinn eines Eventualantrages beantragten die Pflichtigen betreffend die ...str. 15 einen Verkehrswert von Fr. 820'000.-.

B. Eine dagegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt mit Einspracheentscheid vom 23. April 2021 ab.

C. Mit Beschwerde vom 26. Mai 2021 beantragten die Pflichtigen einerseits der Gewinn aus der Privatentnahme der Liegenschaft ...str. 15 gemäss Art. 37b Abs. 1 DBG getrennt vom übrigen Einkommen zu besteuern und andererseits die Festlegung eines steuerbaren Einkommens von Fr. 281'100.- für die Steuerperiode 2015 bzw. Fr. 309'600.- für die Steuerperiode 2016.

In der Beschwerdeantwort vom 18. Juni 2021 schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich nicht vernehmen.

Mit Verfügung vom 29. März 2023 stellte das Steuerrekursgericht den Pflichtigen die Beschwerdeantwort des kantonalen Steueramtes und den Bericht des Bücherrevisors zur Stellungnahme zu und forderte sie zur Einreichung diverser Unterlagen und Auskünfte auf. Die Pflichtigen hielten mit Schreiben vom 5. Juni 2023 an ihrem Standpunkt fest. Sie nahmen insbesondere zu den von der Einzelfirma ausgeführten

Eigenleistungen Stellung und reichten dazu Unterlagen ein. Das kantonale Steueramt verzichtete auf eine Duplik.

Auf die Vorbringen der Verfahrensbeteiligten wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. Die Pflichtigen beantragen in ihrer Beschwerdeschrift ihre persönliche Befragung, eine Zeugenbefragung von I, J, K, L, M, N, O und P, die Edition des Betriebsleitungsvertrages des Elektrizitätswerkes E sowie die Edition der Protokolle der Werkkommission 2013 bis 2016 der Gemeinde E. Zudem bieten sie verschiedene Dokumente als Beweismittel an und reichen verschiedene Dokumente ein. In der Replik wird zudem ein Augenschein der Liegenschaft ... str. 28 beantragt.

Das kantonale Steueramt vertritt in seiner Rekursantwort die Auffassung, es sei nicht ersichtlich, inwiefern die Zeugenbefragungen den Sachverhalt erhellen könnten, weshalb darauf zu verzichten sei.

a) Die Pflichtigen stellen den prozessualen Antrag, sie seien persönlich zu befragen. Dazu ist festzuhalten, dass eine öffentliche (Haupt-)Verhandlung im grundsätzlich schriftlich geführten Beschwerdeverfahren (Art. 142 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]) nicht zwingend vorgesehen ist; das Steuerrekursgericht kann jedoch nach seinem Ermessen eine mündliche Verhandlung anordnen und durchführen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. A., 2023, Art. 142 N 10 DBG), wobei dies nur in Ausnahmefällen vorgesehen ist (vgl. § 148 Abs. 2 des Steuergesetzes des Kanton Zürich vom 8. Juni 1997 [StG]). Auch der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) gewährt in Steuersachen keinen grundsätzlichen Anspruch auf eine mündliche oder öffentliche Verhandlung (BGE 134 I 140 E. 5.3; BGr, 1. Juni 2010, 2C_24/2010, E. 3.3 = StE 2011 A 21.14 Nr. 20; Richner/Frei/Kaufmann/ Rohner, Art. 114 N 6 DBG). Im vorliegenden Fall erübrigt sich eine mündliche Verhandlung oder Befragung der Pflichtigen; der Pflichtige hatte im Veranlagungsverfahren mehrfach Gelegenheit, sich schriftlich und mündlich zu äussern. Er

hat diese Gelegenheiten wahrgenommen. Es ist nicht zu erwarten, dass eine Gelegenheit zur mündlichen Stellungnahme oder Befragung der beiden Pflichtigen den Sachverhalt wesentlich erhellen würde, weshalb der Antrag der Pflichtigen auf Durchführung einer mündlichen Befragung abzuweisen ist.

b) Ebenso ist auf die Zeugenbefragung der genannten Personen zu verzichten. Aufgrund des Zeitablaufs wird es den genannten Personen kaum mehr möglich sein, detaillierte Angaben zu machen, die zur Beurteilung der strittigen Qualifikation der Liegenschaften beitragen können. Zudem haben diese Personen kein Interesse daran, einen anderen Sachverhalt darzustellen als die Pflichtigen. Sie werden wahrscheinlich geneigt sein, das als wahr zu bestätigen, was bereits schriftlich aktenkundig ist. Es ist daher absehbar, dass die Zeugenvernehmung nicht zu einer Aufklärung des Sachverhalts führen wird. In antizipierter Beweiswürdigung wird somit darauf verzichtet.

c) Die Pflichtigen beantragen ferner die Edition des Betriebsleitungsvertrages des Elektrizitätswerkes E sowie der Protokolle der Werkkommission der Gemeinde E. Sie legen jedoch nicht dar, weshalb sie die Edition dieser Akten verlangen. Der mögliche Erkenntnisgewinn aus diesen Akten bleibt unklar, weshalb darauf verzichtet werden kann.

d) Auf die von den Pflichtigen im Beschwerdeverfahren eingereichten Unterlagen wird, soweit sie sich als entscheiderelevant erweisen, später eingegangen.

e) Die Pflichtigen erklären nicht warum sie in ihrer Replik einen Augenschein beantragen. Der Augenschein wird wohl sinngemäss angeboten, um einen Erwerb zwecks Arbeitsbeschaffung auszuschliessen und die Eigenleistungen der Renovationen der Jahre 2001 bis 2005 ersichtlich zu machen. Das Merkmal der Arbeitsbeschaffung kann jedoch ohne weiteres ohne Augenschein beurteilt werden (vgl. E. 5c/cc/cc und 5e/bb). Infolgedessen kann vorliegend auf einen Augenschein der Liegenschaft ...str. 28 verzichtet werden.

2. Vorliegend ist unbestritten, dass die Liegenschaft ...str. 15 Geschäftsvermögen darstellt und somit der Gewinn bei der direkten Bundessteuer als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zu erfassen ist. Auch die betragsmässige Höhe ist nicht strittig. Die Parteien gehen von einem Verkehrswert von Fr. 820'000.-, einem Buchwert

von Fr. 370'000.- und einer AHV-Rückstellung auf dem Gewinn von Fr. 45'000.- aus. Daraus resultiert ein unbestrittener Nettogewinn von Fr. 405'000.-.

Strittig ist einerseits die Frage, ob die übrigen Liegenschaften der Pflichtigen ebenfalls als Geschäftsvermögen zu qualifizieren sind und andererseits die Anwendung der Liquidationsgewinnbesteuerung, d.h. die getrennte Besteuerung vom übrigen Einkommen gemäss Art. 37b Abs. 1 DBG zum Satz von einem Fünftel. Ferner sind mehrere verfahrensrechtliche Anträge zu beurteilen.

3. a) Wird die selbstständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben, so ist die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen zu besteuern. Einkaufsbeiträge in die berufliche Vorsorge gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG sind abziehbar, vorausgesetzt, dass nach dem Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juni 1982 (BVG) ein Einkauf noch möglich ist (VGr SG, 24. März 2015 = StE 2015 B 23.47.2 Nr. 18). Werden keine Einkäufe vorgenommen resp. ist ein Einkauf BVG-rechtlich nach dem siebzigsten Lebensjahr nicht mehr möglich, so wird die Steuer auf dem Betrag der realisierten stillen Reserven, für den der Steuerpflichtige die Zulässigkeit eines Einkaufs gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG nachweist, zu einem Fünftel der Tarife nach Art. 36 DBG berechnet. Für die Bestimmung des auf den Restbetrag der realisierten stillen Reserven anwendbaren Satzes ist ein Fünftel dieses Restbetrags massgebend, es wird aber in jedem Fall eine Steuer zu einem Satz von mindestens zwei Prozent erhoben (Art. 37b Abs. 1 DBG, in der Fassung vom 23. März 2007, in Kraft seit 1. Januar 2011).

Als Ausführungsbestimmung hierzu hat der Bundesrat die Verordnung über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit vom 17. Februar 2010 (LGBV) erlassen. Weiter hat die ESTV das Kreisreiben Nr. 28 zur Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit vom 3. November 2010 (nachfolgend KS Nr. 28) vorgelegt.

b) Die privilegierte separate Besteuerung des Liquidationsgewinns setzt demnach die definitive Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit voraus, und zwar

entweder im Zusammenhang mit der Vollendung des 55. Altersjahrs oder mit der Unfähigkeit zur Weiterführung der Tätigkeit infolge Invalidität. Diese muss effektiv aufgegeben werden; es reicht nicht aus, dass unmittelbar anschliessend eine anders geartete, aber wiederum selbstständige Erwerbstätigkeit aufgenommen wird (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 37b N 4 DBG). Nach Ziff. 2.1 des KS Nr. 28 schadet indessen die Weiterführung einer geringfügigen selbstständigen Erwerbstätigkeit ohne feste Einrichtungen und ohne Personal nicht, sofern das mutmassliche jährliche Nettoeinkommen aus dieser Tätigkeit nicht höher ist als der Betrag (Eintrittsschwelle) nach Art. 2 Abs. 1 BVG (2012: Fr. 20'880.-). Wurde einmal ein Liquidationsgewinn nach Art. 37b DBG besteuert, so ist bei einer späteren Aufnahme einer selbstständigen Erwerbstätigkeit eine weitere privilegierte Liquidationsgewinnbesteuerung bei deren Aufgabe ausgeschlossen (Art. 1 Abs. 3 lit. b LGBV).

Massgebend für die Bestimmung des Zeitpunkts der Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit ist das Liquidationsjahr. Als solches gilt dasjenige Geschäftsjahr, in dem die letzte Liquidationshandlung vorgenommen wird (Art. 2 LGBV). Dies ist der Fall, wenn die laufenden Geschäfte beendet, die Aktiven verwertet, die Verpflichtungen erfüllt sind und allenfalls die Verteilung des Vermögens vollzogen ist (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 54 N 25 DBG).

c) Gemäss dem Wortlaut des Gesetzes gilt die privilegierte Liquidationsbesteuerung ausschliesslich für die im Vorjahr und im Liquidationsjahr realisierten stillen Reserven. Einkommen aus der selbstständigen Erwerbstätigkeit, welches nicht aus der Realisation von stillen Reserven resultiert, sowie übrige Einkünfte werden nicht der separaten Besteuerung nach Art. 37b DBG unterstellt (Art. 1 Abs. 3 lit. a LGBV).

4. a.) Der direkten Bundessteuer unterliegen gemäss Art. 16 Abs. 1 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 selbstständigen 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 blosser Vermögensverwaltung hinausgeht; beispielsweise, wenn der Liegenschaftenhandel 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. 4c) erst beim Verkauf einer Liegenschaft zu prüfen, ob in Bezug auf die veräusserte Liegenschaft gewerbsmässiger Liegenschaftshandel 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, www.strgzh.ch). 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/Rohner, 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 Liegenschaft 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/Rohner, 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 gewerbmässigen Liegenschaftenhandel 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.

5. Wie vorstehend ausgeführt, ist es einem gewerbmässigen Liegenschaftenhändler grundsätzlich erlaubt, nebst dem selbstbewohnten Wohneigentum und einer Ferienwohnung bzw. einem Ferienhaus noch weitere Liegenschaften im Privatvermögen zu halten. An die Zuordnung zum Privatvermögen sind allerdings hohe Anforderungen zu stellen. Daraus folgt, dass bei jeder Liegenschaft der Pflichten grundsätzlich anhand des Kriterienkatalogs zu prüfen ist, ob diese dem Geschäfts- oder dem Privatvermögen zu zuordnen ist.

a) Als Ausnahme der Einzelfallbetrachtung ist das Kriterium der Häufigkeit der Liegenschaftengeschäfte in einer Gesamtbetrachtung zu beurteilen. Bekannt sind folgende Erwerbe:

1972: Einfamilienhaus (nachfolgend EFH), ...str. 65 (Kat. Nr. ...) in E;

1984: Wohn- und Geschäftshaus mit Laden, ...str. 15 (Kat. Nr. ...) in E;

1989: MFH mit Laden, ... str. 26 (Kat. Nr. .../...) in E;

1991: MFH, ... str. 28/28a (Kat. Nr. ...) in E;

1991: Autoeinstellplatz Nr. 1, ...str. 5 (1/60 Miteigentum an Kat. Nr. ... [nunmehr Kat. Nr. ...]) in E;

1997: Schopf, ...str. bei 10 [nunmehr 8] (Kat. Nr. ...) in Q, Gemeinde R;

2008: Autoeinstellplätze Nr. 2 und 3 in der Unterniveaugarage H (2/42 Miteigentum an Kat. Nr. ...) in E und

2012: Autoeinstellplatz Nr. 4 in der Unterniveaugarage, ...str. 11, (2/124 Miteigentum an Kat. Nr. ...) in E.

Im Jahr 2007 wurde der Schopf in Q sowie im Jahr 2016 die Autoeinstellplätze Nr. 2 und 3 in der Unterniveaugarage H verkauft. Die anderen Liegenschaften befinden sich nach wie vor im Eigentum des Pflichtigen.

Der Pflichtige hat seit 1972 insgesamt acht Objekte erworben und zwei davon veräussert. Angesichts der finanziellen Verhältnisse der Pflichtigen sowie der geringen Anzahl von Verkäufen von unbedeutenden Objekten in einem sehr langen Zeitraum, lässt sich keine relevante Häufung erkennen, aus der eine gewerbsmässige Handelstätigkeit abgeleitet werden kann.

b) Im Jahr 1972, im Alter von ... Jahren, erwarb der Pflichtige das EFH an der ...str. 65. Der Kaufpreis betrug Fr. 130'000.-, wovon Fr. 80'000.- fremdfinanziert wurden. Die Liegenschaft diente den Pflichtigen bis zu ihrem Umzug an die ...str. 15 im Jahre 1984 als Eigenheim. Danach wurde das EFH vermietet und 2014 abgebrochen. Der Pflichtige liess auf dem Grundstück ein MFH errichten, das seit 2015 zum einen von den Pflichtigen und zum anderen vom Sohn der Pflichtigen und dessen Familie bewohnt wird. Laut Sachdarstellung des Pflichtigen betrugen die Eigenleistungen zirka Fr. 20'000.- bei Gesamtbaukosten von rund Fr. 1'600'000.-.

aa) Das EFH wurde als Eigenheim erworben, weshalb diese Liegenschaft – selbst wenn der Pflichtige bzw. die Pflichtigen gewerbsmässige Liegenschaftenhändler wären – im Zeitpunkt des Erwerbs grundsätzlich als Privatvermögen zu qualifizieren ist. Auch der Auszug der Pflichtigen aus dem EFH im Jahr 1984 und die anschliessende Fremdvermietung führen zu keiner Umqualifizierung der Liegenschaft. Dies wäre nur dann der Fall, wenn jede vermietete Liegenschaft als Geschäftsvermögen qualifiziert würde.

bb) Aufgrund der Nutzung als Eigenheim kann vorliegend grundsätzlich auf die Prüfung des Zusammenhangs mit der beruflichen Tätigkeit und der Einsatz spezieller Fachkenntnisse verzichtet werden. Auch die in den Jahren 2014/15 erbrachten Eigenleistungen führen zu keiner anderen Beurteilung. Die Eigenleistungen betragen lediglich 1,25% der gesamten Neubaukosten und erweisen sich damit als untergeordnet. Ein enger Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit des Pflichtigen oder die Nutzung von Spezialwissen ist daraus nicht abzuleiten.

cc) Eventualiter ist zu berücksichtigen, dass die Besitzdauer unterdessen als lang einzustufen ist und sich die Fremdfinanzierungsquote von knapp 62% bei einem selbstgenutzten EFH als unproblematisch erweist. Der Pflichtige ist Alleineigentümer dieser Liegenschaft, weshalb das Kriterium der Personengesellschaft nicht gegeben ist. Zudem kann bei einem Erwerb im Jahr 1972 zur Selbstnutzung, dem Auszug elf Jahre später, dem Abbruch der Liegenschaft nach über 40-jähriger Haltedauer und der Erstellung einer neuen Liegenschaft auf diesem Grundstück weder von einem systematischen oder planmässigen Vorgehen noch von einem Erwerb mit der offensichtlichen Absicht einer alsbaldigen gewinnbringenden Veräusserung ausgegangen werden.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass das EFH an der ...str. 65 daher nicht als Geschäftsvermögen, sondern als Privatvermögen zu qualifizieren ist.

c) Nicht mehr strittig ist die Beurteilung der Liegenschaft an der ...str. 15. Die Parteien sind sich einig, dass diese Liegenschaft als Geschäftsvermögen zu qualifizieren ist und haben sich auch über deren Verkehrswert im Zeitpunkt der Überführung ins Privatvermögen geeinigt. Strittig bleibt jedoch, ob im vorliegenden Fall die privilegierte separate Liquidationsgewinnbesteuerung zur Anwendung kommt.

d) Im Jahr 1989 erwarb der Pflichtige von der Erbengemeinschaft S das MFH mit Gewerbeanteil an der ...str. 26 zum Preis von Fr. 675'000.-. Die Liegenschaft befindet sich in unmittelbarer Nähe des damaligen Wohnortes der Pflichtigen bzw. des Geschäftssitzes der Einzelfirma des Pflichtigen. Die Liegenschaft umfasste im Erwerbszeitpunkt zwei Wohnungen und eine Werkstatt. Im Jahr 2018 wurde die Werkstatt in eine Zweizimmerwohnung umgebaut. Der Pflichtige ist nach wie vor Eigentümer dieser Liegenschaft.

aa) In seinen Steuererklärungen bezeichnete sich der Pflichtige als eidgenössisch diplomierter Elektroinstallateur. Am ... 1984 gründete er die Einzelfirma, welche sich auf die Ausführung von elektrotechnischen Installationen und den Verkauf von elektrischen Geräten spezialisierte. Für selbständig Erwerbende des Bauhaupterwerbs ist eine berufliche Nähe grundsätzlich gegeben. Es ist jedoch fraglich, ob dieser Zusammenhang eng genug ist. Ein enger Zusammenhang ist mit der Berufstätigkeit in der Regel gegeben, wenn Liegenschaften als Arbeitsbeschaffung für Architektur-, Bauunternehmungen oder Handwerksbetriebe 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).

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 gewerbsmässiger 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.

Zusätzlich ist festzustellen, dass die Rechtsprechung das Kriterium der beruflichen Nähe stark relativiert hat. Angesichts der lang andauernden Niedrigzinsphase hätten sich vermehrt auch Privatpersonen mit Immobilieninvestitionen befasst, 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).

Der Pflichtige war als selbstständiger Elektroinstallateur tätig. Es ist jedoch unklar, ob er über die notwendigen Qualifikationen eines gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlers verfügt. Demzufolge ist das Merkmal des liegenschaftsnahen Berufs fraglich.

bb) Bezüglich des Einsatzes von speziellen Fachkenntnissen kann vollumfänglich auf die Ausführungen bezüglich des engen Zusammenhangs mit der beruflichen Tätigkeit des Pflichtigen verwiesen werden (vgl. E. 5d/aa).

cc) Werden Liegenschaften für die Arbeitsbeschaffung eines Architektur-, Bau- oder Handwerksbetrieb eingesetzt (BGr, 22. April 2005, 2A.547/2004, E. 3.2), so liegt die Qualifikation des Vermögenswerts als Geschäftsvermögen nahe. Es liegt hingegen normalerweise private Vermögensverwaltung vor, wenn der Eigentümer seine Liegenschaft(en) mit Wohn- oder Geschäftsbauten überbauen lässt, um aus deren Vermietung einen Ertrag zu erzielen.

aaa) Die Pflichtigen machen diesbezüglich geltend, sie hätten insgesamt rund Fr. 570'000.- in die ...str. 26 investiert (1999: Fr. 50'000.- bis 60'000.-; 2000 - 2002: Fr. 180'000.-; 2018: Fr. 285'000.-; 2020: Fr. 50'000.-). Die Einzelfirma des Pflichtigen habe insgesamt für rund Fr. 20'000.- Elektroinstallationsarbeiten ausgeführt.

bbb) Das kantonale Steueramt führt aus, die Liegenschaft an der ... str. 26 habe der Arbeitsbeschaffung für die Einzelfirma gedient. Es seien diverse Arbeiten durch die Einzelfirma ausgeführt worden. Der konkrete Umfang sei nicht entscheidend, massgeblich sei vielmehr, dass ein unmittelbarer Zusammenhang bestehe.

ccc) Die Gebäudeversicherungsschätzungen weisen zwischen 1999 und 2018 wertvermehrnde Investitionen von rund Fr. 255'000.- aus. Der Zweck der Einzelfirma, welche sich mit elektrischen Installationen und dem Verkauf von Geräten beschäftigt, deutet darauf hin, dass die Liegenschaft ...str. 26 auch dazu diene, Arbeitsplätze für die Firma zu schaffen. Das von den Pflichtigen dargestellte und durchaus glaubhafte Auftragsvolumen, welches der Einzelfirma zugeführt wurde, ist zu niedrig. Das Verhältnis der Eigenleistungen im Vergleich zu den Arbeiten, die an Dritte vergeben wurden, lässt nicht darauf schliessen, dass diese Liegenschaft als Arbeitsbeschaffungsmassnahme erworben wurde. Ferner ist wenig über die Einzelfirma des Pflichtigen bekannt. Zur Beurteilung dieses Merkmals würden z.B. der Umsatzanteil der Eigenleistungen oder die Anzahl Festangestellter beitragen. Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die Liegenschaft ... str. 26 höchstens eine marginale Rolle für die Arbeitsbeschaffung der Einzelfirma des Pflichtigen spielte.

dd) Der Pflichtige ist seit mehr als 33 Jahren Eigentümer dieser Liegenschaft. Diese Haltedauer spricht gegen einen gewerbsmässigen Liegenschaftshandel.

ee) Die Pflichtigen erläutern, der Kaufpreis sei durch eine Hypothek von Fr. 350'000.- sowie durch eigene Mittel finanziert worden. Er macht damit eine Fremdkapitalquote von knapp 52% geltend. Das kantonale Steueramt räumt ein, dass die Fremdkapitalquote im Erwerbszeitpunkt nicht mehr nachvollzogen werden könne. Es erweist sich als zutreffend, dass die damalige Fremdkapitalquote nicht mehr feststellbar ist, weshalb zugunsten der Pflichtigen keine Fremdkapitalquote nachgewiesen werden kann, die für einen gewerbsmässigen Liegenschaftshandel spricht.

ff) Der Pflichtige ist Alleineigentümer, weshalb das Kriterium einer Personengesellschaft nicht vorliegt.

gg) Der Erwerb eines Nachbargrundstücks von einer Erbengemeinschaft deutet darauf hin, dass der Pflichtige auf eine sich ihm bietende Gelegenheit reagierte. Es liegen jedenfalls keine Anhaltspunkte vor, dass der Pflichtige aktiv auf die Erbengemeinschaft zugegangen ist und diese zum Verkauf bewegt hat. Angesichts der finanziellen Situation der Pflichtigen ist es nicht erstaunlich, dass der Pflichtige auf eine sich bietende Gelegenheit reagierte und das Nachbargrundstück erwarb. Ein systematisches oder planmässiges Vorgehen oder die offensichtliche Absicht, das Grundstück möglichst schnell und mit Gewinn weiterzuverkaufen, ist damit jedoch nicht bewiesen.

Der Pflichtige erläutert des Weiteren, dass die Werkstatt bzw. Teile davon gelegentlich als Lager der Einzelfirma dienten und ansonsten an Dritte vermietet worden sei. Auch unter dem Gesichtswinkel der Präponderanzmethode scheidet daher eine Qualifizierung als Geschäftsvermögen aus, da die Mieterträge aus den beiden Wohnungen die (eigene) geschäftliche Nutzung in den Schatten stellte.

Das MFH an der ...str. 26 ist daher als Privatvermögen des Pflichtigen zu beurteilen.

e) Im Jahr 1991 erwarb der Pflichtige von der Erbengemeinschaft T das MFH an der ...str. 28/28a zum Preis von Fr. 450'000.-. Die Liegenschaft liegt ebenfalls direkt neben dem damaligen Wohnort der Pflichtigen bzw. dem Geschäftssitz des Pflichtigen. Auf dem Grundstück standen Erwerbszeitpunkt ein Wohnhaus, eine Scheune mit Garage und ein Schopf. Später wurde Anstelle der Scheune ein Zweifamilienhaus erstellt (...str. 28a).

aa) Bezüglich dem Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit und dem Einsatz spezieller Fachkenntnisse kann vollumfänglich auf die Erwägungen 5d/aa verwiesen werden.

bb) In Bezug auf eine Arbeitsbeschaffung kann in erster Linie auf die Erwägungen 5d/cc. verwiesen werden. Ergänzend ist zu berücksichtigen, dass der Pflichtige die Scheune abreißen und einen Ersatzneubau errichten liess (heutige ... str. 28a). Bei einem Neubau haben Eigenleistungen eine qualitativ andere Bedeutung. Es wird per se

ein Mehrwert geschaffen. Diese Situation lässt sich nicht mit einem Handwerker vergleichen, der durch Eigenleistungen eine Immobilie unterhält und damit eine Wertverminderung verhindert. Die Liegenschaften ... str. 26 und 28 sind als regionale Schutzobjekte klassifiziert; ein Ersatzneubau dieser Liegenschaften ist daher ausgeschlossen. Es erschliesst sich den Akten nicht, weshalb baurechtlich statt der Scheune ein Ersatzneubau möglich war und ob der Pflichtige bereits beim Kauf darauf spekulierte. Die Eigenleistungen eines Elektroinstallateurs bei einem Neubau sind betragsmässig erheblich geringer als diejenigen eines Architekten, eines Sanitärinstallateurs oder gar eines Totalbauunternehmers. Laut dem Zürcher Index der Wohnbaupreise (<https://www.stadt-zuerich.ch/prd/de/index/statistik/themen/bauen-wohnen/wohnbaupreisindex/zuercher-index-der-wohnbaupreise.html>) fallen 3,04% der Gesamtkosten eines Neubaus für die Elektroinstallationen an. Im Vergleich dazu, müssen 16,69% der Gesamtaufwendungen für Honorare (Architektur, Bauleitung usw.), 8,55% für Sanitäranlagen oder 38,82% für den gesamten Rohbau aufgewendet werden. Der vorliegende Ersatzneubau ist somit nicht vergleichbar mit demjenigen eines Architekten, der auf einem eigenen Grundstück eine Grossüberbauung mit 40 Stockwerkeinheiten und 30 Reiheneinfamilienhäusern plant und die Architekturarbeiten von seinem Architekturbüro durchführen lässt (vgl. BGr, 22. April 2005, 2A.547.2005).

cc) Der Pflichtige ist seit mehr als 31 Jahren Eigentümer dieser Liegenschaft. Diese Haltedauer spricht gegen einen gewerbsmässigen Liegenschaftshandel.

dd) Das kantonale Steueramt räumt ein, dass die Fremdkapitalquote im Erwerbszeitpunkt nicht mehr nachvollzogen werden könne. Es weist darauf hin, dass infolge des Ersatzneubaus der Liegenschaft ... str. 28a die Hypothekarschuld der drei Liegenschaften an der ... von Fr. 400'000.- auf Fr. 1'000'000.- erhöht worden sei. Aus diesem Grund treffe die von den Pflichtigen geltend gemachte Finanzierung des Ersatzneubaus aus eigenen Mitteln nicht zu. Das kantonale Steueramt stellt als Fazit fest, dass der Pflichtige Fremdkapital in moderatem Umfang beansprucht habe.

Die Pflichtigen erläutern, dass der Kaufpreis für die ... str. 28/28a durch eine Hypothek in Höhe von Fr. 150'000.- sowie durch eigene Mittel finanziert worden sei. Sie machen somit eine Fremdkapitalquote von 33,33% im Erwerbszeitpunkt geltend und geben an, dass für den Ersatzneubau der Liegenschaft ... str. 28a rund 1 Mio. Fr. investiert worden sei und dabei zusätzliches Fremdkapital in Höhe von Fr. 600'000.- beansprucht worden sei.

Die Sachdarstellung der Pflichtigen ist glaubhaft und unterscheidet sich nicht wesentlich von derjenigen des kantonalen Steueramtes. Es liegt eine geringe Fremdfinanzierung im Erwerbszeitpunkt vor. Sogar wenn rund 60% des Ersatzneubaus durch Fremdkapital finanziert wurde, spricht das beanspruchte Fremdkapital nicht für einen gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel.

ee) Der Pflichtige ist Alleineigentümer, weshalb das Kriterium einer Personengesellschaft ebenfalls nicht vorliegt.

ff) Hinsichtlich des Kriteriums einer systematischen und planmässigen Art und Weise des Vorgehens kann grundsätzlich auf die Erwägungen 4b verwiesen werden. Die ... str. 28/28a erwarb der Pflichtige ebenfalls von einer Erbengemeinschaft. Wie bereits erwähnt, ist aus den Akten nicht ersichtlich, dass der Pflichtige beim Kauf Interesse an einem Ersatzneubau hatte oder Kenntnis davon hatte, dass dies baurechtlich möglich sein wird. Es lässt sich somit keine systematische oder planmässige Vorgehensweise nachweisen.

Das MFH an der ... str. 28/28a ist deshalb als Privatvermögen des Pflichtigen zu beurteilen.

f) Im Jahr 1991 erwarb der Pflichtige von der einfachen Gesellschaft "U" den Autoeinstellplatz Nr. 1 (1/60 Miteigentum an Kat. Nr. ... [nunmehr Kat. Nr. ...]) an der ...str. 5 in E für Fr. 37'660.-. Die Tiefgarage liegt in der Nähe des Bahnhofs E zwischen der Post und dem Bahnhofsgebäude. Der strittige Autoeinstellplatz wurde von der Einzelfirma des Pflichtigen und später von der F AG gemietet.

aa) Bezüglich dem Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit und dem Einsatz spezieller Fachkenntnisse kann vollumfänglich auf die Erwägungen 5d/aa verwiesen werden.

bb) Hinsichtlich einer allfälligen Arbeitsbeschaffung kann auf die Erwägungen 5d/cc. verwiesen werden. Ergänzend ist zu berücksichtigen, dass ein Autoeinstellplatz in einer einmal errichteten Tiefgarage in der Regel mit keinem oder geringem Aufwand verbunden ist und aufgrund der Eigentumsverhältnisse (Stockwerkeigentum) ein einzelner Stockwerkeigentümer auch im Falle einer umfassenden Sanierung oder eines

Ersatzneubaus nur begrenzten Einfluss auf die Auswahl der beauftragten Handwerker hat. Ein Erwerb zum Zwecke der Arbeitsbeschaffung ist daher aus mehreren Gründen auszuschliessen.

cc) Der Autoeinstellplatz wurde im Jahr 1991 erworben und befindet sich noch immer im Eigentum des Pflichtigen. Die Besitzdauer ist somit lang.

dd) Die Pflichtigen behaupten, dass der Autoeinstellplatz ausschliesslich aus eigenen Mitteln finanziert wurde. Das kantonale Steueramt hat sich hierzu nicht geäußert. Es ist anzunehmen, dass die Angaben der Pflichtigen in diesem Zusammenhang zutreffend sind. Die Finanzierung spricht somit nicht für einen gewerbsmässigen Liegenschaftshandel.

ee) Der Pflichtige ist Alleineigentümer, weshalb das Kriterium einer Personengesellschaft ebenfalls nicht vorliegt.

ff) Auf den ersten Blick liegen keine Indizien für ein systematisches oder planmässiges Vorgehen (aktives, wertvermehrendes Tätigwerden durch Parzellierung, Überbauung, Werbung usw.; Erwerb in der offenkundigen Absicht, die Liegenschaft möglichst rasch mit Gewinn weiterzuverkaufen; Ausnützung der Marktentwicklung) vor. Bei der Gesamtbetrachtung ist zu berücksichtigen, dass dieser Autoeinstellplatz immer von den jeweiligen Mietern der Liegenschaft ...str. 15, d.h. von der Einzelfirma des Pflichtigen und später von der F AG, gemietet wurde. Daher rechtfertigt es sich ohne Weiteres, dieselbe Qualifikation wie für die ...str. 15 vorzunehmen.

Dieser Autoeinstellplatz ist somit als Geschäftsvermögen zu beurteilen.

g) 2008 erwarb die Pflichtige die Autoeinstellplätze Nr. 2 und 3 in der Unterniveaugarage H (2/42 Mitteiligentum an Kat. Nr. ...) in E zum Preis von Fr. 36'000.- vom Baukonsortium H, an welchem der Pflichtige zu 15,38% beteiligt war. Der Kaufpreis wurde dem Kapitalkonto des Pflichtigen beim Baukonsortium H belastet. Die Einstellplätze waren seit dem Kauf an O vermietet. Im Jahr 2016 veräusserte die Pflichtige die Autoeinstellplätze für Fr. 70'000.- an die Bau-Aktiengesellschaft E.

aa) Bezüglich dem Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit und dem Einsatz spezieller Fachkenntnisse kann vollumfänglich auf die Erwägungen 5d/aa verwiesen werden.

bb) Betreffend Arbeitsbeschaffung kann auf die Erwägungen 5f/bb verwiesen werden. Ergänzend ist zu berücksichtigen, dass der Pflichtige Gesellschafter des Baukonsortiums H war und seine Einzelfirma die Elektroarbeiten bei der Errichtung der Siedlung H durchführte. Da die Arbeiten für den Bau der Tiefgarage H im Erwerbszeitpunkt bereits abgeschlossen waren, liegt kein Erwerb zwecks Arbeitsbeschaffung vor. Das Argument des kantonalen Steueramtes, dass die Pflichtige die beiden Tiefgaragenplätze von einem Baukonsortium erwarb, an dem der Pflichtige beteiligt war, wird nachfolgend unter den Erwägungen 5g/ff thematisiert.

cc) Die Pflichtige erwarb die beiden Autoeinstellplätze 2008 und veräusserte sie 2016. Insofern kann nicht mehr von einer kurzen Haltedauer (weniger als fünf Jahre) gesprochen werden. Eine lange Haltedauer liegt noch nicht vor. Die mittlere Haltedauer spricht somit weder für noch gegen einen gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel.

dd) Die Pflichtigen machen geltend die beiden Autoeinstellplätze seien ausschliesslich aus eigenen Mitteln finanziert worden. Das kantonale Steueramt weist in seinem Einspracheentscheid darauf hin, dass der Kaufpreis dem Konto des Pflichtigen beim Baukonsortium H belastet wurde. Beide Parteien gehen somit nicht davon aus, dass Fremdkapital für den Erwerb in Anspruch genommen wurde. Dies spricht nicht für einen gewerbsmässigen Handel mit Immobilien.

ee) Die Pflichtige war Alleineigentümerin, weshalb das Kriterium einer Personengesellschaft ebenfalls nicht vorliegt.

ff) Hinsichtlich des Merkmals einer systematischen bzw. planmässigen Vorgehensweise (aktives, wertvermehrendes Tätigwerden durch Parzellierung, Überbauung, Werbung usw.; Erwerb in der offenkundigen Absicht, die Liegenschaft möglichst rasch mit Gewinn weiterzuverkaufen; Ausnützung der Marktentwicklung) fällt auf, dass das Baukonsortium H – bestehend aus dem Pflichtigen und sechs weiteren Personen – erworben wurde. Dieses Baukonsortium erstellte mehrere MFH mit 33 Wohnungen, mehreren Bastelräumen und Autoabstellplätzen.

Das kantonale Steueramt monierte die Kaufpreistilgung durch Verrechnung mit dem Kontokorrentguthaben des Pflichtigen. Somit könne nicht von einer Privatentnahme im Rahmen der Auflösung des Baukonsortiums ausgegangen werden. Die Autoabstellplätze würden bis zu deren Veräusserung im Geschäftsvermögen der Pflichtigen verbleiben.

Grundsätzlich übernehmen des Öfteren Gesellschafter eines Baukonsortiums einzelne Stockwerkeinheiten oder wie vorliegend einzelne Autoeinstellplätze vom Baukonsortium. Ein Baukonsortium kann nur aufgelöst werden, wenn alle Stockwerkeinheiten verkauft worden sind. Vorliegend verkaufte das Konsortium der Pflichtigen zwei Autoeinstellplätze. Die Argumentation des kantonalen Steueramtes greift zu kurz. Das Baukonsortium veräusserte sämtliche Stockwerkeinheiten (vgl. Einschätzungsentscheid über die Grundstückgewinnsteuer und deren Detailberechnung); von einem Verbleiben im Geschäftsvermögen kann deshalb keine Rede sein, da das Baukonsortium nicht mehr Grundeigentümerin war. Demnach muss nicht darüber entschieden werden, ob es im Geschäftsvermögen verblieben ist, sondern ob die Autoeinstellplätze mit ihrem Erwerb Geschäftsvermögen der Pflichtigen wurden.

Dem wäre allenfalls so, wenn der Gewinnanteil des Pflichtigen durch Zuteilung von Stockwerkeigentum abgegolten würde. Laut dem Gesellschaftsvertrag des Baukonsortiums ist dies nicht der Fall. Es ist keine anderweitigen Vereinbarungen unter den Gesellschaftern aktenkundig, dass sie sich zur Übernahme von Stockwerkeinheiten verpflichten. Der Veräusserungsgewinn des Baukonsortiums unterlag der Grundstückgewinnsteuer. Der Pflichtige versteuerte seinen Gewinnanteil als Geschäftsertrag der Einzelfirma. Die Tatsache, dass er aus diesem Gewinn, durch Verrechnung mit dem Kontokorrentguthaben, die Kaufpreisschuld seiner Ehefrau tilgte, führt nicht automatisch zu Geschäftsvermögen. Andernfalls müsste nahezu jede Liegenschaft eines selbständigen Handwerkers automatisch als Geschäftsvermögen qualifiziert werden.

Diese beiden Autoeinstellplätze sind daher als Privatvermögen der Pflichtigen zu beurteilen.

h) Der Pflichtige erwarb 2012 den Autoeinstellplatz Nr. 4 in der Tiefgarage ...str. 11 in E von der V für Fr. 39'000.-. Die Tiefgarage wurde 2011 erstellt. Sie befindet sich im Zentrum von E, in Gehdistanz zur ...str. 15 (ehemaliger Geschäftssitz der Einzelfirma und zugleich der ehemalige Wohnort der Pflichtigen). Dieser Einstellplatz wurde

anfänglich von der Einzelfirma des Pflichtigen gemietet, seit ... 2014 ist er an W vermietet. Der Pflichtige ist nach wie vor Eigentümer des Einstellplatzes.

aa) Bezüglich dem Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit und dem Einsatz spezieller Fachkenntnisse kann vollumfänglich auf die Erwägungen 5d/aa verwiesen werden.

bb) Hinsichtlich Arbeitsbeschaffung kann vollumfänglich auf die Erwägungen 5f/bb verwiesen werden.

cc) Der Pflichtige erwarb diesen Autoeinstellplatz im Jahr 2012, daher kann nicht mehr von einer kurzen Haltedauer (weniger als fünf Jahre) gesprochen werden. Eine längere Haltedauer liegt noch nicht vor, sodass die mittlere Haltedauer weder für noch gegen einen gewerbsmässigen Immobilienhandel spricht.

dd) Die Pflichtigen behaupten, dass der Autoeinstellplatz ausschliesslich aus eigenen Mitteln finanziert wurde. Die diesbezüglichen Angaben der Pflichtigen erweisen sich als zutreffend. Die Finanzierung spricht somit nicht für einen gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel.

ee) Der Pflichtige ist Alleineigentümer, weshalb das Kriterium einer Personengesellschaft nicht gegeben ist.

ff) Auf den ersten Blick liegen keine Indizien für ein systematische bzw. planmässige Vorgehensweise (aktives, wertvermehrendes Tätigwerden durch Parzellierung, Überbauung, Werbung usw.; Erwerb in der offenkundigen Absicht, die Liegenschaft möglichst rasch mit Gewinn weiterzuverkaufen; Ausnützung der Marktentwicklung) vor. Bei der Gesamtbetrachtung ist zu berücksichtigen, dass dieser Autoeinstellplatz nach dem Kauf von der Einzelfirma des Pflichtigen, der Hauptmieterin der ...str. 15, gemietet wurde. Daher rechtfertigt es sich ohne Weiteres, dieselbe Qualifikation wie für die ...str. 15 vorzunehmen. Die spätere Vermietung an W ändert daran nichts.

Dieser Autoeinstellplatz ist somit als Geschäftsvermögen zu beurteilen.

i) aa) Zusammenfassend ist vorab festzuhalten, dass aufgrund der Präponderanz die ...str. 15 (unbestritten), der Autoeinstellplatz Nr. 1 an der ...str. 5 sowie der Autoeinstellplatz Nr. 4 an der...str. 11 als Geschäftsvermögen zu qualifizieren sind.

bb) Hinsichtlich der anderen Liegenschaften ist festzustellen, dass das Fachwissen und die berufliche Nähe des Pflichtigen zwar im Ansatz vorhanden, im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aber zu verneinen sind. Auf eine private Vermögensanlage deuten die fehlende Häufigkeit der Liegenschaftengeschäfte, die i.d.R sehr lange Halte-dauer, die Fremdfinanzierungsquoten, das Alleineigentum, kein Erwerb zwecks Arbeitsbeschaffung und das Fehlen einer Reinvestition. Ferner kann den Pflichtigen weder eine systematische noch eine planmässige Vorgehensweise nachgewiesen werden.

cc) Des Weiteren sprechen im Rahmen einer Gesamtbetrachtung fünf Argumente gegen eine Qualifikation aller Liegenschaften als Geschäftsvermögen:

aaa) E bzw. der gleichnamige Bezirk gehört zu den Agglomerationen X und Y und ist ein ländlicher Bezirk im ... des Kantons Zürich. Die Erholung der Liegenschaftpreise nach der Immobilienkrise im Jahr 1991 verlief wesentlich langsamer als im übrigen Kanton Zürich. Die Bodenpreise sind im Vergleich mit anderen Regionen im Kanton niedrig. Vergleichbare Bodenpreise und auch eine vergleichbare Preisentwicklung durchlief im Kanton vermutlich nur die Region Z. Dadurch sind Einfamilienhäuser eindeutig erschwinglicher als an anderen Orten im Kanton. Diese makroökonomische Situation führte dazu, dass vor allem Einfamilienhäuser erstellt wurden. Überbauungen mit Stockwerkeigentum und Mehrfamilienhäuser mit Mietwohnungen existieren wesentlich weniger als im übrigen Kanton. Ein gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler erwirbt eine Liegenschaft mit der Absicht, diese möglichst zeitnah mit Gewinn weiterzuverkaufen. Der Ort E verspricht grundsätzlich wenig Aussichten auf eine zeitnahe Wiederveräußerung mit Gewinn.

bbb) Die von den Pflichtigen erworbenen Liegenschaften befinden sich alle in E. Als einzige Ausnahme erwarb der Pflichtige 1997 im fünf Kilometer entfernten Q einen Schopf. Wie bereits erwähnt, sind Liegenschaftenkäufe im Bezirk E mit der Absicht, diese Objekte möglichst rasch mit Gewinn weiterzuverkaufen, anspruchsvoll. Ein klassischer Liegenschaftenhändler würde bei der Wahl seiner Objekte prüfen, ob in Ergänzung andere Standorte einen höheren Gewinn versprechen und als Diversifikation verschiedene Standorte gegenüber einem einzigen Standort vorziehen.

ccc) Die Liegenschaften ...str. 15, ...str. 26 und str. 28/28a liegen im historischen Kern von E. Mit Ausnahme des Ersatzneubaus an der ... str. 28a (Baujahr 2002) sind alle Liegenschaften älteren Datums (...str. 15 [Baujahr 1956], ... str. 26 [Baujahr 1725], ...str. 28 [Baujahr 1725]). Ältere Liegenschaften sind einerseits mit permanentem Liegenschaftenunterhalt verbunden, andererseits ist eine Umwandlung in Stockwerkeigentum technisch oft nur mit sehr grossem finanziellem Aufwand möglich. Ein klassisch planmässiges Vorgehen ist somit eher auszuschliessen. Die vorliegend zu beurteilenden Liegenschaften unterscheiden 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. Historische Objekte sind selten für eine gewerbsmässige Liegenschaftenhändlertätigkeit geeignet.

ddd) Der Pflichtige erwarb 1997 ein Grundstück in Q für Fr. 200'000.- und verkaufte es 2008 zum gleichen Preis. Die Pflichtigen führen in ihrer Beschwerdeschrift aus, der Verkäufer (ein Verwandter der Pflichtigen) sei damals in finanziellen Schwierigkeiten gewesen. Der Pflichtige habe beim Erwerb einen Rückverkauf in die Familie der Pflichtigen zum gleichen Preis versprochen. Diese Vereinbarung wurde vermutlich nicht schriftlich abgefasst, da die Pflichtigen eine Zeugenbefragung des in ... lebenden Käufers beantragen. Falls diese Sachdarstellung zutrifft, spricht dies weder für noch gegen eine gewerbsmässige Handelstätigkeit. Sollte die Sachdarstellung jedoch nicht zutreffen – wenn der Pflichtige die Liegenschaft ohne Verpflichtung zum Erwerbspreis wiederverkaufte – spricht dies gegen eine gewerbsmässige Handelstätigkeit. Das Grundstück befindet sich in der Kernzone von Q, es ist somit grundsätzlich bebaubar. Heute steht dort ein MFH. Ein gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler würde ohne finanzielle Notlage und insbesondere ohne Gewinn niemals ein Grundstück verkaufen, auf dem ein Mehrfamilienhaus errichtet werden kann. Dies widerspräche dem Wesen eines gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlers grundsätzlich. Die Liegenschaft in Q spricht somit gegen eine gewerbsmässige Handelstätigkeit.

eee) Im Idealfall führen Eigenleistungen eines gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlers zu einer Attraktivitätssteigerung einer Liegenschaft, d.h. zu höheren Mieterträgen oder zu höheren Verkaufserlösen. Potenzielle Mieter oder Käufer gehen grundsätzlich von funktionierenden Elektroinstallationen aus. Durchdachte Elektroinstallationen werden i.d.R. nur von Interessenten mit Fachkenntnissen erkannt.

Elektroinstallationen lassen sich somit nicht mit dem Anbau eines Balkons oder dem erstmaligen Einbau eines Geschirrspülers vergleichen, die grundsätzlich die Attraktivität eines Objekts immer steigern.

j) Resümierend ist festzustellen, dass die Liegenschaft ...str. 15, der Autoeinstellplatz Nr. 1 an der ...str. 5 sowie der Autoeinstellplatz Nr. 4 an der ...str. 11 als Geschäftsvermögen zu qualifizieren sind. Demgegenüber fehlt bei den Liegenschaften ...str. 65, ...str. 26, ... str. 28/28a sowie bei den Autoeinstellplätzen Nr. 2 und 3 in der Unterniveaugarage H eine systematische oder planmässige Vorgehensweise bzw. die Absicht der Gewinnerzielung. Vieles deutet darauf hin, dass diese Liegenschaften bei sich zufällig bietenden Gelegenheiten erworben wurden mit der Absicht Mieterträge zu erzielen. Die Grenzen einer privaten Vermögensverwaltung wurden nicht überschritten. Ein Erwerb in der offenkundigen Absicht, diese Liegenschaften möglichst rasch mit Gewinn weiterzuverkaufen konnte nicht nachgewiesen werden.

6. a) Diese Erwägungen führen grundsätzlich zur überwiegenden Gutheissung der Beschwerde.

b) Das Steuerrekursgericht hat gemäss Art. 143 Abs. 1 DBG die Steuerfaktoren grundsätzlich nach seinen eigenen Erhebungen festzustellen. Ausnahmsweise kann es zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs die Sache mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurückweisen, namentlich, wenn zu Unrecht noch kein materieller Entscheid getroffen wurde oder wenn dieser an einem schwerwiegenden Verfahrensmangel leidet (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 143 N 26 ff.). Bedeutsame Verfahrensmängel kann das Gericht nicht heilen, da der gesetzlich vorgeschriebene Instanzenzug unzulässigerweise verkürzt und die untere Einschätzungs- bzw. Rechtsmittelbehörde praktisch von der Einhaltung eines korrekten Verfahrens dispensiert würde (StRG, 8. Mai 2018, 1 DB.2017.169/1 ST.2017.213, E. 4b, www.strgzh.ch, auch zum Folgenden; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 143 N 26 ff.). Von einem bedeutsamen Verfahrensmangel ist gemäss Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts insbesondere dann auszugehen, wenn über ein wesentliches Element des Sachverhalts keine Untersuchung geführt wurde (RB 2001 Nr. 93; RB 2000 Nr. 130; StE 2002 B 93.5 Nr. 23 = ZStP 2001, 39; ZStP 2000, 291).

c) Das kantonale Steueramt hat die Anwendung der Liquidationsgewinnbesteuerung verneint, da die Pflichtigen nicht sämtliche Liegenschaften im Geschäftsvermögen ins Privatvermögen überführen wollten. Die Pflichtigen beurteilten lediglich die ...str. 15 als Geschäftsvermögen, weshalb in diesem Fall eine Liquidationsgewinnbesteuerung möglich wäre. Unter Berücksichtigung der vorstehenden Erwägungen werden – neben der ...str. 15 – der Autoeinstellplatz Nr. 1 an der ...str. 5 sowie der Autoeinstellplatz Nr. 4 an der...str. 11 als Geschäftsvermögen beurteilt. Vorliegend stellt sich somit die Frage, ob die Pflichtigen auch bei dieser Sachlage eine Liquidationsbesteuerung beantragen. Falls dieser Antrag vorliegt, ist ferner der Buchwert und der Verkehrswert dieser Autoeinstellplätze festzulegen. Diese Punkte wurden vom kantonalen Steueramt bisher nicht untersucht. Zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs ist die Sache daher zur Neuurteilung an das kantonale Steueramt zurückzuweisen (VGr, 22. März 2000, SB.2000.00002, E. 2b, www.vgrzh.ch; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Art. 143 N 26 ff. DBG).

7. a) Eine Rückweisung an die Vorinstanz mit offenem Prozessausgang gilt in Bezug auf die Kosten- und Entschädigungsregelung als Obsiegen der rechtsmittelführenden Partei – und zwar unabhängig davon, welche Anträge diese gestellt hat (BGr, 28. April 2014, 2C_845/2013 + 2C_846/2013, E. 3.2 und 3.3; VGr, 20. April 2016, SB.2015.00073 + 00074, E. 6, www.vgrzh.ch). Die Gerichtskosten sind daher dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG) und den Pflichtigen ist sodann eine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG]).

b) Soweit eine Partei den vorliegenden Entscheid einzig mit Bezug auf die Rückweisung mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht anfechten will, ist darauf hinzuweisen, dass dies nur möglich ist, soweit der Entscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (§ 19a Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 i.V.m. Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 23. April 2021 wird aufgehoben und die Sache im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt ins Veranlagungsverfahren zurückgewiesen.

[...]