

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 DB.2022.136

Entscheid

28. Februar 2023

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Michael Ochsner, Steuerrichterin Christina Hefti, Steuerrichter
Marc Gerber und Gerichtsschreiber Benjamin Briner

In Sachen

A,

vertreten durch B AG,

Beschwerdeführerin,

gegen

Kanton Zürich,

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

Beschwerdegegner,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2015

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend die Pflichtige, Jahrgang 19XX), veräusserte am XX. Oktober 2015 die Liegenschaft GB Bl. ..., Kat.-Nr. ..., an der ...strasse 389 in C, zum Preis von Fr. 4'800'000.-. Mit Veranlagungsvorschlag vom 8. Januar 2018 stellte der Steuerkommissär der Pflichtigen in Aussicht, den Gewinn aus diesem Verkauf in Höhe von Fr. 1'653'715.- als selbständiges Erwerbseinkommen aus gewerbsmässigem Liegenschaftshandel zu besteuern. Weiter reduzierte er unter anderem die abzugsfähigen AHV-Beiträge insoweit, als diese in früheren Steuerperioden bereits berücksichtigt worden seien, bzw. nicht auf die Steuerperiode 2015 entfielen.

Die Pflichtige liess in der Folge durch ihren Vertreter mitteilen, dass sie nicht mehr als Liegenschaftshändlerin tätig sein wolle und deshalb eine Überführung der verbleibenden Liegenschaften in das Privatvermögen zu prüfen sei, verbunden mit der Anwendung einer privilegierten Liquidationsbesteuerung betreffend Verkauf der Liegenschaft ...strasse 389.

Am 24. September 2019 erging die Veranlagungsverfügung, mit welcher – vorschlagsgemäss – ein steuerbares Einkommen von Fr. 1'673'600.- festgesetzt wurde. Die Anwendung der privilegierten Liquidationsbesteuerung wurde verweigert, da gemäss Aktenlage davon ausgegangen werden müssen, dass die Pflichtige die selbständige Erwerbstätigkeit in der Steuerperiode 2015 nicht definitiv aufgegeben habe.

B. Hiergegen liess die Pflichtige am 24. Oktober 2019 Einsprache erheben, in der Hauptsache mit dem Antrag, von einer Qualifikation der Einkünfte als selbständiges Erwerbseinkommen abzusehen. Auf die Durchführung einer Einspracheverhandlung wurde in der Folge verzichtet, nachdem sich im Rahmen weiterer Korrespondenz abzeichnete, dass eine persönliche Besprechung nicht mehr zielführend gewesen wäre.

Die Einsprache wurde mit Entscheid vom 25. August 2022 schliesslich teilweise gutgeheissen, da die AHV-Beiträge aus dem Verkauf der Liegenschaft bei der Grundstückgewinnsteuer nur teilweise, im Umfang von 75%, berücksichtigt worden

seien. Im verbleibenden Betrag von 25% (Fr. 48'654.-) wurden die AHV-Beiträge einkommensmindernd berücksichtigt. Daraus resultierte neu ein steuerbares Einkommen von Fr. 1'625'000.-.

C. Gegen den Einspracheentscheid liess die Pflichtige am 22. September 2022 Beschwerde erheben mit dem Antrag, das steuerbare Einkommen für die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2015 auf Basis der Steuererklärung, d.h. ohne Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, unter Berücksichtigung der abzugsfähigen AHV-Beiträge, mit Fr. 19'900.- zu veranlagen. Eventualiter sei zur Bestimmung des steuerbaren Einkommens von einer Überführung der Liegenschaft im Jahr 2011 ins Geschäftsvermögen auszugehen und der entsprechende Einbringungswert zu ermitteln, unter einkommensmindernder Berücksichtigung der erforderlichen Rückstellungen für Sozialversicherungsbeiträge. Subeventualiter sei das steuerbare Einkommen im Jahr 2015 unter Anwendung von Art. 37b des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) zu veranlagen (privilegierte Liquidationsbesteuerung), wobei auch ein fiktiver Pensionskasseneinkauf zu berücksichtigen sei und wiederum die erforderlichen Rückstellungen für Sozialversicherungsbeiträge vorzunehmen seien. Subsubeventualiter seien sämtliche im Jahr 2015 noch im Geschäftsvermögen der Pflichtigen verbleibenden Vermögenswerte in der Steuerperiode 2015 ins Privatvermögen zu überführen und das steuerbare Einkommen unter Anwendung von Art. 37b DBG zu veranlagen, erneut unter Berücksichtigung eines fiktiven Pensionskasseneinkaufs und der AHV-Beiträge. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten des Beschwerdegegners.

Das kantonale Steueramt liess mit Beschwerdeantwort vom 24. Oktober 2022 unter Verweis auf den Einspracheentscheid sowie mit ergänzenden Erläuterungen auf Abweisung der Beschwerde schliessen, unter Kostenfolge zulasten der Pflichtigen. Die Pflichtige erstattete daraufhin am 15. November 2022 Replik und das kantonale Steueramt äusserte sich abschliessend mit Duplik vom 1. Dezember 2022. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) liess sich nicht vernehmen.

Auf die Parteivorbringen wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. 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 selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG).

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). Die Zuordnung ist unter Beachtung der oben aufgeführten Kriterien für jede einzelne Liegenschaft gesondert vorzunehmen, eine automatische Zuordnung von Liegenschaften eines Liegenschaftenhändlers zu dessen Geschäftsvermögen ist somit abzulehnen.

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 Liegenschaftshandel 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). 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).

Bei Quasi-Liegenschaftenhändlern erweist es sich als zweckmässig, 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). Denn der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung (Legalitätsprinzip) verlangt eine Übereinstimmung der Entscheidung mit dem Gesetz (Art. 5 Abs. 1 der Bundesverfassung vom 18. April 1999; Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. A., 2020, Rz. 325); er geht der Rücksichtnahme auf eine gleichmässige Rechtsanwendung vor (Häfelin/Müller/Uhlmann, Rz. 599; Richner/Frei/

Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, VB zu Art. 109 - 121 N 10 ff. und N 99 ff. DBG, mit Verweisungen auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung).

2. Streitig ist vorliegend im Wesentlichen, ob die per XX. Oktober 2015 mit Gewinn verkaufte Liegenschaft an der ...strasse 389 in C dem Geschäfts- oder dem Privatvermögen der Pflichtigen zuzuordnen ist.

a) Mit Blick auf die vorstehenden allgemeinen Erwägungen zum gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler ist zunächst festzuhalten, dass die Pflichtige nichts zu ihren Gunsten daraus ableiten kann, dass in den vergangenen Jahren der bei Geschäftsliegenschaften gemäss Art. 32 Abs. 4 DBG nicht mögliche Pauschalabzug gewährt worden ist und die Liegenschaft damit als Privatvermögen behandelt wurde. Dies insbesondere deshalb nicht, weil das kantonale Steueramt sich bisher nicht (ausdrücklich) zur Qualifikation der Liegenschaft geäußert hat (StE 2015 B 23.1 Nr. 82, E. 3.4.3). Das Vorgehen des kantonalen Steueramts steht somit einer Überprüfung in der vorliegend zu beurteilenden Steuerperiode nicht entgegen.

Gleiches gilt umgekehrt hinsichtlich der Tatsache, dass die Pflichtige in der Grundstückgewinnsteuerdeklaration bezüglich Verkauf der Liegenschaft ...strasse 389 Aufwendungen gemäss § 221 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) deklarierte und diese Abzüge durch die Kommission für Grundsteuern zugelassen wurden. Auch in diesem Zusammenhang ist nicht aktenkundig, dass eine nähere Auseinandersetzung mit der Qualifikation der Liegenschaft stattgefunden hätte. Aus der Gewährung von Abzügen nach § 221 Abs. 2 StG kann deshalb nicht unbesehen auf eine Qualifikation der Liegenschaft als Geschäftsvermögen geschlossen werden. Dies umso weniger, als die Nichtanwendung von § 221 Abs. 2 StG das Vorliegen von Geschäftsvermögen auch nicht ausschliesst, können entsprechende Abzüge doch nur im Zusammenhang mit Grundstücken in Anspruch genommen werden, welche der Handelstätigkeit des Liegenschaftenhändlers dienen (Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., 2021, § 221 N 127a StG). Würde die Liegenschaft ...strasse 389 als Kapitalanlageliegenschaft qualifizieren, wäre der Abzug zu Unrecht gewährt worden. Kapitalanlageliegenschaften wiederum können gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung auch bei einem Liegenschaftenhändler Privatvermögen darstellen (vgl. E. 2b).

Da die Zuordnung der Liegenschaft ...strasse 389 zum Geschäfts- oder Privatvermögen der Pflichtigen in den vergangenen Steuerjahren nie konkret geprüft wurde, wurde auch kein schutzwürdiges Vertrauen der einen oder anderen Partei begründet (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 109 - 121 N 50 und 80 DBG, mit Hinweisen auf die Gerichtspraxis). Die Steuerakten enthalten auch keinerlei Hinweise darauf, dass eine Prüfung der Zuordnung – etwa mit Blick auf Abschreibungen – in früheren Steuerperioden notwendig gewesen wäre. Erforderlich wird eine solche Prüfung nun allerdings bei der im Streit liegenden Veranlagung, da die seit Jahren gehaltene Liegenschaft im Steuerjahr 2015 mit Gewinn verkauft wurde und die Zuordnung zum Privat- oder Geschäftsvermögen unterschiedliche und gewichtige Folgen bei der Einkommenssteuer auf Bundesebene hat.

b) aa) Richtig ist sodann, dass die Pflichtige im Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaft ...matt 21 in C im Jahr 2011 als gewerbsmässige Liegenschaftenhändlerin eingestuft wurde. Dieser Umstand ist im Rahmen der vorliegenden Beurteilung zu berücksichtigen und die Erwägungen des (rechtskräftigen) Verwaltungsgerichtsentscheids vom 20. August 2014 (SB.2014.00051) sind im Sinne einer kohärenten Würdigung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu beachten, soweit diese nicht ohnehin verbindlich sind.

Diesbezüglich gilt, dass bei einer steuerpflichtigen Person, die als Liegenschaftenhändlerin eingestuft wird, nicht zwingend jede Liegenschaft dem Geschäftsvermögen zuzuweisen ist. Zur Frage der Abgrenzung des Geschäfts- vom Privatvermögen bei einem (Quasi-)Liegenschaftenhändler hat sich das Bundesgericht im Urteil vom 6. Juni 2017 eingehend auseinandergesetzt: Demgemäss ist im Einzelfall zu prüfen, ob die betreffende Liegenschaft der Erwerbstätigkeit des Liegenschaftenhändlers dient. Möglich ist entweder ein unmittelbares Dienen durch die Beschaffenheit der Vermögenswerte bzw. als Sicherheit für Betriebskredite, oder ein mittelbares Dienen als notwendiges Betriebskapital oder als Betriebsreserve. Ausschlaggebend ist die tatsächlich ausgeübte technisch-wirtschaftliche Funktion des betreffenden Vermögenswerts (BGr, 6. Juni 2017, 2C_866/2016, E. 3.2, mit weiteren Hinweisen).

bb) Lehre und Rechtsprechung unterscheiden bei einem Liegenschaftenhändler drei Arten von Immobilien: solche, die für den Verkauf bestimmt sind und damit Handelsware (Umlaufvermögen) bilden, Betriebsliegenschaften, d.h. unmittelbar dem Handelsbetrieb dienende Liegenschaften (Anlagevermögen), sowie Kapitalanlagelie-

genschaften, die nur mittelbar durch ihren Ertrag als Kapitalanlage einem Unternehmen bzw. einem Privaten dienen. Normalerweise stellen Immobilien bei Liegenschaftenhändlern Umlaufvermögen dar, d.h. sie sind weder Betriebs- noch Kapitalanlageliegenschaften. Es ist aber nicht ausgeschlossen, dass ein gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler auch Kapitalanlageliegenschaften in seinem Liegenschaftsbestand hält. Eine solche Kapitalanlageliegenschaft gehört grundsätzlich zum Privatvermögen, soweit sie nicht als Vorratsimmobilie für den Liegenschaften-Handelsbetrieb erworben wurde (BGr, 6. Juni 2017, 2C_866/2016, E. 3.3, mit zahlreichen Hinweisen auf Lehre und Rechtsprechung; vgl. auch BGr, 3. November 2005, 2A.677/2004, E. 3.2; VGr, 12. September 2018, SB.2018.00058, E. 3.2.3; VGr, 25. Oktober 2017, SB.2017.00069, E. 2.3.2; VGr, 4. Juli 2012, SB.2012.00001).

Mit welcher Absicht eine Liegenschaft erworben wurde, ist ein innerer Umstand. Als solcher ist er einem direkten Beweis nicht zugänglich, sondern es muss vielmehr anhand äusserer Indizien abgewogen werden, ob für die steuerpflichtige Person beim Erwerb der Immobilie die Absicht des Handels oder aber die Absicht der Kapitalanlage im Vordergrund stand (BGr, 6. Juni 2017, 2C_866/2016, E. 3.4). Zu beachten ist indessen, dass auch ein erst nachträglich gefasster Entschluss ausreichen kann, wenn das Vorgehen der steuerpflichtigen Person insgesamt auf eine gewerbsmässige Tätigkeit schliessen lässt. Die Gewinnabsicht kann mithin erst im Laufe eines länger dauernden Sachverhalts hinzutreten, muss aber jedenfalls im Zeitpunkt der Realisation gegeben sein (vgl. BGr, 13. Juni 2013, 2C_1273/2012, E. 3.6.).

Damit ist die frühere bundesgerichtliche Rechtsprechung, wonach bei einem Liegenschaftenhändler alle Liegenschaften ausser einem selbstbewohnten Eigenheim und einem Ferienhaus als Geschäftsvermögen gelten (BGE 70 I 257 E. 3; BGE 94 I 464 E. 2), hinfällig geworden. Die heutige Praxis geht davon aus, dass es auch dem gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler erlaubt ist, nebst dem selbstbewohnten Wohneigentum noch weitere Liegenschaften im Privatvermögen zu halten; an die Zuordnung zum Privatvermögen sind dabei aber hohe Anforderungen zu stellen (VGr, 4. Juli 2012, SB.2012.00001, E. 4.2.3). Somit ist bei jeder Liegenschaft im Einzelfall anhand der aufgezeigten Kriterien zu ermitteln, zu welchem Vermögensbereich sie zu zählen ist.

3. Vor diesem Hintergrund gilt es den Verkauf der Liegenschaft ...strasse 389 zu beurteilen.

a) aa) Das kantonale Steueramt weist die Liegenschaft dem Geschäftsvermögen zu und begründet dies in erster Linie damit, dass die Pflichtige infolge Verkaufs der Liegenschaft ...matt 21 in C im Jahr 2011 als gewerbsmässige Liegenschaftenhändlerin qualifiziert wurde (der betreffende Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 25. April 2014 [1 DB.2014.22] wurde durch das erwähnte Urteil des Verwaltungsgerichts vom 20. August 2014 [SB.2014.00051] bestätigt). Die Liegenschaft ...strasse 389 sei im Weiteren zu 100% fremdfinanziert worden. Mangels Einsatz von Eigenkapital bleibe deshalb von vornherein kein Raum für die Annahme einer privaten Vermögensverwaltung bzw. eines steuerfreien privaten Kapitalgewinns. Vielmehr liege offensichtlich eine risikoreiche Gewinnstrebigkeit bzw. gewerbsmässiger Liegenschaftenshandel vor.

Die Pflichtige hält dem mit Verweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung (BGr, 21. April 2022, 2C_702/2020, E. 4.1.) entgegen, dass eine Liegenschaft auch dann dem Privatvermögen zugewiesen werden könne, wenn diese vollständig fremdfinanziert worden sei. Eine Liegenschaft könne sodann – wie vorliegend – auch aus anderen Gründen als zur Kapitalanlage erworben werden. Das Ziel der Pflichtigen sei der Bau einer Attikawohnung zur Eigennutzung und nicht die renditebringende Kapitalanlage gewesen. Dieses Erwerbsmotiv sei nachweislich auch verwirklicht worden. Im Übrigen gelte es, das Merkmal der Fremdfinanzierung in den richtigen Kontext zu stellen. Es gehe dabei um die Frage, ob mit dem Liegenschaftserwerb ein gesteigertes Risiko in Kauf genommen worden sei, um erhöhte Renditemöglichkeiten auszuschöpfen. Das elterliche Darlehen könne nicht mit einem Bankdarlehen gleichgestellt werden. Die Pflichtige sei ein Einzelkind und im Erbfall würde das Darlehen infolge Vereinigung von Schuldner und Gläubiger automatisch wegfallen. Wirtschaftlich komme das Darlehen daher einem Erbvorbezug gleich.

bb) Ausschlaggebend für die Annahme eines gewerbsmässigen Liegenschaftenshandels im Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaft ...matt 21 im Jahr 2011 war im Wesentlichen der Umstand, dass die Fremdfinanzierung der diversen von der Pflichtigen bis 2011 erworbenen Liegenschaften erheblich über das für Mehrfamilienhäuser übliche Mass (in der Regel 80%) hinausging. Für das Halten von Liegenschaften wurde sodann eine Mantelgesellschaft erworben und diese über eine Änderung des Gesellschaftszwecks in eine Immobiliengesellschaft umgewandelt. Hinzu

kam, dass zwei der Liegenschaften umfassend saniert wurden. Damit wurden für die Bewirtschaftung des Immobilienportfolios Arbeit und Kapital investiert. Im Vorgehen der Pflichtigen war mit dem Verkauf der Liegenschaft ...matt 21, welche renoviert und nach relativ kurzer Haltedauer wieder veräussert wurde, auch eine Gewinnerzielungsabsicht zu erkennen. Schliesslich konnte aufgrund der diversen Liegenschaftstransaktionen auch ein planmässiges, systematisches Vorgehen der Pflichtigen angenommen werden, hatte sie seit 2001 doch sechs Liegenschaften erworben und vier davon nach einer eher kurzen Haltedauer wieder veräussert sowie den Erlös aus dem Verkauf der Liegenschaft ...matt 21 in den Kauf einer neuen Immobilie investiert. Diesbezüglich wurde auch das Vorliegen privater Gründe für den Verkauf der Liegenschaft ...matt 21 als unglaubwürdig eingestuft.

Im Ergebnis war das Vorliegen der fünf kumulativ erforderlichen Merkmale des Tätigwerdens auf eigenes Risiko, des Einsatzes von Arbeit und Kapital, der frei bestimmten (Selbst-)Organisation, der Gewinnerzielungsabsicht sowie der (planmässigen und anhaltenden) Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr gegeben und der Gewinn aus dem Verkauf der Liegenschaft ...matt 21 im Jahr 2011 entsprechend als steuerbares Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit im Sinn von Art. 18 Abs. 1 und 2 DBG zu qualifizieren.

b) Der vorliegende Fall unterscheidet sich von der Konstellation im Jahr 2011 in verschiedenster Hinsicht:

aa) Zunächst kann festgestellt werden, dass die Liegenschaft ...strasse 389 die erste der diversen von der Pflichtigen erworbenen Liegenschaften war. Sie wurde im Gegensatz zu den übrigen veräusserten Liegenschaften mit 14 Jahren deutlich länger gehalten und auch selber bewohnt. Die Liegenschaft ...strasse 389 ist damit grundsätzlich als Kapitalanlageliegenschaft einzustufen.

Das blosses Halten und langfristige Vermieten einer Liegenschaft spricht gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung gegen die Absicht eines raschen, gewinnbringenden Weiterverkaufs und deutet vielmehr auf eine blosses Verwaltung des eigenen Vermögens hin (BGr, 13. April 2017, 2C_784/2016, E. 4.6.). Das Vorliegen einer selbständigen, auf Erwerb gerichteten Tätigkeit wird dadurch allerdings nicht ausgeschlossen. Steuerpflichtige können Grundstücke insbesondere je nach Marktentwicklung auch über Jahre hinaus halten, ehe sie mit Gewinn verkauft werden. Eine lange

Haltedauer kann nämlich auch unternehmerischen Interessen entsprechen, namentlich dann, wenn eine Weiterveräußerung von Anfang an geplant war und die Liegenschaft im Hinblick auf eine künftige gewinnbringende Veräußerung erworben und überbaut wurde (BGr, 30. Oktober 2020, 2C_1021/2019, E. 6.3.; BGr, 31. Oktober 2011, 2C_948/2010, E. 4.2 mit weiteren Hinweisen). Aber auch das Ausnützen der Preisentwicklung am Immobilienmarkt und damit verbunden die Spekulation auf zusätzliche Wertzuwachsgewinne sind nichts Aussergewöhnliches. Die Bedeutung einer längeren Haltedauer ist unter solchen Prämissen folglich zu relativieren, bzw. lässt eine solche nicht mit Sicherheit darauf schliessen, es bestehe keine Absicht eines gewinnbringenden Weiterverkaufs. Auch ein erst nachträglich gefasster Entschluss kann wie erwähnt ausreichen, wenn das Vorgehen der steuerpflichtigen Person insgesamt auf eine gewerbmässige Tätigkeit schliessen lässt bzw. spätestens im Zeitpunkt der Realisation gegeben war.

Der Grund für den Erwerb der Liegenschaft ...strasse 389 war gemäss Sachdarstellung der Pflichtigen die mit dem Erwerb dieser Liegenschaft verbundene Möglichkeit zum Bau einer Attikawohnung, welche sie in der Folge bezog und wo sie seither wohnt. Anzeichen dafür, dass die Liegenschaft mit der Absicht erworben worden wäre, diese gewinnbringend wieder zu veräußern, können den Akten nicht entnommen werden und ergeben sich auch nicht aus den Umständen im Kaufzeitpunkt. Im Gegenteil scheint das von der Pflichtigen genannte Motiv plausibel, zumal es auch tatsächlich gelebt wurde. Damit stellt sich die Frage, ob allenfalls nachträglich eine Gewinnabsicht hinzugetreten ist. Dies ist unter Berücksichtigung der weiteren Indizien zu beantworten.

bb) Die Pflichtige nahm für den Erwerb der Liegenschaft ...strasse 389 eine Hypothek im Betrag von Fr. 1'000'000.- auf, was 74% des Kaufpreises entsprach. Im Restbetrag von Fr. 350'000.- gewährte ihr Vater ihr ein Darlehen, welches eine Verzinsung von knapp 10% vorsah. Im Jahr 2002 wurde der Estrich in eine Attikawohnung umgebaut, wofür die Pflichtige zusätzliches Fremdkapital in Höhe von Fr. 645'000.- in Form von Hypotheken aufnahm. Per 31. Dezember 2002 lag die hypothekarische Belastung der Liegenschaft ...strasse 389 bei Fr. 1'645'000.-. In der Steuererklärung 2002 wurde die Liegenschaft mit einem Verkehrswert von Fr. 2'565'000.- aufgeführt. In der Steuererklärung 2003 wurde ein Wert von Fr. 2'264'000.- deklariert.

Das Mass des Einsatzes erheblicher Fremdmittel kann ein gewichtiges Indiz für eine Gewerbsmässigkeit darstellen, sofern diese über das hinausgehen, was auch in der privaten Vermögensverwaltung üblich ist, wie z.B. bei der Finanzierung einer Liegenschaft durch eine Hypothek (VGr, 21. Dezember 2016, SB.2016.00109, E. 3.8; VGr, 20. August 2014, SB.2014.00051, E. 4.1 mit Hinweisen). Während bei selbstbewohnten Liegenschaften üblicherweise bis zu rund 80% des Verkehrswerts fremdfinanziert sind, werden bei nicht selbst genutzten Liegenschaften normalerweise nicht mehr als 2/3 des Verkehrswerts fremdfinanziert. Eine darüberhinausgehende Fremdfinanzierung indiziert gemäss Rechtsprechung eine Gewerbsmässigkeit (vgl. BGr, 30. Oktober 2020, 2C_1021/2019, E. 6.5.2.; VGr, 5. Dezember 2018, SB.2018.00073, E. 3.3). Dem Kriterium des Einsatzes erheblicher fremder Mittel liegt die Überlegung zugrunde, dass mit der Beanspruchung eines extremen Fremdkapitalanteils ein erhöhtes Risiko eingegangen wird und dies auf eine geschäftliche Transaktion hindeutet (BGr, 30. Oktober 2020, 2C_1021/2019, E. 6.5.1; Reich/von Ah, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4. A., 2022, Art. 18 N 16c DBG).

Das kantonale Steueramt vertritt den Standpunkt, dass der Kaufpreis zu 100% fremdfinanziert worden sei. Mithin wird das Darlehen des Vaters der Pflichtigen den Hypothekendarlehen gleichgestellt. Die Pflichtige ist demgegenüber der Auffassung, dass das elterliche Darlehen mit Bezug auf Risikoüberlegungen nicht mit einem Bankdarlehen gleichgestellt werden könne. Die Pflichtige sei das einzige Kind ihrer Eltern, womit das Darlehen im Erbfall als Folge der Vereinigung von Schuldner und Gläubigereigenschaft automatisch weg falle. Wirtschaftlich betrachtet komme das Darlehen einem Erbvorbezug gleich.

Der Meinung der Pflichtigen ist zuzustimmen. Das elterliche Darlehen kann unter Risikogesichtspunkten nicht mit einem Hypothekendarlehen einer Bank gleichgestellt werden. Dies bereits deshalb nicht, weil ersteres im Gegensatz zu einem Hypothekarkredit nicht grundpfandbesichert ist. Eine gesteigerte Risikobereitschaft bzw. das Eingehen eines höheren unternehmerischen Risikos kann deshalb kaum daraus abgeleitet werden. Dies auch deshalb nicht, weil im Zusammenhang mit der Rückzahlung durchaus auf eine wohlwollende Haltung seitens der Eltern gezählt werden darf. Aus den Umständen (Beschaffung einer nahegelegenen Wohnung und Pflege der Eltern durch die Pflichtige) darf jedenfalls auf ein intaktes familiäres Verhältnis geschlossen werden. Wirtschaftlich betrachtet rückt das Darlehen damit nicht zuletzt unter Berück-

sichtigung des Alters der Pflichtigen und der Tatsache, dass sie ein Einzelkind ist, in die Nähe eines Erbvorbezugs. Dass anstelle eines eigentlichen Erbvorbezugs ein verzinstes Darlehen vereinbart wurde, ändert daran nichts, sind die Parteien doch in der Gestaltung ihrer Rechtsverhältnisse grundsätzlich frei. Entgegen der Argumentation des kantonalen Steueramts wurde sodann durch die relativ hohen Zinsen bewirkt, dass Mittel an die Eltern zurückfliessen. Das Leisten dieses Zinsendienstes entkräftet auch die Befürchtung des kantonalen Steueramtes, im Notfall könnten nötige Mittel fehlen. Die hohe Verzinsung mag nicht zuletzt auch steuerlich motiviert sein, macht das Darlehen an sich aber nicht zu Risikokapital.

Zu beachten ist schliesslich, dass die Annahme einer 100% Fremdfinanzierung in jedem Fall zu kurz greifen würde. In seinem Entscheid vom 22. Juli 2020 (SB.2019.00093) relativierte das Verwaltungsgericht die zu 100% über Hypothekendarlehen erfolgte Finanzierung einer Liegenschaft damit, dass gleichzeitig private Lebensversicherungen als Sicherheit verpfändet wurden (E. 2.3.2). Selbst wenn also dem elterlichen Darlehen abgesprochen würde, als (faktische) Eigenmittel berücksichtigt zu werden, könnte auch im vorliegenden Fall nicht ohne weiteres von einer schädlichen Finanzierungsstruktur ausgegangen werden.

Mit 74% liegt die Fremdfinanzierung des Kaufpreises über dem safe haven Ansatz von $\frac{2}{3}$. Sie liegt jedoch noch unterhalb der 80%, welche bei (vollständig) selbstgenutzten Liegenschaften gelten würden. Vor dem Hintergrund, dass die Pflichtige unmittelbar nach dem Erwerb der Liegenschaft den Estrich ausbauen liess und die dadurch geschaffene Attikawohnung von Anfang an ununterbrochen selbst bewohnte, erscheint der Grad der Fremdfinanzierung und damit die Überschreitung des safe haven Schwellenwerts letztlich nicht schädlich. Was die Aufnahme weiterer Mittel für den Umbau des Estrichs anbelangt, kann sodann festgestellt werden, dass damit der Verkehrswert der Liegenschaft erhöht wurde, was zweifellos die Voraussetzung dafür sein musste, dass der Pflichtigen überhaupt zusätzliche Hypothekendarlehen gewährt wurden. Anders als im Fall der erstmaligen Erstellung einer Baute, in welchem zur Bestimmung des unternehmerischen Risikos die Finanzierung ins Verhältnis der Anlagekosten gestellt wird (BGr, 30. Oktober 2020, 2C_1021/2019, E. 6.5.1.), kann hier die mit dem Ausbau des Estrichs bewirkte Wertsteigerung bei der Ermittlung des Fremdfinanzierungsgrads berücksichtigt werden. Unter Berücksichtigung des 2003 deklarierten (im Vergleich zu 2002) tieferen Verkehrswerts von Fr. 2'264'000.- ergibt sich ein Fremdfinanzierungsgrad von knapp 73%.

In diese Feststellung reiht sich ein, dass die Pflichtige per Ende 2001 ein steuerbares Vermögen von Fr. 733'433.- und per Ende 2002 ein solches von Fr. 889'573.- auswies. Damit ist auch nicht von einer Überschuldung auszugehen, welche gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung als Indiz für eine Liegenschaftenhändlerstätigkeit zu werten wäre (BGr, 25. August 2014, 2C_1048/2013 E. 3.5.). Eine Überschuldung hätte sich aber auch dann nicht ergeben, wenn die Pflichtige die Liegenschaft per Ende 2001 – wie das kantonale Steueramt feststellt – nicht mit Fr. 2'054'000.-, sondern mit dem Erwerbspreis, d.h. Fr. 1'350'000.-, deklariert hätte.

cc) An der Liegenschaft ...strasse 389 wurde nach dem Erwerb "nur" der Estrich umgebaut und eine Attikawohnung geschaffen, welche dann durch die Pflichtige bewohnt wurde. Eine Totalsanierung wie im Fall der Liegenschaft ...matt 21 im Hinblick auf einen Verkauf fand nicht statt. Erst im Jahr 2011 (d.h. vier Jahre vor dem Verkauf) erfolgten gemäss Sachdarstellung der Pflichtigen im Betrag von rund Fr. 150'000.- gewisse Baumassnahmen.

Käuferin der Liegenschaft war die D AG. Den Akten kann entnommen werden, dass diese Gesellschaft im Veranlagungsverfahren als Vertreterin der Pflichtigen auftrat. Es darf vor diesem Hintergrund davon ausgegangen werden, dass seitens der Pflichtigen keine speziellen Anstrengungen unternommen werden mussten, um einen Käufer zu finden (soweit überhaupt aktiv oder passiv ein Käufer gesucht wurde, was nicht aktenkundig ist).

Insgesamt sind damit keine Umstände erkennbar, welche die Annahme stützen würden, dass die Pflichtige im Hinblick auf die Veräusserung der Liegenschaft ...strasse 389 nachträglich eine Gewinnerzielungsabsicht entwickelt hätte.

dd) Im November 2011 erwarb die Pflichtige zusätzlich eine Wohnung an der ...strasse 391. Es habe sich dabei gemäss Sachdarstellung der Pflichtigen um eine altersgerechte Wohnung im Erdgeschoss gehandelt, welche in erster Linie aufgrund der Pflegebedürftigkeit des zwischenzeitlich verstorbenen Vaters der Pflichtigen erworben worden sei. Dies habe es der Pflichtigen ermöglicht, ihre Eltern nach Kräften zu unterstützen. Heute wird die Wohnung durch die Mutter der Pflichtigen alleine bewohnt.

Das Verwaltungsgericht liess in seinem Entscheid vom 20. August 2014 (SB.2014.00051) offen, ob diese Wohnung dem Privat- oder dem Geschäftsvermögen

zuzuweisen ist (E. 4.7). Der Umstand, dass die Mittel aus dem Verkauf der Liegenschaft ...matt 21 noch im selben Jahr reinvestiert wurden, wurde indessen als planmässiges Vorgehen gewertet, welches im Ergebnis mit zur Annahme einer qualifizierten Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr beitrug. Zwar erschien der Erwerb einer Wohnung in der Nachbarschaft zwecks Erleichterung der Pflege der Eltern nachvollziehbar. Dass diese privaten Gründe für die Liegenschaftstransaktion ausschlaggebend gewesen sein sollen, wurde jedoch als unglaubwürdig eingestuft, zumal den Eltern in nächster Nähe zur Wohnstätte der Pflichtigen sowohl an der ...strasse 389 als auch in der Liegenschaft ...matt 21 eine Wohnung hätte zugewiesen werden können. Die geltend gemachten privaten Gründe traten aus Sicht des Verwaltungsgerichts deshalb gegenüber der systematischen Vorgehensweise der Pflichtigen in den Hintergrund.

Diese Feststellungen sind im Ergebnis zutreffend. Entsprechend war im Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaft ...matt 21 eine Gewinnabsicht gegeben. Dessen ungeachtet bestehen im Rahmen der aktuellen Beurteilung keine Indizien dafür, dass auch die Wohnung an der ...strasse 391 dem Geschäftsvermögen der Pflichtigen zuzuordnen wäre. Bereits der Umstand, dass diese Wohnung seit mehr als zwölf Jahren von den Eltern bzw. seit 2016 von der Mutter der Pflichtigen alleine bewohnt wird, spricht für eine Zuordnung dieser Wohnung zum Privatvermögen. Selbiges gilt grundsätzlich auch für die zweite, in derselben Liegenschaft erworbene Wohnung. Dieses zunächst im Obergeschoss gelegene Objekt wurde im Oktober 2015 gekauft, konnte dann aber im Juli 2016 gegen eine Wohnung im Erdgeschoss der Liegenschaft, direkt gegenüber der Wohnung der Mutter der Pflichtigen, getauscht werden. Dies unterstreicht den privaten Charakter auch der zweiten Wohnung, hätte doch für ein geschäftlich genutztes Objekt offensichtlich kein Bedarf für einen solchen Abtausch bestanden. Andere als private Motive (z.B. höhere Attraktivität der Wohnung im Erdgeschoss im Hinblick auf einen Verkauf) wurden weder behauptet noch sind solche aktenkundig. Im Gegenteil erscheint diesbezüglich das von der Pflichtigen angegebene Motiv, nämlich die Absicherung ihrer Wohnsituation im tertiären Lebensabschnitt, da es in der Liegenschaft ...strasse 389 keinen Lift gäbe, plausibel. Dass diese Wohnung nach dem Erwerb nicht direkt bezogen und bisher nicht selbst genutzt wurde, ändert daran nichts.

ee) Abschliessend ist darauf einzugehen, dass im Rahmen der Grundstücksgewinnsteuerdeklarationen betreffend Verkauf der Liegenschaft ...strasse 389 bzw.

Tausch der ...strasse 391 je der Abzug nach § 221 Abs. 2 StG geltend gemacht wurde. Vor dem Hintergrund des verwaltungsgerichtlichen Urteils ist dieses Vorgehen an sich nicht erstaunlich und der damalige Vertreter schien diese Qualifikation – auch betreffend den Verkauf der Liegenschaft ...strasse 389 – zu akzeptieren.

Die nähere Prüfung hat nun allerdings wie gezeigt ergeben, dass die streitbetroffene Liegenschaft als Kapitalanlageliegenschaft einzustufen ist, zumal den Akten keine Hinweise dafür entnommen werden können, dass die Liegenschaft als Vorratsimmobilie erworben worden wäre oder sich nach dem Erwerb eine Gewinnabsicht gebildet hätte. Der Abzug gemäss § 221 Abs. 2 StG wurde daher in jedem Fall zu Unrecht gewährt. Dessen ungeachtet verlangt der Grundsatz der Gesetzmässigkeit der Verwaltung sodann eine Übereinstimmung der Entscheidung mit dem Gesetz, weshalb die Gewährung des Abzugs durch die Grundsteuerbehörden letztlich keinen Einfluss auf die Qualifikation dieser Liegenschaft hat.

c) Im Ergebnis ist festzuhalten, dass eine Gesamtwürdigung sämtlicher Indizien im Lichte der bundesgerichtlich definierten Kriterien auf eine Qualifikation der Liegenschaft ...strasse 389 als Privatvermögen schliessen lässt. Das elterliche Darlehen führt unter Risikogesichtspunkten zu keiner schädlichen Finanzierungsstruktur. Die Liegenschaft wurde sodann während knapp 14 Jahren gehalten und die Attikawohnung wird (bis heute) von der Pflichtigen selbst bewohnt. Sanierungsbemühungen im Hinblick auf den Verkauf fanden – anders als bei der Liegenschaft ...matt 21, wo gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel zu bejahen war – nicht statt. Aufgrund der Akten ist mangels planmässigem Vorgehen auch nicht von einer nachträglichen Gewinnabsicht auszugehen.

4. Auch die weiteren vom kantonalen Steueramt vorgebrachten Argumente ändern an dieser Beurteilung nichts.

a) Wenig hilfreich ist zunächst wie gezeigt der Umstand, dass die Pflichtige im Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaft ...matt 21 im Jahr 2011 als Liegenschaftenhändlerin eingestuft wurde. Diese Qualifikation bezog sich auf den im Jahr 2011 erfolgten Verkauf dieser Liegenschaft. Das Verwaltungsgericht hat die Zuordnung der weiteren Liegenschaften der Pflichtigen zu ihrem Privat- oder Geschäftsvermögen denn auch explizit offen gelassen (VGr, 20. August 2014, SB.2014.00051, E. 4.7). Die

aktuelle inhaltliche Auseinandersetzung hat sodann gezeigt, dass das Vorgehen im Zusammenhang mit der Liegenschaft ...strasse 389 nicht mit der Totalisierung und dem Verkauf nach kurzer Haltedauer der Liegenschaft ...matt 21 vergleichbar ist. Unter Berücksichtigung sämtlicher relevanter Aspekte ist eine Gewinnabsicht im Sinne einer planmässigen, auf Gewinnmaximierung abzielenden Geschäftsstrategie zu verneinen und deshalb im Ergebnis auch von einer Zuordnung der Liegenschaft ...strasse 389 zum Geschäftsvermögen der Pflichtigen abzusehen.

b) Wie erwähnt führt sodann der Umstand, dass im Rahmen der Grundstückgewinnsteuerdeklaration Abzüge nach § 221 Abs. 2 StG geltend gemacht wurden, nicht zu einer Qualifikation der Liegenschaft ...strasse 389 als Geschäftsvermögen. Dies bereits deshalb nicht, weil dieser Abzug vorliegend ohnehin nicht hätte gewährt werden dürfen, zumal die Liegenschaft bei einer Haltedauer von 14 Jahren kaum als Handelsobjekt, sondern als Anlageobjekt zu betrachten gewesen wäre, für welches der Liegenschaftenhändler-Abzug gemäss § 221 Abs. 2 StG von vornherein nicht hätten berücksichtigt werden dürfen. Selbiges gilt grundsätzlich auch für den Tausch der Wohnung ...strasse 391. Dies legt nahe, dass nicht geprüft wurde, ob der Abzug überhaupt zulässig war und keine Auseinandersetzung mit der Qualifikation dieser Liegenschaft stattfand.

Die Deklaration dieses Abzugs in den beiden Grundstückgewinnsteuerdeklarationen dürfte darauf zurückzuführen sein, dass die Pflichtige aufgrund des Verkaufs der Liegenschaft ...matt 21 im Jahr 2011 als Liegenschaftenhändlerin eingestuft wurde. Sie war zudem im Rahmen beider Grundstückgewinnsteuerdeklarationen auch jeweils vertreten. Im Ergebnis kann die Geltendmachung des Abzuges gemäss § 221 Abs. 2 StG zudem bloss als Indiz gewertet werden, welchem im Gesamtgefüge nur eine untergeordnete Bedeutung zukommt.

Damit verhält sich die Pflichtige sich auch nicht zwingend widersprüchlich, wenn sie im Zusammenhang mit dem fälschlicherweise gewährten Abzug gemäss § 221 Abs. 2 StG bisher nicht auf eine Korrektur der betreffenden Beschlüsse hingewirkt hat.

c) Für die vorliegende Beurteilung von untergeordneter Bedeutung ist im Weiteren, dass die Pflichtige im Jahr 2011 eine Mantelgesellschaft erwarb und im Jahr

2016 zudem 50% der Anteile an der E AG übernahm. Dabei handelt es sich um Aspekte, welche die Qualifikation der Pflichtigen als Liegenschaftenhändlerin unterstreichen mögen bzw. jedenfalls eine Betätigung der Pflichtigen im Liegenschaftenshandelsbereich – auch nach 2015 – nahelegen. An der Zuweisung der Liegenschaft ...strasse 389 zum Privatvermögen der Pflichtigen ändert dies aber wie gezeigt nichts.

In diesem Zusammenhang wird noch darauf hingewiesen, dass die Zuordnung der Anteile an der F AG zum Geschäfts- oder Privatvermögen vorliegend nicht streitgegenständlich war und eine diesbezügliche inhaltliche Auseinandersetzung deshalb unterbleiben kann. Nicht beurteilt werden muss beim vorliegenden Verfahrensausgang auch die Fragestellung, ob die Pflichtige ihre Liegenschaftenhändlertätigkeit per Ende 2015 eingestellt hat.

5. a) Diese Erwägungen führen zur Gutheissung der Beschwerde im Hauptantrag, womit sich eine Auseinandersetzung mit den eventualiter, subeventualiter sowie sub-subeventualiter gestellten Anträgen erübrigt. Es ergibt sich neu folgende Berechnung:

Einkommen	Fr.
Einkünfte aus selbständigem Haupterwerb	0.-
Wertschriftenertrag	26.-
Vergütungszins Depot Grundstückgewinnsteuer	6'617.-
Ertrag aus anderen Liegenschaften	<u>112'318.-</u>
<i>Total der Einkünfte</i>	118'961.-
Abzüge	
Private Schuldzinsen	86'537.-
Versicherungsprämien	2'550.-
Beiträge an AHV/IV und 2. Säule	9'298.-
Vermögensverwaltungskosten	<u>200.-</u>
<i>Total der Abzüge</i>	98'585.-
Nettoeinkommen	20'376.-
Gemeinnützige Zuwendungen	<u>400.-</u>
Reineinkommen	19'976.-

b) Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Beschwerdegegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG). Ferner ist der Pflichten für das Beschwerdeverfahren eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1-3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird gutgeheissen. Die Beschwerdeführerin wird für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2015, mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 19'900.- veranlagt (Tarif gemäss Art. 36 Abs. 1 DBG; Grundtarif).

[...]