

BGer 9C_142/2024 vom 23. August 2024

Bundesgericht, 2024-08-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_142_2024

FR: TF 9C_142/2024 du 23 août 2024

IT: TF 9C_142/2024 del 23 agosto 2024

Erwägungen

E. 1

Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen sowie diejenige des vorinstanzlichen Verfahrens von Amtes wegen (Art. 29 Abs.1 BGG) und mit freier Kognition (Art. 95 Abs. 1 lit. a BGG ; BGE 148 I 160 E. 1 Ingress; 148 IV 155 E. 1.1; 148 V 265 E. 1.1; 144 V 97 E. 1, 138 E. 4.1; Urteil 9C_416/2023 vom 16. Mai 2024 E. 1.1, zur Publikation vorgesehen).

E. 1.1

Die allgemeinen Eintretensvoraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG) sind gegeben.

E. 1.2

Die Vorinstanz hat betreffend die kantonalen Steuern des Kantons Schaffhausen und die direkte Bundessteuer für die Steuerperiode 2020 ein einziges Urteil gefällt, was zulässig ist, soweit die zu entscheidenden Rechtsfragen - wie vorliegend (vgl. E. 3.1 hiernach) - im Bundesrecht und im harmonisierten Recht gleich geregelt sind. Unter diesen Umständen haben die Beschwerdeführer zulässigerweise nur eine einzige Beschwerdeschrift eingereicht. Aus ihrer Eingabe geht deutlich hervor, dass sie beide Steuerarten betrifft (vgl. BGE 142 II 293 E. 1.2; 135 II 260 E. 1.3.1; Urteil 9C_604/2022 vom 1. Mai 2024 E. 1.1, zur Publikation vorgesehen).

E. 1.3

Näherer Betrachtung bedarf die Legitimation.

E. 1.3.1

Nach Art. 89 Abs. 1 BGG ist zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten berechtigt, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen oder keine Möglichkeit zur Teilnahme erhalten hat, durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse rechtlicher oder tatsächlicher Natur an dessen Aufhebung oder Änderung hat. Das schutzwürdige Interesse muss nicht nur bei der Beschwerdeeinreichung, sondern auch noch im Zeitpunkt der Urteilsfällung aktueller und praktischer Natur sein. Fällt es im Verlaufe des Verfahrens dahin, wird die Sache als erledigt erklärt; fehlte es schon bei Beschwerdeeinreichung, ist auf die Eingabe nicht einzutreten (Art. 71 BGG in Verbindung mit Art. 72 BZP ; BGE 145 III 422 E. 5.2 ; 142 I 135 E. 1.3.1 ; 139 I 206 E. 1.1).

E. 1.3.2

Von einem hinreichenden schutzwürdigen Interesse darf allgemein ausgegangen werden, falls durch die Gutheissung des Rechtsmittels ein ansonsten drohender praktischer materieller oder ideeller Nachteil abgewendet werden kann (BGE 147 I 478 E. 2.2; 145 II 259 E. 2.3; 141 II 50 E. 2.1). Zu verlangen ist daher, dass die Situation der beschwerdeführenden Person durch den Ausgang des Verfahrens überhaupt in rechtserheblicher Weise verbessert werden kann (BGE 139 II 499 E. 2.2). Wenn selbst die Gutheissung des Rechtsmittels zu keinem anderen Ergebnis führen würde, kann kein rechtserhebliches Rechtsschutzinteresse vorliegen. Gleiches gilt, falls Rechtsfragen aufgeworfen werden, die im betreffenden Fall von keinerlei Bedeutung sind (Urteile 2C_1000/2021 vom 29. Dezember 2022 E. 2.2; 2C_392/2020 vom 1. Juli 2020 E. 2.3.2; 2C_514/2017 vom 13. Dezember 2017 E. 2.2.2), oder wenn der beschwerdeführenden Person lediglich die Begründung einer Verfügung bzw. eines Entscheids missfällt. Der formellen und materiellen Rechtskraft einer Verfügung zugänglich ist zwar die Entscheidformel (das Dispositiv), nicht aber die Sachverhaltsfeststellungen oder die Erwägungen zur Rechtslage (die Motive). Aus diesem Grund kann nur das Dispositiv Bindungswirkung entfalten, sodass auch nur dieses anfechtbar ist (BGE 140 I 114 E. 2.4.2; siehe auch BGE 147 II 227 E. 5.4.8.2; 144 V 418 E. 4.2).

E. 1.3.3

Die Frage nach dem hinreichenden schutzwürdigen Interesse tatsächlicher oder rechtlicher, aktueller und praktischer Natur weist auch eine spezifisch abgaberechtliche Dimension auf.

E. 1.3.3.1

Von einem schutzwürdigen Interesse an der Aufhebung oder Änderung einer Veranlagungsverfügung ist grundsätzlich auszugehen, wenn hinsichtlich der streitbetroffenen Steuerperiode um tiefere Steuerfaktoren bzw. insgesamt um eine niedrigere Steuerbelastung nachgesucht wird (Urteile 2C_233/2017 vom 13. April 2018 E. 2.2, 2C_253/2014 vom 11. Dezember 2014 E. 3.2). Dabei kann es sich unter Umständen auch erst um eine künftige Steuerperiode handeln. Denkbar ist ferner, dass das Rechtsmittel zwar ohne abgaberechtliche Wirkung bleibt, es aber insofern bedeutsam ist, als andere Rechtsgebiete auf die abgaberechtliche Beurteilung abstellen; dies kann ein hinreichendes schutzwürdiges Interesse begründen (vgl. zum Ganzen, insbesondere zur Zurückhaltung der Annahme eines schutzwürdigen Interesses im zuletzt genannten Fall Urteil 9C_416/2023 vom 16. Mai 2024 E. 2.3.1 m.w.H., zur Publikation vorgesehen).

E. 1.3.3.2

Während das Rechtsschutzinteresse bei so genannten Nullveranlagungen in aller Regel fehlt (vgl. Urteil 9C_416/2023 vom 16. Mai 2024 E. 2.3.2 m.w.H., zur Publikation vorgesehen), ist es ausnahmsweise selbst bei beantragter Höherveranlagung zu bejahen, nämlich dann, wenn dadurch in einer Folgeperiode niedrigere Steuern anfallen oder beispielsweise ein ansonsten drohendes Nachsteuer- oder Steuerhinterziehungsverfahren abgewendet werden kann (Urteile 9C_416/2023 vom 16. Mai 2024 E. 2.3.2 m.w.H., zur Publikation vorgesehen; 9C_446/2023 vom 26. Juli 2023 E. 2.2.2; 9C_611/2022 vom 14. März 2023 E. 2.3.2.3 mit Hinweisen, in: StE 2023 B 92.7 Nr. 13; 2C_1000/2021 vom 29. Dezember 2022 E. 2.2; 2C_392/2020 vom 1. Juli 2020 E. 2.4.3).

Die Beschwerdeführer haben im kantonalen Verfahren verfochten, der Miteigentumsanteil des Beschwerdeführers an der Liegenschaft D._____ sei im Zuge der Liquidation des Einzelunternehmens im Jahr 2020 zum von der kantonalen Steuerverwaltung ermittelten

Verkehrswert von Fr. 572'750.- vom Geschäftsvermögen ins Privatvermögen überführt worden und dementsprechend sei im Rahmen der Besteuerung des Gewinns aus der Liquidation des Einzelunternehmens (nur) die Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem Buchwert einkommenssteuerlich zu erfassen. Der beim Verkauf des Miteigentumsanteils im Jahr 2021 erzielte Gewinn unterliege nicht (mehr) der direkten Bundessteuer, sondern allein der Grundstückgewinnsteuer. Dagegen hat die Vorinstanz den Miteigentumsanteil weiterhin als Teil des Geschäftsvermögens des Beschwerdeführers betrachtet. Konsequenz daraus ist, dass in der Steuerperiode 2020 mit Bezug auf den Miteigentumsanteil kein steuerbarer Liquidationsgewinn aus der Überführung von Geschäfts- und Privatvermögen anfällt, hingegen nach dem Verkauf der Liegenschaft 2021 sowohl bei der direkten Bundessteuer als auch bei den kantonalen Steuern einkommenssteuerlich ein Liquidationsgewinn zu erfassen wäre.

Damit liegt hier zunächst jedenfalls mit Bezug auf die direkte Bundessteuer eine von der Rechtsprechung anerkannte Ausnahmesituation vor, indem nämlich die von den Beschwerdeführern verlangte höhere Veranlagung bedeuten würde, dass zwar 2020 ein Liquidationsgewinn zu besteuern wäre; in der folgenden Steuerperiode 2021 wäre dagegen im Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaft der daraus resultierende - infolge des den Überführungswert erheblich übersteigenden anteiligen Verkaufspreises höhere - Gewinn nicht mit der direkten Bundessteuer zu erfassen. Über die Steuerperioden 2020 und 2021 zusammen betrachtet führt somit die von den Beschwerdeführern vertretene Qualifikation des Miteigentumsanteils als Privatvermögen infolge Überführung im Jahr 2020 zu einer niedrigeren Steuerlast, so dass das rechtlich geschützte Interesse an der beantragten Höherveranlagung zu bejahen ist. Ebenso darf auch für die kantonalen Steuern davon ausgegangen werden, dass der Verkauf der Liegenschaft 2021 infolge des Besitzesdauerabzugs bei der Grundstückgewinnsteuer im Ergebnis eine niedrigere Steuerlast auslösen würde, als wenn der Gewinn aus dem Verkauf - gemäss der Qualifikation des Miteigentumsanteils durch die Vorinstanz als Geschäftsvermögen - mit der kantonalen Einkommenssteuer zu erfassen wäre (vgl. Urteil 2C_392/2020 vom 1. Juli 2020 E. 2.4.1). Auch mit Bezug auf die kantonalen Steuern ist daher das Vorliegen einer Ausnahmesituation zu bejahen, in der trotz eines Antrags auf Höherveranlagung ein schutzwürdiges Interesse an der Beurteilung der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten besteht.

E. 2.1

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) nur die vorgebrachten Argumente, falls weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 142 I 135 E. 1.5). Es ist weder an die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 141 V 234 E. 1; Urteil 2C_691/2022 vom 7. September 2023 E. 2). Das Bundesgericht prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition, jene des nicht-harmonisierten, autonomen kantonalen Rechts hingegen bloss auf Verletzung des Willkürverbots und anderer

verfassungsmässiger Rechte (BGE 143 II 459 E. 2.1; 134 II 207 E. 2). Mit freier Kognition ist zu prüfen, ob das kantonale Recht mit dem Bundesrecht, namentlich dem StHG, vereinbar ist (Urteil 2C_1081/2015 vom 12. Dezember 2016 E. 1.4, nicht publ. in: BGE 143 II 33). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (BGE 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2 ; 139 I 229 E. 2.2 ; 138 I 274 E. 1.6).

E. 2.2

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG ; BGE 149 I 207 E. 5.5; 149 V 108 E. 4). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn zudem die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 148 II 392 E. 1.4.1; 148 V 427 E. 3.2). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (BGE 149 IV 57 E. 2.2). Tatfrage ist auch die Beweiswürdigung (BGE 148 V 70 E. 5.1.1). Willkürlich ist die Beweiswürdigung, wenn sie schlechterdings unhaltbar ist, wenn die Behörde mithin in ihrem Entscheid von Tatsachen ausgeht, die mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch stehen oder auf einem offenkundigen Fehler beruhen (BGE 148 IV 356 E. 2.1). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (BGE 149 II 43 E. 3.6.4; 149 V 156 E. 6.2; vorne E. 2.1). Auf bloss allgemein gehaltene, appellatorische Kritik am vorinstanzlichen Entscheid geht das Bundesgericht nicht ein (auch dazu BGE 147 IV 73 E. 4.1.2; 146 IV 114 E. 2.1).

E. 3.1

Gemäss Art. 18 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Dazu zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist unter anderem die Überführung von Geschäfts- in Privatvermögen (Art. 18 Abs. 2 DBG ; BGE 133 II 420 E. 3.1 m.w.H.). Ebenso zählen gemäss Art. 8 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) Kapitalgewinne aus Privatentnahmen zu den steuerbaren Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Dementsprechend bestimmt auch Art. 19 Abs. 1 des Gesetzes vom 20. März über die direkten Steuern des Kantons Schaffhausen (StG/SH; SHR 641.100), dass die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen der Veräusserung gleichgestellt ist; dabei erzielte Kapitalgewinne sind steuerbar.

E. 3.2

Der vorliegende Streit dreht sich allein darum, ob der Beschwerdeführer im Zusammenhang mit der Aufgabe seiner selbständigen Erwerbstätigkeit seinen Miteigentumsanteil an der Liegenschaft D. _____ in sein Privatvermögen überführt hat oder ob dieser bis zum Verkauf der Liegenschaft am 30. September 2021 in seinem Geschäftsvermögen verblieb.

E. 3.2.1

Die Privatentnahme (vom Geschäfts- ins Privatvermögen) und die Privateinlage (vom Privat- ins Geschäftsvermögen) beruht auf einer Willensbildung der steuerpflichtigen natürlichen Person (subjektives Element). Der Wille zur Privatentnahme oder Privateinlage muss mittels einer adäquaten, entweder ausdrücklich oder zumindest konkludent vorgebrachten Willensäußerung zum Ausdruck kommen (objektives Element). Die beiden Elemente haben in einem derart engen Konnex zu stehen, dass das Eine ohne das Andere rechtsunwirksam bleibt (Urteil 2C_390/2020 vom 5. August 2021 E. 2.3.3.1, in: ASA 90 189, StE 2021 B 23.2 Nr. 63).

E. 3.2.2

Die Vorinstanz hat in tatsächlicher Hinsicht festgestellt, dass das objektive Element einer Privatentnahme im vorliegenden Fall unstrittig gegeben sei, indem der Beschwerdeführer den Anteil an der Liegenschaft D._____ in seiner Jahresrechnung per 31. Dezember 2020 auf das Privatkonto übertragen und in diesem Zusammenhang einen ausserordentlichen Erfolg verbucht habe. Hingegen ist die Vorinstanz zum Ergebnis gelangt, den Beschwerdeführern sei der tatsächliche Nachweis dafür, dass der Beschwerdeführer mit Beendigung seiner selbständigen Erwerbstätigkeit auch tatsächlich per Ende 2020 den Miteigentumsanteil an der Liegenschaft in sein Privateigentum überführt habe, misslungen, weshalb weiterhin von der Geschäftsvermögensqualität des Miteigentumsanteils auszugehen sei.

E. 3.3.1

Die Vorinstanz hat ein Indiz für eine Verkaufsabsicht des Beschwerdeführers per Ende 2020 darin gesehen, dass der Verkauf der Liegenschaft bereits im September 2021 und die Erteilung des Verkaufsauftrags im Juni 2021 erfolgt sei. Der Beschwerdeführer habe wissen müssen, dass bei einem Verkauf ein über dem Schätzwert des Amts für Grundstückschätzungen liegender Preis erzielt werden und der Verkauf der Liegenschaft nach einer Privatentnahme somit steuerliche Vorteile für ihn aufweisen könnte. Daran ändere angesichts des vom Beschwerdeführer geführten Einzelunternehmens nichts, dass seine Tätigkeit für die C._____ AG allenfalls hauptsächlich in der Erstellung von Jahresabschlüssen und der Pflege von Kundenkontakten bestanden habe.

Die Vorinstanz hat sich sodann mit der Darstellung des Beschwerdeführers auseinandergesetzt, wonach er am 10. Juni 2021 (Datum der Löschung des Einzelunternehmens im Handelsregister, vgl. oben Sachverhalt A) noch keine Verkaufsabsicht gehabt habe, sich innert weniger Tage erstmals Gedanken über einen Verkauf der Liegenschaft bzw. seines Anteils gemacht und sich dann bereits am 15. Juni 2021 zum Verkaufsauftrag entschieden habe. Dabei ist die Vorinstanz zum Ergebnis gelangt, dass diese Sachdarstellung nicht glaubhaft sei. Vielmehr sei davon auszugehen, dass der im Immobilienhandel tätige Beschwerdeführer bereits vorher keine dauerhafte private Verwendung der Liegenschaft D._____ beabsichtigt habe. Daran vermöge auch seine Darstellung nichts zu ändern, wonach die konkreten Verkaufsbemühungen auf Initiative eines anderen Miteigentümers, E._____, erfolgt seien, schliesse das doch nicht aus, dass der Beschwerdeführer zuvor selbst einen Verkauf beabsichtigt habe; daher sei in antizipierter Beweiswürdigung auf die beantragte Zeugenbefragung von E._____ zu verzichten. Unzutreffend sei sodann, dass der Beschwerdeführer habe mitverkaufen müssen, hätte er doch den Verkauf seines Miteigentumsanteils ablehnen können; insoweit habe auch kein faktischer Zwang bestanden. Mit Bezug auf den behaupteten Umstand, dass

das Verkaufsangebot überraschend gekommen sei, hat die Vorinstanz zudem darauf hingewiesen, dass der erzielte Preis von Fr. 3'100'000.- nur knapp unter dem im Verkaufsauftrag angegebenen Verkaufsrichtpreis von Fr. 3'150'000.- liege. Auf den konkreten Vollzugszeitpunkt des Verkaufs im September 2021 komme es bei alledem nicht an.

Bei einer gesamthaften Würdigung aller massgebenden Umstände bestünden damit erhebliche Zweifel daran, dass der Beschwerdeführer im Zeitpunkt der Ausbuchung seines Anteils an der Liegenschaft D._____ per Ende Dezember 2020 noch eine dauerhafte private Verwendung seines Liegenschaftsanteils beabsichtigt habe. Der Beweis für die von ihm behauptete Privatentnahme sei ihm daher nicht gelungen.

E. 3.3.2

Die Beschwerdeführer rügen die Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz in verschiedener Hinsicht als willkürlich bzw. als in Verletzung ihres Gehörsanspruchs zustande gekommen.

E. 3.3.2.1

So machen sie zunächst geltend, die Vorinstanz habe eine von ihnen als Beweismittel eingereichte E-Mail von E._____ ignoriert und nicht in die Entscheidungsfindung einbezogen, obwohl sich daraus klar ergebe, dass der Beschwerdeführer vor Kontaktaufnahme durch E._____ keine Verkaufsabsichten mit Bezug auf den D._____ gehegt habe. Sodann hätten die Aussagen des als Zeuge offerierten E._____ das ausschlaggebende Indiz für den subjektiven Entnahmewillen des Beschwerdeführers liefern können, denn erst er habe den Verkaufswillen bzw. die Idee eines Verkaufs des D._____ im Beschwerdeführer geweckt. Mit der Ablehnung dieser Beweisofferten - keine Zeugenbefragung von E._____ sowie Nichtberücksichtigung von dessen E-Mail - habe die Vorinstanz den Anspruch des Beschwerdeführers auf rechtliches Gehör verletzt.

E. 3.3.2.2

Die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz erweise sich aber auch noch in weiterer Hinsicht als unhaltbar. So sei bereits die Behauptung der Vorinstanz an sich willkürlich, eine Erklärung von einer Drittperson schliesse nicht aus, dass der Beschwerdeführer es so oder so gewollt habe, d.h. dass er trotz des Umstands, dass ihm erst E._____ den Verkauf vorgeschlagen habe, bereits vorher die Absicht zum Verkauf gehabt habe. Sodann führe die Vorinstanz den geringen zeitlichen Abstand zwischen der behaupteten Überführung ins Privatvermögen und dem späteren Verkauf als Indiz für den Verkaufswillen des Beschwerdeführers an, obwohl von Gesetzes wegen und gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gerade keine Mindesthaltedauer im Privatvermögen vorausgesetzt sei, damit eine Privatentnahme als solche anerkannt werden könne; auch insoweit sei die Vorinstanz in Willkür verfallen. Willkürlich sei zudem die Feststellung der Vorinstanz, wonach der Beschwerdeführer habe wissen müssen, dass bei einem Verkauf ein über dem vom Amt für Grundstückschätzungen liegender Preis erzielt werde und ein Verkauf nach einer Privatentnahme somit steuerliche Vorteile aufweisen könnte. Warum das Amt für Grundstückschätzungen einen niedrigeren Preis hätte schätzen sollen als auf dem Markt erzielt werden könne, begründe die Vorinstanz nicht und das erschliesse sich auch dem Beschwerdeführer überhaupt nicht. Dass der Beschwerdeführer und die übrigen Miteigentümer das Grundstück aufgrund des hohen Verkaufsangebots verkauft hätten,

spreche gerade dafür, dass sie vom Verkaufsangebot überrascht worden seien, seien sie doch wegen des Schätzpreises von einem niedrigeren erzielbaren Preis ausgegangen. Die Annahme der Vorinstanz, der Beschwerdeführer hätte wissen müssen, dass der Schätzwert unter einen allfälligen Verkaufswert zu liegen komme und darin einen inneren Verkaufswillen bereits vor dem Zeitpunkt der Liquidation zu sehen, sei lebensfremd, nicht sachlogisch und somit willkürlich. Der Beschwerdeführer habe während seiner beruflichen Tätigkeit zu keinem Zeitpunkt mit Liegenschaftenschätzungen zu tun gehabt. Es sei daher auch willkürlich, wenn die Vorinstanz davon ausgehe, er habe als Einzelunternehmer wissen müssen, dass das konkrete Kaufangebot über dem Schätzwert des Amtes für Grundstückschätzungen liege, ihm diese Tatsache von Anfang an bekannt gewesen sei und er somit schon vor der Liquidation einen inneren Verkaufswillen gehabt habe.

E. 4.1.1

Beim für die Bejahung des Vorliegens einer Privatentnahme erforderlichen subjektiven Element handelt es sich um eine innere Tatsache, die ihrem Wesen nach von der Veranlagungsbehörde nicht unmittelbar überprüft werden kann. Innere Tatsachen sind kaum je einem direkten Beweis zugänglich und können regelmässig erst anhand einer Verbindung verschiedener Indizien ermittelt werden. Indizien (Anzeichen) sind Hilfstatsachen, die, wenn sie bewiesen sind, auf eine andere, unmittelbar rechtserhebliche Tatsache schliessen lassen. Der Indizienbeweis ist dem direkten Beweis gleichgestellt. Was die steuerpflichtige Person gewollt hat, ist im Rahmen der Beweiswürdigung zu ergründen und bildet damit im bundesgerichtlichen Verfahren eine Tatfrage (Art. 105 Abs. 1 BGG ; vgl. zum Ganzen Urteil 2C_390/2020 vom 5. August 2021 E. 2.3.3.1 m.H., in: ASA 90 189, StE 2021 B 23.2 Nr. 63).

E. 4.1.2

Das Beweismass bezeichnet den Grad, zu welchem eine Behörde oder ein Gericht von einer Tatsache überzeugt sein muss, um sie als bewiesen betrachten zu dürfen. Im Steuerverfahrensrecht galt nach der Rechtsprechung grundsätzlich das Regelbeweismass der vollen Überzeugung: Der Beweis war erbracht, wenn die beurteilende Behörde (Steuerbehörde oder -gericht) nach objektiven Gesichtspunkten von der Richtigkeit einer Sachbehauptung überzeugt war (vgl. Urteile 2C_759/2020 / 2C_760/2020 vom 21. September 2021 E. 3.2, in: StE 2022 B 101.2 Nr. 30, StR 76/2021 S. 893; 2C_596/2020 vom 10. März 2021 E. 2.3.1; 2C_669/2016 vom 8. Dezember 2016 E. 2.3.1, in: StE 2017 B 99.1 Nr. 16, StR 72/2017 S. 245; 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.5.3, in: StE 2015 A 21.12 Nr. 16, StR 70/2015 S. 811). Absolute Gewissheit konnte dabei nicht verlangt werden. Das Beweismass der vollen Überzeugung war erreicht, wenn die Behörde am Vorliegen der behaupteten Tatsache keine ernsthaften Zweifel mehr hatte oder allenfalls verbleibende Zweifel als leicht erschienen (BGE 149 III 218 E. 2.2.3; 148 III 134 E. 3.4.1; 135 V 39 E. 6.2; 130 III 321 E. 3.2).

In seiner jüngsten Rechtsprechung hat das Bundesgericht in einem Fall zur beweisführungsbelasteten Steuerbehörde allerdings ausgeführt, dass im Steuerrecht nicht der Vollbeweis zu verlangen ist, sondern bereits das Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit genügt. Eine Beweiserleichterung ist in jedem Fall möglich für Tatsachen, bei denen der volle Beweis schon nach der Natur der Sache - und nicht nur im konkreten Einzelfall - für die beweisführungsbelasteten Steuerbehörden nicht möglich oder nicht zumutbar ist (vgl. Urteil 9C_591/2023 vom 2. April 2024 E. 3.6.4 m.w.H. [zum Ort

der tatsächlichen Verwaltung einer juristischen Person], zur Publikation vorgesehen). Es ist zulässig und oft notwendig, dass sich die Behörden in ihrer Beweiswürdigung auch auf Indizien stützen und daraus Schlüsse auf relevante Tatsachen ziehen (sog. natürliche Vermutungen; BGE 148 II 285 E. 3.1.2 mit Hinweisen).

E. 4.1.3

Bleibt eine relevante Tatsache nach den gebotenen Untersuchungen (vgl. dazu, insbesondere dem Zusammenspiel zwischen Untersuchungsmaxime und Mitwirkungspflicht im Steuerrecht BGE 148 II 285 E. 3.1.1; 147 II 209 E. 5.13; Urteil 9C_615/2022 vom 15. März 2023 E. 4.3.2 m.H.) der Behörden beweislos, greift auch im öffentlichen Recht der Grundsatz, wonach derjenige die Beweislast für eine Tatsache trägt, der aus ihr Rechte ableitet (Art. 8 ZGB analog; BGE 148 II 285 E. 3.1.3; 142 II 433 E. 3.2.6). Im Steuerrecht hat die Praxis diesen Grundsatz dahingehend konkretisiert, dass steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen von der Steuerbehörde, steuerausschliessende und -mindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sind (sog. Normentheorie; BGE 148 II 285 E. 3.1.3; 144 II 427 E. 8.3.1; 142 II 488 E. 3.8.2; 140 II 248 E. 3.5; Urteile 9C_195/2023 vom 20. Februar 2024 E. 4.2.3, 9C_734/2022, 9C_735/2022 vom 23. November 2023 E. 4.4). Für die vorliegend zu beurteilende Angelegenheit bedeutet dies, dass die Beschwerdeführer, die aus der vom Beschwerdeführer behaupteten Privatentnahme für sich günstige Steuerfolgen ableiten wollen, die objektive Beweislast sowohl für das objektive als auch für das subjektive Element der Privatentnahme tragen, mit andern Worten bei einem "non liquet" hinsichtlich eines der beiden Elemente zulasten der Beschwerdeführer davon auszugehen ist, dass es zu keiner Privatentnahme gekommen ist.

E. 4.2.1

Zwischen den Parteien ist, wie bereits dargelegt, nicht umstritten, dass als objektives Element für eine Privatentnahme hier die Ausbuchung des Miteigentumsanteils des Beschwerdeführers an der Liegenschaft D._____ aus der Buchhaltung des Einzelunternehmens spricht. Hingegen ist die Vorinstanz zur Auffassung gelangt, der subjektive Wille des Beschwerdeführers, den Miteigentumsanteil definitiv in sein Privatvermögen zu überführen, bleibe bei einer Würdigung der Gesamtumstände mit erheblichen Zweifeln belastet. Deshalb hat die Vorinstanz einen Beweislastentscheid gegen die Beschwerdeführer gefällt und erkannt, der Miteigentumsanteil an der Liegenschaft D._____ sei vor dessen Verkauf nicht ins Privatvermögen überführt worden.

E. 4.2.2

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer ist die Beweiswürdigung der Vorinstanz nicht zu beanstanden.

E. 4.2.2.1

Auffällig ist zunächst, wie die Vorinstanz zutreffend festgestellt hat, dass zwischen der Ausbuchung des Miteigentumsanteils per 31. Dezember 2020 in der letzten Jahresrechnung des Einzelunternehmens - die naturgemäss erst nach dem letzten Bilanzstichtag erstellt wurde - und der Unterzeichnung des Verkaufsauftrags an ein Maklerunternehmen für die Liegenschaft D._____ nur eine kurze Zeitspanne verstrichen ist. Dies allein spricht schon dafür, dass der Beschwerdeführer bei der Ausbuchung der Liegenschaft aus seiner Buchhaltung jedenfalls keineswegs ausschloss, dass diese in naher Zukunft verkauft würde. Das Bundesgericht legt zwar in seiner Rechtsprechung zur Privatentnahme Wert darauf,

dass eine solche nicht allein wegen des kurzen zeitlichen Abstands zwischen behaupteter Entnahme und späterer Veräusserung verneint werden darf. Das gesetzliche Konzept ist flexibel gestaltet, indem es keine ausdrücklichen zeitlichen Vorgaben enthält, die einzuhalten wären. Weder wird vorausgesetzt, dass der Vermögenswert während einer Mindesthaltungsdauer dem Geschäftsvermögen angehörte, noch muss er, wenn die Privatentnahme einmal erfolgt ist, anschliessend während einer Mindestdauer im Privatvermögen verweilen (Urteil 2C_390/2020 vom 5. August 2021 E. 2.3.3; vgl. dort auch Ablehnung einer in der Literatur vertretenen Mindesthaltungsdauer im Privatvermögen von "in der Regel" zwei Jahren). Gleichzeitig hat das Gericht aber mit Bezug auf Grundstücke, die sowohl privat als auch geschäftlich verwendet werden können, ausgeführt, eine Überführung setze voraus, dass eine dauerhafte private Verwendung beabsichtigt ist; daran fehlt es, wenn eine Veräusserung in naher Zukunft in Aussicht steht. Im Zweifelsfall ist vom Verbleib im Geschäftsvermögen auszugehen (Urteil 2C_390/2020 vom 5. August 2021 E. 2.3.5).

E. 4.2.2.2

Hier fällt, wie die Vorinstanz zutreffend erkannt hat, zusätzlich ins Gewicht, dass der Beschwerdeführer Immobilienfachmann ist. Dass er dabei, wie geltend gemacht wird, nie mit Liegenschaftenschätzungen zu tun gehabt haben will, spielt keine Rolle, kann doch bei einem Unternehmer, der mit seinem Einzelunternehmen Kauf, Verkauf und Vermietung von Immobilien und Beteiligungen an Baugesellschaften bezweckt, davon ausgegangen werden, dass er den Liegenschaftenmarkt kennt und auch den Verkehrswert der ihm gehörigen Immobilien realistisch einschätzen kann. Dabei kann offenbleiben, ob - wie die Vorinstanz angenommen hat und die Beschwerdeführer als unhaltbar beanstanden - der Beschwerdeführer wusste oder wissen musste, dass die Verkehrswertschätzung des Amts für Grundstückschätzungen im Verhältnis zum beim späteren Verkauf erzielten Preis zu tief ausgefallen war. Selbst wenn er die Schätzung als realistisch eingestuft hätte, ist jedenfalls keineswegs ausgeschlossen, dass er, auch nach der Ausbuchung des Miteigentumsanteils, auf einen baldigen Verkauf der Liegenschaft zu einem höheren Preis hoffte bzw. diesen zumindest keineswegs ausschloss. Im Übrigen hat der Beschwerdeführer selbst - und nicht etwa E. _____, von dem erst der Anstoss zum Verkauf der Liegenschaft D. _____ ausgegangen sein soll - den Mäklerauftrag im Hinblick auf den Verkauf namens und als Vertreter aller Miteigentümer unterzeichnet, was für seine aktive Rolle beim Verkauf spricht und ebenfalls Zweifel an seiner Darstellung weckt, er habe seinen Miteigentumsanteil per Ende 2020 ins Privateigentum überführt.

E. 4.2.2.3

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer liegt denn auch in der Nichteinvernahme des angebotenen Zeugen durch die Vorinstanz und der antizipierten Würdigung dessen allfälliger Aussage, welche die Vorinstanz als unerheblich einstufte, keine Verweigerung des rechtlichen Gehörs. Wie die Vorinstanz zutreffend festgestellt hat, hätte sich unabhängig von der Aussage des Zeugen nicht ausschliessen lassen, dass der Beschwerdeführer schon vor der Kontaktaufnahme mit ihm Verkaufsabsichten für die Liegenschaft D. _____ hegte. Der Zeuge hätte höchstens darüber berichten können, dass er mit der Idee des Verkaufs an den Beschwerdeführer herangetreten sei. Dass erst dadurch beim Beschwerdeführer ein Verkaufswille ausgelöst worden sei und bei diesem nicht bereits vorher die innere Absicht bzw. zumindest Bereitschaft zum Verkauf seines Miteigentumsanteils bestand, hätte er hingegen naturgemäss höchstens vermuten, jedoch -

als Aussage über eine beim Beschwerdeführer bestehende innere, ihm nicht offenbarte Tatsache - nicht wissen können. Es ist daher entgegen der Auffassung der Beschwerdeführer zumindest vertretbar, wenn die Vorinstanz zum Schluss gelangt ist, ihre Überzeugung, dass erhebliche Indizien (Beschwerdeführer im Immobilienhandel tätig, zeitliche Nähe zwischen Privatentnahme und späterem Verkauf des Miteigentumsanteils) gegen die Annahme des inneren Willens zur Privatentnahme per Ende 2020 sprächen, würde auch durch das Ergebnis einer allfälligen Einvernahme des beantragten Zeugens nicht geändert (vgl. zur antizipierten Beweiswürdigung BGE 145 I 167 E. 4.1; 144 II 427 E. 3.1.3; 143 III 297 E. 9.3.2 ; 141 I 60 E. 3.3 ; 140 I 285 E. 6.3.1; Urteil 2C_867/2022 vom 18. Juli 2024 E. 4.1). Nichts Anderes ergibt sich mit Bezug auf das Mail des angebotenen Zeugen vom 12. Juni 2023.

E. 4.2.2.4

Auch wenn der Vorinstanz nicht hinsichtlich aller von ihr getroffener tatsächlicher Feststellungen gefolgt wird - insbesondere hinsichtlich des Wissens des Beschwerdeführers darüber, dass der vom kantonalen Amt für Grundstückschätzungen ermittelte Verkehrswert zu niedrig war -, verbleiben somit aufgrund der zeitlichen Nähe zwischen der Ausbuchung des Miteigentumsanteils und dem späteren Verkauf, der früheren Tätigkeit des Beschwerdeführers im Liegenschaftenhandel und seiner aktiven Rolle beim Verkauf der Liegenschaft D._____ hinsichtlich dessen Willen (subjektives Element), den Miteigentumsanteil per Ende 2020 ins Privatvermögen zu überführen, zumindest erhebliche Zweifel. Wie die Vorinstanz im Ergebnis zutreffend erkannt hat, kann somit selbst dann, wenn dem Beschwerdeführer ein reduziertes Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit hinsichtlich seines inneren Willens zugestanden würde (vgl. vorne E. 4.1.2) nicht geschlossen werden, dass er den Miteigentumsanteil per Ende 2020 in sein Privatvermögen überführte. Daher ist auch nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz den vom Beschwerdeführer zu erbringenden Nachweis des inneren Willens zur Privatentnahme per Ende 2020 als misslungen angesehen und einen Beweislastentscheid zulasten des Beschwerdeführers getroffen hat.

E. 5

Zusammenfassend erweist sich die Beschwerde sowohl mit Bezug auf die direkte Bundessteuer als auch hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern des Kantons Schaffhausen als unbegründet und ist daher abzuweisen.

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftbarkeit aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 und 5 BGG). Parteientschädigungen sind keine zuzusprechen (Art. 68 Abs. 2 und 3 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.