

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00117 vom 15. September 2021

ZH Verwaltungsgericht, 2021-09-15, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht__SB.2020.00117

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00117 du 15 septembre 2021

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2020.00117 del 15 settembre 2021

Regeste

Direkte Bundessteuer 2014 | Gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel? [Der Pflichtige erwarb – teilweise gemeinsam mit seiner damaligen Ehefrau – mehrere Liegenschaften; zwei Liegenschaften wurden wieder veräussert, davon eine ursprünglich selbstbewohnte. Im Jahr 2014 liessen sich die Eheleute scheiden. Im Rahmen der Scheidungskonvention vereinbarten die Eheleute die Übertragung zweier im hälftigen Miteigentum stehende Liegenschaften an den Ehemann ins Alleineigentum sowie die Übertragung einer weiteren Liegenschaft im hälftigen Miteigentum an die Ehefrau ins Alleineigentum. Eine weitere Liegenschaft veräusserten sie für Fr. 11,1 Mio. an eine Drittperson. Das kantonale Steueramt qualifizierte den Pflichtigen bezüglich beider im Jahr 2014 erfolgten Liegenschaftentransaktionen als gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler.] Der angefochtene Rückweisungsentscheid ist vorliegend als Endentscheid zu behandeln, diene die Rückweisung doch lediglich der Neuberechnung des steuerbaren Einkommens. Auf die Beschwerde ist daher einzutreten (E. 2). Kriterien für das Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit nach Art. 18 Abs. 1 DBG (E. 3). Vorliegend führte die Übertragung des Miteigentumsanteils des Ehemanns auf die Ehefrau im Bereich der Grundstückgewinnsteuer zu einem Steueraufschub gemäss § 216 Abs. 3 lit. b StG. Im Bereich der direkten Bundessteuer muss bei einer Übertragung von Privatvermögen auf rein güterrechtlicher Basis von dem Fehlen eines Marktauftritts bzw. -teilnahme des Pflichtigen ausgegangen werden. Fehlt es aber an der Teilnahme am Wirtschaftsverkehr, so kann von vornherein keine Gewerbsmässigkeit vorliegen (E. 5.2). Qualifizierung der an die Ehefrau übertragenen Liegenschaft als Privatvermögen, insbesondere wegen Fehlens einer Gewinnerzielungsabsicht. Kein Liegenschaftenhandel bezüglich der an die Ehefrau übertragenen Liegenschaft (E. 5.3 ff.). Gewerbsmässigkeit liegt jedoch vor bezüglich der an eine Drittperson veräusserten Liegenschaft (Fremdfinanzierungsgrad von 91,8%, Gewinnerzielungsabsicht, Berufsnähe, Durchführung von Umbau- und Sanierungsarbeiten durch eigene Handwerksgesellschaften) (E. 6.1). Der mit dem kantonalen Steueramt abgeschlossene Revers schliesst eine Qualifikation als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler nicht aus (E. 6.2 f.). Rückweisung an das kantonale Steueramt zur Neuberechnung des steuerbaren Einkommens unter Berücksichtigung allfälliger Unterhalts- und Renovationskosten punkto der veräusserten Liegenschaft (E. 7). Teilweise Gutheissung und Rückweisung ins Einspracheverfahren.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2020.00117 Urteil der 2. Kammer vom 15. September 2021 Mitwirkend: Abteilungspräsident Andreas Frei (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Elisabeth Trachsel,

Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiberin Jsabelle Mayer. In Sachen A, vertreten durch RA B, Beschwerdeführer, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Direkte Bundessteuer 2014, hat sich ergeben: I. A. A (nachfolgend: der Pflichtige) erwarb – teilweise gemeinsam mit seiner damaligen Ehefrau C – mehrere Liegenschaften: Liegenschaft: Erwerbzeitpunkt: Eigentumsverhältnisse: D-Strasse 01, E (Einfamilienhaus) vor 2000 Miteigentum je zur Hälfte Ehemann/Ehefrau F-Strasse 02, E (Gewerberaum) 29.2.2000 Stockwerkeigentum 114/1000 G-Strasse 03, E 29.6.2001 Miteigentum je zur Hälfte Ehemann/Ehefrau H-Weg 04, I 31.5.2002 Miteigentum je zur Hälfte Ehemann/Ehefrau F-Strasse 02, E (Gewerberaum) 30.9.2002 Stockwerkeigentum 109/1000 J-Strasse 05, E (Einfamilienhaus) 1.7.2003 Miteigentum je zur Hälfte Ehemann/Ehefrau K-Weg 06-07/ L-Strasse 08, Q 28.2.2005 Miteigentum je zur Hälfte Ehemann/Ehefrau Am 6. Februar 2009 verkauften die Eheleute A/C das bis Ende 2003 von ihnen bewohnte Einfamilienhaus an der D-Strasse 01 in E. Seit 2003 bewohnten sie das Einfamilienhaus an der J-Strasse 05 in E. Am 30. November 2012 veräusserte der Pflichtige das Ensemble an der F-Strasse 02, E, bestehend aus Büro/Laden und Werkstatt. B. Im Jahr 2014 trennten sich die Eheleute A/C. Am 22. Dezember 2014 liessen sie sich scheiden. In ihrer gerichtlich genehmigten Scheidungskonvention vom 4. September 2014 hatten die Eheleute A/C in güterrechtlicher Hinsicht vereinbart, den hälftigen Miteigentumsanteil der Ehefrau in Bezug auf die Liegenschaft J-Strasse 05 und G-Strasse 03 auf den Ehemann zu übertragen sowie den hälftigen Miteigentumsanteil des Ehemanns in Bezug auf die Liegenschaft H-Weg 04 zu einem Übernahmewert von Fr. ... auf die Ehefrau zu übertragen. Am 1. Oktober 2014 übertrug die Ehefrau dem Ehemann ihre Miteigentumsanteile bezüglich der Liegenschaften J-Strasse 05 und G-Strasse 03, sodass der Ehemann Alleineigentümer dieser Liegenschaften wurde. Tags darauf, am 2. Oktober 2014, wurde der Eigentumswechsel in Bezug auf die Liegenschaft H-Weg 04 vollzogen bzw. die Übertragung dieser Liegenschaft ins Alleineigentum der Ehefrau. Bereits am 1. April 2014 hatten die Eheleute A/C die Liegenschaft K-Weg 06-07/L-Strasse 08 zu einem Veräusserungserlös von Fr. ... an eine Drittperson veräussert. Gestützt auf die im Jahr 2014 erfolgten Liegenschaftentransaktionen K-Weg 06-07/L-Strasse 08 (Q) und H-Weg 04 (I) rechnete das kantonale Steueramt dem Pflichtigen mit Verfügung vom 24. September 2019 betreffend direkte Bundessteuer 2014 ein Einkommen aus gewerbsmässigem Liegenschaftenthandel von Fr. ... auf und veranlagte ihn mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. Die hiergegen erhobene Einsprache wies das kantonale Steueramt mit Entscheid vom 22. Januar 2020 ab. II. Dagegen gelangte der Pflichtige mit erstinstanzlicher Beschwerde an das Steuerrekursgericht. Mit Entscheid vom 27. Oktober 2020 hiess das Steuerrekursgericht die Beschwerde – unter Aufhebung des Einspracheentscheids – teilweise gut und wies die Sache zur Untersuchung und zum Neuentscheid an das kantonale Steueramt ins Einspracheverfahren zurück. Die Gerichtskosten auferlegte es dem Beschwerdeführer und dem Beschwerdegegner je zur Hälfte. III. Mit Beschwerde vom 14. Dezember 2020 beantragte der Pflichtige dem Verwaltungsgericht, der Entscheid der Vorinstanz sei aufzuheben und er sei gemäss Steuererklärung 2014 zu veranlagten. Eventualiter sei im Fall einer Rückweisung festzustellen, dass der bei der Übertragung der Liegenschaft H-Weg 04 in I erzielte Kapitalgewinn nicht der Einkommenssteuer unterliege. Ferner seien die Kosten dem Beschwerdegegner aufzuerlegen und dieser zur Leistung einer Parteientschädigung zu verpflichten. Hinsichtlich des erstinstanzlichen Beschwerdeverfahrens beantragte er zudem die Zusprechung einer Parteientschädigung (Beschwerde, Rz. 155). Während das

Steuerrekursgericht auf Vernehmlassung verzichtete, schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Beschwerde, unter Kostenfolge zulasten des Pflichtigen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen. Mit Präsidialverfügung vom 16. Dezember 2020 wurde der Pflichtige aufgefordert, sich innert 20 Tagen zu seiner Beschwerdelegitimation bzw. zur Anfechtbarkeit des steuerrekursgerichtlichen Rückweisungsentscheids zu äussern, ansonsten seine Legitimation zur selbständigen Anfechtung des Rückweisungsentscheids verneint würde. Am 23. Dezember 2020 liess sich der Pflichtige hierzu vernehmen. Ferner wurde ihm mit Präsidialverfügung vom 28. Januar 2021 eine Frist von 10 Tagen angesetzt, um eine rechtzeitige Beschwerdeerhebung nachzuweisen, ansonsten auf die Beschwerde zufolge Verspätung nicht eingetreten würde. Mit Eingabe vom 29. Januar 2021 stellte der Pflichtige dem Verwaltungsgericht einen Auszug aus dem Einschreibebuch des Rechtsvertreters zu. Die Kammer erwägt: 1. Der Steuerpflichtige kann gegen den Entscheid des Steuerrekursgerichts innert 30 Tagen nach Zustellung Beschwerde beim Verwaltungsgericht erheben (Art. 140 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG]). Der Entscheid vom 27. Oktober 2020 wurde dem Vertreter des Pflichtigen am 12. November 2020 zugestellt. Die Beschwerdefrist lief damit bis 14. Dezember 2020. Die postalische Sendungsverfolgung der Beschwerde vom 14. Dezember 2020 enthält keine Angabe über die Postaufgabe. Indessen ergibt sich aus dem Auszug des Einschreibebuchs des Vertreters, dass am 14. Dezember 2020 ein Einschreiben an das Verwaltungsgericht versandt wurde, dessen Sendungsnummer mit der Sendungsnummer auf dem Couvert der Beschwerdeerhebung korrespondiert. Die Beschwerde wurde damit rechtzeitig erhoben.

E. 2.1

Durch Beschwerde anfechtbar sind Endentscheide, womit ein Verfahren abgeschlossen wird; hierzu gehören Sachurteile und Nichteintretensentscheide. Zwischenentscheide sind hingegen grundsätzlich nicht selbständig anfechtbar, sondern bloss in Verbindung mit der Beschwerde gegen den verfahrenserledigenden Entscheid. Grundsätzlich gelten auch Rückweisungsentscheide des Steuerrekursgerichts als Zwischenentscheide (VGr, 2. Februar 2011, SB.2010.00137). Allerdings sind Rückweisungsentscheide ausnahmsweise dann als Endentscheide zu behandeln, wenn der unteren Instanz, an welche die Sache zurückgewiesen wird, kein Entscheidungsspielraum mehr verbleibt und die Rückweisung nur noch der rechnerischen Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten dient (vgl. BGE 134 II 124 E. 1.3; BGr, 27. März 2009, 2C_258/2008, E. 3.3 = StE 2009 B 96.21 Nr. 14).

E. 2.2

Ferner sind Zwischenentscheide selbständig anfechtbar, wenn sie einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken können (vgl. Art. 93 Abs. 1 lit. a des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG] und § 19a Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]) oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (vgl. Art. 93 Abs. 1 lit. b BGG).

E. 2.3

Der angefochtene Rückweisungsentscheid ist vorliegend als Endentscheid zu behandeln: Denn das Steuerrekursgericht gelangte zum Schluss, der Pflichtige sei als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler zu qualifizieren. Die Rückweisung diene lediglich der Neuberechnung des steuerbaren Einkommens für die direkte Bundessteuer 2014, da insbesondere bei der Liegenschaft H-Weg 04 keinerlei wertvermehrnde Aufwendungen berücksichtigt worden seien; dies obwohl aktenkundig im Jahr 2012 Aufwand im Umfang von Fr. ... angefallen sei. Demzufolge diene die Rückweisung einzig der rechnerischen Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten (vgl. E. 2.1). Auf die Beschwerde, welche sich gegen die Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit als Liegenschaftenhändler richtet, ist daher einzutreten.

E. 3.1

Als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit steuerbar sind gemäss Art. 18 Abs. 1 DBG alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit. Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen (Art. 18 Abs. 2 Satz 1 DBG). Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Art. 18 Abs. 2 Satz 3, 1. Halbsatz DBG). Demgegenüber sind Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen steuerfrei (Art. 16 Abs. 3 DBG).

E. 3.2

Die Rechtsprechung versteht unter selbständiger Erwerbstätigkeit jede Tätigkeit, bei der eine natürliche Person durch Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital in frei bestimmter Selbstorganisation planmässig, anhaltend und nach aussen sichtbar zum Zweck der Gewinnerzielung am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt (BGE 125 II 113 E. 5b; BGr, 9. Mai 2019, 2C_389/2018, E. 2.1; BGr, 9. Mai 2016, 2C_1131/2015 und 2C_1132/2015, E. 3.1.1; VGr, 19. Februar 2020, SB.2019.000112, E. 1.2; VGr, 21. August 2019, SB.2019.00038, E. 2.2).

E. 3.3

Nach der Praxis des Bundesgerichts liegt gewerbsmässiger Liegenschaftshandel im Sinn einer selbständigen Erwerbstätigkeit immer dann vor, wenn die steuerpflichtige Person An- und Verkäufe von Liegenschaften nicht nur im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung bei sich zufällig bietender Gelegenheit tätigt, sondern wenn sie dies systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung tut. Als Indizien hierfür kommen in Betracht: die systematische bzw. planmässige Art und Weise des Vorgehens (aktives, wertvermehrendes Tätigwerden durch Parzellierung, Überbauung, Werbung usw.; Erwerb in der offenkundigen Absicht, die Liegenschaft möglichst rasch mit Gewinn weiterzuverkaufen; Ausnützung der Marktentwicklung), die Häufigkeit der Liegenschaftsgeschäfte, der enge Zusammenhang eines Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, die kurze Besitzesdauer, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte oder die Realisierung derselben im Rahmen einer Personengesellschaft (BGE 125 II 113 E. 6a; BGr, 9. März 2021, 2C_553/2019, E. 3.3; BGr, 11. Juni 2019, 2C_551/2018, E. 2.1.3; BGr, 25. Juli 2017, 2C_966/2016, E. 3.3). Jedes dieser Indizien kann gemäss Bundesgericht zusammen mit anderen, unter Umständen jedoch auch allein, zur Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Sinn

von Art. 18 Abs. 1 DBG ausreichen. Dass einzelne, typische Elemente der selbständigen Erwerbstätigkeit im Einzelfall nicht erfüllt sind, könne durch andere Elemente kompensiert werden, die mit besonderer Intensität vorliegen. Entscheidend sei, dass die Tätigkeit in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet sei (BGE 125 II 113 E. 3c; BGr, 9. Mai 2019, 2C_389/2018, E. 2.2; BGr, 31. Oktober 2011, 2C_948/2010, E. 2.4).

E. 3.4

Private Vermögensverwaltung und damit keine selbständige Erwerbstätigkeit liegt etwa bei Vermietung eigener Liegenschaften vor. Dies gilt selbst dann, wenn das Vermögen umfangreich ist, professionell verwaltet wird und kaufmännische Bücher geführt werden (BGr, 9. März 2021, 2C_553/2019, E. 3.4; BGr, 25. Juli 2017, 2C_966/2017, E. 3.4). Entsprechend ist auch nicht von selbständiger Erwerbstätigkeit auszugehen, wenn Investitionen in Immobilien keinen gewerblichen Charakter aufweisen. In diesem Zusammenhang kommt der Gewinnabsicht entscheidende Bedeutung zu (BGr, 7. April 2009, 2C_869/2008, E. 2.3). Einem privaten Anleger ist es anheimgestellt, sein Vermögen schwerpunktmässig in Immobilien zu investieren und damit steuerfreie Kapitalgewinne zu erzielen. So stellte auch das Bundesgericht in Anbetracht der aktuellen Entwicklung an den Finanzmärkten fest, dass es – trotz "Klumpenrisikos" – nicht nur für professionelle Immobilienhändler von Vorteil sein könne, Anlagestrategien zu wählen, welche schwergewichtig Investitionen in Immobilien beinhalten würden (BGr, 7. April 2009, 2C_869/2008, E. 4.3; VGr, 22. Juli 2020, SB.2019.00093, E. 1.5; VGr, 4. Juli 2012, SB.2012.00001, E. 4.2.3).

E. 3.5

Auch bei einem professionellen Liegenschaftenhändler sind nicht automatisch alle Liegenschaften als Geschäftsvermögen im Sinn von Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG zu qualifizieren. Vielmehr sind drei Arten von Immobilien zu unterscheiden (siehe BGr, 6. Juni 2017, 2C_866/2016, E. 3.3 f. mit Hinweisen): solche, die für den Verkauf bestimmt sind und damit Handelsware (Umlaufvermögen) bilden, Betriebsliegenschaften, d. h. unmittelbar dem Handelsbetrieb dienende Liegenschaften (Anlagevermögen), sowie Kapitalanlageliegenschaften, 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 weiterhin zum Privatvermögen des Pflichtigen, soweit sie nicht als Vorratsimmobilie für den Liegenschaftshandelsbetrieb erworben wurde. Entscheidend ist, mit welcher Absicht eine Liegenschaft erworben wurde, d.h. ob für den Steuerpflichtigen beim Erwerb der Immobilie die Absicht des Handels oder aber die Absicht der Kapitalanlage im Vordergrund stand. Grundsätzlich ist somit für beide im Jahr 2014 veräusserten Liegenschaften (H-Weg 04, I; K-Weg 06-07/L-Strasse 08, Q) unabhängig voneinander zu prüfen, ob sich der Pflichtige als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler betätigte.

E. 4

Das Steuerrekursgericht hielt zunächst in grundsätzlicher Hinsicht fest, Übertragungen zwischen sich scheidenden Ehegatten seien als Privatsache zu qualifizieren. Aus einer solchen Übertragung lasse sich keine gewerbsmässige Tätigkeit ableiten. Oft sei es bei in

Errungenschaftsbeteiligung lebenden Ehegatten der Fall, dass Immobilien je zu hälftigem Miteigentum erworben würden. Eine Entstrickung dieser vermögensrechtlichen Verflechtung im Zug einer güterrechtlichen Auseinandersetzung könne grundsätzlich nicht dazu führen, dass einer der beiden Ehegatten oder gar beide Ehegatten als gewerbsmässige Liegenschaftenhändler zu qualifizieren seien. Differenzierter sei der Verkauf der Liegenschaft am K-Weg zu betrachten: Zu unterscheiden sei, ob der Verkauf aufgrund der Scheidung oder bloss bei Gelegenheit der Scheidung durchgeführt worden sei. Hier habe es sich nicht um eine von den Ehegatten selbst bewohnte Liegenschaft, sondern um ein Renditeobjekt gehandelt. Aus den Akten lasse sich ein Zerwürfnis zwischen den sich scheidenden Ehegatten nicht entnehmen, welches eine gemeinsame Verwaltung der Liegenschaft nicht zugelassen hätte. Vielmehr sei die bisherige Ehegattin nach wie vor im Betrieb des Pflichtigen angestellt gewesen. Ferner sei der Kaufvertrag für die Liegenschaft am K-Weg bereits am 1. April 2014 unterzeichnet und beurkundet worden, also beinahe zwei Monate bevor die Trennungvereinbarung abgeschlossen worden sei. Aufgrund der Umstände sei davon auszugehen, dass die Liegenschaft nicht aufgrund der güterrechtlichen Auseinandersetzung, sondern aufgrund eines Liquiditätsengpasses veräussert worden sei. Deshalb sei die Veräusserung dieser Liegenschaft als Marktteilnahme zu werten. Allein aufgrund des Verkaufs der Liegenschaft am K-Weg könne zwar nicht auf ein gewerbsmässiges Vorgehen geschlossen werden. Der Verkauf sei indessen im Kontext einer Gesamtbetrachtung der Indizien und der Umstände in den Vorjahren zu würdigen. So hätten die Ehegatten im Zeitraum von 2001 bis 2014 vier Liegenschaften gekauft und der Pflichtige zwei Stockwerkseigentumseinheiten zu alleinigem Eigentum erworben. In dieser Zeit hätten die Ehegatten sodann zwei Liegenschaften und der Pflichtige die beiden Stockwerkseigentumseinheiten veräussert. Nicht mitgezählt bei den Veräusserungen seien die Übertragungen der Miteigentumsanteile zwischen den Ehegatten bei der Scheidung. Isoliert betrachtet liesse die Anzahl der Liegenschaftstransaktionen noch nicht auf ein gewerbsmässiges Vorgehen schliessen; indessen habe die Liegenschaft K-Weg für die Ehegatten unter Berücksichtigung ihrer finanziellen Situation eine ungewöhnlich grosse Investition dargestellt. Die Haltedauer der von den Ehegatten gehaltenen Liegenschaften betrage zwischen neun und zwölf Jahre, weshalb nicht von einer relativ kurzen Haltedauer gesprochen werden könne. Ins Gewicht falle indessen die enorme Verschuldung, welche die Ehegatten auf sich genommen hätte, um ihr Immobilienportfolio zu erweitern und andererseits das hohe Klumpenrisiko bei einer derart starken Fokussierung auf Immobilien. So habe das Risiko der gewählten Anlagestrategie bei Weitem die Risikobereitschaft privater Anleger überstiegen: Die Ehegatten hätten in ihrer Steuererklärung 2001 ein Gesamtvermögen von rund Fr. ... sowie Privatschulden von rund Fr. ... ausgewiesen. Zwar sei das deklarierte Vermögen bis 2013 auf rund Fr. ... angestiegen; jedoch hätten sich auch die Privatschulden im selben Zeitraum auf rund Fr. ... erhöht, woraus ein Nettovermögen von minus Fr. ... resultiert sei. Nach der Scheidung habe der Pflichtige in der Steuererklärung 2014 noch ein Gesamtvermögen vor Schulden von rund Fr. ... aufgewiesen, wobei das steuerbare Vermögen Fr. ... betragen habe. Erst mit dem Verkauf der Liegenschaft K-Weg habe die Verschuldungsquote wirksam reduziert werden können. Insgesamt könne davon ausgegangen werden, dass die Investitionen der Ehegatten in Liegenschaften zu weit mehr als 90 % durch Fremdkapital finanziert wurden, hätten die Ehegatten in der Periode 2001 bis 2013 doch ausnahmslos in jedem Jahr ein negatives steuerbares Vermögen ausgewiesen. Die Einzelbetrachtung des Fremdfinanzierungsgrads der beiden Liegenschaften ergebe kein anderes Ergebnis: Die Liegenschaft H-Weg sei im

Jahr 2002 für Fr. ... erworben worden. Im selben Jahr sei auch eine Stockwerkseigentumseinheit an der F-Strasse erworben worden, deren Kaufpreis Fr. ... betragen habe. Folglich hätten die Ehegatten im Jahr 2002 Liegenschaften für Fr. ... erworben, wobei ihre Privatschulden in diesem Jahr um Fr. ... zugenommen hätten. Zwar habe auch das bewegliche Vermögen um Fr. ... zugenommen; indessen falle die Gesamtvermögenszunahme von Fr. ... immer noch um Fr. ... geringer aus als die Zunahme des Fremdkapitals im selben Zeitraum. Es sei daher davon auszugehen, dass die Liegenschaftskäufe im Jahr 2002 vollständig mit Fremdkapital finanziert worden seien. Ähnlich verhalte es sich mit dem Erwerb der Liegenschaft K-Weg im Jahr 2005: Hier habe das Gesamtvermögen um Fr. ... zugenommen, wovon Fr. ... auf das bewegliche Vermögen entfielen. Dieser Gesamtvermögenszunahme habe eine Zunahme der Privatschulden von Fr. ... gegenübergestanden. Folglich sei auch der Kauf der Liegenschaft K-Weg vollständig mittels Fremdkapital finanziert worden. Hinzu kämen die Fachkenntnisse des Pflichtigen vor dem Hintergrund seiner Beteiligungen an der von ihm gegründeten M GmbH, der Maler M AG sowie der Maler M GmbH. Ferner hätten der Pflichtige und seine Ehefrau die ehelichen Immobilien selbst professionell verwaltet. Weiter hätten die Ehegatten bei den Renovationen der ehelichen Liegenschaften immer wieder Aufträge an die eigenen Gesellschaften vergeben. So hätten die Ehegatten in den Jahren 2006 bis 2008 rund Fr. ... in die Liegenschaft K-Weg investiert, wobei Leistungen im Umfang von rund Fr. ... von der M GmbH und der Maler M AG erbracht worden seien. Der Pflichtige habe die Mehrheit der Beteiligungen an diesen Gesellschaften gehalten. Zudem hätten sie im Jahr 2012 an der G-Strasse und am H-Weg Renovationsarbeiten vorgenommen. Diese hätten zusammen mit den Unterhaltskosten insgesamt Fr. ... gekostet, wobei hiervon Fr. ... an die Maler M GmbH bezahlt worden seien. Dementsprechend seien mindestens rund 62 % der im Jahr 2012 angefallenen Renovationskosten an eine von den Ehegatten beherrschte Gesellschaft geflossen. Der Umstand, dass die Aufträge an juristische Personen vergeben worden und nicht vom Pflichtigen selbst verrichtet worden seien, spiele hier keine Rolle, da der Pflichtige als ausgebildeter Maler und Polier auch persönlich Branchenkenntnis und Fachwissen im Renovationsbereich aufgewiesen habe. Schliesslich stehe der Gewinnerzielungsabsicht des Pflichtigen auch nicht entgegen, dass er die Liegenschaft K-Weg an eine gemeinnützige Stiftung veräussert habe, zumal die Liegenschaft zum Verkehrswert verkauft worden sei. Insgesamt sei folglich mit der Steuerbehörde von gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel auszugehen.

E. 5

H-Weg 04, I

E. 5.1

Gemäss Scheidungskonvention vom 4. September 2014 vereinbarten die Eheleute A/C, dass der hälftige Miteigentumsanteil des Pflichtigen an der Liegenschaft H-Weg 04 in I zu einem Anrechnungswert von Fr. ... ins Alleineigentum der Ehefrau übergehen soll. Das Steuerrekursgericht stellte zwar Überlegungen zur rechtlichen Qualifikation einer solchen Eigentumsübertragung an und hatte erwogen, aus einer solchen Übertragung liesse sich kein gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel ableiten. Indem es schliesslich zum Schluss gelangte, der Pflichtige sei insgesamt als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler zu betrachten, schlug es auch den Grundstücksgewinn dieser Übertragung dem steuerbaren Einkommen des Pflichtigen zu.

E. 5.2

Vorliegend führte die Übertragung des Miteigentumsanteils des Ehemanns auf die Ehefrau im Bereich der Grundstückgewinnsteuer zu einem Steueraufschub. Denn die damaligen Ehegatten vereinbarten, dass die Grundstückgewinnsteuer gemäss § 216 Abs. 3 lit. b des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) aufgeschoben werde (siehe Scheidungskonvention vom 4. September 2014, III.D Ziff. 3 sowie Handänderungsanzeige vom 8. Oktober 2014). Nach dieser Bestimmung wird die Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben bei Handänderungen unter Ehegatten im Zusammenhang mit dem Güterrecht sowie zur Abgeltung ausserordentlicher Beiträge eines Ehegatten an den Unterhalt der Familie (Art. 165 ZGB) und scheidungsrechtlicher Ansprüche, sofern beide Ehegatten einverstanden sind. Im Bereich der direkten Bundessteuer muss bei einer Übertragung von Privatvermögen auf rein güterrechtlicher Basis von dem Fehlen eines Marktauftritts bzw. -teilnahme des Pflichtigen ausgegangen werden. Fehlt es aber an der Teilnahme am Wirtschaftsverkehr, so kann zum Vorherin keine Gewerbsmässigkeit vorliegen (vgl. VGr, 19. Februar 2020, SB.2019.00112, E. 2.7.1; BGr, 7. April 2009, 2C_869/2008, E. 4.2). Dies setzt indessen voraus, dass die vom Pflichtigen veräusserte Liegenschaft H-Weg dem Privatvermögen zuzuordnen war. Denn auf Geschäftsvermögen sind Kapitalgewinne grundsätzlich stets steuerbar (Art. 18 Abs. 2 DBG). Werden ausnahmsweise güter- oder scheidungsrechtliche Ansprüche durch Übertragung einer Geschäftsliegenschaft getilgt, bedingt dies eine vorgängige Privatentnahme (Peter Locher, Auswirkungen einer Scheidung/Trennung im Bereich der Steuern, FamPra.ch 2008, S. 463 ff., S. 483). Zu prüfen ist somit, ob der Liegenschaft H-Weg 04 im Zeitpunkt der Übertragung auf die Ehefrau den Charakter von Privat- oder Geschäftsvermögen zukam.

E. 5.3

Für eine Liegenschaftenhändlertätigkeit im Zusammenhang mit der Liegenschaft H-Weg 04 spricht zunächst einmal der hohe Fremdfinanzierungsgrad: Zwar hält sich die Fremdfinanzierungsquote bei isolierter Betrachtung der Liegenschaft H-Weg im Erwerbszeitpunkt im üblichen Rahmen: So betrug damals bei Mehrfamilienhäusern die 1. Hypothek in der Regel bis zu 2/3 des Verkehrswerts und die 2. Hypothek von 67 % bis 80 % des Verkehrswerts (VGr, 21. August 2019, SB.2019.00038, E. 3.3.1; VGr, 21. Dezember 2016, SB.2016.00109, E. 3.8 auch zum Folgenden; Marc Bauen/Nicolas Rouiller, Schweizer Bankkundengeschäft, Zürich 2010, S. 240; Urs Emch/Hugo Renz/Reto Arpagaus [Hrsg.], Das Schweizerische Bankgeschäft, 7. A., Zürich 2011, Rz. 1023). Eine darüber hinausgehende Fremdfinanzierung indiziert Gewerbsmässigkeit (vgl. VGr, 21. August 2019, SB.2019.00038, E. 3.3.1; VGr, 5. Dezember 2018, SB.2018.00073, E. 3.3 mit Hinweisen). Hier belief sich die 1. Hypothek auf Fr. ... und die 2. Hypothek auf Fr. ... bei einem Kaufpreis der Liegenschaft von Fr. ..., womit sich die Finanzierung im Rahmen des Üblichen bewegte. Indessen erwarben die Eheleute A/C im Jahr 2002 eine weitere Liegenschaft an der F-Strasse 02 in E, die der Pflichtige seinen Gesellschaften M GmbH und Maler M AG vermietete. Dies hatte zur Folge, dass die Schulden im Jahr 2002 gegenüber dem Vorjahr um Fr. ... zunahmen und schliesslich auf Fr. ... anwuchsen. Diesen Schulden standen Vermögenswerte, vorwiegend bestehend aus Liegenschaften, in der Höhe von Fr. ... entgegen. Damit gingen die Pflichtigen beim Erwerb mehrerer Liegenschaften in kurzer Abfolge ein erhebliches Unternehmerrisiko ein (vgl. Markus Reich/Julia von Ah in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., Basel 2017, Art. 18 N. 16e; Felix Richner et al., Handkommentar zum DBG, 3. A., Zürich

2016, Art. 18 N. 11). Daran ändert nichts, dass die Schulden zum Nominalwert und damit zum effektiven Verkehrswert berücksichtigt werden, während die fast ausschliesslich aus Liegenschaften bestehenden Aktiven dagegen zum Vermögenssteuerwert deklariert werden, der in der Regel erheblich unter den tatsächlichen Verkehrswerten liegt. Fest steht, dass sich die Eheleute A/C in Millionenhöhe verschuldeten und aufgrund ihrer einseitigen Investitionsstrategie ein erhebliches Klumpenrisiko eingingen.

E. 5.4

Gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel liegt nicht nur bei einer Handelstätigkeit im engeren Sinn (Kauf und Verkauf) vor, sondern auch dann, wenn Liegenschaften als Arbeitsbeschaffung für ein Architektur- oder Bauunternehmen oder einen Handwerksbetrieb erworben und eingesetzt werden (BGr, 22. April 2005, 2A.547/2004, E. 3.2; VGr, 21. Februar 2018, SB.2017.00073 und SB.2017.00074, E. 2.4). Vorliegend spricht für Gewerbsmässigkeit, dass der Maler M GmbH, dem damaligen Malerbetrieb des Pflichtigen und seiner Ehefrau, im Jahr 2012 umfangreiche Arbeiten an der Liegenschaft H-Weg in Auftrag gegeben wurden: Gemäss einer Aufstellung des Aufwands 2012 wurden von der Maler M GmbH Arbeiten im Umfang von Fr. ... durchgeführt. Ferner erfüllt der Pflichtige – entgegen seinen Ausführungen – auch das Kriterium der Berufsnähe: Der Pflichtige ist gelernter Maler und Polier. Gemeinsam mit seiner damaligen Ehefrau gründete er 2001 die Maler M AG (heute: O AG), wobei sie ihre Aktien 2010 an eine Drittperson veräusserten. Ebenso war der Pflichtige bis zum Verkauf der Stammanteile im Jahr 2009 Geschäftsführer der M GmbH (heute: P AG), welche die Beratung und Ausführung von Inneneinrichtungsarbeiten aller Art bezweckte. Ferner gründeten die Eheleute A/C 2011 die Maler M AG, welche im Jahr 2018 in M GmbH umfirmiert wurde. Diese bezweckt die Durchführung von Maler- und Tapezierarbeiten aller Art. Demzufolge war und ist der Pflichtige in einem liegenschaftsnahen Beruf tätig (vgl. dazu auch VGr, 22. Juli 2020, SB.2019.00093, E. 2.1). Die bundesgerichtliche Rechtsprechung würdigt das Kriterium der besonderen Fachkenntnisse indes als weniger zentral. So sind besondere Fachkenntnisse keine ausreichenden Hinweise dafür, dass eine Liegenschaft dem Liegenschaftenhandel dient (BGr, 6. Juni 2017, 2C_866/2016, E. 4.2). Demzufolge kommt der vorliegenden Berufsnähe des Pflichtigen zur Immobilienbranche bloss untergeordnete Bedeutung zu.

E. 5.5

Gegen eine selbständige Erwerbstätigkeit im Hinblick auf die Liegenschaft H-Weg spricht die lange Haltedauer der Liegenschaft von 12 Jahren, was auf eine langfristige Vermögensanlage hindeutet. Es deutet auch nichts darauf hin, dass etwa von Anfang an eine Weiterveräusserung geplant gewesen wäre oder dass die Liegenschaft im Hinblick auf eine künftige gewinnbringende Veräusserung erworben worden wäre (vgl. dazu VGr, 21. Februar 2018, SB.2017.00073 und SB.2017.00074, E. 2.5). Auch eine Gewinnerzielungsabsicht ist bei der Übertragung der Liegenschaft auf die Ehefrau nicht zu erkennen: Für die Liegenschaft H-Weg deklarierten die Eheleute A/C in ihrer letzten gemeinsamen Steuererklärung 2013 einen Vermögenssteuerwert von Fr. ... In der gerichtlich genehmigten Scheidungskonvention vom 4. September 2014 wurde der Übernahmewert des ins Alleineigentum der Ehefrau übergehenden hälftigen Miteigentumsanteils auf Fr. ... festgesetzt. Ein – gegenüber dem Vermögenssteuerwert höherer – Marktwert der Immobilie von Fr. ... im Jahr 2014 erscheint durchaus realistisch (vgl. die deklarierten Vorjahres-Vermögenssteuerwerte der Liegenschaft H-Weg gemäss

Steuererklärung 2012: Fr. ...; 2011: ...; 2010: Fr. ...; 2009: ...; 2008: ...; 2007: ...; 2006: Fr. ...; 2005: Fr. ...; 2004: Fr. ...; 2003: Fr. ...; 2002: Fr. ...). Dass der Pflichtige bei der Übertragung der Liegenschaft auf seine Ehefrau einen möglichst hohen Gewinn erzielen wollte, ist damit nicht ersichtlich. In der Summe überwiegen die Indizien dafür, dass es sich bei der Liegenschaft H-Weg um eine langfristige Vermögensanlage der Eheleute A/C und damit um Privatvermögen handelte. Damit ist in der Übertragung des Miteigentumsanteils an der Liegenschaft H-Weg im Rahmen der güterrechtlichen Auseinandersetzung – bei welcher auch kein Marktauftritt nach aussen stattfand – kein gewerbsmässiges Vorgehen des Pflichtigen zu erblicken.

E. 6

K-Weg 06-07, Q Fraglich ist weiter, ob der Pflichtige mit Blick auf den Verkauf der Liegenschaft K-Weg 06-07, Q, gewerbsmässig vorgegangen ist.

E. 6.1

Die Veräusserung der Liegenschaft K-Weg erfolgte ebenfalls vor dem Hintergrund der güterrechtlichen Auseinandersetzung, auch wenn sie bereits im April 2014 und damit noch vor Abschluss der aussergerichtlichen Trennungvereinbarung vom 26. Mai 2014 stattfand. Es leuchtet ein, dass die Liegenschaft K-Weg aufgrund des hohen Verkehrswerts nicht einem der beiden Ehegatten zu Alleineigentum zugewiesen werden konnte, da der übernehmende Ehegatte den entsprechenden Übernahmewert nicht hätte finanzieren können. Dies machte eine Veräusserung an eine Drittperson notwendig. Aufgrund der Veräusserung an eine Drittperson ist das Kriterium des Marktauftritts nach aussen hin – im Gegensatz zur Übertragung des Miteigentumsanteils an der Liegenschaft H-Weg – klar gegeben. Der Pflichtige bestreitet allerdings sinngemäss, dass er und seine Frau bei der Veräusserung eine Gewinnerzielungsabsicht aufgewiesen hätten: Vielmehr hätten sie mit der Liegenschaft K-Weg stets den Zweck verfolgt, langfristig nutzbaren und bezahlbaren Wohnraum zu schaffen. Dieses Ziel hätten sie auch bei der Veräusserung der Liegenschaft nicht aufgeben wollen. Deshalb hätten sie die Liegenschaft nicht auf dem Immobilienmarkt ausgeschrieben, sondern direkt an die gemeinnützige Stiftung ... der Stadt Q verkauft. Mit diesem Vorgehen hätten sie bewusst einen tiefen Veräusserungspreis in Kauf genommen. Das Steuerrekursgericht hielt dem entgegen, dass die Ausschreibung einer Immobilie mit Kosten verbunden sei und den Verkaufsprozess in die Länge ziehen könne. Auch ein gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler habe kein Interesse an einer Ausschreibung, wenn bereits ein vorteilhaftes Angebot eines Interessenten vorliege. Der Pflichtige mache denn auch nicht geltend, dass der für die Liegenschaft bezahlte Kaufpreis zu tief sei. Ein Verkauf zum Verkehrswert durch den Pflichtigen an eine gemeinnützige Stiftung sei nicht gemeinnützig. Diesen Ausführungen des Steuerrekursgerichts ist beizutreten: Dass der Pflichtige einen womöglich noch höheren Gewinn erzielt hätte, wenn die Liegenschaft auf dem Immobilienmarkt ausgeschrieben worden wäre, kann dahingestellt bleiben, da tatsächlich keine Hinweise auf eine karitative Veräusserung der Liegenschaft bestehen. Für Liegenschaftshandel spricht ferner die Berufsnähe des Pflichtigen zum Immobilienbereich, was bereits ausgeführt wurde. Weiter diene auch diese Liegenschaft der Arbeitsbeschaffung der Unternehmen des Pflichtigen: Die Eheleute A/C investierten in den Steuerperioden 2006-2008 insgesamt rund Fr. ... in die Liegenschaft K-Weg. Die M GmbH und die Maler M AG führten dabei Umbau- und Sanierungsarbeiten im Umfang von rund Fr. ... durch. Dies spricht ebenfalls für Gewerbsmässigkeit (vgl. dazu VGr, 21. August 2019, SB.2019.00038, E. 3.2.1). Schliesslich ist näher auf die Höhe des

Fremdfinanzierungsgrads der Liegenschaft K-Weg einzugehen: Das Mehrfamilienhaus (mit Gewerbe) am K-Weg erwarb das Eheleute A/C am 28. Februar 2005 zu einem Kaufpreis von Fr. ... Den Kaufpreis finanzierten sie einerseits durch die Gewährung eines Grundpfanddarlehens seitens der Verkäuferschaft in der Höhe von Fr. ..., andererseits durch einen Grundpfandkredit bei der R-Bank in der Höhe von Fr. ... Dies ergibt total einen Fremdfinanzierungsgrad von 91,8 %, was erheblich erscheint. Dass die R-Bank die Finanzierung von 81,8 % des Kaufpreises so durchführte und das Ehepaar als kreditwürdig einstufte, kann nicht darüber hinwegtäuschen, dass die Fremdfinanzierung in der Summe bei Weitem über eine übliche Fremdfinanzierung hinausging (vgl. E. 5.3). Das Steuerrekursgericht stellt weiter die Gesamtvermögenszunahme von Fr. ... im Jahr 2005 gegenüber dem Vorjahr in Relation zur Zunahme der Privatschulden von Fr. ... gemäss Steuererklärung. Dass bei dem in der Steuererklärung ausgewiesenen negativen steuerbaren Vermögen nicht berücksichtigt wird, dass die Vermögenssteuerwerte der Liegenschaften erheblich unter den tatsächlichen Verkehrswerten liegen und die Steuererklärung die tatsächliche Vermögenslage der damaligen Eheleute nicht exakt abbildet bzw. diese in einem schlechteren Licht darstellen lässt, lässt die Erwägungen des Steuerrekursgerichts zur Schuldensituation nicht unrichtig erscheinen: Denn die Eheleute A/C sind bei ihrem Vorgehen ein erhebliches Unternehmerrisiko eingegangen (siehe dazu bereits E. 5.3), was für Gewerbsmässigkeit spricht. Gegen Gewerbsmässigkeit anzuführen ist die relativ lange Haltedauer der Liegenschaft K-Weg von neun Jahren. Insgesamt überwiegen hinsichtlich der Liegenschaft K-Weg die Indizien für die Qualifizierung des Pflichtigen als gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler.

E. 6.2

Der Pflichtige hält dieser Qualifikation entgegen, dass sich das kantonale Steueramt mit dem von ihm unterzeichneten Revers vom 24. November 2006 verpflichtet habe, beim Verkauf einer der Liegenschaften (E: F-Strasse 02 und G-Strasse 03; I: H-Weg 04; Q: K-Weg 06-07) sowie beim Verkauf der Liegenschaft D-Strasse 01 in E nach dem Stichtag vom 1. Januar 2009 zu überprüfen, ob es sich um Geschäfts- oder Privatvermögen handle. Mit dem Verkauf der Liegenschaft D-Strasse vom 6. Februar 2009 sei die entsprechende Voraussetzung eingetreten. Diesen Sachverhalt habe das kantonale Steueramt als Verkauf einer Liegenschaft im Privatvermögen qualifiziert und den entsprechenden Kapitalgewinn der Eheleute A/C nicht der Einkommenssteuer unterworfen. Aufgrund des Revers hätten die Eheleute beim Eintritt der Rechtskraft der Veranlagungsverfügung der direkten Bundessteuer 2009 davon ausgehen können, dass die Frage nach der Qualifikation als gewerbsmässige Liegenschaftenhändler wenigstens hinsichtlich der im Revers genannten Liegenschaften vom Tisch sei. Dieses Verständnis habe sich bestätigt, als der Verkauf der Liegenschaft F-Strasse ebenfalls nicht zu einer Besteuerung als gewerbsmässige Liegenschaftenhändler geführt habe. Dass das kantonale Steueramt nun plötzlich von gewerbsmässigem Liegenschaftenhändler ausgehe, obwohl es mit dem Revers verbindlich zum Ausdruck gebracht habe, dass hinsichtlich der dort genannten Liegenschaften keine Gewerbsmässigkeit vorliege, verhalte es sich widersprüchlich und damit willkürlich.

E. 6.3

Sowohl Zusicherungen und Erklärungen der Behörden als auch solche der steuerpflichtigen Person können nach dem Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 [BV]) bei der Beantwortung der Zuteilungsfrage zum Privat- oder Geschäftsvermögen von Relevanz sein (vgl. Martin Arnold, Geschäfts-

und Privatvermögen im schweizerischen Einkommenssteuerrecht, ASA 75 S. 265 ff., S. 283). Ein vom kantonalen Steueramt unterzeichneter Revers kann somit geeignet sein, eine Vertrauensgrundlage zu schaffen. Vorliegend erblickte das Steuerrekursgericht im Revers vom 24. November 2006 keine solche Vertrauensgrundlage, welche der Qualifikation des Pflichtigen als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler für spätere Steuerperioden entgegenstehen könnte. Tatsächlich wird im Revers vom 24. November 2006 einzig festgehalten, dass bei einem nach 1. Januar 2009 erfolgenden Verkauf einer der genannten Liegenschaften, u. a. auch der Liegenschaften H-Weg 04 und K-Weg 06-07, in diesem Zeitpunkt von der Steuerbehörde neu beurteilt werden soll, ob es sich um Geschäfts- oder Privatvermögen handle. Genau dies hat das kantonale Steueramt getan: Es hat bei jeder einzelnen verkauften Liegenschaft überprüft, ob die Grenze zum Liegenschaftenshandel überschritten wurde oder nicht. Dass nach dem Verkauf der Liegenschaft D-Strasse 01 am 6. Februar 2009 bzw. beim Verkauf der Liegenschaft F-Strasse im Jahr 2012 nicht auch alle anderen Liegenschaften automatisch für alle zukünftigen Steuerperioden als Privatvermögen zu qualifizieren sind, liegt auf der Hand. Denn der Pflichtige kann daraus, dass er in früheren Steuerperioden nicht als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler qualifiziert wurde, für die hier zu beurteilende Steuerperiode nichts zu seinen Gunsten ableiten: Nach ständiger Praxis des Bundesgerichts kommt einer Veranlagung bei periodischen Steuern nur für die betreffende Periode Rechtskraft zu; die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse können daher in einem späteren Veranlagungszeitraum durchaus anders gewürdigt werden (BGE 140 I 114 E. 2.4.3; BGr, 11. Juni 2019, 2C_551/2018, E. 2.2.5; BGr, 6. Dezember 2017, 2C_107/2017, E. 3.2.1). Ein Verstoß gegen Treu und Glauben durch das kantonale Steueramt liegt damit nicht vor.

E. 6.4

Der Pflichtige rügt weiter, das kantonale Steueramt habe gegen das Diskriminierungsverbot verstossen, indem seine damalige Ehefrau C für den gleichen Sachverhalt nicht als gewerbsmässige Liegenschaftenhändlerin taxiert worden sei. Das Vorgehen sei willkürlich und widerrechtlich, weshalb der angefochtene Entscheid aufgehoben werden müsse. Dabei verweist er auf die Veranlagungsverfügung direkte Bundessteuer 2014 betreffend C, welche sich in den Akten befinde. Entgegen diesen Ausführungen befindet sich die Veranlagungsverfügung von C nicht in den Akten, weshalb die behauptete Diskriminierung gegenüber der damaligen Ehefrau vom Verwaltungsgericht nicht überprüft werden kann. Zusammenfassend ist der Pflichtige hinsichtlich der Veräusserung seines Miteigentumsanteils an der Liegenschaft K-Weg 06-07, Q, gewerbsmässig tätig geworden, weshalb der daraus erzielte Gewinn als selbständiges Erwerbseinkommen der direkten Bundessteuer unterliegt.

E. 7

Das kantonale Steueramt vertritt die Auffassung, dass der Gewinn aus der Übertragung der Liegenschaft H-Weg als steuerbares Einkommen zu erfassen sei, da die Frage des steuerbaren Liegenschaftenshandels für die Liegenschaft K-Weg zu bejahen sei. Auch bei einem professionellen Liegenschaftenhändler sind nicht automatisch alle Liegenschaften als Geschäftsvermögen im Sinn von Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG zu qualifizieren (siehe auch zum Folgenden VGr, 26. August 2020, SB.2020.00044, E. 1.5). Vielmehr sind auch beim Liegenschaftenhändler die in Erwägung 3.5 erwähnten drei Arten von Immobilien zu unterscheiden, worauf verwiesen werden kann. Es wurde bereits aufgezeigt, dass die Veräusserung der Liegenschaft H-Weg 04 ein Akt der Veräusserung von Privatvermögen

darstellte. Dass der Pflichtige bezüglich der Liegenschaft K-Weg 06-07 als gewerbmässiger Liegenschaftenhändler qualifiziert wird, ändert daran nichts. Es muss auch dem gewerbmässigen Liegenschaftenhändler erlaubt sein, gewisse Liegenschaften im Privatvermögen zu halten. Soweit die Besteuerung des Gewinns aus der Veräusserung der Liegenschaft H-Weg 04 angefochten ist, erweist sich die Beschwerde daher als begründet. Demzufolge ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen. Gleichwohl ist die Sache an das kantonale Steueramt zurückzuweisen: Wie das Steuerrekursgericht in seiner Erwägung 5b zutreffend ausführte, machte der Pflichtige in seiner Eingabe vom 21. Juli 2017 geltend, aufgrund seiner Deklaration der Liegenschaft K-Weg 06-07 im Privatvermögen seien die Unterhaltskosten der Liegenschaft maximal bis zur Höhe des in der massgebenden Steuerperiode erzielten Jahreseinkommens zum Abzug zugelassen worden. Sein Einkommen habe aber nicht ausgereicht, um seine in den Jahren 2006 und 2007 getätigten Unterhalts- und Renovationskosten steuerlich zum Abzug zu bringen. Weil der ungedeckte Betrag auch nicht bei der Grundstückgewinnsteuer zugelassen worden sei und Verluste im Privatvermögen – anders als bei Geschäftsvermögen – nicht auf künftige Steuerperioden hätten übertragen werden können, habe er im Jahr 2006 und 2007 einen das Erwerbseinkommen übersteigenden Liegenschaftenaufwand ausweisen müssen. Es obliegt daher dem kantonalen Steueramt, die Höhe der in der Steuerperiode 2007 nicht berücksichtigten Unterhaltskosten und Schuldzinsen zu ermitteln, welche die Liegenschaft K-Weg betreffen und diese gegebenenfalls in die Berechnung des steuerbaren Einkommens für die direkte Bundessteuer 2014 zu berücksichtigen. Was die in der Steuerperiode 2006 getätigten Unterhalts- und Renovationskosten betrifft, so ist ein allfälliger Verlustvortrag in der Steuerperiode 2014 nicht mehr möglich, sind doch nach Art. 31 Abs. 1 DBG lediglich Verluste aus den sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahre abziehbar, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten.

E. 8.1

Vorliegend obsiegt der Beschwerdeführer teilweise, indem der Verkaufserlös der Liegenschaft H-Weg als steuerfreier Kapitalgewinn nicht der direkten Bundessteuer unterliegt (Art. 16 Abs. 3 DBG). Was die Liegenschaft K-Weg anbelangt, so wird der Veräusserungsgewinn der direkten Bundessteuer unterworfen, die Sache aber an das kantonale Steueramt zurückgewiesen, damit dieses beim steuerbaren Einkommen für die direkte Bundessteuer 2014 auch allfällige Unterhalts- und Renovationskosten aus der Steuerperiode 2007 berücksichtigt. Es rechtfertigt sich daher, die Kosten des zweitinstanzlichen Beschwerdeverfahrens dem Beschwerdeführer im Umfang von $\frac{3}{4}$ und dem Beschwerdegegner im Umfang von $\frac{1}{4}$ aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 145 Abs. 2 DBG). Die Kosten des erstinstanzlichen Beschwerdeverfahrens werden gestützt auf Art. 144 Abs. 1 DBG dem Beschwerdeführer im Umfang von $\frac{3}{4}$ und dem Beschwerdegegner im Umfang von $\frac{1}{4}$ auferlegt.

E. 8.2

Gestützt auf Art. 64 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG) in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG kommt auch der bloss teilweise obsiegenden Partei ein Anspruch auf Zusprechung einer Parteientschädigung zu (siehe Michael Beusch in: Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2. A., Zürich/St. Gallen 2019, Art. 64 VwVG N. 9). Einem bestimmten oder bestimmbar

Streitwert trägt die 2. Kammer des Verwaltungsgerichts in langjähriger Praxis bei einer vertretenen Partei durch Heranziehung der Verordnung des Obergerichts über die Anwaltsgebühren vom 8. September 2010 (AnwGebV) Rechnung. Die nach dem dort in § 4 Abs. 1 festgelegten Tarif berechnete Grundgebühr wird für das Beschwerdeverfahren in der Regel auf einen Drittel herabgesetzt (VGr, 19. Februar 2020, SB.2019.00112, E. 3.2.1 [nicht auf www.vgrzh.ch veröffentlicht]; VGr, 13. Februar 2019, SR.2018.00027, E. 2.2.3; VGr, 21. Mai 2003, SB.2002.00103 und SB.2002.00104, E. 6, veröffentlicht in ZStP 2003, 361), wobei die so ermittelte Entschädigung bei Vorliegen besonderer Umstände um höchstens die Hälfte über- oder unterschritten werden kann. Aufgrund des Streitwerts von vorliegend rund Fr. ... würde bei vollumfänglichem Obsiegen eine Parteientschädigung von Fr. 6'500.- (1/3 der ordentlichen Prozessentschädigung von Fr. 19'540.-) resultieren. Nachdem der Beschwerdeführer lediglich im Umfang von ¼ obsiegt hat und mangels Vorliegen besonderer Umstände, rechtfertigt es sich, die Parteientschädigung für beide kantonalen Gerichtsverfahren auf je Fr. 1'600.- (inkl. MWST) festzusetzen. Da nicht ersichtlich ist, dass dem Beschwerdegegner notwendige und verhältnismässig hohe Kosten erwachsen sind, ist ihm nicht von Amtes wegen eine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1–3 VwVG in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 und Art. 145 Abs. 2 DBG).

E. 9

Ein Rückweisungsentscheid ist in der Regel als Vor- oder Zwischenentscheid im Sinn von Art. 93 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG) zu qualifizieren, gegen welchen eine Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten nach Art. 82 ff. BGG nur zulässig ist, wenn – alternativ – der Entscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken kann (Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG) oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (Art. 93 Abs. 1 lit. b BGG; BGE 133 V 477 E. 4.2 S. 481 f. mit Hinweisen). Falls die Rückweisung einzig der rechnerischen Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten dient und der Verwaltung keine Entscheidungsfreiheit bleibt, so gilt der betreffende Rückweisungsentscheid ausnahmsweise als Endentscheid im Sinn von Art. 90 BGG (BGE 136 V 195 bzw. BGr, 25. Mai 2010, 8C_517/2009, nicht publizierte E. 1.2; BGE 134 II 124 E. 1.3).

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