

---

**Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 22. März 2021 i.S. G. und H. (2C\_662/2020)**

---

*Sondersteuer auf Liquidationsgewinn (Art. 18 Abs. 2 DBG und Art. 37b Abs. 1 DBG): Verkehrswert einer aufgegebenen Kinderarztpraxis*

Weist das Verwaltungsgericht die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurück, so handelt es sich um einen Zwischenentscheid, der von der Vorinstanz vor Bundesgericht nur angefochten werden kann, wenn er für diese einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil bewirken kann (Art. 93 Abs. 1 Bst. a BGG). Dies ist zu bejahen, wenn der Rückweisungsentscheid eine Anordnung enthält, die den Beurteilungsspielraum der Vorinstanzen wesentlich einschränkt und sie dazu zwingen würde, eine ihres Erachtens rechtswidrige Verfügung zu erlassen.

Bei Aufgabe einer selbstständigen Erwerbstätigkeit hat die Privatentnahme der Betriebsliegenschaft zum Verkehrswert zu erfolgen. Der Verkehrswert entspricht dem Preis, welcher bei einer Veräusserung des Vermögensobjektes im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mutmasslich zu erzielen ist. Was unter dem unbestimmten Rechtsbegriff des Verkehrswerts zu verstehen ist, stellt eine Rechtsfrage dar, während der Preis, der tatsächlich erzielt werden kann, eine Tatfrage ist. Mit dem Verkehrswertbegriff ist es vereinbar, von einer zukünftig anderen Nutzung der Geschäftliegenschaft auszugehen, wenn feststeht, dass sich diese nicht als solche, d.h. mit Weiterführung der bestehenden Nutzung, veräussern lässt. Nicht erforderlich ist, dass eine vergleichbare oder eine andere gewerbliche Nutzung der

Liegenschaft völlig ausgeschlossen werden kann. Massgebend ist, für welche weitere Nutzung sich die steuerpflichtige Person entscheidet. Keine Rolle spielt hingegen, ob die veränderte Nutzung im Vergleich zum Fortführungswert gegebenenfalls zu einem niedrigeren Verkehrswert führt.

Findet im Rahmen der Privatentnahme eine Umnutzung der Liegenschaft statt, liegt zur Bestimmung des Verkehrswerts die Anwendung der Residualwertmethode nahe. Diese besteht darin, den Nutzwert der Liegenschaft unter der Prämisse der ins Auge gefassten zukünftigen Nutzung zu ermitteln und von diesem die dafür erforderlichen Kosten abzuziehen. Vor diesem Hintergrund erweist es sich als methodendualistisch, wenn das Verwaltungsgericht bei der Bestimmung des Verkehrswertes einerseits zwar auf den unter der Prämisse der weiteren geschäftlichen Nutzung (als Arztpraxis, Massagepraxis etc.) ermittelten Schätzwert von CHF 914 000.-- abstellen, andererseits aber die für eine Wohnnutzung erforderlichen Umbaukosten in Abzug bringen will.

### ***Sachverhalt (zusammengefasst)***

Mit Aufgabe seiner Kinderarztpraxis überführte G. seine Betriebsliegenschaft ins Privatvermögen. Der Veranlagung der Sondersteuer auf Liquidationsgewinn legte die kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer den steueramtlich geschätzten Verkehrswert von CHF 914 000.-- zugrunde. Die dagegen erhobene Einsprache blieb erfolglos. Die gegen den Einspracheentscheid erhobene Beschwerde hiess das Verwaltungsgericht gut. Es wies die Sache zur neuen Verkehrswertschätzung der Arztpraxis

und zur Neuveranlagung der Sondersteuer unter Berücksichtigung des neu ermittelten Verkehrswerts an die kantonale Steuerverwaltung zurück.

Gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts erhob die kantonale Steuerverwaltung/Verwaltung für die direkte Bundessteuer Beschwerde beim Bundesgericht. Dieses heisst die Beschwerde teilweise gut und weist die Angelegenheit an die kantonale Steuerverwaltung zur neuen Verkehrswertschätzung und zur Neuveranlagung der Sondersteuer auf Liquidationsgewinn zurück.

### ***Erwägungen***

1.

1.1 ...

1.2 Die Beschwerde richtet sich gegen den Entscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG). Mit dem angefochtenen Urteil hat die Vorinstanz als letzte kantonale Instanz die Sache an die Steuerverwaltung zur Neuermittlung des Verkehrswerts der Praxisliegenschaft des Beschwerdegegners und zur Neuveranlagung der Sondersteuer auf Liquidationsgewinn zurückgewiesen. Es handelt sich damit um einen Zwischenentscheid, der indessen vor Bundesgericht angefochten werden kann, da die Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG vorliegend erfüllt sind: Der angefochtene Entscheid enthält eine Anordnung, die den Beurteilungsspielraum der Beschwerdeführerin wesentlich einschränkt und sie dazu zwingt, eine ihres

Erachtens rechtswidrige Verfügung zu erlassen. Sodann wäre sie nicht legitimiert, die eigene Verfügung anzufechten. Die Beschwerdegegner ihrerseits hätten keinen Anlass, die neu zu erlassende Verfügung anzufechten, wenn sie zu ihrem Vorteil ausfallen würde, so dass im Ergebnis der allenfalls rechtswidrige Entscheid nicht mehr angefochten und das falsche Ergebnis nicht korrigiert werden könnte. Die Eintretensvoraussetzung des nicht wiedergutzumachenden Nachteils im Sinne von Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG ist vor diesem Hintergrund erfüllt (BGE 144 V 280 E. 1.2.2; 142 V 26 E. 1.2; 140 II 315 E. 1.3.1; Urteil 2C\_265/2018 vom 19. August 2019 E. 1.2).

1.3 Mit der Beschwerde kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), wobei es - unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 2 BGG) - grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen prüft, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (vgl. BGE 142 I 135 E. 1.5; 133 II 249 E. 1.4.1). Seinem Urteil legt es den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Der festgestellte Sachverhalt kann nur erfolgreich gerügt sowie berichtigt oder ergänzt werden, wenn er offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht und die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; Art. 105 Abs. 2 BGG; vgl. BGE 142 I 135 E. 1.6; 140 III 16 E. 1.3.1). Rügt die beschwerdeführende Partei eine offensichtlich unrichtige Sachverhaltsfeststellung, haben ihre Vorbringen den Anforderungen von Art. 106 Abs. 2 BGG zu genügen (vgl. BGE 139 I 72 E. 9.2.3.6; 133 II 249 E. 1.4.3).

## 2.

2.1 Die Beschwerdeführerin wirft der Vorinstanz zunächst vor, sie habe den Sachverhalt offensichtlich unrichtig festgestellt. Zwei Jahre vor der Praxisaufgabe habe der Beschwerdegegner eine Verkehrswertschätzung der Praxisräumlichkeiten durchführen lassen. Dazu halte die Vorinstanz fest, dass die Arztpraxis für eine weitere zeitgemässe Nutzung durchaus noch geeignet gewesen wäre; ein Abstellen auf den Fortführungswert bzw. den für die Kinderarztpraxis als solche ermittelten Verkehrswert liesse sich deshalb rechtfertigen. Vor dem Hintergrund dieser Sachverhaltsfeststellung sei es in sich widersprüchlich und damit willkürlich, wenn die Vorinstanz in der Folge ausführe, aufgrund der Mangelsituation an Kinderärzten habe sich die Arztpraxis als solche am freien Markt nicht veräussern lassen. Zu diesem Ergebnis gelange die Vorinstanz nur, weil sie die Verkehrswertbetrachtung sachwidrig vom umfassenden Begriff der Arztpraxis auf den engeren Begriff der Kinderarztpraxis eingrenze.

## 2.2

2.2.1 Die im Zusammenhang mit der Liquidation der vom Beschwerdegegner als selbständig Erwerbender geführten Kinderarztpraxis erfolgte Privatentnahme hat unbestrittenermassen zum Verkehrswert zu erfolgen (Urteil 2C\_181/2018 vom 12. März 2018 E. 2.1 = StR 73/2018 S. 597 = StE 2108 B 23.2 Nr. 57 m.H.; Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, 2. Aufl., 2019, N 107 zu Art. 18).

2.2.2 Was unter dem unbestimmten Rechtsbegriff des Verkehrswerts zu verstehen ist, stellt eine Rechtsfrage dar, während der Preis, der tatsächlich erzielt werden kann, eine Tatfrage ist (vgl. BGE 122 I 168 E. 2c

S. 173; Urteile 2C\_202/2017 vom 9. März 2020 E. 5.1, 2C\_1081/2018 vom 29. Januar 2020 E. 2.2.2 und 2C\_292/2018 vom 6. Mai 2019 E. 2.2.3, je m.H.).

Dabei entspricht der Verkehrswert dem Preis, welcher bei einer Veräusserung des Vermögensobjektes im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mutmasslich zu erzielen ist, den also ein unbefangener Käufer unter normalen Umständen zu bezahlen bereit ist (Urteile 2C\_500/2018 vom 8. April 2020 E. 3.4 und 2C\_1057/2018 vom 7. April 2020 E. 4.1; vgl. auch Urteile 2C\_1081/2018 vom 29. Januar 2020 E. 2.2.2 und 2C\_292/2018 vom 6. Mai 2019 E. 2.2.3). Der Verkehrswert ist keine mathematisch exakt bestimmbare Grösse, sondern in der Regel ein Schätz- oder Vergleichswert (Urteile 2C\_500/2018 vom 8. April 2020 E. 3.4, 2C\_202/2017 vom 9. März 2020 E. 5.1, 2C\_1081/2018 vom 29. Januar 2020 E. 2.2.2 und 2C\_181/2018 vom 12. März 2018 E. 2.2.3 m.H.).

Dementsprechend unterliegt auch die von den kantonalen Behörden vorgenommene Schätzung des Verkehrswerts nur einer eingeschränkten Überprüfung durch das Bundesgericht. Abgesehen davon, dass mit Bezug auf die Schätzung des Verkehrswerts von Grundstücken stets ein Spielraum von Schätzerermessen zu berücksichtigen ist, in den die Gerichte nichteinzugreifen haben (vgl. BGE 142 II 136 E. 7.8), rechtfertigt sich ein Eingreifen des Bundesgerichts nur, wenn der Schätzung ein offensichtlich unrichtiger oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhender Sachverhalt zugrunde gelegt worden ist, allgemein anerkannte Schätzungsmethoden klar verletzt oder unrichtig angewendet worden sind oder gesamthaft gesehen ein offensichtlich falsches

Schätzungsergebnis resultiert (vgl. BGE 141 I 113 E. 6.2, Urteil 2C\_1081/2018 vom 29. Januar 2020 E. 2.2.2).

2.2.3 Die Beschwerdeführerin beanstandet mit ihrem Vorbringen nicht etwa, dass die Vorinstanz unzutreffende tatsächliche Feststellungen getroffen hat. Sie stört sich vielmehr daran, dass die Vorinstanz für die Bestimmung des Verkehrswerts der entnommenen Geschäftsliegenschaft nicht auf deren mögliche Weiterverwendung als Arztpraxis bzw. entsprechend der Auffassung der Beschwerdeführerin allenfalls auch als Massagepraxis, Podologiepraxis, Nagelstudio, Anwaltspraxis oder Treuhandbüro (vgl. Beschwerdeschrift, S. 4 Ziff. 1.2 am Ende) abgestellt, sondern allein geprüft hat, ob die bisherige Kinderarztpraxis als solche veräusserbar war und - nachdem sie dies verneint hat - für die Bestimmung des Verkehrswerts der beiden zusammengelegten Stockwerkeigentums-einheiten davon ausgegangen ist, dass entsprechend der Zonenzugehörigkeit für die weitere Verwendung der Liegenschaft Wohnzwecke im Vordergrund stünden.

Damit hat die Vorinstanz entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin nicht etwa eine tatsächliche Feststellung getroffen, sondern den der Bemessung des Überführungsgewinns zugrundezulegenden Verkehrswert in rechtlicher Hinsicht näher bestimmt. Die Rüge einer unhaltbaren Sachverhaltsfeststellung erweist sich daher von vornherein als unbegründet.

3.

3.1 Die Beschwerdeführerin führt weiter aus, die Vorinstanz weise die Steuerverwaltung an, vom steueramtlich geschätzten Verkehrswert von CHF 914 000.-- die für eine sinnvolle zonenkonforme Nutzung erforderlichen Umbaukosten in Abzug zu bringen. Ein solches Vorgehen sei mit dem Begriff des Verkehrswerts nicht zu vereinbaren und verletze daher Bundesrecht. Eine allfällige Nutzungsänderung im Vergleich zur aktuellen Nutzung könne nur dann für die Bestimmung des Verkehrswerts berücksichtigt werden, wenn die Nutzungsänderung im Vergleich zur aktuellen Nutzung eine Erhöhung des Verkehrswerts bewirke. Dabei werde an Fälle gedacht, in denen bereits die absehbare Nutzungsänderung als solche, d.h. ohne Vornahme von Investitionen, den Verkehrswert erhöhe. Das sei indessen nicht die vorliegend zu beurteilende Konstellation.

Die Vorinstanz nehme mit ihrer Argumentation, wonach infolge Nichtveräusserbarkeit der Geschäftsliegenschaft als Kinderarztpraxis alternative Nutzungen bei der Bewertung ins Auge gefasst werden müssten, im Ergebnis auf etwas Anderes, nämlich die sog. Residualwertmethode Bezug. Bei dieser werde der aktuelle Wert eines Grundstücks aus der Differenz des zukünftigen Werts abzüglich der aufzuwendenden Investitionen berechnet. Als Basis für die Berechnung gelte somit immer der Endwert, also jener Wert, welcher sich nach erfolgter Nutzungsänderung ergebe. Die Vorinstanz wolle aber vom Verkehrswert der Praxisräumlichkeiten vor dem erfolgten Umbau ausgehen und von diesem (tieferen) Verkehrswert zusätzlich die Umbaukosten abziehen. Ein solches Vorgehen verletze Bundesrecht.



## 3.2

3.2.1 Die Geschäftsliegenschaft, welche der Beschwerdegegner bis zur Aufgabe seiner Erwerbstätigkeit als selbständiger Kinderarzt als Praxisräumlichkeit nutzte, besteht gemäss dem angefochtenen Entscheid im Wesentlichen aus zwei Stockwerkeigentumseinheiten in einem Mehrfamilienhaus, welche zu einer Kinderarztpraxis mit 6½ Zimmern (mit Empfang/Sekretariat, Wartezimmer, Büro, zwei Sprechzimmern, einem Röntgenzimmer, einem Patienten-WC und einem WC für Arzt/Praxishilfen) zusammengelegt wurden. Gegenüber dem Grundstandard der beiden Wohnungen bzw. der ursprünglichen Grundrisse wurden grosse funktionelle Änderungen vorgenommen, d.h. die Einteilung von Räumen wurde auf eine Kinderarztpraxis ausgelegt.

Die Vorinstanz hat zwar deshalb die grundsätzliche Geeignetheit der Liegenschaft als Kinderarztpraxis bejaht. Sie ist jedoch im Hinblick auf die Eruierung des Verkehrswerts der beiden zusammengelegten Stockwerkeigentumseinheiten zum Ergebnis gelangt, dafür könne nicht deren Nutzung für eine Arztpraxis oder eine vergleichbare Verwendung massgebend sein, wie die Beschwerdeführerin dies vertritt - und wovon bei der steueramtlichen Schätzung ausgegangen wurde, die einen Verkehrswert von CHF 914 000.-- ergab. Zu diesem Ergebnis ist die Vorinstanz unter Berücksichtigung der Bestrebungen des Beschwerdegegners, einen Praxisnachfolger/eine Praxisnachfolgerin zu finden, gelangt. Der Beschwerdegegner habe sich bereits früh im Vorfeld der Praxisaufgabe darum bemüht, einen Nachfolger/eine Nachfolgerin zu finden. Diese Bemühungen seien indessen nicht von Erfolg gekrönt gewesen und deren Erfolglosigkeit habe sogar im Kantonsrat Anlass für eine Interpellation gebildet, mit der zwei Kantonsräte auf die erhebliche Gefährdung der medizinischen Grundversorgung von Kindern und Jugendlichen im inneren Kantonsteil

aufmerksam gemacht hätten. In tatsächlicher Hinsicht ist die Vorinstanz daher zum Ergebnis gelangt, dass sich die Arztpraxis des Beschwerdeführers zwecks Weiterführung am freien Markt nicht habe veräußern lassen.

Diese Feststellung, welche auf der Auslegung des Begriffs des Verkehrswerts durch die Vorinstanz beruht, ist entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin nicht zu beanstanden. Zwar bestimmt sich der Verkehrswert einer geschäftlich genutzten Liegenschaft in der Regel nach deren Veräußerbarkeit als Geschäftsliegenschaft, d.h. unter der Annahme der Weiterführung der bestehenden bzw. einer vergleichbaren Nutzung. Steht indessen fest, dass sich eine Geschäftsliegenschaft nicht als solche, d.h. mit Weiterführung der bestehenden Nutzung, veräußern lässt, erweist es sich mit der Vorinstanz als sachgerecht und entspricht dem rechtlichen Konzept des Verkehrswerts als dem Preis, welcher bei einer Veräußerung des Vermögensobjektes im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mutmasslich zu erzielen ist, auf den Verkehrswert unter der Annahme einer anderen Nutzung, bei deren Zugrundelegung von der Veräußerbarkeit ausgegangen werden kann, abzustellen.

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ist es dabei nicht Sache der Steuerverwaltung, aufgrund einer objektivierten Betrachtung bei der Überführung einer Geschäftsliegenschaft ins Privatvermögen den Verkehrswert unter der Annahme der Fortführung der bisherigen bzw. einer vergleichbaren Nutzung der infrage stehenden Räumlichkeiten zu bestimmen. Erweist sich wie hier die Veräußerung einer Kinderarztpraxis als unmöglich, ist vielmehr für die Bestimmung des Verkehrswerts von einer anderen Nutzung (hier einer Wohnnutzung) auszugehen. Verkehrswert im Zusammenhang mit der Überführung einer Geschäftsliegenschaft ins

Privatvermögen ist jener Wert, den ein unbefangener Käufer dem Steuerpflichtigen dafür zu zahlen bereit wäre, wobei entsprechende Bemühungen des Steuerpflichtigen, soweit diese nachgewiesen sind, grundsätzlich beachtlich sind.

Obwohl sich die Suche des Beschwerdegegners nach einem Übernehmer der Kinderarztpraxis als erfolglos erwies, lässt sich hier zwar nicht völlig ausschliessen, dass allenfalls auch Interessenten für eine vergleichbare (Arztpraxis) oder eine andere gewerbliche Nutzung der Liegenschaft (Massagepraxis, Podologiepraxis, Anwaltspraxis, Treuhandbüro o.ä.) hätten ausfindig gemacht werden können. Das ändert indessen nichts an den grundsätzlich zutreffenden Erwägungen der Vorinstanz: Der Beschwerdegegner entschloss sich gerade wegen der Erfolglosigkeit seiner Bemühungen bei der Suche nach einem Praxisnachfolger/einer Praxisnachfolgerin zum Umbau der Praxisräumlichkeiten im Hinblick auf deren späteren Verkauf als Wohnung. Es sind zwar Ausnahmesachverhalte vorstellbar (so etwa, wenn bereits Kaufangebote für eine weitere geschäftliche Nutzung vorliegen, oder offensichtlich ist, dass der Steuerpflichtige sich aus anderen Gründen zu einer Nutzungsänderung der bisherigen Geschäftsliegenschaft entschlossen hat), bei denen die Entscheidung des Steuerpflichtigen zu einer Nutzungsänderung für die Bestimmung des Verkehrswerts nicht massgeblich sein kann. Ein solcher Fall liegt hier indessen offensichtlich nicht vor. Es ist deshalb auch nicht Sache der Steuerverwaltung, die Entscheidung des Steuerpflichtigen infrage zu stellen.

Vielmehr ist der Verkehrswert der bisher als Kinderarztpraxis genutzten Liegenschaft auf der Grundlage des Entschlusses des Beschwerdegegners, infolge Unveräusserbarkeit der Geschäftsliegenschaft

diese einer anderen Nutzung zuzuführen, zu bestimmen. Dementsprechend erweist es sich auch nicht als unhaltbar, wenn die Vorinstanz von der Unveräusserbarkeit der Praxisräumlichkeiten als solche ausgegangen ist und verlangt hat, dass bei der Bestimmung des Verkehrswerts in Betracht gezogen wird, welchen Preis ein unbefangener Käufer der beiden zusammengelegten Wohnungen mit Blick auf deren Umnutzung und die dafür erforderlichen Umbauten im Zeitpunkt der Geschäftsaufgabe durch den Beschwerdegegner zu zahlen bereit gewesen wäre. Dass dabei die neue - gegenüber der bisherigen grundlegend veränderte - Nutzung gegebenenfalls zu einem niedrigeren Verkehrswert führt als die Bestimmung des Verkehrswerts unter der Annahme der Weiterführung der bisherigen oder einer ähnlichen Nutzung, spielt entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin keine Rolle.

3.2.2 Als begründet erweist sich das Vorbringen der Beschwerdeführerin indessen, soweit sie im Ergebnis geltend macht, die Vorinstanz sei auch unter Zugrundelegung der Unmöglichkeit der Veräusserbarkeit der Kinderarztpraxis als solcher und der für die Verkehrswertbestimmung deshalb erforderlichen Beachtung der Kosten für einen Um-/Rückbau im Hinblick auf eine Wohnnutzung von einem falschen Verkehrswertbegriff ausgegangen, indem sie zwar für die Verkehrswertbestimmung an die (zukünftige) Wohnnutzung anknüpfe, die Steuerverwaltung indessen anweise, den Verkehrswert zu bestimmen, indem sie vom Wert gemäss ihrer Schätzung von CHF 914 000.-- die geschätzten angemessenen Kosten für die für eine Wohnnutzung erforderlichen Umbauten in Abzug bringe.

Während die Anweisung der Vorinstanz zur Schätzung der erforderlichen angemessenen Umbaukosten nicht zu beanstanden ist,

bedeutet das Abstellen auf den von der Steuerverwaltung ermittelten Schätzwert von CHF 914 000.--, von dem diese dann abgezogen werden sollen, einen Methodendualismus, indem einerseits zwar auf den unter der Prämisse der weiteren geschäftlichen Nutzung (als Arztpraxis, Massagepraxis, etc.) ermittelten Wert abgestellt wird, andererseits aber die für eine Wohnnutzung erforderlichen Umbaukosten in Abzug gebracht werden.

Damit verletzt der angefochtene Entscheid eine allgemein anerkannte Schätzungsmethode klar (Urteil 2C\_1081/2018 vom 29. Januar 2020 E. 2.2 m.H.): Die im Zug der Praxisaufgabe und der Überführung der Kinderarztpraxis des Beschwerdegegners in dessen Privatvermögen erfolgende Umnutzung der Liegenschaft legt eine Anwendung der Residualwertmethode nahe, welche namentlich bei Objekten zur Anwendung gelangt, die im Zeitpunkt der Bewertung keine Nachhaltigkeit mehr aufweisen und aus baulichen oder (wie hier) wirtschaftlichen Gründen umfassende Investitionen verlangen (vgl. FRANCESCO CANONICA, Die Immobilienbewertung - Schätzerwissen im Überblick, 2009, S. 211). Ihrer Anwendung steht bei einer Privatentnahme, bei der wie hier feststeht, dass der entnommene Vermögenswert nach der Erwerbsaufgabe anders genutzt werden wird, als sachgerechter Bewertungsmethode aus rechtlicher Sicht nichts entgegen (vgl. zur Frage, ob bei der Privatentnahme eine sachgerechte Bewertungsmethode herangezogen wurde, als Rechtsfrage Urteil 2C\_1036/2014, 1037/2014 vom 21. April 2015 E. 4.1 m.H.).

Die Anweisung der Vorinstanz an die Steuerverwaltung, die erforderlichen angemessenen Umbaukosten durch einen Abzug vom ermittelten Verkehrswert zu berücksichtigen, entspricht denn auch der Anwendung der Residualwertmethode (vgl. dazu die Beispiele bei CANONICA, a.a.O.,

S. 214 ff. sowie SCHWEIZERISCHE VEREINIGUNG KANTONALER GRUNDSTÜCKBEWERTUNGSEXPERTEN [SVKG, Hrsg.], Das Schweizerische Schätzerhandbuch, 5. Aufl., 2019, S. 190 ff.). Die Methode besteht jedoch darin, dass der Nutzwert der Liegenschaft unter der Prämisse der ins Auge gefassten zukünftigen Nutzung ermittelt und von diesem die dafür erforderlichen Kosten abgezogen werden (vgl. CANONICA, a.a.O., S. 211). Zu Recht weist die Beschwerdeführerin denn auch darauf hin, dass ein einmal festgestellter Verkehrswert - wie hier der von der Steuerverwaltung ermittelte Schätzwert von CHF 914 000.--, der nachträglich um Investitionskosten reduziert wird, kein Verkehrswert mehr sei. Grundlage für die Bestimmung des Verkehrswerts der Kinderarztpraxis des Beschwerdegegners im Zeitpunkt der Praxisaufgabe muss demnach deren Wert nach Vornahme der für die Umnutzung als Wohnung erforderlichen Umbauten bilden; von diesem Wert sind die sodann die Kosten der erforderlichen Umbauten in Abzug zu bringen und ist auf diese Weise der Preis zu ermitteln, den ein unbefangener Käufer im Zeitpunkt der Praxisaufgabe für die Liegenschaft unter der Annahme, dass er sie zu Wohnzwecken umbauen werde, zu bezahlen bereit gewesen wäre.

4.

4.1 Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung der Beschwerde. ...

4.2 ...