Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.234/2001/mks

Urteil vom 15. Februar 2002
II. Öffentlichrechtliche Abteilung

Bundesrichter Wurzburger, Präsident,
Bundesrichter Müller, Bundesrichterin Yersin, Bundesrichter Merkli, Ersatzrichter Cavelti,
Gerichtsschreiber Feller.

C. und R. A._____, Beschwerdeführer, vertreten durch Rechtsanwältin Olga Gamma Ammann, c/o Gamma Hug & Christe, Hermannstrasse 11, 8400 Winterthur,

gegen

Kantonales Steueramt Zürich, Abteilung Direkte Bundessteuer, Waltersbachstrasse 5, 8090 Zürich,
Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich, Talacker 41, 8090 Zürich.

Direkte Bundessteuer 1995/96

(Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Entscheid der Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich vom 9. März 2001)

Sachverhalt:
A.
C. und R. A._____ waren in den Jahren 1993/94 unselbständig erwerbstätig und bei der A._____ AG angestellt, die von C. A._____ beherrscht war.

C. A._____-B._____, der Vater von C. A._____, hatte in den 60er Jahren in der Gemeinde C._____ das Grundstück Kat. Nr. ...., D._____, umfassend 6'046 m2 Wiesland in der Wohn- und Gewerbezone, erworben. Nach seinem Tod ging das Grundstück vorerst ins Eigentum der in der Erbengemeinschaft C. A._____-B._____ zusammengeschlossenen Erben über. Diese beabsichtigten, das Nachlassgrundstück zu überbauen, und liessen zu diesem Zweck durch die A._____ AG ein Projekt ausarbeiten, welches mit Bauvorentscheid durch die Gemeinde C._____ bewilligt wurde. Auf Wunsch der Schulgemeinde C._____, die auf der Liegenschaft D._____ ein Schulhaus errichten wollte, wurde das Grundstück 1988 durch die Erben an die Schulgemeinde C._____ für Fr. 713'428.– verkauft. Gemäss Kaufvertrag sicherte die Käuferin den Erben zu, dass C. A._____ am Projektierungswettbewerb für das geplante Schulhaus teilnehmen könne, und versprach diesem eine Pauschalentschädigung von Fr. 30'000.– für den Fall, dass er den Architekturauftrag nicht erhalte. Zudem enthielt der Kaufvertrag ein bis zum 31. Dezember 1990 befristetes Rückkaufsrecht für den Fall, dass die Käuferin bis zum 31. Dezember 1989 nicht über ein baurechtlich genehmigtes
Projekt für das Schulhaus verfüge. Da die Schulgemeinde bis zum Stichtag über kein baurechtlich bewilligtes Projekt verfügte, machten die Erben von C. A._____-B._____ vom Rückkaufsrecht Gebrauch. Das Grundstück wurde am 6. März 1992 aufgrund eines Urteils des Bezirksgerichts H._____ grundbuchlich zurückübertragen. Gleichentags übernahm C. A._____ im Rahmen einer partiellen Erbteilung das Grundstück ins Alleineigentum gegen Bezahlung eines Übernahmepreises von Fr. 713'428.–. Zuvor war die Liegenschaft D._____ am 5. Juli 1988 durch die Gemeindeversammlung C._____ von der Wohnzone W2 in die Zone für öffentliche Bauten umgeteilt worden, und die Erben hatten im Jahre 1992 von der Gemeinde C._____ noch vergeblich die Rückzonung verlangt. Nach der Rückübertragung der Liegenschaft D._____ versuchte die Schulgemeinde C._____ erfolglos, das Grundstück auf vertraglichem Weg wieder zu erwerben. Darauf

setzte sie am 18. März 1992 einen Werkplan fest, welcher gemäss zürcherischem Recht mit dem Recht auf Enteignung verbunden ist. Diesen Entscheid hob das Bundesgericht am 24. März 1994 letztinstanzlich aus formellen Gründen auf (BGE 120 Ia 19). In der Folge fanden erneut Verhandlungen zwischen C. A._____ und der
Schulgemeinde über den Erwerb statt. Der am 30. August 1994 unterzeichnete Kaufvertrag sah einen Kaufpreis von Fr. 2'236'560.– vor. Darin inbegriffen war ein Betrag von Fr. 60'000.– als pauschale Abgeltung für den entgangenen Architekturauftrag. Zusätzlich übernahm die Käuferin die den Betrag von Fr. 209'970.– übersteigende Grundstückgewinnsteuer von insgesamt Fr. 443'940.–.
B.
In ihrer Steuererklärung 1995/96 deklarierten C. und R. A._____ ein steuerbares Einkommen von Fr. 7'423.–. Nach Durchführung eines Beweisverfahrens und Besprechungen mit den Steuerpflichtigen, die zu keinem Ergebnis führten, wurden C. und R. A._____ am 18. November 1997 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 790'300.– veranlagt. Gegenüber der Steuererklärung wurden die Unterhaltskosten für Liegenschaften von 25 Prozent auf 20 Prozent der Einkünfte reduziert sowie nicht deklarierte Einnahmen von Fr. 5'000.– und insbesondere der beim Verkauf der Liegenschaft D._____ erzielte Gewinn von Fr. 1'513'089.– aufgerechnet. Die von C. und R. A._____ gegen die Schätzungsmitteilung erhobene Einsprache wies der Steuerkommissär mit Entscheid vom 7. Dezember 1999 ab.

Gegen den Einspracheentscheid erhoben C. und R. A._____ am 10. Januar 2000 Beschwerde bei der Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich mit dem Antrag, das steuerbare Einkommen sei auf Fr. 33'800.– festzusetzen. Zur Begründung machten sie im Wesentlichen geltend, der Gewinn aus dem Verkauf der Liegenschaft D._____ sei nicht dem steuerbaren Einkommen zuzurechnen, da Erwerb und Verkauf der Liegenschaft nicht über die schlichte Verwaltung von Privatvermögen hinausgegangen sei.

Mit Entscheid vom 9. März 2001 wies die Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich die Beschwerde ab und wies die Streitsache im Sinne der Erwägungen zum Neuentscheid an den Steuerkommissär zurück. Sie verwarf den Einwand, beim Verkauf habe es sich um einen Verkauf eines im Privatvermögen gehaltenen Grundstücks gehandelt, weshalb die Gewinne steuerfrei seien. Die Bundessteuer-Rekurskommission nahm zudem eine reformatio in peius vor, indem sie die vom Steuerkommissär noch zum Abzug zugelassenen Aufwendungen für Handänderung, Projektkosten und Diverses im Umfang von Fr. 400'000.– lediglich noch im Umfang von Fr. 43'014.– anerkannte. Demzufolge ermittelte sie einen der direkten Bundessteuer unterliegenden Veräusserungsgewinn von Fr. 1'870'076.–. Die Rückweisung an den Steuerkommissär erfolgte lediglich zur Berechnung eines vom steuerbaren Gewinn abziehbaren AHV-Sonderbeitrags.
C.
Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde vom 17. Mai 2001 stellen C. und R. A._____ dem Bundesgericht die Anträge, die Streitsache sei in Gutheissung der Beschwerde an die Vorinstanz zurückzuweisen; eventuell seien sie mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 33'800.– zu veranlagen; subeventuell sei die Streitsache an die Vorinstanz zur Veranlagung des steuerbaren Einkommens unter Berücksichtigung des AHV-Sonderbeitrags sowie der zusätzlich geltend gemachten Kosten auf Aufwendungen zurückzuweisen.

Die Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich, das Kantonale Steueramt Zürich und die Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, beantragen die Abweisung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
1.1 Gegen Entscheide einer kantonalen Steuerrekurskommission im Sinne von Art. 140 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DGB; SR 642.11) ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde zulässig (Art. 146 DGB). Die Beschwerdeführer sind durch den angefochtenen Entscheid beschwert und nach Art. 103 lit. a OG zur Beschwerdeführung legitimiert. Die Bundessteuer-Rekurskommission hat die Frage, ob der beim Verkauf der Liegenschaft D._____ erzielte Gewinn aus einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 18 Abs. 1 DBG erwirtschaftet worden sei, abschliessend beantwortet. Insofern liegt trotz des Rückweisungsentscheids ein mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde anfechtbarer Endentscheid vor. Auf

die frist- und formgerechte Beschwerde ist einzutreten.
1.2 Mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann die Verletzung von Bundesrecht einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts gerügt werden (Art. 104 lit. a und b OG). Hat jedoch - wie hier - eine richterliche Behörde als Vorinstanz entschieden und den Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften festgestellt, ist das Bundesgericht an die Sachverhaltsfeststellung gebunden (Art. 105 Abs. 2 OG). Offensichtlich unrichtig ist eine Sachverhaltsermittlung nicht schon dann, wenn sich Zweifel anmelden, sondern erst, wenn sie eindeutig und augenfällig unzutreffend ist (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, 2. Aufl., Bern 1983, S. 286 mit Hinweisen). Die Anwendung des Bundesrechts kontrolliert das Bundesgericht von Amtes wegen.
1.3 Mit dem auf den 1. Januar 1995 in Kraft getretenen Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer wurde der Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer aufgehoben (Art. 201 DBG). Vorliegend geht es um die direkte Bundessteuer für die Steuerjahre 1995/96, die sich somit nach dem neuen Bundesgesetz richtet. Nach Art. 43 Abs. 1 DBG bemisst sich das steuerbare Einkommen nach dem durchschnittlichen Einkommen in den beiden letzten der Steuerperiode vorangegangenen Kalenderjahren. Somit sind für die vorliegend zu beurteilenden Veranlagungssachverhalte, die sich in den Jahren 1993 und 1994 realisiert haben, die neuen Bestimmungen massgebend.
2.
2.1 Den Rückweisungsantrag begründen die Beschwerdeführer mit einer Verletzung des verfassungsrechtlichen Anspruchs auf rechtliches Gehör im Sinne von Art. 29 Abs. 2 BV. Sie machen geltend, die Bundessteuer-Rekurskommission werfe ihnen zu Unrecht vor, sie hätten den Beschluss vom 19. Oktober 2000, womit eine reformatio in peius angezeigt worden war, wissentlich nicht bei der Post abgeholt. Sie würden an der F._____strasse 9 in der Gemeinde H._____, Ortsteil E._____, wohnen. Angrenzend an die Gemeinde H._____ befinde sich die Gemeinde G._____, in welche die F._____strasse mit gleicher Bezeichnung weiterführe. Diese F._____strasse sei nicht nur durchgehend, sondern habe zudem noch gleiche Hausnummern, und die Post werde von derselben Poststelle H._____-E._____ verteilt. Demzufolge gäbe es an der F._____strasse zwei Hausnummern 9, eine in der Gemeinde G._____ und eine in der Gemeinde H._____. Die Beschwerdeführer hätten nie einen Abholzettel der Post erhalten, und es sei höchst wahrscheinlich, dass die fraglichen Abholungseinladungen den Bewohnern des Hauses an der F._____strasse 9 in G._____ zugestellt worden seien und diese eine Weiterleitung unterlassen hätten. Interventionen der Anwohner
der F._____strasse in beiden Gemeinden zur Behebung der Schwierigkeiten der postalischen Zustellung seien ohne Erfolg geblieben. Möglich sei auch, dass die Zustellung der eingeschriebenen Sendungen an die F._____strasse 11 in E._____ erfolgt sei, wo die Mutter des Beschwerdeführers lebe; deren Briefkasten sei immer noch mit "C. A._____" (Namen des Vaters des Beschwerdeführers) angeschrieben.
2.2 Im vorliegenden Fall steht aufgrund der Akten fest, dass die Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich ihren Beschluss vom 19. Oktober 2000 betreffend Höhertaxation erstmals am 25. Oktober 2000 mittels eingeschriebener Gerichtsurkunde an die Adresse der Beschwerdeführer an der F._____strasse 9 in E._____ verschickt hat. Nach Ablauf der Abholfrist am 2. November 2000 wurde die Gerichtsurkunde als "nicht abgeholt" der Rekurskommission zurückgesandt. Ein zweiter Versuch der Zustellung mittels eingeschriebener Gerichtsurkunde erfolgte am 13. November 2000 mit Abholfrist bis 21. November 2000. Auch dieses Mal wurde der Beschluss nicht abgeholt und infolgedessen der Rekurskommission zurückgesandt.

Das Bundesgericht geht in seiner Praxis zur Zustellung von Gerichtsurkunden davon aus, dass eine nicht abgeholte, eingeschriebene zugestellte Gerichtsurkunde als am letzten Tag der Abholfrist zugestellt gilt. Diese Zustellfiktion rechtfertigt sich, weil für die Verfahrensbeteiligten im Prozess die aus dem Grundsatz von Treu und Glauben abzuleitende Pflicht besteht, dafür zu sorgen, dass ihnen Gerichtsurkunden zugestellt werden können. Diese prozessuale Pflicht entsteht mit der Begründung eines Prozessrechtsverhältnisses (BGE 123 III 452; 122 I 139 E. 1 S. 142; 116 Ia 90 E. 2a S. 92; 116 III 59 E. 1b S. 61; 115 Ia 12 E. 3a S. 15; 104 Ia 465 E. 3 S. 466). Sie gilt nur, sofern die Prozessgesetze der Kantone keine abweichenden Vorschriften aufstellen. Gibt es solche, so sind sie nicht nur massgeblich für die Zustellung von Mitteilungen, Verfügungen, Beschlüssen und Entscheidungen in Verfahren, in denen materiell kantonales Recht zur Anwendung gelangt, sondern grundsätzlich auch in Verfahren, in denen materiell Bundesrecht anwendbar ist (so wohl auch sinngemäss BGE 104 Ia

465 E. 3 S. 466). Die Auslegung und Anwendung entsprechender kantonalrechtlicher Verfahrensnormen prüft das Bundesgericht bloss auf Willkür hin (BGE 116 Ia 90 E. 2b
S. 92; 115 Ia 12 E. 2a S. 15), und zwar auch im Verfahren der Verwaltungsgerichtsbeschwerde (vgl. BGE 118 Ia 8 E. 1b S. 10).

Anders als nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts gilt die Sendung nach zürcherischer Praxis nicht als am letzten Tag der Abholfrist zugestellt. Vielmehr haben die Behörden die misslungene Zustellung zu wiederholen (so ausdrücklich für das verwaltungsgerichtliche Verfahren § 187 Abs. 1 bzw. § 179 Abs. 1 des Gerichtsverfassungsgesetzes vom 13. Juni 1976 [GVG]in Verbindung mit § 71 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]). Nach der Praxis des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich darf nach zweimaligem erfolglosem Zustellversuch durch eingeschriebene Sendung aufgrund der allgemeinen Erfahrung davon ausgegangen werden, dass zumindest eine Abholungseinladung richtig hinterlegt worden ist und daher als zugestellt gelten kann. Während bei der Übermittlung von uneingeschriebenen Postsendungen auch wiederholte Irrtümer vorkämen, erscheine dies bei Abholungseinladungen, die vom Zustellbeamten vor Ort individuell angefertigt würden, als sehr unwahrscheinlich. Zugunsten des Adressaten sei in diesen Fällen aber immer der zweite Zustellversuch als für den Fristenlauf massgebend anzusehen (Entscheid vom 20. August 1998, ZR 98 Nr. 26; vgl. dazu auch Kölz/Bosshart/Röhl, VRG, Kommentar zum Verwaltungsrechtspflegegesetz des
Kantons Zürich, 2. Aufl., Zürich 1999, N 28 zu § 10).

Die Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich hat sich auf diese Praxis gestützt und angenommen, dass den Beschwerdeführern zumindest eine der beiden Abholungseinladungen zugegangen ist. Sie ist dabei von der natürlichen Vermutung ausgegangen, dass der Postbeamte nicht zweimal eine Abholungseinladung in den falschen Briefkasten legt; die blosse Möglichkeit, dass der Avis auch in den Briefkasten der Mutter oder in denjenigen des Hauses mit der gleichen Strassennummer in der Nachbargemeinde hätte gelegt werden können, reicht - jedenfalls unter dem Gesichtswinkel der Willkür - nicht aus, um diese Vermutung umzustossen. Indem die Rekurskommission daraus den Schluss gezogen hat, dass die Zustellung als erfolgt zu gelten habe, hat sie sich weder auf offensichtlich unrichtige tatsächliche Annahmen gestützt (vgl. Art. 105 Abs. 2 OG), noch hat sie kantonales Recht willkürlich ausgelegt und angewendet bzw. die vorne dargestellten allgemeinen Zustellungsgrundsätze missachtet.
2.3 Hat der Beschluss der Bundessteuer-Rekurskommission als zugestellt zu gelten, liegt keine Gehörsverweigerung vor, wenn die Beschwerdeführer nicht zur Frage der reformatio in peius Stellung nehmen konnten.
3.
3.1 Nach Art. 16 Abs. 1 DBG unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte der Einkommenssteuer. Steuerbar sind dabei alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 18 Abs. 1 DBG). Zu unterscheiden ist zwischen der selbständigen Erwerbstätigkeit und der Verwaltung des privaten Vermögens, in deren Rahmen Kapitalgewinne steuerfrei sind (Art. 16 Abs. 3 DBG). Die Verwaltung des eigenen Vermögens stellt dann keine selbständige Erwerbstätigkeit dar, wenn sie über die schlichte Verwaltung des Privatvermögens nicht hinausgeht und ein Gewinn nur in Ausnützung einer zufällig sich bietenden Gelegenheit erlangt wird (vgl. BGE 122 II 446 E. 3 S. 448 ff.; 112 Ib 79 E. 2a). Keine blosse Vermögensverwaltung, sondern eine selbständige Erwerbstätigkeit liegt jedoch dann vor, wenn die steuerpflichtige Person nicht nur vereinzelte Vermögensdispositionen trifft, sondern damit einen planmässigen nach aussen sichtbaren kombinierten Einsatz von Arbeit und Kapital auf eigenes Risiko zwecks Gewinnerzielung betreibt. Dieser kann auf haupt- oder auf nebenberuflicher Basis erfolgen (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I.
Teil, Therwil/Basel 2001, N 26 zu Art. 18). Schliesslich sind aufgrund der Generalklausel von Art. 16 Abs. 1 DBG auch Erwerbseinkommen aus selbständiger gelegentlicher Beschäftigung auf nicht arbeitsvertraglicher Basis steuerbar, wo trotz Gewinnstrebigkeit die Planmässigkeit fehlt und damit Art. 18 Abs. 1 DBG nicht anwendbar ist (vgl. BGE 125 II 113 E. 5f S. 123).
3.2 In einem Grundsatzurteil (BGE 125 II 113 ff.) hat das Bundesgericht festgestellt, dass die unter dem Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) entwickelte Praxis zur Besteuerung des gewerbsmässigen Liegenschaftenhandels auch unter dem DBG beizubehalten sei. Danach liegt steuerbarer Liegenschaftshandel vor, wenn der Steuerpflichtige An- und Verkäufe von Liegenschaften nicht nur im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung bei sich zufällig bietender Gelegenheit tätigt, sondern wenn er dies

systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung tut, das heisst, wenn er eine Tätigkeit entfaltet, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist. Eine solche Tätigkeit qualifiziert sich als selbständige Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 18 Abs. 1 und 2 DGB und führt zur Kapitalgewinnbesteuerung, wenn der veräusserte Vermögensgegenstand zum Geschäftsvermögen gehört hat, das heisst, wenn er für die selbständige Erwerbstätigkeit verwendet wurde. Dabei ist unerheblich, ob die Tätigkeit haupt- oder nebenberuflich ausgeübt wird. Ob Gewinne aus der Veräusserung von Vermögenswerten im vorerwähnten Sinne der Besteuerung nach Art. 18 DBG unterliegen, ist im Einzelfall stets nach der Gesamtheit der Umstände zu
beurteilen. Als Indizien für eine selbständige Erwerbstätigkeit können bei Liegenschaftsgewinnen wie nach früherem Recht etwa die systematische bzw. planmässige Art und Weise des Vorgehens, die Häufigkeit der Liegenschaftsgeschäfte, der enge Zusammenhang eines Geschäftes mit der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, die genaue Besitzesdauer, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte oder die Realisierung im Rahmen einer Personengesellschaft in Betracht kommen (BGE 125 II 113 E. 6a S. 124).

Unter der Herrschaft des BdBSt hat das Bundesgericht die Steuerfreiheit von Veräusserungsgewinnen auf den Bereich der blossen Verwaltung des eigenen Vermögens beschränkt, wogegen Gewinne aus darüber hinausgehenden Bemühungen der steuerpflichtigen Person nach Art. 21 Abs. 1 lit. a BdBSt als Einkommen aus einer Tätigkeit erfasst wurden. Allerdings wurde damit nicht die geschäftliche Tätigkeit in direktem Gegensatz zur Verwaltung privaten Vermögens gesetzt, sondern neben den im Rahmen der Verwaltung des privaten Vermögens erzielten (steuerfreien) Gewinnen auf der einen Seite und den Einnahmen aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf der andern Seite gab es noch eine Zwischenstufe, einen sogenannten "Graubereich" (vgl. Locher, a.a.O., N 30 ff. zu Art. 18 mit Hinweisen auf die Rechtsprechung und Lehre). Der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit ist dabei weiter als der Unternehmensbegriff, weil er auch die freiberuflich Tätigen miterfasst. Dabei kann insbesondere bei freien Berufen der Kapitaleinsatz unter Umständen von untergeordneter Bedeutung sein (vgl. Cagianut/Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 3. Aufl., Bern/Stuttgart/ Wien 1993, S. 53f.).
3.3 Die Vorgeschichte zeigt (vgl. vorstehend Sachverhalt lit. A.), dass der Beschwerdeführer einerseits systematisch und planmässig sowie anderseits in engem Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit vorgegangen ist. Nach dem Tod seines Vaters ging das Grundstück vorerst ins Eigentum der Erbengemeinschaft, an der auch der Beschwerdeführer Teilhaber war, über; die Erben beabsichtigten, das Nachlassgrundstück zu überbauen. Zu diesem Zweck liessen sie durch die vom Beschwerdeführer beherrschte A._____ AG ein Projekt ausarbeiten und einen Vorentscheid der Baubewilligungsbehörde einholen. Im Kaufvertrag vom 17. Januar 1988 mit der Schulgemeinde C._____ wurde sodann dem Beschwerdeführer zugesichert, dass er am Projektierungswettbewerb für das geplante Schulhaus teilnehmen könne, bzw. eine Pauschalentschädigung von Fr. 30'000.– für den Fall versprochen, dass er den Architekturauftrag nicht erhalte. Im weiteren liessen sich die Erben von der Käuferin ein befristetes Rückkaufsrecht einräumen. Nach der Rückübertragung der Liegenschaft an die Erben im Jahr 1992 erwirkte der Beschwerdeführer unverzüglich deren Übertragung in sein Alleineigentum, und versuchte gleich anschliessend erneut - erfolglos - die Rückzonung in die Wohn- und
Gewerbezone zu erlangen. Mit dem zweiten Kaufvertrag vom 30. August 1994 liess sich der Beschwerdeführer als pauschale Abgeltung für den entgangenen Architekurauftrag einen Betrag von Fr. 60'000.– ausbezahlen. Er macht überdies geltend, er bzw. seine von ihm beherrschte A._____ AG habe für Planungsarbeiten des Grundstücks rund Fr. 360'000.– aufgewendet.
Aus den tatsächlichen Gegebenheiten und zeitlichen Abläufen, wozu die Vorinstanz weder offensichtlich unrichtige noch unvollständige Feststellungen getroffen hat, ergibt sich somit, dass der Beschwerdeführer alles daran setzte, die Liegenschaft selber bzw. durch seine von ihm beherrschte Architekturunternehmung zu überbauen oder zumindest für sich und seine Unternehmung einen entsprechenden Architekturauftrag durch die Schulgemeinde C._____ zu erhalten. Seine Bemühungen standen insgesamt in einem engen Zusammenhang mit seinem Beruf als Architekt und mit seinem von ihm beherrschten Architekturbüro. Dass er dabei eine Gewinnerzielungsabsicht verfolgte, ergibt sich bereits daraus, dass er sich beim ersten Verkauf Fr. 30'000.– pauschal zusichern liess, falls er den Architekturauftrag nicht erhalte, bzw. sich im zweiten Kaufvertrag mit Fr. 60'000.– den entgangenen Architekturauftrag entschädigen liess. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers hat die Vorinstanz im Übrigen zu Recht Gewicht auf den Umstand gelegt, dass er erst im März 1992 Alleineigentümer der Liegenschaft geworden war. Gerade im Hinblick auf Gewinnerwartungen und auf diesbezügliche Bemühungen ist die Eigenschaft als Alleineigentümer in keiner Weise vergleichbar

mit der Eigenschaft als Gesamteigentümer im Rahmen der Erbengemeinschaft.

Die Vorinstanz ist deshalb zu Recht davon ausgegangen, dass der Beschwerdeführer bei Erwerb und Verkauf der Liegenschaft D._____ über die schlichte Verwaltung von Privatvermögen weit hinausgegangen ist und sich durch seine Tätigkeit eine Arbeitsbeschaffung sichern wollte. Damit ist der Tatbestand von Art. 18 Abs. 1 DBG erfüllt, und es ist nicht entscheidend, wann die Gemeinde C._____ schlussendlich den definitiven Entscheid zum allenfalls zwangsweisen Erwerb der Liegenschaft gefasst hat oder ob der Beschwerdeführer in der Vergangenheit schon mehrfach Liegenschaften gekauft oder verkauft hat oder nicht.
4.
4.1
Der Beschwerdeführer macht weiter geltend, die Bundessteuer-Rekurskommission habe zu Unrecht Projektkosten im Umfang von Fr. 360'000.– nur teilweise zum Abzug zugelassen. Zum Zeitpunkt der Übernahme des Grundstücks durch den Beschwerdeführer sei keinesfalls klar gewesen, dass der geplante Schulhausbau auf dem Grundstück D._____ realisiert würde.

Bei der Ermittlung des zu versteuernden Grundstückgewinns sind die Aufwendungen zu berücksichtigen, die in der Zeit zwischen dem Erwerb am 6. März 1992 und dem Verkauf der Liegenschaft am 30. August 1994 entstanden sind. Projektierungskosten, die vor dem 6. März 1992 für die private Wohnüberbauung angefallen sind, können demzufolge nicht berücksichtigt werden. Die Vorinstanz führt in diesem Zusammenhang aus, dass aufgrund der vom Steuerpflichtigen eingereichten Unterlagen davon auszugehen sei, dass diese nicht in dieser Zeit von Grund auf neu erstellt, sondern lediglich überarbeitet worden seien. Die Projektierungskosten für die beiden Schulhausprogramme müssten zudem mangels präziser Angaben geschätzt werden. Dabei sei zu berücksichtigen, dass der übliche Jahresumsatz der A._____ AG in der Vergangenheit sich in der Grössenordnung von Fr. 100'000.– bewegt habe. Des Weiteren sei in Rechnung zu stellen, dass die Liegenschaft D._____ seit 1988 in der Zone für öffentliche Bauten und nicht mehr in einer Wohnzone liege, weshalb eine Wohnüberbauung nicht habe realisiert werden können. Entsprechende Bauprojekte zu erarbeiten sei unter solchen Umständen sinnlos.
Diese Ausführungen der Bundessteuer-Rekurskommission sind nicht zu beanstanden. Der Beschwerdeführer macht keine präzisen Angaben zu den Projektaufwendungen für die Schulhausbauten. Zudem macht es in der Tat keinen Sinn, in einer Zone für öffentliche Bauten und Anlagen eine ursprünglich geplante private Wohnüberbauung weiterzuverfolgen, solange keinerlei Aussicht auf eine Rückzonung bestand.
4.2 Die Bundessteuer-Rekurskommission hat im weiteren unter dem Titel "Handänderungskosten und diverse Aufwendungen" anstelle des vom Steuerpflichtigen verlangten Betrags von Fr. 40'000.– lediglich deren Fr. 2'845.– für Notariatsgebühren und Fr. 20'169.– für Anwaltsrechnungen anerkannt. Der Beschwerdeführer macht in diesem Zusammenhang geltend, durch die teilweise Übernahme der Grundstückgewinnsteuer durch die Erwerberin habe diese den Beschwerdeführer so stellen wollen, wie wenn das Grundstück bereits bei der ersten Handänderung bei der Schulgemeinde geblieben wäre. Die geschuldete Grundstückgewinnsteuer hätte dann Fr. 209'970.– betragen. Zudem hätten dem Beschwerdeführer die seit 1988 angefallenen Rechtskosten von Fr. 23'656.– ersetzt werden müssen. Aus diesem Grund seien bei der Festlegung der Grundstückgewinnsteuer durch die Gemeinde Handänderungskosten und diverse Aufwendungen von Fr. 40'000.– berücksichtigt worden. Die nur teilweise Berücksichtigung dieser Kosten durch die Bundessteuer-Rekurskommission verstosse gegen den Grundsatz von Treu und Glauben.

Wie bereits dargelegt, sind bei der Ermittlung des zu versteuernden Grundstückgewinns lediglich die Aufwendungen zu berücksichtigen, die zwischen dem Erwerb am 6. März 1992 und dem Verkauf am 30. August 1994 entstanden sind. Demzufolge fallen vorerst die 1998 angefallenen Rechtskosten ausser Betracht. Sodann hat, wie der Beschwerdeführer selber ausführt, die Käuferin von der geschuldeten Grundstückgewinnsteuer von Fr. 443'940.– Fr. 233'970.– bezahlt. Diese teilweise Übernahme der Grundstückgewinnsteuer durch die Käuferin wurde demzufolge zu Recht als zusätzliche Leistung der Käuferin bei der Ermittlung des Verkaufserlöses bzw. des Gewinns berücksichtigt. Weshalb dem Beschwerdeführer weitere Ansprüche aus "materieller Enteignung mit Verzugsschaden" entstanden sein sollen, die ausserhalb des Erwerbspreises abgegolten werden mussten, ist nicht ersichtlich.

Im Übrigen ist, wie die Vorinstanz zu Recht ausführt, die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer rechtskräftig und nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. Demzufolge kann auch nicht auf den "zusätzlichen Schaden (Zinskosten gemäss Aufstellung vom 18. Oktober 1994 an die Schulgemeinde C._____)" eingetreten werden.
Die Beschwerde erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen. Bei diesem Verfahrensausgang sind die bundesgerichtlichen Kosten den Beschwerdeführern, zu gleichen Teilen unter Solidarhaft (Art. 156 Abs. 7 OG), aufzuerlegen (Art. 156 in Verbindung mit Art. 153 und 153a OG). Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 159 Abs. 1 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 8'000.– wird den Beschwerdeführern unter Solidarhaft auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, dem Kantonalen Steueramt Zürich (Abteilung Direkte Bundessteuer), der Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 15. Februar 2002
Im Namen der II. öffentlichrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: