

100.2023.282U
HAT/SBE/SRE

Verwaltungsgericht des Kantons Bern Verwaltungsrechtliche Abteilung

Urteil vom 20. März 2025

Verwaltungsrichter Bürki, präsidierendes Mitglied
Verwaltungsrichter Häberli, Verwaltungsrichterin Herzog
Gerichtsschreiberin Streun

A. _____ und B. _____
vertreten durch Rechtsanwalt ...

Beschwerdeführende

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Bern
Brünnenstrasse 66, Postfach, 3001 Bern

Beschwerdegegnerin

und

Steuerrekurskommission des Kantons Bern
Nordring 8, 3013 Bern

betreffend direkte Bundessteuer 2016; Nachsteuer (Entscheid der
Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 12. September 2023;
200 22 72)



Prozessgeschichte:

A.

Am 17. November 2020 eröffnete die Steuerverwaltung des Kantons Bern ein Nach- und Strafsteuerverfahren gegen A._____ und B._____, weil der (hälftige Anteil am) Wertzuwachsgegninn aus dem Verkauf des als Geschäftsvermögen zu qualifizierenden Grundstücks «C._____» in D._____ (ZH; Gbbl. Nr. 1_____) bei der direkten Bundessteuer für das Jahr 2016 nicht besteuert worden sei. Da sich die Steuerverwaltung (nach dem damaligen Kenntnisstand) nicht zur Erhebung von Bussen veranlasst sah, sistierte sie das Strafsteuerverfahren am 13. September 2021. Mit Verfügung vom 16. November 2021 auferlegte die Steuerverwaltung A._____ und B._____ für das Jahr 2016 bei der direkten Bundessteuer eine Nachsteuer von Fr. 1'310'398.-- (inkl. Verzugszins). Die dagegen am 15. Dezember 2021 erhobene Einsprache wies sie mit Einspracheentscheid vom 3. März 2022 ab.

B.

Am 4. April 2022 gelangten A._____ und B._____ mit Beschwerde an die Steuerrekurskommission des Kantons Bern (StRK), welche das Rechtsmittel mit Entscheidung vom 12. September 2023 abwies.

C.

Dagegen haben A._____ und B._____ am 23. Oktober 2023 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erhoben mit den folgenden Rechtsbegehren:

«Es seien die Einspracheverfügung der Steuerverwaltung des Kantons Bern [...] vom 3. März 2022 sowie der Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern [...] vom 12. September 2023 aufzuheben, und es sei auf die Erhebung einer direkten Bundessteuer (Nachsteuer) zu verzichten.

Eventualiter, für den Fall, dass eine direkte Bundessteuer veranlagt wird, sei für die Festlegung des steuerbaren Wertzuwachsgevinns der im Jahr 1996 massgebende Verkehrswert, gemäss Einschätzungsvorschlag der nachträglichen Vermögenssteuer vom 17. September 2020, welcher durch den Kanton Zürich mit Fr. 17'680'080.-- festgelegt wurde, anteilmässig als Anlagewert heranzuziehen.

Subeventualiter sei für die Festlegung des steuerbaren Wertzuwachsgevinns ein massgebender Verkehrswert von min. Fr. 9'380'000.-- anteilmässig als Anlagewert heranzuziehen.

Subsubeventualiter sei für die Festlegung des steuerbaren Wertzuwachsgevinns ein massgebender Verkehrswert von min. Fr. 4'620'930.-- anteilmässig als Anlagewert heranzuziehen.»

Die StRK und die Steuerverwaltung schliessen mit Vernehmlassung vom 31. Oktober 2023 bzw. Beschwerdeantwort vom 6. Dezember 2023 je auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat sich nicht vernehmen lassen.

Erwägungen:

1.

1.1 Das Verwaltungsgericht ist zur Beurteilung der Beschwerde als letzte kantonale Instanz gemäss Art. 74 Abs. 1 i.V.m. Art. 76 und 77 des Gesetzes vom 23. Mai 1989 über die Verwaltungsrechtspflege (VRPG; BSG 155.21) zuständig (vgl. auch Art. 145 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] sowie Art. 9 Abs. 3 der Verordnung vom 18. Oktober 2000 über den Vollzug der direkten Bundessteuer [BStV; BSG 668.11]). Die Beschwerdeführenden haben am vorinstanzlichen Beschwerdeverfahren teilgenommen, sind durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 79 Abs. 1 VRPG; vgl. auch Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG). Die Bestimmungen über Form und Frist sind eingehalten (Art. 81 Abs. 1 und Art. 32 VRPG; Art. 145 Abs. 2 i.V.m.

Art. 140 DBG). Auf die Beschwerde ist unter Vorbehalt von E. 1.2 hiernach einzutreten.

1.2 Die Beschwerdeführenden beantragen nebst der Aufhebung des Entscheids der StRK auch die Aufhebung des Einspracheentscheids der Steuerverwaltung vom 3. März 2022. Da ihrer Beschwerde an die StRK voller Devolutiveffekt zugekommen ist, ist deren Entscheid an die Stelle des Einspracheentscheids der Steuerverwaltung getreten. Anfechtungsobjekt im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht kann deshalb allein der Rechtsmittelentscheid der StRK bilden (vgl. etwa BVR 2022 S. 515 E. 1.7; 2018 S. 528 E. 3.3). Auf die Beschwerde ist deshalb nicht einzutreten, soweit sie sich gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung richtet.

1.3 Das Verwaltungsgericht überprüft den angefochtenen Entscheid auf Rechtsverletzungen hin (Art. 80 Bst. a und b VRPG).

2.

Im Streit liegen die Nachsteuern betreffend die direkte Bundessteuer des Steuerjahrs 2016.

2.1 Hintergrund des Rechtsstreits bildet der Verkauf des Grundstücks «C. _____» in D. _____ (ZH; Gbbl. Nr. 1 _____, Kat.-Nr. ...; umfassend 40'182 m²; vgl. den Plan in Vorakten StRK [act. 4A] pag. 34) im Jahr 2016. Den auf den hälftigen Gesamthandanteil des Beschwerdeführers am Grundstück entfallenden Gewinn legte die Steuerverwaltung auf Fr. 11'228'482.-- fest. Strittig ist insbesondere, ob mit dem Verkauf ein steuerfreier privater Kapitalgewinn realisiert worden ist oder ob ein Gewinn aus Veräusserung von Geschäftsvermögen vorliegt, der (bei der direkten Bundessteuer) als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu besteuern ist (vgl. hinten E. 3.1). Fest steht, dass das verkaufte Grundstück ursprünglich Teil eines grösseren Grundstücks war, das im Eigentum des Vaters des Beschwerdeführers stand, der darauf mit dem Heimwesen «E. _____» bis 1970 ein landwirtschaftliches Gewerbe betrieb (Haltung von Kühen und Kleintieren). Nachdem der Vater des Beschwerdeführers im Jahr 1970 nach Zürich gezogen war, um dort als Hilfsarbeiter tätig zu sein, wurde der Hof

vom Beschwerdeführer zu einem Pachtzins von jährlich Fr. 5'000.-- gepachtet (Beschwerde vom 4.4.2022 Ziff. II.2, Vorakten StRK [act. 4A] pag. 5). Das ursprüngliche Grundstück umfasste ein Wohnhaus und eine Scheune und wies insgesamt 569,82 Aren (bzw. 56'982 m²) an Gebäudegrundfläche, Garten, Wiesen und Wald auf (Erklärung betr. Vermögenssteuer vom 19.11.1996, Vorakten StRK [act. 4A] pag. 49). Ab dem Jahr 1993 erfuhr es eine faktische Zweiteilung, indem der (grössere) nördliche Teil des Grundstücks für eine Dauer von zehn Jahren zum Betrieb einer ... an einen Dritten vermietet bzw. verpachtet wurde, wobei die entsprechende Vereinbarung auf den 1. Januar 2004 mit verändertem Pachtzins erneuert und schliesslich per 31. Dezember 2006 gekündigt wurde (vgl. Verfügung Bezirksgericht vom 1.12.2006, Beschwerdebeilage 10). Mit dem Tod des Vaters im Jahr 1995 ging das (ursprüngliche) Grundstück an die Erbengemeinschaft bestehend aus der Witwe (bzw. Mutter des Beschwerdeführers), dem Beschwerdeführer und dessen Schwester (Bestätigung Grundbuchamt vom 23.12.2020, Vorakten StV [act. 4B] pag. 53). Zwischen der Erbengemeinschaft und dem Beschwerdeführer bestand weiterhin ein Pachtverhältnis über das «landwirtschaftliche Heimwesen E._____», wobei die Vertragsparteien insoweit erklärten, dass die Verpachtung «nicht als endgültig» zu betrachten sei und die genannten Vermögenswerte «weiterhin Geschäftsvermögen» darstellten (Erklärung bei Verpachtung von Geschäftsvermögen bzw. Revers vom 18.10.1996, Vorakten StV [act. 4B] pag. 29). Bis zu ihrem Wegzug im Jahr 2006 (vgl. sogleich) führten die Beschwerdeführenden den «E._____» als landwirtschaftlichen Betrieb mit Pferdehaltung (vgl. Kaufrechtsvertrag vom 11.10.2005 Ziff. 8.1, Vorakten StRK [act. 4A] pag. 334). Im Jahr 2005 räumte die Erbengemeinschaft (seit dem Tod der Mutter im Jahr 2002 noch bestehend aus dem Beschwerdeführer und seiner Schwester) der F._____ GmbH mit öffentlicher Urkunde vom 11. Oktober 2005 ein Kaufrecht über eine Fläche von ca. 8'728 m² im südlichen Teil des Grundstücks ein (Kaufrechtsvertrag vom 11.10.2005, Vorakten StRK [act. 4A] pag. 326 ff.). Im Jahr 2006 wurde dieses Kaufrecht ausgeübt und die veräusserte Teilfläche dabei auf 8'543 m² festgelegt (vgl. Nachtrag vom 21.12.2006, Vorakten StRK [act. 4A] pag. 342 ff.); der Verkauf betraf jenen Teil, auf dem die Gebäude des E._____ standen (Situationsplan vom 4.4.2005, Beschwerdebeilage 48). Die Beschwerdeführenden zogen im gleichen Jahr auf

einen in G._____ erworbenen Hof, den sie in der Folge selbständig bewirtschafteten. Die Gebäude des E._____ wurden abgerissen und auf dem veräusserten südlichen Grundstücksteil eine ...-Filiale errichtet. Im Jahr 2016 erfolgte schliesslich der hier interessierende Verkauf des nördlichen (vormals als ... genutzten) Teils des Grundstücks mit einer Fläche von 40'182 m² an die Stadt D._____. Diesbezüglich erging am 25. Oktober 2019 eine steueramtliche Meldung des Kantonalen Steueramts Zürich an die Steuerverwaltung des Kantons Bern, wonach die Beschwerdeführenden mit der Liegenschaft Geschäftsvermögen veräussert und dabei einen steuerbaren Gewinn in der Höhe von Fr. 11'228'482.-- erzielt hätten (Vorakten StV [act. 4B] pag. 31). In der Folge ist die Steuerverwaltung zur Nachbesteuerung geschritten (vgl. vorne Bst. A).

2.2 Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, so wird die nicht erhobene Steuer samt Zins als Nachsteuer eingefordert (vgl. Art. 151 Abs. 1 DBG). Ein Verschulden der steuerpflichtigen Person bildet keine Voraussetzung hierfür, entbehrt die Nachsteuer doch eines pönalen Charakters. Als neue Tatsachen oder Beweismittel im Sinn von Art. 151 Abs. 1 DBG gelten solche, die zwar schon zum Zeitpunkt der Veranlagung existierten, der Veranlagungsbehörde jedoch erst im Nachhinein bekannt werden. Dabei ist der Aktenstand bei der Eröffnung der Veranlagung massgebend, wobei die gesamten Akten der steuerpflichtigen Person zu berücksichtigen sind. Als neu gilt, was zu diesem Zeitpunkt nicht aus den Akten ersichtlich war (vgl. statt vieler BGE 148 V 277 E. 4.2.2; BGer 9C_585/2024 vom 3.12.2024 E. 2.2.2; BVR 2014 S. 404 E. 3.1.2; Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkommentar zum DBG, 4. Aufl. 2023, Art. 151 N. 22). Die Steuerbehörde darf sich grundsätzlich darauf verlassen, dass die von der steuerpflichtigen Person ausgefüllte Steuererklärung richtig und vollständig ist. Ergibt sich aus den Akten aber offensichtlich, dass die Steuererklärung die relevanten Tatsachen unvollständig oder unklar wiedergibt und hätten die Steuerbehörden dies (weil die Fehlerhaftigkeit in die Augen springt) erkennen müssen, so kann aufgrund dieser Tatsachen eine Nachbesteuerung jedenfalls dann nicht erfolgen, wenn die Nichtbeachtung der Falschdeklaration bzw. der Fehlerhaftigkeit eine grobe Missachtung der Untersuchungspflicht darstellt und

den Steuerbehörden deshalb grobe Fahrlässigkeit vorzuwerfen ist (vgl. BGer 9C_5/2023 vom 14.3.2024 E. 4.2.2, 9C_649/2022 vom 7.3.2023 E. 3.2, 2C_868/2020 vom 25.8.2021 E. 2.2.2). Im Nachsteuerverfahren gelten die allgemeinen Grundsätze zur Verteilung der Beweislast: Der Nachweis für steuerbegründende oder -erhöhende Tatsachen obliegt der Steuerverwaltung, derjenige für steuermindernde oder -ausschliessende Fakten grundsätzlich den Steuerpflichtigen (BGE 121 II 273 E. 3c/aa auch zum Folgenden). So ist der Beweis einer unvollständigen Besteuerung zwar Sache der Steuerbehörden. Ergibt sich aber die Überzeugung, dass die entdeckten Elemente nicht versteuert worden sind, mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit, obliegt es der steuerpflichtigen Person, das Gegenteil zu beweisen (vgl. BGer 2A.480/2005 vom 23.2.2006, in StR 2006 S. 372 E. 2.3; vgl. auch BGer 2C_734/2016 vom 20.10.2016 E. 2.2; Martin E. Looser, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, Art. 151 DBG N. 24; Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, 2015, Art. 151 N. 39).

2.3 Die StRK hat erwogen, der Vater des Beschwerdeführers sei auf dem streitbetroffenen Grundstück ursprünglich unstrittig als Landwirt selbständig erwerbstätig gewesen und dieses habe demzufolge zu seinem Geschäftsvermögen gehört. An der Zugehörigkeit zum Geschäftsvermögen habe sich mit dem Übergang auf die Erbengemeinschaft nichts geändert. Ferner liege in den Akten keine explizite Erklärung des (im Jahr 1995) verstorbenen Vaters oder der Erbengemeinschaft, wonach (z.B. aufgrund einer definitiven Betriebsaufgabe) eine Überführung des Grundstücks vom Geschäfts- ins Privatvermögen stattgefunden habe. Demzufolge sei das hier interessierende Grundstück im Geschäftsvermögen verblieben, zumal auch sonst keine Anhaltspunkte für eine Privatentnahme vorlägen, die zu einer steuersystematischen Realisierung der stillen Reserven geführt habe (E. 6). Die Tatsache, dass der Vater des Beschwerdeführers die Familie im Jahr 1970 verlassen und der Beschwerdeführer den Hof von ihm gepachtet habe, ändere daran ebenso wenig etwas wie die gewerbliche Nutzung der Liegenschaft ab dem Jahr 1993 als ..., da nicht auszuschliessen gewesen sei, dass die Familie des Beschwerdeführers nach Beendigung des Miet- oder «Pachtverhältnisses» wieder selbst einen landwirtschaftlichen Betrieb hätte führen können (E. 6.1 ff.). Nach dem Tod des Vaters habe die Erbengemeinschaft

anlässlich der Verpachtung des Grundstücks an den Beschwerdeführer denn auch eine Erklärung unterzeichnet, wonach das landwirtschaftliche Heimweisen «E. _____» weiterhin Geschäftsvermögen darstelle (E. 6.5). Mit Aufgabe des Hofes in D. _____ und dem Wegzug der Beschwerdeführenden nach G. _____ sei ebenfalls keine erkennbare Änderung der Widmung des Grundstücks verbunden gewesen (E. 6.4). Ausschlaggebend sei, dass bislang keine Überführung bzw. steuersystematische Realisation stattgefunden habe. Das Grundstück sei demnach im Geschäftsvermögen verblieben und der aus dem Verkauf im Jahr 2016 erzielte Kapitalgewinn habe vollumfänglich der direkten Bundessteuer unterlegen (E. 6.6). Auch das Vorliegen neuer Tatsachen sei zu bejahen: Zwar habe die Steuerverwaltung vom Verkauf des Grundstücks gewusst, doch habe sie erst nach Rechtskraft der Veranlagungsverfügung 2016 durch die Meldung des Kantonalen Steueramts Zürich vom 25. Oktober 2019 Kenntnis davon erhalten, dass es sich dabei um Geschäftsvermögen gehandelt habe. Dieser Umstand sei für die Steuerverwaltung aus den Akten nicht erkennbar gewesen und es habe – entgegen den Beschwerdeführenden – weder Veranlassung noch Pflicht bestanden, Abklärungen über die steuerliche Zuordnung des Grundstücks zu treffen (E. 7). Für die Bemessung der Höhe des steuerbaren Kapitalgewinns sei massgeblich, dass es sich beim Grundstück im Erwerbzeitpunkt um Landwirtschaftsland gehandelt habe, weshalb die Steuerverwaltung näherungsweise auf den «Verkehrswert BGGB vor Einzonung» habe abstellen dürfen; der Betrag von Fr. 7.50 pro m² sei nicht zu beanstanden (E. 8.3 f.). Schliesslich sehe das Gesetz die Verzinsung von Nachsteuerforderungen ausdrücklich vor, weshalb auf die Erhebung von Zins nicht verzichtet werden könne (E. 8.5).

2.4 Die Beschwerdeführenden bestreiten, dass die Voraussetzungen für eine Nachbesteuerung gegeben sind. Zunächst fehle es an einer Steuerverkürzung, zumal das im Jahr 2016 verkaufte Grundstück zu ihrem Privatvermögen gehört habe und somit der realisierte Kapitalgewinn bei der direkten Bundessteuer steuerfrei bleibe. Sie machen diesbezüglich geltend, das Grundstück sei bereits vor dem Erbgang im Jahr 1995 ins Privatvermögen überführt worden. Der Vater des Beschwerdeführers habe den Hof im Jahr 1970 verlassen, um in Zürich als Hilfsarbeiter tätig zu sein; damit habe er seine selbständige Erwerbstätigkeit als Landwirt (endgültig) aufgegeben,

was zu einer «Umqualifizierung des Grundstücks» geführt habe (Beschwerde S. 6 ff.). Die Annahme der Vorinstanz, dass keine Überführung stattgefunden habe, weil der Beschwerdeführer oder seine Familie den Landwirtschaftsbetrieb (in der ursprünglichen Form) wieder hätten aufnehmen können, sei haltlos: Mit der Verpachtung eines Grossteils der Fläche als ... sei eine Wiederbewirtschaftung des Landes nicht mehr in Betracht gefallen. Die Erbengemeinschaft habe sich denn auch 2006 dagegen gewehrt, dass der vormalige Mieter (oder Pächter) seine vertragliche Verpflichtung zur Rekultivierung der genutzten Fläche erfülle, da eine Nachfolgevermietung geplant gewesen sei. Ohnehin sei die Rekultivierung eines ...platzes infolge der Belastung mit Pestiziden illusorisch. Spätestens aber mit dem Verkauf jenes Teils des Grundstücks (im Umfang von 8'728 bzw. 8'543 m²), auf dem sich die Hofgebäude des Heimwesens E._____ befanden, an die F._____ GmbH, dem darauffolgenden Abriss der Gebäude und dem Umzug der Beschwerdeführenden im Jahr 2006 sei von einer Privatentnahme auszugehen (S. 9 ff.). Mit ihrem Wegzug nach G._____ und der Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit als Landwirte auf dem dortigen Hof sei eine Rückkehr definitiv ausgeschlossen und infolge der räumlichen Distanz eine Bewirtschaftung des (Rest-)Grundstücks in D._____ nicht mehr möglich gewesen (S. 12 ff.). Nichts anderes lasse sich aus dem Revers vom 18. Oktober 1996 hinsichtlich der Verpachtung des «Landw. Heimwesen E._____ in D._____» an den Beschwerdeführer ableiten, da sich diese Erklärung lediglich auf den nicht als ... vermieteten Grundstücksteil bezogen habe (S. 15 ff.). Damit ergebe sich, dass das streitbetroffene Grundstück nicht zum Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers gerechnet werden könne. Im Übrigen sei unerheblich, dass es nicht früher zu einer «steuersystematischen Realisation» stiller Reserven gekommen sei, zumal ein (allfälliges) solches Versäumnis den zürcherischen Steuerbehörden zuzurechnen sei, die Kenntnis von den relevanten Vorgängen gehabt hätten (S. 20 f.). Zudem fehle es an der für eine Nachbesteuerung erforderlichen Voraussetzung des Vorliegens neuer Tatsachen. In der Steuererklärung 2016 hätten sie einen «Vermögenszuwachs von mehreren Millionen Franken» deklariert, der die Steuerverwaltung zu weiteren Abklärungen bezüglich der Qualifikation des Grundstücks hätte veranlassen müssen (S. 21 ff.). Was schliesslich die Höhe des Gewinns angehe, sei es «willkürlich», auf einen

Einbringungswert von Fr. 7.50 pro m² abzustellen (S. 24 ff.; sowie hinten E. 5).

3.

Strittig und zu klären ist zunächst, ob die Veranlagung bei der direkten Bundessteuer 2016 unvollständig ausgefallen ist.

3.1 Der Einkommenssteuer unterliegen alle Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit (vgl. Art. 18 Abs. 1 DBG). Dazu zählen die Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen, wobei als Geschäftsvermögen alle Vermögenswerte gelten, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Art. 18 Abs. 2 DBG). Demgegenüber sind nach Art. 16 Abs. 3 DBG die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen steuerfrei. Entscheidendes Kriterium für die Zuordnung zum Privat- oder Geschäftsvermögen ist die aktuelle technisch-wirtschaftliche Funktion des betreffenden Vermögensgegenstands. Massgeblich ist also in erster Linie, ob der Gegenstand tatsächlich der selbständigen Erwerbstätigkeit dient (statt vieler BGE 150 II 409 E. 2.4.2, 133 II 420 E. 3.2 f.). Ist die technisch-wirtschaftliche Funktion nicht klar erkennbar, kommt dem Willen und der Sachdarstellung der steuerpflichtigen Person grosse Bedeutung zu (BGE 147 V 114 E. 3.3.1.2). Die Überführung eines Vermögensgegenstands vom Geschäfts- ins Privatvermögen (sog. Privatentnahme) beruht auf einer Willensbildung der steuerpflichtigen natürlichen Person (subjektives Element). Der Wille zur Privatentnahme muss mittels einer adäquaten, entweder ausdrücklich oder zumindest konkludent (d.h. durch schlüssiges Handeln) vorgebrachten Willensäusserung zum Ausdruck gebracht werden (objektives Element). Die beiden Elemente haben in einem derart engen Konnex zu stehen, dass das eine ohne das andere rechtsunwirksam bleibt (statt vieler BGE 9C_142/2024 vom 23.8.2024 E. 3.2.1, 2C_390/2020 vom 5.8.2021, in StE 2021 B 23.2 Nr. 63 E. 2.2.3.1). Es ist zu verlangen, dass einerseits die Überführung handelsrechtlich verbucht und andererseits für die Veranlagungsbehörde klar erkennbar ist, dass und wann der Vermögenswert übergegangen ist. Auch im Fall der verbuchten und bekanntgegebenen Privatentnahme

oder Privateinlage bleibt es aber dabei, dass für die Zuweisung eines Vermögenswerts zum Privat- oder Geschäftsvermögen die Gesamtheit der individuell-konkreten Umstände entscheidend ist, wobei die technisch-wirtschaftliche Funktion am stärksten zu gewichten ist (BGer 2C_390/2020 vom 5.8.2021, in StE 2021 B 23.2 Nr. 63 E. 2.2.3.3; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. Aufl. 2019, Art. 18 N. 105; Reich/Von Ah, in Zweifel/Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Aufl. 2022, Art. 18 DBG N. 53). Die Besteuerung eines Kapitalgewinns soll erst erfolgen, wenn unumstösslich feststeht, dass der Liquidationsfall tatsächlich eingetreten ist (BGer 2C_240/2020 vom 21.8.2020 E. 5.1), da die Steuerfolgen bei der Privatentnahme eine schwere wirtschaftliche Belastung für die Betroffenen bedeuten können (Reich/von Ah, a.a.O., Art. 18 DBG N. 42). Es darf aber nicht zu Lasten des Fiskus gehen, wenn die steuerpflichtige Person später behauptet, die Realisation des Gewinns sei schon früher eingetreten und steuerlich nicht rechtzeitig erfasst worden (vgl. zum Ganzen BGE 125 II 113 E. 6c/bb; BGer 2C_728/2015 und 2C_729/2016 vom 1.4.2016 E. 4.2, 2C_6/2008 vom 27.1.2009 E. 3.1.2). Hat die steuerpflichtige Person nicht mit der Steuerbehörde abgerechnet (und liegt sonst kein Fall systematischer Realisierung der stillen Reserven vor), ist davon auszugehen, dass der betreffende Vermögenswert im Geschäftsvermögen verbleibt; er kann nicht durch blossen Zeitablauf ins Privatvermögen übergehen (vgl. BGE 125 II 113 E. 6c/bb mit Hinweis auf ASA 57 271 E. 3b S. 276; BGer 2C_732/2016 und 2C_733/2016 vom 5.9.2017 E. 2.2.1 und 2.2.3).

3.2 Nach dem Gesagten ist zu prüfen, ob die Vorinstanz im Ergebnis zu Recht geschlossen hat, der Steuerverwaltung sei es gelungen darzutun, dass das Grundstück Ende 2016 mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit (noch) Geschäftsvermögen bildete bzw. den Beschwerdeführenden der diesbezügliche Gegenbeweis misslingt (vgl. vorne E. 2.2 a.E.). – Unbestritten ist insoweit, dass der Vater des Beschwerdeführers auf dem streitbetreffenen Grundstück bis 1970 eine selbständige Erwerbstätigkeit als Landwirt ausübte und dieses damals als Geschäftsvermögen des Landwirtschaftsbetriebs zu qualifizieren war. Weiter steht fest, dass es seitens des Vaters des Beschwerdeführers nie zu einer ausdrücklichen Anzeige einer Privatentnahme und einer steuerlichen Abrechnung über die stillen Reser-

ven gekommen ist (so auch angefochtener Entscheid E. 6.6). Die Beschwerdeführenden berufen sich indes auf eine konkludente Überführung des Grundstücks vom Geschäfts- ins Privatvermögen, welche sie in verschiedenen Vorgängen zu unterschiedlichen Zeitpunkten erkennen wollen: Zunächst führen sie an, eine Privatentnahme sei mit dem Weggang des Vaters im Jahr 1970 und der pachtweisen Übernahme des Hofes durch den Beschwerdeführer erfolgt. Sodann stellen sie sich auf den Standpunkt, die Umnutzung des Grundstücks ab 1993 als ... und ihr späterer Wegzug im Jahr 2006 seien Ausdruck einer Privatentnahme.

3.2.1 Die Verpachtung eines Geschäftsbetriebs gilt nach geltendem Recht nur auf Antrag der steuerpflichtigen Person als Privatentnahme (Art. 18a Abs. 2 DBG). Unterbleibt eine solche Willensäußerung, besteht die bisherige selbständige Erwerbstätigkeit fort und kommt es zu keiner steuersystematischen Realisierung der stillen Reserven. Seit Inkrafttreten von Art. 18a DBG auf Anfang 2011 wird also von Gesetzes wegen vermutet, dass die Verpachtung eines Geschäftsbetriebs keine definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit begründet (statt vieler BGer 2C_666/2021 und 2C_721/2021 vom 2.2.2022 E. 3.1.3, 2C_332/2019 vom 1.5.2020 E. 2.5.1, in StE 2020 B 23.47.2 Nr. 25 mit Hinweisen). Gleich verhielt es sich nach früherer Rechtslage: Sowohl gemäss dem DBG vor Inkrafttreten von Art. 18a als auch noch unter der Geltung des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt; AS 56 1947) wurde die Verpachtung eines Betriebs in der Regel nicht als definitive Betriebsaufgabe betrachtet. Nur bei einer als endgültig erscheinenden Verpachtung des Betriebs, wenn also eine Rückkehr zur eigenen geschäftlichen Nutzung ausgeschlossen erschien und keine vorläufige Regelung – in Erwartung eines Verkaufs oder der Geschäftsübergabe an eine Erbin oder einen Erben – getroffen wurde, war von einer steuersystematischen Realisation der stillen Reserven auszugehen (vgl. BGE 126 II 473 E. 3d, 104 Ib 385 E. 10; BGer 19.1.1996, in StE 1996 B 23.2 Nr. 16 E. 3, 2C_728/2015 und 2C_729/2015 vom 1.4.2016 E. 4.2, Martin Arnold, Geschäfts- und Privatvermögen im schweizerischen Einkommenssteuerrecht, in ASA 75 S. 265 ff., 291; Julia von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 3. Aufl. 2022, S. 114).

3.2.2 Es kann als erstellt gelten, dass der Beschwerdeführer den E._____ nach dem Weggang des Vaters im Jahr 1970 von diesem pachtweise übernahm. Dieses Pachtverhältnis wurde trotz Überlassung eines Teils des Grundstücks zur Nutzung als ... im Jahr 1993 und Ablebens des Vaters im Jahr 1995 fortgeführt, wenn auch vermutlich nur über die um die ... reduzierte (und später an die ... verkaufte) südliche Fläche (vgl. vorne E. 2.1). Es erscheint damit plausibel, dass sich die Erklärung der Erbengemeinschaft, wonach die Verpachtung «nicht als endgültig» zu erachten sei, da «noch die Möglichkeit bestehe, dass der Betrieb innerhalb der Familie abgetreten werde» (Revers vom 18.10.1996, Vorakten StV [act. 4B] pag. 29), entgegen der StRK und wie von den Beschwerdeführenden vorgebracht, nur auf den Grundstücksteil mit den Hofgebäuden (inkl. Umschwung) bezog. Zumindest insoweit bestand aber weiterhin der Wille zur Nutzung als Geschäftsvermögen. Der «Pachtvertrag» über den Betrieb einer ... Anlage sah allerdings vor, dass der Pächter bei Beendigung des Vertragsverhältnisses das Pachtobjekt «wieder in den ursprünglichen Zustand» zu versetzen sowie «das Land zu rekultivieren» habe (Verfügung Bezirksgericht vom 1.12.2006, Beschwerdebeilage 10). Daraus ist zu schliessen, dass die Verpachtung (bzw. Vermietung) auch hinsichtlich des als ... genutzten Teils des Grundstücks zunächst vom Vater, später aber auch von der Erbengemeinschaft (die den «Pachtvertrag» im Jahr 2004 mit verändertem Zins neu abschloss) im Hinblick auf eine mögliche künftige Übernahme des gesamten Hofes (wie er ursprünglich bestand) nur als vorübergehend angesehen wurde. Bereits darum ist nicht rechtsfehlerhaft, wenn die Vorinstanzen von einem Verbleib des (streitbetroffenen) Grundstücks im Geschäftsvermögen ausgegangen sind: Weder bei der Verpachtung des gesamten E._____ an den Beschwerdeführer noch bei der Verpachtung bzw. Vermietung des nördlichen Grundstücksteils an Dritte ist ein Wille zur Überführung des Vermögensgegenstands vom Geschäfts- ins Privatvermögen zum Ausdruck gebracht worden. Damit fehlt es insoweit jedenfalls am objektiven Element einer Privatentnahme, nämlich einem zumindest konkludent geäusserten dahingehenden Willen. Daran ändert nichts, dass die Rekultivierung des als ... genutzten Landes gegebenenfalls einen grösseren Aufwand mit sich gebracht hätte (so Beschwerde S. 11).

3.2.3 Weiter hat der Tod des Vaters im Jahr 1995 nicht etwa zu einem Übergang des Grundstücks ins Privatvermögen der Erbengemeinschaft geführt; vielmehr blieb die bisherige Qualifikation des Grundstücks bestehen: Mit dem Erbgang treten die Erbinnen und Erben in die Stellung der Erblasserin oder des Erblassers ein, sodass deren oder dessen Geschäftsvermögen zu demjenigen der Erbinnen und Erben wird (erbrechtliche «Universal-sukzession», Art. 560 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [ZGB; SR 210]) und die zum Geschäftsvermögen gehörenden Vermögenswerte ihre Zuordnung bis zu ihrer Überführung ins Privatvermögen behalten (statt vieler BGer 9C_267/2023 vom 24.6.2024 E. 5.2.1, 2C_613/2020 vom 3.12.2020 E. 3.4.1, 2C_732/2016 und 2C_733/2016 vom 5.9.2017 E. 2.2.4). Die Erbengemeinschaft hat denn auch gegenüber den Steuerbehörden ausdrücklich erklärt, das verpachtete Heimwesen stelle «weiterhin Geschäftsvermögen dar» und hat sich verpflichtet, dem Kantonalen Steueramt Zürich den «endgültigen Verzicht auf die eigene Betriebsführung oder den Verkauf» zu melden» (Revers vom 18.10.1996, Vorakten StV [act. 4B] pag. 29). Soweit die Beschwerdeführenden behaupten, die Erbengemeinschaft sei zur Unterzeichnung des Revers gedrängt worden bzw. die Beteiligten seien sich dessen steuerlicher Tragweite nicht bewusst gewesen (Beschwerde S. 15), ist – soweit überhaupt von Relevanz – davon auszugehen, dass der damit verbundene faktische «Steueraufschub» in ihrem Interesse lag, da andernfalls der (schon damals beträchtliche) Wertzuwachs hätte versteuert werden müssen.

3.2.4 Zu klären bleibt, ob mit dem Wegzug der Beschwerdeführenden vom Hof – im Zug des Verkaufs der «eigentlichen» Hofparzelle (südlicher Grundstücksteil) im Jahr 2006 – eine Privatentnahme der hier interessierenden (nördlichen) Restparzelle einherging. Ein Betrieb des E. _____ in seiner ursprünglichen Form war danach ausgeschlossen, weil aufgrund dieser Veräusserung die landwirtschaftlichen Gebäude abgerissen wurden und stattdessen ein Gewerbekomplex errichtet wurde. Daraus folgt indes nicht zwingend, dass der bisherige, aufgrund der Verpachtung des Grundstücks bestehende «Schwebezustand» (vgl. vorne E. 3.2.1) im Sinn einer Privatentnahme geendet hätte: Mit der Veräusserung des südlichen Teils der Parzelle hat die Erbengemeinschaft Ende 2006 das (fortbestehende) Geschäftsvermögen teilweise zu liquidieren begonnen. Praktisch zum gleichen Zeitpunkt

endete das «Pachtverhältnis» mit dem Betreiber der ...; eine Nachfolgelösung wurde (gemäss den Beschwerdeführenden) zwar angestrebt, kam aber nicht zustande. Eine objektivierte Willensäusserung, die auf eine Privatentnahme auch des nördlichen Teils des Grundstücks schliessen liesse, ist bei diesen Gegebenheiten nicht ersichtlich. Im Gegenteil erscheint die Annahme eines subjektiven Entnahmewillens verfehlt, wenn einerseits mit der (teilweisen) Veräusserung die Liquidation des Geschäftsvermögens eingeleitet und andererseits gleichzeitig das langjährige Pachtverhältnis beendet wird. Vielmehr liegt unter diesen Umständen der Schluss nahe, dass im Jahr 2006 hinsichtlich des Restgrundstücks nicht eine Überführung ins Privatvermögen der Erbengemeinschaft beabsichtigt war, sondern diesbezüglich ebenfalls eine Liquidation durch Veräusserung im Vordergrund stand. Jedenfalls liegt auch 2006 keine konkludente Erklärung eines Willens zur Privatentnahme vor und fehlt mithin das objektive Element einer Privatentnahme. Eine solche ist auch nicht etwa im Umstand zu sehen, dass die Beschwerdeführenden das Grundstück bzw. ihren Anteil am Vermögen der Erbengemeinschaft in ihrer Steuererklärung im Jahr 2006 als dem Privatvermögen zugehörig deklariert haben, fehlt doch jeglicher Hinweis auf eine Überführung aus dem Geschäftsvermögen (Steuererklärung 2006, Formular 8, in Vorakten StRK [act. 4A] pag. 79 ff., 83). Es ist damit nicht rechtsfehlerhaft, wenn die Steuerbehörden einen konkludent zum Ausdruck gebrachten Willen zur Privatentnahme verneinten. Daran ändert nichts, dass der Verkauf des Restgrundstücks dann erst wesentlich später erfolgte (zumal die Liquidation oft einige Zeit in Anspruch nimmt; vgl. BGE 125 II 113 E. 6c/cc; BGer 2C_390/2020 vom 5.8.2021, in StE 2021 B 23.2 Nr. 63 E. 2.3.3; Reich/von Ah, a.a.O., Art. 18 DBG N. 39). Ebenso wenig wurde die vermögensrechtliche Zuordnung durch die baurechtliche Einzonung oder die Entlassung aus dem bauerlichen Bodenrecht (vgl. dazu hinten E. 5.2) beeinflusst. Die bestehende Widmung des Grundstücks für die Zwecke der selbständigen Erwerbstätigkeit ist daher erst mit der Veräusserung im Jahr 2016 entfallen.

3.3 Nach dem Gesagten ergibt sich zumindest mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit, dass es sich beim veräusserten Grundstück um Geschäftsvermögen handelte; den Beschwerdeführenden gelingt der Gegen-

beweis einer vor 2016 erfolgten Privatentnahme nicht. Der unversteuert gebliebene Gewinn unterliegt der direkten Bundessteuer und die rechtskräftige Veranlagung 2016 der Beschwerdeführenden ist unvollständig ausgefallen.

4.

Zu prüfen bleibt, ob das Erfordernis des Vorliegens einer «neuen Tatsache» für die Erhebung von Nachsteuern erfüllt ist. Daran würde es hier fehlen, wenn sich aus den Akten hinsichtlich der (fälschlichen) Annahme eines steuerfreien Vermögenszuwachses offensichtliche Ungereimtheiten ergeben hätten, welche die Steuerbehörden zu Nachforschungen hätten veranlassen müssen, auf die sie aber in Kenntnis dieser Unstimmigkeiten pflichtwidrig bzw. grobfahrlässig verzichtet haben (vgl. vorne E. 2.2). Dies würde voraussetzen, dass sich aus den Akten (zum Steuerjahr 2016) eindeutige Hinweise auf einen steuerbaren Kapitalgewinn der Beschwerdeführenden (bzw. auf die Zuordnung des veräusserten Grundstücks zum Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers) ergäben. – Aufgrund welcher Dokumente die Steuerverwaltung auf offensichtliche Unstimmigkeiten hätte schliessen müssen, legen die Beschwerdeführer nicht substantiiert dar und ist auch nicht ersichtlich: Die ihnen zugeflossenen Mittel haben die Beschwerdeführenden unstrittig nicht als Einkommen deklariert und das fragliche Grundstück war im Formular 7 der Steuererklärung als Privatvermögen aufgeführt, mit dem Vermerk «Verkauf Anteil Bauland D. _____» (Steuererklärung 2016, Vorakten StV [act. 4B] pag. 19). Der Steuererklärung beigelegt haben sie bloss die beim Kantonalen Steueramt Zürich am 3. Januar 2017 eingegangene, insoweit nicht aussagekräftige Handänderungsanzeige betreffend den Verkauf des Grundstücks (Vorakten StV [act. 4B] pag. 16). Mithin sind keinerlei Unterlagen oder Hinweise aktenkundig, aus denen sich die Zugehörigkeit des veräusserten Grundstücks zum Geschäftsvermögen ergeben hätte. Allein der Umstand, dass die Beschwerdeführenden in ihrer Steuererklärung einen «Vermögenszuwachs von mehreren Millionen Franken» ausgewiesen haben, vermag eine Abklärungspflicht der Steuerverwaltung nicht zu begründen (so aber Beschwerde S. 5, 21 f., 28), zumal dieser plausibel (auch) mit der Erzielung eines steuerfreien Kapitalgewinnes hätte erklärt werden kön-

nen. Die StRK hat demnach zu Recht erwogen, hinsichtlich der unvollständigen Veranlagung bei der direkten Bundessteuer 2016 liege eine neue Tatsache im Sinn von Art. 151 DBG vor. Der angefochtene Entscheid hält damit – soweit er die Nachsteuerpflicht der Beschwerdeführenden bestätigt – der Rechtskontrolle stand und die Beschwerde ist in Bezug auf den Hauptantrag unbegründet.

5.

Mit ihren Eventualanträgen verlangen die Beschwerdeführenden eine tiefere Besteuerung (vorne Bst. C). Strittig ist insoweit die Höhe des steuerbaren Kapitalgewinns bzw. der diesem zugrunde liegenden Anlagekosten des verkauften Grundstücks.

5.1 Bei der Veräusserung von Geschäftsvermögen erfolgt die Einkommensbesteuerung bei der direkten Bundessteuer auch für Grundstücke auf Grundlage des Verkehrswerts (es sei denn, es handle sich um ein land- und/oder forstwirtschaftliches Grundstück; Art. 18 Abs. 4 DBG; BGer 2C_390/2020 vom 5.8.2021, in StE 2021 B 23.2 Nr. 63 E. 2.2.4; 2C_255/2019 vom 9.3.2020 E. 2.2.2; vgl. insoweit E. 5.2 hiernach). Zur Ermittlung des steuerbaren Gewinns ist der Einkommenssteuerwert bzw. der steuerlich massgebende Buchwert dem Veräusserungserlös gegenüberzustellen. Fehlt ein solcher Einkommenssteuerwert, ist von Steuerrechts wegen der Verkehrswert am Stichtag zu ermitteln (vgl. BGer 9C_700/2022 vom 28.8.2023 E. 2.5 mit Hinweisen). Als Verkehrswert gilt grundsätzlich der objektive Marktwert, d.h. der Wert, der bei einer Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr üblicherweise erzielt werden könnte (BGer 9C_4/2024 vom 19.9.2024 E. 3.2), wobei der Verkehrswert von unbebauten Grundstücken nach der Rechtsprechung in erster Linie mittels der Vergleichsmethode (auch: statistische Methode) zu bestimmen ist, welche auf tatsächlich gehandelte Preise für vergleichbare Objekte abstellt (BGer 2C_68/2021 vom 22.2.2021 E. 3.3.4; vgl. auch BGer 2C_321/2019 vom 1.10.2019 E. 3.2.2). Ist die Verkehrswertschätzung von Grundstücken streitig, so überprüft das Verwaltungsgericht Methode und Ergebnis der vorinstanzlichen Schätzung

praxisgemäss nur hinsichtlich der konkret beanstandeten Punkte. Bei Fragen, die besondere Fachkenntnisse und einschlägige Erfahrung voraussetzen, greift es nur dann korrigierend in die vorinstanzliche Beurteilung ein, wenn in einzelnen Bereichen der Schätzung von unrichtigen Voraussetzungen ausgegangen wurde oder aus der Verletzung von Schätzungsnormen oder allgemein anerkannten Schätzungsmethoden ein gesamthaft unrichtiges Schätzungsergebnis resultiert (statt vieler BVR 2013 S. 331 [VGE 2011/385 vom 14.12.2012] nicht publ. E. 1.2 mit Hinweisen; VGE 2022/221/222 vom 8.4.2024 E. 6.1).

5.2 Unstrittig ist zunächst, dass es sich beim streitbetroffenen Grundstück nicht um ein land- oder forstwirtschaftliches Grundstück handelt, für das die Sonderregelung nach Art. 18 Abs. 4 DBG zum Tragen käme: Ein solches Grundstück hat gemäss höchstrichterlicher Rechtsprechung die Voraussetzungen von Art. 2 des Bundesgesetzes vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB; SR 211.412.11) zu erfüllen. Es muss also ausserhalb der Bauzone liegen und eine landwirtschaftliche Nutzung muss zulässig sein (Abs. 1) oder es liegt einer der vier (in Abs. 2) spezifisch geregelten Fälle vor (BGE 138 II 32 E. 2.2.1). So erfasst das BGBB namentlich auch Grundstücke und Grundstücksteile mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen einschliesslich eines angemessenen Umschwungs, die in einer Bauzone liegen und zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören (Art. 2 Abs. 2 Bst. a BGBB). – Ursprünglich befand sich das veräusserte Grundstück in der Landwirtschaftszone, ehe es im Jahr 1974 der Industriezone und damit einer Bauzone zugewiesen wurde (vgl. E-Mail der Stadt D. _____ vom 30.9.2021, Vorakten StRK [act. 4A] pag. 35). Ab dem Jahr 2005 lag gemäss der Verfügung des Amtes für Landschaft und Natur des Kantons Zürich in Bezug auf das Grundstück zudem kein landwirtschaftliches Gewerbe im Sinn von Art. 2 Abs. 2 Bst. a BGBB (mehr) vor und unterstand das Grundstück daher nicht mehr den Bestimmungen des BGBB (Verfügung vom 12.7.2005, Vorakten StRK [act. 4A] pag. 73 f.). Im Zeitpunkt seines Verkaufs im Jahr 2016 war es der Bauzone zugeteilt, ohne dass es angemessener Umschwung eines Grundstücks mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen gebildet hätte. Beim streitbetroffenen Grundstück handelte es sich mithin um eine reine Baulandparzelle.

5.3 Die Vorinstanzen haben den steuerbaren Kapitalgewinn aufgrund des Verkaufserlöses abzüglich eines geschätzten Einbringungswerts ermittelt (angefochtener Entscheid E. 8): Weil hier unstrittig nie eine Buchhaltung geführt worden sei, fehle ein Buchwert und sei als Ersatzwert hilfsweise auf den seinerzeitigen Erwerbspreis des Grundstücks (zuzüglich Aufwendungen) abzustellen. Mangels Kenntnis des Kaufpreises für den lange zurückliegenden Erwerb des damals landwirtschaftlich genutzten Grundstücks sei ein entsprechender Verkehrswert zu schätzen (E. 8.1). Dabei übernahm die Steuerverwaltung den Schätzwert aus der steueramtlichen Meldung des Kantonalen Steueramts Zürich, der gestützt auf das Kreisschreiben Nr. 38 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 17. Juli 2013 über die «Besteuerung von Kapitalgewinnen aus der Veräusserung von in der Bauzone gelegenen Grundstücken im Geschäftsvermögen von Landwirten» als «Verkehrswert BGG vor Einzonung» ermittelt und auf Fr. 7.50 pro m², ausmachend Fr. 301'365.-- (40'182 m² x Fr. 7.50), bestimmt worden war. Den anteiligen steuerbaren Kapitalgewinn des Beschwerdeführers ermittelte die Steuerverwaltung anhand des hälftigen vereinnahmten Verkaufspreises von Fr. 11'379'165.-- abzüglich der hälftigen Anlagekosten von (rund) Fr. 150'683.-- und bestimmte ihn so auf Fr. 11'228'482.-- (vgl. E. 8.2). Den vom Kantonalen Steueramt Zürich geschätzten und von der Steuerverwaltung übernommenen «Verkehrswert BGG vor Einzonung» von Fr. 7.50 pro m² erachtete die StRK mit Blick auf die im Kanton Zürich ab 1926 erzielten Preise für landwirtschaftliche Grundstücke – aufgrund einer einlässlichen eigenen Erörterung – für angemessen (E. 8.3). Eine Ausklammerung jenes Wertzuwachses, der bis zum Verlust der Qualifikation des Grundstücks als landwirtschaftlich bzw. vor Beginn der Buchführungspflicht für Landwirte (d.h. vor 1993) entstanden war, schloss sie aus (E. 8.4).

5.4 Die Beschwerdeführenden bringen vor, die Vorinstanz habe den Kapitalgewinn zu hoch festgesetzt. Es könne nicht im vorliegenden Nachsteuerungsverfahren auf einen völlig anderen (viel tieferen) Verkehrswert als Einbringungswert abgestellt werden als in anderen, dasselbe Grundstück betreffenden Verfahren (so etwa bei der Nachsteuer aufgrund des Verkaufs des eigentlichen E. _____ im Jahr 2006 oder bei der ergänzenden Vermögenssteuer 2006); es sei somit der «Anlagewert» von Fr. 17'680'080.-- gemäss Einschätzungsvorschlag des Kantonalen Steueramts Zürich vom 17. Sep-

tember 2020 heranzuziehen (Beschwerde S. 24 f.). Soweit dieser als nicht massgeblich angesehen werde, sei dem erzielten Gewinn der Verkehrswert des streitbetroffenen Grundstücks im Zeitpunkt des tatsächlichen Erwerbs durch den Beschwerdeführer (durch Erbgang) im Jahr 1995 zugrunde zu legen; es sei unzulässig einen «Erwerbszeitpunkt» zu berücksichtigen, der vor dem eigentlichen «Erwerb» durch den Beschwerdeführer liege. Es sei somit subeventuell der Verkehrswert von Fr. 9'380'000.--, der für die Veranlagung der Erbschaftssteuer ermittelt worden sei, zu übernehmen (S. 25 f.). Mangels verlässlicher Daten zum durchschnittlichen Verkaufspreis für unbebautes Gewerbe- und Industriebauland im Jahr 1995 sei subsubeventuell annäherungsweise auf den effektiven Quadratmeterpreis für Wohnbauland in D. _____ von rund Fr. 115.-- pro m² im Jahr 1974 (also im Jahr der Einzonung) zurückzugreifen, ausmachend bei 40'182 m² Fr. 4'620'930.--. Zwar lägen die Preise für Wohnbauland über jenen für Gewerbe- und Industriebauland; das werde hier aber dadurch kompensiert, dass auf einen Verkehrswert rund 21 Jahre vor dem «Erwerbszeitpunkt» (im Jahr 1995) zurückgegriffen werde (S. 26 f.).

5.5 Es ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanzen für die Ermittlung des steuerbaren Kapitalgewinns auf den Verkehrswert (Einbuchungswert) abgestellt haben, den das damals landwirtschaftliche Grundstück bei Einbringung ins Geschäftsvermögen des Vaters des Beschwerdeführers aufwies. Insbesondere ist nicht ersichtlich, inwiefern ein (wesentlich höherer) Verkehrswert zu einem späteren Zeitpunkt massgeblich sein sollte: Der Einkommenssteuer unterliegen die während der selbständigen Erwerbstätigkeit auf dem Geschäftsvermögen erzielten Wertzuwachsgerinne (vgl. BGE 96 I 655 E. 4; vgl. auch vorne E. 5.1, BGER 9C_606/2022 vom 6.6.2023 E. 7.1). Mit dem Tod des Vaters sind der Beschwerdeführer (und die weiteren Beteiligten der Erbengemeinschaft) an die Stelle des Verstorbenen getreten und damit zu selbständig Erwerbstätigen geworden (vgl. vorne E. 3.2.3); als dessen Rechtsnachfolger führten sie die bisherigen Einkommenssteuerwerte des Erblassers weiter bzw. übernahmen sie die stillen Reserven, die im Geschäftsvermögen des Erblassers gebildet wurden inkl. der darauf lastenden latenten Steuern (vgl. Julia von Ah, Unternehmensrecht II, 3. Aufl. 2022, S. 168; vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., Art. 18 N. 118). Für den hier schätzungsweise festzusetzenden Einbringungswert ist

somit der Zeitpunkt der Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit des Vaters des Beschwerdeführers massgeblich. Es kann daher von vornherein nicht auf die von den Steuerbehörden zu jeweils anderen Zeitpunkten ermittelten Anlage- bzw. Verkehrswerte abgestellt werden, namentlich auch nicht auf diejenigen zum Zeitpunkt des Verkaufs der südlichen Teilfläche im Jahr 2006 (Fr. 17'680'080.--), denjenigen anlässlich des Erbgangs im Jahr 1995 (Fr. 9'380'000.--) oder denjenigen im Jahr der Einzonung 1974 (Fr. 4'620'930.--). Die StRK hat vielmehr zutreffend den Wert zum Zeitpunkt der Einbringung in den landwirtschaftlichen Betrieb des Vaters des Beschwerdeführers herangezogen. Dass der Verkehrswert (bzw. Einbringungs-wert) methodisch nicht korrekt festgelegt worden wäre, wird von den Beschwerdeführenden nicht vorgebracht, weshalb sich Weiterungen hierzu erübrigen (vorne E. 5.1). Die StRK hat damit kein Recht verletzt, wenn sie für die Schätzung des Verkehrswerts von einem Betrag von Fr. 7.50 pro m² ausging, und die Beschwerde ist auch in Bezug auf die Eventualanträge unbegründet.

6.

Die Beschwerde erweist sich damit in allen Teilen als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist (vgl. vorne E. 1.2). Bei diesem Ausgang des Verfahrens werden die Beschwerdeführenden kostenpflichtig (Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 1 DBG). Parteikosten sind keine zu sprechen (Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG; SR 172.021]).

Demnach entscheidet das Verwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2. Die Kosten des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht, bestimmt auf eine Pauschalgebühr von Fr. 6'000.--, werden den Beschwerdeführenden auferlegt und dem geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe entnommen.
3. Es werden keine Parteikosten gesprochen.
4. Zu eröffnen:
 - Beschwerdeführende
 - Steuerverwaltung des Kantons Bern
 - Steuerrekurskommission des Kantons Bern
 - Eidgenössische Steuerverwaltung

Das präsidierende Mitglied:

Die Gerichtsschreiberin:

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil kann innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gemäss Art. 39 ff., 82 ff. und 90 ff. des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG; SR 173.110) geführt werden.