



## Entscheid

18. Dezember 2012

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Christian Mäder, Steuerrichterin Micheline Roth, Steuerrichter Alexander Widl und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch Kindlimann & Partner AG,  
Wermatswilerstrasse 8, 8610 Uster,

**Beschwerdeführer/  
Rekurrenten,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**
2. **Staat Zürich,**

vertreten durch das kant. Steueramt,  
Division Konsum,  
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

**Beschwerdegegnerin,  
Rekursgegner,**

betreffend

**Direkte Bundessteuer 2006 und 2007 sowie  
Staats- und Gemeindesteuern 2006 und 2007**

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige bzw. zusammen mit seiner Ehefrau B) führt seit Jahren – zunächst als Gesellschafter einer Personengesellschaft, ab 1997 als Einzelfirma – einen Baumschul- und Gartenbaubetrieb, der Bäume, Stauden, Pflanzen und Blumen produziert. Die Produktion wird primär an lokale Gartenbaubetriebe verkauft. Daneben führen die Pflichtigen eine personalbediente Boutique für Blumen, deren Bareinnahmen mittels Registrierkasse aufgezeichnet werden. Im Hinblick auf die Entwicklung und Erweiterung seines Betriebs erwarb er im Juli 1989 (Datum der Handänderung) die angrenzenden landwirtschaftlichen Grundstücke Kat.Nrn. 1 (21'807 m<sup>2</sup> Acker und Wiese) und 2 (Wohnhaus mit Scheunenanbau Vers.-Nr. 1276, Scheune mit Stall Vers.-Nr. 1278, Feldscheune Vers.-Nr. 1277 und 73'076 m<sup>2</sup> Gebäudegrundfläche, Acker und Wiese) zum Preis von Fr. 2'700'000.-. Während das Wohnhaus stets privaten Wohnbedürfnissen seiner Familie diente, nutzte er die übrigen Gebäude (ohne die im Jahr 1993 abgebrochene Feldscheune Vers.-Nr. 1277) und das Landwirtschaftsland – nach Ablauf der Pachtdauer – ab 1997 für seinen Geschäftsbetrieb. Im Jahr 1993/94 nahm er am privat genutzten Wohnhaus einen Umbau mit Anbau vor. Im Jahr 2002 bewilligte die Wohngemeinde nachträglich den Bau eines Schwimmbassins beim Wohnhaus. Zudem tätigte er von 2002 bis 2004 bezüglich der geschäftlich genutzten Teile seiner Grundstücke verschiedene bauliche Investitionen. U.a. erstellte er einen Bewässerungsteich, eine Pflanzenproduktionsstätte mit Folientunnel und ein Baumschulwerkgebäude mit Gewächshaus (wie Scheune sub Vers.Nr. 1278). Im Jahr 2007 liess er im Altbau des Gebäudes Vers.Nr. 1278 ein Büro einbauen. Die den Geschäftsbereich betreffenden Aufwendungen verbuchte er in den Steuerbilanzen ab 2002 als Geschäftsvermögen und tätigte Abschreibungen. Dagegen belies er bis und mit Steuerbilanz 2006 das im Jahre 1989 erworbene Grundeigentum und ein weiteres zum Ertragswert versteuertes Grundstück in einer Nachbargemeinde weiterhin im Privatvermögen.

In der Steuererklärung 2006 vom 1. Februar 2008 machten die Pflichtigen geltend, dass die Grundstücke in der Wohngemeinde Geschäftsvermögen darstellten und zu Unrecht in der Buchhaltung nicht enthalten seien. Somit sei die Bilanz per 31. Dezember 2006 zu korrigieren und seien die Liegenschaften Kat.Nrn. 1 und 2 mit einem Wert von Fr. 2'200'000.- in die Bilanz aufzunehmen. Auf dem Wohnhaus und dem Ökonomiegebäude mit anteiligen Werten von Fr. 650'000.- und Fr. 600'000.- seien

ordentliche Abschreibungen von Fr. 49'000.- (2% von Fr. 650'000.- und 6% von Fr. 600'000.-) pro 2006 erfolgsmindernd zu berücksichtigen.

Am 20. August 2007 erwarb der Pflichtige in der Wohngemeinde die Liegenschaft Kat.Nr. 3, 15'694 m<sup>2</sup> Landwirtschaftsland mit Feldscheune Vers. Nr. 1138 zum Preis von Fr. 162'000.-. Die neu erworbene Liegenschaft wies er in der Jahresrechnung 2007 dem Geschäftsvermögen zu und nahm auf den anteiligen Buchwerten der Gebäude (Wohnhaus und Ökonomiegebäude auf Kat.Nr. 2) weitere Abschreibungen von Fr. 46'581.- vor. Daneben tätigte er in den Jahren 2006 und 2007 auch (nicht streitige) Abschreibungen von Fr. 24'765.- und Fr. 22'760.- auf den Anlagekosten der nach 2002 errichteten geschäftlichen Anlagen. Am 24. Februar 2009 trat er sämtliche Grundstücke in der Wohngemeinde (Kat.Nrn. 3, 1 und 2) zum Ertragswert von Fr. 621'000.- seinem Sohn ab.

Vom 20. bis 22. Juli 2010 führte das kantonale Steueramt in Bezug auf die Geschäftsjahre 2006 und 2007 eine Bücherrevision durch. Dabei wurden Mängel in der Kassabuchführung entdeckt. Zudem würdigte der Revisor die im Jahr 2008 rückwirkend per 1. Januar 2006 ins Geschäftsvermögen überführten Grundstücke als treuwidriges und offensichtlich steuermotiviertes Verhalten, weil diese Änderung im Wissen um den zeitnahen Weiterverkauf per 1. Januar 2009 an seinen Sohn in erster Linie deshalb erfolgte, um seit dem Erwerb erlittene Wertebussen nachträglich steuerwirksam geltend machen zu können. Zuvor habe der Pflichtige verschiedene Gelegenheiten zur Umqualifizierung seiner gemischt genutzten Liegenschaften ausgelassen. Folgedessen schlug er neben einer Einkommenskorrektur von rund Fr. 10'000.- pro Geschäftsjahr wegen mangelhafter Kassabuchführung vor, die in den Jahren 2006 und 2007 geltend gemachten Abschreibungen auf den Buchwerten der nachträglich ins Geschäftsvermögen überführten Grundstücke nicht zum Abzug zuzulassen. Entsprechend abgefasste Einschätzungsvorschläge für die Steuerperioden 2006 und 2007 anerkannten die Pflichtigen nicht vorbehaltlos. In der Folge forderte der Revisor die Pflichtigen mit Auflage vom 10. Januar 2011 und Mahnung vom 4. Februar 2011 zweimal erfolglos auf, tagfertige Kassenaufzeichnungen über den Barverkehr in den Jahren 2006 und 2007 einzureichen.

Dem Revisionsbericht folgend schätzte das kantonale Steueramt die Pflichtigen am 18. April 2011 und gleichzeitig erfolgten Hinweisen über die Veranlagung der direkten Bundessteuer, die formell am 17. Mai 2011 eröffnet wurden, für die Staats-

und Gemeindesteuern mit steuerbaren Einkommen von Fr. 170'600.- (Steuerperiode 2006) und Fr. 190'500.- (Steuerperiode 2007) und steuerbaren Vermögen von Fr. 1'393'000.- (Steuerperiode 2006) und Fr. 1'159'000.- (Steuerperiode 2007) ein. Für die direkte Bundessteuer wurde das steuerbare Einkommen auf Fr. 170'000.- (Steuerperiode 2006) und Fr. 189'900.- (Steuerperiode 2007) festgesetzt. Dabei schätzte es die Erwerbseinkünfte des Pflichtigen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit – abweichend vom deklarierten Einkommen von Fr. 100'135.- (Jahr 2006) und Fr. 126'748.- (Jahr 2007) – nach pflichtgemässen Ermessen gemäss Art. 130 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und § 139 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) auf Fr. 150'000.- (Jahr 2006) und Fr. 170'000.- (Jahr 2007). Zur Begründung verwies es auf die vom Revisor festgestellte nicht ordnungsgemässe Kassabuchführung und die damit einhergehende Notwendigkeit, die Gewinne nach pflichtgemässen Ermessen zu schätzen. Im Rahmen der Ermessenseinschätzungen blieben die nachträglich vorgenommenen Abschreibungen von Fr. 49'000.- und Fr. 46'581.- auf dem Einbuchungswert unberücksichtigt.

B. Dagegen erhobene Einsprachen wies das kantonale Steueramt am 22. Juni 2011 ab.

C. Mit Beschwerde und Rekurs vom 21. Juli 2011 liessen die Pflichtigen dem Steuerrekursgericht beantragen, die angefochtenen Einspracheentscheide aufzuheben. Das selbständige Erwerbseinkommen sei aufgrund der eingereichten Steuererklärungen auf Fr. 100'135.- (2006) und Fr. 126'748.- (2007) festzusetzen. Die landwirtschaftliche Liegenschaft in der Wohngemeinde sei als Geschäftsvermögen zu qualifizieren. Demnach seien die verbuchten Abschreibungen zu gewähren. Ferner beantragten sie eine Parteientschädigung.

In der Rekurs- und Beschwerdeantwort vom 17. August 2011, welche den Pflichtigen zur Kenntnisnahme zugestellt wurde, schloss das kantonale Steueramt auf Abweisung der Rechtsmittel.

Auf die Parteivorbringen wird, soweit rechtserheblich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Hat ein Steuerpflichtiger trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, nimmt das kantonale Steueramt gemäss Art. 130 Abs. 2 DBG und § 139 Abs. 2 Satz 1 StG die Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen vor. Diese Bestimmung setzt für eine Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen einen Untersuchungsnotstand voraus. Dieser ist im Regelfall dadurch verursacht, dass der Steuerpflichtige trotz formgültiger Mahnung Verfahrenspflichten nicht oder nicht gehörig erfüllt hat, d.h. dass er seinen Mitwirkungspflichten mit Bezug auf die Ermittlung der für die Einschätzung massgeblichen Tatsachen nicht oder nur unvollständig nachgekommen ist.

b) Im vorliegenden Fall schätzte das kantonale Steueramt die Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit des Pflichtigen nach pflichtgemäßem Ermessen, weil dieser trotz Aufforderung und Mahnung kein tagfertig geführtes Kassabuch beizubringen vermochte. Die Pflichtigen halten dieses Vorgehen für nicht gerechtfertigt, da sie im Rahmen des Veranlagungsverfahrens dem Revisor alle nötigen Unterlagen (u.a. Registrierkassenstreifen) zur Einsicht unterbreitet und ihm auch sämtliche Auskünfte erteilt hätten. Die nachträglich erfolgte Aufforderung, dem Steueramt tagfertige Kassenaufzeichnungen über den Barverkehr einzureichen, wirke unter diesen Umständen irritierend und schikanös. Der Bargeldverkehr nehme im Rahmen der gesamten Geschäftstätigkeit nur einen geringfügigen Umfang ein. Zudem seien die Barverkäufe mittels Registrierkasse erfasst worden. Die Buchführung sei nach bestem Wissen und Gewissen erfolgt. Atypische Ergebnisse in der Buchhaltung (z.B. die negativen Bruttogewinne beim personalbedienten Laden) könnten aus verschiedenen Gründen entstanden sein. Selbst wenn aus formaler Sicht einzelne Mängel bei der Kassabuchführung vorliegen sollten, dürfe die Jahresrechnung nicht aberkannt werden. Somit seien die Voraussetzungen für eine Ermessenseinschätzung nicht gegeben.

c) Dieser Auffassung kann aus den folgenden Gründen nicht beigetreten werden.

aa) Eine ordnungsmässige Buchhaltung erheischt die Führung von Erfolgskonten, in welchen der Aufwand und der Ertrag des Unternehmens zum Ausdruck

kommen. Welche Bücher im konkreten Einzelfall zu führen sind, bestimmt sich nach Art und Umfang des betriebenen Gewerbes (Art. 957 OR). Bei Geschäften mit Bargeldverkehr ist die Führung eines Kassabuchs notwendig. Darin sind die gesamten Bareinnahmen – und ausgaben fortlaufend, lückenlos, wahrheitsgetreu und täglich aufzuzeichnen (RB 1994 Nr. 44, auch zum Folgenden). Werden Vorjournale oder Vorbücher, wie z.B. Registrierkassenstreifen, verwendet, so sind die Aufzeichnungen in solchen Hilfsbüchern zeitnah in das Kassabuch zu übertragen. Das Kassabuch hat sodann für jeden Geschäftsvorfall einen klaren, auf den wahren Inhalt der Eintragung hinweisenden Text zu enthalten. Ausserdem ist es periodisch – je nach Intensität des Bargeldverkehrs, täglich, ein- oder zweiwöchentlich oder monatlich – zu saldieren und mit dem tatsächlichen Bargeldbestand (durch so genannten Kassensturz) zu vergleichen, wobei allfällige Differenzen sofort zu buchen sind (VGr, 10. Juni 2006, SB.2008.00127, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch)). Eine Kassabuchführung, die den genannten Anforderungen nicht entspricht, bewirkt die Vermutung der Unrichtigkeit der gesamten Buchhaltung, indem sie eine nicht zu beseitigende Ungewissheit über Höhe von Ertrag und Aufwand sowie von Aktiven und Passiven schafft (vgl. VGr, 27. Oktober 2010, SB.2010.00021, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch); RB 1994 Nr. 44).

bb) Gemäss dem Abschlussbericht des Revisors hat der Pflichtige in den Jahren 2006 und 2007 rund 20% des Umsatzes von Fr. 1'121'741.- resp. Fr. 1'171'194.-, d. h. einen Umsatzanteil von über Fr. 200'000.- pro Jahr bar vereinnahmt. Bei dieser Grössenordnung liegt ein umfangreicher Bargeldverkehr vor, so dass der Pflichtige verpflichtet gewesen wäre, seine Einnahmen und Ausgaben täglich in ein Kassenbuch im dargelegten Sinn einzutragen. Dies hat der Pflichtige jedoch in den Jahren 2006 und 2007 nach den Feststellungen des Revisors nicht getan. Dabei ist festzuhalten, dass es einer ordnungsgemässen Kassabuchführung widerspricht, wenn der Pflichtige nur die Registrierkassenstreifen aufbewahrt. Erforderlich ist vielmehr die tägliche Übertragung dieser Daten in ein Kassabuch und – zumindest während umsatzstarker Geschäftsperioden – die tägliche Überprüfung des daraus sich ergebenden Saldos durch Kassensturz (VGr, 10. Juni 2009, SB.2008.00127, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch)). Dies unterblieb. Es hilft dem Pflichtigen auch nicht weiter, dass die Hauptabteilung Mehrwertsteuer anlässlich einer Prüfung vor Ort keine Mängel hinsichtlich der Jahresrechnungen 2002 bis 2006 festgestellt hat. Entscheidend für die Veranlagung ist allein der gegenteilige Befund des kantonalen Revisors.

cc) Da die Pflichtigen die Auffassung vertreten, dass die in der Wohngemeinde bewirtschafteten Grundstücke nach der Präponderanzmethode seit 1997 (Beginn der Selbstbewirtschaftung nach Ablauf der Pacht) zum Geschäftsvermögen gehören, erweist es sich aus ihrer Sicht auch als Mangel, dass diese Grundstücke nicht bereits viel früher in die Bilanz aufgenommen wurden. Insbesondere die Buchführung ab 2002, gemäss welcher nur ein Teil des Grundvermögens, nämlich die geschäftlichen Investitionen (Gewächshaus) als Geschäftsvermögen verbucht wurden, verstösst gegen Art. 18 Abs. 2 DBG und § 18 Abs. 3 StG (näheres dazu in E.4.a).

dd) Wie erwähnt bewirkt eine mit formellen Mängeln behaftete Buchhaltung die Vermutung der Unrichtigkeit, sofern die festgestellten Mängel dergestalt sind, dass sie die inhaltliche Richtigkeit der Bücher als unwahrscheinlich erscheinen lassen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 123 N 55). Diese Vermutung besteht unabhängig davon, ob konkrete materielle Mängel nachgewiesen sind oder nicht (RB 1994 Nr. 44). Vorliegend deuten aber bereits die negativen Bruttogewinne des Ladens beim Warenein- und -verkauf (Fr. 14'149.- resp. Fr. 130.-) auf inhaltliche Mängel der Buchführung (d.h. Nichterfassung von Einnahmen) hin, weil der Pflichtige dafür nicht ansatzweise eine Erklärung vorzubringen vermochte. Obschon der Bargeldumsatz nur 20% des verbuchten Gesamtumsatzes beträgt und der gesamte Geschäftserfolg nicht allein davon abhängt, erreicht er jährliche Anteile von über Fr. 200'000.-. Bei dieser Grössenordnung liegt entgegen der Auffassung des Pflichtigen ein bargeldintensiver Geschäftsverkehr vor, weshalb die festgestellten Mängel bei der Kassabuchführung nicht bloss von untergeordneter oder nebensächlicher Bedeutung sind. Eine dergestalt fehlerhafte Buchführung ist nicht verbesserungsfähig (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 123 N 55 DBG). Sie ist als Veranlagungsgrundlage vielmehr abzulehnen, was zur Folge hat, dass das unteilbare Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit nach pflichtgemäsem Ermessen zu schätzen ist. Dem Umstand, dass neben Bareinkünften im überwiegenden Ausmass noch weitere Einkünfte erzielt wurden und bei dieser Sachlage nicht das gesamte Geschäftsergebnis vom Barumsatz abhängt, ist im Rahmen der Schätzung Rechnung zu tragen.

ee) Eine Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen wegen Nichterfüllung der Verfahrenspflichten setzt in formeller Hinsicht zwingend voraus, dass der Pflichtige von der zuständigen Instanz zulässigerweise formell zur Erfüllung seiner Verfahrenspflichten aufgefordert und gemahnt worden ist (Art. 130 DBG, § 139 Abs. 2 StG, Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 130 N 46 und 47 DBG). Diese Formalitäten sind selbst

dann erforderlich, wenn sie aufgrund der Umstände oder nach dem bisherigen Verhalten des Pflichtigen als nutzlos erscheinen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 130 N 52 DBG). Mithin erweisen sich die Aufforderungen des kantonalen Steueramts, "tagfertige Kassenaufzeichnungen über den Barverkehr pro 2006 und 2007" einzureichen, nicht als reine Schikane, nachdem die Pflichtigen die vom Revisor vorgeschlagene Einkommensaufrechnung von pauschal Fr. 10'000.- pro Jahr wegen Mängel in der Kassabuchführung nicht vorbehaltlos anerkannt hatten. Auch die weiteren formellen und materiellen Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt. Die Pflichtigen sind ordnungsgemäss auf die mit der Nichterfüllung der Mitwirkungsaufforderungen verbundenen Rechtsnachteile, wie Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen, Auflage einer Busse und die gesetzlichen Anfechtungerschwernisse hingewiesen worden und konnten somit den Ernst der Lage erkennen. Überdies erwiesen sich die verlangten Mitwirkungshandlungen als zulässig. Denn sie waren klar definiert, grundsätzlich erfüllbar und verhältnismässig. Fest steht auch, dass die Pflichtigen ihre Mitwirkungspflichten nicht erfüllt haben.

Aus diesen Gründen sind die angefochtenen Ermessenseinschätzungen zu Recht erfolgt.

2. a) Eine zu Recht ergangene Ermessensveranlagung kann der Steuerpflichtige gemäss Art. 132 Abs. 3 DBG bzw. § 140 Abs. 2 StG nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. Diese Normen enthalten eine Kognitionsbeschränkung der Prüfungsinstanzen, welche eine zu Recht getroffene Ermessensveranlagung nur aufheben können, wenn sie sich als offensichtlich falsch erweist. Den entsprechenden Nachweis kann der Steuerpflichtige auf zwei Arten erbringen (Martin Zweifel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. A., 2002, Art. 48 N 46 ff. StHG, auch zum Folgenden): Er kann den tatsächlichen Sachverhalt dartun und den entsprechenden Nachweis leisten, mit der Folge, dass die Ermessensveranlagung durch eine ordentliche Veranlagung ersetzt wird und die Steuerfaktoren nach den für "gewöhnliche" Veranlagungen geltenden Regeln ermittelt werden. Ist das nicht möglich oder misslingt dies, kann der Steuerpflichtige darlegen und nachweisen, dass die angefochtene Veranlagung offensichtlich unrichtig ist. Leistet er diesen Nachweis, bleibt es zwar bei einer Ermessensveranlagung, doch wird die angefochtene durch eine neue (tiefere) Schätzung der Rechtsmittelinstanz ersetzt.

Dem Steuerrekursgericht sind weitere Untersuchungen verwehrt. Es hat vielmehr bei seiner eingeschränkten Überprüfung des angefochtenen Entscheids auf offensichtliche Unrichtigkeit hin nur jene im Zeitpunkt der Entscheidung vorhandenen Schriftstücke zu berücksichtigen, welche den behaupteten Sachverhalt sofort beweisen oder zumindest als sehr wahrscheinlich erscheinen lassen (VGr, 27. Oktober 2010, SB.2010.00021, [www.vgrzh.ch](http://www.vgrzh.ch); Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steueranlagungsverfahren, 1989, S. 144).

b) Ein Nachholen der verletzten Mitwirkungspflicht scheidet hier – soweit es um die ungenügende Kassabuchführung geht – von vornherein aus. Es kann sich diesbezüglich folglich nur noch fragen, ob die steuerbehördlichen Schätzungen in quantitativer Hinsicht offensichtlich unrichtig sind. Offensichtlich unrichtig ist eine Schätzung dann, wenn sie nach den Akten sachlich nicht begründbar ist, insbesondere erkennbar pönal oder fiskalisch motiviert ist, sich auf sachwidrige Schätzungsgrundlagen, -methoden oder -hilfsmittel stützt oder sonst mit den aktenkundigen Verhältnissen des Einzelfalls aufgrund der Lebenserfahrung vernünftigerweise nicht vereinbart werden kann (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 133 N 68 DBG).

3. Die Pflichtigen machen geltend, dass die Schätzungen allein schon deshalb offensichtlich unrichtig seien, weil das kantonale Steueramt die Zugehörigkeit der Grundstücke in der Wohngemeinde zum Geschäftsvermögen für nicht gegeben erachtete und somit im Rahmen der Schätzungen keine Abschreibungen auf den Geschäftsliegenschaften zugelassen habe. Dieser Einwand trifft insoweit zu, als dass das kantonale Steueramt bei seinen Schätzungen unstreitig die von den Pflichtigen geltend gemachten Abschreibungen nicht berücksichtigt hat. Im Verhältnis zur Einkommensaufrechnung wegen mangelhafter Kassabuchführung in der Grössenordnung von rund Fr. 10'000.- pro Geschäftsjahr erweisen sich die Abschreibungen von Fr. 49'000.- (Jahr 2006) und Fr. 46'581.- (Jahr 2007) betragsmässig als erheblich. Da Abschreibungen nur auf dem Geschäftsvermögen zulässig sind (Art. 27 Abs. 2 lit. a DBG, § 27 Abs. 2 lit. a StG), ist somit im Rahmen der Angemessenheitsprüfung vorerst zu klären, ob die streitbetroffenen Grundstücke überhaupt zum Geschäftsvermögen gehören und nachträgliche Korrekturen in der Jahresrechnung 2006 bzw. die nachweislich erst im Jahr 2008 erfolgte Einbuchung in die Jahresrechnung 2007 – und dies kurz vor der Abtretung der betreffenden Grundstücke an den Sohn per 1. Januar 2009 – überhaupt rechtlich noch zulässig und zu berücksichtigen sind. Wäre dies alles zu verneinen, dann

müssen die Abschreibungen im Rahmen der Angemessenheitsprüfung ausser Betracht fallen, ansonsten ein Steuerpflichtiger aus seinem Versäumnis, eine ordentliche Buchhaltung zu führen, noch einen Vorteil ziehen würde.

4. a) Als Geschäftsvermögen gelten laut Art. 18 Abs. 2 DBG und § 18 Abs. 3 StG alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienen. Dient ein Wirtschaftsgut seinem Wesen oder seiner Funktion nach sowohl geschäftlichen als auch privaten Zwecken, richtet sich die Zugehörigkeit zum Privat- oder Geschäftsvermögen nach der Präponderanzmethode, welche die bis Ende 1994 geltende Wertzerlegungsmethode abgelöst hat (Kreisschreiben Nr. 3 zu Direkte Bundessteuer Steuerperiode 1995/96 über Neuerungen für die Land- und Forstwirtschaft aufgrund des DBG vom 14. Dezember 1990, Ziff. 3; Richner/Frei/Weber/Brütsch, Zürcher Steuergesetz, Kurzkommentar, 2. A., 1997, § 19 lit. b N 33 StG). Danach wird ein gemischt genutztes Vermögensobjekt gänzlich demjenigen Vermögensbereich zugeordnet, dem es überwiegend, d.h. zu mehr als 50% dient. Die Zuordnung hat nach objektiven Gesichtspunkten unter Würdigung der gesamten Umstände und der tatsächlichen Verhältnisse im Einzelfall zu erfolgen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 18 N 96 DBG; RB 2002 Nr. 97). Neben der wirtschaftlichen Funktion des Vermögenswerts kommen als weitere Indizien für die Abgrenzung die Eigentumsverhältnisse, die buchmässige Behandlung – soweit sie auf den Willen des Steuerpflichtigen hinweist, den Vermögenswert für geschäftliche bzw. private Zwecke zu verwenden – und das Erwerbsmotiv in Betracht. Der subjektive Wille des Steuerpflichtigen ist für sich allein genommen nicht massgebend, sondern nur, soweit er in der Gesamtheit der tatsächlichen Gegebenheiten auch tatsächlich zum Ausdruck gebracht und verwirklicht wird (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 18 N 100 DBG). Ansonsten kommt ihm abgesehen von Grenzfällen keine wesentliche Bedeutung zu. Mit anderen Worten kann der Steuerpflichtige nicht frei wählen, ob ein Wirtschaftsgut seinem Privatvermögen oder Geschäftsvermögen angehören soll.

b) Bei land- und forstwirtschaftlichen Liegenschaften hat die Zuordnung zum Geschäfts- oder Privatvermögen gemäss Ziffer 3.2 des erwähnten Kreisschreibens Nr. 3 zu erfolgen. Dabei stehen zwei Abgrenzungsmethoden zur Verfügung. Entweder erfolgt die Zuweisung durch Ermittlung des geschäftlichen Ertragsanteils am gesamten Liegenschaftenertrag (Methode A) oder durch Ermittlung des Anteils Betriebseinkommen (Nettorohrertrag) am Gesamtertrag (Liegenschaftsertrag und Betriebseinkommen;

Methode B). Bei Betrieben in Grenzbereichen wird die Methode B favorisiert (Steuerkommission SZ, 11. Juli 2000, StPS 2000, 104 unter Berufung auf ein Empfehlungsschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben vom 6. April 2000). Dabei ist jedoch eine periodenübergreifende Betrachtung erforderlich, um dauernde Wechsel in der Liegenschaftszuordnung zu verhindern. Bei beiden Aufteilungsmethoden sind die Grundstücke samt ihren Bestandteilen (Wohn-, Ökonomiegebäude, Pflanzen) als wirtschaftliche Einheit zu erfassen. Eine Aufteilung der Grundstücke findet in der Regel nicht statt.

c) Vorliegend ist unbestritten, dass es sich bei den Grundstücken in der Wohngemeinde in ihrer Gesamtheit um ein gemischt genutztes Wirtschaftsgut handelt, bei welchem das darauf befindliche Wohnhaus als privat genutzt und die übrigen Teile als geschäftlich genutzt zu betrachten sind. Uneinigkeit besteht allerdings darüber, ob die geschäftlich genutzten Teile den privat genutzten Teil überwiegen.

aa) Diesbezüglich berufen sich die Pflichtigen auf eine erstmals im Beschwerde-/Rekursverfahren eingereichte Ertragswertschätzung des Zürcher Bauernverbandes (ZBV) vom 12. März 2008, die eine Liegenschaftszuordnung nach der Methode A ermöglicht. Darin wurden die jährlichen Mietwerte der Gebäude und Anlagen zusammengefasst wie folgt ermittelt:

	Fr./p.a.
Wohnhaus/Scheune Vers.Nr. 1276 (Kat.Nr. 2)	
Wohnhaus (privat genutzt)	21'600
Übrige Gebäudeteile (wie alle nachfolgend aufgeführten Güter geschäftlich genutzt: Motorfahrzeuggarage, Heizräume, Werkstätten Lagerräume, Blumenladen, Binderaum)	4'843
Betriebsgebäude Vers.Nr. 1278 (Kat.Nr. 2)	13'240
Gewächshaus sub Vers.Nr. 1278 (Kat.Nr. 2)	5'835
Folientunnel (Kat.Nr. 1)	1'719
Wasserbassin (Kat.Nr. 2)	1'688
Feldschopf Vers.Nr. 1138 (Kat.Nr. 3)	<u>150</u>
Total	49'075

Rechnet man den Pachtwert des Kulturlandes hinzu, der von den Pflichtigen auf Fr. 6'426.- (1'071 Aren à Fr. 6.-/Are und Jahr) bewertet wird, ergibt sich bezüglich der Miet- resp. Pachtwerte ein Gesamttotal von Fr. 55'501.-, wovon im Jahr 2008 ein

Anteil von Fr. 33'901.- (61,1%) geschäftlich und ein Anteil von Fr. 21'600.- (38,9%) privat genutzt wird. Allenfalls verschiebt sich dieses Wertverhältnis noch um ca. 1,7% zu Gunsten des Privatvermögens, weil zum Wohnhaus noch ein Schwimmbassin mit einem geschätzten Mietwert von Fr. 1'600.- p.a. gehört, das in der Ertragswertschätzung des ZBV nicht aufgeführt ist und deshalb im Mietwert des Wohnhauses mutmasslich nicht enthalten ist.

bb) Das kantonale Steueramt bestreitet die vom ZBV nach der eidgenössischen Schätzungsanleitung berechneten Mietwerte nicht in grundsätzlicher Weise. Es wendet aber zu Recht ein, dass sich diese Werte auf die Verhältnisse im Jahr 2008 beziehen, die mit den Verhältnissen in früheren Jahren nicht übereinstimmen, weil der Pflichtige zwischen 1993 und 2007 sowohl im privaten als auch im geschäftlichen Bereich verschiedene bauliche Investitionen tätigte und überdies seinen Grundbesitz vergrösserte. Somit muss zur Beantwortung der Frage, ob und seit wann die in den Jahren 1989 und 2007 erworbenen Grundstücke gesamthaft betrachtet überwiegend dem Privat- oder Geschäftsvermögen angehörten, die eingereichte Ertragswertschätzung korrigiert werden.

cc) Per 31. Dezember 2007 waren die Verhältnisse gleich wie am 12. März 2008 (Datum der Besichtigung durch den Schätzer des ZBV), weil in der Zwischenzeit laut Auskunft des Bauamts der Wohngemeinde vom 14. November 2012 keine bewilligungspflichtigen Investitionen von grösserem Ausmass getätigt wurden. Demnach bildeten die Grundstücke per 31. Dezember 2007 Geschäftsvermögen.

dd) Im Jahr 2007 liess der Pflichtige im Scheunenteil des Gebäudes Vers.Nr. 1278 ein Büro einbauen. Dessen Mietwert beläuft sich laut Schätzung des ZBV auf Fr. 2'448.- p.a. Zudem erwarb er im Jahr 2007 das landwirtschaftliche Grundstück Kat.Nr. 3 (15'694 m<sup>2</sup> Land mit Feldscheune). Der jährliche Pachtwert des Landes (156,4 Aren) beträgt analog zum oben aufgeführten Bewertungsansatz Fr. 938.-. Die Feldscheune hat einen Mietwert von Fr. 150.- p.a. In den Jahren 2004 bis 2006 erfolgten – mit Ausnahme von zusätzlichen Investitionen von Fr. 33'457.25 (Jahr 2005) und Fr. 24'020.80 (Jahr 2004), die laut Buchhaltung das in den Jahren 2002 und 2003 errichtete Baumschulwerkgebäude mit Gewächshaus betrafen – keine weiteren Investitionen. Zieht man die neu hinzugekommenen Miet-/Pachtwerte für Büro, Feldscheune und Land von insgesamt Fr. 3'536.-, die alle den geschäftlichen Bereich betreffen, vom Gesamttotal von Fr. 55'501.- per 12. März 2008 ab, resultiert unter Annahme gleicher

Bewertungsansätze ein Gesamttotal von Fr. 51'965.- bzw. 53'565.- (mit Schwimmbad). Dabei kommt dem geschäftlichen Bereich ein Mietwertanteil von Fr. 30'365.- (58,4% bzw. 56.7% mit Schwimmbad) zu, der den privaten Mietwertanteil von Fr. 21'600.- (41,6%) bzw. 23'200.- (43,3% mit Schwimmbad) überwiegt. Die Grundstücke sind somit auch in der Zeit vom 1. Januar 2004 bis 31. Dezember 2006 dem Geschäftsvermögen zuzuordnen, womit die Frage der Zuordnung für die im Streit liegenden Steuerperioden 2006 und 2007 beantwortet ist. An dieser Zuordnung ändert sich selbst dann nichts, wenn mit dem kantonalen Steueramt der Umfang der tatsächlich für den Geschäftsbetrieb genutzten Landflächen als im Dunkeln liegend betrachtet wird. Denn auch bei einer nur hälftigen geschäftlichen Nutzung des Landes überwiegt die geschäftliche Nutzung immer noch mit über 52%. Vorliegend bestehen jedoch keine konkreten Anhaltspunkte, dass ein Teil des nutzbaren Landes anderen als geschäftlichen Zwecken diene. Dies belegen einerseits die im Gis Browser veröffentlichten historischen orthographischen Bilder für die Jahre 1998, 2002, 2005/2006 und 2008/2010, wonach mehr als die Hälfte des Landes mit Bäumen, Stauden und dergleichen bepflanzt war ([www.gis.zh.ch](http://www.gis.zh.ch)). Andererseits können bei einem Baumschulbetrieb nicht bepflanzte kulturfähige Arealteile als betriebliche Reserve für eine künftige Nutzung des Landes angesehen werden. In diesem Sinn stellt auch eine Landreserve Geschäftsvermögen dar (Karl Käfer: in Berner Kommentar, Das Obligationenrecht, Band VIII, 2. Abteilung, 1976, Art. 957 N 268 OR). Dass ein entsprechender betrieblich motivierter Landbedarf bestand, belegt die Zupacht von 33 Aren Land und der Zukauf des Grundstücks Kat.Nr. 3 im Jahr 2007. Ein anderes Erwerbsmotiv als die geschäftliche Nutzung des gesamten produktiv nutzbaren Landes ist bezüglich der in der Wohngemeinde gelegenen Grundstücke vor dem Hintergrund der seit Jahrzehnten ausgeübten Gartenbautätigkeit nicht ernsthaft vorstellbar.

ee) Einigermassen ausgeglichen waren die Nutzungsverhältnisse gemäss der Methode A einzig vor Bezugsbereitschaft des Baumschulwerkgebäudes und des Foilentunnels (ca. per 31. Dezember 2003). Da er die Grundstücke Kat.Nrn. 1 und 2 jedoch seit 1997 unverändert für seinen eigenen Bauschulbetrieb nutzte und in erster Linie auch zu diesem Zweck erworben hatte, ist die Auffassung des Pflichtigen, dass die Grundstücke bereits ab 1997 Geschäftsvermögen bildeten, nicht offensichtlich unhaltbar.

ff) Auf eine Wertbestimmung gemäss Methode B muss im vorliegenden Fall verzichtet werden, da diese wie erwähnt eine periodenübergreifende Betrachtungsweise

se verlangt, die im vorliegenden Fall nicht möglich ist, da nur die Jahresrechnungen 2005 bis 2007 bei den Akten liegen und die Jahresrechnungen 2006 und 2007 hinsichtlich der Kassabuchführung mit formellen Mängeln behaftet sind.

5. Da in der Jahresrechnung 2006 der Grundbesitz in der Wohngemeinde nicht enthalten ist bzw. der Pflichtige nur die nach dem Erwerb getätigten Investitionen (hauptsächlich die Kosten für die Erstellung des Gewächshauses Vers.Nr. 1278) aktiviert hat, stellt sich weiter die Frage, ob eine nachträgliche Korrektur der Bilanz überhaupt noch zulässig sei.

a) Die Handelsbilanz stellt nur dann eine taugliche Grundlage für die Steuererhebung dar, wenn sie nach den zwingenden handelsrechtlichen Vorschriften ordnungsgemäss zustande gekommen ist. Darüber, was handelsrechtskonform und handelsrechtswidrig ist, entscheidet das Obligationenrecht in seinen allgemeinen Bestimmungen über die kaufmännische Buchführung (Art. 957 ff. OR) oder in den speziellen Vorschriften des Gesellschaftsrechts, insbesondere des Aktienrechts (Art. 662 ff. OR). Nur eine mit diesen Regeln übereinstimmende, handelsrechtskonforme Handelsbilanz kann überhaupt je Grundlage der Steuerveranlagung sein. Buchungen jeglicher Art, die diesen Bestimmungen widersprechen, sind demzufolge auch steuerrechtlich unbeachtlich (StRK I, 31. August 1998, I 32/1997; 15. April 2003, 1 ST.2002.56; 21. November 2006, 1 ST.2006.174, auch zum Folgenden). Die Verbindlichkeit der Jahresrechnung entfällt nur insoweit, als diese gegen zwingende Vorschriften des Handelsrechts verstösst oder steuerrechtliche Korrekturvorschriften zu beachten sind.

Dürfen aber eine im Steuerveranlagungsverfahren eingereichte Bilanz und Erfolgsrechnung nach dem Gesagten nicht gegen zwingende Vorschriften des Handelsrechts verstossen, muss es umgekehrt auch möglich sein, handelsrechtswidrige Ansätze durch handelsrechtskonforme zu ersetzen. Solange die Veranlagung nicht in Rechtskraft erwachsen ist – und in beschränktem Mass auch darüber hinaus in den Folgejahren – hat der Steuerpflichtige deshalb das Recht, den eingereichten Geschäftsabschluss zu berichtigen, sofern es darum geht, einen Verstoss gegen zwingende Grundsätze ordnungsgemässer Buchführung zu beseitigen (vgl. VGr, 25. September 2002 = ZStP 2002 Nr. 38; Markus Berger, Probleme der Bilanzberichtigung, ASA 70, 539, 548).

Im Unterschied zu einer solchen Bilanzberichtigung liegt eine Bilanzänderung vor, wenn handelsrechtskonforme Bewertungen durch andere, ebenfalls handelsrechtlich zulässige Werte ersetzt werden. Dies ist grundsätzlich bis Eintritt der Rechtskraft einer Veranlagung möglich, sofern die Änderung handelsrechtlich zulässig und nachträglich auch verbucht worden ist (StE 1985 B 24.4 Nr. 4). Allerdings sind bei der steuerrechtlichen Berücksichtigung einer Bilanzänderung Grenzen zu ziehen. Sie verlaufen dort, wo der Grundsatz von Treu und Glauben verletzt wird. Wenn der Steuerkommissär bereits umfangreiche Abklärungen getroffen hat oder sich die Einschätzung im Rechtsmittelverfahren befindet, hat der Steuerpflichtige Jahresrechnungen, welche wegen blosser Nachlässigkeit unrichtig – aber handelsrechtlich noch zulässig – sind, gegen sich gelten zu lassen. Er kann nicht eine unangenehme steuerliche Aufrechnung des Steuerkommissärs durch eine Bilanzänderung in einer neuen Jahresrechnung neutralisieren. Bei Bilanzberichtigungstatbeständen hingegen kann diese Einschränkung nicht gelten (Walter Frei, Bilanzänderung und Bilanzberichtigung im Zürcher Steuerrecht, ZStP 1994, S. 247 f.).

b) Da die im Jahr 1989 erworbenen und ab 1997 vom Pflichtigen selber bewirtschafteten Grundstücke in der Wohngemeinde Geschäftsvermögen darstellen, widerspricht die Buchführung des Pflichtigen zumindest ab den Jahren 2002 (Investitionen für Gewächshaus etc.) den handelsrechtlichen Vorschriften, weil Geschäftsvermögen in der Handelsbilanz ausgewiesen sein muss. Dabei ist es seit 1995 nicht mehr zulässig, bei gemischter Nutzung von Vermögensobjekten nur Teile dieses Vermögens, im vorliegenden Fall die nach dem Erwerb getätigten geschäftlichen Investitionen, in die Bilanz aufzunehmen. Da der Pflichtige die Auffassung vertritt, dass die Grundstücke Kat.Nrn. 1 und 2 bereits seit 1997 Geschäftsvermögen darstellen, hätte er diese bereits im Jahr 1997, spätestens aber mit der Vornahme geschäftlicher Investitionen in die Bilanz aufnehmen müssen. Ferner ist anzumerken, dass das kantonale Steueramt bereits mit der Aktivierung der Erstellungskosten für das Gewächshaus Gelegenheit gehabt hätte, die Buchführung des Pflichtigen zu hinterfragen, weil in den Jahresrechnungen keine Grundstücke im Geschäftsvermögen aufgeführt waren, obwohl der Pflichtige solche besass und bekanntermassen auch tatsächlich geschäftlich nutzte. Unter diesen Umständen kann aus dem Deklarationsverhalten nicht zwingend gefolgert werden, dass der Pflichtige die streitbetroffenen Grundstücke (ohne Zusatzinvestitionen) im Privatvermögen halten wollte. Denn die Buchführung entsprach in dieser Form nicht einmal der früher geltenden Wertzerlegungsmethode.

Unter diesen Umständen liegt die Wahrscheinlichkeit nahe, dass sich der Pflichtige über die Zugehörigkeit der Grundstücke zum Privat- oder Geschäftsvermögen im damaligen Zeitpunkt keine Gedanken machte. Dass die betreffenden Grundstücke von 1989 bis 2005 immer im Privatvermögen deklariert wurden und der Pflichtige bei der Aufnahme seines eigenen Betriebs (1997) und bei der Betriebserweiterung (Investitionen ab 2002) keine Anstalten traf, an diesem Deklarationsverhalten etwas zu ändern, sondern dies erst zu einem Zeitpunkt tat, als sich die Betriebsübergabe an den Sohn zum Ertragswert und damit auch ein enormer Kapitalverlust bereits abzeichneten, mag zwar aus der Sicht der Steuerbehörde als fragwürdig erscheinen. Jedoch kann dem Pflichtigen dabei kein treuwidriges Verhalten vorgeworfen werden, da die Zuordnung zum Privat- oder Geschäftsvermögen nach dem Gesagten nicht nach dem freien Willen des Pflichtigen erfolgen kann, wenn wie hier, zumindest ab 1. Januar 2004 die geschäftliche Nutzung deutlich überwiegt. Dabei kann es keine Rolle spielen, welche steuerlichen Interessen (z.B. Abschreibungen, künftige Geltendmachung eines Kapitalverlusts) der Pflichtige mit der Änderung seines Deklarationsverhaltens verfolgt. Erleidet der Pflichtige mit dem Ausscheiden der Grundstücke aus seinem Vermögen einen Kapitalverlust, kann es ihm für den Fall, dass tatsächlich Geschäftsvermögen vorliegt, nicht verübelt werden, wenn er jene Abschreibungen und Werteinbussen, die ihm in den verbleibenden Steuerperioden bis zum Ausscheiden des Wirtschaftsguts noch zustehen, geltend macht. Immerhin hat er es versäumt, in den Steuerperioden von 1997 bis 2005 geschäftsmässig begründete Abschreibungen geltend zu machen. Ob und inwieweit Werteinbussen und Abschreibungen nachträglich noch geltend gemacht werden können, ist nachfolgend zu erörtern.

6. a) Gemäss Art. 960 Abs. 2 OR sind alle Aktiven höchstens nach dem Wert anzusetzen, der ihnen im Zeitpunkt, auf welchen die Bilanz errichtet wird, für das Geschäft zukommt. Sachanlagegüter, wie die hier zur Diskussion stehenden Liegenschaften, werden in der Regel nach dem so genannten Fortführungswert bilanziert. Wegleitend ist somit der Wert, der dem Aktivum für den Betrieb durch den weiteren Gebrauch während der voraussichtlichen Nutzungsdauer zukommt (StE 1990 B 72.14.2 Nr. 10 und 1994 B 72.14.2 Nr. 16). Unter Abschreibung versteht man die gewinnmindernde Herabsetzung des Ertragssteuerwerts eines Aktivums auf den massgebenden Bilanzwert (RB 1986 Nr. 40 = StE 1987 B 23.43.2 Nr. 4; Reimann/Zuppinger/Schärrier, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 2. Band, 1963, § 19 lit. b N 181 mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Während der Grund ordentlicher Abschreibungen in der mehr

oder weniger planmässigen Entwertung des betreffenden Gegenstands liegt, beruhen so genannte ausserordentliche Abschreibungen auf aussergewöhnlichen, geschäftsplanwidrigen Ereignissen und sind dazu bestimmt, die dadurch eingetretenen Wertverminderungen auszugleichen (Reimann/Zuppinger/Schärker, § 19 lit. b N 200). Letztere können u.a. geboten sein, wenn eine Liegenschaft überzahlt worden ist oder wenn ein Gebäude durch besondere Umstände den ursprünglichen Verwendungszweck verliert (Reimann/Zuppinger/Schärker, § 19 lit. b N 231). Art. 28 Abs. 1 DBG erklärt Abschreibungen für zulässig, sofern sie buchmässig oder, wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt, in besonderen Abschreibungstabellen ausgewiesen sind. In der Regel werden Abschreibungen nach dem tatsächlichen Wert der einzelnen Vermögensteile berechnet oder nach ihrer voraussichtlichen Gebrauchsdauer angemessen verteilt (Abs. 2). Für land- und forstwirtschaftliche Betriebe, wozu der Betrieb des Pflichtigen gehört, gelten spezielle Abschreibungsregeln (Merkblatt A/1993 über Abschreibungen auf dem Anlagevermögen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe). Im kantonalen Recht bestehen keine entsprechenden Vorschriften.

b) Die Unterlassung einer dergestalt notwendigen und damit vom Gesetz geforderten Abschreibung stellt einen Vorgang dar, der zu einer Bilanzberichtigung zwingt (BGr, 16. Juni 2006, StE 2007 B 72.11 Nr. 14). In ihrer nachträglichen Berücksichtigung liegt demnach trotz eines möglicherweise fortgeschrittenen Verfahrensstadiums kein Verstoß gegen den Grundsatz von Treu und Glauben. Entgegen der Auffassung des kantonalen Steueramts sind deshalb Abschreibungen auf den Grundstücken des Pflichtigen in grundsätzlicher Hinsicht zu berücksichtigen, auch wenn die Abschreibungen in der Jahresrechnung 2006 nicht offen verbucht worden sind. Immerhin wurde dieser Mangel in einem Beiblatt zur Jahresrechnung 2006, welches eine Abschreibungstabelle enthielt, behoben. In der Jahresrechnung 2007 sind die Abschreibungen offen ausgewiesen worden.

c) Fraglich erscheint jedoch, ob die vorgenommenen Abschreibungen betragsmässig geschäftlich begründet sind. Diese Frage hängt einerseits vom Einbuchungswert, andererseits aber auch von den beanspruchten Abschreibungssätzen ab.

aa) Der Pflichtige setzte den Fortführungswert der Grundstücke Kat.Nrn. 1 und 2 (ohne die nachträglich vorgenommenen Investitionen) per 1. Januar 2006 auf Fr. 2'200'000.- fest, wobei er Boden- und Gebäudewerte vorschriftsgemäss gesondert auswies. Den Bodenwert bezifferte er auf Fr. 950'000.-. Den Wert des Wohnhauses

schätzte er auf Fr. 650'000.-. Den Wert des alten Ökonomiegebäudes ohne nachträgliche Investitionen (z.B. Büroeinbau) und ohne das erst im Jahr 2002/2003 erstellte Baumschulwerkgebäude mit Gewächshaus setzte er auf Fr. 600'000.- fest. Als Abschreibungssatz wählte er beim Wohnhaus 2% und beim Ökonomiegebäude 6%.

bb) Demgegenüber vertritt das kantonale Steueramt für den Fall, dass die Grundstücke wider Erwarten Geschäftsvermögen darstellen, die Auffassung, dass überhaupt kein Abschreibungsbedarf bestehe, da die Einbuchung zum Abtretungswert von Fr. 621'000.- hätte erfolgen müssen. Folgedessen handle es sich bei den geltend gemachten Abschreibungen bei richtiger Betrachtung um die aperiodische Nachholung für längst abgelaufene Steuerperioden.

cc) Der Auffassung des kantonalen Steueramts, dass sämtliche Grundstücke zum Ertragswert in die Eingangsbilanz hätten aufgenommen werden müssen, kann nicht gefolgt werden, da der nach der eidgenössischen Schätzungsanleitung ermittelte Ertragswert nicht dem Fortführungswert der Grundstücke entspricht. Als Fortführungswert gilt vielmehr jener Wert, den der aktuelle Betreiber der fraglichen Liegenschaft beifügt (Kaspar Fierz, Der Schweizer Immobilienwert, 5.A., 2005, S. 257), wobei aber in diesem Zusammenhang zusätzlich auch noch die den Verkehrswert dämpfenden Bestimmungen des bäuerlichen Bodenrechts zu beachten sind. Beim Fortführungswert kommt es massgeblich auf das nachhaltige Ertragspotential der Liegenschaft an. In der Regel liegt der Fortführungswert bzw. der nach dem bäuerlichen Bodenrecht höchstzulässig erzielbare Preis erheblich über dem landwirtschaftlichen Ertragswert. Dies ergibt sich schon aufgrund der Tatsache, dass der Pflichtige im Jahr 2007 das Grundstück Kat.Nr. 3 zum Preis von Fr. 162'000.- erwerben konnte, obwohl dessen Ertragswert nur Fr. 7'585.- betrug. Somit kommt dem Ertragswert bei der Festsetzung des Buchwerts keine Bedeutung zu.

dd) Umgekehrt ist nicht bewiesen, dass den im Jahre 1989 erworbenen Grundstücken Kat.Nrn. 1 und 2 (ohne nachträgliche Investitionen) per 1. Januar 2006 ein Fortführungswert von Fr. 2'200'000.- zukommt. Da die Grundstücke Kat.Nrn. 1 und 2 nach Auffassung des Pflichtigen schon seit Beginn der geschäftlichen Nutzung in die Buchhaltung hätten aufgenommen werden müssen, geht es nicht an, als Einbuchungswert den landwirtschaftlich zu erzielenden Höchstwert der Grundstücke (ohne nachträgliche Investitionen) per 1. Januar 2006 geltend zu machen. Zur Berechnung des Einbuchungswerts und der ordentlichen Abschreibungsrate in den streitbetroffenen

Geschäftsjahren 2006 und 2007 ist vielmehr von einer Abschreibung seit Beginn der geschäftlichen Nutzung per 1. Januar 1997 auszugehen, da die Abnutzung stetig auf die Nutzungsdauer zu verteilen ist.

ee) Diesbezüglich ergibt sich bezüglich der Grundstücke Kat.Nrn. 1 und 2 Folgendes:

Der vom Pflichtigen angenommene Landwert von Fr. 950'000.- (rund Fr. 10.-/m<sup>2</sup>) per 1. Januar 2006 erweist sich als angemessen, da der Pflichtige im Jahr 2007 in unmittelbarer Nähe der streitbetroffenen Grundstücke weiteres Land für rund Fr. 10.-/m<sup>2</sup> erworben hat. Bei Beginn der geschäftlichen Nutzung per 1. Januar 1997 waren die Verhältnisse nicht wesentlich anders. Erwerbspreise von über Fr. 20.-/m<sup>2</sup>, die dem Erwerbspreis im Jahr 1989 zugrunde lagen, waren seit Inkrafttreten des Bundesgesetzes über das bäuerliche Bodenrecht per 1. Januar 1994 nicht mehr erzielbar. Da Grund und Boden nicht abnützbar sind, sind auf dem Landwert keine Abschreibungen zu berücksichtigen.

Der Gebäudewert (Neubauwert) des Wohnhauses (Baujahr 1910, Umbau 1993/1994) belief sich laut Schätzung der Gebäudeversicherung vom 10. Mai 1994 per 1. Januar 1997 auf Fr. 897'750.- (Basiswert Fr. 105'000.-; Teilungsfaktor per 1. Januar 1997: 855). Nach Abzug einer Altersentwertung von rund 30% kommt dem Wohnhaus per 1. Januar 1997 ein Zeitwert von rund Fr. 628'000.- zu. Zu diesem Gebäudewert ist noch ein geschätzter Betrag von Fr. 60'000.- für nicht versicherte Werte sowie Umgebungs- und Erschliessungskosten hinzuzurechnen, so dass dem Wohnhaus per 1. Januar 1997 insgesamt ein Wert von Fr. 688'000.- zukommt. Bei einem Abschreibungssatz von 2% und 9 Abschreibungsraten von 1997 bis 2005 (Multiplikator  $0.98^9 = 0,8337478$ ) ergibt sich auf dieser Basis per 1. Januar 2006 ein Buchwert von Fr. 573'618.-. Die Abschreibungen für die streitbetroffenen Steuerjahre belaufen sich somit auf Fr. 11'472.- (2006) und Fr. 11'243.- (2007).

Der Gebäudewert für die Scheune (Vers.Nr. 1278) ist im baulichen Zustand per 1. Januar 1997, d.h. ohne nachträgliche Investitionen zu ermitteln, da der Pflichtige diese bereits aktiviert hat. Gebäudeversicherungsunterlagen liegen nicht bei den Akten. Es liegt jedoch nahe, dass die Schätzungen für die Scheune und für das Wohnhaus am gleichen Tag, d.h. am 22. Mai 1979 erfolgten. Dabei wurde ein Versicherungswert von Fr. 193'000.- ermittelt, so dass beim damals von der

Gebäudeversicherung verwendeten Teilungsfaktor von 530 ein Basiswert (1939) von rund Fr. 36'000.- resultiert. Für die nachfolgende Zeitperiode bis zum 1. Januar 1997 sind keine baulichen Veränderungen aktenkundig. Somit dürfte dieser Basiswert auch noch am 1. Januar 1997 Bestand gehabt haben. Multipliziert mit dem Teilungsfaktor von 855 resultiert per 1. Januar 1997 ein Neubauwert von Fr. 307'800.-. Davon sind ein Abzug für Altersentwertung von Fr. 92'340.- (ca. 30%) und ein Zuschlag von Fr. 20'000.- für Umgebungs- und Erschliessungskosten zu erheben. Mithin beläuft sich der geschätzte Gebäudewert für die Scheune (ohne nachträgliche Investitionen) per 1. Januar 1997 auf rund Fr. 235'000.-. Bei einem Abschreibungssatz von 6%, der dem Merkblatt A/1993 über Abschreibungen auf dem Anlagevermögen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe entspricht, und 9 Abschreibungsraten von 1997 bis 2005 (Multiplikator  $0.94^9 = 0,5729948$ ) ergibt sich auf dieser Basis per 1. Januar 2006 ein Buchwert von Fr. 134'654.-. Die Abschreibungen für die streitbetroffenen Steuerjahre belaufen sich somit auf Fr. 8'079.- (2006) und Fr. 7'594.- (2007).

ff) Die in den Jahren 1997 bis 2005 unterlassenen Abschreibungen sind nicht von Amtes wegen nachzuholen. Aus handelsrechtlicher Sicht sind zwar zu Unrecht unterlassene Abschreibungen nachzuholen (Berger, S. 557 ff., auch zum Folgenden). Steuerlich kommt aber nur eine gewinnsteuerneutrale Korrektur in Frage. Anders zu entscheiden hiesse, handelsrechtswidrige, willkürliche Aufwandverschiebungen steuerlich zu belohnen. Die Praxis lässt die Nachholung immerhin zu, wenn Steuerpflichtige den Nachweis leisten, dass in früheren Jahren infolge ungünstiger Geschäftsabschlüsse solche nicht vorgenommen werden konnten. Solche Umstände macht der Pflichtige jedoch nicht geltend.

gg) Da feststeht, dass in der steueramtlichen Schätzung der Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit die notwendigen ordentlichen Abschreibungen für das Wohnhaus und die Scheune (ohne nachträgliche Investitionen) nicht enthalten sind und die Abschreibungen im Verhältnis zur Gewinnaufrechnung infolge ungenügender Kassabuchführung betragsmässig (Fr. 19'551 im Jahr 2006; Fr. 18'837 im Jahr 2007) erheblich sind, erweisen sich die Schätzungen des kantonalen Steueramts als offensichtlich zu hoch. Sie sind deshalb zu korrigieren, indem die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit in der Steuerperiode 2006 von Fr. 150'000.- auf Fr. 130'449.- und in der Steuerperiode 2007 von Fr. 170'000.- auf Fr. 151'163.- herabzusetzen sind.

7. Weil das Wohnhaus nach dem Gesagten zum Geschäftsvermögen gehört, sind die vom Pflichtigen geltend gemachten Pauschalabzüge von je Fr. 3'600.- auf dem Eigenmietwert beim steuerbaren Einkommen aufzurechnen. Ferner können pauschale Vermögensverwaltungskosten nur auf dem Wertschriftenvermögen ohne Geldkonti geltend gemacht werden. Da das Vermögen der Pflichtigen zur Hauptsache aus Bankguthaben besteht, sind dem Einschätzungsvorschlag des kantonalen Steueramts, Division Bücherrevision, folgend die abzugsfähigen Vermögensverwaltungskosten auf je Fr. 100.- pro 2006 und 2007 (statt Fr. 200.- pro 2006 resp. Fr. 250.- pro 2007 laut Einspracheentscheiden) festzusetzen.

8. Aufgrund der vorstehenden Ausführungen sind die Rechtsmittel teilweise gutzuheissen und die Veranlagungen resp. Einschätzungen für die Steuerperioden 2006 und 2007 wie folgt abzuändern:

**Direkte Bundessteuer 2006**

steuerbares Einkommen lt. Einspracheentscheid		170'059
Selbständige Erwerbseinkünfte, geschätzt nach pflichtgemässen Ermessen gemäss Art. 130 Abs. 2 DGB	130'449	
statt gemäss Einspracheentscheid	-150'000	-19'551
Aufrechnung Pauschalabzug auf Eigenmietwert Wohnhaus		3'600
Abzugsfähige Vermögensverwaltungskosten	100	
statt gemäss Einspracheentscheid	-200	100
steuerbares Einkommen		154'208
steuerbares Einkommen abgerundet		<b>154'200</b>

### Staats- und Gemeindesteuern 2006

steuerbares Einkommen lt. Einspracheentscheid		170'659
Selbständige Erwerbseinkünfte, geschätzt nach pflichtgemäsem Ermessen gemäss § 139 Abs. 2 StG	130'449	
statt gemäss Einspracheentscheid	-150'000	-19'551
Aufrechnung Pauschalabzug auf Eigenmietwert Wohnhaus		3'600
Abzugsfähige Vermögensverwaltungskosten	100	
statt gemäss Einspracheentscheid	-200	100
steuerbares Einkommen		154'808
steuerbares Einkommen abgerundet		<b>154'800</b>
steuerbares Vermögen laut Einspracheentscheid		<b>1'393'000</b>

### Direkte Bundessteuer 2007

Steuerbares Einkommen lt. Einspracheentscheid		189'904
Selbständige Erwerbseinkünfte, geschätzt nach pflichtgemäsem Ermessen gemäss Art. 130 Abs. 2 DGB	151'163	
statt gemäss Einspracheentscheid	-170'000	-18'837
Aufrechnung Pauschalabzug auf Eigenmietwert Wohnhaus		3'600
Abzugsfähige Vermögensverwaltungskosten	100	
statt gemäss Einspracheentscheid	-250	150
steuerbares Einkommen		174'817
steuerbares Einkommen abgerundet		<b>174'800</b>

### Staats- und Gemeindesteuern 2007

Steuerbares Einkommen lt. Einspracheentscheid		190'504
Selbständige Erwerbseinkünfte, geschätzt nach pflichtgemäsem Ermessen gemäss § 139 Abs. 2 StG	151'163	
statt gemäss Einspracheentscheid	-170'000	-18'837
Aufrechnung Pauschalabzug auf Eigenmietwert Wohnhaus		3'600
Abzugsfähige Vermögensverwaltungskosten	100	
statt gemäss Einspracheentscheid	-250	150
steuerbares Einkommen		175'417
steuerbares Einkommen abgerundet		<b>175'400</b>
steuerbares Vermögen laut Einspracheentscheid		<b>1'159'000</b>

9. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens zu 3/4 den Pflichtigen und zu 1/4 der Beschwerdegegnerin/Rekursgegner aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG). Dass die entscheidenden Unterlagen (Ertragswertschätzung des ZBV), die zur teilweisen Gutheissung der Rechtsmittel führten, erst im Beschwerde-/Rekursverfahren eingereicht wurden, wirkt sich bei der Kostenverteilung schon deshalb nicht aus, weil das kantonale Steueramt im Beschwerde-/Rekursverfahren nach Kenntnisnahme davon keine Veranlassung hatte, seine Einschätzungen zu revidieren. Mithin wäre es, wollte man den Pflichtigen in dieser Hinsicht ein pflichtwidriges Verhalten unterstellen, weil sie diese Unterlagen nicht bereits früher eingereicht hatten, ohnehin zum vorliegenden Rechtsmittelverfahren gekommen.

Da die Pflichtigen mit ihren Anträgen zu rund 75% unterlagen, rechtfertigt es sich nicht, den Pflichtigen eine Parteienschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968; § 152 StG in Verbindung mit § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die Beschwerdeführer werden wie folgt veranlagt (Tarif gemäss Art. 214 Abs. 2 DBG; Verheiratetentarif):

<b>Steuerperiode</b>	<b>steuerbares Einkommen</b>
	Fr.
2006	154'200.-
2007	174'800.-

2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Die Rekurrenten werden wie folgt veranlagt (Tarif gemäss § 35 Abs. 2 bzw. § 47 Abs. 2 StG; Verheiratetentarif):

<b>Steuerperiode</b>	<b>steuerbares Einkommen</b>	<b>steuerbares Vermögen</b>
	Fr.	Fr.
2006	154'800.-	1'393'000.-
2007	175'400.-	1'159'000.-

[...]