

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2015.202
1 ST.2015.248

Entscheid

17. Dezember 2015

Mitwirkend:

Einzelrichter Anton Tobler und Gerichtsschreiberin Vivienne Blunschli

In Sachen

A,
Steuergemeinde B,

vertreten durch C gmbh,

**Beschwerdeführer/
Rekurrent,**

gegen

1. **Schweizerische Eidgenossenschaft,**

2. **Staat Zürich,**

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

Beschwerdegegnerin,

Rekursgegner,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2012 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2012

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) ist von Beruf Landwirt und veräusserte am ... 2012 das landwirtschaftliche Ökonomiegebäude samt Boden in D/B für Fr. 1 Mio. Zuvor hatte er am 2. April 2012 beim kantonalen Steueramt einen Antrag u.a. für die Besteuerung des Wertzuwachsgevinns in Form von kumulierten Abschreibungen im Falle des Verkaufs des Betriebs stellen lassen. Danach sollten sowohl die direkte Bundessteuer als auch die Staats- und Gemeindesteuern "auf den kumulierten Abschreibungen in der Höhe von Fr. 0.- (gemäss Steuer-Schlussbilanz 2010) bzw. in der Höhe von allfälligen kumulierten Abschreibungen, welche in den Steuerperioden 2011 und 2012 noch getätigt werden" erhoben werden. Das kantonale Steueramt stimmte dem am 26. April 2012 bezüglich der Staats- und Gemeindesteuern mit "einverstanden" unterschriftlich zu und erklärte hinsichtlich der direkten Bundessteuer, die Auswirkungen des vom Pflichtigen in der Anfrage thematisierten Bundesgerichtsurteils vom 2. Dezember 2011 könnten zur Zeit noch nicht beurteilt werden.

Mit Entscheid vom 3. Juni 2015 veranlagte das kantonale Steueramt den Pflichtigen für die direkte Bundessteuer der Steuerperiode 2012 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 118'600.- und schätzte ihn für die Staats- und Gemeindesteuern 2012 mit einem solchen von Fr. 117'700.- sowie einem steuerbaren Vermögen von Fr. 807'000.- ein. Dabei erhöhte es das steuerbare Einkommen gegenüber der Steuererklärung um Fr. 106'438.-, welcher Betrag den bei der Veräusserung der landwirtschaftlichen Liegenschaft wiedereingebrachten Abschreibungen entsprach. Daneben gewährte es dem Pflichtigen den Abzug von AHV-Beiträgen von 10% auf diesem Betrag bzw. Fr. 10'700.-. Es merkte an, der in der Anfrage vom 2. April 2012 geschilderte Sachverhalt, wonach die Abschreibungen auf der Liegenschaft Fr. 0.- betrügen, habe sich im Nachhinein als falsch erwiesen, sodass das kantonale Steueramt an sein Einverständnis nicht gebunden sei.

B. Hiergegen liess der Pflichtige am 8. Juni 2015 Einsprache erheben und gestützt auf die Auskunft des kantonalen Steueramts vom 26. April 2012 beantragen, ihn gemäss Steuererklärung, d.h. ohne Besteuerung der eingebrachten Abschreibungen auf dem landwirtschaftlichen Grundstück, zu veranlagern bzw. einzuschätzen.

Am 23. Juli 2015 unterbreitete die Steuerkommissärin dem Pflichtigen den Vorschlag, seinem Veranlagungs-/Einschätzungsantrag zu entsprechen, wenn er im Gegenzug damit einverstanden sei, dass die wiedereingebrachten Abschreibungen in der Steuerperiode 2013 als Liquidationsgewinn (separat vom übrigen Einkommen) besteuert würden. Der Pflichtige liess diesen Vorschlag ablehnen.

Am 28. August 2015 wies das kantonale Steueramt die Einsprache ab.

C. Mit Beschwerde bzw. Rekurs vom 14./16. September 2015 liess der Pflichtige den Einspracheantrag erneuern. Das kantonale Steueramt schloss am 16. Oktober 2015 auf Abweisung der Rechtsmittel. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Steuerbar sind gemäss Art. 18 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) bzw. § 18 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbstständigen Erwerbstätigkeit (je Abs. 1). Zu den Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen (je Abs. 2 Satz 1). Die Gewinne aus der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken werden bei der direkten Bundessteuer den steuerbaren Einkünften jedoch nur bis zur Höhe der Anlagekosten zugerechnet (Abs. 4 DBG). Gleiches gilt auch für die Staats- und Gemeindesteuern, allerdings erweitert für alle Arten von Grundstücken des Geschäftsvermögens (Abs. 5 StG). Die zu besteuende Differenz zwischen den Anlagekosten und dem tieferen Steuerwert bzw. Buchwert wird als wieder eingebrachte Abschreibungen bezeichnet (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 18 N 161 DBG und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 18 N 143 StG).

b) Vorliegend veräusserte der Pflichtige am ... 2012 das landwirtschaftliche Grundstück samt Ökonomiegebäude in D/B für Fr. 1 Mio.. Es ist nicht streitig, dass er dabei stille Reserven in Form von wiedereingebrachten Abschreibungen im Umfang von Fr. 106'438.- realisierte. Mithin unterliegt der Veräusserungserlös in diesem Umfang gemäss Art. 18 Abs. 2 bzw. 4 DBG und § 18 Abs. 2 bzw. 5 StG der Einkommenssteuer.

Zu prüfen ist, ob das vom Pflichtigen mit dem kantonalen Steueramt abgeschlossene Ruling vom 2./26. April 2012 dieser Besteuerung entgegensteht.

2. a) Die Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) statuiert den Grundsatz von Treu und Glauben in Art. 5 Abs. 3 einerseits als Regel für das Verhalten von Staat und Privaten sowie andererseits in Art. 9 als grundrechtlichen Anspruch des Privaten gegenüber dem Staat auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen oder sonstiges, bestimmte Erwartung begründendes Verhalten der Behörden (BGE 126 II 387 mit Hinweisen).

b) Zwar verlangt das Gesetzmässigkeitsprinzip, dass die Verwaltungsbehörden nach Massgabe des Gesetzes und nicht nach Massgabe der vom Gesetz abweichenden Auskunft entscheiden. Indessen kann eine unrichtige behördliche Auskunft unter gewissen Umständen eine Vertrauensgrundlage bilden. Dies gilt auch für das Steuerrecht (BGr, 1. November 2000, 2A.46/2000). Voraussetzung dafür bildet, dass sich die Auskunft der Behörde auf eine konkrete, den betreffenden Bürger berührende Angelegenheit bezieht, dass die Amtsstelle, welche die Auskunft gegeben hat, hierfür zuständig war oder der Bürger sie aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte (BGE 127 I 36 mit Hinweisen), dass der Bürger die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne weiteres hat erkennen können, dass er im Vertrauen hierauf nicht ohne Nachteil rückgängig zu machende Dispositionen getroffen hat und dass die Rechtslage zur Zeit der Verwirklichung des Tatbestands noch die gleiche ist wie im Zeitpunkt der Auskunftserteilung (BGE 121 II 479 mit Hinweisen). Das kantonale Steueramt hat diese Praxis in einem Merkblatt festgehalten und führt übereinstimmend damit aus, wenn diese Voraussetzungen kumulativ erfüllt seien, werde die mit dem Vorentscheid festgelegte steuerliche Beurteilung im Einschätzungsverfahren nicht mehr in Wiedererwägung gezogen, auch wenn sich die Auskunft im Nachhinein als unrichtig herausstellen

sollte (Ziff. C. IV. Abs. 2 des Merkblatts des kantonalen Steueramts betreffend Begehren um amtliche Auskünfte und Vorentscheide vom 13. Oktober 2008, ZStB I Nr. 30/500). Eine Auskunft bzw. ein diesbezüglicher Vorentscheid entfaltet seine Wirkung erst im nachfolgenden Veranlagungsverfahren. Er erlangt Rechtswirkungen, wenn und soweit dies durch den Grundsatz von Treu und Glauben geboten ist.

c) Der Sachverhalt, auf den sich die (vorbehaltslose) Auskunft der Steuerbehörde – auch Steuerruling bzw. Verständigung zwischen Steuerpflichtigen und Steuerbehörden genannt – bezieht, muss konkret, korrekt und vollständig dargelegt werden (Behnisch/Cadosch, Die Bedeutung von vorgängigen Auskünften von Steuerbehörden im Recht der direkten Bundessteuer, Jusletter vom 23. April 2001, Rz 1 f.; Peter Eisenring, Vorgängige Auskünfte von Steuerbehörden in der Schweiz, ASA 68, 115 f.). Alles, was auf die Beurteilung Einfluss hat, muss offen gelegt werden, d.h. es dürfen keine gezielten Unterlassungen erfolgen. Sachverhaltslücken, die für die Beurteilung von Rulinganträgen nicht relevant sind, sind dagegen nicht schädlich. Bei schriftlichen Rulinganfragen obliegt es aber auch der Steuerbehörde, zu beurteilen, ob der Sachverhalt ausreichend geschildert ist, um die Anträge zu behandeln. Denn mit der Unterzeichnung des Rulings bekräftigen die Steuerbehörden grundsätzlich nicht nur, dass sie mit der steuerlichen Qualifikation und den Anträgen einverstanden sind, sondern auch, dass der geschilderte Sachverhalt für die Beurteilung der Anträge ausreichend war. Folglich können die Steuerbehörden bei ausführlichen, schriftlichen Rulinganfragen in der Regel nicht im Nachhinein argumentieren, dass der Sachverhalt zu wenig ausführlich war (Morf/Müller/Amstutz, Schweizer Steuerruling - Erfolgsmodell und Werthaltigkeit, ST 2008, 813 ff.).

d) Eine behördliche Auskunft kann nur für den vorgelegten Sachverhalt verbindlich sein. Bei massgeblichen Sachverhaltsänderungen ist die Behörde nicht mehr an ihre Auskunft gebunden. Das Ruling verliert seine Wirkung mit der Folge, dass die Veranlagung/Einschätzung aufgrund des tatsächlich geschaffenen bzw. vorliegenden Sachverhalts vorzunehmen ist. Die Abweichung vom Sachverhalt, wie er mit der Rulinganfrage der Steuerbehörde präsentiert worden ist, muss allerdings eine wesentliche sein, d.h. den Kerngehalt betreffen. Allerdings vermögen auch mehrere Abweichungen in Nebenpunkten zusammen den Sachverhalt derart zu verändern, dass er im Wesen anders erscheint als ursprünglich dargelegt und eine andere rechtliche Würdigung erheischt.

e) Selbst wenn all diese Voraussetzungen einer vorgängigen Auskunftserteilung erfüllt sind, müssen gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung noch das Interesse an der richtigen Durchsetzung des objektiven Rechts und dasjenige des Vertrauensschutzes gegeneinander abgewogen werden. Überwiegt das öffentliche Interesse an der Anwendung des positiven Rechts, muss sich der Bürger diesem unterziehen (vgl. zum Ganzen Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. A., 2010, N 696 mit Hinweisen).

3. a) Der Pflichtige erbat im Zusammenhang mit der beabsichtigten Veräusserung seines landwirtschaftlichen Betriebs in D/B am 2. April 2012 das kantonale Steueramt um eine verbindliche Auskunft sowohl bezüglich der direkten Bundessteuer, der Staats- und Gemeindesteuern als auch der Grundstückgewinnsteuer. Dabei verwies er eingangs auf einen vom Bundesgericht am 2. Dezember 2011 gefällten Entscheid (2C_11/2011, www.bger.ch) und ersuchte um Auskunft, wie sich dieser Entscheid auf die genannten Steuern auswirken werde. Bezüglich der vorliegend allein interessierenden direkten Bundessteuer sowie der Staats- und Gemeindesteuern stellte er den Antrag, diese Steuern seien auf den kumulierten Abschreibungen in der Höhe von Fr. 0.- (gemäss Steuer-Schlussbilanz 2010) bzw. in der Höhe von allfälligen kumulierten Abschreibungen, welche in den Steuerperioden 2011 und 2012 noch getätigt werden, zu erheben (Rz 12 lit. a und d).

Das kantonale Steueramt nahm hierzu am 26. April 2012 wie folgt Stellung: Zu Rz 12 lit. a (Staats- und Gemeindesteuern): "einverstanden" und zu Rz 12 lit. d (direkte Bundessteuer): "die Auswirkungen des BGE 2C_11/2011 können im jetzigen Zeitpunkt noch nicht beurteilt werden".

b) aa) Daraus ergibt sich hinsichtlich der direkten Bundessteuer, dass sich das kantonale Steueramt zum Antrag des Pflichtigen gerade nicht äusserte, indem es die Auswirkungen des fraglichen Bundesgerichtsentscheids noch nicht beurteilen konnte. Demnach stimmte es dem Antrag des Pflichtigen nicht zu und liegt daher bezüglich der direkten Bundessteuer kein Ruling vor, auf das sich dieser berufen kann.

bb) Hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern gilt Folgendes: Der Pflichtige legte in seiner Anfrage (Rz 2) dar, dass er bzw. sein Treuhänder aufgrund der be-

stehenden Bilanzen davon ausgehe, dass der Landwirtschaftsbetrieb über keine kumulierten Abschreibungen verfüge, die im Rahmen einer Überführung ins Privatvermögen zur Besteuerung gelangten. Dementsprechend quantifizierte er diese Abschreibungen in seinem Antrag auf Behandlung des Wertzuwachsgeinns bei den Staats- und Gemeindesteuern mit Fr. 0.- (Rz 12 lit. a).

Das kantonale Steueramt war vor Beantwortung der Anfrage nicht verpflichtet, die Angabe des Pflichtigen zur Höhe der Abschreibungen auf ihre Richtigkeit hin zu überprüfen. Die vom Pflichtigen für seine gegenteilige Auffassung bemühte Untersuchungspflicht der Steuerbehörden gemäss § 132 StG traf Letztere zwar im Einschätzungsverfahren, aber nicht schon im angestregten Verfahren der vorfrageweisen Abklärung. So ist letzteres Verfahren im StG nicht vorgesehen, weshalb die Untersuchungspflicht der Steuerbehörde nicht auf dieses Verfahren übertragen werden kann. Will der Steuerpflichtige letzteres Verfahren beschreiten – die Steuerbehörde kann ein solches Verfahren nicht von sich aus durchführen –, liegt es vielmehr nach dem Gesagten allein an ihm, den zu beurteilenden Sachverhalt vollständig und korrekt darzulegen. Die Steuerbehörde trifft keine diesbezügliche Untersuchungspflicht. Sie wäre zudem auch gar nicht in der Lage und vermutlich auch nicht mehr willens, Rulinganfragen entgegen zu nehmen und zu beantworten, wenn sie zuerst den präsentierten Sachverhalt auf seinen Wahrheitsgehalt hin überprüfen müsste. Dergestalt kann der Steuerpflichtige mit einem Ruling den zu beurteilenden Sachverhalt nicht durch die Steuerbehörde abklären lassen, sondern muss er diesen eben selber darlegen sowie vollständig und korrekt liefern. Kommt er dieser Obliegenheit nicht bzw. nicht gehörig nach, trägt er das Risiko, dass das Ruling ungültig ist und er sich darauf nicht berufen kann. Die sich daraus allenfalls ergebenden nachteiligen Steuerfolgen hat er selber zu verantworten.

Aus dem Einverständnis des kantonalen Steueramts, die Einkommenssteuer auf der genannten, vom Pflichtigen gelieferten tatsächlichen Grundlage zu erheben, wonach auf dem landwirtschaftlichen Grundstück keine Abschreibungen getätigt worden seien, kann daher kein Anspruch auf entsprechende Behandlung im Einschätzungsverfahren abgeleitet werden, wenn sich diese als falsch erwies. Es lag nicht die Situation vor, dass der geschilderte Sachverhalt Lücken aufwies oder zu wenig konkret geschildert war, sodass die Steuerbehörde allenfalls zu einer entsprechenden Nachfrage beim Pflichtigen gehalten gewesen wäre. Auch bedurfte es bei Erklärung des

Einverständnisses durch das kantonale Steueramt keines Vorbehalts, das Einverständnis erfolge nur unter der Bedingung der korrekten Sachverhaltsangabe durch den Pflichtigen und das kantonale Steueramt habe diese Angaben nicht auf seine Richtigkeit hin überprüft, da dies selbstverständliche Voraussetzung einer jeden Anfrage bildet. Der Pflichtige bestreitet vielmehr nicht, dass seine Angabe, es seien keine Abschreibungen erfolgt, nachweislich falsch war. Die Gründe dieser Falschangabe – der Treuhänder will nach bestem Wissen und Gewissen und gestützt auf die ihm damals bekannten Bilanzen gehandelt haben, obwohl der Pflichtige die Abschreibungen selber vorgenommen und steuerlich geltend gemacht hatte –, interessieren nicht, da sie beim Pflichtigen liegen und mangels Untersuchungspflicht des kantonalen Steueramts allein von ihm zu verantworten sind. Mithin vermochte die Zusicherung des kantonalen Steueramts wegen der unkorrekten Angabe über die getätigten Abschreibungen keine Bindungswirkung zu entfalten. Es widerspricht dem Grundsatz von Treu und Glauben, sich auf eine Zusicherung der Steuerbehörde zu berufen, die auf eigenen unkorrekten Angaben beruht. Dies gilt auch dann, wenn der Pflichtige seine Unkorrektheit erst im Nachhinein bzw. im nachfolgenden Einschätzungsverfahren realisiert, hätte er seinen Fehler bei der notwendigen Sorgfalt doch schon vor Stellung der Anfrage beim kantonalen Steueramt erkennen können.

Demnach vermag das fragliche Ruling auch hinsichtlich der Staats- und Gemeindesteuern keine Bindungswirkung für die spätere Einschätzung zu entfalten.

c) Damit bleibt es dabei, dass der streitbetroffene Veräusserungserlös im Umfang der wieder eingebrachten Abschreibungen sowohl bei der direkten Bundessteuer als auch der Staats- und Gemeindesteuern der Einkommensbesteuerung unterliegt.

Zu prüfen ist weiter der anzuwendende Steuersatz und – damit verbunden – der Zeitpunkt bzw. die Periode der Besteuerung:

4. a) Wird die selbstständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben, so ist bei der direkten Bundessteuer die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen zu besteuern. Einkaufsbeiträge in die berufliche Vorsorge gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. d

DBG sind abziehbar. Werden keine solchen Einkäufe vorgenommen, so wird die Steuer auf dem Betrag der realisierten stillen Reserven, für den der Steuerpflichtige die Zulässigkeit eines Einkaufs gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG nachweist, zu einem Fünftel der Tarife nach Art. 36 berechnet. Für die Bestimmung des auf den Restbetrag der realisierten stillen Reserven anwendbaren Satzes ist ein Fünftel dieses Restbetrags massgebend, es wird aber in jedem Falle eine Steuer zu einem Satz von mindestens 2 Prozent erhoben (Art. 37b Abs. 1 DBG, in der Fassung vom 23. März 2007, in Kraft seit 1. Januar 2011).

Als Ausführungsbestimmung hierzu hat der Bundesrat die Verordnung über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit vom 17. Februar 2010 (LGBV) erlassen. Weiter hat die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) das Kreisschreiben Nr. 28 Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit vom 3. November 2010 (nachfolgend KS Nr. 28) vorgelegt.

Im kantonalen Recht besteht (noch) keine entsprechende Bestimmung. Für diesen Fall ist Art. 11 Abs. 5 i.V.m. Art. 72h des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (in der Fassung vom 23. März 2007, StHG) direkt anwendbar. Letztere Vorschrift stimmt mit Art. 37b Abs. 1 DBG überein, mit Ausnahme der Satzbestimmung, zu welcher auf das kantonale Recht verwiesen wird. Zur Füllung der daraus entstandenen Gesetzeslücke mit Bezug auf den Tarif hat der Regierungsrat des Kantons Zürich in der Verordnung über den Vollzug des Unternehmenssteuerreformgesetzes II des Bundes vom 3. November 2010, in Kraft seit 1. Januar 2011, den anwendbaren Tarif näher bestimmt.

b) Die privilegierte separate Besteuerung des Liquidationsgewinns setzt demnach eine Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit voraus. Diese muss effektiv aufgegeben werden; es reicht nicht aus, dass unmittelbar anschliessend eine anders geartete, aber wiederum selbstständige Erwerbstätigkeit aufgenommen wird (Richter/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 37b N 4 DBG und § 37b N 7 StG). Nach Ziff. 2.1 des KS Nr. 28 schadet indessen die Weiterführung einer geringfügigen selbstständigen Erwerbstätigkeit ohne feste Einrichtungen und ohne Personal nicht, sofern das mutmassliche jährliche Nettoeinkommen aus dieser Tätigkeit nicht höher ist als der Betrag

(Eintrittsschwelle) nach Art. 2 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 25. Juli 1982 (BVG, 2013: Fr. 21'060.-).

Massgebend für die Bestimmung des Zeitpunkts der Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit ist das Liquidationsjahr. Als solches gilt dasjenige Geschäftsjahr, in dem die letzte Liquidationshandlung vorgenommen wird (Art. 2 LGBV sowie Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 37b N 8 StG). Dies ist der Fall, wenn die laufenden Geschäfte beendet, die Aktiven verwertet, die Verpflichtungen erfüllt sind und allenfalls die Verteilung des Vermögens vollzogen ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 54 N 25 DBG und § 59 N 17 StG).

5. a) Der Pflichtige veräusserte die Liegenschaft seines Landwirtschaftsbetriebs am ... 2012. Offenbar hat er dann im nachfolgenden Jahr 2013 die selbstständige Erwerbstätigkeit als Landwirt endgültig aufgegeben. Davon geht auch die Steuerkommissarin aus, hat sie doch zumindest im Veranlagungs-/Einschätzungsvorschlag des Einspracheverfahrens vom 23. Juli 2015 entsprechend argumentiert. Damit übereinstimmend liegen zwei Rechnungen des Pflichtigen über den Verkauf von Maschinen und Saatgut bzw. Futter an E vom ... 2013 vor.

Indessen ist nicht bekannt, ob damit die Liquidation tatsächlich abgeschlossen, und ob sowie inwiefern der Pflichtige danach noch weiter selbstständig erwerbstätig war, wenn auch allenfalls auch in einer andern Branche.

Sollte die Liquidation im Jahr 2013 endgültig abgeschlossen worden sein – zu prüfen ist dabei auch der Einbezug der bilanzierten Eigentumswohnung in D sowie die diesbezügliche Hypothek –, hat der Pflichtige Anspruch auf Durchführung der (privilegierten) Liquidationsbesteuerung nach Art. 37b DBG bzw. Art. 72h StHG in der Steuerperiode 2013. Die streitbetroffenen realisierten stillen Reserven auf der landwirtschaftlichen Liegenschaft liegen innerhalb der Zweijahresfrist dieser Bestimmungen, sodass sie an der privilegierten Besteuerung teilnehmen könnten. Der Pflichtige hat am entsprechenden Verfahren allerdings mitzuwirken, was insbesondere bei Ermittlung der abzugsfähigen tatsächlichen oder fiktiven Einkaufsbeträge in die berufliche Vorsorge von Bedeutung sein dürfte.

b) Die Vorinstanz hat die Frage der Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit des Pflichtigen bzw. der Liquidation seines Landwirtschaftsbetriebs bisher nicht untersucht. Dies stellt insofern einen schwerwiegenden Verfahrensmangel dar, als die streitbetroffenen realisierten stillen Reserven im fraglichen Umfang nicht in der ordentlichen Einschätzung 2012, sondern allenfalls in der privilegierten Liquidationsbesteuerung der Steuerperiode 2013 zu erfassen wären. Eine solche Besteuerung hat das kantonale Steueramt im Einspracheverfahren nicht durchgeführt, sondern dem Pflichtigen nur vorgeschlagen. Dies führt zur Rückweisung der Sache zur entsprechenden Untersuchung zum allfälligen Neuentscheid (§ 149 Abs. 3 StG).

6. Diese Erwägungen führen zur teilweisen Gutheissung der Rechtsmittel (Rückweisung). Da der Pflichtige die Rückweisung nicht beantragt hat, liegt ein unentschiedener Ausgang des Verfahrens vor, weshalb die Kosten den Parteien je zur Hälfte aufzuerlegen sind (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG sowie Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 144 N 9 DBG und § 151 N 14 StG). In der Folge ist dem Pflichtigen keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968; § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959/8. Juni 1997).

7. Der vorliegende Rückweisungsentscheid stellt nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts einen Zwischenentscheid dar (BGE 133 II 409 E. 1.2). Im Rahmen der Rechtsmittelbelehrung ist darauf hinzuweisen, dass Zwischenentscheide nach § 19a Abs. 2 VRG i.V.m. Art. 93 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG) vor Verwaltungsgericht nur dann anfechtbar sind, wenn sie einen nicht wiederzumachenden Nachteil bewirken können (lit. a) oder wenn die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (lit. b).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 28. August 2015 wird aufgehoben. Die Sache wird zur weiteren Untersuchung und zum allfälligen Neuentscheid im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt ins Einspracheverfahren zurückgewiesen.

2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 28. August 2015 wird aufgehoben. Die Sache wird zur weiteren Untersuchung und zum allfälligen Neuentscheid im Sinn der Erwägungen an das kantonale Steueramt ins Einspracheverfahren zurückgewiesen.

[...]