

Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich

1. Abteilung



1 DB.2015.96

Entscheid

9. Juni 2016

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Walter Balsiger, Steuerrichter Michael Ochsner, Ersatzrichter
Hans Heinrich Knüsli und Gerichtsschreiber Fabian Steiner

In Sachen

1. A,
2. B,

vertreten durch X,

Beschwerdeführer,

gegen

Schweizerische Eidgenossenschaft,

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

Beschwerdegegnerin,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2011

hat sich ergeben:

Adressen, Orts- und Grundstücksbezeichnungen, Strassennamen und Hausnummern, Frankenbeträge sowie weitere Gegebenheiten bzw. Details wurden in dieser anonymisierten Fassung des Urteils z.T. ganz ausgelassen oder verändert (verfremdet).

A.1. Die Eheleute A und B (nachfolgend die Pflichtigen), geb. ... bzw. ..., deklarierten in der Steuererklärung 2011 Einkünfte von Fr. ... -, die sich aus einer Altersrente, den beiden AHV-Renten sowie Liegenschafts- und Wertschriftenerträgen (inkl. Eigenmiete) von Fr.- zusammensetzten. Nach Berücksichtigung der Abzüge ergab sich ein steuerbares Einkommen für die direkte Bundessteuer von Fr.-, bei einem steuerbaren Vermögen (nur Staats- und Gemeindesteuern) von Fr.- (Guthaben und Wertschriften zu Fr.-; Nutzniessung gegenüber den direkten Nachkommen an Liegenschaften bestehend aus einem Einfamilienhaus in C, drei Mehrfamilienhäusern in D sowie Landparzellen in D und E im Gesamtwert von Fr.-; Schulden von Fr.-).

Im Lauf des Jahres 2011 fanden verschiedene Wertschriften- und Liegenschaftentransaktionen statt. U.a. übertrug die Pflichtige Ende 2011 – gegen Einräumung der lebenslangen Nutzniessung – mehrere Liegenschaften in D und E, und der Pflichtige das Wohnhaus in C an die Kinder. Weiter hatten die Pflichtigen – ebenfalls unter dem Vorbehalt der Nutzniessung – ihren Kindern und Enkeln Aktien der Gesellschaften G, H und I im Wert von insgesamt rund Fr. ...- geschenkt.

Die Pflichtige verkaufte ferner am 30. April 2011 eine seinerzeit von ihren verstorbenen Eltern geerbte, in D liegende Baulandparzelle "im Grund", Kat.Nr. 6723 (neu Kat.Nr. 5532 und 5533) von ... m² zum Preis von Fr. 2'065'000.- an J. Diese Landparzelle hatte nach dem Tod der Eltern der Pflichtigen – neben zahlreichen weiteren Grundstücken – unbestrittenermassen zu einem landwirtschaftlichen Betrieb i.S.v. Art. 18 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) gehört, den die Pflichtige in Erbengemeinschaft mit ihrem Bruder K unter der Bezeichnung "Hof Eichmatt" weiterführte.

2. Im Einschätzungs- bzw. Veranlagungsverfahren führte die Wertschriftenprüferin des kantonalen Steueramts mit Auflage vom 30. November 2012 eine Untersu-

chung zu den Nutzniessungsrechten an den Aktien der G, H und I durch. Dabei stellte sich u.a heraus, dass die Pflichtigen einen Teil der Aktien, an denen sie nach der Schenkung an die Kinder und Enkel nach wie vor die Nutzniessungsrechte hielten, irrtümlicherweise im Umfang von Fr.- (ertragsseitig) bzw. Fr.- (vermögensseitig) nicht deklariert hatten.

Am 6. Februar 2014 erliess die Steuerkommissärin einen Veranlagungsvorschlag, worin sie u.a. in Aussicht stellte, den durch den Landverkauf erzielten Kapitalgewinn der Besteuerung zu unterwerfen, da es sich um die Veräusserung von Geschäftsvermögen handle. Die Pflichtigen widersetzten sich mit Schreiben vom 7. April bzw. 10. September 2014 diesem Ansinnen.

3. Die mit Verfügung vom 22. September 2014 getroffene Veranlagung für die Steuerperiode 2011 wich in mehreren Punkten von der ursprünglichen Deklaration ab. Neben der Anhebung der Wertschriftenerträge um Fr.- erhöhte die Steuerkommissärin u.a. den Abzug für gemeinnützige Zuwendungen um rund Fr.- auf Fr.-. Schliesslich ordnete die Steuerkommissärin insbesondere die Landparzelle "im Grund" dem Geschäftsvermögen zu, was – nach Abzug des Beitrags an die 1. Säule (AHV; Fr. 203'625.-) und der geschätzten Anlagekosten (Fr. 8.-/m²; total Fr. 28'752.-) – zur Annahme eines steuerbaren Kapitalgewinns aus Veräusserung von Geschäftsvermögen von Fr. 1'832'623.- führte. Das steuerbare Einkommen belief sich im Veranlagungsentscheid insgesamt auf Fr.-.

B. Mit der Einsprache stellten die Pflichtigen sich auf den Standpunkt, das verkaufte Land "im Grund" habe stets dem Geschäftsvermögen angehört und sei als land- und forstwirtschaftliches Grundstück i.S.v. Art. 18 Abs. 4 DBG einzustufen und deshalb kraft gesetzlicher Ausnahmebestimmung von der Besteuerung auszunehmen, soweit der Kapitalgewinn die wiedereingebrachten Abschreibungen übersteige.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprache mit Entscheid vom 7. April 2015 ab.

C. Am 8. Mai 2015 erhoben die Pflichtigen gegen den Einspracheentscheid Beschwerde und beantragten, der Kapitalgewinn aus dem Landverkauf sei vollumfäng-

lich von der Besteuerung auszunehmen. In der Begründung räumten sie ein, dass es sich beim verkauften Grundstück "im Grund" nicht um ein landwirtschaftliches Grundstück gehandelt habe, weil weder die Pflichtigen noch die Eltern der Pflichtigen einen landwirtschaftlichen Betrieb i.S. des Bundesgesetzes über das bäuerliche Bodenrecht vom 4. Oktober 1991 (BGBB) geführt hätten. Indessen hätten die Pflichtigen das Grundstück rund zehn Jahre früher im Rahmen einer Erbteilung dem "Hof Eichmatt" entnommen und ins Privatvermögen überführt. Diese Privatentnahme sei den Steuerbehörden spätestens seit der Steuerperiode 2002 zur Kenntnis gebracht worden und hätte damals die Besteuerung auslösen müssen. Der Gewinn aus dem Landverkauf im Jahr 2011 sei damit als steuerfreier privater Kapitalgewinn einzustufen. Des Weiteren beantragten die Pflichtigen eine Parteientschädigung.

Das kantonale Steueramt schloss in der Beschwerdeantwort vom 5. Juni 2015 auf kostenpflichtige Abweisung des Rechtsmittels. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Am 10. Juni 2015 bestellte das Steuerrekursgericht beim kantonalen Steueramt die noch fehlenden Einschätzungsakten der Pflichtigen betreffend die Steuerperioden 2003 bis 2009. Am 28. September 2015 forderte es unter Hinweis auf Art. 112 Abs. 1 DBG beim Staatsarchiv des Kantons Zürich die Einschätzungsakten der Steuerperioden 1992 bis 2000 an. Die beigezogenen Akten sind – soweit für das vorliegende Verfahren relevant – auszugsweise in R-act. 11/1-17 zusammengefasst. Schliesslich wurden Handänderungsanzeigen, Grundstückgewinnsteuerveranlagungen und verschiedene Grundbuchauszüge zu den Akten genommen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Steuerbar sind nach Art. 18 Abs. 1 DBG alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit. Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen gemäss Abs. 2 derselben Bestimmung auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen [...]. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen [...]. Geschäfts- und Privatvermögen sind klar zu trennen. Es ist zu unterscheiden zwischen Wirtschaftsgütern, die ihrer äusseren Beschaffenheit nach eindeutig entweder als Geschäfts- oder als Privatvermögen des Steuerpflichtigen erkennbar sind, und Wirtschaftsgütern, die ihrem Wesen und ihrer Funktion nach dem Steuerpflichtigen alternativ sowohl zu geschäftlichen als auch zu privaten Zwecken dienen können (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., 2009, Art. 18 N 95 DBG).

b) aa) Privatentnahmen, d.h. die Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen, sind dadurch gekennzeichnet, dass sie nicht mit einer zivilrechtlichen Veräusserung verbunden sind. Die Privatentnahme führt zu einer steuersystematischen Realisierung der stillen Reserven im Umfang der Differenz zwischen Buchwert bzw. Einkommenssteuerwert und Verkehrswert [...]. Bei Alternativgütern erfolgt der Nutzungswechsel durch eine Veränderung der wirtschaftlich-technischen Funktion. Das Gut dient neu nicht der selbständigen Erwerbstätigkeit, sondern privaten Zwecken. Dieser Wechsel kann sich durch eine objektiv erkennbare Änderung der tatsächlichen Nutzung äussern. Gerade bei Gütern des Anlagevermögens bzw. bei gewillkürtem Geschäftsvermögen genügt jedoch bereits eine entsprechende Willensäusserung, ohne dass rein äusserlich eine Nutzungsänderung erkennbar wird (Fabian Amschwand, Geschäftsvermögen oder Privatvermögen? Eine Übersicht, StR 2000, 490). Der Wille des Steuerpflichtigen kann sich etwa in der buchmässigen Behandlung der Vermögenswerte zeigen. Die Aufnahme eines Vermögenswertes in die Bilanz stellt nach der bundesgerichtlichen Praxis ein gewichtiges Indiz dafür dar, dass dieser zum Geschäftsvermögen gehört, sofern er nicht ausdrücklich als Privatvermögen gekennzeichnet und der damit zusammenhängende Aufwand und Ertrag nicht konsequent über das Privatkonto

gebucht wird (Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/2a, 2. A., 2008, Art. 18 N 50 DBG). Die buchhalterische Darstellung verliert indessen ihre Kraft als Indiz, wenn sie nicht mit den tatsächlichen Vorkommnissen in Einklang steht (vgl. RB 1982 Nr. 61, a.z.F.). Beim Willen kommt es unter Umständen nicht auf einzelne beliebige Willensäusserungen des Steuerpflichtigen an, sondern auf den Willen, den er in der Gesamtheit der tatsächlichen Gegebenheiten zum Ausdruck gebracht und verwirklicht hat; entscheidend ist insofern eine objektivierte Willenskundgebung. Die Bezeichnung "gewillkürtes Geschäfts- bzw. Privatvermögen" besagt lediglich, dass der Steuerpflichtige frei bestimmen kann, welchem Bereich er ein Wirtschaftsgut zuordnen will; hat er ein Objekt aber einmal einem bestimmten Zweck gewidmet, so kann er es nicht mehr nach Belieben bald als privat, bald als geschäftlich darstellen.

bb) Die selbständige Erwerbstätigkeit endet mit der Aufgabe der geschäftlichen Tätigkeit und der damit verbundenen Liquidation des Geschäftsvermögens. Bei einer Betriebsaufgabe stellt sich die Frage, wann die entsprechenden Vermögensgegenstände die Geschäftsvermögensqualität verlieren und in das Privatvermögen übergehen. Dies muss nicht (zwingend) sofort mit der Betriebsaufgabe der Fall sein. Was früher Betriebsvermögen war, bleibt es auch nach der Berufs- oder Geschäftsaufgabe solange, als nicht eine private Verwendung nachgewiesen wird. Den Gesellschaftern einer einfachen Gesellschaft oder einer Kollektivgesellschaft fliessen Liquidationsgewinne nicht schon mit der von Gesetzes wegen oder durch Beschluss erfolgten Gesellschaftsauflösung, sondern erst mit dem Vollzug der Liquidation zu. Mit dem Liquidationsbeschluss wird erst ein blosser Schwebezustand geschaffen, bringt er doch i.d.R. noch nicht endgültige Klarheit über das weitere Schicksal der Betriebsaktiven (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 18 N 58 DBG).

cc) aaa) Bei Alternativgütern ist die Privatentnahme eines Vermögensgegenstands nicht ohne Weiteres für Dritte bzw. für die Steuerbehörden erkennbar. Deshalb statuiert das Gesetz für Steuerpflichtige, die keine ordentliche Buchhaltung führen, ausdrücklich, dass sie der Steuererklärung Aufstellungen nicht nur über Aktiven und Passiven sowie Einnahmen und Ausgaben, sondern auch über *Privatentnahmen und Privateinlagen beilegen müssen* (vgl. Art. 125 Abs. 2 DBG). Es muss dabei klar ersichtlich sein, dass eine Privatentnahme vorgenommen wurde.

Der Rechtsprechung und Literatur ist verschiedentlich zu entnehmen, dass die Mitteilung darüber, dass ein Gegenstand seine Qualität als Geschäftsvermögen verlo-

ren habe und nunmehr privaten Charakter aufweise, nicht nur durch die gesetzlich vorgesehene ausdrückliche Erklärung, sondern daneben auch durch einen "Tatbestand" geschehen könne, solange dieser der Behörde "eindeutig" zur Kenntnis gebracht werde (vgl. etwa StE 1995 B 23.2 Nr. 14 und StE 1995 B 23.2 Nr. 15). Dieser Ansicht kann in Ausnahmefällen wohl gefolgt werden, sofern aufgrund der Beschreibung des Sachverhalts in den Steuerunterlagen die Privatentnahme ohne Zutun der Behörde geradezu ins Auge springt, und es als treuwidrig erschiene, wenn die Behörde trotzdem untätig bliebe. Die Aufstellung oder Erklärung hat kraft Art. 125 Abs. 2 DBG indessen in aller Regel zumindest mit dem Wort "Privatentnahme" gekennzeichnet zu sein, oder mit einem anderen im geschäftlichen Sprachgebrauch geläufigen Ausdruck, aus dem der Wille des einer selbständigen Erwerbstätigkeit nachgehenden Steuerpflichtigen unmissverständlich hervorgeht, konkret und in jenem Zeitpunkt i.S.v. Art. 18 Abs. 2 DBG über den Kapitalgewinn bzw. über die stillen Reserven abrechnen zu wollen. Wurde der Gegenstand in der Buchhaltung ausgebucht, so soll der Vorgang durch Beilage entsprechender Belege und Kontoauszüge für die entsprechende Steuerperiode spontan und für die Behörde nachvollziehbar dokumentiert sein. Die Behörde ist nicht gehalten, die Bilanz der Vorperiode mit derjenigen der zu beurteilenden Steuerperiode auf darin fehlende Vermögenswerte hin zu untersuchen. Ein blosser Deklarationswechsel z.B. durch die neue Deklaration der bisherigen Geschäftsliegenschaft in der für private Liegenschaften vorgesehenen Ziffern bzw. Formularen der Steuererklärung genügt angesichts der klaren gesetzlichen Vorgabe, im Rahmen der Abrechnung über das Geschäft eine separate, eigenständige Aufstellung einzureichen, selbstredend ebenfalls nicht (vgl. hierzu auch Amschwand, StR 2000, 491). Es ist weiter festzuhalten, dass gerade ererbtes Geschäftsvermögen qua Universalsukzession seine Eigenschaft behält, bis die Erben eine entsprechende Erklärung abgeben (Amschwand, StR 2000, 488). Gleiches muss sodann auch nach der Erteilung eines zuvor in Erbengemeinschaft geführten Geschäfts gelten.

bbb) Gleichermassen gebietet es der aus Art. 9 der Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV) abgeleitete Grundsatz des Verbots widersprüchlichen Verhaltens, dass der Steuerpflichtige sich bei einer einmal getroffenen Entscheidung, einen Vermögensgegenstand dem Geschäftsvermögen zu widmen, über die Steuerperiode hinaus so lange behaften lassen muss, bis er der Steuerbehörde gegenüber den Willen zur Privatentnahme im oben beschriebenen Sinne dokumentiert (vgl. Amschwand, StR 2000, 486). Dies hat Auswirkungen insbesondere auf die Substanziierungs- und Beweislast. So obliegt es dem Steuerpflichtigen, die bereits in einer früheren Steuerpe-

riode erfolgte Übernahme eines dem Geschäftsvermögen zugehörigen Gegenstands ins Privatvermögen und die korrekte, periodengerechte Mitteilung an die Steuerbehörde zu behaupten und zu belegen. Dies gilt jedenfalls so lange, als die Steuerbehörde den Sachverhalt nicht einer eingehenden Untersuchung unterzogen hat und sich aufgrund der vom Pflichtigen beigebrachten vollständigen Informationen schon in einer früheren Steuerperiode hätte ein umfassendes Bild machen können bzw. müssen. Eine Verpflichtung, eine solche Untersuchung zu führen, besteht indessen nicht, darf sich die Behörde doch grundsätzlich darauf verlassen, dass der Pflichtige den Sachverhalt wahrheitsgemäss deklariert. So kann es durchaus vorkommen, dass die Zugehörigkeit eines über viele Jahre als privat deklarierten Gegenstands zum Geschäftsvermögen erst im Zeitpunkt der Veräusserung aufgedeckt und steuerlich entsprechend behandelt wird (vgl. VGr, 19. Dezember 1996, ZStP 1997, 193).

c) Das DBG enthält schliesslich, was die Gewinne aus der Veräusserung von geschäftlichen land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken angeht, eine Ausnahmebestimmung. Solche Gewinne werden den steuerbaren Einkünften nur bis zur Höhe der Anlagekosten zugerechnet (Art. 18 Abs. 4 DBG). Der Begriff des "land- und forstwirtschaftlichen Grundstückes" wird im Bundessteuerrecht indes nicht näher bestimmt. Bei der Auslegung ist dem Prinzip der Einheit der Rechtsordnung Rechnung zu tragen, weshalb die Bestimmungen und Zielsetzungen insbesondere des BGG, des Bundesgesetzes über die Raumplanung vom 22. Juni 1979 (RPG) und des Bundesgesetzes über die Landwirtschaft vom 29. April 1998 (LwG) zu beachten sind (vgl. BGr, 2. Dezember 2011, 2C_11/2011, a.z.F.). Von einem steuerlich privilegierten Grundstück kann nur dann gesprochen werden, wenn die für die Anwendung des BGG gültigen Voraussetzungen erfüllt sind. Das ist nach Massgabe von Art. 2 Abs. 1 BGG hauptsächlich dann der Fall, wenn es sich um einzelne oder zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehörende Grundstücke handelt, die ausserhalb einer Bauzone nach Art. 15 RPG liegen und für welche die landwirtschaftliche Nutzung zulässig ist. Darüber hinaus gilt die Anwendung des BGG (und somit auch die besagte steuerliche Ausnahmeregelung) für vier weitere, spezifisch in Art. 2 Abs. 2 BGG genannte Fälle, die Grundstücke in der Bauzone betreffen (z.B. gewisse Grundstücke mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen, gewisse Waldgrundstücke, gewisse teilweise innerhalb einer Bauzone liegende Grundstücke). Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) hat die Kriterien im Kreisschreiben Nr. 38 vom 17. Juli 2013 über die Besteuerung von Kapitalgewinnen aufgrund einer Veräusserung von in der Bauzone gelegenen Grundstücken im Geschäftsvermögen von Landwirten näher umschrieben.

2. a) aa) Die Eltern der pflichtigen Ehefrau hinterliessen ihren Nachkommen u.a. zahlreiche Liegenschaften. Zur Erbmasse gehörte auch ein landwirtschaftlicher Betrieb, den die Pflichtige zusammen mit ihrem Bruder K in Erbengemeinschaft unter dem Namen "Hof Eichmatt" weiterführte. Der Bruder der Pflichtigen besorgte das Rechnungswesen und erstellte alljährlich Abrechnungen über die Einnahmen und Ausgaben. Zum Betrieb gehörten zahlreiche durch die Erben im Gesamteigentum gehaltene Landparzellen in den Gemeinden L, E, M und D, Gebäude (diverse Scheunen, Mehrfamilienhäuser und ein Wohnhaus), Maschinen, Geräte sowie mechanische Einrichtungen (zum Ganzen: R-act 11/1-17 und 17/1-5). Mit den Parteien ist weiter davon auszugehen, dass weder die Pflichtige noch ihr Bruder im Betrieb selber in wesentlichem Umfang bei den landwirtschaftlichen Arbeiten Hand anlegten, sondern sich vornehmlich auf die Leitung bzw. Verwaltung konzentrierten und sich für die Produktion auf Personal verliessen (vgl. R-act. 2; T-act. 93, 95).

bb) Die Einnahmen setzten sich einerseits aus den Erträgen aus Vieh, Obst- und Gemüsebau und andererseits aus Miet- und Pachtzinsen (Gebäude bzw. Land) zusammen. So sind etwa im frühesten aktenkundigen Abschluss 1987 Einnahmen aus der Viehwirtschaft von Fr. 20'000.-, Erträge aus dem Obst- und Gemüsebau von Fr. 14'000, Pachtzinsen von Fr. 8'000.-, Erträge aus Liegenschaften (Vermietung der Wohnliegenschaften abzgl. Liegenschaftenaufwand) von Fr. 21'000.- sowie verschiedene weitere Erträge von Fr. 6'000.- verzeichnet, was zu einem Gesamtumsatz von Fr. 71'000.- führte (T-act. 2). Ausgabenseitig fielen Kosten für Personal (Fr. 40'000), Vieh (Fr. 700.-), Ackerbau, Obstbau, Gemüsebau (Fr. 10'000.-) an, sowie u.a. für Kraftstoff, Reparaturen und Versicherungen. Dass es sich um einen selbständigen Nebenerwerb handelte und nicht lediglich um ein blosses Hobby oder um Verwaltung des Privatvermögens, zeigen die jährlich vorgenommenen Abschreibungen auf den mobilen und immobilien Sachanlagen, die sich im Geschäftsjahr 1987 auf insgesamt Fr. 13'000.- beliefen. Weiter ist den Akten zu entnehmen, dass die beiden Geschwister an Gewinn und Verlust sowie am Betriebsvermögen jeweils hälftig beteiligt waren. Im Jahr 1987 resultierte ein Verlust von Fr. 7'000.-, wovon die Pflichtige die Hälfte (Fr. 3'500.-) in der Steuererklärung 1988 unter Ziff. 10, "Ertrag aus unverteilter Erbschaften, Geschäfts- und Korporationsanteilen", mit dem handschriftlichen Vermerk "Betriebsverlust" von den übrigen Einkünften in Abzug brachte, was den Charakter des Betriebs als selbständige (Neben-)Erwerbstätigkeit weiter unterstreicht, sind doch Verluste aus einem Hobby nicht in dieser Weise verrechenbar (T-act. 1).

cc) Den Wert der Aktiven (inkl. Gebäude und Land) bezifferten die Erben gemäss Abrechnung Ende 1987 auf insgesamt Fr. 300'000.-. Eine umfassende Liste der einzelnen damals zum Hof gehörenden Landparzellen und Gebäude ist in den Steuerakten der Pflichtigen aus den Jahren 1987 bis 2010 nicht zu finden. Die anlässlich der partiellen Erbteilung auf 1. Januar 2000 durch den Bruder der Pflichtigen verfasste Aufstellung vom 4. März 2001 (R-act. 3/4 S. 3), die den Steuerbehörden erstmals mit vorliegender Beschwerde betreffend die Steuerperiode 2011 eingereicht wurde, gibt einen Einblick. Die in dieser Aufstellung aufgeführten, teils in der Landwirtschaftszone, teils in der Bauzone liegenden Grundstücke und Gebäude waren bereits 1987 bzw. davor Bestandteil des Hofes. Dazu gehörte die streitbetroffene Parzelle "im Grund", Kat.Nr. 6723 (neu Kat.Nr. 5532 und 5533; vgl. R-act. 17/3 S. 10 f.). Weiter gehörten gemäss der Aufstellung dazu in D Kat.Nr. 3478, 3479, 7488, 2876, 1833, 5144, 2199, 4671 (neu: 4551; R-act. 17/3 S. 6), 8721 (allerdings unauffindbar und gemäss Handänderungsanzeige auch nicht Teil der Erbteilung im Jahr 2000, vgl. R-act. 17/3 S. 1), 4195, 7109, 5432 sowie 8143, u.a. inkl. 1 Haus Gartenstrasse 45, 2 Mehrfamilienhäuser Gartenstrasse 48/50 und Gartenstrasse 54/56, 4 Scheunen und ein Geräteschuppen, in E Kat.Nr. 5743, 9812, 1001, 8474, 8475, 8476; 8477 und 8478, in L Kat.Nr. 2699 und 9876 sowie in M Kat. Nr. 7654).

Es gehörten 1987 noch zahlreiche weitere Ländereien zum Betrieb, wobei der gesamte Umfang aufgrund der nicht vollständigen Aktenlage nicht mit letzter Sicherheit rekonstruierbar ist (vgl. R-act. 17/5; in D: Kat.Nr. 6238, Ausübung eines Heimschlagsrechts am 2. August 1987, Kat. Nr. 4561, verkauft am 5. November 1989, Kat.Nr. 4562, verkauft am 6. März 1994, Kat.Nr. 4564, verkauft am 5. Mai 1996; in E: Kat.Nr. 6232, 6213, 6233, 6645, 6646, verkauft am 20. Februar 1994, Kat.Nr. 6234, 6235, 6737, 6242, 6243, verkauft im April 1994, Kat.Nr. 6236, 6238, verkauft im Mai 1994, Kat.Nr. 6240, 6241, verkauft am 27. Juni 1994).

Für das Verständnis im vorliegenden Fall von Bedeutung ist schliesslich die landwirtschaftlich genutzte Fläche zwischen Gartenstrasse und Tobelstrasse, Kat.Nr. 3854 (neu: Kat.Nr. 2734), rund 30'000 m², Geräteschuppen mit Gebäudegrundfläche und Wiesen, ebenfalls im Gebiet "im Rain" (bzw. auch "Auwiesen" genannt; vgl. R-act. 17/2), die 1987 ebenfalls zum landwirtschaftlichen Hof Eichmatt gehörte. Die Parzelle ging in einer ersten partiellen Erbteilung vom 18. April 1991 vom Gesamteigentum der Erben ins Alleineigentum der Pflichtigen über, gleichzeitig mit der Liegenschaft Tobelstr. 13 "Eichmatt", Kat.Nr. 7021, ... m², Wohnhaus mit Gebäudegrundflä-

che, Waschküche, Remise mit Stallung, Hofraum und Garten im Gebiet "im Rain", wobei die Zugehörigkeit letzteren Grundstücks, welchem der Hof ursprünglich wohl seinen Namen zu verdanken hat, zum Geschäftsvermögen aufgrund der fehlenden Liegenschaftenverzeichnisse nicht restlos klar erscheint (R-act. 17/2). Dies spielt indessen – im vorliegenden Verfahren jedenfalls – keine Rolle, weshalb auf den Beizug weiterer Akten zu verzichten ist. Die Frage dürfte sich erst bei einem allfälligen Verkauf des Grundstücks an Dritte stellen.

dd) Dass es sich beim Hof seit dem Erbgang 1981 und 1983 um einen selbständigen (Neben-)erwerb handelte und das verkaufte Grundstück "im Grund" zum Geschäftsvermögen gehörte, darf mit Blick auf die eben erwähnten Akten als gesichert gelten. Diese Tatsache ist auch nicht umstritten (vgl. R-act. 2 S. 3 Rz 8 und R-act. 6).

Eine Sonderstellung nimmt seit der partiellen Erbteilung 1991 das Grundstück Kat.Nr. 3854 ("Auwiesen") ein, welches die Pflichtigen weiterhin als dem Betrieb zugehörig betrachteten, obwohl es nunmehr nur noch der Pflichtigen gehörte. Der Pflichtige teilte hierzu der Steuerbehörde am 4. April 1992 ausdrücklich mit, die Parzelle Kat.Nr. 3854 bleibe dem gemeinsamen Landwirtschaftsbetrieb zugeteilt, weiterhin unter hälftiger Teilung des Ertrags (Beilage 2 zur Steuererklärung 1992; R-act. 11/1/3 S. 4 oben).

b) Die Verhältnisse änderten sich in den darauf folgenden Jahren nicht wesentlich. Die Geschäftsjahre 1988 bis 1999 verliefen wie folgt, wobei die Pflichtigen (mit einer Ausnahme, die wohl auf Nachlässigkeit zurückzuführen ist; vgl. R-act. 11/1/1 S. 2) entsprechend ihrem Anteil jeweils die Hälfte des ausgewiesenen Gewinns bzw. Verlusts und des Geschäftsvermögens in der Steuererklärung unter den Ziffern 10 und 40 eintrugen (T-act. 3 bis 8; R-act. 11/1 bis 11/9):

Geschäftsjahr	Gewinn(+) Verlust(-)	Abschreibungen	Betriebsvermögen
1988	-Fr.-	Fr.-	Fr. Fr.-
1989	+Fr.-	Fr.-	Fr.-
1990	- Fr.-	Fr.-	Fr.-
1991	+ Fr.-	Fr.-	Fr.-
1992	-Fr.-	Fr.-	Fr.-
1993	+Fr.-	Fr.-	Fr.-
1994	-Fr.-	Fr.-	Fr.-
1995	+Fr.-	Fr.-	Fr.-
1996	+Fr.-	Fr.-	Fr.-
1997	-Fr.-	Fr.-	Fr.-
1998	+Fr.-	Fr.-	Fr.-
1999	+Fr.-	Fr.-	Fr.-

c) aa) Eine Zäsur ist in der partiellen Erbteilung im Jahr 2000 zu erblicken. Die Pflichtige und ihr Bruder beschlossen damals, gewisse in D und E gelegene und zum Betrieb gehörende Grundstücke untereinander zu verteilen. Der Bruder der Pflichtigen erhielt dabei in D die Grundstücke Kat.Nr. 4195 (Haus, Gartenstrasse 45), 7109, 5432 sowie 8143 und in E die beiden Grundstücke Kat.Nr. 8477 und 8478. Der Pflichtigen gehörten fortan im Alleineigentum in D die Grundstücke Kat.Nr. 2199 (zwei Mehrfamilienhäuser Gartenstrasse 48/50 und Gartenstrasse 54/56 mit Waschhaus), 4671, 8721 (unauffindbar, vgl. oben), 8143 (recte: 6723 = streitbetroffene Parzelle) sowie in E die Grundstücke Kat.Nr. 8475 und 8476. Dieser Vorgang ist unbestritten und grundbuchlich nachvollziehbar. Die übrigen zum Hof gehörenden und weiter oben aufgeführten Grundstücke in D, E, L und M mit einer Gesamtfläche von weit über 100'000 m² verblieben im Gesamteigentum der beiden Erben (vgl. R-act. 3/5 S. 2).

bb) aaa) Der Hof wurde von der Erbengemeinschaft nach der Erbteilung 2000 weitergeführt, mit dem einzigen Unterschied, dass – nach Aussage der Pflichtigen (R-act. 11/10/3 S. 1 sowie R-act. 11/10/4), wenn auch ohne Informationen zu den einzelnen im Betrieb verbliebenen Kat.Nr. preiszugeben – nur noch die ungeteilt gebliebenen Grundstücke mit einer Gesamtfläche von weit über 100'000 m² in der eingereichten Jahresrechnung und Bilanz Eingang fanden (in D: Kat.Nr. 3478, 3479, 7488, 2876, 1833, 5144; in E Kat.Nr. 5743, 9812, 1001, 8474; in L Kat.Nr. 2699 und 9876; in M

Kat.Nr. 7654). Im Jahresabschluss 2000 fehlte der Ertrag aus den vermieteten Wohnliegenschaften (R-act. 11/10/2). Als Vermögenswerte des Hofes gaben die Pflichtigen in einem separaten, handschriftlich verfassten Schreiben nur noch den Ertragswert der verbliebenen Grundstücke von Fr.- an (R-act. 11/10/3 S. 1 zu Ziff. 6.3/29.5, unten; Fr. 1.- x Fläche von weit über 100'000 m²). Für das Geschäftsjahr 2000 resultierte ein Verlust von Fr. ...-, den die Pflichtigen wie bis anhin hälftig unter Ziff. 6.3 "Ertrag aus unverteilter Erbschaften, Geschäfts- und Korporationsanteilen" angaben. Das Geschäftsvermögen trugen die Pflichtigen ebenfalls hälftig unter Ziff. 29.5 "Anteile an unverteilter Erbschaften, Geschäfts- und Korporationsanteile" ein.

Im darauf folgenden Geschäftsjahr 2001 betrug der Betriebsverlust Fr.-. Das Geschäftsvermögen belief sich weiterhin auf weit über Fr. 100'000.- (T-act. 13). In der Steuererklärung 2001 trugen die Pflichtigen fälschlicherweise in den Ziffern 6.3 bzw. 29.5 den ganzen statt den hälftigen Betrag ein (T-act. 9 S. 2 und 4). Die von den Pflichtigen erstmals mit Beschwerde eingereichte Bilanz per 31. Dezember 2001 und Erfolgsrechnung (R-act. 3/5 S. 3) deckt sich nur in bezug auf einzelne Zahlen mit dem mit der Steuererklärung 2001 eingereichten Abschluss. In der Bilanz fehlen des Weiteren die landwirtschaftlichen Grundstücke, die 2005 nachweislich immer noch zum Betrieb gehörten (vgl. R-act. 11/13/3 S. 3), weshalb sich dieses Dokument offensichtlich als unvollständig erweist. Die Behauptung der Pflichtigen in der Beschwerdeschrift, es sei nach 2001 keine Bilanz und Erfolgsrechnung mehr erstellt worden, und das gesamte Sachanlagevermögen sei nicht mehr bilanziert worden, erweist sich als nachweislich falsch (R-act. 2 S. 3).

bbb) Die Spur des Hofes verliert sich in den folgenden Jahren 2002 bis 2004 fast vollständig. Die Ziffern 6.3 und 29.5 der Steuererklärung blieben leer, und es wurden von den Pflichtigen auch keine Erfolgsrechnungen oder Bilanzen eingereicht. Ertrag bzw. Verlust und Geschäftsvermögen blieben undeklariert. Auch im Liegenschaftsverzeichnis finden sich keine Anzeichen für dessen Existenz. Einziges Lebenszeichen stellt der Verkauf der Parzelle Kat.Nr. 8474 dar, die die Erben gemäss Handänderungsanzeige am ... 2002 für Fr. ... Mio. an N veräusserten (T-act. 29). Ob – wie dies die Pflichtigen in der Beschwerdeschrift behaupten – gar keine Abschlüsse mehr erstellt wurden, ist angesichts des Todes des Bruders der Pflichtigen durchaus möglich, hatte er allein doch bis anhin die Buchhaltung besorgt.

Erst 2005 taucht der Hof als "Eichmatt" in den Steuerakten wieder auf, wobei der Verlust von Fr.- aus jenem Jahr wie in früheren Jahren hälftig der Pflichtigen zugewiesen wurde (vgl. R-act. 11/13/3). Dieser Verlust ist sinnigerweise auf einem Beiblatt zum Liegenschaftenverzeichnis betreffend die oben erwähnte Liegenschaft Kat.Nr. 7021, Tobelstr. 13 "Eichmatt", versteckt. Die in der Bilanz aufgeführten Aktiven (immerhin nach wie vor weit über 100'000 m² landwirtschaftlich genutztes Land; R-act. 11/13/3 S. 3) sucht man in den Formularen dagegen vergeblich. Die Jahresrechnungen 2006 und 2007 weisen Gewinne von Fr.- (2006; R-act. 11/14/3) bzw. Fr.- (2007; R-act. 11/15/3) aus, die wiederum von den Pflichtigen hälftig auf dem Beiblatt zur Liegenschaft Tobelstr. 13 "Eichmatt" eingetragen wurden und so in die Deklaration Eingang fanden (R-act. 11/14/2 S. 3 bzw. 11/15/2 S. 3). Bilanzen finden sich in den Akten nicht, der Wert des Hofes ist entsprechend erneut nirgends aufgeführt. 2008 wurde gar keine Jahresrechnung eingereicht, wenngleich wiederum im Liegenschaftenbeiblatt der hälftige Gewinn des Hofes von Fr.- aufgeführt ist (R-act. 11/16/2 S. 3). Zuletzt sind die Jahresrechnungen 2009 bis 2010 aktenkundig (R-act. 11/17/3, T-act. 43 und T-act. 66; wiederum ohne Bilanz) mit dem entsprechenden Eintrag des hälftigen Gewinns in den Liegenschaftenbeiblättern (R-act. 11/17/2 S. 3; T-act. 43 und T-act. 66).

Aufgrund einer rein kursorischen Überprüfung des Grundbuchs ist festzustellen, dass die Pflichtige bis zum heutigen Tag zusammen mit den Erben ihres Bruders zumindest bezüglich gewisser Liegenschaften als Gesamteigentümerin eingetragen ist (R-act. 17/1). Der Hof Eichmatt besteht damit unverändert fort, was insbesondere bei einer Veräusserung der Grundstücke und damit zusammenhängenden Kapitalgewinnen zu beachten sein wird.

cc) Fest steht schliesslich, dass die Landparzelle "im Grund" und die anderen im Jahr 2000 durch die Erbteilung im Jahr 2000 ins Alleineigentum der Pflichtigen bzw. ihres Bruders überführten Grundstücke wie von den Pflichtigen mitgeteilt (R-act. 11/10/3 und 11/10/4) nicht mehr in der Bilanz des Hofes erschienen. Dasselbe gilt auch für das Grundstück "Auwiesen", welches wie erwähnt bereits in der früheren Erbteilung 1991 ganz der Pflichtigen übertragen wurde, aber weiterhin vollumfänglich dem Hof verhaftet blieb. Die in den handschriftlichen Erläuterungen des Pflichtigen (R-act. 11/10/3) enthaltene Bilanz per Ende 2000 enthält nur noch die im Gesamteigentum der Erben verbliebenen Landparzellen mit einer Fläche von weit über 100'000 m², weshalb der Zeitpunkt der Herauslösung für alle Grundstücke noch ins Jahr 2000 fällt.

Die Erträge aus den vermieteten Mehrfamilienhäusern Gartenstrasse 48/50 sowie Gartenstrasse 54/56 fehlen bereits in der Jahresrechnung 2000 (R-act. 11/10/2 S. 1), woraus sich der Wille der beiden Erben ablesen lässt, die Verhältnisse diesbezüglich schon per 1. Januar 2000 zu bereinigen. Alle übrigen betroffenen, rein der Landwirtschaft dienenden Parzellen dürften erst gegen Ende 2000 aus der Buchhaltung ausgeschieden sein. Hierzu geben die Jahresabrechnungen 1999 bis 2001 Aufschluss: Im Jahr 2000 etwa betrug die Kosten für Lohnarbeit und Personal immerhin noch Fr.- (Vorjahr rund Fr.-), wogegen sie sich im darauf folgenden Geschäftsjahr nur noch auf Fr.- beliefen (vgl. R-act. 11/9/2, 11/10/2 sowie T-act. 13). Dasselbe gilt für die vereinnahmten Pachtzinsen, die im Jahr 2000 noch mit Fr.- (Vorjahr Fr.-) zu Buche schlugen, und im darauf folgenden Geschäftsjahr um rund einen Drittel auf Fr.- absanken. Die Pflichtigen haben die Pachtzinsen aus den ihnen zugeteilten landwirtschaftlichen Grundstücken entsprechend im Liegenschaftsverzeichnis 2001 aufgeführt (T-act. 15, zweitletzte Seite).

Ebenso offensichtlich ist, dass die beiden Teilhaber und Erben nicht die Absicht hatten, anlässlich der Reorganisation im Jahr 2000 gemeinsam steuerlich über die stillen Reserven abzurechnen, denn eine entsprechende Buchung als ausserordentlicher Gewinn ist in der Jahresrechnung nicht zu finden. Die beiden Erben entnahmen der gemeinsamen Betriebsrechnung vielmehr alle Grundstücke zu Buchwerten und damit erfolgsneutral, um über sie fortan selber abzurechnen.

3. a) Für die Behauptung der Pflichtigen, die an sie übergegangenen Grundstücke seien anlässlich der Erbteilung spätestens Ende 2000 steuerlich vom Geschäfts- ins Privatvermögen übernommen worden (R-act. 2 S. 5), spricht, dass die beiden Mehrfamilienhäuser und die landwirtschaftlichen Grundstücke für sie, die nie selber als Landwirte tätig waren, und vornehmlich an der gewinnbringenden Anlage ihres umfangreichen Vermögens interessiert waren, nach der Erbteilung wohl alternative Wirtschaftsgüter darstellten, bei welchen gemäss eingangs erwähnter Literatur unter Umständen ein einfacher Entschluss den Übergang von der geschäftlichen in die private Sphäre bewirken kann. Dass die Pflichtigen weiterhin mit eigenem Personal in der Absicht, regelmässig Gewinne zu erzielen, auf den landwirtschaftlichen Flächen und ausserhalb des (immer noch bestehenden) Hofes Gemüseanbau betrieben und deren Erzeugnisse auf dem Markt verkauften, erscheint aufgrund der gesamten Umstände

als eher unwahrscheinlich. Eine zwingende betriebliche Notwendigkeit für die Grundstücke bestand für sie damit nicht mehr.

Ebensogut denkbar ist es aber, dass die Pflichtigen die im Alleineigentum gehaltenen Grundstücke weiterhin als der geschäftlichen Sphäre zugehörig betrachteten. Immerhin fand nach dem Eigentumsübergang weder betreffend die landwirtschaftlichen Grundstücke noch betreffend die Mehrfamilienhäuser eine Nutzungsänderung statt, die allenfalls einen Hinweis auf einen entsprechenden Willen geben könnte: Die Grundstücke sollen unverändert (wie seit Jahren schon) an Dritte verpachtet worden sein (R-act. 2 S. 3). Im Schreiben des Pflichtigen an die Gemeindeverwaltung D vom 18. März 2001 teilt dieser weiter mit, dass sowohl die im Gesamteigentum den Erben verbleibenden Landwirtschaftsgrundstücke als auch die verteilten Grundstücke landwirtschaftlich genutzt und *wie bisher* verpachtet seien (R-act. 11/10/4 S. 2). Auch bei den Mehrfamilienhäusern Gartenstrasse 48/50 und 54/56 bzw. deren Umgebung ergaben sich nach damaliger Aussage des Pflichtigen in der konkreten Bewirtschaftung keinerlei Änderungen. Er erklärt dort, die Wohnhäuser würden "durch Mietwohnungen" genutzt. Dies war ebenfalls schon seit vielen Jahren der Fall.

Im Dunkeln bleibt des Weitern, inwiefern bei den Pachtverträgen und den an Dritte vergebenen Aufträgen (Lohnarbeiten) ab dem 1. Januar 2001 strikte zwischen den Grundstücken des Hofes Eichmatt und den im Alleineigentum gehaltenen Grundstücken unterschieden wurde. Es erscheint als durchaus realistisches Szenario, dass hier zumindest zu Beginn eine gewisse Vermischung stattfand, und Arbeiten (Mähen, Gartenpflege, Forstarbeiten, etc.) ohne Anpassung der Verträge weiter in gleicher Weise und von den gleichen Personen sowohl für den Hof als auch für die Pflichtigen ausgeführt wurden.

Auch spricht die wegen der gleichbleibenden Art der Nutzung fortwährende Nähe der Grundstücke zum Hof dafür, weiterhin von Geschäftsvermögen auszugehen. Die Angaben der Pflichtigen hierzu sind wie gesehen widersprüchlich. So erklärte der Pflichtige in den Erläuterungen zur Steuererklärung 2000 (R-act. 11/10/3 S. 1 oben), die ins Alleineigentum übergegangenen Grundstücke würden bezüglich Ertrag und Vermögen von den Erben direkt versteuert, mit Verweis auf das Schreiben vom 18. März 2001 an die Gemeindeverwaltung D (R-act. 11/10/4 S. 2). Dort aber ist – sozusagen im gleichen Atemzug – davon die Rede, dass die Pachtzinsen und Ertragswerte der Grundstücke auf der Höhe, im Grund und im Zentrum, auch in der Umgebung der

Wohnhäuser laut Abrechnung des Bruders der Pflichtigen von den Erben hälftig versteuert würden. Immerhin haben die Pflichtigen wie bereits erwähnt die Einnahmen aus den ihnen zugewiesenen landwirtschaftlichen Grundstücken in einem Beiblatt zum Liegenschaftsverzeichnis einzelnen Pächtern zugewiesen (T-act. 15, zweitletzte Seite).

Die wahren Verhältnisse bzw. der wahre Wille betreffend einer privaten bzw. weiterhin geschäftlichen Nutzung lassen sich aufgrund der Akten und den Behauptungen der Pflichtigen, die wie erwähnt substantiierungspflichtig und beweisbelastet sind, nicht in genügender Klarheit rekonstruieren. Es ist ohnehin müssig, diese Frage in aller Tiefe zu erörtern, denn entscheidend ist nach der gesetzlichen Ordnung – wie eingangs erläutert – letztlich einzig, ob die Pflichtigen einen allfälligen (inneren, nur ihnen zugänglichen) Entschluss über die private Verwendung und den Willen, über die stillen Reserven abzurechnen, so er denn vorhanden war, den Steuerbehörden in der in Art. 125 Abs. 2 DBG vorgeschriebenen Weise und in Beachtung des Gebots von Treu und Glauben bekannt gegeben haben.

b) aa) In diesem Zusammenhang ist einleitend festzustellen, dass die Steuerbehörden ab der Steuerperiode 2000 nur äusserst dürftig informiert wurden und zahlreiche Grundstücke eine Zeitlang gar überhaupt nicht in die Steuererklärung Eingang fanden. Der Umfang der Teil des Hofes Eichmatt bildenden Grundstücke liess sich aufgrund der Aktenlage, wie sie sich damals präsentierte, durch die Steuerbehörden unmöglich ersehen. Die Aufstellung über die ab 1. Januar 2000 zum Betrieb gehörenden Grundstücke mit jeweiliger Bezeichnung und Kataster-Nummer wurde erst mit Beschwerde vom 8. Mai 2015 (R-act. 2) eingereicht und lag damals nicht vor (R-act. 3/4 S. 3 sowie R-act. 3/5 S. 2). Hierüber können auch die wohl handschriftlich, möglicherweise durch den Steuervertreter nachträglich eingefügten Seitenzahlen nicht hinwegtäuschen. Ebenso fehlt in den Steuerakten der relevanten Jahre die Bilanz vom 31. Dezember 2001 (R-act. 3/5 S. 3). Ob die erwähnten Dokumente vom Bruder der Pflichtigen in den ihn betreffenden Verfahren eingereicht wurden, muss offen bleiben, denn massgebend ist einzig das Verhalten der Pflichtigen selber gegenüber der Behörde.

bb) aaa) Das Grundstück "Auwiesen" Kat.Nr. 3854 (neu: Kat.Nr. 2734), das sich seit der ersten partiellen Erbteilung 1991 im Alleineigentum der Pflichtigen befand, aber weiterhin Bestandteil des Hofes bildete, findet in der Korrespondenz der Pflichtigen mit dem Steueramt im Jahr 2000 mit keinem Wort Erwähnung. Im Gegenteil, dieses

Grundstück, das in der Bilanz 2000 des Hofes erstmals nicht mehr enthalten war, wurde in jenem Jahr von den Pflichtigen in Missachtung ihrer Deklarationspflicht überhaupt nicht angegeben und entging so – jedenfalls was die Vermögenssteuer betrifft; ob die Erträge in der Buchhaltung Eingang fanden, ist nicht überprüfbar – der Besteuerung. Für die Behörde war es damit von vornherein unmöglich, an eine Privatentnahme überhaupt nur zu denken. Dasselbe gilt für die beiden in E gelegenen Grundstücke Kat. Nr. 8475 und 8476, die in der Korrespondenz mit dem kantonalen Steueramt ebenfalls nirgends erwähnt waren und auch im Liegenschaftenverzeichnis fehlten (vgl. R-act. 11/10/1-6).

Die fraglichen Grundstücke tauchen – ganz unvermittelt – erstmals 2001 im Liegenschaftenverzeichnis auf (T-act. 15, Ziff. 4 und 6), allerdings ohne klare Kennzeichnung durch Katasternummern, weshalb eine Zuordnung durch das Steueramt nicht möglich war. Die vagen Bezeichnungen "E, unt. Mühle" bzw. "D, Auwiesen, Tobelstr." finden sich nicht ohne Weiteres auf der Landkarte und bezeichnen im Übrigen grössere Gebiete, in denen sich noch zahlreiche weitere Grundstücke befinden. Wie eingangs erläutert, ist die Privatentnahme den Behörden gegenüber durch eine ausdrückliche schriftliche Erklärung mitzuteilen, die klar über die Absichten des Steuerpflichtigen Auskunft gibt. Weiter liegt es auf der Hand, dass in einer solchen Mitteilung die entsprechenden Vermögenswerte eindeutig zu identifizieren sind. Die blosser Aufnahme eines Vermögenswerts in ein Beiblatt der Steuererklärung genügt nicht.

Ebensowenig war vorliegend für die Steuerbehörde mangels weiter gehender Erklärungen überhaupt erkennbar, dass die Landparzellen zuvor Teil des Hofes gebildet hatten. Sie hätten ebensogut im Lauf des Jahres 2001 von Dritten erworben worden sein können. Eine Privatentnahme in den Folgejahren ist nicht aktenkundig, sodass diese Grundstücke bis zum heutigen Tag als Geschäftsvermögen zu betrachten sind. Immerhin deklarierten die Pflichtigen die Erträge aus den entsprechenden Grundstücken (T-act. 15, zweitletzte Seite), sodass eine Steuerverkürzung wohl auszuschliessen ist. Die Steuerbehörde war nicht gehalten, den Sachverhalt aufgrund von Handänderungsanzeigen und weiterer Recherchen in weit zurückliegenden Steuerjahren mühsam zu rekonstruieren oder gar eine Untersuchung zu führen.

bbb) Die Pflichtigen gaben betreffend die beiden ebenfalls ausschliesslich landwirtschaftlich genutzten Landparzellen "im Grund", Kat.Nr. 6723 (neu Kat.Nr. 5532 und 5533), und "im Rain", Kat.Nr. 7891, mit der Steuererklärung 2000 ebenfalls keine

unmissverständliche Erklärung ab, dass diese vom Geschäfts- ins Privatvermögen übergehen sollten. Das bereits mehrfach erwähnte, an die Gemeindeverwaltung D gerichtete Schreiben vom 18. März 2001 enthält lediglich die Aussage, dass Alleineigentümerin dieser beiden Grundstücke die Pflichtige sei und (unter Ziffer 3, "Bemerkungen für Steueramt") dass sie landwirtschaftlich genutzt sowie wie bisher verpachtet seien (R-act. 11/10/4). Die Pachtzinse und Ertragswerte würden wie bisher durch die Erben hälftig versteuert. Im Liegenschaftenverzeichnis 2000 (R-act. 11/10/5) sind die beiden Parzellen nicht aufgeführt, obwohl sie auch in der handschriftlichen Bilanz des Hofes nicht inbegriffen waren. Damit blieb für die Behörde aufgrund der Missachtung der Deklarationspflicht völlig offen, zu welcher Vermögenssphäre die Pflichtigen die Grundstücke als zugehörig betrachteten. Noch weniger kann von einer Aufstellung bzw. Erklärung über eine Privatentnahme die Rede sein, wie sie gesetzlich vorgeschrieben wäre (Art. 125 Abs. 2 DBG).

Im folgenden Jahr 2001 sind die beiden Grundstücke zwar im Liegenschaftenverzeichnis aufgeführt, doch fehlt auch hier die unmissverständliche Erklärung über eine Privatentnahme (T-act. 15). Die Deklaration im Liegenschaftenverzeichnis allein vermag eine solche Bekanntgabe nicht zu ersetzen, darf sich die Behörde doch auf die Richtigkeit der Deklaration ohne Weiteres verlassen. Wiederum war wegen der fehlenden Katasternummern auch keine eindeutige Zuordnung der Grundstücke möglich. Die Flächenangabe allein genügte selbstredend nicht. Eine Privatentnahme wurde auch in den Folgejahren nicht kundgetan, weshalb auch bezüglich dieser Grundstücke für das streitbetroffene Steuerjahr 2011 gilt, dass sie dem Geschäftsvermögen zuzuweisen sind. Der Kapitalgewinn aus dem Verkauf der Parzelle "im Grund" aus dem Jahr 2011 ist damit in Anwendung von Art. 18 Abs. 2 DBG zu Recht durch die Vorinstanz der Besteuerung unterworfen worden.

Der Vollständigkeit halber ist zu erwähnen, dass das Grundstück Kat.Nr. 7891 am ... bei der Gemeinde D gegen die Parzelle Kat.Nr. 5583 eingetauscht wurde, was ihrem geschäftlichen Charakter indessen keinen Abbruch tut.

ccc) Eine Privatentnahme der übrigen zwei Grundstücke mit den Mehrfamilienhäusern Gartenstrasse 48/50 und 54/56 (Kat.Nr. 2199) sowie mit der Scheune (Kat.Nr. 4671 bzw. neu Kat.Nr. 4551) wurde in den Steuererklärungen 2000 und 2001 ebenfalls nicht ausdrücklich kundgetan. Kat.Nr. 4671 fehlt – wie die bereits erwähnten

landwirtschaftlichen Grundstücke – im Liegenschaftsverzeichnis 2000 vollständig (R-act. 11/10/5).

Ob die blosser Aufführung der beiden Mehrfamilienhäuser (Kat.Nr. 2199) unter Ziff. 2 des Liegenschaftsverzeichnisses 2000 die gesetzlich vorgeschriebene ausdrückliche Entnahmeerklärung ersetzen kann, ist zu bezweifeln. Die Frage kann indessen bis zum Verkauf der Liegenschaften offen bleiben und ist im vorliegenden Verfahren nicht von Bedeutung. Dasselbe gilt für das Mehrfamilienhaus Tobelstr. 13 "Eichmatt" mit dem dazugehörigen Landwirtschaftsland, das seinen geschäftlichen Charakter seit der Erbteilung 1991 ebenfalls beibehalten haben könnte.

4. Die Parteien sind sich schliesslich zu Recht einig, dass die streitbetroffene Landparzelle "im Grund" die Voraussetzungen von Art. 2 bzw. Abs. 1 Abs. 2 BGG nicht erfüllt, denn sie liegt unstrittigerweise spätestens seit 1958 nicht (auch nicht teilweise) in der Landwirtschaftszone, es befanden sich zu keinem Zeitpunkt landwirtschaftliche Gebäude oder Anlagen darauf und sie ist nur zu einem kleineren Teil mit Wald bedeckt (R-act. 2, 4 und 6). Das Amt für Landschaft und Natur der Volkswirtschaftsdirektion des Kantons Zürich hat zudem mit Verfügung vom 23. November 2000 festgestellt, dass die der Erbengemeinschaft gehörenden in D gelegenen landwirtschaftlichen Grundstücke überhaupt kein landwirtschaftliches Gewerbe i.S.v. Art. 8 BGG (mehr) bilden (R-act. 3/3). Für eine privilegierte Behandlung des Kapitalgewinns i.S.v. Art. 18 Abs. 4 DBG besteht damit kein Raum.

5. Die Berechnung des steuerpflichtigen Kapitalgewinns auf dem Verkauf der streitbetroffenen Parzelle "im Grund" in D im Veranlagungs- bzw. Einspracheentscheid ist vorliegend nicht umstritten und erweist sich als richtig. Ebenso steht den Pflichtigen ein entsprechender Abzug für die AHV zu, der von der Behörde korrekt errechnet wurde.

Die Beschwerde ist demnach abzuweisen.

6. Die Kosten des Verfahrens sind ausgangsgemäss den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG). Die Zusprechung einer Parteientschädigung entfällt.

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Gerichtsgebühr wird festgesetzt auf
Fr. 10'000 .-- ; die übrigen Kosten betragen:
Fr. 60 .-- Zustellkosten

Fr. 10'060 .-- Total der Kosten.
3. Die Kosten werden den Beschwerdeführern je zur Hälfte auferlegt, unter solidarischer Haftung eines jeden für den ganzen Betrag.
4. Parteientschädigungen werden nicht zugesprochen.
5. Eine Beschwerde gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen, berechnet vom Tag nach der Zustellung an, beim Verwaltungsgericht des Kantons Zürich erhoben werden (Art. 145 Abs. 1 i.V.m. Art. 140 Abs. 1 DBG sowie § 14 der Verordnung über die Durchführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 4. November 1998/23. Juni 2004).

Die Beschwerde ist dem Verwaltungsgericht des Kantons Zürich, Militärstrasse 36, Postfach, 8090 Zürich, in drei Exemplaren und unter Beilage dieses Entscheids einzureichen. Sie muss einen Antrag und eine Begründung enthalten. Die Beweismittel sind der Beschwerdeschrift beizulegen oder, soweit dies nicht möglich ist, genau zu bezeichnen (Art. 145 Abs. 2 i.V.m. Art. 140 Abs. 2 DBG).
6. Mitteilung an die Parteien, die Dienstabteilung Bundessteuer des kantonalen Steueramts und die Eidgenössische Steuerverwaltung.

Im Namen des Steuerrekursgerichts

Der Abteilungspräsident:

Der Gerichtsschreiber:

versandt:

GS

387.22.222.110