



Entscheid

26. März 2019

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Michael Ochsner, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichter
Marcus Thalman und Gerichtsschreiber Hans Heinrich Knüsli

In Sachen

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

Nr. 1 vertreten durch C,
Nr. 2 vertreten durch Nr. 1,

Beschwerdeführer,

gegen

Schweizerische Eidgenossenschaft,

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

Beschwerdegegnerin,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2011

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) war selbstständiger Transportunternehmer und aufgrund gehäufter Liegenschaftsverkäufe für die Veranlagung direkte Bundessteuer 1999 als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler qualifiziert worden (BSt-RK, 25. September 2003, 4 DB.2003.18). Mit öffentlich beurkundetem Vertrag vom 21. Dezember 2011 übertrug er zwei seiner Liegenschaften im Rahmen einer gemischten Schenkung an je einen seiner Söhne zu Alleineigentum. Demnach erhielt A jun. die Stockwerkeinheit Liegenschaft Kat.Nr. XXXX, 374 m², Wohnhaus, an derstrasse in der Gemeinde D unter Übernahme der auf der Liegenschaft lastenden Kapitalschuld von Fr. 1'100'000.-, und der zweite Sohn E die Liegenschaft Kat. Nr. XXXX, 233 m², an derstrasse in der Gemeinde F (Mehrfamilienhaus mit Läden) unter Übernahme der Kapitalschuld von total Fr. 1'395'000.-. Als weitere Gegenleistung hatte jeder der beiden Erwerber den Pflichtigen eine Leibrente von Fr. 3'000.- monatlich zu entrichten, erstmals per 1. Januar 2012. Der Kapitalwert dieser Renten wurde auf je Fr. 455'760.- festgesetzt. Der Vertrag hält zudem fest, dass soweit der Wert der Vertragsobjekte die Gegenleistungen übersteigt, er den erwerbenden Parteien als Schenkung zugewendet wird.

Im Februar 2016 führte das kantonale Steueramt mit Bezug auf die Steuerperioden 2011 bis 2014 des Pflichtigen sowie seiner Ehefrau B (nachfolgend zusammen die Pflichtigen) eine Revision durch. Dabei wurde mit Bezug auf die Schenkungen zunächst ein Aufschub der Besteuerung der Privatentnahme mittels Unterzeichnung von Reversen angestrebt, welche Lösung aber aufgrund des langen Zuwartens der Adressaten sowie einer am 30. März 2017 erfolgten Praxisänderung des kantonalen Steueramts scheiterte. Die Pflichtigen beantragten darauf mit E-Mail vom 18. Mai 2017 einen Aufschub der Besteuerung gemäss Art. 18a des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG).

Mit Veranlagungsvorschlag vom 6. Oktober 2017 stellte die Revisorin des kantonalen Steueramts in Aussicht, mit Bezug auf die Liegenschaftstrasse einen Gewinn von Fr. 2'835'919.- und mit Bezug auf die Liegenschaftstrasse einen Gewinn von Fr. 1'001'798.- als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit aufzurechnen, unter Berücksichtigung einer AHV-Rückstellung von Fr. 370'000.-. Der Ge-

winn errechnete sich als Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem Buchwert der Liegenschaften auf folgende Weise:

Liegenschaftstrasse Gemeinde F:	Fr.
Verkehrswert gemäss Bewertung	3'416'000.-
Buchwert	<u>- 580'081.-</u>
realisierte stille Reserven	2'835'919.-.

Liegenschaftstrasse Gemeinde D:	Fr.
Verkehrswert gemäss Bewertung	2'018'000.-
Buchwert	<u>- 1'016'202.-</u>
realisierte stille Reserven	1'001'798.-.

Die Pflichtigen lehnten diese Vorschläge am 9. November 2017 ab. Am 11. Dezember 2017 erstattete die steueramtliche Revisorin ihren Bericht.

Mit Veranlagungsverfügung direkte Bundessteuer 2011 vom 12. Februar 2018 setzte der Steuerkommissär ein steuerbares Einkommen von Fr. 3'606'400.- fest. Darin übernahm er die von der Revisorin vorgeschlagene Aufrechnung.

B. Hiergegen liessen die Pflichtigen am 13. März 2018 Einsprache erheben und beantragen, das Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit um Fr. 1'471'480.- auf Fr. 2'100'501.- herabzusetzen und demgemäss das steuerbare Einkommen 2011 mit Fr. 2'134'920.- zu veranlagern. Die schenkungsweise Weitergabe der Liegenschaften stelle bei richtiger Auslegung im Umfang der Schenkung keine "Veräusserung" im Sinn des Gesetzes dar, weshalb der Besteuerungsaufschub diesbezüglich weiterhin gelte. Dies ergab folgende Berechnungen:

Liegenschaftstrasse Gemeinde F:	Fr.	Fr.
1. Privatentnahme		
Buchwert	580'081.-	
Wieder eingebrachte Abschreibungen	<u>104'919.-</u>	104'919.-
Einkommenssteuerwert neu	685'000.-	

2. Teilveräusserung (gemischte Schenkung)		
Übernommene Hypothekarschulden	1'395'000.-	
Leibrente	455'760.-	
Abzüglich Einkommenssteuerwert	<u>- 685'000.-</u>	
realisierter Gewinn	1'165'760.-	<u>1'165'760.-</u>
3. Steuerbar total		
		1'270'679.-.
Liegenschaftstrasse Gemeinde D:		
	Fr.	Fr.
1. Privatentnahme		
Buchwert	1'016'202.-	
Wieder eingebrachte Abschreibungen	<u>183'798.-</u>	183'798.-
Einkommenssteuerwert neu	1'200'000.-	
2. Teilveräusserung (gemischte Schenkung)		
Übernommene Hypothekarschulden	1'100'000.-	
Leibrente	455'760.-	
Abzüglich Einkommenssteuerwert	<u>- 1'200'000.-</u>	
realisierter Gewinn	355'760.-	<u>355'760.-</u>
3. Steuerbar total		
		539'558.-.

Das kantonale Steueramt wies die Einsprache am 12. April 2018 ab.

C. Mit Beschwerde vom 9. Mai 2018 wiederholten die Pflichtigen Einspracheantrag und -begründung.

Das kantonale Steueramt schloss am 5. Juni 2018 auf Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Steuerbar sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbstständigen Erwerbstätigkeit (Art. 18 Abs. 1 DBG).

Zu den Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen oder in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten (Art. 18 Abs. 2 Satz 1 und 2 DBG).

Wird eine Liegenschaft des Anlagevermögens aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen überführt, so kann die steuerpflichtige Person verlangen, dass im Zeitpunkt der Überführung nur die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem massgebenden Einkommenssteuerwert besteuert wird. In diesem Fall geltend die Anlagekosten als neuer massgebender Einkommenssteuerwert, und die Besteuerung der übrigen stillen Reserven als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit wird bis zur Veräusserung der Liegenschaft aufgeschoben (Art. 18a Abs. 1 DBG in der Fassung vom 23. März 2007, in Kraft seit 1. Januar 2011).

b) Art. 18 Abs. 2 DBG zählt Tatbestände auf, welche bei der selbstständigen Erwerbstätigkeit zur steuerrechtlichen Gewinnverwirklichung bzw. zur Offenlegung der stillen Reserven führen.

aa) Der Begriff der Veräusserung umschreibt die Geschäftsvorfälle, die gemeinhin zur Aufdeckung der stillen Reserven durch deren Realisation führen. Güter oder Dienstleistungen des Unternehmens werden veräussert und in Geld oder Forderungen umgewandelt. Realisation bedeutet somit Erlöszufluss als Folge des Ausscheidens von Vermögenswerten. Die Realisation knüpft somit unmittelbar an die Verwirklichung eines Leistungsaustausches an. Das entschädigungslose Ausscheiden von Vermögenswerten kann aus kaufmännischer Optik niemals zu Ertrag und somit auch nicht zu Gewinn führen (Markus Reich, Steuerrecht, 2. A., 2012, § 15 N 129 f.; Reich/von Ah, Kommentar zum schweizerischen Steuergesetz, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2016, Art. 18 N 25 DBG).

bb) Die stillen Reserven unterliegen indessen auch der Besteuerung, wenn ein im Steuergesetz erwähnter steuersystematischer Gewinnausweistatbestand verwirklicht wird. Es handelt sich hierbei um gesetzliche Korrekturvorschriften, die vor allem verhindern wollen, dass die stillen Reserven unversteuert bleiben, weil sie später aus irgendwelchen Gründen nicht mehr erfasst werden können (Reich, § 15 N 135).

Das Gesetz nennt als solchen steuersystematischen Gewinnausweistatbestand die Verwertung. Dabei handelt es sich um eine allgemeine Entstrickungsklausel, nach der stille Reserven immer dann der Besteuerung unterliegen, wenn sie allenfalls der Besteuerung entgehen würden. Er schliesst somit alle steuersystematischen Gewinnausweistatbestände ein (Reich, § 15 N 136; Reich/von Ah, Art. 18 N 28 f. DBG). Als Verwertung erscheint neben den im Gesetz explizit erwähnten steuersystematischen Gewinnausweistatbeständen insbesondere die Übertragung von Geschäftsvermögen auf eine steuerbefreite Person im Zug einer Erbschaft oder Schenkung.

Die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen als weiterer im Gesetz erwähnter Fall ist der häufigste steuersystematische Gewinnausweistatbestand. Wer ein Geschäftsaktivum in sein Privatvermögen überführt, muss die dem Geschäft entnommenen stillen Reserven versteuern, weil sie später wegen der Einkommensteuerbefreiung der Kapitalgewinne auf dem Privatvermögen nicht mehr besteuert werden können (Reich, § 10 N 138; Reich/von Ah, Art. 18 N 32 DBG).

cc) Diese Regelung hatte zur Folge, dass im Geschäftsvermögen gehaltene Liegenschaften, welche fortan überwiegend privat genutzt werden sollen, anlässlich der Überführung bei der direkten Bundessteuer Steuerfolgen auslösten, indem nicht nur die wiedereingebrachten Abschreibungen, sondern auch Wertzuwachsgerinne der Einkommensteuer unterlagen. Da der steuerpflichtigen Person anlässlich der Privatentnahme keine liquiden Mittel zuflossen, wurde diese Rechtsfolge als unbefriedigend erachtet und mit Art. 18a Abs. 1 DBG ein Aufschubtatbestand geschaffen. Auf Antrag der steuerpflichtigen Person kann damit die Besteuerung des Wertzuwachses aufgeschoben werden bis zur Veräusserung der Liegenschaft; nur die wiedereingebrachten Abschreibungen bei der Überführung werden bei der Privatentnahme einkommenssteuerlich erfasst.

Wird das Wahlrecht gemäss Art. 18a Abs. 1 DBG ausgeübt, verlegt sich der Zeitpunkt der Besteuerung der stillen Reserven auf die spätere Veräusserung. Dabei

handelt es sich nicht um einen Zahlungsaufschub der geschuldeten Einkommenssteuern, sondern es findet im späteren Zeitpunkt eine neue Abrechnung zu den aktuellen Werten zu diesem Zeitpunkt statt, d.h. es wird auch ein allfälliger, nach der Privatentnahme eingetretener Wertzuwachs als Gewinn aus Geschäftsvermögen besteuert (Julia von Ah, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2016, Art. 18a N 5 DBG).

Anzufügen ist, dass es sich hierbei um ein spezifisches Problem des bei der direkten Bundessteuer geltenden dualistischen Systems handelt. Bei diesem werden Gewinne auf Grundstücken nur erfasst, wenn es sich um Geschäftsvermögen handelt, und zwar nach der Konzeption wie erwähnt auch bei steuersystematischen Gewinnausweistatbeständen. Bei dem im Kanton Zürich herrschenden monistischen System werden demgegenüber sowohl geschäftliche als auch private Grundstücksgewinne besteuert, indessen erst bei Vorliegen einer Handänderung (§ 216 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, StG). Eine Privatentnahme hat im monistischen System keine Grundsteuerfolgen, sondern führt gegebenenfalls lediglich bei den direkten Steuern zur Besteuerung der Differenz zwischen dem (tieferen) Vermögenssteuerwert und den Anlagekosten.

2. a) Vorliegend ist unbestritten, dass aufgrund der gemischten Schenkung eine Privatentnahme erfolgt ist und damit sowohl die wiedereingebrachten Abschreibungen als auch der Wertzuwachs bis zur Höhe des Kaufpreises der Einkommenssteuer unterliegen. Streitig ist, ob auch über die den Kaufpreis übersteigenden und den Erwerbem schenkungshalber zugewendeten stillen Reserven steuerlich abzurechnen ist oder ob hier aufgrund der Privatentnahme der Aufschubtatbestand von Art. 18a DBG greift.

Die Pflichtigen machen letzteres geltend und begründen dies damit, dass bei einer Privatentnahme nach dem Gesetzestext erst bei einer späteren Veräusserung eine Abrechnung erfolge; die schenkungsweise Hingabe stelle keine solche Veräusserung im Sinn des Gesetzes dar. Der Begriff der Veräusserung in Art. 18a Abs. 1 Satz 2 DBG sei mit demjenigen in Art. 18 Abs. 2 Satz 1 DBG identisch und umfasse nur Fälle einer echten Realisation. Der Gesetzgeber habe mit Art. 18a Abs. 1 DBG beabsichtigt, eine Besteuerung nur bei Zufluss von Liquidität vorzunehmen. Diese Auslegung findet

in der Lehre Unterstützung (von Ah, Art. 18a N 15 DBG; Bastien Verrey, Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, 2. A., 2017, Art. 18a N 36).

Das kantonale Steueramt stützt sich auf Ziff. 2.1 Abs. 4 des Kreisschreibens Nr. 26, Neuerungen bei der selbständigen Erwerbstätigkeit aufgrund der Unternehmenssteuerreform II, der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 16. Dezember 2009. Dort definiert die EStV als Veräusserung jede entgeltliche oder unentgeltliche Handänderung mit Ausnahme des Erbganges.

b) Art. 18a DBG entspricht dem Vorschlag des Bundesrats zum Unternehmenssteuerreformgesetz II. Auf S. 4820 f der Botschaft vom 22. Juni 2005 (05.058, Auszug R-act. 10/1) wird einleitend festgehalten, dass u.a. eine Angleichung der Besteuerung nach dualistischem und monistischem System angestrebt werde, indem auch beim dualistischen System erst bei der effektiven Handänderung eine Besteuerung erfolgen solle. Anschliessend wird der Besteuerungsmechanismus vorgestellt. Auffallend ist dabei, dass die Botschaft nur die Situation bei der betreffenden steuerpflichtigen Person beschreibt und darauf hinweist, dass das Grundstück in der Bilanz "unter dem Strich aufgeführt" werden kann. Weiter betont die Botschaft, dass die genannte Massnahme nur dann praktisch durchführbar sei, wenn ein Steueraufschub durch geeignete Massnahmen aktenkundig bleibe, insbesondere durch entsprechende Hinweise in der Buchhaltung eines Unternehmens. Denkbar seien auch andere Massnahmen, beispielsweise solche grundbuchlicher Art. Auf S. 4843 der Botschaft wird die vorgesehene Regelung nochmals kurz vorgestellt und festgehalten, dass diese Steuerpflicht auf den überlebenden Ehegatten und die Nachkommen übergehe. Weitere Ausführungen darüber, wie Art. 18a Abs. 1 DBG bei anderen Fällen der Übertragung auf Drittpersonen zu handhaben sei, enthält die Botschaft nicht.

Der Nationalrat hat in der Folge der bundesrätlichen Fassung diskussionslos zugestimmt (Amtliches Bulletin Nationalrat, Sitzungen vom 4. Oktober 2006, S. 1481, und vom 15. März 2007, S. 309, R-act. 10/2 und 10/3). Die Kommission des Ständerats rügte, dass die vorgeschlagene Fassung zu einer Besteuerung der nach der Überführung in das Privatvermögen eintretenden Wertsteigerungen führe, obschon es sich im dualistischen System dem Wesen nach um steuerfreie private Kapitalgewinne handle, und schlug stattdessen eine Stundung des im Überführungszeitpunkt an sich geschuldeten Steuerbetrags vor (Amtliches Bulletin Ständerat, 6. März 2007, S. 13, R-act. 10/4). Anlässlich der Session vom 19. März 2007 hat sich der Ständerat indes-

sen dem Nationalrat angeschlossen (Amtliches Bulletin Ständerat, S. 212, R-act. 10/5). Auch in der parlamentarischen Beratung wurde demnach die Frage, ob der Steueraufschub auf Drittpersonen übertragen werden könne, nicht aufgeworfen.

Insgesamt ist damit festzustellen, dass sich der Gesetzgeber die Frage, ob der Steueraufschub auch an Drittpersonen übertragen werden kann, gar nicht gestellt hat. Offenkundig ging er vom Idealfall aus, dass eine Person eine frühere Geschäftsliegenschaft nunmehr privat nutzt, und wollte diesen Sachverhalt regeln.

Einzig für den Erbfall wurde in der Botschaft erwähnt, dass diesfalls die Verpflichtung zur Abrechnung auf die Erben übergeht. Hierzu enthält Art. 18a Abs. 3 DBG explizit weitere Regelungen. Entgegen den zitierten Lehrmeinungen ist nicht einzusehen, weshalb sich diese Ausführungen auf alle Fälle der Übertragung ohne Gewinnrealisation beziehen soll, stellt doch die bei Erbfall eintretende Universalsukzession einen Spezialfall dar.

Insgesamt ist deshalb der Schluss zu ziehen, dass das Schweigen bei der parlamentarischen Beratung für eine Zurückhaltung bei der Bestimmung des Anwendungsbereichs des Steueraufschubs spricht, da es sich bei diesem um eine Ausnahme zum allgemeinen Grundsatz der vollen Besteuerung von Privatentnahmen handelt.

c) Ein Teil der Lehre vertritt zudem die Auffassung, dass auch bei einer gemischten Schenkung eine Veräusserung im Sinn des Gesetzes vorliegt, sofern der "Verkaufspreis" über dem Anlagewert liegt, und dass diesfalls ein allfälliger Wertzuwachsgegninn vollumfänglich als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zu besteuern ist. Nur wenn der "Verkaufspreis" unter dem Anlagewert liegt oder diesem entspricht, liegt keine steuersystematische Realisation vor und geht die latente Steuerlast auf den Erwerber über (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 18a N 23 DBG). Nach dieser Auffassung wäre im vorliegenden Fall der Tatbestand einer Veräusserung erfüllt und kein Steueraufschub zu gewähren.

d) Indessen sprechen – abgesehen vom im Gesetz geregelten Fall der Erbschaft – gute Gründe gegen einen Steueraufschub bei Übertragung der Liegenschaft auf eine Drittperson, und zwar ungeachtet davon, in welchem Ausmass dafür eine Gegenleistung erbracht wurde:

Entscheidend ist nämlich, dass die Auslegung der Pflichtigen und der von ihnen zitierten Lehre von der gewichtigen und auch gewagten Annahme ausgeht, dass eine Nachholung der Besteuerung bei der empfangenden Person dereinst ohne weiteres möglich sei.

Aus Art. 18a Abs. 1 DBG lässt sich aber keine solche Verpflichtung der übernehmenden Person herauslesen. Im Steuerrecht verpflichtet das Legalitätsprinzip den Gesetzgeber, mit hinreichender Bestimmtheit diejenigen Elemente des Steuerverhältnisses selbst zu regeln, die für die betroffenen Personen das Ausmass, den Umfang und die Grenzen der Steuerpflicht festlegen (Vallender/Wiederkehr, Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3. A., 2014, Art. 127 N 7). Aus der Formulierung "bis zur Veräusserung der Liegenschaft aufgeschoben" ist für die übernehmende Person nicht ersichtlich, dass damit für sie ein Steuertatbestand begründet wird, ist sie doch mit der eingangs im selben Absatz erwähnten Person nicht identisch und war sie in die Privatentnahme nicht involviert.

Dieses Problem stellt sich verschärft dann, wenn sich die übernehmende Person auf gesetzliche Bestimmungen berufen kann, die ihr Steuerfreiheit gewähren, zum Beispiel etwa bei einer Schenkung an eine steuerbefreite Institution. Es ist aus Sicht des Steuerrekursgerichts in keiner Weise sicher, dass sich eine solche nicht erfolgreich mit Berufung auf Art. 56 DBG (Ausnahmen von der Steuerpflicht) gegen eine nachträgliche Besteuerung wehren kann.

Diese Bedenken kommen insbesondere auch dann auf, wenn die beschenkte Person nicht selbstständig erwerbend ist und die erhaltene Liegenschaft deshalb bei ihr an sich in das Privatvermögen übergeht. Für diese gilt der Grundsatz, dass Kapitalgewinne auf Privatvermögen steuerfrei sind (Art. 16 Abs. 3 DBG). Die Pflichtigen erachten es als selbstverständlich, dass die beschenkte Person sich den gewährten Steueraufschub bei einer späteren Veräusserung entgegenhalten lassen muss. Dies erscheint aber dann als äusserst fragwürdig, wenn der Erwerber von den steuerlichen Vorgängen beim Schenker keine Kenntnis hat oder dies zumindest behauptet. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass Art. 18a DBG keine Anmerkung des Steueraufschubs im Grundbuch vorsieht, und auch nicht die Unterzeichnung eines Reverses durch die beschenkte Person vorschreibt. Erschwerend hinzu kommt, dass nach dem Gesagten auch Wertzuwachsgewinne nach der Überführung in das Privatvermögen als selbstständiges Erwerbseinkommen steuerbar sind. Schlimmstenfalls

sieht sich deshalb ein nicht selbstständig erwerbender Beschenkter bei Veräusserung des Grundstücks plötzlich mit der Konsequenz konfrontiert, dass er bei der direkten Bundessteuer wie ein Selbstständigerwerbender Einkommenssteuern entrichten muss, was für ihn ebenso unvorhersehbar wie ihm schwer vermittelbar ist. Es ist deshalb nicht auszuschliessen, dass sich eine solche Person mit Berufung auf die Steuerfreiheit privater Kapitalgewinne gemäss Art. 16 Abs. 3 DBG erfolgreich zur Wehr setzen kann. Anzuführen ist, dass erst recht unklar ist, ob, bei wem und in welchem Umfang die AHV abgerechnet werden soll.

Setzt sich ein Beschenkter auf diese Weise mit Erfolg zur Wehr, so erweist sich die (gemischte) Schenkung als ein Vorgang, der dazu führt, dass die stille Reserven der Besteuerung entgehen, mithin als einen steuersystematischen Gewinnausweistatbestand. Mithin liegt nach der Terminologie von Art. 18 Abs. 2 DBG ein Fall der Verwertung vor.

e) Die Auslegung der Pflichtigen kann demnach für Dritte erhebliche Konsequenzen haben, zu denen sich das Gesetz ausschweigt. Nach Durchsicht der Materialien ist nicht davon auszugehen, dass der Gesetzgeber diese Folgen beabsichtigt hat. Es ist deshalb zu schliessen, dass die Auslegung gemäss Ziff. 2.1 Abs. 4 des Kreis Schreibens Nr. 26 die Absicht des Gesetzgebers eher wiedergibt, und der Begriff der Veräusserung weit auszulegen ist. Der angefochtene Entscheid ist deshalb zu bestätigen.

3. Aufgrund dieser Erwägungen ist die Beschwerde abzuweisen. Ausgangsgemäss sind die Kosten des Verfahrens den Pflichtigen aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG) und ist ihnen keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 - 3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.

[...]