

ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00051 vom 26. November 2025

ZH Verwaltungsgericht, 2025-11-26, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_verwaltungsgericht_SB.2025.00051

FR: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00051 du 26 novembre 2025

IT: ZH_VERWALTUNGSGERICHT SB.2025.00051 del 26 novembre 2025

Regeste

[Umstritten ist, ob das in der Landwirtschaftszone gelegene Gut als Geschäftsvermögen oder aber als Privatvermögen der Pflichtigen einzustufen ist. Das Vorliegen von Geschäftsvermögen setzt grundsätzlich eine selbständige Erwerbstätigkeit voraus. Zu prüfen ist, ob die Verpachtung des Guts eine selbständige Erwerbstätigkeit darstellt.] Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (E. 2.2.1). Von selbständiger Erwerbstätigkeit ist auszugehen, wenn eine natürliche Person auf eigenes Risiko, unter Einsatz der Produktionsfaktoren Arbeit, Kapital und gegebenenfalls Boden, in einer von ihr frei gewählten Arbeitsorganisation, dauernd oder vorübergehend, haupt- oder nebenberuflich, in jedem Fall aber gewinnstrebig am Wirtschaftsverkehr teilnimmt (E. 2.2.2 ff.). Die Verpachtung von Liegenschaften stellt in der Regel keine selbständige Erwerbstätigkeit dar (E. 3.2.4 ff.). Verpachtetes Vermögen gehört somit grundsätzlich zum Privatvermögen (E. 3.2.4.3). Art. 18a Abs. 2 DGB bzw. § 18a Abs. 1 StG, wonach die Verpachtung eines Geschäftsbetriebs nur auf Antrag der steuerpflichtigen Person als Überführung in das Privatvermögen gilt (E. 3.3.1), ist vorliegend nicht anwendbar, da die Pflichtigen den Landwirtschaftsbetrieb zuvor nicht selbst geführt haben (E. 3.3.2). Da die Pflichtigen keiner selbständigen Erwerbstätigkeit nachgehen und das Gut in der Landwirtschaftszone Privatvermögen der Pflichtigen darstellt, sind die vom kantonalen Steueramt vorgenommenen Aufrechnungen der jeweiligen Abschreibungen gerechtfertigt (E. 3.4). Abweisung.

Erwägungen

E. 2

Abteilung SB.2025.00051 SB.2025.00052 Urteil der 2. Kammer vom 26. November 2025
Mitwirkend: Abteilungspräsidentin Silvia Hunziker (Vorsitz), Verwaltungsrichterin Maja Schüpbach Schmid, Verwaltungsrichterin Viviane Sobotich, Gerichtsschreiber Luka Marki■. In Sachen 1. A, 2. B, beide vertreten durch C AG, Beschwerdeführende, gegen Kanton Zürich, vertreten durch das kantonale Steueramt, Beschwerdegegner, betreffend Staats- und Gemeindesteuern 2015, 2017■2019 sowie direkte Bundessteuer 2015, 2017■2019, hat sich ergeben: I. A. A und B deklarierten in den Steuerperioden 2015, 2017, 2018 und 2019 folgende Steuerfaktoren: Staats- und Gemeindesteuern 2015: Steuerbares Einkommen: Fr. Steuerbares Vermögen: Fr. Direkte Bundessteuer 2015: Steuerbares Einkommen: Fr. Staats- und Gemeindesteuern 2017: Steuerbares Einkommen: Fr. Steuerbares Vermögen: Fr. Direkte Bundessteuer 2017: Steuerbares Einkommen: Fr. Staats- und Gemeindesteuern 2018: Steuerbares Einkommen: Fr. Steuerbares Vermögen: Fr. Direkte Bundessteuer 2018: Steuerbares Einkommen: Fr. Staats- und Gemeindesteuern

2019: Steuerbares Einkommen: Fr. Steuerbares Vermögen: Fr. Direkte Bundessteuer

2019: Steuerbares Einkommen: Fr. Dabei machten A und B auf dem auf dem Berg D in der Landwirtschaftszone gelegenen "Gut E", Liegenschaft Kat.-Nr. 01, von rund 237'000 m Abschreibungen geltend. Von den hier streitbetroffenen acht dem Gutsbetrieb zugehörigen Gebäuden, auf welchen Abschreibungen vorgenommen wurden, befinden sich sieben auf der erwähnten Liegenschaft Kat.-Nr. 01 und sind bei der Gebäudeversicherung des Kantons Zürich mit den Nummern (nachfolgend GVZ-Nr.) 02 (Scheune), 03 (Wohnhaus), 04 (Wohnhaus mit Scheune), 05 (Stallgebäude), 06 (Wagenschopf), 07 (Scheune) und 013 (Pumpenhaus) versichert. Die Feldscheune befindet sich auf der Liegenschaft Kat.-Nr. 09 (GVZ-Nr. 010). A und B wohnen im Wohnhaus auf der direkt an das Gut E angrenzenden Liegenschaft Kat.-Nr. 011, F, G (GVZ-Nr. 012). B. Mit Einschätzungsentscheiden bzw. Veranlagungsverfügungen vom 10. Juli 2024 nahm das kantonale Steueramt folgende Einschätzungen bzw. Veranlagungen vor: Staats- und Gemeindesteuern 2015: Steuerbares Einkommen: Fr. davon Ertrag aus qualifizierten Beteiligungen: Fr. Satzbestimmendes Einkommen: Fr. Steuerbares Vermögen: Fr. Satzbestimmendes Vermögen: Fr. Direkte Bundessteuer 2015: Steuerbares Einkommen: Fr. Satzbestimmendes Einkommen: Fr. Staats- und Gemeindesteuern 2017: Steuerbares Einkommen: Fr. davon Ertrag aus qualifizierten Beteiligungen: Fr. Satzbestimmendes Einkommen: Fr. Steuerbares Vermögen: Fr. Satzbestimmendes Vermögen: Fr. Direkte Bundessteuer 2017: Steuerbares Einkommen: Fr. Satzbestimmendes Einkommen: Fr. Staats- und Gemeindesteuern 2018: Steuerbares Einkommen: Fr. davon Ertrag aus qualifizierten Beteiligungen: Fr. Satzbestimmendes Einkommen: Fr. Steuerbares Vermögen: Fr. Satzbestimmendes Vermögen: Fr. Direkte Bundessteuer 2019: Steuerbares Einkommen: Fr. Satzbestimmendes Einkommen: Fr. Staats- und Gemeindesteuern 2019: Steuerbares Einkommen: Fr. davon Ertrag aus qualifizierten Beteiligungen: Fr. Satzbestimmendes Einkommen: Fr. Steuerbares Vermögen: Fr. Satzbestimmendes Vermögen: Fr. Direkte Bundessteuer 2019: Steuerbares Einkommen: Fr. Satzbestimmendes Einkommen: Fr. Die Einschätzungen bzw. Veranlagungen wiesen die im Eigentum von A stehende Liegenschaft "Gut E" in Abweichung der Deklaration von A und B dem Privat- und nicht dem Geschäftsvermögen zu. Als Folge davon verweigerte das kantonale Steueramt die deklarierten Abschreibungen. C. Hiergegen liessen A und B mit Eingabe vom 15. Juli 2024 je Einsprache erheben und vorbringen, dass die Abschreibungen gerechtfertigt seien, weil "der Landwirtschaftsbetrieb in F" bzw. sinngemäss die Liegenschaft F in G Geschäftsvermögen darstelle. Das kantonale Steueramt wies die Einsprachen mit Entscheid vom 8. August 2024 ab. II. Mit Eingabe vom 19. August 2024 erhoben A und B Rekurs und Beschwerde beim Steuerrekursgericht. Dieses wies die Rechtsmittel mit Entscheid vom 15. April 2025 ab. III. Mit Beschwerde vom 21. Mai 2025 liessen A und B (nachfolgend: der bzw. die Pflichtige; zusammen: die Pflichtigen) beim Verwaltungsgericht sinngemäss beantragen, die steuerbaren Einkommen bei den Staats- und Gemeindesteuern 2015, 2017, 2018 und 2019 sowie bei der direkten Bundessteuer 2015, 2017, 2018 und 2019 seien unter Kosten- und Entschädigungsfolgen "unter Berücksichtigung von Abschreibungen auf dem Landwirtschaftsbetrieb F wie folgt herabzusetzen": Staats- und Gemeindesteuern 2015: Steuerbares Einkommen: Fr. davon Ertrag aus qualifizierten Beteiligungen: Fr. Direkte Bundessteuer 2015: Steuerbares Einkommen:

Fr. Staats- und Gemeindesteuern 2017: Steuerbares Einkommen: Fr. davon
Ertrag aus qualifizierten Beteiligungen: Fr. Direkte Bundessteuer
2017: Steuerbares Einkommen: Fr. Staats- und Gemeindesteuern 2018:
Steuerbares Einkommen: Fr. davon Ertrag aus qualifizierten Beteiligungen:
Fr. Direkte Bundessteuer 2018: Steuerbares Einkommen:
Fr. Staats- und Gemeindesteuern 2019: Steuerbares Einkommen: Fr. davon
Ertrag aus qualifizierten Beteiligungen: Fr. Direkte Bundessteuer
2019: Steuerbares Einkommen: Fr. Das kantonale Steueramt beantragte mit
Beschwerdeantwort vom 5. Juni 2025 die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf
einzutreten ist. Das Steuerrekursgericht verzichtete auf Vernehmlassung. Die
Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) und das Steueramt der Gemeinde G liessen sich
nicht vernehmen. Die Kammer erwägt: 1. 1.1 Mit der Steuerbeschwerde an das
Verwaltungsgericht können laut § 153 Abs. 3 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG)
alle Rechtsverletzungen, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens,
und die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts
geltend gemacht werden. In Bundessteuersachen ist die Kognition des Verwaltungsgerichts
identisch: Soll die erstinstanzliche Beschwerde die allseitige, hinsichtlich Rechts- und
Ermessenskontrolle unbeschränkte gerichtliche Überprüfung der Einspracheentscheide der
Veranlagungsbehörde auf alle Mängel des Entscheids und des vorangegangenen Verfahrens
hin ermöglichen (Art. 140 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die
direkte Bundessteuer [DBG]), muss sich die Aufgabe der zweitinstanzlichen Beschwerde,
die die Überprüfung der Entscheidung eines Gerichts und nicht diejenige einer
Verwaltungsbehörde zum Gegenstand hat, sinnvollerweise auf die Rechtskontrolle
beschränken (BGE 131 II 548 E. 2.5; RB 1999 Nr. 147). 1.2 1.2.1 Im Beschwerdeverfahren
vor Verwaltungsgericht gilt ein Novenverbot. Für das Verwaltungsgericht ist die gleiche
Aktenlage massgebend wie für das Steuerrekursgericht. Tatsachen oder Beweismittel, die
nicht spätestens im Verfahren vor Steuerrekursgericht behauptet bzw. vorgelegt oder
angerufen worden sind, dürfen infolgedessen im Beschwerdeverfahren grundsätzlich nicht
nachgebracht werden. Vom Novenverbot ausgenommen sind dagegen echte Noven,
namentlich neue tatsächliche Behauptungen und Beweismittel, die auf einem Revisions-
oder Nachsteuergrund beruhen oder der Stützung von geltend gemachten
Rechtsverletzungen dienen, die ihrer Natur nach neuer tatsächlicher Vorbringen oder
Beweismittel bedürfen. Neue, erstmals vor Verwaltungsgericht gestellte Rechtsbegehren
sind schliesslich allgemein zulässig, sofern sie sich nicht auf Tatsachen und Beweismittel
stützen, die unter das Novenverbot fallen (BGE 131 II 548 E. 2.5; RB 1999 Nr. 149). 1.2.2
Die Pflichtigen reichen mit der Beschwerde erstmals zwei Beweismittel ein. Beim ersten
Beweismittel handelt es sich um einen undatierten und nicht unterzeichneten Pachtvertrag
zwischen A (Verpächter) und der H AG (Pächterin), vertreten durch I. Das eben erwähnte
Pachtverhältnis war bereits Thema vor der Vorinstanz. Die Pflichtigen führen keine
Begründung an, weshalb dieser Pachtvertrag nicht bereits vor Vorinstanz hätte eingereicht
werden können und demzufolge nicht unter das Novenverbot fallen würde. Entsprechend ist
der Pachtvertrag aus dem Recht zu weisen. Beim zweiten Beweismittel handelt es sich um
das Liegenschaftenverzeichnis der Steuererklärung 2014 der Pflichtigen mitsamt dem
dazugehörigen Auszug aus der Beilage zur Steuererklärung 2014. Das
Liegenschaftenverzeichnis der Steuererklärung 2014 war bereits im vorinstanzlichen
Verfahren eingereicht worden, wohingegen der entsprechende Auszug aus der Beilage zur
Steuererklärung 2014 erstmals im verwaltungsgerichtlichen Verfahren beigelegt wurde. Es

ist weder ein Grund dafür ersichtlich noch wird durch die Pflichtigen dargetan, weshalb dieses Beweismittel nicht schon im Verfahren vor dem Steuerrekursgericht hätte eingebracht werden können. Somit ist auch dieses als unzulässiges Novum aus dem Recht zu weisen.

E. 2.1

In der vorliegenden Angelegenheit ist strittig, ob das auf dem Berg D in der Landwirtschaftszone gelegene Gut E als Geschäftsvermögen oder aber als Privatvermögen der Pflichtigen einzustufen ist. Im Fall von Privatvermögen wären die vom kantonalen Steueramt vorgenommenen Aufrechnungen der jeweiligen Abschreibungen gerechtfertigt. Auf Geschäftsvermögen hingegen könnten Abschreibungen vorgenommen werden (Art. 28 DBG und § 27 Abs. 2 lit. a StG bzw. Art. 10 Abs. 1 lit. a des Steuerharmonisierungsgesetzes vom 14. Dezember 1990 [StHG]). Das Vorliegen von Geschäftsvermögen setzt grundsätzlich eine selbständige Erwerbstätigkeit der Pflichtigen voraus. Zu prüfen ist somit zunächst, ob die Tätigkeit der Pflichtigen, namentlich die Verpachtung des Guts E, eine selbständige Erwerbstätigkeit darstellt. Wird das Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit verneint, ist darauf einzugehen, ob das Gut E dennoch ■ wie die Pflichtigen geltend machen ■ "weiterhin dem Geschäftsvermögen zuzuteilen" ist, weil es aus dem Geschäftsvermögen der J AG verkauft wurde und keine Überführung in das Privatvermögen stattgefunden hat.

E. 2.2.1

Gemäss § 18 Abs. 1 StG bzw. Art. 18 Abs. 1 DBG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen (§ 18 Abs. 2 StG, Art. 18 Abs. 2 DBG). Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (§ 18 Abs. 3 StG, Art. 18 Abs. 2 DBG).

E. 2.2.2

Von selbständiger Erwerbstätigkeit ist nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts auszugehen, wenn eine natürliche Person auf eigenes Risiko, unter Einsatz der Produktionsfaktoren Arbeit, Kapital und gegebenenfalls Boden, in einer von ihr frei gewählten Arbeitsorganisation, dauernd oder vorübergehend, haupt- oder nebenberuflich, in jedem Fall aber gewinnstrebig am Wirtschaftsverkehr teilnimmt (BGE 125 II 113 E. 5b; BGr, 8. Dezember 2021, 2C_360/2021, E. 2.1.2). Die erforderliche Gewinnstrebigkeit setzt sich aus der generellen Gewinngeeignetheit des Vorgehens (objektives Element) und der individuellen Gewinnerzielungsabsicht der betreffenden Person (subjektives Element) zusammen (BGE 143 V 177 E. 4.2.2; BGE 138 II 251 E. 4.3.3; BGr, 19. Juni 2020, 2C_495/2019, E. 2.2.1); ohne Gewinnstrebigkeit liegt blosser Liebhaberei vor, deren finanzielle Ergebnisse einkommenssteuerrechtlich unbeachtlich sind (Markus Reich/Julia von Ah in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. A., Basel 2022 [Kommentar DBG], Art. 18 N. 15b).

E. 2.2.3

Ob eine auf Erwerb gerichtete Tätigkeit vorliegt, ist unter Berücksichtigung der gesamten Umstände des Einzelfalls zu beurteilen. Als Indizien für eine selbständige Erwerbstätigkeit fallen nach konstanter Praxis des Bundesgerichts zum inhaltlich gleich wie § 18 StG lautenden Art. 18 DBG in Betracht: systematische oder planmässige Art und Weise des Vorgehens, Häufigkeit der Transaktionen, kurze Besitzdauer, enger Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, Einsatz spezieller Fachkenntnisse oder erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte, Verwendung der erzielten Gewinne bzw. deren Wiederanlage in gleichartige Vermögensgegenstände. Jedes dieser Indizien kann zusammen mit anderen, unter Umständen jedoch auch allein zur Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Sinn von Art. 18 DBG ausreichen. Dass einzelne typische Elemente einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Einzelfall nicht erfüllt sind, kann durch andere Elemente kompensiert werden, die besonders ausgeprägt vorliegen. Entscheidend ist, dass die Tätigkeit in ihrem gesamten Erscheinungsbild auf Erwerb ausgerichtet ist (BGE 125 II 113 E. 3c; BGr, 16. Mai 2024, 9C_416/2023, E. 4.4 [mit Blick auf einen erweiterten Betrieb]; BGr, 29. Juli 2021, 2C_758/2020, E. 5 [Wertschriftenhandel]; BGr, 30. Oktober 2020, 2C_1021/2019, E. 5.3 [Liegenschaftenhandel]; BGr, 29. Juli 2011, 2C_766/2010, E. 2.3 sowie 10. August 2009, 2C_893/2008, E. 2.2 [Kunsthandel]).

E. 2.2.4

Private Vermögensverwaltung und damit keine selbständige Erwerbstätigkeit liegt grundsätzlich bei Vermietung eigener Liegenschaften vor. Dies gilt selbst dann, wenn das Vermögen umfangreich ist, professionell verwaltet wird und kaufmännische Bücher geführt werden (BGr, 16. Mai 2024, 9C_416/2023, E. 4.4.1; BGr, 9. März 2021, 2C_553/2019, E. 3.4; BGr, 7. August 2020, 2C_299/2019, E. 4.2; VGr, 13. Juni 2023, SB.2022.00082, SB.2022.00083, E. 8.4).

E. 3.1

Die Pflichtigen bringen vor, der Pflichtige habe das gesamte Grundeigentum in der Gemeinde G sowie in K mit Kaufvertrag vom 3. Juni 2008 von der J AG mit Sitz in L erworben. Dazu gehöre auch das Gut E. Aus dem Kaufvertrag gehe hervor, das Amt für Landschaft und Natur, Abteilung Landwirtschaft, habe mit Verfügung vom 11. Dezember 2007 den Erwerb der dem Bundesgesetz vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB) unterstehenden Kaufobjekte durch den Käufer genehmigt. Es verstehe sich von selbst, dass "sämtliche verkauften Grundstücke Teil des Geschäftsvermögens der J AG" gewesen seien. Ab der Übernahme der liegenschaftlichen Werte habe der Pflichtige diese auch stets in seinen Steuererklärungen deklariert. Dabei sei seitens der Pflichtigen zu keinem Zeitpunkt die Feststellung gemacht worden, das Gut sei Teil des Privatvermögens. Die Pflichtigen seien stets der Meinung gewesen, beim Gut handle es sich um Geschäftsvermögen. Die Verpachtung eines Geschäftsbetriebs gelte nur auf Antrag der steuerpflichtigen Person als Überführung in das Privatvermögen; eine solche habe mangels Antrages zu keiner Zeit stattgefunden. Vielmehr werde der Bauernhof unverändert genutzt. Zudem sei es offensichtlich, dass trotz Verpachtung des Landwirtschaftsbetriebs wesentliche unternehmerische Tätigkeiten beim verpachtenden Eigentümer verblieben. Der Pflichtige habe sich mit dem Pächter abzustimmen, wer welche Investitionen tätige bzw. tätigen könne. Dabei sei die landwirtschaftliche Gesetzgebung zu beachten. Die Erneuerung und der Ersatz der liegenschaftlichen Werte seien nicht nur finanziell aufwendig, sondern auch zeitaufwendig. Es würden sich Mehrwertsteuerrechtliche Fragen stellen. Das ganze

unternehmerische Risiko trage der Eigentümer, insbesondere wenn der Pächter, sei dies aus Altersgründen oder aus anderen Gründen, den Betrieb nicht weiterleiten könne. Dass das Steuerrekursgericht festhalte, die Tätigkeit des Eigentümers bestehe "einzig darin, die landwirtschaftlich nutzbare Liegenschaft (im Wesentlichen ist es die Liegenschaft Kataster Nr. 01) zu verpachten und teils zu vermieten und im Gegenzug die Liegenschaft bzw. die Gebäude zu unterhalten, damit sei die Tätigkeit der Pflichtigen aber nicht über das Halten und Verwaltungen des Grundstückes hinausgegangen", zeige, dass die Beurteilung nicht den Verhältnissen der Landwirtschaft gerecht werde.

E. 3.2.1

Wie sich aus den Akten ergibt, wurde die J AG durch Sachübernahme des Geschäfts der Kollektivgesellschaft M am 28. Juni 1993 gegründet. Das Geschäft der Kollektivgesellschaft beinhaltete das Geschäft N, das Geschäft O, das Geschäft P, das Geschäft Q, das Haus R und das Gut E. Der Zweck der J AG war das Führen von Betrieben der Branche Z und verwandten Betrieben, insbesondere die Führung folgender Betriebe: Geschäft N, Geschäft P, Geschäft S, Geschäft O, Geschäft Q, Club T, Club U, Haus R und Gut E. 2003 fand eine Fusion der J AG mit der "Aktiengesellschaft V" statt, welche den Ankauf, die Verwaltung und den Verkauf von Liegenschaften bezweckte. Per 22. Juni 2006 gelangte ein Teil der Aktiven und der Passiven der J AG in die neu gegründete V AG. Das streitbetroffene Gut E wurde nicht in die V AG überführt. Das Gut E gelangte nach Angaben der Pflichtigen mit Kaufvertrag vom 3. Juni 2008 von der J AG in das Eigentum des Pflichtigen. Der eben erwähnte Kaufvertrag ist nicht aktenkundig. Das Gut E war bereits 2007 im Zeitpunkt des Erwerbs der Liegenschaft von der J AG verpachtet, damals noch an W. Seit 2011 wird das Gut E von der H AG gepachtet. Bei dieser übt laut dem in den Akten liegenden Handelsregisterauszug I die Funktion des Verwaltungsrats aus. Seiner eigenen Darstellung zufolge hält der Pflichtige eine Beteiligung von 30 % an der H AG. Gemäss den unbestritten gebliebenen Ausführungen der Vorinstanz wird die Liegenschaft durch die H AG bzw. die Pächterfamilie und nicht durch die Pflichtigen landwirtschaftlich bewirtschaftet.

E. 3.2.2

Bis und mit der Steuerperiode 2014 deklarierten die Pflichtigen keine Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Erst in der Steuererklärung 2015 führten sie erstmals einen Verlust aus "selbständiger Erwerbstätigkeit" im Betrag von Fr. auf. Auch in den Steuererklärungen 2017, 2018 und 2019 deklarierten sie Verluste aus "selbständiger Erwerbstätigkeit". Die Pflichtigen reichten zu ihren Steuererklärungen jeweils eine Jahresrechnung "Landwirtschaftsbetrieb Gut E" ein. Zusammengefasst ergab sich daraus Folgendes: Erfolgsrechnung 2015 Ertrag Pachtzins/Mietzins:

Fr. Aufwendungen (Unterhalt, Versicherungen etc.):	Fr.	
Abschreibungen:	Fr.	
Verlust:		Fr. Erfolgsrechnung 2017 Ertrag
Pachtzins/Mietzins:		Fr. Aufwendungen (Unterhalt,
Versicherungen etc.):	Fr. Abschreibungen:	Fr.
Verlust:		Fr. Erfolgsrechnung 2018 Ertrag
Pachtzins/Mietzins:		Fr. Aufwendungen (Unterhalt,
Versicherungen etc.):	Fr. Abschreibungen:	Fr.
Gewinn:		Fr. Erfolgsrechnung 2019 Ertrag
Pachtzins/Mietzins:		Fr. Aufwendungen (Unterhalt,

Versicherungen etc.): Fr. Abschreibungen: Fr.
Gewinn: Fr.

E. 3.2.3

Wie erwähnt wird die Liegenschaft nicht durch die Pflichtigen landwirtschaftlich bewirtschaftet. Vielmehr sind beide Pflichtigen in der Branche Z tätig. Der Pflichtige war für die V AG unselbständig erwerbstätig, wofür er in den Jahren 2007■2014 mit jährlich rund Fr. entschädigt wurde. 2015 deklarierte er einen Nettolohn aus der unselbständigen Erwerbstätigkeit von Fr. In den darauffolgenden Jahren wurde ein tieferer Lohn deklariert, wohl aufgrund des Erreichens des AHV-Referenzalters des Beschwerdeführers (2017: Fr. ; 2018: Fr. ; 2019: Fr.). Auch die Pflichtige bezog ihren Lohn aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von der V AG im Betrag von jährlich rund Fr. Der Pflichtige ist ausserdem Anteilsinhaber (81,25 %) der X AG. Hieraus floss 2015 ein Bruttoertrag von Fr. In den nachfolgenden Jahren betrugen die Bruttoerträge Fr. (2017), Fr. (2018) und Fr. (2019). Seit dem Erwerb des Guts E haben die Pflichtigen bis und mit der Steuerperiode 2014 keine Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit deklariert. Das Gut E wurde im Liegenschaftenverzeichnis aufgeführt und die Einkünfte daraus als Einkommen aus unbeweglichem Vermögen deklariert. Auch der Liegenschaftsunterhalt wurde stets im Liegenschaftenverzeichnis ausgewiesen. Während in den meisten Jahren der effektive Liegenschaftsunterhalt höher ausgefallen ist als eine allfällige Pauschale, trifft dies auf das Jahr 2008 nicht zu. Für das Jahr 2008 wurde eine Pauschale geltend gemacht und vom Steueramt gewährt, was ausschliesslich bei Privatvermögen zulässig ist. Wie bereits das kantonale Steueramt richtigerweise festgehalten hat, wurde das entsprechende Einkommen der Pflichtigen auch nie der AHV unterstellt, was bei Einkünften aus Geschäftsvermögen grundsätzlich der Fall wäre (vgl. Art. 8 f. des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung [AHVG]). Diese Umstände sprechen gegen die Behauptung der Pflichtigen, sie hätten das Gut E seit Erwerb als Geschäftsvermögen betrachtet.

E. 3.2.4

Die Pflichtigen vertreten die Auffassung, "dass auch bei einer Verpachtung des Landwirtschaftsbetriebs wesentliche unternehmerische Tätigkeiten beim verpachtenden Eigentümer verbleiben". Er habe sich mit dem Pächter abzustimmen, wer welche Investitionen tätigt bzw. tätigen könne. Das ganze unternehmerische Risiko verbleibe beim Eigentümer, wenn der Pächter den Betrieb nicht weiter leiten könne.

E. 3.2.4.1

Die Verpachtung von Liegenschaften stellt ■ wie auch die Vermietung von Liegenschaften (vgl. E. 2.2.4 hiervoor) ■ in der Regel keine selbständige Erwerbstätigkeit dar. Das gilt auch dann, wenn das Vermögen beträchtlich ist und die Vermögensverwaltung eine intensive Tätigkeit erfordert. Damit gehört verpachtetes Vermögen grundsätzlich zum Privatvermögen (Martin Würsch, Agrarsteuerrecht, in: Roland Norer [Hrsg.], Handbuch zum Agrarrecht, Bern 2017, S. 471 ff., hier S. 509; Francis Cagianut/Ernst Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3. A., Bern etc. 1993, S. 276 f.; vgl. auch Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Art. 1■48 DBG, Basel 2019, Art. 21 N. 15; Markus Reich/Julia von Ah in: Kommentar DBG, Art. 18 N. 66d).

E. 3.2.4.2

Gleich ist die vorliegende Angelegenheit zu beurteilen. Denn die Tätigkeit des Pflichtigen beschränkt sich auf die Verpachtung des Guts E an die Pächterin, die H AG. Diese Tätigkeit geht nicht über das Halten und Verwalten des Guts E hinaus, womit der Charakter einer blossen Liegenschaftsverwaltung noch nicht überstiegen wird (vgl. Felix Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. A., Zürich 2021, § 18 N. 55). Sie stellt ■ im Licht des hiervor ausgeführten (E. 3.2.4.1) ■ keine selbständige Erwerbstätigkeit dar. Worin die darüber hinausgehenden "wesentlichen unternehmerischen Tätigkeiten" und damit die selbständige Erwerbstätigkeit des Pflichtigen bestehen sollen, geht aus den Vorbringen der Pflichtigen nicht hervor. Namentlich die von den Pflichtigen vorgebrachte Investitionstätigkeit bzw. die dafür notwendige Koordination mit der Pächterin spricht nicht für eine selbständige Erwerbstätigkeit des Pflichtigen: Die Investition von eigenen Finanzmitteln in die eigene Liegenschaft, um diese anschliessend zu vermieten bzw. wie hier zu verpachten, ist geradezu typisch für das "blosse Halten und Verwalten" der eigenen Liegenschaft und mithin für die blosse Verwaltung des eigenen Vermögens (vgl. BGr, 13. April 2017, 2C_784/2016, 2C_785/2016, E. 4.6). Ebenso wenig stellt das Zurverfügungstellen von Land ein Indiz für eine selbständige Erwerbstätigkeit dar, ist dies doch nicht mit einem typischen unternehmerischen Risiko verbunden. Vielmehr ist es charakteristischer Bestandteil eines jeden Pachtverhältnisses, dass der Verpächter dem Pächter eine landwirtschaftlich nutzbare Liegenschaft zur Bewirtschaftung überlässt: Durch den landwirtschaftlichen Pachtvertrag verpflichtet sich der Verpächter, dem Pächter ein Gewerbe oder ein Grundstück zur landwirtschaftlichen Nutzung zu überlassen, und der Pächter, dafür einen Zins zu bezahlen (vgl. Art. 4 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 4. Oktober 1985 über die landwirtschaftliche Pacht [LPG]). Genauso wie eine Pacht begründet werden kann, kann sie auch durch die Vertragsparteien gekündigt werden (vgl. Art. 16 ff. LPG). Beim Dahinfallen des jetzigen Pachtverhältnisses wären die Pflichtigen in der gleichen Situation wie alle anderen Verpächter bei der Kündigung eines Pachtvertrags. Ein für eine selbständige Erwerbstätigkeit typisches unternehmerisches Risiko liegt wie erwähnt nicht vor (vgl. BGr, 17. Januar 2020, 2C_929/2019, 2C_930/2019, E. 4.2 [Kündigung eines Arbeitsverhältnisses]). Weitere Indizien, die für die behauptete selbständige Erwerbstätigkeit des Pflichtigen sprechen würden, bringen die Pflichtigen im verwaltungsgerichtlichen Verfahren, im Gegensatz zu den vorinstanzlichen Verfahren, nicht (mehr) vor. Solche sind auch nicht erkennbar.

E. 3.2.4.3

Im Rahmen einer Gesamtwürdigung der Umstände der Tätigkeiten des bzw. der Pflichtigen (vgl. E. 2.2.2 f. hiervor) vermag das Verwaltungsgericht keine (überwiegenden) Indizien für eine selbständige Erwerbstätigkeit im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu erblicken. Vielmehr handelt es sich dabei um blosse private Vermögensverwaltung durch die Pflichtigen. Somit mangelt es an einer selbständigen Erwerbstätigkeit und damit grundsätzlich an einer Voraussetzung für die Qualifikation des Guts E als Geschäftsvermögen. Zu prüfen ist im Folgenden, ob das Gut E aus anderen Gründen Geschäftsvermögen der Pflichtigen darstellen könnte (vgl. E. 2.1 hiervor).

E. 3.3

Die Pflichtigen machen wiederholt geltend, die Verpachtung eines Geschäftsbetriebs könne nur auf Antrag der steuerpflichtigen Person als Überführung in das Privatvermögen gelten (vgl. E. 2.1 hiervor). Sie scheinen sich sinngemäss auf § 18a Abs. 1 StG (und Art. 8 Abs. 2 ter StHG) bzw. Art. 18a Abs. 2 DBG zu berufen und davon auszugehen, dass das Gut E bei

ihnen Geschäftsvermögen darstellen müsse, weil es zuvor im Geschäftsvermögen der J AG gewesen sei und keinerlei Neubeurteilung der aktuellen technisch-wirtschaftlichen Funktion stattgefunden habe, da der Bauernhof unverändert genutzt werde. Die Vorinstanz ging in diesem Zusammenhang noch darauf ein, ob beim Pflichtigen Geschäftsvermögen aufgrund Erbfolge vorliegt, und verneinte dies. Auf diese vorinstanzlichen Erwägungen nehmen die Pflichtigen indes in ihrer Beschwerde keinen Bezug, weshalb nicht weiter darauf einzugehen ist.

E. 3.3.1

Im Zug der Unternehmenssteuerreform II vom 23. März 2007 (AS 2008 2893; BBl 2005 4733) wurde Art. 18 DBG um verschiedene Entlastungsmassnahmen im Bereich der Realisation stiller Reserven von Personalunternehmen (Art. 18a DBG) sowie um das Teilbesteuerungsverfahren im Geschäftsvermögensbereich (Art. 18b DBG) ergänzt. Art. 18a DBG stipuliert Entlastungsmassnahmen in drei Fällen, wobei vorliegend nur der in Abs. 2 genannte Tatbestand der Verpachtung eines Geschäftsbetriebs von Relevanz ist. Art. 18a DBG gilt als Lex specialis zu Art. 18 Abs. 2 DBG (Julia von Ah, Kommentar DBG, Art. 18a N. 1). Im Rahmen des Nachvollzugs der Unternehmenssteuerreform II und der Vorgaben des StHG (Art. 8 Abs. 2 ter StHG) wurde die entsprechende Bestimmung im kantonalen Steuergesetz übernommen (§ 18a Abs. 1 StG; siehe auch Antrag des Regierungsrates vom 27. Februar 2013, KR-Nr. 4965, Steuergesetz, Nachvollzug des Unternehmenssteuergesetzes II des Bundes, in: Amtsblatt des Kantons Zürich, Nr. 9, 8. März 2013, Meldungsnummer: 00026631). Gemäss Art. 18a Abs. 2 DBG bzw. § 18a Abs. 1 StG (und Art. 8 Abs. 2 ter StHG) gilt die Verpachtung eines Geschäftsbetriebs nur auf Antrag der steuerpflichtigen Person als Überführung in das Privatvermögen. Damit wird eine gesetzliche Vermutung statuiert, dass die Verpachtung eines Geschäftsbetriebs keine definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit darstellt. Voraussetzung für die gesetzliche Vermutung eines Aufschubs ist jedoch, dass zu diesem Zeitpunkt (I.) ein selbstgeführter Geschäftsbetrieb vorliegt und (II.) dieser verpachtet wird (Julia von Ah, Kommentar DBG, Art. 18a N. 22; vgl. auch Richner et al., § 18a N. 7; siehe zum Ganzen auch Martin Würsch, Besteuerungsaufschub bei Verpachtung landwirtschaftlicher Liegenschaften, in: Blätter für Agrarrecht [BlAR] 2/2011, S. 3 ff.). Der Gesetzgeber hat diese Bestimmung namentlich für Landwirte, die einer selbständigen Erwerbstätigkeit nachgehen, geschaffen: Für einen Landwirt, der seinen Hof nicht mehr selbst bewirtschaften kann oder will, soll die Verpachtung seines landwirtschaftlichen Betriebs mit der neuen gesetzlichen Bestimmung zu einer Alternative zum Verkauf werden (Bundesrat, Botschaft zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen [Unternehmenssteuerreformgesetz II], in: BBl 2005 4733, hier S. 4864).

E. 3.3.2

Das streitbetroffene Gut E wurde von den Pflichtigen ■ wie hiavor ausgeführt (vgl. E. 3.2.2 und E. 3.2.3 hiavor) ■ nie selbst landwirtschaftlich bewirtschaftet. Das Gut E war bereits 2007 im Zeitpunkt des Erwerbs der Liegenschaft von der J AG verpachtet; damals noch an W. Demnach steht die Verpachtung eines zuvor selbst geführten und im Geschäftsvermögen gehaltenen Landwirtschaftsbetriebs in den streitbetroffenen Steuerperioden nicht zur Diskussion (vgl. hierzu auch Julia von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 3. A., Zürich 2022, S. 124 ff.). Entgegen der Auffassung der Pflichtigen sind die Voraussetzungen für die Anwendung von Art. 18a Abs. 2 DBG und

§ 18a Abs. 1 StG in der vorliegenden Angelegenheit offensichtlich nicht erfüllt. Zu keinem anderen Schluss gelangte auch richtigerweise die Vorinstanz.

E. 3.3.3

Soweit sich die Pflichtigen unter der falschen Annahme, Art. 18a Abs. 2 DBG sei in der vorliegenden Angelegenheit anzuwenden, erneut auf das Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) Nr. 3 vom 25. November 1992, in der Version vom 7. Februar 2024, berufen und daraus etwas zu ihren Gunsten ableiten möchten, kann ihnen nicht gefolgt werden. Das eben erwähnte Kreisschreiben wäre nur relevant, sofern die Angelegenheit den Tatbestand aus Art. 18a Abs. 2 DBG betreffen würde (vgl. Kreisschreiben Nr. 3, Ziff. 2.3.3). Die Pflichtigen verkennen, dass das Kreisschreiben zur Ausgangslage hat, dass die Liegenschaft durch den Selbstbewirtschafter verpachtet wird. Als Selbstbewirtschafter gilt gemäss Art. 9 Abs. 1 BGG, wer den Boden selber bearbeitet, und, wenn es sich um ein landwirtschaftliches Gewerbe handelt, dieses zudem persönlich leitet. Diese Voraussetzungen werden durch die Pflichtigen nicht erfüllt. Folgerichtig ist das von ihnen angerufene Kreisschreiben für die vorliegende Angelegenheit unbeachtlich.

E. 3.4

Nach dem Gesagten ist festzuhalten, dass die Pflichtigen keiner selbständigen Erwerbstätigkeit nachgehen und das auf dem Berg D in der Landwirtschaftszone gelegene Gut E Privatvermögen der Pflichtigen darstellt, womit die vom kantonalen Steueramt vorgenommenen Aufrechnungen der jeweiligen Abschreibungen gerechtfertigt sind. Die vereinigten Beschwerden erweisen sich als unbegründet und sind abzuweisen.

E. 4

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten, unter solidarischer Haftung für die gesamten Kosten, den Beschwerdeführenden aufzuerlegen (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 151 Abs. 1 StG; Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 1 DBG). Als unterliegende Partei steht ihnen keine Parteientschädigung zu (§ 153 Abs. 4 in Verbindung mit § 152 StG und § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG]; Art. 145 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 144 Abs. 4 DBG und Art. 64 Abs. 1³ des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG]).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.