



Entscheid

7. Dezember 2020

Mitwirkend:

Einzelrichter Christian Mäder und Gerichtsschreiber Marius Obertüfer

In Sachen

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

vertreten durch C Treuhand AG,

**Beschwerdeführer/
Rekurrenten,**

gegen

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

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

**Beschwerdegegnerin,
Rekursgegner,**

betreffend

Direkte Bundessteuer 2015 sowie Staats- und Gemeindesteuern 2015

hat sich ergeben:

A. A und B (nachfolgend der oder die Pflichtige bzw. zusammen die Pflichtigen) deklarierten in ihrer Steuererklärung 2015 ein steuerbares Einkommen betreffend die direkte Bundessteuer von Fr. 37'258.-. Bei den Staats- und Gemeindesteuern deklarierten sie ein solches von Fr. 39'458.- sowie ein steuerbares Vermögen von Fr. 510'235.-. Einen Teil des deklarierten Einkommens pro 2015 (Fr. 26'489.-) erwirtschaftete namentlich der Pflichtige mit dem Betrieb des landwirtschaftlichen Gewerbes "D" in E. Im Vergleich zu den Vorjahren bewirtschaftete er den Landwirtschaftsbetrieb indes nicht mehr als Pächter, sondern er übernahm diesen mit Abtretungsvertrag vom ... Februar 2015 (rückwirkend per 1. Januar 2015) von seinem Vater [F] gemäss den einschlägigen Normen des bäuerlichen Bodenrechts zum Ertragswert. Als öffentlich beurkundeter Kaufpreis wurde der Betrag von Fr. 244'783.- gemäss Schätzung vom ... April 2013 vereinbart. Hinsichtlich der Kaufpreistilgung wurde vereinbart, dass dieser im Umfang von Fr. 61'000.- durch die Einräumung eines Wohnrechts zu Gunsten von F und G zu tilgen sei.

Mit Auflage vom 24. Oktober 2017 teilte der zuständige Steuerkommissär den Pflichtigen mit, dass zur Veranlagung und Einschätzung noch zusätzliche Dokumente notwendig seien. Soweit im vorliegenden Verfahren noch strittig, ersuchte er um zusätzliche Unterlagen mit Bezug auf die landwirtschaftliche Betriebsübernahme und den Umfang des eingeräumten Wohnrechts sowie den Nachweis der Verbuchung der Einnahmen aus der Unterbringung von Pferden. Am 16. Januar 2018 mahnte er die Auflage. Am 1. Februar 2018 liessen die Pflichtigen diverse der verlangten Dokumente einreichen.

Mit Veranlagungsverfügung und Einschätzungsentscheid vom 23. November 2018 schätzte das kantonale Steueramt die Pflichtigen mit einem steuerbaren Einkommen betreffend die direkte Bundessteuer 2015 von Fr. 115'300.- und betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2015 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 112'500.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 511'000.- ein. Das kantonale Steueramt bezifferte dabei den Ertrag aus selbständiger Erwerbstätigkeit anstatt der deklarierten Fr. 26'489.- neu auf Fr. 98'381.-. Insbesondere rechnete es dem Pflichti-

gen den Barwert des Wohnrechts (Fr. 61'000.-) sowie die unentgeltliche Unterbringung zweier Pferde von seinem Vater als Naturalleistung (Fr. 6'000.-) auf.

B. Dagegen liessen die Pflichtigen am 21. Dezember 2018 Einsprache erheben und zur Hauptsache beantragen, der durch die Einräumung des Wohnrechts finanzierte Teil des Kaufpreises sei entsprechend der bisherigen Zürcher Steuerpraxis (steuerneutral) dem Eigenkapital zuzurechnen, eventualiter sei der Barwert des Wohnrechts mittels Bilanzberichtigung zu passivieren. Weiter liessen sie beantragen, auf die Aufrechnung eines Ertrags für die unentgeltliche Unterbringung der Pferde zu verzichten.

Mit Einspracheentscheiden vom 27. Januar 2020 hiess das kantonale Steueramt die Einsprache teilweise gut und veranlagte die Pflichtigen betreffend die direkte Bundessteuer 2015 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 106'100.-. Betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2015 schätzte es sie mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 103'200.- sowie einem steuerbaren Vermögen von Fr. 511'000.- ein. An der Aufrechnung des Wohnrechts sowie am Ertrag für die unentgeltliche Pferdeunterbringung hielt es dabei fest, jedoch berücksichtigte es neu eine mit der Aufrechnung zusammenhängende 10%-Rückstellung für AHV-Beiträge (Fr. 6'960.-).

C. Mit Eingabe vom 28. Februar 2020 liessen die Pflichtigen dagegen Beschwerde und Rekurs erheben und sinngemäss beantragen, betreffend die direkte Bundessteuer 2015 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 41'000.- sowie betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2015 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 43'200.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 510'000.- veranlagt und eingeschätzt zu werden.

Das kantonale Steueramt schloss am 23. März 2020 auf teilweise Gutheissung der Rechtsmittel. Im durchgeführten zweiten Schriftenwechsel hielten die Parteien mit Replik vom 19. Mai 2020 (Datum Poststempel) bzw. Duplik vom 5. Juni 2020 im Wesentlichen an ihren Standpunkten fest. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Auf die Ausführungen der Parteien ist, soweit erforderlich, in den nachstehenden Erwägungen einzugehen.

Der Einzelrichter zieht in Erwägung:

1. a) Der Einkommenssteuer nach dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) und dem Steuergesetz des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 (StG) unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte mit Ausnahme der im Gesetz namentlich genannten steuerfreien Einkünfte (Art. 16 Abs. 1 und 3 DBG sowie Art. 24 DBG bzw. § 16 Abs. 1 und 3 StG sowie § 24 StG; BGr, 10. September 2015, 2C_27/2015, E. 2.1 f., mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Steuerbar sind namentlich auch alle Einkünfte aus einem Handels- und Gewerbebetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit (vgl. Art. 18 Abs. 1 DBG und § 18 Abs. 1 StG). Jede irgendwie auf Erwerb gerichtete Tätigkeit einer Person bildet eine selbständige Erwerbstätigkeit. Letztere kann haupt- oder nebenberuflich, dauernd oder vorübergehend ausgeübt werden. Ein Handelsregistereintrag oder die Buchführungspflicht ist nicht Voraussetzung; auch eine freiwillige Buchführung ist nicht erforderlich.

b) Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit entspricht dem Vermögensstandsgewinn, das heisst der Differenz zwischen dem Eigenkapital zu Beginn und demjenigen am Ende des Geschäftsjahres; Kapitaleinlagen werden abgezogen, Kapitalentnahmen hinzugerechnet. Das folgt aus Art. 18 Abs. 3 DBG i.V.m. Art. 58 DBG, wonach für die Ermittlung des steuerbaren Reingewinns auf die handelsrechtliche Erfolgsrechnung abgestellt wird (Reich/von Ah, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 18 N 18 DBG). Zum Vermögensstandsgewinn gehören auch alle Kapitalgewinne auf Geschäftsvermögen. Das folgt durch Umkehrschluss aus Art. 16 Abs. 3 DBG und § 16 Abs. 3 StG, wonach die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen steuerfrei sind.

c) Nach ständiger Doktrin und Praxis gilt Einkommen steuerrechtlich in jenem Zeitpunkt als zugeflossen und erzielt, in welchem die steuerpflichtige Person eine Leistung vereinnahmt oder einen festen Anspruch darauf erworben hat, über welchen sie tatsächlich verfügen kann (StRG, 27. Juni 2019, 2 DB.2016.227/2 ST.2016.276 E. 1c/aa, www.strgzh.ch, mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Voraussetzung des steuerauslösenden Zuflusses ist demnach ein abgeschlossener Rechtserwerb, welcher Forderungs- oder Eigentumserwerb sein kann. Der Forderungs- oder Eigentumserwerb ist dabei nicht streng zivilrechtlich zu verstehen: Der Einkommenszufluss ist ein faktischer Vorgang, der damit abgeschlossen ist, dass der Steuerpflichtige die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die zugeflossenen Vermögenswerte innehat.

2. Der nachfolgend steuerlich zu beurteilende Sachverhalt ist unbestritten. Der Pflichtige erwarb mit Abtretungsvertrag vom ... Februar 2015 den Landwirtschaftsbetrieb "D" in E (bestehend aus Wohn- und Landwirtschaftsgebäuden sowie Agrarland) von seinem Vater, den er schon zuvor als Pächter im Rahmen seiner selbständigen Erwerbstätigkeit bewirtschaftete. Als Antrittstag wurde darin rückwirkend der 1. Januar 2015 vereinbart. Der vereinbarte Kaufpreis von Fr. 244'783.- (= Ertragswert gemäss Schätzung des Amts für Landwirtschaft und Natur vom ... April 2013) sollte gemäss Abtretungsvertrag im Umfang von Fr. 15'729.- mit bereits getätigten Investitionen, weiteren Fr. 168'054.- mit der Gewährung eines Darlehens sowie im Umfang von Fr. 61'000.- durch Einräumung eines Wohnrechts (kapitalisierter Wert des Wohnrechts = Barwert) zugunsten der veräussernden Partei finanziert werden. Konkret betrifft das Wohnrecht die Altenteilwohnung im Wohnhaus an der Adresse ...strasse, E. Der Pflichtige bildete die Betriebsübernahme auch in seinem Jahresabschluss 2015 entsprechend ab. Als Umlaufvermögen aktivierte er über das Konto "1640 Gebäude" den Betrag von Fr. 222'755.- sowie über das Konto "1680 Boden" den Betrag von Fr. 22'028.-" (total Fr. 244'783.- bzw. der vereinbarte Kaufpreis). Auf der Seite der Passiven verbuchte er den mit dem gewährten Darlehen getilgten Anteil des Verkaufspreises von Fr. 168'054.- als langfristiges Fremdkapital. Den Barwert des Wohnrechts verbuchte er mit Fr. 61'000.- erfolgsneutral in seinem Eigenkapital (Konto "2891 Einräumung Wohnrecht"). Zudem verbuchte er die Fr. 15'729.- für die bereits getätigten Investitionen als Ertrag. Unbestritten ist sodann, dass der Vater des Pflichtigen auf dem Hof "D" zwei Pferde unentgeltlich unterbringen darf. Letzterer kommt dabei unbestrittenermassen selbst für sämtliche Pflege- und Futterkosten (Ernährungskosten,

tierärztliche Betreuung etc.) der Tiere auf. Der Pflichtige stellt ihm lediglich die eigentliche Unterbringung der Tiere in seiner Scheune bzw. seinem Pferdestall unentgeltlich zur Verfügung.

3. a) Strittig ist zunächst die Aufrechnung des kapitalisierten Wohnrechts über Fr. 61'000.-. Mit der buchhalterischen Abbildung des Abtretungsvertrags in der Jahresrechnung 2015 zeigt sich das kantonale Steueramt im Grundsatz einverstanden. Jedoch führt es in den Einspracheentscheiden vom 27. Januar 2020 sowie in der Beschwerde- und Rekursantwort vom 23. März 2020 zusammengefasst aus, dass zu beachten sei, dass im Kaufvertrag die sogenannte Bruttomethode dargestellt worden sei, wobei der Kaufpreis (Fr. 244'783.-) im Umfang von Fr. 61'000.- durch die Einräumung des Wohnrechts zu tilgen gewesen wäre. Die im Anschluss vorgenommene Grundstückübergabe und die Einräumung des Nutzungsrechts sei dann aber "uno actu" erfolgt, womit unter anderem ein bereits mit einem Wohnrecht belastetes Grundstück übertragen worden sei (sogenannte Vorbehaltssnutzung; grundlegend dazu vgl. BGr, 6. September 2010, 2C_256/2010 E. 2.2.2 = StE 2011 B 25.3 Nr. 37; BGr, 9. Februar 2000, 2A.415/1998, E.3c/bb = ASA 70, 581 = StE 2000 B 26.26 Nr. 3; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 21 N 82 f. DBG und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz 3. A., 2013, § 21 N 69 StG; Peter Locher, Einkommenssteuerliche Behandlung von Wohnrechten, Nutzniessungen und obligatorischen Nutzungsrechten im privaten Bereich, ZStP 2006, 1 ff.), wofür der Pflichtige im Sinn der Nettomethode einen um den Wert des Wohnrechts reduzierten Kaufpreis von Fr. 183'783.- habe bezahlen müssen. Beachtlich sei nunmehr aber, dass wenn ein Steuerpflichtiger ein neues Recht (= die wohnrechtsbelastete Altenteilwohnung) erwerbe, über das er nicht frei verfügen könne, es dennoch als zugeflossen gelte, wenn die Erfüllung des erworbenen Rechts als sicher gelte. Der beschränkten Verfügbarkeit werde bei der Bewertung des Vermögensrechts Rechnung getragen. Steuerbares Einkommen entstehe im Grundsatz auch dann, wenn ein Steuerpflichtiger ein neues Recht erwerbe, für das er nicht eine gleichwertige Leistung in Geldform erbringen müsse, sofern der Steuergesetzgeber diesen Erwerbsvorgang nicht explizit von der Einkommenssteuer ausnehme. Da der Pflichtige den vertraglich vereinbarten Kaufpreis (Fr. 244'783.-) nicht vollständig habe tilgen müssen, da das Wohnrecht im Zeitpunkt der Übertragung bereits bestanden habe und eine Ausnahmebestimmung in den anwendbaren Steuergesetzen fehle, stelle der als Teil der (unentgeltlichen) Kauf-

preisfinanzierung vertraglich vereinbarte Barwert des Wohnrechts bei ihm steuerbares Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit dar.

b) Das Vorgehen des kantonalen Steueramts hinsichtlich der einkommensseitigen Aufrechnung des Barwerts des Wohnrechts basiert unbestrittenermassen auf einer Praxisänderung. Nach alter (langjähriger) Praxis wurde die Einbuchung des Barwerts des Wohnrechts (zumindest) bei landwirtschaftlichen Betriebsübernahmen bei der wohnrechtsbelasteten Partei ins Eigenkapital von den Steuerbehörden akzeptiert (da der Wohnrechtsbelastete den Landwirtschaftsbetrieb gegen Einräumung des Wohnrechts übernahm, ist dieses seinem Geschäftsvermögen zuzuordnen), ohne dass dieser bei der übernehmenden Partei jemals einkommens- bzw. gewinnsteuerlich erfasst worden wäre. Nach neuer Praxis akzeptiert das kantonale Steueramt zwar nach wie vor die Erfassung im Eigenkapital, jedoch nicht mehr als ertragsneutralen Vorgang. Dabei stellt es sich nunmehr auf den Standpunkt, dass dieses (ertragsneutrale) Vorgehen gesetzlich nicht vorgesehen respektive das Steuergesetz bis anhin falsch angewandt worden sei. Unter Hinweis auf einen Entscheid des Verwaltungsgerichts Aargau vom 12. Januar 2000 (= StE 2001 B 23.44.2 Nr. 4; bestätigt mit BGr, 19. April 2001, 2P.149/2000) führt es aus, der Barwert hätte als Rückstellung im Sinne einer vorübergehenden Wertberichtigung des Grundstücks oder als Rückstellung für künftige Verpflichtungen aus dem Wohnrecht passiviert werden müssen, um nicht als Gewinn bzw. Einkommen zu erscheinen. Über die Folgejahre hätte die Rückstellung dann innert der mittleren Lebenserwartung der Wohnrechtsberechtigten, spätestens aber bei ihrem Tod aufgelöst werden müssen.

c) Diese Erwägungen des kantonalen Steueramts im Einspracheentscheid sowie in der Beschwerde- und Rekursantwort zur Nutzniessung bzw. zum Wohnrecht erweisen sich als zutreffend. Die bisherige Praxis lässt sich ausgehend vom Grundsatz, dass aufgrund der Generalklauseln von Art. 16 und 18 DBG bzw. § 16 und § 18 StG das gesamte Reineinkommen steuerbar ist, sofern das jeweilige Betreffnis nicht explizit im Katalog der steuerfreien Einkünfte aufgeführt ist, nicht aufrechterhalten (vorne E. 1a). Die Praxisänderung war damit angezeigt, weil das kantonale Steueramt, wie es selbst einräumt, bis anhin das Recht unrichtig anwandte (BGE 127 I 49, 52). Dies wird von den Pflichtigen, die mittlerweile explizit beantragen, nach neuer Praxis veranlagt und eingeschätzt zu werden, nicht mehr bestritten (in der Einsprache wurde noch die Veranlagung und Einschätzung nach alter Praxis beantragt). Strittig ist damit

im vorliegenden Verfahren hinsichtlich des aufgerechneten kapitalisierten Barwerts des Wohnrechts über Fr. 61'000.- nicht an sich, ob der kapitalisierte Wert des Wohnrechts bei den Pflichtigen einkommensseitig steuerbar ist, sondern nur, ob dieser Wert nach Einreichung der Steuererklärung noch gemäss neu vorgesehener Praxis in der Bilanz passiviert und über die Folgejahre jährlich erfolgswirksam (und unter Vermeidung der Steuerprogression) aufgelöst werden kann, anstatt der gegenwärtigen einmaligen Aufrechnung. Um dies bewerkstelligen zu können, bedürfte es unbestrittenermassen einer Bilanzberichtigung respektive einer Bilanzänderung, wobei sich die Parteien uneinig sind, ob dies im vorliegenden Fall noch zulässig ist oder nicht.

4. a) Sachlich kann grundsätzlich kein Unterschied zwischen dem von selbständig Erwerbenden und dem von einer juristischen Person erarbeiteten Gewinn festgestellt werden. Das Unternehmenssteuerrecht kennt dementsprechend einen einheitlichen Gewinnbegriff für natürliche und juristische Personen. Art. 58 Abs. 1 DBG und § 64 Abs. 1 StG schreiben vor, für die Ermittlung des steuerbaren Reingewinns auf den Saldo der Erfolgsrechnung abzustellen. Wie bei juristischen Personen gilt damit auch bei selbständig Erwerbstätigen, die freiwillig oder zwingend den Bestimmungen des kaufmännischen Rechnungslegungsrechts unterstehen, das Prinzip der Massgeblichkeit der nach den Regeln des Handelsrechts aufgestellten Handelsbilanz auch für die Steuerbilanz, unter Vorbehalt der steuerrechtlichen Korrekturvorschriften sowie der zwingenden handelsrechtlichen Vorschriften. Das Prinzip der Massgeblichkeit wirkt sich auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht aus: Bei natürlichen Personen ist eine Bilanz mit Einreichung der Steuererklärung als definitiv zu betrachten (Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2. A., 2019, Art. 18 N 160 DBG). Die steuerpflichtige Gesellschaft und die selbständig erwerbstätige Person müssen sich nach diesem Prinzip grundsätzlich bei der sich aus ihren ordnungsgemäss geführten Büchern ergebenden Darstellung des Jahresergebnisses behaften lassen (BGr, 17. August 2020, 2C_567/2020 E. 2; BGr, 19. Dezember 2014, 2C_1218/2013, 2C_1219/2013, E. 3, je mit Hinweisen, auch zum Folgenden).

b) aa) Unter welchen Voraussetzungen eine mit der Steuererklärung eingereichte Bilanz noch korrigiert werden kann, ergibt sich nicht aus den Steuergesetzen, sondern ist durch Auslegung unter Berücksichtigung des Massgeblichkeitsprinzips und des Grundsatzes von Treu und Glauben zu ermitteln. In Lehre und Rechtsprechung

wird mit Bezug auf die Bilanzkorrekturen zwischen Bilanzberichtigungen und Bilanzänderungen unterschieden. Bei der Bilanzberichtigung wird ein handelsrechtswidriger durch einen handelsrechtskonformen Wertansatz ersetzt, während bei der Bilanzänderung ein handelsrechtskonformer Wertansatz durch eine andere, ebenfalls handelsrechtskonforme Bewertung ersetzt wird (Markus Reich, Steuerrecht, 3. A., 2020, § 15 Rz. 67a S. 390; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 58 N 49 ff. DBG sowie § 64 N 135 f. StG; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II. Teil, 2004, Art. 58 N 15 ff. DBG; Altorfer/Duss/Felber, Periodengerechte und periodenfremde Korrekturen der Jahresrechnung, StR 2015, 724 ff.).

bb) Bilanzberichtigungen können – solange keine rechtskräftigen Veranlagungen vorliegen – immer vorgenommen werden und sind von Amtes wegen durchzuführen, weil damit die Richtigstellung einer Bilanzposition erreicht wird, welche gegen zwingende handelsrechtliche Vorschriften verstösst. Sie werden von den Steuerbehörden in der Steuerbilanz von Amtes wegen berücksichtigt. Bilanzberichtigungen können sich zu Gunsten oder zu Ungunsten der Person auswirken. Ist indessen die Veranlagung in Rechtskraft erwachsen, ist eine Bilanzberichtigung nur bei einem Revisionsgrund zulässig (zu Gunsten des Steuerpflichtigen) oder im Falle eines Nachsteuerverfahrens (zu Ungunsten des Steuerpflichtigen; BGr, 26. August 2014, 2C_911/2013, 2C_912/2013, E. 6.1.2).

cc) Anders verhält es sich bei Bilanzänderungen. Auszugehen ist hier vom Grundsatz, dass die Bilanz von einem gewissen Zeitpunkt an endgültig ist und nachträgliche Änderungen nicht mehr vorgenommen werden können. Eine Änderung der Bilanz ist deshalb nur bis zur Einreichung der Steuererklärung zulässig. Danach müssen für Änderungen die Voraussetzungen für den Widerruf einer Willenserklärung erfüllt sein, denn die Steuererklärung ist auch eine Willenserklärung des Pflichtigen, nach den deklarierten Steuerfaktoren veranlagt und eingeschätzt zu werden (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Steuerverfahrensrecht, 2. A., 2018, § 16 N 14). Im Lauf des Veranlagungsverfahrens sind nachträgliche Änderungen grundsätzlich nur noch zuzulassen, wenn sich zeigt, dass in einem entschuldbaren Irrtum über die steuerlichen Folgen gewisse Buchungen vorgenommen worden sind. In der Regel ausgeschlossen sind hingegen Bilanzänderungen, mit denen Wertänderungen zum Ausgleich von Aufrechnungen im Veranlagungsverfahren erfolgen oder die lediglich aus Gründen der Steuerersparnis vorgenommen werden. "Bilanzberichtigungen" aus sol-

chen Motiven sind gleichfalls nur mit äusserster Zurückhaltung anzuerkennen (BGE 141 II 83 E. 3.4; BGr, 26. August 2014, 2C_911/2013, 2C_912/2013; BGr, 16. August 2012, 2C_29/2012, E. 2.1).

c) Betreffend Bilanzänderungen verfolgt der Kanton Zürich gemäss "bisheriger Praxis" zu Gunsten der Steuerpflichtigen eine liberalere Praxis als die vorhin zitierte höchstrichterliche Rechtsprechung. Nach bisheriger Praxis können (auch) Bilanzänderungen unter gewissen Voraussetzungen noch bis zum Eintritt der Rechtskraft der Einschätzung vorgenommen werden (StRG, 10. März 2020, 1 DB.2019.94/1 ST.2019.120, E. 4b/cc, www.strgzh.ch; StRK I, 4. Oktober 1984 = StE 1985 B 24.4 Nr. 4; Brülisauer/Mühlemann, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 58 N 122 DBG; Brülisauer/Krummenacher, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. A., 2017, Art. 24 N 135 StHG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter Art. 58 N 50 DBG und § 64 N 137 StG; Altorfer/Duss/Felber, StR 2015, 729). Voraussetzung hierfür ist, dass die Änderung handelsrechtlich zulässig ist und nachträglich verbucht wurde, wobei den Veranlagungsbehörden entsprechend abgeänderte Bilanzen und Erfolgsrechnungen vorzulegen sind. Widersprüchliches Verhalten bzw. ein Verstoss gegen den Grundsatz von Treu und Glauben schliesst die steuerliche Wirksamkeit einer Bilanzänderung jedoch auch nach dieser Praxis aus. Die Frage, ob sich diese (grosszügigere) kantonale Praxis aufrechterhalten lässt oder ob die Harmonisierung des kantonalen Rechts in diesem Bereich einer solchen milderer Praxis entgegensteht (so im Ansatz: BGr, 19. Dezember 2014, 2C_1218/2013, E. 7.2), braucht vorliegend nicht abschliessend geklärt zu werden, da die Pflichtigen weder im Einsprache- noch im Beschwerde- und Rekursverfahren eine korrigierte Jahresrechnung 2015 eingereicht haben, womit sie sich nicht darauf berufen können.

d) aa) Art. 29 DBG erklärt Rückstellungen zu Lasten der Erfolgsrechnung als zulässig für im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist, Verlustrisiken, die mit Aktiven des Umlaufvermögens verbunden sind, andere unmittelbar drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen und künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge an Dritte bis zu 10 Prozent des steuerbaren Geschäftsertrages, insgesamt jedoch höchstens bis zu 1 Million Franken. Das kantonale Recht kennt mit § 27 Abs. 1 lit. b StG eine inhaltlich ähnliche Bestimmung.

bb) Der steuerrechtliche Rückstellungsbegriff deckt sich nur partiell mit demjenigen des (neuen) handelsrechtlichen Rechnungslegungsrechts, welches primär Fälle unterscheidet, in denen eine Rückstellung gebildet werden muss (Art. 960e Abs. 2 OR) und solche, in denen eine Rückstellung gebildet werden darf (Art. 960e Abs. 3 OR; Locher, Art. 29 N 5 DBG). Formelle Voraussetzung für die (steuerliche) Anerkennung der Rückstellung oder auch Wertberichtigung ist in jedem Fall deren Verbuchung in der Handelsbilanz (BGr, 12. Oktober 2012, 2C_945/2011, E. 2.2; Reich/Züger/Betschart, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 29 N 7 ff. DBG, Locher, Art. 29 N 18 ff. DBG, je mit Hinweisen, auch zum Folgenden). Materiell schreibt das Gesetz zudem vor, dass Rückstellungen zur steuerrechtlichen Akzeptanz geschäftsmässig begründet sein müssen (Art. 27 DBG und § 27 Abs. 1 StG). Die geschäftsmässige Begründetheit einer Rückstellung ist immer dann gegeben, wenn handelsrechtlich eine Passivierungspflicht besteht. Dies gilt namentlich gemäss Handelsrecht für Rückstellungen im engeren Sinn nach Art. 960e Abs. 2 OR (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 29 N 2 DBG und § 27 N 23 i.V.m. § 64 N 116 StG). Nur wenn eine solch zwingend notwendige Rückstellung handelsrechtlich nicht verbucht worden ist, drängt sich eine Bilanzberichtigung auf (Locher, Art. 29 N 19 DBG). Rückstellungen hingegen, die handelsrechtlich gemäss Art. 960e Abs. 3 OR hätten gebildet werden dürfen, jedoch nicht gebildet wurden, rechtfertigen eine Bilanzberichtigung naturgemäss nicht, da es diesbezüglich an der zwingend notwendigen Voraussetzung der Handelsrechtswidrigkeit fehlt.

5. a) Zur strittigen Frage der Zulässigkeit der Bilanzberichtigung, eventualiter der Bilanzänderung stellt das kantonale Steueramt zunächst fest, dass die Liegenschaft inklusive Wohnrecht in der Bilanz zum Betrag von Fr. 244'783.- aktiviert worden sei, was dem Ertragswert des Betriebs "D" bestehend aus Gebäuden und Boden entspreche. Die Buchung sei gemäss Höchstwertprinzip, nach welchem Aktiven bei ihrer Erfassung höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden dürfen (Art. 960a Abs. 1 OR), nicht zu beanstanden. Damit erweise sich der bilanzierte Wert des Betriebs "D" als handelsrechtskonform. Aus dem Umstand, dass der Landwirtschaftsbetrieb nur zum Ertragswert aktiviert worden sei, lasse sich sodann ableiten, dass der Verkehrswert um ein Vielfaches höher sei bzw. diesbezüglich stille Reserven vorhanden seien. Der Wert des Wohnrechts vermindere nun lediglich diese stillen Reserven, jedoch nicht in einem Umfang, dass daraus abgeleitet werden könne, die mit

dem Wohnrecht belastete Liegenschaft sei (im aktivierten Umfang) nicht mehr werthaltig. Nur wenn dies zu bejahen wäre, hätte handelsrechtlich zwingend eine Wertberichtigung in diesem Umfang gebildet und verbucht werden müssen. Zu beachten sei zudem, dass der vertraglich festgesetzte Barwert des Wohnrechts lediglich als Teil der Kaufpreisfinanzierung an den Kaufpreis angerechnet worden sei und keinen Mittelabfluss in der Zukunft zur Folge habe, da es sich um keine Schuld gegenüber jemandem handle, mithin eine Bilanzierung als Fremdkapital nicht zwingend sei. Da eine (mögliche, aber nicht zwingend notwendige) Passivierung des Barwerts des Wohnrechts nicht verbucht worden sei, komme es zur Besteuerung im Zeitpunkt der Verbuchung im Eigenkapital. Die Pflichtigen seien an den von ihnen gewählten Zeitpunkt gebunden.

b) aa) Die Pflichtigen bringen in der Beschwerde- und Rekurschrift hierzu vor, das Wohnrecht in Unkenntnis der neuen Praxis im Eigenkapital bilanziert zu haben. De facto werde deshalb handelsrechtswidrig ein zu hohes Eigenkapital ausgewiesen. Dieser Missstand hätte vom kantonalen Steueramt im Veranlagungs- und Einschätzungsverfahren von Amtes wegen korrigiert werden müssen. Zwar komme diesem keine Pflicht zu, die Handelsbilanz umfassend zu prüfen. Wenn es aber feststelle, dass eine wesentliche Last falsch bilanziert worden sei, habe es die Richtigstellung der Bilanzposition von Amtes wegen mittels Bilanzberichtigung vorzunehmen. Wenn sich die Pflichtigen, wie im vorliegenden Fall, in einem durch Unkenntnis der Praxisänderung entschuldbaren Irrtum über die steuerlichen Folgen der vorgenommenen Buchungen befänden, sei im Veranlagungs- und Einschätzungsverfahren eine Bilanzänderung zulässig. Zudem machen die Pflichtigen geltend, das mit der Liegenschaft verbundene Wohnrecht stelle eine Belastung der Liegenschaft dar, da sie diese trotz Eigentum nicht selbst nutzen oder vermieten könnten. Deshalb sei es handelsrechtlich zwingend, dieser Belastung auf der Passivseite der Bilanz mit einer entsprechenden Rückstellung Rechnung zu tragen, wobei es nach dem Imparitätsprinzip unerheblich sei, ob auf der Liegenschaft stille Reserven vorhanden seien oder nicht. Sodann bringen die Pflichtigen vor, dass das Wohnrecht bei ihnen als belasteten Eigentümern eine Rentenstammschuld darstelle. Eine solche Verpflichtung für zukünftige Leistungen dürfe und müsse beim Rentenschuldner vom steuerbaren Vermögen abgezogen werden.

bb) In der Replik vom 19. Mai 2020 verweisen die Pflichtigen zusätzlich auf das Merkblatt des kantonalen Steueramts über die steuerliche Behandlung von Nutz-

niessung, Wohnrechten, Dienstbarkeiten, Grundlasten und vorgemerkten persönlichen Rechten vom 6. November 2017 (ZStB Nr. 21.4; zuvor unverändert und betreffend die strittige Steuerperiode massgebend ZStB Nr. 15/400 vom 29. April 2013). Diesem könne entnommen werden, dass im Geschäftsvermögen das steuerbare Periodenbetreffnis durch die arithmetische Teilung der Einmalleistung im Verhältnis zur gesamten Nutzniessungsdauer zu bestimmen und der noch vorhandene Saldo zu passivieren sei. Wieso das kantonale Steueramt im vorliegenden Fall nicht seinem Merkblatt folge, sei nicht einzusehen.

c) aa) Unbestritten ist, dass eine buchhalterische Passivierung des Wohnrechts nach neuer Praxis grundsätzlich möglich gewesen und vom kantonalen Steueramt auch anerkannt worden wäre. Ob nun konkret als (eigentliche) Rückstellung gemäss Art. 29 Abs. 1 lit. a DBG "für andere Verbindlichkeiten" (so Reich/Züger/Betschart, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 29 N 23 DBG) oder als "eigentliche vorübergehende Wertberichtigung auf Aktiven des Umlaufvermögens" gemäss Art. 29 Abs. 1 lit. b DBG (im Steuergesetz fehlt eine explizite Nennung der beiden Kategorien), spielt dabei im Ergebnis keine Rolle. Fest steht jedoch auch, dass es sich aus Sicht des Obligationenrechts dabei nicht um eine zwingend vorzunehmende Rückstellung i.S.v. Art. 960e Abs. 2 OR handelt, da dafür bereits ein zwingend notwendiger zukünftiger Mittelabfluss nicht ersichtlich ist. Dass der Pflichtige in der Bilanz 2015 von der Bildung der Rückstellung absah, ist deshalb handelsrechtlich nicht zu beanstanden und führt nun auch steuerlich zu keiner (von Amtes wegen) vorzunehmenden Bilanzberichtigung (E. 4d/bb). Daran nichts zu ändern vermag auch der (behauptete) vorübergehende Minderwert des übertragenen Landwirtschaftsbetriebs aus (subjektiver) Sicht der Pflichtigen. Weil diese zum Ertragswert (und damit mit stillen Reserven) aktiviert wurde, ist eine Korrektur von Amtes wegen infolge (handelsrechtswidriger) Überbewertung nicht angezeigt. Das von den Pflichtigen angerufene Imparitätsprinzip steht dem nicht entgegen (E. 5b/aa). Bei der Passivierung kann es sich handelsrechtlich höchstens um eine geschäftlich notwendige Rückstellung handeln, d.h. um eine Rückstellung, die gemäss Art. 960e Abs. 3 OR hätte (freiwillig) gebildet werden dürfen. Als solche vermag sie jedoch keine Bilanzberichtigung zu rechtfertigen (E. 4d/bb). Wie das kantonale Steueramt in der Duplik vielmehr zusammenfassend zutreffend festhält, verfügen die Pflichtigen diesbezüglich über einen gewissen Gestaltungsspielraum, wobei sie sich dann, wenn sie sich für die eine oder andere Variante entschieden haben, darauf be-

haften lassen und die damit verbundenen steuerlichen Konsequenzen tragen müssen. Dem steht auch das von den Pflichtigen zitierte Merkblatt über die steuerliche Behandlung von Nutzniessung, Wohnrechten usw. (ZStB Nr. 15/800) nicht entgegen. Dieses ist als Hilfsmittel für die Steuerbehörden selbst zu sehen, welches darlegt, wie in solchen Fällen gewöhnlich vorzugehen ist (Johannes Hugi, Die steuerliche Behandlung von Nutzniessungen, Wohnrechten, Dienstbarkeiten, Grundlasten und vorgemerkten persönlichen Rechten im Kanton Zürich, StR 2013, 488). Es enthält jedoch keine zwingenden handelsrechtlichen Buchungsvorschriften. Dem Einwand, das Steueramt hätte (zwingend) seinem Merkblatt folgen und deshalb eine Bilanzberichtigung vornehmen müssen (E. 5b/bb), kann nicht gefolgt werden.

bb) Gleiches gilt im Übrigen auch mit Bezug auf die Verbuchung des Wohnrechts im Eigenkapital als solchen. Der Wert des Wohnrechts stellt keine geldwerte Verbindlichkeit gegenüber einem Schuldner dar. Da von einer (möglichen, jedoch nicht zwingend notwendigen) Passivierung abgesehen wurde, bleibt gezwungenermassen nur die Erfassung im Eigenkapital (inkl. einkommenssteuerlicher Folgen; E. 5a). Dem Einwand, die Erfolgsrechnung weise handelsrechtswidrig ein zu hohes Eigenkapital aus (E. 5b/aa, auch zum Folgenden), kann damit nicht beigeplant werden. Ebenfalls unzutreffend ist die gestützt auf das Urteil des Bundesgerichts vom 1. Mai 2012 (BGr, 2C_337/2011, E. 3.2.1) vorgetragene Behauptung, das Wohnrecht sei gemäss besagtem Urteil als Rentenstammschuld zu qualifizieren und folglich (mittels Bilanzberichtigung) für die Ermittlung des steuerbaren Reinvermögens von den Aktiven in Abzug zu bringen. Diese Erwägungen des Bundesgerichts treffen in dieser Absolutheit nicht für Wohnrechte jeglicher Ausgestaltung zu. Der besagte Entscheid hat bei näherer Betrachtung denn auch keinerlei Bezug zum strittigen Sachverhalt. Die einkommensseitige Besteuerung gemäss der vom Pflichtigen gewählten Bilanzierung ist vorliegend (einzig) dem Umstand geschuldet, dass der als Teil der (unentgeltlichen) Kaufpreisfinanzierung vertraglich vereinbarte Barwert des Wohnrechts Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit darstellt (vorne E. 3c), weil er in diesem Umfang in Folge der Vorbehaltsnutzung (vorne E. 3a) trotz vereinbartem Kaufpreis keine Gegenleistung zu erbringen hatte. Eine Rentenstammschuld als solche d.h. in Form einer zu erbringenden "Gegenleistung" (Hans-Jürg Neuhaus, Die steuerlichen Massnahmen im Bundesgesetz vom 19. März 1999 über das Stabilisierungsprogramm 1998, ASA 68, 295) bestand nie und wird von den Pflichtigen auch nicht versteuert. Die als "Einräumung Wohnrecht" in der Bilanz per 31. Dezember 2015 erfasste Position, ist nicht mit einer

eigentlichen Rentenstammsschuld zu vergleichen. Ausgeschlossen mangels zu erbringender Zahlungen ist auch ein Abzug gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 31 Abs. 1 lit. b StG. Im Übrigen sind die besagten Normen im Bereich geschäftlicher Renten ohnehin nicht anwendbar (Locher, Art. 33 N 33 DBG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 27 N 20 DBG und § 27 N 53 StG). Die Voraussetzungen für eine Besteuerung des Barwerts als Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen gemäss Art. 37 DBG bzw. § 36 StG, wie sie im Einspracheverfahren noch subeventualiter vertreten wurde, sind nach dem Gesagten sodann ebenfalls nicht gegeben.

cc) Mit Hinblick auf die Vermögenssteuer gilt zudem, dass die Pflichtigen ihre land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücke zum Ertragswert zu versteuern haben (§ 40 StG), wie es von ihnen deklariert und vom Steueramt auch anerkannt wurde. Die Wohnrechtsbelastung hat darauf objektiv keinen positiven oder negativen Einfluss (Locher, ZStP 2006, 5; zur Schätzung allgemein vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 40 N 13 StG). Der sinngemäss gestützt auf das Urteil des Bundesgerichts vom 1. Mai 2012 (BGr, 2C_337/2011, E. 3.2.1) vorgetragene Einwand, die Bilanzberichtigung rechtfertige sich deshalb, weil ansonsten zu hohe Vermögenssteuern bezahlt würden (E. 5b/bb und 5c/bb), ist nicht zutreffend.

dd) Die Vornahme einer Bilanzberichtigung von Amtes wegen ist damit grundsätzlich ausgeschlossen. Dies gilt im Übrigen auch deshalb, weil Bilanzberichtigungen aus Gründen der Steuerersparnis ohnehin nur mit Zurückhaltung zuzulassen sind (vorne E. 4b/cc). Die Passivierung des Wohnrechts ist somit nur noch möglich, wenn eine eventualiter beantragte Bilanzänderung noch möglich wäre.

d) Konkret kann die handelsrechtlich korrekte Bilanz des Pflichtigen damit nur noch korrigiert werden, wenn die Voraussetzungen für einen Widerruf der Willenserklärung erfüllt sind bzw. die Pflichtigen sich in einem unverschuldeten Irrtum – im Gegensatz zum Privatrecht muss der Irrtum im öffentlichen Recht unverschuldet sein – befunden haben (analog Art. 23 ff. OR; allgemein zur Anwendung von Art. 23 ff. OR im öffentlichen Recht vgl. BGE 102 Ib 115 E. 4c; BGr, 11. April 2006, 4A.6/2006, E. 2; Schwenger/Fountoulakis, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 7. A., 2020, vor Art. 23-31 N 17; Brülisauer/Mühlemann, Art. 58 N 121 DBG, Altorfer/Duss/Felber, StR 2015, 728, mit Beispiel; vorne E. 4b/cc, je auch zum Folgenden) und zudem ausnahmsweise über den Umstand hinwegzusehen wäre, dass die nachträgliche Passivie-

rung lediglich zum Ausgleich von Aufrechnungen im Veranlagungsverfahren angestrebt und lediglich aus Motiven der Steuerersparnis geltend gemacht wird. Diese Voraussetzungen sind im konkreten Fall klar nicht erfüllt. Das Vorliegen eines unverschuldeten Irrtums scheidet bereits daran, dass das massgebliche Merkblatt (ZStB Nr. 21.4) seit 2013 festhält, wie die Nutzniessungen, Wohnrechte usw. im Allgemeinen steuerlich zu behandeln sind. Der Pflichtige resp. sein Vertreter wären damit im Rahmen der gebotenen Sorgfalt gehalten gewesen, sich vorab zu vergewissern, ob die davon abweichende Praxis im landwirtschaftlichen Bereich vom kantonalen Steueramt nach wie vor angewandt wird. Die Praxisänderung brauchte das kantonale Steueramt entgegen der Auffassung der Pflichtigen im Einspracheverfahren auch nicht von sich aus vorab individuell oder gar allgemein anzukündigen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 109-121 N 86 ff. DBG und VB zu §§ 119-131 N 95 ff. StG). Erschwerend kommt hinzu, dass Bilanzänderungen, die zum Ausgleich von Aufrechnungen im Veranlagungsverfahren erfolgen oder lediglich aus Gründen der Steuerersparnis vorgenommen werden, ohnehin beinahe immer ausgeschlossen sind.

Eine Bilanzänderung ist damit in diesem Stadium nicht mehr möglich. Die vom kantonalen Steueramt vorgenommene Aufrechnung in der Höhe des Barwerts des Wohnrechts über Fr. 61'000.- ist zu bestätigen.

6. a) Sodann ist unter den Parteien die Höhe der Aufrechnung für die unentgeltliche Unterbringung zweier Pferde des Vaters des Pflichtigen auf dem Betrieb "D" strittig (E. 2). Das kantonale Steueramt rechnet dem Pflichtigen dafür den Betrag über Fr. 6'000.- (bzw. Fr. 500.- pro Monat) als Naturalbezug auf. Die Höhe der Aufrechnung begründet es in der Einsprache und dem Beschwerde- und Rekursverfahren zusammengefasst damit, dass die Scheune wegen der als Gebrauchsleihe zu qualifizierenden unentgeltlichen Pferdeunterbringung (teilweise) der landwirtschaftlichen Nutzung entzogen sei und damit betreffend die Höhe der Aufrechnung die von Dritten erzielbare Marktmiete massgebend sein müsse. Diese belaufe sich nach Lebenserfahrung üblicherweise auf mehr als Fr. 1'000.- pro Monat und Pferdebox (bzw. jährlich total Fr. 24'000.-), weshalb gegen die Aufrechnung im getätigten Umfang nichts eingewendet werden könne. Der aufgerechnete Betrag orientiere sich an den Richtzahlen des Privatanteils bei Pferden gemäss Treuhandverband Landwirtschaft.

b) Die Pflichtigen beantragen hingegen die Reduktion auf Fr. 4'800.- (bzw. Fr. 400.- pro Monat). Zur Begründung machen sie geltend, das kantonale Steueramt habe vorliegend nicht hinreichend berücksichtigt, dass der Vater des Pflichtigen sämtliche Auslagen wie Kraftfutter, Mineralstoffe, regelmässige Wurmkur, Tierarzt, Hufschmied, Halfter, Pferdedecken, Hufpflegematerial usw. selbst trage. Die Aufrechnung im getätigten Umfang wäre nur gerechtfertigt, wenn der Pflichtige diese Kosten zu tragen hätte, was vorliegend unbestrittenermassen nicht der Fall sei. Vielmehr könne dem Pflichtigen lediglich der jährliche Wert des zur Verfügung gestellten Stalls beim Grundstückseigentümer als Naturalleistung erfasst werden, ähnlich dem Eigenmietwert für die privat genutzte Wohnung. Der Wert der Eigennutzung von Liegenschaftsteilen richte sich beim landwirtschaftlichen Gewerbe grundsätzlich nach der im entsprechenden Zeitraum geltenden Pachtzinsverordnung des Bundes und betrage somit Fr. 400.- pro Monat.

c) aa) Das Vorliegen einer Steuerpflicht als solchen aufgrund einer Gebrauchsleihe i.S.v. Art. 305 ff. OR wegen unentgeltlicher Unterbringung der beiden Pferde, für welche die Beweislast bei der Einschätzungsbehörde liegt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 123 N 94 DBG und § 132 N 107 StG), ist vorliegend für das gesamte Jahr 2015 hinreichend nachgewiesen. Dies obwohl der Abtretungsvertrag erst am ... Februar 2015 abgeschlossen und vollzogen wurde, weil die Parteien als Antrittstag rückwirkend den 1. Januar 2015 vereinbarten. Eine Gebrauchsleihe löst nach Rechtsprechung beim Beliehenen (dem Nutzer) kein Einkommen aus, weil der Mietwert den Charakter einer Schenkung hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 21 N 72 DBG und § 21 N 59 StG, auch zum Folgenden). Der Eigentümer hat im Fall der Gebrauchsleihe hingegen den Eigenmietwert zu versteuern. Damit stellt sich konkret einzig die Frage, ob sich der aufzurechnende Eigenmietwert am landwirtschaftlichen Ertragswert (unbestrittenermassen Fr. 400.- pro Monat für den Pferdestall) oder am Verkehrswert bzw. der Marktmiete orientiert.

bb) Hinsichtlich dieser Frage hält die massgebende Weisung des Regierungsrates an die Steuerbehörden über die Bewertung von Liegenschaften und die Festsetzung der Eigenmietwerte ab Steuerperiode 2009 vom 12. August 2009 (Weisung 2009) in Rz. 73 fest, dass bei eigener Nutzung ehemaliger, nicht mehr landwirtschaftlich genutzter Scheunen, freistehender Garagen, Sport- und Reithallen usw., der anzurechnende Eigenmietwert demjenigen Mietzins entsprechen soll, den die steuerpflichtige

Person bei Vermietung von einem Dritten erhalten würde (mit ähnlicher Ausgangslage hinsichtlich des Mietwerts eines sogenannten "Stöcklis" vgl. StRG, 3. Juli 2020, 1 DB.2020.18/1.ST.2020.25, E. 1d; www.strgzh.ch). Gemäss Weisung 2009 kann deshalb im konkreten Fall nicht der landwirtschaftliche Ertragswert für die Berechnung der aufrechenbaren Leistung massgebend sein, da die Scheune bzw. der Pferdestall insoweit der landwirtschaftlichen Nutzung entzogen worden ist. Mithin gilt es die Höhe der Marktmiete zu bestimmen. Ein Betrag von Fr. 500.- pro Monat für die (blosse) Unterbringung zweier Pferde (ohne Zusatzleistungen) erscheint dabei als angemessen, wenn sich bereits der landwirtschaftliche Eigenmietwert gemäss Pachtzinsverordnung für den Pferdestall auf Fr. 400.- beläuft. Die vom kantonalen Steueramt diesbezüglich vorgenommene Aufrechnung über Fr. 6'000.- ist deshalb nicht zu beanstanden.

7. Im Weiteren bringen die Pflichtigen in Beschwerde und Rekurs sinngemäss vor, es sei ihnen der Zweiverdienerabzug gemäss Art. 33 Abs. 2 Satz 3 DBG für erhebliche Mitarbeit eines Ehegatten im Gewerbe des anderen Ehegatten von Fr. 8'371.- um Fr. 5'029.- auf den Maximalbetrag von Fr. 13'400.- zu erhöhen (nur betreffend direkte Bundessteuer; betreffend die Staats- und Gemeindesteuern wurde der Maximalabzug von Fr. 5'900.- gemäss § 31 Abs. 2 StG bereits gewährt) und ihnen beim steuerbaren Vermögen zusätzlich die mit der Aufrechnung zusammenhängende AHV-Rückstellung zu berücksichtigen. Insoweit wurden Beschwerde- und Rekurs vom kantonalen Steueramt anerkannt, weshalb der Antrag der Pflichtigen insoweit ohne Weiterungen teilweise gutzuheissen und die massgebenden Steuerfaktoren in diesem Umfang zu korrigieren sind.

8. Zusammengefasst sind die vom kantonalen Steueramt vorgenommenen Aufrechnungen für das Wohnrecht und die Unterbringung der Pferde zu bestätigen. Das steuerbare Einkommen der Pflichtigen von Fr. 106'101.- (ungerundet) gemäss Einspracheentscheid betreffend die direkte Bundessteuer ist damit lediglich um den Betrag von Fr. 5'029.- (zusätzlicher Zweiverdienerabzug gemäss Art. 33 Abs. 2 DBG) zu reduzieren (E. 7). In teilweiser Gutheissung der Beschwerde ist damit das steuerbare Einkommen der Pflichtigen betreffend direkte Bundessteuer 2015 auf gerundet Fr. 101'000.- festzusetzen. Bei den Staats- und Gemeindesteuern beläuft sich das steuerbare Einkommen unverändert auf Fr. 103'200.-. Vom ungerundeten steuerbaren

Vermögen über Fr. 510'235.- ist sodann zusätzlich die AHV-Rückstellung über Fr. 6'960.- in Abzug zu bringen. In teilweiser Gutheissung des Rekurses sind die Pflichtigen damit betreffend die Staats- und Gemeindesteuern 2015 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 103'200.- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 503'000.- einzuschätzen.

9. Aufgrund des nahezu vollständigen Unterliegens der Pflichtigen sind ihnen die Kosten des Beschwerde-/Rekursverfahrens vollständig aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 und Abs. 2 DBG bzw. § 151 Abs. 1 und Abs. 2 StG) und entfällt die Zuspreechung einer Parteienschädigung (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968; § 152 StG i.V.m § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959).

Demgemäss erkennt der Einzelrichter:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. [...].
2. Der Rekurs wird teilweise gutgeheissen. [...].

[...]