

# **BGer 2C\_11/2020 vom 23. Januar 2020**

Bundesgericht, 2020-01-23, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_11\\_2020](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_11_2020)

FR: TF 2C\_11/2020 du 23 janvier 2020

IT: TF 2C\_11/2020 del 23 gennaio 2020

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen vor (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 146 DBG [SR 642.11] und Art. 73 StHG [SR 642.14]).

### **E. 1.2**

Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht von Amtes wegen ( Art. 106 Abs. 1 BGG ; BGE 145 V 326 E. 1 S. 328) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition ( Art. 95 lit. a BGG ; BGE 145 I 239 E. 2 S. 241).

### **E. 1.3**

Im Unterschied zum Bundesgesetzesrecht geht das Bundesgericht der Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (einschliesslich der Grundrechte) und des rein kantonalen und kommunalen Rechts nur nach, soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG ). In der Beschwerde ist daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen ( BGE 145 V 304 E. 1.1 S. 305 f.). Auf bloss allgemein gehaltene, appellatorische Kritik am vorinstanzlichen Entscheid geht das Bundesgericht nicht ein ( BGE 145 I 121 E. 2.1 S. 133).

### **E. 1.4**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ; BGE 145 V 215 E. 1.2 S. 217). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden ( BGE 145 II 282 E. 6.5 S. 296), wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann ( Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 145 V 215 E. 1.2 S. 217). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen ( BGE 144 IV 35 E. 2.3.3 S. 42 f.). Tatfrage ist auch die Beweiswürdigung ( BGE 144 V 111 E. 3 S. 112). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit ( BGE 144 V 50 E. 4.1 S. 52 f.; vorne E. 1.3). Wird die Beschwerde diesen Anforderungen nicht gerecht, bleibt es beim vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt ( BGE 140 III 16 E. 1.3.1 S. 18).

## **II. Formelle Rügen**

### **E. 2.1**

Formelle Rügen und Sachverhaltsrügen sind vorab zu behandeln ( BGE 141 V 557 E. 3 S. 563 ; 138 I 232 E. 5.1 S. 237). Die Eheleute erblicken im angefochtenen Entscheid eine umfassende Verletzung ihres verfassungsmässigen Anspruchs auf rechtliches Gehör ( Art. 29 Abs. 2 BV ). Die Kritik geht zunächst dahin, dass die Vorinstanz "die Protokolle verweigert und auch die Rechnung für die Treuhandkosten und Ausführungen zu Anschlussgebühren nicht als Beweise zugelassen" habe, obwohl die Eheleute sich bezüglich der "beiden Kostenträger 'Treuhand' und 'Darlehen'" in einer Beweisnot befunden hätten.

### **E. 2.2**

Die vorgebrachten formellen und Sachverhaltsrügen gründen auf Art. 29 Abs. 2 BV , mithin auf einem verfassungsmässigen Individualrecht und haben mehrheitlich einen beweisrechtlichen Hintergrund, der der Gegenstand des kantonalen (Verfahrens-) Rechts bildet. Aus diesem Grund herrscht die qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit ( Art. 106 Abs. 2 BGG ; vorne E. 1.3). Die auch diesbezüglich eher knappen Vorbringen bleiben insgesamt an der Oberfläche und erschöpfen sich, soweit überhaupt näher dargelegte Kritik geäussert wird, in rein appellatorischen Überlegungen. Auf die sich stellende Verfassungsfrage, deren Behandlung unerlässlich ist, gehen die Steuerpflichtigen auch nicht zumindest beiläufig ein. Dass und inwiefern die vorinstanzlichen Feststellungen offensichtlich unhaltbar sein sollten ( Art. 105 Abs. 1 BGG ; vorne E. 1.4) und inwieweit in beweisrechtlicher Hinsicht gegen verfassungsmässige Individualrechte verstossen worden sein könnte, vermögen sich daher von vornherein nicht aufzuzeigen. Folglich hat es beim vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt zu bleiben.

## **III. Direkte Bundessteuer**

### **E. 3.1**

Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz war das streitbetroffene Grundstück in der Steuerperiode 2014 raumplanungsrechtlich der Bauzone zugehörig. Es befanden sich darauf keine Bauten, namentlich auch keine landwirtschaftlichen Gebäude und Anlagen (Sachverhalt, lit. A). Ebenso wenig hat die Vorinstanz festgestellt, das Grundstück bilde "angemessenen Umschwung" eines Grundstückes mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen. Wie die Steuerpflichtigen anerkennen und die Vorinstanz bundesrechtskonform angenommen hatte, unterstand die Parzelle daher keinem bodenrechtlichen Schutz (Art. 2 Abs. 2 lit. a des Bundesgesetzes vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht [BGBB; SR 211.412.11

e contrario ]). Vielmehr handelte es sich um eine reine Baulandparzelle. Für die Zwecke der direkten Bundessteuer liegt folglich kein "land- oder forstwirtschaftliches Grundstück" vor. Dies schliesst auf eidgenössischer Ebene die Anwendung von Art. 18 Abs. 4 DBG aus, weshalb über den konjunkturellen Wertzuwachsge Gewinn mit der Einkommenssteuer abzurechnen ist ( BGE 138 II 32 E. 2.2.1 S. 36 ff. zum harmonisierten Steuerrecht von Kantonen und Gemeinden, der in gleicher Weise auf die direkte Bundessteuer anwendbar ist: Urteil 2C\_217/2018 vom 17. Juli 2018 E. 2.2.1, in: ASA 87 S. 70, RDAF 2019 II 343).

### **E. 3.2.1**

Das streitbetroffene Grundstück, das bei Veräusserung im Alleineigentum des Ehemannes stand, war nach den vorinstanzlichen Feststellungen mit einem Gewinnanspruch zugunsten der Miterben belastet. Aufgrund des erzielten Gewinns ergab sich zu deren Gunsten ein

Gewinnanteilsrecht von insgesamt Fr. 86'738.40 (auch dazu Sachverhalt, lit. A). Die Eheleute vertreten die Ansicht, der "eigentliche Veräusserungsgewinn" belaufe sich auf lediglich Fr. 11'400.--. Wie dieser Betrag zustande kommt, bleibt mindestens im bundesgerichtlichen Verfahren unklar. Zur Stützung ihres Standpunkts bringen sie Art. 23 lit. d DBG ins Spiel (Entschädigung für die Nichtausübung eines Rechtes), der aufseiten der Beteiligten greife, während der Restbetrag aufseiten der beschwerdeführenden Eheleute unter Art. 18 DBG falle. Weiter halten sie eine bloss Vermögenschichtung für gegeben. Schliesslich legen sie dar, dass "keine eigentliche, sondern lediglich eine potentielle bzw. zukünftige Erbengemeinschaft" vorliege.

### **E. 3.2.2**

Die dargestellten Ausführungen könnten möglicherweise von einer gewissen Bedeutung sein, falls am streitbetroffenen Grundstück gemeinschaftliches Eigentum bestanden hätte. Dies ist offenkundig nicht der Fall: Die Parzelle Nr. xxx wurde von der Stammparzelle Nr. yyy abparzelliert, die sich ihrerseits seit dem 4. Mai 1993 im Alleineigentum des Ehemannes befunden hatte, wie die Vorinstanz für das Bundesgericht verbindlich feststellte. Anders, als die Eheleute dies annehmen, tritt der anteilmässige Gewinn auch nicht etwa an die Stelle eines bereits bestehenden "ursprünglichen Rechtes". Wenn der Gewinnanspruch im Sinne von Art. 34 BGGB gesichert wird, worauf die Eheleute verweisen, was vorinstanzlich aber nicht festgestellt ist, könnte auch dies die Eigentumsverhältnisse nicht beeinträchtigen. Das Grundstück wäre unverändert dem ungeschmälernten Alleineigentum und - aufgrund der Nutzung - dem Geschäftsvermögen des Ehemannes zugehörig. Entsprechend vermag einzig der Ehemann über Zeitpunkt und Konditionen der Veräusserung zu entscheiden, worauf

alleine er den Wertzuwachsgegninn realisiert und einzig er den Gewinn zu versteuern hat (dazu FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/ HANS ULRICH MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, N. 9 zu § 222 StG /ZH).

### **E. 3.2.3**

Die Vorinstanz hat für das Bundesgericht verbindlich festgestellt, dass "kein Erbfall vorliegt, zumal sich aus den Akten kein Ableben einer Person ergibt". Die Vorinstanz spricht weiter davon, dass die Grundlage für die Auszahlung der Gewinnbeteiligung von insgesamt Fr. 86'738.40 in einer "Gewinnbeteiligungsabrede unter den Miterben" zu finden sei. Es dränge sich daher eine

analoge Anwendung von Art. 28 BGGB auf. Das Bundesgericht qualifiziert die Erfüllung gesetzlicher , auf Art. 28 ff. BGGB beruhender Gewinnanteilsansprüche der Miterben als

Tilgung privater Schulden , die daher keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen kann (zuerst Urteil 2C\_162/2016 / 2C\_163/2016 vom 29. September 2016 E. 4.4.2, in: ASA 85 S. 323, RDAF 2017 II S. 261). Ob der Anspruch gesetzlicher oder möglicherweise vertraglicher Natur ist, spielt indes keine Rolle: So oder anders soll mit dem Gewinnanteilsrecht ein Ausgleich unter den Berechtigten herbeigeführt werden. Im Fall von Art. 28 ff. BGGB beruht dieser darauf, dass das landwirtschaftliche Gewerbe dem selbstbewirtschaftenden Erben zum Ertragswert an den Erbteil angerechnet wird ( Art. 17 Abs. 1 BGGB ; Urteil 2C\_1155/2014 vom 1. Februar 2016 E. 3.5.2, in: ASA 84 719, RDAF 2017 II 392, StE 2016 B 23.43.2 Nr. 19, StR 71/2016 S. 719). Im vertraglichen Bereich kann dies andere Gründe haben, was aber am Charakter (Ausgleich) nichts ändert (vgl.

Urteil 2C\_559/2019 vom 22. August 2019 E. 3.2).

#### **E. 3.2.4**

Die Lehre teilt die Sichtweise des Bundesgerichts und zieht die Parallele zu der aus dem Veräusserungserlös getätigten Amortisation einer Grundpfandschuld (MARIANNE KLÖTI-WEBER, in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. 2015, N. 2a zu § 104 StG /AG). Die Gewinnansprüche der Miterben sind Ausfluss der Erbteilung (MADELEINE SIMONEK, Steuerrechtliche Qualifikation des Gewinnanspruchs der Miterben im bäuerlichen Bodenrecht, in: Festschrift für Paul Richli, 2006, S. 432). Diese Anteile bewegen sich ausserhalb des betriebswirtschaftlichen Umfelds und stellen daher private Schulden der belasteten Person dar. Anders als ein Schuldzins vermag die Tilgung einer Schuld weder im Geschäfts- noch im Privatvermögen einen geschäftsmässig begründeten Aufwand ( Art. 27 Abs. 1 DBG ) bzw. einen Abzug ( Art. 34 lit. c DBG ) zu begründen.

#### **E. 3.2.5**

Die Vorinstanz hat den Anspruch der Miterben von insgesamt Fr. 86'738.40 im Ergebnis weder als Aufwand (Geschäftsvermögen) noch als Abzug (Privatvermögen) zugelassen. Dies ist bundesrechtlich einwandfrei. Wer ein Objekt des Geschäftsvermögens veräussert und mit dem Gegenwert Miterben oder andere Dritte abfinden muss, tätigt im entsprechenden Umfang eine steuerneutrale Privatentnahme aus dem Geschäftsvermögen, mit deren Hilfe er anschliessend im Privatvermögen eine ebenso steuerneutrale Schuldentilgung vornimmt.

#### **E. 3.3.1**

Weiter streitig sind die Beratungskosten von Fr. 7'649.50 und die Rückvergütung der Kanalisationsanschlussgebühren - Fr. 8'340.80 und Fr. 2'389.05 vom 18. Januar 1993 bzw. 13. Juli 1995 nebst Zins von insgesamt Fr. 6'938.36 (3,0 Prozent für 22 bzw. 20 Jahre) - an den Vater des Ehemannes (Sachverhalt, lit. C.b). Im bundesgerichtlichen Verfahren räumen die Eheleute ein, dass die Beratungskosten erst im Jahr 2015 fakturiert und die Rückvergütung der Kanalisationsanschlussgebühren an den Vater erst mit Valuta vom 31. Januar 2015 ausgeführt worden sei. Nach den Feststellungen der Vorinstanz ist eine periodengerechte Abgrenzung sowohl der Grundeigentümerbeiträge als auch der Beratungskosten in den Büchern zum Geschäftsjahr 2014 unterblieben. Dies bestreiten die Eheleute nicht.

#### **E. 3.3.2**

Als Steuerperiode gilt das Kalenderjahr ( Art. 40 Abs. 1 DBG ). In Konkretisierung hierzu geht aus Art. 41 Abs. 1 DBG hervor, dass das steuerbare Einkommen sich "nach den Einkünften in der Steuerperiode" bemesse. Eine periodenübergreifende Möglichkeit der Berücksichtigung von Aufwand- oder Abzugpositionen sieht das Gesetz nicht vor. Dies schliesst eine periodenfremde Berücksichtigung von vornherein aus. Ebenso ist eine "Verteilung" von Erträgen oder Aufwänden auf zwei oder mehrere Steuerperioden unzulässig (Urteil 2C\_1082/2019 vom 8. Januar 2020 E. 3.2.2). Mit Blick auf die fehlende transitorische Verbuchung handelt es sich vorliegend um aperiodischen und jedenfalls nicht in der Steuerperiode 2014 zu berücksichtigenden Aufwand.

#### **E. 3.4**

Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet. Sie ist im Haupt- und im Eventualantrag abzuweisen.

#### IV. Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Luzern

##### **E. 4.1**

Das Steuerrecht des Kantons Luzern folgt im Bereich der Besteuerung von Grundstückgewinnen dem

dualistischen System. Gewinne aus der Veräusserung von Geschäftsvermögen unterliegen an sich der Einkommens- oder Gewinnsteuer (§ 1 Abs. 1 des Gesetzes [des Kantons Luzern] vom 31. Oktober 1961 über die Grundstückgewinnsteuer [GGStG/LU; SRL 647]; Urteil 2C\_217/2018 vom 17. Juli 2018 E. 2.2.7). Anders verhält es sich mit den Gewinnen aus der Veräusserung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke durch natürliche Personen. Solche werden mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst (Art. 12 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 4 e contrario StHG; § 1 Abs. 2 Ziff. 1 GGStG/LU). Als "land- und forstwirtschaftlich" gelten Grundstücke freilich auch für die Zwecke der harmonisierten Steuern von Kantonen und Gemeinden nur, soweit sie bodenrechtlich geschützt sind ( BGE 138 II 32 E. 2.3.1 S. 36 ff.; vorne E. 3.1).

##### **E. 4.2**

Wie zum Recht der direkten Bundessteuer dargelegt, genießt das streitbetroffene Grundstück keinen bodenrechtlichen Schutz. Mit Blick auf das dualistische System findet daher die Einkommenssteuer Anwendung. Im Ergebnis ergeben sich keinerlei Unterschiede zur direkten Bundessteuer, weshalb in allen Teilen - auch bezüglich der Beratungskosten und der Kanalisationsanschlussgebühren - auf das Gesagte verwiesen werden kann. Die Beschwerde ist auch insoweit unbegründet und daher im Haupt- und Eventualantrag abzuweisen.

#### V. Kosten und Entschädigung

##### **E. 5**

Nach dem Unterliegerprinzip ( Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG ) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den Steuerpflichtigen aufzuerlegen, wobei diese die Kosten zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung tragen ( Art. 66 Abs. 5 BGG ). Dem Kanton Luzern, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, steht keine Entschädigung zu ( Art. 68 Abs. 3 BGG ).

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