

## **BGer 2C\_485/2016 vom 24. Mai 2017**

Bundesgericht, 2017-05-24, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_485\\_2016](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_485_2016)

FR: TF 2C\_485/2016 du 24 mai 2017

IT: TF 2C\_485/2016 del 24 maggio 2017

### **Erwägungen**

#### **E. 1.1**

Vorliegend hat der Willensvollstrecker im Nachlass von B.B. \_\_\_\_\_ sel. und der C.B. \_\_\_\_\_ sel. frist- ( Art. 100 Abs. 1 BGG ) und formgerecht ( Art. 42 BGG ) eine Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht. Sie richtet sich gegen einen Endentscheid ( Art. 90 BGG ) einer letzten kantonalen Instanz auf dem Gebiet der direkten Kantons- und Gemeindesteuern der Steuerperiode 2007. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist zulässig ( Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG in Verbindung mit Art. 73 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG; SR 642.14] ).

#### **E. 1.2**

Der Beschwerdeführer, welcher den Prozess um Festsetzung von Steuerschulden des Nachlasses kraft seines Amtes als Prozessstandschafter in eigenem Namen, aber auf Rechnung des Nachlasses führt ( BGE 129 V 113 E. 4.2 S. 116 ff.; 116 II 131 E. 3a S. 133 ff.; Urteile 4A\_533/2013 vom 27. März 2014 E. 1.2; 5P.355/2006 vom 8. November 2006 E. 3.1), hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen und ist mit seinen Anträgen unterlegen. Er ist zur Beschwerdeführung legitimiert ( Art. 89 Abs. 1 BGG ).

#### **E. 1.3**

Mit der Beschwerde können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und Art. 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ), doch prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht ( Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG ), grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind ( BGE 138 I 274 E. 1.6 S. 280 mit Hinweis). Die Verletzung von Grundrechten sowie von kantonalem und interkantonalem Recht untersucht es in jedem Fall nur insoweit, als eine solche Rüge in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist ( Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 139 I 229 E. 2.2 S. 232; 134 II 244 E. 2.2 S. 246; 133 II 249 E. 1.4.2 S. 254). Als spezialgesetzliche Bestimmung ermöglicht Art. 73 StHG dem Bundesgericht nicht nur die Prüfung der Vereinbarkeit der kantonalen Gesetzgebung mit den bundesrechtlichen Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes mit freier Kognition (wozu es sich bereits auf Art. 95 BGG stützen könnte), sondern, zur Herstellung der Konkordanz mit dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG, SR 642.11), auch die freie Überprüfung der Auslegung und Anwendung von harmonisiertem kantonalem Gesetzesrecht. In den Bereichen, in denen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt oder keine Anwendung findet, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts auf Willkür ( BGE 134 II 207 E. 2 S. 210; 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.; Urteile 2C\_693/2014,

2C\_694/2014 vom 4. März 2015 E. 2.1; 2C\_153/2014 vom 4. September 2014 E. 1.2).

## **E. 2**

Der Beschwerdeführer rügt, das verkaufte Grundstück habe im Zeitpunkt des Verkaufes formell dem Anwendungsbereich des Bundesgesetzes vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB; SR 211.412.21) unterstanden, weshalb der erzielte Erlös in Anwendung von § 27 Abs. 4 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 des Kantons Aargau (StG/AG) bzw. von Art. 8 Abs. 1 StHG privilegiert zu besteuern sei.

### **E. 2.1**

Gewinne aus dem Verkauf von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken werden auf Bundesebene nur bis zur Höhe der Anlagekosten der Einkommenssteuer aus selbständiger Erwerbstätigkeit unterworfen ( Art. 18 Abs. 1 und Abs. 4 DBG ); der Wertzuwachsge Gewinn bleibt - wie bei natürlichen Personen ( Art. 16 Abs. 3 DBG ) - steuerfrei (FELIX RICHNER, Landwirtschaftliche Grundstücke im Recht der harmonisierten Steuern, ZStP 4/2012 S. 295). Auf Kantonsebene werden die Gewinne ebenfalls bis zur Höhe der Anlagekosten mit der Einkommenssteuer erfasst ( Art. 8 Abs. 1 und Art. 12 Abs. 1 StHG ); der Wertzuwachsge Gewinn unterliegt wie bei natürlichen Personen ohne Geschäftsvermögen der Grundstückgewinnsteuer (RICHNER, a.a.O., S. 294 f.; Botschaft des Bundesrates über die Besteuerung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke vom 11. März 2016, BBl 2016 1823 f.).

### **E. 2.2**

Der Begriff des land- oder forstwirtschaftlichen Grundstückes wird im harmonisierten Recht nicht definiert. Das Bundesgericht hat in freier Prüfung dieses harmonisierten Begriffs erkannt, dass er nicht isoliert aus dem Steuerrecht heraus, sondern in gesetzessystematischer Hinsicht unter Berücksichtigung der Zwecksetzung des BGBB, des Bundesgesetzes vom 22. Juni 1979 über die Raumplanung (RPG; SR 700) und des Bundesgesetzes über die Landwirtschaft vom 29. April 1998 (LwG; 910.1) auszulegen sei ( BGE 138 II 32 E. 2.2.1 S. 36; Urteile 2C\_873/2011 vom 22. Oktober 2012 E. 5.1; 2C\_539/2010 vom 15. Dezember 2010 E. 3.2; vgl. zur Kritik an dieser Rechtsprechung RICHNER, a.a.O., S. 288). Die steuerliche Privilegierung von landwirtschaftlichen Grundstücken im Sinne von Art. 12 Abs. 1 StHG rechtfertigt sich grundsätzlich nur, wenn die für die Anwendbarkeit des BGBB aufgestellten Voraussetzungen erfüllt sind ( BGE 138 II 32 E. 2.2.1 S. 36, E. 2.3.1 S. 38 f.; Urteile 2C\_873/2011 vom 22. Oktober 2012 E. 5.1; 2C\_539/2010 vom 15. Dezember 2010 E. 3.2). Dies ist hauptsächlich der Fall, wenn das Grundstück ausserhalb der Bauzone im Sinne von Art. 15 RPG liegt und eine landwirtschaftliche Nutzung zulässig ist ( Art. 2 Abs. 1 BGBB ) oder wenn einer der vier weiteren, spezifisch in Art. 2 Abs. 2 BGBB genannten Fälle vorliegt ( BGE 138 II 32 E. 2.2.1 S. 37, E. 2.3.2 S. 39; WERNER SALZMANN, BGE 2C\_11/2011: Urteil des Bundesgerichts vom 2. Dezember 2011 i.S. Besteuerung von Kapitalgewinn aus der Veräusserung von Bauland im Geschäftsvermögen von Landwirten, Blätter für Agrarrecht, 2015 [Heft 1/3], S. 8). Die herrschende bundesgerichtliche Praxis führt dazu, dass die Liegenschaften im Geschäftsvermögen eines Landwirtschaftsbetriebs in land- und forstwirtschaftliche und nicht land- und forstwirtschaftliche Grundstücke zu unterteilen sind (SALZMANN, a.a.O., S. 9).

### **E. 2.3**

Vorliegend ist unbestritten, dass das verkaufte Grundstück im massgeblichen Zeitpunkt bei zutreffender Betrachtungsweise formell dem BGGB unterstanden hätte (angefochtenes Urteil, E. 2.1, S. 5), und der mit diesem Verkauf realisierte Gewinn konsequenterweise der privilegierten Besteuerung von Art. 8 Abs. 1 und Art. 12 Abs. 1 StHG unterliegen würde. Gemäss dem angefochtenen Urteil wurde das betreffende Grundstück jedoch in Missachtung der anwendbaren Vorschriften des BGGB zwecks Überbauung veräussert. Der Beschwerdeführer behauptet zwar, es liege keine BGGB-widrige Veräusserung vor. Er begründet dies aber nur damit, das Grundstück sei nach wie vor dem BGGB unterstellt. Hingegen bestreitet er nicht, dass der Verkauf freihändig erfolgte, ohne Ausnahmegewilligung nach Art. 64 BGGB und zu einem Preis, der höher lag als der nach Art. 66 BGGB zulässige Erwerbspreis. Mithin widersprach die Veräusserung dem BGGB. Die Auffassung des Beschwerdeführers, die Höchstpreisvorschriften würden nicht für den Baulandabschnitt gelten, würde nur zutreffen, wenn das Grundstück zuvor entlang der Zonengrenzen aufgeteilt worden wäre, was dann zur Folge gehabt hätte, dass der Baulandanteil nicht mehr dem BGGB unterstellt gewesen wäre ( Art. 2 Abs. 2 lit. c BGGB ). Damit wäre aber ebenfalls die privilegierte Besteuerung entfallen. Der Beschwerdeführer macht auch nicht geltend, das Kaufgeschäft sei gemäss Art. 70 ff. BGGB rückgängig gemacht worden. Unter diesen Umständen ist die zivilrechtliche Rechtsgestaltung (in Form der von den Beteiligten tatsächlich abgeschlossenen Verträge) auch der steuerlichen Beurteilung zu Grunde zu legen (Urteile 2C\_342/2016, 2C\_343/2016 vom 23. Dezember 2016 E. 3.2.1). Entsprechend unterliegt der aus der Veräusserung erzielte Gewinn nicht der privilegierten, sondern der üblichen Besteuerung. Denn andernfalls würde der Beschwerdeführer steuerlich davon profitieren, dass er das Gesetz nicht eingehalten hat, was mit der Rechtsgleichheit nicht vereinbar wäre ( BGE 141 I 78 E. 9.4 S. 92 f. und E. 9.5 S. 93 ff.). In Wirklichkeit beruft sich der Beschwerdeführer rechtsmissbräuchlich auf die Unterstellung des Grundstücks unter das BGGB, nachdem der Rechtsvorgänger unter Umgehung dieses Gesetzes einen höheren Verkaufspreis erzielt hat als bei Einhaltung des Gesetzes möglich gewesen wäre. Dieses Verhalten verdient keinen Rechtsschutz. Die Beschwerde erweist sich in Bezug auf das Einkommen als unbegründet und ist abzuweisen.

### **E. 3**

Auch in Bezug auf das Vermögen erweist sich die Beschwerde als unbegründet: Die Vorinstanz hat festgestellt, dass der Anspruch auf den ganzen Kaufpreis bereits im Jahre 2007 entstanden ist. Das ist eine für das Bundesgericht verbindliche Sachverhaltsfeststellung ( Art. 105 Abs. 1 BGG ). Damit ist zu Recht auch der per Ende 2007 noch ausstehende Kaufpreisanteil dem steuerbaren Vermögen zugerechnet worden. Die Beschwerde ist vollständig abzuweisen.

### **E. 4**

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen ( Art. 66 Abs. 1 BGG ). Parteientschädigungen werden nicht gesprochen (Art. 68 Abs. 1

e contrario BGG).

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