

FR_GERICHTE 604 2014 77 vom 18. Januar 2016

FR Kantonsgericht, 2016-01-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2014_77

FR: FR_GERICHTE 604 2014 77 du 18 janvier 2016

IT: FR_GERICHTE 604 2014 77 del 18 gennaio 2016

Regeste

Entscheid des Steuergerichtshofes des Kantonsgerichts | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

Erwägungen

E. 1

a) Gemäss Art. 104 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) regelt das kantonale Recht Organisation und Amtsführung der kantonalen Vollzugsbehörde, soweit das Bundesrecht nichts anderes bestimmt. Dabei sind die Kantone weitgehend frei (vgl. ZIGERLIG / JUD in Zweifel / Athanas [Hrsg.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2. Aufl. 2008, Art. 104 N. 4 f.; PEDROLI in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, Art. 104 N. 1 ff.). Dementsprechend bestimmen die Art. 3 und 4 Abs. 2 des kantonalen Ausführungsbeschlusses vom 5. Januar 1995 zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (SGF 634.1.11), dass für das Einsprache- bzw. Beschwerdeverfahren unter Vorbehalt anders lautender Bestimmungen des Bundesrechts sinngemäss die entsprechenden Bestimmungen des kantonalen Rechts gelten. Somit gelangen also allenfalls die Verfahrensvorschriften des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (DStG; SGF 631.1) sowie subsidiär des Gesetzes vom 23. Mai 1991 über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SGF 150.1) zur Anwendung. Im Verfahren der nachträglichen Verwaltungsrechtspflege gilt als Streitgegenstand das Rechtsverhältnis, das Gegenstand der angefochtenen Verfügung bildet, und zwar in dem Umfang, in dem es im Streit liegt. Beschwerdebegehren, die neue, in der angefochtenen Verfügung nicht geregelte Fragen aufwerfen, überschreiten den Streitgegenstand und sind deshalb unzulässig. Denn in einem Rechtsmittelverfahren kann der Streitgegenstand grundsätzlich nur eingeschränkt, aber nicht ausgeweitet werden. Was Streitgegenstand ist, bestimmt sich nach dem angefochtenen Entscheid und den Parteibegehren. Hat eine Partei bei Anfechtung einer Steuerveranlagung bestimmte Positionen im Einspracheverfahren nicht beanstandet oder geltend gemacht, so kann sie grundsätzlich nicht verlangen, dass sich die obere Instanz nun damit auseinandersetzt. Die ständige Praxis lässt zudem nicht zu, dass eine Partei beispielsweise Verfahrensmängel erst nach dem Ergehen eines ungünstigen Entscheids vorbringt, wenn diese bei rechtzeitiger Geltendmachung noch im vorangehenden Verfahren hätten behoben werden können (vgl. Urteile BGer 2C_386 und 387/2012 vom 16. November 2012 E. 3.3; 2C_446/2007 vom 22. Januar 2008 E. 2.2 und 3.1 sowie die dort erwähnten Entscheide und Autoren; siehe auch die unveröffentlichten Urteile des Steuergerichtshofes 604 2008-145/146 vom 7. Mai 2010 und 604 2009-29 vom 25. Juni 2010). Im Übrigen sieht Art. 81 Abs. 3 VRG ausdrücklich vor, dass der Beschwerdeführer in der Beschwerdeschrift keine Begehren stellen kann, die ausserhalb des Fragenkreises

liegen, der Gegenstand des vorangegangenen Verfahrens war. Er kann zwar gemäss dieser Bestimmung zur Begründung seines Rechtsmittels Tatsachen und Beweismittel geltend machen, die in diesem Verfahren nicht angeführt wurden; diese vermögen jedoch keine Ausweitung des Streitgegenstandes zu bewirken. Abgesehen davon bleiben abweichende steuerrechtliche Verfahrensvorschriften, wie sie im Falle der Anfechtung einer Ermessensveranlagung gelten, vorbehalten. b) Im vorliegenden Fall schliessen die Beschwerdeführer vor dem Kantonsgericht erstmals auf die Aufhebung einer (weder näher bezeichneten noch ins Recht gelegten) Veranlagungsverfügung betreffend die Kirchensteuer 2012. Zudem beantragen sie neu, "für die direkte Bundessteuer sei der Anteil des konjunkturbedingten Mehrwerts auszuscheiden und als privater Kapitalgewinn nicht zu besteuern". Die damit angesprochenen besonderen Problemkreise

Kantonsgericht KG Seite 7 von 16 bilden jedoch nicht Gegenstand des angefochtenen Einspracheentscheides, da sie in der Einsprache vom 17. April 2014 keineswegs thematisiert worden waren. Im Lichte der dargelegten anwendbaren Verfahrensgrundsätze kann somit auf die Beschwerde in diesen Punkten nicht eingetreten werden.

E. 2

a) Gemäss Art. 76 Bst. a VRG ist zur Beschwerde nur berechtigt, wer durch den angefochtenen Entscheid berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung hat. Ein (aktuelles) Rechtsschutzinteresse ist grundsätzlich nicht gegeben, wenn lediglich die Begründung der Veranlagungsverfügung angefochten wird und die Beschwerde nicht auf eine Abänderung der festgesetzten Steuerfaktoren zielt. Die Motive der Verfügung können ja als solche nicht in Rechtskraft erwachsen (vgl. ZWEIFEL / CASANOVA, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, 2008, § 20 Rz. 7 sowie § 24 Rz. 23 mit weiteren Hinweisen). So entfalten gemäss der bundesgerichtlichen Rechtsprechung z.B. Bestand und Höhe des Verlustes bei einer Nullveranlagung keine Rechtskraft und es fehlt insoweit an einem Rechtsschutzinteresse zur Anfechtung der Verfügung (BGE 140 I 114 E. 2.4). Auch der Steuergerichtshof hat dementsprechend wiederholt entschieden, dass es bei Streitwert Null grundsätzlich an einem schutzwürdigen Interesse für die Einreichung eines Rechtsmittels gegen eine Veranlagungsverfügung fehlt (siehe etwa das Urteil 4F 03 63 des Präsidenten des Steuergerichtshofes vom 23. Januar 2006, E. 2b, am 6. Februar 2006 veröffentlicht unter www.fr.ch/tad; vgl. auch FZR 2006 69). b) Im vorliegenden Fall ergibt sich, wie die Vorinstanz zu Recht hervorgehoben hat, auch mit der streitigen Aufrechnung unter Code 3.570 ein steuerbares Vermögen von CHF 0.-. Insofern haben die Beschwerdeführer also kein schützenswertes Interesse an der Beschwerdeführung hinsichtlich der Vermögenssteuer. Die dargelegten Grundsätze machen auch durchaus Sinn. Einerseits dienen sie nicht zuletzt dazu, die Justiz vor Prozessen ohne praktische Bedeutung zu verschonen und so im öffentlichen Interesse einen sparsamen Umgang mit den einzusetzenden Mitteln sicherzustellen. Andererseits werden die Beschwerdeführer dadurch in ihren Interessen keineswegs berührt, da sie ihre Rechte ja allenfalls in späteren Steuerperioden durchaus noch wahren können, falls die streitige Vorgehensweise dann zumal von praktischer Bedeutung sein sollte. Zudem steht es ihnen selbstverständlich jederzeit frei, die Steuerbehörden auf ihre abweichende Betrachtungsweise aufmerksam zu machen und eine allfällige Anfechtung in späteren Jahren ausdrücklich vorzubehalten, ohne gleich die Justiz zu bemühen. Demzufolge ist auf die Beschwerde auch nicht einzutreten, soweit sie die gerügte Aufrechnung unter Code 3.570 betrifft. II. Akteneinsichtsrecht

E. 3

a) Die Beschwerdeführer machen in formeller Hinsicht geltend, ihr Recht auf Akteneinsicht sei verletzt worden. Da ihnen die verlangten Akten nicht zugestellt worden seien, könne die beim Vermögen vorgenommene Aufrechnung nicht nachvollzogen werden. Es stehe der Behörde auch nicht zu, die Akteneinsicht im Hinblick auf eine von ihr selber vorgenommene Beurteilung zu verweigern, wonach die Akten für den Entscheid belanglos seien. Diese Beurteilung müsse sie der

Kantonsgericht KG Seite 8 von 16 betroffenen Partei überlassen. Das verfassungsmässige Recht auf Akteneinsicht sei formeller Natur und seine Verletzung führe – ungeachtet der Erfolgsaussichten einer Beschwerde in der Sache selbst – zur Aufhebung der angefochtenen Verfügung. Vorbehalten blieben praxisgemäss einzig Fälle, in denen die Verletzung des Einsichtsrechts nicht besonders schwer wiege und dadurch geheilt werde, dass die betroffene Partei sich vor einer Instanz äussern könne. Eine solche Heilung von Verfahrensmängeln sei in aller Regel nicht angezeigt, weil für die Verfahrensbeteiligten daraus ein Verlust einer Instanz entstehe. Die Vorinstanz hält dem insbesondere entgegen, die Beschwerdeführer hätten in ihrer Einsprache die Zustellung der Akten verlangt und eine Ergänzung der Einsprachebegründung vorbehalten, ohne indessen zu präzisieren, welche Akten benötigt würden. Die bestrittenen Aufrechnungen seien jedoch einzig auf der Basis des zusammen mit der Steuererklärung eingereichten Jahresabschlusses per 31. Dezember 2012 ("Baulandverkauf") vorgenommen worden. Es sei anzunehmen, dass dieser von der Treuhänderin erstellte Abschluss ebenso wie die Veranlagungsanzeige im Besitz der Beschwerdeführer sei. Die anderen in der Einsprache als Beweismittel genannten Unterlagen stünden nicht im engen Zusammenhang mit den Aufrechnungen, sondern eher im Zusammenhang mit der Besteuerung bei Vermögensanfall nach Art. 24 Bst. a DBG bzw. Art. 25 Bst. a DStG, welche nicht Gegenstand der Einsprache gewesen seien. Überdies befänden sich auch diese Unterlagen (nämlich der Abtretungsvertrag und der Abgeltungsvertrag) bei den Beschwerdeführern. Infolgedessen habe die verlangte Akteneinsicht mittels Zustellung als unnötige Verzögerung des Einspracheverfahrens angesehen werden müssen. Im Übrigen betont die Vorinstanz, dass sie für eine Akteneinsicht bereitstehe. Diese könne jedoch keine neuen Tatbestände oder nicht bekannte Details hervorbringen, da einzig die nicht zum Abzug zugelassenen Gewinnanteile an die Miterben und die Korrektur des Betriebsvermögens Gegenstand der Einsprache bzw. der Beschwerde seien. Schliesslich würden die vollständigen Steuerakten (inklusive Liegenschaftsdossier) der Beschwerdeantwort beigelegt. In ihren Gegenbemerkungen halten die Beschwerdeführer an ihrem Standpunkt fest, ohne indessen zu den Ausführungen der Vorinstanz ergänzend Stellung zu nehmen. b) Gemäss Art. 114 Abs. 2 DBG stehen dem Steuerpflichtigen – nebst den selber eingereichten (vgl. Abs. 1 der Bestimmung) – die übrigen Akten zur Einsicht offen, sofern die Ermittlung des Sachverhaltes abgeschlossen ist und soweit nicht öffentliche oder private Interessen entgegenstehen. Wird einem Steuerpflichtigen die Einsichtnahme in ein Aktenstück verweigert, so darf darauf zu seinem Nachteil nur abgestellt werden, wenn ihm die Behörde von dem für die Sache wesentlichen Inhalt mündlich oder schriftlich Kenntnis und ausserdem Gelegenheit gegeben hat, sich zu äussern und Gegenbeweismittel zu bezeichnen (Abs. 3). Die gleiche Regelung ist auch in Art. 145 DStG enthalten (siehe zudem Art. 41 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden; StHG, SR 642.14). Subsidiär ist das Recht auf Akteneinsicht auch in Art. 63 ff. VRG; vorgesehen. Im Übrigen bildet das Recht auf Akteneinsicht einen Teilgehalt des verfassungsmässigen Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der

Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 199; BV, SR 101) und stellt eine selbständige, allgemeine Verfahrensgarantie dar (vgl. z.B. Urteil BGer 2C_387/2013 vom 17. Januar 2014 E. 4.2.1 mit weiteren Hinweisen).

Kantonsgericht KG Seite 9 von 16 Gemäss Rechtsprechung kann eine nicht besonders schwerwiegende Verletzung des rechtlichen Gehörs ausnahmsweise als geheilt gelten, wenn die betroffene Person die Möglichkeit erhält, sich vor einer Beschwerdeinstanz zu äussern, die sowohl den Sachverhalt wie die Rechtslage frei überprüfen kann (Urteil BGer 2C_191 und 192/2013 vom 29. Juli 2013 E. 3.3 sowie die dort erwähnten Entscheide). c) Im vorliegenden Fall haben die Beschwerdeführer nicht dargetan, inwiefern der angefochtene Entscheid auf einem Aktenstück beruhen soll, dessen Einsichtnahme ihnen verwehrt worden wäre. Insbesondere haben sie es auch nach den ergänzenden Erläuterungen der Vorinstanz in der Beschwerdeantwort sowie nach Zustellung der Steuerakten nicht für nötig erachtet, ihre formelle Rüge entsprechend zu substantiieren. Somit bleibt unersichtlich, in welchem Punkt eine Verletzung des Akteneinsichtsrechts vorliegen könnte. Im Übrigen wäre eine allfällige Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör geheilt worden. In der Tat haben die Parteien im Beschwerdeverfahren vor dem Steuergerichtshof, welcher über eine freie und umfassende Kognition verfügt, ihre Standpunkte ausführlich dargelegt, wobei den Beschwerdeführern die Möglichkeit geboten wurde, zu den Standpunkten der Steuerbehörde (insbesondere auch bezüglich der berücksichtigten Akten) eingehend Stellung zu nehmen. Schliesslich kann beigefügt werden, dass die behauptete Verletzung des Akteneinsichtsrechts gemäss den eigenen Angaben der Beschwerdeführer die beim Vermögen vorgenommene Aufrechnung betrifft. Diesbezüglich fehlt es jedoch an einem aktuellen Rechtsschutzinteresse, wie vorne (vgl. E. 2) bereits festgehalten worden ist. Insofern verliert die formelle Rüge auch ihre faktische Bedeutung. III. Direkte Bundessteuer (604 2014 77)

E. 4

a) Gemäss Art. 18 DBG zählen zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit auch Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist insbesondere die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen (Abs. 2). Die Gewinne aus der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken werden jedoch den steuerbaren Einkünften nur bis zur Höhe der Anlagekosten zugerechnet (Abs. 4). Diese Bestimmungen harmonisieren einerseits mit dem gleich lautenden Art. 8 Abs. 1 StHG bzw. andererseits mit Art. 12 Abs. 1 StHG, wonach (ausschliesslich) der Grundstückgewinnsteuer Gewinne unterliegen, die sich bei Veräusserung eines Grundstücks des Privatvermögens oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks sowie von Anteilen daran ergeben, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt (siehe auch die entsprechenden kantonrechtlichen Bestimmungen). In einem Grundsatzentscheid vom 2. Dezember 2011 (BGE 138 II 32) hat das Bundesgericht festgehalten, diese privilegierte Ausnahmeregelung sei namentlich dadurch angemessen zu begrenzen, dass der steuerrechtliche Begriff des "land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks" im Einklang mit dem Anwendungs- und Schutzbereich sowie den Veräusserungsbeschränkungen des bäuerlichen Bodenrechts konkretisiert werden müsse. Für ein unüberbautes und vollumfänglich in einer Bauzone gelegenes Grundstück, das nicht "angemessenen Umschwung" eines Grundstücks mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen bilde, könne die Ausnahmeregelung daher nicht zur Anwendung kommen.

Gleichzeitig wurde die Frage aufgeworfen, ob bei einem solchen Grundstück auf den Zeitpunkt der Einzonung in den Baubereich hin ein als steuersystematische

Kantonsgericht KG Seite 10 von 16 Realisierung zu wertender Übergang von landwirtschaftlichem zu üblichem (und steuerlich nicht privilegiertem) Geschäftsvermögen anzunehmen sei. Die Auswirkungen dieses Urteils gaben Anlass zum KS Nr. 38, in dem eingehend dargelegt wird, wie die Besteuerung von Kapitalgewinnen aus der Veräusserung von in der Bauzone gelegenen Grundstücken im Geschäftsvermögen von Landwirten nunmehr zu erfolgen hat. b) Die erwähnte bundesgerichtliche Rechtsprechung wurde bald Gegenstand sowohl wissenschaftlicher Auseinandersetzungen in der Lehre (siehe z.B. WÜRSCH/KOLLER, Besteuerung von landwirtschaftlich genutzten Baulandgrundstücken – eine Analyse des Bundesgerichtsurteils 2C_11/2011 vom 2. Dezember 2011, in Blätter für Agrarrecht 2012, Heft 1/3 49 ff.; KLÖTI-WEBER, Besteuerung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken in der Bauzone, in IFF Forum für Steuerrecht 2012 270 ff.; SCHAFER, L'Arrêt du Tribunal fédéral 2C_11/2011, in Blätter für Agrarrecht 2012, Heft 3/3 15 ff.; CASANOVA, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahr 2011 – Kantonale Abgaben, in ASA 81 343 ff., sowie die dort erwähnten Autoren) als auch politischer Interventionen. So reichte Nationalrat LEO MÜLLER am 14. März 2012 eine Motion (Nr. 12.3172) "Besteuerung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken" ein. Darin wurde der Bundesrat beauftragt, dem Parlament Gesetzesänderungen vorzulegen, wonach im StHG und im DBG der Begriff der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke "so definiert wird, damit diese Grundstücke bei der Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen sowie bei der Veräusserung nur bis zu den Anlagekosten einkommenssteuerlich belastet werden, so wie dies vor dem Urteil des Bundesgerichts 2C_11/2011 vom 2. Dezember 2011 Praxis war". Nach Annahme dieser Motion hat der Bundesrat am 5. Juni 2015 das Vernehmlassungsverfahren zum Bundesgesetz über die Besteuerung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke eröffnet. Im Übrigen wurde auf kantonaler Ebene am 19. März 2015 vom Grossen Rat ein parlamentarischer "Auftrag – Sofortige Unterbrechung der Veranlagung der vom Bundesgerichtsentscheid vom 2. Dezember 2011 betroffenen Selbstständigerwerbenden" (Nr. 2014-GC-2014) mangels Erreichung des qualifizierten Mehrs abgelehnt. Auf diese Debatten ist im vorliegenden Zusammenhang jedoch nicht näher einzugehen. Dies gilt umso mehr, als die Beschwerdeführer im Rahmen des Beschwerdeverfahrens zwar auf die angenommene Motion MÜLLER hingewiesen, jedoch keineswegs dargelegt haben, was daraus für den vorliegenden Fall abzuleiten wäre. In der Tat ist ja die beabsichtigte Gesetzesänderung noch längst nicht in Kraft und mithin für die vorliegend streitige Veranlagung bedeutungslos.

E. 5

a) Zulässiger und mithin zu beurteilender Gegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens bildet einzig noch die Frage, ob die Gewinnbeteiligung der Miterben in der streitigen Veranlagung – als geschäftsmässig begründeter Aufwand des Liegenschaftenshandels – steuermindernd zu berücksichtigen sei. Diesbezüglich wird im angefochtenen Entscheid unter Verweis auf Ziff. 3.5 des KS Nr. 38 festgehalten, allfällige Kapitalgewinne aus Veräusserung eines land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks fielen vollständig beim Veräusserer an. Die gewinnanspruchsberechtigten Personen erhielten die Netto-Gewinnanteile als steuerfreien Vermögenszufluss (Art. 24 Bst. a DBG, Art. 25 Bst. a DStG). Die Zahlungen der Netto-Gewinnanteile dürften nicht erfolgswirksam verbucht werden. Der Beschwerdeführer sei Alleineigentümer des verkauften Baulands, welches Teil

seines Geschäftsvermögens gebildet habe. Der daraus erzielte Gewinn sei somit Teil seines Einkommens aus selbstständiger Erwerbstätigkeit und unter seinem persönlichen Steuerkapitel zu besteuern.

Kantonsgericht KG Seite 11 von 16 Bei selbstständiger Erwerbstätigkeit würden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen (Art. 27 DBG, Art. 28 DStG). Die Gewinnanteile an Geschwister, auch wenn sie zwecks einer Vertragserfüllung zu leisten seien, hätten nicht die Eigenschaft von Geschäftsaufwand, sondern es handle sich um die Aufteilung des aus einer Veräusserung erzielten Nettogewinns (Gesamtertrag abzüglich Gesamtaufwand). So bilde auch eine Gewinnausschüttung steuerrechtlich nie einen abziehbaren Geschäftsaufwand. Obwohl es sich nicht um einen steuerrechtlichen Aspekt handle, sei auch darauf aufmerksam zu machen, dass, in Anlehnung an Art. 31 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB; SR 211.412.11), der teilbare Nettogewinn wie folgt berechnet werde: "Veräusserungserlös ./ Anrechnungswert ./ Veräusserungskosten (Steuern, Notarkosten usw.) ./ Übrige in Art. 31-33 BGBB vorgesehenen Abzüge = Teilbarer Gewinn" Die bezahlten Steuern würden somit vom Veräusserungserlös in Abzug gebracht; erst der Nettogewinn werde grundsätzlich geteilt. Somit sei die vorgenommene Berichtigung des Einkommens aus der selbstständigen Erwerbstätigkeit in der Höhe des erfolgswirksam verbuchten Anteils der Gewinnbeteiligung der Geschwister von CHF 108'014.70 korrekt. In ihrer Beschwerdeschrift machen die Beschwerdeführer insbesondere geltend, der Gewinnanteil der Miterben sei in Art. 28 ff. BGBB gesetzlich genau definiert. Die Gewinnanteilsberechtigten erhielten einen ihrem Erbanteil entsprechenden Teil des Bruttogewinns, d.h. des Verkaufspreises abzüglich des Anrechnungswerts und allfälligen Zeitwerts von Investitionen in die landwirtschaftliche Nutzung des Grundstücks, und nicht des Nettogewinns. Der Landeigentümer könne keine anderen Aufwendungen (z.B. für die Erschliessung) berücksichtigen lassen. Vom Veräusserungswert seien lediglich der Anrechnungswert und die wertvermehrenden Aufwendungen am landwirtschaftlichen Gewerbe oder Grundstück abziehbar, jedoch nicht Steuern usw. Ob ein Veräusserungsgewinn bzw. ein Anteil an einem solchen einen steuerbaren Vermögenszugang darstelle oder nicht, sei somit für jeden Gewinnanteilsberechtigten gesondert zu beurteilen. Aus dem "Fundamentalprinzip" der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ergebe sich, dass die zur Erzielung der Einkünfte erforderlichen Aufwendungen zu berücksichtigen seien (Reineinkommensprinzip). Abzugsfähige Gewinnungskosten seien diejenigen Aufwände, welche eine unmittelbare Voraussetzung oder eine unvermeidliche Folge der Einkommensrealisierung darstellten (kausaler Gewinnungskostenbegriff). Zudem sei die gemäss den handelsrechtlichen Vorschriften erstellte Bilanz für die Steuerbehörden grundsätzlich massgebend (Massgeblichkeitsprinzip). Im Übrigen enthalte das von der Vorinstanz angerufene KS Nr. 38 blosse Empfehlungen ohne jede Rechtsverbindlichkeit und es befasse sich auch nicht einlässlich mit der zur Diskussion stehenden Problematik. Der darin enthaltene unbedarfte Hinweis passe in keiner Weise in das gesamte Steuersystem und er müsse als "Ausrutscher" qualifiziert werden. Es sei schliesslich auch falsch zu behaupten, dass ein Gewinnanteil bei einem Gewinnanteilsberechtigten nie steuerbar sei. Dem entgegnet die Eidgenössische Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung unter Berufung auf die einschlägige Lehre, beim Veräusserungswert, welcher gemäss Art. 31 BGBB für die Ermittlung des Gewinns massgebend sei, handle es sich insofern um einen Nettowert, als der Übernehmer die mit der Veräusserung unmittelbar verbundenen Kosten vom Veräusserungserlös in Abzug

Kantonsgericht KG Seite 12 von 16 bringen könne. Daher könnten die Steuern (wie z.B. die Grundstückgewinnsteuer) bei der Gewinnberechnung vom Veräusserungswert abgezogen werden. Sonst würde der Übernehmer gegenüber den Miterben schlechter gestellt. Aus steuerlicher Sicht sei von Bedeutung, dass der Beschwerdeführer Alleineigentümer der verkauften Grundstücke, welche zu seinem Geschäftsvermögen (als Liegenschaftenhändler) gehört hätten, gewesen sei. Der mit den Liegenschaftsverkäufen erzielte Gewinn sei daher (unbestrittenermassen) Teil des Einkommens aus selbstständiger Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 18 Abs. 1 und 2 DBG. Gemäss Art. 27 DBG könnten davon die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen werden. Die Gewinnansprüche von Miterben fielen jedoch nicht darunter. Erbrechtliche Auseinandersetzungen und damit auch die vorliegend betroffenen Gewinnansprüche der Geschwister seien privater Natur und hätten keinen Zusammenhang mit der selbstständigen Erwerbstätigkeit. Es handle sich um eine private Schuld des Beschwerdeführers, die im Erbrecht und im bürgerlichen Bodenrecht begründet sei. Der Anspruch der Geschwister auf einen Gewinnanteil beruhe auf der erbrechtlichen Ausgleichspflicht und nicht auf der selbstständigen Erwerbstätigkeit des Beschwerdeführers. Als erbrechtlich (in Verbindung mit dem bürgerlichen Bodenrecht) begründete Gewinnansprüche seien diese gemäss Art. 24 Bst. a DBG bei den Miterben selbst steuerfrei (Vermögensanfall infolge Erbschaft; Teil des Nachlassvermögens). Würde der Abzug zugelassen, so widerspräche dies Art. 18 Abs. 2 DBG, weil es zur Folge hätte, dass ein Teil des tatsächlich erzielten Gewinns aus dem Verkauf der Grundstücke gar nie zur Besteuerung käme. Bei den Miterben könnte der entsprechende Gewinnanteil nämlich nicht gemäss Art. 18 Abs. 1 und 2 DBG besteuert werden, da diese im Zeitpunkt des Verkaufs weder Eigentümer der Grundstücke noch selbstständig erwerbstätig und damit nicht Steuersubjekte gewesen seien. Als Alleineigentümer und Verkäufer der betroffenen Grundstücke (seines Geschäftsvermögens) habe der Beschwerdeführer den vollumfänglichen Gewinn realisiert, wobei er die anfallenden Steuern bei der Berechnung der Gewinnanteile habe in Abzug bringen können. Die Vorinstanz hält in ihrer Beschwerdeantwort an ihrem Standpunkt fest. Sie betont insbesondere noch, die Abziehbarkeit von geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten im Sinne von Art. 27 DBG und Art. 28 DStG setze voraus, dass ein qualifiziert enger Konnex zwischen den getätigten Ausgaben und den erzielten Einkünften vorliege. Dies sei hier nicht der Fall. Zudem bedeute das Massgeblichkeitsprinzip nicht, dass die vorgelegten Jahresrechnungen ohne Weiteres akzeptiert werden müssten. Vielmehr sei es Pflicht der Veranlagungsbehörden, eine vollständige und richtige Besteuerung zu bewirken, weshalb sie die Steuererklärungen sowie deren Beilagen (inklusive Jahresrechnungen) in Bezug auf die gesetzlichen und steuerrechtlichen Vorgaben zu kontrollieren hätten. Diesen Vernehmlassungen widersprechen die Beschwerdeführer insbesondere mit dem Hinweis, die in der Lehre postulierte Berücksichtigung der Steuern bei Ermittlung der Gewinnanteile sei reines Wunschdenken. Dies werde etwa durch den Fall illustriert, welcher BGE 114 II 421 zugrunde liege. Ebenso wenig könne gesagt werden, dass erbrechtliche Auseinandersetzungen per se keine Gewinnungskosten mit sich bringen könnten. Das zur Diskussion stehende Gewinnanteilsrecht falle nicht qua Erbrecht an, sondern qua Verwertung der geerbten Grundstücke als Bauland im Rahmen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit. Die Tätigkeit als Liegenschaftenhändler löse das Gewinnbeteiligungsrecht aus. Die Praxis im Kanton Bern beschreibe denn auch einen andern Weg. Zudem ergäbe sich in Anlehnung an die Praxis bei Erbengemeinschaften zwangslos eine sachgerechte, systemgerechte und einfachere Handhabung, indem die von Gesetzes wegen bezüglich

landwirtschaftlicher Grundstücke

Kantonsgericht KG Seite 13 von 16 "beschränkt fortgesetzte Erbengemeinschaft" gleich besteuert werden könnte wie normale Erbengemeinschaften. Schliesslich spiele es für die zu beurteilende Streitfrage keine Rolle, ob die Gewinnanteile bei den Geschwistern steuerbar seien oder nicht. Auch wenn ihrer Ansicht nach eine Besteuerung bei den Geschwistern zu bejahen sei, müsse doch aus verfassungsrechtlicher Sicht (Eigentumsgarantie) festgehalten werden, dass eine teilweise Nichtbesteuerung von Reinvermögenszugängen eher tolerierbar sei als die Besteuerung fiktiver Vermögenszugänge durch Verweigerung des Abzugs von Aufwendungen, welche mit den Zugängen notwendigerweise verbunden seien. b) Im vorliegenden Fall wurde der zur Diskussion stehende Gewinnanspruch noch vor Inkrafttreten des BGG (am 1. Januar 1994) begründet. Diesbezüglich ist jedoch davon auszugehen, dass gemäss der Übergangsbestimmung von Art. 94 Abs. 3 BGG ein bei Inkrafttreten dieses Gesetzes bereits bestehender gesetzlicher oder vertraglicher Gewinnanspruch seine Gültigkeit auch unter dem neuen Recht behält. Soweit vertraglich nichts Abweichendes vereinbart worden ist, richten sich jedoch Fälligkeit und Berechnung nach dem Recht, das im Zeitpunkt der Veräusserung gilt. Wird einem Erben bei der Erbteilung ein landwirtschaftliches Gewerbe oder Grundstück zu einem Anrechnungswert unter dem Verkehrswert zugewiesen, so hat jeder Miterbe bei einer Veräusserung Anspruch auf den seiner Erbquote entsprechenden Anteil am Gewinn (Art. 28 Abs. 1 BGG). Gemäss Art. 31 Abs. 1 BGG entspricht der Gewinn grundsätzlich der Differenz zwischen dem Veräusserungs- und dem Anrechnungswert. Wertvermehrnde Aufwendungen am landwirtschaftlichen Gewerbe oder Grundstück kann der Erbe zum Zeitwert abziehen. Weitere besondere Abzüge sind in Abs. 4 der Bestimmung sowie in Art. 32 f. BGG vorgesehen. Der Begriff des Veräusserungswerts wird im Gesetz nicht näher definiert und ist somit durch Auslegung zu ermitteln. Ist die Veräusserung entgeltlich, so entspricht der Veräusserungswert sämtlichen vermögenswerten Leistungen, die der Dritte im Zusammenhang mit dem Rechtsgeschäft zu erbringen hat (meist der Verkaufspreis). Obwohl im Gesetz nicht ausdrücklich vorgesehen, handelt es sich beim Veräusserungswert gemäss der jüngeren Lehre, welche sich erstmals mit der Frage befasst hat, insofern um einen Nettowert, als der Übernehmer die Kosten, welche mit der Veräusserung des Grundstücks unmittelbar verbunden sind, vom Veräusserungserlös in Abzug bringen kann. Als abziehbarer Aufwand werden insbesondere Geometerkosten, Grundbuchgebühren und üblicherweise anfallende Notariatskosten, vom Übernehmer zu tragende Gebühren für behördliche Bewilligungen, Prozesskosten, die übliche Mäklerprovision sowie Steuern (z.B. Grundstückgewinnsteuer) betrachtet. Sonst würde ja der Übernehmer gegenüber den Miterben schlechter gestellt (vgl. THOMAS MEYER, Der Gewinnanspruch der Miterben im bäuerlichen Bodenrecht [Art. 28 ff. BGG], 2004, N 849 und 853; STREBEL/HENNY, in Kommentar BGG, 2. Aufl. 2011, N 9 und 10a sowie die dort erwähnten Autoren). Dies leuchtet ohne Weiteres ein. Was die Beschwerdeführer dagegen vorbringen, vermag nicht zu überzeugen. Es entspricht dem Wesen eines Gewinnanteils, dass er unter Aufteilung der Kosten bzw. auf der Basis des Nettowertes bestimmt wird. Es ist auch nicht einzusehen, inwiefern es sich bei der Berücksichtigung der Steuern (wie auch der anderen, mit der Veräusserung verbundenen Kosten) – wohlverstanden für die Ermittlung des Veräusserungswerts gemäss Art. 31 Abs. 1 BGG und nicht im Zusammenhang mit den sonst gesetzlich noch vorgesehenen Abzügen – um reines Wunschdenken handeln soll. Diese blosser Behauptung wird gar durch den Beschwerdeführer selber widerlegt, da ja im Abgeltungsvertrag die Berücksichtigung

der Steuern ausdrücklich

Kantonsgericht KG Seite 14 von 16 vorgesehen wurde (siehe vorne unter A). Ebenso wenig können die Beschwerdeführer aus (dem noch unter dem alten Recht ergangenen) BGE 114 II 421 etwas zu ihren Gunsten ableiten. Aus dem Urteilstext ist keineswegs ersichtlich, dass die Berücksichtigung veräusserungsbedingter Kosten wie insbesondere der Steuern umstritten gewesen sein könnte. Soweit die Beschwerdeführer auf eine andere Besteuerungspraxis des Kantons Bern verweisen, ist vorweg darauf hinzuweisen, dass diese auf einer gesetzlichen Sonderregelung beruht, welche der Kanton Freiburg (wie auch die meisten übrigen Kantone) nicht kennt. Im Übrigen ist nicht zu übersehen, dass die steuerrechtliche Qualifikation des Gewinnanspruchs der Miterben uneinheitlich und umstritten ist. In Lehre und Praxis bestehen unterschiedliche Meinungen darüber, wer einen der Einkommensteuer unterliegenden Kapitalgewinn zu versteuern hat und unter welchem Titel. Hauptsächlich werden zwei Lösungsvarianten vertreten: Entweder erzielen die Gewinnanteilsberechtigten im Umfang ihres Gewinnanteils Einkommen aus selbstständigem Nebenerwerb. Diesfalls kann der Gewinnanteilsbelastete die an seine Miterben entrichteten Gewinnanteile von seinem steuerbaren Einkommen in Abzug bringen. Oder aber einzig der Gewinnanteilsbelastete hat die mit dem Verkauf realisierten stillen Reserven als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zu versteuern. Diesfalls handelt es sich bei den Gewinnanteilsberechtigten um Einkommen aus unbeweglichem Vermögen, um übriges Einkommen oder um einen Vermögenszugang aus Erbschaft. Weitgehend unbestritten sind demgegenüber die allfälligen Grundstückgewinnsteuerfolgen. Unter Vorbehalt gesetzlicher Sonderregelungen unterliegt in den Kantonen einzig der Gewinnanteilsbelastete als zivilrechtlicher Eigentümer der Liegenschaft der Grundstückgewinnsteuer. Die Gewinnanteilsberechtigten werden nicht selber grundstückgewinnsteuerpflichtig, weshalb der Belastete die ausgerichteten Gewinnanteile auch nicht von seinem steuerbaren Grundstückgewinn in Abzug bringen kann. Die Qualifikation des Vermögenszugangs auf Seiten der Miterben ist indessen auch bei einem solchen Gewinnanspruch an einer Liegenschaft unklar (siehe dazu ausführlich SIMONEK, Steuerrechtliche Qualifikation des Gewinnanspruchs der Miterben im bäuerlichen Bodenrecht – Eine Gedankenskizze, in Schmid/Seiler [Hrsg], Recht des ländlichen Raums, Festgabe für Paul Richli zum 60. Geburtstag, 2006, 427 ff. Ziff. 5 mit weiteren Hinweisen). Im vorliegenden Fall ist indessen auf diese Kontroverse um die steuerrechtliche Qualifikation des Gewinnanspruchs der Miterben nicht näher einzugehen. Als Alleineigentümer und Veräusserer der Grundstücke in seinem Geschäftsvermögen (Liegenschaftenhändler) ist der Beschwerdeführer (alleiniges) Steuersubjekt für die gesamten mit der Veräusserung erzielten Kapitalgewinne. Eine Besteuerung der Miterben aus selbstständiger Erwerbstätigkeit erfolgt nicht. Unter diesen Umständen ist es nicht zulässig, die Gewinnanteile der Geschwister beim Gewinnanteilsbelasteten steuermindernd zu berücksichtigen. Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer handelt es sich dabei auch nicht um geschäfts- oder berufsmässig begründete Kosten im Sinne von Art. 27 DBG, sondern um eine steuerlich unbeachtliche Erlös- oder Gewinnverwendung (vgl. dazu, allerdings im Zusammenhang mit der Grundstückgewinnsteuer, Urteil BGer 2C_119/2009 vom 29. Mai 2009 E. 3.1). Vielmehr geht es darum, die gesamten realisierten Kapitalgewinne nur, aber immerhin einmal umfassend zu besteuern, was bei Gewährung des geforderten Abzuges nicht mehr der Fall wäre. Dabei werden dann, wie bereits dargelegt, die erhobenen Steuern bei der Gewinnverteilung auf der Basis des Nettoveräusserungswertes mitberücksichtigt. Es gilt die gleiche Logik wie bei der

Grundstückgewinnsteuer, welche auch ohne Berücksichtigung der Gewinnanteile erhoben wird. Insofern kann auch von einer Verletzung des Gebots der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit keine Rede sein. Schliesslich vermag das Massgeblichkeitsprinzip die streitige

Kantonsgericht KG Seite 15 von 16 Aufrechnung ebenfalls nicht auszuschliessen, da die vorgenommene erfolgswirksame Verbuchung zumindest den steuerrechtlichen Vorschriften widerspricht, welche Subjekt, Objekt und die massgebenden Abzüge festlegen. Demzufolge erweist sich die Beschwerde in diesem Punkt als unbegründet.

E. 6

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Kosten in Anwendung von Art. 144 Abs. 1 DBG den Beschwerdeführern aufzuerlegen. Die Höhe der Verfahrenskosten wird durch das kantonale Recht bestimmt (Art. 144 Abs. 5 DBG). Das heisst, dass insbesondere der Tarif vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz zur Anwendung gelangt (vgl. Art 146 f. VRG). Im vorliegenden Fall erscheint es angemessen, die Gerichtsgebühr auf CHF 1'750.- festzusetzen. III. Kantonssteuer (604 2014 78)

E. 7

a) Das DStG enthält bezüglich des vorliegenden Streitgegenstandes materiell ebenfalls Bestimmungen, die dem vorne dargelegten Bundesrecht entsprechen. Gemäss Art. 19 DStG zählen zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit auch Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist insbesondere die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen (Abs. 2). Die Gewinne aus der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken werden jedoch den steuerbaren Einkünften nur bis zur Höhe der Anlagekosten zugerechnet, wobei die getrennte Besteuerung der Grundstücke vorbehalten wird (Abs. 4). Statuiert wird Letzteres in Art. 41 Bst. b DStG, wonach der kantonalen Grundstückgewinnsteuer Gewinne unterliegen, die sich bei Veräusserung eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks oder von Anteilen daran ergeben, soweit der Erlös die Anlagekosten übersteigt. Im Übrigen können auch gemäss Art. 28 DStG bei selbständiger Erwerbstätigkeit nur die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen werden. Schliesslich sieht Art. 25 Bst. a DStG vor, dass (insbesondere) der Vermögensanfall infolge Erbschaft steuerfrei ist. b) Angesichts der analogen Regelung im Bundesrecht und im kantonalen Recht kann sich der Steuergerichtshof mit dem Hinweis begnügen, dass der Rekurs betreffend die Kantonssteuer materiell aus den vorne in E. 5 dargelegten Gründen gleich zu beurteilen ist wie jener betreffend die direkte Bundessteuer. Demzufolge ist der Rekurs insgesamt ebenfalls abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

E. 8

Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend sind die Verfahrenskosten den Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 131 Abs. 1 VRG). Dabei gelangt der Tarif vom 17. Dezember 1991 der Verfahrenskosten und Entschädigungen in der Verwaltungsjustiz zur Anwendung (vgl. Art 146 f. VRG). Im vorliegenden Fall erscheint es angemessen, die Gerichtsgebühr auf CHF 1'750.- festzusetzen.

Kantonsgericht KG Seite 16 von 16 Der Steuergerichtshof erkennt: I. Direkte Bundessteuer (604 2014 77)

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