

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C_162/2016, 2C_163/2016

Urteil vom 29. September 2016

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Zünd,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Stadelmann,
Bundesrichter Haag,
Gerichtsschreiberin Fuchs.

Verfahrensbeteiligte

1. A.A. _____,

2. B.A. _____,

Beschwerdeführer, beide vertreten durch Fürsprecher K. Urs Grütter,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Freiburg.

Gegenstand
2C_162/2016
Kantons- und Gemeindesteuern 2012,

2C_163/2016
Direkte Bundessteuer 2012,

Beschwerde gegen das Urteil des Kantonsgerichts Freiburg, Steuergerichtshof, vom 18. Januar 2016.

Sachverhalt:

A.

A.a. Mit Abtretungsvertrag vom 8. September 1987 erwarb A.A. _____ von seinem Vater das landwirtschaftliche Heimwesen X. _____ (mit verschiedenen Grundstücken in mehreren Gemeinden) nach den Grundsätzen des bäuerlichen Bodenrechts zum geschätzten Ertragswert in der Höhe von Fr. 320'000.--. Es wurde ein Gewinnbeteiligungsrecht im Sinne des aArt. 218quinquies OR (per 1. Januar 1994 durch das neue Bundesgesetz vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht [BGBB; SR 211.412.11] aufgehoben; AS 1993 1410) für die Dauer von 25 Jahren ab dem 1. Juli 1987 vereinbart. Dabei wurde vorgesehen, dass dieses Gewinnbeteiligungsrecht nach dem Tod des Vaters gemäss den Bestimmungen von aArt. 619 ff. ZGB (ebenfalls durch das BGBB aufgehoben) auf die Miterben des Übernehmers übergehen soll.

A.b. In der Folge kam es im Bereich des Heimwesens zu verschiedenen Ein- und Auszonungen. Am 1. April 1998 traten Quartierpläne in Kraft, die auch Grundstücke betrafen, die Gegenstand des Abtretungsvertrags waren.

A.c. Mit "Vereinbarung/Abgeltungsvertrag" ("Abgeltung Gewinnanteilsrecht Überbauungsplan Parzellen Nr. xxx, Nr. xxx und Nr. xxx Gemeinde U. _____") vom 29. November 2006 setzten A.A. _____ ("Landeigentümer und gewinnschuldende Partei") einerseits und C. _____, D. _____, E. _____, F. _____ sowie G. _____ ("gewinnberechtigte Partei"; nachfolgend auch Miterben) andererseits den massgebenden Gewinn auf Fr. 5'650'000.-- fest (mit einer Beteiligung

der erwähnten Berechtigten zu je 1/4 bzw. 1/12). Dieser Betrag beruhte auf einem angenommenen Preis von Fr. 420.-- bzw. 400.--/m². Für den Fall einer allfälligen Abweichung der effektiven Verkaufspreise wie auch einer Veränderung der (mit 4% berücksichtigten) kantonalen Steuer zum Ausgleich der Verminderung des Kulturlandes wurde eine entsprechende, näher umschriebene Anpassung der Gewinnanteile vorgesehen. Als spätester Auszahlungstermin wurde der 1. Mai 2013 vereinbart. Im Weiteren wurde insbesondere festgehalten, dass A.A. sämtliche Steuern übernehme, welche im Zusammenhang mit den verkauften Bauparzellen vom Veräusserer erhoben würden (namentlich auch die Grundstückgewinnsteuer). Dabei sollte das Ausmass der effektiv getätigten Ersatzbeschaffungen keinen Einfluss auf die einvernehmlich festgesetzten Gewinnanteile jedes Miterben haben.

A.d. Am 29. Oktober bzw. 8. November 2012 unterzeichneten die genannten Parteien im Hinblick auf den unmittelbar bevorstehenden Verkauf von Baulandparzellen einen "Nachtrag 1 zum 'Vereinbarung/Abgeltungsvertrag' vom 29. November 2006". Darin wurde insbesondere der späteste Auszahlungstermin zur Vereinfachung der Auszahlungsmodalität auf den 31. Dezember 2012 verschoben. Ausserdem wurde festgehalten, dass die Unterzeichnenden per Saldo aller Ansprüche auf weitere Gewinnansprüche auf allen Parzellen aus dem Abtretungsvertrag vom 8. September 1987 verzichten würden. Mit der Bezahlung des vereinbarten Gewinnanteils an die Vertragsparteien sei der Gewinnanspruch jedes einzelnen Miterben mit Bezug auf Art. 35 BGGB vollständig abgegolten.

A.e. Im Jahr 2012 konstituierte sich A.A. - nebst seinem Beruf als Landwirt - als Immobilienhändler, wobei das Bauland sowie die Aufwendungen für die Erschliessung und den Auskauf der Geschwister einbilanziert (aktiviert) wurden. Nach dem Verkauf der ersten Baulandparzelle (im Dezember 2012) wurde der Anteil der Gewinnbeteiligung der Geschwister, welcher auf dieses Grundstück entfiel (Fr. 108'104.70), als Aufwand der Erfolgsrechnung belastet und der aktivierte Betrag der Gewinnbeteiligungen in diesem Umfang abgeschrieben.

B.

B.a. In der Steuererklärung für die Steuerperiode 2012 deklarierten A.A. und B.A. ein "Erwerbseinkommen aus landwirtschaftlicher Tätigkeit" (Code 1.310) im Betrag von Fr. 200'840.-- (hauptsächlich zusammengesetzt aus dem verbuchten Verlust aus Landwirtschaft in der Höhe von Fr. 31'328.35 und dem "Einkommen Baulandverkauf" in der Höhe von Fr. 221'887.15) sowie ein "bewegliches Geschäftsvermögen" (Code 3.570) im Betrag von Fr. 542'581.--. Das deklarierte steuerbare Einkommen belief sich auf Fr. 151'011.--. In der Rubrik "Vermögen" ergab sich ein Passivenüberschuss von Fr. 5'969'159.-- bzw. ein steuerbares Vermögen von Fr. 0.--.

B.b. Gemäss Veranlagungsanzeige vom 20. März 2014 wurden in diesen beiden Punkten Aufrechnungen vorgenommen: Fr. 108'014.-- (Aufrechnung Vertragserfüllung Geschwister; Code 1.310 "Erwerb aus Landwirtschaft" somit Fr. 308'854.--) sowie Fr. 2'675'161.-- (Erschliessungskosten 2009 bis 2012; Code 3.570 "Bewegliches Geschäftsvermögen" somit Fr. 3'217'742.--). Damit ergab sich ein steuerbares Einkommen von Fr. 263'411.--, satzbestimmend Fr. 131'700.-- (Kanton; geschuldete einfache Steuer: Fr. 31'238.45) bzw. Fr. 266'755.-- (Bund; geschuldete Steuer: Fr. 20'731.--). Der Passivenüberschuss wurde mit Fr. 4'593'652.-- beziffert, so dass keine Vermögenssteuer resultierte.

B.c. Die dagegen erhobene Einsprache wies die Kantonale Steuerverwaltung des Kantons Freiburg mit Entscheid vom 7. Mai 2014 ab. Das Kantonsgericht Freiburg, Steuergerichtshof, wies die Beschwerde resp. den Rekurs, soweit es darauf eintrat, ebenfalls ab (Urteil vom 18. Januar 2016).

C.

Mit Eingabe vom 18. Februar 2016 führen A.A. und B.A. sowohl betreffend die Kantonssteuer 2012 als auch betreffend die direkte Bundessteuer 2012 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht. Sie beantragen, das angefochtene Urteil sei aufzuheben; die Veranlagungsverfügungen vom 20. März 2014 betreffend Kantonssteuer, direkte Bundessteuer, Gemeindesteuern und Kirchensteuern seien aufzuheben und die Akten seien zur Vornahme einer korrekten Veranlagung an das Kantonsgericht oder an die Steuerveranlagungsbehörde zurückzuweisen. Eventualiter seien die Beschwerdeführer für die direkten Steuern Bund, Kanton und Gemeinden gemäss Selbstdeklaration zu veranlagern, insbesondere seien die Aufrechnungen Code 1310 und 3570 zu unterlassen; für die direkte Bundessteuer sei der Anteil des konjunkturbedingten Mehrwerts auszuscheiden und als privater Kapitalgewinn nicht zu besteuern. Das Kantonsgericht und die kantonale Steuerverwaltung beantragen die Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) schliesst (bezüglich der

direkten Bundessteuer) ebenfalls auf Abweisung der Beschwerde.

Das Gesuch von A.A._____ und B.A._____ um Erteilung der aufschiebenden Wirkung wurde mit Verfügung vom 19. Februar 2016 abgewiesen.

Erwägungen:

I. Prozessuales

1.

1.1. Die Vorinstanz hat die kantonalen Rechtsmittel betreffend die direkte Bundessteuer einerseits und die Kantonssteuer andererseits im selben Urteil behandelt. Auch die Steuerpflichtigen fechten dieses Urteil mit nur einer Beschwerdeschrift an. Das Bundesgericht eröffnet regelmässig zwei Verfahren, wenn sowohl die direkte Bundessteuer als auch die kantonalen Steuern streitig sind, um die Fälle aller Kantone einheitlich zu erfassen. Es behält sich aber vor, die beiden Verfahren zu vereinigen und nur ein einziges Urteil zu fällen (vgl. Art. 71 BGG i.V.m. Art. 24 BZP [SR 273]; BGE 131 V 461 E. 1.2 S. 465; 131 V 59 E. 1 S. 60 f.), sofern es um denselben Sachverhalt geht und sich bundes- und kantonrechtlich dieselben Rechtsfragen stellen. Dies ist hier der Fall, weswegen es sich rechtfertigt, die Verfahren 2C_162/ 2016 (betreffend die Kantonssteuer 2012) und 2C_163/2016 (betreffend die direkte Bundessteuer 2012) zu vereinigen.

1.2. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wurde unter Einhaltung der gesetzlichen Frist (Art. 100 Abs. 1 BGG) und Form (Art. 42 BGG) eingereicht und richtet sich gegen einen Endentscheid (Art. 90 BGG) einer letzten, oberen kantonalen Instanz (Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG) in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG i.V.m. Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11] und Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Die Beschwerdeführer sind durch das angefochtene Urteil besonders berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde ist - mit nachfolgenden Einschränkungen (E. 3.2 - 3.4) - einzutreten.

2.

2.1. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und Art. 96 BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist folglich weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen, und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution: BGE 139 II 404 E. 3 S. 415; 138 III 537 E. 2.2 S. 540; je mit Hinweisen). In Bezug auf die Verletzung von Grundrechten, insbesondere des Willkürverbots, gilt eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 139 I 229 E. 2.2 S. 232; 138 I 274 E. 1.6 S. 280).

Das Bundesgericht prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts durch die kantonalen Instanzen grundsätzlich gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition (Art. 95 lit. a BGG). 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. 209 f.; 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.; Urteil 2C_837/2014 vom 23. Februar 2015 E. 2.2).

2.2. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz von Amtes wegen berichtigen oder ergänzen, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht (Art. 105 Abs. 2 BGG). "Offensichtlich unrichtig" bedeutet dabei "willkürlich" (BGE 140 III 115 E. 2 S. 116).

2.3. In Bezug auf die Beweislast gilt Folgendes: Der Nachweis für steuerbegründende oder steuererhöhende Tatsachen obliegt der Steuerbehörde, der Nachweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen der steuerpflichtigen Person; diese hat die entsprechenden Tatsachen also nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 140 II 248 E. 3.5 S. 252 mit Hinweisen).

3.

3.1. Die Vorinstanz erachtete in ihrem Entscheid den Beschwerdeführer als Alleineigentümer und Veräusserer der Grundstücke in seinem Geschäftsvermögen (als Liegenschaftenhändler) und daher als alleiniges Steuersubjekt für die gesamten mit der Veräusserung erzielten Kapitalgewinne. Es sei nicht zulässig, die Gewinnanteile der Geschwister beim Gewinnanteilsbelasteten steuermindernd zu berücksichtigen. Es handle sich auch nicht um geschäfts- oder berufsmässig begründete Kosten im Sinne von Art. 27 DBG, sondern um eine steuerlich unbeachtliche Erlös- oder Gewinnverwendung. Soweit die Beschwerdeführer einerseits die Aufhebung der Veranlagungsanzeige betreffend die Kirchensteuer 2012 beantragten und andererseits beantragten, für die direkte Bundessteuer den Anteil des konjunkturbedingten Mehrwerts auszuschneiden und als privaten Kapitalgewinn nicht zu besteuern, ist die Vorinstanz nicht auf die Beschwerde eingetreten. Mit Bezug auf die Vermögenssteuer hat sie das Rechtsschutzinteresse der Beschwerdeführer mit Verweis auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung (BGE 140 I 114 E. 2.4 ff. S. 119 f.) verneint, da das steuerbare Vermögen Fr. 0.-- betrage und damit kein schützenswertes Interesse an der Beschwerdeführung bestehe.

3.2. Streitgegenstand kann nur sein, was bereits Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens war oder allenfalls hätte sein sollen und was gemäss der Dispositionsmaxime zwischen den Parteien noch strittig ist. Im Laufe des Rechtsmittelverfahrens kann sich der Streitgegenstand verengen bzw. um nicht mehr strittige Punkte reduzieren, grundsätzlich jedoch nicht erweitern oder inhaltlich verändern (vgl. BGE 136 II 457 E. 4.2 S. 462 f.; 136 II 165 E. 5 S. 174; je mit Hinweisen). Die ursprüngliche Veranlagungsanzeige betraf die Kantonssteuer und die direkte Bundessteuer für die Steuerperiode 2012. In ihrer Einsprache verlangten die Beschwerdeführer die Veranlagung der direkten Steuern des Bundes, des Kantons und der Gemeinden gemäss Selbstdeklaration. Die Vorinstanz trat in der Folge, soweit die Kirchensteuer betreffend, nicht auf die bei ihr erhobene Beschwerde ein, da die Kirchensteuer nicht Gegenstand des Einspracheentscheids gewesen sei. Nach Art. 17 Abs. 1 des Gesetzes des Kantons Freiburg vom 26. September 1990 über die Beziehungen zwischen den Kirchen und dem Staat (SGF 190.1) berechnen (unter Vorbehalt von Art. 17a) die Pfarreien (Kirchgemeinden) den Betrag der Kirchensteuern auf der Grundlage der kantonalen Veranlagungen und

ziehen ihn ein. Nachdem die Beschwerdeführer keine die Kirchensteuern betreffende Verfügung vorgelegt hatten, eine solche erst noch zu erlassen sein dürfte, ist nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz auf das Begehren der Beschwerdeführer nicht eingetreten ist. Auf die Rüge hinsichtlich der Kirchensteuer ist daher auch im vorliegenden Verfahren nicht weiter einzugehen. Im Übrigen wird die Kirchensteuer auf der Grundlage der kantonalen Veranlagung berechnet, so dass sich die Folgen eines Rechtsmittelverfahrens betreffend die Kantonssteuer auch auf die Festsetzung der Kirchensteuer auswirken.

3.3. Weiter ist die Vorinstanz auch nicht auf den Antrag auf Ausscheidung des konjunkturbedingten Mehrwerts eingetreten. Gemäss Art. 18 Abs. 4 DBG werden die Gewinne aus der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken den steuerbaren Einkünften nur bis zur Höhe der Anlagekosten zugerechnet. Zur Besteuerung gelangen daher nur die wieder eingebrachten Abschreibungen, da diese zur Einkommensminderung geführt hatten. Der eigentliche Wertzuwachsge Gewinn unterliegt ausschliesslich der kantonalen bzw. kommunalen Grundstückgewinnsteuer und wird auf Bundesebene nicht besteuert. In dem, auch vom Beschwerdeführer zitierten, BGE 138 II 32 hat das Bundesgericht festgehalten, dass diese Privilegierung für ein unüberbautes und vollumfänglich in einer Bauzone gelegenes Grundstück, das nicht "angemessenen Umschwung" eines Grundstücks mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen bildet, nicht gelte (BGE 138 II 32 E. 2.2 und 2.3 S. 36 ff.). Der bei Veräusserung eines solchen Grundstücks erzielte Gewinn wird somit voll besteuert. Die Beschwerdeführer bringen nun vor, für die direkte Bundessteuer sei eine Ausscheidung vorzunehmen. Einkommen könne nur sein, was den wieder eingebrachten Anlagekosten entspreche. Der Rest bis zum Landwert per Datum der Aufnahme der Erwerbstätigkeit als Liegenschaftenhändler entspreche gemäss der gesetzlichen Konzeption steuerfreiem Kapitalgewinn. Damit wiederholen sie freilich einzig, was sie bereits im vorinstanzlichen Verfahren vorgebracht haben, ohne darzulegen (vgl. Art. 42 Abs. 2 BGG), inwiefern die Vorinstanz auf ihr Vorbringen hätte eintreten müssen, vor allem welche konkreten Werte sie falsch berücksichtigt hat bzw. richtigerweise hätte berücksichtigen müssen. Es wäre (gegebenenfalls) an den Beschwerdeführern gelegen (vgl. E. 2.3), aufzuzeigen, dass durch die Steuerbehörden ein vor dem durch die Einzonung (und nicht mit Aufnahme der Erwerbstätigkeit als Liegenschaftenhändler) erfolgten Systemwechsel angefallener Mehrwert steuerlich erfasst wurde. Es kann daher dahingestellt bleiben, ob die Vorinstanz zu Recht nicht auf die Frage eingetreten ist oder

diese materiell hätte behandeln und abweisen müssen. Die Beschwerde ist - wie noch zu sehen ist - ohnehin abzuweisen, weshalb hierauf nicht weiter einzugehen ist.

3.4. In Bezug auf das fehlende Rechtsschutzinteresse betreffend die Vermögenssteuer bringen die Beschwerdeführer (ebenfalls) nicht vor (vgl. Art. 42 Abs. 2 BGG), inwiefern die Vorinstanz Recht verletzt haben soll, weshalb auch hierauf nicht einzutreten ist. Schliesslich erweist sich der Antrag auf Aufhebung der Veranlagungsverfügung vom 20. März 2014 als unzulässig. Diese ist durch das Urteil des Kantonsgerichts ersetzt worden (Devolutiveffekt) und gilt als inhaltlich mitangefochten (BGE 134 II 142 E. 1.4 S. 144).

3.5. Im vorliegenden Verfahren umstritten ist damit noch die Frage, ob die Aufrechnung der Gewinnbeteiligung der Miterben beim Erwerbseinkommen der Beschwerdeführer zu Recht erfolgt ist.

II. Direkte Bundessteuer

4.

4.1. Gemäss Art. 18 Abs. 1 DBG sind alle Einkünfte aus einer selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Zu den Einkünften zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen oder in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten (Art. 18 Abs. 2 DBG). Für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke sieht Art. 18 Abs. 4 DBG, wie gesehen (E. 3.3), eine Sonderregel vor: Die Gewinne aus der Veräusserung solcher Grundstücke werden den steuerbaren Einkünften nur bis zur Höhe der Anlagekosten zugerechnet. Wertzuwachsgegewinne in der Differenz zwischen dem Veräusserungserlös und den Anlagekosten bleiben bei der direkten Bundessteuer steuerfrei (BGE 138 II 32 E. 2.1.2 S. 35 f.; Urteil 2C_1155/2014 vom 1. Februar 2016 E. 3.2.5; je mit Hinweisen).

4.2. Es ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer zivilrechtlicher (Allein) Eigentümer der betreffenden verkauften Grundstücke war. Diese gehörten zu seinem Geschäftsvermögen als Liegenschaftenhändler. Der durch die Liegenschaftsverkäufe erzielte Gewinn bildet daher Teil seines Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit (vgl. MADELEINE SIMONEK, Steuerrechtliche Qualifikation des Gewinnanspruchs der Miterben im bäuerlichen Bodenrecht - Eine Gedankenskizze, in: Recht des ländlichen Raums, Festgabe für Paul Richli zum 60. Geburtstag, 2006, S. 427 ff., 432, 436). Der Beschwerdeführer ist daher, wie schon die Vorinstanz richtig ausgeführt hat, alleiniges Steuersubjekt für die gesamten mit der Veräusserung erzielten Kapitalgewinne. Die Gewinnbeteiligung der Miterben ist entsprechend als steuerrechtlich unbeachtliche Gewinn- oder Erlösverwendung zu qualifizieren (vgl. - im Zusammenhang mit der Grundstückgewinnsteuer - Urteil 2C_119/2009 vom 29. Mai 2009 E. 3.1; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, N. 8 f. zu § 222). Die Anteile der Miterben können keine Auswirkung auf die Berechnung des steuerbaren Gewinns der Beschwerdeführer haben.

4.3. Auch das - aus steuerrechtlicher Sicht nicht entscheidende - BGGB führt zu keinem anderen Ergebnis:

4.3.1. Art. 28 BGGB statuiert den Grundsatz der Gewinnberechtigung. Danach hat, wenn einem Erben bei der Erbteilung ein landwirtschaftliches Gewerbe oder Grundstück zu einem Anrechnungswert unter dem Verkehrswert zugewiesen wird, jeder Miterbe bei einer Veräusserung Anspruch auf den seiner Erbquote entsprechenden Anteil am Gewinn (Art. 28 Abs. 1 BGGB; vgl. auch Art. 41 Abs. 1 BGGB). Der Gewinn entspricht gemäss Art. 31 Abs. 1 BGGB der Differenz zwischen dem Veräusserungs- und dem Anrechnungswert. Wertvermehrnde Aufwendungen am landwirtschaftlichen Gewerbe oder Grundstück kann der Erbe zum Zeitwert abziehen. Weitere Abzüge sind in Art. 31 Abs. 4 und Art. 32 f. BGGB vorgesehen. Der Gewinnanspruch des Miterben ist ein Ausgleich dafür, dass einem Miterben in der Erbteilung ein landwirtschaftliches Gewerbe oder Grundstück unter dem Verkehrswert angerechnet wird (Botschaft vom 19. Oktober 1988 zum BGGB, BBl 1988 III 953, 1007 zu Art. 29). Er stellt - nicht vollständig, aber doch annähernd - die Gleichbehandlung der Miterben wieder her, indem diese im Fall der Auslösung des Anspruchs in eine ähnliche finanzielle Lage versetzt werden, wie jene, die ihnen ohne die Vorzugsbehandlung des Übernehmers zugestanden hätte. Das Ziel des Gewinnanspruchs liegt vor allem im Schutz der Miterben (STREBEL/HENNY, in: Kommentar zum BGGB, 2. Aufl. 2011, N. 1 zu Art. 28 BGGB).

4.3.2. Es ist vorliegend unumstritten, dass als Veräusserung im Sinne von Art. 28 BGGB bereits die

Zuweisung der landwirtschaftlichen Grundstücke zur Bauzone galt (vgl. Art. 29 Abs. 1 lit. c i.V.m. Art. 94 Abs. 3 BGG). Dies geschah nach Inkrafttreten des BGG (vgl. Sachverhalt A.b), weshalb das BGG gemäss dessen Art. 94 Abs. 3 auf die Fälligkeit und Berechnung des Gewinnanspruchs anzuwenden ist.

4.3.3. Ausgangspunkt für die Gewinnberechnung ist Art. 31 Abs. 1 BGG. Die Bestimmung definiert den Begriff des Veräusserungswertes nicht. Nach bisheriger Lehre umfasst er alle vermögenswerten Leistungen, die der Übernehmer im Zusammenhang mit dem Veräusserungsgeschäft erhält (THOMAS MEYER, Der Gewinnanspruch der Miterben im bäuerlichen Bodenrecht [Art. 28 ff. BGG], 2004, Rz. 849 mit Hinweisen). Bei einem Verkauf besteht er in der Regel im Kaufpreis (MEYER, a.a.O., Rz. 850). Von der Lehre wird die Ansicht vertreten, der Übernehmer könne hiervon die Kosten, die mit der Veräusserung des Grundstückes unmittelbar zusammenhängen, abziehen. Als abziehbarer Aufwand gelten insbesondere Geometerkosten, Grundbuchgebühren und üblicherweise anfallende Notariatskosten, vom Übernehmer zu tragende Gebühren für behördliche Bewilligungen, Prozesskosten, die übliche Mäklerprovision sowie Steuern (z.B. Grundstückgewinnsteuern). Da alle Erben am Erlös der Veräusserung beteiligt seien, sei es gerechtfertigt, dass die für den Veräusserer damit zusammenhängenden Kosten von allen Erben getragen würden. Andernfalls würden die Miterben gegenüber dem Übernehmer besser gestellt (vgl. MEYER, a.a.O., Rz. 853; STREBEL/HENNY, a.a.O., N. 10a zu Art. 31 BGG; STUDER/KOLLER, in: Praxiskommentar Erbrecht, 3. Aufl. 2015, Anhang BGG, N. 2 zu Art. 31 BGG).

4.3.4. Der Gewinnanspruch bezweckt vor allem die Gleichbehandlung der Miterben; er will diese schützen, da ihnen die Vorzugsbehandlung des Übernehmers des landwirtschaftlichen Betriebs nicht zuteil wurde (E. 4.3.1). Es geht aber nicht darum, diese gegenüber dem Übernehmer besser zu stellen. Der in der Literatur vertretene Standpunkt, bei der Gewinnberechnung gewisse Aufwände, die direkt mit der Veräusserung zusammenhängen, abzuziehen, erscheint vor dem Hintergrund des Zwecks des Gewinnanspruchs durchaus sinnvoll. Inwiefern Steuern nicht als abzugsfähiger Aufwand gelten sollen, ist nicht ersichtlich, entstehen doch auch sie unmittelbar durch die Veräusserung. Beim Veräusserungswert handelt es sich damit in Bezug auf die Gewinnberechnung um einen Nettowert. Folglich ist nichts daran auszusetzen, wenn die Vorinstanz davon ausging, der Gewinnanteil sei unter Aufteilung der Kosten zu bestimmen. Es stand den Beschwerdeführern offen, die aufgrund des Verkaufs der Grundstücke anfallenden Steuern vor Ausschüttung an die gewinnanteilsberechtigten Miterben vom Veräusserungserlös in Abzug zu bringen und auf diese Weise die Steuerlast auf die Miterben zu überwälzen.

4.4. Fraglich und zu prüfen bleibt, ob die Gewinnansprüche der Miterben als geschäfts- oder berufsmässig begründete Kosten im Sinne von Art. 27 DBG abgezogen werden können.

4.4.1. Art. 27 DBG regelt den Abzug der Gewinnungskosten der Selbständigerwerbenden. Von den steuerbaren Roheinkünften können nicht nur die in Art. 27 Abs. 2 DBG beispielhaft aufgeführten, sondern sämtliche zur Erzielung der Einkünfte erforderlichen Aufwendungen abgezogen werden (REICH/ZÜGER, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, DBG, 2. Aufl. 2008, N. 5 zu Art. 27 DBG). Ob ein steuerlich zu berücksichtigender Aufwand vorliegt, muss im Einzelfall geprüft werden (Urteil 2C_374/2014 vom 30. Juli 2015 E. 2.2.1). Gemäss Rechtsprechung sind Aufwendungen dann geschäftsmässig begründet, wenn sie mit dem erzielten Erwerb unternehmungswirtschaftlich in einem unmittelbaren und direkten (organischen) Zusammenhang stehen (BGE 113 Ib 114 E. 2c S. 118; vgl. auch BGE 124 II 29 E. 3 S. 32 ff.; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, Rz. 5 zu Art. 27 DBG). Aufwendungen, die durch eine private Nutzung verursacht werden, sind nicht abziehbar, weil sie sich betrieblich nicht rechtfertigen lassen (vgl. YVES NOËL, in: Yersin/Noël [Hrsg.], Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, 2008, N. 28 zu Art. 27 DBG; LOCHER, a.a.O., Rz. 8 zu Art. 27 DBG). Als privat gelten alle Aufwendungen eines Geschäfts, die der privaten Sphäre des Inhabers zugute kommen (Urteil 2C_374/2014 vom 30. Juli 2015 E. 2.2.2).

4.4.2. Die Gewinnansprüche der Miterben sind Ausfluss der Erbteilung (SIMONEK, a.a.O., S. 432). Sie dienen der erbrechtlichen Ausgleichung der Miterben und stellen private Schulden des Beschwerdeführers dar. Mit dessen geschäftsmässiger Tätigkeit weisen sie somit keinen direkten Zusammenhang auf. Entsprechend handelt es sich nicht um abziehbare geschäftsmässig begründete Aufwendungen der Beschwerdeführer. Es wäre - entgegen ihrem Dafürhalten - an den Beschwerdeführern gelegen, bei der Berechnung des Gewinnanteils der Miterben gemäss bäuerlichem

Bodenrecht eine Überwälzung der bei ihnen im Falle der Veräusserung der Grundstücke anfallenden Steuern vorzusehen (vgl. soeben E. 4.3.3 f.). Wenn die Beschwerdeführer dies unterlassen und dadurch eine höhere Steuerlast zu gewärtigen haben, ist dies ihnen zuzuschreiben. Entgegen ihrem - nicht näher begründeten - Vorbringen kann im vorliegenden Fall nicht von einer konfiskatorischen Besteuerung gesprochen werden. Im Übrigen führte die Ansicht der Beschwerdeführer dazu, dass ein Teil des erzielten Gewinnes aus dem Verkauf der Grundstücke gar nie zur Besteuerung käme, da die Gewinnansprüche der Miterben als Vermögensanfall infolge Erbschaft gemäss Art. 24 lit. a DBG steuerfrei sind.

4.4.3. Nach dem Gesagten ist die Vorinstanz zu Recht zum Schluss gekommen, dass der Beschwerdeführer als Alleineigentümer und Veräusserer den Gewinn aus den Grundstückverkäufen zu versteuern hat und die Gewinnanteile der Miterben dabei keine abziehbaren geschäfts- oder berufsmässig begründeten Aufwendungen darstellen. Eine Verletzung des Grundsatzes der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist damit nicht auszumachen.

4.5. Auch im Bereich der selbständigen Erwerbstätigkeit gilt der Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz: Art. 18 Abs. 3 DBG verweist für Steuerpflichtige, die eine ordnungsgemässe Buchhaltung führen, für die Gewinnermittlungsmethode auf die Berechnung des Reingewinns bei juristischen Personen (Art. 58 DBG; vgl. auch Art. 24 Abs. 1 StHG). In seinem Aspekt als "Bemessungsprinzip" bestimmt das Massgeblichkeitsprinzip, dass der handelsrechtskonforme Einzelabschluss an sich auch steuerrechtlich verbindlich ist (Urteil 2C_16/2015 vom 6. August 2015 E. 2.2.2). Freilich ändert dies nichts daran, dass lediglich die geschäftsmässig begründeten Aufwendungen steuerlich abziehbar sind. Denn steuerrechtlich bildet nur die korrekte, nach den Vorschriften ordnungsmässiger Buchführung erstellte Handelsbilanz Grundlage der Gewinnermittlung und auch nach den handelsrechtlichen Buchführungsregeln dürfen nur die Ausgaben als Aufwand belastet werden, die im Interesse des Unternehmensziels getätigt werden (MARKUS REICH, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, § 15 Rz. 69). Die Beschwerdeführer vermögen aus der Berufung auf das Massgeblichkeitsprinzip somit nichts zu ihren Gunsten abzuleiten.

4.6. Soweit die Beschwerdeführer das Kreisschreiben Nr. 38 der ESTV vom 17. Juli 2013 betreffend Besteuerung von Kapitalgewinnen aufgrund einer Veräusserung von in der Bauzone gelegenen Grundstücken im Geschäftsvermögen von Landwirten (nachfolgend: Kreisschreiben Nr. 38) als blosser Mitteilung ohne jede Rechtsverbindlichkeit bezeichnen, gilt es zu differenzieren: Als Verwaltungsweisung richtet sich das Kreisschreiben vorab an die Vollzugsorgane der öffentlichen Verwaltung. Für diese ist es verbindlich, wenn es nicht klarerweise verfassungs- oder gesetzeswidrig ist (Urteil 2C_873/2014 vom 8. November 2015 E. 3.4.1). Für Gerichte ist es hingegen nicht verbindlich, wenn auch diese es bei ihrer Entscheidung berücksichtigen, sofern es eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulässt (vgl. BGE 141 II 103 E. 3.5 S. 108; 137 V 1 E. 5.2.3 S. 8 f.; Urteile 2C_949/2014 vom 24. April 2015 E. 4.2; 2C_103/2009 vom 10. Juli 2009 E. 2.2; je mit Hinweisen). Von einer rechtmässigen Verwaltungsverordnung weicht das Bundesgericht daher nicht ohne triftigen Grund ab. Auf diese Weise nimmt es das Anliegen der Verwaltung auf, anhand interner Weisungen einen rechtsgleichen, einheitlichen und sachgemässen Vollzug der massgebenden Rechtssätze herbeizuführen (BGE 141 II 199 E. 5.5 S. 205; 138 V 346 E. 6.2 S. 362; 133 II 305 E. 8.1 S. 315; je mit Hinweisen). Das Kreisschreiben Nr. 38 hält in Ziff. 3.5 fest, allfällige Kapitalgewinne aus Veräusserung eines land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks fielen vollständig beim Veräusserer an. Die gewinnanspruchsberechtigten Personen erhielten Netto-Gewinnanteile als steuerfreien Vermögenszufluss (Art. 16 Abs. 3 oder Art. 24 lit. a DBG). Die Zahlungen der Netto-Gewinnanteile dürften nicht erfolgswirksam verbucht werden. Das Kreisschreiben Nr. 38 erweist sich insoweit weder als gesetzes- noch als verfassungswidrig und ist nicht zu beanstanden.

4.7. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2012 abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

III. Kantonssteuer

5.

Die massgeblichen Bestimmungen betreffend die steuerbaren Einkünfte Selbständigerwerbender sowie allfälliger Abzüge im Steuerharmonisierungsgesetz (Art. 8 Abs. 1, Art. 10 Abs. 1 StHG) und im kantonalen Steuerrecht (Art. 19 Abs. 1 und 2, Art. 28 Abs. 1 und 2 des Gesetzes des Kantons Freiburg vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern [DStG/FR; SGF 631.1]) stimmen im

Wesentlichen mit der Regelung von Art. 18 Abs. 1 und 2 sowie Art. 27 Abs. 1 und 2 DBG überein. Wertzuwachsgerinne sind auf kantonaler Stufe, wie gesehen (E. 3.3 und 4.1), nicht steuerfrei, sondern unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (Art. 12 Abs. 1 StHG; Art. 41 lit. b DStG/FR). Die Gewinne aus der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken werden stets, also auch in den Kantonen, die wie der Kanton Freiburg grundsätzlich ein dualistisches System kennen, mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst (vgl. Urteil 2C_1155/2014 vom 1. Februar 2016 E. 3.2.5). Allerdings braucht hierauf - da nicht umstritten - nicht weiter eingegangen zu werden. Massgebend ist, dass die bundesgerichtliche Qualifikation von Grundstücken als landwirtschaftlich (E. 3.3) auch im Rahmen der Auslegung von Art. 12 Abs. 1 StHG Anwendung findet. Mit Bezug auf die Kantonssteuer kann somit auf die vorstehenden Erwägungen verwiesen werden. Die Beschwerde betreffend die Kantonssteuer 2012 ist daher ebenfalls abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

IV. Kosten und Entschädigung

6.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführern aufzuerlegen, wobei diese untereinander solidarisch haften (Art. 65, Art. 66 Abs. 1 und 5 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht auszurichten (Art. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Verfahren 2C_162/2016 und 2C_163/2016 werden vereinigt.

2.

Die Beschwerde betreffend die direkte Bundessteuer 2012 wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

3.

Die Beschwerde betreffend die Kantonssteuer 2012 wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

4.

Die Gerichtskosten von Fr. 2'500.-- werden den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftung auferlegt.

5.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Kantonsgericht Freiburg, Steuergerichtshof, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 29. September 2016

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Die Gerichtsschreiberin: Fuchs