

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C_460/2015

Urteil vom 1. Oktober 2015

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Seiler, Aubry Girardin,
Gerichtsschreiber Winiger.

Verfahrensbeteiligte
A. _____,
Beschwerdeführer, vertreten durch
Rechtsanwälte Daniel Käslin und Ivo Würsch,

gegen

Gemeinde U. _____,
handelnd durch den Gemeinderat U. _____,

Dienststelle Steuern des Kantons Luzern, Rechtsdienst.

Gegenstand
Grundstückgewinnsteuer,

Beschwerde gegen das Urteil des Kantonsgerichts Luzern, 4. Abteilung, vom 20. April 2015.

Sachverhalt:

A.

Der Steuerpflichtige A. _____ war Eigentümer eines Grundstückes an der V. _____-strasse in U. _____/LU, das mit einem ca. 150-jährigen Wohnhaus, einer Scheune sowie Garagen und einer Pergola bebaut ist. Mit Vertrag vom 23. Dezember 2011 veräusserte er dieses Grundstück an die B. _____ AG zu einem Preis von Fr. 1'313'000.--. In der Steuererklärung vom 31. Mai 2012 deklarierte der Steuerpflichtige einen steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 0.--, wobei er unter anderem Aufwendungen für dauernde Wertvermehrung im Umfang von Fr. 1'146'337.-- geltend machte.

B.

Mit Veranlagungsentscheid vom 26. November 2012 setzte der Gemeinderat U. _____ den steuerbaren Grundstücksgewinn auf Fr. 691'800.-- und die vom Steuerpflichtigen zu entrichtende Grundstückgewinnsteuer auf Fr. 120'140.50 fest. Dabei liess der Gemeinderat unter anderem lediglich einen Abzug von Fr. 472'120.-- für Aufwendungen für dauernde Wertvermehrung zu.

Die dagegen erhobene Einsprache hiess der Gemeinderat U. _____ mit Entscheid vom 23. September 2013 teilweise gut und anerkannte zusätzliche wertvermehrende Aufwendungen von Fr. 266'856.55. Er setzte die Grundstückgewinnsteuer bei einem steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 424'989.-- neu auf Fr. 71'378.-- fest. Die gegen diesen Einspracheentscheid erhobene Beschwerde wies das Kantonsgericht Luzern, 4. Abteilung, mit Urteil vom 20. April 2015 ab, soweit es darauf eintrat.

C.

Mit Eingabe vom 22. Mai 2015 erhebt A._____ Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht. Er beantragt, das angefochtene Urteil des Kantonsgerichts Luzern sei aufzuheben und der steuerbare Grundstücksgewinn auf Fr. 0.-- festzulegen. Eventualiter sei der steuerbare Grundstücksgewinn auf Fr. 24'572.-- festzulegen. Subeventualiter sei die Angelegenheit zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Das Kantonsgericht, 4. Abteilung, die Dienststelle Steuern des Kantons Luzern sowie der Gemeinderat U._____ beantragen die Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten richtet sich gegen einen Endentscheid (Art. 90 BGG) einer letzten, oberen kantonalen Instanz (Art. 86 Abs. 1 und 2 BGG) in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG). Das Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG; SR 642.14) enthält in Art. 12 Vorschriften zur Grundstückgewinnsteuer, sodass die Beschwerde auch unter dem Gesichtswinkel von Art. 73 StHG zulässig ist. Der Beschwerdeführer ist durch den Entscheid besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2. Mit der Beschwerde können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es im Rahmen der allgemeinen Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) grundsätzlich nur die geltend gemachten Rügen, sofern die rechtlichen Mängel nicht offensichtlich sind. Die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem Recht ist nur zu prüfen, wenn eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; vgl. BGE 135 III 397 E. 1.4 S. 400; 133 II 249 E. 1.4.1 f. S. 254 mit Hinweisen). Dasselbe gilt in Bezug auf Sachverhaltsrügen, die nur die rechtsverletzende oder offensichtlich unrichtige (d.h. willkürliche) Sachverhaltsfeststellung beschlagen können (Art. 97 Abs. 1 und Art. 105 Abs. 2 BGG).

1.3. Das Bundesgericht prüft die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts durch die kantonalen Instanzen gleich wie Bundesrecht mit freier Kognition. In den Bereichen, in denen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsraum 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.; Urteil 2C_95/2013 vom 21. August 2013 E. 1.6, in: StE 2013 B 22.2 Nr. 28). Mit freier Kognition ist aber zu untersuchen, ob die kantonale Lösung, die einen kantonalen Freiraum betrifft, die Anwendung des StHG in seiner horizontalen oder vertikalen Harmonisierungsfunktion beeinträchtigt (Urteile 2C_589/2014 vom 27. März 2015 E. 1.3, in: StE 2015 B 44.13.7 Nr. 27; 2C_704/2013 vom 1. Mai 2014 E. 1.3, in: StE 2014 B 42.1 Nr. 5; 2C_337/2012 vom 19. Dezember 2012 E. 1.4, in: StE 2013 B 42.38 Nr. 36).

1.4. Neue Tatsachen und Beweismittel dürfen vor Bundesgericht nur so weit vorgebracht werden, als erst der Entscheid der Vorinstanz dazu Anlass gibt (Art. 99 Abs. 1 BGG). Echte Noven, d.h. solche Tatsachen, die erst nach dem angefochtenen Entscheid aufgetreten sind, können nicht durch den angefochtenen Entscheid veranlasst sein und sind deshalb unzulässig (BGE 133 IV 342 E. 2.1 S. 344 mit Hinweisen).

2.

2.1. Das Steuerrecht des Kantons Luzern folgt im Bereich der Besteuerung von Grundstücksgewinnen dem sog. dualistischen System. Dementsprechend unterliegen der Grundstückgewinnsteuer ausschliesslich die Gewinne aus Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens oder von Anteilen an solchen (Art. 12 Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 e contrario StHG; § 1 Abs. 1 des Gesetzes [des Kantons Luzern] vom 31. Oktober 1961 über die Grundstückgewinnsteuer [GGStG/LU; SRL Nr. 647]). Die Grundstückgewinnsteuer wird gemäss § 1 Abs. 3 GGStG/LU gemeinsam vom Kanton und der Einwohnergemeinde erhoben, in der das Grundstück gelegen ist. Der Steuerertrag steht den beiden Gemeinwesen je hälftig zu (§ 49 Abs. 1 GGStG/LU).

2.2. Gemäss § 7 Abs. 1 GGStG/LU gilt als Grundstücksgewinn der Mehrbetrag des Veräusserungswerts gegenüber dem Anlagewert des Grundstücks. Der Veräusserungswert ist gleich dem Veräusserungspreis, vermindert um die gesetzlichen Abzüge (§ 17 Abs. 1 GGStG/LU). Gemäss § 8 GGStG/LU ergibt sich der Anlagewert aus dem Erwerbspreis und den gesetzlichen Anrechnungen. Als Erwerbspreis gilt grundsätzlich der Wert der Leistungen, die für den Erwerb des Grundstücks erbracht worden sind (§ 9 Abs. 1 GGStG/LU). Dem Erwerbspreis anzurechnen sind sodann die Abzüge gemäss § 12 GGStG/LU und die Zuschläge für Aufwendungen gemäss § 13 GGStG/LU, worunter insbesondere die Aufwendungen für dauernde Wertvermehrung (§ 13 Abs. 1 Ziff. 3 GGStG/LU) fallen.

2.3. Umstritten ist im vorliegenden Fall die Höhe des Anlagewertes des Grundstücks, im Besonderen die Höhe der Aufwendungen für dauernde Wertvermehrung. Gemäss den Vorinstanzen beläuft sich der Anlagewert auf Fr. 841'720.05, worin unter anderem wertvermehrnde Aufwendungen gemäss § 13 Abs. 1 Ziff. 3 GGStG/LU in der Höhe von Fr. 738'976.55 enthalten sind. Der Beschwerdeführer ist dagegen der Ansicht, die im Zusammenhang mit dem Umbau im Jahr 1983 entstandenen Baukosten von Fr. 920'002.60 (Wohnhaus mit Büroeinbau) bzw. Fr. 100'639.75 (Scheune) seien vollumfänglich - und nicht bloss teilweise - als Aufwendungen für dauernde Wertvermehrung anzuerkennen. Ebenso seien die Kosten für die 1988/89 neu erstellten Fertiggaragen in der Höhe von Fr. 37'756.25 vollumfänglich als wertvermehrnde Aufwendungen zum Abzug zuzulassen.

3.

3.1. Das Steuerharmonisierungsgesetz regelt die Grundstückgewinnsteuer wie bereits erwähnt in Artikel 12. Gemäss dessen Absatz 1 unterliegen der Grundstückgewinnsteuer Gewinne, die sich bei der Veräusserung eines Grundstücks des Privatvermögens oder eines land- und forstwirtschaftlichen Grundstückes sowie von Anteilen daran ergeben. Grundstücksgewinn ist derjenige Betrag, um den der Erlös aus der Veräusserung des Grundstücks die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt. Gemäss Art. 12 Abs. 2 StHG wird die Steuerpflicht durch jede Veräusserung eines Grundstücks begründet. Es handelt sich um die zivilrechtlichen Handänderungen, soweit diese nicht einen Steueraufschub im Sinne von Art. 12 Abs. 3 StHG bewirken.

3.2. Das Steuerharmonisierungsgesetz enthält damit nur wenige Vorschriften zur Grundstückgewinnsteuer und bleibt in der Ausgestaltung derselben relativ vage. Es äussert sich namentlich zur Ermittlung des steuerbaren Gewinns nur in allgemeiner Weise (BGE 134 II 124 E. 3.2 S. 132; vgl. auch Bernhard Zwahlen, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1, 2. Aufl. 2002, N. 2 zu Art. 12 StHG). Die hier massgebenden Rechtsbegriffe (wie "Anlagekosten", "Erwerbspreis" oder "Aufwendungen") führt Art. 12 StHG nicht näher aus. Insofern überlässt der Bund den Kantonen bei der Umschreibung des steuerbaren Gewinns einen, wenn auch eher beschränkten, Spielraum (BGE 131 II 722 E. 2.1 S. 723 f.; Urteile 2C_589/2014 vom 27. März 2015 E. 3.2, in: StE 2015 B 44.13.7 Nr. 27; 2C_128/2014 vom 25. Juli 2014 E. 1.2.2, in: ASA 83 S. 139; 2C_704/2013 vom 1. Mai 2014 E. 3.2, in: StE 2014 B 42.1 Nr. 5; 2C_337/2012 vom 19. Dezember 2012 E. 2.3, in: StE 2013 B 42.38 Nr. 36).

4.

4.1. Unter den Begriff der Anlagekosten fallen praxisgemäss die wertvermehrnden Investitionen. Diese sind von den Unterhaltskosten abzugrenzen, die dazu dienen, die Liegenschaft in ihrem Wert zu erhalten. Abzugsfähig bei der Grundstückgewinnsteuer sind wertvermehrnde Aufwendungen, während werterhaltende Aufwendungen bei der Einkommenssteuer in Abzug gebracht werden können (Art. 9 Abs. 3 StHG). Eine doppelte Berücksichtigung (sowohl bei der Einkommenssteuer wie auch bei der Grundstückgewinnsteuer) ist ausgeschlossen. Im Idealfall sind die Einkommenssteuer und die Grundstückgewinnsteuer steuersystematisch und wertungsmässig lückenlos aufeinander abgestimmt (Urteile 2C_674/2014 vom 11. Februar 2015 E. 3.3, in: ASA 83 S. 614; 2C_647/2013 vom 1. Mai 2014 E. 2.2; 2C_622/2011 vom 29. Februar 2012 E. 4).

Praxisgemäss stellt sodann eine Totalsanierung, die praktisch einem Neubau gleichkommt, aus steuerlicher Sicht eine Herstellung dar, weshalb die damit verbundenen Kosten einkommenssteuerlich nicht absetzbar sind (Urteil 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 2.2 und 2.3 mit Hinweisen, in: StE 2014 B 25.6 Nr. 63). Dieser Praxis folgt auch die Lehre (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, Rz. 50 zu § 30 StG/ZH; LEUCH/SCHLUP GUIGNARD, in: Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2014, Art. 36 Rz. 19). Auch ein völliger Um- oder Ausbau einer Liegenschaft kommt

wirtschaftlich einem Neubau gleich. Wird eine Liegenschaft umgebaut und neuen Zwecken zugeführt, liegt Herstellung vor, wenn die "Renovation" umfangmässig einem Neubau gleichkommt (Urteil 2C_233/2011 vom 28. Juli 2011 E. 3.2, in: RDAF 2013 II 80 mit Hinweis auf BGE 123 II 218 E. 2 S. 224 und 103 Ib 197 E. 3b S. 201). Das ist insbesondere bei Aushöhlung der Baute oder von Gebäudeteilen mit anschliessender Neugestaltung der Innenraumeinteilung der Fall (Urteil 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 2.3 mit Hinweisen, in: StE 2014 B 25.6 Nr. 63).

4.2. Die Vorinstanz hat im angefochtenen Entscheid in Bezug auf den Umbau des Wohnhauses in den Jahren 1982/83 festgestellt, dass die geltend gemachten baulichen Aufwendungen nicht einem integralen Neubau gleichzusetzen seien. Folglich könnten die damit verbundenen Kosten auch nicht vollumfänglich, sondern nur teilweise, als wertvermehrend zum Abzug zugelassen werden (vgl. angefochtener Entscheid E. 4.1.2 und 4.1.3). Gestützt auf ein durch den Architekten C._____ erstelltes Gutachten vom 3. Juli 2013 kam die Vorinstanz zum Schluss, dass sich die Aufwendungen für dauerhafte Wertvermehrung beim Wohnhaus auf Fr. 545'218.80 oder 59,26 % der Baukosten beliefen (vgl. angefochtener Entscheid E. 4.1.4). In Bezug auf die Umbaukosten der Scheune bestätigte die Vorinstanz die vorgenommene Bewertung, wonach 2/3 der Aufwendungen (Fr. 67'093.10) als wertvermehrend zu betrachten seien (vgl. angefochtener Entscheid E. 4.2). Schliesslich führte die Vorinstanz in Bezug auf die drei Fertiggaragen aus, mangels entsprechender Belege erweise sich die Gewährung der Hälfte der geltend gemachten Erstellungskosten als angemessen (vgl. angefochtener Entscheid E. 4.3).

4.3. Die vorinstanzlichen Erwägungen vermögen in Bezug auf das kantonale (Steuer-) Recht einer hier vorzunehmenden Willkürprüfung (vgl. E. 1.2, 1.3 und 3.2 hiervor) ohne Weiteres standzuhalten.

4.3.1. Vorab sind die ausführlichen Darlegungen der Vorinstanz über die Abgrenzung zwischen wertvermehrenden und werterhaltenden Aufwendungen (vgl. angefochtener Entscheid E. 2.3) nicht zu beanstanden, da sie vollumfänglich der bundesgerichtlichen Praxis entsprechen.

4.3.2. Die Vorinstanz hat sodann festgestellt, die Neustrukturierung des Gebäudeinnern sei weitgehend unter Beibehaltung der vorbestehenden inneren Konstruktion erfolgt, so dass keine Rede von einer neubauähnlichen Aushöhlung oder Entkernung sein könne (vgl. angefochtener Entscheid E. 4.1.2). Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers liegt hier keine offensichtlich unrichtige Sachverhaltsfeststellung durch die Vorinstanz vor. Die Vorinstanz hat sich bei ihrer Beurteilung vielmehr auf das Gutachten des beigezogenen Architekten C._____ gestützt, der in seiner detaillierten Bewertung vom 3. Juli 2013 insgesamt 59,26 % der Kosten der Bauabrechnung für das Wohnhaus als werterhaltend einstufte. Mit dieser vorgenommenen Bewertung setzt sich der Beschwerdeführer indes nicht substantiiert auseinander. Er wiederholt im Wesentlichen bloss die bereits vor der Vorinstanz dargelegten Argumente, wonach das Gebäudeinnere "massgeblich verändert und umgestaltet" worden sei. Das in diesem Zusammenhang vom Beschwerdeführer eingereichte Bestätigungsschreiben des (damaligen) Architekten und der (damaligen) Handwerker datiert jedoch vom 19. Mai 2015 und ist damit als unzulässiges echtes Novum aus dem Recht zu weisen (vgl. E. 1.4 hiervor).

Zu Unrecht beruft sich der Beschwerdeführer auf BGE 123 II 218: Dort ging es ungeachtet der allenfalls missverständlichen Regeste nicht um die Abgrenzung zwischen Unterhalt und Wertvermehrung, sondern um diejenige zwischen normalem Unterhalt und nachgeholtem Unterhalt im Sinne der (präzisierten) früheren Dumont-Praxis.

4.3.3. Soweit der Beschwerdeführer aus der Gegenüberstellung der einschlägigen Schätzungswerte ableiten will, dass der Umbau ausschliesslich eine Wertvermehrung bewirkt habe, kann schliesslich vollumfänglich auf die zutreffenden Ausführungen der Vorinstanz verwiesen werden (vgl. angefochtener Entscheid E. 4.1.3.2). Daraus ergibt sich, dass die Gebäudeversicherungswerte der Liegenschaft durchaus eine gewisse Wertsteigerung dokumentieren, indes nicht in dem vom Beschwerdeführer geltend gemachten Umfang.

4.3.4. Damit erweist sich der Schluss der Vorinstanz, wonach die Aufwendungen für das Wohnhaus bzw. die Scheune nicht vollumfänglich, sondern nur zu 59,26 % (Wohnhaus) bzw. 2/3 (Scheune) als wertvermehrend zum Abzug zuzulassen sind, unter dem Blickwinkel der Willkürprüfung als haltbar.

4.3.5. Ebenso wenig zu beanstanden ist der vorinstanzliche Entscheid in Bezug auf die 1988/1989 erstellten Fertiggaragen: Der Beschwerdeführer legt weder der Vorinstanz noch dem Bundesgericht die entsprechenden Belege vor, weshalb ihm der Nachweis für diese steuermindernde Tatsache (vgl.

zur Beweislast: BGE 133 II 153 E. 4.3 S. 158 f.; 121 II 273 E. 3c/aa S. 284 mit Hinweisen; Urteil 2C_1082/2012 vom 25. Oktober 2013 E. 2.3) nicht gelingt. Die ermessensweise Gewährung der Hälfte der geltend gemachten Erstellungskosten durch die Vorinstanz erweist sich unter diesen Umständen im Rahmen der Willkürprüfung als haltbar. Die in diesem Zusammenhang erhobene Rüge der Verletzung der Verfahrenspflichten durch die Vorinstanz (Ablehnung des Beweisantrags auf Einholung einer Auskunft über den Preis der drei Fertiggaragen bei der Herstellerin) zielt an der Sache vorbei, da - wie bereits erwähnt - bei steuermindernden Tatsachen die Beweislast grundsätzlich bei der steuerpflichtigen Person liegt.

4.3.6. Bei diesem Ergebnis muss somit auch nicht näher auf das eventualiter vorgetragene Argument des Beschwerdeführers eingegangen werden, die Vorinstanz sei nicht auf seinen erst in der Replik vom 26. Juni 2014 gestellten Antrag (Festsetzung des massgeblichen Grundstückgewinns auf Fr. 0.--) eingetreten.

5.

Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet und ist abzuweisen. Der unterlegene Beschwerdeführer trägt die Gerichtskosten (Art. 65 f. BGG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 4'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, der Dienststelle Steuern des Kantons Luzern und dem Kantonsgericht Luzern, 4. Abteilung, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 1. Oktober 2015

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

Der Präsident: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Winiger