

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal

{T 0/2}  
2C\_147/2008

Urteil vom 29. Juli 2008  
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung  
Bundesrichter Merkli, Präsident,  
Bundesrichter Müller,  
nebenamtlicher Bundesrichter Locher,  
Gerichtsschreiberin Dubs.

Parteien  
X. \_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführer,  
vertreten durch Rechtsanwalt Viktor Peter,

gegen

Gemeinde Gettnau, vertreten durch den Gemeinderat Gettnau,  
Dienststelle Steuern des Kantons Luzern, Buobenmatt 1, 6002 Luzern.

Gegenstand  
Grundstückgewinnsteuer,

Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern vom 4. Januar 2008.

Sachverhalt:

A.  
X. \_\_\_\_\_ erbt als eingesetzter Alleinerbe aus dem Nachlass des am 27. Mai 2002 verstorbenen A. \_\_\_\_\_, wohnhaft gewesen in G. \_\_\_\_\_, u.a. die Liegenschaft Z. \_\_\_\_\_, die der Erblasser 1940 erworben hatte. Auf dem gesamten Vermögensanfall von Todes wegen hatte X. \_\_\_\_\_ eine Erbschaftssteuer von Fr. 60'926.80 zu entrichten. Am 16. Juni 2005 (Grundbucheintrag) veräusserte er die Liegenschaft zum Preis von Fr. 300'000.-- an Dritte.

B.  
Mit Verfügung vom 10. November 2005 veranlagte der Gemeinderat Gettnau einen steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 234'250.--, indem er vom Veräusserungspreis (Fr. 300'000.--) Fr. 750.-- Handänderungs- und Fr. 65'000.-- Anlagekosten abzog; dies ergab eine Grundstücksgewinnsteuer von Fr. 42'046.20. Eine hiegegen erhobene Einsprache wies der Gemeinderat Gettnau mit Entscheid vom 12. März 2007 ab; damit liess er nicht zu, die bezahlte Erbschafts- und Handänderungssteuer bei der Ermittlung des Erwerbspreises der Liegenschaft zu berücksichtigen. Eine Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern wies dieses mit Urteil vom 4. Januar 2008 ebenfalls ab.

C.  
Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht vom 11. Februar 2008 beantragt X. \_\_\_\_\_, das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern vom 4. Januar 2008 aufzuheben und festzustellen, dass das Urteil gegen das Willkürverbot nach Art. 9 BV, gegen die Grundsätze der Besteuerung nach Art. 127 Abs. 1 und 2 BV und gegen § 2 Abs. 1 und 2 der Verfassung des Kantons Luzern verstosse; "gegebenenfalls" sei die Angelegenheit zur neuen Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Zudem stellt er das Begehren, der Beschwerde sei die aufschiebende Wirkung zu erteilen. Er rügt eine Verletzung von Bundesrecht sowie von kantonalem Verfassungsrecht, weil die Vorinstanz die bezahlte Erbschaftssteuer nicht zum Erwerbspreis hinzurechne.

D.

Der Gemeinderat der Gemeinde Gettnau, die Dienststelle Steuern des Kantons Luzern sowie das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern beantragen die Abweisung der Beschwerde, wobei sie auf eine Vernehmlassung verzichten.

E.

Mit Verfügung vom 5. März 2008 erkannte der Präsident der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung des Bundesgerichts der Beschwerde die aufschiebende Wirkung zu.

Erwägungen:

1.

1.1 Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist gemäss Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14), in der Fassung gemäss Anhang Nr. 58 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG; SR 173.32), zulässig. Der Beschwerdeführer ist gestützt auf Art. 89 Abs. 1 BGG zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten legitimiert. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde ist grundsätzlich einzutreten (Art. 100 BGG). Soweit aber der Beschwerdeführer neben einem Sachurteil auch noch diverse Feststellungen beantragt, kann auf die Beschwerde nicht eingetreten werden, weil diesbezüglich kein schutzwürdiges Interesse besteht (vgl. statt vieler BGE 126 II 300 E. 2c S. 303 f.).

1.2 Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht oder von kantonalen verfassungsmässigen Rechten gerügt werden (Art. 95 BGG). Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG), und es wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Indessen prüft das Bundesgericht die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem Recht nur insofern, als eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; vgl. BGE 134 II 244 E. 2.2 S. 246 mit Hinweisen). Eine den Anforderungen von Art. 106 Abs. 2 BGG genügende Begründung ist bezüglich der geltend gemachten Verletzung des kantonalen Verfassungsrechts nicht zu erkennen, weshalb auf die Beschwerde auch insoweit nicht eingetreten werden kann.

2.

2.1 Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen von Bundesrechts wegen Gewinne, die sich bei Veräusserung eines Grundstückes des Privatvermögens oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks sowie von Anteilen daran ergeben, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt (Art. 12 Abs. 1 StHG). Der steuerbare Grundstücksgewinn besteht somit aus der Differenz zwischen Erlös und Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen). Diese Begriffe werden im Steuerharmonisierungsgesetz zwar nicht näher definiert. Dem kantonalen Gesetzgeber bleibt trotzdem bei der Umschreibung des steuerbaren Gewinns nur ein beschränkter Spielraum; denn Grundstücksgewinn und Einkommens- oder Gewinnsteuer sind eng miteinander verbunden (BGE 131 II 722 E. 2.1 S. 723 f.). Die Beachtung der Vorgaben der Steuerharmonisierung prüft das Bundesgericht mit voller Kognition. Einzig in Bezug auf allfällige kantonale Besonderheiten, die den der Grundstückgewinnsteuer unterliegenden Teil betreffen, steht dem kantonalen Gesetzgeber ein gewisser Spielraum zu (BGE 131 II 722 E. 2.2 S. 724; 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.; je mit Hinweisen).

2.2 Der luzernischen Grundstückgewinnsteuer unterliegen u.a. Gewinne aus der Veräusserung von (im Kanton Luzern gelegenen) Grundstücken oder von Anteilen von solchen; ausgenommen sind Gewinne aus der Veräusserung von Geschäfts(immobilien)vermögen, die der Einkommens- oder Gewinnsteuer unterliegen (§ 1 Abs. 1 des luzernischen Gesetzes vom 31. Oktober 1961 über die Grundstückgewinnsteuer, GGStG/LU; SRL Nr. 647). Grundstücksgewinn ist nach § 7 Abs. 1 GGStG/LU der Mehrbetrag des Veräusserungswertes gegenüber dem Anlagewert des Grundstücks. Bei Erwerb durch steueraufschiebende Veräusserung wird für die Berechnung des Anlagewertes auf die letzte steuerbegründende Veräusserung abgestellt (§ 7 Abs. 2 GGStG/LU), und wenn der massgebende Erwerb über 30 Jahre zurückliegt, gilt grundsätzlich die vor 30 Jahren bestehende Katasterschätzung als Erwerbspreis (§ 11 GGStG/LU). Eine steueraufschiebende Veräusserung liegt u.a. bei Eigentumswechsel durch Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis), Erbvorbezug und Schenkung vor (§ 4 Abs. 1 Ziffer 1 GGStG/LU). Der Anlagewert schliesslich ergibt sich aus dem Erwerbspreis und den gesetzlichen Anrechnungen (§ 8 GGStG/LU), die in den §§ 12 und 13

abschliessend aufgelistet werden. Die gesetzliche Ordnung entspricht damit den Vorgaben des StHG.

2.3 Aus dieser gesetzlichen Regelung ergibt sich, dass nur "Anrechnungen" im Zusammenhang mit einem steuerlich relevanten Erwerb berücksichtigt werden können; denn bei Erwerb durch steueraufschiebende Veräusserung - wie hier - wird für die Berechnung des Anlagewertes zwingend auf die letzte steuerbegründende Veräusserung abgestellt, d.h. vorliegend auf den Erwerb durch den Erblasser. Dies gilt nicht nur für den Anlagewert als solchen, sondern ebenfalls für die damit zusammenhängenden Aufwendungen (MARIANNE KLÖTI-WEBER/ JÜRIG BAUR, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Band 1, 2. Aufl. Muri/Bern 2004, N 20 zu § 104 StG/AG; HEINZ WEIDMANN/BENNO GROSSMANN/RAINER ZIGERLIG, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl. Muri/Bern 1999, S. 244 f.). Mit der Festlegung des Erbanges als steueraufschiebendem Vorgang wird den Kantonen künftig zwingend vorgeschrieben, diese Handänderungen für die Bemessung der Grundstückgewinnsteuer anlässlich einer späteren Veräusserung nicht zu berücksichtigen (BERNHARD ZWAHLEN, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht [I/1], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. Aufl. Basel/Genf/München 2002, N 63 zu Art. 12 StHG). Was die Erbschaftssteuer

auf einem grundstückgewinnsteuerlich privilegierten (Steueraufschub) Vermögensanfall im Besonderen betrifft, so wird deren Anrechenbarkeit ebenfalls überwiegend verneint (FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Kommentar zum harmonisierten Züricher Steuergesetz, 2. Aufl. Zürich 2006, Rz. 108 zu § 221 StG/ZH; ALESSANDRO SOLDINI/ANDREA PEDROLI, L'imposizione degli utili immobiliari, Lugano 1996, S. 254; dieselben, Complemento al Commentario, Lugano 2003, S. 157 f.; a.M. noch JÜRIG BAUR/MARIANNE KLÖTI-WEBER/WALTER KOCH/BERNHARD MEIER/URS URSPRUNG, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 1. Aufl. Muri/Bern 1991, N 13 zu § 75 aStG/AG). Die Nichtanrechenbarkeit von Erbschaftssteuern gilt in der Praxis nebst den erwähnten Kantonen Zürich und Tessin - soweit überhaupt bekannt - auch in den Kantonen Bern (MARKUS LANGENEGGER, Handbuch zur bernischen Grundstückgewinnsteuer 2001, Muri/Bern 2002, Rz. 46 zu Art. 142 StG/BE; dazu Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Bern vom 11. April 2000 E. 7, in: BVR 2001 S. 455 f.), Basel-Landschaft (PETER CHRISTEN, Die Grundstückgewinnsteuer des Kantons Basel-Landschaft, Liestal 1998, S. 181; dazu Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft vom 28.

Februar 1997, in: BStPra 1998 S. 20 ff.) und Freiburg (GABRIEL RUMO, Die Liegenschaftsgewinnsteuer und die Mehrwertsteuer des Kantons Freiburg, Freiburg 1993, S. 250). Es ist daher nur nahe liegend, dass der Kanton Luzern diese Praxis ebenfalls befolgt (Luzerner Steuerbuch, Bd. 3, Weisungen GGStG, Rz. 4 zu § 7).

2.4 Für diese Lösung spricht ausser der steuersystematischen Überlegung, einen Steueraufschub grundstückgewinnsteuerrechtlich in jeder Beziehung unbeachtlich zu lassen (vgl. 2.3), ebenso die unterschiedliche Natur von Erbschaftssteuer einerseits und Grundstückgewinnsteuer andererseits. Erstere ist nach überwiegender Auffassung eine (indirekte) Rechtsverkehrssteuer (ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Aufl. Zürich 2002, S. 205; XAVIER OBERSON, Droit fiscal Suisse, 3e éd., Bâle/Genève/Munich 2007, S. 392), wogegen die Grundstückgewinnsteuer zu den direkten Steuern (Spezialeinkommenssteuer) zu rechnen ist. Die Erbschaftssteuer berechnet sich auf dem Nettovermögensübergang (im Kanton Luzern bei Liegenschaften auf dem Katasterwert oder Teilen davon unter Berücksichtigung der entsprechenden Passiven, vgl. Luzerner Steuerbuch, Bd. 3, Weisungen EStG [Erbschaftssteuergesetz], Ziff. 1.2 zu § 7 Nr. 1), und die Grundstückgewinnsteuer auf dem - auf äussere Ursachen zurückzuführenden - Gewinn. Eine Anrechnung der Erbschafts- an die Grundstückgewinnsteuer erschiene daher angesichts der unterschiedlichen Natur und der divergierenden Steuerobjekte der beiden Abgaben als problematisch (vgl. auch HEINRICH GUHL, Die Spezialbesteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, Zürich 1953, S. 243). Hinzu kommt, dass die beiden Steuern - jedenfalls hier - unterschiedlichen luzernischen Gemeinwesen zufallen, nämlich die Erbschaftssteuer der Gemeinde Willisau bzw. dem Kanton Luzern (§ 12 des luzernischen Gesetzes vom 27. Mai 1908 betreffend die Erbschaftssteuern, EStG/LU, SRL Nr. 630) und die Grundstückgewinnsteuer der Belegenheitsgemeinde Gettnau. Auch dieser Umstand spricht gegen eine Anrechnung; im Übrigen könnte ohnehin nur die auf die verkaufte Liegenschaft entfallende Steuer angerechnet werden.

3.

Der Beschwerdeführer bezieht sich vorab auf das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern

vom 8. Juni 1977 (LGVE 1977 II Nr. 28), wonach bei der Veräusserung einer ererbten Liegenschaft die seinerzeit entrichtete Erbschaftssteuer zum Erwerbspreis hinzuzurechnen sei. Wie aber die Vorinstanz nachweist, wurde die Praxis im Kanton Luzern seither geändert, weil nunmehr die Privilegierung des Erbgangs einen echten Steueraufschub bildet (vgl. 2.2 bzw. 2.3 in fine). Wohl mag die Nichtanrechnung der Erbschaftssteuer aus Sicht des Beschwerdeführers unbillig sein. Damit ist sie aber noch nicht rechtswidrig, geschweige denn geradezu willkürlich im Sinne von Art. 9 BV. Willkür liegt nach der bundesgerichtlichen Praxis nur vor, wenn der angefochtene Entscheid offensichtlich unhaltbar ist, mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft (BGE 133 I 140 E. 5.4 S. 148 mit Hinweisen). Eine solche qualifizierte Rechtsverletzung liegt hier nicht vor, umso weniger, als sogar die Auffassung vertreten wird, Art. 12 StHG verlange die Nichtberücksichtigung von Aufwendungen, die im Zusammenhang mit einem

Steueraufschub stehen (vgl. ZWAHLEN, a.a.O., N 63 zu Art. 12 StHG). Ebenso wenig liegt ein Verstoss gegen die Grundsätze der Besteuerung im Sinne von Art. 127 Abs. 2 BV vor, insbesondere wird das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht verletzt. Vom Bruttovermögenszufluss des Beschwerdeführers aus der verkauften Liegenschaft von Fr. 300'000.-- verbleiben ihm nach Abzug der anteiligen Erbschafts- und der Grundstückgewinnsteuer noch rund zwei Drittel, was einer Gesamtbelastung von rund einem Drittel entspricht. Eine solche Belastung führt noch zu keiner konfiskatorischen Besteuerung (vgl. Urteil 2P.151/2006 vom 11. Oktober 2006 E. 5.2, in: RtiD 2007 I S. 639, 645 mit Hinweisen).

4.

4.1 Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.

4.2 Bei diesem Ausgang sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht auszurichten (Art. 68 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, der Gemeinde Gettnau, der Dienststelle Steuern des Kantons Luzern und dem Verwaltungsgericht des Kantons Luzern schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 29. Juli 2008

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

Der Präsident: Die Gerichtsschreiberin:

Merkli Dubs