

BGer 2C_687/2014 vom 28. August 2015

Bundesgericht, 2015-08-28, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_687_2014

FR: TF 2C_687/2014 du 28 août 2015

IT: TF 2C_687/2014 del 28 agosto 2015

Erwägungen

E. 1

Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit bzw. die Zulässigkeit des Rechtsmittels von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG) und mit freier Kognition (BGE 137 III 417 E. 1 S. 417).

E. 1.1

Beim angefochtenen Urteil handelt es sich um den Entscheid einer letzten kantonalen Gerichtsstanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, der beim Bundesgericht mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten angefochten werden kann (Art. 82 lit. a, 83, 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, 90 BGG). Gemäss § 4 Abs. 1 des Gesetzes des Kantons Luzern vom 28. Juni 1983 über die Handänderungssteuer (HStG/LU; SRL Nr. 645) wird der Erwerber der handändernden Grundstücke subjektiv steuerpflichtig. Als vormalige Erwerber - im Erbgang - der im April und Mai 2013 veräusserten Grundstücke in der Gemeinde X. _____/LU wurden die Steuerpflichtigen mit der Handänderungssteuer belastet; sie sind damit zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten der Steuerpflichtigen ist einzutreten.

E. 1.2

Soweit die Anwendung kantonalen (Gesetzes-) Rechts gerügt wird, kann im Wesentlichen geltend gemacht werden, der angefochtene Entscheid verstosse gegen Bundesrecht (Art. 95 lit. a BGG), hier namentlich gegen die verfassungsmässigen Rechte und Grundsätze (BGE 137 V 143 E. 1.2 S. 145; 134 II 349 E. 3 S. 351). Die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem und interkantonalem Recht prüft das Bundesgericht nur unter Rüge- und Begründungsvorbehalt (Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 133 II 249 E. 1.4.2 S. 254; zum Ganzen Urteile 2C_674/2011 vom 7. Februar 2012 E. 1.2; 2C_468/2011, 2C_469/2011 vom 22. Dezember 2011 E. 1.2.3). Der Grundsatz der Rechtsanwendung von Amtes wegen im Sinne von Art. 106 Abs. 1 BGG gilt insofern nicht. Die bundesgerichtliche Praxis verlangt, dass die Verfassungsverletzung "klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids" dargelegt wird (Urteile 2C_812/2010 vom 23. März 2011 E. 1.2; 1C_155/2007 vom 13. September 2007 E. 1.2; BGE 133 III 393 E. 6 S. 397 mit Hinweis). Auf rein appellatorische Kritik am angefochtenen Entscheid tritt das Bundesgericht nicht ein (BGE 136 II 489 E. 2.8 S. 494 mit Hinweisen; zum Ganzen Urteile 2C_674/2011 vom 7. Februar 2012 E. 1.2; 2C_774/2011 vom 3. Januar 2012 E. 1.2.4; 2C_468/2011, 2C_469/2011 vom 22. Dezember 2011 E. 1.2.3).

E. 2.1

Gemäss § 1 HStG/LU erheben der Staat Luzern und die Einwohnergemeinden eine Handänderungssteuer. Neben - vorliegend nicht relevanten - anderen Tatbeständen

begründet der Übergang des Eigentums an einem Grundstück (§ 2 Ziff. 1 HStG/LU) die objektive Steuerpflicht. Subjektiv steuerpflichtig ist nach dem bereits Gesagten (vorne E. 1.1) der Erwerber (§ 4 Abs. 1 HStG/LU). § 3 HStG/LU ordnet an, welche Handänderungen steuerfrei sind. Nach § 3 Ziff. 3 Satz 1 HStG/LU bleibt steuerfrei: "der Übergang eines Grundstückes vom Erblasser an die Erbengemeinschaft, ausgenommen bei Veräusserung eines Grundstückes durch die Erbengemeinschaft an einen Dritten sowie bei Übergang eines Grundstückes an einen Alleinerben". Die Aufzählung in § 3 HStG/LU ist abschliessender Natur (dazu Luzerner Steuerbuch, Band 3, Weisungen zum HStG/LU, Ziff. 1 zu den steuerfreien Handänderungen, Stand 1. Juli 2009). Die Handänderungssteuer beträgt 1 ½ Prozent des Handänderungswerts (§ 6 HStG/LU). Der Handänderungswert besteht aus sämtlichen Leistungen des Erwerbers (§ 7 Abs. 1 HStG/LU). Ist der Erwerbspreis nicht feststellbar, zum Beispiel bei Erbgang, so ist gemäss Abs. 2 von § 7 HStG/LU die Steuer bei Grundstücken mit einer land- oder forstwirtschaftlichen Ertragswertschätzung von dem um 200 Prozent erhöhten Katasterwert, bei den übrigen Grundstücken vom Katasterwert zu berechnen. Übernimmt ein Erbe ein landwirtschaftliches Grundstück im Sinne von Art. 620 ZGB, so ist die Handänderungssteuer vom zivilrechtlichen Anrechnungswert zu berechnen (§ 7 Abs. 3 HStG/LU).

E. 2.2

Vorliegend ist unbestritten, dass die Beschwerdeführer von A. _____ sel. als Erben von Gesetzes wegen u.a. die Grundstücke Nr. yy, yy und yy, alle GB X. _____, erwarben, sowie dass zu einem späteren Zeitpunkt vom Grundstück Nr. yy das neue Grundstück Nr. yyyy abparzelliert, eine Teilfläche von Grundstück Nr. yy an das Grundstück Nr. yy bzw. dessen Eigentümer abgetreten, sowie vom Grundstück Nr. yyy die neuen Grundstücke Nr. yyyy, yyyy und yyyy abparzelliert wurden. Ferner ist unbestritten, dass die Grundstücke Nr. yy, yyyy, yyyy, yyy, ½ von Grundstück Nr. yyy sowie eine Teilfläche ab Grundstück Nr. yy zu einem Preis von insgesamt Fr. 13'015'310.-- an Dritte veräussert wurden.

Umstritten ist dagegen der massgebende Handänderungswert bzw. die Frage, welcher Zeitpunkt für die Berechnung des Handänderungswertes massgebend ist. Die Gemeinde X. _____, die Dienststelle Steuern des Kantons Luzern und die Vorinstanz vertreten die Auffassung, der die Handänderungssteuer auslösende Tatbestand sei erst mit der Veräusserung eines Grundstückes durch die Erbengemeinschaft an einen Dritten erfüllt, womit auch dieser Zeitpunkt als steuerauslösender und für die Berechnung des Handänderungswertes massgebender Sachverhalt gelte. Demgegenüber sind die Beschwerdeführer der Ansicht, massgebend sei der Übergang der Grundstücke infolge Erbanges.

E. 3.1

Die Beschwerdeführer rügen eine Verletzung des Legalitätsprinzips im Abgaberecht (Art. 127 Abs. 1 BV), des Willkürverbots nach Art. 9 BV sowie des rechtlichen Gehörs (Art. 29 BV).

E. 3.2

Im Bereich der bundesrechtlichen Abgaben und Steuern (Art. 164 Abs. 1 lit. d BV) sowie der Steuern von Kantonen und Gemeinden (Art. 127 Abs. 1 BV nebst dem jeweiligen kantonalen Verfassungsrecht) herrschen erhöhte Anforderungen an die Gesetzmässigkeit (BGE 139 II 460 E. 2.1 S. 462 f. mit Hinweisen). Das strenge Legalitätsprinzip äussert sich

unter anderem im Erfordernis der Normstufe, was bedeutet, dass die Besteuerung in jedem Fall eine rechtssatzmässige und formellgesetzliche Grundlage voraussetzt (Gesetzesvorbehalt; BGE 140 I 176 E. 5.2 S. 180; Urteil 2C_334/2014 vom 9. Juli 2015 E. 2.4.2 mit Hinweisen). Darüber hinaus besteht das Erfordernis der Normdichte. Nach dem Wortlaut von Art. 164 Abs. 1 lit. d BV hat die generell-abstrakte Norm in inhaltlicher Hinsicht (zumindest) den Kreis der Abgabepflichtigen (Abgabesubjekt), den Gegenstand (Abgabeobjekt) und die Bemessung der Abgabe (Abgabebemessungsgrundlage und Abgabetarif) festzulegen (BGE 138 V 32 E. 3.1.1 S. 35 ; 136 I 142 E. 3.1 S. 144 f. ; 135 I 130 E. 7.2 S. 140).

Nach der ständigen Praxis des Bundesgerichts liegt Willkür in der Rechtsanwendung 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. Das Bundesgericht hebt einen Entscheid jedoch nur auf, wenn nicht bloss die Begründung, sondern auch das Ergebnis unhaltbar ist. Dass eine andere Lösung ebenfalls als vertretbar oder gar zutreffender erscheint, genügt nicht (BGE 141 I 49 E. 3.4 S. 53 ; 137 I 1 E. 2.4 S. 5; je mit Hinweisen).

E. 3.3

Die Vorinstanz begründet ihre Auffassung im Wesentlichen mit der Entstehungsgeschichte von § 3 Ziff. 3 HStG/LU und stellt fest, daraus ergebe sich, dass die Handänderungssteuer erst im Zeitpunkt des Verkaufs durch die Erbengemeinschaft an Dritte erhoben werden solle. Steuerauslösendes Tatbestandsmerkmal sei die Veräusserung von Grundeigentum der Erbengemeinschaft an einen Dritten; erst in diesem Zeitpunkt sei der bis dahin steuerbefreite Übergang eines Grundstückes vom Nachlass auf die Erbengemeinschaft nicht mehr steuerfrei.

E. 3.4

Diese Auffassung ist nicht haltbar. Die Vorinstanz weist zu Recht darauf hin, dass der Steuertatbestand dem Wortlaut von § 3 Ziff. 3 HStG/LU nach an den Übergang des Grundstückes vom Erblasser an die Erbengemeinschaft und somit den Erbanfall anknüpft: Nach der Grundbestimmung von § 2 Ziff. 1 HStG/LU gilt der Übergang des Eigentums an einem Grundstück als Handänderung, welche der Handänderungssteuer unterliegt. Gemäss Art. 560 ZGB erwerben die Erben mit dem Tode des Erblassers die Erbschaft als Ganzes (Abs. 1). Mit Vorbehalt der gesetzlichen Ausnahmen geht u.a. das Eigentum ohne weiteres auf sie über (vgl. Abs. 2). Nach Art. 656 Abs. 2 ZGB erlangt u.a. bei Erbgang der Erwerber schon vor der Eintragung in das Grundbuch das Eigentum, kann aber im Grundbuch erst dann über das Grundstück verfügen, wenn die Eintragung erfolgt ist. Aus dieser zivilrechtlichen Ordnung ergibt sich klar, dass der Übergang eines Grundstückes zufolge Erbgang mit dem Tod des Erblassers erfolgt, somit in diesem Zeitpunkt eine - grundsätzlich steuerbare - Handänderung im Sinne von § 2 Ziff. 1 HStG/LU vorliegt. § 3 Ziff. 3 HStG/LU sieht nun jedoch eine Ausnahme von der Steuerpflicht bei einem solchen Eigentumsübergang von einem Erblasser an die Erbengemeinschaft vor. Diese Ausnahme gilt jedoch insofern bloss eingeschränkt, als sie nur unter der Bedingung greift, dass ein Grundstück nicht an einen Alleinerben übergeht bzw. dass bei einem Übergang an eine Erbengemeinschaft diese das Grundstück nicht an einen Dritten veräussert. Werden diese Bedingungen nicht eingehalten (Weiterveräusserung) bzw. liegen sie nicht vor (Alleinerbe),

so fällt der Eigentumsübergang infolge Erbganges nicht unter die Bestimmung von § 3 Ziff. 3 HStG/LU, sondern unter den Grundtatbestand von § 2 Ziff. 1 HStG/LU. Entgegen der Meinung der Vorinstanzen begründet somit § 3 Ziff. 3 HStG/LU keinen eigenen Steuertatbestand in dem Sinne, dass die Veräusserung eines Grundstückes durch eine Erbengemeinschaft an einen Dritten nicht nur die Steuerpflicht dieses Dritten, sondern gleichzeitig die Steuerpflicht der Erbengemeinschaft für den früheren Erwerb des Grundstückes vom Erblasser auslöst. Eine solche Interpretation liesse sich angesichts des klaren Wortlautes der Bestimmung sowie angesichts der Systematik des Gesetzes - Grundsachverhalt für Besteuerung, mit Steuerbefreiung für einen bestimmten Sachverhalt bei Vorliegen spezieller Bedingungen - nicht rechtfertigen. Zudem wäre sie unbillig: Zur Besteuerung käme nicht mehr der Eigentumsübergang infolge Erbganges, d.h. besteuert würde abweichend von der sonst geltenden Regelung nicht der Erwerb des Grundstückes mit dem dannzumal massgebenden Wert, sondern besteuert würde der Umstand der Weiterveräusserung des Grundstückes, mit dem dann geltenden Wert. Eine derartige, vom gesamten übrigen im Gesetz angewendeten Besteuerungskonzept abweichende Regelung, bedürfte einer entsprechenden klaren gesetzlichen Grundlage.

E. 3.5

An diesem Ergebnis vermag der Verweis der Vorinstanz auf die Entstehungsgeschichte der Norm nichts zu ändern. Zweifellos ist es so, dass die ursprüngliche Fassung der Bestimmung, welche den Übergang eines Grundstückes vom Erblasser an die Erbengemeinschaft generell - ausgenommen beim Übergang an einen Alleinerben - von der Handänderungssteuer befreite, als überschüssend betrachtet werden muss, wenn die Zielsetzung lediglich darin bestand, eine doppelte Besteuerung der einzelnen Erben - einmal im Rahmen des Erbganges und ein zweites Mal im Rahmen der Erbteilung - zu verhindern. Richtig ist auch, dass die Anpassung der Bestimmung, wie sie nun seit 1. Januar 2001 in Kraft ist, offensichtlich aufgrund eines Urteils des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern (Urteil vom 12. Juli 1999, in: Luzerner Gerichts- und Verwaltungsentscheide [LGVE] 1999 II Nr. 35) mit dem Ziel erfolgte, den Erbanfall besteuern zu können, falls die Erbengemeinschaft ein Grundstück an einen Dritten veräussert. Das bedeutet jedoch nicht mehr, als dass für diesen Fall die Steuerbefreiung des Erbanfalles nicht greifen solle. Dass der Verkauf an einen Dritten nach dem Willen des Gesetzgebers - entgegen dem Wortlaut und der Gesetzessystematik - als steuerauslösender Sachverhalt auch in Bezug auf den Eigentumserwerb durch die Erbengemeinschaft stipuliert werden sollte, lässt sich dieser Entstehungsgeschichte dagegen nicht entnehmen. Auch der Verweis der Vorinstanz auf die Verhandlungen des Grossen Rates ändern daran nichts: Es liegen keine Hinweise darauf vor, dass die Ausführungen betreffend Besteuerung des Erbanfalles beim Verkauf an einen Dritten im zeitlichen Sinne gemeint waren und nicht bloss, wie vorstehend dargelegt, im Sinne einer Bedingung.

Entgegen der Meinung der Vorinstanz hat die dargelegte Interpretation der fraglichen Norm keineswegs eine systemwidrige rückwirkende Veranlagung zur Folge. Veranlagt wird vielmehr sach- und systemgerecht der Eigentumsübergang infolge Erbganges, woran nichts ändert, dass die Bedingung, welche den Eigentumsübergang - vorerst - als steuerbefreit qualifizierte (kein Verkauf an Dritte), erst nachträglich wegfiel.

Schliesslich vermag auch der Verweis der Vorinstanz auf die Verjährungsproblematik zu keinem anderen Ergebnis zu führen. Angesichts des Wortlautes von § 13 Abs. 1 HStG/LU, wonach das Recht auf Steuerfestsetzung fünf Jahre nach der Handänderung erlischt,

erscheint das Vorbringen der Beschwerdeführer, die Verjährung beginne erst im Zeitpunkt der Veräusserung an Dritte zu laufen, zwar fragwürdig. Der Umstand, dass bei einer Haltedauer von fünf oder mehr Jahren durch eine Erbengemeinschaft und erst anschliessender Veräusserung von Grundstücken an Dritte allenfalls die Verjährung in Bezug auf den Eigentumsübergang im Erbgang eintreten kann, genügt jedoch für sich alleine nicht, um einen neuen Steuertatbestand zu begründen, welcher sich in willkürfreier Auslegung dem Gesetz so nicht entnehmen lässt. Derartige Konsequenzen, sind im Übrigen dem Steuerrecht keineswegs fremd, sondern vielfach sogar bewusst gewollt. Zu verweisen ist hier etwa auf die objektivierte Sperrfrist von fünf Jahren bei Umstrukturierungen (vgl. Art. 19 Abs. 2 DBG [SR 642.11] sowie Art. 61 Abs. 4 DBG), die zur Folge hat, dass im Rahmen der Umstrukturierung steuerbefreit übertragene Reserven nachträglich besteuert werden, falls innert fünf Jahren Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte zu einem über dem übertragenen steuerlichen Eigenkapital liegenden Preis veräussert werden. Mit anderen Worten erfolgt in diesem Fall die Besteuerung auf Grundlage der Werte, welche im Zeitpunkt der Umstrukturierung massgebend waren, ähnlich wie nach dem vorstehend Ausgeführten die Besteuerung beim Eigentumswechsel vom Erblasser auf die Erbengemeinschaft. Erfolgt bei Umstrukturierungen die Veräusserung nach Ablauf der Sperrfrist von fünf Jahren, so bleibt es bei der zuvor zugelassen steuerfreien Übertragung von stillen Reserven. Wenn der Gesetzgeber die analoge Folge im Rahmen der Besteuerung von Handänderungen bei Erbgang, d.h. den Umstand, dass diese Handänderung allenfalls infolge Zeitablaufs steuerfrei bleibt, nicht hinnehmen wollte, so wäre es seine Sache, die gesetzliche Regelung so vorzunehmen, dass entweder die Verjährungsregelung angepasst oder ein neuer Besteuerungstatbestand geschaffen wird.

E. 3.6

Es ist somit festzustellen, dass die Vorinstanz zu Unrecht die Veräusserung an Dritte als steuerauslösenden Tatbestand betreffend den Eigentumsübergang vom Erblasser an die Erbengemeinschaft qualifiziert und entsprechend auch den Handänderungswert unrichtig festgesetzt hat. Massgebend ist für die Besteuerung dieses Eigentumsüberganges der Erwerb der Grundstücke im Erbgang bzw. der in diesem Zeitpunkt relevante Handänderungswert. Vorliegend wurden keine Feststellungen betreffend die massgeblichen Handänderungswerte getroffen, weshalb die Sache an die Veranlagungsbehörde zurückzuweisen ist. Diese wird ebenfalls zu prüfen haben, ob allenfalls die relative Veranlagungsverjährung nach § 13 Abs. 1 HStG/LU bereits eingetreten ist.

Die Beschwerde ist demnach wegen Verletzung der Art. 9 und 127 Abs. 1 BV gutzuheissen und der angefochtene Entscheid aufzuheben. Eine Prüfung der Rüge der Gehörsverletzung erübrigt sich.

E. 4

Die Gemeinde X. _____ und der Kanton Luzern vertreten je die gleichen Vermögensinteressen (vgl. § 22 HStG/LU). Sie werden daher je zur Hälfte kostenpflichtig (Art. 66 Abs. 1 und 4 BGG) und haben beide anteilmässig den Beschwerdeführern für das bundesgerichtliche Verfahren eine Parteientschädigung zu bezahlen (Art. 68 Abs. 1 und 2 BGG).

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