

# LU\_GERICHTE 7W 23 17 vom 5. September 2022

LU Gerichte, 2022-09-05, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu\\_gerichte\\_11103](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu_gerichte_11103)

FR: LU\_GERICHTE 7W 23 17 du 5 septembre 2022

IT: LU\_GERICHTE 7W 23 17 del 5 settembre 2022

## Regeste

Ohne Gewinn fehlt dem Steuerobjekt der Grundstückgewinnsteuer ein essentielles Element, weshalb mangels Steuerobjekt eine Besteuerung zu unterbleiben hat und die Steuerpflicht mit dem Grundstücksverlust bzw. dem fehlenden Grundstücksgewinn endet (E. 4.3). Bei Vorliegen einer gemischten Schenkung ist der vollständige Steueraufschub zu gewähren (E. 5.2). Zur Beurteilung ob eine gemischte Schenkung vorliegt, ist auf das Missverhältnis zwischen Verkehrswert und Veräusserungswert abzustellen (E. 6.4).

## Erwägungen

### E. 1.1

Angefochten ist der Einspracheentscheid der Gemeinde B.\_\_\_\_\_ betreffend Grundstückgewinnsteuer vom 1. März 2023. Nach § 47 Abs. 1 GGStG ist dagegen die Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Kantonsgericht zulässig.

### E. 1.2

Die Grundstückgewinnsteuer bildet Gegenstand der Harmonisierung der direkten Steuern (vgl. dazu hinten E. 2.2), weshalb für die Veranlagung und das Rechtsmittelverfahren das harmonisierte Verfahrensrecht gemäss Art. 39 ff. des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) anwendbar ist. Dementsprechend kommt dem Kantonsgericht im Beschwerdeverfahren betreffend die Grundstückgewinnsteuer umfassende Überprüfungsbefugnis zu (vgl. § 157 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege [VRG; SRL Nr. 40]) und verfügt es über dieselben Untersuchungsbefugnisse wie die Veranlagungsbehörde im Veranlagungsverfahren. Folglich können nicht nur die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts und die unrichtige Rechtsanwendung gerügt werden, sondern auch die unrichtige Handhabung des Ermessens (§ 156 Abs. 2 VRG mit Verweis auf die §§ 144-147 VRG; § 47 Abs. 2 GGStG; vgl. auch Art. 50 Abs. 2 StHG). Ferner können die Parteien und die Vorinstanz im Beschwerdeverfahren neue Tatsachen geltend machen und neue Anträge stellen (§ 145 VRG).

### E. 2.1

Nach dem in Art. 5 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (BV; SR 101) verankerten Legalitätsprinzip, ist das Recht Grundlage wie Schranke des staatlichen Handelns. Bei der Erhebung öffentlich-rechtlicher Abgaben wird das Legalitätsprinzip besonders streng gehandhabt (BGE 139 II 460 E. 2.1 mit Hinweisen; Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 8. Aufl. 2020, N 2762). Gemäss Art. 127 Abs. 1 BV ist die Ausgestaltung der Steuern, namentlich der Kreis der Steuerpflichtigen, der Gegenstand der Steuer und deren Bemessung, in den Grundzügen im Gesetz selbst zu regeln. Aus dem Legalitätsprinzip im Abgaberecht folgt, dass Abgaben in

rechtssatzmässiger Form festgelegt sein müssen, so dass den rechtsanwendenden Behörden kein übermässiger Spielraum verbleibt und die möglichen Abgabepflichten voraussehbar und rechtsgleich sind. Das Erfordernis der gesetzlichen Grundlage im Abgaberecht ist ein selbstständiges verfassungsmässiges Recht, dessen Verletzung unmittelbar gestützt auf Art. 127 Abs. 1 BV geltend gemacht werden kann. Nach diesem im Abgaberecht fundamentalen Legalitätsprinzip müssen die Steuern in einem Gesetz im formellen Sinn festgeschrieben werden, welches die wesentlichen Bestimmungen bezüglich des Steuersubjekts, des Steuerobjekts, der sachlichen und allenfalls zeitlichen Bemessung inklusive des Steuersatzes enthält. Es ist eine Konkretisierung des in Art. 5 BV festgehaltenen Gesetzmässigkeitsprinzips im Sinn der über Jahrzehnte entwickelten bundesgerichtlichen Rechtsprechung, welche nicht nur den Bund, sondern auch die Kantone (allenfalls über Art. 5 BV) verpflichtet (sog. Legalitätsprinzip [im Abgaberecht]; vgl. Behnisch, Basler Komm., Basel 2015, Art. 127 BV N 3). Diese Grundsätze gelten auch, wenn der Gesetzgeber die Kompetenz zur Festlegung einer Abgabe an eine nachgeordnete Behörde delegiert (statt vieler: BGE 136 I 142 E. 3.1 mit zahlreichen Hinweisen, vgl. Behnisch, a.a.O., Art. 127 BV N 3).

## **E. 2.2**

Gemäss Art. 2 Abs. 1 lit. d StHG erheben die Kantone eine Grundstückgewinnsteuer. Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen Gewinne, die sich bei Veräusserung eines Grundstückes des Privatvermögens oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstückes sowie von Anteilen daran ergeben, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt (Art. 12 Abs. 1 StHG). Die Steuerpflicht wird durch jede Veräusserung eines Grundstückes begründet (Art. 12 Abs. 2 StHG). Nach Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG wird die Besteuerung aufgeschoben bei Eigentumswechsel durch Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis), Erbvorbezug oder Schenkung. Mit diesen Bestimmungen wird der Geltungsbereich der Grundstückgewinnsteuer umschrieben und auch wenn diese Begriffe im StHG nicht näher definiert werden, verbleibt dem kantonalen Gesetzgeber für deren Umschreibung nur ein beschränkter Spielraum (vgl. BGE 131 II 722 E. 2.1). Im Kanton Luzern unterliegen der Grundstückgewinnsteuer Gewinne aus Veräusserung von Grundstücken und Anteilen an solchen; ausgenommen sind Gewinne aus Veräusserung von Geschäftsvermögen, die der Einkommens- und Gewinnsteuer unterliegen (§ 1 Abs. 1 GGStG). Als Grundstückgewinn gilt der Mehrbetrag des Veräusserungswerts gegenüber dem Anlagewert des Grundstücks (§ 7 Abs. 1 GGStG). Bei Erwerb durch steueraufschiebende Veräusserung wird für die Berechnung des Anlagewerts auf die letzte steuerbegründende Veräusserung abgestellt (§ 7 Abs. 2 GGStG). Gemäss § 4 Abs. 1 Ziff. 1 GGStG wird die Besteuerung aufgeschoben bei Eigentumswechsel durch Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis), Erbvorbezug und Schenkung. Der Steueraufschub bewirkt primär, dass der privilegierte Grundstückgewinn vorläufig unbesteuert bleibt und stattdessen zur späteren Besteuerung entweder auf ein neues Subjekt (Erwerber) oder auf ein neues Objekt (Ersatzobjekt des Veräusserers) übertragen wird (sog. «tax rollover»). Die Steuerforderung entsteht erst bei der nächsten nicht privilegierten Veräusserung oder wenn die Aufschubsvoraussetzungen nachträglich entfallen, soweit nicht erneut ein Aufschubstatbestand erfüllt ist (Hunziker/Seiler, in: Komm. zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, Zweifel/Athanas [Hrsg.], 4. Aufl. 2022, Art. 12 StHG N 95). Mit anderen Worten entsteht die Grundstückgewinnsteuerforderung erst mit der letzten, nicht mehr zu einem (weiteren) Steueraufschub berechtigenden Handänderung. Entfällt der Grund für den Steueraufschub, kommt es zur Besteuerung, und

bildet der gesamte Gewinn das Steuerobjekt. Realisiert und besteuert wird damit – auch – das latente Steuersubstrat erst bei Dahinfallen des Steueraufschubs, wobei die dannzumal geltenden Modalitäten (Steuertarif, Steuerbemessungsgrundlage etc.) anwendbar sind (BGE 147 II 207 E. 4.2.2).

### **E. 2.3**

Gemäss bundesgerichtlicher Praxis liegt eine Schenkung vor, wenn unter Lebenden ein vermögenswerter Vorteil zugewendet wird, dieser Vorgang unentgeltlich und vom Schenkungswillen (animus donandi) der schenkenden Person getragen ist (vgl. dazu BGE 146 II 6 E. 7.1). Im Bereich des Grundstückgewinnsteuerrechts beabsichtigen die Parteien im Rahmen einer gemischten Schenkung eine unentgeltliche Zuwendung in dem Sinn, dass sie den Preis bewusst unter dem wahren Wert des Kaufgegenstandes ansetzen, um die Differenz dem Käufer unentgeltlich zukommen zu lassen (vgl. zum Begriff im Zivilrecht BGE 149 III 145 E. 4.3.1, 145 III 1 E. 3.1). Charakteristisch sind also ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung in objektiver und der Schenkungswillen in subjektiver Hinsicht (BGer-Urteil 2C\_785/2020 vom 18.3.2021 E. 2.4.4).

### **E. 2.4**

Das Steuerbuch des Kantons Luzern geht von einer gemischten Schenkung aus, wenn die Übertragung eines Grundstücks zwar gegen Entgelt erfolgt, dieses aber unter dem Verkehrswert liegt. Es unterscheidet dabei zwei Fälle: Resultiert aus der Gewinnberechnung (Veräusserungswert minus Anlagekosten) kein Gewinn (d.h. Gewinn Fr. 0.-- oder ein Verlust), ist die Besteuerung gemäss § 4 Abs. 1 Ziff. 1 GGStG aufzuschieben. Resultiert jedoch ein Gewinn, wird kein Steueraufschub gewährt. D.h., für den ausgewiesenen Gewinn wird die Grundstückgewinnsteuer vollständig veranlagt (vgl. zum Ganzen Luzerner Steuerbuch Band 3, Weisungen GGStG, § 4 Abs. 1 Ziff. 1: Erbgang und Schenkung Rz. 7). Beim Luzerner Steuerbuch handelt es sich um eine sog. Verwaltungsverordnung, deren Hauptfunktion darin besteht, eine einheitliche, gleichmässige und sachgerechte Steuerpraxis sicherzustellen. Dem Steuerbuch kommt jedoch keine Gesetzeskraft zu und entsprechend ist es für das Kantonsgericht nicht verbindlich. Jedoch berücksichtigt das Gericht das Luzerner Steuerbuch bei seinen Entscheidungen, sofern dieses eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen zulässt. Ist das Steuerbuch indessen nicht mit diesen vereinbar bzw. verstösst gar dagegen, lässt das Kantonsgericht die Ausführungen ausser Acht (vgl. BGE 141 II 338 E. 6.1; LGVE 2024 IV Nr. 4 E. 6.2, 2022 IV Nr. 1 E. 2.4; vgl. Urteil des Kantonsgerichts Luzern 7W 21 77 vom 29.6.2023 E. 2.4.2).

### **E. 3**

Die Beschwerdeführerin beantragt den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer. Sie macht geltend, es liege eine gemischte Schenkung vor, weil der Verkaufspreis von Fr. 1'000'000.-- in einem offensichtlichen Missverhältnis zum Verkehrswert stehe. In diesem Zusammenhang bringt sie vor, die im Kanton Luzern unterschiedliche Behandlung von vollständigen und gemischten Schenkungen verletze die steuerharmonisierungsrechtlichen Vorgaben gemäss Art. 12 Abs. 3 StHG. Die Dienststelle Steuern nimmt indes den Standpunkt ein, es liege keine gemischte Schenkung vor. Sie führt aus, ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Verkaufspreis und Verkehrswert sei durch die Beschwerdeführerin nachzuweisen. Ebenso fehle im Kaufvertrag "jeglicher Hinweis auf ein unentgeltliches Moment oder eine Schenkungsabsicht". Die Vertragsparteien seien selbst "von einer

steuerpflichtigen Veräusserung ausgegangen".

#### **E. 4.1**

Gemäss Praxis der Dienststelle Steuern liegt eine gemischte Schenkung vor, wenn der Veräusserungswert einer Liegenschaft unter dem Verkehrswert liegt. Ist der Anlagewert höher als der Veräusserungswert wird die Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben, ist er tiefer, wird die Grundstückgewinnsteuer veranlagt (vgl. vorne E. 2.4). Die Dienststelle Steuern geht in beiden Fällen davon aus, dass die Handhabung betreffend Aufschub der Grundstückgewinnsteuer bundesrechtskonform sei. Diesbezüglich ist Folgendes festzuhalten:

#### **E. 4.2**

Mit der Grundstückgewinnsteuer soll der "unverdiente" Wertzuwachs auf einem Grundstück erfasst werden (BGer-Urteile 9C\_9/2023 vom 2.8.2023 E. 6.3, 2C\_198/20216 vom 20.7.2016 E. 3.5), d.h. jener Wertzuwachs einer Liegenschaft, der nicht durch objektbezogene rechtliche oder tatsächliche Massnahmen, sondern durch Veränderung der rechtlichen oder tatsächlichen Rahmenbedingungen bewirkt worden ist (BGE 145 II 206 E. 3.2.3; BGer-Urteil 2C\_665/2019 vom 10.3.2020 E. 3.1). Steuerobjekt und damit Steuergegenstand der Grundstückgewinnsteuer ist folglich der bei Veräusserung eines Grundstücks realisierte Gewinn. Der Steuertatbestand ist erfüllt und führt zur Erhebung der Grundstückgewinnsteuer, wenn die drei Elemente des Steuerobjekts – Grundstück, Veräusserung und Gewinn – kumulativ gegeben sind (vgl. Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, § 4 N 9 und 10). Den Kantonen steht bei der Umschreibung des Steuerobjekts und bei der Bemessung nur ein beschränkter Freiraum zu. Sie haben dabei den harmonisierungsrechtlichen Rahmen zu beachten. Soweit bundessteuergesetzliche und harmonisierungsrechtliche Regelung dem Sinn nach übereinstimmen, ist aus Gründen der vertikalen Steuerharmonisierung eine identische Auslegung geboten (vgl. BGE 143 II 382 E. 4.1; BGer-Urteil 9C\_9/2023 vom 2.8.2023 E. 4.2.2). Gemäss § 7 Abs. 1 GGStG gilt der Mehrbetrag des Veräusserungswerts gegenüber dem Anlagewert des Grundstücks als Grundstücksteuergewinn.

#### **E. 4.3**

Das kantonale Recht setzt demnach als Grundstücksteuergewinn eine positive Differenz zwischen dem Veräusserungswert und dem Anlagewert eines Grundstücks voraus. Wenn nun der Anlagewert höher ist oder exakt dem Veräusserungswert entspricht, resultiert eine negative Differenz bzw. keine Differenz. Mit anderen Worten liegt in einem solchen Fall ein Grundstücksverlust bzw. kein Grundstücksgewinn vor. Ohne Gewinn fehlt dem Steuerobjekt der Grundstückgewinnsteuer ein essentielles Element, weshalb mangels Steuerobjekt eine Besteuerung zu unterbleiben hat. Folglich kann bei Vorliegen eines allfälligen Steueraufschubtatbestand nichts aufgeschoben werden. Vielmehr endet die Steuerpflicht mit dem Grundstücksverlust bzw. dem fehlenden Grundstücksgewinn. Infolgedessen fällt auch die Haltedauer dahin und spielt bei einer neuerlichen Handänderung der Anlagewert des vormaligen Veräusserers keine Rolle mehr. Im Bereich der gemischten Schenkung ist jedoch zu beachten, dass zum effektiv geleisteten Veräusserungswert ein unentgeltliches Moment hinzukommt. Würde dieses addiert, kommt in der Regel der so festgestellte fiktive Veräusserungswert über dem Anlagewert zu stehen. In Anbetracht dessen, erscheint es folgerichtig, bei Grundstücksverlusten im Rahmen einer

gemischten Schenkung die Haltedauer und den ursprünglichen Anlagewert zu übernehmen. Insoweit ist die diesbezügliche Praxis der Dienststelle Steuern nicht zu beanstanden. Dies gilt umso mehr, wenn für die Frage, ob die Grundstückgewinnsteuer bei einer gemischten Schenkung aufgeschoben werden soll oder nicht, auf ein Missverhältnis zwischen Veräusserungswert und Verkehrswert abgestellt wird (vgl. dazu hinten E. 6.4) und nicht darauf, ob der Veräusserungswert tiefer ist als der Anlagewert. Letzterem kommt dann für die Beurteilung des Aufschubtatbestands keine Bedeutung mehr zu.

### **E. 5.1**

Nach der Praxis der Dienststelle Steuern, ist bei einer gemischten Schenkung die Grundstückgewinnsteuer vollständig zu veranlagern und keinen Steueraufschub zu gewähren, wenn der Veräusserungswert den Anlagewert übersteigt (Vorliegen eines Grundstückgewinns; vgl. vorne E. 2.4 und 4.1). Diese Handhabung steht der Praxis anderer Kantone gegenüber, auch bei gemischten Schenkungen den vollständigen Steueraufschub zu gewähren. Deren Praxis wurde vom Bundesgericht als steuerharmonisierungskonform beurteilt und nicht beanstandet (vgl. BGer-Urteil 2A.9/2004 vom 21.2.2005 E. 4.3).

### **E. 5.2**

Im GGStG ist der Tatbestand des Steueraufschubs bei Handänderungen in harmonisierungskonformer Weise durch "Schenkungen" formal umschrieben. Die Besteuerung wird aufgeschoben bei Eigentumswechsel durch Schenkung (vgl. § 4 Abs. 1 Ziff. 1 GGStG). D.h., die Steuer kann nur vollständig (bei Vorliegen einer Schenkung) oder gar nicht (mangels Schenkung) aufgeschoben werden. Die Möglichkeit eines nur teilweisen Steueraufschubs ist im GGStG nur für Fälle von "Ersatzbeschaffungen" vorgesehen. So wird gemäss § 4 Abs. 1 Ziff. 7 GGStG die Besteuerung aufgeschoben, bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung mit Ausnahme von Ferien- und Zweitwohnungen), soweit der Veräusserungserlös zwei Jahre vor oder nach der Veräusserung zum Erwerb oder zum Bau einer gleich genutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird. Mit anderen Worten, soll bei Ersatzbeschaffungen der Steueraufschub insoweit nicht eintreten, als ein Gewinn realisiert wird, der nicht zum Erwerb einer Ersatzliegenschaft verwendet wird. Die Bestimmung betreffend Aufschub der Grundstückgewinnsteuer bei Schenkungen enthält indes keinen solchen Vorbehalt. Der Gesetzgeber hat folglich differenzierte Lösungen für unterschiedliche Aufschubtatbestände geschaffen. Da eine gemischte Schenkung schon von Bundesrechts wegen als Schenkung zu qualifizieren ist, ist bei deren Vorliegen der vollständige Steueraufschub ebenfalls zu gewähren. Indem der bei einer gemischten Schenkung realisierte Gewinn durch die Praxis der Dienststelle Steuern immer besteuert wird und es somit gar nie zu einem Aufschub der Grundstückgewinnsteuer kommen kann, wird das Konzept des Steueraufschubs bei Schenkung ausgehöhlt. Diese Praxis erweist sich als harmonisierungswidrig.

#### **E. 6.1.1**

Die Gemeinde B.\_\_\_\_\_ veranlagte die Grundstückgewinnsteuer in Anwendung des GGStG und unter Berücksichtigung des Luzerner Steuerbuchs und damit der Praxis der Luzerner Steuerbehörden, weshalb eine falsche Rechtsanwendung resultierte. Aufgrund des Luzerner Steuerbuchs hatte sie keine Veranlassung, sich mit allfälligen Aufschubtatbeständen auseinanderzusetzen. Infolgedessen wurde seitens der Gemeinde B.\_\_\_\_\_ die Frage einer allfälligen gemischten Schenkung nicht untersucht. Wurde die

Untersuchungspflicht durch die Vorinstanzen bzw. die Beschwerdegegnerin völlig vernachlässigt, ist die Sache zurückzuweisen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, Handkomm. zum DBG, 4. Aufl. 2023, Art. 143 DBG N 31). Mit anderen Worten ist in diesem Fall dem Kantonsgericht der ihm sonst zustehende reformatorische Entscheid verwehrt und ist es nicht seine Sache, als erste Instanz den einer Grundstücksteuerveranlagung zu Grunde liegende Sachverhalt abzuklären und diesen entsprechend zu begründen. Vielmehr hat eine Sprungrückweisung in das Veranlagungsverfahren zu erfolgen, ansonsten der gesetzlich vorgeschriebene Instanzenzug unzulässigerweise verkürzt würde (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Rohner, a.a.O., Art. 143 DBG N 29 und 35). Dem reformatorischen Entscheid hingegen steht dann nichts im Weg, wenn die Rückweisung lediglich in einem formalen Leerlauf mündet, weil etwa die Sachverhaltsfrage liquid vorliegt oder die Veranlagungsbehörde den neuen Sachverhalt anerkennt (Müller, Aspekte der Verwaltungsrechtspflege, Diss. 2005, Bern 2006, S. 373).

### **E. 6.1.2**

Die Gemeinde B. \_\_\_\_\_ und die Dienststelle Steuern bestreiten grundsätzlich das Vorliegen einer gemischten Schenkung. Insoweit muss das Kantonsgericht davon ausgehen, dass die Gemeinde B. \_\_\_\_\_ dem Antrag der Beschwerdeführerin nicht ohne Weiteres stattgeben wird. Ohnehin ist eine Untersuchung der Frage der gemischten Schenkung durch die Gemeinde B. \_\_\_\_\_ bislang unterblieben. Entsprechend ist die Sache in das Veranlagungsverfahren an die Gemeinde B. \_\_\_\_\_ zurückzuweisen, damit diese die erforderliche Untersuchung gemäss § 25 Abs. 1 GGStG erstmals erstinstanzlich vornimmt und anschliessend neu über die Grundstückgewinnsteuer verfügt. Die Gemeinde B. \_\_\_\_\_ hat dabei Folgendes zu beachten:

### **E. 6.2**

Die Dienststelle Steuern führt in ihrer Vernehmlassung aus, im Kaufvertrag fehle jeglicher Hinweis auf ein unentgeltliches Moment oder eine Schenkungsabsicht. Ebenso macht sie geltend, im Kaufvertrag sei die Sicherstellung der Grundstückgewinnsteuer vereinbart worden. Diese Einwände vermögen das Vorliegen einer gemischten Schenkung nicht von vornherein zu widerlegen. Die Vertragsparteien sind nicht verpflichtet, im Kaufvertrag Hinweise auf eine allfällige Schenkung zu vermerken, auch wenn dies unter Umständen sinnvoll sein kann. Im Bereich der vollständigen Schenkung wird der Schenkungswille bei nahestehenden Personen vermutet (vgl. BGer-Urteile 9C\_637/2022 vom 28.8.2023 E. 2.3.1 oder 2C\_703/2017 vom 15.3.2019 E. 3.3.2). Bei der Beurteilung, ob eine gemischte Schenkung vorliegt, kann die diesbezügliche Rechtsprechung analog herangezogen werden. Die Nähe der Vertragsparteien (Tante [Verkäuferin] sowie Neffe und Patensohn [Käufer]) ist folglich zumindest als Indiz für eine gemischte Schenkung zu werten, selbst wenn der Kaufvertrag keine solchen Hinweise enthält. Massgebend ist denn auch der tatsächliche Wille der Vertragsparteien und nicht bloss der äussere Schein. Was die Sicherstellung der Grundstückgewinnsteuer anbelangt, lässt sich auch daraus nicht ableiten, es liege keine gemischte Schenkung vor. Beim durch den Gemeindeschreiber und Notar aufgesetzten Kaufvertrag handelt es sich um einen Standardkaufvertrag ohne Anpassungen an spezielle Verhältnisse. Solchen Kaufverträgen ist zu eigen, dass der Passus betreffend Sicherung der Grundstückgewinnsteuer standardmässig enthalten ist und zwar unabhängig allfälliger Grundstückgewinnsteuerfolgen. Zudem war diese Sicherstellung für eine "allfällige Grundstückgewinnsteuer", d.h. gerade in dem Sinn, dass sie entsprechend der Luzerner Praxis für den realisierten Gewinn getätigt wurde.

### **E. 6.3**

Die Beschwerdeführerin macht geltend der Verkehrswert liege bei mindestens Fr. 1'480'000.--. Zur Begründung stützt sie sich auf die Standortanalyse betreffend das Grundstück C.\_\_\_\_\_, GB B.\_\_\_\_\_ der F.\_\_\_\_\_AG. Die Dienststelle Steuern erachtet dieses Vorbringen nicht als genügenden Nachweis für ein offensichtliches Missverhältnis und verweist auf den im Verkaufszeitpunkt gültigen Katasterwert. Der Katasterwert vermag indes das Vorbringen der Beschwerdeführerin nicht zu widerlegen. Dies gilt umso mehr, als der Katasterwert des Grundstücks Nr. C.\_\_\_\_\_, GB B.\_\_\_\_\_, im Jahr 2020 dem bereits im Jahr 2010 (Zeitpunkt der Erbteilung) gültigen Katasterwert entsprach. Angesichts der Entwicklung der Immobilienpreise in den letzten Jahren sowie der hohen Nachfrage nach Einfamilienhäusern, ist es gerichtsnotorisch, dass der Verkehrswert als Marktwert bereits im Jahr 2020 über dem damaligen Katasterwert anzusetzen gewesen wäre. Insoweit darf bei der Feststellung, ob ein Missverhältnis zwischen dem Veräusserungswert und dem Verkehrswert vorliegt, nicht unbesehen auf den Katasterwert abgestellt werden. Sodann handelt es sich bei der F.\_\_\_\_\_AG um eine – unter anderem im Bereich der Immobilienbewertung – spezialisierte Unternehmung, deren Standortanalysen in der Immobilienbranche anerkannt sind und schlüssige Hinweise auf den Verkehrswert eines Grundstücks zu geben vermögen. Der Verkehrswert wird im Veranlagungsverfahren zu ermitteln sein.

### **E. 6.4**

Wie ausgeführt, liegt nach dem Luzerner Steuerbuch eine gemischte Schenkung vor, wenn der Veräusserungswert tiefer ist als der Verkehrswert (vgl. vorne E. 2.4). Diese absolute Definition vermag nicht zu überzeugen. Ansonsten wären selbst Kaufverträge, bei denen der Veräusserungswert aus anderen Gründen als eine gemischte Schenkung oder nur minim unter dem Verkehrswert zu liegen käme, als solche zu qualifizieren und würden zu einem vom Gesetzgeber nicht gewollten Steueraufschub führen. Demnach ist es angezeigt, für die Feststellung, ob eine gemischte Schenkung vorliegt oder nicht, gestützt auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung (vgl. vorne E. 2.3) auf ein Missverhältnis zwischen Veräusserungswert und Verkehrswert abzustellen. Das GGStG enthält dazu keine Regelungen und auch im Luzerner Steuerbuch finden sich keine entsprechenden Ausführungen. Mit Bezug auf die gemischte Schenkung im Bereich des Grundstückgewinnsteuerrechts ist im kantonalen Recht demnach das Missverhältnis zwischen Veräusserungswert und Verkehrswert bislang nicht definiert. Das Luzerner Steuerbuch verweist bei den Bestimmungen zum Aufschubstatbestand des Erbvorbezugs bezüglich des Missverhältnisses auf die sogenannte 25 %-Regel. Demnach liegt ein offenes Missverhältnis zwischen Veräusserungswert und Verkehrswert vor, wenn die Differenz zwischen diesen beiden Werten mindestens 25 % beträgt (Luzerner Steuerbuch Band 3, Weisungen GGStG, § 4 Abs. 1 Ziff. 1: Erbgang und Schenkung Rz. 6). Das Bundesgericht hat diese Praxis zur Feststellung eines offenen Missverhältnisses in anderen Kantonen nicht beanstandet (vgl. z.B. BGer-Urteil 2C\_785/2020 vom 18.3.2021 E. 2.4.4). In einem neueren Urteil hat es jedoch ausgeführt, dass die Schwelle von 25 % bundes- bzw. harmonisierungsrechtlich nicht zwingend vorgegeben ist (vgl. BGer-Urteil 9C\_335/2023 vom 26.10.2023 E. 3.4.1). Im gleichen Urteil hielt das Bundesgericht zudem fest, dass der Steueraufschub bei einer gemischten Schenkung harmonisierungsrechtlich nicht ausgeschlossen ist, wenn die Differenz zwischen Verkaufspreis und Verkehrswert weniger als 25 % beträgt (BGer-Urteil 9C\_335/2023 vom 26.10.2023 E. 3.8; beispielsweise

geht der Kanton Basel-Landschaft von einer gemischten Schenkung aus, wenn die Differenz 20 % beträgt [vgl. Baselbieter Steuerbuch Band 3 – Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer, 73 Nr. 1 Kap. 2.1.3]). Anders gewendet sind nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung auch tiefere Schwellenwerte zulässig, um ein offenkundiges Missverhältnis zwischen Veräusserungswert und Verkehrswert festzustellen. Es ist an den Luzerner Steuerbehörden, im Bereich des Grundstückgewinnsteuerrechts festzulegen, wann ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Veräusserungswert und Verkehrswert und folglich eine gemischte Schenkung vorliegt. Sie haben sich dabei am harmonisierungsrechtlichen Rahmen zu orientieren.

#### **E. 7**

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde teilweise gutzuheissen. Der angefochtene Einspracheentscheid ist aufzuheben und die Sache im Sinn der Erwägungen an die Gemeinde B. \_\_\_\_\_ ins Veranlagungsverfahren zurückzuweisen.

#### **E. 8**

(Kosten- und Entschädigungsfolgen)

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