



---

2C\_383/2012

**Urteil vom 6. September 2012**  
**II. öffentlich-rechtliche Abteilung**

---

Besetzung

Bundesrichter Zünd, Präsident,  
Bundesrichter Donzallaz,  
nebenamtlicher Bundesrichter Locher,  
Gerichtsschreiber Kocher.

---

Verfahrensbeteiligte

**Dienststelle Steuern des Kantons Luzern,**  
Buobenmatt 1, 6002 Luzern,  
Beschwerdeführerin,

**gegen**

1. [REDACTED]
2. [REDACTED]

Beschwerdegegner

beide vertreten durch Rechtsanwalt [REDACTED]  
[REDACTED]

---

Gegenstand

Direkte Bundessteuern 2007 und 2008,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts  
des Kantons Luzern vom 29. März 2012.

## **Sachverhalt:**

### **A.**

Die Eheleute [REDACTED] und [REDACTED] bewirtschaften in [REDACTED] einen Landwirtschaftsbetrieb. Zu ihm gehörte eine Parzelle in der Landwirtschaftszone, auf der sich ein Ökonomiegebäude mit Wagenschuppen befand. Am 19. November 2004 veräusserten die Eheleute [REDACTED] die Parzelle, die inzwischen der Bauzone zugewiesen worden war, zum Preis von Fr. 430'000.-- an einen Dritten. Der Verkauf führte zu einem Veräusserungsgewinn von Fr. 405'644.--. Den Erlös verwendeten die Eheleute [REDACTED] zum Bau einer neuen Schweinescheune. Deren Gestehungskosten beliefen sich auf Fr. 584'663.--. Für steuerliche Zwecke wurde der Vorgang als Ersatzbeschaffung qualifiziert, die zu einem Steueraufschub bezüglich des Wertzuwachsgewinns und der wiedereingebrachten Abschreibungen führte.

### **B.**

Im Rahmen der Veranlagung der direkten Bundessteuer 2007 und 2008 vertraten die Eheleute [REDACTED] (hiernach: die Steuerpflichtigen) die Auffassung, anders als im Fall der Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Luzern seien die Abschreibungen auf der Schweinescheune für die Zwecke der direkten Bundessteuer anfänglich auf der Grundlage der Gestehungskosten (Fr. 584'663.--) vorzunehmen. Im Bereich der direkten Bundessteuer dürfe damit auch die Wertzuwachskomponente von Fr. 405'644.-- abgeschrieben werden. Entsprechend nahmen sie gegenüber den Staats- und Gemeindesteuern bei einem unveränderten Abschreibungssatz von 10 % "Mehrabschreibungen" von Fr. 40'564.-- (2007) bzw. Fr. 36'508.-- (2008) vor. Die Steuerbehörde rechnete die "Mehrabschreibungen" auf. Daran hielt die Steuerkommission für Landwirte/Landwirtinnen auch in den Einspracheentscheiden vom 25. November 2010 fest. Beschwerden an das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern hiess dieses mit Entscheid vom 29. März 2012 gut, hob die Einspracheentscheide auf und wies die Sache zur Neuveranlagung der direkten Bundessteuer 2007 und 2008 an die Veranlagungsbehörde zurück.

Das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern erwog, für die direkte Bundessteuer sei bezüglich der realisierten stillen Reserven die Steuer nicht aufgeschoben, sondern von Gesetzes wegen (Art. 18 Abs. 4 DBG) nicht erfasst worden. Deswegen könne nicht verlangt

werden, den Buchwert wie bei der Staats- und Gemeindesteuer um den aufgeschobenen Grundstücksgewinn herabzusetzen. Dass auf diese Weise zwei Steuerbilanzen geführt werden müssen, nämlich eine für die Kantons- und eine für die Bundessteuer, sei durch die gesetzliche Ordnung vorgegeben und damit hinzunehmen.

**C.**

Gegen dieses Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern vom 29. März 2012 erhebt die Dienststelle Steuern des Kantons Luzern mit Eingabe vom 1. Mai 2012 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragt, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und das steuerbare Einkommen sei entsprechend den Einspracheentscheiden festzulegen. Sie rügt eine unrichtige Feststellung des Sachverhalts sowie eine Verletzung von Bundesrecht.

**D.**

Die Steuerpflichtigen und das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern, Abgaberechtliche Abteilung, schliessen auf Abweisung der Beschwerde, während die Eidgenössische Steuerverwaltung auf einen Antrag verzichtet.

**Erwägungen:**

**1.**

**1.1** 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).

**1.2** Beim angefochtenen Urteil handelt es sich um den Entscheid einer letzten kantonalen Gerichtsstanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, der beim Bundesgericht unter Vorbehalt des Nachfolgenden grundsätzlich mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten angefochten werden kann (Art. 82 lit. a, 83, 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG). Die Dienststelle Steuern des Kantons Luzern ist gestützt auf Art. 89 Abs. 2 lit. d BGG in Verbindung mit Art. 146 Satz 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) zur Beschwerde berechtigt.

**1.3** Das angefochtene Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern vom 29. März 2012 lautet auf Gutheissung der Beschwerde und Rückweisung der Sache zur Neuveranlagung der direkten Bundessteuer 2007 und 2008. Die Vorinstanz macht der Steuer-

behörde in ihren Erwägungen klare Vorgaben für die Neuveranlagung. Damit stellt sich der Rückweisungsentscheid nicht als Zwischenentscheid im Sinne von Art. 93 BGG dar (Urteile 2C\_835/2011 vom 4. Juni 2012 E. 1.3; 2C\_705/2011 vom 26. April 2012 E. 1.3, in: StE 2012 B 44.12.3 Nr. 6; 2C\_645/2011 vom 12. März 2012 E. 1.3.1, in: StE 2012 B 72.19 Nr. 15), sondern als (Quasi-)Endentscheid gemäss Art. 90 BGG. Ein solcher zeichnet sich dadurch aus, dass der Unterinstanz, an welche die Sache zurückgewiesen wird, kein Entscheidungsspielraum verbleibt und die Rückweisung lediglich der rechnerischen Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten dient (BGE 135 V 141 E. 1.1 S. 143; 134 II 124 E. 1.3 S. 127). Dies ist hier der Fall, weshalb auf die Beschwerde eingetreten werden kann (Urteile 2C\_20/2011 / 2C\_21/2011 vom 1. Juli 2011 E. 1.3, in: ASA 80 S. 675, StE 2011 A 21.14 Nr. 22).

**1.4** Mit der Beschwerde kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Zum Bundesrecht im Sinne von Art. 95 lit. a BGG zählt auch das Verfassungsrecht des Bundes (BGE 136 II 5 E. 1.4 S. 9). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist folglich weder an die in der Beschwerde vorgebrachten 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. Trotz der Rechtsanwendung von Amtes wegen prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht der Beschwerde (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), an sich nur die geltend gemachten Rügen, sofern die rechtlichen Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 135 II 384 E. 2.2.1 S. 389; 134 III 102 E. 1.1 S. 104; 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254). Fragen des Bundesrechts untersucht das Bundesgericht mit freier Kognition.

**1.5** Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG). Deren Sachverhaltsfeststellungen können nur berichtigt werden, sofern sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG). Dies ist dann der Fall, wenn der Sachverhalt willkürlich ermittelt worden (Art. 9 BV) oder dessen Feststellung unter Verletzung verfassungsmässiger Rechte und Grundsätze zustande gekommen ist (BGE 135 II 145 E. 8.1 S. 153). Zudem muss aufgezeigt werden, dass die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG).

## **2.**

**2.1** Ist eine natürliche Person selbständig erwerbstätig, kann sie die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten ihrer selbständigen Erwerbstätigkeit zum Abzug bringen. Zu diesen Kosten gehören u.a. die Abschreibungen (Art. 27 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a DBG). Geschäftsmässig begründete Abschreibungen von Aktiven sind zulässig, soweit sie buchmässig oder, wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt, in besonderen Abschreibungstabellen ausgewiesen sind. In der Regel werden die Abschreibungen nach dem tatsächlichen Wert der einzelnen Vermögensteile berechnet oder nach ihrer voraussichtlichen Gebrauchsdauer angemessen verteilt (Art. 28 Abs. 1 und 2 DBG). In Ausführung von Art. 28 DBG hat die Eidgenössische Steuerverwaltung das Merkblatt über Abschreibungen auf dem Anlagevermögen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe ("Merkblatt A/2001") erlassen. Ohne besonderen Nachweis gelten danach im Fall von Leichtbauten, Schweineställen, Geflügelhallen usw. als Höchstansatz die Abschreibungssätze von 5 % (bei Abschreibung vom Anschaffungswert; linear) bzw. 10 % (bei Abschreibung vom Buchwert; geometrisch-degressiv). Dabei bilden die Gestehungskosten den Ausgangswert für die Berechnung der Abschreibung. Diese ergeben sich aus dem Kaufpreis, vermindert um etwaige Rabatte, Eintauschgutschriften usw. (Ziff. 1 des Merkblattes A/2001; vgl. auch PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, N. 28 f. sowie 34 f zu Art. 28 DBG).

**2.2** Die Steuerpflichtigen haben die Parzelle mit Vertrag vom 19. November 2004 für Fr. 430'000.-- veräussert und den Erlös vollumfänglich zum Bau einer neuen Schweinescheune eingesetzt. Der gewinnbringende Verkauf des landwirtschaftlichen Grundstücks unterlag – als Geschäftsvermögen – kantonal gemäss § 25 Abs. 4 des Steuergesetzes [des Kantons Luzern] vom 22. November 1999 (StG/LU; SRL Nr. 620) im Umfang der wiedereingebrachten Abschreibungen der Einkommensteuer Selbständigerwerbender. Der massgebende Betrag ergab sich aus der Differenz zwischen den Anlagekosten und dem Einkommensteuerwert. Demgegenüber unterlag der realisierte Wertzuwachsge Gewinn, also der Unterschiedsbetrag zwischen Erlös und Anlagekosten, gemäss § 1 Abs. 2 Ziff. 1 des Gesetzes [des Kantons Luzern] vom 31. Oktober 1961 über die Grundstückgewinnsteuer (GGStG/LU; SRL Nr. 647) der Grundstückgewinnsteuer.

Die wieder eingebrachten Abschreibungen von Fr. 6'592.-- wurden in der Folge zur Verminderung des Buchwertes des Ersatzobjektes herangezogen, sodass der Einkommensteuerwert entsprechend tiefer zu liegen kommt. Dies ist hier unbestritten. Die Steuer auf dem Wert-

zuwachsgegninn wurde gemäss § 4 Abs. 1 Ziff. 6 GGStG/LU zufolge Ersatzbeschaffung aufgeschoben. Nach dieser Bestimmung ist für einen Steueraufschub nicht unbedingt erforderlich, sich "Ersatz zu beschaffen". Der Steueraufschub wird (entsprechend Art. 12 Abs. 3 lit. d des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]) ebenso gewährt, wenn der Veräusserungserlös "zur Verbesserung der eigenen, selbstbewirtschafteten land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücke" verwendet wird.

Für die Einkommensteuer des Kantons Luzern wird freilich verlangt, dass zunächst der handelsrechtliche Buchwert des Ersatzobjekts um den aufgeschobenen Grundstückgegninn von (hier) Fr. 405'644.-- reduziert wird, was zu einem entsprechend tieferen Einkommensteuerwert führt (vgl. auch Konferenz Staatlicher Steuerbeamter, Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, 1995, S. 47). Der handelsrechtlich realisierte Kapital- bzw. Wertzuwachsgegninn muss für steuerliche Zwecke erfolgswirksam abgeschrieben (bzw. eine entsprechende Rückstellung gebildet) werden, damit der Vorgang im Ergebnis erfolgsneutral ist (Konferenz Staatlicher Steuerbeamter, a.a.O., S. 47). Entsprechend dürfen die vom jeweiligen Einkommensteuerwert bemessenen Abschreibungen nur noch auf dieser gegenüber dem handelsrechtlichen Buchwert tieferen Bemessungsgrundlage vorgenommen werden. Dies bestätigte das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern mit Urteil vom 17. August 2009 betreffend die Steuerpflichtigen für die Staats- und Gemeindesteuern des Steuerjahrs 2005. Dabei erwog es ohne vertiefte Abklärung, Analoges gelte auch für die direkte Bundessteuer (E. II. S. 11).

**2.3** Für die hier massgebenden Steuerperioden 2007 und 2008 stellen sich die Steuerpflichtigen auf den Standpunkt, für die Zwecke der direkten Bundessteuer sei dieses Vorgehen nicht sachgerecht. Für den im Jahr 2004 erzielten Wertzuwachsgegninn sei bundessteuerrechtlich nicht ein Steueraufschub wegen Ersatzbeschaffung nach Art. 30 DBG gewährt worden. Vielmehr sei dieser Wertzuwachsgegninn nach Art. 18 Abs. 4 e contrario DBG von vornherein steuerfrei gewesen. Deshalb könne bei der direkten Bundessteuer nicht verlangt werden, den Buchwert der Schweinescheune um den bei der Grundstückgegninnsteuer aufgeschobenen Grundstückgegninn herabzusetzen. Kantonales und Bundessteuerrecht gingen diesbezüglich getrennte Wege. Entsprechend könne man bei der direkten Bundessteuer für die Abschreibungen auf der Schweinescheune gewissermassen "von Neuem beginnen", also ausgehend vom handels-

rechtlichen Buchwert, vermindert um die wiedereingebrachten Abschreibungen, die steuerneutral auf das Ersatzobjekt übertragen werden konnten.

Diese von der Vorinstanz geschützte Betrachtungsweise ist zutreffend, auch wenn dadurch die Abschreibungen für die Staats- und Gemeindesteuer einerseits und die direkte Bundessteuer andererseits auf unterschiedlichen Einkommensteuerwerten vorzunehmen sind und solchermassen auseinanderfallen. Dass diese Auffassung zutreffend ist, ergibt sich auch daraus, dass der Steueraufschub bei Ersatzbeschaffung nach Art. 30 DBG in der bis Ende 2010 geltenden Fassung enger gefasst war als der diesbezüglich unveränderte Art. 12 Abs. 3 lit. d StHG bzw. § 4 Abs. 1 Ziff. 6 GGStG/LU. Der Einsatz des Erlöses zur Verbesserung bereits im Eigentum der steuerpflichtigen Person stehender Grundstücke fiel zum damaligen Zeitpunkt (noch) nicht darunter (LOCHER, a.a.O., N. 11 ff. zu Art. 30 DBG; Konferenz Staatlicher Steuerbeamter, a.a.O., S. 44; BASTIEN VERREY, L'imposition différée du gain immobilier: harmonisation fédérale et droit cantonal comparé, 2011, S. 115 ff.). Damit lag für die direkte Bundessteuer insoweit im Grunde gar kein Ersatzbeschaffungstatbestand nach Art. 30 DBG vor. Der Wertzuwachs wurde aber gestützt auf Art. 18 Abs. 4 e contrario DBG – anders als die wiedereingebrachten Abschreibungen – steuerfrei belassen. Wenn gar keine Ersatzbeschaffungsproblematik besteht, kann erst recht keine damit zusammenhängende Buchwertreduktion im Umfang des realisierten Wertzuwachses verlangt werden. Das vorinstanzliche Urteil ist mithin nicht zu beanstanden. Anzumerken bleibt, dass die Abschreibungen auf der seinerzeitigen Wertzuwachskomponente bei künftiger Veräusserung des Ersatzobjekts auch im landwirtschaftlichen Bereich steuerbar sind (Art. 18 Abs. 4 DBG), soweit die wiedereingebrachten Abschreibungen nicht steuerneutral auf ein weiteres Ersatzobjekt übertragen werden können (Art. 30 Abs. 1 DBG).

### 3.

Was die Beschwerdeführerin dagegen vorbringt, überzeugt nicht. Sie hält zunächst dafür, die Vorinstanz habe zur hier interessierenden Frage im zitierten Urteil vom 17. August 2009 einen präjudizierenden Sachentscheid gefällt, der unangefochten in Rechtskraft erwachsen sei. Damit müsse für die direkte Bundessteuer vom "analogen Einkommensteuerwert (Buchwert) wie bei den Staats- und Gemeindesteuern" ausgegangen werden. Das zitierte Urteil bezog sich allerdings auf die Steuerperiode 2005. Definitive Steuerveranlagungen entfalten Wirkungen, insbesondere Rechtskraftwirkungen, regelmässig

nur für die Steuerperiode, für die sie ergangen sind (Urteile 2C\_383/2011 vom 31. Oktober 2011 E. 3.3; 2C\_542/2010 / 2C\_543/2010 vom 24. November 2010 E. 2.3.4, in: StE 2011 B 27.2 Nr. 34; 2A.370/2004 vom 11. November 2005 E. 4.2, in: ASA 77 S. 257). Aus dem früheren Verwaltungsgerichtsentscheid lässt sich für das vorliegende Verfahren nichts ableiten.

**3.1** Weiter rügt die Beschwerdeführerin die Feststellung der Vorinstanz als unzutreffend, wonach die Steuerbehörde in den Vorjahren Abschreibungen vom höheren Buchwert der Schweinescheune (Buchwert ohne Reduktion um den aufgeschobenen Grundstücksgewinn) zugelassen habe. Tatsächlich seien auch für die direkte Bundessteuer nur bescheidene Abschreibungen vom reduzierten Buchwert beansprucht und anerkannt worden. Wie es sich diesbezüglich in den Vorperioden 2005 und 2006 verhielt, braucht nicht untersucht zu werden, geht es doch hier um die Steuerperioden 2007 und 2008. In den von den Steuerpflichtigen eingereichten Bilanzen 2004 bis 2008 nahmen sie diese "Buchwertreduktion" jedenfalls nicht vor. Vielmehr verweigerten die Steuerbehörden den "Abschlüssen direkte Bundessteuer" die Anerkennung und legten der Veranlagung behördlich korrigierte "Steuerbilanzen" zugrunde. Es kann den Steuerpflichtigen nicht verwehrt werden, in einer Folgeperiode von dieser "Steuerbilanz", die ihnen gegen den eigenen Willen aufgezwungen wurde, abzuweichen und die Abschreibungen vom Buchwert "ihrer" Bilanz vorzunehmen. Eine "Bilanzkontinuität" für eine nicht selbst erstellte und sachlich falsche Steuerbilanz besteht nicht.

**3.2** In diesem Zusammenhang bringt die Beschwerdeführerin vor, wenn die Steuerpflichtigen in den Steuerperioden 2007 und 2008 für die direkte Bundessteuer Abschreibungen vom – gegenüber der Steuerbilanz (bzw. dem Einkommensteuerwert) – höheren Buchwert vornehmen wollten, bedinge dies vorgängig eine steuerwirksame Aufwertung. Dem ist entgegenzuhalten, dass auf diese Weise der seinerzeitige Wertzuwachsgegninn nachträglich besteuert würde, obschon er nach Art. 18 Abs. 4 e contrario DBG bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken gerade nicht erfasst werden soll.

**3.3** Schliesslich setzt sich die Beschwerdeführerin mit der Natur von Art. 18 Abs. 4 DBG auseinander. Sie meint, die Rechtsfolge, die sich aus der Nichterfassung des Wertzuwachsgegninns von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken bei einer Ersatzbeschaffung ergebe, sei unklar. Die Ersatzbeschaffungsregelungen von Art. 30 DBG und Art. 8 Abs. 4 StHG seien inhaltlich identisch. Hätte der Gesetz-

geber für die Ersatzbeschaffung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken bei der direkten Bundessteuer eine abweichende Lösung von jener bei den Staats- und Gemeindesteuern schaffen wollen, hätte er dies ausdrücklich anordnen müssen. Aus dem Schweigen lasse sich schliessen, dass der Gesetzgeber davon ausgegangen sei, die buchtechnische und die an sie anknüpfende steuerliche Abwicklung der Ersatzbeschaffung führe ohne Weiteres zu analogen (harmonisierten) Rechtsfolgen für beide Steuerarten.

Dagegen ist zunächst einzuwenden, dass bei der direkten Bundessteuer nach damaligem Recht an sich kein Ersatzbeschaffungstatbestand gegeben war (vgl. E. 2.2 vorne) und damit hier im Grunde eine Ersatzbeschaffung nach Art. 30 DBG und die Steuerbefreiung von Art. 18 Abs. 4 DBG gar nicht zusammentreffen. Selbst wenn man diesen Aspekt ausser Acht lässt und einstweilen von einer Normenkollision ausgeht, dann muss die Steuerbefreiung ("der Wertzuwachs-gewinn ... (wird) auf Bundesebene nicht besteuert"; BGE 138 II 32 E. 2.1.2 S. 35; 126 II 473 E. 3a S. 474 f.) dem Steueraufschub kraft Ersatzbeschaffung logisch und wertungsmässig vorgehen. Der Steueraufschub wegen Ersatzbeschaffung ignoriert im Ergebnis den Veräusserungsvorgang (vgl. E. 2.2). Infolgedessen sind die Abschreibungen vom tieferen Buchwert vorzunehmen. Demgegenüber handelt es sich bei der Freistellung des Wertzuwachs-gewinnes um ein Privileg zugunsten der Land- und Forstwirtschaft (zur dogmatischen Einordnung dieser Sonderbestimmung BGE 138 II 32 E. 2.1.2 S. 36 mit zahlreichen Hinweisen). Diese gesetzlich gewollte Bevorzugung darf nicht durch die rechtsanwendenden Behörden dadurch neutralisiert werden, dass die Abschreibungen gleich wie im Fall der Ersatzbeschaffung gehandhabt werden. Solches strebt die Beschwerdeführerin mit ihrer "Buchwertreduktion" bei der direkten Bundessteuer im Ergebnis aber an.

Dass der Gesetzgeber diese Normenkollision nicht bedacht und keinen Vorbehalt in Art. 30 DBG vorgesehen hat, ist nicht aussergewöhnlich. Gleichermassen sind unterschiedliche Steuerbilanzen für Kantons- und Bundessteuer durchaus üblich. Bei Kantonen mit monistischem System der Grundstückgewinnbesteuerung (Art. 12 Abs. 4 StHG) ist dieses Resultat bei jeder buchmässigen Aufwertung auf Grundstücken des Geschäftsvermögens über die Anlagekosten hinaus unvermeidlich. Nach Art. 18 Abs. 2 Satz 1 DBG ist die Buchung klarerweise steuerbar, nicht aber bei den kantonalen Steuern (vgl. etwa Art. 21 Abs. 3 und Art. 85 Abs. 3 des Steuergesetzes [des Kantons Bern] vom 21. Mai 2000 [StG/BE; BSG 661.11]), weil die Aufwertung

(über die Anlagekosten hinaus) als solche kein Realisationsvorgang bei der Grundstückgewinnsteuer ist (MARKUS LANGENEGGER, in: Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, N. 4 am Schluss zu Art. 137 StG/BE; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl. 2006, N 180 zu § 64 StG/ZH).

**4.**

Zusammenfassend vermag die Beschwerdeführerin nicht aufzuzeigen, dass das angefochtene Urteil Bundesrecht verletzt. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erweist sich damit als unbegründet und ist abzuweisen.

**5.**

Dem Ausgang entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Kanton Luzern, der Vermögensinteressen verfolgt, aufzuerlegen (Art. 65 f. BGG). Dieser hat den Steuerpflichtigen zudem eine Parteientschädigung auszurichten.

## Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wird abgewiesen.

2.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 2'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

Die Beschwerdeführerin hat den Beschwerdegegnern für das bundesgerichtliche Verfahren eine Parteientschädigung von Fr. 2'000.-- auszurichten.

4.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Luzern, Abgaberechtliche Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 6. September 2012

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

Der Präsident:



Zünd



Der Gerichtsschreiber:



Kocher



2C\_91/2012

**Urteil vom 17. August 2012**  
**II. öffentlich-rechtliche Abteilung**

Besetzung

Bundesrichter Zünd, Präsident,  
Bundesrichter Karlen, Seiler,  
Bundesrichterin Aubry Girardin,  
nebenamtlicher Bundesrichter Locher,  
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte

1. [REDACTED]
2. [REDACTED]

Beschwerdeführer, beide vertreten durch

[REDACTED]

**gegen**

**Dienststelle Steuern des Kantons Luzern,**  
Buobenmatt 1, Postfach 3464, 6002 Luzern,  
**Administration cantonale des impôts du**  
**canton de Vaud,** route de Berne 46, 1014 Lausanne.

Gegenstand

Staats- und Gemeindesteuern 2006  
(Doppelbesteuerung, Steuerharmonisierung),

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts  
des Kantons Luzern, Abgaberechtliche Abteilung, vom  
15. Dezember 2011.

## Sachverhalt:

### A.

Die Eheleute [REDACTED] und [REDACTED] wohnen in [REDACTED]/LU und sind dort Eigentümer von drei Grundstücken. Im Februar 2005 konnte [REDACTED] von ihrem Vater ein Mehrfamilienhaus in [REDACTED]/VD erben, dessen Steuerwert sich auf 1,8 Millionen Franken beläuft. Die Eigentümerin erzielte mit der Liegenschaft im Jahr 2006 einen Ertrag in Höhe von Fr. 127'168.--. Ebenfalls im Jahr 2006 sanierte sie das Mehrfamilienhaus für Fr. 474'475.--, wovon für steuerliche Zwecke ein Betrag von Fr. 277'961.-- als werterhaltend anerkannt ist.

### B.

Mit Verfügung vom 19. Juni 2008 veranlagten die Steuerbehörden des Kantons Waadt [REDACTED] für die Steuerperiode 2006 auf ein im Kanton Waadt steuerbares Einkommen und ein steuerbares Vermögen von je null Franken. Dies beruhte auf folgender interkantonalen Steuerauscheidung:

	Total	Luzern	Waadt
Ertrag aus unbeweglichem Vermögen	129'906	2'738	127'168
Ertrag aus beweglichem Vermögen	299	299	0
Unterhaltskosten unbewegliches Vermögen	- 278'874	- 913	- 277'961
<b>Nettoeinkommen aus Vermögen</b>	<b>- 148'669</b>	<b>2'124</b>	<b>- 150'793</b>
Prozente für die Schuldzinsenverlegung	100%	40,07%	59,93%
Schuldzinsenverlegung	- 89'302	- 35'783	- 53'519
Einkünfte aus unselbst. Erwerbstätigkeit	161'221	161'221	0
Diverse Abzüge	- 1'600	- 1'600	0
Übernahme durch Hauptsteuerdomizil	0	- 204'312	204'312
<b>Nettoeinkommen insgesamt</b>	<b>- 78'350</b>	<b>-78'350</b>	<b>0</b>
Sozialabzüge	- 26'600	0	- 26'600
<b>Steuerbares Einkommen</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Satzbestimmendes Einkommen</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

Den im Kanton Waadt eingetretenen Gewinnungskosten- und den Gesamtschuldzinsenüberschuss wies der Kanton Waadt dem Hauptsteuerdomizil zu. Nachdem die gesamten Passiven höher ausfielen als die Aktiven, ergab sich im Kanton Waadt ein steuerbares und ein satzbestimmendes Vermögen von je null Franken.

### C.

Mit Verfügung vom 19. August 2010 veranlagte das Steueramt [REDACTED] die Eheleute von [REDACTED] (hienach: die Steuerpflichtigen) für die Staats- und Gemeindesteuern der Steuerperiode 2006. Die Veranlagungsverfügung wies ein steuerbares Einkommen

von Fr. 151'900.-- (zugleich satzbestimmend) und ein Vermögen von null Franken aus. Anders als der Kanton Waadt liess das Steueramt [REDACTED] den Gewinnungskostenüberschuss der Liegenschaftsunterhaltskosten nicht zu, sondern gewährte nur die Fixpauschale von einem Drittel des Bruttoertrags, ausmachend Fr. 43'301.--.

Mit Einspracheentscheid der Steuerkommission des Kantons Luzern vom 10. Januar 2011 und Beschwerdeentscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern vom 15. Dezember 2011 wurden die Rechtsmittel der Steuerpflichtigen abgewiesen.

#### **D.**

Gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern erheben die Steuerpflichtigen mit Eingabe vom 30. Januar 2012 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten mit den Anträgen, der Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern vom 15. Dezember 2011 sei aufzuheben. Zur Vermeidung einer interkantonalen Doppelbesteuerung sei der am Spezialsteuerdomizil ermittelte Gewinnungskostenüberschuss vom Hauptsteuerdomizil zu übernehmen. Der Kanton Luzern sei mangels (Vermögens-)Erträgen in anderen Kantonen zur Übernahme der gesamten geltend gemachten Schuldzinsen zu verpflichten. Demzufolge seien die Beschwerdeführer für die Steuerperiode 2006 mit einem steuerbaren Einkommen von null Franken und einem steuerbaren Vermögen von null Franken einzuschätzen. Die Beschwerdeführer rügen eine Verletzung von Art. 127 Abs. 2 und Abs. 3 BV.

Die Dienststelle Steuern des Kanton Luzern und das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern beantragen die Abweisung der Beschwerde, während die Eidgenössische Steuerverwaltung sowie die Steuerverwaltung des Kantons Waadt von einem Antrag absehen.

Die II. öffentlich-rechtliche Abteilung des Bundesgerichts hat über die Beschwerde am 17. August 2012 öffentlich beraten.

#### **Erwägungen:**

##### **1.**

**1.1** 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).

**1.2** Angefochten ist ein letztinstanzlicher Endentscheid einer oberen kantonalen Gerichtsbehörde in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, der mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden kann (Art. 82 lit. a, 83, 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, 90 BGG i.V.m. Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG, SR 642.14]). Die allgemeinen Sachurteilsvoraussetzungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass. Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist grundsätzlich einzutreten. Nicht einzutreten ist auf das Begehren, es sei auch die Vermögenssteuer festzusetzen. Die Vermögenssteuer bildete vor der Vorinstanz nicht mehr Streitgegenstand.

### **1.3**

**1.3.1** Auch auf dem Gebiet des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV), dessen Verletzung die Beschwerdeführer rügen, ist der Instanzenzug in einem Kanton vollständig zu durchlaufen, ehe das Bundesgericht angerufen werden kann (Art. 86 Abs. 1 lit. d i.V.m. Abs. 2 BGG; Urteil 2C\_785/2011 vom 1. März 2012 E. 1.3). Trifft dies zu, kann zusammen mit dem noch nicht rechtskräftigen letztinstanzlichen Entscheid des einen Kantons auch die bereits rechtskräftige Veranlagungsverfügung oder der bereits rechtskräftige Rechtsmittelentscheid eines weiteren Kantons bzw. mehrerer weiterer Kantone angefochten werden.

**1.3.2** In Bezug auf den oder diese Verfügungen und Entscheide aus einem oder mehreren anderen Kantonen besteht kein Erfordernis der Letztinstanzlichkeit (BGE 133 I 300 E. 2.4 S. 307 bzw. 308 E. 2.4 S. 313; Urteile 2C\_918/2011 vom 12. April 2012 E. 1.4; 2C\_518/2011 vom 1. Februar 2012 E. 1.2; 2C\_397/2010 vom 6. Dezember 2010 E. 1.2, in: RDAF 2011 S. 127, StE 2011 A 24.21 Nr. 22). Die Beschwerdefrist bei Beschwerden wegen interkantonaler Kompetenzkonflikte beginnt spätestens zu laufen, wenn in beiden (bzw. allen) Kantonen Entscheide getroffen worden sind, gegen welche beim Bundesgericht Beschwerde geführt werden kann (Art. 100 Abs. 5 BGG).

**1.3.3** Im vorliegenden Fall richtet sich die Beschwerde ausschliesslich gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern vom 15. Dezember 2011. Die rechtskräftige Veranlagungsverfügung des Kantons Waadt vom 19. Juni 2008 wurde nicht angefochten, zumal sie ohnehin die steuerbaren Faktoren auf null Franken festsetzt. Damit wären die Steuerpflichtigen am Spezialsteuerdomizil gar nicht legitimiert gewesen, die Veranlagung anzufechten. Praxisgemäss gilt im

Steuerrecht, dass es der steuerpflichtigen Person an einem Feststellungs- oder einem andersartigen Rechtsschutzinteresse fehlt, soweit sich aufgrund der Verlustverrechnung unstreitig eine "Nullveranlagung" ergibt (dazu Urteile 2C\_645/2011 vom 12. März 2012 E. 3.4, in: RDAF 2012 II S. 266, StR 67/2012 S. 436, StE 2012 B 72.19 Nr. 15; 2C\_375/2010 vom 22. März 2011 E. 2, in: RDAF 2011 II S. 494; 2C\_292/2009 vom 26. März 2010 E. 1.3, in: StR 65/2010 S. 683). Hingegen weist die der Veranlagung beigelegte Steuerauscheidung des Kantons am Spezialsteuerdomizil dem Hauptsteuerdomizil je einen Gewinnungskosten- und einen Gesamtschuldzinsenüberschuss zur Übernahme zu. Das Bundesgericht prüft in Doppelbesteuerungssachen nicht von Amtes wegen, ob eine von der beschwerdeführenden Partei unangefochten gebliebene konkurrierende Veranlagungsverfügung das Verbot der Doppelbesteuerung verletzt (Urteile 2P.22/2007 vom 10. März 2008 E. 1.4; 2P.5/2002 vom 30. Juni 2004 E. 1.2, nicht publ. in BGE 130 I 205; BGE 111 Ia 44 E. 1b S. 46; 93 I 241 E. 1 S. 241; vgl. aber Urteil 2C\_230/2008 vom 27. August 2008 E. 1.2, in: StR 64/2009 S. 302). Im vorliegenden Fall kann eine Mitbefechtung der Waadtländer Veranlagung nicht – auch nicht sinngemäss – unterstellt werden (Urteil 2C\_199/2011 vom 14. November 2011 E. 1.2). Die Beschwerde wäre daher, könnte sie gegenüber dem Kanton Luzern nicht gutgeheissen werden, abzuweisen (BGE 93 I 241 E. 1 S. 241; 69 I 74 E. 1 S. 77).

Es fragt sich ganz grundsätzlich, ob die vorliegende Rechtsfrage überhaupt den Sachbereich des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung beschlägt. Darauf ist zurückzukommen (E. 2).

**1.4** Mit der Beschwerde kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Zum Bundesrecht im Sinne von Art. 95 lit. a BGG zählt auch das Verfassungsrecht des Bundes (BGE 136 II 5 E. 1.4 S. 9), so namentlich das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist folglich weder an die in der Beschwerde vorgebrachten 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. Trotz der Rechtsanwendung von Amtes wegen prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht der Beschwerde (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), an sich nur die geltend gemachten Rügen, sofern die rechtlichen Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 135 II 384 E. 2.2.1 S. 389; 134 III 102

E. 1.1 S. 104; 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254). Fragen des Bundesrechts untersucht das Bundesgericht mit freier Kognition (betreffend Art. 127 Abs. 3 BV die Urteile 2C\_92/2012 vom 17. August 2012 E. 1.4; 2C\_199/2011 vom 14. November 2011 E. 1.3; 2C\_518/2010 vom 9. Februar 2011 E. 2.4).

Die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts prüft das Bundesgericht demnach mit freier Kognition, ebenso, wie es dies im Fall von Bundesrecht täte. In den Bereichen, in welchen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum ("une certaine marge de manoeuvre") belässt, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts auf Willkür. Wiederum mit freier Kognition zu untersuchen ist hingegen, ob die kantonale Lösung, die einen kantonalen Freiraum betrifft, die Anwendung des StHG weder in seiner horizontalen noch vertikalen Harmonisierungsfunktion beeinträchtigt (Urteil 2C\_705/2011 vom 26. April 2012 E. 1.5.2, in: StE 2012 B 44.12.3 Nr. 6).

**1.5** Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrunde (Art. 105 Abs. 1 BGG). Deren Sachverhaltsfeststellungen können nur berichtigt werden, sofern sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG). Dies ist dann der Fall, wenn der Sachverhalt willkürlich ermittelt worden (Art. 9 BV) oder dessen Feststellung unter Verletzung verfassungsmässiger Rechte und Grundsätze zustande gekommen ist (BGE 135 II 145 E. 8.1 S. 153). Zudem muss aufgezeigt werden, dass die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG).

Die Bindung des Bundesgerichts an den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt (Art. 105 Abs. 1 BGG) und das Novenverbot (Art. 99 Abs. 1 BGG) gelten auch für Beschwerden in Sachen der interkantonalen Doppelbesteuerung. (BGE 133 I 300 E. 2.3 S. 306; Urteile 2C\_92/2012 vom 17. August 2012 E. 1.5; 2C\_514/2008 vom 8. September 2009 E. 3.1, in: StR 65/2010 S. 138 und KURT LOCHER/PETER LOCHER, Die Praxis der Bundessteuern, III. Teil: Interkantonale Doppelbesteuerung, § 12, IV B, 3 Nr. 3).

## **2.**

**2.1** Ein Verstoß gegen das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung im Sinne von Art. 127 Abs. 3 BV liegt vor, wenn eine steuerpflichtige Person von zwei oder mehreren Kantonen für das gleiche

Steuerobjekt und für die gleiche Zeit zu Steuern herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung). Ausserdem darf ein Kanton eine steuerpflichtige Person grundsätzlich nicht deshalb stärker belasten, weil sie nicht im vollem Umfang seiner Steuerhoheit untersteht, sondern zufolge ihrer territorialen Beziehungen auch noch in einem anderen Kanton steuerpflichtig ist (Schlechterstellungsverbot, vgl. BGE 134 I 303 E. 2.1 S. 306 f.; 133 I 308 E. 2.1 S. 311; 132 I 29 E. 2.1 S. 31 f.; XAVIER OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 4. Aufl., 2012, § 20 N. 5 f.).

**2.2** Streitgegenstand ist die Ermittlung des steuerbaren und satzbestimmenden Einkommens am Hauptsteuerdomizil für die Steuerperiode 2006. Während der Kanton Waadt als Nebensteuerdomizil (hier: Spezialsteuerdomizil) den werterhaltenden Gebäudeunterhalt vollumfänglich zulässt, setzt der Kanton Luzern als Hauptsteuerdomizil diesen auf den Höchstbetrag gemäss der in diesem Kanton herrschenden Fixpauschale herab.

**2.3** In Konkurrenz stehen damit das Haupt- und ein Spezialsteuerdomizil. Das Bundesgericht hat sich hierzu in der neueren Praxis verschiedentlich ausgesprochen und dabei betont, dass die Veranlagung im Liegenschaftskanton ihre Grenzen (auch) an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person finde (siehe zum Ganzen BGE 137 I 145 E. 4.3 S. 151 ff.). Im vorliegenden Fall steht die Besteuerung am Hauptsteuerdomizil zur Diskussion. Der Kanton Luzern veranlagt die Steuerpflichtigen, ohne die Aufwandüberschüsse zu berücksichtigen.

Aus dieser Nichtberücksichtigung ergibt sich im betreffenden Steuerjahr für die Steuerpflichtigen eine Mehrbelastung. Damit ist der Tatbestand der aktuellen Doppelbesteuerung dem Grundsatz nach erfüllt (Urteile 2P.65/2006 vom 31. August 2006 E. 3.1, in: RDAF 2006 II 518 und LOCHER/LOCHER, a.a.O., § 9, II Nr. 40; 2P.289/2000 vom 8. Januar 2002 E. 4d, in: ASA 71 S. 416 und LOCHER/LOCHER, a.a.O., § 7, I B Nr. 46; vgl. auch HÖHN/MÄUSLI, *Interkantonaies Steuerrecht*, 4. Aufl., 2000, S. 42; PETER LOCHER, *Einführung in das interkantonale Steuerrecht*, 3. Aufl., 2009, S. 13; PETER MÄUSLI-ALLENSPACH, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach [Hrsg.], *Kommentar Interkantonaies Steuerrecht*, 2011, N. 28 zu § 3; DANIEL DE VRIES REILINGH, *La double imposition intercantonale*, 2005, S. 20).

**2.4** Der Umstand, dass im Jahr 2006 im Kanton Waadt keine Steuer anfällt, verdeutlicht, dass das Interesse der Steuerpflichtigen einzig auf die Vornahme einer Korrektur im Kanton Luzern gerichtet ist. Hierzu ist das Instrumentarium im Sinne von Art. 127 Abs. 3 BV vorliegend freilich nicht geeignet. Ungeachtet der jüngsten Rechtsprechung des Bundesgerichts (BGE 137 I 145 E. 4.3 S. 151 ff.) dürfen die Kantone nämlich das steuerbare Gesamteinkommen (bzw. Gesamtgewinn) und das steuerbare Gesamtvermögen (bzw. Gesamtkapital) weiterhin *aufgrund ihres jeweiligen kantonalen Steuerrechts ermitteln* (LOCHER, a.a.O., S. 23; MÄUSLI-ALLENSPACH, a.a.O., N. 1 zu § 23; VALLENDER/WIEDERKEHR, in: Die schweizerische Bundesverfassung, Ehrenzeller/Mastroianni/Schweizer/Vallender [Hrsg.], 2. Aufl., 2008, N. 77 zu Art. 127 BV). Dies folgt im Übrigen auch aus der grundsätzlichen Steuerhoheit der Kantone, welche ihrerseits auf der subsidiären kantonalen Generalkompetenz (Art. 3 BV) beruht (Urteil 2C\_348/2010 vom 19. Oktober 2010 E. 3, in: LOCHER/LOCHER, a.a.O., § 9, II, Nr. 45).

Die streitige Steuerausscheidung des Kantons Luzern ist folglich nicht im Lichte des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung zu prüfen. Das Doppelbesteuerungsverbot übt vorliegend im Ergebnis auf die interkantonale Steuerausscheidung keinen Einfluss aus. Die fehlende Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, welche die Steuerpflichtigen im Grunde rügen, liegt nicht im Umstand, dass das Besteuerungsrecht zweier Kantone zur Diskussion steht, sondern in der Ausgestaltung der Fixpauschale des Luzerner Steuerrechts. Befände sich die Waadtländer Liegenschaft im Kanton Luzern, ergäbe sich dasselbe Ergebnis.

**2.5** Unbestritten ist, dass die Anwendung der Luzerner Fixpauschale das steuerbare Einkommen 2006 in einer Weise beeinflusst, die für die Steuerpflichtigen im Moment offenkundig nachteilig ist. So werden die effektiven Unterhaltskosten lediglich im Umfang dieser Fixpauschale wirksam. Wohl könnten die Steuerpflichtigen den Gewinnungskostenüberschuss des Jahres 2006 im Kanton Luzern in den kommenden Jahren aufgrund der Fixpauschale etwas abtragen, ist sie doch auffallend grosszügig bemessen. Dies bedingte freilich, dass die Eigentümerin die Liegenschaft nicht schon bald veräussert. Tragen die Steuerpflichtigen im Grunde vor, die Luzerner Veranlagung führe zu einer Besteuerung, die ihren wirtschaftlichen Verhältnissen unangemessen sei, ist die Veranlagung im Licht der Steuerharmonisierungsgesetzgebung zu würdigen.

### 3.

**3.1** Bis Ende 2009 liess sich Art. 9 StHG keine ausdrückliche Regelung der Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten entnehmen. Damit war in der hier interessierenden Steuerperiode 2006 die Generalklausel gemäss Art. 9 Abs. 1 StHG in der Fassung vom 14. Dezember 1990 (AS 1991 1256) massgebend. Ihr zufolge galt, dass "von den gesamten steuerbaren Einkünften (...) die zu ihrer Erzielung notwendigen Aufwendungen und die allgemeinen Abzüge abgerechnet" werden können.

**3.2** Diese Generalklausel im Verbund mit Art. 7 Abs. 1 StHG bringt die Reinvermögenszugangstheorie zum Ausdruck ("imposition du revenu global net"; dazu BGE 133 II 287 E. 2.1 S. 289). Im Bereich der Grundstücke bedeutet dies, dass die mit der Erzielung des Mietertrages oder Eigenmietwertes zusammenhängenden werterhaltenden Kosten als organische Abzüge zu berücksichtigen sind (BGE 133 II 287 E. 2.2 S. 290). Für die sachliche Bemessung gilt, dass der Katalog der Abzüge, wie ihn Art. 9 StHG vorsieht, grundsätzlich abschliessender Natur ist (BGE 128 II 66 E. 4b S. 71 f.). Die sachliche Bemessung ist insofern harmonisierungsrechtlich vorgegeben und belässt den Kantonen im Bereich der Bewirtschaftungskosten von Grundstücken an sich keinen Spielraum. Das Kohärenzprinzip verlangt die identische Behandlung von Vermögenszugängen und Vermögensabgängen. Demnach sind zum einen sämtliche Erträge von Grundstücken des Privatvermögens steuerlich zu erfassen, zum andern aber auch sämtliche damit zusammenhängenden Grundstückaufwände. Ausnahmen bestehen nur, soweit die Aufwände wertvermehrender Natur oder den privaten Lebenshaltungskosten zuzurechnen sind (vgl. Urteil 2C\_390/2012 vom 7. August 2012 E. 2.1 a.E.).

**3.3** Aus Gründen der vertikalen Steuerharmonisierung ist die Praxis zu den gleichartigen Bestimmungen des DBG zur Auslegung des Steuerharmonisierungsgesetzes analog heranzuziehen (BGE 133 II 114 E. 3.2 S. 116; Urteile 2C\_705/2012 vom 26. April 2012 E. 4.3.2, in: StR 67/2012 S. 522 StE 2012 B 44.12.3 Nr. 6; Urteil 2C\_519/2011 vom 24. Februar 2012 E. 1.3.1, in: StR 67/2012 S. 367, StE 2012 B 97.3 Nr. 9, 2C\_272 vom 5. Dezember 2011 E. 1.3, in: StR 67/2012 S. 127). Die Abzugsfähigkeit der Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten von Grundstücken des Privatvermögens war im DBG schon in der ursprünglichen Fassung Gegenstand einer ausdrücklichen Regelung (Art. 32 Abs. 2 Satz 1 DBG; AS 1991 1184). Die Novelle vom 3. Oktober 2008, in Kraft seit dem 1. Januar 2010, hat insofern keine Änderung gebracht.

Im Anschluss an Art. 32 Abs. 2 DBG ist die Verordnung vom 24. August 1992 über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer (SR 642.116) ergangen. Sie unterscheidet zwischen dem Effektivabzug (Art. 1) und einem Pauschalabzug (Art. 2), der anstelle der tatsächlichen Kosten und Prämien beansprucht werden kann. Er beträgt, wenn das Gebäude zu Beginn der Steuerperiode bis zehn Jahre alt ist, *10 Prozent* vom Brutto-Mietertrag bzw. -Mietwert (Art. 2 Abs. 2 lit. a), in den übrigen Fällen *20 Prozent* (lit. b; vgl. Urteil 2C\_390/2012 vom 7. August 2012 E. 2.1). Unter dem Titel "Wahlmöglichkeit" hält Art. 3 der Verordnung sodann fest, dass die steuerpflichtigen Personen in jeder Steuerperiode und für jede Liegenschaft zwischen dem Abzug der tatsächlichen Kosten und dem Pauschalabzug wählen können. Dieses System wird als "Wechselpauschale" bezeichnet.

**3.4** Eine Wechselpauschale kannte schon der seinerzeitige Bundesratsbeschluss vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt; BS 6 390). Zum Wesen des Pauschalabzugs gemäss BdBSt führte das Bundesgericht aus, er diene in erster Linie der administrativen Vereinfachung. Der steuerpflichtigen Person werde die Arbeit des Zusammentragens und Aufbewahrens der Unterlagen, der Steuerbehörde die Kontrolle dieser Unterlagen erspart. Der Pauschalabzug dürfe freilich nicht dazu führen, dass der Grundsatz der Besteuerung des Reineinkommens bei Liegenschaften des Privatvermögens verletzt werde (Urteil 2A.286/1996 vom 19. April 1999 E. 2b und 2c).

Im zitierten Urteil setzte sich das Bundesgericht mit der Frage der Durchlässigkeit der beiden Abzugssysteme auseinander. Anlass bot die kantonale Praxis, wonach ein Übergang vom Pauschalabzug zum Effektivabzug nur bewilligt wurde, wenn die effektiven Kosten die Pauschale in jeder der drei vorangegangenen Veranlagungsperioden überstiegen hatten. Das Bundesgericht billigte dies mit Blick darauf, dass die Fixpauschale "aufgrund ihrer Höhe auch grössere bzw. ausserordentliche Unterhaltsaufwendungen" abdecke (E. 2e). Eine Praxisänderung, die den Wechsel von der Fixpauschale zum Effektivabzug erleichtere, rechtfertige sich "zum jetzigen Zeitpunkt umso weniger, als das System der Fixpauschale inzwischen [im Kanton Basel-Landschaft] aufgegeben wurde" (Urteil 2A.286/1996 vom 19. April 1999 E. 2f a.E.; vgl. auch Urteil 2P.440/1998 vom 10. Februar 2000). Die Entwicklung ist in der Zwischenzeit weit vorangeschritten. So ist heute Luzern der einzige Kanton, der noch eine Fixpauschale anwendet, nachdem der Kanton Tessin auf die Steuerperiode 2011 hin zur "rei-

nen" Wechselpauschale übergegangen ist (Steuerinformationen der Schweizerischen Steuerkonferenz [SSK], Band I, Steuerprobleme F, Die Besteuerung der Eigenmietwerte [Stand der Gesetzgebung: 1. Januar 2010], S. 24 ff.).

**3.5** Das StHG lässt im Einklang mit dem DBG neben dem Effektiv- auch den Pauschalabzug zu. Ebenso wenig wie das Bundessteuerrecht schreibt das Steuerharmonisierungsgesetz vor, welche Art der Pauschale (Fix- oder Wechselpauschale) ein Kanton anzuwenden hat (MARKUS REICH, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, StHG, 2. Aufl., 2002, N. 14 und 20a zu Art. 9 StHG). Wohl zieht die Kommission Steuerlücken die Fix- der Wechselpauschale vor, weil bei der Wechselpauschale im Extremfall die Unterhaltskosten doppelt abgezogen werden könnten (Bericht der Expertenkommission zur Prüfung des Systems der direkten Steuern auf Lücken, 1998, S. 145 f.). Wissenschaftliche Untersuchungen beurteilen die Fixpauschale freilich kritischer und kommen zum Schluss, sie sei unter verfassungsrechtlichen Aspekten problematisch, weil sie der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit weniger Rechnung trage (BERNHARD ZWAHLEN, Die einkommensteuerrechtliche Behandlung von Liegenschaftskosten, 1986, S. 164 ff.; ADRIENNE HEIL-FROIDEVAUX, Steuerrechtliche Praktikabilität unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten, 2006, S. 273 ff.). Die Tatsache, dass – mit Ausnahme des Kantons Luzern – der Bund und sämtliche Kantone zur Wechselpauschale übergegangen sind, ist ein weiteres Indiz für die sachliche und verwaltungsökonomische Überlegenheit dieser Methode. Massvoll festgesetzt, dürfte sich die von der Kommission Steuerlücken festgestellte Missbrauchsgefahr in engen Grenzen halten. Sinnvoll ausgestaltet, kommt die Pauschale dem längerfristig durchschnittlichen Aufwand nahe und bildet diesen realistisch ab.

#### **4.**

**4.1** Gemäss § 39 Abs. 2 des Steuergesetzes [des Kantons Luzern] vom 22. November 1999 (StG/LU; SRL Nr. 620 in der bis Ende 2009 geltenden Fassung) können bei Liegenschaften im Privatvermögen die Unterhaltskosten, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. Für solche Liegenschaften kann an Stelle der tatsächlichen Kosten und Prämien ein Pauschalabzug geltend gemacht werden, der vom Regierungsrat zu regeln ist (§ 39 Abs. 4 StG/LU). Von dieser Regelungskompetenz hat der Regierungsrat in § 10 der Steuerverordnung [des Kantons Luzern] vom 12. Dezember 2000 (StV/LU; SRL Nr. 621) Gebrauch gemacht. Danach beträgt der zulässige Pauschalabzug *15 Prozent* des Brutto-Miet-

ertrags oder des steuerbaren Mietwerts von Gebäuden, deren Erstellungsjahr zu Beginn der Steuerperiode nicht mehr als zehn Jahre zurückliegt (§ 10 Abs. 2 lit. a StV/LU); 25 Prozent des Brutto-Mietertrags oder des steuerbaren Mietwerts von Gebäuden, deren Erstellungsjahr zu Beginn der Steuerperiode über zehn Jahre, aber nicht mehr als 25 Jahre zurückliegt (§ 10 Abs. 2 lit. b StV/LU); ein Drittel des Brutto-Mietertrags oder des steuerbaren Mietwerts der übrigen Gebäude (§ 10 Abs. 2 lit. c StV/LU).

**4.2** Im Anschluss daran erlaubt § 10 Abs. 4 StV/LU einen Wechsel von der Pauschale zum Abzug der tatsächlichen Kosten, wenn nachgewiesen wird, dass der Pauschalabzug *in den letzten sechs Jahren insgesamt sowie in wenigstens vier der letzten sechs Jahre* die tatsächlichen Unterhalts- und Verwaltungskosten nicht deckt. Ein Übergang in umgekehrter Richtung – vom Effektiv- zum Pauschalabzug – ist demgegenüber nach dem System der "Fixpauschale" nicht vorgesehen.

**4.3** § 10 Abs. 4 StV/LU ist kritisch zu hinterfragen. Die Bestimmung geht von einer starren Ex-post-Betrachtungsweise aus. Danach sind die Ergebnisse der letzten sechs Jahre – rückblickend betrachtet – massgebend. Zu Recht bezeichnet die Vorinstanz die Pauschale in einem Urteil vom 23. März 2010 E. 4a (A 09 28) als "eine Art Rückstellung auf die künftigen Unterhaltskosten". Dies verdeutlicht, dass die Luzerner Fixpauschale zu einer Glättung der Steuer führen will, indem der Unterhaltsaufwand über die Zeit verteilt wird. Auf diese Weise wendet sich § 10 Abs. 4 StV/LU bewusst von den massgebenden harmonisierungsrechtlichen Vorgaben zur zeitlichen Bemessung ab.

**4.4** Ausgangspunkt der zeitlichen Bemessung natürlicher Personen bildet gemäss Art. 15 StHG die zweijährige Steuer- und Bemessungsperiode. Den Kantonen steht es frei, eine einjährige Steuer- und Bemessungsperiode einzuführen (Art. 16 StHG). Davon hat der Kanton Luzern Gebrauch gemacht (§ 53 Abs. 2 StG/LU). Mit dem DBG und dem StHG weicht das luzernische Steuerrecht im Fall natürlicher Personen einzig von der jahresbezogenen Sichtweise ab, soweit es um die Verlustverrechnung geht (§ 38 Abs. 1 StG/LU). Die siebenjährige Verlustverrechnung beschränkt sich von vornherein auf selbständig erwerbstätige Steuerpflichtige und ist hier von keiner Bedeutung.

**4.5** Die luzernische Verordnungsbestimmung, die dem angefochtenen Urteil zugrunde liegt, ist singulär. Das System der Fixpauschale, wie es § 10 StV/LU zum Ausdruck bringt, ist nur noch diesem Kanton be-

kannt. Bund und übrige Kantone sind zum System der Wechselpauschale übergegangen. Es ermöglicht es den steuerpflichtigen Personen, von Jahr zu Jahr darüber zu befinden, ob der Effektiv- oder der Pauschalabzug beansprucht werden soll. Verglichen mit den Pauschalabzügen des Bundes – zehn bzw. zwanzig Jahre – springen die empfindlich höheren luzernischen Abzüge ins Auge. Mit einem Ansatz von bis zu 33 Prozent erreichen sie ein Ausmass, das nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge als ausgesprochen hoch erscheint. Dieser Aspekt ist eine Frage der sachlichen Bemessung, die im Bereich der Liegenschaftsabzüge grundsätzlich in der Hand der Kantone liegt (Art. 9 Abs. 1 StHG) und vom Bundesgericht lediglich unter dem Gesichtspunkt der Willkür zu prüfen ist. Schon der Ansatz von 25 Prozent erscheint als ausgesprochen hoch, während sich jener von 33 Prozent als geradezu unhaltbar hoch darstellt. Er muss als willkürlich bezeichnet werden und verletzt das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) bzw. den Grundsatz der Reinvermögenszugangsbesteuerung (Art. 7 Abs. 1 und 9 Abs. 1 StHG) in stossender Weise.

**4.6** Darüberhinaus ist keine harmonisierungsrechtliche Ermächtigungsnorm ersichtlich, die es dem Kanton Luzern erlaubte, eine Pauschale in zeitlicher Hinsicht derart auszugestalten, dass der entstandene Aufwand über mehrere Perioden "abgetragen" wird. Ohnehin ist nicht sichergestellt, dass der gesamte Aufwand zumindest im Verlaufe der Zeit vollumfänglich zum Tragen kommt. Wird die Liegenschaft, die mit der Fixpauschale "belastet" ist, bald nach Eintritt des Aufwandereignisses veräussert, verfällt die Abtragungsmöglichkeit. In der Frage der zeitlichen Bemessung, die vom Bundesgericht aufgrund der (abschliessenden) Vorgaben von Art. 16 StHG mit freier Kognition zu prüfen ist, ergibt sich eine offenkundige Bundesrechtswidrigkeit der kantonalen Verordnungsbestimmung.

**4.7** Damit verstösst § 10 StV/LU in zweierlei Hinsicht gegen das Harmonisierungsrecht. Zum einen tut er dies, indem die Norm dadurch vom System der einjährigen Bemessungs- und Steuerperiode abweicht (Art. 16 StHG; zeitliche Bemessung), dass unter dem Regime der Fixpauschale eine sechsjährige "Beobachtungsphase" besteht. Zum andern besteht keine Gewähr dafür, dass der gesamte Aufwand auch tatsächlich abgezogen werden kann. Dies verletzt das Prinzip der Besteuerung des Reinvermögenszugangs (Art. 7 Abs. 1 i.V.m. Art. 9 Abs. 1 StHG in der ursprünglichen Fassung; sachliche Bemessung).

**4.8** Erweist sich § 10 StV/LU damit als bundesrechtswidrig, kommt die Steuerharmonisierungsgesetzgebung unmittelbar zur Anwendung (Art. 72 Abs. 2 StHG per analogiam). Die Steuerpflichtigen sind damit aufgrund von Art. 9 Abs. 1 StHG in der damals geltenden Fassung berechtigt, (auch) im Kanton Luzern die tatsächlichen Unterhaltskosten des Jahres 2006 geltend zu machen. Sie können damit unter interkantonalen Aspekten am Hauptsteuerdomizil den Gewinnungskostenüberschuss anrechnen lassen. Der eintretende Schuldzinsenüberschuss ist nach den üblichen interkantonalen Ausscheidungsregeln vom Hauptsteuerdomizil zu Lasten des übrigen Einkommens zu übernehmen (BGE 133 I 19 E. 6.3 S. 25 f.).

## **5.**

**5.1** Die Beschwerde erweist sich damit als begründet und ist gutzuheissen. Das angefochtene Urteil wird aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Dienststelle Steuern des Kantons Luzern sowie zur Neuregelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen des kantonalen Verfahrens an das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern zurückgewiesen.

**5.2** Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens sind, dem Verfahrensausgang entsprechend, dem Kanton Luzern aufzuerlegen. Er verfolgt Vermögensinteressen (Art. 65 f. BGG). Der Kanton Luzern hat den Beschwerdeführern zudem eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 68 BGG).

## **Demnach erkennt das Bundesgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird gutgeheissen, das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern vom 15. Dezember 2011 aufgehoben und die Sache zur Neuveranlagung im Sinne der Erwägungen an die Dienststelle Steuern des Kantons Luzern sowie zur Neuregelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen des kantonalen Verfahrens an das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern zurückgewiesen.

**2.**

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

**3.**

Der Kanton Luzern hat die Beschwerdeführer für das bundesgerichtliche Verfahren mit Fr. 2'000.-- zu entschädigen.

**4.**

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Luzern, Abgaberechtliche Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 17. August 2012

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

Der Präsident:



Zünd

Der Gerichtsschreiber:



Kocher





**Urteil vom 19. Dezember 2012**  
**II. öffentlich-rechtliche Abteilung**

Besetzung

Bundesrichter Zünd, Präsident,  
Bundesrichter Seiler,  
Bundesrichterin Aubry Girardin,  
Bundesrichter Stadelmann,  
nebenamtlicher Bundesrichter Locher,  
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte

1. [REDACTED]
  2. [REDACTED]
- Beschwerdeführer, beide vertreten durch Rechtsanwalt  
[REDACTED]

**gegen**

**Gemeinderat** [REDACTED]  
[REDACTED]

**Dienststelle Steuern des Kantons Luzern,**  
Buobenmatt 1, 6002 Luzern,

**Kantonales Steueramt Nidwalden, Rechtsdienst,**  
Bahnhofplatz 3, 6371 Stans.

Gegenstand

Grundstückgewinnsteuer; Doppelbesteuerung,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts  
des Kantons Luzern, Abgaberechtliche Abteilung, vom  
23. Februar 2012.

## **Sachverhalt:**

### **A.**

■■■■■ war Eigentümer eines Grundstücks in ■■■■■/NW, das ihm und seiner Ehefrau, ■■■■■ geb. ■■■■■, als dauernd und ausschliesslich selbstgenutzte Wohnliegenschaft diente. Am 3. Januar 2001 verkaufte er die Liegenschaft zum Preis von Fr. 1'490'000.-- aus seinem Privatvermögen an eine Drittpartei. Ein Jahr zuvor, am 7. Januar 2000, hatten die Eheleute ■■■■■ als Miteigentümer in ■■■■■ LU für Fr. 1'093'714.-- Stockwerkeigentum erworben, worin sie hernach wohnten. Der Kanton Nidwalden ermittelte einen steuerbaren Grundstückgewinn von Fr. 410'500.--, setzte einen Ersatzbeschaffungsanteil am Verkaufserlös von 74 Prozent (aufgerundet) fest, schob die Besteuerung des Betrags von Fr. 303'800.-- auf und rechnete über den Restgewinn von Fr. 83'140.-- (26 Prozent) definitiv ab (Verfügung vom 5. Juni 2001).

Neun Jahre später, mit Vertrag vom 15. März 2010, verkauften die Eheleute ■■■■■ ihr im Kanton Luzern gelegenes Stockwerkeigentum. Dabei lösten sie Fr. 1'130'000.--. Infolge ungenügenden Rechtsgrundnachweises wies das Grundbuchamt Luzern-Land die Grundbuchanmeldung mit Verfügung vom 7. Mai 2010 ab. Die Handänderung, gestützt auf den bereinigten Kaufvertrag vom 23. Juli 2010, trug das Grundbuchamt schliesslich am 27. Juli 2010 im Tagebuch ein. Als selbstbewohntes Wohneigentum nutzten die Eheleute ■■■■■ ■■■■■ fortan eine Stockwerkeinheit, wiederum in ■■■■■ NW gelegen, welche sie mit Tagebucheintrag vom 5. Mai 2008 erworben hatten.

### **B.**

Die Gemeinde ■■■■■ LU veranlagte den Grundstückgewinn mit Verfügung vom 31. März 2011. Vom Bruttoerlös (Fr. 1'130'000.--) brachte sie anrechenbare Aufwendungen (Fr. 30'413.--) und die Anlagekosten (Fr. 1'016'447.--) in Abzug, ehe sie schliesslich das latente Steuersubstrat von Fr. 303'800.-- berücksichtigte. Dies ergab bei einem steuerbaren Gewinn von noch Fr. 386'940.-- eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 83'391.--.

Dagegen erhoben die Eheleute ■■■■■ Einsprache. Sie trugen im Wesentlichen vor, entgegen der Auffassung der Gemeinde sei die massgebende Frist von zwei Jahren für die (vorweggenommene) Ersatzbeschaffung durchaus eingehalten. Demzufolge sei die Steuer erneut aufzuschieben. Die Einsprache (Entscheid vom 22. Juni 2011)

blieb erfolglos, ebenso wie die dagegen gerichtete Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Luzern (Entscheid vom 23. Februar 2012).

Auch der Kanton Nidwalden zog den aufgeschobenen Grundstücksgewinn von Fr. 303'800.-- zur Besteuerung heran. Er begründete dies in seiner Verfügung vom 14. Juli 2011 damit, dass die Voraussetzungen eines (weiteren) Aufschubes der Grundstückgewinnsteuer nicht gegeben seien. Im Kanton Nidwalden ergab sich ein Steuerbetreffnis von Fr. 45'570.--. Die Verfügung vom 14. Juli 2011 trat unangefochten in Rechtskraft.

**C.** Gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern, Abgaberechtliche Abteilung, vom 23. Februar 2012 erheben die Eheleute [REDACTED] (hiernach: die Steuerpflichtigen) mit Eingabe vom 13. April 2012 beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragen die Feststellung, dass die gesetzliche Frist zur Vornahme der Ersatzbeschaffung eingehalten sei, weswegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern vom 23. Februar 2012 und die Veranlagungsverfügung des kantonalen Steueramtes Nidwalden vom 14. Juli 2011 betreffend Besteuerung des Grundstückgewinns über Fr. 303'800.-- aufzuheben seien. Eventualiter sei das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern vom 23. Februar 2012 aufzuheben und die Besteuerung des Grundstückgewinns dem Kanton Nidwalden zuzuweisen. "Subsidiär bzw. subeventualiter" seien die Veranlagungsverfügung des Kantonalen Steueramtes Nidwalden vom 14. Juli 2011 aufzuheben und die Besteuerung des Grundstückgewinns der Gemeinde [REDACTED]/LU zuzuweisen.

**D.**

Während die Gemeinde [REDACTED] LU auf eine Vernehmlassung verzichtet, beantragen die Vorinstanz und die Dienststelle Steuern des Kantons Luzern die Abweisung der Beschwerde. Das Kantonale Steueramt Nidwalden schliesst hinsichtlich des Hauptantrags auf Gutheissung, soweit beantragt wird, das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern vom 23. Februar 2012 aufzuheben, im Übrigen auf Abweisung der Beschwerde. Der Eventualantrag sei gutzuheissen, der Subeventualantrag abzuweisen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung erörtert die Rechtsfrage, praxisgemäss, ohne im konkreten Fall einen Antrag zu stellen. Die Steuerpflichtigen äussern sich abschliessend zum Ergebnis der Vernehmlassung.

## **Erwägungen:**

### **1.**

**1.1** Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit bzw. die Zulässigkeit des Rechtsmittels von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG) und mit freier Kognition (BGE 138 III 471 E. 1 S. 475; 137 III 417 E. 1 S. 417).

**1.2** Angefochten ist ein letztinstanzlicher (End-)Entscheid einer oberen kantonalen Gerichtsbehörde in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts, der mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden kann (Art. 82 lit. a, 83, 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, 89 Abs. 1 und Art. 90 BGG in Verbindung mit Art. 73 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Die allgemeinen Sachurteilsvoraussetzungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass. Auf die Sache ist, unter Vorbehalt des Nachfolgenden, materiell einzutreten.

Nicht einzutreten ist auf die Beschwerde, soweit damit die Feststellung der gewährten Frist zur Geltendmachung des Steueraufschubs begehrt wird. Neben dem Kern des Hauptantrags, zu dessen Klärung die zeitliche Komponente eine nicht unwesentliche Rolle spielt, besteht kein eigenständiges schutzwürdiges Interesse an einer Feststellung der Fristenfrage (BGE 135 II 60 E. 3.3.2 S. 75; 132 V 257 E. 1 S. 259; 130 V 388 E. 2.4 S. 391 f.; 126 II 300 E. 2c S. 303; Urteil 2C\_423/2012 vom 9. Dezember 2012 E. 4.2 zur Subsidiarität des Feststellungs- gegenüber dem Leistungs- oder Gestaltungsantrag).

**1.3** Auch auf dem Gebiet des Verbots der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV) ist der Instanzenzug in einem Kanton vollständig zu durchlaufen, ehe das Bundesgericht angerufen werden kann (Art. 86 Abs. 1 lit. d i.V.m. Abs. 2 BGG). Trifft dies zu, kann zusammen mit dem noch nicht rechtskräftigen letztinstanzlichen Entscheid des einen Kantons auch die bereits rechtskräftige Veranlagungsverfügung oder der bereits rechtskräftige Rechtsmittelentscheid eines weiteren Kantons bzw. mehrerer weiterer Kantone angefochten werden. In Bezug auf diese Verfügungen und Entscheide aus einem oder mehreren anderen Kantonen besteht praxisgemäss kein Erfordernis der Letztinstanzlichkeit (BGE 133 I 300 E. 2.4 S. 307 bzw. 133 I 308 E. 2.4 S. 313). Die Beschwerdefrist bei Beschwerden wegen interkantonalen Kompetenzkonflikte beginnt spätestens zu laufen, sobald in beiden (bzw. allen) Kantonen Entscheide getroffen worden sind, gegen welche beim Bundesgericht Beschwerde geführt werden

kann (Art. 100 Abs. 5 BGG; zum Ganzen Urteile 2C\_708/2012 vom 21. Dezember 2012 E. 1.3; 2C\_92/2012 vom 17. August 2012 E. 1.3, in: StR 67/2012 S. 828).

Vorliegend herrscht ein derartiger (positiver) interkantonaler Kompetenzkonflikt. Er dreht sich um die steuerliche Erfassung des noch nicht besteuerten Gewinnanteils von Fr. 303'800.--. Neben dem (nicht rechtskräftigen) Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Luzern vom 23. Februar 2012 kann auch die (längst rechtskräftige) Veranlagungsverfügung des Kantons Nidwalden vom 14. Juli 2011 angefochten werden.

**1.4** Mit der Beschwerde kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist folglich weder an die in der Beschwerde vorgebrachten 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 138 III 537 E. 2.2 S. 540; 137 III 385 E. 3 S. 386; 133 III 545 E. 2.2. S. 550).

Die Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts prüft das Bundesgericht mit freier Kognition, ebenso, wie es dies im Fall von Bundesrecht täte (Urteile 2C\_711/2012, 2C\_712/2012 vom 20. Dezember 2012 E. 1.4; BGE 134 II 207 E. 2 S. 210). In den Bereichen, in welchen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum ("une certaine marge de manoeuvre") belässt, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts auf Willkür (Urteile 2C\_91/2012 vom 17. August 2012 E. 1.4 [Liegenschaftsunterhalt im Kanton Luzern]; 2C\_705/2011 vom 26. April 2012 E. 1.5.2, in: StE 2012 B 44.12.3 Nr. 6 [Grundstückgewinnsteuer des Kantons Zürich]; 2C\_645/2011 vom 12. März 2012 E. 1.5 [Holdingbesteuerung im Kanton Zürich]; 2C\_519/2011 vom 24. Februar 2012 E. 1.3.1 [Berichtigung im Steuerrecht des Kantons Aargau]; 2C\_164/2009 vom 13. August 2009 E. 4.2, in: RDAF 2009 II S. 531 [Grundstückgewinnsteuer des Kantons Genf]; BGE 134 II 207 E. 2 S. 210 [Vermögenssteuer des Kantons Genf]). Wiederum mit freier Kognition ist zu untersuchen, ob die kantonale Lösung, die einen kantonalen Freiraum betrifft, die Anwendung des StHG weder in seiner horizontalen noch vertikalen Harmonisierungsfunktion beeinträchtigt (Urteil 2A.9/2004 vom 21. Februar 2005 E. 1.4 [Grundstückgewinnsteuer des Kantons Zürich]).

Trotz der Rechtsanwendung von Amtes wegen prüft das Bundesgericht, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht der Beschwerde (Art. 42 BGG), grundsätzlich nur die geltend gemachten Rügen, sofern die rechtlichen Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 135 II 384 E. 2.2.1 S. 389; 134 III 102 E. 1.1 S. 104; 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254). Die Verletzung von Grundrechten und von kantonalem und interkantonalem Recht untersucht es in jedem Fall nur, soweit eine solche Rüge in der Beschwerde vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG). Fragen des Bundesrechts klärt das Bundesgericht mit freier Kognition (Urteile 2C\_708/2012 vom 21. Dezember 2012 E. 1.4; 2C\_92/2012 vom 17. August 2012 E. 1.4, in: StR 67/2012 S. 828, je betreffend Art. 127 Abs. 3 BV).

**1.5** Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz können nur berichtigt werden, sofern sie entweder offensichtlich unrichtig, d. h. willkürlich ermittelt worden sind (Art. 9 BV; BGE 137 II 353 E. 5.1 S. 356; zum Willkürbegriff: BGE 138 I 49 E. 7.1 S. 51; 137 I 1 E. 2.4 S. 5) oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen (Art. 105 Abs. 2 BGG; BGE 135 II 145 E. 8.1 S. 153). Zudem hat die beschwerdeführende Partei aufzuzeigen, dass die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 137 III 226 E. 4.2 S. 234).

Die Bindung des Bundesgerichts an den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt (Art. 105 Abs. 1 BGG) und das Novenverbot (Art. 99 Abs. 1 BGG) gelten auch für Beschwerden in Sachen der interkantonalen Doppelbesteuerung (Urteile 2C\_708/2012 vom 21. Dezember 2012 E. 1.5; 2C\_92/2012 vom 17. August 2012 E. 1.5, in: StR 67/2012 S. 828; BGE 133 I 300 E. 2.3 S. 306).

**1.6** Streitgegenstand vor Bundesgericht ist die Rechtsfrage, ob ein weiterer Fall der (vorweggenommenen) Ersatzbeschaffung vorliege und, sofern diese nicht zutreffen sollte, welcher Kanton kollisionsrechtlich zur Besteuerung des im Kanton Nidwalden angefallenen, mit Verfügung vom 5. Juni 2001 aufgeschobenen Teilgewinns von Fr. 303'800.-- zuständig sei. Zum "Restgewinn" von Fr. 83'140.-- äussern sich die Steuerpflichtigen in ihrer Beschwerde nicht mehr. Mit Blick auf die Dispositionsmaxime (Art. 107 Abs. 1 BGG; Urteil 2C\_232/2012 vom 23. Juli 2012 E. 2) beschränkt sich der Streitgegenstand damit auf das latente Steuersubstrat von Fr. 303'800.--.

## **2.**

**2.1** Die beiderseitige Beanspruchung des latenten Steuersubstrats durch die luzernische Gemeinde und den Kanton Nidwalden stellt sich als aktuelle Doppelbesteuerung im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zu Art. 127 Abs. 3 BV dar (BGE 138 I 297 E. 3.1 S. 300 f.; 137 I 145 E. 2.2 S. 147; 134 I 303 E. 2.1 S. 306 f.; 133 I 308 E. 2.1 S. 311; 132 I 29 E. 2.1 S. 31 f.; Urteile 2C\_708/2012 vom 21. Dezember 2012 E. 2.1; 2C\_92/2012 vom 17. August 2012 E. 2.1, in: StR 67/2012 S. 828).

**2.2** Unter kollisions- bzw. doppelbesteuerungsrechtlichen Gesichtspunkten steht ausser Frage, dass realisierte Zuwachsgewinne auf unbeweglichem Vermögen, das sich im Privatvermögen der steuerpflichtigen Person befindet, ausschliesslich vom Belegenheitskanton erfasst werden können. Sie sind objektmässig zuzuweisen (BGE 132 I 220 E. 3.1 S. 223 f.; 131 I 249 E. 3.1 S. 253; 131 I 285 E. 3.1 S. 287; 116 Ia 127 E. 2b S. 130; 111 Ia 124 E. 2b S. 124). Dieser richterrechtliche Grundsatz bildet zwar verfahrens- und an sich auch materiellrechtlich den Ausgangspunkt. Der vorliegenden Konstellation wohnt freilich eine überwiegend harmonisierungsrechtliche Dimension inne. So ermöglicht Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG bei der Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft, soweit die einschränkenden Voraussetzungen vorliegen, die Ersatzbeschaffung über die Kantongrenzen hinweg ("... in der Schweiz ..."). Das Steuerharmonisierungsrecht stellt sich, was diesen materiellen Regelungsbereich betrifft, als neueres, spezielleres und durch ein Bundesgesetz geschaffenes Recht dar (vgl. schon Urteil 2P.212/2004 vom 23. November 2004 E. 3.1, in: RtiD 2005 I 689, StR 60/2005 S. 113; XAVIER OBERSON, *Droit fiscal suisse*, 4. Aufl., 2012, § 20 N. 3 f.; PETER MÄUSLI-ALLENSPACH, in: Martin Zweifel/Michael Beusch/Peter Mäusli-Allenspach [Hrsg.], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, Band III/1, *Interkantonaies Steuerrecht*, 2011, § 2 N. 15 ff.; PETER LOCHER, *Einführung in das interkantonale Steuerrecht*, 3. Aufl., 2009, S. 5 f.; URS R. BEHNISCH, in: Ehrenzeller/Mastronardi/Schweizer/Vallender [Hrsg.], *Die schweizerische Bundesverfassung*, 2. Aufl., 2008, N. 17 zu Art. 129 BV); MARKUS REICH, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, Band I/1, *StHG*, 2. Aufl., 2002, N. 50 ff. der Vorbemerkungen zu Art. 1/2 StHG). Vorliegend vermag denn auch Art. 12 StHG das Belegenheitsprinzip zurückzudrängen.

**2.3** Zu Art. 12 StHG besteht eine reiche bundesgerichtliche Praxis. Ihr zufolge bleibt den Kantonen bei der Umschreibung des steuerbaren

Grundstückgewinns lediglich ein beschränkter Gestaltungsraum, wenngleich die massgebenden Rechtsbegriffe – "Erlös", "Anlagekosten" und "Ersatzwert" – von Bundesrechts wegen nicht näher ausgeführt werden (Urteil 2C\_705/2011 vom 26. April 2012 E. 1.5.3 mit Hinweisen, in: StE 2012 B 44.12.3 Nr. 6; BGE 131 II 722 E. 2.1 S. 723 f.). Gleich verhält es sich in Bezug auf die Ausgestaltung des Besitzesdauerabzugs (BGE 134 II 124 E. 3.2 S. 132). Bei bloss teilweiser Reinvestition des Erlöses in ein Ersatzobjekt sind die Kantone gehalten, die absolute Methode anzuwenden. Ein nicht (wieder) investierter Gewinnanteil bleibt vom Aufschubprivileg ausgenommen und gelangt sofort zur Besteuerung (BGE 137 II 419 E. 2.2.1 S. 422; 130 II 202 E. 3.2 S. 206 f.). Ebenso geklärt ist, dass unter dem Begriff der dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft ("ayant durablement servi au propre usage de l'aliénateur") einzig der Hauptwohnsitz zu verstehen ist. Ein sekundäres Domizil genügt nicht (BGE 138 II 105 E. 6.3.1 S. 108 f.). Schliesslich sind die Kantone befugt, die "angemessene" Frist für die nachträgliche oder vorweggenommene Ersatzbeschaffung festzulegen (Urteile 2C\_108/2011 vom 29. August 2011 E. 3.1; 2C\_215/2008 vom 21. August 2008 E. 2.2; 2A.490/2005 vom 26. April 2006 E. 2.3, in: RtiD 2006 II 534; PAUL SCHERER/PRISKA RÖSLI, Die Harmonisierung der steuerneutralen Ersatzbeschaffung, in: ST 75/2001 S. 257, insb. 261; BERNHARD ZWAHLEN, in: Zweifel/Athanas, StHG, N. 75 zu Art. 12 StHG).

**2.4** Offen ist die Steuerhoheit zum Erfassen von Wertzuwachsgeinnen, welche einer kantonsübergreifenden Ersatzbeschaffung unterliegen. Die Frage ist trotz kollisionsrechtlicher Färbung letztlich harmonisierungsrechtlicher Natur, weswegen das interkantonale Kollisionsrecht keine unmittelbare Erkenntnisquelle bildet. In der Botschaft vom 25. Mai 1983 zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (BBl 1983 III 1, insb. 103) war der Steueraufschub beim Ersatz von dauernd und ausschliesslich selbstgenutztem Wohneigentum noch nicht vorgesehen. Erst das Parlament schuf Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG, sah aber von einer Regelung der interkantonalen Ausgestaltung ab. Dies, wenngleich unstrittig war, dass der interkantonale Steueraufschub – ähnlich der Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen (Art. 8 Abs. 4 StHG) – zulässig sein müsse (zur Entstehungsgeschichte namentlich BASTIEN VERREY, L'imposition différée du gain immobilier, 2011, S. 152 f.).

Seitherige Klärungsversuche auf gesetzgeberischer Ebene verliefen ergebnislos. In Erinnerung zu rufen ist die parlamentarische Initiative

Hegetschweiler vom 18. Juni 2004 (04.450) unter dem Titel "Ersatzbeschaffung von Wohneigentum. Förderung der beruflichen Mobilität". Sie zielte auch auf eine Regelung der interkantonalen Besteuerung eines bislang aufgeschobenen Grundstückgewinns nach endgültigem Verkauf der Ersatzliegenschaft ab (vgl. den Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrats vom 19. Januar 2010, in: BBl 2010 2585, insb. 2596 ff.). Dabei sollte im Wesentlichen in Art. 12 Abs. 3<sup>bis</sup> StHG das Kompromisskonzept der Schweizerischen Steuerkonferenz verankert werden (vgl. auch VERREY, S. 240 ff.). Dieses nimmt eine vermittelnde Stellung zwischen den beiden im Vordergrund stehenden Vorgehensweisen, der Einheits- und der Zerlegungsmethode, ein. Ihr zufolge wäre bei ausserkantonalen Handänderungen, die zu keinem weiteren Steueraufschub Anlass geben, innerhalb der ersten fünf Jahre die Zerlegungs-, hernach die Einheitsmethode anzuwenden gewesen. Dies scheiterte letztlich am Widerstand des Ständerats (AB 2011 S 520; zum Ganzen auch MARKUS LANGENEGGER, in: Christoph Leuch/Peter Kästli/Markus Langenegger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, N. 31 ff. zu Art. 134 StG/BE; JEAN-BLAISE PASCHOUD, *Évolution ou révolution du droit fiscal intercantonal?*, in: ASA 69 S. 837, insb. 842 f.).

Die *Einheitsmethode* charakterisiert sich dadurch, dass auch das einst aufgeschobene, damit latente Steuersubstrat in jenem Zuzugskanton erfasst wird, auf dessen Gebiet es zur Veräusserung der Ersatzliegenschaft kommt, ohne dass ein weiterer Steueraufschub in Frage käme. Das latente Steuersubstrat aufgrund der Erstveräusserung, gegebenenfalls auch weitere aufgeschobene Rohgewinne aufgrund zwischenzeitlicher Handänderungen in früheren Zuzugskantonen, und der bei der letzten Handänderung anfallende Gewinn bilden in diesem (letzten) Zuzugskanton ein einheitliches Steuerobjekt.

Demgegenüber beruht die *Zerlegungsmethode* darauf, dass der bislang aufgeschobene Gewinnanteil weiterhin dem oder den einstigen "Wegzugskanton(en)" zur Besteuerung zur Verfügung steht. Vom (letzten) Zuzugskanton erfasst werden kann einzig ein Zusatzgewinn, der darin besteht, dass der letztlich realisierte Gesamtgewinn die aufgeschobenen Rohgewinne übersteigt.

Ungeachtet eines Steueraufschubs entsteht die Grundstückgewinnsteuerforderung freilich erst mit der letzten, nicht mehr zu einem (weiteren) Steueraufschub berechtigenden Handänderung. Entfällt der Vorbehalt und kommt es zur Besteuerung, bildet der nunmehr "gesamte Gewinn" das Steuerobjekt (zum Ganzen MICHAEL BEUSCH, *Der*

Untergang der Steuerforderung, 2012, S. 83). Realisiert und besteuert wird damit – auch – das latente Steuersubstrat erst bei Dahinfallen des Steueraufschubs, wobei die dannzumal geltenden Modalitäten (Steuertarif, Steuerbemessungsgrundlage etc.) massgebend sind (FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl., 2006, N. 16 zu § 226 StG/ZH).

**2.5** Die Methodenfrage wird in der Literatur kontrovers diskutiert. Die ältere Lehre favorisiert ein fortdauerndes, anteiliges Besteuerungsrecht des Wegzugskantons im Sinne der Zerlegungsmethode (so ZWAHLEN, in: Zweifel/Athanas, StHG, N. 76 zu Art. 12 StHG; DERS. in: Ernst Höhn/Peter Athanas [Hrsg.], Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, 1993, S. 106, gestützt auf ein Protokoll der nationalrätlichen Kommission). Zum selben Ergebnis kommt etwa die Berner Praxis, dies unter Bezugnahme auf die Methode der interkommunalen Steuerausscheidung (LANGENEGGER, N. 30 zu Art. 134 StG/BE), und die basel-landschaftliche Doktrin (THOMAS P. WENK, in: Peter Nefzger/Madeleine Simonek/Thomas Wenk [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 2004, N. 52 zu § 73 StG/BL) und jene des Kantons Zürich (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 12 zu § 226 StG/ZH). Für die Zerlegungsmethode spricht danach hauptsächlich die Nähe zum doppelbesteuerungsrechtlichen Belegenheitsprinzip, die Unterstellung der Steuerlatenz unter die Regeln des Wegzugskantons (bezüglich Tarif, Besitzesdauerabzug usw.), die andernfalls erhöhten Anforderungen an das interkantonale Meldewesen sowie unerwünschte Verschiebungen des Steuersubstrats unter den Kantonen.

Demgegenüber folgt das jüngere Schrifttum tendenziell der Einheitsmethode (so namentlich ROMAN SIEBER, in: Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach, Interkantonales Steuerrecht, § 25 N. 55 a. E.; VERREY, a.a.O., S. 225; PETER LOCHER, Steuerharmonisierung und interkantonales Steuerrecht, in: ASA 65 S. 609, insb. 628 ff.; MARIANNE KLÖTI-WEBER/JÜRIG BAUR, in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Aufl., 2009, N. 22 zu § 98 StG/AG; so schon SCHERER/RÖSLI, a.a.O., S. 264). Angeführt werden praktische und verwaltungsökonomische Gründe, ebenso wie die Wünschbarkeit der gesamthaften, einheitlichen Regeln folgenden Besteuerung des Grundstückgewinns.

**2.6** Das Abgaberecht von Bund (Art. 164 Abs. 1 lit. d BV) und Kantonen bzw. Gemeinden (Art. 5 Abs. 1 BV sowie kantonales Verfas-

sungsrecht; Urteil 1C\_78/2012 vom 10. Oktober 2012 E. 6; BGE 127 I 60 E. 2d S. 64 ff.) unterliegt dem Legalitätsprinzip (BGE 138 V 32 E. 3.1.1 S. 35; 136 II 337 E. 5.1 S. 348 f.; 132 I 157 E. 2.2 S. 159; 131 II 562 E. 3; Urteile 2C\_196/2012 vom 10. Dezember 2012 E. 3.2.4; 2C\_798/2011 vom 24. August 2012 E. 3.11). Auf eine rechtskräftige Steuerverfügung kann nur noch unter besonderen Voraussetzungen zurückgekommen werden (PATRICK M. MÜLLER, Aspekte der Verwaltungsrechtspflege, 2006, S. 8 und 26). Diese unterliegen einem gesetzlichen numerus clausus (KLAUS A. VALLENDER, in: Zweifel/Athanas, StHG, N. 5 zu den Vorbemerkungen zu Art. 51–53 StHG). Dabei handelt es sich um die Revision (zugunsten der steuerpflichtigen Person; Art. 51 StHG), die Berichtigung (zugunsten der steuerpflichtigen Person oder der öffentlichen Hand; Art. 52 StHG) und die Nachsteuer (zugunsten der öffentlichen Hand; Art. 53 f. StHG; Urteil 2C\_519/2011 vom 24. Februar 2012 E. 3.3, in: RDAF 2012 II 418, StE 2012 B 97.3 Nr. 9, StR 67/2012 S. 367). Die Subsumtion der "Nachbesteuerung" unter eines dieser drei herkömmlichen Institute ist höchst problematisch: Das Dahinfallen des Steueraufschubs begründet weder eine Tatsache im Sinne von Art. 53 Abs. 1 bzw. Art. 51 Abs. 1 lit. a StHG, noch lässt sich von einem Rechnungsfehler oder Schreibversehen (Art. 52 StHG) sprechen.

Folgt ein Kanton der Zerlegungsmethode und verfügt er die Nachbesteuerung des einst auf seinem Kantonsgebiet angefallenen, aber bislang aufgeschobenen Grundstückgewinns, setzt dies mithin eine besondere gesetzliche Grundlage voraus (PETER MÄUSLI-AlLENSPACH, Interkantonale Steuerauscheidung bei Grundstücken des Geschäfts- und Privatvermögens, in: zsis 2006, Aufsätze Nr. 3, S. 10; LOCHER, Steuerharmonisierung, S. 632). Ein Steuer- oder Nachsteuergrund sui generis findet sich allem voran in § 4 Abs. 4 des Gesetzes [des Kantons Luzern] vom 31. Oktober 1961 über die Grundstückgewinnsteuer (GGStG/LU; SRL 647), darüber hinaus etwa in § 75 Abs. 1 Satz 1 des Gesetzes [des Kantons Basel-Landschaft] vom 7. Februar 1974 über die Staats- und Gemeindesteuern (StG/BL; SGS 331; beschränkt auf 20 Jahre); Art. 136 Abs. 3 des Steuergesetzes [des Kantons Bern] vom 21. Mai 2000 (StG/BE; BSG 661.11); Art. 65 Abs. 2 der Loi [des Kantons Neuenburg] du 21 mars 2000 sur les contributions directes (LCdir/NE; RSN 631.0); Art. 91 Abs. 2 der Loi d'impôt [des Kantons Jura] du 26 mai 1988 (StG/JU; RS 641.11); Art. 145a Abs. 1 i.V.m. Art. 145 Abs. 4 und Art. 230 ff. des Steuergesetzes [des Kantons Obwalden] vom 30. Oktober 1994 (StG/OW; GDB 641.1; beschränkt auf fünf Jahre); Art. 132 Abs. 2 i.V.m. Art. 199 ff. des Steuergesetzes [des Kantons St. Gallen] vom 9. April

1998 (StG/SG; sGS 811.1); § 129 Abs. 4 i.V.m. § 204 ff. des Gesetzes [des Kantons Thurgau] vom 14. September 1992 über die Staats- und Gemeindesteuern (StG/TG; RB 640.1; beschränkt auf fünf Jahre); Art. 130 Abs. 3 des Gesetzes vom 26. September 2010 über die direkten Steuern im Kanton Uri (StG/UR; RB 3.2211; Aufhebung der Verfügung und Nachbesteuerung); Art. 65 Abs. 3 der Loi [des Kantons Waadt] du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI/VD; RS 642.11) und § 226a Abs. 2 des Steuergesetzes [des Kantons Zürich] vom 8. Juni 1997 (StG/ZH; LS 631.1; beschränkt auf 20 Jahre).

Keine ausdrückliche gesetzliche Grundlage, die ein Vorgehen nach der Zerlegungsmethode zuliesse, enthält namentlich das Gesetz [des Kantons Nidwalden] vom 22. März 2000 über die Steuern des Kantons und der Gemeinden (StG/NW; NG 521.1). Wohl sieht das nidwaldnerische Recht einen Revisionstatbestand *sui generis* vor (Art. 223 Abs. 1 Ziff. 5 StG/NW), doch bezieht sich dieser auf eine andere Konstellation. Wie beispielsweise in § 165 Abs. 1 lit. f des Gesetzes [des Kantons Solothurn] vom 1. Dezember 1985 über die Staats- und Gemeindesteuern (StG/SO; BGS 614.11) geht es hier darum, die Revision zu ermöglichen, sollte die Voraussetzungen des Steueraufschubs erst nach rechtskräftiger Veranlagung erfüllt werden.

**2.7** Verschiedene kantonale Gesetzgeber knüpfen ein Vorgehen nach der Zerlegungsmethode schliesslich an ein bestimmtes Verhalten des Gegenkantons. Der Kanton Luzern erfasst das latente Steuersubstrat lediglich, sofern "der andere Kanton im analogen Fall die Nachbesteuerung beansprucht". Dies erfordert nach luzernischem Steuerrecht eine Gegenrechtsvereinbarung (§ 4 Abs. 4 Satz GGStG/LU). Denselben Ansatz verfolgen etwa die Kantone St. Gallen (Art. 132 Abs. 2 StG/SG), Schaffhausen (Art. 113 Abs. 4 des Gesetzes vom 20. März 2000 über die direkten Steuern (StG/SH; SHR 641.100), Uri (Art. 130 Abs. 3 StG/UR) und Zürich (§ 279 Abs. 2 StG/ZH).

### **3.**

**3.1** Im konkreten Fall ereigneten sich die Handänderungen um dauernd und ausschliesslich selbstgenutztes Wohneigentum in den Jahren 2000/2001 und 2008/2010. Die hier interessierenden Kantone Luzern (§ 4 Abs. 1 Ziff. 7 GGStG/LU) und Nidwalden (Art. 143 Ziff. 2 StG/NW) erachten eine zweijährige Frist als im Sinne von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG "angemessen". Die beiden ersten Handänderungen vom 7. Januar 2000 und 3. Januar 2001 ereigneten sich innerhalb Jahresfrist. Unstreitig musste dies zum (teilweisen) Aufschub des im Kanton Nidwalden erzielten Grundstückgewinns führen. Nach den für

das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG) ergab sich bei der damals vom Kanton Nidwalden angewandten Methode ein latentes Steuersubstrat von Fr. 303'800.--.

**3.2** Mit Bezug auf die Handänderungen 2008/2010 stellt die Vorinstanz verbindlich fest, die Tagebucheinträge seien am 5. Mai 2008 (Kanton Nidwalden) bzw. am 27. Juli 2010 (Kanton Luzern) erfolgt. Das Grundbuchamt habe den ersten Vertrag vom 15. März 2010 zurückgewiesen (u. a. mangels Zustimmung der Stockwerkeigentümergeinschaft zur Aufteilung der 7<sup>1/2</sup>-Zimmer-Wohnung). Deswegen habe erst die bereinigte Fassung grundbuchlich berücksichtigt werden können. Mit der Gemeinde hält die Vorinstanz die Zweijahresfrist in Anbetracht des Tagebucheintrags vom 27. Juli 2010 für verpasst, was einen [weiteren] Steueraufschubtatbestand ausschliesse. Dies bezeichnen die Steuerpflichtigen als "formalistisch". Die durch den anfänglich ungenügenden Rechtsgrundaussweis verursachte Verzögerung dürfe sich nicht zu ihren Lasten auswirken. Sie hätten alles ihnen Mögliche unternommen, um die Ersatzbeschaffungsfrist zu wahren.

**3.3** Die Modalitäten der Wahrung der "angemessenen" Frist lässt das Bundesrecht zwar weitgehend offen. Unstreitig bezieht sich die "angemessene Frist" aber auf den Zeitraum zwischen zwei Handänderungen, geht es doch um die Reinvestition in dauernd und ausschliesslich selbstgenutztes Grundeigentum. Der Übergang von Grundeigentum wird von Zivilrechts wegen, abgesehen von Ausnahmen, durch den Grundbucheintrag bewirkt (Art. 656 Abs. 1 und Art. 971 Abs. 1 ZGB; Urteile 2C\_798/2011 vom 24. August 2012 E. 2.3, in: ZBJV 148/2012 S. 999; 5A\_846/2009 vom 12. März 2010 E. 3.1, in: RNRF 92/2011 S. 112). Ihm kommt konstitutive Wirkung zu, was Ausdruck des absoluten Eintragungsprinzips ist (BGE 137 III 293 E. 5.3 S. 302). Ebenso von Bundesrechts wegen setzen die Rechtswirkungen des Grundbucheintrags rückwirkend mit dem Tagebucheintrag ein (Art. 972 Abs. 2 ZGB). Im selben Zeitpunkt entsteht die Grundstückgewinnsteuerforderung, soweit kein Steueraufschub Platz greift (Urteil 2C\_798/2011 vom 24. August 2012 E. 2.3; 2C\_674/2011 vom 7. Februar 2012 E. 3.3, in: StR 67/2012 S. 357).

Das Steuerrecht knüpft damit an das Zivilrecht an. Raum für eine vom Zivilrecht abweichende Betrachtungsweise, wie sie den Steuerpflichtigen vorschwebt, bleibt keiner. Insbesondere mit Blick auf die Rechtssicherheit ist selbst im Bereich einer Wirtschaftsverkehrssteuer nur

zurückhaltend von der zivilrechtlichen Betrachtungsweise als Massstab der steuerlichen Beurteilung abzurücken (Urteil 2C\_232/2012 vom 23. Juli 2012 E. 3.6, in: ASA 81 S. 414). Umso deutlicher gilt dies bei Rechtsverkehrssteuern (z. B. Handänderungssteuer; Urteil 2C\_20/2012 vom 24. April 2012 E. 3.1, in: StR 67/2012 S. 517) oder Spezialeinkommenssteuern (z. B. Grundstückgewinnsteuer; zum Charakter Urteile 2C\_747/2010 vom 7. Oktober 2011 E. 5.2, in: ASA 80 S. 609, StE 2012 B 44.13.7 Nr. 25, StR 67 2012 S. 48). Dies gebietet, für Beginn und Ende der Zweijahresfrist auf den jeweiligen Tagebucheintrag abzustellen.

**3.4** Zwischen den beiden Tagebucheinträgen sind deutlich mehr als 24 Monate verstrichen. Nach dem Recht des Kantons Luzern, das die Zweijahresfrist kennt, schliesst dies einen weiteren Steueraufschub aus. Ob eine Heilung des Fristversäumnis überhaupt denkbar ist, kann hier offenbleiben. Nach den vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen haben es die Steuerpflichtigen unterlassen, rechtzeitig im Hinblick auf den voranrückenden Fristablauf die Zustimmung der Stockwerkeigentümer zu ihrem Vorhaben einzuholen. Die Steuerpflichtigen bringen nicht vor, dass sie die Zustimmung nicht zu rechter Zeit hätten veranlassen können. Fehlt es damit an der "klaren Schuldlosigkeit der betroffenen steuerpflichtigen Person und gegebenenfalls ihrer Vertretung" (Urteile 2C\_407/2012 vom 23. November 2012 E. 3.2; 2C\_699/2012 vom 22. Oktober 2012 E. 3.1 und 3.2, zusammengefasst in: StR 68/2013 S. 53), könnte einer Wiederherstellung der versäumten Frist von vornherein nicht entsprochen werden. Die zivilrechtliche Handänderung vom 27. Juli 2010 löst mit hin die Grundstückgewinnsteuer auf der Luzerner Liegenschaft aus. Ein weiterer Steueraufschub, sollte ein solcher überhaupt zugänglich sein, ist ausgeschlossen. Die vorinstanzliche Anwendung von § 4 Abs. 1 Ziff. 7 GGStG/LU bzw. Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG erweist sich vor diesem Hintergrund als bundesrechtskonform.

**3.5** Zu klären bleibt damit die Frage der Steuerhoheit bezüglich des Erfassens des latenten Steuersubstrats in Höhe von Fr. 303'800.--. Hier stehen die Kantone Luzern (Zuzugskanton hinsichtlich der Handänderungen 2000/2001) und Nidwalden (Wegzugskanton) im Widerstreit. Die Vorinstanz ruft § 4 Abs. 2 GGStG/LU an, wonach bei Veräusserung eines Grundstücks, bei dessen Erwerb oder für dessen Verbesserung ein Steueraufschub (...) gewährt wurde, der wieder angelegte Gewinn von den Anlagekosten abzurechnen ist. Bei Schaffung dieser Norm sei der luzernische Gesetzgeber davon ausgegangen,

dass auch interkantonal bei einer Ersatzbeschaffung der aufgeschobene Gewinn übertragen werde.

Konzept und Tragweite der interkantonalen Ersatzbeschaffung dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohneigentums können nicht ohne Seitenblick auf die zum Geschäftsvermögen gehörenden Betriebsliegenschaften natürlicher und juristischer Personen ermessen werden (Art. 8 Abs. 4, Art. 12 Abs. 3 lit. d und Abs. 4 lit. a sowie Art. 24 Abs. 4 StHG). Mit Bezug auf die interkantonale Ersatzbeschaffung von Betriebsliegenschaften geht die herrschende Lehre aufgrund des Konzepts der Ersatzbeschaffung sowie gestützt auf den Wortlaut und Zweck von Art. 8 Abs. 4 StHG nicht nur von einer Übertragung der stillen Reserven aus, sondern auch von einem Wechsel in der Besteuerungszuständigkeit der Kantone. Wie bei der steuerneutralen Sitzverlegung eines Unternehmens in einen anderen Kanton und gleich den Umstrukturierungen über die Kantongrenzen hinweg kann deshalb der bisherige Kanton die Besteuerung der übertragenen stillen Reserven anlässlich einer späteren Realisation der stillen Reserven im Zuzugskanton nicht mehr beanspruchen. Der im Zuzugskanton realisierte Gewinn steht diesem vollumfänglich zur Besteuerung zu (REICH, in: Zweifel/Athanas, StHG, N. 86 zu Art. 8 StHG mit Hinweisen).

Weshalb es sich im Bereich des Privatvermögens anders verhalten sollte, ist nicht ersichtlich. Gegenteils ist ein Gleichschritt der Ersatzbeschaffungstatbestände nicht nur wünschbar, sondern harmonisierungsrechtlich geradezu geboten, soll ein einheitlicher "Steuerraum Schweiz" erreicht werden (Art. 129 Abs. 1 BV). Die Kantone dürften sich bei der verbreiteten Einführung der Zerlegungsmethode denn auch weniger von steuersystematischen Überlegungen geleitet haben lassen als von finanzpolitischen Erwägungen. Fehlte es bislang an einer bundesrechtlichen – gesetzlichen oder richterrechtlichen – Lösung, ist dies durchaus verständlich und kann nachvollzogen werden.

Bei gesamtheitlicher Betrachtung steht freilich heute ausser Zweifel, dass das Recht zur Besteuerung des latenten Steuersubstrats auch in den Fällen von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG (dauernd und ausschliesslich selbstgenutztes Wohneigentum) insgesamt und ausschliesslich dem Zuzugskanton bzw. dem letzten Zuzugskanton zukommt. Es ist dies ebenso die Auffassung der neueren Lehre (KLÖTI-WEBER/BAUR, a.a.O., N. 22 zu § 98 StG/AG; SIEBER, a.a.O., § 25 N. 55 a. E.; VERREY, a.a.O., S. 225; so schon SCHERER/RÖSLI, a.a.O., S. 264; LOCHER, Steuerharmonisierung, S. 628 ff.).

Neben den steuersystematischen Überlegungen darf im konkreten Fall nicht übersehen werden, dass zwischen den beiden Ersatzbeschaffungspaaren verhältnismässig viel Zeit vergangen ist. Offen bleiben kann hier, wie es sich mit der reinvestitionsnahen Handänderung verhält, die zu keinem weiteren Steueraufschub Anlass gibt. Die Schweizerische Steuerkonferenz hat den Grenzwert bei fünf Jahren festgelegt. Fünfjahresfristen sind im Steuerrecht verbreitet, wenn es um die Schaffung eigentlicher Sperrfristen geht (Art. 7a Abs. 1 lit. a [indirekte Teilliquidation], Art. 8 Abs. 3<sup>bis</sup> [Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs von einer Personenunternehmung auf eine juristische Person], Art. 24 Abs. 3<sup>ter</sup> [Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben, sowie von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens von einer juristischen Person auf eine inländische Tochtergesellschaft], Art. 24 Abs. 3<sup>quinqüies</sup> StHG [Konzernübertragung]). Nicht zuletzt tritt auch die Veranlagungsverjährung und die Bezugsverjährung nach fünf Jahren ein (Art. 47 Abs. 1 und 2 StHG). Angesichts der beträchtlichen Zeitspanne zwischen den Handänderungen 2000/2001 und 2008/2010 stellt sich die Frage nach einem Vorbehalt zur Einheitsmethode mindestens unter den gegebenen Umständen nicht.

In Anbetracht der harmonisierungsrechtlich gebotenen Einheitsmethode spielt denn auch keine Rolle, dass der Kanton Nidwalden keine ausdrückliche gesetzliche Grundlage für die Anwendung der von ihm verfolgten Zerlegungsmethode anzurufen vermag. Kommt das Besteuerungsrecht insgesamt und ausschliesslich dem Zuzugskanton (hier: Luzern) zu, erübrigt sich eine solche Grundlage, ebenso wie unter diesen Vorzeichen Gegenrechtsvereinbarungen erlässlich sind und zu keinem anderen Ergebnis (mehr) zu führen vermöchten.

Soweit schliesslich administrative Bedenken, konkret erhöhte Anforderungen an das interkantonale Meldewesen, ins Feld geführt werden, ist auf Art. 5 der Verordnung vom 9. März 2001 über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis (SR 642.141) zu verweisen. Danach haben die steuerpflichtigen Personen den Veranlagungsbehörden der beteiligten Kantone Auskunft über den gesamten Ablauf der Ersatzbeschaffung zu erteilen sowie die entsprechenden Belege vorzuweisen. Der Kanton, der die Ersatzbeschaffung gewährt, hat seinen Entscheid der Veranlagungsbehörde des Kantons, wo sich das Ersatzgrundstück befindet, mitzuteilen.

**3.6** Das angefochtene Urteil erweist sich damit im Ergebnis als bundesrechtskonform. Die Beschwerde ist gegenüber dem Kanton Nidwalden begründet und gutzuheissen, soweit auf sie einzutreten ist.

Gegenüber dem Kanton Luzern bzw. der betroffenen Gemeinde ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.

**4.**

Die Gerichtskosten im Sinne von Art. 65 BGG werden in der Regel der unterliegenden Partei auferlegt (Art. 66 Abs. 1 BGG). Im konkreten Fall unterliegen vorab die steuerpflichtigen Beschwerdeführer. Der Kanton Nidwalden hat die Steuerhoheit über den aufgeschobenen Gewinn erhoben und ist damit nicht durchgedrungen. Seine Veranlagungsverfügung erweist sich inhaltlich als bundesrechtswidrig. Der Kanton Nidwalden nahm mit seinen Anträgen Vermögensinteressen wahr (Art. 66 Abs. 4 BGG; Urteil 2C\_92/2012 vom 17. August 2012 E. 6.1, in: StR 67/2012 S. 828). Es rechtfertigt sich, den Beschwerdeführern und dem Kanton Nidwalden die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens je hälftig aufzuerlegen, den Steuerpflichtigen zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftbarkeit (Art. 66 Abs. 5 BGG). Der Kanton Nidwalden hat den Beschwerdeführern eine reduzierte Parteientschädigung auszurichten (Art. 68 Abs. 1 und 2 BGG).

### **Demnach erkennt das Bundesgericht:**

**1.**

Die Beschwerde gegenüber der Gemeinde [REDACTED] wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

**2.**

Die Beschwerde gegenüber dem Kanton Nidwalden wird gutgeheissen, soweit darauf einzutreten ist, und die Verfügung des Kantonalen Steueramtes Nidwalden vom 14. Juli 2011 wird aufgehoben.

**3.**

Die Gerichtskosten von Fr. 3'000.-- werden zur Hälfte den Beschwerdeführern unter Solidarhaft und zur Hälfte dem Kanton Nidwalden auferlegt.

**4.**

Der Kanton Nidwalden hat den Beschwerdeführern eine Parteientschädigung von Fr. 1'500.-- auszurichten.

**5.**

Dieses Urteil wird den Beschwerdeführern, dem Gemeinderat [REDACTED] der Dienststelle Steuern des Kantons Luzern, dem Kantonalen Steueramt Nidwalden, dem Verwaltungsgericht des Kantons Luzern sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 19. Dezember 2012

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

Der Präsident:

Zünd

Der Gerichtsschreiber:

Kocher



**Abgaberechtliche Abteilung**

Verwaltungsrichterin Bühlmann als präsidierende Richterin, Verwaltungsrichter Müller und Gsponer; Gerichtsschreiber von Glutz

Urteil vom 19. April 2013

in Sachen

■■■■■■■■■■ ohne bestimmten Wohnsitz in der Schweiz, zur Zeit wohnhaft in  
■■■■■■■■■■/Thailand, Beschwerdeführer, vertreten durch die ■■■■■■■■■■  
■■■■■■■■■■,

gegen

Gemeinde ■■■■■■■■■■, handelnd durch den Gemeinderat, ■■■■■■■■■■,  
■■■■■■■■■■,

betreffend

Grundstückgewinnsteuer

## Sachverhalt

A.- 1.) [REDACTED] veräusserte mit öffentlich beurkundetem Vertrag vom [REDACTED] die bisher selbstgenutzte Liegenschaft am [REDACTED] [REDACTED] (Grundstück Nr. [REDACTED] zum Preis von Fr. 3'000'000.-- an [REDACTED]. Mit Kaufvertrag vom 27. September 2005 erwarb [REDACTED] eine 4½-Zimmer Maisonette-wohnung (Grundbuch Nr. [REDACTED]; Stockwerkeigentumsgrundstück, [REDACTED], [REDACTED]) für Fr. 2'857'483.-- (inkl. Ausbau- und Erwerbskosten). Mit Entscheid vom 24. Mai 2007 gewährte die Veranlagungsbehörde (Gemeinderat [REDACTED] in Anwendung von § 4 Abs. 1 Ziff. 7 des Gesetzes über die Grundstückgewinnsteuer (GGStG; SRL Nr. 647) für den daraus resultierenden steuerpflichtigen Grundstücksgewinn von Fr. 1'090'923.-- den Aufschub der Besteuerung infolge Reinvestition in das Stockwerkeigentumsgrundstück an der [REDACTED] sowie in die Benutzungsrechte an den Autoeinstellplätzen Nr. [REDACTED] und [REDACTED] in der Unterniveaugarage derselben Liegenschaft im Umfang von Fr. 1'019'882.--. Die Differenz von Fr. 71'041.-- des Grundstücksgewinns gelangte sofort zur Besteuerung. In Ziffer 3 des Rechtsspruches hielt die Veranlagungsbehörde fest, dass der Steueraufschub nur unter der Bedingung erfolge, dass die Selbstnutzung der Ersatzliegenschaft im Sinn von § 4 Abs. 1 Ziff. 7 GGStG nicht innert fünf Jahren seit dem Bezug aufgegeben werde. Bei Nichterfüllung dieser Bedingung werde der Entscheid revidiert und die Besteuerung unter Berechnung des Verzugszinses ab Ablauf der Einsprachefrist des (ursprünglichen) Entscheides nachgeholt. Dieser Entscheid ist in Rechtskraft erwachsen.

2.) Am 1. Juli 2006 bezog [REDACTED] die Wohnung in der neu erstellten Wohnüberbauung [REDACTED] in [REDACTED]. Am 30. Juni 2011 teilte das Steueramt [REDACTED] der Gemeinde [REDACTED] mit, dass [REDACTED] die Ersatzliegenschaft [REDACTED] in [REDACTED] schon seit dem 7. Oktober 2009 nicht mehr selbst bewohne und sich ins Ausland abgemeldet habe. Deshalb hob die Gemeinde [REDACTED] am 20. Oktober 2011 die Verfügung vom 24. Mai 2007 betreffend Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer auf und besteuerte den darin aufgeschobenen Grundstücksgewinn nachträglich. Sie begründete ihren Entscheid damit, dass die Selbstnutzung der Ersatzliegenschaft vor Ablauf der Fünfjahresfrist aufgegeben worden sei. Sie setzte die ausstehende Grundstückgewinnsteuer (inkl. negativen Ausgleichszinsen) auf Fr. 282'526.60 fest.

B.- Gegen diesen Entscheid liess [REDACTED] am 18. November 2011 Einsprache erheben und die Aufhebung des Entscheides beantragen. Er machte geltend, dass die Voraussetzungen des Steueraufschubs nach wie vor erfüllt seien, da er sich am 7. Oktober 2009 aus beruflichen Gründen nur vorübergehend ins Ausland abgemeldet und

die Selbstnutzung nicht dauerhaft aufgegeben habe. Am 29. Juni 2012 wies der Gemeinderat [REDACTED] die Einsprache ab.

C.- Gegen diesen Einspracheentscheid liess [REDACTED] am 31. Juli 2012 Verwaltungsgerichtsbeschwerde erheben und beantragen, der „Einsprache-Entscheid vom 29. Juni 2012 Veranlagung einer Grundstückgewinnsteuer/Nachsteuer“ der Gemeinde [REDACTED] sei aufzuheben. Der Einspracheentscheid vom 29. Juni 2012 sei zu Unrecht erfolgt, weil trotz seiner Abmeldung ins Ausland bei der Wohnung keine Nutzungsänderung stattgefunden habe, zumal diese weder an Dritte vermietet noch zu unentgeltlichem Gebrauch überlassen worden sei. Vielmehr werde die Wohnung immer noch als Familienwohnung genutzt. Gegen die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer als solche bringt der Beschwerdeführer keine Einwände vor.

In ihren Vernehmlassungen schlossen die Gemeinde [REDACTED] sowie der Rechtsdienst der Dienststelle Steuern auf Abweisung der Verwaltungsgerichtsbeschwerde.

Im zweiten Schriftenwechsel hielten die Verfahrensbeteiligten an ihren Anträgen fest.

## E r w ä g u n g e n

### I. Grundstückgewinn-Nachbesteuerung

1.- a) Mit Entscheid vom 24. Mai 2007 gewährte der Gemeinderat [REDACTED] dem Beschwerdeführer einen Aufschub für die Grundstückgewinnsteuer im Umfang des aufgeschobenen Gewinns von Fr. 282'526.60. Der angefochtene Einspracheentscheid erfasst diesen Wertzuwachsgeinn mit der Grundstückgewinnsteuer, obwohl der Entscheid vom 24. Mai 2007 unangefochten geblieben war.

Ein formrichtig gegenüber dem Steuerpflichtigen mitgeteilter Steuerentscheid der zuständigen Behörde wird formell rechtskräftig (Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. A., Zürich 2002, § 28 I, S. 395). Da das Gesetz über die Grundstückgewinnsteuer keinen speziellen gesetzlichen Revisionsvorbehalt zur Nachbesteuerung im Fall von nachträglich wegfallenden Steueraufschubtatbeständen beinhaltet, kommt einem Vorbehalt im Dispositiv der Aufschubverfügung, nach welchem die Steuerbehörde unter gewissen Umständen auf ihre Verfügung zurückkommen werde, grundsätzlich nur deklaratorischer Charakter zu. Nach Eintritt der Rechtskraft kann eine nachträgliche Steuerveranlagung zugunsten der Gemeinde grundsätzlich nur noch über ein Nachsteuerverfahren erfolgen (VG-Urteil A 2011 35 vom 8.2.2012; Richner/Frei/Kaufmann/ Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, N 17 zu § 210 StG-ZH, mit Hinweis auf das Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 6.7.1988 [SR-15/1988]).

b) Für das Verfahren bei der Nachbesteuerung von Grundstücksgewinnen sind im Kanton Luzern gemäss § 38a Abs. 1 GGStG die Bestimmungen des Steuergesetzes (StG; SRL Nr. 620) anwendbar. Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismittel, die der zuständigen Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, wird die nicht erhobene Steuer samt Zins nachgefordert (§ 174 Abs. 1 StG). Das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, erlischt zehn Jahre nach der steuerbegründenden Veräusserung, für welche eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben ist oder keine rechtskräftige Veranlagung vorgenommen wurde (§ 38a Abs. 3 GGStG). Zuständig für die Durchführung des Nachsteuerverfahrens ist die Gemeinde (§ 38a Abs. 1 i.V.m. § 25 Abs. 1 GGStG).

c) Der Nachsteuertatbestand muss sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln ergeben, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren. Entsprechende Tatsachen sind Zustände oder Vorgänge (Ereignisse), die den gesetzlichen Steuertatbestand betreffen. Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung geht es in der Regel um Fakten oder Beweismittel, die erst nach der rechtskräftigen Veranlagung entdeckt worden sind, d.h. um sog. neue Tatsachen (vgl. Vallender, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. A., Basel 2002, N 7 zu Art. 53 StHG). Waren der Veranlagungsbehörde die Unvollständigkeit oder Unrichtigkeit des Sachverhaltes bereits bekannt, fehlen die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Nachsteuer (LGVE 1992 II Nr. 23). Die Frage, ob neue Tatsachen oder Beweismittel für die Durchführung eines Nachsteuerverfahrens vorliegen, ist im Licht der von den Steuerpflichtigen gemachten Angaben und dem Wissen der Veranlagungsbehörde zu entscheiden (BG-Urteil 2P.166/2001 vom 25.2.2002, E. 6). Auf jeden Fall setzt ein Nachsteuerverfahren voraus, dass zu einem früheren Zeitpunkt eine Unterbesteuerung erfolgte.

2.- a) Das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.141) schreibt den Kantonen u.a. vor, eine Grundstücksgewinnsteuer zu erheben (Art. 2 Abs. 1 lit. d StHG). Gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG unterliegen der Grundstücksgewinnsteuer namentlich Gewinne, die sich bei der Veräusserung eines Grundstücks des Privatvermögens sowie von Anteilen daran ergeben. Das StHG folgt damit in seinem Grundsatz dem dualistischen System, wonach Gewinne auf im Geschäftsvermögen liegenden Grundstücken zu den ordentlichen Einkommens- oder Gewinnsteuern gezahlt werden (Zwahlen, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], a.a.O., N 5 zu Art. 12 StHG). Der Kanton Luzern und die Einwohnergemeinden erheben gemeinsam die bundesrechtlich vorgeschriebene Grundstücksgewinnsteuer gestützt auf § 1 Abs. 3 GGStG. Gemäss § 1 Abs. 1 GGStG unterliegen Gewinne aus Veräusserungen von Grundstücken oder von Anteilen an solchen der Grundstücksgewinnsteuer; ausgenom-

men sind Gewinne aus Veräusserung von Geschäftsvermögen, die der Einkommens- oder Gewinnsteuer unterliegen. Als steuerbegründende Veräusserung gilt der Übergang des Eigentums an einem Grundstück (§ 3 Ziff. 1 GGStG). Im Grundstückgewinnsteuerrecht sind zwei Arten steuerlicher Privilegierung auseinanderzuhalten. Bei der einen Gruppe von im Gesetz genannten Handänderungen tritt eine Steuerbefreiung ein (§ 5 GGStG) und bei der Anderen wird die Grundstückgewinnsteuer in den in Art. 12 Abs. 3 StHG und § 4 Abs. 1 GGStG genannten Fällen aufgeschoben. Der Steueraufschub bedeutet lediglich einen momentanen Verzicht auf eine Besteuerung, weil der Gesetzgeber bei einer derartigen Veräusserung den Gewinn nicht als realisiert betrachtet. Die Besteuerung und damit die Steuerpflicht wird allerdings nicht aufgehoben, sondern nur bis zur späteren endgültigen Veräusserung aufgeschoben (Langenegger, Handbuch zur bernischen Grundstückgewinnsteuer 2001, Muri-Bern 2002, N 8 zu Art. 133 StG-BE; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. A., Muri-Bern 1999, S. 227; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 153 zu § 216 StG-ZH). Ein Steueraufschub bedingt aus steuersystematischer Sicht den Fortbestand der Besteuerungsmöglichkeit des aufgeschobenen Gewinns.

b) Gemäss § 4 Abs. 1 Ziff. 7 GGStG wird die Besteuerung aufgeschoben "bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung mit Ausnahme von Ferien- und Zweitwohnungen), soweit der Veräusserungserlös ein Jahr vor oder zwei Jahre nach der Veräusserung zum Erwerb oder zum Bau einer gleich genutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird". Ein Steueraufschub kann nur gewährt werden, wenn sowohl das veräusserte als auch das als Ersatz erworbene oder gebaute Grundstück dauernd und ausschliesslich vom Steuerpflichtigen selbst bewohnt wird (Richner, Steuern bei Ersatzbeschaffungen von Grundstücken, in: ZBGR 85/2004, S. 83). Die im Gesetzeswortlaut verwendete Wendung "gleich genutzt" bezieht sich sowohl auf die Begriffe "dauernd" und "ausschliesslich selbstgenutzt" als auch auf die Gleichartigkeit der Nutzung der Ersatzliegenschaft (wirtschaftliche Funktionalität).

aa) Gesetzliche Voraussetzung für den Aufschub ist die Investition des Veräusserungserlöses in eine Ersatzliegenschaft. Wie sich aus dem Begriff der Ersatzbeschaffung ergibt, muss es sich beim Veräusserer und beim Erwerber des Ersatzobjektes um denselben Steuerpflichtigen handeln (Richner, a.a.O., S. 80). Da der Steueraufschub aus steuersystematischer Sicht den Fortbestand des aufgeschobenen Gewinns bedingt, ist ein Aufschub der Grundstückgewinnsteuer nicht zulässig, wenn das Ersatzgrundstück beispielsweise nur gepachtet oder vom Ehepartner der veräussernden Person (zu Alleineigentum) erworben wird (VG-Urteil vom 23.3.2005; StR 2001 S.294).

bb) Was mit "dauernd" und "ausschliesslich selbstgenutzt" gemeint ist, wird im Gesetz nicht näher definiert. Nach der Lehre gilt eine Liegenschaft grundsätzlich nur dann

als "ausschliesslich selbstgenutzt", wenn sie vom Steuerpflichtigen, eventuell zusammen mit seinen Familienangehörigen (Ehemann/-frau, Partner/-in, Kinder, [Schwieger-] Eltern, Lebenspartnerin oder Lebenspartner) tatsächlich selbst bewohnt wird (vgl. Zwahlen, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], a.a.O., N 72 zu Art. 12 StHG). Veräussert eine Person, die das Alleineigentum an der von ihr und ihren Familienangehörigen bewohnten Liegenschaft besitzt, die betreffende Liegenschaft und erwirbt sie eine unverändert von ihr und ihren Familienangehörigen weiterbewohnte Ersatzliegenschaft unter Mitbeteiligung der Familienangehörigen zu Gesamt- oder Miteigentum, ist für die Berechnung des Steueraufschubs weiterhin von voller Selbstnutzung auszugehen.

Die Selbstnutzung muss zudem "dauerhaft" sein, d.h. die Verhaftung des aufgeschobenen Veräusserungsgewinnes im Ersatzobjekt soll eine bestimmte minimale Zeit andauern, damit von einer Ersatzbeschaffung im Sinn der Aufschubnorm gesprochen werden kann. Wer eine Ersatzliegenschaft kauft, kommt deshalb nur dann in den Genuss eines Steueraufschubs zufolge Ersatzbeschaffung, wenn er die wirtschaftliche Verbindung des investierten Kapitals mit dem Wohneigentum aufrechterhalten will und dies - wie zuvor - als langfristige Investition behandelt. Die Privilegierung der ursprünglichen Ersatzbeschaffung setzt eine dauernde Reinvestition dieses Gewinns in ein Ersatzobjekt mit gleicher Funktion voraus. Deshalb ist es sachgerecht und mit der Gesetzeslage im Einklang, im Sinn eines Zeitzachweises für diese dauernde Reinvestition eine Selbstnutzung beim Ersatzobjekt für einen längeren Zeitraum zu verlangen (Verwaltungsgericht Zürich, Urteil vom 16.5.2007 [SB 2007.00002, E, 3.2]; Luzerner Steuerbuch, Band 3, Weisungen GGStG, § 4 Abs. 1 Ziff. 7, N 47). Die in den Weisungen der Dienststelle Steuern stipulierte Frist von fünf Jahren (Luzerner Steuerbuch, a.a.O., N 47) ist deshalb nicht zu beanstanden. In der Veranlagungspraxis wird denn auch von einer gesetzlich nicht normierten minimalen Reinvestitionsdauer von fünf Jahren ausgegangen.

Ein Unterbruch der Selbstnutzung schadet der vom Gesetz geforderten Dauerhaftigkeit des Selbstwohnens dann nicht, wenn er seiner Natur nach bloss vorübergehenden Charakter aufweist, was aufgrund der Verhältnisse des Einzelfalls zu beurteilen ist. So ist ein längerer Unterbruch umso eher hinzunehmen, als er durch äussere, vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Umstände bedingt ist. Dauert der Unterbruch im Beurteilungszeitpunkt noch an, kommt es darauf an, ob die Gründe, welche zur Unterbrechung der Selbstnutzung geführt haben, deren Wiederaufnahme durch den Steuerpflichtigen wahrscheinlich machen oder nicht (Verwaltungsgericht Zürich, Urteil vom 2.3.2005, E. 3.2 [SB 2004.00096]; StE 1999 B. 42.38 Nr. 19, E. 2).

c) Auch wenn die objektiven Tatbestandmerkmale als Voraussetzung einer steuerneutralen Ersatzbeschaffung im Veräusserungszeitpunkt erfüllt sind, bedeutet dies nicht, dass dieser Vorgang keine Steuern auslöst. Vielmehr verlangt das Gesetz vom Steuerpflichtigen in subjektiver Hinsicht noch den Tatbeweis dafür, dass er tatsächlich eine Ersatzbeschaffung vornehmen wollte und nicht bloss ein Objekt verkauft und ein

anderes gekauft hat. Dieser Nachweis des subjektiven Tatbestandes wird in Lehre und Rechtsprechung als erfüllt betrachtet, wenn der Steuerpflichtige das Ersatzobjekt auch noch nach fünf Jahren nach der Veräusserung des ursprünglichen Objekts funktionsgemäss nutzt (Richner, a.a.O., S. 86).

d) Der Veräusserung des Ersatzgrundstücks gleichgestellt ist auch eine definitive Zweckentfremdung dieses Grundstücks. Eine definitive Zweckentfremdung liegt vor, wenn das Ersatzgrundstück dauernd oder zumindest auf unbestimmte Zeit nicht mehr dem privilegierten Zweck entsprechend genutzt wird oder nicht mehr dauernd und ausschliesslich selbstbewohnt wird. Eine bloss vorübergehende Zweckentfremdung führt noch nicht zu einer Nachveranlagung (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 296 zu § 216). Von einer definitiven Zweckentfremdung kann gesprochen werden, wenn der Steuerpflichtige seinen steuerrechtlichen Wohnsitz vom Ersatzgrundstück wegverlegt. Der Hauptfall besteht darin, dass das Ersatzgrundstück innert fünf Jahresfrist vermietet wird (Richner, a.a.O., ZBGR 85/2004 S. 86); eine Zweckentfremdung ist aber auch dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige auszieht und das Ersatzgrundstück Verwandten, Freunden oder Bekannten unentgeltlich zur Benutzung überlässt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 343 zu § 216). Die Voraussetzungen für den Steueraufschub wären in diesem Fall - wie der Zeitablauf zum Ausdruck bringt - von Anfang an nicht erfüllt gewesen, da das Ersatzgrundstück nicht dauernd selbst genutzt wurde. In der Praxis wird dann angenommen, der Steuerpflichtige habe gar nie die Absicht gehabt, eine Ersatzbeschaffung im Sinn des GGStG vorzunehmen. Demnach hat er den Tatbeweis für die dauernde Selbstnutzung des Ersatzgrundstücks nicht erbracht, wenn er es weniger als fünf Jahre selbst nutzte (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 290 zu § 216 sowie N 9 zu § 226a StG-ZH).

e) Nach § 42 GGSt i. V. m. § 144 Abs. 1 StG stellt die Veranlagungsbehörde zusammen mit den Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest. Dabei gilt die Grundregel, dass die Veranlagungsbehörde die steuerbegründenden oder -erhöhenden Tatsachen nachzuweisen hat, der Steuerpflichtige dagegen jene Tatsachen, welche die Steuerschuld mindern oder aufheben (sog. Beweislastverteilung nach der [reinen] Normentheorie; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., Zürich 2009, N 77 zu Art. 123 DBG). Erscheint der von der Behörde angenommene Sachverhalt als sehr wahrscheinlich, so kann es sich rechtfertigen, den Steuerpflichtigen auch für die behauptete gegenteilige Tatsache den Gegenbeweis zu überbinden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar, a.a.O., N 55 zu Art. 140 DBG).

Im Gegensatz zum Veranlagungs- und Einspracheverfahren rechtfertigt sich für das Beschwerdeverfahren, das die Überprüfung eines bereits (zweimal durch die Veranlagungsbehörde) festgestellten Sachverhalts zum Gegenstand hat, eine Erweiterung der Mitwirkung in dem Sinn, dass der Steuerpflichtige den von ihm geforderten Nachweis

durch eine substantiierte Sachdarstellung und durch Beschaffung oder Bezeichnung von Beweismitteln für die Richtigkeit seiner Darstellung in der Beschwerdeschrift anzutreten hat. Fehlt es daran, trifft das Verwaltungsgericht keine weitere Untersuchungspflicht; namentlich hat es nichts vorzukehren, um sich die fehlenden Grundlagen zu beschaffen. Es hat auch eine Beweisabnahme zu unterbleiben mit der Wirkung, dass der Nachweis der fraglichen Aufwendungen zuungunsten der hierfür beweisbelasteten steuerpflichtigen Person als gescheitert zu betrachten ist. Eine ungenügend substantiierte Sachdarstellung kann nicht im Beweisverfahren nachgeholt werden. Genügend substantiiert ist eine Sachdarstellung, welche hinsichtlich Art, Motiv und Rechtsgrund all jene Tatsachenbehauptungen enthält, die - ohne weitere Untersuchung, aber unter Vorbehalt der Beweiserhebung - die rechtliche Würdigung der geltend gemachten Steuererhebung oder -minderung erlauben (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar, a.a.O., N 55 zu Art. 140 DBG).

Weil die Erlösverwendung die veranlagte Grundstückgewinnsteuer aufschiebt, ist es an der steuerpflichtigen Person die Erfüllung der objektiven und subjektiven Tatbestandselemente als Voraussetzung für die Ersatzbeschaffung darzutun und nachzuweisen (RB 1980 Nr. 69 und 1987 Nr. 35). Insbesondere muss die steuerpflichtige Person den Nachweis erbringen, dass sie subjektiv die Absicht hatte, den Erlös aus dem Verkauf des Grundstücks dauerhaft in das Ersatzgrundstück zu investieren. Kann sie ihre subjektive Intention nicht nachweisen, hat sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen.

Bei der Zweckentfremdung nach der Ersatzbeschaffung geht es um die Ernsthaftigkeit der Absicht, den Erlös dauerhaft in ein Ersatzgrundstück zu investieren. Unter dem Gesichtswinkel der allgemeinen steuerlichen Beweislast- und Beweisführungsregeln hat die Steuerbehörde lediglich unter Angabe der für eine Zweckentfremdung sprechenden Fakten darzutun, dass sie deswegen vom Fehlen der Absicht dauernder Investition ausgehen müsse, worauf es der steuerpflichtigen Person offensteht, den Nachweis anzutreten und zu erbringen, dass entweder keine Zweckentfremdung geben oder diese nur vorübergehend sei. Schliesslich steht der steuerpflichtigen Person auch Behauptung und Nachweis dafür offen, dass die Zweckentfremdung auf zwingende, von ihr nicht beeinflussbare Umstände zurückzuführen sei, so dass sie nicht als Ausdruck der fehlenden Absicht dauernder Ersatzinvestition gelten könne.

3.- Im vorliegenden Fall ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine steueraufschiebende Ersatzbeschaffung fehlten und der Grundstücksgewinn nachträglich versteuert werden muss.

a) Die Gemeinde [REDACTED] hob am 20. Oktober 2011 die Aufschubverfügung vom 24. Mai 2007 betreffend Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer auf und besteuerte den darin aufgeschobenen Grundstücksgewinn nachträglich. Die Aufhebung der Verfügung erfolgte – wie erwähnt - aufgrund der Meldung des Steueramtes [REDACTED] vom 30. Juni 2011. Darin wurde der Gemeinde [REDACTED] mitgeteilt, dass [REDACTED] die Ersatzliegenschaft "[REDACTED], [REDACTED]" seit dem 7. Oktober 2009 nicht mehr

selbst bewohne und sich ins Ausland abgemeldet habe. Die Gemeinde begründete ihren Aufhebungsentscheid damit, dass die Selbstnutzung der Ersatzliegenschaft vor Ablauf der Fünfjahresfrist aufgegeben worden sei und setzte die ausstehende Grundstückgewinnsteuer (inkl. negativer Ausgleichszins) auf Fr. 282'526.60 fest.

Aufgrund der Meldung des Steueramtes [REDACTED] hatte die Steuerbehörde (Gemeinde [REDACTED]) Anlass zur Annahme, dass eine Zweckentfremdung der Liegenschaft in [REDACTED] gegeben ist. Dafür genügt der äussere Umstand der Abmeldung des Beschwerdeführers am 7. Oktober 2009 ins Ausland ohne Adressangabe. Die damit – in der Regel und auch und auch im vorliegenden Fall – verbundene Aufgabe des schweizerischen Wohnsitzes (Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht in der Schweiz) weist darauf hin, dass im Oktober 2009 ein auf unbestimmte Dauer angelegter Wegzug ins Ausland (Thailand) stattgefunden hat. Die Aufgabe des steuerrechtlichen Wohnsitzes in der Schweiz ist ein gewichtiges Indiz dafür, das nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge eine Fortsetzung der bisherigen Ersatznutzung der Liegenschaft ausschliesst.

b/aa) Der Beschwerdeführer macht unter Bezugnahme auf seine Einsprachevorbringen geltend, dass er sich nach seiner Abmeldung vom 7. Oktober 2009 regelmässig während drei bis vier Monaten im Jahr in der Wohnung in [REDACTED] aufgehalten habe und aufhalte, da seine Kinder sowie Freunde in [REDACTED] lebten. Zudem verfolge er weiterhin soziale und kulturelle Interessen in [REDACTED] (Clubmitgliedschaften: [REDACTED], [REDACTED]; Bootsplatzmiete [REDACTED]). Zur Untermauerung reichte er im Einspracheverfahren eine Aufstellung über seinen angeblichen Aufenthalt in [REDACTED] in den Jahren 2010 und 2011 mit einem Auszug aus "Miles & More" sowie Kopien von Rechnungen und des Anstellungsvertrags ([REDACTED] Ltd.) ein.

Gemäss seiner Darstellung hielt er sich im Jahr 2010 an 131 Tagen und im Jahr 2011 an 150 Tagen in der Schweiz auf. Diese Darstellung lässt sich mit dem Auszug von "Miles & More" nicht stützen, weil darin lediglich Buchungs- und nicht Flugdaten vermerkt sind. Aber selbst wenn auf die Darstellung des Beschwerdeführers abgestellt wird, ergibt sich, dass er den grössten Teil der Jahre 2010 und 2011 im Ausland weilte. Daran vermögen auch die genannte Vereinsmitgliedschaft und der gemietete Bootsplatz nichts zu ändern. Indem er sich – folgt man seiner Darstellung – nur noch gelegentlich in der Wohnung in [REDACTED] aufhielt und -hält, nutzt(e) er diese in zeitlicher Hinsicht und mit Bezug auf den Zweck nicht wie zuvor diejenige in [REDACTED], wo er für längere oder unbestimmte Zeit Aufenthalt hatte, um von dort aus der täglichen Arbeit nachzugehen. Hält sich der Beschwerdeführer somit in der Wohnung in [REDACTED] nur zeitweise und zu anderen Zwecken als zuvor auf, kann sie nicht als tatsächlich selbst bewohnt gelten, sondern weist vielmehr den Charakter einer Zweit- resp. Ferienwohnung aus, die von vornherein nicht zu den dauernd und ausschliesslich selbst genutzten Wohnliegenschaften zählen können (§ 4 Abs. 1 Ziff. 7 GGStG).

bb) Der Beschwerdeführer macht im Weiteren geltend, die Wohnung in [REDACTED] sei - wie diejenige in [REDACTED] - als Familienwohnung zu betrachten, da sie von seiner älteren Tochter als Studentenwohnung benutzt werde und er für den Unterhalt der Tochter aufkommen müsse. Auch seine jüngere Tochter verbringe dort gelegentlich das Wochenende. Da er die Wohnung nicht an Dritte vermiete oder Dritten zum unentgeltlichen Gebrauch überlassen habe, liege keine Nutzungsänderung vor.

Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers liegt eine Zweckentfremdung der Ersatzliegenschaft gemäss § 4 Abs. 1 Ziff. 7 GGStG nicht nur dann vor, wenn er das Ersatzgrundstück vermietet; eine Zweckentfremdung ist praxisgemäss auch dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige auszieht und das Ersatzgrundstück Verwandten, Freunden oder Bekannten unentgeltlich zur Benutzung überlässt (E. 2b/bb). Selbst wenn die ältere Tochter die Wohnung zwecks Studienaufenthalts dauernd benutzt, erfüllt der Beschwerdeführer die Voraussetzung für sich selber deshalb nicht. Auch der Umstand, dass er für seine in Ausbildung befindliche Tochter die Unterhaltspflicht geltend macht, hat nichts mit seiner fehlenden Selbstnutzung der Ersatzliegenschaft in [REDACTED] zu tun.

Im Übrigen versteuert der Beschwerdeführer lediglich als beschränkt Steuerpflichtiger das Liegenschafteneinkommen, weshalb von einer Inkonsistenz bei der steuerlichen Behandlung im Einkommens- und Grundstückgewinnsteuerrecht nicht gesprochen werden kann.

cc) Der Beschwerdeführer macht geltend, dass er mit der Abmeldung nie die Absicht gehabt habe, die Wohnung in [REDACTED] dauerhaft aufzugeben; vielmehr habe sein berufliches Engagement in Thailand von Anfang an nur vorübergehenden Charakter gehabt. Der Beschwerdeführer weist insbesondere darauf hin, dass er sich durch die Finanzkrise gezwungen sah, nach neuen Tätigkeitsfeldern Ausschau zu halten. Nach Auflösung seiner bisherigen Zusammenarbeit mit seinem Geschäftspartner im Frühjahr 2009 sei es schwierig gewesen, eine Arbeitstätigkeit zu finden. "Aus Frust, in der Finanzbranche keinen geeigneten und erfüllenden Job zu bekommen (Beschwerdeschrift Ziff. 3, S. 5)", sowie aufgrund von Empfehlungen aus seinem Freundeskreis sei er nach Thailand gezogen. Im März 2010 habe er in Thailand mit der [REDACTED] Ltd. (im International Finance and Sale) einen Arbeitsvertrag für die Zeit vom 1. April 2010 bis zum 30. Juni 2012 abschliessen können. Zur Zeit arbeite er für die [REDACTED] Co. Ltd. in [REDACTED] und versuche mit der Vermietung von Segelschiffen ein neues Tätigkeitsgebiet aufzubauen, das er auch von [REDACTED] aus betreiben könne.

Gemäss Auskunft des Beschwerdeführers vom 7. November 2012 an das Verwaltungsgericht, sei er zum heutigen Zeitpunkt nicht in [REDACTED] angemeldet und seinen bisher befristeten Arbeitsvertrag mit der [REDACTED] Ltd bzw. [REDACTED] Co. Ltd in [REDACTED] habe er für die Zeit vom 1. April 2010 bis 30. Juni 2012 formlos bis Ende des Jahres (2012) verlängert.

dd) Zum Zeitpunkt des Revisionsentscheides des Gemeinderates von [REDACTED] sowie des vorliegenden Beschwerdeverfahrens hält sich der Beschwerdeführer immer noch in Thailand auf. Da der Unterbruch des Selbstbewohnens somit zum Zeitpunkt des Entscheides betreffend die Nachbesteuerung der Grundstückgewinnsteuer noch andauert, kommt es auf die Gründe im Einzelfall an, die zu einem länger andauernden Unterbruch der Selbstnutzung geführt haben und ob diese die Wiederaufnahme durch den Steuerpflichtigen wahrscheinlich machen oder nicht.

Anders als in dem vom Beschwerdeführer angerufenen Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 22. April 1998 (StE 1999 B 42.38 Nr. 19) wurde er weder von seinem Arbeitgeber ins Ausland versetzt und noch musste er sich zwecks Verrichtung seiner bisherigen Arbeit dort notgedrungen vorübergehend aufhalten. Der Beschwerdeführer hat sich vielmehr aufgrund seiner persönlichen Situation selber dazu entschieden, auszuwandern und im Ausland einen Neuanfang zu machen. Die Geschäftsauflösung im Frühling 2009 sowie die Finanzkrise mögen diesen Entscheid beeinflusst haben. Die Gründe für seinen Umzug nach Thailand kommen vorliegend jedoch nicht einem äusseren Zwang gleich. Die Unfreiwilligkeit seines Wegzugs wurde vom Beschwerdeführer damit weder gehörig behauptet, noch in irgendeiner Form belegt oder nachgewiesen.

Es ist damit nicht erwiesen, dass er die Selbstnutzung der Liegenschaft einzig infolge eines unfreiwilligen Wegzugs aufgeben musste. Es war zu jenem Zeitpunkt – anders als im von ihm angerufenen Entscheid (StE 1999 B 42.38 Nr. 19) – nicht absehbar oder wahrscheinlich, dass die Selbstnutzung der streitbetroffenen Liegenschaft bloss vorübergehend unterbrochen und vom Beschwerdeführer künftig wieder aufgenommen wird. Da er trotz richterlicher Abklärung zufolge immer noch nicht nach [REDACTED] zurückgekehrt ist (auch wenn er könnte), war und ist nicht sicher, ob und bis wann er überhaupt in die Schweiz zurückkehren wird. Mit Blick auf den Umstand, dass der Auslandsaufenthalt und die Zweckentfremdung nun schon mehr als drei Jahre dauern, rechtfertigt sich auch eine Anlehnung an die Praxis, nach welcher eine vorübergehende Fremdvermietung im Zusammenhang mit einer Ersatzbeschaffung von weniger als zwei Jahren noch toleriert wird (Luzerner Steuerbuch, Bd. 3, Weisungen GGStG, § 4 N 45; BG-Urteil 2C.215/2006 vom 21.8.2008; StE 1996 B 42.38 Nr. 15; StR 1995, 559). Da diese Frist überschritten ist, kann hier nicht mehr gesagt werden, die Zweckentfremdung sei bloss vorübergehender Natur.

c) Nach dem Gesagten vermag der Beschwerdeführer weder darzutun, noch nachzuweisen, dass er trotz seiner Abmeldung nach Thailand und seines mehrjährigen Auslandsaufenthaltes seit dem 7. Oktober 2009 die Wohnung an der [REDACTED] in [REDACTED] in gleicher Art für seine Wohnzwecke nutzte wie zuvor die Wohnliegenschaft in [REDACTED]. Dass die Zweckentfremdung nur vorübergehend wäre, kann nach Lage der Akten ebenfalls nicht gesagt werden. Aufgrund der ungenügenden Sachdarstellung vermag der Beschwerdeführer seine Behauptung der fehlenden Nutzungsänderung zu wenig substanti-

iert zu begründen. Somit liegt eine definitive Zweckentfremdung der Liegenschaft in ■■■■■ vor. Da diese Zweckentfremdung innert der Fünfjahresfrist seit der Ersatzbeschaffung eingetreten und die Zweckentfremdung einer Veräusserung gleichzusetzen ist, sind mit dem Wegzug ins Ausland die Voraussetzungen für einen Aufschub der Grundstückgewinnsteuer wegen Ersatzbeschaffung gemäss § 4 Abs. 1 Ziff. 7 GGStG nicht erfüllt. Der Beschwerdeführer konnte somit den objektiven Tatbeweis der dauerhaften Selbstnutzung der Ersatzliegenschaft während fünf Jahren nicht erbringen. Wer wie der Beschwerdeführer innert fünf Jahren das Ersatzobjekt nicht mehr dauerhaft benutzt, sondern zweckentfremdet, zeigt damit, dass er nicht die Absicht hatte, den damaligen Grundstückgewinn dauernd zu reinvestieren. Da mit dem freiwilligen Wegzug ins Ausland die subjektive Voraussetzung für einen Steueraufschub, namentlich die Absicht, eine Ersatzbeschaffung im Sinn des GGStG vorzunehmen, fehlte, waren die Voraussetzungen für einen Steueraufschub der Grundstückgewinnsteuer aufgrund von § 4 Abs. 1 Ziff. 7 GGStG von Anfang an nicht erfüllt. Deshalb ist der Bestand des Revisionsentscheides vom 20. Oktober 2011 unter den gesetzlichen Voraussetzungen des Nachsteuerverfahrens von § 38a GGStG i. V. m. § 174 Abs. 1 StG zu prüfen.

## II. Nachsteuerverfahren

4.- a) Der Beschwerdeführer erwarb bereits kurz vor dem Verkauf seiner Liegenschaft in ■■■■■ per 27. September 2005 die Ersatzliegenschaft in ■■■■■ und bewohnte diese tatsächlich ab dem 1. Juli 2006 selber. Er hat zumindest am Anfang den Anschein geschaffen, in subjektiver Hinsicht die Absicht zu haben, auf Dauer die Ersatzliegenschaft in ■■■■■ gleich zu nutzen wie die veräusserte Liegenschaft in ■■■■■. Damit waren damals die Voraussetzungen für einen Aufschub der Grundstückgewinnsteuer erfüllt. Für den auf dem veräusserten Grundstück erzielten Gewinn wurde von der Gemeinde ■■■■■ eine Veranlagung durchgeführt und der Grundstückgewinn mit Veranlagungsentscheid vom 24. Mai 2007 auf Fr. 13'146.-- festgesetzt. Das Vorliegen einer steueraufschiebenden Veräusserung gemäss § 4 Abs. 1 Ziff. 7 GGStG wurde ebenfalls in diesem formellen Entscheid festgehalten (Luzerner Steuerbuch, Bd. 3, Weisungen GGStG, § 4 N 1).

Im Dispositiv der Verfügung vom 24. Mai 2007 (Rechtsspruch Ziff. 3) hält der Gemeinderat ■■■■■ in einem Revisionsvorbehalt zusätzlich fest, dass der Entscheid revidiert und die Besteuerung unter Berechnung des Verzugszinses ab Ablauf der Einsprachefrist des (ursprünglichen) Entscheides nachgeholt werde, falls die Selbstnutzung der Ersatzliegenschaft im Sinn von § 4 Abs. 1 Ziff. 7 GGStG innert fünf Jahren seit dem Bezug derselben aufgegeben werde. Wie bereits dargelegt (E. 1a), ist dieser Revisionsvorbehalt rein deklaratorischer Natur. Der im Dispositiv einer Steuerverfügung angebrachte Vorbehalt, die Steuerbehörde werde unter gewissen Umständen auf ihre Verfügung zurückkommen, ist insbesondere in jenem Fall unbeachtlich, da die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Nachsteuer zur Anwendung gelangen. Eine allfällige Bin-

dungswirkung des Vorbehaltes im Entscheiddispositiv wäre unter dem Aspekt von Treu und Glauben allenfalls in jenem Fall gegeben, indem die Unrichtigkeit und Unvollständigkeit der Berechnungsgrundlage der Veranlagungsbehörde bereits im Zeitpunkt der Steuerfestsetzung bekannt war und sie trotzdem unter Vorbehalt veranlagt hat. In diesem Fall wäre eine spätere Abänderung nur bei gleichzeitiger Anbringung eines Revisionsvorbehaltes möglich (vgl. VG-Urteil A 2011 35 vom 8.2.2012, E. 5a).

b) Die Zulässigkeit der Nachbesteuerung einer fälschlicherweise aufgeschobenen Steuer hängt davon ab, ob und seit wann der Veranlagungsbehörde bekannt war, dass die Voraussetzungen eines privilegierten Steueraufschubs nicht mehr gegeben waren. Die ungenügende Einschätzung der Gemeinde muss demnach auf einer unzutreffenden Sachverhaltsfeststellung beruhen, die darauf zurückzuführen ist, dass der veranlagenden Behörde im Zeitpunkt der Einschätzung rechtserhebliche Tatsachen nicht bekannt gewesen sind (StE 2000 B 97.41 Nr. 13, 13a).

Der ursprüngliche Aufschubentscheid des Gemeinderates [REDACTED] datiert vom 24. Mai 2007. Die Aufgabe des Selbstwohnens der Ersatzliegenschaft durch den Beschwerdeführer erfolgte mit der Abmeldung ins Ausland per 7. Oktober 2009. Aufgrund der Aktenlage ist nicht zu erkennen, dass der Veranlagungsbehörde zum Zeitpunkt des ursprünglichen Veranlagungsentscheides am 24. Mai 2007 bekannt war, dass der Beschwerdeführer nach der gewährten steueraufschiebenden Ersatzinvestition in die Stockwerkeigentumswohnung in [REDACTED] das Ersatzobjekt innert der Frist von fünf Jahren (Reinvestition 27. September 2005; Aufgabe 7. Oktober 2009) nicht mehr ausschliesslich selber bewohnen wird, indem er die Schweiz verlassen und nach Thailand auswandern wird. Die fehlende Absicht des Beschwerdeführers, an der Ersatzbeschaffung dauerhaft festzuhalten, war für die Steuerbehörden weder ersichtlich noch feststellbar, zumal es sich bei der Intention um eine innere Tatsache handelt. Es ist auch nicht erkennbar, dass es die Gemeinde trotz offenkundiger Anzeichen versäumt hat, vor dem Aufschubentscheid die notwendigen Abklärungen zu treffen. Es liegt demnach kein Veranlagungsfehler seitens der Gemeinde vor, der auf dem Weg des Nachsteuerverfahrens nicht berichtigt werden könnte (LGVE 1992 II Nr. 24 E. 2c und 2d). Die fehlende Absicht des Beschwerdeführers an einer dauerhaften Ersatzbeschaffung stellt für die Steuerbehörde vielmehr eine neue Tatsache dar, die sie zur Durchführung eines Nachsteuerverfahrens gemäss § 38 a GGStG i.V.m. § 174 Abs. 1 StG berechtigt.

5.- a) Ein Nachsteuerverfahren ist gemäss § 176 Abs. 1 StG schriftlich zu eröffnen. Dabei handelt es sich nicht um eine blosse Formvorschrift. Dem Steuerpflichtigen muss in der Eröffnungsmitteilung zur Kenntnis gebracht werden, worauf sich die Untersuchung bezieht (Gründe für das Nachsteuerverfahren) und für welche Steuerperiode resp. welches Steuerereignis er mitzuwirken hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar, a.a.O., N 6 zu Art. 153 DBG). Die Verfahrenseinleitung ist oft an bestimmte Voraussetzungen geknüpft (z.B. die Rechtskraft der Veranlagung und vor allem das

Vorliegen neuer Tatsachen). Durch die Eröffnungsmitteilung soll der Steuerpflichtige in die Lage versetzt werden, bereits zu Verfahrensbeginn Kenntnis vom Vorliegen der von der Steuerbehörde angenommenen neuen Tatsachen zu erlangen. Erst diese frühe Kenntnis ermöglicht es ihm nämlich abzuschätzen, ob und inwieweit er sich auf das Verfahren einlassen muss und in welchem Umfang seine Mitwirkungspflichten für das Nachsteuerverfahren wieder aufleben. Dies soll insbesondere verhindern, dass er Gefahr läuft, im Nachsteuerverfahren nach pflichtgemäßem Ermessen veranlagt zu werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar, a.a.O., N 7 zu Art. 153 DBG). Nicht jede Verfahrensverletzung durch die Steuerbehörden führt jedoch zwingend zur Aufhebung der angefochtenen Verfügung, können doch nicht besonders schwer wiegende Verletzungen im Rechtsmittelverfahren geheilt werden, sofern der Rechtsmittelbehörde die volle Überprüfungsbefugnis zusteht (vgl. VG-Urteil A 11 117 vom 5.1.2012, E.2c/aa; LGVE 1998 II Nr. 2 E. 3c).

b) Im vorliegenden Fall eröffnete die Beschwerdegegnerin dem Beschwerdeführer bereits im Rechtsspruch des Steueraufschubentscheids vom 24. Mai 2007, dass auf den Aufschub zurückgekommen werde, wenn er das Grundstück vor Ablauf der Frist von fünf Jahren veräussere. Demnach musste der Beschwerdeführer mit der Einleitung eines Nachsteuerverfahrens rechnen. Im Rahmen des Einspracheverfahrens konnte er ausserdem zu den Nachsteuergründen Stellung nehmen. Dadurch, dass das Nachsteuerverfahren direkt mit dem sog. Revisionsentscheid eröffnet worden war, erlitt der Beschwerdeführer keinen Rechtsnachteil, da insbesondere keine Mitwirkung im Nachsteuerverfahren erforderlich war, eine Ermessensveranlagung ebenfalls nicht in Aussicht stand und ihm auch kein Steuerstrafverfahren droht. Indem die Beschwerdegegnerin die Grundstückgewinnsteuer direkt nachbesteuerte, leitete sie zwar das Nachsteuerverfahren nicht ordentlich ein, doch führte diese Verfahrensverletzung vorliegend nicht zu einem Rechtsverlust beim Steuerpflichtigen. Selbst wenn die unterbliebene Mitteilung eine Verletzung des Gehörsanspruchs bewirkt hätte, wäre der Mangel aufgrund des anschliessenden Einspracheverfahrens ohne Nachteile für den Beschwerdeführer behoben worden (VG-Urteil A 2011 35 vom 8.2.2012, E. 6b).

6.- Nach dem Gesagten ist die rechtskräftige Veranlagung (Verfügung Steueraufschub) der Gemeinde ██████ unvollständig. Es ist daher nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz den im ursprünglichen Feststellungsentscheid vom 24. Mai 2007 aufgeschobenen Grundstücksgewinn nachbesteuerte. Beim Entscheid vom 20. Oktober 2011 handelt es sich entgegen der Bezeichnung im Titel "Revisions-Entscheid vom 20. Oktober 2011 Veranlagung einer Grundstückgewinnsteuer/Nachsteuer" um eine Nachsteuerverfügung. Diese wurde von der zuständigen Behörde erlassen. Gegen die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer bringt der Beschwerdeführer keine Einwände vor. Es sind auch keine Anzeichen ersichtlich, inwiefern der Steuerbetrag in masslicher Hinsicht nicht korrekt ermittelt worden wäre.

Die Grundstückgewinnsteuerveranlagung über Fr. 282'526.60 (inkl. negativen Ausgleichszinsen) ist daher zu bestätigen, und die Beschwerde ist abzuweisen.

### III. Kosten- und Entschädigungsfolgen

7.- a) Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die amtlichen Kosten dem Beschwerdeführer als unterlegene Partei aufzuerlegen (§ 198 Abs. 1 lit. c des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege [VRG; SRL Nr. 40]). Angesichts des Streitwertes und der Tragweite dieses Urteils für die Parteien sowie des gerichtlichen Aufwands ist die Spruchgebühr auf Fr. 4'700.-- festzusetzen (§ 1 Abs. 1 und 2 der Kostenverordnung für das Verwaltungsgericht und die seiner Aufsicht unterstellten Instanzen [SRL Nr. 46]). Hinzu kommen die Schreibgebühren (§ 2 Kostenverordnung).

b) Eine Parteientschädigung zugunsten des Beschwerdeführers entfällt bei diesem Verfahrensausgang von vornherein. Die Gemeinde [REDACTED] als Beschwerdegegnerin liess sich durch ihr gesetzliches Organ vertreten, weshalb ihr keine Parteientschädigung zusteht (§ 193 Abs. 3 VRG).

Rechtsspruch

1. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.
2. Der Beschwerdeführer hat die amtlichen Kosten von Fr. 5'130.-- zu tragen (Spruchgebühr Fr. 4'700.--, Schreibgebühren Fr. 430.--), die dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 5'000.-- entnommen und im Restbetrag nach Eintritt der Rechtskraft in Rechnung gestellt werden.
3. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen.
4. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach den Bestimmungen des Bundesgerichtsgesetzes beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht werden. Die Beschwerdeschrift ist im Doppel einzureichen. Sie muss einen Antrag und dessen Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweisurkunden sind beizulegen.
5. Dieses Urteil wird den Parteien, der Dienststelle Steuern des Kantons Luzern und der Kantonalen Gerichtskasse (Dispositiv) zugestellt.

**VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS LUZERN**  
**Abgaberechtliche Abteilung**  
Die präsidiierende Verwaltungsrichterin



Der Gerichtsschreiber



Versand: 25. APR. 2013