

4. Abteilung

Kantonsrichterin Bühlmann als präsidierender Richter, Kantonsrichter Müller,
Kantonsrichter Eiholzer, Gerichtsschreiber Leubin

Urteil vom 27. Juni 2014

Erbengemeinschaft [REDACTED], bestehend aus:

1. [REDACTED]
2. [REDACTED]
3. [REDACTED]
4. [REDACTED]
5. [REDACTED]
6. [REDACTED]
7. [REDACTED]
8. [REDACTED]
9. [REDACTED]
10. [REDACTED]
11. [REDACTED]
12. [REDACTED]
 - 12.1 [REDACTED]
 - 12.2 [REDACTED]
 - 12.3 [REDACTED]
 - 12.4 [REDACTED]

alle vertreten durch Rechtsanwalt und Notar [REDACTED], [REDACTED]
[REDACTED], Willensvollstrecker für den Nachlass von
[REDACTED], und dieser vertreten durch [REDACTED], [REDACTED]
[REDACTED], Beschwerdeführer

gegen

Gemeinde [REDACTED] vertreten durch Gemeinderat [REDACTED]
[REDACTED], Beschwerdegegnerin

betreffend Handänderungssteuer

Sachverhalt

A.

Die Erbengemeinschaft von [REDACTED], bestehend aus [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED] sowie der Erbengemeinschaft [REDACTED], bestehend aus [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED] veräusserte am 23. April 2013 (Tagebucheintrag) das Grundstück Nr. [REDACTED] zu einem Preis von Fr. 453'600.-- am 29. April 2013 (Tagebucheintrag) das Grundstück Nr. [REDACTED] zu einem Preis von Fr. 2'041'060.--, am 14. Mai 2013 (Tagebucheintrag) das Grundstück Nr. [REDACTED] zu einem Preis von Fr. 467'250.-- und am 15. Mai 2013 (Tagebucheintrag) die Grundstücke Nrn. [REDACTED] und [REDACTED], alle Grundbuchamt (GB) [REDACTED], zu einem Preis von Fr. 10'030'200.--. Am 23. April 2013 (Tagebucheintrag) wurden zudem im Rahmen einer Abparzellierung von Grundstück Nr. [REDACTED] GB [REDACTED], 5 Aaren an den Eigentümer des Grundstücks Nr. [REDACTED], GB [REDACTED], zum Preis von Fr. 250'000.-- veräussert.

B.

Mit Verfügung vom 10. September 2013 veranlagte die Gemeinde [REDACTED] eine Handänderungssteuer von Fr. 195'229.65 bei einem steuerbaren Handänderungswert von insgesamt Fr. 13'015'310.-- für die vorgenannten Veräusserungsgeschäfte. Dabei wurde für die Veräusserung des Grundstücks Nr. [REDACTED] (recte: [REDACTED]) nur die Hälfte des Kaufpreises für die Handänderungssteuer berücksichtigt, da der halbe Anteil des Grundstücks weiterhin im Eigentum einer Erbin verblieb. Eine gegen diese Veranlagung erhobene Einsprache wies der Gemeinderat [REDACTED] mit Entscheid vom 5. Dezember 2013 ab.

C.

Gegen diesen Entscheid lässt die Erbengemeinschaft [REDACTED], Verwaltungsgerichtsbeschwerde führen und beantragen, es sei der Einspracheentscheid des Gemeinderats [REDACTED] aufzuheben und die Handänderungssteuer sei betreffend die Grundstücke Nrn. [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED], [REDACTED] und [REDACTED] sowie die Teilfläche ab Nr. [REDACTED] (Verkauf an Nr. [REDACTED], alle GB [REDACTED], auf insgesamt Fr. 12'226.90 festzusetzen.

In ihrer Vernehmlassung schlossen sowohl der Gemeinderat [REDACTED] als auch der Rechtsdienst der Dienststelle Steuern des Kantons Luzern auf Abweisung der Beschwerde.

Die Verfahrensbeteiligten hielten im zweiten Schriftenwechsel an ihren eingangs gestellten Anträgen fest.

Erwägungen

1.

Die Handänderungssteuer fällt nicht in den Bereich der harmonisierten Steuern, weshalb verfahrensrechtlich die Normen des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (VRG; SRL Nr. 40) integral zur Anwendung kommen.

Da es die im Verwaltungsprozess grundsätzlich herrschende Dispositionsmaxime dem freien Willen der Parteien überlässt, inwieweit sie eine Verfügung anfechten wollen, steht nichts entgegen, ihnen die primäre prozessuale Verantwortung dafür zuzuschreiben, mit welchen Einwendungen sie zum Erfolg kommen wollen. Daraus folgt das Rügeprinzip, wonach die Beschwerdeinstanz nur die vorgebrachten Beanstandungen untersucht und nicht prüft, ob sich der angefochtene Entscheid unter schlechthin allen in Frage kommenden Aspekten als korrekt erweist (vgl. LGVE 1992 II Nr. 47 E. 3).

2.

2.1.

Gemäss § 1 des Gesetzes über die Handänderungssteuer (HStG; SRL Nr. 645) erheben der Staat Luzern und die Einwohnergemeinden nach Massgabe dieses Gesetzes eine Handänderungssteuer. Der Übergang des Eigentums an einem Grundstück wie auch die Aufhebung des Gesamteigentums gelten als steuerbegründende Handänderungen (§ 2 Ziff. 1 und 2 HStG) und lösen folglich, unter dem Vorbehalt der Steuerbefreiungstatbestände gemäss § 3 HStG, die Steuerpflicht aus. Steuerpflichtig ist der Erwerber (§ 4 Abs. 1 HStG). Das Steuermass beträgt 1 1/2 Prozent des Handänderungswerts (§ 6 HStG). Der Handänderungswert selber besteht aus sämtlichen Leistungen des Erwerbers (§ 7 Abs. 1 HStG).

Gemäss § 3 Ziff. 3 HStG ist der Übergang eines Grundstücks vom Erblasser an die Erbengemeinschaft, ausgenommen bei Veräusserung eines Grundstücks durch die Erbengemeinschaft an einen Dritten sowie bei Übergang eines Grundstücks an einen Alleinerben, steuerfrei.

2.2.

Streitig ist vorliegend, welcher Zeitpunkt für die Berechnung der Handänderungssteuer massgebend ist. Die Vorinstanz und der Rechtsdienst der Dienststelle Steuern des Kantons Luzern stellen sich beide übereinstimmend auf den Standpunkt, der Tatbestand sei erst mit der Veräusserung eines Grundstücks durch die Erbengemeinschaft an einen Dritten erfüllt, womit auch der Zeitpunkt der Veräusserung als steuerauslösender Sachverhalt gelte und demnach keine rückwirkende Besteuerung auf den Zeitpunkt des Erbanfalls statfinde.

Demgegenüber bringen die Beschwerdeführer vor, Steuerobjekt sei der Übergang der Verfügungsmacht als solcher. Mit dem Tod von [REDACTED] hätten die Beschwerdeführer von Gesetzes wegen das Eigentum an den (hier strittigen) Grundstücken erworben. Massgebender

Stichtag für die Handänderung sei daher der Zeitpunkt des Erbgangs, der im vorliegenden Fall am 30. November 2007 erfolgte.

3.

3.1.

Ziel der Auslegung einer Norm ist es, deren Sinngehalt zu ergründen. Ausgangspunkt ist der Wortlaut der auszulegenden Bestimmung, doch kann dieser nicht allein massgebend sein, namentlich wenn der Text unklar ist oder verschiedene Deutungen zulässt. Vielmehr muss nach der wahren Tragweite des Wortlauts gesucht werden unter Berücksichtigung der weiteren Auslegungselemente, wie namentlich Entstehungsgeschichte und Zweck der Norm (BGE 131 II 697 E. 4.1). Wichtig ist auch die Bedeutung, welche der Norm im Kontext mit anderen Bestimmungen zukommt. Die Auslegung hat sich vom Gedanken leiten zu lassen, dass nicht der Wortlaut die Rechtsnorm darstellt, sondern erst das an den Sachverhalten verstandene und konkretisierte Gesetz. Gefordert ist die sachlich richtige Entscheidung im normativen Gefüge, ausgerichtet auf ein befriedigendes Ergebnis, das sich aus dem Sinn der Norm (ratio legis) ergibt (BGE 128 I 34 E. 3b; LGVE 2011 II Nr. 16 E. 4c/aa). Nach herrschender Lehre und ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts gelten die üblichen Methoden der Gesetzesauslegung auch für die Normen des Verwaltungsrechts (Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl. 2010, N 216).

Im Rahmen der Auslegung von § 3 Abs. 3 HStG ist überdies zu beachten, dass das HStG grundsätzlich auf dem begrifflichen Instrumentarium des Privatrechts fusst, weshalb jede Norm gesondert daraufhin zu prüfen ist, ob sie zivilrechtskonform zu deuten ist (BGer-Urteil 2C_20/2012 vom 24.4.2012 E. 3.2). Dabei ist an sich der Normsinn und nicht nur der Normwortlaut massgebend (zum Ganzen: Locher, Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht, Diss. Bern 1983, S. 177 ff.). Auch wenn einzelne Abweichungen davon möglich sind (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts Luzern A 12 27 vom 17.9.2012 E. 3d/bb), sind die zwingenden Vorschriften des Zivilrechts, aber auch Statusbegriffe (Ehe, Kindschaft etc.) sowie die Gesellschaftsformen in der Regel unantastbar (BGer-Urteil 2C_20/2012 vom 24.4.2012 E.3.3.1; Locher, a.a.O., S. 160 ff.).

Der hier strittige Teilsatz von § 3 Ziff. 3 HStG, wonach der Erbgang bei Veräusserung eines Grundstücks durch die Erbengemeinschaft an einen Dritten nicht steuerbefreit ist, wurde erst als Reaktion auf LGVE 1999 II Nr. 25 im Rahmen der Totalrevision des Luzerner Steuergesetzes aufgenommen (vgl. Verhandlungen des Grossen Rates Nr. 4/1999 S. 1467) und ist seit dem 1. Januar 2001 in Kraft. Dieser Entscheid ist daher für die Auslegung von § 3 Ziff. 3 HStG heranzuziehen.

3.2.

In LGVE 1999 II Nr. 25 war ein vergleichbarer Sachverhalt zu beurteilen, wie derjenige im vorliegenden Fall: Eine Erbengemeinschaft veräusserte aus ihrem Nachlass ein Grundstück an einen Dritten, worauf der zuständige Gemeinderat die gleiche Handänderungssteuer ein zwei-

tes Mal gegenüber der Erbengemeinschaft veranlagte. Dieses Vorgehen der Gemeinde wurde jedoch damals seitens des Verwaltungsgerichts (heute: Kantonsgericht) des Kantons Luzern für rechtswidrig erklärt, da damals eine entsprechende ausdrückliche Regelung zur Besteuerung des Erbgangs im Fall einer Veräusserung an einen Dritten fehlte (vgl. LGVE 1999 II Nr. 25 E. 4e).

Mit dem Tod des Erblassers geht die Erbschaft von Gesetzes wegen als Ganzes durch Universalsukzession auf die Gesamtheit der Erben über (Art. 560 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs [ZGB; SR 210]). Dieser Eigentumsübergang an eine Erbengemeinschaft stellt eine zivilrechtliche Handänderung dar, die grundsätzlich von § 2 Ziff. 1 HStG erfasst wird (vgl. LGVE 1999 II Nr. 35 E. 3a f., auch zum Nachfolgenden). Bei der Erbfolge sind verschiedene Phasen zu unterscheiden. So geht in einer ersten Phase der Nachlass vom Erblasser auf die Erbengemeinschaft über. In einer zweiten Phase wird die Erbschaft unter den Erben geteilt bzw. es erfolgt die Zuweisung der Erbquote an die einzelnen Erben. Beim Erben, der ein Grundstück im Rahmen der Erbteilung zugewiesen erhält, liegen somit grundsätzlich zwei steuerrelevante Handänderungen vor. Einerseits der Übergang des Grundstücks auf den Erben als Mitglied der Erbengemeinschaft, andererseits der Übergang des Grundstücks auf den Erben kraft Erbteilung. Diese Härte wollte der Gesetzgeber mit § 3 Ziff. 3 HStG vermeiden, indem der Erwerb des Nachlasses durch die Erbengemeinschaft von der Handänderungssteuer befreit ist.

Unter Bezugnahme auf die Materialien zum HStG führte das Verwaltungsgericht damals weiter aus, dass mit der in § 3 Ziff. 3 HStG vorgesehenen Steuerbefreiung des Erbgangs der Grundsatz der einmaligen Besteuerung eines Erbgangs in Bezug auf diejenigen Erben hätte verwirklicht werden sollen, die ein Grundstück über die Erbengemeinschaft erwerben. Daraus könne abgeleitet werden, dass die Tatsache des Erbganges bzw. die mit ihr verbundene Überführung von Grundeigentum mindestens einmal besteuert werden müsse. Zur damaligen Rechtslage wurde sodann das Folgende erwogen (LGVE 1999 II Nr. 25 E. 4c):

"Freilich fehlt eine ausdrückliche Feststellung, wonach die Mitglieder der Erbengemeinschaft in jedem Fall dann eine Handänderungssteuer zu bezahlen hätten, wenn sie das fragliche Grundstück nicht unter ihresgleichen zuweisen, sondern direkt einem Dritten übertragen."

Auch wenn die Unbilligkeit dieser Regelung seitens des Verwaltungsgerichts erkannt wurde, war ihm damals eine Korrektur aufgrund des klaren und unzweideutigen Wortlauts der Bestimmung nicht möglich. Es sei einzig Aufgabe des Gesetzgebers, eine solch unechte Lücke zu schliessen (LGVE 1999 II Nr. 25 E. 4e).

3.3.

Dieser Aufforderung ist der Gesetzgeber, wie erwähnt, im Rahmen der Totalrevision des Steuergesetzes nachgekommen. So wurde in den Beratungen des Grossen Rats von Luzern dazu wörtlich folgendes ausgeführt:

"Mit der vorgelegten Fassung werde eine klare Gesetzesgrundlage geschaffen, um den Erbanfall beim Verkauf durch eine Erbengemeinschaft an einen Dritten besteuern zu können." (vgl. Verhandlungen des Grossen Rates Nr. 4/1999 S. 1467).

Mit anderen Worten sollte die Erhebung der Handänderungssteuer bei einem mit LGVE 1999 II Nr. 25 vergleichbaren Sachverhalt ermöglicht werden: Im Rahmen der Veräusserung eines Grundstücks von der Erbengemeinschaft an Dritte sollte künftig die gleiche Handänderungssteuer, einmal beim erwerbenden Dritten und einmal bei der veräussernden Erbengemeinschaft, veranlagt werden können.

Auch wenn der Steuertatbestand dabei dem Wortlaut von § 3 Ziff. 3 HStG nach grundsätzlich an den Übergang des Grundstücks vom Erblasser an die Erbengemeinschaft und somit den Erbanfall anknüpft und diesen auch voraussetzt, ergibt sich aus der Entstehungsgeschichte der Bestimmung, dass die Handänderungssteuer erst im Zeitpunkt des Verkaufs von Grundeigentum durch die Erbengemeinschaft an Dritte erhoben werden soll. Entsprechend der Besteuerung des Erbgangs im Rahmen der Erbteilung, die erst dann bei den Erben erfolgt, wenn die Teilung und damit die Übertragung des Grundeigentums vollzogen wird, soll die Besteuerung des Erbgangs bei Veräusserung durch die Erbengemeinschaft an Dritte auch auf Seiten der Erbengemeinschaft erst dann greifen, wenn die Grundstücke effektiv an Dritte veräussert werden. Steuerauslösendes Tatbestandsmerkmal ist somit die Veräusserung von Grundeigentum der Erbengemeinschaft an einen Dritten. Erst in diesem Zeitpunkt ist der bis dahin steuerbefreite Übergang eines Grundstücks vom Nachlass auf die Erbengemeinschaft nicht mehr steuerfrei.

Aber auch wenn man von Sinn und Zweck der Norm ausgeht, erscheint eine rückwirkende Veranlagung systemwidrig, da es die Erbengemeinschaft ansonsten durch zuwarten in der Hand hätte, die Veranlagungsverjährung über den Zeitpunkt der Grundstücksveräusserung zu steuern. Dies wäre, wie der Rechtsdienst der Dienststelle Steuern zu Recht vorbringt, die logische Konsequenz, wenn als steuerauslösender Sachverhalt die zivilrechtliche Handänderung im Erbanfall gelten würde. Damit könnte jedoch die gerade mit Blick auf die Veräusserung eines Grundstücks an Dritte aufgehobene Steuerprivilegierung faktisch von den Pflichtigen selber ausser Kraft gesetzt werden, was nicht dem Sinn und Zweck der Norm entspricht.

Eine Rückwirkung der Besteuerung auf den Zeitpunkt des Erbgangs findet somit weder in der aufgezeigten Entstehungsgeschichte noch gemäss Sinn und Zweck der Norm, eine Stütze. Es muss daher auch für die Bemessung der Steuer auf den Wert, den das Grundstück im Zeitpunkt der Veräusserung besitzt, abgestellt werden.

3.4.

Nach dem Gesagten lässt sich auch keine Ungleichbehandlung mit dem Alleinerben erblicken, da es bei einem Alleinerben keine Erbengemeinschaft gibt und somit die mit der Steuerbefreiung bezweckte Verhinderung einer Doppelbesteuerung von Erben, einmal im Rahmen des Erbgangs und später bei der Erbteilung, nicht nötig ist. Der Sachverhalt bei einem Alleinerben

unterscheidet sich damit massgeblich von den Verhältnissen beim Übergang eines Grundstücks im Erbgang auf eine Erbengemeinschaft, wo es eben zu einer doppelten Steuerbelastung von Erben kommen könnte. Diese Privilegierung hat jedoch zu entfallen, wenn ein Grundstück nicht im Rahmen der Erbteilung beteiligten Erben zugewiesen, sondern an Dritte veräussert wird, da ansonsten die Erben gar nie eine Handänderungssteuer zu entrichten hätten, wie dies vor der erwähnten Gesetzesnovelle der Fall gewesen war.

3.5.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Handänderungssteuer gemäss § 3 Ziff. 3 HStG zulasten der Erbengemeinschaft im Zeitpunkt der Veräusserung von aus dem Erbgang stammenden Grundstücken an Dritte fällig wird und demnach auch anhand des entsprechenden Veräusserungswerts zu berechnen ist. Die Vorinstanz hat zur Bemessung der Handänderungssteuer auf diesen Zeitpunkt abgestellt, weshalb sich keine Rechtsverletzung erkennen lässt. Sie wendet sich nicht gegen die Art und Weise, wie die Beschwerdegegnerin die Handänderungssteuer ermittelt und masslich festgesetzt hat. Diese ist denn auch nicht zu beanstanden. Insbesondere sind die tatsächlichen Feststellungen zur Zonenzugehörigkeit der jeweiligen Parzellen zutreffend. Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde ist demnach abzuweisen.

4.

Bei diesem Verfahrensausgang werden die Beschwerdeführer kostenpflichtig (§ 198 VRG) und es ist keine Parteientschädigung geschuldet.

Demnach erkennt das Kantonsgericht:

1.

Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Beschwerdeführer haben die amtlichen Kosten von Fr. 8'000.-- zu tragen, welche durch den geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe gedeckt sind.

3.

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach den Bestimmungen des Bundesgerichtsgesetzes beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erhoben werden. Die Beschwerdeschrift ist im Doppel einzureichen. Sie muss einen Antrag und dessen Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweisurkunden sind beizulegen.

4.

Dieses Urteil wird zugestellt an:

- Parteien
- Dienststelle Steuern des Kantons Luzern, Rechtsdienst
- Finanz- und Rechnungswesen Gerichte (im Dispositiv)

Kantonsgericht

4. Abteilung

Bühlmann
Präsidierende Kantonsrichterin

Leubin
Gerichtsschreiber

Versand: