

Bundesgericht  
Tribunal fédéral  
Tribunale federale  
Tribunal federal



**2C\_1055/2019**

**Urteil vom 26. Juni 2020**

## **II. öffentlich-rechtliche Abteilung**

Besetzung  
Bundesrichter Seiler, Präsident,  
Bundesrichter Zünd, Beusch,  
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte  
A.A.\_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführerin,  
vertreten durch Rechtsanwalt Viktor Peter,

*gegen*

Gemeinde U.\_\_\_\_\_,  
handelnd durch den Gemeinderat,

Dienststelle Steuern des Kantons Luzern.

Gegenstand  
Grundstückgewinnsteuer des Kantons Luzern, Steuerperiode 2015,

Beschwerde gegen das Urteil des Kantonsgerichts des Kantons Luzern, 4. Abteilung, vom 12. November 2019 (7W 19 10).

### **Sachverhalt:**

#### **A.**

Im Nachlass von B.A.\_\_\_\_\_, sel. befanden sich namentlich die drei in der Einwohnergemeinde U.\_\_\_\_\_/LU gelegenen Grundstücke Nr. xxx, yyy und zzz. Diese gehörten dem Geschäftsvermögen der Erbengemeinschaft an, wiesen einen Anlagekostenwert von gesamthaft Fr. 109'242.-- auf und unterstanden dem bürgerlichen Bodenrecht (BGBB). Mitglied der Erbengemeinschaft war auch A.A.\_\_\_\_\_, geb. B.\_\_\_\_\_, (nachfolgend: die Übernehmerin).

#### **B.**

Auf Ersuchen der Erbengemeinschaft beurteilte die Einwohnergemeinde U.\_\_\_\_\_/LU am 9. September 2015 den ihr vorgelegten Entwurf zu einem objektiv-partiellen Erbteilungsvertrag. Dieser sah im Wesentlichen vor, dass A.A.\_\_\_\_\_, die drei Grundstücke zum Übernahmepreis von Fr. 580'000.-- käuflich erwerben werde. Die Auskunft der Belegenheitsgemeinde lautete folgendermassen (Kürzungen und Auszeichnungen durch das Bundesgericht) :

"Gemäss § 4 Abs. 1 Ziff. 1 GGStG ist die Besteuerung bei Eigentumswechsel durch Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis) unter Vorbehalt von § 17 Abs. 3 aufzuschieben. Der Aufschub der Grundstückgewinnsteuer ist möglich, wenn der Käufer die Grundstücke *zu den Anlagekosten einbilanziert und diese auch zum Geschäftsvermögen gehören*. Diese Bestätigung fehlt im Entwurf des Erbteilungsvertrages vom 15.07.2015. *Erfolgt die Einbilanzierung als Geschäftsvermögen zum Kaufpreis, ist der Grundstücksgewinn zwingend beim Veräusserer zu veranlagern*. Im vorliegenden Fall beträgt der Übernahmepreis Fr. 580'000.--. Die Anlagekosten betragen Fr. 109'000.--. Der Grundstücksgewinn von Fr. 471'000.-- ist demzufolge zu versteuern und würde ca. Fr. 79'800.-- betragen."

Mit Erbteilungsvertrag vom 22. November 2015 veräusserte die Erbengemeinschaft die Grundstücke, wie beabsichtigt, zum Preis von Fr. 580'000.-- an A.A. \_\_\_\_\_ als Selbstbewirtschafterin. Am 25. November 2015 meldeten die Parteien das Rechtsgeschäft beim Grundbuch an, worauf es zum Eintrag kam. Die Übernehmerin buchte die Grundstücke mit Fr. 580'000.-- ein.

### C.

Die Erben reichten die Grundstückgewinnsteuererklärung ein und deklarierten Anlagekosten von Fr. 109'242.--. Am 14. Juli 2016 orientierte die Dienststelle Steuern des Kantons Luzern (KSTV/LU) die Belegenheitsgemeinde darüber, dass die streitbetroffenen Grundstücke zu einem Übernahmewert von Fr. 109'242.-- vom Geschäftsvermögen (der Erbengemeinschaft) *in das Privatvermögen (der Übernehmerin)* überführt worden seien. Mit Entscheid vom 14. November 2017 schob die Belegenheitsgemeinde die *von der Erbengemeinschaft* geschuldete Grundstückgewinnsteuer auf, was sie - auf Einsprache der Übernehmerin hin - mit Einspracheentscheid vom 19. April 2018 bestätigte. Die Begründung ging dahin, dass der Kauf "keine nachteiligen Steuerfolgen" auslöse. Die Grundstücke seien in einem ersten Schritt ins Privatvermögen der Übernehmerin und dann in einem "praktisch zeitgleichen" zweiten Schritt in deren Geschäftsvermögen gelangt. Der Eingang ins Geschäftsvermögen löse auf Ebene der Übernehmerin solange keine (Grundstückgewinn-) Steuerfolgen aus, als die Einbuchung zum bisherigen Anlagekostenwert von Fr. 109'242.-- erfolge.

### D.

Kurz vor dem Einspracheentscheid, am 12. März 2018, war die Belegenheitsgemeinde von der KSTV/LU darüber in Kenntnis gesetzt worden, dass die Übernehmerin die drei Grundstücke zum Übernahmewert von Fr. 580'000.-- vom Privat- ins Geschäftsvermögen überführt habe. Aufgrund dessen veranlagte der Gemeinderat am 25. Oktober 2018 *zulasten der Übernehmerin* einen Grundstückgewinn von Fr. 470'758.--. Dies entsprach dem konjunkturellen Wertzuwachsgegninn und führte zu einer Grundstückgewinnsteuer von Fr. 79'745.60. Die Übernehmerin erhob Einsprache, was erfolglos blieb (Einspracheentscheid der Belegenheitsgemeinde vom 24. Januar 2019).

### E.

Dagegen gelangte die Übernehmerin an das Kantonsgericht des Kantons Luzern, wobei sie hauptsächlich geltend machte, die streitbetroffenen Grundstücke seien vom Geschäftsvermögen der Erbengemeinschaft unmittelbar in ihr eigenes Geschäftsvermögen übergegangen. Entsprechend fehle es an einer Realisation. Die 4. Abteilung des Kantonsgerichts wies die Beschwerde mit Entscheid 7W 19 10 vom 12. November 2019 ab.

Das Kantonsgericht erwog hauptsächlich, wenn in der Erbteilung ein landwirtschaftliches Grundstück nicht zum Anlagekosten-, sondern zu einem höheren Wert übernommen werde, so sei darin einerseits eine buchmässige, andererseits auch eine steuersystematische Realisation zu erblicken. Auf Seiten der veräussernden Erbengemeinschaft greife ein Steueraufschub. Demgegenüber sei auf Seiten der Übernehmerin, welche die Grundstücke zwar in ihr Privatvermögen erworben, diese aber dann nach einer "logischen Sekunde" ins Geschäftsvermögen überführt und dort zum Übernahmewert bzw. Verkehrswert eingebucht habe, die buchmässige Aufwertung mit der Grundstückgewinnsteuer zu erfassen. Nichts anderes ergebe sich aus der Auskunft der Belegenheitsgemeinde vom 9. September 2015 (vorne lit. A). Die Auskunft sei zwar an die Erbengemeinschaft als Veräusserin gerichtet gewesen. Als Veräusserin im Sinne von § 3 Abs. 1 Ziff. 6 GGStG/LU komme aber auch die Übernehmerin in Frage, gelte die Überführung eines Grundstücks vom Privat- ins Geschäftsvermögen doch als steuerbegründende Veräusserung. Die Gemeinde habe im dritten Satz der entscheidenden Passage, "wohl in der Annahme, dass auf Seiten der Vertragsparteien das Ausbleiben von Grundstückgewinnsteuerfolgen gewünscht sei", darauf hingewiesen, dass keine Bestätigung der Übernehmerin vorliege, wonach sie die Grundstücke zum Anlagewert aktivieren werde. Die Parteien hätten sich ohnehin durch eine Urkundsperson beraten lassen. Wenn die Auskunft vom 9. September 2015 auch deutlicher hätte formuliert sein können, dürfe dies nicht dazu führen, dass die Auslegung im Zweifel zugunsten der Übernehmerin zu erfolgen habe.

### F.

Mit Eingabe vom 16. Dezember 2019 erhebt die Übernehmerin beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragt, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben. Die KSTV/LU sieht von einer Vernehmlassung ab. Die Belegenheitsgemeinde und die Vorinstanz beantragen die Abweisung der Beschwerde.

## Erwägungen:

### 1.

**1.1.** Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 und Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 73 StHG [SR 642.14]) sind gegeben. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

**1.2.** Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG; **BGE 145 II 252 E.** 4.2 S. 255) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; **BGE 145 I 239 E.** 2 S. 241).

Zum Bundesrecht zählt auch das harmonisierte Steuerrecht von Kantonen und Gemeinden (Urteile 2C\_925/2017 vom 11. Juni 2019 E. 1.2; 2C\_68/2018 vom 30. Januar 2019 E. 2, nicht publ. in: **BGE 145 II 2**).

**1.3.** Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; **BGE 145 V 326** E. 1 S. 328).

## 2.

**2.1.** Das Steuerrecht des Kantons Luzern folgt im Bereich der Besteuerung von Grundstücksgewinnen dem dualistischen System. Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken, die dem Geschäftsvermögen angehören, unterliegen daher grundsätzlich der Einkommens- oder Gewinnsteuer (§ 1 Abs. 1 des Gesetzes [des Kantons Luzern] vom 31. Oktober 1961 über die Grundstückgewinnsteuer [GGStG/LU; SRL 647]). Allerdings sind Gewinne, die sich bei der Veräusserung eines land- und/oder forstwirtschaftlichen Grundstücks ergeben, selbst dann mit der Grundstückgewinnsteuer zu erfassen, wenn das Grundstück dem Geschäftsvermögen angehört (Art. 12 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 4 StHG e contrario; § 1 Abs. 2 Ziff. 1 GGStG/LU; Urteil 2C\_437/2018 vom 25. März 2020 E. 4.4). Als land- und/oder forstwirtschaftlich gelten Grundstücke für die Zwecke der harmonisierten Steuern von Kantonen und Gemeinden jedoch nur, falls sie dem Bundesgesetz vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB; SR 211.412.11) unterstehen (**BGE 138 II 32** E. 2.3.1 S. 36 ff.; zuletzt: Urteil 2C\_255/2019 vom 9. März 2020 E. 2.2.1). Einer Veräusserung gleichgestellt ist im dualistischen System namentlich auch die Überführung eines Grundstücks vom Privatvermögen in das Geschäftsvermögen derselben Person (Art. 12 Abs. 2 lit. b StHG; § 3 Abs. 1 Ziff. 6 GGStG/LU; Urteil 2C\_164/2009 / 2C\_165/2009 vom 13. August 2009 E. 6.1).

## 2.2.

**2.2.1.** Die Veräusserung eines Grundstücks stellt für die Zwecke der Grundstückgewinnsteuer grundsätzlich einen *steuerbegründenden* Vorgang dar (Art. 12 Abs. 1 StHG; § 3 Abs. 1 GGStG/LU). Die Besteuerung wird aber teils von Gesetzes wegen aufgeschoben, so namentlich bei Eigentumswechsel durch Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis), Erbvorbezug oder Schenkung (Art. 12 Abs. 3 lit. a und Abs. 4 lit. a StHG; § 4 Abs. 1 Ziff. 1 GGStG/LU; Urteile 2C\_164/2009 / 2C\_165/2009 vom 13. August 2009 E. 6.1; 2C\_147/2008 vom 29. Juli 2008 E. 2.2). Bei einer *steueraufschiebenden* Veräusserung entsteht die Grundstückgewinnsteuerforderung erst mit Abschluss der Aufschubkette, also mit der letzten, nicht mehr zu einem (weiteren) Steueraufschub berechtigenden Handänderung. Entfällt der Grund für den Steueraufschub, kommt es zur Besteuerung und bildet der "gesamte Gewinn" das Steuerobjekt, wobei die dazumal geltenden Modalitäten (Steuertarif, Steuerbemessungsgrundlage etc.) herrschen (**BGE 141 II 207** E. 4.2 S. 214). Für die Ermittlung des ursprünglichen Anlagewertes ist auf die letzte steuerbegründende Veräusserung abzustellen (Urteil 2C\_147/2008 vom 29. Juli 2008 E. 2.3; Bernhard Zwahlen/Natalie Nyffenegger, in: Martin Zweifel/Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar StHG, 3. Aufl. 2017, N. 61b zu Art. 12 StHG).

**2.2.2.** Zur hier interessierenden steueraufschiebenden Veräusserung infolge Erbgangs (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis) ist folgendes zu sagen: Mit dem Tatbestand der *Erbfolge* zielt der Harmonisierungsgesetzgeber auf die Universalsukzession ab, die im Todeszeitpunkt von Gesetzes wegen eintritt (Art. 560 ZGB). Diese äussert sich zivilrechtlich darin, dass alle Aktiven und Verbindlichkeiten, aber auch die Rechte und Pflichten der verstorbenen Person *uno actu* auf die Erbengemeinschaft übergehen (Art. 602 Abs. 1 und 2 ZGB; **BGE 136 III 461** E. 4 S. 463; **133 III 664** E. 2.5 S. 667; siehe auch **BGE 144 II 352** E. 5.1 S. 357 f.; **142 II 232** E. 6.3 S. 240), soweit diese nicht höchstpersönlicher Natur sind (Verfügung 2C\_140/2012 vom 2. August 2012 E. 3.2). Dieser Rechtsübergang soll nach dem Willen des Gesetzgebers keine Grundstückgewinnsteuer auslösen, zumal es sich insofern um eine reine (unentgeltliche) Rechtsnachfolge handelt. Dass der Gesetzgeber hier einen Steueraufschub anordnet, hat mithin keinen konstitutiven Charakter. Dieser Aufschub ist vielmehr deklaratorischer Natur (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, N. 166 zu § 216 StG/ZH), da gar keine Realisation eintritt.

**2.2.3.** Dementsprechend geht die latente Grundstückgewinnsteuerlast zusammen mit dem Grundstück auf die Erbengemeinschaft über. Der Tatbestand der *Erbteilung* kommt später dadurch zum Ausdruck, dass die Erbengemeinschaft das Gesamteigentum ganz oder teilweise (subjektiv-partiell und/oder objektiv-partiell) aufhebt und ins Alleineigentum eines Miterben überführt (Singularsukzession gemäss Art. 634 ZGB). Auch diese zivilrechtliche Handänderung fällt gemäss Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG unter die steueraufschiebenden Veräusserungen, wobei dieser Norm konstitutive Bedeutung zukommt, nachdem das Objekt aus dem Gesamteigentum ausscheidet und eine Realisation vorliegt.

**2.2.4.** Unerlässlich für den Steueraufschub ist einzig, dass die übernehmende Person der Erbengemeinschaft angehörte und daher als deren Rechtsnachfolgerin zu betrachten ist (Markus Langenegger, in: Christoph Leuch/Peter Kästli/Markus Langenegger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 2, 2011, N. 7 zu Art. 131 StG/BE; Marianne Klöti-Weber, in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. 2015, N. 13 zu § 97 StG/AG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 177 zu § 216 StG/ZH). Demgegenüber muss die Aufschubkette zwangsläufig abrechnen, wenn das Objekt an eine Drittperson veräussert wird. Für diesen Fall sieht der

Gesetzgeber keinen Steueraufschub vor.

**2.2.5.** Von keiner Bedeutung ist hingegen, ob die Miterbin oder der Miterbe das Grundstück "unentgeltlich" (unter Anrechnung an den Erbteil) oder "teilweise entgeltlich" (Auskauf der Miterben, Erwerb an einer freiwilligen Versteigerung unter den Erben, an einer öffentlichen Versteigerung usw.) übernimmt (dazu wiederum Klöti-Weber, a.a.O., N. 13 zu § 97 StG/AG; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 177 zu § 216 StG/ZH; Langenegger, a.a.O., N. 6 und 7 zu Art. 131 StG/BE). Wie hoch die Eigenquote der übernehmenden Miterbin oder des übernehmenden Miterben ist, spielt ebenso wenig eine Rolle. Bei der Erbteilung handelt es sich so oder anders *integral* um eine steueraufschiebende Veräusserung (Rainer Zigerlig/Mathias Oertli/Hubert Hofmann, Das St. Gallische Steuerrecht, 7. Aufl. 2014, V. Teil N. 40). In gleicher Weise wie die latente Steuerlast realisationsfrei (steueraufschiebend aufgrund der Erbfolge) vom Erblasser oder der Erblasserin auf die Erbengemeinschaft übergegangen war, geht sie realisationsfrei (steueraufschiebend aufgrund der Erbteilung) auf die übernehmende Miterbin oder den übernehmenden Miterben über.

### 2.3.

**2.3.1.** Ausgangspunkt des Geschäftsvermögens einer natürlichen Person ist deren selbständige Erwerbstätigkeit (**BGE 125 II 113** E. 5b S. 120, 126 II 473 E. 3a S. 474 [DBG]; **138 II 251** E. 2.4.2 S. 256 f. [MWSTG]; **143 V 177** E. 3.3 S. 183 f. [AHVG]; zum Ganzen: Urteil 2C\_927/2019 vom 10. Februar 2020 E. 2.2.2). Alles weitere Vermögen der betreffenden natürlichen Person gehört dem Privatvermögen an. Über die Zuweisung eines Vermögenswertes zum Privat- oder Geschäftsvermögen entscheidet die Gesamtheit der individuell-konkreten Umstände, wobei die technisch-wirtschaftliche Funktion am stärksten zu gewichten ist (Art. 8 Abs. 1 StHG; **BGE 134 V 250** E. 4.2 S. 254; **133 II 420** E. 3.2 S. 422; **120 Ia 349** E. 4c/aa S. 354 f.; zuletzt: Urteil 2C\_939/2019 vom 25. Mai 2020 E. 2.2.2). Die Aktivierung bildet ein bedeutendes, nur schwer zu entkräftendes Indiz dafür, dass das Gut dem Geschäftsvermögen angehört. Andererseits vermag die blossе Ausbuchung und Bekanntgabe einer Privatentnahme zu keiner Überführung zu führen, solange die technisch-wirtschaftliche Funktion keine Änderung erfahren hat. Mit anderen Worten gilt, dass auch eine Landparzelle als Alternativgut dem Geschäftsvermögen angehört, soweit und solange sie ganz oder zumindest vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dient (Präponderanzmethode gemäss Art. 8 Abs. 2 Teilsatz 1 StHG; **BGE 140 V 241** E. 4.2 S. 245 zu Art. 9 AHVG; **133 II 420** E. 3.3 S. 422 f.; ausführlich zum Ganzen: Urteil 2C\_939/2019 vom 25. Mai 2020 E. 2.2.3).

**2.3.2.** Die Privatentnahme (vom Geschäfts- ins Privatvermögen) und die Privateinlage (vom Privat- ins Geschäftsvermögen) beruhen auf einer Willensbildung der steuerpflichtigen natürlichen Person (subjektives Element). Der Wille zur Privatentnahme oder Privateinlage muss in Form einer ausdrücklichen oder zumindest konkludenten Willensäusserung zum Ausdruck kommen (objektives Element). Zu verlangen ist hierfür, dass die Überführung einerseits handelsrechtlich verbucht und andererseits für die Veranlagungsbehörde erkennbar geworden ist, indem die steuerpflichtige Person ihr gegenüber den eindeutigen Willen bekundet, dass und wann der Vermögenswert vom Geschäfts- ins Privatvermögen bzw. vom Privat- ins Geschäftsvermögen übergegangen sei (Yves Noël, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire Romand, LIFD, 2. Aufl. 2017, N. 78 zu Art. 18 DBG). Auch im Fall der verbuchten und bekanntgegebenen Privatentnahme oder Privateinlage bleibt es dabei, dass für die Zuweisung eines Vermögenswertes zum Privat- oder Geschäftsvermögen die Gesamtheit der individuell-konkreten Umstände entscheidend ist, wobei die technisch-wirtschaftliche Funktion am stärksten zu gewichten ist (Urteil 2C\_939/2019 vom 25. Mai 2020 E. 2.2.2).

### 3.

**3.1.** Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG; vorne E. 1.3) gehörten die streitbetreffenden drei Grundstücke, welche die Übernehmerin käuflich erwarb, ursprünglich dem Geschäftsvermögen der Erbengemeinschaft an. Die Grundstücke wiesen einen Anlagekostenwert von Fr. 109'242.-- auf und unterstanden dem Schutz des bäuerlichen Bodenrechts. Ebenso vorinstanzlich festgestellt ist, dass die drei Grundstücke seitens der Beschwerdeführerin ebenfalls als Teil des Geschäftsvermögens behandelt wurden.

### 3.2.

**3.2.1.** Aus der Unterstellung unter Art. 2 BGGB folgt namentlich, dass die Parzellen für direktsteuerliche Zwecke als land- und/oder forstwirtschaftliche Grundstücke zu gelten haben (Urteil 2C\_332/2019 vom 1. Mai 2020 E. 2.2). Ein realisierter konjunktureller Wertzuwachsge Gewinn ist mithin auf der hier interessierenden Ebene der harmonisierten Steuern von Kantonen und Gemeinden mit der Grundstückgewinnsteuer zu erfassen (Art. 12 Abs. 1 StHG; vorne E. 2.1). Die vorinstanzlichen Erwägungen sind insoweit bundesrechtskonform. Die kaufweise Überführung der drei Grundstücke vom Gesamteigentum der Erbengemeinschaft ins Alleineigentum der Übernehmerin, die Miterbin ist, fällt sodann unter den steueraufschiebenden Tatbestand der Erbteilung (Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG; vorne E. 2.2.3).

**3.2.2.** Die Vorinstanz ist freilich unter Heranziehung des Urteils 2C\_708/2010 vom 28. Januar 2011 zum Ergebnis gelangt, die streitbetreffenden Grundstücke hätten im Rahmen des Erwerbs durch die Übernehmerin einen zweistufigen Weg zurückgelegt. Zunächst seien sie vom Geschäftsvermögen der

Erbengemeinschaft in das Privatvermögen der Übernehmerin und dann von dort, nach einer "logischen Sekunde", in das Geschäftsvermögen der Übernehmerin gelangt. Diese Sichtweise hält einer näheren Prüfung nicht stand. Wie ausgeführt, hängt die Zuweisung eines Alternativguts zum Privat- oder Geschäftsvermögen einer selbständig erwerbenden Person allem voran von der technisch-wirtschaftlichen Funktion ab, die dem Gut zukommt (vorne E. 2.3.1). Ein Grundstück gehört mithin - trotz möglicherweise gegenläufiger Verbuchung und entgegengesetzter Auffassung der steuerpflichtigen Person - dem Geschäftsvermögen an, soweit und solange es ganz oder zumindest vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dient (insbesondere zur Privatentnahme bzw. Privateinlage vorne E. 2.3.2). Wie dargelegt, hat die Vorinstanz in diesem Zusammenhang für das Bundesgericht verbindlich festgestellt, dass die Übernehmerin die drei unter dem Schutz des bäuerlichen Bodenrechts befindlichen Grundstücke als Selbstbewirtschafterin übernahm und als Geschäftsvermögen behandelte. Es kann kein Zweifel daran bestehen, dass die technisch-wirtschaftliche Funktion der drei Grundstücke ohne Unterbruch in der Nutzung als Produktionsfaktor für den Betrieb des landwirtschaftlichen Gewerbes lag. Ein Übergang der Grundstücke vom Geschäftsvermögen der Erbengemeinschaft in das Privatvermögen der Übernehmerin scheitert schon an den betriebswirtschaftlichen Gegebenheiten, auch wenn dieser Zustand nur eine "logische Sekunde" angedauert haben soll.

**3.2.3.** Das Bundesgericht hat in seiner jüngsten Praxis verschiedentlich festgehalten, dass ein Grundstück *unmittelbar* vom (landwirtschaftlichen) Geschäftsvermögen der selbständig erwerbstätigen Person in das Privatvermögen des (nicht selbständig erwerbstätigen) Erwerbers bzw. in das Geschäftsvermögen des (selbständig erwerbstätigen) Erwerbers übergehe (Urteile 2C\_368/2019 vom 13. März 2020 E. 2.2.4; 2C\_317/2018 vom 14. Februar 2020 E. 2.3.3; 2C\_993/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.2). Wenn das Grundstück - wie hier - auch weiterhin unter dem Schutz des bäuerlichen Bodenrechts steht, muss dies ganz besonders gelten. Im vorliegenden Fall bedeutet dies, dass die streitbetroffenen Grundstücke zwar vom Gesamteigentum der Erbengemeinschaft in das Alleineigentum der Übernehmerin gelangt, aufgrund der unveränderten technisch-wirtschaftlichen Funktion aber vom einen Geschäftsvermögen unmittelbar in das andere Geschäftsvermögen getreten sind. Dies steht einer steuersystematischen Realisation im Sinne von Art. 12 Abs. 2 lit. b StHG bzw. § 3 Abs. 1 Ziff. 6 GGStG/LU entgegen (vorne E. 2.1). Eine irgendwie geartete Veräusserung im Vermögen der Übernehmerin liegt nicht vor.

**3.2.4.** Daran schliesst sich eine weitere Überlegung an: Die drei Objekte haben das Geschäftsvermögen der Erbengemeinschaft für Fr. 580'000.-- "verlassen" und "erreichen" das Geschäftsvermögen der Übernehmerin mit einem Verkehrswert von Fr. 580'000.--. Zu diesem Wert dürfen die Objekte dort eingebucht werden: Von Handelsrechts wegen können die Aktiven bei ihrer Ersterfassung (höchstens) zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden (Art. 960a Abs. 1 OR). Die Vorinstanz hat weder festgestellt, dass der Verkehrswert niedriger als Fr. 580'000.-- liege, noch hat sie festgehalten, mit dem Übernahmepreis seien weitere Positionen abgegolten worden (beispielsweise nichtliegenschaftliche Aktiven, Dienstleistungen oder Ansprüche). Die Einbuchung zum Ansatz von Fr. 580'000.-- ist daher handelsrechtlich einwandfrei und folglich steuerrechtlich massgebend (Art. 18 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG; **BGE 143 II 8** E. 7.1 S. 21 f. [DBG] und E. 9 S. 32 [StHG]).

**3.2.5.** Aus der Einbuchung zum Übernahmewert von Fr. 580'000.-- entstehen der Übernehmerin keinerlei steuerlichen Vorteile. Die Anlagekosten verharren unverändert bei Fr. 109'242.-- (Sachverhalt, lit. A). Wenn die Übernehmerin später einmal die Objekte veräussern sollte, wird sie sich auf diesen Ansatz behaften lassen müssen, da es zum Steueraufschub gekommen war. Dies schliesst nicht aus, dass die Übernehmerin bis dahin - soweit dies handels- und steuerrechtlich auf Grundeigentum überhaupt zulässig ist - Abschreibungen vom Einkommenssteuer- bzw. Buchwert von Fr. 580'000.-- vornimmt. Im Fall der späteren Veräusserung werden diese, soweit sie wieder eingebracht werden, mit der Einkommenssteuer zu erfassen sein (vorne E. 2.1). Entgegen den Befürchtungen der kantonalen Behörden ist das System damit in sich geschlossen.

### **3.3.**

**3.3.1.** Die Übernehmerin macht im bundesgerichtlichen Verfahren geltend, der Wertzuwachsgegninn sei auf Seiten der Erbengemeinschaft eingetreten und die Grundstücksgewinnsteuer folglich von dieser zu tragen. Sie beruft sich hierzu auch auf die Auskunft der Belegenheitsgemeinde vom 9. September 2015, worin namentlich ausgeführt worden war: "Erfolgt die Einbilanzierung als Geschäftsvermögen zum Kaufpreis, ist der Grundstücksgewinn zwingend beim Veräusserer zu veranlagen" (Sachverhalt, lit. B). Anders als die Vorinstanz dies annehme, sei es ihr, der Übernehmerin, nie darum gegangen, einen Steueraufschub herbeizuführen. Gegenteils habe die Erbengemeinschaft in Kenntnis der Auskunft vom 9. September 2015 an dem in Aussicht genommenen Übernahmepreis von Fr. 580'000.-- festgehalten. Ebenso wenig sei vertraglich stipuliert worden, dass die Übernehmerin die Grundstücke lediglich im Umfang der Anlagekosten von Fr. 109'242.-- aktivieren dürfe. Die Erwartung sei vielmehr dahingegangen, dass die Überführung ins Alleineigentum der Übernehmerin zur Abrechnung führe, und zwar zulasten der Erbengemeinschaft.

**3.3.2.** Die von der Belegenheitsgemeinde erteilte Auskunft widerspricht - so wie die Übernehmerin sie versteht - dem Bundesrecht. Weder trifft es zu, dass ein Realisationstatbestand vorliegt, der zur Besteuerung auf Ebene der Erbengemeinschaft zu führen hätte (so die Ansicht der Übernehmerin), noch ist aufgrund einer angeblichen Privateinlage abzurechnen (wie die kantonalen Behörden annehmen). Die Vorinstanz geht allerdings davon aus, dass die Auskunft der Gemeinde nach objektiviertem Verständnis

nicht so verstanden werden könne, wie die Übernehmerin sie auffasse. Ihr Fehlverständnis habe sie selber zu vertreten. Die Übernehmerin kritisiert dies. Wie es sich damit verhält, ist hier nicht zu klären. Denn eine Vertrauensschutzposition würde unter anderem voraussetzen, dass die rechtssuchende Partei im Vertrauen auf die Auskunft eine nicht rückgängig zu machende Disposition getroffen hat, die sich nun als nachteilig erweist (**BGE 143 V 341** E. 5.2.1 S. 346). Da die vorliegende Beschwerde aber ohnehin gutzuheissen ist und die Übernehmerin zurzeit keine Grundstückgewinnsteuer zu bezahlen hat, kann sie aufgrund der Einbuchung der Grundstücke zu den Anschaffungskosten zur Zeit auch keinen Nachteil erlitten haben.

**3.3.3.** Ein solcher könnte sich allerdings in Zukunft ergeben, dann nämlich, wenn die Übernehmerin - und nicht die Erbengemeinschaft - bei der Veräusserung die aufgeschobene Grundstückgewinnsteuer zu entrichten hätte (vorne E. 3.2.5), obwohl die Vertragsparteien bei der Ausarbeitung des Erbteilungsvertrags vom 22. November 2015 vom Gegenteil ausgegangen wären und dies bei der Preisfestsetzung entsprechend berücksichtigt hätten. Wie es sich damit verhält, ist vorinstanzlich nicht festgestellt und wäre gegebenenfalls Sache der Zivilgerichte (Art. 23 OR). Sollten die Parteien die Steuerfolgen tatsächlich zur Grundlage der Preisfestsetzung gemacht haben, liesse sich die nachteilige Disposition entsprechend rückgängig machen. Ist eine solche Absprache hingegen unterblieben, kann der Preis zivilrechtlich zwar nicht angepasst werden, es fehlen diesfalls aber auch Dispositionen, die im Vertrauen auf die Auskunft der Gemeinde getroffen wurden.

**3.4.** Die Beschwerde ist - wenn auch motivsubstituierend (**BGE 142 V 118** E. 1.2 S. 120) - begründet, weshalb sie gutzuheissen und der angefochtene Entscheid aufzuheben ist. Da die Übernehmerin keine Grundstückgewinnsteuer zu entrichten hat, erübrigt sich eine Rückweisung der Angelegenheit zur neuen Veranlagung.

#### **4.**

**4.1.** Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 65 in Verbindung mit Art. 66 Abs. 1 BGG) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Kanton Luzern aufzuerlegen, der in seinem amtlichen Wirkungskreis tätig wird und Vermögensinteressen wahrnimmt (Art. 66 Abs. 4 BGG).

**4.2.** Die Übernehmerin ist anwaltlich vertreten. Ihr ist für das bundesgerichtliche Verfahren eine angemessene Entschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 2 BGG; Art. 2 des Reglements vom 31. März 2006 über die Parteientschädigung und die Entschädigung für die amtliche Vertretung im Verfahren vor dem Bundesgericht [SR 173.110.210.3]), dies zu Lasten des Kantons Luzern (Art. 68 Abs. 1 BGG).

**4.3.** Zur Neuverlegung der Kosten und Entschädigungen des vorangegangenen Verfahrens ist die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen (Art. 107 Abs. 2 Satz 1 BGG).

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

##### **1.**

Die Beschwerde wird gutgeheissen und das Urteil 7W 19 10 des Kantonsgerichts des Kantons Luzern vom 12. November 2019 aufgehoben.

##### **2.**

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 4'000.-- werden dem Kanton Luzern auferlegt.

##### **3.**

Der Kanton Luzern hat der Beschwerdeführerin für das bundesgerichtliche Verfahren eine Parteientschädigung von Fr. 5'000.-- auszurichten.

##### **4.**

Zur Neuregelung der Kosten- und Entschädigungsfolgen des vorinstanzlichen Verfahrens wird die Sache an die Vorinstanz zurückgewiesen.

##### **5.**

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Kantonsgericht des Kantons Luzern, 4. Abteilung, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 26. Juni 2020

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher